



T. C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ

2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

Kasım 2019

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|----|
| 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ..... | 1 |
| 2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU | 7 |
| 3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU..... | 7 |
| 4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI..... | 7 |
| 5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ | 8 |
| 6. DENETİM GÖRÜŞÜ | 9 |
| 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI | 9 |
| 8. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER | 16 |
| 9. EKLER..... | 37 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Tablo 1: 2018 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu | 4 |
| Tablo 2: 2018 Yılı Ödenekler Tablosu | 4 |
| Tablo 3: 2018 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu | 5 |
| Tablo 4: Tahsil Olunamayan Gelir Alacakları Tablosu..... | 10 |
| Tablo 5: Devreden Ödenek Karşılığı Eksik Nakit Tablosu | 17 |

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Tahsili Sağlanamayan Gelir Alacaklarının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi
2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu İçinde Yer Alan Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılmaması
3. Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilen veya Diğer Kamu İdarelerince İl Özel İdaresine Tahsisli Kullanılan Taşınmazlarla İlgili Tahsis İşlemlerinin Muhasebeleştirilmemesi

B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. 5302 Sayılı Kanun'un 6'ncı Maddesi Kapsamındaki Yatırımlar İçin Merkezi İdare Tarafından Aktarılan ve Başka Amaçlarla Kullanılmayacak Olan Ödenek Karşılığı Kaynağın, Giresun İl Özel İdaresi Tarafından Tahsis Amacı Dışında İl Özel İdaresi Bütçesi Ödenekleri İle Karşılanması Gereken Faaliyetler İçin Kullanılması ve Bu Ödeneklere İlişkin Nakdin Banka Hesaplarında Bulunmaması
2. Ödenek Üstü Harcama Yapılması
3. Yönetim Kadrolarına "Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik" Hükümlerine Uyulmadan Atama Yapılması
4. İl Özel İdaresinin Kendi Kullanımı İçin Ya da Diğer Kamu Tüzel Kişiliklerinin İhtiyaçlarının Karşılanması Maksadıyla, Yüksek Oranda Taşit ve İş Makinesi Kiralama Yöntemine Başvurulması
5. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda Düzenlenen Doğrudan Temin Usulü İle Gerçekleştirilecek Harcamalara İlişkin Üst Sınırın Aşılması
6. Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarının Bilançoda Birlikte Yer Alması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Giresun İl Özel İdaresi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde, genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinden birisi olup, faaliyetlerini 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun verdiği yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürütmektedir. Bu itibarla il özel idareleri il halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organı olan il genel meclisi seçimle oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliğidir. İl özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisi validir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre İl Özel İdaresi, mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla;

a) Gençlik ve spor, sağlık, tarım, sanayi ve ticaret; Belediye sınırları il sınırı olan Büyükşehir Belediyeleri hariç ilin çevre düzeni plânı, bayındırlık ve iskân, toprağın korunması, erozyonun önlenmesi, kültür, sanat, turizm, sosyal hizmet ve yardımlar, yoksullara mikro kredi verilmesi, çocuk yuvaları ve yetiştirme yurtları; ilk ve orta öğretim kurumlarının arsa temini, binalarının yapım, bakım ve onarımı ile diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin hizmetleri il sınırları içinde,

b) İmar, yol, su, kanalizasyon, katı atık, çevre, acil yardım ve kurtarma; orman köylerinin desteklenmesi, ağaçlandırma, park ve bahçe tesisine ilişkin hizmetleri belediye sınırları dışında,

yapmakla görevli ve yetkilidir.

Ayrıca bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları, kendi görev alanına giren sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskân, gençlik ve spor gibi hizmetler ile bu kurum ve kuruluşların ildeki tüm yapım, bakım ve onarım işlerini kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir. Bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarından aktarılan bu tür ödenekler ile gerçekleştirilecek yatırımlar il özel idarelerince tüm il sınırları içerisinde yapılabilmektedir.

10.07.2018 tarih 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı

Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 97'nci maddesinde mahalli idareleri ve bunların merkezi idare ile olan alaka ve münasebetlerini düzenlemek Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın görevleri arasında sayılmıştır. Bu amaçla İçişleri Bakanlığı bünyesinde bulunan Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü kaldırılarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı teşkilatı bünyesinde Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 100'üncü maddesinde de; mahalli idarelerin iş ve işlemlerine dair mevzuatla verilen görev ve hizmetleri yapmak yeni kurulan Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğünün görevleri arasında sayılmıştır.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığına yerel yönetimler hakkında verilen yetki ve görevlerin yanında, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile İçişleri Bakanlığına verilen il özel idaresinin teşkilatı ve işleyişi üzerinde düzenleme, izin ve onay verme görev ve yetkileri halen devam etmektedir. Bu itibarla 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu uyarınca, il özel idarelerinin organlarının çalışma usulleri, norm kadrolarının belirlenmesi, üst yönetici olarak vali ve genel sekreterin atanması, idari denetimi, bütçe ve muhasebe sisteminin oluşturulması, borçlanma izni, işletme ve şirket kurulması ile yurtdışı ilişkilerin yürütülmesi konuları da İçişleri Bakanlığının vesayet denetimi altındadır.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

İl özel idaresinin organları, il genel meclisi, il encümeni ve validir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "İl Genel Meclisi" başlıklı 9'uncu maddesi gereğince, İl Genel Meclisi İl Özel İdaresinin karar organıdır ve ildeki seçmenler tarafından seçilmiş üyelere oluşur.

İl encümeni ise valinin başkanlığında, genel sekreter ile il genel meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından seçeceği üç üye ve valinin her yıl birim amirleri arasından seçeceği iki üyeden oluşan il özel idaresinin icra organıdır.

Vali, il özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Görev ve yetkileri 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde sayılan Vali, il özel idaresi teşkilatının en üst amiri olarak il özel idaresi teşkilatını sevk ve idare etmektedir.

Genel sekreter, il özel idaresi hizmetlerini vali adına ve onun emirleri yönünde, mevzuat hükümlerine, il genel meclisi ve il encümeni kararlarına, il özel idaresinin amaç ve

politikalarına, stratejik plan ve yıllık çalışma programına göre düzenler ve yürütür.

İl özel idaresi teşkilatı 5302 sayılı Kanun'un verdiği yetki ve sorumluluklar çerçevesinde norm kadro ilke ve standartlarına göre oluşturulur. Bu itibarla Giresun İl Özel İdaresi memur, sözleşmeli personel ve işçi olarak teşkilatlandığı merkez ve tüm ilçelerde verdiği hizmetleri;

Memur (657-4/A) olarak 1 genel sekreter, 1 genel sekreter yardımcısı, 1 hukuk müşaviri, 10 birim müdürü ve 12 ilçe özel idare müdüründen oluşan, genel idare hizmetlerinde 83, avukatlık hizmetlerinde 1, teknik hizmetlerde 59, sağlık hizmetlerinde 1, yardımcı hizmetlerde 8 olmak üzere toplam 152 personel,

Sözleşmeli personel (657-4/B) olarak 4 personel,

İşçi (657-4/D) olarak ise 97 personel ile gerçekleştirmektedir.

Karar organlarından olan il genel meclisi ise 40 üyeden oluşmaktadır.

İl Özel İdaresi finansman ve ortaklık açısından İller Bankası, tahsisli ödenekler ve mali istatistiklerin takibi açısından Hazine ve Maliye Bakanlığı, tahsil edilen taşınmaz kültür varlıkları katkı payı açısından belediyeler, madenlerin ruhsat, denetim ve gelirleri açısından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, üst yöneticileri açısından İçişleri Bakanlığı, köylere altyapı yatırımlarının götürülebilmesi açısından Köylere Hizmet Götürme Birlikleri ile bağlantı içerisinde olmakla beraber ilin mahalli ve müşterek ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla Milli Eğitim Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Tarım ve Orman Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Gençlik ve Spor Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ve İl Belediyesi ile de bağlantı ve ilişki halindedir.

1.3. Mali Yapı

Giresun İl Özel İdaresi, faaliyetlerini 2018 yılı bütçesi ile verilen ödenekler ve ilgili kanunlarla merkezi idareden aktarılan diğer kaynaklarla yürütmektedir.

Bu kapsamda Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılı bütçesiyle 55.000.000,00 TL gelir ve ödenek öngörülmüş olup, 49.384.400,00 TL 2017 yılından devreden ödenek, 80.000.000,00 TL ek bütçe ve Merkezi İdare Bütçesinden kullanım amacı belirlenmiş yatırımlar için aktarılan toplam 129.692.639,08 TL ödenek ile birlikte yılı ödenekleri 314.077.039,08 TL'ye ulaşmıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin sunulan mali tablolarına göre 2018 yılı gelir ve gider durumu aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1: 2018 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu

| Kodu | Gelir Türü | Tahmini (TL) | Gerçekleşen (TL) |
|------|--|----------------------|-----------------------|
| 01 | Vergi Gelirleri | 2.530.000,00 | 3.759.990,20 |
| 03 | Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri | 2.935.000,00 | 7.179.954,50 |
| 04 | Alınan Bağış ve Yardımlar ile Diğer Gelirler (Tahsisli) | 0,00 | 121.089.874,14 |
| 05 | Diğer Gelirler | 49.535.000,00 | 84.082.340,40 |
| 06 | Sermaye Gelirleri | 0,00 | 13.456.063,75 |
| | TOPLAM Öz Gelir | 55.000.000,00 | 108.478.348,85 |
| | TOPLAM Genel Gelir | 55.000.000,00 | 229.568.222,99 |

Tablo 2: 2018 Yılı Ödenekler Tablosu

| Bütçe ile Verilen Ödenek (TL) | Önceki Yıldan Devreden Ödenekler (TL) | Ek Bütçe | Merkezi İdareden Aktarılan Ödenekler (TL) | Net Bütçe Ödeneği Toplamı (TL) | Bütçe Gideri Toplamı (TL) | İptal Edilen Ödenek (TL) | Sonraki Yıla Devreden Ödenek (TL) |
|-------------------------------|---------------------------------------|---------------|---|--------------------------------|---------------------------|--------------------------|-----------------------------------|
| 55.000.000,00 | 49.384.400,00 | 80.000.000,00 | 129.692.639,08 | 314.077.039,08 | 259.850.524,50 | 5.604,58 | 54.220.910,00 |

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

Tablo 3: 2018 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

| Kodu | Gider Türü | Bütçe Tahmini (TL) | Gerçekleşen Gider (TL) |
|------|--|----------------------|------------------------|
| 01 | Personel Giderleri | 10.860.000,00 | 45.305.835,14 |
| 02 | Sosyal Güv. Kurumlarına Devlet Prim Gideri | 1.430.000,00 | 7.101.506,20 |
| 03 | Mal ve Hizmet Alım Gideri | 19.810.000,00 | 108.542.406,38 |
| 04 | Faiz Giderleri | 800.000,00 | 2.090.893,67 |
| 05 | Cari Transferler | 6.280.000,00 | 17.311.330,10 |
| 06 | Sermaye Giderleri | 13.020.000,00 | 79.498.553,01 |
| 07 | Sermaye Transferi | 0,00 | 0,00 |
| 09 | Yedek Ödenekler | 2.800.000,00 | 0,00 |
| | TOPLAM | 55.000.000,00 | 259.850.524,50 |

Bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın, kurumun faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2018 yılı Faaliyet Gideri 196.232.991,70 TL, Faaliyet Geliri 222.466.393,19 TL olup, Gelir Fazlası 26.233.401,49 TL olarak gerçekleşmiştir.

