



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2023 YILI
DIŞ DENETİM
GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU

Eylül 2024



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2023 YILI

DIŞ DENETİM

GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU

Eylül 2024

2023 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL ÇERÇEVE	1
1.1. Sayıştay Denetimi.....	1
1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı.....	2
1.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği.....	3
İKİNCİ BÖLÜM 2023 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER	5
2.1. 2023 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler	5
2.2. 2023 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler	7
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER.....	13
3.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi.....	13
3.1.1. Kontrol Ortamı	15
3.1.2. Risk Değerlendirme.....	16
3.1.3. Kontrol Faaliyetleri	17
3.1.4. Bilgi ve İletişim	18
3.1.5. İzleme	19
3.2. Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi.....	20
3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler	20
3.2.1.1. Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler.....	20
3.2.1.2. Hassas Görevlere İlişkin Tespitler	21
3.2.2. Risk Değerlendirme Bileşenine İlişkin Tespitler	21
3.2.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler	21
3.2.3.1. İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler	21
3.2.3.2. Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler	22
3.2.3.3. Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler	22
3.2.4. Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler.....	22
3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler.....	23
3.2.5.1. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler	23
3.2.5.2. İç Denetim Hakkında Tespitler	23
3.2.5.3. İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması.....	24

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN ÖNEMLİ GÖRÜLEN VE GENELLİK ARZ EDEN KONULAR..... 25

- 4.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular 25
 - 4.1.1. Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler 25
 - 4.1.1.1. Bütçeye Dahil Edilmeyen ve Malî Tablolarda Raporlanmayan Hesapların Bulunması..... 25
 - 4.1.1.2. Yevmiye Kayıtlarının Usulüne Uygun Biçimde Tutulmaması 27
 - 4.1.1.3. Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması 27
 - 4.1.1.4. Mali Yıla İlişkin Mahsup İşlemleri Dışındaki Muhasebe Kayıtlarının İzleyen Yılda Yapılmaya Devam Edilmesi..... 28
 - 4.1.1.5. Muhasebe Kayıtlarında Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması Sonucu Gelirlerin Hatalı Raporlanması..... 29
 - 4.1.2. Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler 30
 - 4.1.2.1. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kayıtlara Alınmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması..... 30
 - 4.1.2.2. Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi 31
 - 4.1.2.3. Taşınmaz Satışlarının Doğru Muhasebeleştirilmemesi..... 32
 - 4.1.2.4. Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması.. 33
 - 4.1.2.5. Taşınmaz Kiralanması ve Sınırlı Ayni Hak Tesis Edilmesinde Bazı Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması..... 34
 - 4.1.2.6. Taşınmazların İhale Yapılmaksızın Kullanılması..... 35
 - 4.1.2.7. Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması..... 36
 - 4.1.2.8. Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi ve Güncellenmemesi 37
 - 4.1.3. Taşınırların Yönetilmesinde Hatalı Uygulamalar Bulunması 38
 - 4.1.4. Kamu İhale Mevzuatına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler..... 41
 - 4.1.4.1. İhalelere İlişkin Temel İlkelere Uyumun Tam Sağlanmaması..... 41
 - 4.1.4.2. İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması 43
 - 4.1.4.3. Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün Uygulanması..... 43

4.1.4.4. İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması	44
4.1.4.5. Doğrudan Temin ile Yapılan Alımlarda Hatalı Uygulamalar Bulunması....	45
4.1.4.6. Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanması ve Uygulanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması	46
4.1.4.7. Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Tam Olarak Yerine Getirilmemesi	48
4.1.4.8. Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	48
4.1.4.9. Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	50
4.1.4.10. Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışlarından Kaynaklanan Ek Kesin Teminatın Alınmaması.....	51
4.1.4.11. İhale Komisyonu, Kontrol Teşkilatı ve Muayene Kabul Komisyonunun Usulüne Uygun Kurulmaması	52
4.1.4.12. Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda Kamu İhale Kurulunun Uygun Görüşü Olmadan Limitin Aşılması	52
4.1.5. Devlet İhale Mevzuatına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler	53
4.1.5.1. İhale Aşamasına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması	53
4.1.5.2. İhale Sonuçlandıktan Sonra Yapılacak İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	54
4.1.6. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Karşılana n Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Kişisel Sorumlulu ğu Bulunan Personele Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi	56
4.1.7. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması	57
4.1.8. Kamu Haznedarlığı Mevzuatına Aykırı Uygulamaların Bulunması	58
4.1.9. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Karşılana n Dağıtım Tesis Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketinden Talep Edilmemesi	59
4.1.10. İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalardan Katma Değer Vergisinin Alınmaması.....	59
4.1.11. Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması.....	60
4.1.12. Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapılması.....	61

4.1.13. Tasarruf Tedbirleri Genelgesine Aykırı Uygulamalar Bulunması	61
4.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular	62
4.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yapılan Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi	62
4.2.2. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullanılan Kredilerden Alacakların ve Yapılan Tahsilatın Mali Tablolarda Doğru Şekilde Gösterilmemesi.....	63
4.2.3. Kentsel Dönüşüm Uygulaması Yapan Belediyelerin Yükümlülüklerine İlişkin Takip Mekanizmasının İlgili Bakanlıkça Oluşturulmaması.....	64
4.3. Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular	65
4.3.1. Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	65
4.3.2. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması ve İade Edilmesi Gereken Kurum Katkısının Takip Edilmemesi ..	66
4.3.3. Tıbbi Cihaz Alımlarında Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	67
4.3.4. Âtıl Durumda Olan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitüler Bulunması, Akademik ve İdari Personel İstihdam Edilmesi.....	69
4.4. Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular.....	69
4.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Takibinde Kuruma Ait Bilgi İşlem Sistemleri Arasında Entegrasyonun Sağlanmamış Olması	69
4.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumunun Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi	71
4.4.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden ve Belediye Şirketlerinden Prim Alacaklarının Tahsil Edilememesi	71
4.5. Mahallî İdarelere İlişkin Konular	73
4.5.1. Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması.....	73
4.5.2. Belediyelerde Gelir Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması	74
4.5.3. Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk, Tahsil ve Aktarımında Eksiklikler Bulunması.....	75
4.5.4. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerlerinin Takip ve Denetiminin Yapılmaması.....	76
4.5.5. Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	77
4.5.6. Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	78

4.5.7. İmar Mevzuatına Uygun Olmayan Yapılarla İlgili İdari Müeyyidelerin Uygulanmaması.....	80
4.5.8. Gecekondu Fon Gelirlerinin Yönetilmesinde Hatalı Uygulamalar Bulunması....	80
4.5.9. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	81
4.5.10. Harç Alınan Hizmetler İçin Ayrıca Ücret Talep Edilmesi	82
4.5.11. Mahalli İdare Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	84
4.5.11.1. Belediye ve İl Özel İdarelerinin Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	84
4.5.11.2. Belediye ve İl Özel İdaresi Taşınmazlarının Bedelsiz Kullanılması	85
4.5.12. Belediye, Bağlı İdareleri ve Belediye Şirketlerinin Borçlanma İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	86
4.5.13. Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi	87
4.5.14. Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması.....	88
4.5.15. Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri.....	89
4.5.16. Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması.....	90
4.5.17. İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması	91
4.5.18. Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi	92
4.5.19. Bütçe İçi İşletmelere Ait Hesap ve İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması ..	92
4.5.20. Belediyelerin Sahipsiz Hayvanlara İlişkin Görev ve Sorumluluklarını Tam Olarak Yerine Getirmemesi.....	94
4.5.21. Kadınlar ve Çocuklar İçin Konukevlerinin Açılmaması	96
4.5.22. Taşıt Kiralaması ile İlgisi Olmayan İhalelerin İçinde Binek Araç Temin Edilmesi	97
4.5.23. Afet ve Acil Durum Plânlarının Hazırlanmaması	98
4.5.24. Yeraltı Suyu Kuyularının İzinsiz Açılması	98
4.5.25. Sondaj İzni Verilen Kuyulardan Faydalı Tüketim Miktarına İlişkin Takip ve Denetimlerin Yapılmaması.....	99
4.5.26. Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi ...	101

4.5.27. Yağmur Sularının Uzaklaştırılması İçin Yapılan Harcamaların İlgili Belediyelerden Tahsil Edilmemesi.....	102
4.5.28. Atık Su Arıtma Tesisleri İçin Elektrik Enerjisine İlişkin Teşvikten Yararlanılmaması	103
4.5.29. Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi	104
4.5.30. Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması	105
4.5.31. Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması	106
4.5.32. Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarımlarında Hatalı Uygulamalar Bulunması	107

BEŞİNCİ BÖLÜM MEVZUAT ÖNERİLERİ VE DENETİMLER ÜZERİNE KAMU İDARELERİNCE YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ..... 109

5.1. Mevzuat Önerileri.....	109
5.1.1. Üniversite Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezlerinin Denetlenmesine İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmemiş Olması.....	109
5.1.2. Belediye Borçlanmasına İlişkin Hükümlerin Açık/Anlaşılır Olmaması	109
5.1.3. Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Altyapısında Eksiklikler Olması	111
5.1.4. Üniversitelerde Araştırma Dekanlığı ve Öğrenci İşleri Dekanlığı Kurulmasının Hukuki Altyapısının Bulunmaması	111
5.2. Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Gerekçeleri	113
EK 1:2023 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ.....	117
EK 2:YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ.....	131

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları.....	6
Tablo 2: Hata ve Bütçe Türü İtibarıyla Bulgu Sayıları	8
Tablo 3: Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu	9
Tablo 4: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu	10
Tablo 5: Mahallî İdareler İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu.....	10
Tablo 6: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu	11
Tablo 7: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu.....	14
Tablo 8:5018 sayılı Kanuna Tabi Olan Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları	14

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları	7
Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	15
Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi	16
Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi	17
Şekil 5: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi	18
Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	19

KISALTMALAR

CBS	: Coğrafi Bilgi Sistemi
DSİ	: Devlet Su İşleri
EKAP	: Elektronik Kamu Alımları Platformu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
MOSİP	: Mali Otomasyon Sistemi Projesi
SayCAP	: Sayıştay Denetim Yönetim Programı
SCADA	: Veri Kontrol ve İzleme Sistemi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİTCK	: Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumuna
YİKOB	: Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ÇERÇEVE

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrol süreçlerini, malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını düzenlemektedir. 5018 sayılı Kanun'da; şeffaflık ve hesap verebilirlik temelinde kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli şekilde kullanıldığı bir kamu malî yönetim sistemi hedeflenmektedir. Bu hedefi gerçekleştirmek için Kanun'da düzenlenen önemli unsurlardan biri dış denetimdir.

5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde dış denetimin amacı, "genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması" şeklinde ifade edilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM), kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına yetki vermekte ve bu yetkinin uygulama sonuçlarını da Sayıştay aracılığıyla denetlemektedir. Bu bağlamda TBMM'nin denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde Sayıştay denetim raporlarının rolü büyüktür. Zira TBMM, idarelerin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin yönetim ve hesap verme sorumluluğunu bu raporlar çerçevesinde görüşmekte ve değerlendirmektedir.

1.1. Sayıştay Denetimi

Anayasa'nın 160'ıncı maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde dış denetim; genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler üzerinden malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki

düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirmesi şeklinde tanımlanmıştır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu idarelerinin malî rapor ve tablolarına dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek malî rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, malî yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Denetimin amacı, 6085 sayılı Kanun'da, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu malî yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda Sayıştay; kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyerek sonuçları hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna güvenilir, doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmaktadır.

