



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ANKARA ÇUBUK BELEDİYESİ

2020 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Kasım 2021



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



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



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	9
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	9
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	9
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	10
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	12
7.	DENETİM BULGULARI.....	12
8.	EKLER.....	43

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Personel Durumu	3
Tablo 2: 2020 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu	4
Tablo 3:2020 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu	4
Tablo 4: 2020 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu.....	5
Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri.....	5
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri.....	6
Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler	7

KISALTMALAR

EKAP Elektronik Kamu Alımları Platformu

KDV Katma Değer Vergisi

KHK Kanun Hükümünde Kararname

TL Türk Lirası

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Devreden Katma Değer Vergisi Hesabının Gerçeği Yansıtması
2. Gider Tahakkukları Hesabının Gerçek Durumu Yansıtması
3. Tahsisli Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması
4. Gider Taahhütleri Hesabının Doğru Bilgi Sunmaması

B. Diğer Bulgular

1. Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Gereği Alınması Gereken İdare Payının Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığından Talep Edilmemesi
2. İmara Aykırı Yapılaşmalar Nedeniyle Kesilmesi Gereken İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi
3. Yapı Kayıt Belgesi Bulunan Yerlerin Emlak Vergisinin Alınmaması
4. Yapım İşlerinde Uygulama Projelerinin Eksik ve Hatalı Hazırlanması
5. Yapım İşlerine Ait İş Artışlarında Hatalar Yapılması
6. Yapım İşlerinde Yaklaşık Maliyetin Gerçekçi Hazırlanmaması
7. Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yaptırılan İnşaatların Müteahhitlerinden Yapı Kullanma İzni Harcı Alınmaması
8. Sözleşmeli Personele Ödenen Sosyal Denge Tazminatının Sosyal Güvenlik Kapsamında Prime Esas Kazanca Dâhil Edilmemesi
9. İşçi İzinlerinin Kanuna Uygun Şekilde Kullanılmaması
10. Bir Vakfa Taşınmaz Tahsis Edilmesi
11. Kurum Mali Tablolarının İnternet Sitesinde Yayımlanmaması
12. Boş Yevmiye Numaralarının Bulunması
13. Kiraya Verilen Taşınmazların Nazım Hesaplarda Hatalı Olarak Takip Edilmesi

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

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

Çubuk Belediyesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde, genel yönetim kapsamında yer almakta olup faaliyetlerini 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun verdiği yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürütmektedir. Belediye, büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan bir ilçe belediyesidir ve belediyenin sınırları, bulunduğu ilçenin mülki sınırlarıdır.

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

5216 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde, büyükşehir belediyelerinin ve büyükşehir ilçe belediyelerinin görev ve yetkileri ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır. Söz konusu görev ve yetkiler genel olarak 5393 sayılı Kanun'da belirtilen görev ve yetkilerin paylaşımından ibarettir. Büyükşehir kapsamındaki belediyeler arasında hizmetlerin yerine getirilmesi bakımından uyum ve koordinasyonun büyükşehir belediyesi tarafından sağlanması da hüküm altına alınmıştır. Büyükşehir belediyelerinin, kendi sınırları içerisinde yer alan ilçe belediyelerinin imar uygulamalarını denetleme yetkisi bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyeleri hakkında 5393 sayılı Kanun'da yer verilen yetki, imtiyaz ve muafiyetlerin geçerli olduğu da mezkûr Kanun'da belirtilmiştir.

5393 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde, belediyelerin mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla; kentsel altyapı, çevre sağlığı, temizlik, katı atık, zabıta, itfaiye, mezarlıklar, park ve yeşil alanlar, konut, kültür ve sanat, öğrenci yurtları, sosyal hizmetler, nikâh ve benzeri hizmetleri yapacağı veya yaptıracığı bunun yanı sıra devlet okullarının ve mabetlerin tüm

ihtiyaçlarını karşılayabileceği, sağlıkla ilgili tesisler açabileceği, sporu teşvik edebileceği ve gıda bankacılığı yapabileceği hüküm altına alınmıştır.

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

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

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5393 sayılı Kanun'a göre ilçe belediyesinin organları; belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanıdır.

Çubuk Belediyesinin karar organı olan Çubuk Belediye Meclisi, biri Belediye Başkanı olmak üzere 26 üyeden oluşmaktadır.

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

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

Çubuk Belediyesinin teşkilat yapısında, doğrudan Başkana bağlı dört adet birim

belirlenmiştir. Bunlar Özel Kalem Müdürlüğü, İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü, Yazı İşleri Müdürlüğü ve Hukuk Müşavirliği'dir. Başkana bağlı, meclis üyelerin arasından görevlendirilen iki başkan yardımcısı bulunmaktadır. Belediyenin on altı adet hizmet birimi, alan ve amaçlarına göre ilgili başkan yardımcılığına bağlıdır.

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

Tablo 1: Personel Durumu

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı
Memur	290	93
Sözleşmeli Personel	-	7
Kadrolu İşçi	147	54
Geçici İşçi		-
Toplam	437	154
696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel	-	194

Belediyenin doğrudan hissedarı olduğu toplam 2 adet şirket bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 12'nci maddesine göre, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri içinde mahalli idareler bütçeleri de sayılmış, mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesi olarak tanımlanmıştır. Bütçe işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yürütülmektedir.

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

Çubuk Belediyesinin 2020 yılı bütçe ödenekleri, tahmini bütçe gider ve gelirleri ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 2: 2020 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

E-Kod1	Giderin Türü	Geçen Yılandan Devreden Ödenek (TL)	Bütçe İle Verilen Ödenek (TL)	Eklene / Düşülen Ödenek (TL)	Ödenek Toplamı (TL)	Bütçe Gideri Toplamı (TL)	İptal Edilen Ödenek (TL)	Ertesi Yıla Devreden Ödenek (TL)
01	Personel Giderleri	-	21.251.288,13	2.287.612,88/ 46.633,23	23.492.267,78	16.240.032,25	7.252.235,53	-
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	-	4.256.329,63	413.779,05	4.670.108,68	2.974.927,76	1.695.180,92	-
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	-	39.772.456,00	3.839.703,33/ 2.137.842,81	41.474.316,52	26.572.853,85	14.901.462,67	-
04	Faiz Giderleri	-	1.305.000,00	5.751,94	1.310.751,94	1.205.751,94	105.000,00	-
05	Cari Transferler	-	1.347.005,00	2.469.975,29	3.816.980,29	3.327.743,68	489.236,61	-
06	Sermaye Giderleri	-	24.488.280,00	128.294,79	24.616.574,79-	6.584.225,75	18.032.349,04	-
07	Sermaye Transferleri	-	-	-	-	-	-	-
08	Borç Verme	-	110.000,00	-	110.000,00	100.000,00	10.000,00	-
09	Yedek Ödenek	-	7.469.641,24	-6.960.641,24	509.000,00	0,00	509.000,00	-
Toplam		-	100.000.000,00	0,00	100.000.000,00	57.005.535,23	42.994.464,77	-

Çubuk Belediyesinin 2020 mali yılı bütçesi ile 100.000.000,00 TL ödenek öngörülmüştür. Yıl içinde 57.005.535,23 TL Bütçe Gideri yapılmış, 42.994.464,77 TL ödenek iptal edilmiştir.

Tablo 3:2020 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu

Bütçe Gelirinin Ekonomik Kodu	Bütçe Gelir Tahmini (TL)	Tahsilat Tutarı (TL)	Red ve İadeler (TL)	Net Tahsilat (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Vergi Gelirleri	17.606.101,00	15.046.600,67	1.752,41	15.044.848,26	85,45
03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	3.536.040,00	3.561.950,56	18.900,29	3.543.050,27	100,20
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	3.646.400,00	1.970.852,52	-	1.970.852,52	54,05
05- Diğer Gelirler	51.030.300,00	40.000.496,11	13,11	40.000.483,00	78,39
06- Sermaye Gelirleri	24.681.159,00	11.468.778,80	7.298,80	11.461.480,00	46,44
08-Alacaklardan Tahsilat	-	-	-	-	-
09- Red ve İadeler	-500.000,00	-	-	-	-
Toplam	100.000.000,00	72.048.678,66	27.964,61	72.020.714,05	72,02

Buna göre 2020 yılında net bütçe geliri % 72,02 seviyesinde gerçekleşmiştir. Alınan bağış ve yardımlar (%54,05) ve sermaye gelirleri (%46,44) bekleninin altında gerçekleşmiştir.

Tablo 4: 2020 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

Bütçe Giderinin Ekonomik Kodu	Bütçe (Başlangıç) Ödeneği (TL)	Bütçe Gideri (Gerçekleşen) Tutar (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Personel Giderleri	21.251.288,13	16.240.032,25	76,42
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	4.256.329,63	2.974.927,76	69,89
03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri	39.772.456,00	26.572.853,85	66,81
04- Faiz Gideri	1.305.000,00	1.205.751,94	92,39
05- Cari Transferler	1.347.005,00	3.327.743,68	247,05
06- Sermaye Giderleri	24.488.280,00	6.584.225,75	26,89
07- Sermaye Transferleri	-	-	-
08- Borç Verme	110.000,00	100.000,00	90,91
09- Yedek Ödenekler	7.469.641,24	0,00	0,00
Toplam	100.000.000,00	57.005.535,23	57,01

Buna göre 2020 yılında bütçe giderleri % 57,01 seviyesinde gerçekleşmiştir. Cari transfer giderlerinde başlangıç bütçesinde öngörülen tutar % 147,05 oranında aşılmıştır.

Belediyenin bütçe gelirler ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri ve 2019 yılının 2018 yılına, 2020 yılının 2019 yılına göre değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2018 Yılı (TL) (A)	2019 Yılı (TL) (B)	2020 Yılı (TL) (C)	2019-2018 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2020-2019 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Vergi Gelirleri	13.294.422,34	12.820.507,98	15.046.600,67	-3,56	17,36
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	3.251.024,20	4.723.210,46	3.561.950,56	45,28	-24,59
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	1.913.405,70	1.822.415,92	1.970.852,52	-4,76	8,15
Diğer Gelirler	37.500.030,69	35.535.879,12	40.000.496,11	-5,24	12,56
Sermaye Gelirleri	16.129.461,09	10.847.821,12	11.468.778,80	-32,75	5,72

Toplam	72.088.344,02	65.749.834,60	72.048.678,66	-8,79	9,58
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	-11.855,92	-7.887,35	-27.964,61	-33,47	254,55
Net Toplam	72.076.488,10	65.741.947,25	72.020.714,05	-8,79	9,55

Tablodaki veriler dikkate alındığında, 2020 yılında gelirler bir önceki yıla göre 6.278.766,80 TL'lik (%9,55) artış göstermiştir. Bu çerçevede; teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde 1.161.259,90 TL (%24,59) azalış olmasına rağmen; vergi gelirlerinde 2.226.092,69 TL (%17,36) ve diğer gelirlerde 4.464.616,99 TL (%12,56) tutarlarındaki artışlar toplam artış üzerinde belirleyici olmuştur. Teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde meydana gelen azalışın en önemli sebebi taşınmaz kira geliri tahsilatlarının bir önceki yıla göre düşmesidir.

Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri

Bütçe Giderinin Çeşidi	2018 Yılı (TL) (A)	2019 Yılı (TL) (B)	2020 Yılı (TL) (C)	2019-2018 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2020-2019 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	13.126.276,94	15.190.019,10	16.240.032,25	15,72	6,91
SGK Devlet Prim Giderleri	2.093.632,63	2.512.963,75	2.974.927,76	20,03	18,38
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	23.299.427,57	31.625.151,02	26.572.853,85	35,73	-15,98
Faiz Giderleri	3.260.102,44	1.893.132,75	1.205.751,94	-41,93	-36,31
Cari Transferler	538.408,90	715.337,74	3.327.743,68	32,86	365,20
Sermaye Giderleri	36.977.126,02	9.823.634,11	6.584.225,75	-73,43	-32,98
Sermaye Transferleri	0,00	0,00	0,00	-	-
Toplam	79.294.974,50	61.760.238,47	56.905.535,23	-22,11	-7,86

Belediyenin bütçe giderleri toplamı 2020 yılında 2019 yılına göre 4.854.703,24 TL (%7,86) azalmıştır. Gider kalemleri incelendiğinde; 2020 yılında cari transferlerin 2.612.405,94 TL (%365,20) arttığı görülmektedir. Bunun yanında mal ve hizmet alım giderleri 5.052.297,17 TL (%15,98), sermaye giderleri -3.239.408,36 TL (%32,98) ve faiz giderleri 687.380,81 TL (%36,31) azalmıştır. Cari transferler gider kaleminde meydana gelen artışın en önemli sebebi Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresine uzlaşma kapsamında yapılan 2.144.355,07 TL tutarındaki ödeme olmuştur.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın Belediyenin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2020 yılı Faaliyet Gideri 57.721.837,05 TL, Faaliyet Geliri 69.040.665,82TL olup Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ise 11.318.828,77 TL olarak gerçekleşmiştir.