Giresun İl Özel İdaresi, Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı, Doğu Karadeniz Kalkınma Birliği, Vilayetler Birliği, Kelkit Havzası Kalkınma Birliği, Giresun Katı - Sıvı Atık ve İçme Suları Birliği ve Giresun Turizm Altyapı Birliği üyesi olup, Giresun il Özel İdaresi Personel A.Ş. de %100 oranında hissesi bulunmaktadır. Giresun Fındık Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk A.Ş. , Giresun Merkez Organize Sanayi Bölgesi, Giresun 2. Organize Sanayi Bölgesi ve Bulancak Organize Sanayi Bölgesi idarenin ortaklığının bulunduğu diğer ticari alanlardır.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Giresun İl Özel İdaresi mali işlemlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

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

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

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve

öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.” denilmektedir.

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

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

2018 yılı denetimi kapsamında Giresun İl Özel İdaresi tarafından “Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar” ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup, denetim bunlar ile usul ve esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri
- Geçici ve kesin mizan
- Bilanço
- Banka mevcudu tespit tutanağı
- Alınan çekler sayım tutanağı
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı
- Teminat mektupları sayım tutanağı
- Değerli kâğıtlar sayım tutanağı
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu
- Faaliyet sonuçları tablosu

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır. Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11'inci maddesinde, üst yöneticilerin idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmektedir.

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılı denetimi çerçevesinde kurum iç kontrol sistemine ilişkin aşağıdaki belirleme ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Kurum iç kontrol sisteminin gerektirdiği yasal yükümlülükleri kısmen yerine getirmiştir. İyi bir iç kontrol sisteminin varlığı kuşkusuz sadece yasal gerekliliklerin yerine getirilmesi değil, aynı zamanda yönetim kademesi ve çalışanlarca da bu yükümlülüklerin benimsenmesine bağlıdır. Etik sözleşmelerin imzalanarak personelin dosyalarına konulması da bu alandaki farkındalığın varlığını göstermektedir.

Giresun İl Özel İdaresince Görev, Yetki ve Çalışma Yönergesi hazırlanarak yürürlüğe girmiş, kurumda yürütülen faaliyetler çerçevesinde iş tanımları yapılmış, iş akış şemaları hazırlanmıştır. Kurum içi risk faktörleri kısmen stratejik planda belirlenmiştir İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmış, "İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu" kurulmuştur. Ancak İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planında yer alan eylemlerin gerçekleştirme sonuçlarını izlemek ya da raporlamak gibi faaliyetler yapılmamaktadır. İç denetim birimi kurulmamış, idareye 3 adet iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş olmasına rağmen iç denetçi kadrolarına atama gerçekleştirilmemiştir.

Özel İdarece kısmen eksikleri bulunmakla birlikte, mevzuat gerekliliklerine uygun olarak hazırlanan Stratejik Plan, yıllık uygulama planını içeren Performans Programı ile kurumun faaliyet sonuçlarını ve değerlendirmelerini içeren İdare Faaliyet Raporlarının varlığı performans yönetimi sistemini oluşturan önemli adımlardandır. Kurum, idare bütçesini stratejik plan ve programa uygun olarak hazırlamakta, stratejik planda yer alan amaçlar ve bu amaçlara yönelik hedef ve faaliyetlerini, bütçe kaynaklarını gözeterek belirlemektedir.

Söz konusu tespitler ışığında, kurum daha iyi bir yönetim oluşturma yolunda adım atmasına karşın, İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planında yer alan eylemlerin gerçekleşme sonuçlarının izlenmemesi ve kurumsal risklerin belirlenerek alınması gereken önlemlerin hayata geçirilmemesi İç Kontrol Sisteminin işlerliği açısından problem oluşturmaktadır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Tahsili Sağlanamayan Gelir Alacaklarının Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabını açıklayan “Hesabın niteliği” başlıklı 89'uncu maddesinde;

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

denilmekte, “Hesaba ilişkin işlemler” başlıklı 90'ıncı maddesinin 1/a bendinde de takibe alma işlemleri;

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

muhasibeye bildirilir.”

şeklinde açıklanmaktadır. Bu hükümden hareketle gelir alacaklarının öncelikle 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabında tahakkuk kaydının gerçekleştirilmesini teminen, birimlerce muhasebe servisine bilgi verilmesi gerekmektedir. Alacağın tahsilinin riskli duruma dönüştüğü hallerde de ilgili birimler durumu muhasebe servisinin bilgisine sunmalı, muhasebe servisi de tahakkuku yapıp tahsil edilemeyen gelir alacaklarını 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabından 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına taşıyarak muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmelidir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Gelirlerin toplanması sorumluluğu” başlıklı 16'ncı maddesinde;

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

denilerek bu hususta görevlilerin takip yükümlülüğü hüküm altına alınmıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarında 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında 771.992,24 TL tutarında takipli gelir alacağı kayıtlıdır. “Diğer Mal Satış Gelirleri” tertibinden takipli alacak haline dönüşmüş bu gelirler dışında, aşağıdaki tabloda ayrıntıları gösterilen gelir kalemlerinde de idarenin tahsil olunamayan gelir alacağı bulunmaktadır. Tahsili sağlanmadığından takipli gelir alacağına dönüşmüş bu gelirler 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ile muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı gibi, tahakkuk ettiği esnada da tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ile muhasebe kayıtlarına alınması gerekirken, bu kayıtlar da yapılmamıştır.

Tablo 4: Tahsil Olunamayan Gelir Alacakları Tablosu

| ALACAĞIN NEV'İ | TAHSİL OLUNAMAYAN ALACAK TUTARI |
|--|---------------------------------|
| Kira Alacakları | 44.034,20 |
| Kum Çakıl Ocakları Para Cezası | 3.141.164,17 |
| İmar Müdürlüğüne Uygulanan Para Cezaları | 66.116,92 |
| Ruhsat Harcı | 27.427,40 |
| Madenlerden Devlet Hakkı | 23.559,20 |
| Kültür Payı | 753.587,26 |
| TOPLAM | 4.055.889,15 |

Açıklanan nedenlerle, Giresun İl Özel İdaresinin yılsonunda düzenlenen mali tabloları üzerinde, tahsili gerçekleştirilemediğinden takipli alacağa dönüşmüş gelir alacaklarını göstermesi gereken 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı 4.055.889,15 TL farkla gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; tahsili sağlanamayan gelir alacaklarının muhasebe kayıtlarına alınması ile ilgili işlemlere başlanıldığı belirtilmektedir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususta idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak 2018 yılı mali tablolarında 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı ile ilgili hata devam etmektedir.

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

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

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Varlıklara ilişkin ilkeler" başlıklı 9'uncu maddesinin 1/d bendinde de;

"Bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer duran varlıkların maliyetlerini, bunlardan yararlanan dönemlere dağıtmak amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilir."

denildikten sonra hangi duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin esas ve usuller ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranlarının duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirleneceği hususu aynı Yönetmelik'in 29'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır.

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

Amortisman ve tükenme payı ayrılmasına ilişkin usul ve esaslar ile, uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranlarının neler olacağı ise 04.11.2015 tarih ve 29522 sayılı Resmi Gazete'de 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 amortisman işlemlerine ilişkin hükümlerine aykırı olarak Giresun İl Özel İdaresinin taşınmaz duran varlıkları için amortisman ayrılmamıştır.

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

Aynı zamanda;

Amortisman uygulaması sonucu Giderler Hesabına yansımaları gereken amortisman giderleri kadar 630 Giderler Hesabı,

Dönem sonunda 630 Giderler Hesabının yansımaları sonucu oluşacak faaliyet sonuçlarını gösteren 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı,

Faaliyet sonuçlarının bakiyeleri üzerinden değerlendirilecek dönem faaliyet sonucunu gösteren 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ya da 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-),

ayrılması gereken amortisman tutarları kadar hatalı sonuç vermektedir. (İdare 2018 yılında olumlu faaliyet sonucu vermiştir.)

Yılı dönem faaliyet sonucuna göre, yılı geçtikten sonra önceki yıllar faaliyet sonuçlarını

takip etmek için kullanılan 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ya da 580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-) ile geçmiş yıllar olumlu ya da olumsuz faaliyet sonuçlarının 5 yıl sonunda net değere aktarılması gerektiğinden, 5 yıllık süreyi doldurmuş geçmiş dönemler için 500 Net Değer/Sermaye Hesabı da amortisman ayrılmamasından etkilenen hesaplardır. (İdare 2018 yılı öncesinde olumlu faaliyet sonucu vermiştir.)

Açıklanan nedenlerle taşınmaz duran varlıklar için amortisman ayrılmaması sonucu Giresun İl Özel İdaresinin yıl sonunda düzenlenen mali tablolarında 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-), 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı, 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ve 500 Net Değer/Sermaye Hesabı gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; taşınmaz duran varlıklar için amortisman ayrılması ile ilgili kayıtların 2019 yıl sonu işlemleri ile birlikte gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususta idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak 2018 yılı mali tablolarında 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-), 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı, 570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ve 500 Net Değer/Sermaye Hesabı ile ilgili hata devam etmektedir.

