



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

2024 YILI

SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Ekim 2025



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



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



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ	1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU	9
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	10
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	10
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	11
6. DENETİM GÖRÜŞÜ	13
7. DENETİM BULGULARI	13
8. EKLER	78

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Personel Durumu	3
Tablo 2: 2024 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu	4
Tablo 3: 2024 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu	4
Tablo 4: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu	5
Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2022-2024) Seyri	6
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2022-2024) Seyri	6
Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler	7
Tablo 8: Belediye Şirketlerinin Hissedarı Olduğu Şirketler	7
Tablo 9: Amortisman Ayrılmamış Maddi Duran Varlıklar	17
Tablo 10: Kayıtlı Değerinden Fazla Amortisman Ayrılmış Varlıklar Tablosu	17
Tablo 11: 22/d ve 22/f Kapsamında Yapılan Harcama Tablosu	48
Tablo 12: Kanun'un 21/b Maddesi Uyarınca Yapılan İhaleler	52
Tablo 13: Süre Uzatımı	64

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

BEM-BİR-SEN: Belediye ve Özel İdare Çalışanları Birliği Sendikası

ÇED: Çevresel Etki Değerlendirmesi

DWT: Ölçü Ağırlığı Tonajı

HP: Horse Power (Beygir Gücü)

İLBANK AŞ: İller Bankası Anonim Şirketi

KDV: Katma Değer Vergisi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

ME: Megawatt

ORBEL AŞ: Ordu İnşaat Güvenlik Taahhüt Hizmetleri Nakliye Turizm Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

OREN AŞ: Ordu Çevre Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

PCR: Polimeraz Zincir Reaksiyonu

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

TCMB: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TL: Türk Lirası

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Hakediş Ödemelerinden Yapılan Sosyal Güvenlik Prim Borcu Kesintilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
2. Tüketim Malzemesi Çıkışlarının Gerçek Durumu Yansıtmaması
3. Maddi Duran Varlıklara Hatalı Amortisman Ayrılması
4. Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi
5. Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması
6. Yol Yapımı Amacıyla Satın Alınan İlk Madde ve Malzemelerin İlgili Duran Varlık Maliyetine Eklenmeden Doğrudan Giderleştirilmesi
7. Kayıtlı Taşınmazların Güncellemelerinin Mevzuata Uygun Yöntemlerle Yapılmaması
8. Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması
9. Avrupa Birliği'nden Proje Karşılığı Alınan Hibelere İlişkin Kur Değerlemelerinin Gelir/Gider Hesabında Takip Edilmemesi
10. Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Aktarılan Payların Tahakkuk Kaydının Yapılmaması

B. Diğer Bulgular

1. Taşınmaz İcmal Cetvellerinin Oluşturulmaması
2. Taşınır İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması
3. Taşınır Ambarlarına İlişkin Bazı İşlemlerin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olmaması
4. Bütçe Emaneti Ödemelerinde Mevzuatta Belirtilen Sıraya Uyulmaması
5. Kalkınma Ajansı Payının Kamu İdareleri Payları Hesabında İzlenmemesi
6. Hurdaya Ayrılan Varlıkların Çıkış İşlemlerine İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

7. Ulusal Bayram Gününde Faaliyet Gösteren İşyerlerinden Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı Alınmaması
8. İşçilerin Birikmiş Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullanılmasına İlişkin Tedbirlerin Alınmaması
9. Sosyal Denge Sözleşmesine Konusu Dışında Hükümler Konulması
10. Birinci Sınıf Gayrisihhî Müesseselere 2022 yılında Dahil Edilen Üretim Tesislerine İlişkin Tespit, Denetim ve Ruhsatlandırma Çalışmalarının Başlatılmaması
11. Temsil ve Ağırlama Faaliyetleri Kapsamında Yapılan Alımların Mevzuata Aykırı Olarak Gerçekleştirilmesi
12. Parasal Limitler Dahilinde Yapılan Mal Alımlarında, Bütçeye Konulan Ödeneğin %10'unun Kamu İhale Kurulunun Uygun Görüşü Alınmadan Aşılması
13. Parasal Sınırların Altında Kalmak Amacıyla Mal ve Hizmet Alımları ile Yapım İşlerinin Kısımlara Bölünerek Doğrudan Teminle Gerçekleştirilmesi
14. Araç Kiralama Hizmet Alımı İhalesinde Yerli Muhteva Oranı Şartını Sağlamayan Araçların Bulunması
15. Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci Maddesinin (b) Bendinde Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulü ile İhaleye Çıkılması
16. İhale Kapsamında Yapılması Gereken Mal Alımlarının İstisna Kapsamında Temin Edilmesi
17. Doğrudan Teminle Yapılan ve Belli Süreyi Gerektiren İşlerde Sözleşme Yapılmaması
18. Bazı Yapım İşlerinde İş Artışı Gerekçe Raporunun Mevzuata Uygun Olmaması
19. Yapım İşinde Yüklenici Kusurundan Kaynaklanan Gecikme Nedeniyle Süre Uzatımı Verilmesi
20. Çevresel Etki Değerlendirmesi Raporu Tamamlanmadan İhaleye Çıkılması
21. Bazı Yapım İşlerinin Mevzuata Uygun Şekilde Teknik ve Mali Gerekçe Raporu Oluşturulmadan Tasfiye Edilmesi
22. Yapım İşinde Herhangi Bir Hesaplama Yapılmadan Süre Uzatımı Verilmesi

23. Bazı Yapım İşlerinin Sözleşmesinde Yer Alan Endeksler İle Fiyat Farkı Hesaplanırken Kullanılan Endekslerin Uyuşmaması
24. Uygulama Projesi Hazırlanabilecek Yapım İşİ İçin Birim Fiyat Teklif Alınarak İhaleye Çıkılması
25. Geçici Hakediş Raporları Arasında Mevzuatta Belirtilen Azami Süreye Uyulmaması
26. Yeni Birim Fiyatlar Oluşturulurken İmalat Miktarlarının Belirlenmemesi
27. Aydınlatma Direklerinin İhale ve Sözleşme Yapılmaksızın Reklam Alanı Olarak Kullanılması
28. Büyükşehir Belediyesinin Kendi Şirketlerine Kredi Kullanımı İçin Kefalet Vermesi Yönünde Meclis Kararı Alınması
29. Belediyenin Şirketinde İstihdam Edilen İşçilerin Zabıta Hizmetlerinde Görevlendirilmesi
30. Daire Başkanlıkları ve Müdürlüklerde Vekalet ve Tedviren Görevlendirmeler Yapılması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Kurumun temel mevzuatı, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'dur. Bu Kanun ile büyükşehir belediyelerinin hukuki statüleri, görev, yetki ve sorumlulukları ile organları, teşkilatı, gelirleri giderleri gibi temel hususlar düzenlenmektedir. Bunun yanında belediyeleri ilgilendiren başlıca kanun ve yönetmelikler aşağıda yer almaktadır.

Kanunlar

5216 Büyükşehir Belediye Kanunu

5393 Belediye Kanunu

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

6245 sayılı Harcırah Kanunu

4857 sayılı İş Kanunu

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu

775 sayılı Gecekondu Kanunu

3194 sayılı İmar Kanunu

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun

5779 sayılı Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun

Yönetmelikler

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe

Taşınır Mal Yönetmeliği

İmar Yönetmeliği

Belediye Meclisi Çalışma Yönetmeliği

Mal ve Hizmet Alımı ile Yapım İşlerine İlişkin Yönetmelikler

Devlet Memurları Tedavi Yardımı ve Cenaze Giderleri

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Belediyelerin Arsa Konut Ve İşyeri Üretimi Tahsisi Kiralaması ve Satışına Dair Genel Yönetmelik

Taşınır Mal Yönetmeliği

Yapı Denetim Uygulama Yönetmeliği

Kurum, belirlenen sınırlar içerisinde ve mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla başta 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu olmak üzere mevzuatta öngörülen kamu hizmetlerini yerine getirmektedir.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5216 sayılı Kanun'da Büyükşehir Belediye organları; Büyükşehir Belediye Meclisi, Büyükşehir Belediye Encümeni ve Büyükşehir Belediye Başkanı olarak öngörülmüştür. Karar organı olan Büyükşehir Belediye Meclisi 74 üyeden oluşmaktadır.

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

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

Büyükşehir Belediyesinin teşkilat yapısında doğrudan Başkana bağlı 4 birim belirlenmiştir. Bunlar; Özel Kalem Müdürlüğü, Teftiş Kurulu Başkanlığı, İç Denetim Birimi, Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Dairesi Başkanlığı'dır.

Fen İşleri Dairesi Başkanlığı, İmar ve Şehircilik Dairesi Başkanlığı, Proje ve İnşaat Dairesi Başkanlığı, Parklar ve Yeşil Alanlar Dairesi Başkanlığı, Ulaşım Dairesi Başkanlığı doğrudan Genel Sekretere bağlı birimlerdir. Genel Sekretere bağlı 2 Genel Sekreter Yardımcısı bulunmaktadır. Belediyenin 14 hizmet birimi, alan ve amaçlarına göre ilgili Genel Sekreter Yardımcılıklarına bağlıdır.

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

Tablo 1: Personel Durumu

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı	Dolu Kadro Sayısı
Memur	1976	384
Sözleşmeli Personel		196
Kadrolu İşçi	985	36
Geçici İşçi	-	1
Toplam	2961	617
696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel	-	1574

Belediyenin doğrudan ve/veya dolaylı hissedarı olduğu toplam 9 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 Ordu Büyükşehir Belediyesi, faaliyetlerini ilgili mali yılı bütçesi ile verilen ödenekler ile yürütmektedir.

Büyükşehir Belediyesinin 2024 yılı bütçe ödenekleri, tahmini bütçe gider ve gelirleri ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 2: 2024 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

E-Kod 1	Giderin Türü	Geçen Yılandan Devreden Ödenek (TL)	Bütçe ile Verilen Ödenek (TL)	Eklenen / Düşülen Ödenek (TL)	Ödenek Toplamı (TL)	Bütçe Gideri Toplamı (TL)	İptal Edilen Ödenek (TL)	Ertesi Yıla Devreden Ödenek (TL)
01	Personel Giderleri	0,00	503.493.000,00	26.842.352,89/ 13.342.233,18	516.993.119,71	463.427.932,92	53.565.186,89	0,00
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	0,00	58.470.000,00	2.338.117,25/ 2.190.117,25	58.618.000,00	52.503.520,02	6.114.479,98	0,00
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	0,00	2.392.372.000,00	917.253.015,53/ 287.183.507,53	3.022.441.508,00	2.935.589.074,23	86.852.433,77	0,00
04	Faiz Giderleri	0,00	174.000.000,00	659.110.000,00/ 0,00	833.110.000,00	833.109.816,21	183,79	0,00
05	Cari Transferler	0,00	175.115.000,00	68.214.254,94/ 63.359.462,94	179.969.792,00	160.248.710,95	19.721.081,05	0,00
06	Sermaye Giderleri	0,00	915.350.000,00	669.058.000,00/ 213.857.019,71	1.370.550.980,29	1.211.320.990,38	128.810.989,91	30.419.000,00
07	Sermaye Transferleri	0,00	47.000.000,00	59.380.000,00/ 230.000,00	106.150.000,00	106.149.824,90	175,10	0,00
08	Borç Verme	0,00	0,00	0,00/ 0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09	Yedek Ödenek	0,00	399.200.000,00	0,00/ 395.371.400,00	3.828.600,00	0,00	3.828.600,00	0,00
Toplam		0,00	4.665.000.000,00	1.426.662.000,00	6.091.662.000,00	5.762.349.869,51	298.893.130,49	30.419.000,00

Ordu Büyükşehir Belediyesinin 2024 yılı bütçesi ile 4.665.000.000,00 TL ödenek öngörülmüş olup, yıl içinde eklenen ödenekle birlikte 2024 yılı ödenek toplamı 6.091.662.000,00 TL olmuştur. Yıl içinde 5.762.349.869,51 TL bütçe gideri yapılmış, 298.893.130,49 TL ödenek iptal edilmiştir.

Tablo 3: 2024 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	24.555.000,00	29.690.939,13	300,00	29.690.639,13	120,91

03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	464.385.000,00	751.466.140,23	103.338,96	751.362.801,27	161,80
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	545.762.000,00	356.509.934,62	0,00	356.509.934,62	65,32
05- Diğer Gelirler	3.842.960.000,00	3.542.877.457,86	917.719,94	3.541.959.737,92	92,17
06- Sermaye Gelirleri	500.000.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
08-Alacaklardan Tahsilat	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09- Red ve İadeler	-900.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Toplam	5.376.762.000,00	4.680.544.471,84	1.021.358,90	4.679.523.112,94	87,03

Buna göre 2024 yılında net bütçe geliri 4.679.523.112,94 TL (%87,03) seviyesinde gerçekleşmiştir. Alınan bağış ve yardımlar %65,32, diğer gelirler %92,17 ile beklenenin altında gerçekleşirken, vergi gelirleri %120,91, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri %161,80 ise beklenenin üzerinde gerçekleşmiştir.

Tablo 4: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

Bütçe Giderinin Ekonomik Kodu	Bütçe (Başlangıç) Ödeneği (TL)	Bütçe Gideri (Gerçekleşen) Tutar (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Personel Giderleri	503.493.000,00	463.427.932,92	92,04
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	58.470.000,00	52.503.520,02	89,80
03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri	2.392.372.000,00	2.935.589.074,23	122,71
04- Faiz Gideri	174.000.000,00	833.109.816,21	478,80
05- Cari Transferler	175.115.000,00	160.248.710,95	91,51
06- Sermaye Giderleri	915.350.000,00	1.211.320.990,38	132,33
07- Sermaye Transferleri	47.000.000,00	106.149.824,90	225,85
08- Borç Verme	0,00	0,00	0,00
09- Yedek Ödenekler	399.200.000,00	0,00	0,00
Toplam	4.665.000.000,00	5.762.349.869,51	123,52

Buna göre 2024 yılında bütçe giderleri 5.762.349.869,51 TL (%123,52) seviyesinde gerçekleşmiştir. Personel giderleri %92,04, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri %89,80, cari transferler %91,51 ile beklenenin altında gerçekleşirken, mal ve hizmet alım

giderleri %122,71, faiz giderleri %478,80, sermaye giderleri %132,33, sermaye transferleri %225,85 ile beklenenin üzerinde gerçekleşmiştir.

Belediyenin bütçe gelirler ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri ve 2023 yılının 2022 yılına, 2024 yılının 2023 yılına göre değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 5: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2022-2024) Seyri

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2022 Yılı (TL) (A)	2023 Yılı (TL) (B)	2024 Yılı (TL) (C)	2023-2022 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2024-2023 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Vergi Gelirleri	11.913.765,12	17.567.247,94	29.690.939,13	47,45	69,01
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	66.769.380,26	116.662.737,71	751.466.140,23	74,72	544,14
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	90.403.049,53	169.894.089,83	356.509.934,62	87,93	109,84
Diğer Gelirler	1.095.608.688,06	2.091.461.590,45	3.542.877.457,86	90,89	69,40
Sermaye Gelirleri	227.188.707,60	101.810.686,92	0,00	-55,19	-100,00
Toplam	1.491.883.590,57	2.497.396.352,85	4.680.544.471,84	67,40	87,42
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	594.999,04	1.146.914,12	1.021.358,90	92,76	-10,95
Net Toplam	1.491.288.591,53	2.496.249.438,73	4.679.523.112,94	67,39	87,46

Tablodaki veriler dikkate alındığında, 2024 yılında gelirler bir önceki yıla göre 2.183.273.674,21 TL'lik (%87,46) artış göstermiştir. Bu artışa, 634.803.402,52 TL'lik (%544,14) artışla teşebbüs ve mülkiyet gelirleri ve 1.451.415.867,41 TL'lik (%69,40) artışla diğer gelirler etkili olmuştur.

Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2022-2024) Seyri

Bütçe Giderinin Çeşidi	2022 Yılı (TL) (A)	2023 Yılı (TL) (B)	2024 Yılı (TL) (C)	2023-2022 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2024-2023 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	92.691.398,96	237.393.737,13	463.424.932,92	156,11	95,21
SGK Devlet Prim Giderleri	13.616.496,74	29.300.455,65	52.503.520,02	115,18	79,19
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	906.544.609,59	1.697.332.743,21	2.935.589.074,23	87,23	72,95
Faiz Giderleri	124.185.829,26	227.513.738,92	833.109.816,21	83,20	266,18
Cari Transferler	40.507.072,24	79.055.615,18	160.248.710,95	95,16	102,70
Sermaye Giderleri	657.677.313,63	1.117.624.754,85	1.211.320.990,38	69,94	8,38
Sermaye Transferleri	11.675.148,68	63.048.106,12	106.149.824,90	440,02	68,36
Toplam	1.846.897.869,10	3.451.269.151,06	5.762.349.869,61	86,87	66,96

Belediyenin bütçe giderleri toplamı 2024 yılında 2023 yılına göre 2.311.080.718,45 TL (%66,96) artmıştır. Gider kalemleri incelendiğinde, 2024 yılında; personel giderlerinde 226.031.195,69 TL (%95,21), mal ve hizmet alım giderlerinde 1.238.256.331,02 TL (%72,95) ve faiz giderlerinde ise 605.596.077,29 TL (%266,18) artış olduğu görülmektedir.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre, bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın Belediyenin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2024 yılı Faaliyet Gideri 6.087.571.943,51 TL, Faaliyet Geliri 4.634.224.303,98 TL olup enflasyon düzeltilmesi ile Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu - 1.453.347.639,53 TL olarak gerçekleşmiştir.

Belediyenin doğrudan ve/veya dolaylı hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tablolarda 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	Orbel İnşaat Güv. Taah. Hiz. Nak. Tur. San. ve Tic. AŞ	60.306.969,33	60.306.969,33	100
2	Ortar Ordu Tarım ve Hay. Gıda San. ve Tic. AŞ	4.818.493,72	4.818.493,72	100
3	Ortur Ordu Turizm ve Otelcilik San. Tic. AŞ	12.550.000,00	12.550.000,00	100
4	Oryaz Ordu Yazılım Donanım Arge Altyapı San. ve Tic. AŞ	2.550.000,00	2.550.000,00	100
5	Oren Ordu Çevre Enerji San. ve Tic. AŞ	105.000.000,00	105.000.000,00	100
6	Orkent İnşaat İmar San. ve Tic. AŞ	30.500.000,00	30.500.000,00	100
7	Aksa Doğalgaz Ordu Giresun Doğalgaz Dağıtım AŞ	1.000.000,00	56.700,00	5,67
8	Orkom Kompozit San. Tic. AŞ	10.050.000,00	10.050.000,00	100
9	Ordu Depoculuk Gıda Tarım AŞ	1.550.000,00	1.550.000,00	100

Tablo 8: Belediye Şirketlerinin Hissedarı Olduğu Şirketler

Sıra No	Belediye Şirketi	Hissedar Olduğu Şirket	Toplam Sermaye Tutarı (TL)	Belediye Şirketinin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı (TL)	Belediye şirketinin Hisse Oranı (%)
1	ORBEL AŞ	Orbel Madencilik Petrol San. Tic. AŞ	11.000.000,00	11.000.000,00	100

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Kurumda tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi; bir ekonomik değerin yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini ifade eder.