Çubuk Belediyesinin doğrudan hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler

Sıra No	Şirketin Adı	Toplam Sermaye Tutarı (TL)	Belediyenin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)
1	Yeşil Çubuk Gıda İnşaat Turizm Madencilik Tarım Ve Hayvancılık Temizlik Ve Güvenlik Hizmetleri Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi	522.954,50	514.901,00	98,46
2	Çubuk Belediyesi Personel Anonim Şirketi	100.000,00	100.000,00	100

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

Çubuk Belediyesinin muhasebe kayıt işlemleri Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Mahalli idarelerin hesap planı, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 46'ncı maddesinde ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplar itibariyle belirlenmiş çerçeve hesap planında yer alan hesaplardan oluşmaktadır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer almamakla birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hesap planında yer alan herhangi bir hesabın kullanılması gerekliliği ortaya çıkarsa Yönetmelik'teki hesap planına ilave hesap eklemeye veya çıkarmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Çevre ve Şehircilik Bakanlığı yetkilidir.

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

1.4.2. Kamu İdaresinin Raporlama Sistemi

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 484 ve 485'inci maddeleri uyarınca; mali tablolar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Bu bağlamda, İdarece üretilen cetvel ve temel mali tablolar ile diğer mali tablolar şunlardır:

a) Mizan cetveli

b) Temel mali tablolar

1) Bilanço

2) Faaliyet sonuçları tablosu

3) Nakit akış tablosu

c) Diğer mali tablolar

1) Bütçe uygulama sonuçları tablosu

2) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu

3) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu

4) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu

5) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu

6) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu

7) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu

8) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu

9) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu

10) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu.

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

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştay Başkanlığına gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuştur:

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,

- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

Kamu İdaresinin denetimi; yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

Denetim görüşü, Kamu İdaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm

faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idaresinin mali 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. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç kontrol, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini teminen idare tarafından oluşturulan süreçler ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

Kamu idarelerince iç kontrol sisteminde uygulanacak yöntem ve standartlar, 5018 sayılı Kanun'un anılan maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Bu yetkiye istinaden İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

Çubuk Belediyesinin iç kontrol sistemi Tebliğ'de öngörülen; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri açısından değerlendirilmiştir.

İç kontrolün önemli bir bileşeni olan kontrol ortamına ilişkin standartlarda yer alan belirli şartlar tesis edilmiştir. Ancak aşağıda yer verilen hususların da dikkate alınarak eksikliklerin giderilmesi kontrol ortamının standartlara uyumunu artıracaktır.

- İç kontrol sisteminin başta üst yönetim olmak üzere tüm personel tarafından daha fazla sahiplenilmesi ve desteklenmesi gerekmektedir.

- Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmelidir. Personelin eğitim ihtiyacının teminine yönelik eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.

- İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercilerinin de açık bir şekilde belirlenmesi ve yetki devrinin sınırlarının yazılı olarak çizilmesi gerekmektedir.

İç kontrolün ikinci bileşeni olan risk değerlendirmesi; planlama ve programlama ile risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi olmak üzere iki standardı kapsamaktadır. Belediyece hazırlanan planda amaç, hedef ve faaliyetlerin mevzuatta öngörüldüğü şekilde belirlenmediği ve bunların gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin tespit edilmediği görülmüştür.

Risk değerlendirmesine ilişkin çalışmalar yapılmadığından belirlenen riskleri önlemek üzere öngörülen ve sistemin üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetleri standartlarının da gereği gibi yerine getirilmesine imkân bulunmamaktadır.

Kamu İç Kontrol Rehberi'nde; Kamu yönetiminde yürütülen görevlerden bazılarının, diğer görevlerle kıyaslandığında, gerek doğası gerekse de idarenin itibarı, yolsuzluk riski, gizli bilgilerin açığa çıkarılması ve benzeri yönlerden çok daha büyük önem taşıdığı, bu yüzden kurumda hassas görevlerin belirlenmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Belirlenen kriterlere göre hassas görevler tespit edilmeli, tanımlanan risklerin etkisini azaltmak için özel kontrol mekanizmaları (rotasyon, yedek personel görevlendirme vb.) geliştirilerek risk seviyesinde meydana gelen değişiklikler gözden geçirilmelidir. Bu konu üzerinde yapılan incelemede, İdarece bir takım çalışmalar yapılmış olduğu ancak bu çalışmaların uygulamaya geçirilmediği görülmüştür.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne göre; her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve

gerektiğinde güncellenmelidir. Tebliğ ifadesi bu şekilde olmakla birlikte İdarece bu konuda bir çalışma yapılmadığı görülmüştür.

İdarenin amaçları, hedefleri, stratejileri ve performans programları kamuoyuna açıklanmaktadır. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler ise idare faaliyet raporunda gösterilmekte ve tüm bu bilgiler Belediye web sitesinden duyurulmaktadır. Dolayısıyla Belediye, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini tesis eden raporlama standartlarını sağlayacak şartları yerine getirmektedir.

Belediyenin iç kontrol sistemine ilişkin yürüttüğü faaliyetler ve ulaştığı sonuçlar değerlendirildiğinde; idare faaliyet raporunun Kurumun web sitesinde yayımlanması, ilgililerce iç kontrol güvence beyanının imzalanması, iç kontrol uyum eylem planının hazırlanması, stratejik planının hazırlanıp yayımlanması gibi gereklilikleri 2020 yılı sonu itibarıyla yerine getirmiş olduğu görülmüş olup iç kontrol sisteminin gelişiminin devamı için yukarıda belirtilen eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Ankara Çubuk Belediyesi 2020 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

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

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

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

BULGU 1: Devreden Katma Değer Vergisi Hesabının Gerçeği Yansıtması

Geçmiş yıllarda katma değer vergisine ilişkin hesapların hatalı kullanılması ve bu hatanın devir kayıtları ile 2020 yılına kadar aktarılması nedeniyle Bilançonun, Belediyenin indirebileceği katma değer vergisi tutarları ile 15 Stoklar ve 25 Maddi Duran Varlıklar Hesap Gruplarında raporlanan varlıklarına ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153'üncü maddesi uyarınca, belediyelerin satışa konu olmayan ve kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak ve tüketmek üzere satın aldığı mal ve hizmetler için ödediği katma değer vergisi (KDV) tutarları indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle bu tutarların, anılan maddede indirim hakkı doğuran katma değer vergilerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilen 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabında muhasebeleştirilmesi imkân dâhilinde değildir. İndirim konusu yapılamayan bu tutarların; mal alımlarında anılan Yönetmelik'in 187'nci maddesi uyarınca maliyet bedeline dâhil edilerek ilgili varlık hesaplarında, hizmet alımlarında ise öz kaynaktan azalışa sebebiyet verildiğinden bahisle gider hesaplarında muhasebeleştirilerek raporlanması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde;

- Geçmiş yıllarda kamu hizmetinde kullanılmak üzere nihai tüketici olarak satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV tutarlarının 191 nolu hesaba kaydedildiği,
- Bu tutarların ay sonlarında 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabına yansıtıldığı
- Bu şekilde yapılan 7.658.903,81 TL tutarındaki hatalı kaydın devir kayıtları ile denetim yılına kadar sirayet ettiği

görülmüştür.

Söz konusu Yönetmelik'in 47'nci maddesinde, 190 nolu hesabın da içinde bulunduğu dönen varlıkların, normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen unsurları kapsadığı ifade edilmiştir. Bu nedenle 190 nolu hesapta takip edilen tutarların, en fazla bir yıl içerisinde kamu idaresinin mal ve hizmet satışlarından tahsil ettiği vergilerden mahsup edilerek kurumun ödemekle yükümlü olduğu katma değer vergisini düşürmesi beklenmektedir. Dolayısıyla bu hesabın uzun yıllar bakiye vererek denetim yılına kadar devretmesi hesabın niteliğine de uygun değildir.

Öte yandan söz konusu hatalı kayıt nedeniyle, kamu hizmetinde kullanılmak amacıyla yapılan alımlardan doğan ve üçüncü kişilere yansıtılması mümkün olmayan tutarlar varlığının maliyet bedeline eklenmediğinden, varlık hesapları olması gerekenin altında raporlanmaktadır. Ayrıca bahse konu tutarların, hizmet alımlarında giderleştirilmesi gerektiği halde 191 nolu hesaba kaydedilmesi, ilgili yılların Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Bilançonun 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabını da etkilemektedir.

Belediye, denetim yılında kamu hizmetini karşılamak üzere aldığı mal ve hizmetlerde 191 nolu hesabı dolayısıyla 190 nolu hesabı kullanmamaktadır. Bununla beraber 190 nolu hesapta geçmiş yıllardan aktarılan tutarların, Belediyenin mal ve hizmet satışlarından tahsil ederek 391 nolu hesaba kaydettiği tutarlardan mahsup edildiği ve geçmişte oluşan hatanın bu şekilde giderilmeye çalışıldığı görülmüştür. Ancak anılan Yönetmelik'te indirilebilecek KDV tutarı, sadece mal ve hizmet üretimine yönelik alımlar karşılığında doğan KDV'yi kapsamaktadır. Bu nedenle cari yıldaki KDV yükümlülüğünün, geçmişte kamu hizmeti gereği yapılan alımlardan doğan ve indirim kapsamında olmayan vergiden mahsup edilmesinin, Belediyenin ödemesi gereken KDV'nin düşük gösterilmesine sebep olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Sonuç olarak Bilanço, bakiyesi geçmiş yıllarda giderleştirilmesi veya varlıkların maliyet bedeline eklenmesi gereken tutarları içeren 190 nolu hesaba ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmamaktadır.

Öte yandan İdarece, 190 nolu hesabın yüksek bakiyesinin, geçmiş yıllardaki ticari nitelikteki faaliyetlerden ötürü yüklenilen ve 191 nolu hesaba kaydedilen KDV tutarlarından meydana geldiği ifade edilmiştir. Ancak bahse konu faaliyetler kapsamında hizmet sunulanlardan tahsil edilen KDV tutarlarının da 391 nolu hesap aracılığıyla kaydedildiği ve bu iki hesabın ay sonlarında mahsuplaştırıldığı göz önüne alındığında bu kadar yüksek bakiyenin oluşamayacağı, oluşsa dâhi denetim yılına kadar sirayet edemeyeceği değerlendirilmektedir.

Kaldı ki bu tutarların İdare tarafından belirtilen dönemde ve belirtilen faaliyetlerden oluştuğuna ilişkin mali tablo, vergi beyannamesi vb. resmi belge sunulmadığından iddia edilen husus tarafımızca teyit edilememektedir. Öte yandan, Belediyenin KDV mükellefiyeti doğurmayan alımları sebebiyle katlandığı KDV'yi indirim konusu yapıp maliyet bedeline dâhil etmeksizin muhasebeleştirilmesi hususunun 2012 ve 2018 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nda da konu edilmesi, bulguda eleştiri konusu edilen hatalı uygulamanın geçmiş yıllarda yaygın olduğunu gösterir niteliktedir. Bu itibarla, bulguda da belirtildiği üzere 190 nolu hesaptaki yüksek bakiyenin, geçmiş yıllarda kamu hizmetinde kullanılmak üzere nihai tüketici olarak satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV tutarlarının 191 nolu hesaba kaydedilmesi nedeniyle oluştuğu düşünüldüğünden 190 nolu hesabın doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 2: Gider Tahakkukları Hesabının Gerçek Durumu Yansıtması

Mali kuruluşlardan alınan kredilerin, sözleşme süresince işleyecek faizlerin bir kısmının 2020 yılı içerisinde 381/481 Gider Tahakkukları Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Faiz giderleri ve faiz gelirleri" başlıklı 36'ncı maddesinde, kamu idarelerinin mali kuruluşlardan yaptıkları borçlanmalar dolayısıyla tahakkuk eden faizlerin ilgili oldukları dönemde gider yazılacağı belirtilmiştir.