BULGU 3: Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilen veya Diğer Kamu İdarelerince İl Özel İdaresine Tahsisli Kullanılan Taşınmazlarla İlgili Tahsis İşlemlerinin Muhasebeleştirilmemesi

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 64/d maddesi uyarınca il özel idareleri kendilerine ait taşınmaz malları aslî görev ve hizmetlerinde kullanmak ve süresi 25 yılı geçmemek üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlara tahsis edebilir. Diğer taraftan kamu kurum ve kuruluşları tarafından görev alanına giren işlerde kullanılmak üzere il özel idarelerine de taşınmaz tahsisi yapılabilir. Bu meyanda tahsis edilen veya tahsisli kullanılan taşınmazların mali tablolarda görünmesini teminen gerekli muhasebe kayıtların yapılması gerekmektedir.

Nitekim, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130 ve 132'nci maddeleri ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 188, 189, 190, 191 ve 192'nci maddelerinde tahsis edilen taşınmazların niteliklerine göre, 250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252 Binalar Hesabında izleneceği belirtilmiştir. Bu

amaçla Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında yardımcı hesaplar belirlenmiş ve tesis edilen 02 Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar, 03 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesaplarında kamu idaresince takip edileceği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan 10.10.2006 tarih ve 26315 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik’in “Tahsisli taşınmaza ilişkin giderler” başlıklı 7’nci maddesinin;

“(1) Tahsisli taşınmazlarla ilgili olarak harcamalara katılma payı da dâhil olmak üzere her türlü malî yükümlülükler ve diğer giderler, tahsis yapılan kamu idaresi tarafından ödenir.”

hükmünce de tahsisli taşınmazlar ile ilgili her türden giderin tahsis yapılan kurum tarafından karşılanması, dolayısıyla da muhasebe kayıtlarının tesis edilen bu işlemlere göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu haliyle de tahsisli taşınmazların tahsis bilgisinin muhasebe kayıtlarında ilgili yardımcı hesaplarda belli edilmesi, idarenin tahsise konu taşınmazları üzerindeki malî yükümlülükleri açısından anlam kazanmaktadır.

Yine 27.04.2015 tarih ve 4167 sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısında, herhangi bir taşınmazı tahsisli kullanan ve kullandıran kurumların muhasebe kayıtlarını nasıl gerçekleştireceğine dair açıklamalar yapılmış ve örneklere yer verilmiştir. Aynı yazıda “1.3.Tahsis işleminin muhasebeleştirilmesi” başlığı altında;

“Taşınmaz maliki kamu idaresi tarafından tahsis işlemine ilişkin belgeler muhasebe birimine verildiğinde; 500-Net Değer Hesabına (11.Tahsis Edilen Taşınmazlar) borç, ilgisine göre 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252-Binalar Hesabına (02.Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar) alacak; varsa taşınmaza ilişkin amortisman tutarları 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 500-Net Değer Hesabına (13.Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman Tutarı) alacak kaydedilecektir. Bu kayıtlar taşınmazın mülkiyet kayıtlarının bulunduğu muhasebe birimlerince yapılacaktır.

Taşınmazın tahsis edildiği kamu idaresi tarafından tahsis işlemine ilişkin belgeler muhasebe birimine verildiğinde; ilgisine göre 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252-Binalar Hesabına (03.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) borç, 500-Net Değer Hesabına (12.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) alacak; varsa taşınmaza ilişkin amortisman tutarları 500-Net Değer Hesabına (13.Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman Tutarı) borç, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak

kaydedilecektir. Bu kayıtlar taşınmazı tahsisli olarak kullanan idarenin taşınmaza ilişkin harcamalarını muhasebeleştirilen ilgili muhasebe birimlerince yapılacaktır.”

denildiğinden, taşınmaz tahsis eden ya da taşınmaz tahsisi sağlanan her iki taraftaki idarelerin muhasebe kayıtları açısından, 500 Net Değer Hesabı ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının tahsis işleminin sonuçlarından etkilendiği açıktır. Amortisman giderleri de yılsonunda 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı veya 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabına etki etmektedir.

Giresun İl Özel İdaresinin mülkiyetinde olmakla birlikte diğer kamu kurumlarına tahsisli kullanılan taşınmazlar ile diğer kamu idarelerinin mülkiyetinde olan ve Giresun İl Özel İdaresine tahsilen kullanılan taşınmazların, yukarıda açıklanan esaslara göre ilgili hesapların 02 Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar ve 03 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesap kodlarında muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesi gerekirken bu işlemler yapılmamıştır.

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılı muhasebe kayıtlarında, 250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ile 252 Binalar Hesabında 02 ve 03 kodlu yardımcı hesaplar kullanılmamış olduğundan tahsisli taşınmazlar hakkında doğru ve güvenilir bilgi alınmamaktadır. Aynı nedenle Giresun İl Özel İdaresinin mali tablolarında 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 500 Net Değer Hesabı ve 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı (idare 2018 yılı sonunda olumlu faaliyet sonucu vermiştir) gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; Giresun İl Özel İdaresinin diğer kamu kurumlarına tahsisli kullanılan taşınmazları ile Giresun İl Özel İdaresine tahsisli kullanılan taşınmazların tahsise ilişkin muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilebilmesi için bu taşınmazların değer tespitlerinin yapılması gerektiği, konu ile ilgili İmar ve Kentsel İyileştirme Müdürlüğü tarafından değer tespit çalışmalarına başlanıldığı, bu işlemlerin tamamlanmasını müteakip muhasebe kayıtlarının gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususta idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak 2018 yılı mali tablolarında 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 500 Net Değer Hesabı ve 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ile ilgili hata devam etmektedir.

8. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

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

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

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

denilmektedir.

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

Giresun İl Özel İdaresi 2018 yılı mizanına göre 900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı 2019 yılına 54.220.910,00 TL ödenek devretmiştir. (Bu rakam 2018 yılı Gider Kesin Hesabındaki ertesi yıla devreden ödenek tutarı ile denktir.)

Devreden toplam 54.220.910,00 TL ödeneğin 50.000,00 TL tutarındaki kısmı İl Özel

İdaresinin kendi kaynaklarıyla yaptığı yıllara sari yatırımlara ait ödenek tutarı olup, kalan 54.170.910,00 TL merkezi idare tarafından 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesi uyarınca gönderilip tahsis edildikleri amaç dışında harcanmaması gereken ödeneklerden ertesi yıla devreden ödenek tutarıdır.

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

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılı nakit açığı, mizan, bilanço, bütçe ve kesin hesap bilgilerine göre aşağıda hesabı gösterildiği üzere 227.592.448,30 TL'dir. Bu tutarın 54.170.910,00 TL tutarındaki kısmı merkezi idare tarafından aktarılan ödenekler karşılığında yerine getirilmesi gereken yatırımlar ile ilgili yükümlülükleri, kalan 173.421.538,30 TL tutarındaki kısmı ise kısa vadede yerine getirilmesi gereken diğer yükümlülükleri ile ilgilidir. (İller Bankasından temin edilen kredilere ilişkin ve 300 Banka Kredileri Hesabı ile ilgili taksit tutarları, idarenin Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden alacağı payların gönderilmesi esnasında İller Bankasınca kaynağında kesildiğinden, bu tutarlar 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubuna ilişkin yükümlülüklerden düşülmüştür.)

Tablo 5: Devreden Ödenek Karşılığı Eksik Nakit Tablosu

| Yılı | Finansman Tipi | Açıklama | Tutarı |
|------|----------------|--|-----------------------|
| 2018 | 5 | Ödenek Devri | 50.000,00 |
| 2018 | 8 | Ödenek Devri | 54.170.910,00 |
| 2018 | Toplam | Ödenek Devri | 54.220.910,00 |
| 2018 | 8 | Devredilen Ödenek (+) | 54.170.910,00 |
| 2018 | | [30(-)300] Kısa vadeli Borç/ Emanetler (+) | 176.957.995,18 |
| 2018 | | Kısa Vadede Bulunması Gereken Nakit | 231.128.905,18 |
| 2018 | | 102. Banka Hesabı mevcudu (-) | 3.536.456,88 |
| 2018 | | Eksik Nakit | 227.592.448,30 |

| | | | |
|------|---|--|----------------------|
| 2018 | 5 | Bütçe ile Verilen Ödenek (+) | 55.000.000,00 |
| 2018 | 5 | Ek Bütçe | 80.000.000,00 |
| 2018 | 5 | Aktarmalarla Eklenen (+) | 88.224.463,29 |
| 2018 | 5 | Aktarmalarla Düşülen (-) | 44.280.540,64 |
| 2017 | 5 | Devreden Ödenek (+) | 600.000,00 |
| 2018 | 5 | Toplam Ödenek | 179.543.922,65 |
| 2018 | 5 | Toplam Harcama | 179.488.440,47 |
| 2018 | | Gerçekleşen Gelir Tahsilatı (Öz Gelirler) | 108.478.348,85 |
| 2018 | | Gelir Fazlası Harcama | 71.010.091,62 |

Giresun İl Özel İdaresinin tahsis amacı dışında harcadığı ödenekler karşılığı nakit 2018 yılı öncesinde de mevcut olup, yukarıdaki tabloda gösterilen hesaplama usulüyle eksik nakit tutarı 2013 yılı için 28.393.532,21 TL, 2014 yılı için 60.440.572,14 TL, 2015 yılı için 94.346.401,50 TL, 2016 yılı için 139.394 555,44 TL ve 2017 yılı için 199.869.493,89 TL'dir.

Aynı şekilde idarenin harcamalarına göre öz gelirleri de yetersiz geldiğinden gelir fazlası harcama 2013 yılında 10.353.033,35 TL, 2014 yılında 19.410.860,36 TL, 2015 yılında 46.475.870,85 TL, 2016 yılında 84.617.106,48 TL ve 2017 yılında 77.349.213,50 TL olarak gerçekleşmiştir.

Hesaplanan rakamlardan da izlenebileceği üzere 2013 yılından beri, bir taraftan gelir fazlası harcama (bütçe açığı) artarken (2017 ve 2018 yıllarında düşüş eğilimi göstermektedir) diğer taraftan devreden ödenekler ve kısa vadeli diğer yükümlülükler karşılığı eksik nakit tutarı da artış göstermektedir.

