



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

AMASYA İL ÖZEL İDARESİ
2016 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2017

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	5
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	6
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	12
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	13
8.	EKLER.....	40

KISALTMALAR

AYM: Anayasa Mahkemesi

BKK: Bakanlar Kurulu Kararı

KHGB: Köylere Hizmet Götürme Birliği

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: 2016 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu	1
Tablo 2: 2016 Yılı Ödenekler Tablosu	1
Tablo 3: 2016 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu	2
Tablo 4: Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarmaları Tablosu	37
Tablo 5: Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarmaları Tablosu	38

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Mali Yapı

Amasya 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 2016 yılı bütçesi ile verilen ödenekler ve ilgili kanunlarla merkezi idareden aktarılan diğer kaynaklarla yürütmektedir.

Bu kapsamda Amasya İl Özel İdaresinin 2016 yılı bütçesiyle 42.500.000,00 TL gelir ve ödenek öngörülmüş olup, 69.550.264,30 TL 2015 yılından devreden ödenek, Merkezi İdare Bütçesinden kullanım amacı belirlenmiş yatırımlar için aktarılan toplam 110.864.960,58 TL ödenek, ek bütçe ile verilen 18.273.632,00 TL ek ödenek ve yıl içinde iptal edilen 62,00 TL ödenek ile birlikte yılı ödenekleri 241.188.794,88 TL'ye ulaşmıştır.

Amasya İl Özel İdaresinin sunulan mali tablolarına göre 2016 yılı Gelir ve Gider durumu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 1: 2016 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu

Gelir Türü	Bütçe Tahmini	Gerçekleşme
Vergi Gelirleri	145.000,00	110.321,78
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	6.696.002,00	3.433.063,06
Alınan Bağış ve Yardımlar	16,00	113.207.423,99
Diğer Gelirler	35.658.982,00	56.426.543,54
Sermaye Gelirleri	-	166.986,70
Red ve İadeler (-)		29.231,83 (-)
İller Bankası Borcu (-)		2.851.176,72 (-)
Alacaklardan Tahsilat	-	1.800.000,00
Toplam	42.500.000,00	175.144.339,07

Tablo 2: 2016 Yılı Bütçe Ödenekleri Tablosu

Bütçe ile Verilen Ödenek	Önceki Yıldan Devreden Ödenekler	Merkezi İdareden Aktarılan Ödenekler	Ek Ödenek	Net Bütçe Ödenegi Toplamı	İptal	Bütçe Gideri Toplamı	Sonraki Yıla Devreden Ödenek
42.500.000,00	69.550.264,30	110.864.960,58	18.273.632,00	241.188.856,88	62,00	160.316.202,02	80.872.592,86

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler tarafından ödenek gönderilmek suretiyle bir takım hizmetlerin il özel idareleri eliyle gerçekleştirilmesi 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 6'ncı maddesine eklenen ek fıkra ile mümkün kılınmıştır. Bu fıkra 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: 2016 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

Gider Türü	Bütçe Tahmini	Gerçekleşen Gider
Personel Giderleri	3.360.009,00	56.976.803,74
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Prim Gideri	430.006,00	70.995,36
Mal ve Hizmet Alım Gideri	14.224.960,00	20.675.539,71
Faiz Giderleri	-	-
Cari Transferler	1.106.003,00	2.389.646,31
Sermaye Giderleri	20.285.020,00	78.313.121,90
Sermaye Transferi	130.001,00	90.095
Borç Verme	100.000,00	1.800.000,00
Yedek Ödenekler	2.864.001,00	-
TOPLAM	42.500.000,00	160.316.202,02

Kurumun 2016 yılı faaliyet gideri 142.472.348,42 TL, faaliyet geliri 169.056.206,68 TL, olarak gerçekleşmiş, 26.583.858,36 TL gelir fazlası elde edilmiştir.

Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

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

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

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

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

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

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

- Birleştirilmiş veriler defteri
- Geçici ve kesin mizan
- Bilanço
- Banka mevcudu tespit tutanağı
- Alınan çekler sayım tutanağı

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

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak 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

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

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

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

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

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

Buna göre Yönetmeliğin değişik 5'inci maddesinin birinci fıkrasında; *“taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri, kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır. Kayıtların belgeye dayanması esastır.”* hükmü getirilmiştir.

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

Taşınmaz kayıtları bu şekilde yapıldıktan sonra bu kayıtlar muhasebe birimlerine gönderilerek ilgili varlık hesaplarına kaydedilmesi sağlanacaktır. Nitekim Mahalli İdareler

Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 187nci maddesinde maddi duran varlıkların hesaba alınması ile ilgili işlemler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

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

Bu konudaki sorunun çözülebilmesi için yönetmeliğin “Cins Tashihlerinin Yapılması” başlıklı 10. maddesinin 1’inci fıkrasında aynen “*Kamu idarelerince; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazlar mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınır.*” hükmü getirilmiştir. Bu hükümle cins tashihi işlemleri tapu kayıtlarından bağımsız hale getirilmiş ve taşınmazların kamu idarelerince mevcut kullanım şekliyle kaydının yapılarak mali tablolarda gösterilmesine öncelik verilmiştir. Böylece kamu idarelerinin tapu kayıtları bakımından cins tashihi ile ilgili işlemleri daha sonra yapmalarına olanak sağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

Sonuçta kamu idarelerince 31.12.2016 tarihine kadar tüm taşınmazların tespiti, mevcut kullanım şekliyle kayda alınması, maliyet, rayiç ya da iz bedellerinin tespiti ile muhasebe birimlerince ilgili varlık hesaplarına kayıt ve güncelleme işlemlerinin tamamlanması gerekmekte iken 17.03.2017 tarih ve 30010 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 06.02.2017 tarih ve 2017/9854 nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile mezkûr yönetmeliğin geçici 1'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan 31.12.2016 ibaresi 31.12.2017 şeklinde değiştirilmiş ve 01.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

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

Yukarıda açıklanan Yönetmelik hükümleri uyarınca Amasya İl Özel İdaresinde şu hususlar tespit edilmiştir.

- Fiili kullanım durumu ile tapuda görünen kullanım durumu farklı olan taşınmazların cins tashihlerinin yapılmadığı, ayrıca bu tür taşınmazların kurum muhasebe kayıtlarında da yer almadığı belirlenmiştir.

- Önceden bina olan bir adet taşınmazın daha sonradan arsaya dönüştüğü, fiili kullanım durumuyla tapudaki kullanım durumu arsa olan bu taşınmazın, idarenin kullandığı varlık sisteminde bina olarak kaydedildiği; ancak taşınmazın muhasebe kayıtlarında yer almadığı görülmüştür.

Bu tespitler ışığında Amasya İl Özel İdaresine ait taşınmazların envanterinin tamamlanmadığı, mevcut kullanım şekli ile ilgili cetvellere kaydının ve ilgili varlık hesaplarında gösterilmesinin sağlanmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda kamu idaresinin 2016 yılı kesin mizan ve bilançosunda yer alan 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252-Binalar Hesabı, 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 500- Net Değer Hesabında yer alan tutarlarla ilgili hatalı durum devam etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; "2017 mali yılı içerisinde İdareimiz mülkiyetinde bulunan taşınmazların mali tablolarındaki kayıtlı değerleri 31.12.2017 tarihine kadar 17.03.2017 tarih ve 30010 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 06.02.2017 tarih ve 2017/9854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince kayıtlardan çıkarılacak, bulgudaki tespitler ışığında taşınmazların envanter ve değerlendirme çalışmalarına başlanılmış olup taşınmazların ilgili cetvellere kaydının varlık hesaplarında da gösterilmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak taşınmazların envanter ve değerlendirme işlemlerinin tamamlanması ve ilgili hesaplara kaydının yapılması konusunda idare ile görüş birliğine varılmıştır; ancak 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252-Binalar Hesabı, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 500-Net Değer Hesapları açısından 2016 yılı mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

BULGU 2: Amasya İl Özel İdaresinin Sermaye İştirakinin Bulunduğu Şirket ve Organize Sanayi Bölgelerindeki Ortaklık Payının Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına Kaydedilmemesi

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabını açıklayan “Hesabın niteliği” başlıklı 181’inci maddesinde;

“Bu hesap, mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya aynı olarak verilen sermaye tutarları ve bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kar ve zararlar, bütçeye iade olunan sermayelerin izlenmesi için kullanılır.”

denilmekte, 182’inci maddesinde Hesaba ilişkin işlemler, 183’üncü maddesinde de Hesabın işleyişi açıklanmaktadır.

Amasya İl Özel İdaresinin ...Anonim Şirketine %100 hisse oranıyla,... Organize Sanayi Bölgesine %59 hisse oranıyla, ...Organize Besi Sanayine %59 hisse oranıyla, ...Organize Sanayi Bölgesine % 44 hisse oranıyla, ...Organize Sanayi Bölgesine %45 hisse oranıyla iştiraki bulunmaktadır.