1.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı

6085 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi hükmü gereğince düzenlenen Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında yer alan konulardan önemli görülen ve genellik arz eden hususları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve malî konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak TBMM'ye sunulmakta ve kamuoyuna duyurulmaktadır.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almasına katkı sağlayan önemli bir araçtır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının temel prensiplerinin yer aldığı Lima Deklarasyonu da denetim sonuçlarının yıllık olarak parlamentoya sunulduğu raporların önemini açıkça vurgulamaktadır. Bu kapsamda ülkemizdeki tek dış denetim kurumu olan Sayıştayın hazırlamış

olduğu Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rolü bulunmaktadır.

Sayıştayın denetim süreci, bulguların tespiti ve ilgili idarelere sunulması ile sınırlı değildir. Denetim süreci, mevcut sorunların tespitini, çözümü için önerilerin geliştirilmesini ve kurumsal gelişimin takibini içine alan geniş bir perspektifi içermektedir. Denetim ve rehberlik faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi bu Raporda yer alan yaygın ve önemli konular dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Denetim bulgularının yoğunlaştığı konular ve idareler belirlenerek cari denetim sürecinde riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmakta ve bu suretle bir yandan rehberlik faaliyetleri bu alanlara kaydırılarak kamu idarelerinin kapasitelerinin artırılmasına, diğer yandan kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleşmesine katkı sağlanmaktadır.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun hazırlanmasında, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler ve 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi diğer kamu idarelerinin denetim sonuçları esas alınmıştır. 6085 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesinde, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkları için genel rapor düzenlenmesi öngörüldüğünden söz konusu idarelerin denetimine ilişkin hususlar bu Raporun kapsamı dışında tutulmuştur.

Raporda denetimler sırasında tespit edilen kamu zararına ilişkin hususlara yer verilmemiştir. Söz konusu hususlar denetçiler tarafından düzenlenen yargılamaya esas raporlara konu edilerek Sayıştay dairelerinde hükme bağlanmaktadır.

1.3. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği

2023 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştayın TBMM'ye sunmuş olduğu on ikinci dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu Raporun hazırlanmasında mevzuatın öngördüğü kalite kontrol süreçlerinden geçerek kamu idareleri itibarıyla düzenlenen denetim raporları ile bu raporlara ilişkin kamu idaresi cevapları ve Sayıştayca malî konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususlar dikkate alınmıştır.

2023 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda Sayıştay dairelerince ve denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular; önemli görülme ve genellik arz etme, TBMM'nin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri ve denetim sürecinin başında kamu idareleri itibarıyla tespit edilmiş olan ortak konular çerçevesinde değerlendirilerek rapor taslağı hazırlanmış ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Rapora son şekli verilmiştir.

Rapor beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel çerçeve izah edilmiş, ikinci bölümde 2023 yılı denetimleri ile denetim sonuçlarına ilişkin genel bilgi ve istatistiklere yer verilmiş, üçüncü bölümde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler belirtilmiştir. Raporun dördüncü bölümünde, kamu idarelerine ilişkin önemli görülen ve genellik arz eden konular belirtilmiş olup beşinci bölümde mevzuat önerileri ile denetimler üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemelerine yer verilmiştir. Raporun ekinde ise 2023 yılında denetim raporu düzenlenen kamu idareleri listesi ile yıllar itibarıyla Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer alan bulguların izleme cetveli yer almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2023 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

2023 yılına ilişkin denetimler, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, malî rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve malî yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

Kamu idarelerinde denetim çalışmaları, kamu idarelerinin malî tabloları, ilgili muhasebe birimlerindeki cetveller, belgeler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarına esas belgeler ve bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere sistem tabanlı ve risk odaklı denetim yaklaşımına göre risk değerlendirmesi yapılması ile uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

2023 yılı denetimleri sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin hususlara denetim raporlarında yer verilmemiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre yargılamaya esas raporlarda yer verilmiştir. Yargılamaya esas raporlar hüküm tesis edilmek üzere birer hesap mahkemesi olan Sayıştay dairelerine intikal ettirilmiştir.

2.1. 2023 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

2023 yılı Denetim Programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, Sayıştay Denetim Stratejik Planı (2019-2023), TBMM, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, kamuoyu ilgisi, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler ile geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Kararı ile hazırlanmıştır.

2023 yılı Denetim Programı dâhilinde 39 genel bütçeli idare, 156 özel bütçeli idare, 11 düzenleyici ve denetleyici kurum, 2 sosyal güvenlik kurumu, 20 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 28 büyükşehir bağlı idaresi, 27 il belediyesi, 167 ilçe belediyesi, 2 mahalli idare

birliği ile 59 mahallî idare şirketi, 8 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB), 3 kalkınma ajansı, 13 diğer kamu idaresi ve 1 diğer kamu şirketi olmak üzere Ek-1’de listesine yer verilen toplam 566 kamu idaresinde düzenlilik denetimi gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 102 adet kamu işletmesi denetlenmiş olup raporlama süreci devam etmektedir.

Bu raporlardan, 206’sı merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2’si sosyal güvenlik kurumlarına, 13’ü diğer kamu idarelerine, 3’ü kalkınma ajanslarına, 1’i diğer kamu şirketlerine ve 102’si kamu işletmelerine ait olmak üzere toplam 327 adedi TBMM’ye sunulmaktadır. TBMM’ye sunulanlar dışında kalan 341 rapor ise yetkili organlarında görüşülmek ve gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir.

Kamu idareleri hakkında düzenlenen Sayıştay denetim raporları yıllar itibarıyla sayısal olarak aşağıda gösterilmektedir. Bunların yanı sıra Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu ve Kamu İşletmeleri Genel Raporu da her yıl TBMM’ye sunulmakta ve kamuoyuna duyurulmaktadır.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları

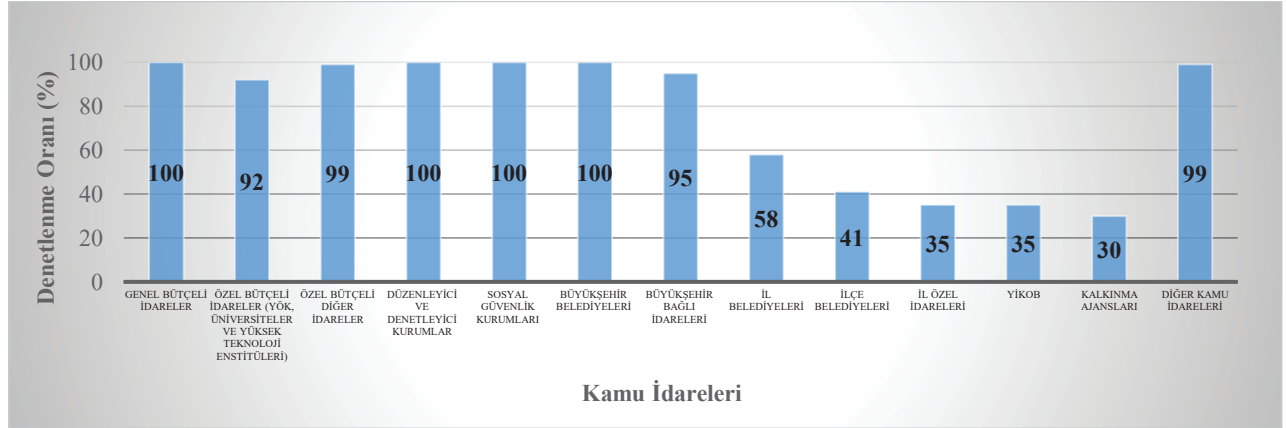
TBMM’ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	2019	2020	2021	2022	2023
Genel Bütçeli İdareler	36	36	36	39	39
Özel Bütçeli İdareler	133	129	135	148	156
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	8	8	11	11
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2
Kalkınma Ajansları	4	9	6	6	3
Diğer Kamu İdareleri	7	9	12	13	13
Diğer Kamu Şirketleri	-	1	2	3	1
Kamu İşletmeleri	81	95	108	109	102 ¹
Toplam	271	289	309	331	327
İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı					
İl Özel İdareleri	8	9	9	11	20
Büyükşehir Belediyeleri	30	30	30	23	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	15	17	26	26	28
İl Belediyeleri	37	21	17	22	27
İlçe Belediyeleri	67	103	97	116	167
Mahallî İdare Şirket ve Birlikleri	25	33	39	43	61
YİKOB	23	7	8	6	8
Toplam	205	220	226	247	341
GENEL TOPLAM	476	509	535	578	668

¹ 2023 yılı kamu işletmeleri denetimlerine ilişkin raporlama süreci devam etmektedir

2023 yılında yürütülen denetimler sonucunda, kamu idarelerinin türlerine göre bütçe/bilanço büyüklüğü itibarıyla denetlenme oranları Şekil 1'de gösterildiği üzere aşağıdaki gibidir;

• Genel bütçeli idareler	%100
• Özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri)	%92,83
• Özel bütçeli diğer idareler	%99,87
• Düzenleyici ve denetleyici kurumlar	%100
• Sosyal güvenlik kurumları	%100
• Büyükşehir belediyeleri	%100
• Büyükşehir bağlı idareleri	%95,50
• İl belediyeleri	%58,43
• İlçe belediyeleri	%41,36
• İl özel idareleri	%35,83
• Yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları	%35,74
• Kalkınma ajansları	%30,50
• Diğer kamu idareleri	%99,89

Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları



2.2. 2023 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5'inci maddesine göre Sayıştay, kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleme ve sonuçları hakkında TBMM'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunma görevini temel olarak Sayıştay raporları ile yerine getirmektedir. Bu kapsamda Sayıştay, denetim programıyla belirlenen kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonuçlarını TBMM'ye raporlamakta, bunun yanı sıra kamu idareleri raporlarında önemli görülen ve genellik arz eden konular ile malî konularda ayrıca belirtilmesi uygun görülen hususları da Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile TBMM'nin bilgisine sunmaktadır.

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde belirtilen çerçevede düzenlilik denetimleri sonucunda tespit edilen hususlar; hukuki düzenlemelere uygunluğa, malî rapor ve tablolara ve malî yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hatalar olarak sınıflandırılmaktadır.

2023 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilen bulgu sayıları ve hata türleri ile malî rapor ve tabloları etkileyen hatalardan en fazla tespit edilen konulara ilişkin bilgi ve istatistikler bütçe türleri itibarıyla aşağıda ilgili tablolarda gösterilmiştir. Sayıştay, sistem tabanlı ve risk odaklı denetim faaliyetlerini genel olarak bu veriler ışığında yürütmekte ve kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğu ile malî saydamlığın yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla faaliyetlerini bu alanlar üzerinde yoğunlaştırmaktadır.

2023 yılında yürütülen düzenlilik denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilmiş olan hataları içeren bulgu sayıları, hata ve bütçe türleri itibarıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2: Hata ve Bütçe Türü İtibarıyla Bulgu Sayıları

Bütçe Türü	Mali Rapor ve Tabloları Etkileyen Hataları İçeren Bulgular	Mevzuata Uygunluğa İlişkin Hataları İçeren Bulgular	Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Hataları İçeren Bulgular	TOPLAM
Genel Bütçeli İdareler	155	161	8	324
Özel Bütçeli İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	182	550	60	792
Özel Bütçeli Diğer İdareler	72	121	6	199
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	14	17	4	35
Mahallî İdareler	1.539	4.610	166	6.315
Sosyal Güvenlik Kurumları	23	17	1	41
Döner Sermaye İşletmeleri	99	193	8	300
Diğer İdareler	182	547	20	749
TOPLAM	2.266	6.216	273	8.755

Not: Taslak Sayıştay denetim raporlarında yer alan bulgu sayıları olup 05.09.2024 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tabloda görüleceği üzere, denetimler sonucunda 2.266'sı malî rapor ve tabloları etkileyen, 6.216'sı mevzuata uygunluğa ilişkin, 273'ü kamu idarelerinin malî yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin hataları içeren toplam 8.755 bulgu tespit edilmiştir.