Mali raporlama süreci, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin Onyedinci bölümünde (484 ve 485'inci maddelerinde) düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in 485'inci maddesinde düzenlenecek temel mali tablolar aşağıda belirtilmiştir;

- 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

Sayıştay denetimine esas olacak mali tablolar, 17.09.2020 tarihli ve 31247 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 01.01.2020 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Kamu

İdareleri Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esasların 5'inci maddesinde sayılmıştır. Anılan madde hükmü uyarınca Sayıştay denetimine tabi tüm kamu idareleri sayılan bilgi ve belgeleri Usul ve Esaslarda belirtilen süre ve şartlarda Sayıştay'a vermekle yükümlüdür. Bu düzenleme gereğince, Kurumun 2023 mali yılında Sayıştay Başkanlığına sunması gereken mali tablolar aşağıda sayılmaktadır;

(1) Hesap dönemi başında verilecek bilgiler şunlardır;

a) Muhasebe birimlerini, muhasebe yetkililerinin adlarını, soyadlarını, unvanlarını ve elektronik posta adreslerini gösterir bilgi formu

b) Kamu idaresi veya muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarını gösterir bilgi formu

(2) Aylık olarak birleştirilmiş veriler defteri verilir

(3) Hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeler şunlardır;

a) Birleştirilmiş veriler defteri

b) Geçici mizan

c) Kesin mizan

ç) Mali tablolar;

1) Bilanço

2) Faaliyet sonuçları tablosu/gelir tablosu/kâr-zarar tablosu

3) Özkaynak değişim tablosu

4) Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu

d) İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli veya envanter defteri

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Beşinci kısmında düzenlenmiştir. İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve uyumlaştırılmaktadır. Bakanlık ve Kurul ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti vermektedir.

Bu doğrultuda, Kamu İç Kontrol Standartları; Yüksek Denetim Kurumları Örgütü Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.

Bakanlık tarafından hazırlanan ve 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir. Tebliğ'de kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların tespit edilmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanmasına yönelik çalışmaları yürütmeleri gerektiği belirtilmiştir.

İdarenin iç kontrol sistemi üzerinde aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

Kontrol Ortamı Standartları

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

Risk Değerlendirme Standartları

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

Kontrol Faaliyetleri Standartları

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

Bilgi ve İletişim Standartları

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır. İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygundur.

İzleme Standartları

İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır. Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmuş olup 3 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Bu kadrolardan birisi doludur. İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmaları mevcuttur ancak raporlamada aksaklıklar bulunmaktadır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Ordu Büyükşehir Belediyesinin 2024 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: Hakediş Ödemelerinden Yapılan Sosyal Güvenlik Prim Borcu Kesintilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi

İdare tarafından gerçekleştirilen hakediş ödemelerinde Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) idari para cezası, prim ve prime ilişkin borcu bulunan firmalardan yapılan kesintiler 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı ile ilgili “Hesabın niteliği” başlıklı 271’inci maddesinde;

“Bu hesap, sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre sosyal güvenlik kurumları adına nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılır.” denilmektedir.

Aynı Yönetmelik’in “Hesabın işleyişi” başlıklı 273’üncü maddesinde; ilgili sosyal güvenlik kurumu geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabına Alacak, ilgili hesaplara borç; nakden veya mahsuben

tahsil edilen gelirlerinden gönderilenlerin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabına borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca; İdarelerce yapılacak hakediş ödemelerinde SGK'ya idari para cezası, prim ve prime ilişkin borcu bulunan firmalardan yapılan kesintilerin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

İdarenin hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde; SGK'ya prim borcu bulunan firmaların hakedişlerinden yapılan kesintilerin 333 Emanetler Hesabında izlendiği, 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin düzeltme kaydının yapıldığı ifade edilmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, mali tabloların doğruluğu açısından hakediş ödemelerinden yapılan sosyal güvenlik prim borcu kesintilerinin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Tüketim Malzemesi Çıkışlarının Gerçek Durumu Yansıtmaması

İdarede tarafından 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında izlenen tüketim malzemelerinin taşınır giriş ve çıkış kayıtlarının eş zamanlı olarak yapıldığı görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesinde; harcama yetkililerinin taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden ve kayıtların Yönetmelik'te belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumlu olduğu, bu sorumluluklarını taşınır kayıt yetkilileri ile taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getireceği belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesinde; taşınırların edinilme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş kaydının; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında, hurdaya ayrıldığında veya yok olma hallerinde çıkış kaydının yapılacağı belirtilmiştir. "Tüketim suretiyle çıkış" başlıklı 22'inci maddesinde ise; tüketim malzemelerinin Taşınır İstek Belgesi karşılığında düzenlenecek Varlık İşlem Fişi

ile çıkış kaydedileceği, bu belge düzenlenmeden hiçbir şekilde tüketim malzemesi çıkışı yapılamayacağı, çıkış işlemlerinin ambarlara girişlerindeki öncelik sırası dikkate alınarak “ilk giren-ilk çıkar” esasına göre yapılacağı ifade edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “150 İlk madde ve malzeme hesabı” başlıklı 115’nci maddesinde; kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen ilk madde ve malzeme, mamul, ticari mal gibi faaliyet dönemi içinde tüketilecek varlıkların izlenmesi için bu hesabın kullanılacağı, devamında “Hesabın işleyişi” başlıklı 116’ncı maddesinde ise; satın alınan ilk madde ve malzemelerin ilk olarak maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedileceği; tüketilmek amacıyla ilgili birimlere verilen veya kullanılan ilk madde ve malzemelerin ise bu hesaba alacak, 630 Giderler Hesabına borç kaydedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; stok takibinin yapılması hususunda bir süreç ortaya konulmaktadır. Belediye, satın aldığı tüketim malzemelerini 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç kaydedecek ve Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde bu malzemeleri ambarına alacaktır. Daha sonra bu malzemeler ilgili birimlere kullanılmak üzere verildikçe, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydı yapılarak kullanılan malzemelerin muhasebe kayıtlarından çıkarılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilecek bir mal veya malzeme satın alındığında taşınır giriş kaydı ile birlikte çıkış kaydının eş zamanlı olarak yapılması sebebiyle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı mali tablolarda doğru ve tam olarak raporlanamamaktadır.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, kayıtlar ile fiili durum arasında ortaya çıkan bu tür uyumsuzlukların oluşmaması için Yönetmelikte belirtilen hükümlere uygun olarak Varlık İşlem Fişlerinin düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 3: Maddi Duran Varlıklara Hatalı Amortisman Ayrılması

Kurum tarafından amortisman tabi maddi duran varlıkların bir kısmına hiç amortisman ayrılmadığı bir kısmına da muhasebe hesaplarında kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu ile ilgili ve "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 187'nci maddesinin 4 bendinde, amortisman tabi varlıkların neler olduğu, bunlara ilişkin uygulanacak amortisman süre, yöntem ve oranlarına ilişkin esas ve usullerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği, ayrılan amortismanların nasıl muhasebeleştirileceği ve varlıkların amortisman hesaplanmasına esas alınacak değerinin nasıl tespit edileceği ile ilgili hususlar hüküm altına alınmıştır.

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

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

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

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

Yukarıda açıklanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile bahsi geçen Vergi Usul Kanunu Tebliği ve Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin söz konusu hükümleri dikkate alındığında; idare tarafından

amortismanına tabi maddi duran varlıkların bir kısmına hiç amortisman ayrılmadığı bir kısma da kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 9: Amortisman Ayrılmamış Maddi Duran Varlıklar

Varlık Hesap Kodu	Hesap Adı	Kayıtlı Varlıkların Değeri (TL)
251.xx.01.00.	Boru Hatları	41.502,78
251.xx.16.07.	Duraklar	16.469,43
251.xx.99.00.	Diğer Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	29.567,41
252.xx.xx.02.02.	İlköğretim Okulları	994.466,05
252.xx.xx.05.99	Diğer	1.043,06
253.02.08..	Etiketleme ve Numaralandırma Makineleri	16.989,78
253.02.09..	Ayırma, Sınıflandırma Makineleri	25.016,00
254.02.04..	Römorkörler ve İtici Gemiler	2.950,00
255.08.01..	Eğitim Mobilyaları ve Donanımları	113.917,08
255.09.99..	Diğer Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar	30,00
255.11.02..	Duvarda Sergilenen Süs Eşyaları	10.459,80
255.99.03..	Sergileme ve Tanıtım Amaçlı Taşınır	229.114,70
256....	Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı	56.583.909,69

Tablo 10: Kayıtlı Değerinden Fazla Amortisman Ayrılmış Varlıklar Tablosu

Varlık Hesap Kodu	Hesap Adı	Kayıtlı Varlıkların Değeri (TL)	Ayrılan Amortisman Tutarı (TL)	Fark (-) (TL)
251.xx.06.01.	Köprüler	0,00	9.658,06	-9.658,06
251.xx.06.03.	Üst Geçitler	0,00	108.122,13	-108.122,13
251.xx.13.00.	İskeleler	0,00	42.744,03	-42.744,03
251.xx.16.06.	Yolcu Terminaleri (Otogarlar)	0,00	2.564.925,60	-2.564.925,60
251.xx.20.01.	Meydanlar	0,00	1.112.328,60	-1.112.328,60
251.xx.20.06.	Pazar Yeri	0,00	97.889,29	-97.889,29
251.xx.99.99.	Diğer Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	0,00	620.848,43	-620.848,43
252.xx.99..	Diğer Binalar	0,00	143.388,18	-143.388,18
252.xx.xx.04.04	Misafirhaneler	0,00	4.515,71	-4.515,71
252.xx.xx.04.08	Sinema, Tiyatro ve Opera vb. Salonları ve Stüdyoları	0,00	58.488,06	-58.488,06
252.xx.xx.04.09	Sergi ve Fuar Alanları	0,00	2.845,00	-2.845,00
252.xx.xx.04.15	Hayvan Barınakları	0,00	1.676,60	-1.676,60
252.xx.xx.05.02	Spor Salonları	0,00	402.850,32	-402.850,32
252.xx.xx.05.04	Kortlar	0,00	240.280,26	-240.280,26
252.xx.xx.06.01	Turizm Kompleksi	0,00	30.320,67	-30.320,67
252.xx.xx.06.03	Tatil Köyleri	0,00	76.387,69	-76.387,69
252.xx.xx.06.06	Kültür ve Eğlence Merkezleri	0,00	29.320,23	-29.320,23
252.xx.xx.06.07	Kamping ve Günübirlik Alanları	0,00	15.959,06	-15.959,06
252.xx.xx.06.99	Diğer	0,00	11.344,82	-11.344,82
252.xx.xx.12.02	Atölyeler	0,00	639.130,23	-639.130,23

252.xx.xx.12.03	İmalathaneler	0,00	12.018,86	-12.018,86
255.01.05..	Hastanede Kullanılan Demirbaş Niteliğindeki Taşınır	441.431,32	977.136,60	-535.705,28

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

Ayrıca hatalı amortisman uygulaması sonucu; Giderler Hesabına yansımaları gereken amortisman giderleri kadar 630 Giderler Hesabı, Dönem sonunda 630 Giderler Hesabının yansımaları sonucu oluşacak faaliyet sonuçlarını gösteren 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı ile faaliyet sonuçlarının bakiyeleri üzerinden değerlendirilecek dönem faaliyet sonucunu gösteren 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ya da 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-) ayrılması gereken amortisman tutarları ya da fazla ayrılan amortisman tutarları kadar hatalı sonuç vermektedir.

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

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı ifade edilmiştir.

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

BULGU 4: Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi

İdare tarafından başka kurumlara tahsis edilen taşınmazların muhasebe kayıtlarında takip edilmediği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin işlemlerin anlatıldığı 187'nci maddesinde; kamu idarelerinin mülkiyetindeki taşınmazlardan diğer kamu idarelerine tahsis edilenler ile kamu idaresince tahsisli kullanılan taşınmazların yardımcı hesaplar itibariyle izleneceği ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in 250 Arazi ve Arsalar Hesabı'nın işleyişini düzenleyen 189'uncu maddesinde; tahsise konu edilen arazi ve arsaların tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden bu hesaba alacak, 500 Net Değer Hesabı'na borç;

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı'nın işleyişini düzenleyen 191'inci maddesinde; yeraltı ve yerüstü düzenlerinin tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden bu hesaba alacak, 500 Net Değer Hesabına borç; varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarının 500 Net Değer Hesabı'na alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na borç kaydedileceği;

252 Binalar Hesabı'nın işleyişini düzenleyen 193'üncü maddesinde ise; tahsise konu edilen binaların tahsis eden kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden bu hesaba alacak, 500 Net Değer Hesabına borç; varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarının 500 Net Değer Hesabı'na alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na borç kaydedileceği, belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı'na göre İdarenin tahsis ettiği taşınmazlar için Yönetmelik gereği yapacağı kayıtlarda kullanacağı hesaplar; 250.02, 251.02 ve 252.02 Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar Hesapları, 500.11 Tahsis Edilen Taşınmazlar Hesabı ve 500.13 Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman Tutarları Hesabı'dır.

Ancak yapılan incelemelerde, İdare tarafından diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edilen taşınmazların muhasebe kayıtlarında takibinin yapılmadığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin düzeltme kaydının yapıldığı ifade edilmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

İdare tarafından diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edilen taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılmaması, gerek muhasebenin temel kavramları arasında yer alan tam açıklama ilkesine, gerekse yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerine uygun olmadığından, taşınmaz tahsislerinin ve bu taşınmazlar için ayrılmış amortisman tutarlarının ilgisine göre 250

Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252 Binalar Hesabı, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 500 Net Değer Hesabı'na yardımcı hesap kodları kullanılarak kaydedilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması

Belediye şirketlerinde hizmet alımı sözleşmeleri kapsamında çalıştırılan işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Temel Kavramlar" başlıklı 5'inci maddesinde, "dönemsellik" ilkesi kapsamında, faaliyetlere ilişkin sonuçların ait oldukları döneme yansıtılması gerektiği belirtilmiştir. Aynı maddenin "ihtiyatlılık" ilkesi, gelecekte karşılaşılabilecek riskler ve yükümlülükler için gerekli karşılıkların ayrılmasını öngörmektedir. Bu çerçevede, kamu idarelerinin kıdem tazminatları gibi gelecekte doğacak yükümlülüklerle karşı tedbir alması gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 281 ve 330'uncu maddelerinde, işçi kıdem tazminatları için karşılıkların 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izleneceği ve faaliyet gideri olarak muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 20.05.2016 tarihli yazısında, kıdem tazminatı işlemlerine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması amacıyla örnek muhasebe kayıtları paylaşılmıştır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 112'nci maddesi de, iş sözleşmesi kıdem tazminatına hak kazandıracak şekilde sona eren işçilerin kıdem tazminatlarının, çalıştıkları son kamu kurumu veya kuruluşu tarafından ödeneceğini hüküm altına almıştır. Bu hüküm, belediyelerin hizmet alım sözleşmesiyle çalıştırdığı işçileri de kapsamaktadır.

Son olarak, Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planı, taşeron işçiler için ayrılacak kıdem tazminatı karşılıklarının 472.03 Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabında izlenmesi gerektiğini açıkça düzenlemektedir. Bu hesaplamalar, belediye maliyetlerinin doğru şekilde yansıtılmasını ve gelecekteki olası yükümlülüklerin karşılanmasını sağlamaktadır.

Yapılan incelemede, 630.03.05.01.11. Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan Personele Yapılacak Kıdem Tazminatı Ödemeleri hesabında 1.019.754,89 TL bir tutar olduğu görülürken, 472.03 Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı ve 500.03.03-Net Değer Hesabında herhangi bir kayda rastlanmamıştır. Yılı için ayrılan karşılık tutarlarının, hesap

planının “630.03.05.01.11. Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan Personele Yapılacak Kıdem Tazminatı Ödemeleri” kodu ile faaliyet giderlerine yansıtılması doğru şekilde yapılmışken, önceki yıllar ayrılması gereken tutarların ise envanteri yapılarak 472.03 nolu hesap karşılığında 500.03.03-Net Değer Hesabına kayıt işlemi yapılmamış olduğundan, yılsonunda faaliyet gider ve gelirlerine göre oluşan dönem faaliyet sonucu ve net değer hesabı ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılık tutarları kadar etkilenmektedir.

Kamu idaresi cevaben, gerekli düzeltme kayıtlarının 2025 yılı sonunda yapılacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, Belediyenin, hizmet alımı sözleşmeleri kapsamında çalıştırdığı işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayırmaması, hem yasal mevzuata hem de muhasebenin temel ilkelerine aykırıdır. Kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılması, faaliyet giderleri arasında muhasebeleştirilmesi ve bu yükümlülüklerin net bir şekilde izlenmesi, belediyenin mali sorumluluklarını zamanında yerine getirebilmesi açısından zorunludur. Bu nedenle, söz konusu eksikliğin bir an önce giderilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 6: Yol Yapımı Amacıyla Satın Alınan İlk Madde ve Malzemelerin İlgili Duran Varlık Maliyetine Eklenmeden Doğrudan Giderleştirilmesi

Belediye tarafından yol yapımında kullanılmak üzere satın alınan ve 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı'nda izlenen bitüm, agrega, mıcır, yol çizgi boyası ve trafik işaretleyicileri gibi karayolları ve trafik malzemelerinin kullanıldığında doğrudan giderleştirildiği, bünyesine girdikleri yolların maliyetine eklenmediği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 42'nci maddesine göre, Kurumların muhasebesinin, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ikinci bölümünde belirlenen ve muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan temel muhasebe kavramları ile faaliyet sonuçları, bütçe uygulama sonuçları, nazım hesaplara ilişkin ilkeler ve varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar ilkelerinden oluşan bilanço ilkeleri ile üçüncü bölümünde belirlenen muhasebe standartları, kurallar ve uygulamalara ilişkin hükümler çerçevesinde yürütüleceği belirtilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 2'nci bölümünde yer alan “İç imkânlarla üretilen maddi duran varlıklar” başlıklı 20'nci maddesinde ise kamu idarelerinin bizzat kendi

imkânlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderlerin işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedileceği belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun işleyişine ilişkin 187'nci maddesinde; edinilen maddi duran varlıkların, maliyet bedeli ile hesaplara alınacağı, maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde yapılan her türlü giderin ilave edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Yönetmeliğin 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı'nın niteliğini açıklayan 190'ıncı maddesinde ise; herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, baraj, tünel, bölme, sarnıç, iskele, hark ve benzeri yapılar ile bunların eklenti ve bütünleyici parçalarının ve bunlardan tahsise konu edilenlerin bu hesapta izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, belediyenin 150.12.09 no'lu İlk Madde ve Malzemeler Hesabı'nın çıkış kaydında bulunan 108.423.107,60 TL tutarında (kapanış fişi hariç tutardır) karayolları ve trafik malzemesinin (bitüm, agrega, mıcır, yol çizgi boyası ve trafik işaretleyicileri vb) 630 no'lu hesaba kaydedilerek direkt giderleştirildiği, kurum kaynakları kullanılarak yapımı gerçekleştirilen yolların 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı bünyesinde kayıt altına alınmadığı tespit edilmiştir. Örneğin, 11214 nolu yevmiye kaydında bulunan 20.616.040,57 TL tutarında "Karayolları ve trafik malzemeleri" direkt 630 no'lu hesap kullanılarak giderleştirilmiştir.