Ancak, 2016 yılı sonunda düzenlenen mali tablolarda, idarenin sermaye iştirakinin bulunduğu şirket ve organize sanayi bölgelerindeki ortaklık payınının 241- Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kaydedilmediği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında; "Bulgu gereğince İdaremizin iştirakinin bulunduğu 5 adet şirket ve organize sanayi bölgelerindeki ortaklık paylarımız ile ilgili 2017 mali yılı içerisinde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 181, 182 ve 183'üncü maddelerine göre vermiş olduğumuz sermaye tutarlarının muhasebe işlemleri yapılmıştır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin " Hesabın niteliği " başlıklı 181. maddesine istinaden İdaremizce verilen sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kar ve zararların ilgili hesaplarda izlenmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak İdarenin sermaye iştirakinin bulunduğu şirket ve organize sanayi bölgelerindeki ortaklık payınının muhasebe kayıtlarına alınması ve mali tablolarda gösterilmesi konusunda kamu idaresi ile mutabakat sağlanmakla birlikte 241- Mal ve Hizmet Üreten

Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı açısından 2016 yılı mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

BULGU 3: Bilgisayar Yazılımlarının Haklar Hesabına Kayıtlı Olmaması

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 210 ve 211. Maddelerinde 260 Haklar Hesabı ve 214 ve 215. Maddelerinde de 268 Birikmiş Amortisman Hesabının işleyişi düzenlenmiş bulunmaktadır.

Söz konusu hükümler uyarınca, kurumca kullanılan yazılımların 260 Haklar Hesabında, bu varlıklara ilişkin amortisman kayıtlarının da 268 Birikmiş Amortisman Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Ancak, Amasya İl Özel İdaresi 2016 yılı mali tablolarında kullanılan bilgisayar yazılımları varlık hesabına kaydedilmeyerek doğrudan gider yazılmış, böylece 260 Haklar Hesabı ve 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı kullanılmamıştır.

Kamu idaresi cevabında; "2017 mali yılı içerisinde İdaremizce alımı yapılacak olan haklar ve bilgisayar yazılımları Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 210 ve 211. maddelerinde düzenlenmiş olan 260- Haklar hesabı ve yine aynı yönetmeliğin 214 ve 215. maddelerindeki 268- Birikmiş amortisman hesabının işleyişine uygun olarak alım yapılması sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak İdare 2017 yılında alınacak yazılımların muhasebe kayıtlarına alınacağını ve mali tablolarda gösterileceğini bildirmişse de mevcut yazılımların muhasebe kayıtlarına alınmasına yönelik bir düzeltme yapılmadığından 260 Haklar Hesabı ve 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı açısından 2016 yılı mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

BULGU 4: Amasya İl Özel İdaresince Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilen Taşınmazlarla İlgili Tahsis İşlemlerinin Muhasebeleştirilmemesi

İl Özel İdaresinin mülkiyetinde olmakla birlikte diğer kamu kurumlarına tahsis edilen taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve mali tabloların söz konusu varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 64/d maddesi uyarınca İl Özel İdareleri kendilerine ait taşınmaz malları asli görev ve hizmetlerinde kullanmak ve süresi 25 yılı geçmemek üzere diğer

kamu kurum ve kuruluşlara tahsis edebilir. Diğer taraftan kamu kurum ve kuruluşları tarafından görev alanına giren işlerde kullanılmak üzere İl Özel İdarelerine de taşınmaz tahsisi yapılabilir. Bu meyanda tahsis edilen veya tahsisli kullanılan taşınmazların mali tablolarda görünmesini teminen gerekli muhasebe kayıtların yapılması gerekmektedir.

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

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

Kamu idaresi cevabında; "2017 Mali yılı içerisinde konu edilen hesapların çalıştırılabilmesi için Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili 188, 189, 190, 191, 192. maddelerinde tahsis edilen taşınmazların niteliklerine uygun olarak İdaremiz muhasebe kayıtlarında 250- Arazi ve arsalar hesabı, 251- Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, 252- Binalar hesabındaki tutarlar bu amaçla mahalli idareler detaylı hesap planında belirlenmiş olan 01-Kamu idaresinin mülkiyetinde olan taşınmazlar, 02- Kamu idaresinin tahsis ettiği taşınmazlar, 03- Tahsisli kullanılan taşınmaz hesapları kullanılarak mali tablolarda yer alması sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak Tahsisli taşınmazların mali tablolarda gösterilmesi konusunda kamu idaresi ile mutabakat sağlanmakla birlikte 250 Arazi Ve Arsalar, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ve 252 Binalar Hesapları açısından 2016 yılı mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

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

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Jeotermal Kaynağı Kullanan İşletmelerden Alınan İdare Payının Eksik Tahsil Edilmesi

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanununun 1. Maddesinde, kanunun amacının jeotermal ve doğal mineralli su kaynaklarının etkin bir şekilde aranması, araştırılması, geliştirilmesi, üretilmesi, korunması, bu kaynaklar üzerinde hak sahibi olunması ve hakların devredilmesi, çevre ile uyumlu olarak ekonomik şekilde değerlendirilmesi olduğu; 10. Maddesinde akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatının % 1'i tutarında idare payının, her yıl Haziran ayı sonuna kadar İdareye ödeneceği; idarece tahsil edilen tutarın beşte biri, idare tarafından, kaynağın bulunduğu belediye veya köy tüzel kişiliğine bir ay içerisinde ödeneceği; 3. Maddede ise gayrisafi hasılatın "İşletmenin toplam yıllık cirosu olup, işletmelere ait tahakkuk eden her türlü mal ve hizmet satış bedelleri, faizler ile yapılan kiralama ve diğer gelirlerin dâhil olduğu miktarı," şeklinde tanımlandığı görülmektedir.

Bununla beraber bazı termal otel işletmecilerinin termal sağlık merkezi cirosu dışında otelin veya tesisin düğün, kongre, sporcu etkinlikleri gibi ilave gelirlerinin de bulunduğu dolayısıyla 'gayrisafi hasılat' konusunda tereddüt olduğundan bahisle yüzde 1'lik İdare Payının otel ve işletmenin gayrisafi hasılatından değil, sadece termal sağlık merkezi hasılatından alınması gerektiğinden bahisle konuyu Anayasa Mahkemesi'ne götürmeleri üzerine AYM şu şekilde karar vermiştir. "Kullanılan akışkan miktarı ile elde edilen hâsılat arasında doğru bir orantının bulunduğu ve istisnai durumlar dışında işletmenin büyüklüğüne paralel olarak kullanılan akışkan miktarı arttıkça, gayrisafi hâsılatın da aynı oranda artacağı tabiidir. İstisnaen, bazı işletmelerce kullanılan akışkan miktarı az olmasına rağmen, uygulanan satış ve pazarlama politikasına bağlı olarak elde edilen hâsılatın diğer işletmelere nazaran fazla olması mümkündür. Ancak bu durumda dahi, elde edilen hâsılatın fazla olmasının, kullanılan akışkan miktarından tamamen bağımsız olduğu düşünülemez. İşletmenin elde ettiği hâsılatın bütününde, akışkan kullanımının oluşturduğu ticari avantajın etkisinin bulunduğu gözardı edilmemelidir. Kaldı ki, itiraz konusu kuralda, idare payı matrahının tespitinde, akışkanın fiilen kullanıldığı tesiste elde edilen hâsılatın esas alınması öngörülmüş olup mükellefin diğer işletmelerinde elde edilen hâsılatın dikkate alınması söz konusu değildir. Bu durumda, idare payının, faaliyetin sonucunda elde edilen hâsılat üzerinden alınmasının

öngörülmesinde, sosyal devlet ve vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine aykırı bir yön bulunmamaktadır.”Demek suretiyle akışkanı kullanmak suretiyle gerçekleştirilen doğrudan ve/veya dolaylı faaliyet sonucunda elde edilen hasılat üzerinden idare payının alınması gerektiğine karar vermiştir.

Bu durumda örneğin bir termal otelin sadece kaplıca merkezi gayrisafi hasılatı (cirosu) üzerinden değil, tüm gayrisafi hasılatı üzerinden idare payı alınması gerekir . Anayasa Mahkemesi'nin kararında da vurgulandığı gibi değişik pazarlama politikaları ve satış teknikleriyle akışkanın dolaylı veya dolaysız kullanımı yoluyla elde edilen hasılat üzerinden idare payı alınması gerektiği açıktır. Termal otelcilik faaliyeti yürütülmesi yoluyla gelir elde eden firmaların ayrıntılı gelir tablosu ile bilançoların doğrudan vergi idaresi ile yazışmak suretiyle elde edilmesi ve 5686 sayılı Kanun gereğince İdare Payının tahakkuk ettirilmesi ve idarece tahsil edilecek tutarın beşte birinin, kaynağın bulunduğu belediye veya köy tüzel kişiliğine bir ay içerisinde ödenmesi gereklidir.

Sonuç olarak ilgili Anayasa Mahkemesinin kararına uygun şekilde elde edilen hasılat üzerinden de % 1 idare payı alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; "İlimiz sınırları dahilinde jeotermal kaynak kullanan tesislerden bulgu doğrultusunda 2007 yılından itibaren bilançolarının temini ilgili vergi dairelerinden talep edilecek bilançolara göre eksik yapılan ödemeler tespit edilerek ilgililerden tahsili sağlanacak, tahsiline müteakip ilgili belediye ve köy tüzel kişiliğine ödenmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak İdare tarafından bulguda yapılan tespitler doğrultusunda işlem yapılacağı bildirildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 2: Jeotermal Kaynak Kullanan İşletmelerden Jeotermal Su Kullanım Bedeli Alınmaması.