Sayıştayın TBMM'yi doğru, zamanında ve yeterli bilgilendirmesi görevine istinaden dış denetim sonuçlarına ilişkin aşağıda yer alan, malî rapor ve tabloları etkileyen hatalara ilişkin

sonuçlar SayCAP Denetim Yönetim Sisteminde bulunan bulgu kodlama modülü aracılığıyla üretilmiş olup değerlendirmeler bu çerçevede yapılmıştır.

Kamu idareleri itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3: Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	98
2	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	87
3	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması veya Amortismanların Hatalı Hesaplanması	79
4	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	67
5	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	59
6	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	48
7	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	33
8	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	28
9	Hurdaya Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortismanlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	27
10	Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	25

Not: 05.09.2024 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablo incelendiğinde, sıklıkla yapılan hataların başında kamu idarelerinin tahsis ettikleri veya tahsisli kullandıkları taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması/hatalı yapılması gelmektedir.

Genel bütçeli idareler, mahallî idareler ve özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri) itibarıyla en fazla tespit edilen on konu ise aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla mali rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	10
2	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	7
3	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	5
4	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması veya Amortismanların Hatalı Hesaplanması	5
5	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	4
6	Peşin Ödenen Giderlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	3
7	Yapımı Süren Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Ödemelerin Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	3
8	İşlemin Gelirler Hesabının İlgili Ekonomik Kodunda Muhasebeleştirilmemesi	3
9	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	2
10	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	2

Not: 05.09.2024 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Mahallî idareler itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespitin yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıdaki şekildedir.

Tablo 5: Mahallî İdareler İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	81
2	Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması veya Amortismanların Hatalı Hesaplanması	67
3	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	57
4	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	44
5	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	30
6	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	29
7	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	27
8	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	23
9	Kamu İdaresinin Ortağı Olduğu Kuruluşlarda Bulunan Sermayesi ile Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının Borç Bakiyesinin Uyumsuz Olması	23
10	Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	19

Not: 05.09.2024 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri itibarıyla malî rapor ve tablolara ilişkin en fazla tespit edilen on konu ve tespitin yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 6: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla Malî Rapor ve Tablolara İlişkin En Fazla Tespit Edilen On Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	10
2	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	6
3	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)	6
4	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	6
5	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	6
6	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	5
7	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Maddi Duran Varlıkların Devredilmesi veya Satılması Sonucunda İlgili Varlık Hesaplarından Çıkış Yapılmaması	4
8	Peşin Tahsil Edilen Gelecek Dönemlere İlişkin Gelirlerin Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler Hesaplarında Muhasebeleştirilmemesi	4
9	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Dönemsellik İlkesine Uygun Kaydedilmemesi	3
10	Faaliyet Alacaklarının Tahakkuk Kayıtları Yapılmadan Tahsil Edilmesi	2

Not: 05.09.2024 tarihli SayCAP verilerinden derlenerek oluşturulmuştur.

Tablolarda da görüleceği üzere, “Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması”, “Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi”, “Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması”, “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi” ile “Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması (Fiili Envanter İşlemlerinin Tamamlanmaması)” hususları belirtilen üç bütçe türünde de en fazla tespit edilen on konu arasındadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde iç kontrol, *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü”* olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile getirilen çağdaş yönetim anlayışı kamu kurumlarına, Kanun'un 56'ncı maddesinde belirtilen amaçları sağlamaya yönelik organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontrolleri içeren iç kontrol sistemlerini kurma ve etkin bir şekilde yürütme görevi vermiştir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması kamu idarelerinin sorumluluğunda olmakla birlikte bu sistemlerin değerlendirilmesi görevi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştaya verilmiştir. Mezkûr Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, yapacağı düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirecektir.

Sayıştay gerek bu görevi gereği gerekse denetim esnasında riskli alanların tespit edilerek denetimin yoğunlaştırılacağı alanların belirlenmesine yardımcı olmak üzere idarelerin iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. Sayıştay bu kapsamda, iç kontrol sistemi değerlendirme prosedürleri ile düzenlilik denetim raporunda yer alan “İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi” bölümünde yer verdiği tespit ve önerileri aracılığıyla çağdaş denetim anlayışına uygun olarak kamu kurumlarına rehberlik etme faaliyetleri gerçekleştirmektedir.

3.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Analizi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesine göre, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi düzenlilik denetiminin bir parçasıdır. Bu değerlendirmeyi gerçekleştirmek amacıyla “İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri” oluşturulmuştur.

Bu prosedürler tasarlanırken öncelikle, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'un ilgili alt mevzuatı ile yapılan düzenlemeler dikkate alınmıştır. Bu çalışmada ayrıca, iç kontrol sistemi alanında tüm dünyada genel kabul görmüş olan standartlara uygun bir değerlendirme yöntemi benimsenmiştir.

Değerlendirme 36 prosedür aracılığı ile yapılmıştır. Her prosedür için 0 (sıfır) ve 4 (dört) puan aralığında bir değerlendirme yapılmaktadır. Değerlendirme sonucunda alınan puanların toplanması ile "Kurum Toplam Puanı"na ulaşılmaktadır. Bu puanlara göre, idarelerin iç kontrol sistemlerinin kurulup kurulmadığı ve etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilmektedir. Puanlar ve karşılıkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 7: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri Puanlama Tablosu

0	Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir.
1	Bu konuda çalışmalar mevcuttur; ancak tamamlanmamıştır.
2	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmıştır ancak uygulamaya henüz geçilmemiştir.
3	Bu konudaki çalışmalar tamamlanmış, uygulamaya geçilmiş ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
4	Evet, bu konuda etkin bir uygulama mevcuttur.

2023 yılında düzenlilik denetimi gerçekleştirilen 5018 sayılı Kanun'a tabi kamu idarelerinin İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürleri çerçevesinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucu elde ettikleri ortalama puanlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 8: 5018 sayılı Kanuna Tabi Olan Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Ortalama Puanları

Bütçe Türü	Ortalama Puan (100 Puan Üzerinden)	Kurum Sayısı
Genel Bütçeli İdareler	83,38	39
Sosyal Güvenlik Kurumları	97,74	2
Özel Bütçeli İdareler A-Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	81,29	114
Özel Bütçeli İdareler B-Özel Bütçeli Diğer İdareler	81,23	42
Mahalli İdareler	61,69	274
TOPLAM İDARE SAYISI		471

Kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde uymakla yükümlü oldukları Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol bileşenleri; "kontrol ortamı", "risk değerlendirme", "kontrol faaliyetleri", "bilgi ve iletişim" ile "izleme"den

oluşmaktadır. İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan sorulara ilişkin değerlendirmeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri bazında ele almak gerekmektedir.

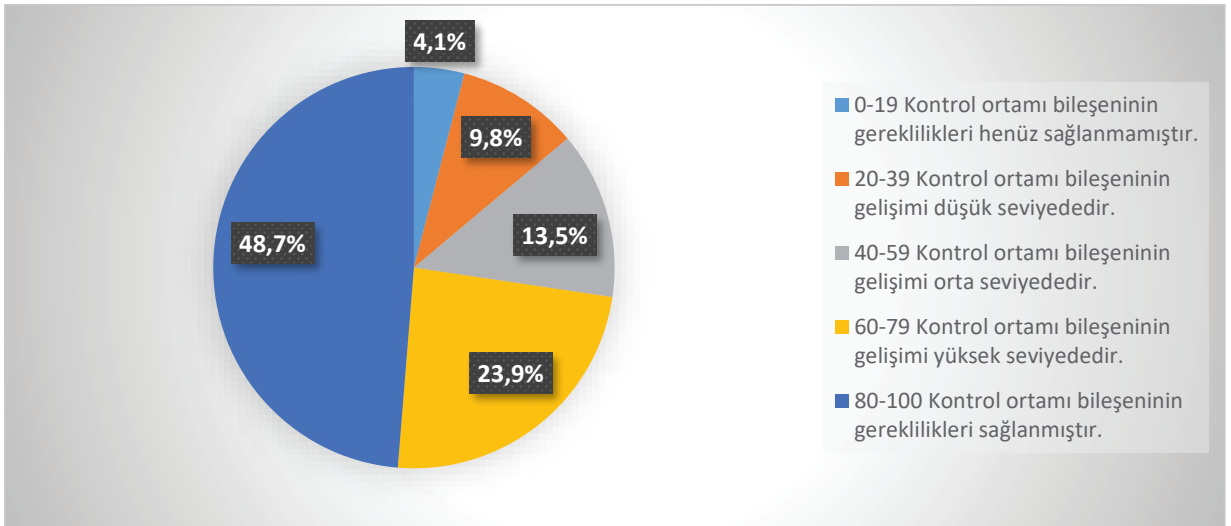
3.1.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temel bileşeni olan kontrol ortamı, çalışanların iç kontrol bilincinin oluşmasını sağlar ve iç kontrolün diğer bileşenleri için bir temel oluşturur. Bu açıdan iç kontrol sisteminin etkin biçimde işleyebilmesi için eksikliği olmayan bir kontrol ortamına ihtiyaç duyulmaktadır.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol ortamına ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %48,7'sinde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %23,9'unda bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %13,5'inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %9,8'inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %4,1'inde kontrol ortamı bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 2: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi



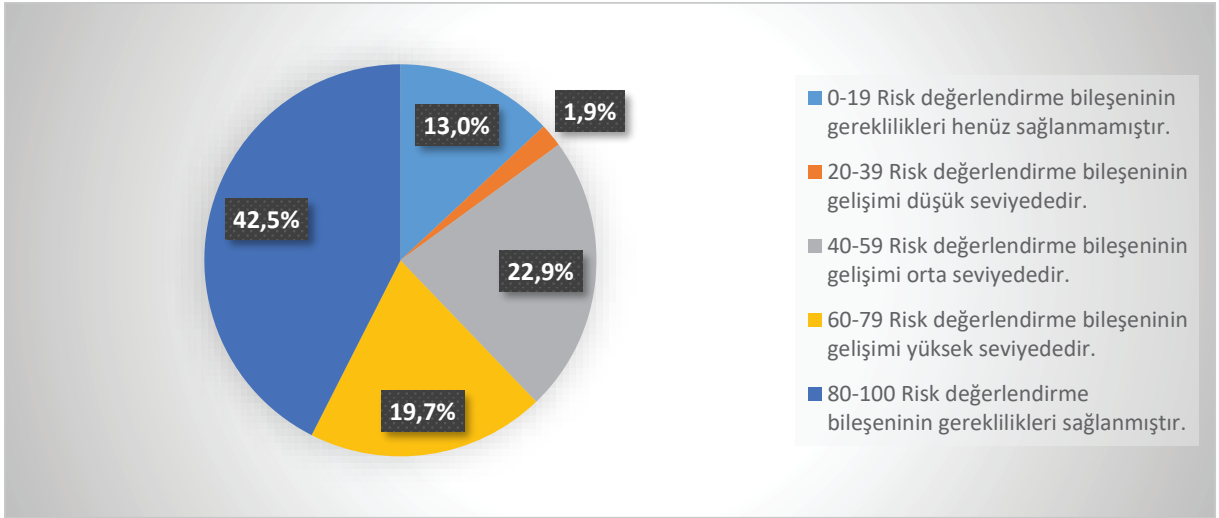
3.1.2. Risk Değerlendirme

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme bileşeni, risklerin tespit edilmesi, gerçekleşme ihtimali ve olası etkilerinin değerlendirilerek önceliklendirilmesi, risklere cevap verilmesi ile risklerin izlenmesi ve raporlanmasını içermektedir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %42,5’inde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %19,7’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %22,9’unda bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %1,9’unda çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %13’ünde risk değerlendirme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi



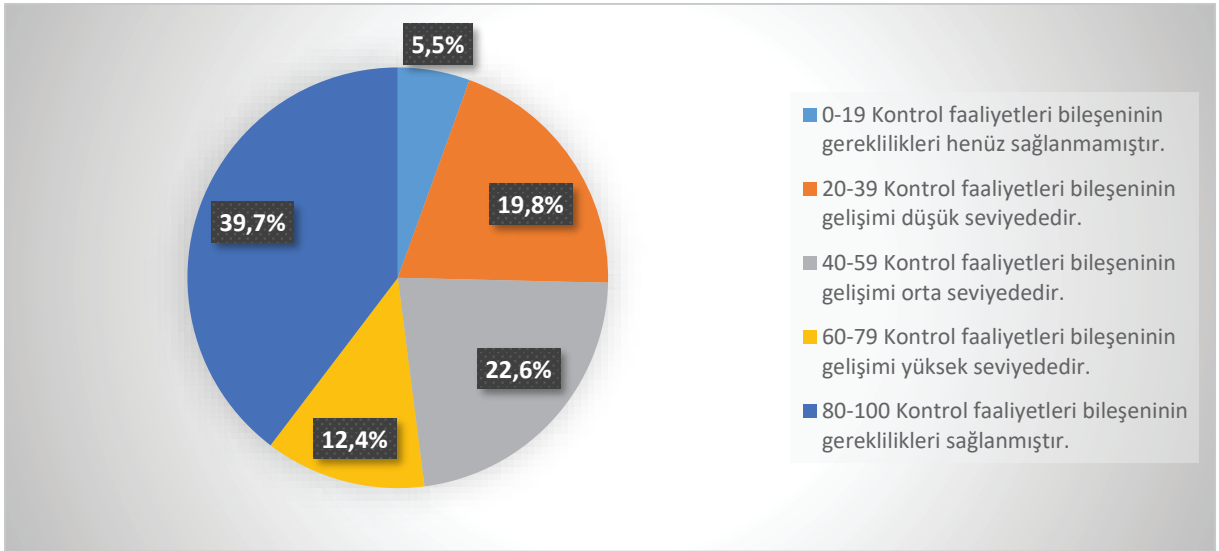
3.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %39,7'sinde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %12,4'ünde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %22,6'sında bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %19,8'inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %5,5'inde kontrol faaliyetleri bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 4: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi



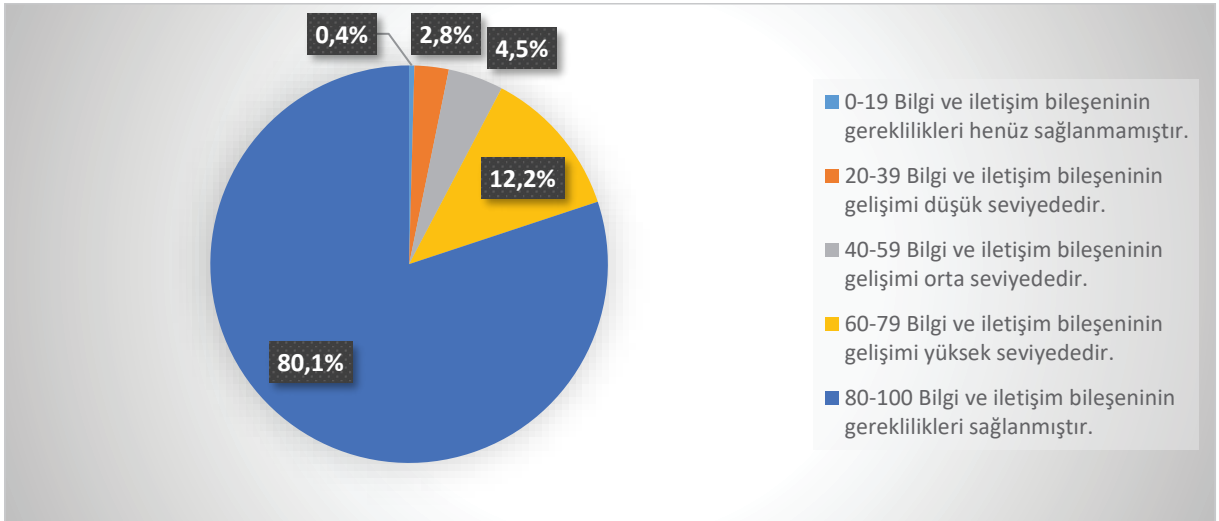
3.1.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %80,1’inde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %12,2’sinde bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %4,5’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %2,8’inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %0,4’ünde bilgi ve iletişim bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 5: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi



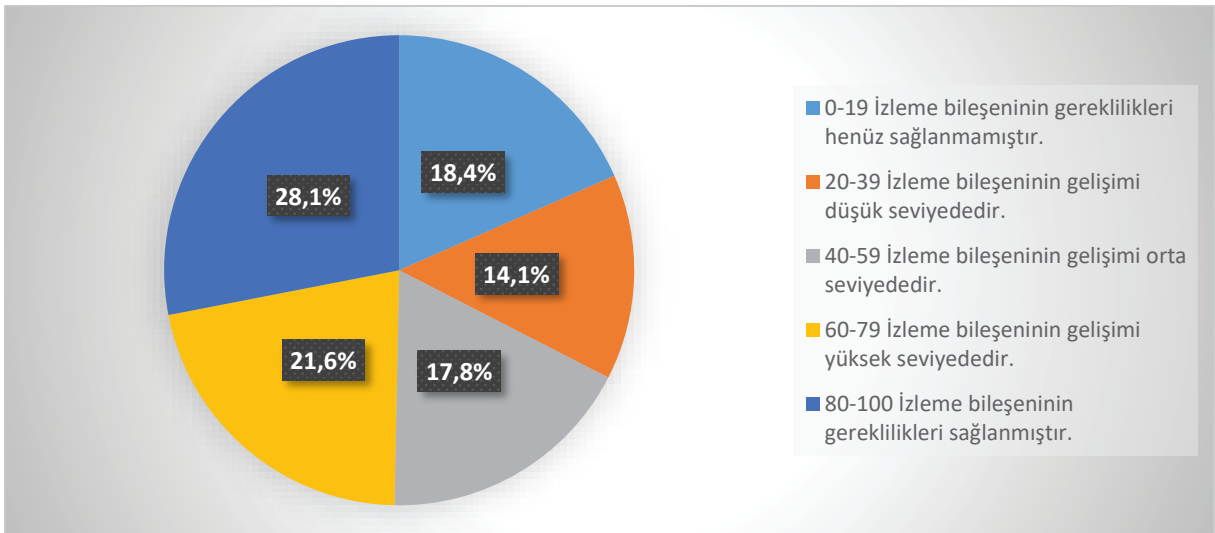
3.1.5. İzleme

İdareler belirlenmiş amaçlarına ulaşmak üzere, faaliyetlerin misyonlarına uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek ve buna güvence sağlayan iç kontrol sisteminin yeterliliğini, işleyişini ve etkinliğini düzenli olarak izlemek durumundadırlar. İzleme iç kontrol sisteminin diğer bileşenleriyle etkileşim halindedir.

İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Prosedürlerinde yer alan izleme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %28,1’inde izleme bileşeninin gereklilikleri sağlanmış ve etkin bir şekilde çalışmaktadır.
- %21,6’sında bileşen gereklilikleri sağlanmış ve uygulamaya geçilmiş, ancak uygulamada yetersizlikler mevcuttur.
- %17,8’inde bileşen gereklilikleri sağlanmış, ancak uygulamaya tam olarak geçilmemiştir.
- %14,1’inde çalışmalara başlanmış, ancak henüz tamamlanmamıştır.
- %18,4’ünde izleme bileşeninin gereklilikleri henüz sağlanmamıştır.

Şekil 6: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi



3.2. Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. 2023 yılında düzenlilik denetimleri gerçekleştirilen Kurumlar için idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda ayrıntıları ile yer verilmiştir.

3.2.1. Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

3.2.1.1. *Kontrol Ortamının Oluşturulmasına İlişkin Eksiklikler*

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyon yapısı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve yönetim felsefesine ilişkin hususları kapsar.

Bu bağlamda bazı kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin temelini oluşturan ve etkin işleminin ön koşulu olan kontrol ortamının sağlanmasında aşağıda belirtilen birtakım eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

- Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmediği veya bunların belirlenip yazılı hale getirilmesi konusunda eksiklikler bulunduğu,
- İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmalarında eksiklikler olduğu veya bu çalışmaların yapılmadığı veya yeterli olmadığı,
- Personelin işe alınması, yer değiştirilmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikasının belirlenmediği veya bunların belirlenip duyurulmasında yetersizlikler olduğu

tespit edilmiştir.

3.2.1.2. *Hassas Görevlere İlişkin Tespitler*

Kamu iç kontrol standartlarına göre, idarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde hassas görevlerin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya bu çalışmaların tamamlanması, tüm birimleri kapsamaması ve personele duyurulması konusunda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

3.2.2. **Risk Değerlendirme Bileşenine İlişkin Tespitler**

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Stratejik Planın mevzuata uygun hazırlanmakla birlikte zamanında yayımlanmadığı veya zamanında yayımlanmakla birlikte içerik olarak mevzuata uygun olmadığı,
- İdare Performans Programının mevzuata uygun şekilde hazırlanmamış ve zamanında yayımlanmamış olduğu veya zamanında yayımlanmakla birlikte içeriğinin mevzuata uygun olmadığı,
- İç kontrol risklerinin belirlenmediği veya belirlenmesine ilişkin yapılan çalışmaların yetersiz olduğu,
- Bu çalışmanın yapıldığı bazı idarelerde ise risk değerlendirme bileşeninin sonraki aşamaları olan risklerin gerçekleşme ihtimali ve önceliklendirilmesinin yapılmadığı veya çalışmalar yapılmakla birlikte yeterli olmadığı

tespit edilmiştir.

3.2.3. **Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler**

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

3.2.3.1. *İş Akış Süreçleri Hakkında Tespitler*

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Rehberinde, idarelerde faaliyetlere ait iş akış süreçlerinin yazılı olarak oluşturulması ve bu süreçlerde görev alanların

yetki sınırları ile sorumluluklarının belirlenmesi gerektiği, belirlenen süreçlerin analiz edilerek süreçlerdeki hangi yetkilerin kimlere devredileceğinin tespit edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yürütülen faaliyetlere ilişkin iş akış süreçlerinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı veya yapılan çalışmalarda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

3.2.3.2. **Görevler Ayrılığı Hakkında Tespitler**

Kamu iç kontrol standartlarına göre hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaşılmalıdır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, kurum içi görevlendirmelerde görevler ayrılığı ilkesinin dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

3.2.3.3. **Kontrol Faaliyetleri Hakkındaki Diğer Tespitler**

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç kontrol risklerinin belirlenmesi çalışmalarına başlamış olmakla birlikte, risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerden sorumlu olanların belirlenmediği veya bu konuda eksiklikler olduğu,
- Yetki devirlerinin mevzuata uygun olmadığı veya bazı aykırılıklar taşıdığı,
- Ön mali kontrol sisteminin, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmadığı veya kurulmuş olmakla birlikte iyileştirilmesi gerektiği,
- Ön mali kontrol yönergesi olmadığı veya mevcut olmakla birlikte eksiklikler barındırdığı

tespit edilmiştir.

3.2.4. **Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler**

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin olarak denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Faaliyet raporlarının hazırlanmadığı veya hazırlanmakla birlikte mevzuata uygunluk ve zamanında yayımlanma yönlerinden eksiklikleri bulunduğu tespit edilmiştir.