Yol yapımında kullanılan ve 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı'na eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi gereken söz konusu idare malı malzemelerin bedellerinin anılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak 630 Giderler Hesabı kullanılarak doğrudan giderleştirilmesi sonucunda 2024 yılı mali tablolarında hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevaben, ilgili kaydın 2025 yılı içerisinde yapılmaya başlandığını ifade etmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, yol yapımında kullanılmak üzere satın alınan ve 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı'nda izlenen bitüm, agrega, mıcır, yol çizgi boyası ve trafik işaretleyicileri gibi karayolları ve trafik malzemeleri kullanıldığında, ilgili yolların maliyetine eklenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 7: Kayıtlı Taşınmazların Güncellemelerinin Mevzuata Uygun Yöntemlerle Yapılmaması

Kurumun hesaplarında kayıtlı bulunan taşınmazların belirli periyotlarla ve mevzuata uygun yöntemlerle gerçeğe uygun değerlemesinin ve güncellemesinin yapılmadığı, ancak satışa konu olan bir taşınmaz olduğunda, ilçe belediyelerinde alınan emlak vergisi matrahına esas değer üzerinden bir tutar belirlendiği görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'e göre, taşınmazlar genellikle maliyet bedeli üzerinden kayıt altına alınmalıdır. Ancak, maliyet bedeli belirlenemeyen taşınmazlar için rayiç değerleri temel alınmalıdır. Kayıtların güncellenmesi konusunda ise Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne atıfta bulunulmuştur. Ancak, bu Yönetmelik'te taşınmazların değerlerinin nasıl güncelleneceği konusunda belirgin bir hüküm bulunmamakla birlikte, "gerçeğe uygun değer" ve "kullanım değeri" kavramlarına veya idare tarafından belirlenmesi gereken değerlendirmelere vurgu yapılmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde "gerçeğe uygun değer" olarak tanımlandığı üzere, piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutarı ifade etmektedir.

Yine aynı Yönetmelik'in "Maddi Duran Varlıkların Kayıt Değerleri" başlıklı 26'ıncı maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmelidir. Gerçeğe uygun değer belirlenemiyorsa, idarece tespit edilen değer esas alınmalıdır.

Taşınmaz değerlemesi, bir parselin durumuna uygun yöntemler kullanılarak o anki rayiç bedelinin belirlenmesini içerir. Doğru bir değer tahmini yapabilmek için temel bilgilerin tam anlamıyla elde edilmesi ve bu bilgilerin açık bir şekilde yorumlanması ve değerlendirilmesi önemlidir.

Taşınmaz değerlerini belirlemek için birçok yöntem bulunsa da en yaygın kullanılanlar; karşılaştırma, nominal değerlendirme, gelir (indirgenmiş nakit akımı) ve maliyet yöntemleridir. Mevzuatta geçen "Kullanım değeri," taşınmazın gelecekte beklenen getirilerinin net bugünkü değeri olan indirgenmiş nakit akım analizi ile uyumludur. Gerçeğe uygun değer ise nominal değerlendirme yöntemi kullanılarak elde edilebilir.

Nominal değerleme yönteminde özetle, taşınmazın değerini etkileyen faktörler (ana yola yakınlık, altyapı, gürültü, jeolojik durum vb.) belirlenir. Bu faktörlere puanlar verilir ve ağırlıkları belirlenerek son olarak nominal taşınmaz değer haritaları oluşturulur.

Taşınmaz değerleme yöntemlerinde, taşınmaza ilişkin veri tabanının oluşturulması ve bu veri tabanında konumsal bilginin ağırlıklı olması önemlidir. Bu aşamada, Coğrafi Bilgi Sistemleri, yeryüzüne ait bilgileri belirli bir amaca yönelik olarak toplama, bilgisayar ortamında depolama, güncelleştirme, kontrol etme, analiz etme ve görüntüleme gibi işlemlere olanak sağlayan bir karar destek sistemi olarak taşınmaz değerlemesi için kullanılabilir.

Belediye bünyesinde faaliyet gösteren Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Akıllı Şehirler Şube Müdürlüğü, taşınmaz değerleme ve güncelleme süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi için, gelişmiş Coğrafi Bilgi Sistemlerini kullanarak taşınmaz değerlerini belirleme ve güncelleme konularında çalışmaları koordine edebilir.

Kamu idaresi cevabında özetle; Kuruma ait taşınmazların muhasebe envanterine kayıt işlemlerinin, İlçe Belediyeleri tarafından belirlenen ve her yıl yeniden değerlendirme oranında güncellenen emlak rayiç değerleri üzerinden yapılmakta olduğunu; 2023 yılında tüm taşınmazlara ilişkin değerlerin alınarak Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığınca sisteme işlendiğini ve enflasyon düzeltmelerinin uygulandığını, satış durumunda ise taşınmazların değerinin, emlakçılar veya gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından alınan görüşlerle belirlenmekte olduğunu belirterek, kayıtlı taşınmazların güncellenmesinin mevzuata uygun şekilde ve titizlikle yürütüleceğini ifade etmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, taşınmaz değerlendirme yaklaşımının, İdarenin taşınmazlarını daha hızlı, doğru ve ekonomik bir şekilde ele almasına olanak tanıyacağı, alım-satım, kiralama, kamulaştırma ve vergilendirme gibi birçok işlemde sağlıklı çözümler sunarak kurumun etkin bir şekilde yönetimini destekleyeceği ve mali tabloların taşınmazlarla ilgili doğru ve güvenilir bilgi üretmesini sağlayacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 8: Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması

İdarece alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirlerin tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kayıt zamanı" başlıklı 50'nci maddesine göre; bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'nın niteliğini açıklayan 86'ncı maddesinde bu hesabın; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacakları ile duran varlıklar ana hesap grubu içerisindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ve bunlardan yapılan tahsilât ve terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik'in 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'na ilişkin işlemleri düzenleyen 87'nci maddesinde ise, ilgili servislerce tahakkuk bordroları ile ya da tahakkuk fişleri ile muhasebe birimine bildirilen gelirlerden alacak tahakkuklarının, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara alınarak tahakkuk kayıtlarının yapılacağı, gün içindeki gelirlerden alacak tahakkuklarının gün sonuna kadar muhasebe servisine bildirileceği ve ilgili mevzuatı uyarınca diğer kamu idarelerinden alınması gereken yardımlar, paylar veya benzeri gelirler ile nakden alınacak hasılat ve kâr paylarının da tahakkuk ettiğinde gelirlerden alacaklar hesabına kaydedileceği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, örneğin 3793 nolu yevmiyede alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirlerin direkt 102 Bankalar Hesabı'na kaydedildiği; yılı içerisinde alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirlerin toplamının ise 386.008.990,79 TL olduğu ancak tahakkuk kaydının yapılmadığı anlaşılmıştır. Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi söz konusu olduğundan, bu tutarların tahakkuk kayıtlarının da yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevaben, ilgili muhasebe kaydının 2025 yılı içerisinde yapılmaya başlandığını belirtmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda, alınan bağış ve yardımlar tahakkuk ettiğinde, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'nın alt kodu olan 120.04 Alınan Bağış

ve Yardımlar ile Özel Gelirlerden Alacaklar Hesabı'nın ilgili alt kodunda izlenmesi gerektiği, aksi takdirde, mali tabloların hatalı veri üreteceği değerlendirilmektedir.

BULGU 9: Avrupa Birliği'nden Proje Karşılığı Alınan Hibelere İlişkin Kur Değerlemelerinin Gelir/Gider Hesabında Takip Edilmemesi

Avrupa Birliği'den (AB) proje karşılığı alınan hibelere ilişkin kur güncellemelerinin 600 Gelirler/630 Giderler Hesabı'nda takip edilmediği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 63'üncü maddesinde, 104 Proje Özel Hesabı'nın işleyişine dair açık düzenlemeler bulunmaktadır. Bu maddeye göre, özel hesaplardaki dövizlerin ay sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz satış kuru üzerinden yapılacak değerlemesi sonucunda oluşan kur farkları şu şekilde muhasebeleştirilmelidir:

- Kur artış farkları 600 Gelirler Hesabı'na alacak,
- Kur azalış farkları ise 630 Giderler Hesabı'na borç olarak kaydedilmelidir.

Yapılan incelemede, AB projeleri kapsamında alınan hibelerin döviz kur güncellemelerinin muhasebeleştirilmesinde bu hükme uygun hareket edilmediği tespit edilmiştir. Söz konusu kur farklarının, 600 Gelirler ve 630 Giderler hesapları yerine 333 Emanetler Hesabı'nda kaydedildiği anlaşılmıştır. (Örnek: 31.10.2024 tarih ve 19774 no'lu yevmiye kaydı) Bu durum, 1.221.588,13 TL tutarındaki kur artışı farkının, Emanetler Hesabı'nda fazlalık yaratmasına ve 600 Gelirler Hesabı'nın eksik görünmesine yol açmıştır.

TCMB döviz satış kurları üzerinden oluşan kur farklarının yanlış muhasebeleştirilmesi, bütçe ve muhasebe sisteminde hatalara neden olabileceği gibi, mali tabloların doğruluğunu ve şeffaflığını da olumsuz etkilemektedir.

Kamu idaresi cevaben, ilgili muhasebe kaydının yapılacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, AB projeleri kapsamında alınan hibelerde kur güncellemelerinin 600 Gelirler ve 630 Giderler hesapları üzerinden yürütülmesi gerekmektedir. Bu uygulamanın, ilgili mevzuatın gerekliliklerini karşılamasıyla beraber, mali tablolarda doğru ve güvenilir bilgi sunulmasını da sağlayacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 10: Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Aktarılan Payların Tahakkuk Kaydının Yapılmaması

Merkezi idare vergi gelirlerinden aktarılan payların tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un "Payların hesaplanması ve oranı" başlıklı 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre; büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının yüzde 6'sı ile genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ayrılan payların yüzde 30'u büyükşehir belediye payı olarak ayrılır.

Aynı Kanun'un "Payların ayrılmasına ve gönderilmesine ilişkin esaslar" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre; paylar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak hesaplanır. Hazine ve Maliye Bakanlığı büyükşehir belediye paylarını 5'inci maddede belirtilen esaslara göre paylaştırarak bu belediyelere doğrudan, il özel idareleri ve diğer belediyelerin paylarını ise ilgili idarelere aktarılmak üzere tahsil edilen ayı takip eden ayın sonuna kadar İller Bankası Anonim Şirketi'ne (İLBANK AŞ) aktarır. İLBANK AŞ, payları 4'üncü ve 5'inci maddelerde belirtilen esaslara göre müteakip ayın en geç onuncu günü mesai saati sonuna kadar ilgili idarelere gönderir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kayıt zamanı" başlıklı 50'nci maddesine göre; bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'nın niteliğini açıklayan 86'ncı maddesinde bu hesabın; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacakları ile duran varlıklar ana hesap grubu içerisindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ve bunlardan yapılan tahsilât ve terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik'in 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'na ilişkin işlemleri düzenleyen 87'nci maddesinde ise, ilgili servislerce tahakkuk bordroları ile ya da tahakkuk

fişleri ile muhasebe birimine bildirilen gelirlerden alacak tahakkuklarının, düzenlenecek muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara alınarak tahakkuk kayıtlarının yapılacağı, gün içindeki gelirlerden alacak tahakkuklarının gün sonuna kadar muhasebe servisine bildirileceği ve ilgili mevzuatı uyarınca diğer kamu idarelerinden alınması gereken yardımlar, paylar veya benzeri gelirler ile nakden alınacak hasılat ve kâr paylarının da tahakkuk ettiğinde gelirlerden alacaklar hesabına kaydedileceği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, yılı içerisinde merkezi idare vergi gelirlerinden aktarılan pay toplamının 6.732.535.764,06 TL olduğu ancak tahakkuk kaydının yapılmadığı anlaşılmıştır. Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi söz konusu olduğundan, merkezi idare vergi gelirlerine ilişkin gönderilen payların tahakkuk kayıtlarının da yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevaben, ilgili muhasebe kaydının 2025 yılı içerisinde yapılmaya başlandığını ifade etmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda, aktarılan paylar tahakkuk ettiğinde, ilgili payın, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı'nın alt kodu olan 05.02.02.51 Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar kodunda izlenmesi gerektiği, aksi takdirde, mali tabloların hatalı veri üreteceği değerlendirilmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Taşınmaz İcmal Cetvellerinin Oluşturulmaması

İdarenin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazlara ilişkin taşınmaz icmal cetvellerinin hazırlanmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinde kamu idarelerinin taşınmazlarının kaydına ilişkin usul ve esasların çıkarılacak yönetmelik ile belirleneceği belirtilmiştir.

Buna istinaden genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 02.10.2006 tarihli ve 26307 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmek’in “Kayıt şekli” başlıklı 7’nci maddesinde; kamu idarelerine ait taşınmazların mahiyetlerine göre, Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar Formunda, Tapuda Kayıtlı Olmayan Taşınmazlar Formunda, Orta Malları Formunda, Genel Hizmet Alanları Formunda, Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formunda yer alan bilgileri içerecek şekilde bilgisayarda veya deftere yazılarak kaydının tutulacağı ve taşınmaz icmal cetvellerinin hazırlanması için bu formların mali hizmetler birimine gönderileceği, mali hizmetler biriminin de bu formları konsolide ederek Yönetmelik ekinde yer alan taşınmaz icmal cetvellerini oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

İdare taşınmazlarına yönelik yapılan incelemede; İdare tarafından taşınmaz listeleri mezkûr Yönetmelik’te sayılan formlarda yer alan bilgileri içerecek şekilde elektronik ortamda tutulduğu, ancak taşınmaz icmal cetvellerinin oluşturulmadığı tespit edilmiştir. Bu durum idarenin mevcuttaki taşınmazlarının takibini zorlaştırmakta ve taşınmaz yönetiminin sağlıklı bir şekilde yapılmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca söz konusu bu eksiklik İdarenin mülkiyetinde bulunan taşınmazların mali tablolara tam ve doğru olarak yansımaları da engellemektedir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, taşınmazların takip ve yönetiminin daha sağlıklı yapılabilmesi için İdare mülkiyetindeki taşınmazların kayıtlarının anılan Yönetmelik hükümlerine uygun bir şekilde yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Taşınır İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması

Belediyenin taşınır mal yönetimine ilişkin mevzuata aykırı uygulamalarının bulunduğu görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği kapsamında yapılan incelemelerde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

A – Ambar Devir Teslim Tutanağının Düzenlenmemesi

Harcama birimlerinin bazılarında taşınır kayıt yetkililerinin değişimi sırasında ambar devir teslim tutanağının düzenlenmediği görülmüştür.

Anılan Yönetmelik'in "Belge ve cetveller" başlıklı 10'uncu maddesinde; Ambar Devir ve Teslim Tutanağının, taşınır kayıt yetkilileri arasındaki ambar devir ve teslim alma işlemleri sırasında düzenleneceği, "Sayım ve sayım sonrası yapılacak işlemler" başlıklı 32'nci maddesinde ise; taşınır kayıt yetkililerinin görevlerinden ayrılmaları durumunda sayım yapılacağı ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Devir işlemleri" başlıklı 33'üncü maddesinde; taşınır kayıt yetkililerinin, sorumlulukları altındaki ambarlarda bulunan taşınırları ve bunlara ilişkin kayıt ve belgeleri, yerlerine görevlendirilenlere devretmeden görevlerinden ayılamayacağı, yeni görevlendirilen taşınır kayıt yetkililerinin de söz konusu kayıt ve belgeleri aramak ve almak zorunda olduğu ifade edilmiştir. Ambarların devrinin ise Ambar Devir ve Teslim Tutanağı düzenlenerek yapılacağı belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, bazı harcama birimlerinde taşınır kayıt yetkilileri değiştiği hâlde Ambar Devir ve Teslim Tutanağının düzenlenmediği görülmüştür.

B- Tesis Kapsamında Yer Alan Taşınırların Sanal Ambarda İzlenmemesi

Belediye hesaplarında yer alan ve tesis kapsamında değerlendirilen kameralı güvenlik sistemleri, ses ve görüntü iletim araçları ve jeneratörlerin izlenmesi için sanal ambar oluşturulmadığı görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin (j) bendinde; tesis kapsamındaki taşınırların yalnızca elektronik ortamda takip edilebilmesi amacıyla oluşturulan ambar, denilerek sanal ambarın tanımı yapılmıştır. Aynı maddenin (u) bendinde; bir makine veya cihazın ürettiği enerjiyi, sesi, görüntüyü ve benzerini ileten, dağıtan veya bir makine veya cihazın gördüğü işi uzağa taşıyan ya da uzaktaki verileri toplayan, kaydeden makine veya cihazlar arasındaki düzeni sağlayan, birbiriyle entegre makine ve cihazlardan oluşan, gerektiğinde başka yere taşınabilen ve kullanılamaz hâle gelene kadar sanal ambar kayıtlarında takip edilen sistemler denilerek tesis kapsamına giren taşınırların tanımı yapılmıştır.

Ayrıca 31.12.2014 tarih ve 29222 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nin (Sıra No: 39) “Taşınır mal kapsamındaki tesisler” başlıklı 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; taşınır mal kapsamındaki tesislerin tebliğle belirlenen taşınır detay kodlarına kaydedileceği, bunların kişiler üzerine zimmetlenmeyeceği, kullanılmaz hâle gelene kadar idarelerin kullandıkları envanter kayıt sistemlerinde açılacak sanal ambar kayıtlarında takip edileceği ifade edilmiştir. Tebliğ’de belirtilen taşınırların örneğin 253 kodunda takip edilen demirbaşlar gibi fiziki bir ambarda muhafazaları söz konusu fiilen mümkün olmadığından bunların sanal ambar oluşturularak elektronik ortamda takip edilmesi sağlanmalıdır.

Taşınır Mal Yönetmeliği ile anılan Tebliğin ilgili maddeleri uyarınca ‘Tesis’ kapsamına giren taşınırların yalnızca elektronik ortamda takip edilmesi amacıyla sanal ambar oluşturulması ve kapsama giren taşınırların sanal ambarda izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Belediye tarafından binada kurulu kameralı güvenlik sistemleri, ses ve görüntü iletim araçları ve jeneratörlerin izlenmesi için sanal ambar oluşturulmadığı görülmüştür.

Kişilerin üzerine zimmetlenemeyen bu taşınırların takibi fiilen mümkün olmadığından bunların sanal ambar oluşturularak elektronik ortamda takip edilmesi sağlanmalıdır.