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanununun 17nci maddesinin 1-b fıkrasında ;

“b) *Turizm belgeli tesislerin jeotermal su kullanım bedeli, kullanılan jeotermal su miktarına göre belirlenir.*” hükmü yer almakta olup, Jeotermal Kaynaklar Ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 25. Maddesinin 6. Fıkrasında

“Turizm belgeli tesislerde jeotermal su miktarı, metreküp birim cinsinden hesaplanmak suretiyle debi ölçer, sayaç ve benzeri teknik aletlerle yılda en az dört kez olmak üzere belirli periyotlarda ölçülür ve ölçümü takiben iki ay içerisinde jeotermal su kullanım bedeli tahsil edilir. Turizm belgeli tesislerin kullandığı jeotermal su miktarı belirlendikten sonra her bir Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgesi ile Turizm Merkezi için; jeotermal kaynak üretim ve dağılım yöntemi, maliyeti ve Jeotermal kaynağın özelliklerine göre ilgili İdare tarafından ayrı ayrı belirlenen birim fiyat üzerinden jeotermal su kullanım bedeli alınır. Debi ölçme işlemi için kullanılacak teknik aletler sondaj çıkış noktalarına veya akışkanın bir dağıtım şebekesiyle dağıtılması halinde tesislere giriş noktasındaki bağlantı noktasına takılır. Jeotermal akışkanın doğal cazibesi ile çıktığı yerlerde debimetre ile ölçümün mümkün olmaması halinde akışkanın kullanım miktarı, turizm belgeli tesise ait proje ve mevcut kullanım miktarı dikkate alınarak yapılır. Jeotermal akışkan birim fiyatı her takvim yılı başında İlgili İdarece yeniden belirlenir. Jeotermal akışkanın ilk kullanımı ile entegre kullanımlar sonrasındaki kullanımlarında ayrı birim fiyat uygulaması yapılabilir.” denilmektedir.

7. fıkrasında da “Bu alanlarda üretilen jeotermal akışkanın bu alanlar dışındaki turizm belgeli tesislerde de kullanılması halinde bu madde hükümleri uygulanır.”denmektedir.

Yasal düzenleme bu şekilde olduğu halde Amasya İl Özel İdaresinde, İl Genel Meclisi tarafından termal su m³ bedeli ile ilgili bir tarife belirlenmediğinden tesislerde kullanılan termal su bedeli tahsil edilememekte olup, kurum için bir gelir kaybı ortaya çıkmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; "Bulgu hakkında yapılması gereken işlemler için jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sular uygulama yönetmeliğinin 25. maddesinin 6. fıkrası gereğince turizm belgeli tesislerden alınan jeotermal su kullanım bedeli alınabilmesi için örnek uygulamalardaki tarifeler araştırılarak m³ birim fiyatı tespiti için İl Genel Meclisine sunulacak ve belirlenecek fiyat üzerinden tahakkuk ettirilerek tahsili sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak İdare tarafından bulguda yer alan tespitler doğrultusunda işlem yapılacağı bildirildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 3: Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu gereğince belediyelerden tahsil edilmesi gereken katkı paylarının tahsil edilmemesi.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12 nci maddesinde:

“.....

Belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 inci ve 18 inci maddeleri uyarınca mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin % 10'u nispetinde Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı tahakkuk ettirilir ve ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tahsil edilir.

(Değişik yedinci fıkra : 4/2/2009-5835/1 md.) Tahsil edilen miktar, il özel idaresi tarafından açılacak özel hesapta toplanır. Bu miktar; il özel idaresince ve belediyelerce kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler kapsamında kamulaştırma, projelendirme, plânlama ve uygulama konularında kullanılmak üzere il özel idaresine ve il sınırları içindeki belediyelere vali tarafından aktarılır ve bu pay valinin denetiminde kullanılır. İl özel idarelerince yapılan projeler için kullanılan miktar özel hesabın % 30'unu geçemez.

.....

Yukarıdaki hükümlere göre, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı olarak tahsil olunan miktarlar tahsil edildiği ayı takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. Tahsil ettikleri katkı payını yukarıda belirtilen süre içinde il özel idarelerine yatırmayan belediyelerden, bu katkı payları 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir.

Belediye başkanları, belediyelerin tahsil ettikleri paylardan il özel idarelerine ödemeleri gereken taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı paylarının, zamanında ve tam olarak ödenmesini sağlamakla yükümlüdür. Ödenmeyen paylar, ilgili il özel idaresinin talebi üzerine ilgili belediyenin İller Bankasından aldığı genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek talep eden özel idareye gönderilir.

.....” denilmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm gereğince Belediyelerce tahakkuk ettirilen emlak vergilerinin % 10'unun ildeki kültür varlıklarının korunması ile ilgili projelerde kullanılmak üzere İl Özel İdareleri tarafından açılacak bir hesapta toplanması gerekmektedir.

Ancak Amasya Merkez ve İlçe Belediyelerinden 2010-2016 yıllarına ait toplam 2.586.391,64 lira tutarındaki katkı paylarının tahsil edilmediği anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında; "İdaremiz İlimiz dahilinde bulunan 8 adet Belediyemizden Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payı tahsil etmektedir. Belediyelerin tahsil ettiği paydan İdaremize 2010-2016 yılları arasına ait toplam 2.586.391,64 TL katkı payı borcu bulunmakta olup, paylarımızın tahsili Belediyelere 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkındaki Kanun' a göre verilen paylardan kesilmesi için İller Bankası A.Ş.' ne bildirilmiştir. Ocak 2017 tarihinde 489.424.09 TL kesilerek idaremize gönderilmiş olup 27.01.2017 Tarihli Resmi gazetede yayımlanan 6770 sayılı kanunun 26. maddesi gereği dört aydır kesinti yapılmamaktadır. 2017 mali yılı içerisinde borçların tahsili sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak İdare tarafından borçların tahsiline ilişkin gerekli işlemlere başlanmış olduğundan ve 2017 yılı içerisinde tahsilatın sağlanacağı bildirildiğinden, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 4: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ile Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Açılmaması Nedeniyle İşçi Statüsünde İstihdam Edilen Personelin Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Mali Tablolarda İzlenememesi

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

Diğer taraftan aynı yönetmeliğin 197'inci maddesinde 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı; 228'inci maddesinde ise 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının ilgili mevzuatı uyarınca

belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir.

Ayrıca Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 281, 282, 330 ve 331'inci maddelerinde 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının niteliği ve işleyişine ilişkin hükümler yer almaktadır.

2016 yılına ilişkin Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında da 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarına yer verilmiştir.

Bu nedenle Özel İdarenin işçi statüsünde istihdam ettiği personelin kıdem tazminatı karşılıklarının mali tablolarda izlenebilmesi için söz konusu karşılık hesaplarının yukarıda belirtilen yönetmelik hükümleri ve hesap planı çerçevesinde açılması ve çalıştırılması gerekmektedir.

Amasya İl Özel İdaresinde ise 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ile 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesapları açılmadığından işçi statüsünde istihdam edilen personelin kıdem tazminatı karşılıkları konusunda 2016 yılı mali tablolarında bilgi yer almamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; "2017 Mali yılı içerisinde İdaremizde işçi statüsünde istihdam edilen personelin kıdem tazminatı karşılıkları hesaplanarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 281, 282, 330 ve 331'inci maddelerine uygun olarak mali tablolarda yer alması sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak kıdem tazminatı konusunda kamu idaresi ile mutabakat sağlanmıştır; ancak 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı açısından 2016 yılı mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

BULGU 5: Kiraya Verilen Taşınmazların Kayıtlı Değerlerinin Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabında, Kira Bedellerinin de Maddi Duran Varlıkların Kira Ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabında İzlenmemesi

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 26.11.2014 tarih ve 13278 sayılı genel yazılarında, taşınmazlardan kiraya verilenler için 990- Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının, bu taşınmazlardan elde edilecek toplam kira gelirleri ile irtifak hakkı gelirlerinin yıllar itibarıyla izlenebilmesi amacıyla 993-

Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının ihdas edildiği ve bu hesapların yardımcı hesap kayıtlarının yazı Eki 2’de açıklandığı belirtilmiştir.

Söz konusu Muhasebat Genel Müdürlüğü yazısında;

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

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

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

...”

denilmekte ve yazı ekinde örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir.

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

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

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

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

Amasya İl Özel İdaresinin mülkiyetinde olan gayrimenkullerden kiraya verilenlerin Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında yer alan hesap kodları itibariyle muhasebe kayıtlarında yer alması hem Yönetmeliğin hem de Muhasebat Genel Müdürlüğünün yazıları gereğidir. Ancak bu mülklerin kiralanmasına ilişkin işlemler muhasebe kayıtlarına yansıtılmamıştır.

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

Kamu idaresi cevabında; "İdaremize ait taşınmazların envanter ve değerlendirme kayıtlarının muhasebeleştirilmesine müteakiben İdaremizce kiraya verilen duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden 2017 Mali yılı içerisinde Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 475. ve 476. maddelerine göre 990- Kiraya verilen, irtifak hakkı tesis edilen maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri hesabı, 993- Maddi duran varlıkların kira ve irtifak hakkı gelirleri hesabı ve 999- Diğer nazım hesaplar karşılığı hesaplarının çalıştırılarak mali tablolarda yer alması sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak kiraya verilen duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden ilgili hesaplarda takip edilmesi konusunda kamu idaresi ile mutabakat sağlanmakla birlikte 990- Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı, 993- Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ve 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı açısından 2016 yılı mali tablolarındaki hata devam etmektedir.

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

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

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

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

590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)”

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

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

Kamu idaresi cevabında; "İdaremiz, İl Özel İdarelerinin kullanmış olduğu İçişleri Bakanlığı'na hazırlanmış olan e-içişleri analitik bütçe - muhasebe modülü kullanılmaktadır ve sisteme veriler Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne uygun şekilde girilmiştir; Ancak İlçe Özel İdarelerimizin giderleri için İdaremiz bütçesinden ödenek aktarılmaktadır. İlçe Özel İdarelerinin gelirleri olmadığından giderlerini de göndermiş olduğumuz ödeneklerden yapmaktadırlar. Bu da yılsonu işlemleri yapıldığında 591- Dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabı vermektedir. Akabinde İl Özel İdaremizin yılsonu işlemleri yapıldığında gelirimizin giderimizden fazla olduğundan dolayı 590- Dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı oluşmaktadır. Yılsonu işlemleri sonucunda da mali tablolarda hem olumlu hem olumsuz faaliyet hesapları çıkmaktadır. Bu durum İçişleri Bakanlığı Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığına bildirilmiş olup, programda yapılacak güncellemelerden sonra düzeltilmesi sağlanacaktır." denilmektedir.