3.2.5. İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler

2023 yılı Sayıştay denetim raporlarında yer alan iç kontrol sistemi izleme bileşenine ilişkin tespitler aşağıda gösterilmektedir.

3.2.5.1. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları Hakkında Tespitler

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin, kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi'ne uygun olarak iki yıllık İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları hazırlamaları gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinin;

- İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlamadığı,
- Eylem planı hazırlayan idarelerin bir kısmında ise bu planların güncellenmediği veya Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ne uygun olmadığı

tespit edilmiştir.

3.2.5.2. İç Denetim Hakkında Tespitler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile iç denetim biriminin amacı, teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Kamu idarelerinin belirtilen hükümler çerçevesinde iç denetim birimini oluşturmaları ve iç denetim faaliyeti gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İç denetim birimi oluşturulmadığı veya iç denetçi ataması yapılmadığı,
- İç denetçisi bulunan bazı idarelerde ise iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmalarının yapılmadığı veya denetim çalışmaları mevcut olmakla birlikte raporlamada bazı aksaklıklar bulunduğu

tespit edilmiştir.

3.2.5.3. *İç Kontrol Sisteminin Yıllık Değerlendirmesinin Yapılmaması*

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Kamu İç Kontrol Rehberi uyarınca idarelerin iç kontrol sistemlerini yılda en az bir kez değerlendirmeleri ve üst yöneticiye raporlamaları gerekmektedir. İç kontrol sistemlerinin izlenmesinde sorumluluk üst yöneticiye ait olup üst yönetici bu sorumluluğu iç denetim birimi, strateji geliştirme birimi ve harcama yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, iç kontrol sisteminin tüm birimler tarafından yıllık değerlendirmesinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN ÖNEMLİ GÖRÜLEN VE GENELLİK ARZ EDEN KONULAR

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinin birinci fıkrasında Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler ile diğer kurumlar itibarıyla düzenleneceği belirtilmiştir. 2023 yılı denetimleri sonucunda kamu idarelerine ilişkin tespit edilen hususlar bütçe türlerine uygun olarak sınıflandırılmış, birden fazla bütçe türünü ilgilendiren konular "Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular" başlığı altında incelenmiştir. Bütçe türleri itibarıyla kamu idarelerine ilişkin önemli görülen ve genellik arz eden konular aşağıda belirtilmiştir.

4.1. Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular

4.1.1. Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler

4.1.1.1. *Bütçeye Dahil Edilmeyen ve Malî Tablolarda Raporlanmayan Hesapların Bulunması*

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci maddesinde kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve TBMM'nin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği belirtilmiştir. Kanun'un 6'ncı maddesi ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlamasının ve borç yönetiminin Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütüleceği, Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin tüm gelirlerinin Hazine veznelere gireceği, giderlerinin bu veznelere ödeneceği, bu idarelerin özel vezne açamayacağı; 7'nci maddesi ile ele alınan malî saydamlık ilkesine göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında, denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirileceği öngörülmektedir. Kanun'un "Bütçe türleri ve kapsamı" başlıklı 12'nci, "Bütçe ilkeleri" başlıklı 13'üncü ve "Muhasebe sistemi" başlıklı 49'uncu maddelerinde ise; kamu idarelerince kanunla belirlenen bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı; bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce TBMM veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran her türlü işlemlerini garanti ve yükümlülüklerini belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedilmesi

suretiyle oluşturulacağı ve muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerin, 5018 sayılı Kanun'un "Üst yöneticiler" başlıklı 11'inci ve "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddeleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticinin sorumluluğunda bulunan tüm malî işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmesi veya malî tabloların konsolide edilerek raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine göre, 01.01.2017 tarihi itibarıyla Yönetmelik kapsamındaki tüm özel hesaplara aktarılan tutarlar ile bu hesaptan yapılan kullanımların muhasebeleştirilmesinin ilgili kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimi tarafından yapılması ve özel hesaplara ilişkin malî işlemlerin kamu idaresi hesapları kapsamında ayrı bir malî tablo oluşturulmaksızın kullanıcı kamu idaresinin malî raporları içerisinde gösterilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde;

- Ticaret Bakanlığı tarafından kullanılan ve iç ticaret hizmetlerini geliştirmek üzere odalar, borsalar ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bütçelerinden her yıl ayrılan paylardan oluşan "İç Ticaret Hizmetlerini Geliştirme Payı Hesabı" ile dış ticaret hizmetlerinin geliştirilmesi amacıyla Türkiye İhracatçılar Meclisi adına açılan "İhracatçı Birlikleri Müşterek Hesabı"nın ve bu hesaplardan Bakanlığın faaliyet alanına giren giderlerin karşılanması amacıyla kullanılan tutarların,
- 5902 sayılı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'a dayanan, belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ya da projelerin desteklenmesi amacıyla oluşturulan "Acil Yardım Özel Hesabı", "Uluslararası Acil Yardım Özel Hesabı" ve "İnsani Yardım Hesabı" ile Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı tarafından afet ve acil durum faaliyetleri kapsamında kullanılmak üzere valilikler adına açılan "Afet ve Acil Yardım Özel Hesapları"nın

kamu idaresinin malî raporları içerisinde gösterilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi bütçelerinin ve malî tabloların idarelere ait tüm kaynakları içerecek şekilde hazırlanması, 5018 sayılı Kanun’da öngörülen malî saydamlık ilkeleri ve hesap verme sorumluluğunun tam olarak yerine getirilmesini sağlayacaktır.

4.1.1.2. *Yevmiye Kayıtlarının Usulüne Uygun Biçimde Tutulmaması*

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde; kamu idarelerinin muhasebe işlemlerinin yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedileceği, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında “1” den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırılacağı, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılacağı ve muhasebe kayıtlarının ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilmesi belirtilmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin yevmiye defterlerinde yevmiye numaralarının boş bırakıldığı ve geçmiş tarih verilmek suretiyle geriye dönük yevmiye kaydı yapıldığı görülmüştür.

Kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının mevzuatın öngördüğü biçimde tutulması, kamu idaresi malî tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacaktır.

4.1.1.3. *Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması*

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar’ın “Verilecek defter, mali tablo, belge ve bilgilerin çeşitleri” başlıklı 5’inci maddesi altıncı fıkrasına göre mali tablolara ilişkin dipnotlar/açıklayıcı notların söz konusu Usul ve Esaslar’ın eklerinde belirtilen formatta Sayıştaya gönderilmesi gerekmektedir.

14.12.2022 tarihli ve 32043 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve mali tabloların sunulmasını açıklayan 1 No.lu Devlet Muhasebe Standardına göre; mali tablolara ilişkin notların, mali durum, mali performans, net varlıklar/özkaynak değişim ve nakit akış tablolarında sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içereceği ve bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile mali tablolara alınma

ölçütlerini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlayacağı belirtilmiştir. Yine aynı Standardın “Malî Tabloların Bölümleri” başlığında; önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklamaları içeren dipnotların (liste/çizelge/cetvel), aynı bilânço, faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar/özkaynak değişim tabloları ve nakit akış tablosu gibi tam bir malî tablo setinin bölümlerinden olduğu ifade edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “Önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlar” başlıklı 326/A maddesinde, mali tabloların en iyi şekilde anlaşılması amacıyla kamu idarelerince seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının hazırlanan mali tablolara ek olarak sunulacağı, muhasebe düzenlemelerinde hangi muhasebe politikalarının uygulanacağına ilişkin açık bir şekilde hüküm bulunması halinde bu düzenlemelerin ilgili hükümlerine atıflar yapılabileceği, mali tabloların notlar bölümünde muhasebe politikalarına ilişkin hangi bilgilere yer verileceği, sunulan muhasebe politikalarının ve mali tablolara ilişkin notların hangi bilgileri içereceği, kontrol edilen kurum ya da kuruluşlar ile kontrol eden idareler tarafından karşılıklı ilişkilerin açıklanacağı, devlet muhasebesi standartlarında açıklanması öngörülen hususlara mali tabloların dipnotlarında yer verileceği, mali tabloların anlaşılır olması ve diğer kamu idarelerinin mali tablolarıyla karşılaştırılabilmesi için notlar sunulabileceği, çerçeve hesap planında yer verilmemiş olmasına rağmen açıklanması önemli olan hususlara notlar bölümünde yer verileceği düzenlenmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde mali tabloların ekinde yer alması gereken önemli muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar ve açıklayıcı notların Sayıştaya sunulmadığı tespit edilmiştir.

Mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi amacıyla önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notların hazırlanarak mali tablolara ek olarak sunulması gerekmektedir.

4.1.1.4. *Mali Yıla İlişkin Mahsup İşlemleri Dışındaki Muhasebe Kayıtlarının İzleyen Yılda Yapılmaya Devam Edilmesi*

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 346'ncı ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 534'üncü maddeleri gereğince; kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulmakta, mali yıl bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilmemiş olanların, ödenekleri saklı tutulmak suretiyle, mahsup işlemleri mali yılın bitiminden itibaren bir aylık mahsup döneminde

tamamlanabilmektedir. Zorunlu hallerde bu süre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bütçe giderleri için bir ay, diğer işlemlerde iki ayı geçmemek üzere uzatılabilmektedir. Mahsup dönemi işlemleri, mahsuba ilişkin işlemlerin ait olduğu yılın muhasebe kayıtlarında gösterilmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ile mali yıla ilişkin işlemlerin mali yılın bitimine kadar kayıt altına alınması esas kural olarak benimsenmiş olup mahsup dönemine ilişkin işlemler ise bu kuralın istisnası olarak belirlenmiştir. Bir başka ifadeyle, mali yıl bitiminden sonra yapılabilecek işlemler, mahsup işlemlerinin yapılması ile sınırlandırılmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde 2023 mali yılına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmasına raporlama tarihi olan mali yılın bitiminden sonra da devam edildiği, mahsup işlemleri dışında işlemler yapıldığı görülmüştür.

Mali yıl bitiminden sonra yapılabilecek işlemler ilgili mevzuat ile sınırlandırıldığından, mahsup işlemleri dışındaki kayıtların yapılmaması ve muhasebe kayıtlarının ait oldukları mali yılda tamamlanarak mali tabloların zamanında düzenlenmesi gerekmektedir.

4.1.1.5. ***Muhasebe Kayıtlarında Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması Sonucu Gelirlerin Hatalı Raporlanması***

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 310'uncu maddesinde; kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve mali raporlama birimi olduğu, ayrıca genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı mali raporlama yapılacağı belirtilmiştir.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 8'inci maddesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planlarında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. 41 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinde de genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıtları yapılırken kurumsal kod kullanılması zorunluluğu vurgulanmıştır. Ayrıca bütçe gelirlerinin yardımcı hesap kodları itibarıyla yapılan tahsilatın hangi kamu idaresinin kurumsal koduyla gelir kaydedileceğine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması için Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından ilgili kamu idarelerine yazı ile bilgi verilmiştir.

Denetimlerde, kurumsal kodun hatalı kullanılması nedeniyle bazı idarelerde, kamu idarelerine ait olmayan gelir ve alacakların mali tablolarında yer aldığı ya da kamu idarelerine ait olan gelir ve alacakların mali tablolarında yer almadığı tespit edilmiştir.

Kurumsal kodun hatalı kullanılması, gelir ve alacakların kamu idareleri itibarıyla izlenmesini güçleştirmektedir.

4.1.2. **Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler**

4.1.2.1. ***Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kayıtlara Alınmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması***

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, malî saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu itibarla, taşınmazların fiili envanterinin yapılması ve mevzuata uygun olarak belirlenen değerler üzerinden tam ve doğru şekilde malî tablolara alınması önem arz etmektedir.