C- Ortak alanda yer alan dayanıklı taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmemesi

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin ‘‘Belge ve cetveller’’ başlıklı 10’uncu maddesinin birinci fıkrası (ç) bendinde: *“Taşınır Kod Listesinde gösterilen taşınırlardan oda, büro, bölüm, geçit, atölye, garaj, servis, bahçe gibi ortak kullanım alanlarına tahsis edilenler için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenir. Bunlar için Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmez. Dayanıklı Taşınırlar Listesi, istek yapan birim yetkilisi ve/veya varsa ortak kullanım alanı sorumlusu tarafından imzalanır.”* denilerek ortak alandaki taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenleneceği belirtilmektedir.

Söz konusu Yönetmelik’in ‘‘Dayanıklı taşınırların kullanıma verilmesi’’ başlıklı 23’üncü maddesinin altıncı fıkrasında: *“Taşınırlar; oda, büro, bölüm, geçit, salon, atölye, garaj, servis ve bahçe gibi ortak kullanım alanlarına Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmek ve istek yapan birim yetkilisinin ve/veya varsa ortak kullanım alanı sorumlusunun imzası*

alınmak suretiyle verilir.” denilerek taşınırın ortak alanlara kullanıma nasıl verileceği düzenlenmiştir.

Ayrıca aynı Yönetmelik’in “Sorumluluk” başlıklı 5 inci maddesinin altıncı fıkrasında; *“...Ortak kullanım alanına tahsis edilen dayanıklı taşınırlarda meydana gelen kamu zararı ise zararın oluşmasında kasıt, kusur veya ihmali olanlardan tahsil edilir.”* denilerek ortak alandaki taşınırlarla ilgili sorumluluk düzenlenmiştir.

Yapılan incelemede, ortak alanlarda yer alan dayanıklı taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmediği görülmüştür.

Yönetmelik maddelerine göre oda, büro, bölüm, geçit, atölye, salon gibi alanlar ortak alan olup, bu alanlara kod numarası verilerek buralara tahsis edilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmelidir. Ortak alanlardaki taşınırlarla ilgili herhangi bir kamu zararı oluşması durumunda ise kasıt, kusur veya ihmali olanlardan tahsil edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda; Taşınır Mal Yönetmeliği’nin yukarıda açıklanan ilgili maddelerine göre ortak alanlara kod numarası verilerek, bu alanlarda yer alan dayanıklı taşınırlar için dayanıklı taşınırlar listesi düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 3: Taşınır Ambarlarına İlişkin Bazı İşlemlerin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olmaması

Belediyeye ait taşınırların giriş, çıkış işlemleri ile muhafaza edilmesi ve yönetilmesinde, Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine uyulmaması sebebiyle ambarlarındaki mallara ilişkin anlık depo durum cetvelleri ile fiili durumun uyuşmadığı ve bazı harcama birimlerinde kurumun muhasebe sistemine kayıtlı olmayan ambarların bulunduğu görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Kamu idarelerince yapılabilecek düzenlemeler ile defter, belge ve cetvellerin elektronik ortamda tutulması” başlıklı 11’inci maddesinde; taşınırların tüm giriş ve çıkış kayıtları ile kullanılacak defter, belge ve cetvellerin elektronik ortamda tutulmasının ve düzenlenmesinin gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Yönetmelik'in "Taşınırın kaydı" başlıklı 12'nci maddesinde; kamu idarelerince bütün taşınırın ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınmasının esas olduğu, taşınır kayıtlarının harcama birimleri itibarıyla yönetim hesabı verilmesine esas olacak şekilde tutulacağı ve her bir kaydın belgeye dayanmasının şart olduğu ifade edilmiştir.

Anılan Yönetmelik'in "Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesinde; taşınırın, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre; taşınırın tüm giriş ve çıkış kayıtlarının elektronik ortamda tutulması gerektiği, bütün taşınırın ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınmasının esas olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu kayıtların zamanı ilgili maddede detaylı olarak açıklanmıştır.

Yapılan incelemede, muhasebe sisteminden alınan anlık depo durum cetvelindeki taşınır listesinde fiilen ambarda bulunan taşınırın tam ve doğru olarak yansıtmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca bazı taşınır ambarı olarak kullanılan yerlerin taşınır sistemine kayıtlı olmadığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak gerekli çalışmalara başlanıldığı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, Belediyenin taşınırın giriş, çıkış işlemleri ile muhafaza edilmesi ve yönetilmesine ilişkin işlemlerini anılan Yönetmelik hükümlerine uygun olarak gerçekleştirmesi ve taşınır ambarı olarak kullanılan yerlerin de taşınır sistemine dahil edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 4: Bütçe Emaneti Ödemelerinde Mevzuatta Belirtilen Sıraya Uyulmaması

Bütçe Emanetleri Hesabına kaydedilen tutarların ilgililere ödenmesi aşamasında muhasebe kayıtlarına alınma sırasına uyulmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar" başlıklı 34'üncü maddesinin ikinci fıkrasında; nakit mevcudunun tüm

ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin muhasebe kayıtlarına alınması sırasına göre ödeneceği belirtildikten sonra, sırasıyla kanun gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeyle bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verileceği, “Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları” başlıklı 61'inci maddesinin altıncı fıkrasında ise; muhasebe yetkililerinin, bütçe emanetlerini muhasebe kaydına alınma sırasına göre ödenmesinden sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Diğer yandan; Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 320 Bütçe Emanetleri Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 248'inci maddesinde; mali yıl içerisinde veya sonunda ödeme emri belgesine bağlandığı halde, nakit yetersizliği veya diğer sebeplerle ilgililerine ödenemeyen tutarların 320 Bütçe Emanetleri Hesabında izleneceği, “Hesaba ilişkin işlemler” başlıklı 249'uncu maddesinde ise; bütçe emanetlerine alınan tutarların muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ilgililerine ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre; idarenin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde emanet hesaplarına alınan tutarların mevzuatında belirtilen ödemelere öncelik verilmesi şartıyla muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte emanet hesaplarda izlenen söz konusu tutarların kayda alınma sırasına göre ödenmesinden muhasebe yetkilisinin sorumlu olacağı açıktır.

İdarenin hesap ve işlemleri kapsamında 320 Bütçe Emanetleri Hesabının ayrıntısının incelenmesi neticesinde; söz konusu hesaptan yapılan ödemelerin, yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine aykırı olarak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca bahse konu hususa 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği ve mevzuata aykırılığın devam ettiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

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

BULGU 5: Kalkınma Ajansı Payının Kamu İdareleri Payları Hesabında İzlenmemesi

Kalkınma Ajansı'na aktarılan katılım payının 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı'nda izlenmediği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 276'ncı maddesinde; 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı'nın bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmektedir.

Aynı Yönetmelik'in 277'nci maddesinde ise; bütçe geliri olarak tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarların bir taraftan bu hesaba alacak, 630 Giderler Hesabı'na borç; diğer taraftan 835 Gider Yansıtma Hesabı'na alacak, 830 Bütçe Giderleri Hesabı'na borç kaydedileceği, bu hesapta kayıtlı tutarlardan nakden veya mahsuben ödenen tutarların bu hesaba borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği belirtilmiştir. Mahalli İdareler 2024 Yılı Detaylı Hesap Planı'nda ise 363.99.10 kodu ile kalkınma ajansları payları yer almaktadır.

Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 19'uncu maddesinin (d) bendi uyarınca (belediyeler için; borçlanma ve tahsisi mahiyetteki gelir kalemleri hariç tutulmak üzere yüzde bir oranında, cari yıl bütçesinden aktarılacak pay) ödenmesi gereken payın 6.769.824,90 TL olarak hesaplandığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin yukarıda yer alan hükümleri uyarınca, 6.769.824,90 TL'nin; 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı'na alacak, 630 Giderler Hesabı'na borç; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabı'na borç, 835 Gider Yansıtma Hesabı'na alacak kaydedilmesi, ödeme durumunda ise söz konusu tutarın 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı'na borç kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak 13431 nolu ödeme emri ile söz konusu bedelin, pay ayrıldığında 363 Kamu İdareleri Payları Hesabı'na kaydetmek yerine, sadece ödeme aşamasında 630 ve 830 no'lu hesaplar kullanılarak direkt giderleştirildiği anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevaben ilgili muhasebe kaydının yapılacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, söz konusu paylara ilişkin muhasebe kayıtlarının Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yapılmasının uygun olacağı, aksi takdirde, mali tabloların hatalı veri üreteceği değerlendirilmektedir.

BULGU 6: Hurdaya Ayrılan Varlıkların Çıkış İşlemlerine İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

İdare tarafından kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "294 Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabı" başlıklı 224'üncü maddesinde; Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabının, çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı, hesabın işleyişine ilişkin 225'inci maddesinde; kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının da 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına ise alacak kaydedileceği ve bu hesapta kayıtlı varlıklardan satılmak suretiyle elden çıkarılanların satış bedelinin 100 Kasa Hesabı, 102 Banka Hesabı veya ilgili diğer hesaplara, ayrılmış olan amortisman tutarının 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, kayıtlı değerinin de bu hesaba alacak kaydedileceği, düzenlemelerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış" başlıklı 28'inci maddesinde; hurdaya ayrılan varlıkların taşınır kayıtlarından çıkarılacağı açıkça ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; hurdaya ayırma işlemlerinde, kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının da 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına ise alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu hesapta kayıtlı varlıklardan satılmak suretiyle elden çıkarılanların satış bedelinin 100 Kasa Hesabı, 102 Banka Hesabı veya ilgili diğer hesaplara, ayrılmış olan amortisman tutarının da 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, kayıtlı değerinin de 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede; kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların Taşınır Mal Yönetmeliği kapsamında hurdaya ayırma işlemlerinin yapıldığı ve bahse konu işlemlere ilişkin olarak ilgili muhasebe kayıtlarının yapıldığı, bununla birlikte hurdaya ayrılan varlıkların çeşitli tarihlerde Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumuna teslim edildiği, ancak çıkış işlemlerinin muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu uygulama; hurdaya ayrılan varlıkların muhasebe sisteminden takibinin yapılamamasına ve mali tabloların söz konusu varlıklara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmamasına sebebiyet vermektedir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespiti yapılan hususa ilişkin düzeltme kaydının yapıldığı ifade edilmiştir. Ancak bu kayıt işlemi yılı geçtikten sonra yapıldığından, söz konusu hesaplar gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, ekonomik ömrünü tamamlamış duran varlıkların 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına kaydedilmesi ve daha sonra bu varlıkların ilgili komisyon kararına göre imha edilerek veya satılarak kayıtlardan çıkarılması ve yıl sonunda amortisman işlemlerinin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 7: Ulusal Bayram Gününde Faaliyet Gösteren İşyerlerinden Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı Alınmaması

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

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

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

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

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

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

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı ifade edilmiştir.

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

BULGU 8: İşçilerin Birikmiş Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullandırılmasına İlişkin Tedbirlerin Alınmaması

Belediyede çalışan işçilerin sosyal hakları olan yıllık ücretli izinlerinin zamanında düzenli olarak kullandırılmadığı ve bu nedenle birikmiş yıllık izin sürelerinin bulunduğu görülmüştür.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 50'nci maddesinde, dinlenmenin çalışanların bir hakkı olduğu ve bu hakkın kullanımının kanunla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 53'üncü maddesinde işçilere yıllık izin verileceği ve yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği; 56'ncı maddesinde yıllık iznin 53'üncü maddede gösterilen süreler içinde işveren tarafından sürekli bir şekilde verilmesinin zorunlu olduğu; 59'uncu maddesinde iş sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği; 60'ıncı maddesinde yıllık ücretli izinlerin, yürütülen işlerin niteliğine göre yıl boyunca hangi dönemlerde kullanılacağı, izinlerin ne suretle ve kimler tarafından verileceği veya sıraya bağlı tutulacağı, yıllık iznin faydalı olması için işveren tarafından alınması gereken tedbirler ve izinlerin kullanılması konusuna

ilişkin usuller ile işverence tutulması zorunlu kayıtların şekline ilişkin hususların ilgili Bakanlık tarafından hazırlanacak bir Yönetmelik ile gösterileceği belirtilmiştir.

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

Aynı Kanun’un 103’üncü maddesinde ise yıllık ücretli izni bu Kanun’un 56’ncı maddesine aykırı olarak bölen veya hak edilmiş izni kullanmadan iş sözleşmesinin sona ermesi halinde bu izne ait ücreti ödemeyen veya belirtilen Yönetmelik’in esas ve usullerine aykırı olarak izin kullandırmayan veya eksik kullandıran işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için ikiyüzyirmi Türk Lirası (2024 yılı için 2.666 TL) idari para cezası verileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca Cumhurbaşkanlığı’nın 17.05.2024 tarih ve 32549 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tasarruf Tedbirleri konulu 2024/7 sayılı Genelge’sinde; 4857 sayılı Kanun kapsamında çalışan işçilerin yıl içinde kazandıkları yıllık ücretli izin sürelerinin ilgili yıl içerisinde, önceki yıllarda hak kazanıp kullanmadıkları yıllık izin sürelerinin de yürütülen hizmetlerde aksamaya sebep olmayacak şekilde azami üç yıl içerisinde kullandırılması gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemelere göre işverenin yıllık izinleri kullandırma yükümlülüğünü yerine getirmemesi ve işçinin de izin hakkından feragat etmesi mümkün değildir. Diğer taraftan işçiler emekli olduklarında veya herhangi bir şekilde iş akitleri sona erdiğinde mevzuat hükümleri gereği yıllık izin hakları ücrete dönüşmekte ve yıllık izin karşılığı yapılacak olan bu ücret ödemesi de işçinin son ücreti üzerinden yapılacağından yüksek tutarlarda ödeme yapılmasına neden olmaktadır. Ayrıca Anayasal bir hak olan yıllık izinlerin kullandırılmaması durumunda idareler, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 103’üncü maddesi gereğince idari para cezası ile karşı karşıya kalabilmektedir.

Yapılan incelemede; Belediyede görev alan kadrolu 37 işçiden 1’inin 400 günden fazla, 4’ünün, 300 ile 400 gün arasında, 6’sının 200 ile 300 gün arasında, 12’sinin 100 ile 200 gün arasında, geri kalanının ise 100 günün altında kullanmadığı yıllık izinlerinin olduğu tespit edilmiştir. Bu işçilerin emekli olduklarında veya herhangi bir şekilde iş akitleri sona erdiğinde, mevzuat hükümleri gereği yıllık izin sürelerine ait ücretin işçinin son ücreti dikkate alınarak ödeneceğinden idareler açısından öngörülemeyen giderlerin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Ayrıca bahse konu hususa 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği ve mevzuata aykırılığın devam ettiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda; belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde Belediyede çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerinin, mevzuata uygunluk ve belediyeye ek mali külfet getirmemesi amacıyla biriktirilmeden, zamanında ve düzenli olarak kullanılması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 9: Sosyal Denge Sözleşmesine Konusu Dışında Hükümler Konulması

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

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin Ek 15'inci maddesinde; belediyelerin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebileceği, ödenebilecek aylık tutarın 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'na göre yapılan sözleşmede belirlenen tavan tutarı aşamayacağı ve anılan Kanun'da öngörülen hükümler çerçevesinde yapılabilecek sözleşmeyle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

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

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

4688 sayılı Kanun uyarınca imzalanan Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2024 ve 2025 Yıllarını Kapsayan 7. Dönem Toplu Sözleşmesi'nin Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme bölümünün "Sosyal denge tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında ise; *"Belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine, 4688 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ödenebilecek sosyal denge tazminatı aylık tavan tutarı, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %120'sidir. Sosyal denge tazminatının verilmesi yönünde yapılabilecek sözleşmelerde, tavan tutarı aşmamak kaydıyla çeşitli adlar altında yapılan ödemeler dahil ödenebilecek tazminatın aylık tutarı, görev yapılan birim ve iş hacmi, görevin önem ve güçlüğü, görev yerinin özelliği, çalışma süresi, kadro veya görev unvanı ile derecesi gibi kriterlere göre farklı olarak belirlenebilir."* denilmektedir.

Bahse konusu maddenin dayanak teşkil ettiği sosyal denge tazminatının verilmesi yönünde yapılabilecek sözleşmelerde, tavan tutarı aşmamak kaydıyla ödenebilecek tazminatın aylık tutarı, görev yapılan birim ve iş hacmi, görevin önem ve güçlüğü, görev yerinin özelliği, çalışma süresi, kadro veya görev unvanı ile derecesi gibi kriterlere göre farklı olarak belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır.

İdarenin sosyal denge tazminatı sözleşmesinin incelenmesi neticesinde; Sözleşmenin 10'uncu maddesinde "Sosyal haklar ve eğitim" başlığı altında sözleşmenin konusu ile bağdaşmayan düzenlemelere yer verildiği görülmüştür.

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

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı ifade edilmiştir.

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

BULGU 10: Birinci Sınıf Gayrisihhî Müesseselere 2022 yılında Dahil Edilen Üretim Tesislerine İlişkin Tespit, Denetim ve Ruhsatlandırma Çalışmalarının Başlatılmaması

Birinci sınıf gayrisihhî müesseselerini ruhsatlandırmak ve bu müesseseleri denetlemek görev, yetki ve sorumluluğu 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile büyükşehir belediyelerine verildiği halde, 25.08.2022 tarih ve 31934 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5987 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Birinci Sınıf Gayrisihhî Müesseseler listesine dahil olan üretim tesislerinin ruhsatlandırma ve denetim çalışmalarına başlanılmadığı görülmüştür.

5216 sayılı Kanun'un "Büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin; (i) fıkrasında:

"Sürdürülebilir kalkınma ilkesine uygun olarak çevrenin, tarım alanlarının ve su havzalarının korunmasını sağlamak (...)", (j) fıkrasında; "Gıda ile ilgili olanlar dâhil birinci sınıf gayrisihhî müesseseleri ruhsatlandırmak ve denetlemek, yiyecek ve içecek maddelerinin tahlillerini yapmak üzere laboratuvarlar kurmak ve işletmek." denilmektedir.

9207 sayılı İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik'in "Gayrisihhî Müesseseler" başlıklı 3'üncü Bölümünün "İnceleme kurulları" başlıklı 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında: *"Büyükşehir belediyelerinde birinci sınıf gayrisihhî müesseseleri inceleme kurulu, beş kişiden az olmamak üzere büyükşehir belediye başkanı veya görevlendireceği yetkilinin başkanlığında çevre, sağlık, hukuk, imar ve kışat birimleri görevlileri, sanayi ve ticaret il müdürlüğü temsilcisi, ilgili meslek odalarının temsilcileri ile tesisin özelliğine göre belediye başkanı tarafından belirlenecek diğer kuruluş temsilcilerinden oluşur."* denilmektedir.

25.08.2022 tarih ve 31934 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5987 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Birinci Sınıf Gayrisihhî Müesseseler listesine dahil olan üretim tesisleri aşağıda sıralanmıştır:

1-Enerji Sanayii

- Toplam ısı gücü 10 megavat (MW) ve üzeri kapasitede olan fotovoltaik güneş enerjisine dayalı elektrik santralleri,
- Toplam ısı gücü 20 megavat (MW) ve üzeri kapasitede olan tavuk veya büyükbaş hayvan dışkısından elektrik üretim tesisleri,
- Jeotermal kaynaklı seracılık tesisleri,
- Toplam biyogaz depolama kapasitesi 500 m³ ve üzeri olan atıklardan enerji ve gübre üretim tesisleri

2-Metalurji ve Makine Sanayii

- Krom kaplama tesisleri,
- Alüminyum aksesuarları, sac ve alüminyum tutunma boruları imalat tesisleri,
- 1350 DWT ve üzeri ağırlıktaki deniz araçlarının ticari amaçlı liman, iskele ve rıhtım işletmeleri (yolcu taşıma amaçlı olarak kullanılan iskele ve limanlar hariç),
- Endüstriyel filtre üretim tesisleri,

3-Maden sanayi (dahil olan bir tesis bulunmamaktadır.)