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

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

BULGU 7: Eski Çeltek Kömür İşletmesinin Bütçe İçi Bir İşletme Olmasına Karşın İl Özel İdaresi Muhasebe Sistemine Dahil Edilmemesi, İşletmenin Kanunen Tutması Gereken Ticari Defterlerinden Bazılarının Tutulmaması ve Kaydi-Fiili Envanter Çalışmalarının Sağlıklı Olarak Yürütülmemesi.

5302 sayılı İl Özel İdare Kanunu'nun 53' üncü maddesinde; "İl özel idaresi, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içi işletme kurarak yapabilir.

Bu işletmeler il özel idaresinin tâbi olduğu usule göre denetlenir.” hükmü yer almaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “İşletmeler” başlıklı 21. Maddesinde;

“İl özel idareleri, belediyeler ve birlikler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini meclis kararı ve İçişleri Bakanlığından izin alınmak suretiyle kurum bütçesi içerisinde işletme kurarak yapabilirler. İşletmeler için ayrı bütçe düzenlenmeyip, kurum bütçesi içerisinde ana hizmet birimi gibi kodlanır” hükmü yer almaktadır.

Aynı Yönetmeliğin “Kapsam” başlıklı 2 nci maddesinde ise;

“(1) Bu Yönetmelik hükümleri; il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idare birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsar.

(2) Bu Yönetmelik kapsamında sayılan idarelerin, kurumlar vergisine tabi faaliyetleri, hesap planı bakımından bu Yönetmeliğin sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin hükümlerine tabidir. Bu faaliyetler için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddeleri hükümleri uyarınca belirlenen muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar uygulanır “

denilmektedir.

Mahalli idareler bütçesi içinde oluşturulacak işletmelerin, kuruluş ve işleyişine dair usul ve esasları düzenleyen Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği 08.03.2011 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde muhasebe işlemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; Bütçe içi işletmenin, kurumlar vergisine tabi mal ve hizmet alım-satımlarına ilişkin işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Tek düzen hesap planına göre mali tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde defterlerin tutulacağı, yine Yönetmelik hükmü gereğidir. Bu çerçevede, tek düzen hesap planına dayalı olarak oluşturulacak mizan özel idarenin tahakkuk esaslı muhasebe planına bağlı olarak hazırlanmış olduğu mizan ile konsolide edilerek raporlanacaktır. Sonuç olarak; İşletmenin Kurumlar Vergisine tabi faaliyetleri, hesap planı bakımından, sadece bütçe işlemlerinin

muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 182 ve 197. maddelerinde tutulması gereken zorunlu defterler sayılmıştır. Bu hükümlere göre işletmeler yevmiye defteri, büyük defter (defter-i kebir), envanter defteri ve imalat defteri tutmak zorundadırlar

Denetimimiz sırasında Eski Çelttek Kömür İşletmesi'nin hesap ve işlemlerine ilişkin olarak yapılan incelemede aşağıda yer alan hususlar tespit edilmiştir:

1) Eski Çelttek Kömür İşletmesi'nin hesap ve işlemleri İl Özel İdare muhasebesi içine yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olarak dahil edilmemiştir.

Belirtilen hükümler çerçevesinde, İşletmeye kurum bütçesi içerisinde bir harcama birimi gibi yer verildikten sonra Özel İdare Bütçesinde yer verilen bu ödeneğin harcanmasında Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri, kurumlar vergisine tabi alım-satım faaliyetlerinin ise Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde muhasebeleştirilmesi, yıl sonunda da sadece (8) no'lu bütçe hesapları kullanılarak kurum muhasebesine, dolayısıyla kurum mali tablolarına dahil edilmesi gerekmekte ise de,

Eski Çelttek Kömür İşletmesine Özel İdare bütçesi içinde İşletme ve İştirakler Müdürlüğü olarak yer verilmekle yetinilmiş olup, sonrasında, gerek verilen ödeneğin harcanmasında gerekse yılsonunda işletmenin mali işlemlerinin kurum işlemleri ile ilişkilendirilmesinde gereği yerine getirilememiş, işletmenin İl Özel İdare mali sistemiyle tek bağıntısı bütçede verilen ödenekle sınırlı kalmıştır.

2) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 182 ve 197. Maddelerine göre tutulması zorunlu olan büyük defter kayıtları tutulmamakta, imalat defteri ise hiç kullanılmamaktadır.

3) Denetimimiz sırasında 2012-2016 yılları arası envanter kayıtları incelenmiştir. Bu kayıtlar, üretim mühendisliğinden alınan kömür stok kayıtları çerçevesinde değerlendirilmiş, 2012- 2015 yılları arasındaki kömür stok hareketlerine ilişkin tonaj kayıtlarının işletme mali kayıtlarına yansıtılmadığı belirlenmiştir.

4) 2015 yılı sonu itibariyle fiili envanter stoku ile kaydi envanter stoku arasında fark bulunduğu tespit edilmiştir. Şöyle ki, 2016 yılı açılış kaydından (2015 yılından devreden) stok miktarı 31.448,600 ton görünmesine rağmen, 31.12.2015 tarihi itibariyle idarece

düzenlenen fiili sayım tutanağında devreden stok miktarının 18.957,140 ton olduğu görülmüş; fiili kömür stoğu ile kaydi stok arasında 12.491,460 tonluk sayım ve tesellüm noksanı olduğu tespit edilmiştir. Farkın nedeninin; 2014 yılında satılan kömür miktarının bir kısmının maliyet hesaplarından geçirilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Başka bir ifadeyle, bir miktar kömür satılarak fiilen stok eksilmesi olmasına karşın ilgili maliyet hesaplarına yansıtılmamış ve bu durum sayım noksanı olarak kendini göstermiştir.

Keza, 2014 yılında 600 yurtiçi satışlar hesabında 154.124,63 ton kömür çıkışı görünmekteyken, 620 satılan mallar maliyeti hesabında 139.626,12 ton kömürün işletmeden çıktığı görünmektedir. Maliyet hesaplarından geçirilmeyen tutar (154.124,63-139.626,12) 14.498,51 tondur. Maliyet hesaplarından geçirilmeyen kömürün büyük bir kısmı 2015 yılı içerisinde sevk edilmiş (13.259,20 ton); fakat bir kısmı izleyen yıllara sirayet etmiştir. Maliyet hesaplarına yansıtılmayan kömür, kaydi stok fazlası olarak 2015 yılına da aktarılmıştır. Kaydi-fiili envanter çalışmalarının sağlıklı yapılmamasından kaynaklanan mevcut hata 2016 yılı dönem sonunda kurumlar geçici vergisi beyanında mevcut kaydi stok fazlalığı (sayım ve tesellüm noksanı) “*Diğer Olağan Gider ve Zarar*” olarak kaydedilmiş ve bu suretle de kaydi-fiili stok uyumsuzluğu ortadan kaldırılmıştır. Ancak, verilen beyannamede mevcut kaydi stok fazlalığı 2.463.976,46 TL. kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergilendirilmiştir.

Sonuç olarak 2014 yılında bir kısım satışların maliyet hesaplarına yansıtılmaması sonucu işletme olduğundan daha karlı görünmüş ve fazla vergi ödemiştir. Daha sonrasında ise maliyet hesaplarına aktarılmayan stok fazlası 2016 yılında kanunen kabul edilmeyen gidere aktarılarak kayıtlar düzeltilmiş; ancak bu şekilde stok fazlası olarak görünen tutar kurum kazancına ilave edildiği için bir kez daha stok fazlası için mükerrer vergi ödendiği anlaşılmıştır.

5) Ayrıca idarenin kömür üretimine ilişkin olarak farklı birimlerde tutulan kayıtlarının da birbiriyle örtüşmediği belirlenmiştir. Satış kantarında tutulan kayıtlar ile üretim kantarında tutulan kayıtlar ve muhasebe biriminde tutulan kayıtlar arasında tutarsızlık bulunmaktadır. Örneğin, mevcut üretim kayıtlarına göre 2015 yılından 2016 yılına devreden mamül kömür stoğu 18.414,19 ton görünmekteyken; 31.12.2015 tarihli fiili sayım tutanağında mevcut mamul kömür 18.957,140 ton olarak görünmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde bütçe içi kömür işletmesince Vergi Usul Kanununun zorunlu kıldığı kanuni defterlerin tutulması, kaydi-fiili envanter çalışmalarının idarece belirlenen dönemler halinde daha sık yapılması, işletmenin mali

işlemlerinin ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun olarak idarenin bütçe ve muhasebe sistemine entegre edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; "Bulguda bahsedildiği üzere Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 21.maddesi gereğince; " İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Birlikler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini meclis kararı ve İçişleri Bakanlığı' ndan izin almak suretiyle kurum bütçesi içerisinde işletme kurarak yapabilir." hükmü doğrultusunda işletmemizin İdaremize bağlı İçişleri Bakanlığı' ndan ve İl Genel Meclisinden yetkilendirme kararına bakıldığında böyle bir kararın olmadığı anlaşılmıştır. Bu hususta işletmemizin 1958 yılından itibaren mevcut varlığına ilişkin aşağıda ekleriyle sunmuş olduğumuz belgeler ile birlikte , İçişleri Bakanlığı ile yapılan şifahi görüşmelerde, mevcut işletmemizin bütçe içi işletme kurmak için Bakanlık iznine gerek olmadığı, mevcut işleyişimizle işletmemizin varlığına devam edilmesi söylenmiştir.