Kamu idarelerince yapılacak envanter çalışmaları, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te düzenlenen kayıt işlemleri çerçevesinde yürütülmektedir. Kayıt işlemleri, taşınmazların fiili envanter ve değerlendirme çalışmalarının tamamlanması ile bu bilgilerin taşınmaz kayıtlarına işlenerek muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır.

Taşınmazların fiili envanteri, mevcutların miktar ve cinsi ile yıl içerisindeki değişimlere ilişkin bilginin elde edilmesini ifade etmektedir. Miktar tespiti, taşınmazın tescile tabi olup olmamasına bağlı olarak değişmektedir. Tescile tabi taşınmazların mülkiyet bilgisinin tapu sicilinden elde edilmesi mümkün olup tescile tabi olmamakla birlikte kurumun tasarrufunda bulunan ve ekonomik değer taşıyan taşınmazlara ilişkin özel bir çalışma yapılması gerekmektedir. Fiili envanter çalışmaları kapsamında ayrıca taşınmazların cinsinin de tespit edilmesi, taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kayıtlarının farklılık arz etmesi durumunda anılan Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca cins tashihiinin yapılması ve taşınmazların mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınması gerekmektedir.

Taşınmazların kayıtlı değerlerine ilişkin düzenleme ise bahse konu olan Yönetmelik'in 5'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre; tapuda kayıtlı taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç değer üzerinden, bu değerleri belirlenemeyenler veya tapuda kayıtlı olmayanlardan ekonomik değer taşıyan ve kamusal ihtiyaçlarda kullanılanlar ile orta malları ve genel hizmet

alanlarının ise iz bedeli ile kayıtlara alınması gerekmektedir. Ayrıca edinim sonrasında taşınmazın değerini ve kullanım süresini artıran maliyetler de Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 27'nci maddesi hükmü uyarınca kayıtlı değere ilave edilmelidir.

Fiili envanter ve değerlendirme çalışmaları sonucunda Yönetmelik'te öngörülen form ve cetveller oluşturularak taşınmazlar kayıt altına alınmalıdır. Bu bilgilerin aynı zamanda muhasebe birimine de intikal ettirilerek malî tabloların taşınmazlara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunması sağlanmalıdır. Muhasebe kayıtlarının bu bilgiler ışığında ve ilgili yönetmeliklere uygun oluşturulması, kamu idaresine ait taşınmazların miktar, cins ve değerine ilişkin bilgileri içerecek şekilde ilgili hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir. Özetle malî tabloların taşınmazlara ilişkin doğru bilgi sunması için varlık mevcudu tespit edilmeli ve taşınmaz kayıt sistemi ile muhasebe sistemi öngörülen şekilde ve birbiri ile uyumlu yürütülmelidir.

Denetimlerde;

- Bazı kamu idarelerine ait taşınmazlara ilişkin fiili envanter çalışmalarının tamamlanmadığı,
- Bazı kamu idarelerinde Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in hükümleri çerçevesinde taşınmazların değerlerinin belirlenmediği,
- Taşınmazların edinimi ve elden çıkarılmasının takibinin yapılmaması nedeniyle taşınmazların eksik veya fazla tutarlarla muhasebeleştirildiği ya da hatalı muhasebe hesaplarına kaydedildiği,
- Değer artırıcı harcamaların uygun şekilde muhasebeleştirilmediği,
- Cins tashihiinin yapılmadığı, muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı ve ilgili hesaplarda takip edilmediği

tespit edilmiştir.

Kamu idarelerine ait taşınmazların envanter ve değerlendirme çalışmalarının mevzuatta öngörülen şekilde tamamlanarak muhasebeleştirilmesi ile cins tashihiilerinin yapılması, kamu idareleri taşınmaz kayıtları ile malî tablolarının taşınmazlar ve taşınmazların mevcut kullanım şekilleri hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunulmasını sağlayacaktır.

4.1.2.2. *Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi*

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddesinde, kamu idarelerinin kanunlarında ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde

belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebileceği ifade edilmiştir.

Tahsis işleminde taşınmaz mal, kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili idarenin kullanımına bırakıldığından tahsis yapan ve adına tahsis yapılan idarelerin kullandığı kamu kaynağının mülkiyet ve kullanım durumunun tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işleminin mevzuatta öngörüldüğü şekilde muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir.

Tahsise ilişkin muhasebe kaydına esas değeri tespit etme yükümlülüğü, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesi hükmü uyarınca lehine tahsis yapılan kamu idaresince yerine getirilmelidir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130, 131 ve 132'nci maddelerinde tahsise konu edilen taşınmazların cinsine göre; 250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252 Binalar Hesabında takip edileceği hükümlerine yer verilmiştir. Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde tahsis edilen taşınmazların yardımcı hesaplar itibarıyla ilgili varlık hesaplarında izleneceği ifade edilmiş ve kaydın ayrıntısına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri arasındaki taşınmaz tahsis işlemlerinin muhasebeleştirilmediği ya da hatalı muhasebeleştirildiği ve bu sebeple söz konusu taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumlarına ilişkin sağlıklı bilgiye ulaşılamadığı ve bahse konu olan taşınmazların değerinin belirlenmesine ilişkin çalışmaların tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

Tahsis işlemlerinin doğru muhasebeleştirilmesi, malî tabloların taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumları hakkında tam ve güvenilir bilgi sunmasını sağlayacaktır.

4.1.2.3. *Taşınmaz Satışlarının Doğru Muhasebeleştirilmemesi*

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci maddesi ile Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesi hükümleri uyarınca, taşınmaz satış işleminin varlıktaki azalmayı ve satış bedeli ile kayıtlı veya net değer arasında oluşan farkı yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Net değer, amortisman tabi taşınmazlarda kayıtlı değerden birikmiş amortisman düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir.

Bu itibarla satışa konu taşınmazların kayıtlı değer ve varsa birikmiş amortisman tutarları esas alınarak kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Öte yandan satış bedeli ile kayıtlı veya net değer arasında oluşan fark; olumlu ise 600 Gelirler Hesabına, olumsuz ise 630 Giderler Hesabına kaydedilerek Faaliyet Sonuçları Tablosuna yansıtılmalıdır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, satış işleminin muhasebeleştirilmesinde;

- Taşınmazların kayıtlı değeri yerine satış bedelinin esas alındığı,
- Satış bedelinin tamamının gelirler hesabına aktarıldığı,
- Taşınmazların satış işlemi tamamlanmamasına rağmen ilgili hesaplardan düşüldüğü,
- İlgili taşınmazın maddi duran varlık hesaplarına daha önceden kaydedilmemiş olmasına rağmen ilgili hesaplardan düşüldüğü

tespit edilmiştir.

Bu durum, elden çıkarılan varlığın kayıtlı değerinden farklı bir tutarın ilgili hesaptan düşülmesine ya da hiç düşülmemesine ve satış nedeniyle oluşan olumlu veya olumsuz farkın hatalı raporlanmasına yol açmaktadır.

4.1.2.4. *Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması*

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 48'inci maddesinde, kamu idarelerinin taşınmazlarını mevzuatta öngörülen kurallar dâhilinde hizmet amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yönetmek ve kullanmakla sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bu sorumluluğun gereğinin yerine getirilebilmesi için taşınmazların kullanım durumlarına yönelik tespit çalışmalarının düzenli olarak yürütülmesi ve mevzuata uygun olmayan işgallerin tespit edilerek öngörülen yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan, özel bütçeli idarelerin mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallar ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların işgalli kullanımına ilişkin temel düzenleme, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Ecrimisil ve tahliye" başlıklı 75'inci maddesinde yer almaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesi ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yapılan atıf ile söz konusu madde hükmü, belediye ve il özel idaresi taşınmazlarına da uygulanmaktadır.

Mezkûr düzenleme uyarınca; taşınmaz üzerinde işgalin tespit edilmesi halinde geriye dönük kullanımlar için beş yılı geçmemek üzere ecrimisil tahakkuk ettirilirken, aykırılığın gelecekte devam etmesini engellemek üzere işgal edilen taşınmazın tahliye edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, ecrimisil tahakkuk ettirilmiş olması işgalciye herhangi bir hak tesis etmemekte olup söz konusu aykırılığın kaldırılmasını teminen taşınmaz üzerindeki işgalli kullanımın tahliye ettirilmesi gerekmektedir.

Bahse konu yaptırımların uygulanması için kişinin kusurlu olması ya da kamu idaresinin bir zarara uğraması şartları aranmadığı gibi bir başka kamu idaresince işgalli kullanılması da yaptırım uygulanmasını engellememektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde; taşınmazın işgalli kullanımının tespitine yönelik çalışmaların mevzuat gereklerine uygun şekilde yürütülmediği, işgal tespit edilenlerde ecrimisil tahakkuk ettirilmediği ya da eksik tahakkuk ettirildiği veyahut ecrimisil tahakkuk ettirilmekle birlikte taşınmaz tahliye ettirilmediğinden mevzuata aykırı kullanımların devam ettiği tespit edilmiştir.

4.1.2.5. *Taşınmaz Kiralanması ve Sınırlı Ayni Hak Tesis Edilmesinde Bazı Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması*

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Müteahhit veya müşterinin sözleşmenin bozulmasına neden olması" başlıklı 62'nci maddesinde, sözleşme yapıldıktan sonra müşterinin taahhüdünü, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine, idarenin en az 10 gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatın gelir kaydedileceği ve sözleşmenin feshedilerek hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği düzenlenmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralanması ya da taşınmazlar üstünde sınırlı ayni hak tesis edilmesinde;

- Sözleşmelerde yer alan hükümlere aykırı bir şekilde kullanım alanlarının genişletildiği,
- İdareden izin alınmadan onaylı projelerde yer almayan imalatların yapıldığı ve sözleşmede yer almayan gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu,
- Güncellenmesi gereken teminatların güncellenmediği,
- Kira tahsilatlarının öngörülen sürelerde yapılamadığı,

- Gider aboneliklerinin devralınmadığı ve/veya ilgili giderlerin idare bütçesinden ödendiği,
- İşyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunulduğu,
- Taşınmazın sözleşmeye aykırı bir şekilde üçüncü kişilere devredildiği,
- Müşteri tarafından karşılanması gereken bakım-onarım, sigorta vb. giderlerin idare tarafından ödendiği

tespit edilmiş, buna rağmen kamu idareleri tarafından sözleşmeye aykırılıkların düzeltilmediği ve sözleşmenin feshine ilişkin süreçlerin başlatılmadığı görülmüştür.

Kamu idarelerine ait taşınmazların kiralanması ya da taşınmazlar üstünde sınırlı ayni hak tesisinde mevzuat ve sözleşmelerden doğan genel gözetim ve kontrol yükümlülüklerinin ilgili idareler tarafından yerine getirilmesi, aykırılıkların giderilmesi aksi halde sözleşmenin feshedilerek hesabın genel hükümlere göre tasfiye edilmesi gerekmektedir.

4.1.2.6. *Taşınmazların İhale Yapılmaksızın Kullandırılması*

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin; alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'da yazılı hükümlere göre yürütüleceği, "İhale usullerinin neler olduğu" başlıklı 35'inci maddesinde ihale usulleri ve işin gereğine göre bu usullerden hangisinin uygulanacağına bu Kanun hükümlerine uyularak idarelerce tespit edileceği belirtilmektedir.