Diğer yandan, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 289' uncu maddesinde 381-Gider Tahakkukları hesabının niteliği açıklanmış olup bu hesabın tahakkuk etmiş giderlerden kaynaklanan ancak gelecek aylarda ödenebilir duruma gelecek olan borçlar ile 481-Gider Tahakkukları hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir. Aynı Yönetmelik'in 338'inci maddesinde 481 Gider Tahakkukları hesabının niteliği açıklanmış olup bu hesabın tahakkuk etmiş giderlerden kaynaklanan ancak içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemden sonraki dönemlerde ödenebilir duruma gelecek borçların izlenmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan kavramlar arasında sayılan "dönemsellik" kavramı ile kamu idarelerinin faaliyetlerinin, belirli dönemlerde raporlanacağı ve her dönemin faaliyet sonucunun diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanacağı belirtilmiştir.

Ancak yapılan incelemede, Belediyenin İller Bankasından sağladığı kredilere ilişkin gelecek dönemlerde işleyecek olan faiz tutarının bir kısmının 2020 yılı içerisinde yapılan bir yevmiye kaydıyla 381 ve 481 nolu hesaplara kaydedildiği görülmüştür.

Belediyenin, söz konusu Bankadan sağlamış olduğu kredinin ödeme planı incelendiğinde, faiz ödemelerinin anapara borcu ile birlikte aylık ödeneceği anlaşılmaktadır.

Böyle bir ödeme planında, 381 ve 481 no.lu hesaplarının kullanımını gerektirecek bir mali olay bulunmamaktadır. Eğer, Bankadan alınan kredinin faizi ileriki bir dönemde ödenecek olsaydı, o zaman faizlerin aylık tahakkuk ettirilip giderleştirilmesi ve ilgisine göre 381 ve 481 no.lu hesaplara kaydedilerek Bilançoda gösterilmesi gerekirdi. Ancak yukarıda bahsettiğimiz üzere, Belediyenin kredi anlaşmasında faizler ileriki bir dönemde değil, anapara ile birlikte aylık olarak ödenmektedir.

Bu itibarla, mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi üretmesini teminen bankalardan sağlanan kredilerin faizlerinin yasal düzenlemelere uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Söz konusu hatalı muhasebe işlemi Bilançoda 381 ve 481 no.lu hesaplar ile Faaliyet Sonuçları Tablosunda 630-Giderler Hesabının 2.215.308,82 TL fazla görünmesine neden olmuştur.

BULGU 3: Tahsisli Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

Çubuk Belediyesi tarafından diğer kamu idarelerine tahsis edilen taşınmazlar ile diğer kamu idareleri tarafından Belediyeye tahsis edilen taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtları yapılmadığından Bilançonun söz konusu varlıklara ilişkin tam ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 47'nci maddesinde kamu idarelerinin, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla mülkiyetlerindeki taşınmazları birbirlerine tahsis edebileceği hüküm altına alınmıştır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 75'inci maddesinde de benzer bir düzenleme ile belediyelere kendilerine ait taşınmazları diğer kamu idarelerine tahsis etme yetkisi verilmiştir.

Tahsis işleminin konusu olan taşınmaz mal, kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili idarenin kullanımına bırakıldığından tahsis yapan ve yapılan idarelerin, bu kaynakların tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işlemini muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 188 ve 192'nci maddelerinde de tahsis edilen taşınmazların niteliğine göre, 250 Arazi ve Arsalar Hesabı veya 252 Binalar Hesabında takip edileceği hükmüne yer verilmiştir. Anılan Yönetmelik'in 189'uncu ve 193'üncü maddelerinde ise tahsis işleminin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre;

- İdare tarafından tahsis edilen taşınmazların, kayıtlı değerleri üzerinden 252.02 Binalar Hesabına alacak, 500.11 Net Değer Hesabına borç; ayrılmış amortisman tutarlarının da 500.13 Net Değer Hesabına alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç,

- İdareye tahsis edilen taşınmazların, kayıtlı değerleri üzerinden 252.03 Binalar Hesabına borç, 500.12 Net Değer Hesabına alacak; ayrılmış amortisman tutarlarının da 500.13 Net Değer Hesabına borç, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan inceleme neticesinde; Belediye tarafından diğer kamu idarelerine tahsis edilen on adet taşınmaz ve diğer kamu idareleri tarafından Belediyeye tahsis edilen on bir adet taşınmaz olduğu ancak söz konusu tahsis işlemlerinin muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Ayrıca Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca Belediye, kendisine tahsis edilen taşınmazların gerçek değerini belirlemekle mükellef olduğundan bu çalışmaların da tamamlanarak muhasebe kaydının taşınmazların gerçek değerini yansıtacak şekilde yapılması gerekmektedir.

İdare konuya ilişkin olarak düzeltici muhasebe kayıtlarının yapıldığını, bundan sonraki süreçte, muhasebe kayıtlarının mevzuata uygun bir şekilde yapılacağını bildirmiştir. Ancak, düzeltme işlemi 2021 yılında yapıldığından 2020 yılı mali tablolarındaki hatayı değiştirmemektedir.

BULGU 4: Gider Taahhütleri Hesabının Doğru Bilgi Sunmaması

Belediyenin sözleşmelere dayanarak giriştiği taahhütlerden bazılarının muhasebeleştirilmemesi nedeniyle Kurum bilançosunun söz konusu yüklenimlere ilişkin doğru bilgi sunmadığı görülmüştür.

Mali sonuçları henüz ortaya çıkmamış olmakla beraber, idare açısından gelecekte yükümlülük oluşturacak nitelikteki sözleşmeye bağlı taahhütlerin, tam açıklama ilkesi gereği muhasebeleştirilerek raporlanması gerekmektedir. Bu yönde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde düzenlemeler bulunmaktadır.

Anılan Yönetmelik'in 448'inci maddesi ile bir hesap grubu olarak taahhüt hesapları belirlenmiş, sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütlerine ilişkin bilgilerin de bu hesaplarda izleneceği belirtilmiştir.

Yönetmelik'in 920-Gider Taahhütleri Hesabı'nın 451'nci maddesinde ise; *"Girişilen taahhüt tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışı bu hesaba borç, 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir."* denilmektedir. Yine aynı madde de girişilen taahhüdün yerine getirilmesi sonucunda yapılacak muhasebe işlemi belirtilmiş olup sözleşme fiyatları üzerinden hesaplanan hakediş tutarlarının bu hesaba alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütlere ilişkin sözleşme tutarlarının ve bunların yerine getirilmesine ilişkin tutarların 920-Giderler Taahhütleri Hesabı ve 921-Gider

Taahhütleri Karşılığı Hesaplarının kullanılarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerekmektedir.

Yapılan incelemede 696 sayılı KHK kapsamında yapılan hizmet alımlarına ilişkin olarak imzalanan sözleşmelerin bedellerinin bu hesaplarda takip edilmediği görülmüştür. Bu durum ise, gelecek dönemlerde ortaya çıkacak mali yükümlülüklerin mali tablolar aracılığı ile doğru bir şekilde raporlanmamasına neden olmaktadır.

Bu itibarla, gelecek dönemlerde ortaya çıkacak yükümlülüklerin mali tablolarda doğru bir şekilde raporlanmasını teminen sözleşmeye dayanılarak girişilen taahhütlerin ve bunlardan yerine getirilenlerin söz konusu Yönetmelik hükümlerine uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, İdare konuya ilişkin olarak düzeltici muhasebe kayıtlarının yapıldığını, bundan sonraki süreçte, muhasebe kayıtlarının mevzuata uygun bir şekilde yapılacağını bildirmiştir. Ancak, düzeltme işlemi 2021 yılında yapıldığından 2020 yılı mali tablolarındaki hatayı değiştirmemektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Gereği Alınması Gereken İdare Payının Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığından Talep Edilmemesi

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Gelirleri Kanunu gereği alınması gereken idare payının, ilgili kurumlardan takibinin yapılmadığı görülmüştür.

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun "*Tanımlar*" 3'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında İdare, Büyükşehirlerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları olarak ifade edilmekte, "*Devir, sicil, ihale, harç, teminat ve idare payı*" başlıklı 10'uncu maddesinin (e) fıkrasında idare payı; "*Akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatının % 1'i tutarında idare payı, her yıl Haziran ayı sonuna kadar idareye ödenir. Tahsil edilen tutarın beşte biri, idare tarafından, kaynağın bulunduğu belediye veya köy tüzel kişiliğine bir ay içerisinde ödenir*" hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre Belediye sınırları içerisinde bulunan doğal mineral sularından elde edilen gayrisafi hasılat üzerinden hesap edilen %1'lik tutarın beşte birinin Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları tarafından ilgili belediyeye aktarılması gerekmektedir.

Ancak, Çubuk Belediye sınırları içerisinde doğal mineralli su üretimi yapan işletme bulunmasına rağmen İdare payının Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı tarafından Belediyeye aktarılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu payların Belediyeye aktarılmasını teminen gerekli takip işlemlerine başlanması gerekmektedir.

BULGU 2: İmara Aykırı Yapılaşmalar Nedeniyle Kesilmesi Gereken İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi

Çubuk Belediyesi sınırları içinde özel hobi bahçeleri şeklinde imara aykırı yapılaşmaların olduğu ve bu aykırılıklar için kesilen idari para cezalarının tahsiline ilişkin olarak gerekli işlemlerin tesis edilmediği görülmüştür.

Hobi bahçeleri başlangıçta belediyelerin alt yapısını hazırlayıp küçük parçalara böldüğü kiralık topraklarda sebze ve meyve yetiştiriciliğinin yapılmasını sağladığı alanlar olarak tasarlanan bir oluşum iken; son zamanlarda daha çok tarım arazilerinin parçalara bölünerek, başta kooperatifler olmak üzere özel hukuk tüzel kişileri aracılığıyla pazarlanıp satılan, imara uymayan yapılaşmalara yol açarak tarım alanlarına zarar veren; dolayısıyla Toprak Koruma Kanunu'na ve İmar Kanunu'na aykırı uygulamaların ortaya çıktığı bir oluşum haline gelmiştir.

5403 Sayılı Toprak Koruma Ve Arazi Kullanımı Kanunu ile toprağın korunması, geliştirilmesi, tarım arazilerinin sınıflandırılması, asgari tarımsal arazi ve yeter gelirli tarımsal arazi büyüklüklerinin belirlenmesi ve bölünmelerinin önlenmesi amaçlanmıştır. Bu Kanun'un 20. Maddesine göre tarımsal amaçlı yapılarda ve tarım dışı arazi kullanımlarında izin alınması ve toprak koruma projelerine uyulması zorunlu olup; aksi kullanımlar için 21'inci Maddede çeşitli yaptırımlar getirilmiştir olup şu şekilde sıralanabilir:

- Bu plân veya projelere aykırı hareket edilmesi halinde valilikçe re'sen tespit yaptırılarak sorumlulara; bin Türk Lirasından az olmamak kaydıyla bozulan arazinin her metrekaresi için on Türk Lirası idarî para cezası uygulanarak projeye uygunluk sağlanması için azami iki ay süre verilir.

- Büyük ova koruma alanlarındaki bu cezalar iki katı olarak uygulanır. Bu sürenin sonunda aykırı kullanımların devam etmesi durumunda; valilikçe faaliyet durdurulur ve birinci cümlede belirtilen idarî para cezası üç katı olarak uygulanır.

- İzinsiz bütün yapılar, masrafları Bakanlıkça karşılanmak kaydıyla, bir ay içinde belediyeler veya il özel idarelerince yıkılır ve taşınmazlar tarımsal üretime uygun hale getirilir.

- Arazinin tarımsal üretime uygun hale getirilmesi için yıkım ve temizleme masrafları sorumlulardan Bakanlıkça genel hükümlere göre tahsil edilir.

Belediye ve mücavir alan sınırları içinde ve dışında kalan yerlerde yapılacak planlar ile inşa edilecek resmi ve özel bütün yapılar 3194 Sayılı İmar Kanunu'na tabidir. Bu Kanun hükümlerine göre; ruhsat alınmaksızın veya ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere ve imar mevzuatına aykırı olarak yapılan yapıların sahibine, yapı müteahhidine ve aykırılığı altı iş günü içinde idareye bildirmeyen ilgili fenni mesullere, yapının mülkiyet durumuna, bulunduğu alanın özelliğine, durumuna, niteliğine ve sınıfına, yerleşmeye ve çevreye etkisine, can ve mal emniyetini tehdit edip etmediğine ve aykırılığın büyüklüğüne göre, bin Türk lirasından az olmamak üzere, detayı 42. Maddede öngörülen idari para cezaları uygulanmaktadır.