5302 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi kapsamında yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ve başka amaçlarla kullanılmayacak olan ödenek karşılığı nakdin, tahsis amacı dışında, il özel idaresi bütçesi ödenekleri ile karşılanması gereken faaliyetler için kullanılması ve emanet olarak tutulan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar karşılığı nakdin idarenin faaliyetleri için harcanması hususu 2016 ve 2017 yılı Giresun İl Özel İdaresi Sayıştay Denetim Raporlarına da konu edilmiş ancak idarece nakit açığının giderilmesine ilişkin somut adımlar atılmamıştır.

Açıklanan nedenlerle gerçekleşen nakit açığı, nakit hesapları, bütçe hesapları ve kısa vadeli yükümlülüklerle ilişkin diğer hesapları etkilemektedir.

Kamu idaresi cevabında; idarenin acil olarak gerçekleştirmesi gereken işlerin finansmanının sağlanması için, 2013-2018 yılları arasında tahsisli ödeneklere ilişkin mevcut nakdin amacı dışında kullanılma zorunluluğu olduğu, 2019 yılı başından itibaren tahsis mahiyette gelen ödeneklere ilişkin nakdin tahsis amacı doğrultusunda kullanılması yönünde özen gösterildiği belirtilmektedir.

Sonuç olarak 5302 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesi kapsamındaki yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ödeneklerin tahsis amacı dışında kullanılmaması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 2: Ödenek Üstü Harcama Yapılması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ödeneklerin kullanılması" başlıklı 20'nci maddesinde

"Bütçe ödeneklerinin kullanılmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:

.....

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

....."

denilmekle ödeneği olmadan herhangi bir giderin gerçekleştirilmesi imkân dahilinde görülmemiştir.

Yine 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "İl özel idaresi bütçesi" başlıklı 44'üncü maddesinde;

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

Bütçeye ayrıntılı harcama programları ile finansman programları eklenir.

Bütçe yılı Devlet malî yılı ile aynıdır.

Bütçe dışı harcama yapılamaz.

Vali ve harcama yetkisi verilen diğer görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve

yerinde harcanmasından sorumludur.”

denilmektedir. Madde metninde geçen “Bütçe dışı harcama yapılamaz” hükmünden bütçe ile öngörülmeven giderler için harcamada bulunulamayacağı anlaşılmalı beraber aynı zamanda bütçe ile öngörülen tutarın üzerinde harcamada bulunulamayacağıın da anlaşılması gerekmektedir.

Giresun İl Özel İdaresi İl Genel Meclisinin 28.11.2017 tarih ve 2017/306 sayılı kararı ile uygulamaya geçen 2018 yılı bütçesi 55.000.000,00 TL’dir. Buna rağmen İl Genel Meclisinin 13.12.2018 tarih ve 2018/304 sayılı kararı ile uygulamaya konulan 80.000.000,00 TL tutarındaki Ek Bütçe ve 10.000.000,00 TL tutarındaki Finansman Bütçesine (İl Genel Meclisinin 05.12.2018 2018/301 sayılı kararı) kadar idarece 152.213.303,84 TL (5 Finansman Kodundan) tutarında harcamada bulunulmuştur. İdarenin öz bütçesi ile bağıntılı 2017 yılından devreden 600.000,00 TL tutarındaki ödenekler ile birlikte ek bütçenin uygulamaya konulmasına kadar geçen sürede kullanabileceği ödenek miktarı 55.600.000,00 TL iken, bu ödenek tutarı ile harcama tutarı dikkate alındığında idarenin 96.613.303,84 TL tutarında ödenek üstü harcamada bulunduğu anlaşılmaktadır ve bu durum 5018 sayılı Kanun’un Bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin esaslarına aykırılık teşkil etmektedir. İdare, ek bütçenin 12’inci ayda kabul edilip uygulanmasına kadar geçen sürede, nakit ihtiyaçlarını 5302 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesi kapsamında yatırımlar için merkezi idare tarafından aktarılan ödenek karşılığı nakit ve diğer kısa vadeli yükümlülükler karşılığı emaneten elinde bulundurduğu nakit ile gidermiştir.

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

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

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

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

denilerek ödeneklerin kullanımında idarenin imkânlarına göre tedbirler alınabilmesine olanak tanınmıştır.

Ancak Giresun İl Özel İdaresinin 55.000.000,00 TL olarak öngörülen 2018 yılı bütçesinden 13.12.2018 tarihli İl Genel Meclisi kararıyla ek bütçe hazırlanmaya kadar 152.213.303,84 TL (5 Finansman Kodundan) harcama yapılırken, diğer taraftan 104.169.610,71 TL öz gelir elde edilmiş, bunun 80.587.382,47 TL tutarındaki kısmı da “Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar” dan oluşmuştur. İdare, Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Pay olarak 11 ay boyunca 80.587.382,47 TL gelir elde edebilmişken, 80.000.000,00 TL olarak öngörülen ek bütçenin gelir tahminlerinde ise kalan bir aydan kısa sürede Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınacak Pay 63.000.000,00 TL olarak öngörülmüştür. Bu nedenle 80.000.000,00 TL olarak öngörülen ek bütçenin gelir tahminlerinin gerçekleşmesini beklemek mümkün gözükmemektedir. Kaldı ki 2018 yılı sonu itibarıyla idarenin bir yıllık gelir bütçesi 108.478.348,85 TL (Öz gelir) olarak sonuçlanmış, bu tutar içinde Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Pay 81.680.791,15 TL olarak gerçekleşmiştir.

Gerek 55.000.000,00 TL olarak öngörülen 2018 yılı bütçesinin 80.000.000,00 TL gibi bir ek bütçe (10.000.000,00 TL da Finansman Bütçesi) ile güncellemesi ihtiyacının oluşması, gerek ek gelir bütçesinin yukarıda açıklandığı üzere gerçekleşmesi mümkün olmayan öngörülere dayandırılması nedeniyle idarenin bütçe tahminlerinin gerçekçi beklentilerle hazırlanmadığı değerlendirilmektedir. İdarenin yıl içerisinde ödeneksiz harcamada bulunması meclis tarafından bütçe ile verilen harcama yetkisini aşmak anlamına gelmektedir ve yukarıda açıklandığı üzere 5018 sayılı Kanun, 5302 sayılı Kanun ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Giresun İl Özel İdaresinin faaliyet alanı çerçevesinde yapmış olduğu acil ve önceden öngörülemeyen işlerin çok fazla olması nedeniyle ödenek üstü harcama yapılması zorunluluğu olduğu, bu nedenle ek bütçe yapıldığı, 2019 yılı için gerekli tedbirlerin alınmaya çalışıldığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak bütçede öngörülen ödeneklerin üzerinde harcama yapılamayacağı hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 3: Yönetim Kadrolarına “Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik” Hükümlerine Uyulmadan Atama Yapılması

Mahalli idarelerde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine tabi olarak görev yapan devlet memurlarının, liyakat ve kariyer ilkeleri çerçevesinde, hizmet gerekleri ve personel planlaması esas alınarak, görevde yükselme veya unvan değişikliği suretiyle üst kadrolara atanmalarına ilişkin hususlar Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelikle düzenlenmiştir.

Yönetmelik’in 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasında görevde yükselmeye tabi kadrolar belirtilmiş, “yönetim hizmetleri” grubunu gösteren (a) bendinde de “Müdür” kadrosu bu unvanlar arasında sayılmıştır. Görevde yükselme suretiyle atanacaklarda aranacak genel şartlar Yönetmelik’in 6’ncı maddesinde;

“(1) Görevde yükselme suretiyle atanacaklarda aşağıdaki genel şartlar aranır.

a) Görevde yükselme sınavında başarılı olmak.

b) Bu Yönetmelik kapsamındaki kadrolara atanabilmek için son müracaat tarihi itibarıyla 5 inci maddede öngörülen alt görevlerde toplam en az bir yıl çalışmış olmak. Ancak yeni kurulan mahalli idarelerde ilk yıl bu süre şartı aranmaz.”

denilmek suretiyle açıklanmıştır.

Görevde yükselme suretiyle atanacaklarda aranacak genel şartlar yanında atamalarda dikkate alınması gereken özel şartlar Yönetmelik’in 7’nci maddesinde düzenlenmiş, müdür kadrolarına yapılacak atamalarda aranacak özel şartlar maddenin 1’inci fıkrasında;

“(1) 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılan unvanlara görevde yükselme suretiyle yapılacak atamalarda aşağıdaki özel şartlar aranır.

a) Müdür ve şube müdürü kadrosuna atanabilmek için;

1) 657 sayılı Kanununun 68 inci maddesinin (B) bendinde belirtilen atanma şartlarını taşımak,

2) Fakülte veya en az dört yıllık yüksekokul mezunu olmak,

3)

4) Ekli (2) sayılı listede sayılan müdürlükler için son müracaat tarihi itibariyle iki yılı uzman, sivil savunma uzmanı, şef, ayniyat saymanı, kontrol memuru, eğitmen veya muhasebeci kadrosunda çalışmış olmak”

şartlarına tabi tutulmuştur.

Yönetmelikle yapılan bu düzenlemelere göre il özel idarelerinde boş bulunan müdür kadrolarına atama yapılabilmesi, görevde yükselme sınavına girerek başarılı olunması ve bunun yanı sıra belirtilen özel şartların da gerçekleşmesi koşuluna bağlıdır.

Ancak, Giresun İl Özel İdaresinin kadrolarında görev yapmakta iken, 18.02.2018 tarihli “Personel Hareketleri Onayı”yla Görele İlçe Özel İdare Müdürü ve Çanakçı İlçe Özel İdare Müdürü kadrolarına ataması gerçekleştirilen personelin görevde yükselme sınavına tabi tutulmadığı, Çanakçı İlçe Özel İdare Müdürü kadrosuna yapılan atamada Yönetmelik’in 7/a/4’üncü maddesinde belirtilen kadrolarda iki yıl çalışmış olma koşulunun da göz ardı edildiği görülmüştür.

Söz konusu atama işlemlerinin Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik hükümlerine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; “30/03/2018 tarihli personel atama onayıyla İdaremiz Mali Hizmetler Uzmanı kadrosunda bulunan personelimiz Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığının vermiş olduğu görüş yazısına istinaden görevde yükselme sınavına tabi tutulmadan Görele İlçe Özel İdare müdürlüğüne ataması yapılmıştır.

Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmelik 18/04/1999 tarih ve 23670 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

Anılan Yönetmeliğin "Kapsam" başlıklı 2 inci fıkrasında da istisna hükümlere yer verilmiştir.

Bu 2 inci maddenin 2 inci fıkrasının c bendinde de "c)Kanunlar tüzükler veya yönetmelikler çerçevesinde yardımcılık ya da stajyerlik dönemi sonunda öngörülen yeterlilik sınavı veya tez aşamalarında başarılı olduktan sonra atanabilecek görevlere, yapılacak atamalarda bu yönetmelik hükümleri uygulanmaz." Hükümü bulunmaktadır.

Kamu Kurum ve kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına

Dair Genel Yönetmelik hükmü uyarınca kurumlar kendi kurumsal yönetmeliklerini yürürlüğe koymaktadırlar.

10/12/2003 tarih 2018 sayılı Kamu mali Yönetimi ve Kontrol kanununun 60 inci maddesinde "İdarelerin mali hizmetler birimlerinde mali hizmetler uzman yardımcısı ve mali hizmetler uzmanı çalıştırılabilir. Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı kadrolarına veya pozisyonlarına atanabilmek için 657 sayılı Devlet memurları Kanununun 48 inci maddesinde sayılan genel şartlara ilave olarak;

a) En az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki öğretim kurumlarından mezun olmak,

b) Yapılacak özel yarışma sınavında başarılı olmak,

c) Sınavın yapıldığı yılın başı itibarıyla 30 yaşını doldurmamış olmak,

şartları aranır. Hükmü yer almaktadır.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun "Uzman İstihdamı "başlıklı ek 41 inci maddesinde bakanlıklarda ve bağlı kuruluşlarda uzman istihdam edilmesi usul ve esasları düzenlenmiş bulunmaktadır.

10/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60 inci maddesi ile 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı devlet Memurları Kanununun Ek 41 inci maddesi hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığınca 06/02/2013 tarihli ve 28551 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Ayrıca mahalli idareler görevde yükselme yönetmeliği unvan değişiklii esaslarına dair yönetmeliğin Görevde yükselme sınavına tabi olarak atanacaklarda aranacak özel şartlar başlıklı 7. Maddesinde Müdür kadrosuna atanacakları belirtmiş olup;

"MADDE 7 - (Değişik:RG-7/5/2014-28993)

(1) 5 inci maddenin birinci fıkrasında sayılan unvanlara görevde yükselme suretiyle yapılacak

atamalarda aşağıdaki özel şartlar aranır.

a) Müdür ve şube müdürü kadrosuna atanabilmek için;

- 1) 657 sayılı Kanununun 68 inci maddesinin (B) bendinde belirtilen atanma şartlarını taşımak,
- 2) Fakülte veya en az dört yıllık yüksekokul mezunu olmak,
- 3) Ekli (1) sayılı listede sayılan ve teknik öğrenim gerektiren müdürlüklere atanabilmek için; yükseköğretim kurumlarının, kadronun görev alanı ile ilgili eğitim ve öğretimde bulunan en az dört yıllık bölümlerinden veya bu bölümlere denkliği kabul edilen yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarının ilgili bölümlerinden mezun olmak,
- 4) Ekli (2) sayılı listede sayılan müdürlükler için son müracaat tarihi itibariyle iki yılı uzman, sivil savunma uzmanı, şef, ayniyat saymanı, kontrol memuru, eğitmen veya muhasebeci kadrosunda çalışmış olmak," şeklinde müdürlük sınavına girebilecekler belirtilmiştir. Söz konusu kadrolar arasında kariyer uzmanlık olan Mali Hizmetler Uzmanları sayılmamıştır. Bu nedenle zaten Mali Hizmetler Uzmanlarının Müdürlük sınavına giremeyeceği bu maddeden anlaşılmaktadır.

Ayrıca bu konuda tarafımızca Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığının (07/09/2009 tarih ve 6578 nolu) görüşü alınmış söz konusu atama bu görüş doğrultusunda yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen hükümler uyarınca ; genel hükümler ve kurumsal yönetmelikler ve görüş yazıları doğrultusunda Mali Hizmetler Uzmanlarının şube Müdürü kadrolarına atanmalarının mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığının görüş yazısı yazımız ekindedir. (ek 4)

Maddede Çanakçı İlçe Özel İdare Müdürlüğüne yapılan atamada sorulmuş olup;

Ataması yapılan İlçe Özel İdare Müdürü 2009 ve 2014 yıllarında Karabörk belediye Başkanı, görevlerinde bulunmuştur. Seçilmiş unvanı olduğundan görevde yükselme sınavına girmeden ataması yapılmıştır.

Ayrıca söz konusu personel 15/02/2016 ve 29/02/2016 tarihleri arasında da Rize Belediyesi Özel Kalem Müdürlüğü görevlerinde de bulunmuştur.”

denilmektedir.

Sonuç olarak Mali Hizmetler Uzmanı kadrosunda iken İlçe Özel İdare Müdürü kadrosuna yapılan atama ile ilgili olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta, atamanın Devlet Personel Başkanlığının görüşü alınarak yapıldığı, “Kamu Kurum ve Kuruluşlarında

Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmelik'in 2'nci maddesi uyarınca mali hizmetler uzmanlığı kadrosunda bulunan bir kişinin "müdür" kadrosuna yapılacak ataması için sınav şartının olmadığı ileri sürülmektedir ki, Devlet Personel Başkanlığı da görüşünü aynı Yönetmelik maddesine dayandırmaktadır. Yapılan atamaya dayanak olarak gösterilen Yönetmelik'in 2'nci maddesinin (c) fıkrasında, yardımcılık ya da stajyerlik dönemi sonunda yeterlik sınavında başarılı olduktan sonra atanabilecek görevlere yapılan atamaların, bu Yönetmelik hükümlerine tabi olmadığı belirtilmiştir. Madde hükmü, kişinin yardımcılık ya da stajyerlik dönemini geçirdiği kadro ile ilgilidir. Yani mali hizmetler uzmanlığı yeterlik sınavını vererek mali hizmetler uzman yardımcılığından mali hizmetler uzmanı kadrosuna yapılacak atama bu Yönetmelik hükümlerine tabi değildir. Dolayısıyla Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Genel Yönetmelik'in 2'nci maddesinin bulgumuzda konu edilen hususla ilgisi bulunmamaktadır.

Yine kamu idaresince verilen cevapta, Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik'in 7'nci maddesinde müdür kadrosuna yapılacak atama için iki yıl çalışmış olma koşulu getirilen kadrolar arasında mali hizmetler uzmanlığı kadrosunun bulunmadığı, dolayısıyla da sınava girme şartının gerekmediği, ileri sürülmektedir. Yönetmelik'in 7'nci maddesinde "müdür" kadrosuna atama yapılabilmesinin koşulları somut olarak tek tek belirtilmiştir. Bu koşullardan biri de maddede belirtilen kadrolarda iki yıl çalışmış olma koşuludur. Söz konusu unvanlar arasında "mali hizmetler uzmanı" yer almamakla birlikte "uzman" unvanı belirtilmiştir. Ayrıca mali hizmetler uzmanı unvanının yer almaması atama için sınav koşulunun göz ardı edilmesine gerekçe oluşturmamalıdır.

Çanakçı İlçe Özel İdare Müdürü kadrosuna yapılan atamaya ilişkin olarak, ataması yapılan kişinin daha önce belediye başkanlığı ve belediye özel kalem müdürlüğü görevlerini yapmış olması nedeniyle doğrudan müdür olarak atamasının yapıldığı ileri sürülmektedir. Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik'in 20'inci maddesinin (ç) bendinde yer alan "istisnai memurluklarda çalışanlar veya çalışmış olanların, bu Yönetmelik kapsamındaki kadrolara atanacakları kadro için öngörülen şartları taşımaları kaydıyla sınavsız atanabilecekleri" şeklindeki düzenleme 07.05.2014 tarih ve 28993 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Mahalli İdareler Personelinin Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 19'uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Düzenleme yürürlükten kaldırılmadan önce, özel kalem müdürlüğü görevinde bulunanlar görevde yükselme sınavına

girmeden atanabilecek iken, artık bu mümkün değildir. Özel kalem müdürlüğü kadrosuna atanmış olmanın, görevde yükselmeye tabi bir kadroya görevde yükselme sınavına girmeden atama yapılmasına gerekçe oluşturmadığı düşünülmektedir.

BULGU 4: İl Özel İdaresinin Kendi Kullanımı İçin Ya da Diğer Kamu Tüzel Kişiliklerinin İhtiyaçlarının Karşılanması Maksadıyla, Yüksek Oranda Taşıtlı ve İş Makinesi Kiralama Yöntemine Başvurulması

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "İl özel idaresinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 6'ncı maddesinde;

"İl özel idaresi mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla;

a) Gençlik ve spor Sağlık, tarım, sanayi ve ticaret; Belediye sınırları il sınırı olan Büyükşehir Belediyeleri hariç ilin çevre düzeni plânı, bayındırlık ve iskân, toprağın korunması, erozyonun önlenmesi, kültür, sanat, turizm, sosyal hizmet ve yardımlar, yoksullara mikro kredi verilmesi, çocuk yuvaları ve yetiştirme yurtları; ilk ve orta öğretim kurumlarının arsa temini, binalarının yapım, bakım ve onarımı ile diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin hizmetleri il sınırları içinde,

b) İmar, yol, su, kanalizasyon, katı atık, çevre, acil yardım ve kurtarma (...); orman köylerinin desteklenmesi, ağaçlandırma, park ve bahçe tesisine ilişkin hizmetleri belediye sınırları dışında,

Yapmakla görevli ve yetkilidir.

....."

denilmek suretiyle il özel idaresinin görev tanımı yapılmıştır. Kanun'un bu maddesi kapsamında il özel idaresinin görevlerini yerine getirirken kullandığı en önemli kaynak görev personeli ile iş makineleri ve araçlardır. Sağlık alanında çalışan bir kurumun görev alanındaki kaynakların temel olarak sağlık personeli ile tıbbi malzeme ve cihazlar, eğitim alanında çalışan bir kurumun görev alanındaki kaynakların eğitim personeli ile eğitim ortamı ve eğitim araçları olması gibi.