4-Kimya Sanayii

- Dağıtım ve toplam depolama kapasitesi 500 m³ ve üzeri olan medikal gaz satış yerleri,
- Medikal gaz depolama tesisleri,
- Adblue, cam suyu, dizel yakıt katkısı üretim tesisleri,
- Boya üretim atölyeleri,
- 50 HP ve üzeri motor gücü kullanan metalin kauçuk ile kaplama tesisleri,
- 500 HP ve üzeri motor gücü kullanan metalin fosfalt ile kaplama tesisleri
- 500 HP ve üzeri motor gücü kullanan boru pazarlama, showroom ve pazarlama amaçlı üretim -gösterisi
- PCR ve Real Time PCR mastermix kit üretim tesisleri

5-Petrokimya Sanayii

- Biyodizel depolama tesisleri

6-Gıda Maddeleri, İçkiler, Yemler Ve Tarımsal Ürünler Sanayii

- 100 kesim ünitesi/gün ve üzeri büyükbaş ve küçükbaş kesim tesisleri (her bir kesim ünitesi eşdeğeri; 1 baş sığır, 2 baş devekuşu, 4 baş domuz, 8 baş koyun, 10 baş keçi, 130 baş tavşan),
- 50.000 adet/gün ve üzeri tavuk ve eşdeğeri diğer kanatlılar kesim tesisleri (her bir kesim ünitesi eşdeğeri; 1 adet hindi = 7 adet tavuk)
- 30 ton/gün ve üzeri kapasiteli zeytin işleme ve kontinü sistem zeytinyağı üretim tesisleri
- Protein çözültisi ve tozu üretim tesisleri,
- Evcil hayvanlar için hazır gıda imalatı,
- 500 kg/gün ve üzeri kapasiteli kemik suyu ve tavuk suyu üretim tesisleri,

7-Atık İşleme Sanayi

- 100 ton ve üzeri kapasiteli deniz araçlarından kaynaklanan atıkların toplanması tesisleri,
- Tehlikeli atık ara depolama ve atıktan üretilmiş yakıt üretim tesisleri
- Arıtma çamurları bertaraf ve değerlendirme tesisleri
- Atık barajı tesisleri
- Atıkların işlenerek biyogaz elde edildiği ve toplam biyogaz depolama kapasitesi 500 m3 ve üzeri olan biyometanizasyon tesisleri
- Toplam ısı gücü 20 megavat (MW) ve üzeri kapasiteli atık yakma tesisleri,
- Atık işleme entegre tesisleri

8-Tekstil Sanayii

- Blok ve levha sünger üretim tesisleri

9-Diğerleri

- 500 HP ve üzeri motor gücü kullanan römork çelik konstrüksiyon imalat tesisleri
- 50 ton/yıl üzeri kapasiteli cıvata saplama, sıcak dövme tesisleri,
- Özel amaçlı motorlu kara taşıtları imalat tesisleri,
- 500 HP ve üzeri motor gücü kullanan rulo sac açma, doğrultma, boy kesme işlemi ve çelik konstrüksiyon üretim tesisleri
- 100 HP üzeri motor gücü kullanan su işletmeleri
- Kâğıt üretimi tesisleri

- Liman tesisleri,
- Kağıt toplama, ayırma ve geri dönüşüm işlemi sonrası gri karton üretim tesisleri

Yapılan incelemede, maden sanayii başlığı hariç birinci sınıf gayrisihhi müesseseler sınıfında yer alan tüm başlıklara yeni üretim tesisleri eklenmiş olmasına rağmen, İdare tarafından durum tespitine ilişkin bir işlemin başlatılmadığı anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında özetle, 2025 yılında gerekli çalışmaların ve yazışmaların başlatıldığını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, birinci sınıf gayrisihhi müesseseleri ruhsatlandırmak ve bu müesseseleri denetlemek Büyükşehir Belediyesinin görevleri arasına girmektedir. Bu görev dolayısıyla, söz konusu tesislerin birinci sınıf gayrisihhi müessese ruhsatlarına ilişkin olarak tespit, denetim ve ruhsat verme çalışmalarının yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 11: Temsil ve Ağırlama Faaliyetleri Kapsamında Yapılan Alımların Mevzuata Aykırı Olarak Gerçekleştirilmesi

Belediyenin temsil, ağırlama, tören, fuar ve tanıtma giderleri kapsamında yaptığı bazı alımları 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabi olmasına rağmen harcama talimatına istinaden gerçekleştirdiği görülmüştür.

Anılan Kanun'un "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde;

"Büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin onbeş milyar, diğer idarelerin beşmilyar Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeye ilişkin alımlar." hükmü yer almaktadır.

Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin "Temsil, ağırlama, tören, fuar ve tanıtma giderleri" başlıklı 37'nci maddesinin birinci fıkrasında; temsil, ağırlama, tören, fuar, tanıtma ve benzeri faaliyetlerle ilgili olarak yapılacak her türlü mal ve hizmet alımı ile yapım işlerine ilişkin giderlerin ödenmesinde, bu Yönetmelik'in ilgili maddelerinde belirtilen belgelerin aranacağı ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre yapılacak alımlar" başlıklı 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında ise, bahse konu bent kapsamında yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işi bedellerinin ödenmesinde hangi belgelerin ödeme belgesine ekleneceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri dikkate alındığında; temsil ve ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iaşeye ilişkin alımların parasal sınırlamaya tabi olmadığı ve idarelerin bu kapsama giren ihtiyaçlarını doğrudan temin yöntemiyle karşılamasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Ancak konaklama, seyahat ve iaşeye ilişkin alımlar dışındaki temsil ağırlama alımları ise, Kanun'un 22'nci maddesinin (d) bendinde belirtilen parasal limit dahilinde veya ihale usulleri kapsamında karşılanması gerekmektedir. Ayrıca, Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile belirtilen ödeme sürecine ait belgelerin ödeme belgesine eklenmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede; İdare tarafından temsil ve ağırlama faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen bazı mal ve hizmet alımlarına ilişkin piyasa fiyat araştırmasının yapılmadığı, tek firma tespit edilerek bu firmadan ihtiyacın temin edildiği ve Yönetmelik'in ilgili maddelerinde belirtilen belgelerin ödeme emri belgelerine eklenmediği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, temsil ve ağırlama kapsamında yapılacak harcamaların 4734 sayılı Kanun'da belirtilen ihale usullerinden birisi ile veya doğrudan temin yöntemiyle yapılması ve söz konusu alımlara ilişkin olarak kanıtlayıcı belgelerin ödeme belgesine eklenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 12: Parasal Limitler Dahilinde Yapılan Mal Alımlarında, Bütçeye Konulan Ödeneğin %10'unun Kamu İhale Kurulunun Uygun Görüşü Alınmadan Aşılması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci maddesinin (f) bendi ve 22'nci maddesinin (d) bendinde belirtilen parasal limitler dahilinde yapılan mal alımlarına ilişkin harcamaların yıllık toplamının, 2024 yılı bütçesine bu amaçla konulan ödeneklerinin %10'unu, Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü alınmadan aşıldığı görülmüştür.

4734 sayılı Kanun'un "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde;

"Bu Kanunun 21 ve 22 nci maddelerindeki parasal limitler dahilinde yapılacak harcamaların yıllık toplamı, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadıkça aşamaz." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun'un "Pazarlık usulü" başlıklı 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde idarelerin yaklaşık maliyeti 2.076.108,00 TL'ye kadar olan mamul mal, malzeme veya hizmet alımlarını pazarlık usulü ile temin edebileceği; "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise büyükşehir belediyesi sınırları dâhilinde bulunan idarelerin 622.756,00 TL'yi, diğer idarelerin 207.453,00 TL'yi aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iâşeye ilişkin alımların ilan yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulü ile karşılanabileceği belirtilmektedir.

31.12.2020 tarih ve 31351 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan "4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 62 nci Maddesinin (1) Bendi Kapsamında Yapılacak Başvurulara İlişkin Tebliğ"ın "Genel esaslar" başlıklı 4'üncü maddesinde;

"...

(2) Kanunun 62 nci maddesinin (1) bendine göre, Kanun kapsamında yer alan ve bütçe sahibi olan kamu idareleri; Kanunun gerek 21 inci maddesinin (f) bendi, gerekse temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iâşeye ilişkin alımlar hariç 22 nci maddesinin (d) bendi kapsamında yapacakları harcamalarda, bütçelerine bu amaçla konulan ödeneklerin % 10'unu Kurulun uygun görüşü olmadan aşamaz. Bu oran aşılarak Kuruma yapılan başvurular reddedilir.

(3) Kanunun 21 inci maddesinin (f) bendi ve 22 nci maddesinin (d) bendine göre ihtiyaçların temininde bütçe sahibi olan kamu idareleri tarafından, yıllık bütçelerine bu amaçla konulan toplam ödenek tutarı dikkate alınır. Mal alımı, hizmet alımı veya yapım işleri için bütçelerine bu amaçla konan yıllık toplam ödenekleri üzerinden her biri için ayrı ayrı % 10 oranı hesaplanır.

... " hükümleri yer almaktadır.

Buna göre Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar, gerek 21'inci maddenin (f) bendi, gerekse temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iiaşeye ilişkin alımlar hariç 22'nci maddenin (d) bendi kapsamında yapacakları harcamalarda, bütçelerine bu amaçla konulan ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan aşamayacaklardır.

Yapılan incelemede, 4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin (f) bendi ile 22'nci maddesinin (d) bendine göre yapılan mal alımlarında, aşağıdaki tablodan görüleceği üzere bütçeye bu amaçla konulan ödeneklerinin %10'unun, Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü alınmadan aşıldığı tespit edilmiştir.

Tablo 11: 22/d ve 22/f Kapsamında Yapılan Harcama Tablosu

Harcama Kalemleri	2024 Yılı Toplam Ödenek Tutarı (TL) (A)	Toplam Ödenek'in %10'u (Sınır) (TL) (B=A*%10)	22/d ve21/f Kapsamında Yapılan Harcama Tutarı (TL) (C)	Sınırı Aşan Tutar (TL) (D=C-B)	22/d ve21/f Kapsamında Yapılan Harcama Tutarı / Toplam Ödenek Tutarı (%)
Mal Alımı	728.857.597,55	72.885.759,76	166.826.842,66	93.941.082,90	22,89

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Belediye tarafından 4734 sayılı Kanun'un 21/f ve 22/d maddeleri kapsamında gerçekleştirilen mal alımlarında, bütçeye bu amaçla konulan ödenek'in %10'u tutarındaki sınırın, Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü alınmadan aşılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 13: Parasal Sınırların Altında Kalmak Amacıyla Mal ve Hizmet Alımları ile Yapım İşlerinin Kısımlara Bölünerek Doğrudan Teminle Gerçekleştirilmesi

İdarenin bazı mal ve hizmet alımları ile yapım işlerini, doğrudan temin alım yöntemini kullanmak suretiyle kısımlara bölerek temin ettiği görülmüştür.

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

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

Doğrudan Temin Yöntemiyle Yapılacak Alımlara İlişkin Tebliğ'in "Parasal limitler kapsamında yapılacak alımlar ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak alımlar" başlıklı 14'üncü maddesinin (3) ve (4) numaralı alt bentlerinde;

"(3) Parasal limitler dâhilinde yapılacak alımlarda, piyasada yapılan fiyat araştırması sonucunda bu limitlerin aşılabacağına tespit edilmesi halinde, ihtiyacın Kanunun ilgili hükümlerine göre ihale yoluyla temin edilmesi gerekir.

(4) Kanunun 18 inci maddesinde öngörülen ihale usulleriyle temin edilmesi gereken ihtiyaçlar, parasal limitlerin altında kalacak şekilde adet, kısım veya gruplara bölünmek suretiyle temin edilemez." açıklamalarına yer verilmiştir.

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

Belediyenin doğrudan temin alım yöntemini kullanarak gerçekleştirdiği alımlar incelendiğinde; bakım ve onarım işleri, taş duvar yapılması, araç kiralama hizmeti, tanıtım hizmeti, taşımacılık hizmeti, boru alımı, bayrak alımı, sarf malzemesi alımı, yedek parça alımı, evcil hayvan ürünleri gibi mal ve hizmet alımları ile yapım işlerini kısımlara bölerek temin ettiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, doğrudan temin yönteminin ihale sürecinin uzunluğu dikkate alındığında öngörülemeyen ihtiyaçlar, iklim koşulları ve acil gereksinimler nedeniyle kullanıldığı, söz konusu ihtiyaçların farklı noktalarda ve farklı zamanlarda ortaya çıktığı belirtilmiş olup bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir. Ancak ilgili mevzuat dikkate alındığında, Kanun'a göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel usuller olduğu ve doğrudan temin yönteminin ise

Kanun'da belirlenen özel hallerde kullanılabileceği, bahse konu alımların ise ihtiyaç miktarlarının belirlenebilir nitelikte olduğu ve parasal limitlerin aşılabileceğinin anlaşılması halinde Kanun'da öngörülen ihale usulleriyle karşılanmasının gerektiği anlaşılmaktadır.

Rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla aynı nitelikte olan ve bütünlük sağlayan işlerin Kanun'da öngörülen ihale usulleriyle gerçekleştirilmesi ve doğrudan temin yönteminin ise Kanun'da yer alan amacına ve şartlarına uygun olarak kullanılması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 14: Araç Kiralama Hizmet Alımı İhalesinde Yerli Muhteva Oranı Şartını Sağlamayan Araçların Bulunması

İdare tarafından “Hizmet Alımı İşi” ihalesi kapsamında kiralanacak taşıtlardan bazılarının yabancı menşeli olduğu görülmüştür.

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 10'uncu maddesinin beşinci fıkrasında;

“Bu Kanun kapsamında edinilecek taşıtların menşei, silindir hacimleri ve diğer niteliklerini belirlemeye ve sınırlamalar getirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.” denilmektedir.

Kamu kurumları tarafından hizmet alımı suretiyle kiralanacak taşıtlara ilişkin kriterler, 237 sayılı Taşıt Kanunu'nun verdiği yetki ile Bakanlar Kurulunca çıkarılan 2006/10193 sayılı Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Karar'ın “Genel Esaslar” başlıklı 6'ncı maddesinde;

“ ...

b) Hizmet alımı suretiyle yabancı menşeli binek ve station-wagon cinsi taşıt edinilmesini Kanunun 10 uncu maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen makam ve hizmetler ile sınırlı olacaktır.” hükmü ile belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuatta, belirli makam ve hizmetler dışında yabancı menşeli binek ve station-wagon cinsi taşıt kiralanamayacağı belirtilmiştir. Kiralanan taşıtların yabancı menşeli olmaması yani yerli muhteva oranının %50'den fazla olması gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, ihale kapsamında kiralanacak binek araçlardan 5 tanesinin yabancı menşeli olduğu görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda; hizmet alımı suretiyle taşıt edinilmesinde, Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen temel esaslara uygun hareket edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 15: Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci Maddesinin (b) Bendinde Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulü ile İhaleye Çıkılması

Kamu idaresince 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci maddesinin (b) bendinde öngörülen şartlar oluşmadığı halde, bazı mal ve hizmet alımı ile yapım işi ihalelerinin pazarlık usulü ile gerçekleştirildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinde;

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

...

Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü temel usullerdir. Cumhurbaşkanlığı hizmetlerinin özelliği ve güvenlik şartlarına uygun şekilde yerine getirilme zorunluluğu nedeniyle Cumhurbaşkanlığınca gerçekleştirilecek her türlü mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin ihaleler bu Kanunun 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre yapılabilir. Diğer ihale usulleri Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabilir..." hükmü yer almaktadır.

Kanun'un bu hükmüne göre, açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulü temel ihale usullerinden olup, pazarlık usulü istisnai bir usuldür ve sadece Kanun'da belirtilen özel hallerde kullanılması gerekmektedir.

Anılan Kanun'un pazarlık usulü ile ihaleye çıkılabilmesinin şartlarını düzenleyen 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde;

"Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya yapım tekniği açısından özellik arz eden veya yapı veya can ve mal güvenliğinin

sağlanması açısından ivedilikle yapılması gerekliliği idarece belirlenen hallerde veyahut idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.” hükmüne yer verilmek suretiyle, bu bent gereğince pazarlık usulü ile ihaleye çıkılabilmesine ilişkin şartlar belirlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, beklenen ve bilinen olaylar ile yine önceden öngörülebilir ihtiyaçlar, yapım tekniği açısından özellik arz etmeyen veya yapı veya can ve mal güvenliğinin sağlanması açısından ivedilikle yapılması gerekliliği bulunmayan işlerin 4734 sayılı Kanun’un 21’inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında değerlendirilme imkânı bulunmamaktadır.

Bir durumun, 4734 sayılı Kanun’un 21’inci maddesinin (b) bendi açısından, “idarece öngörülemeyen olay” içerisinde değerlendirilebilmesi için; durumun idare tarafından “öngörülemez”, “olağandışı” ve “idarenin iradesinden bağımsız” nitelikte olması gerekmektedir. Bunun yanında pazarlık usulü ile ihaleye çıkılabilmesi için diğer şartların yanında ihalenin ivedi olarak yapılmasının da zorunlu olması gerekmektedir. Ayrıca, ihalenin ivedi olarak yapılması şartı tek başına yeterli olmayıp ivedilik Kanun’da belirtilen doğal afet, salgın hastalık, can veya mal kaybı gibi ani ve beklenmeyen ve idarece önceden öngörülemez gibi özel şartlara bağlanmıştır. Dolayısıyla bir işin acilen yapımına İdarece karar verildiği durumlarda Kanun’da belirtilen diğer şartlar mevcut değil ise, pazarlık usulü ile ihaleye çıkılması mümkün görülmemektedir.

Yapılan incelemede, Belediye tarafından bazı mal ve hizmet alımları ile yapım işlerini yukarıda yer verilen şartlar gerçekleşmeden anılan Kanun’un 21’inci maddesinin (b) bendi kapsamında pazarlık usulü ile ihale edildiği görülmüştür.