İmara aykırı yapılaşmaların önlenmesi ve daha etkin mücadele edilmesi amacıyla cezai müeyyideler de öngörülmüştür. Türk Ceza Kanunu'nun 184. Maddesi ile imar kirliliğine sebep olanlar için aşağıda yer alan muhtelif cezalar getirilmiştir

- Yapı ruhsatı alınmadan veya ruhsata aykırı olarak bina yapan veya yaptıran kişi, bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

- Yapı ruhsatı olmadan başlatılan inşaatlar dolayısıyla kurulan şantiyelere elektrik, su veya telefon bağlantısı yapılmasına müsaade eden kişi, yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.

- Yapı kullanma izni alınmamış binalarda herhangi bir sınai faaliyetin icrasına müsaade eden kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

09.10.2018 tarih ve 1635 sayılı Ankara Büyükşehir Belediyesi Meclis Kararı ile hobi bahçelerine ilişkin bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre;

'Hobi bahçeleri; başta İl Gıda Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğü olmak üzere ilgili kurum görüşleri alınmak koşuluyla kamu tasarrufunda bulunan, minimum 50.000 m

büyükliğünde araziler üzerinde, büyükşehir belediyesi, ilgili İlçe Belediyeleri veya bir devlet kuruluşu tarafından işletilecek/işlettirilecek, geliştirilecek, imar planı gerektirmeyen tarımsal faaliyetler amacıyla gerçekleştirilecektir.

Kent sakinlerinin kendi ihtiyaçlarını karşılayabilecek veya tarımsal faaliyetlere dayalı hobileri amacı dışında (konut, ticaret vb.) kullanımına izin verilmeyecektir.

İl Gıda Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğü görüşü alınmadan, büyükşehir belediyesi, İlçe Belediyeleri veya bir devlet kuruluşu tarafından yapılmayan hobi bahçeleri kullanılamaz, elektrik, su vb. abonelikleri yapılamaz. Mevzuata aykırı uygulamalara ilgili belediyeler tarafından işlem tesis edilerek, düzensiz, kaçak yapılaşmaların önüne geçilir."

Bu karar ile Toprak Koruma Kanunu'na aykırı olarak gelişen 'özel hobi bahçeleri ' oluşumlarına izin verilmeyeceği ifade edilerek; hobi bahçesi faaliyetlerinin kamu haricinde yapılanmasının mümkün olmayacağı altı bir kez daha çizilmiştir.

Ancak bu düzenlemelere rağmen ilgili makamlardan izin alınmadan gerek kooperatif şeklinde gerekse özel şahıslara ait çok sayıda hobi bahçesi bulunmaktadır. Kontrolsüz bir şekilde artan hobi evleri belediyelerin görev alanını genişleterek; iş yüklerini artırmış yeni sosyal ve çevresel sorunlarla uğraşma zorunluluğu getirmiştir.

Belediyelerin özel hobi evleri ile mücadelelerinde; bu alanda görevli kamu kurumlarıyla iletişim, koordinasyon eksikliklerinin olması, yeterli ekip ve ekipmanlarının olmaması, vatandaşların kesilen cezalara karşı çıkmaları, yapı kayıt belgesinin boş araziler üzerine alınması nedeniyle binanın hangi tarihte yapıldığının tespit edilememesi, yasal işlem yapılması sırasında yapı sahibini tespitte yaşanan güçlükler, yıkım işlemlerine itiraz ve direnç, yıkım için yapılan ihalelere katılım sağlanmaması gibi önemli sorunlar yaşamaktadırlar.

Belediyeler tarafından verilen para cezaları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1'inci maddesi ile bu Kanun kapsamına alınmış olup; 3'üncü maddesi ile de para cezaları teriminin adli ve idari para cezalarını ifade edeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre belediyelerce verilecek idari para cezalarına ilişkin iş ve işlemler 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yürütülmektedir.

3194 sayılı İmar Kanun'un 42'nci maddesine dayanılarak verilen idari para cezalarının ilgililerince vadesinde ödenmemesi durumunda yapılacak iş ve işlemler 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında yürütülmesi gerekmektedir. Zira bu Kanun'un 1'inci maddesi ile

belediyeler tarafından verilen idari para cezaları amme alacağı olarak nitelendirilmiş ve idari para cezalarının bu Kanun kapsamında takip ve tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanun'un 54'üncü maddesine göre ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairelerince cebren tahsil edilecek olup cebren tahsilin hangi esaslarla gerçekleştirileceği yine bu Kanun'da düzenlenmiştir. Kanun'da yapılan düzenlemeye göre amme alacağını vadesinde ödemeyenlere öncelikle 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile tebliğ edilecektir. Bundan sonraki süreçte borçlunun idarece gönderilen ödeme emrine karşılık gerçekleştireceği işlemlere göre yine Kanun'da belli edilen esaslar dâhilinde işlem yapılarak, amme alacağının borçludan cebren tahsilinin sağlanması gerekmektedir. Şayet ilgili takvim yılı içerisinde tahakkuk etmiş amme alacağı aynı yıl içerisinde ödenmez ve bir sonraki yılın başından itibaren 3 yıl içerisinde de cebren tahsil yoluyla gerekli tahsilât yapılmazsa, söz konusu amme alacağı zamanaşımına uğramaktadır. Dolayısıyla tahsil zamanaşımına uğramış amme alacağının ilgili mükelleflerden de tahsil edilme imkânı ortadan kalkmaktadır.

Ancak yapılan incelemede, kurum tarafından özel hobi bahçelerine 3194 sayılı Kanun'un 42'nci maddesi kapsamında 2.430.897,20 TL idari para cezası tahakkuk ettirildiği; bunun 947.136,98 TL tahsil edildiği, geriye kalan ödenmeyen idari para cezalarının cebren tahsiline yönelik yasal işlem tesis edilmediği tespit edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, bu durum 6183 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olduğu gibi amme alacağının zamanaşımına uğrama riskini de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla para cezalarının tebliğ işlemlerinin geciktirilmemesi; tebliğ edilip de vadesinde ödenmeyenler için yasal takip ve tahsil işlemlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

BULGU 3: Yapı Kayıt Belgesi Bulunan Yerlerin Emlak Vergisinin Alınmaması

Yapı kayıt belgesi bulunan yerler için emlak beyannamesi verilmemesi nedeniyle emlak vergisinin eksik tahsil edildiği görülmüştür.

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre Bina Vergisine tabi tutulmuştur. Kanun'un 33. Maddesinde vergi değerini tadil eden sebepler aşağıda gösterilmiştir:

"Madde 33 - Vergi değerini

1. *Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilâveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir.)*
2.
3. *Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)*
4. *Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması:*
5. ...
6. *Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselerle ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi,*
7. *Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde % 25 i aşan oranda artma veya eksilme olması."*

Maddelerden de anlaşılacağı üzere yapı kayıt belgesi bulunan yerler için eğer daha önce bina bildirim yapılmış ise ilave alanın beyannameye dâhil edilmesi; eğer bildirim yapılmamış ise geriye dönük emlak vergisi alınması gerekmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 9.maddesine göre mükellefiyetin başlamasında; 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulunduğu, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarih esas alınmaktadır.

Emlak vergisi bildirimlerinin süresinde verilmemesi Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4 üncü maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Ayrıca emlak vergisi bildiriminin süresinde verilmemesi üzerine mükellefiyetin başlangıç yılı için idarece yapılacak tarhiyat sırasında kesilecek ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyası cezasının karşılaştırılarak miktar itibarıyla fazla olan cezanın kesilmesi gerekmektedir.

18.05.2018 tarih ve 30425 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve imar barışı olarak bilinen 7143 Sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi ile 3194 sayılı İmar Kanunun'da düzenlemeler

yapmıştır. Böylece devlet ile vatandaş arasında uzlaşma sağlanarak 31.12.2017 tarihinden önce ruhsatsız yapıların ruhsatlandırılmasını, kayıt altına alınmasını ve gelir elde edilmesini amaçlamıştır.

Kanun'da belirtildiği üzere vatandaşlar kendi beyanları doğrultusunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından aldıkları yapı kayıt belgelerinin bir nüshasını belediyelere teslim ederek mülklerini kayıt altına aldırılmışlardır. Yapı kayıt belgesinin belediyeye verilmemesi durumunda herhangi bir yaptırım söz konusu olmamıştır.

Yapılan incelemede; imar barışından faydalanan bazı yapıların yapı kayıt belgeleri ile emlak vergisi bildirimlerinde yer alan metrekare değerlerinin örtüşmediği, bunlar arasında farklar bulunduğu görülmüştür. Örneğin, bir binada yapı kayıt belgesi alınmış ancak bu alan için emlak vergisi bildiri yapılmamıştır. Bu durum, emlak vergisinin hesaplanmasında binanın gerçek yüzölçümünün esas alınmamasına, dolayısıyla emlak vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, imar barışından yararlanan yapı kayıt belgeli yapıların yapım tarihinden itibaren geçmişe yönelik emlak vergilerinin tam olarak alınması için gerekli iş süreçleri oluşturulmalıdır. İmar barışı 2017 yılı öncesi inşa edilmiş binaları kapsamı nedeni ile yapı kayıt belgesi bulunan yerler için daha önce emlak beyannamesi verilmemiş ise geriye dönük; beyanname verilmişse genişletilen alanlarda dâhil edilerek emlak vergisinin tahsili için gerekli çalışmalar yapılarak takip edilmelidir.

BULGU 4: Yapım İşlerinde Uygulama Projelerinin Eksik ve Hatalı Hazırlanması

Bazı yapım işlerinde, teklife ve işe esas uygulama projelerinin eksik ve hatalı şekilde hazırlandığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslim götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Anahtar teslim götürü bedel sözleşme, 4734 sayılı Kanun'da, yapım işlerinde; uygulama projeleri ve bunlara ilişkin mahal listelerine dayalı olarak, işin tamamı için isteklinin teklif ettiği toplam bedel üzerinden imzalanan sözleşme olarak tanımlanmıştır. Bu sözleşme türü ile ihalesi yapılan yapım işinde, istekli, ihale konusu yapım işini uygulama projesine, mahal listelerine ve teknik şartnameye uygun olarak yapmayı taahhüt etmekte ve bu taahhüdü için tek bir fiyat vermektedir.

4734 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre uygulama projesi, belirli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade etmektedir. Buna göre, uygulama projesinde yaptırılacak işin bütün ayrıntılarının belirli olması, muğlak nitelikte olmadan kesin bir biçimde tanımlanması gerekmektedir. Zira idare uygulama projesiyle, yaptırmayı düşündüğü işin niteliğini ve miktarını ihaleye teklif verecek isteklilerin bilgisine sunmakta ve istekliler de tekliflerini bu bilgileri esas alarak hazırlamaktadırlar.

Bu nedenlerdir ki, uygulama projesinin; yaptırılması düşünülen işin her türlü ayrıntısını eksiksiz bir biçimde bünyesinde barındırması, ihaleye teklif vermeyi düşünen kişileri tereddütte bırakmayacak kesinlikte hazırlanması, ihalenin diğer dokümanları ile çelişkili içinde olmaması gerekir.

Yer verilen nitelikleri taşımayan bir uygulama projesi ile ihaleye çıkılması durumunda ise, istekli olabileceklerin sağlıklı bir teklif hazırlama imkânını ortadan kaldırdığı gibi, ihale konusu işe ait sözleşmenin uygulanması sırasında da idare ile yüklenici arasında ihtilaflara sebep olabilecektir. Böyle bir durumun, ihale aşamasında istekilerin tekliflerini verirken tereddüt içinde kalmasına, projedeki yer alan belirsizliklerin meydana getirdiği riskleri bertaraf etmek için ihaleye yüksek teklif vermelerine neden olabileceği iktisadi ve ticari hayatın prensipleri bakımından tabiidir. Bunun da 4734 sayılı Kanun ile hüküm altına alınan ihale ilkeleri ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanun'unda belirlenen kamu kaynağının kullanım esasları ile örtüşmeyeceği açıktır. Nitekim Kamu İhale Kurumu da tekliflerin sağlıklı biçimde hazırlanmasına imkân vermeyen bu tür eksiklikleri mevzuata aykırılık olarak değerlendirmekte ve ihalenin iptali gerekçesi kabul etmektedir.