Eski Çeltek Kömür İşletmemizin 1958 tarihinden itibaren hukuki durumuna ilişkin belgeler ekleriyle belirtilmiştir.

Eski Çeltek Kömür İşletmesi, 14.02.1958 tarihinde T.C DDY İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından Amasya İl Özel İdaresi adına Amasya Valisi ile akdedilen mukavele ile işletme bir kısım gayrimenkulleriyle birlikte Amasya İl Özel İdaresine devredilmiş.

25.12.1958 tarih 990 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde " DDY İşletmesi Genel Müdürlüğü uhdesinde tevdi edilmiş bulunan işletme imtiyazının,imtiyaz sahibinin devlete karşı haiz olduğu hukuk ve bati bulunduğu vecibe, taahhüt ve mükellefiyetleriyle birlikte Amasya İl Özel İdaresine devredilmesine izin verilmesi Sanayi vekaletinin 24.02.1958 tarihinde kararlaştırılmıştır." şeklinde alınan kararın Cumhurbaşkanınca onaylanması suretiyle Kömür işletmesi Amasya İl Özel İdare Müdürlüğünün uhdesine geçmiştir.

İşletme 1958 yılından itibaren de Eski Çeltek Kömür İşletmesi olarak görevine devam etmektedir. İştilgal sahası madenciliktir.

Eski Çeltek Kömür İşletmesi, Eski Çeltek Kömür İşletmesi ticaret unvanı adı altında Suluova Ticaret Sicil Memurluğuna kayıtlı olup Oda Sicil No:00002 T.C Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından 10.10.1975 tarih 195 nolu belge ile işletme belgesi

07.03.1997 T.503242.83 sayılı Sanayi Sicil Belgesi

4700062306 nolu Suluova Vergi Dairesi mükellefi olup ,kurumlar vergisi mükellefidir.

İşletmemizin yukarıda belirtilen hususlarla alakalı olarak ilgili döneme ait tereddüt hasıl olduğundan Sayıştay Başkanlığı tarafından Genel Kurul, 15.02.1993 gün ve 4764/1 nolu kararı mevcuttur.

08.03.2011 yılında Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği hükümlerine göre idaremiz bütçesinde gösterilmiştir. 2016 yılında İşletmenin kurumlar vergisine tabi mal ve hizmet alım -satımlarına ilişkin işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak muhasebeleştirilmiştir. İlgili Kanun hükümlerine göre 2016 yılı içerisinde yevmiye defteri, büyük defter (defter-i kebir), envanter defteri ve e-defter uygulamasına geçiş süreci yasal süre içinde tamamlanmıştır. İmalat defteri çalışmaları başlatılmış olup 2017 yılı içerisinde tamamlanacaktır.2016 yılı yevmiye defteri ,defteri kebir ve envanter defteri ekte sunulmuştur. İdaremizde bütçesi altında işletme bütçesinin konsolide edilememesinin sebebi idaremizde kullanılan e-içişleri analitik muhasebe modülünde ay sonu işlemleri bölümü bulunmadığından gerekli düzenleme yapılamamıştır. İçişleri Bakanlığı Bilgi İşlem Daire Başkanlığı ile görüşülmüş olup, modül içinde uyarlanması istenmiştir.

2012-2015 yılları arasındaki kömür stok hareketlerine ilişkin tonaj kayıtlarının mali hesaplara yansımaları ve 2015 yılı içerisinde devreden stok ve kaydı stok arasında bulunan sayım ve tesellüm noksanları mali işlemler yönünden ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda Yeminli Mali Müşavirden alınan görüş ve onaylar doğrultusunda yapılmış olup, kaydı ve fiili envanter çalışmaları idaremiz tarafından daha sık ve kontrollü olarak yapılması sağlanacaktır. YMM tarafından 2012-2015 yıllarına ait işlemler ve stok eksikliğinin tespitine ilişkin rapor ve yapılan işlemlere ait belgeler ekte sunulmuştur.” denilmektedir.

Sonuç olarak Kamu idaresince gönderilen cevap yazısında işletmenin İçişleri Bakanlığı onayı ve İl Genel Meclisi kararı olmaksızın kurulduğu ve İçişleri Bakanlığı ile yapılan şifahi görüşmelerde işletmenin faaliyetlerine mevcut durumu ile devam etmesi yönünde görüş bildirdikleri ifade edilmiştir.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 53. maddesinde; "İl özel idaresi, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içi işletme kurarak yapabilir. Bu işletmeler il özel idaresinin tâbi olduğu usule göre denetlenir." hükmü yer almaktadır. Amasya

İl Özel İdaresi Eski Çelttek Kömür İşletmesi idare cevabında da belirtildiği üzere 1958 yılından beri Amasya İl Özel İdaresince işletilmektedir. 5302 sayılı Kanunun yürürlüğünden önce işletme faaliyete geçmiş ve Kanunda yürürlük tarihi itibarıyla mevcut işletmelerin durumuna ilişkin herhangi bir düzenleme de yapılmamıştır. Şu haliyle İçişleri Bakanlığı onayının 5302 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra kurulan işletmeler için uygulanması gerektiği; faaliyetlerine Kanunun yürürlüğünden evvel başlayan işletmelerin de mevcut hukuki durumu muhafaza ederek faaliyetlerine devam etmelerinin doğal olduğu düşünülmektedir.

Sayıştay Genel Kurulunun 15.02.1993 gün ve 4764/1 nolu Kararında da Amasya İl Özel İdaresi Eski Çelttek Kömür İşletmesinin saymanlık hesabına dahil olduğu belirtilmiştir. Bu durumda işletmenin bütçe içi işletme olarak faaliyetine devam etmesi ve bulguda dayanaklarıyla beraber açıklandığı üzere işletmenin mali faaliyetlerinin idarenin yönetim dönemi hesabı dahil edilmesi gerekmektedir.

İdare tarafından gönderilen cevap yazısında işletme muhasebesinin idare muhasebe sistemine entegre edilmesi konusunda İçişleri Bakanlığı ile görüşüldüğü ve e-içişleri sisteminde gerekli düzenleme yapıldıktan sonra işletme muhasebesinin de idare muhasebe sistemi içerisine alınabileceği belirtilmiştir. Ancak 2016 yılında özel idare tarafından işletmeye ayrılan bütçe ödeneğinin harcanması ve elde edilen gelirler ve üretim ve satış faaliyetleri ile ilgili hiçbir işlem muhasebe sisteminde kayıtlı değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu defterlerden yevmiye defteri, büyük defter (defter-i kebir), envanter defterinin 2016 yılında tutulduğu ve e-defter uygulamasına geçiş sürecinin yasal süre içinde tamamlandığı; imalat defteri çalışmalarının başlatılmış olup 2017 yılı içerisinde tamamlanacağı ifade edilmiştir. Ancak cevap ekinde gönderilen Yeminli Mali Müşavir Raporu incelendiğinde envanter defterinin tasdiksiz olduğu görülmüştür. Ayrıca denetimimiz sırasında 2014 yılına ilişkin büyük defter kayıtları istenmiş, ancak tarafımıza sözkonusu defterin tutulmadığı bildirilmiştir.

Kömür stok hareketlerine ilişkin olarak yapılan incelemede cevap eki olarak gönderilen YMM raporu ve denetimler sırasında idareden istenilen yazılı belgeler ve şifahi bilgilerin birbiriyle çeliştiği görülmüştür. Denetim ekibine verilen şifahi bilgi ve yazılı belgelerde 31.12.2015 tarihi itibarıyla sayım ve tesellüm noksanı olarak görünen kömür stoğunun bulgumuzda açıklandığı üzere 2014 yılında yapılan satışların bir kısmının maliyet hesaplarından geçirilmemesinden kaynaklandığı, 2014 yılında satışı yapılan kömürün bir kısmının 2015

yılında sevk edildiği ve bir kısmının da izleyen yıllara sirayet ettiği bildirilmesine rağmen; YMM raporunda Gelir İdaresi Başkanlığına 2012, 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ilişkin olarak yapılan bildirimlerden (Bilanço, Büyük Alış ve Büyük Satış Bildirimleri ve ilgili yıl Detay Mizanları) hareketle stok hareketleri tespit edilmiş, 2012-2013-2014 yılları dönembası stok miktarlarının noksan ve hatalı olarak kaydedildiği, 2013 yılında 2.450.593,68 TL 2014 yılında ise 1.930.731,00 TL tutarında kömürün bilanço kayıtlarında eksik görüldüğü ifade edilmiştir. 2015 yılındaysa bilançoda 3.682.896,61 TL tutarında kömür görünmesine rağmen; gerçekte kömür stoğunun 1.218.920,15 TL olduğu ve kömür stoğunun bilançoda 2.463.976,46 TL fazla görüldüğü belirlenmiştir. Ayrıca 2015 yılına ilişkin Envanter Defterinde bu stoklara ilişkin bilgilerin VUK'nun 186. maddesine uygun olmadığı belirtilmiştir. Şu haliyle 2013 ve 2014 yıllarında işletmenin kömür stoklarının daha yüksek olmasına rağmen işletme bilançosunda daha az görüldüğü; 2015 yılında ise bilançoda kayden görünenden daha az kömür stoğu bulunduğu anlaşılmaktadır.