Söz konusu idarelerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların hangi amaçlar doğrultusunda olursa olsun özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kiralama ve gayri ayni hak tesisi işlemlerinin 2886 sayılı Kanun kapsamında belirtilen usul ve esaslar dahilinde yapılması gerekmektedir. Buna ek olarak istisnaları olmakla beraber kiraya verilecek taşınır ve taşınmaz malların kira süresinin on yıldan çok olamayacağı "Kiralarda sözleşme süresi" başlıklı 64'üncü madde ile hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile kiralama işlemleri hakkında yeni düzenlemeler getirilerek 339'uncu maddede; kamu kurum ve kuruluşlarının hangi usul ve esaslarla yapılmış olursa olsun konut ve çatılı işyeri kiralamalarında Türk Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş, 347'nci maddesinde ise belirli ve belirsiz süreli kira sözleşmelerinin sona ermesine ilişkin şartlara yer verilmiştir. Madde hükmünde; belirli süreli

sözleşmelerde süre bitiminden en az onbeş gün önce kiracı bildirimde bulunmadıkça sözleşmenin aynı koşullarda bir yıl için uzatılmış sayılacağı, kiraya verenin, sözleşme süresinin bitimine dayanarak sözleşmeyi sona erdiremeyeceği ancak on yıllık uzama süresi sonunda kiraya verenin herhangi bir sebep göstermeksizin sözleşmeye son verebileceği, belirsiz süreli kira sözleşmelerinde ise kiraya verenin kiranın başlangıcından on yıl geçtikten sonra, genel hükümlere göre fesih bildiriyle sözleşmeyi sona erdirebileceği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere taşınmaz kiralama ve gayri ayni hak tesisi işlemlerinin Devlet İhale Kanunu'nda öngörülen ihale usulleri ile yapılması gerekmektedir. Kira sözleşmesi ise kiracı bildirimde bulunmadıkça on yıl süre ile uygulanmaya devam edecek olup bu sürenin sonunda kiraya veren tarafından sona erdirilebilecektir. Kiralama akdinin ve gayri ayni hak tesisinin sona ermesini takiben taşınmazın tekrar üçüncü kişilerin kullanımına bırakılması ancak 2886 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yeniden ihaleye çıkılması ile mümkündür.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Bu idarelerin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınmaz malların ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği ya da bu taşınmazlarda gayri ayni hak tesis edildiği,
- 2886 sayılı Kanun'a göre ihaleye çıkılarak kiralanan ya da gayri ayni hak tesis edilen taşınmazların, süre sonunda yeniden ihale düzenlenmeden süre uzatımı yoluyla aynı kişilere kiralandığı

tespit edilmiştir.

Taşınmazların ilk kez yahut sürelerinin dolmasını takiben yeniden kiralanması ve gayri ayni hak tesis edilmesi işlemleri, 2886 sayılı Kanun hükümleri uyarınca düzenlenecek ihalelere uygun olarak gerçekleştirilmelidir.

4.1.2.7. Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas

olduğu belirtilmiş ve istisnai olarak Kanun'un 51'inci maddesinde sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılabilceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde ise “Kullanışlarının özelliği, idarelere yararlı olması veya ivediliği nedeniyle kapalı veya açık teklif yöntemleriyle ihalesi uygun görülmeyen, devletin özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi”nin pazarlık usulü ile ihale edilebileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'da geçen “Devletin özel mülkiyetindeki” ve “Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler” ifadeleri ile Hazine taşınmazları tarif edilmekte olup belediye, il özel idaresi, üniversite gibi kamu idarelerinin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Denetimlerde, yukarıda bahsedilen kamu idarelerine ait bazı taşınmazların 2886 sayılı Kanun'un 51'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi kapsamında pazarlık usulüyle kiraya verildiği tespit edilmiştir.

Devletin özel mülkiyeti veya hüküm ve tasarrufu altında olmayan taşınmazların kiralanmasında 2886 sayılı Kanun'da öngörülen esas ihale usulü yerine pazarlık usulünün kullanılması, ihalelerde açıklık ve rekabetin sağlanması ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

4.1.2.8. ***Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi ve Güncellenmemesi***

Genel bütçeye ve özel bütçeye dâhil kamu idareleri ile özel idare ve belediyelere ait taşınmazların kiraya verilmesine yönelik işlemler, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre taşınmaz kiralalarında kira bedelinin anılan Kanun hükümlerine istinaden belirlenmesi esastır.

Taşınmaz kiralalarında ilk yıl kira bedeli; yapılacak ihale sonucunda belirlenen uygun bedeldir. 2886 sayılı Kanun'un “Uygun bedelin tespiti” başlıklı 28'inci maddesinde uygun bedel; tahmin edilen bedelden aşağı olmamak üzere teklif edilen bedellerin en yükseği olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla taşınmazların mevzuata uygun olarak kiraya verilmesinde idarenin en önemli sorumluluklarından biri, tahmin edilen bedelin doğru şekilde belirlenmesidir.

Mezkûr Kanun'un “Tahmin edilen bedelin tespiti” başlıklı 9'uncu maddesine göre tahmin edilen bedelin veya bu bedelin hesabında kullanılacak fiyatların, belediye, ticaret odası,

sanayi odası, borsa gibi kuruluşlardan veya bilirkişilerden soruşturularak tespit edilmesi ve bu tespite ilişkin dayanaklara da tahmin edilen bedelin gösterildiği hesap tutanağı ekinde yer verilmesi gerekmektedir.

Yine 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun "Uygulama alanı" başlıklı 339'uncu maddesinde, konut ve çatılı iş yeri kiralarına ilişkin hükümlerin kamu kurum ve kuruluşlarının, hangi usul ve esaslar içinde olursa olsun yaptıkları bütün kira sözleşmelerine de uygulanacağı açıkça ifade edilmiştir.

6098 sayılı Kanun'un kira bedelinin belirlenmesini düzenleyen 344'üncü maddesine göre kira bedellerinin ilk 5 yıl boyunca TÜFE'deki artış oranını geçmemek koşuluyla sözleşmede belirlenen oranda artırılması gerekmektedir. Aynı maddeye göre, taraflarca bu konuda bir anlaşma yapıp yapılmadığına bakılmaksızın beş yıldan uzun süreli veya beş yıldan sonra yenilenen kira sözleşmelerinde ve bundan sonraki her beş yılın sonunda yeni kira yılında uygulanacak kira bedelinin ise, TÜFE'deki artış oranı, kiralananın durumu ve emsal kira bedelleri göz önünde tutularak hakim tarafından belirlenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, ihale aşamasında tahmin edilen kira bedelinin belirlenmesine yönelik çalışmaların mevzuatta öngörülen şekilde yürütülmemesi nedeniyle ilk yıl kira bedelinin rayiç değeri yansıtacak şekilde belirlenmediği veya 5 yıldan uzun süreli kiraya verilen veya 5 yıldan kısa süreli olmakla beraber beş yıldan sonra yenilenen kira sözleşmesi bulunan taşınmazların kira bedellerinin günün emsal ve rayiç bedellerine göre güncellenmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idarelerinin taşınmaz kiralama işlemlerinde gelir kaybına uğramaması amacıyla mevzuat hükümleri doğrultusunda işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

4.1.3. Taşınırın Yönetilmesinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır mal yönetim hesabı" başlıklı 34'üncü maddesine göre taşınır mal yönetim hesabı; önceki yıldan devredilen, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen taşınır ile yılsonu sayımında bulunan fazla ve noksanları göstermektedir. Maddede taşınır mal yönetim hesabının hangi cetvellerden oluştuğu, nasıl hazırlanacağı ve nerelere gönderileceği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in "Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesine göre taşınır, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere

teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir ve bu giriş ve çıkış kayıtları taşınır işlem fişine dayanılarak yapılır.

Aynı Yönetmelik'in "Taşınır giriş ve çıkış işlemlerinin muhasebe birimine bildirilmesi" başlıklı 30'uncu maddesinde yer verilen hükümler gereğince kullanılmış tüketim malzemelerine ilişkin çıkış kaydının genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere yapılması gerekmektedir.

Bahse konu Yönetmelik'in "Taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri" başlıklı 6'ncı maddesinde; taşınır kayıt ve işlemleri ile kontrol işlemlerini yürütmek üzere taşınır kayıt yetkilileri ile taşınır kontrol yetkililerinin görevlendirileceği ve bu iki görevin aynı kişide birleşmeyeceği, "Devir işlemleri" başlıklı 33'üncü maddesine göre de taşınır kayıt yetkilileri, sorumlulukları altındaki ambarlarda bulunan taşınırları ve bunlara ilişkin kayıt ve belgeleri, yerlerine görevlendirilenlere devretmeden görevlerinden ayrılamayacakları ve söz konusu devrin "Ambar Devir ve Teslim Tutanağı" düzenlenerek yapılacağı belirtilmektedir.

Mezkûr Yönetmelik'in "Dayanıklı taşınırların numaralanması" başlıklı 36'ncı maddesinde ise; giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, sicil numarası verilmesi ve bu numaranın taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Dayanıklı taşınırların kişilerin kullanımına verilmesi durumunda da Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmesi gerekmektedir. Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde gösterilen taşınırlardan ortak kullanım amacıyla tahsis edilen taşınırlar için ise Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmelidir. Ayrıca Yönetmelik'in "Defterler" başlıklı 9'uncu maddesinde taşınır işlemlerinde özelliklerine göre hangi defterlerin tutulacağı belirtilmiştir.

Amortisman ve Tükenme Paylarına ilişkin 47 sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları" başlıklı 6'ncı maddesinde, Taşınır Mal Yönetmeliği'ne ekli listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için yapılan harcamalardan belirli limiti aşanların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi gerektiği ve henüz amortisman ayırma süresini tamamlamamış olan duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamaların varlığın maliyet bedeline eklenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri; kamu

idaresi faaliyetlerinde kullanılmak veya tüketilmek üzere edinilen malzemelerin öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç ve ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi, söz konusu malzemelerden tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili birimlerine verilenlerin veya kullanılanların ise ilgili gider hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Yine aynı Yönetmelikler'e göre kamu idaresi faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü dayanıklı taşınırın edinildiğinde ilgili varlık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Elden çıkarılacak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması işlemleri de yine bu Yönetmelikler'de yer alan hükümlere göre yapılmalıdır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Taşınır yönetim dönemi hesabının hazırlanmadığı,
- Taşınırların yıl sonu sayımlarının yapılmadığı,
- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği,
- Taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen idare stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen idare stoklarında bulunan taşınırlar ile muhasebe kayıtları arasında tutarsızlık bulunduğu,
- İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi gereken mal ve malzemelerin ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği, tüketilmediği halde giderleştirildiği veya çıkışlarının yıl sonunda toplu olarak yapıldığı ve tüketim malzemesi çıkışlarının Yönetmelik'te öngörülen sürelerle uygun olarak yapılmadığı,
- Kamu idaresi bünyesinde üretilen mal ve malzemelerin taşınır kayıtlarına alınmadığı,
- Varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanıklı taşınırların ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği veya dayanıklı taşınırlar için yapılan değer artırıcı harcamaların ilgili maddi duran varlıkların maliyet bedeline eklenmeyerek doğrudan giderleştirildiği,
- Taşınır kayıt yetkilileri ile kontrol yetkililerinin belirlenmediği veya bu görevlerin aynı kişilerde birleştiği,
- Taşınır kayıt yetkililerinin görevden ayrıldığı durumlarda devir işlemlerinin yapılmadığı ve Ambar Devir ve Teslim Tutanağının düzenlenmediği,

- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmadığı, ortak kullanıma verilen taşınırlar için Dayanıklı Taşınırlar Listesi düzenlenmediği,
- Taşınır işlemlerinin özelliklerine göre tutulması gereken defterlerin tutulmadığı,
- Taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği,
- Hurdaya ayrılan taşınırların ve bunlara ilişkin amortismanların muhasebeleştirilmediği veya eksik muhasebeleştirildiği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmadığı, fiilen kullanım özelliği taşımayan ve hurdaya ayrılması gereken taşınırların hurdaya ayrılmadığı, hurdaya ayrılan taşınırların ise ilgili Kuruma satışının yapılmadığı

tespit edilmiştir.