Son olarak, projenin yetersizliğinden dolayı sözleşme aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların; idarenin, yapım işi ile ulaşmaya çalıştığı kamu yararına daha geç ulaşmasına; uyuşmazlıkları gidermek için çalışmalar yaparak zaman kaybetmesine ve ek bir emek harcamasına; uyuşmazlığın yargı yolunda çözülmesi yoluna gidildiğinde de yine bunlara benzer sorunlarla karşılaşılmasına neden olacağı da aşikârdır.

Ancak, Çubuk Belediyesince ihale edilen yapım işlerinin uygulama projelerinin incelenmesi neticesinde, bunların yapım işinin her türlü ayrıntısını belli etmekten çok uzak olduğu, bazı iş kalemlerinde detay bilgilerine yer verilmeden sadece imalatın adının projede yer aldığı, bazı iş mahallerinde uygulama projesi ile mahal listeleri arasında farklılık bulunduğu, mahal listesinde yer alan bazı iş kalemlerinin nereye hangi ölçülerle yapılacağıının

belirtilmediği, bazı işlerde mimari projede öngörülen imalatların statik projeye uygun olmadığı görülmüştür.

Bu eksiklikler ve yetersizlikler nedeniyledir ki, bu işlere ait sözleşmelerin uygulanması sırasında birçok imalatın yapımından vazgeçilmiş yerine yeni imalatların yapılmasına karar verilmiştir. Bu ise, rekabet şartları altında belirlenmesi kabil olan fiyatların idare ile yüklenici arasında rekabete açık olmayan bir ortamda belirlenmesine yol açmıştır.

Bu itibarla, yapım işleri ihalelerine ilişkin uygulama projelerinin yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda, yapının her türlü ayrıntısını eksiksiz biçimde gösterecek, ihale sürecinde isteklileri; uygulama aşamasında ise tarafları tereddüt altında bırakmayacak kesinlikte hazırlanması gerekmektedir.

BULGU 5: Yapım İşlerine Ait İş Artışlarında Hatalar Yapılması

Kurum tarafından anahtar teslim götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale edilen bazı yapım işlerinde verilen iş artışlarında yasal düzenlemelere aykırılık oluşturan işlemlerin bulunduğu görülmüştür.

Yapım işleri ihale uygulamalarında, ihale konusu yapım işini oluşturan imalatların proje, teknik şartname, mahal listesi ve diğer dokümanlarda belirlenerek ihale süreci içerisinde bir fiyata bağlanması temel kural olmakla birlikte, bir kısım teknik ihtiyaç ve zorunluluklar nedeniyle, ihale ile sözleşmeye bağlanan işlerin miktarının ve niteliğinin fenni olarak değiştirilmesi zorunlu olabilmektedir. Bu gereklilik sonucunda ise, ihale kapsamında ve sözleşme dâhilinde olmayan işlerin ihale üzerinde kalan yükleniciye yaptırılması gündeme gelmektedir.

Bu hususta, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 24'üncü maddesinde düzenlemeler yapılarak, işin devamı sırasında ortaya çıkan bir iş artışının belli şartlar altında işin yüklenicisine yaptırılmasına imkân tanınmıştır.

Bu madde hükmüne göre, ihalesi yapılarak sözleşmesi imzalanan yapım işlerinde öngörülmeleyen durumlar nedeniyle iş artışının yapılmasının zorunlu olması halinde; artışa konu olan işin sözleşmeye esas proje içinde kalması ve idareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması durumunda iş artışı yapılabilecektir. Ancak, bu şartların yanında, iş artış tutarının madde hükmünde belirtilen oranlardan fazla olmaması zorunludur.

Yukarıda yer verilen şartların sağlanması ile iş artışına gidilmesi cihetinde karar alındığında, bu artışa konu iş kalemlerinin bedellerinin yükleniciye ödenebilmesi için bunların fiyatlarının belirlenmesi gerekecektir.

İşin devamı sırasında meydana gelen iş artışları ve bunların bedellerinin belirlenmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin ekinde yer alan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nde yapılmıştır. Anılan Şartname'nin 22'nci maddesi ile sözleşmede bulunmayan veya fiyatı belirli olmayan işlerin fiyatının tespit edilmesine ilişkin usuller belirlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, bir iş artışı sonucu yeni fiyat yapılması gerekli olduğunda, söz konusu maddedeki yöntem ve esaslara uygun bir biçimde yeni birim fiyat oluşturulmalıdır.

Bu çerçevede, Çubuk Belediyesince anahtar teslim götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale edilen yapım işlerinin incelenmesi neticesinde bu işler kapsamında yapılan iş artış ve eksilişlerinde yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine riayet edilmediği, bunun bir sonucu olarak kamu kaynaklarının kullanım esasları ile örtüşmeyen uygulamaların mevcut olduğu görülmüştür. Bu hususta ki değerlendirmeler, uygulamanın niteliğine göre aşağıda ayrı başlıklar altında yapılmıştır.

a. Kanun'da Belirtilen Şartlar Gerçekleşmeden İş Artışı Yapılması

İş artışının şartları 4735 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, yapım işlerinde öngörülmeleyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde başta, artışa konu olan işin sözleşmeye esas proje içinde kalması ve idareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması zorunludur.

Bu nedenle, idarece iş artışına gidilebilmesi için öncelikle, iş artışı ihtiyacının öngörülmeleyen bir durumdan ileri gelmesi gerekir. Nitekim aynı maddenin gerekçe metninde de, projenin tamamlanması için zorunluluk arz etmeyen ve önceden öngörülebilir nitelikteki işlerin iş artışı kapsamında yaptırılmasının önlenmeye çalışıldığı ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar altında, idare görevlilerin projenin hazırlanması aşamasında özenli ve titiz biçimde hareket etmesi, işin kapsamında yaptırılması düşünülen ve önceden öngörülebilir bütün işleri projeye yansıtması gereklidir. Ancak, bütün çalışmalara rağmen öngörülemeyen veya öngörülmesi fiilen mümkün olmayan durumlar sonucunda ilave bir iş ihtiyacı söz konusu olursa, söz konusu 24'üncü madde de belirtilen şartlarında da sağlanmasıyla iş artışı yapılabilecektir. Bunun dışında, önceden öngörülmesi mümkün olan ve yapılması

zorunluk arz etmeyen ilave işlerin bu madde kapsamında iş artışı ile aynı yükleniciye yaptırılması mümkün değildir.

Ancak yapılan incelemede, gerek uygulama projelerinin yetersiz olması gerek bu projelerin işin uygulanması bakımından eksik olması gerekse de keyfi olarak değerlendirilebilecek gerekçeler nedeniyle iş artışına gidildiği görülmüştür. Örneğin, Belediye Hizmet Binası Yapım İşinde, projede dış cephe için “prekast kaplama” imalatı öngörülmüşken; uygulamada bu iş kalemi “kompozit kaplama” imalatı ile değiştirilmiştir. Bu değişikliğin hangi öngörülmeyle meydana geldiği ve bu imalatın yapılmasının zorunlu olduğuna ilişkin bir gerekçe ihale dosyasında mevcut değildir.

Yine aynı işte, projede yer almamasına rağmen daha estetik görüneceği gerekçesiyle “Marmara pijama mermer” imalatının iş artışı kapsamında yapılmasına karar verilmiştir. Böyle bir gerekçeyle iş artışına gidilmesinin yukarıda yer verilen mevzuat hükmüne aykırılık teşkil ettiği açıktır. Kaldı ki, söz konusu yapım işinin geçici kabulü yapıldıktan sonra iş artışı kapsamında yaptırılan mermer döşemesi üzerine doğrudan temin usulü ile “Halı kaplama” yaptırılmıştır. Dolayısıyla işin projesinde olmayan ve iş artışı kapsamında yaptırılan “Marmara pijama mermer” imalatının üzerine halı ile kaplanmış, iş artışı ile yaptırılan bu imalatın bir anlamı kalmamıştır.

Bu itibarla, yapım işlerinde iş artışına gidilmesi durumunda, yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinin de belli edilen şartlara riayet edilmesi gerekmektedir. Aksi bir durumda, esas olarak rekabet şartları altında ve ihale süreci içerisinde belirlenmesi gereken fiyatların, idare ile yüklenici arasında, rekabete açık olmayan bir ortamda belirlenmesi söz konusu olacaktır. Bu durum ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda belirtilen ihale ilkeleri ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda belirtilen kamu kaynağının kullanım esaslarına aykırılık oluşturacaktır.

b. İş Artış ve Eksilişlerinde Yaklaşık Maliyette Yer Alan Metrajların Esas Alınması

Yapım işinin devamı sırasında, ilave işlerin yapılması zorunluluğu ortaya çıktığında, öncelikle ihtiyaca konu iş kalemlerinin belirlenmesi, sonra bunların miktarlarının belirlenmesi tabiidir. Ancak bundan sonra, her bir iş kalemi için birim fiyat tespit edilecek, bu fiyatların iş kalemlerinin miktarı ile çarpılması sonucu ödeme yapılabilecektir.

Diğer taraftan, bazı durumlarda, idarenin muhtelif sebeplerle proje değişikliğine giderek ihale kapsamında bulunan bazı imalat kalemlerinden vazgeçebilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda işin vazgeçilen kısımlarının sözleşme bedelinden düşülmesi gerekmektedir. Proje değişikliğinin hukuki gerekçelerinin bulunması gerekliliğini bir kenara bırakırsak, bir takım imalat kalemlerinden vazgeçilmesi durumunda yüklenici ile idare hangi miktar ve fiyat üzerinden bir anlaşma yapılacağı hususu önem arz etmektedir. Birim fiyatla ihale edilen yapım işlerinde, iş kapsamında yaptırılacak iş kalemlerinin miktarlarının ve fiyatlarının sözleşme imzalanmadan önce belli olması nedeniyle bu süreci, vazgeçilen imalat kalemlerinin miktarı ile yüklenicinin sözleşme de bunlar için verdiği teklif tutarının çarpılması, bunun sonucunda ortaya çıkan bedelin sözleşme bedelinden düşülmesi suretiyle tamamlamak mümkündür.

Ancak, anahtar teslim götürü bedel sözleşmelerde yüklenici işin tamamı için tek bir fiyat verdiği hususu ele alındığında, yapımından vazgeçilen imalatların bedellerinin nasıl hesaplanacağı önemli hale gelmektedir.

Çubuk Belediyesince 2016 yılında ihalesi yapılan yapım işlerinin sözleşme tarihinde bu konuda bir yasal düzenleme mevcut değildi. Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nde bir iş artışında, artış bedelinin nasıl belli edileceğine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktayken; iş eksilişi yapılması durumunda eksiliş tutarının nasıl hesaplanacağına dair bir hüküm yer almamaktaydı. İdareler bu süreci, gerek idare hukukunun genel prensipleri gerek yapım işleri sözleşmelerine ilişkin uygulamayı yönlendirmek görevi bulunan Yüksek Fen Kurulu'nun muhtelif zamanlardaki karar ve görüşleri ile yürütmek durumunda kalmışlardır. Aynı zamanda Sayıştay Temyiz Kurulunca da bu cihette kararlar verilmiştir.

Bu görüş ve kararlara göre, usulde paralellik ilkesi gereği iş artışında uygulanan yöntemlerin iş eksilişi durumunda da uygulanması genel kabul görmüş bir uygulama haline gelmiştir.

Uygulama bu şekilde sürdürülmekteyken; Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22'nci maddesine 08.08.2019 tarihinde eklenen bir fıkra ile proje değişikliğine bağlı olarak iş eksilişinin ortaya çıktığı durumlarda, iş eksilişi kapsamına giren imalatlarının fiyatlarının hesaplanmasında bu maddede yer alan yeni fiyatın tespitine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilerek, değişiklikten önce genel ilkelere, yargı kararlarına göre sürdürülen uygulama yasal zemine kavuşturulmuştur.