İl özel idarelerinde görev tanımı içinde yer alan hizmetler temel olarak yatırım işlerine yönelik olması nedeniyle idarenin bu hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanacağı asıl kaynağın söz konusu yatırımların gerçekleştirilmesinde faydalanılacak araçlar olması da

hizmetin gereğidir. Bu nedenledir ki idarenin bu hizmetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyacağı her türden kaynağa sahip olması idarenin kurumsal yapısından kaynaklanmaktadır.

Giresun İl Özel İdaresi de kurumsal yapısı gereği ihtiyaç duyduğu kaynaklara kısıtlı imkânlarla da olsa sahiptir. Bu kaynaklar arasında ön plana çıkan iş makinesi ve taşıtlar da bulunmakla birlikte mevcut iş makinesi ve araçlarının yetersizliğinden bahisle iş makinesi ve taşıt kiralınması yoluna gidildiği görülmüştür. Ancak iş makinesi ve taşıt kiralınması hususunda aşağıda açıklanan olumsuzluklar gözlemlenmiştir.

1- İdarenin mülkiyetinde olan taşıt ve iş makinelerinin ilçelerde Kaymakamlık ya da Köylere Hizmet Götürme Birliklerinin kullanımına terkedilmesi

İdarenin envanterinde 33'ü binek araç, 16'sı pick-up/ kamyonet, 3'ü minibüs, 3'ü ambulans/cenaze aracı, 54'ü damperli kamyon, 5'i kar bıçaklı kamyon, 5'i çekici kamyon, 12'si lastik tekerlekli yükleyici, 4'ü kanal kazıcı, 3'ü dozer, 29'u greyder, 10 u ekskavatör olan ve diğerleri çeşitli evsafıta, toplam 228 adet taşıt ve iş makinesi bulunmaktadır. Bunlardan 134 adedi Giresun İl Özel İdaresinin kendi iradesi kapsamında üzerinde her türlü tasarrufu gerçekleştirebildiği araçlardır. Yine bu araçlar idarenin ihtiyaçları kapsamında sevk ve idare edilmektedir.

Ancak, idarece ayrıntıları belirtilen taşıt ve iş makinelerinden 94 adedinin ilçelerde köylere hizmet götürme birlikleri aracılığı ile ilçe yönetimlerine (kaymakamlıklar) kullandırıldığı görülmüştür.

İl özel idareleri 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, köylere hizmet götürme birlikleri ise 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu ile kurulmuş birbirlerinden hukuki statü, kuruluş yapısı, organları, yönetimi, görev, yetki ve sorumlulukları nedeniyle farklı idari yapılardır.

Köylere hizmet götürme birliklerinin kuruluşu Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun 18'inci maddesinde düzenlenmiştir. Köylere hizmet götürme birlikleri bu maddenin ilk fıkrasındaki düzenlemeye göre ilçelerde, tarım ürünlerinin pazarlanması hariç olmak üzere, yol, su, kanalizasyon ve benzeri altyapı tesisleri ile köylere ait diğer hizmetlerin yürütülmesine yardımcı olmak, bizzat yapmak, yaptırmak ve kırsal kalkınmayı sağlamak görevini üstlenmiştir.

Maddenin değişik üçüncü fıkrası ise il özel idareleri ile köylere hizmet götürme birliklerinin nasıl bir işbirliği yürütebileceğine ilişkin düzenlemeyi açıklamaktadır:

“Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri; köye yönelik

hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri köylere hizmet götürme birliklerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilirler.”

Görüleceği üzere buradaki ilişki ödeneklerin kullanılması şeklinde düzenlenmiş olup başkaca bir usul öngörülmemiştir. Ödenek aktarılmasına ilişkin esaslar da bu fıkranın devamında ve 5’inci fıkroda açıklanmıştır.

Bu nedenle İl Özel İdaresine ait herhangi bir kaynağın köylere hizmet götürme birliklerinin doğrudan tasarrufu altında kullanılmak üzere birlik yönetimine bırakılması söz konusu yasal çerçeve içerisinde mümkün değildir.

2- İdarenin mülkiyetinde olan taşıt ve iş makinelerinin yetersizliğinden bahisle kiralama yöntemine başvurulması

1’inci maddede açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin mülkiyetinde bulunan araçların kendi tasarrufundan çıkması sonucu, idarenin iş ve hizmetlerinin yerine getirilmesini teminen taşıt veya iş makinesi kiralama hizmeti satın alınması ihtiyacı gündeme gelmektedir. Zira birbirlerine yakın olmakla birlikte, herhangi bir ilçede ihtiyaç duyulmakla birlikte diğerinde mevcut bulunan ve il özel idaresinin kendi mülkiyetinde bulunan bir araç ya da iş makinesi o ilçeden alınıp diğerinde çalıştırılmamaktadır.

3- Köylere hizmet götürme birlikleri için taşıt ve iş makinesi kiralaması yapılması

1’inci maddede açıklanan, mülkiyeti Giresun İl Özel İdaresine ait taşıt ve iş makinelerinin köylere hizmet götürme birliklerine kullanılması dışında yine bu birliklerinin kullanımına verilmek üzere iş makinesi kiralama yöntemine başvurulduğu görülmüştür. Köylere hizmet götürme birlikleri için il özel idaresi kaynaklarından doğrudan iş makinesi kiralanması hususu yine 1’inci maddede açıklanan nedenlerle mümkün görülmemektedir.

Diğer taraftan yapılan bu kiralamalara ilişkin ödeme belgelerinin incelenmesinde; hizmet satın alınmasına ilişkin talep yazılarında ihtiyaç gerekçelerinin tam olarak ortaya konulmadığı (örneğin ‘ köyünde kullanılmak üzere...’ gibi genel ifadelerin yer aldığı), işin niteliğinin ve boyutunun tam olarak açıklanmadığı, kiralanılan araçların kiralama şartlarına ilişkin yükümlülükleri ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin bir kontrol mekanizmasının bulunmadığı (Örneğin, 150 saat çalıştırmak üzere kiralanmış bir iş makinesinin bu yükümlülüğünü yerine getirip getirmediğine ilişkin bir takip sistemi/çizelgesinin bulunmaması)

da ayrıca gözlemlenmiştir. İl özel idarelerinin köylere hizmet götürme birliklerinin kullanımı maksadıyla araç kiralaması hususu uygun olmamakla beraber, idari tasarruf olarak değerlendirilerek böyle bir usule başvurulduğu düşünülse bile, kiralama işlemi ile gerçekleşen giderin ödenmesi esnasında idarenin, bu giderin gerçekten yerine getirilen bir hizmet karşılığı olduğunu takip etmesi gerektiği düşünülmektedir.

4- İl özel idaresinin kendi kullanımına münhasır olarak kiralanan araçlar dışında il genelindeki diğer kurumlar için de binek araç kiralınması

5302 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde,

‘.....

Kamu kurum ve kuruluşlarının 5/1/1961 tarihli ve 237 sayılı Taşıt Kanunu kapsamındaki araçlarının alımı, işletilmesi, bakım ve onarımı ile bürolarının ihtiyaçları; kamu konutlarının yapım, bakım, işletme ve onarımı ile emniyet hizmetlerinin gerektirdiği teçhizat alımıyla ilgili harcamalar il özel idaresi bütçesinden karşılanabilir.

.....

Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırası, il özel idaresinin malî durumu, hizmetin ivediliği ve verildiği yerin gelişmişlik düzeyi dikkate alınarak belirlenir.’

denilmektedir.

Her ne kadar 5302 sayılı Kanun diğer kurumların taşıt ihtiyaçlarının özel idarece karşılanabileceğine izin vermiş ise de, bu taleplerin yerine getirilmesinin kurumun mali durumunun izin verdiği ölçüde gerçekleştirilebileceği açıktır.

2018 yılı yevmiye kayıtları içinde taşıt kiralaması olarak (binek) 3.550.144,98 TL tutarında bütçe gideri kayıtlı olduğu görülmektedir. İdarece belirtilen rakamlara göre 2018 yılında bu şekilde kiralama usulü ile çalıştırılan 44 adet binek araç bulunmaktadır. Bunlardan 17 adedinin Genel Sekreterlik ve bağlı birimlerinde, kalan 27 adedinin de diğer kurumlarda hizmet gördüğü belirtilmiştir. Her ne kadar Genel Sekreterlik ve bağlı birimlerinde hizmet gördürülen binek araç sayısı 17 olarak gözükse de bunlardan bir kısmının yine diğer kurumlarda çalıştırılabildiği de ifade edilmiştir.

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılında tespit edilen 227.592.448,30 TL nakit açığı göz önüne alındığında, sadece binek araçlar için 3.550.144,98 TL tutarında bir mali yükün kurumun

bütçesine olumsuz yönde etki ettiği açıktır.

Bu mali tablo içinde diğer kurumlar için araç kiralama gideri ödenmesinin söz konusu olmaması gerektiği düşünülmektedir.

5- İş makinesi çalıştırılmasına yönelik idari bir yönetim politikası oluşturulmaması

Bir kurumun taşıt ve iş makinesi yönetimi, bu kaynakların en rantabl şekilde ne zaman, nerede, nasıl, ne miktarda ve kim tarafından kullanılacağına ilişkin kararlar ve takip mekanizmasını içerir.

Giresun İl Özel İdaresinde taşıt ve iş makinaları bir taraftan kendi yönetim tasarrufunda olmadığı kadar, diğer taraftan taşıt ve iş makinalarının görev alanlarında hizmetlerinin takibine ilişkin kontrolleri de içermemektedir. İdarenin mülkiyetine sahip olmakla birlikte üzerinde tasarruf yetkisine sahip olmadığı taşıt ve iş makinelerine ilişkin kısıtlar yukarıda 1'inci madde de açıklanmıştır. Diğer taraftan idare kendi tasarrufu ile çalıştırdığı taşıt ve iş makinelerinin çalıştırılma usul ve esaslarında yetki ve sorumlulukları belirlememiş, kontrol mekanizmalarını da geliştirmemiştir. Bu durumda taşıt ve iş makinelerinin ne ölçüde etkin ve verimli kullanıldığı hususu tereddüt yaratmaktadır. Dolayısıyla taşıt yönetiminin tek elde toplanması ile yetki ve sorumluluğun belirlenmesi hususu idarenin kısıtlı kaynaklarının rantabl kullanımına imkân sağlayacaktır.