Tablo 12: Kanun’un 21/b Maddesi Uyarınca Yapılan İhaleler

İhale Kayıt Numarası	İhale Adı	İhale Usulü	Alım Türü	Sözleşme Bedeli (TL)
2023/1343007	Ordu Büyükşehir Belediyesi’nin 2019-2023 Dönemindeki Faaliyetlerinin Etki Değerlendirmesinin Yapılması ve Kredi Değerlilik Raporunun Hazırlanmasına İlişkin Hizmet Alımı	21/b	Hizmet	5.855.000,00
2024/5866	OBB Asfalt Bitümü Alımı	21/b	Mal	28.100.000,00
2024/25341	OBB (2024) İş Makinesi ve Kamyon Kiralanması Hizmet Alım İşİ	21/b	Hizmet	89.980.000,00
2024/109937	OBB 2024-3 Asfalt Bitümü Alım İşİ	21/b	Mal	23.990.100,00

2024/290471	OBB 2024-2 Asfalt Bitümü Alım İşi	21/b	Mal	35.330.000,00
2024/558620	240 Ton Saat Kapasiteli Asfalt Plenti ve 15 Ton Saat Kapasiteli Bitüm Emülsiyon Plenti Kiralama Hizmet Alımı	21/b	Hizmet	2.025.000,00
2024/522559	Dökme Çimento Alım İşi	21/b	Mal	7.788.500,00
2024/113048	OBB 2024-4 Asfalt Bitümü Alımı	21/b	Mal	25.200.000,00
2024/115214	Fatsa İlçesi Büyük Sanayi Sitesi (Cıngırt Deresi) Kutu Menfez Yapılması İşi	21/b	Yapım	6.398.001,00

Kamu idaresi cevabında, bulguda yer verilen mal, hizmet ve yapım işlerine ilişkin açık ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması, doğal afetler, can ve mal kaybı tehlikesi, bölgenin zorlu iklim şartları, havanın fen noktasında çalışmaya uygun gün sayısının sınırlı olması gibi nedenlerle idare tarafından öngörülemeyen durumların ortaya çıktığı ve bu nedenle bahse konu ihalelerin ivedi olarak gerçekleştirilmesinin gerektiği belirtilmiş olup gerçekleştirilen ihaleler kapsamında rekabet, eşit muamele, güvenilirlik, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması ilkelerinin gözetildiği ifade edilmiştir. Ancak ilgili mevzuat dikkate alındığında, Kanun’a göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel usuller olduğu ve pazarlık usulünün ise Kanun’da belirlenen özel hallerde kullanılabileceği anlaşılmaktadır. İdarenin ortaya koyduğu gerekçeler değerlendirildiğinde, durumun idare tarafından “öngörülemez”, “olağandışı” ve “idarenin iradesinden bağımsız” nitelikte olması kriterlerini karşılamadığı, ayrıca ihalenin ivedi yapılma zorunluluğu ve bu zorunluluğunun da Kanun’da belirtilen özel şartlar sonucunda ortaya çıktığına ilişkin idare tarafından herhangi bir kanıtlayıcı belgenin sunulmadığı, dolayısıyla söz konusu gerekçelerin mevzuatta belirtilen şartları sağlamadığı düşünülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, ihalelerin, davet edilecek isteklilerinin İdare tarafından belirlendiği ilansız pazarlık ihale usulü ile yapılması ile tüm isteklilerin teklif verebildiği açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılması halinde oluşacak rekabet ortamı karşılaştırıldığında, açık ihale ve belli istekliler arasında ihale usulünün sağladığı üstünlük ve fayda açıktır. Bu nedenle, kaynakların verimli kullanılması ve kamu yararının korunmasını sağlamak amacıyla gerekli şartlar oluşmadan ihalelerin istisnai bir usul olan pazarlık usulüne göre ihale edilmemesi için İdare tarafından gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 16: İhale Kapsamında Yapılması Gereken Mal Alımlarının İstisna Kapsamında Temin Edilmesi

İdarenin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabi olmasına rağmen mevsimlik çiçek ve hazır rulo çim alımlarını istisna kapsamında değerlendirerek ihalesiz yaptığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun “Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinin birinci fıkrasında, *“Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür:”* hükmüne yer verilmiş ve aynı maddenin (a) bendinde belediyeler de Kanun kapsamında yer alan idareler arasında sayılmıştır.

Aynı Kanun'un “Temel ilkeler” başlıklı 5’inci maddesinin birinci fıkrasında; *“İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.”* hükmüne, “Yasak fiil ve davranışlar” başlıklı 17’nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise *“İsteklileri tereddüde düşürmek, katılımı engellemek, isteklilere anlaşma teklifinde bulunmak veya teşvik etmek, rekabeti veya ihale kararını etkileyecek davranışlarda bulunmak.”* hükmüne yer verilmek suretiyle eşit muamele ve rekabetin temel ilke olduğu ve bu ilkeyi zedeleyecek fiil ve davranışların yasak olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla kanun kapsamına dâhil edilen kuruluşlar ve bu kuruluşların mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin bu kanun kapsamında ihale edilmek suretiyle gerçekleştirilmesi esastır.

Anılan Kanun’un “İstisnalar” başlıklı 3’üncü maddesinde ise bir takım kuruluş ve alımlarının, kendine mahsus nitelikleri gereği, kanun kapsamına tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin (a) bendinde; *“Kanun kapsamına giren kuruluşlarca, kuruluş amacı veya mevzuatı gereği işlemek, değerlendirmek, iyileştirmek veya satmak üzere doğrudan üreticilerden veya ortaklarından yapılan tarım veya hayvancılıkla ilgili ürün alımları ile 6831 sayılı Orman Kanunu gereğince orman köyleri kalkındırma kooperatiflerinden ve köylülerden yapılacak hizmet alımları...”* hükmüne yer verilmek suretiyle tarım ve hayvancılıkla ilgili ürünlerin doğrudan üreticilerden veya ortaklarından ihalesiz olarak satın alınabilmesi mümkün kılınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; belediyenin tarım ve hayvancılıkla ilgili ürünleri doğrudan üreticilerden veya ortaklıklarından ihalesiz olarak satın alabilmesi için belediyenin, kuruluş amacı veya mevzuatı gereği söz konusu ürünleri işlemek, değerlendirmek, iyileştirmek veya satmak üzere kurulmuş veya yasal olarak görevlendirilmiş olması ve söz konusu ürünleri işleme, değerlendirme, iyileştirme veya satma maksadıyla alması gerekmektedir.

Yapılan incelemede; Parklar ve Yeşil Alanlar Dairesi Başkanlığı tarafından 2024 yılında Parklar ve Yeşil Alanlar Dairesi'nin bakım, onarım ve yeniden düzenleme faaliyetlerinde kullanılmak üzere KDV dâhil 10.392.865,00 TL bedel ile çiçek ve çim alımlarının 4734 sayılı Kanun'un "İstisnalar" başlıklı 3'üncü maddesinin (a) bendi kapsamında yapıldığı tespit edilmiştir. İdare tarafından il genelindeki park ve bahçelerin bakım, onarım ve yeniden düzenleme faaliyetleri için alınan söz konusu mallar, yukarıda belirtilen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (a) fıkrasında yer alan şartları sağlamadığından idarenin bahsedilen malları istisna kapsamında satın alması mümkün görünmemektedir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak ilgili mevzuat hükümlerine uyulacağı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, park ve bahçelerin bakım, onarım ve yeniden düzenleme faaliyetleri için alınan tarım ürünlerinin 4734 sayılı Kanun kapsamında ihale yoluyla alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 17: Doğrudan Teminle Yapılan ve Belli Süreyi Gerektiren İşlerde Sözleşme Yapılmaması

İdare tarafından doğrudan temin yöntemiyle gerçekleştirilen ve belli bir süreyi gerektiren bazı hizmet alımlarında yüklenici ile sözleşme imzalanmadığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 53'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Doğrudan Temin Yöntemiyle Yapılacak Alımlara İlişkin Tebliğ'in "Alımlara ilişkin uygulama esasları" başlıklı 4'üncü maddesinin (5) numaralı alt bendinde;

"(5) Teslimi, sunumu veya yapımı belli bir süreyi gerektiren alımlar ile Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında yapılan alımlarda sözleşme imzalanması zorunludur." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu bağlamda, doğrudan temin yöntemiyle gerçekleştirilen ve belli bir süreyi kapsayan alımlarda, sözleşme düzenlenmesinin gerektiği anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemede, bilişim sistemlerine yönelik olarak doğrudan temin yöntemiyle gerçekleştirilen bazı yazılım ve lisans hizmet alımlarının belli bir süreyi içermesine rağmen sözleşme yapılmaksızın gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak gerekli çalışmalara başlanıldığı ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, hizmetin ifası sırasında yaşanabilecek aksaklıklarda ve hukuki uyuşmazlıkların çözümünde idare açısından hak kaybının oluşmaması için belli bir süreyi gerektiren alımlarda sözleşme düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 18: Bazı Yapım İşlerinde İş Artışı Gerekçe Raporunun Mevzuata Uygun Olmaması

Bazı yapım işlerinde (birim fiyat), iş artışına gerekçe gösterilen hususların mevzuat hükümlerine uygun olmadığı görülmüştür.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşme Kapsamında yaptırılacak ilave işler, iş eksilişi ve işin tasfiyesi" başlıklı 21'inci maddesine göre, Yapım Sözleşmeleri'nde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, artışa konu olan işin;

- Sözleşmeye esas proje içinde kalması,
- İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması,

Şartlarıyla, anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen yapım işlerinde sözleşme bedelinin %10'una, birim fiyat işlerde %20'sine kadar oran dahilinde, süre hariç, sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde aynı yükleniciye yaptırılabilir.

İhale mevzuatındaki düzenlemelere bakıldığında, yapım işlerinde iş artışı yapılabilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekir:

- Öngörülemeyen nedenlere dayalı olarak ortaya çıkmalı
- Yaptırılması zorunluluk arz etmeli

- Sözleşmeye esas proje içinde kalmalı
- İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmamalı
- Yasal sınırlar içinde kalmalı

Öngörülemeyen durumdan kasıt ise, ihtiyacın tespiti ve ihale dokümanının hazırlanması aşamasında öngörülemeyen ve bu nedenle de sözleşme ve eklerine yansıtılmayan bir halin, gelişmenin, ihtiyaç değişiminin işin devamı sırasında ortaya çıkmasıdır.

Uygulamada karşılaşılması muhtemel olarak;

- Yapım mevzuatında meydana gelen bir kısım değişikliklerin (imar mevzuatı, deprem yönetmeliği, ısı yönetmeliği vb.) gereği olarak projeye sonradan ilave edilmesi gereken,
- Projenin yapımından sonra teknolojiye meydana gelen gelişmelerin ortaya çıkardığı, tercih edilmesi halinde işin ekonomik veya teknik değerini arttıracak olan,
- Proje ve diğer teknik belge ve çalışmalarda yapılan ve düzeltilmeden işin gerçekleşmesinin mümkün olmadığı hatalar sonucu ortaya çıkan,

İş kalemleri iş artış kapsamında değerlendirilebilir.

Yapılan incelemede, Örneğin, “Altınordu İlçesi Kırsal Mahalle Yollarına Beton Yol Yapılması” işi gerekçe raporunda; “ 22.03.2024 tarihli Başkanlık Makamı oluru ile mahal listesi dışında bulunan Altınordu İlçesi Bahariye-Gerece mahalle yoluna ve Altınordu ilçesi Kuyulu-Karaağaç mahalle yoluna beton kaplama yol yapılmıştır. Bu nedenle ihale kapsamında geriye kalan yolların beton kaplama çalışmalarının tamamlanabilmesi amacıyla iş artışı yapılması gerektiği tespit edilmiştir” denilerek 2.559.600,00TL tutarında ve %19,98 oranında iş artışı yapıldığı anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında özetle, söz konusu yollarda kaplama tabakasının bulunmadığını, can, mal ve trafik güvenliğinin sağlanması ile birlikte ağır tonajlı araçlarca yoğun olarak kullanılan bu yolların ekonomik ömrünün uzatılması amacıyla Altınordu İlçesi Bahariye-Gerece Mahalle yoluna 15 cm kalınlıkta beton kaplama yapılmasının; Altınordu İlçesi Kuyulu-Karaağaç Mahalle yolunda ise mevcut 17 cm'lik kaplama kalınlığının 20 cm'ye çıkarılmasının uygun görüldüğünü ve bu nedenle iş artışına gidildiğini belirtmiştir.

Ayrıca, işin sözleşmesinde yer alan “Uygulama sırasında ihale konusu işle ilgili çalışma yapılması planlanan yollar; öngörülemeyen nedenlerden dolayı ya da idarece ihtiyaç duyulması halinde, idare tarafından uygun görülen eşdeğer farklı yollar ile değiştirilebilecektir. Yüklenicinin bu değişime itirazı olamaz.” hükmüne atıfla, mahal listesinde yer alan yollarda idarece ihtiyaç duyulması halinde değişiklik yapılabilceğini de ifade etmiştir.

İdarenin, iş artışı kapsamında güzergahlarda değişiklik yapma yetkisi elbette mevcuttur. Ancak, mahal listesinde yer almayan bu yolların, ihale kapsamındaki yollarla fiziksel bir bağlantısı olup olmadığı açık şekilde ortaya konmamıştır. Eğer böyle bir bağlantı söz konusu ise, bu durumun proje hazırlık sürecinde neden öngörülemediği de açıklığa kavuşturulmamıştır.

Bununla birlikte, önerilen 15–20 cm kalınlığındaki beton kaplamanın teknik gerekliliği (örneğin zemin taşıma gücü, drenaj durumu gibi mühendislik parametreleriyle) detaylı biçimde gerekçelendirilmemiştir. Ayrıca günlük araç geçiş sayısı, ağır tonajlı taşıt yoğunluğu gibi somut trafik verileri de sunulmamıştır.

Bu teknik ve fiziki gerekçeler netleştirilmeden iş artışına gidilmesi, kamu ihale mevzuatı hükümleri ile uyumlu değildir. Öte yandan, uygulama sürecinde herhangi bir mevzuat değişikliği, teknolojik gelişme veya projede düzeltilmesi mümkün olmayan bir tasarım hatasının da bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, yapılacak iş artışlarının zorunluluk arz etmesi ve bu durumun objektif esaslar çerçevesinde ortaya konulması, iş artışıkapsamında gerçekleştirilecek imalatların, teknik olarak asıl işten ayrılmaması ve işin fen ve sanat kurallarıçerçevesinde tamamlanabilmesi için yapılması zorunlu olması gerekmektedir. Aksi takdirde, ihale dokümanına dayalı rekabet ilkesinin ihlal edilmesi riski doğabileceği değerlendirilmektedir.

BULGU 19: Yapım İşinde Yüklenici Kusurundan Kaynaklanan Gecikme Nedeniyle Süre Uzatımı Verilmesi

Yapım işinde, yüklenicinin kusurundan kaynaklanan bir duraksama yaşanmış olmasına rağmen, bu gecikme nedeniyle süre uzatımı verildiği görülmüştür.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin, "Sözleşme ve eklerine uymayan işler" başlıklı 23’üncü maddesinde: “Yüklenici, projelerde kendiliğinden hiçbir değişiklik yapamaz. Proje ve şartnamelere uymayan, eksik veya kusurlu bulunan işleri, yapı denetim görevlisinin talimatı

doğrultusunda, belirlenen süre içinde ve bedelsiz olarak değiştirmek veya yıkip yeniden yapmak zorundadır. Bu nedenle bir gecikme olursa, sorumluluk yükleniciye aittir.” hükmü yer almaktadır.

"İşin süresi ve sürenin uzatılması" başlıklı 29'uncu madde ise, mücbir sebeplerle süre uzatımı verilebileceğini belirtmektedir. Bu sebepler aşağıdaki koşulları içermelidir:

Doğal afetler, kanuni grev, genel salgın hastalık, seferberlik gibi durumlar ve gerektiğinde Kamu İhale Kurumu tarafından belirlenen diğer haller.

Mücbir sebep kabul edilen durumun yüklenicinin kusurundan kaynaklanmaması, taahhüdün yerine getirilmesine engel teşkil etmesi ve yüklenicinin bu engeli ortadan kaldırmaya gücünün yetmemesi gereklidir. Ayrıca, yüklenici bu durumu meydana geldikten sonraki yirmi gün içinde idareye yazılı olarak bildirmeli ve yetkili mercilerce belgelendirilmelidir.

Yapılan incelemede, Çaybaşı İlçesi Sosyal Tesis Binası Yapım İşinde temel betonunun dayanımının standartlara uygun olmadığı gerekçesiyle, dökülen betonun sökülmeyip doğal zemin olarak kabul edilerek temel projesinin revize edildiği, bu sebeple işin, 11.07.2023 - 16.10.2023 tarihleri arasında durdurulduğu, yüklenicinin, 04.12.2023 tarihli dilekçesi ile bu durumu gerekçe göstererek süre uzatımı talep ettiği; İdarenin ise talebi kabul ederek 97 gün süre uzatımı verdiği, ayrıca, işin ertesi yıla sarkması dolayısıyla, 01.01.2024 - 05.02.2024 tarihleri arasındaki 36 günün, hava koşullarının çalışma için uygun olmaması nedeniyle eklendiği ve toplamda 133 gün süre uzatımı sağlandığı tespit edilmiştir.

Bunun yanı sıra, İdarenin, 21.08.2023 tarihinde yükleniciyi iş programına uyulmadığı gerekçesiyle uyardığı hususu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Kamu idaresi cevabında özetle, hakediş ödemelerinin toplamda 211 gün gecikmeli yapılması nedeniyle, bulguda hatalı olarak belirtildiği ifade edilen süre uzatımının bu gecikme süresini aşmadığını; dolayısıyla herhangi bir kamu zararının oluşmadığını, benzer durumların tekrarlanmaması için ise bundan sonraki süreçlerde gerekli hassasiyetin gösterileceğini belirtmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri ve açıklamalar doğrultusunda, beton dayanımının sözleşme kriterlerine uygun olmamasının yüklenicinin kusurundan kaynaklandığı, bu nedenle, gecikme süresinin süre uzatımı kapsamında olmaması gerektiği, ancak hakediş ödemelerindeki gecikme nedeniyle verilmesi gereken süreyi aşmadığı için de pratikte kamu zararına sebep

olmasa bile (sonraki ihalelere örnek teşkil etmemesi bakımından) mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

BULGU 20: Çevresel Etki Değerlendirmesi Raporu Tamamlanmadan İhaleye Çıkılması

Yapım işinde Çevresel Etki Değerlendirilmesi (ÇED) raporu alınmadan ihaleye çıkıldığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun Temel İlkeler başlıklı 5'inci maddesinin son fıkrasında;

“(Değişik altıncı fıkra: 30/7/2003-4964/4 md.) İlgili mevzuatı gereğince Çevresel Etki Değerlendirme (ÇED) raporu gerekli olan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için ÇED olumlu belgesinin alınmış olması zorunludur. Ancak, doğal afetlere bağlı olarak acilen ihale edilecek yapım işlerinde ÇED raporu aranmaz.”

Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği'ne tabi olan projeler için, bu Yönetmelik'in "Çevresel etki değerlendirme başvuru dosyası, çevresel etki değerlendirme raporu veya proje tanıtım dosyası hazırlama yükümlülüğü" başlıklı 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında ise;

“ Bu yönetmeliğe tabi projeler için “ Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu” kararı veya “Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir” kararı alınmadıkça bu projelerle ilgili teşvik, onay, izin, yapı ve kullanım ruhsatı verilemez, proje için yatırıma başlanamaz ve ihale edilemez. Ancak bu durum söz konusu teşvik, onay, izin ve ruhsat süreçlerine başvurulmasına engel teşvik etmez.”

denilmektedir.