2015 yılı sonunda tespit edilen stok noksanlığının, YMM Raporunda izah edildiği üzere; Maliye idaresi açısından 30.05.1966 tarih ve 140 numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı'na göre (noksan kömürün) emsal satış bedeli üzerinden hasılat kaydedilmesi gerektiği ve bu işlem yapılmamışsa bu noksanı açıktan satılmış saymak suretiyle matrah farkı oluşacağı açıklanmıştır. Ancak YMM raporunda; izah ve ispat edilemeyen mal noksanlıklarını satış saymanın doğru olmayacağı, bu nedenle de mükellefin geneldeki tutumu ve izahatı dikkate alınarak bu farkların maliyet bedeli üzerinden değerlendirmeye alınmasının makul olduğu açıklanmıştır. Bu görüş doğrultusunda, 2015 yılındaki mevcut stok sayım noksanı (2.463.976,46 TL) 197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları Hesabına alınmak ve 659 Diğer Olağan Giderler Hesabına kanunen kabul edilmeyen gider yazılmak suretiyle stok hesabı denkleştirilmiştir. YMM Raporunda stok noksanının neden kaynaklandığına ilişkin bir açıklama yapılmamış ve stok noksanının izah ve ispat edilemediği belirtilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere; Amasya İl Özel İdaresi Eski Çeltek Kömür İşletmesinin 2012-2013-2014 yılları dönembası stok miktarının noksan ve hatalı olarak kaydedildiği, 2013-2014-2015 yıllarına ilişkin stok hareketlerinde büyük tutarlarda hatalar mevcut olduğu, 2015 yılı Envanter Defterinin VUK'nun 186 . maddesine uygun olarak tutulmadığı, 2015 yılı Bilanço ve yevmiye kayıtlarında tespit edilen stok noksanının izah ve ispat edilemediği ve bu nedenle kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergilendirildiği, 2016 yılı Envanter Defterinin tasdiksiz olduğu, imalat defterinin tutulmadığı görüldüğünden işletmenin mali yönetim ve kontrol

süreçlerinin sağlıklı işlemediği anlaşılmaktadır.

Bütçe içi işletmenin mali işlemlerinin yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde özel idarenin muhasebe sistemine dahil edilmesi, tutulması zorunlu defterlerin mevzuat hükümlerine uygun olarak tutulması ve kaydi - fiili envanter çalışmalarının daha sağlıklı yürütülmesinin temin edilmesi gerekmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 8: Amasya İl Özel İdaresine ait otoparkın (sermayesinin tamamı İl Özel İdaresine ait olan) Eski Çelttek Maden Turizm Tekstil Tarım Ürünleri Hizmet Pazarlama ve Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ihalesiz ve bedelsiz olarak kiraya verilmesi.

İl Özel İdaresi ile Eski Çelttek A.Ş. arasında yapılan protokol ile tapu kayıtlarında arsa olarak görünen İl Özel İdaresine ait alan, otopark olarak kullanılmak üzere söz konusu şirkete tahsis edilmiştir. Protokolde, yapılan kiralama işlemine ilişkin herhangi bir bedel tespiti yapılmamış, şirket hiçbir maddi yükümlülük altına girmemiş, Belediyeden ruhsat alınmasının da İl Özel İdaresince yerine getirileceği belirtilmiştir.

Kuşkusuz il özel idareleri sahibi oldukları taşınmazları 5302 sayılı Kanununun 64 üncü Maddesi çerçevesinde, ilin ihtiyaçları doğrultusunda diğer kamu kuruluşlarına tahsis edebilirler. Ancak, hisselerinin tamamı il özel idaresine ait olsa da, adı geçen şirket Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet göstermekte ve tüzel kişiliği bulunmaktadır. Dolayısıyla ne kamu kurumlarına tahsislerin düzenlendiği 5302/64. Maddesinin ne de 2886 sayılı İhale Kanununun, ihale usulüne tabi olmayan işleri düzenleyen “İhtiyaçların Kamu Kurumlarından Karşılanması” başlıklı 71 inci maddesinin uygulama alanına dahil edilmeleri söz konusu değildir.

Belirtilen nedenlerle, Eski Çelttek A.Ş.’ne ihale yapılmaksızın kiralama yapılması mevzuata aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca, yapılan kiralama karşılığında hiçbir bedel alınmaması suretiyle İl Özel İdaresi önemli bir gelir kaynağından da yoksun bırakılmış olmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; "Amasya İl Özel İdaresi İl Genel Meclisince alınan 02.03.2015 tarih ve 62 sayılı karar gereği İdaremiz taşınmazlarından Amasya Merkez Dere

Mahallesi 223 ada 20 parselde kayıtlı 3.107.41 m² alanlı taşınmaz üzerindeki Özel idare Meclis binası 29.12.2014 tarih ve 214/74 sayılı yıkım ruhsatına istinaden 2886 Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ihale edilerek yıktırılmış ve tapuda cins değişikliği yapılarak arsa haline getirilmiştir.

Mülkiyeti İdaremize ait olan alanda kar amacı güdülmeden ilin turizm sektörüne, hizmetin devamlılığına ve bu hizmetlerden faydalananlara daha ekonomik hizmet sunulması ve ayrıca yeni bir tesis değerlendirilmesi yapılıncaya kadar boş durmaması için ve ilimizin araç parkına olan ihtiyacı da göz önünde bulundurularak arsa haline getirilen taşınmazımızın açık otopark olarak hizmet verilmesine karar verilmiştir. İdaremiz ile Eski Çeltek Maden Turizm Tekstil Tarım Ürünleri Hizmet Pazarlama San. Tic. A.Ş arasında 12.06.2015 tarihinde yapılan protokol ile açık otoparkın İdaremizin %100 oranında hissedarı olduğu şirket tarafından çalıştırılmasının İdaremiz lehine ve kamu yararına olacağı değerlendirilmiş olup, açık otopark için düşünülen alan için Amasya Belediyesinden işyeri açma ve çalışma ruhsatı alınmıştır. Eski çeltek A.Ş ile yapılan protokole istinaden açık otopark kirası karşılığında bahsedilen şirketten İdaremizin muhtelif işlerinde kullanılmak üzere ihtiyacımız olan 05 AB 868 plakalı tır aracının kullanım hakkının 3 yıllık kira süresince İdaremize verilmesi kararlaştırılmıştır. Protokol gereğince ilgili aracın kullanım hakkı İdaremize verildiğinden aracın 3 yıllık kullanım hakkı bedeli tespit edilerek muhasebe kayıtlarına alınacaktır.” denilmektedir.

Sonuç olarak her ne kadar idarece ilin otopark alanı ihtiyacının karşılanması, turizmin geliştirilmesi ve kar amacı gütmeyen kamu yararı gözetilerek ve idareye bir adet tır tahsis edilmesi karşılığında mevcut otopark alanının protokolle özel idarenin % 100 oranında hissedarı olduğu Eski Çeltek Maden Turizm Tekstil Tarım Ürünleri Hizmet Pazarlama San. Tic. A.Ş'ye kiralandığı ifade edilmişse de; mevcut otoparkın 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre ihale yapılarak kiralanması gerektiği düşünülmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 9: Mülkiyeti Amasya İl Özel İdaresine ait olan Büyük Amasya Otelinin (sermayesinin tamamı İl Özel İdaresine ait olan) Eski Çeltek Maden Turizm Tekstil Tarım Ürünleri Hizmet Pazarlama ve Sanayi Ticaret Anonim Şirketine ihale yapılmaksızın kiralanması.

İl Genel Meclisinin 18.7.2016 tarih, 135 sayılı kararıyla, kira süresi ve bedeli protokolde belirtilmek suretiyle mülkiyeti İl Özel İdaresine ait olan Büyük Amasya Otelinin kiralanmasına karar verilmiş ve İl Özel İdaresi ile şirket arasında protokol imzalanmıştır. Söz konusu kira protokolünde, 5302 sayılı Kanunun 7/c, 10/f, 64/d maddeleri ile 2886 sayılı Kanunun 71 inci maddeleri dayanak olarak gösterilmiştir.

5302 sayılı Kanunun 7/c ve 10/f maddeleri il özel idarelerinin, mülkiyetlerindeki taşınmazlar üzerindeki tasarruflarının çerçevesini belirleyen genel hükümlerdir ve ihalesiz kiralama işlemini açıklamamaktadır.

64 üncü madde ise diğer kuruluşlarla olan ilişkileri düzenlemektedir. Söz konusu maddenin yapılan işleme dayanak gösterilen (d) fıkrası ise,

“Kendilerine ait taşınmaz malları, asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak ve süresi yirmi beş yılı geçmemek üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebilir. Bu taşınmazların, tahsis amacı dışında kullanılması durumunda, tahsis işlemi iptal edilir. Tahsis süresi sonunda, aynı esaslara göre yeniden tahsis mümkündür. Bu taşınmazlar aynı kuruluşlara kiraya da verilebilir.

(b) ve (d) bentleri uyarınca kamu kurum ve kuruluşlarına il özel idarelerince karşılanan veya tahsis edilen taşınmazlar, kamu konutu ve sosyal tesis olarak kullanılamaz.”

şeklinde düzenlenmiştir ve madde metninde açıkça belirtildiği üzere kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan tahsislerle ilgilidir.

Yapılan işleme dayanak gösterilen diğer bir yasa hükmü ise 2886 sayılı İhale Kanununun ihale usulüne tabi olmayan işleri düzenleyen; *“İhtiyaçların Kamu Kurumlarından Karşılanması”* başlıklı 71 inci maddesidir. Maddenin ilk fıkrasında aynen;

“Aşağıda belirtilen durumlarda ihale işleri Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak kıymet takdiri suretiyle yapılır.