Kamu idaresi cevabında; Giresun ilinin 16 ilçeye ve dağınık bir coğrafi yerleşime sahip olduğu, ilçelerde iş makinelerinin yetersiz kalması nedeniyle küçük ölçekli ve önceden öngörülemeyen heyelan ve benzeri doğal afetler için kiralama usulüne başvurulmak zorunda kalındığı, iş makinelerinin çalıştırılmasına ilişkin idari bir yönetim politikası oluşturulması yönünde çalışmalar yapılacağı belirtilmektedir.

Sonuç olarak bulgu konusu taşıt ve iş makinesi kiralanması işlemlerinde aksaklıkların olduğu ve iş makinesi çalıştırılmasına yönelik idari bir yönetim politikası oluşturulması gerektiği hususlarında idare ile görüş birliğine varılmıştır.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde belirtildiği üzere "*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlık ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulması, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından*

organizasyon, yöntem ve süreçlerin oluşturulması” iç kontrol mekanizması içerisinde değerlendirildiğinden, idarenin bulgu konusu tespitler ile ilgili faaliyetleri takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 5: 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nda Düzenlenen Doğrudan Temin Usulü İle Gerçekleştirilecek Harcamalara İlişkin Üst Sınırın Aşılması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 22’nci maddesinde belirtilen hallerde, ihtiyaçların ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulü ile karşılanmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Aynı Kanun’un “İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar” başlıklı 62’nci maddesinde de “*Bu Kanun kapsamındaki idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işleri için ihaleye çıkılmadan önce aşağıda belirtilen hususlara uyulması zorunludur*” denildikten sonra (ı) fıkrasında;

“(ı) (Ek: 30/7/2003-4964/38 md.) 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.”

denilmek suretiyle gerek “pazarlık usulü” gerek “doğrudan temin” usulü ile gerçekleştirilecek harcamaların üst sınırı belirlenmiştir.

Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılı bütçesi 55.000.000,00 TL, ek bütçesi ise 80.000.000,00 TL olup, 10.000.000,00 TL tutarındaki ek finansman bütçesi ile birlikte toplam bütçe ödenekleri 145.000.000,00 TL tutarındadır. 4734 sayılı Kanun’un 22’nci maddesi d fıkrası kapsamında değerlendirilebilecek mal ve hizmet alımları ile yatırımlar için ayrılan toplam ödenek miktarı bu bütçe içerisinde 118.330.000,00 TL tutarında bir kısmı ifade etmektedir. (Yolluklar, elektrik, su, telefon gibi tarifeli giderler, mahkeme harç ve giderleri ile benzerleri gibi doğrudan temine konu edilemeyecek gider türlerine ilişkin ödeneklerin bu tutarın hesabında düşülmesi gerekmekte birlikte, bu husus göz ardı edilmiştir.)

İdarenin 2018 yılında 4734 sayılı Kanun’un 22’inci maddesi d fıkrası kapsamında gerçekleştirdiği harcamalar, 18.047.540,95 TL tutarındaki kısmı hizmet alımları, 20.593.901,30 TL tutarındaki kısmı mal alımları ve 3.335.042,00 TL tutarındaki kısmı yapım işlerine ilişkin olmak üzere toplam 41.976.484,25 TL tutarındadır.

41.976.484,25 TL tutarındaki 4734 sayılı Kanun’un 22/d fıkrası kapsamında

gerçekleştirilen harcamaların, bu kapsamda değerlendirilebilecek mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin 118.330.000,00 TL tutarındaki toplam ödenek miktarına oranı % 35,47 dir. (Doğrudan temine konu edilemeyecek gider türlerine ilişkin ödenek miktarı düşüldüğünde bu oran daha da artacaktır.) Bu rakamlara göre 4734 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin (1) fıkrasında düzenlenen sınırlar aşılmış ancak Kamu İhale Kurulunun görüşü alınmadan doğrudan temin usulü ile mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine devam edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle Giresun İl Özel İdaresinin 2018 yılında doğrudan temin usulü ile gerçekleştirdiği harcamalar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile yapılan düzenlemelere aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; doğrudan temin usulü ile gerçekleştirilecek harcamalarda 4734 sayılı Kanunda öngörülen doğrudan temin sınırının aşılmaması, bu sınırın aşılması zorunlu olduğu hallerde Kamu İhale Kurumundan izin alınması gerektiği konusunda harcama birimlerine yazı ile bilgi verildiği belirtilmektedir.

Sonuç olarak bulgu konusu hususta idare ile görüş birliğine varılmıştır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 6: Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarının Bilançoda Birlikte Yer Alması

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 59 Dönem Faaliyet Sonuçları hesap grubunu açıklayan 360'ıncı maddesinde;

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

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

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)”

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

Ancak Giresun İl Özel İdaresi 2018 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosu

incelendiğinde, kurumun birimleri arasında yer alan İlçe Özel İdare Müdürlüklerinde gerçekleşen olumsuz faaliyet sonucu ile İl Özel İdaresinde gerçekleşen olumlu faaliyet sonucunun karşılıklı mahsubu gerçekleştirilmeden hem 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı hem de 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı ile bilançoya yansıtıldığı görülmüştür. Bir idarenin faaliyetlerinden kaynaklanan sonucun aynı anda hem olumlu hem de olumsuz olarak gerçekleşmesi mümkün olamayacağından, Giresun İl Özel İdaresi 2018 yılı bilançosunda 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ve 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabının bir arada gösterilmesinin yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümlerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında; E-İçişleri Analitik Muhasebe sisteminde merkez ve ilçe özel idare müdürlüklerinin dönem sonu işlemlerinin konsolidesinin otomatik olarak gerçekleştirilmemesi nedeniyle 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ve 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabının aynı dönem içinde birlikte çalıştığı ve bu nedenle bilançoda birlikte yer aldığı, Analitik Muhasebe modülündeki bu eksikliğin giderilmesi hususunda İçişleri Bakanlığı yardım masası ile iletişime geçildiği belirtilmektedir.

Sonuç olarak 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarının bilançoda birlikte yer almaması gerektiği hususunda idare ile görüş birliğine varılmıştır. Ancak e-içişleri sisteminin olumlu ve olumsuz faaliyet sonuçlarını bilançoda bir arada göstermesi Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine aykırıdır ve 2018 yılı mali tablolarında 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı ile 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı gerçek durumu yansıtmamaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49'uncu ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 48'inci maddeleri uyarınca mahalli idarelerde hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş bütçe ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanmasına temel olacak şekilde çıkarılması amacıyla Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği İçişleri Bakanlığınca çıkarılmıştır. Bu yönetmelik kapsamında yapılacak işlem ve kayıtlar bilgi teknolojilerinden yararlanarak hazırlanan programlar ile yapılmaktadır. İl özel idarelerinin kullanması amacıyla İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan e-içişleri sistemi Bütçe ve Muhasebe Modülü ile kayıt ve işlemler yapılmaktadır. Ancak sistem devreye girdiği 2009 yılından bu yana ihtiyaçları karşılayacak ölçüde geliştirilememiştir.

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

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI

06520 Balgat / ANKARA

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

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

9. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ TARAFINDAN SUNULAN MALİ TABLOLAR

GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
2018 YILI BİLANÇOSU

| AKTİF | Cari Yıl 2018 | PASİF | Cari Yıl 2018 |
|--|-----------------------|--|-----------------------|
| | TL | | TL |
| 1 DÖNEN VARLIKLAR | 13.539.696,64 | 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR | 180.241.699,60 |
| 10 HAZİR DEĞERLER | 3.536.456,88 | 30 KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR | 3.283.704,42 |
| 102 BANKA HESABI | 3.536.456,88 | 300 BANKA KREDİLERİ HESABI | 3.283.704,42 |
| 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-) | 0,00 | 32 FAALİYET BORÇLARI | 81.097.204,48 |
| 109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI | 0,00 | 320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI | 81.097.204,48 |
| 12 FAALİYET ALACAKLARI | 773.568,76 | 33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR | 75.342.895,19 |
| 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI | 0,00 | 330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI | 5.190.561,09 |
| 121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI | 771.992,24 | 333 EMANETLER HESABI | 70.152.334,10 |
| 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI | 1.576,52 | 36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER | 16.796.177,39 |
| 14 DİĞER ALACAKLAR | 38.252,27 | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI | 1.374.610,95 |
| 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI | 38.252,27 | 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI | 4.225.620,50 |
| 15 STOKLAR | 4.321.472,55 | 362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI | 288.976,42 |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI | 4.321.472,55 | 368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI | 10.906.969,52 |
| 16 ÖN ÖDEMELER | 531.154,14 | 37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 0,00 |
| 160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI | 0,00 | 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI | 0,00 |
| 162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI | 530.700,02 | 38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI | 3.721.718,12 |
| 165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI | 454,12 | 381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI | 3.721.718,12 |
| 19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR | 4.338.792,04 | 39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI | 0,00 |
| 190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI | 4.338.792,04 | 391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI | 0,00 |
| 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI | 0,00 | 4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR | 53.247.699,71 |
| 2 DURAN VARLIKLAR | 450.717.647,88 | 40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR | 16.063.941,89 |
| 22 FAALİYET ALACAKLARI | 50.545,87 | 400 BANKA KREDİLERİ HESABI | 16.063.941,89 |
| 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI | 50.545,87 | 43 DİĞER BORÇLAR | 13.822.838,82 |
| 227 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI | 0,00 | 438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI | 13.822.838,82 |
| 24 MALİ DURAN VARLIKLAR | 16.092.861,00 | 47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 13.287.156,90 |
| 240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI | 11.092.861,00 | 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI | 13.287.156,90 |
| 241 MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI | 5.000.000,00 | 48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI | 10.073.762,10 |

| | | | |
|---|-----------------------|---|-----------------------|
| 247 SERMAYE TAAHHÜTLERİ HESABI (-) | 0,00 | 481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI | 10.073.762,10 |
| 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR | 434.558.896,70 | 5 ÖZ KAYNAKLAR | 230.767.945,21 |
| 250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI | 69.347.157,74 | 50 NET DEĞER | 51.703.721,03 |
| 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI | 141.359.763,56 | 500 NET DEĞER HESABI | 51.703.721,03 |
| 252 BİNALAR HESABI | 153.737.183,86 | 51 DEĞER HAREKETLERİ | 4.156.834,28 |
| 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI | 18.194.912,17 | 511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI | 0,00 |
| 254 TAŞITLAR HESABI | 7.243.994,07 | 519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI | 4.156.834,28 |
| 255 DEMİRBAŞLAR HESABI | 6.095.153,68 | 57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI | 149.288.228,73 |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-) | -23.630.907,86 | 570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI | 149.288.228,73 |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI | 62.211.639,48 | 58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI | -614.240,32 |
| 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR | 0,00 | 580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-) | -614.240,32 |
| 260 HAKLAR HESABI | 503.657,45 | 59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI | 26.233.401,49 |
| 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-) | -503.657,45 | 590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI | 26.236.802,02 |
| 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR | 15.344,31 | 591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-) | -3.400,53 |
| 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI | 940.981,99 | | |
| 299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-) | -925.637,68 | | |
| AKTİF TOPLAMI | 464.257.344,52 | PASİF TOPLAMI | 464.257.344,52 |

| | |
|--------------------------------------|-----------------------|
| NAZIM HESAPLAR | 89.208.178,88 |
| | TL |
| 910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI | 23.626.354,14 |
| | |
| 920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI | 55.581.824,74 |
| | |
| 971 BORÇLANMA KARŞILIĞI HESABI | 10.000.000,00 |
| | |
| GENEL TOPLAM : | 553.465.523,40 |

| | |
|---|-----------------------|
| NAZIM HESAPLAR | 89.208.178,88 |
| | TL |
| | |
| 911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI | 23.626.354,14 |
| | |
| 921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI | 55.581.824,74 |
| | |
| 970 BORÇLANMA | 10.000.000,00 |
| | |
| GENEL TOPLAM : | 553.465.523,40 |

GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
2018 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

| H. Kodu | Yardımcı Hesap | | | | GELİRİN TÜRÜ | 2016 Yılı (TL) | 2017 Yılı (TL) | Cari Yıl (2018) (TL) |
|--------------------------------|----------------|-------|-------|-------|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| | Kod.1 | Kod.2 | Kod.3 | Kod.4 | | | | |
| 600 | 1 | 0 | 0 | 0 | Vergi Gelirleri | 2.105.618,40 | 2.983.783,94 | 3.690.709,87 |
| 600 | 3 | 0 | 0 | 0 | Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri | 1.736.234,79 | 17.268.442,13 | 7.133.786,69 |
| 600 | 4 | 0 | 0 | 0 | Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler | 134.557.665,00 | 111.116.752,30 | 121.089.874,14 |
| 600 | 5 | 0 | 0 | 0 | Diğer Gelirler | 59.775.880,88 | 71.668.859,77 | 84.075.423,01 |
| 600 | 11 | 0 | 0 | 0 | Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri | 0,00 | 0,00 | 6.344.481,19 |
| 600 | 25 | 0 | 0 | 0 | Kamu İdarelerinden Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan Varlıklardan Elde Edilen Gelirler | 0,00 | 342.218,17 | 132.118,29 |
| GELİRLER TOPLAMI: | | | | | | 198.175.399,07 | 203.380.056,31 | 222.466.393,19 |
| H. Kodu | Yardımcı Hesap | | | | GİDERİN TÜRÜ | 2016 Yılı (TL) | 2017 Yılı (TL) | Cari Yıl (2018) (TL) |
| | Kod.1 | Kod.2 | Kod.3 | Kod.4 | | | | |
| 630 | 1 | 0 | 0 | 0 | Personel Giderleri | 36.260.034,40 | 45.255.024,80 | 45.726.520,98 |
| 630 | 2 | 0 | 0 | 0 | Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri | 4.271.910,07 | 6.514.034,88 | 7.101.506,20 |
| 630 | 3 | 0 | 0 | 0 | Mal Ve Hizmet Alım Giderleri | 94.047.494,25 | 93.813.506,23 | 99.540.095,50 |
| 630 | 4 | 0 | 0 | 0 | Faiz Giderleri | 2.125.043,62 | 39.871,14 | 10.573.126,61 |
| 630 | 5 | 0 | 0 | 0 | Cari Transferler | 10.509.284,15 | 13.630.156,62 | 10.845.888,55 |
| 630 | 7 | 0 | 0 | 0 | Sermaye Transferleri | 2.876.062,00 | 1.507.627,33 | 30.611,16 |
| 630 | 11 | 0 | 0 | 0 | Değer Ve Miktar Değişimleri Giderleri | 7.000,00 | 8.428,01 | 524.716,00 |
| 630 | 12 | 0 | 0 | 0 | Gelirlerin Ret Ve İadesinden Kaynaklanan Giderler | 0,00 | 12.414,50 | 7.213,75 |
| 630 | 13 | 0 | 0 | 0 | Amortisman Giderleri | 1.036.709,84 | 944.128,82 | 735.347,06 |
| 630 | 14 | 0 | 0 | 0 | İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 18.033.590,74 | 18.370.831,59 | 14.115.353,59 |
| 630 | 20 | 0 | 0 | 0 | Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler | 0,00 | 0,00 | 78.143,93 |
| 630 | 25 | 0 | 0 | 0 | Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Mali Olmayan Varlıklardan Kaynaklanan Giderler | 0,00 | 4.641.493,71 | 3.688.758,41 |
| 630 | 30 | 0 | 0 | 0 | Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler | 19.228,10 | 28.851,00 | 3.256.610,63 |
| 630 | 99 | 0 | 0 | 0 | Diğer Giderler | 0,00 | 71.683,55 | 9.099,33 |
| GİDERLER TOPLAMI : | | | | | | 169.186.357,17 | 184.838.052,18 | 196.232.991,70 |
| FAALİYET SONUCU (+ / -) | | | | | | | | 26.233.401,49 |

EK 2: İZLEME

| Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu | | | |
|--|-------------------|---------------------------------------|---|
| Bulgu Adı | Yıl/Yıllar | İdare Tarafından Yapılan İşlem | Açıklama |
| 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı Maddesi Kapsamındaki Yatırımlar İçin Merkezi İdare Tarafından Aktarılan ve Başka Amaçlarla Kullanılmayacak Olan Ödenek Karşılığı Kaynağın, Giresun İl Özel İdaresi Tarafından Tahsis Amacı Dışında İl Özel İdaresi Bütçesi Ödenekleri İle Karşılanması Gereken Faaliyetler İçin Kullanılması ve Bu Ödeneklere İlişkin Nakit ile Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler Karşılığı Nakdin Banka Hesaplarında Bulunmaması | 2017 | Yerine Getirilmedi | Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler / Bulgu-1 |
| 5902 sayılı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un Ek 1'inci Maddesinin 5'inci Fıkrası Uyarınca Giresun İl Özel İdaresi 2017 Yılı Bütçesinden Ayrılması Gereken Ödenegin Ayrılmaması ve Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığına Bildirilmemesi | 2017 | Tam Olarak Yerine Getirildi | |

| | | | |
|--|------|-----------------------------------|---|
| 3213 Sayılı Maden Kanununa Göre, Aynı Kanunda Belirlenen Oranlar Üzerinden Hesaplanacak Devlet Hakkı ve Özel İdare Payının Ruhsat Sahiplerince Maden İşleri Genel Müdürlüğüne Yatırılması Gerekirken Yatırılmaması ve Söz Konusu Devlet Hakkından Maden İşleri Genel Müdürlüğüne İl Özel İdaresi Payı Olarak Hesaplanan Tutarların Giresun İl Özel İdaresi Hesabına Aktarılmaması. | 2017 | Kısmen Yerine Getirildi | Maden İşleri Genel Müdürlüğünden alınabilen veri ve bilgiler ışığında işlem gerçekleştirilebildiğinden elde edilen veriler kadar kayıt gerçekleştirilmektedir. |
| Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ve Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarının Bilançoda Birlikte Yer Alması | 2017 | Yerine Getirilmedi | Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler / Bulgu-6 |
| Giresun İl Özel İdaresine Ait Bazı Taşınmazların Kamu Kurumu Olmayan Tüzel Kişilere Bedelsiz Olarak Tahsisi Ve Kamu Kurumlarına Sosyal Tesis Olarak ve Süresiz Olarak Tahsis Edilmesi | 2017 | Tam Olarak Yerine Getirildi | |
| Daha Avantajlı Olan Elektrik Sanayi Abone Grubu Tarifesi Yararlanılmaması | 2017 | Kısmen Yerine Getirildi | 2017 yılı raporunda konu edilen husus idarenin ÜLPER şantiyesindeki asfalt plent tesisinde sanayi elektriği kullanmak suretiyle indirimli elektrik enerjisi temin edilebileceğine ilişkin olup, kullanılan elektrik enerjisini sanayi |

| | | | |
|--|------|-------------------------|---|
| | | | elektriği olarak değerlendirilebilmek için söz konusu işyerinin sanayi belgesinin bulunması gerektiği, bu belgenin alınabilmesi için Çevre ve Şehircilik Bakanlığından ÇED raporu alınması gerektiği, bunun da proje ve benzeri nedenler ile yüksek maliyetinin olduğu, idarenin kapanması beklenirken bu işlemlere girişmekten kaçınıldığı ve dolayısıyla herhangi bir işlem yapılmadığı yönünde bilgi edinilmiştir. |
| Kiraya Verilen Taşınmazların Kayıtlı Değerleri ile Kira Bedellerinin Mali Tablolarda İzlenmemesi | 2017 | Kısmen Yerine Getirildi | İdarenin ticari mülklerinin değer tespit çalışmaları devam ettiği için, kiralamalara ilişkin bilgilerin muhasebe kayıtlarına yansıtılması mümkün olamamıştır. |
| Su, Elektrik, Doğalgaz Gibi İhtiyaçların Karşılama Amacıyla Oluşturulan Abonelikler İçin Ödenen Depozito ve Teminatların Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Takip Edilmemesi | 2017 | Kısmen Yerine Getirildi | Bulgu konusu hususa yönelik çalışmalar başlatılmış ve sürdürülmektedir. |

| | | | |
|--|------|--------------------|---|
| Giresun İl Özel İdaresince Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilen veya Diğer Kamu İdarelerince Tahsisli Kullanılan Taşınmazlarla İlgili Tahsis İşlemlerinin Muhasebeleştirilmemesi | 2017 | Yerine Getirilmedi | Denetim Görüşünün Dayanakları / Bulgu-3 |
| Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu İçinde Yer Alan Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılmaması | 2017 | Yerine Getirilmedi | Denetim Görüşünün Dayanakları / Bulgu-2 |