Yapılan incelemede, Altınordu İlçesi Mezbahası Kaba İnşaat Yapım İş'i ile ilgili ÇED kararı tamamlanmadığından, Valilik (Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü) ekipleri tarafından 27.04.2023 tarihinde tutanak tutulmuş, ilgili karar çıkıncaya kadar iş durdurulmuştur. 13.06.2023 tarihinde "ÇED Gerekli Değildir" kararının alınmasının ardından, Valiliğin 22.06.2023 tarihli oluru ile inşaatın durdurma kararı kaldırılmış ve 06.07.2023 tarihinde çalışmalar yeniden başlamıştır.

Bu karar ile birlikte yükleniciye 27.04.2023-06.07.2023 tarihleri arası için 71 gün süre uzatımı verilmiştir. Bu durum ise işin bitim süresini, iş programını ve fiyat farkı hesabı gibi unsurları doğrudan etkilemiştir.

Kamu idaresi cevabında özetle, ilgili hususta daha dikkatli hareket edileceğini belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar ve mevzuat hükümleri doğrultusunda, ÇED raporu gereken işlerde rapor sonuçlanmadan ihaleye çıkılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 21: Bazı Yapım İşlerinin Mevzuata Uygun Şekilde Teknik ve Mali Gerekçe Raporu Oluşturulmadan Tasfiye Edilmesi

Altınordu İlçesi Mezbahanesi Kaba İnşaat Yapım İş ve Çaybaşı İlçesi Sosyal Tesis Yapım İş'i'nin, teknik ve mali açıdan mevzuat hükümlerine uygun yeterli gerekçe gösterilmeden karşılıklı fesih yapılarak tasfiye edildiği tespit edilmiştir.

Bir yapım işinin fesih ve tasfiye sürecine ilişkin mevzuat, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Sözleşmede Değişiklik, Sözleşmenin Devri ve Feshi" başlıklı Üçüncü Bölümde ve Yapım işleri Genel Şartnamesi'nin 47'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bunları özetle sıralamak gerekirse;

- Yüklenicinin ölümü, iflası, ağır hastalığı, tutukluluğu veya mahkumiyeti,
- Yüklenicinin ortak girişim olması halinde ölüm, iflas, ağır hastalık, tutukluluk veya mahkumiyet,
- Yüklenicinin mali acz içinde bulunması nedeniyle taahhüdünü yerine getiremeyeceğini bildirmesi,
- Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi,
- Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 25'inci maddede sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi,
- Yüklenicinin, ihale sürecinde Kamu İhale Kanununa göre yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu sözleşme yapıldıktan sonra tespit edilmesi,
- Mücbir sebeplerden dolayı sözleşmenin feshi,
- İş artışlarına rağmen işin tamamlanamayacağının anlaşılması

Bu sıralanan sebeplerin her birinin kendine göre süreçleri ve sonuçları bulunmaktadır. Örneğin, yükleniciden kaynaklanan nedenlerle sözleşme fesih ve tasfiye sürecine girmişse teminat irat kaydedilirken, idareden kaynaklı durumlarda ise teminat yükleniciye iade edilmektedir.

Yapılan incelemede, Belediye Başkanının iş mahallerinde yapmış olduğu denetim sırasındaki talimatları gereğince, Etüt Projeler ve Kent Estetiği Şube Müdürlüğü'nce kamu yararı gözetilerek farklı yeni proje çalışması yapılacağı ve çalışmalara başlanıldığı ifade edilerek, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 47'nci maddesine göre idareden kaynaklı nedenlerden dolayı sözleşmenin tasfiye edilmesine karar verildiği görülmüştür.

Bu ifadeden, esas olarak Belediye Başkanının talimatının kast edildiği anlaşılmaktadır. Nitekim, mevzuatın gerekliliklerine dayalı herhangi bir ek açıklama bulunmamakta, yalnızca sosyal tesis işinde açık terasın kapatılmasına yönelik bir kararın alındığı belirtilmektedir. Oysa fesih ve tasfiye kararlarının, ilgili mevzuat hükümleriyle doğrudan ilişkilendirilmesi gerekmektedir. İdarenin kamu yararını gözeterek bir tasfiye sürecine girmesi halinde, bu sürecin teknik ve mali açılarından yasal dayanaklarla desteklenmesi zorunludur.

Ayrıca, mezbahane yapım işi için öngörülen 180 günlük süreye ek olarak 347 gün uzatma verilmesine rağmen, tasfiye tarihi itibarıyla işin yalnızca %23'ünün tamamlandığı; Sosyal tesis yapım işinde ise 270 günlük sürenin üzerine 133 gün ek süre verilmesine karşın, gerçekleşme oranının yalnızca %17 olduğu anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, bundan sonraki işlerde gerekçeli teknik ve mali raporların daha detaylı hazırlanacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, “Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi” durumunda, protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların gelir kaydedilerek sözleşmenin feshedilmesi ve hesabın genel hükümlere göre tasfiye edilmesi, mevzuat hükümlerinin gereği olarak değerlendirilmektedir.

BULGU 22: Yapım İşinde Herhangi Bir Hesaplama Yapılmadan Süre Uzatımı Verilmesi

Yapım işinde, 7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’ un 40’ inci maddesi kapsamında verilen süre uzatımının hesaplama yapılmadan 180 gün şeklinde uygulandığı görülmüştür.

Söz konusu Kanun, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun Geçici 7'nci maddesini düzenlerken, bu maddenin uygulama esasları 22.02.2024 tarih ve 8089 sayılı Cumhurbaşkan Kararı ile ele alınmıştır.

İlgili Karar'ın;

"Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde: “ 01.03.2023 tarihinden önce 04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre ihale edilen yapım işlerine ilişkin Türk Lirası üzerinden yapılan ve 4735 sayılı Kanunun geçici 7’nci maddesinin yürürlüğe girdiği 28.12.2023 tarihi itibarıyla devam eden (geçici kabulü onaylanmamış olan) sözleşmelerde, sözleşmenin 01.01.2024 tarihinden 31.12.2024 tarihine kadar (bu tarihler dâhil) gerçekleştirilen kısımları için;

...

(2) Birinci fıkra kapsamındaki sözleşmelerde altı ayı geçmemek üzere bu Esaslara göre süre uzatımı verilir.

... ” denilirken,

Süre uzatımına ilişkin "Uygulama esasları" başlıklı 8'inci maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde: “ 01.01.2024 tarihi itibarıyla iş programına göre kullanılmış olması gereken kümülatif ödenek tutarında daha az imalat yapılmış olması halinde uzatılacak süre, anılan tarih itibarıyla gerçekleştirilemeyen iş tutarının günlük iş tutarına bölünmesi suretiyle belirlenir. Günlük iş tutarı, ilk sözleşme bedeli sözleşmede yer alan işin süresine bölünerek hesaplanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan incelemede, İdare tarafından mevzuat hükmüne göre herhangi bir hesaplama yapılmadan 180 gün (6 ay) süre uzatımı verildiği tespit edilmiştir.

Oysaki, 01.01.2024 tarihi itibarıyla imalat miktarı ve tutarı tespit edilip bu tarihe kadar olan kümülatif ödenek tutarı ile karşılaştırılmalı; az ya da çok olma durumuna göre süre uzatımı verilmeliydi. Aşağıdaki tabloda ilgili yapım işine ilişkin süre uzatımı yeniden hesaplanmıştır:

Tablo 13: Süre Uzatımı

İhale Kayıt No	İmalat Tutarı	Ödenek	Gerçekleştirilemeyen iş (söz bedeli-imalat)	Sözleşme Bedeli	İşin Süresi (gün)	Günlük İmalat Tutarı	Gerekli Süre Uzatımı
2023/16895	1.692.086,49	4.463.587,00	4.971.500,51	6.663.587,00	180	37.019,93	134

Buna göre; 2023/16895 kayıt nolu 180 gün süreli Altınordu İlçesi Mezbahanesi Kaba İnşaatı yapım işinde 01.01.2024 tarihine kadar yapılan imalat tutarı (1.692.086,49 TL), bu tarihe kadar kullanılmış olması gereken iş programı ödenek (4.463.587,00 TL) tutarından daha az olduğu için; süre uzatımı olarak verilecek zaman dilimi, gerçekleştirilmeyen iş tutarının (sözleşme bedeli – imalat tutarı => 6.663.587,00 – 1.692.086,49 = 4.971.500,51 TL) günlük imalat tutarına (sözleşme bedeli/işin süresi = 6.663.587,00/180 = 37.019,93 TL) bölünmesi yoluyla (4.971.500,51/37.019,93) 134 gün olarak bulunup, süre uzatımı olarak verilmesi gerekirken 180 gün olarak verilmiştir. (işin bitim tarihi 05.02.2024, tasfiye tarihi: 14.06.2024 bitiş ile tasfiye arasındaki süre 130 gün. 180 günlük süre kullanılmamış olsa da süre uzatımı tutanağında herhangi bir hesaplama yapılmadan direkt 180 gün olarak onaylamıştır)

Kamu idaresi cevaben ilgili hususa dikkat edileceğini belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar ve mevzuat hükümleri doğrultusunda, fazladan verilen süre uzatımları işin bitimini geciktirdiği gibi, iş programının dağılımını ve fiyat farkı ödemelerini değiştirecektir. Her ne kadar bu iş 180 günlük süre dolmadan tasfiye edilmiş olsa da, İdarenin bu tip ihalelerde mevzuatın öngördüğü hususlara riayet ederek süre uzatımını hesaplaması, kamu zararına yol açabilecek durumlardan kaçınması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 23: Bazı Yapım İşlerinin Sözleşmesinde Yer Alan Endeksler İle Fiyat Farkı Hesaplanırken Kullanılan Endekslerin Uyuşmaması

Bazı yapım işlerinin gerek sözleşmesinde gerekse idari şartnamesinde yer alan endekslerin fiyat farkı hesaplanırken kullanılan endekslerle uygulamada örtüşmediği görülmüştür.

Sözleşmelerin 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasında imalatların aşağıda verilen katsayı ve endekslere göre hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu Endeksler;

- "İo,İn TÜİK tarafından aylık yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (2003=100) Harcama Gruplarına Göre Endeks Sayıları Tablosunun “ Genel” sütunundaki sayı
- Ço,Çn Endeks tablosunun 23 numaralı “ Metalik Olmayan Diğer Mineral Ürünleri” sütunundaki sayı
- Do,Dn Endeks tablosunun 24.1 numaralı “ Ana demir-çelik ve ferro alaşımlar” sütunundaki sayı
- AYo,AYn Motorin (Diğer)
- Ko,Kn Endeks tablosunun 16.1 numaralı “Kereste ,Biçilmiş ve Planyalanmış” sütunundaki sayı
- Go,Gn Endeks tablosunun “ Genel” Sütunundaki sayı
- Mo,Mn Endeks tablosunun 28 numaralı “ Makine ve ekipmanlar b.y.s.” sütunundaki sayı"

Olarak tanımlanmıştır.

Yapılan incelemede, “Ordu Büyükşehir Belediyesi Halk Ekmek Fabrikası Yapım İşi” ile “Gölköy İlçesi Otobüs Terminali Yapım İşi”nde yukarıda bahsedilen endekslerden üçünün yanlış alındığı tespit edilmiştir. Bu endeksler ;

- Do,Dn : 24.1 “ Ana demir-çelik ve ferro alaşımlar” olması gerekirken 24 “ Ana metaller”,
- AYo, AYn: “Motorin (Diğer)” olması gerekirken “Motorin”,
- Ko,Kn : 16.1 “Kereste, Biçilmiş ve Planyalanmış” olması gerekirken 16 “ Ağaç ve mantar ürünleri (mobilya hariç)”

Şeklinde kullanılmıştır.

Endekslerin yanlış alınması, fiyat farkının hatalı hesaplanmasına neden olabilmektedir.

Kamu idaresi cevaben söz konusu hususun düzeltilerek, oluşan kamu zararının tahsil edildiğini, bundan sonraki işlemlerde dikkatli olunacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, fiyat farkı hesaplanırken gerekli özen ve dikkatin gösterilerek, endekslerinin doğru biçimde kullanılmasının olası kamu zararının önüne geçeceği değerlendirilmektedir.

BULGU 24: Uygulama Projesi Hazırlanabilecek Yapım İşi İçin Birim Fiyat Teklif Alınarak İhaleye Çıkılması

Uygulama projesi hazırlanabilecek yapım işi (bina) için anahtar teslim götürü bedel yerine birim fiyat teklif alınarak ihaleye çıkıldığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, yapım işlerine ilişkin projelerin aşamaları ön proje, kesin proje ve uygulama projesi olarak tanımlanmaktadır. Ön proje, yapı için gerekli araştırmalar tamamlanmadan, halihazır veriler ve fizibilite raporları esas alınarak hazırlanan taslak niteliğindedir. Kesin proje, ön projeye dayalı olarak arazi ve zemin araştırmaları yapılmış, yapı elemanlarının ölçülendirilip teknik özelliklerinin belirlendiği aşamadır. Uygulama projesi ise kesin projeye dayanarak tüm ayrıntıları içeren ve yapının inşasına esas alınan nihai projedir.

Ayrıca, Kanun'da yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet ve kamulaştırma işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamayacağı belirtilmektedir. Ancak, yapım işinin özgün ve karmaşık nitelikte olması nedeniyle teknik ve mali ayrıntıların netlik kazanmadığı durumlarda ön veya kesin proje üzerinden ihale yapılabileceği ifade edilmiştir. Bununla birlikte, uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslimi götürü bedel yöntemiyle ihale yapılması zorunlu tutulmuştur. Doğal afetler nedeniyle uygulama projesinin hazırlanması için yeterli sürenin bulunmadığı hallerde veya yapım sürecinde arazi ve zemin etütleri, imar değişiklikleri gibi nedenlerle proje güncellenmesi gereken durumlarda kesin proje üzerinden de ihale gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Ancak, bina yapım işleri bu kapsamın dışında bırakılmıştır.

Bina işlerinin; anahtar teslim götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihalesinin zorunlu tutulmasının sebebi ise, ihale öncesinde ortaya konulan teknik şartların ve uygulama projesinin değişikliğe uğraması ihtimalinin olmayacağı düşüncesidir.

Yapılan incelemede, Altınordu İlçesi Gençlik Kütüphanesi Kaba İnşaat yapımının bir bina işi olması dolayısıyla, uygulama projesi hazırlanarak anahtar teslim götürü bedel yapılabileceği halde birim teklif fiyat ile ihaleye çıkıldığı anlaşılmıştır.

Yapım işlerinde ihale türünün doğru belirlenmesi, hem şeffaflık ve rekabet ilkesinin sağlanması hem de teknik ve mali açıdan olası risklerin önlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Kamu idaresi cevaben, bundan sonraki bina benzeri yapım işlerinde anahtar teslim götürü bedel ihale yapılacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, uygulama projesi hazırlanmaya uygun ve bina niteliği taşıyan işlerde, mevzuata uygun olarak anahtar teslim götürü bedel usulüyle ihaleye çıkılması zorunludur. Aksi uygulamalar, hukuki ve mali sorunların yanı sıra, ihalenin temel ilkelerine aykırılık teşkil edebilecektir. Bu nedenle, ilgili ihalelerin mevzuat hükümlerine uygun şekilde düzenlenmesi ve gelecekte benzer durumların önlenmesi adına uygun tedbirlerin alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 25: Geçici Hakediş Raporları Arasında Mevzuatta Belirtilen Azami Süreye Uyulmaması

Bazı yapım işlerinde geçici hakediş raporları arasında mevzuatta belirtilen azami süreye uyulmadığı görülmüştür.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 39'uncu maddesi, geçici hakediş raporlarının düzenlenmesine ilişkin usul ve süreleri net bir şekilde düzenlemiştir. Bu maddeye göre, yüklenicinin başvurusu üzerine, sözleşme veya eklerinde aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, hakediş raporlarının her ayın ilk beş iş günü içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Eğer yüklenici tarafından bir başvuru yapılmazsa, idarenin hakediş raporunu en fazla üç ay içinde tek taraflı olarak düzenlemesi zorunludur.

Yapılan incelemede, örneğin, Altınordu İlçesi Mezbahanesi Kaba İnşaat Yapım İşinde, birinci geçici hakediş raporu 16 Mart 2023 tarihinde düzenlenmiş olmasına rağmen, ikinci hakediş raporu yaklaşık dört ay sonra, 17 Temmuz 2023 tarihinde hazırlanmıştır. Bu durum, mevzuatta belirtilen üç aylık azami sürenin aşıldığını göstermektedir. Ayrıca, bu hakediş raporlarının düzenlenmesinden sonra süre uzatım kararlarının alındığı (13 Temmuz 2023'te 71 gün, 10 Ekim 2023'te 53 gün) dikkate alındığında, süre uzatımlarının hakediş düzenleme süreçlerini etkileyen bir faktör olmadığı da anlaşılmaktadır.

Geçici hakediş raporlarının belirlenen süreler içerisinde düzenlenmesi, hem yüklenicilerin mali planlamalarının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi hem de idarenin iş

süreçlerinin aksamaması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, yüklenicilerin başvuru yapmadığı durumlarda dahi, idarelerin azami üç aylık süreye riayet ederek hakediş raporlarını hazırlaması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevaben, bundan sonraki işlemlerde ilgili hususa dikkat edileceğini belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, yapım işlerinde mevzuata uygun hareket edilmesi, sürecin şeffaf ve düzenli bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. İdarenin bu tür aksaklıkları önlemek adına daha hassas ve özenli davranması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 26: Yeni Birim Fiyatlar Oluşturulurken İmalat Miktarlarının Belirlenmemesi

Sözleşmesinde bulunmayan imalat kalemleri için yeni birim fiyatlar oluşturulurken imalat miktarlarının belirlenmediği görülmüştür.

Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme'nin "İş kalemi miktarının değişmesi" başlıklı 28'inci maddesinin ikinci fıkrası şu şekilde düzenlenmiştir:

"Herhangi bir iş kaleminin (sözleşmede yer alan ya da yeni fiyatla sözleşmeye dahil edilen iş kalemi) miktarında, işin devamı sırasında:

- *Sözleşmede yer alan iş kalemi için, sözleşmede belirtilen miktarın;*
- *Yeni fiyatla sözleşmeye dahil edilen iş kalemi için, projesine göre tespit edilip idare tarafından onaylanan miktarın,*

%20'yi aşan artış meydana gelmesi ve toplam artışın sözleşme bedelinin %1 'ini geçmesi durumunda, artışın sözleşme bedeli içindeki oranına bağlı olarak ilgili iş kalemine ait birim fiyat aşağıdaki şekilde revize edilir. Bu iş kaleminin %20'yi aşan kısmına ise revize edilmiş birim fiyat üzerinden ödeme yapılır."