1. Bu Kanun kapsamına giren idarelerin kendi aralarında yaptıkları ihale işleri,

2. (1) numaralı fıkrada belirtilen idarelerin her türlü ihtiyaçlarının”

denilmek suretiyle söz konusu maddenin uygulama alanı belirlenmiştir.

Görüldüğü üzere 71 inci madde uygulaması bu Kanun kapsamına giren kuruluşlarla sınırlıdır ve bu kanun kapsamına giren idarelerin kendi aralarında yaptıkları işleri düzenlemektedir. Söz konusu Yasanın kapsamını düzenleyen 1. maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelerle özel idare ve belediyeler sayılmaktadır. Dolayısıyla Ticaret Kanunu hükümlerine göre faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan Eski Çeltek A.Ş bu Kanun kapsamındaki bir kuruluş olmadığından 71. Madde uygulamasına konu teşkil etmesi de mümkün değildir.

Açıklanan mevzuat hükümleri çerçevesinde özel idarenin sahibi olduğu otelin İhale Kanunu hükümleri uygulanmaksızın doğrudan şirkete kiralanması mevzuata aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; "İdaremiz taşınmazlarından Amasya Merkez 1, 14 ve 15 nolu parseller üzerinde 3.031,99 m² alanlı taşınmaz üzerindeki Büyük Amasya Otelinin işletme hakkı çeşitli zamanlarda İdaremizce 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapılan ihalelerle kiralanmış, ihaleyi alan müstecirlerin kira bedelini zamanında ödeyememesi sonucu İdaremiz kiracılar aleyhine tahliye davaları açmak zorunda kalmıştır. Tahliye davalarına müteakip kararın icraya konulması ve taşınmazın tahliye edilmesi nedeniyle İdaremiz zarara uğramış ve otelin işletilmesinde devamlılık sağlanamamıştır.

Bunun neticesinde Amasya İl Özel İdaresi İl Genel Meclisince alınan 18.07.2016 tarih ve 135 sayılı karar gereği 22.07.2016 tarihinde yapılan protokol ile İdaremizin %100 oranında hissedarı olduğu Eski Çeltek Maden Turizm Tekstil Tarım Ürünleri Hizmet Pazarlama San. Tic. A.Ş.'ne kiralanmıştır.

Mülkiyeti İdaremize ait olan alanda kar amacı güdülmeden Amasya Büyük Otelinin çalıştırılmasının hizmetin devamlılığı açısından ve ilin turizm sezonunu olumsuz etkilememesi, İdaremizin bu taşınmazının kullanım niteliği açısından prestij kaybetmemesi, hizmetin devamlılığını sektöre uğratılmaması ve hizmetlerden faydalananlara daha ekonomik hizmet sunulması için şirketimiz tarafından işletilmesinin İdaremiz lehine ve kamu yararına olacağı değerlendirilerek kira karşılığı olarak şirketten 2 adet arazili pick-up, 14 adet panelvan tipi hafif ticari araç ve 4 adet binek araç olmak üzere toplam 20 adet araç İdaremizin muhtelif işlerinde kullanılmak üzere temin edilmiştir. Yapılan protokol gereğince şirketin yukarıda belirtilen yükümlülükleri yerine getirmediği takdirde İdare tarafından belirlenen aylık 20.000,00 TL kirayı ödeyecektir. Ayrıca ilgili bedel her yıl TÜFE/ÜFE oranında arttırılacaktır. Protokol

gereğince ilgili araçların kullanım hakkı İdaremize verildiğinden araçların yıllık kullanım hakkı bedelleri tespit edilerek muhasebe kayıtlarına alınacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak her ne kadar idarece kira ödemelerinde sıkıntılar yaşanması nedeniyle, turizmin olumsuz etkilenmemesi ve kamu yararı gözetilerek daha ekonomik olarak hizmet sunulabilmesi amacıyla otelin özel idarenin %100 oranında hissedarı olduğu Eski Çeltik Maden Turizm Tekstil Tarım Ürünleri Hizmet Pazarlama San. Tic. A.Ş.'ne kiralandığı belirtilmişse de 2886 sayılı Kanun kapsamında ihale yapılması gerekmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 10: İç Kontrol Sistemin Kuruluş ve İşleyişinde Mevzuatta Öngörülen Gerekliliklerin Bütünüyle Yerine Getirilmemesi

Amasya İl Özel İdaresinde, iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi yönünde, yürürlükteki iç kontrol mevzuatı gereklerinin tam olarak yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

Şöyle ki; Maliye Bakanlığı tarafından 31.12.2005 tarihli ve 26040-3 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan ve 01.01.2006 da yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların "İç Kontrol Standartları" başlıklı 5 inci maddesinde; "*İç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir.*" hükmü yer almaktadır.

Mezkûr hüküm gereği Maliye Bakanlığı, Kamu İdarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla gerekli standart ve temel şartları belirlemiş ve "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" adı altında 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayınlamıştır.

Buna göre, Kurumun, "Kamu İç Kontrol Standartları"na uyumlu bir İç Kontrol Sistemi oluşturmak üzere; yapması gereken çalışmaları belirlemesi, bu çalışmalar için eylem planını

oluşturması, gerekli prosedür ve düzenlemeleri hazırlayarak söz konusu çalışmalarını en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlaması gerekmektedir.

Kamu İdarelerinin, İç kontrol Sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine rehberlik etmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından ayrıca Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi hazırlanmıştır. Bu rehber ve rehberde yer alan temel ilkeler doğrultusunda, Kurumun kendi Eylem Planını hazırlaması ve 30.06.2009 tarihine kadar tamamlayıp Üst Yöneticinin onayına sunması, akabinde Maliye Bakanlığına göndermesi ve Eylem Planı doğrultusunda yapması gereken çalışmalarını da 30.06.2011 tarihine kadar tamamlayacağını öngörmesi gerekirdi.

Gerek 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gerekse bu Kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığınca düzenlenen İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda; iç kontrol sistemi ile ilgili yetki ve sorumluluklar tanımlanmıştır. Buna göre, Üst yöneticiler, yukarıda bahsedilen iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden, kurum Strateji Geliştirme Birimi ise, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesinden, İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sistemi işleyişinin (Eylem Planında öngörülen faaliyet ve düzenlemelerin gerçekleşme sonuçlarını) yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate alarak en az altı ayda bir olmak üzere düzenli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve eylem planı formatında üst yöneticiye raporlamasından sorumludur.

Ancak yapılan denetimlerde idarenin 2009 yılında iç kontrol eylem planı yaptığı; fakat plandaki tespitlerin takibinin yapılmadığı belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin yıllık olarak değerlendirmesi de yapılmamaktadır. Süreç akış şemaları sadece iç denetim birimi için hazırlanmıştır, diğer birimler için süreç akış şeması bulunmamaktadır. Yapılan bu tespitler ışığında; idarenin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesiyönündeki çalışmaları henüz tamamlanmadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi yönündeki çalışmaların tamamlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; "2017 mali yılı içerisinde İdaremizin iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde İç Kontrol Sisteminin güncellenmesi, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi yönündeki çalışmaların tamamlanması sağlanacaktır." denilmektedir.

Sonuç olarak İdarece, iç kontrol sisteminin kurulması için gerekli çalışmaların yapılacağı bildirildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 11: 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18'inci Maddesinin Üçüncü Fıkrasında Sayılan Köye Yönelik Hizmetlere İlişkin Yapım, Bakım ve Onarım İşleri, Bölünmüş Yol, Elektrifikasyon, Köy Yolu, İçme Suyu, Sulama Suyu ve Kanalizasyon Yatırımları Dışındaki İşler İçin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarmalar Yapılması

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun, "Köylere Hizmet Götürme Birlikleri" başlıklı 18'inci Maddesinin 5793 sayılı Kanunun 44'üncü maddesi ile değişik üçüncü fıkrasında;

"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. Aktarma işlemi merkezi idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla yapılır ve bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz. Bu takdirde iş, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır. Köylere hizmet götürme birlikleri de bütçe imkânları ölçüsünde bu yatırımlara kendi bütçelerinden ödenek aktarabilirler. Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri tarafından aktarılacak ödeneklerle gerçekleştirilecek yatırımlar, birliğin hizmet ve görev alanı sınırlamasına tabi olmaksızın yapılabilir."

denilmek suretiyle söz konusu birliklere yapılacak aktarmalarla ilgili esaslara dair bir düzenleme yapılmıştır.

Görüldüğü üzere kanun koyucu köylere hizmet götürme birliklerine, sadece madde metninde sayılan yatırımlar için ayrılan ödeneklerin aktarılmasına cevaz vermiştir. Bir başka

ifade ile il özel idaresi bütçesinden köylere hizmet götürme birliklerine ancak yukarıya alınan 18'inci maddede sayılan yatırımlar için ayrılan ödenekler aktarılabilir.

Ancak, Amasya İl Özel İdaresi bütçesinden, köye yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımları dışındaki işler için de KHGB'lerine 691.114,59 TL tutarında aktarmalar yapılmıştır. Bu aktarmalar aşağıdaki listede yer almaktadır.