Yukarıda yer verilen açıklamalara göre, projede değişiklik yapılması nedeniyle bir iş eksilişinin söz konusu olması durumunda, iş eksilişine konu imalatların bedelleri, bahis konusu Şartname'nin 22'nci maddesinde iş artışının bedelinin tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde belirlenecektir. Yapımından vazgeçilen imalatların bedelinin hesaplanabilmesi için ise öncelikle, eksilişi yapılan imalatların, bunların fiyatlarının belirlenmesine imkân tanıyacak ölçüde iş kalemi olarak ortaya çıkarılması, daha sonra bunların miktarlarının tespit edilmesi gereklidir. Dolayısıyla, yapımından vazgeçilen imalatların bedelinin sözleşmeden düşülmesinde, bu imalatların fiyatlarının doğru bir şekilde belirlenmesinin yanında, miktarlarının da proje esas alınarak net bir şekilde belirlenmesi zorunludur. Aksi bir durum taraflar açısından hakkaniyete aykırı düşecektir. Zira yüklenici projenin tamamına teklif verdiği göre, yapımından vazgeçilen imalatların bedellerini miktarlarını esas alarak teklifine yansıtmıştır.

Ancak, yapılan incelemede, yaptırılmasından vazgeçilen imalatların miktarlarının yaklaşık maliyet cetvelinden alındığı görülmüştür. Bu uygulama, yaklaşık maliyet cetvelinin uygulama projesi ile bire bir örtüştüğü durumlarda doğru bir netice verse de, yaklaşık maliyet ile uygulama projesi arasında farklılıklar bulunduğu durumda gerçekçi bir sonuç vermeyecektir. Nitekim Raporumuzun "Yaklaşık Maliyetin Gerçekçi Hazırlanmaması" başlıklı bulgusunda da açıklandığı gibi, Belediye Hizmet Binası Yapım İşi ihalesinde ilişkin yaklaşık maliyet cetveli ile proje arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. İdare, bu farklılıklara rağmen vazgeçilen imalatlarda hatalı yaklaşık maliyet metrajlarını kullanarak mukayeseli keşif yapmıştır.

Bu durum yukarıda yer verilen yasal düzenlemelere aykırılık teşkil ettiği gibi, kamu kaynaklarının verimli kullanılmaması riskini de beraberinde getirmektedir. Bu nedenlerle, yapım işlerinde iş eksilişi yapıldığı durumlarda, eksiliş yapılan imalat kalemlerinin miktarlarının yaklaşık maliyet cetvelinden değil, proje esas alınarak belirlenmelidir.

c. Yeni Birim Fiyatların Tespitinde Ticaret Odasının Onayı Olmayan Yerel Rayiçlerin Kullanılması

Yapım işlerinde bir iş artışının söz konusu olması durumunda, artışa konu imalatların fiyatının nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemeler Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22'nci maddesinde yer almaktadır.

Bu maddeye göre, bu Şartname'de belirtilen proje değişikliği şartlarının gerçekleştiği hallerde, işin yürütülmesi aşamasında idarenin gerekli görerek yapılmasını istediği ve ihale

dokümanın veya teklif kapsamında fiyatı verilmemiş yeni iş kalemlerinin bedelleri ile 21'inci maddeye göre sözleşme kapsamında yaptırılacak işlerin bedelleri, yine bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen usuller çerçevesinde yüklenici ile birlikte tespit edilecektir.

Buna göre, iş artışının söz konusu olduğu durumda önce bu madde de belirtilen esaslar çerçevesinde bir analiz oluşturulacak daha sonra bu analizde yer alan girdiler için yine bu madde de belirtilen yöntemlerden biri, birkaçı veya tamamı kullanılarak rayiç tespiti yapılacaktır.

Rayiçlerin tespitine yönelik olarak madde de belirtilen yöntemlerden yerel rayiçlerin kullanılması cihetine gidildiğinde ise bunların ticaret ve/veya sanayi odasınınca onaylanmış uygulamaya ait yerel rayiçler olması zorunludur.

Ancak, Belediye ihalesi gerçekleştirilen ve sözleşmenin uygulanması sırasında iş artışı söz konusu olan yapım işlerinde, yeni fiyatın tespitinde kullanılan rayiçlerin ticaret ve/veya sanayi odası onaylı olmadığı görülmüştür. Bu durum, yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca, söz konusu Şartname'nin öngördüğü bir biçimde onay mekanizmasının işletilmemesi durumunda, piyasa rayiçlerinin üzerinde yerel rayiçler kullanılarak yeni fiyat tespit edilmesi, bu durumda da kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılması prensibi ile örtüşmeyen mali işlemlerin gerçekleşmesi riski meydana gelmektedir.

Bu itibarla, iş artışına konu imalatların fiyatlarının tespitinde yerel rayiçlerin kullanılması söz konusu olduğunda, bunların ticaret ve/veya sanayi odalarınınca onaylanmış olması gerekliliğine dikkat edilmesi gerekmektedir.

BULGU 6: Yapım İşlerinde Yaklaşık Maliyetin Gerçekçi Hazırlanmaması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında ihale edilen ve anahtar teslim götürü bedel teklif alınmak suretiyle sözleşmesi imzalanan yapım işlerinde yaklaşık maliyetin gerçekçi hazırlanmadığı görülmüştür.

4734 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde yaklaşık maliyetin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler yapılmış; mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesinin yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyetin belirleneceği ve dayanakları ile bir hesap cetvelinde gösterileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, yapılacak ihalelerde, ihaleye çıkılmadan önce ihtiyaç konusu mal ve

hizmet alımı ile yapım işinin idareye getireceği mali yük çeşitli fiyat araştırmaları yapılarak tespit edilmelidir.

Söz konusu maddenin gerekçesi incelendiğinde, kamu otoritelerince belirlenen birim fiyatlara dayanılarak hazırlanan fiyatların piyasa fiyatlarını gerçekçi bir biçimde yansıtmadığı görüldüğünden tahmini bedel esasına dayalı ihale sisteminden vazgeçildiği anlaşılmaktadır. Yeni sistemle sadece idarelerce bilinecek olan yaklaşık maliyetin tespit edilmesi, daha önceki ihale sisteminde ortaya çıkan sakıncaları ortadan kaldırmak için kamu otoritelerince belirlenen birim fiyatlara uyma zorunluluğunun kaldırılması, idarelerce yaklaşık maliyetin ayrıntı fiyat araştırmaları yapılmak suretiyle gerçekçi olarak belirlenmesi öngörülmüştür.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde yaklaşık maliyet, ihale yapılmadan önce yapımı düşünülen iş için önceden yapılan piyasa araştırması sonucuna dayanılarak iş bedelinin tespiti olduğundan; bu bedelin gerçekçi hazırlanması birçok bakımdan önemlidir. Nitekim yeni yaklaşık maliyet sistemi eski ihale sisteminde doğan sakıncaları gidermek ve yaklaşık maliyetin gerçekçi hazırlanmasını sağlamak amacı ile getirilmiştir.

Yine 4734 sayılı Kanun'da yapılan düzenlemelerle, ihale sürecinin başından sonuna kadar idare tarafından yapılacak birçok işlem yaklaşık maliyetin tutarına bağlanmıştır. Anılan Kanun incelendiğinde, ihale yetkilisinin ihtiyacın ihale edilmesi kararı, ihale usulünün tespit edilmesi, ihalenin ilan süreleri, ödeneklerin kontrol edilmesi, istekliler tarafından verilen tekliflerden aşırı düşük fiyatlı olanların tespit edilmesi işlemlerinde yaklaşık maliyetin belirleyici bir unsur olduğu görülmektedir.

Uygulamada yapım işlerine ilişkin yaklaşık maliyet hazırlanırken öncelikle projede yapımı öngörülen imalatlar bir iş kalemi haline getirilerek listelenmekte, daha sonra bunların metrajları çıkarılarak yaptırılması düşünülen imalatların miktarları belirlenmektedir. İş kalemlerinin belirlenmesi ve bunların miktarlarının belirlenmesinden sonra da, her bir iş kaleminin miktar birimine göre fiyatı tespit edilerek iş kalemlerinin miktarı ile fiyatlarının çarpılması sonucu her bir iş kaleminin yaklaşık maliyeti bulunmaktadır. Bu şekilde toplam maliyeti belli edilen iş kalemlerinin toplanmasıyla da yapım işinin yaklaşık maliyeti tespit edilmiş olmaktadır.

Bu doğrultuda, yaklaşık maliyetin gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesi için iş kalemlerinin fiyatlarının piyasa fiyatlarını yansıtır bir biçimde belirlenmesinin önemli olduğu kadar bunların miktarlarının da proje ile uyumlu olması gereklidir. Zira istekliler tekliflerini

hazırlarken proje de yer alan ölçülere esas almakta ve tekliflerini buna göre vermektedirler. Bu nedenle, yaklaşık maliyetin hazırlanması sürecinde görevli olan personel projede yer alan imalat ölçülerinin yaklaşık maliyet cetveline aktarılmasında dikkatli ve özenli bir biçimde çalışmalıdır.

Ancak, yukarıda bahsi geçen işlerin yaklaşık maliyet hesap cetvellerinin incelenmesinde, bu cetvelde yer alan bazı iş kalemlerinin miktarı ile proje de aynı iş için öngörülen miktarlar arasında önemli ölçüde farklı olduğu görülmüştür. Örneğin Belediye Hizmet Binası Yapım İşinde “Beyaz mermerden 30x90x3 cm ebatlarında döşeme kaplama yapılması” imalatının projedeki ölçüsü 5.821,2 m² iken aynı iş kaleminin miktarı yaklaşık maliyette 6727 m² şeklinde yer almıştır. Yine aynı iş üzerinde yapılan incelemede, “Başkanlık binası cephelerine mermerden masif sütun yapılması” imalatının ölçüsü yaklaşık maliyette 32 metre olarak görünmekteyken; bu imalatın projedeki miktarının 160 metre olduğu görülmüştür.

Proje ile yaklaşık maliyet hesap cetvelinde yer alan farklılıkların yaklaşık maliyetin gerçekçi bir biçimde tespit edilmesine imkân vermeyeceği açıktır. Bu durum ayrıca, yaklaşık maliyetin gerçekçi belirlenmediği durumlarda, ihale sürecinin yanlış yürütülmesi ve sonuçlandırılması riski ile birlikte kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanması noktasında zafiyetler oluşabilecektir.

Açıklanan nedenlerle, yaklaşık maliyetin tespitinde iş kalemleri, fiyatları ve iş miktarlarının projeye uygun bir şekilde hazırlanması gerekmektedir.

BULGU 7: Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yaptırılan İnşaatların Müteahhitlerinden Yapı Kullanma İzni Harcı Alınmaması

Kamu kurum ve kuruluşlarından yapı kullanma izni harcı ücretlerinin alınmadığı tespit edilmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun “İmar ile ilgili harçlar” başlıklı 80'inci maddesinde; imar mevzuatına ilişkin harçlardan olan yapı kullanma izni harcının belediyeler tarafından tahsil edileceği ifade edilmiş olup, Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne Tıp Sözleşmenin “*Teklif fiyata dâhil olan giderler*” başlıklı maddesinde ise, *İsteklinin sözleşmenin uygulanması sırasında ilgili mevzuat gereğince ödeyeceği yapı kullanım izin belgesi giderlerinin teklif fiyata dâhil olduğu*” ifade edilmektedir.

Bu hükümlere göre, yapı kullanma izni verilmesi işlerinin yapı kullanma izni harcına

tabi tutulması ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelerin bu Kanun'a göre gerçekleştirdikleri yapım işlerinde, yapı kullanım izin belgesi giderleri ve benzeri giderlerin yükleniciler tarafından Belediyeye ödenmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen yapı kullanma izin belgeleri nedeniyle yükleniciler adına tahakkuk ettirilmesi gereken yapı kullanma izin belgesi harcının tahakkuk ettirilmediği görülmüştür. Kamu kurum ve kuruluşlarına verilecek yapı kullanım izin harcı tarifesinin belirlenerek tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

BULGU 8: Sözleşmeli Personele Ödenen Sosyal Denge Tazminatının Sosyal Güvenlik Kapsamında Prime Esas Kazanca Dâhil Edilmemesi

Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen prim giderlerinin incelenmesi sonucunda; sözleşmeli personele yapılan sosyal denge tazminat ödemelerinin prime esas kazanca dâhil edilmediği, bu suretle işveren ve işçi hisselerinin eksik hesaplandığı tespit edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 49'uncu maddesinde belediye ve bağlı kuruluşlar tarafından sözleşme ile personel çalıştırılabileceği, bu personel hakkında bu Kanun'la düzenlenmeyen hususlarda 657 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin (B) fıkrasına göre istihdam edilenler hakkındaki hükümlerin uygulanacağı ifade edilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "*İstihdam şekilleri*" başlıklı 4'üncü maddesinin (B) bendinde sözleşmeli personel düzenlemesine yer verilmiş, söz konusu bendin son paragrafında sözleşmeli personel hakkındaki usul ve esasların Bakanlar Kurulu Kararı ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

06.06.1978 tarih ve 7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıda belirtilen Esas ve Usuller düzenlenmiş, söz konusu Esas ve Usullerin 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile 10'uncu ve 11'inci maddelerinde sözleşmeli personelin 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu hükümlerine tabi olacakları belirtilmiştir.