Bu hükme göre, sözleşmede yer almayan bir imalat sözleşmeye dahil edilecekse, öncelikle ilgili imalatın miktarının belirlenmesi gereklidir. Bu miktarların tespiti, işin ilerleyen safhalarında söz konusu artışların revize birim fiyata tabi olup olmayacağının değerlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Yapılan incelemede, örneğin Perşembe İlçesi Aktif Karbon Üretim Tesisi Yapım İşi kapsamında, sözleşmede yer almayan bazı imalat kalemlerinin iş artışı kapsamında sözleşmeye dahil edildiği ve bu kalemler için yeni birim fiyatların oluşturulduğu görülmüştür. Ancak, bu yeni birim fiyatlarla ilgili tutanaklarda yalnızca birim ve tutarların yer aldığı, miktar tespitine ilişkin herhangi bir bilginin bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu durum, yeni imalatların revize birim fiyata tabi tutulup tutulmayacağını anlaşılmamasını engellemektedir.

Kamu idaresi cevaben, ilgili hususa dikkat edileceğini belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, sözleşmede yer almayan ve yeni birim fiyatla sözleşmeye dahil edilen imalat kalemleri için yeni birim fiyat tespit tutanağı hazırlanırken, ilgili imalat miktarlarının açık bir şekilde belirlenmesi gerektiği, bunun, ileride doğabilecek olası revize birim fiyat uygulamalarının sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi açısından kritik bir öneme sahip olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 27: Aydınlatma Direklerinin İhale ve Sözleşme Yapılmaksızın Reklam Alanı Olarak Kullanılması

Büyükşehir Belediyesi uhdesinde olan 400 adet aydınlatma direğinin ihale ve sözleşme yapılmadan üçüncü kişilere reklam alanı olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesi uyarınca, belediyelerin mülkiyetinde veya tasarrufunda bulunan taşınmazları kiraya verme işlemlerinin bu Kanun hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunludur. Aynı Kanun'un 2'nci maddesinde ise, ihale süreçlerinde açıklık, rekabet ve eşitlik ilkelerinin esas alınması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Kamu kaynaklarının etkin, verimli ve adil bir şekilde kullanılması adına, belediyeye ait taşınmazların kiralanması veya kullanıma sunulması süreçlerinde rekabet ortamının oluşturulması ve tüm isteklilere fırsat eşitliği sağlanması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, şehir genelinde idarenin tasarrufunda bulunan 400 adet aydınlatma direğinin, bir firmanın 06.08.2019 tarih ve 17930 sayılı dilekçesine istinaden, ihale ve sözleşme yapılmaksızın, İdare tarafından uygun görülerek, 75x200 cm ebatlarında pole banner reklam uygulaması yapılması için aylık olarak "kullanım bedeli" adı altında ve "ilan ve reklam vergisi"nin ödenmesi şartıyla, 31.03.2023 tarihine kadar tahsis edildiği ancak muhasebe kayıtlarında görüldüğü üzere, 2024 yılı içerisinde de kullanıma devam edildiği anlaşılmıştır.

Söz konusu kullanım hakkının ihale ve sözleşme yapılmadan hangi hukuki dayanakla verildiği ve bu sürecin hangi esaslar çerçevesinde yürütüldüğü hususları izaha muhtaçtır. Oysaki, belediye taşınmazlarının kiralanması ya da herhangi bir kişi veya kuruluşa kullandırılması işlemlerinin ihale mevzuatına uygun biçimde gerçekleştirilmesi zorunludur.

Kamu idaresi cevaben, söz konusu taşınmazlarla ilgili ihale çalışmalarının başlatıldığını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, belediyenin uhdesinde bulunan aydınlatma direkleri gibi kamuya ait alanların, ihale yapılmaksızın ve rekabet ortamı sağlanmadan üçüncü kişilere tahsis edilmesi hukuka aykırıdır. Bu durum, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını engellediği gibi, kamu zararına yol açma riski taşımaktadır. 2886 sayılı Kanun'un emredici hükümleri gereğince, idarenin bu tip süreçlerini şeffaf, hesap verebilir ve rekabeti sağlayacak şekilde yürütmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kamu yararının korunması ve İdarenin hukuki sorumluluklarını yerine getirmesi adına, kiralama işlemlerinin ilgili mevzuata uygun biçimde gerçekleştirilmesinin zorunluluk arz ettiği değerlendirilmektedir.

BULGU 28: Büyükşehir Belediyesinin Kendi Şirketlerine Kredi Kullanımı İçin Kefalet Vermesi Yönünde Meclis Kararı Alınması

OREN Ordu Çevre Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ve ORBEL İnşaat Güvenlik Taahhüt Hizmetleri Nakliye Turizm Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Yönetim Kurullarının kredi kullanımı için kefalet talebi halinde Büyükşehir Belediyesince kefalet verilmesi yönünde Meclis kararı alındığı görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesine göre, belediyelerin ve bağlı kuruluşlarının borçlanma sınırları, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla artırılmış tutarına bağlıdır. Büyükşehir belediyeleri için bu limit bir buçuk katı olarak uygulanır. Ayrıca, belediyelerin yıllık iç borçlanma miktarı, yeniden değerlendirme oranıyla artırılmış bütçe gelirlerinin %10'unu aşmaması durumunda belediye meclisi kararı yeterli olurken, bu oranın üzerindeki borçlanmalar için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun onayı ve İçişleri Bakanlığı'nın izni gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 09.01.2024 tarih ve 18 nolu Belediye Meclisi Kararı ile OREN Ordu Çevre Enerji Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin tüm özel, kamu ve katılım

bankalarından herhangi birinden veya birkaçından 115.000.000 TL kredi kullanabilmesine ve bu kredi için Ordu Büyükşehir Belediyesi'nden talep edilmesi halinde kefil olunmasına,

13.02.2024 tarih ve 38 no'lu Belediye Meclisi Kararı ile ORBEL İnşaat Güvenlik Taahhüt Hizmetleri Nakliye Turizm Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi' ne tüm özel, kamu ve katılım bankalarından herhangi birinden 180.000.0000 TL kredi kullanabilmesine ve bu kredi için Ordu Büyükşehir Belediyesi'nden kefalet talep edilmesi halinde kefil olunmasına, yol açıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında özetle;

Belediye tarafından alınan 09.01.2024 tarihli ve 18 sayılı ile 13.02.2024 tarihli ve 38 sayılı Meclis Kararları, Ordu Büyükşehir Belediyesi'ne ait şirketlerin kamu hizmetlerini kesintisiz sürdürebilmesi ve finansmana erişiminin kolaylaştırılması amacıyla alındığını,

Bu kapsamda verilen kefaletlerin, belediyenin doğrudan borçlanması anlamına gelmediğini; sadece ilgili şirketlerin kredi temininde gereken teminat şartlarının karşılanmasına yönelik olduğunu, herhangi bir belediye kaynağının kullanılmadığını, işlemlerin yalnızca meclis kararı çerçevesinde gerçekleştirildiğini,

Ayrıca, söz konusu kararlar alınırken 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68'inci ve 70'inci maddeleri kapsamında hareket edildiğini, borçlanma limitlerinin dikkate alındığını ve aşımın söz konusu olmadığını, bu süreçte mevzuata tam uyum sağlamak için gerekli dikkat ve özenin gösterildiğini belirtmiştir.

Kefalet tanımı gereği asıl borçlunun borcunu ödemesinin teminat altına alınması olup şirket borcunu ödeyemezse borcun sahibi belediye olacaktır. Bir başka deyişle kefalet verme dolaylı yoldan da olsa borçlanma ile sonuçlanmış olacaktır. Oysaki belediyelerin hangi şartlarla borçlanacağı 5393 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde sayılmıştır. Kefalet yoluyla borçlanma bu hükümler arasında yer almamaktadır. İdarenin cevabında da borçlanma limitlerine vurgu yapıldığı dikkate alındığında, kefaletin uygun bir yöntem olmadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, Belediyenin Meclis Kararı ile şirketlerine kefil olmasının mevzuata aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 29: Belediyenin Şirketinde İstihdam Edilen İşçilerin Zabıta Hizmetlerinde Görevlendirilmesi

Belediyenin şirketinde istihdam edilen işçilerden bir kısmı asli zabıta hizmetlerinde görevlendirilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Zabıtanın görev ve yetkileri” başlıklı 51’inci maddesinde;

“... ”

Belediye zabıta teşkilâtının çalışma usûl ve esasları, çalışanların görev ve yetkileri, memurluğa alınması için taşımaları gereken nitelikler, alacakları meslek içi eğitim, görevde yükselme, giyecekleri kıyafet ve savunma amaçlı olarak kullanacakları aletler ile zabıta teşkilâtında hizmet gereklerine göre oluşturulacak birimler, İçişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Belediye, bu yönetmeliğe aykırı olmamak üzere ek düzenlemeler yapabilir.

Zabıta hizmetleri kesintisiz olarak yürütülür. Zabıta personelinin çalışma süresi ve saatleri 657 sayılı Devlet Memurları Kanununda belirtilen çalışma süre ve saatlerine bağlı olmaksızın, hizmetin aksatılmadan yürütülmesini sağlayacak şekilde düzenlenir...”

hükümlerine yer verilmiştir.

Belediye Zabıta Yönetmeliği’nin “Kadro ve unvanlar” başlıklı 6’ncı maddesi;

“Belediye zabıta teşkilatı personel kadro ve unvanları; Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmeliğe göre belirlenmiş; zabıta daire başkanı, zabıta müdürü, zabıta şube müdürü, zabıta amiri, zabıta komiseri ve zabıta memuru unvanlı kadrolar ile hizmet için gerekli diğer kadrolardan oluşur.”

şeklinde düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmelik’in “Görevleri” başlıklı 10’uncu maddesinde; belediye sınırları içinde beldenin düzenini, halkın huzurunu ve sağlığını sağlayıp korumak amacıyla kanun, tüzük ve yönetmeliklerde, belediye zabıtasınca yerine getirileceği belirtilen görevleri yapmak, kanunların belediyelere görev olarak verdiği takip, kontrol, izin ve yasaklayıcı hususları yerine

getirmek zabıta personelinin görevleri arasında sayılmıştır. Maddenin devamında zabıta personelinin görevleri hakkında ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Yetkileri" başlıklı 11'inci maddesinde; görevleri ile ilgili konularda işyerlerinde denetim yapmak, sahip veya işletenlerinden ilgili belgeleri istemek ve haklarında tutanak düzenlemek, umumi yerlerde aşırı derecede gürültü yapanlara, çevreyi kirletenlere, pazar ve panayır yerlerinde geliş ve gidişi zorlaştıranlara gerekli ikaz ve tembihatta bulunmak, uymayanlar hakkında gerekli yasal işlemi yapmak zabıta personelinin yetkileri arasında sayılmıştır. Maddenin devamında zabıta personelinin yetkileri hakkında ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır.

"Sınav ve Atamaya İlişkin Esaslar" başlıklı dördüncü bölümde zabıta memurluğuna atanmada aranan başvuru ve sınav şartları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre; zabıta hizmeti kesintisiz olarak yürütülen bir hizmettir. Zabıta daire başkanı, zabıta şube müdürü, zabıta amiri, zabıta komiseri ve zabıta memuru unvanlı kadrolar ile hizmet için gerekli diğer kadrolardan oluşan zabıta teşkilatı, kaynakların etkili ve verimli kullanılması, zabıta hizmetlerinin kalitesinin artırılması, ihtiyaç duyulan nitelik, unvan ve sayıda personel istihdamının sağlanması gözetilerek oluşturulmalıdır.

Belediye sınırları içinde beldenin düzenini, halkın huzurunu ve sağlığını korumak zabıta personelinin görevleri arasındadır. Kanuni düzenlemeler ile getirilen yasaklara uymayanlar hakkında gerekli yasal işlem yapma yetkisi bulunan zabıta personelinin idari kolluk görev ve yetkisi bulunmaktadır. Asli zabıta hizmetlerini yürütmekle görevlendirilen personelin mevzuatta aranan başvuru ve sınav şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir.

İdarenin personel işlemlerinin incelenmesi neticesinde; Belediyenin kadrolu 36 zabıta personelinin yanında, ORBEL AŞ şirketlerinde istihdam edilen işçilerden 47 işçinin asli zabıta hizmetlerinde görevlendirildiği tespit edilmiştir. Ayrıca bahse konu hususa 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği ve mevzuata aykırılığın devam ettiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, süreklilik arz eden zabıta hizmetlerinin Belediye Zabıta Yönetmeliği'ne göre istihdam edilen personel tarafından yerine getirilmesi ve zabıta

teşkilatının personel ihtiyacının karşılanması için Yönetmelik'te belirlenen sürecin işletilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 30: Daire Başkanlıkları ve Müdürlüklerde Vekalet ve Tedviren Görevlendirmeler Yapılması

Büyükşehir belediyesinde daire başkanlıkları ve müdürlüklerin büyük bir çoğunluğunun vekalet veya tedviren atamalar ile görevlerini yürüttükleri görülmüştür.

Devlet memurlarının hizmet şartlarını, niteliklerini, atanma ve yetiştirilmelerini, ilerleme ve yükselmelerini, ödev, hak, yükümlülük ve sorumluluklarını, aylıklarını ve ödeneklerini ve diğer özlük işlerini 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu düzenlemektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Vekâlet görevi ve aylık verilmesinin şartları" başlıklı 86'ncı maddesine göre; memurların kanuni izin, geçici görev, disiplin cezası uygulaması veya görevden uzaklaştırma nedenleriyle işlerinden geçici olarak ayrılmaları halinde yerlerine kurum içinden veya diğer kurumlardan veya açıktan vekil atanabileceği ve yine boş kadrolara ait görevlerin memurlara vekâleten gördürülebileceği belirtilmiştir.

Tedviren görevlendirmenin düzenlendiği 99 seri no'lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nde; asilde aranan şartlara sahip vekil memur bulunamadığı takdirde, hizmetin aksamadan yürütülebilmesi bakımından herhangi bir şekilde boşalmış veya boş bulunan bir görevin öncelikle varsa yardımcılara yoksa asilde aranan şartlara en yakın personele tedviren gördürüleceği belirtilmiştir.

Buna göre, vekâleten veya tedviren görevlendirme müessesesi boşalmış veya boş bulunan bir kadro görevinin kesintisiz devam edebilmesini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir.

Kamu hizmetlerinde esas olan, kamusal görevlerin asaleten atanan memurlar veya kamu görevlilerince yürütülmesidir. Bazı hallerde söz konusu kişilerin görevlerini ifa edememeleri olasıdır. Bu gibi hallerde kamu hizmetlerinde aksama yaşanmaması ve sürekliliğin sağlanması için vekâlet kurumu oluşturulmuştur. Vekâleten atama istisnai bir usuldür; dolayısıyla bu kuruma kısa dönemler için ve geçici olarak başvurulmalıdır.

Yapılan incelemede, toplam 28 daire başkanlığından 9 daire başkanlığının vekaleten yürütüldüğü, bir genel sekreter yardımcısının bu görevinin yanı sıra iki daire başkanlığına vekalet ettiği, yine bir veteriner hekimin iki daire başkanlığına vekalet ettiği görülmüştür.

Toplam 80 şube müdürlüğü kadrosunun bulunduğu, bunlardan 46 müdürlüğe vekalet, 10 müdürlüğe tedviren atamalar yapıldığı 4 müdürlüğün ise boş olduğu, yalnızca 20 müdürlüğe asaleten atama yapıldığı görülmüştür.

Müdürlüklerdeki vekalet ve tedviren atamalar incelendiğinde, veteriner hekim kadrosunda bulunan ve iki daire başkanlığına vekalet eden kişinin aynı zamanda üç müdürlüğe de vekalet ettiği görülmüştür. Daire başkanlığına vekaleten atanan bir kişi aynı zamandan iki müdürlüğe de vekaleten bakmaktadır. Yine asaleten ve vekaleten daire başkanı olarak görev yapan iki kişi aynı zamandan birer müdürlüğe de vekaleten atanmıştır.

İdarede en son 2021 yılı içerisinde şube müdürü görevde yükselme sınavı yapılmıştır. Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yılın başında görevde yükselme ve unvan değişikliği sınavı duyurusu yapılmış, Başkanlık Makamı tarafından görevde yükselme ve unvan değişikliği sınavı açılması uygun görülmüş ve sınav ile açılan kadro ve unvanlar resmi internet sitesinde ilan edilmiştir.

Şube müdürü görevde yükselme yazılı sınavına 48 personel katılmış ve bunlardan 23 personel yazılı sınavda başarılı olarak sözlü sınava girmeye hak kazanmıştır. Ancak yapılan sözlü sınavda hiçbir personel başarılı sayılmamıştır. Fakat şube müdürlüğü yazılı sınavını kazanarak sözlü sınava girmeye hak kazanan ancak başarısız sayılan 23 kişiden 9 kişinin halen şube müdürlüğü görevini vekaleten yürüttüğü görülmüştür. Sözlü sınavda başarısız sayılan kişilerin vekaleten şube müdürlüğü görevini yürütmesi kendi içinde bir çelişki barındırmaktadır.

Kamu idaresi cevabında özetle, hizmetlerin aksamadan yürütülmesine ilişkin öncelikle asil ve vekalet uygulama sıralamasına uyulacağını, bundan böyle mücbir bir gerekçe olmaksızın tedviren görevlendirme yapılmamasına dikkat edileceğini, Şube Müdürü kadrolarına ihtiyaçlar doğrultusunda tespitler yapılmak suretiyle görevde yükselme sınavları açılması yönünde gerekli çalışmaların yapılacağını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, hem mevcut personelin iş motivasyonunun artırılması, hem de şube müdürlüğü vekaletlerinin belli sayıda asalete dönüşmesi açısından

tekrar bir görevde yükselme sınavının açılması, kamu hizmetlerinde esas olan, kamusal görevlerin asaleten atanan kamu görevlilerince yürütülmesi olduğundan, istisnai olan vekâleten ve tedviren atamalara kısa dönemler için ve geçici olarak başvurulması gerektiği değerlendirilmektedir.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

06520 Balgat / ANKARA

Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

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

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
İşçilerin Birikmiş Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullanılmasına İlişkin Tedbirlerin Alınmaması	2023	Yerine Getirilmedi	"İşçilerin Birikmiş Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullanılmasına İlişkin Tedbirlerin Alınmaması" başlıklı 8'inci bulguda ele alınmıştır. (Diğer Bulgular)
Belediyenin Şirketinde İstihdam Edilen İşçilerin Zabıta Hizmetlerinde Görevlendirilmesi	2023	Yerine Getirilmedi	"Belediyenin Şirketinde İstihdam Edilen İşçilerin Zabıta Hizmetlerinde Görevlendirilmesi" başlıklı 29'uncu bulguda ele alınmıştır. (Diğer Bulgular)
Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların Muhasebe Kayıtlarına Alındığı Sıraya Göre Ödenmemesi	2023	Yerine Getirilmedi	"Bütçe Emaneti Ödemelerinde Mevzuatta Belirtilen Sıraya Uyulmaması" başlıklı 4'üncü bulguda ele alınmıştır. (Diğer Bulgular)
Daire Başkanlıkları ve Müdürlüklerde Vekalet ve Tedviren Görevlendirmeler Yapılması	2023	Yerine Getirilmedi	"Daire Başkanlıkları ve Müdürlüklerde Vekalet ve Tedviren Görevlendirmeler Yapılması" başlıklı 30'uncu bulguda ele alınmıştır. (Diğer Bulgular)