Tablo 4: Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarmaları Tablosu

Gönderildiği Yer:	Tutarı (TL):	Gönderilme Nedeni:
Merkez Köylere Hizmet Götürme Birliği	96.760	Amasya İl Emniyet Müdürlüğü Asansör Yapım İşİ
Merkez Köylere Hizmet Götürme Birliği	421.485,84	Valilik Hükümet Konağı Otomasyon Yapım İşİ
Merzifon ilçesi Köylere Hizmet Götürme Birliği	172.868,75	Meyve Fidanı Yetiştiriciliği Projesi

Kamu idaresi cevabında; "2017 mali yıl içerisinde 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 6. maddesinde düzenlenmiş olan İl Özel İdaresinin görev ve sorumluluklarına istinaden Merkez Köylere Hizmet Götürme Birliğine aktarılacak olan tutarların 5355 sayılı Mahalli İdareler Birlikleri Kanununun " Köylere Hizmet Götürme Birlikleri " başlıklı 18. Maddesine 5793 sayılı kanunun 44. maddesi ile değişik 3. fıkrasında belirtilen işler için aktarma yapılması sağlanacaktır. İdaremizce 2016 mali yılı içerisinde Köylere Hizmet Götürme Birliklerine aktarılan ve bulguda bahsedilen 3 kalem iş için 691.114,59 TL kamu hizmetinde ivedilik arz ettiğinden dolayı sadece ihalenin birlik tarafından yapıldığı için İdaremiz bütçesinden aktarılmıştır." denilmektedir.

Sonuç olarak her ne kadar üç kalem iş karşılığı yapılan 691.114,59 TL aktarma 5355 sayılı Kanunun 18. maddesinde belirtilen esaslara aykırı olsa da idarece 2017 yılında bulguda tespit edilen hususlar doğrultusunda işlem yapılacağı bildirildiğinden, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 12: 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 18’nci Maddesinin Beşinci Fıkrasında Yer Alan Hüküm Gereği İl Genel Meclisinin Belirleyeceği Esaslara Uygun Olarak Köylere Hizmet Götürme Birliklerinin Sunacağı Yatırım Planı, Yıllık Çalışma Programı ve Uygulama Projelerine Bağlı İşler Yerine İhtiyaç, Yardım Gibi Genel İfadelerle veya Bazı Kurumların Bütçelerinden Karşılanmayan İhtiyaçları İçin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Ödenek Aktarılması

5355 sayılı Kanun'un 18’inci maddesinin 5’inci fıkrasında;

“İl özel idaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacağı, köylere hizmet götürme birliklerinin sunacağı yatırım plânı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre il genel meclisince kararlaştırılır.” hükmü yer almaktadır.

Bu ödenek aktarımları 5302 sayılı Kanun'un giderlerle ilgili 43’üncü maddesinin (e) fıkrasında belirtildiği üzere *“İl genel meclisince belirlenecek ilkeler çerçevesinde köylere veya köylerin aralarında kurdukları birliklere yapılacak yardımlar”* olarak açıklanan ve il özel idaresi bütçelerine konulan ödeneklerden yapılan aktarmalardır. Ancak bu nitelikteki ödenek aktarımlarının ilkelerinin belirlenmesi ve bu esaslar çerçevesinde Köylere Hizmet Götürme Birliklerince il özel idaresine yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerinin sunulması gerekmektedir. Ancak bu çerçevede proje bazında ödenek aktarımı yapılabilecektir. Bu nedenle KHGB’lerine bu kapsamda yapılan aktarmaların protokollerinde genel ifadeler kullanılması ve “ihtiyaç” vb. gibi gerekçelerle aktarma işlemine dayanak oluşturulması yerine, somut projelerin belirtilmesi gerekmektedir.

Amasya İl Özel İdaresi bütçesinden 5355 sayılı Kanunun 18’inci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne uygun olmayan 350.000 TL tutarında aktarmalar yapılmış olup, bunlar aşağıdaki listede yer almaktadır.

Tablo 5: Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarımları Tablosu

Gönderildiği Yer:	Tutarı (TL):
Göynücek KHGB	50.000
Taşova KHGB	50.000
Gümüşhacıköy KHGB	50.000
Merkez İlçe KHGB	50.000
Suluova KHGB	50.000
Hamamözü KHGB	50.000

Merzifon KHGB	50.000
---------------	--------

Kamu idaresi cevabında; "5302 sayılı İl Özel İdare Kanununun 6. maddesinde düzenlenmiş olan İl Özel İdaresinin görev ve sorumluluklarına istinaden Merkez il ve İlçe Köylere Hizmet Götürme Birliğine aktarılan 350.000,00 TL tutarındaki ödenek 5355 sayılı kanunun 18. Maddesinin 5. Fıkrasına istinaden İl Genel Meclisince alınan karar gereği aktarılmıştır. 2017 mali yılı içerisinde aktarılacak ödenekler 5355 sayılı Mahalli İdareler Birlikleri Kanununun 18. maddesinin 5. fıkrası hükmüne uygun olarak *"İl Özel İdaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının Köylere Hizmet Götürme Birliklerine aktarılacağı Köylere Hizmet Götürme Birliklerinin sunacağı yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre İl Genel Meclisince kararlaştırılır"* hükmü gereği somut projeler bazında yapılacak ve gönderilen ödeneklerin İdaremiz tarafından takibinin yapılması sağlanacaktır." Denilmektedir.

Sonuç olarak her ne kadar 2016 yılı içerisinde yapılan 350.000 TL aktarmaların proje karşılığı olmadığı tespit edilmişse de idarece 2017 yılı içerisinde yapılan aktarmaların somut proje karşılığı olmasının sağlanacağı ve gönderilen ödeneklerin takibinin yapılacağı bildirildiğinden bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

8. EKLER

Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

AMASYA İL ÖZEL İDARESİ 2016 YILI BİLANÇOSU

AKTİF	Cari Yıl 2016	PASİF	Cari Yıl 2016
	TL		TL
1 DÖNEN VARLIKLAR	94.578.195,75	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	9.963.536,08
10 HAZİR DEĞERLER	87.116.529,93	30 KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	1.357.139,59
102 BANKA HESABI	87.116.529,93	300 BANKA KREDİLERİ HESABI	1.357.139,59
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	0,00	32 FAALİYET BORÇLARI	963.840,74
12 FAALİYET ALACAKLARI	25.620,35	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	963.840,74
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	0,00	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	5.232.379,26
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	0,00	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	552.712,47
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	25.620,35	333 EMANETLER HESABI	4.679.666,79
13 KURUM ALACAKLARI	560.000,00	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	2.410.176,49
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	0,00	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.277.646,27
137 TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI	560.000,00	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	1.044.596,37
14 DİĞER ALACAKLAR	5.715,00	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI	87.933,85
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	5.715,00	368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI	0,00
15 STOKLAR	6.576.230,73	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	17.860.788,29
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	6.576.230,73	40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	4.143.064,08
16 ÖN ÖDEMELER	294.099,74	400 BANKA KREDİLERİ HESABI	4.121.145,69
160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI	0,00	403 KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR HESABI	21.918,39
161 PERSONEL AVANSLARI HESABI	0,00	43 DİĞER BORÇLAR	13.717.724,21
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	294.099,74	438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI	13.717.724,21
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI	0,00	5 ÖZ KAYNAKLAR	245.873.595,17
2 DURAN VARLIKLAR	179.119.723,79	50 NET DEĞER	-14.109.968,95
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	7.200.257,15	500 NET DEĞER HESABI	-14.109.968,95
240 MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	7.200.257,15	51 DEĞER HAREKETLERİ	-1.194.408,99
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	171.919.466,64	511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI	-5.202.800,00
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	18.956.168,32	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	4.008.391,01
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	56.855.763,44	57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	284.434.808,58

T.C. Sayıştay Başkanlığı

252 BİNALAR HESABI	50.739.630,68	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	284.434.808,58
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	9.616.778,67	58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	-49.840.693,83
254 TAŞITLAR HESABI	9.223.143,38	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	-49.840.693,83
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	1.948.737,79	59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	26.583.858,36
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-57.212.471,85	590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	32.081.886,71
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	81.791.716,21	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	-5.498.028,35
AKTİF TOPLAMI	273.697.919,54	PASİF TOPLAMI	273.697.919,54
NAZİM HESAPLAR	25.354.084,46	NAZİM HESAPLAR	25.354.084,46
905 ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI	231.772,05	903 KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI	231.772,05
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	9.212.667,59	911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	9.212.667,59
920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	15.909.644,82	921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	15.909.644,82
GENEL TOPLAM:	299.052.004,00	GENEL TOPLAM:	299.052.004,00

AMASYA İL ÖZEL İDARESİ 2016 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Hesap Kodu	Yrd. Hp Kod 1	Giderin Türü	Cari Yıl (2016) TL	Hesap Kodu	Yrd. Hp Kod 1	Gelirin Türü	Cari Yıl (2016) TL
630	01	Personel Giderleri	56.976.803,74	600	01	Vergi Gelirleri	110.321,78
630	02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	70.995,36	600	03	Teşebbüs ve Mülk Gelirleri	3.433.063,06
630	03	Mal ve hizmet Alım Giderleri	13.860.156,32	600	04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	109.087.572,14
630	05	Cari Transferler	1.516.871,57	600	05	Diğer Gelirler	56.425.249,70
630	07	Sermaye Transferleri	55.654.300,72			GELİRLER TOPLAMI:	169.056.206,68
630	11	Değer Ve Miktar Değişimleri Giderleri	475.409,18			FAALİYET SONUCU (+ / -)	26.583.858,36
630	13	Amortisman Giderleri	2.637.120,61				
630	14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	10.155.379,82				
630	20	Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	1.075.724,64				
630	25	Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Mali Olmayan Varlıklardan Kaynaklanan Giderler	41.648,36				
630	30	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	7.938,00				
GİDERLER TOPLAMI:			142.472.348,32				

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>