31.05.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "*Sigortalı Sayılanlar*" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların bu kapsamda sigortalı sayılacağı ifade edilmiştir.

İçişleri Bakanlığı tarafından sözleşmeli personel istihdamı hakkında çıkarılan B.05.0.MAH.0.71.00.01 sayılı Genelge ile sözleşmeli personel hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmış, Genelge'nin 7'nci maddesi ile Belediye ve bağlı kuruluşlarda istihdam edilen sözleşmeli personelin 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu hükümlerine tabi olacağı ifade edilmiştir. Genelge'de belirtilen aynı hüküm, idare ve personel arasında imzalanan tip sözleşme metnine de derç edilmiştir.

Ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından çıkarılan 2009/37 sayılı Genelge'nin 2.2.9'uncu maddesinde de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (B) bendi kapsamında geçici olarak sözleşme ile çalıştırılan personelin 5510 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, 5393 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi kapsamında istihdam edilen sözleşmeli personelin 5510 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılacağı konusunda şüphe bulunmamaktadır.

5510 sayılı Kanun'un "*Prime Esas Kazançlar*" başlıklı 80'inci maddesinin birinci fıkrasında Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları hakkında açıklamalara yer verilmiş, (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakın prime esas kazanç hesabına dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Fıkranın (b) bendinde istisna hükümleri açıklanmış, (c) bendinde ise bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazançta tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

5510 sayılı Kanun'da sayılan ve Kanun'un yürürlük tarihinden sonra çıkan başka bir Kanun veya Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile getirilen istisnalar dışında sözleşmeli personele yapılan tüm ödemeler prime esas kazançta dâhil edilecektir.

Belediye ve bağlı kuruluşlarda çalışan sözleşmeli personele temel olarak üç çeşit ödeme yapılmaktadır. Bunlar; sözleşme ücreti, ek ödeme ve sosyal denge ödemesidir. Sözleşme ücretinin prime esas kazançta dâhil olduğu konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. 375 sayılı KHK'nın Ek 9'uncu maddesi uyarınca ödenen ek ödeme hakkında ise aynı maddenin dokuzuncu fıkrası ile istisna hükmü getirilmiş ve bu ödemenin prime esas kazanç tutarına dâhil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Sosyal denge tazminat ödemesi 375 sayılı KHK'nın Ek 15'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ne söz konusu maddede ne de bu maddede atıf yapılan 4688 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde bu ödemenin prime esas kazancın tespitinde istisna edildiğine dair bir hüküm mevcuttur. Bu nedenle sözleşmeli personele yapılan sosyal denge tazminatı ödemelerinin prime esas kazancın tespitinde dikkate alınarak prim matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Kurum hesaplarında yapılan incelemede 5393 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi kapsamında istihdam edilen sözleşmeli personele Sosyal Denge Sözleşmesi kapsamında ödeme yapıldığı, ancak bu ödemelerin kişilerin prime esas kazançlarına dâhil edilmeyerek prim matrahının düşük gösterildiği görülmüştür. Söz konusu ödemenin prime esas kazançta dâhil edilmemesi Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) işçi ve işveren paylarının eksik hesaplanması ve ödenmesine sebebiyet vermiştir.

BULGU 9: İşçi İzinlerinin Kanun'a Uygun Şekilde Kullanılmaması

Kurum tarafından işçilerin yıllık izinlerinin mevzuata uygun şekilde kullanılmadığı tespit edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Yıllık ücretli izin hakkı ve izin süreleri" başlıklı 53'üncü maddesi ile en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verileceği, yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği, "Yıllık ücretli iznin uygulanması" başlıklı 56'ncı maddesi ile, yıllık ücretli iznin 53'üncü maddede gösterilen süreler içinde işveren tarafından sürekli bir şekilde verilmesinin zorunlu olduğu, ancak bazı şartların varlığı halinde on günden aşağı olmamak üzere bölümler halinde kullanılabilmesi, "Sözleşmenin sona ermesinde izin ücreti" başlıklı 59'uncu maddesinde, iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahibine ödeneceği, "İzinlere ilişkin düzenlemeler" başlıklı 60'ncü maddesi ile de yıllık izin ücretlerinin kullanılmasına ilişkin ayrıntılı düzenlemelerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından hazırlanacak bir yönetmelikle gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Nitekim 03.03.2004 tarih ve 25391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nde Kanuna uygun olarak yıllık izinlerin kullanımı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

4857 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesinde yıllık izin 53'üncü maddede gösterilen süreler içinde işveren tarafından sürekli bir şekilde verilmesinin zorunlu olduğu belirtildiğinden yıllık izin kullandırılması gerekmektedir. 4857 sayılı Kanun'un "Yıllık ücretli izin hükümlerine aykırılık" başlıklı 103'üncü maddesinde yukarıda yer verilen ilgili mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalara idari para cezası verileceği hükmüne bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, işçinin de, işverenin de yıllık izin hakkından feragat edemeyeceği, aksi bir uygulamada, işçi emekli olduğunda veya iş sözleşmesi son bulduğunda yasa hükmü gereği izin alacağına ücretle dönüşeceği, söz konusu yıllık izin ücret ödemesinin de son ücret üzerinden yapılacağı anlaşılmaktadır.

Ancak yapılan incelemede, bazı işçilerin 300 güne kadar kullanılmayan izinlerinin bulunduğu, dolayısıyla işçilere yıllık izinlerin Kanun'un öngördüğü şekilde kullandırılmadığı tespit edilmiştir. Yukarıda açıklanan nedenlerle, işçilere izinlerinin mevzuata uygun olarak kullandırılması gerekmektedir.

BULGU 10: Bir Vakfa Taşınmaz Tahsis Edilmesi

Kurum tarafından bir vakfa 5393 sayılı Belediye Kanunu'na aykırı olarak taşınmaz tahsis edildiği görülmüştür.

Belediyelerin taşınmaz edinimine ve bunların yönetilmesi ile elden çıkarılmasına ilişkin düzenlemeler genel olarak 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda bulunmaktadır. Yer verilen yasal düzenlemeler kapsamında belediyeler yetkili organları ile taşınmazları üzerinde tasarruf hakkına sahip olup taşınmazlarını belli kurum ve kuruluşlarına tahsis etme imkânına sahiptirler.

Bu çerçevede, 5393 sayılı Kanun'un "Belediyelerin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, mahallî müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içinde taşınmaz tahsis etmek belediyenin yetki ve imtiyazları arasında sayılmıştır. Aynı Kanun'un "Meclisin görev ve yetkileri" başlıklı 18'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ile belediyenin taşınmazlar üzerindeki söz konusu tahsis yetkisi belediye meclisine verilmiştir.

Ancak, 5393 sayılı Kanun bu hususta belediye meclislerine sınırsız bir yetki alanı bırakmayıp taşınmaz tahsisini belirli koşullar ve belirli kişi, kurum ve kuruluşlarla sınırlı tutmuştur.

Bu çerçevede aynı Kanun'un 15'inci maddesinin altıncı fıkrasında, belediyelerin sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere Çevre ve Şehircilik Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmak üzere; 75'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise belediye meclisinin kararı üzerine yapılacak anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda kendilerine ait taşınmazları, aslî görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak mahallî idareler ile diğer kurum ve kuruluşlara süresi yirmi beş yılı geçmemek üzere taşınmaz tahsis edilebilmesine olanak tanınmıştır. Bunların yanında söz konusu Kanun'un "Arsa ve konut üretimi" başlıklı 69'uncu maddesinde dar gelirli kişiler ile afete maruz kalanlara, sanayi bölgelerinden nakledileceklerle ve üyelerinin tamamı bu durumda olan kooperatiflere belli şart ve şekiller altında arsa tahsis edilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen ve belediyelerin taşınmaz tahsis edebileceği kişi, kurum ve kuruluşları belli eden hükümler dışında gerek 5393 sayılı Kanun'da gerekse de belediyeleri kapsamına alan diğer mevzuatta belediyelerin yukarıda sayılanlar dışında diğer üçüncü kişilere taşınmaz tahsis etmesine imkân veren bir düzenleme mevcut değildir.

Bu çerçevede yapılan incelemede, Kurum tarafından bir vakfa 5393 sayılı Kanun'un 75'nci maddesine dayanılarak oluşturulan Belediye Meclis Kararı ile taşınmaz tahsis edildiği görülmüştür. Yapılan tahsis işlemi, yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine aykırılık oluşturmaktadır. Zira yukarıda açıklandığı üzere, 5393 sayılı Kanun taşınmaz tahsisinin kimlere ne şekilde yapılacağını belli edilmiş olup söz konusu Kanun'da belediyelerin dernek ve vakıflara taşınmaz tahsis edebileceğine ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu itibarla kamu kaynakları arasında yer alan taşınmazların hukuka uygun bir şekilde kullanılmasını ve yönetilmesini teminen bundan sonraki süreçte de taşınmaz tahsisi işlemlerinin ilgili mevzuat çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.

BULGU 11: Kurum Mali Tablolarının İnternet Sitesinde Yayınlanmaması

Belediyenin yıllık ve diğer mali tablolarının kurumun resmi internet sitesinde yayınlanmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “*Mali tabloların hazırlanması*” başlıklı 484'üncü maddesinde; mali tabloların, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanıp belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulacağı belirtilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “*Mali raporlama birimi*” başlıklı 310'uncu maddesinde, kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim olduğu ve kapsama dâhil her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu, “*Mali raporlamada sorumlular*” başlıklı 311'inci maddesinde, kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından; üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu, “*Mali raporlamada düzenlenecek temel mali tablolar ve diğer mali tablolar*” başlıklı 313'üncü maddesinde, kamu idarelerince hazırlanacak mali tablolar sayılmış ve bunların kamuoyunun bilgisine sunulacağı hüküm altına alınmıştır. Mezkur Yönetmelik'in 314-326'ncı maddelerinde ise, belirtilen mali tabloların hazırlanma kriterleri ifade edilmektedir.

Diğer taraftan Söz konusu Yönetmelik'in “*Mali raporlamada süreler*” başlıklı 327'nci maddesinde ise, temel mali tabloların yıllık dönemler itibarıyla takip eden yılın nisan ayı sonuna kadar, diğer mali tabloların ise aylık dönemler itibarıyla takip eden ayın sonuna kadar hazırlanarak idarelerin resmî internet sitesinde yayınlanması gerektiği, kamu idare hesaplarının Sayıştay'a verilmesi kapsamında hazırlanan mali tablolar ile elektronik ortamda yayımlanan mali tablolar arasında farklılık olması halinde nedenlerinin mali tablonun dipnotlarında açıklanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Hal böyleyken, Çubuk Belediyesinin internet sitesi incelendiğinde, kurumun yıllık temel mali tabloları ile diğer aylık mali tablolarının yayımlanmadığı tespit edilmiştir.

Mali tabloların mevzuatta öngörüldüğü süreler içerisinde yayımlanması sağlanmalıdır.

BULGU 12: Boş Yevmiye Numaralarının Bulunması

Yevmiye kayıtlarının müteselsil sıra numaralı olarak birbirini takip etmediği, bazı yevmiyelerin boş bırakıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Yevmiye Sistemi, Muhasebeleştirme Belgeleri ve Açılış Kayıtları” başlıklı 43'üncü maddesinde mali işlemlerin, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedileceği belirtildikten sonra, muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında (1)'den başlayıp hesap dönemi sonuna kadar devam eden birer numara verileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Yönetmelik'in “Kullanılacak Defterler ve Kayıt Düzeni” başlıklı 44'üncü maddesinde ise yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defter olarak tanımlanmıştır. Bu maddeye göre, yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilecektir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerden anlaşılacağı üzere yevmiye defterini oluşturan yevmiyeler hesap döneminin başında (1)'den başlayıp hesap dönemi sonuna kadar müteselsilen numaralandırılacaktır. Buna göre, yevmiye defterinde yer alan muhasebeleştirme belgelerinin hesap döneminin başından sonuna kadar düzenli bir biçimde numaralandırılması, bu numaraların arasında ise müteselsilliği bozan bir boşluğun olmaması gerekmektedir.

Ancak 2020 yılına ait yevmiye defterinin incelenmesi neticesinde, muhasebe kayıtlarından bir kısmının sıra takip etmediği, on adet yevmiye numarasının boş bırakıldığı görülmüştür.

Bu durum, muhasebe sisteminin bahsi geçen Yönetmelik'in öngördüğü düzen ve biçimde işleyişine engel olmaktadır. Bu nedenle; muhasebe kayıtlarının günlük işlem sırasına göre müteselsil olarak numaralandırılarak kaydedilmesi gerekmektedir.

BULGU 13: Kiraya Verilen Taşınmazların Nazım Hesaplarda Hatalı Olarak Takip Edilmesi

Belediyenin mülkiyetinde bulunmakla beraber kiraya verilmek suretiyle tasarruf yetkisinin kısıtlandığı taşınmazlara ilişkin bilginin mali tablolarda hatalı raporlandığı görülmüştür.

Kiralama işlemi malikin taşınmaz üzerindeki yetkilerini kısıtlayıcı nitelikte olduğundan, Belediyenin söz konusu işlem kapsamında değerlendirdiği taşınmazlarına ilişkin bilginin mali

tablolarda sunulması saydamlık ilkesinin gereğidir. Nitekim Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde kiraya verilen taşınmazların kayıtlı değerleri üzerinden, 990 Kiraya Verilen Duran Varlıklar ve 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesapları aracılığıyla izlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu hesapların işleyişine ilişkin ayrıntılı düzenleme ise anılan Yönetmelik'in 476'ncı maddesinde yer almaktadır.

Özetle Belediyenin mülkiyetindeki taşınmazlardan kiraya verilenlerin kayıtlı değerleri üzerinden 990 ve 999 nolu hesaplara kaydedilerek mali tablolarda raporlanması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, 990 ve 999 nolu hesaplarda kiraya verilen taşınmazların kayıtlı değerinin yer alması gerekirken, söz konusu taşınmazların kiralama bedellerinin yer aldığı görülmüştür.

Konu ile ilgili olarak Belediye tarafından bahsi geçen hesapların düzenli olarak kullanıldığı ifade edilmiş ise de, muhasebe kayıtları incelendiğinde 990 ve 999 nolu hesaplarda taşınmazların kiralama bedellerinin yer aldığı görülmektedir. Bu durum yukarıda açıklandığı üzere yasal düzenlemelere aykırılık teşkil etmektedir.

Sonuç olarak Çubuk Belediyesince kiraya verilen taşınmazların mali tablolarda raporlanmasını teminen, 990 ve 999 nolu hesaplarda kiraya verilen taşınmazların muhasebe sisteminde kayıtlı değerinin izlenmesi gerekmektedir.

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

8. EKLER**EK 1: İZLEME**

Önceki Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Meclis Kararı Olmaksızın İşlem Tesis Edilmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Denetim döneminde meclis başkan ve üyelerine Meclis ve komisyon toplantılarına katıldıkları günler için ödenecek huzur hakkının ve asansör bakım ve onarımından tahsil edilecek periyodik kontrol ücretinden Belediyeye aktarılacak kısmının meclis kararı ile belirlendiği görülmüştür
Mevzuatta Öngörülen Şartları Taşımayan Personelin Müdür ve Uzman Kadrolarına Atanması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	Denetim dönemini ilgilendiren bir boyutu bulunmamaktadır.
Ankara Büyükşehir Belediyesi İle İmzalanan Protokolde Mevzuata Aykırı Hükümlere Yer Verilmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Söz konusu protokolün süresi dolmuş olup denetim döneminde benzer hükümleri ihtiva eden bir protokol görülmemiştir.
Çevre Temizlik Vergisi Mükelleflerinin Doğru Bir Şekilde Belirlenmemesi	2018	Kısmen Yerine Getirildi	Bulguda belirtilen husus için gerekli düzeltici işlemlerin başlatıldığı ve bu konuda ilerleme kaydedildiği görülmüştür.
Ankara Büyükşehir Belediyesinden Aktarılacak Payların Takibinin Yapılmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Ankara Büyükşehir Belediyesinden alınması gereken payların takibi amacıyla gerekli olan yazışmaların yapıldığı görülmüştür.

Ruhsatsız Faaliyet Gösteren İşyerlerine Yaptırım Uygulanmaması ve İşyeri Açma İzni Harcının Sağlıklı Şekilde Tahsil Edilmemesi	2018	Kısmen Yerine Getirildi	Bulguda belirtilen husus için gerekli işlemlere başlanıldığı ve bu konuda ilerleme kaydedildiği görülmüştür.
Genel Bütçe Vergi Gelirleri Payına İlişkin Kontrollerin Yapılmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Bu hususta İller Bankasına yazı yazıldığı görülmüştür.
Gecekondu Fonunun Kurulmaması ve Bu Fonda Takip Edilmesi Gereken Gelirlerin Amacı Dışında Kullanılması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Banka nezdinde gecekondu fonunun oluşturulduğu ve bu amaç için ayrılan payların bu hesapta takip edildiği görülmüştür.
Kiraya Verilen Billboard ve Reklam Panolarına İlan ve Reklam Vergisinin Tahakkuk Ettirilmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Kurum tarafından söz konusu alanlarda yayınlanan reklamlar için ilan ve reklam vergisi tahakkuklarının yapılmaya başlanıldığı görülmüştür.
Vakıflar Lehine Mevzuata Uygun Olmayan İşlemler Tesis Edilmesi	2018	Kısmen Yerine Getirildi	Bu hususta gerekli işlemlerin yapılmadığı görülmüş olup söz konusu tespit Raporumuzun "Diğer Bulgular" bölümünde yer alan 10 numaralı ve "Bir Vakıfa Taşınmaz Tahsis Edilmesi" başlıklı bulgu ile yeniden Rapora alınmıştır.
Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda Mevzuata Uygun Olmayan Hususların Bulunması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Denetim dönemi içinde doğrudan temin ve pazarlık usulüne ilişkin %10'luk sınırın aşılmadığı, ihale ile yapılabilecek alımların kısımlara bölünmediği görülmüştür.
Borçlanma İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Usullere Tam Olarak Uyulmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Denetim döneminde yapılan borçlanmaların 5393 sayılı Kanun'da belirlenen sınırı aşmadığı görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetiminde Mevzuata Uygun Olmayan Hususların Bulunması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Söz konusu eksikliklerin giderilmesinde ilişkin çalışmalara başlanıldığı ve bu yönde ilerleme sağlandığı görülmüştür. Bu kapsamda tüm birimler için ambar tesis edildiği, taşınırlara verilmesi gerekli olan sicil numaralarının verildiği, taşınır sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki uyumun sağlandığı görülmüştür.
İç Kontrol Sistemine İlişkin Mevzuat Gereklilerinin Tam Olarak Yerine Getirilmemesi	2018	Kısmen Yerine Getirildi	Bu konuya ilişkin olarak Raporumuzun "İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" başlıklı bölümünde açıklama yapılmıştır.
Kiraya Verilen Taşınmazların Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	Bu hususta gerekli işlemlerin yapılmadığı görülmüş olup söz konusu tespit Raporumuzun "Diğer Bulgular" bölümünde yer alan 13 numaralı ve "Kiraya Verilen Taşınmazların Nazım Hesaplarda Hatalı Olarak Takip Edilmesi " başlıklı bulgu ile yeniden Rapora alınmıştır.
Mali Tabloların Taşınmazlara İlişkin Doğru Bilgi Sunmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Taşınmaz değerlendirme çalışmalarının yapılarak bunların muhasebe sistemine aktarıldığı görülmüştür.
Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması	2018	Yerine Getirilmedi	Bu hususta gerekli düzeltici işlemlerin yapılmadığı görülmüş olup söz konusu tespit Raporumuzun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde yer alan 3 numaralı ve "Tahsisli Taşınmazlara İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması" başlıklı bulgu ile yeniden Rapora alınmıştır.

Taşınmaz Satışlarında Satış Bedelinin Tamamının Gelir Kaydedilmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Taşınmaz satışlarında satış bedelinin tamamının gelir kaydedilmesi uygulamasına son verildiği, bunun yerine mevzuata uygun olarak taşınmazın kayıtlı değerinin üstünde kalan kısmın gelir kaydedildiği görülmüştür.
Geçici Kabulü Yapılan Taşınmazların İlgili Varlık Hesaplarına Aktarılmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Söz konusu taşınmazların takip edildiği 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından ilgili varlık hesaplarına aktarıldığı görülmüştür.
Taşınır Mevcudunun ve İşlemlerinin Muhasebe Sisteminden Tam Olarak Takip Edilememesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Taşınır mevcudunun muhasebe sisteminden takip edilmesine ilişkin gerekli muhasebe kayıtlarının yapıldığı görülmüştür.
Faaliyet Gelir ve Alacaklarına İlişkin İşlemlerin Muhasebe Sisteminden Takip Edilememesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Faaliyet ve gelir alacaklarının muhasebe sisteminden takip edilebilmesi için gerekli muhasebe kayıtlarının yapıldığı bu nedenle Bilançodaki hesaplarla Gelir servisindeki tutarların uyumlu olduğu görülmüştür.
Belediye Gelirlerinin Yapılandırılmasına İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Yapılandırılan alacakların ilgili faaliyet alacakları hesaplarına kaydedildiği ve Bilançoda yer aldığı görülmüştür.
Bilançonun Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayelere İlişkin Eksik Bilgi Sunması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Mali kuruluşlara yatırılan sermaye tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapıldığı ve Bilançoda yer aldığı görülmüştür.
Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Gerçeği Yansıtmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermaye tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapıldığı Mali kuruluşlara yatırılan sermaye tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapıldığı ve Bilançoda yer aldığı görülmüştür.

Devreden Katma Değer Vergisi Hesabının Gerçeği Yansıtması	2018	Yerine Getirilmedi	Bu hususta gerekli işlemlerin yapılmadığı görülmüş olup söz konusu tespit Raporumuzun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde yer alan 1 numaralı ve "Devreden Katma Değer Vergisi Hesabının Gerçeği Yansıtması" başlıklı bulgu ile yeniden Rapora alınmıştır.
Maddi Olmayan Duran Varlıklara Amortisman Ayrılması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermaye tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapıldığı Mali kuruluşlara yatırılan sermaye tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapıldığı ve Bilançoda yer aldığı görülmüştür.
Bilançonun İller Bankasından Alınan Kredilere İlişkin Doğru Bilgi Sunmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İller Bankasından alınan kredilerin muhasebe kayıtlarının yapıldığı Bilançoda yer aldığı görülmüştür.
Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülüklerin İlgili Hesaplarda Eksik İzlenmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Söz konusu yükümlülüklerin ilgili hesaplarda gerçeği yansıtacak biçimde izlendiği ve Bilançoda yer aldığı görülmüştür.
Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Olan Gelirlerin Tahsil Edildiği Dönemin Geliri Olarak Muhasebeleştirilmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Bulguda yer alan tespite yönelik olarak gerekli muhasebe kayıtlarının yapıldığı, peşin tahsil edilen kira gelirlerinin ilgili oldukları yıllarda gelir kaydedildiği ve 381 ve 481 numaralı hesapların kullanılmaya başlandığı görülmüştür.
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Gerçeği Yansıtması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Gerekli kıdem tazminatı karşılığı hesaplamalarının yapıldığı ve bunların muhasebe sistemine aktarıldığı görülmüştür.

Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabının Kullanılmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	162 no'lu Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabının kullanılmaya başlandığı ve Bilançoda yer aldığı görülmüştür.
Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Gerçeği Yansıtması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	Bu konuda gerekli düzeltme kayıtlarının yapıldığı, söz konusu teminat mektuplarının nazım hesaplara alındığı görülmüştür.
Sözleşmelere Dayanılarak Girişilen Taahhütlerin Muhasebeleştirilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	Bu hususta gerekli işlemlerin yapılmadığı görülmüş olup söz konusu tespit Rapor'un "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde yer alan 4 numaralı ve "Gider Taahhütleri Hesabının Doğru Bilgi Sunmaması" başlıklı bulgu ile yeniden Rapor'a alınmıştır.