Taşınır mal yönetiminde mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde işlem yapılması, taşınır mal kayıt ve yönetim sisteminin sağlıklı bir şekilde kurulup işletilmesini sağlayacaktır.

4.1.4. Kamu İhale Mevzuatına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler

4.1.4.1. İhalelere İlişkin Temel İlkeler Uyumun Tam Sağlanmaması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve ikincil mevzuatı, kamu idarelerinin mal ve hizmet satın alma ile yapım işleri gibi harcama niteliğindeki faaliyetleri için uygulanmaktadır. 4734 sayılı Kanun'a göre yapılan ihalelere ilişkin sözleşmelerin düzenlenmesi ve uygulanması ise 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve ilgili ikincil mevzuata göre yürütülmektedir.

4734 sayılı Kanun'un "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesi ile idareler; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır. Maddede ayrıca söz konusu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin bir arada ihale edilemeyeceği belirtilmiştir.

4735 sayılı Kanun'un sözleşme kapsamında yaptırılacak ilave işleri düzenleyen 24'üncü maddesinde; öngörülemeyen durumlarda, işin sözleşmeye esas proje içinde kalması ve

idareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması hallerinde iş artışına gidilebileceği ifade edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Aşırı düşük teklifler" başlıklı 38'inci maddesinde, ihale komisyonunun diğer tekliflere veya yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük olanları tespit edeceği, anılan teklifleri reddetmeden önce teklif sahiplerinden gerekli gördüğü ayrıntıları yazılı olarak isteyeceği, teklif sahipleri tarafından yapılan yazılı açıklamaları dikkate alarak aşırı düşük teklifleri değerlendireceği, değerlendirme sonucunda açıklamaları yeterli görülmeyen veya yazılı açıklamada bulunmayan isteklilerin tekliflerinin reddedileceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, 4734 sayılı Kanun kapsamında yapılan ihaleler ile bu ihaleler neticesinde imzalanan sözleşmelerin uygulama aşamalarına ilişkin olarak;

- İhale hazırlık çalışmalarında gerekli özenin gösterilmemesi nedeniyle ihale süreçlerinde gecikmelerin yaşanması, ihalelerin iptal edilmesi ve belirlenen yeterlilik kriterini karşılamayan yüklenicilerin seçilmesi gibi sorunların yaşandığı, bu nedenlerle iş artışı ve azalışlarının yaygın hale geldiği,
- Kamu ihale mevzuatındaki sınırlamalar dışında, isteklilerin ihalelere katılımını sınırlayacak şekilde bilgi ve belge istendiği, teknik şartnamelerde belirli marka ve modellere işaret edildiği,
- İhale dokümanını oluşturan belgelerde çelişkiler ve noksanlıklar olduğu,
- Farklı istekliler tarafından karşılanması mutlak olan ihtiyaçların tek bir ihalede birleştirildiği ve/veya kısmi teklife imkân tanınmadığı,
- Aralarında doğal bir bağlantı bulunmadığı halde mal ve hizmet alımı ile yapım işinin bir arada ihale edildiği,
- Yaklaşık maliyete göre aşırı düşük olan tekliflere ilişkin aşırı düşük teklif değerlendirmesi yapılmadan sözleşme imzalandığı

tespit edilmiştir.

Yapılan ihalelerde temel ilkelere uyulması amacıyla işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi ve sözleşmelerin ihale dokümanlarına uygun şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

4.1.4.2. *İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması*

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 2'nci maddesinde, Kanun kapsamındaki idarelerin her türlü kaynaktan temin edecekleri mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin bu Kanun'a tabi olduğu belirtilmiş olup 3'üncü maddesinde, Kanun'dan istisna tutulan iş ve işlemler sınırlı olarak sayılmıştır. Öte yandan hem bu Kanun'da hem de diğer kanunlarda 4734 sayılı Kanun'dan istisnaları düzenleyen hükümler bulunmaktadır.

Kanun'un "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinde ise idarelerin; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu vurgulanmış ve Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere, kamu idareleri tarafından yapılacak ihalelerde uyulması gereken temel ilkeler ile Kanun'dan istisna edilmiş alımlara ilişkin şartlar Kanun'da açıkça sayılmıştır. Dolayısıyla kamu idareleri tarafından gerçekleştirilecek herhangi bir mal veya hizmet alımı ile yapım işinin Kanun'dan istisna tutulabilmesi için 3'üncü maddede sayılan ve şartları açıklanmış olan alımlardan olması veya başka bir düzenleme ile açıkça Kanun'dan istisna edilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, 4734 sayılı Kanun kapsamında karşılanması gereken ihtiyaçların, ilgili mevzuatta belirtilen şartlar gerçekleşmemiş olmasına rağmen istisna hükümleri kapsamında temin edildikleri tespit edilmiştir.

Kamu idareleri tarafından yapılan ihalelerde mevzuatta belirtilen şartlar sağlanmadığı halde istisna hükümlerinin uygulanması 4734 sayılı Kanun'un temel ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

4.1.4.3. *Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün Uygulanması*

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, açık ihale usulü ile belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve diğer ihale usullerinin sadece Kanun'da belirtilen özel hallerde kullanılabileceği ifade edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde ise temel ihale usulleri arasında sayılmayan pazarlık usulü ile ihale yapılabilecek haller sayılmıştır. Mezkûr maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya yapım tekniği açısından özellik arz eden veya yapı veya can ve mal güvenliğinin sağlanması açısından ivedilikle yapılması gerekliliği idarece belirlenen hallerde veyahut idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması halinde pazarlık usulü ile ihale yapılabileceği belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, temel ihale usulleri (açık ihale ve belli istekliler arasında ihale) ile karşılanması gereken ihtiyaçların, 4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde sayılan şartlar gerçekleşmemesine rağmen pazarlık usulü ile karşılandığı tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde sayılan şartlar gerçekleşmeden bu kapsamda alım yapılması, Kanun'un temel ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

4.1.4.4. ***İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması***

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 5'inci maddesinde idarelerin; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Maddede ayrıca, bu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 22'nci maddesinde ise ilan yapma, teminat alma, ihale komisyonu kurma ve yeterlik kurallarını arama koşullarına bağlı olmaksızın ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak doğrudan temin ile alım yapılabilecek haller sınırlı olarak sayılmıştır. Maddenin birinci fıkrasının (d) bendine göre ise her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenen parasal limitlerin altında kalan ihtiyaçların doğrudan temin ile alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların maddenin birinci fıkrasının (d) bendi için belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara

bölünerek doğrudan temin ile karşılanması Kanun'un 5'inci maddesinde sayılan ilkelere aykırılık taşımaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların, her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünmek suretiyle doğrudan temin ile karşılandığı tespit edilmiştir.

Süreklilik arz eden mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine yönelik ihtiyaçların temininde, Kanun'da öngörülen temel ihale usullerinin öncelikli olarak kullanılması gerekmektedir.

4.1.4.5. *Doğrudan Temin ile Yapılan Alımlarda Hatalı Uygulamalar Bulunması*

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinde; bu maddeye göre yapılacak alımlarda, ihale komisyonu kurma, Kanun'da sayılan yeterlik kurallarını arama, ilan yapma ve teminat alma zorunluluklarına uyulmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçların temin edileceği ifade edilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temine ilişkin açıklamalar" başlıklı 22.1.1.3'üncü maddesinde, bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarenin takdirine bırakılmışken belli süreyi gerektiren doğrudan temin tedariklerinde ise sözleşme yapılması zorunlu kılınmıştır.

İlgili Tebliğ'in 22.5.1.'inci maddesi gereğince; 4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre gerçekleştirilecek yapım işlerinde fiyat araştırmasının, Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nde belirlenen yaklaşık maliyetin hesaplanmasına ilişkin esas ve usullere göre yapılmasının zorunlu olacağı belirtilmiştir.

Tebliğ'in "İdareler tarafından EKAP üzerinden gerçekleştirilecek işlemler" başlıklı 30.5.4'üncü maddesinde, 4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca belirtilen parasal limit dâhilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda söz konusu kişiden alım yapılmaması gerektiği açıklanmıştır.

Aynı Tebliğ'in "Doğrudan temin kayıt formu" başlıklı 30.9.2'nci maddesinde de doğrudan temin yoluyla yapılan alımların, takip eden ayın onuncu gününe kadar "Doğrudan

Temin Kayıt Formu” doldurularak Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden kayıt altına alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nin “Hakediş raporu” başlıklı 7’nci maddesinde ihale veya doğrudan temin usulüyle yapılacak yapım işlerinde, sözleşme hükümlerine göre yerine getirilen taahhütlerin bedellerinin ödenmesinde Yapım İşleri Hakediş Raporu düzenleneceği belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Belli süreyi gerektiren doğrudan temin tedariklerinde sözleşme yapılmadığı,
- Alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmediği,
- Yaklaşık maliyetin mevzuata uygun olarak belirlenmediği,
- Hakediş raporunun düzenlenmediği,
- Piyasa araştırmasının yapılmadığı,
- Doğrudan Temin Kayıt Formunun EKAP üzerinden doldurulup kayıt altına alınmadığı tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kanun’un 22’nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılacak alımlarda ilgili mevzuat hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

4.1.4.6. *Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanması ve Uygulanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması*

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde projeler; ön proje, kesin proje ve uygulama projesi olarak sayılmakta;

Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dâhil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren proje “ön proje”,

Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği proje “kesin proje”,

Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği proje ise “uygulama projesi”

olarak tanımlanmaktadır.

4734 sayılı Kanun’un “İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar” başlıklı 62’nci maddesinin (c) bendinde; yapım işlerinde uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamayacağı belirtilmiş, ayrıca uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılmasının zorunlu olduğu, ancak doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ön veya kesin proje üzerinden, her türlü onarım işleri ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerekmesi veya uygulamada imar ve güzergâh değişikliklerinin muhtemel olması nedenleriyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç yapım işlerinde ise kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Gerçekleştirilen yapım işi ihalelerinde, uygulama projelerinin yapım işinin her türlü ayrıntısını göstermediği, bu nedenle işin yapımı sırasında proje değişikliğine gidilmesi, iş artışı ve azalışı yapılması gibi hususların yaygın olduğu,
- Yapım işinin ihale ilan ve dokümanında kesin proje üzerinden birim fiyat teklif alınmak suretiyle ihaleye çıkılacağı belirtilmiş olmasına rağmen kesin projeler hazırlanmadan veya ön proje niteliğinde hazırlanan projelerle ihaleye çıktığı,
- Uygulama projesi çizilerek anahtar teslimi götürü bedel usulüne göre ihale edilmesi gereken bina yapım işlerinde birim fiyat teklif usulüne göre ihaleye çıktığı

tespit edilmiştir.

Yapım işleri ihalelerine ilişkin uygulama projelerinin yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, yapının her türlü detayını eksiksiz biçimde gösterecek ve ihale sürecinde isteklileri, uygulama aşamasında ise tarafları tereddüt altında bırakmayacak şekilde ayrıntılı olarak hazırlanması, ihale dokümanında kesin proje üzerinden ihaleye çıkılacağı belirtilen işlerde kesin proje hazırlanmadan ihaleye çıkılmaması, onarım işleri hariç olmak üzere bina yapım işinin uygulama projesi çizilerek anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihalesinin yapılması gerekmektedir.

4.1.4.7. **Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Tam Olarak Yerine Getirilmemesi**

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yapım işlerinde iş ve işyerinin sigortalanacağı; söz konusu sigortanın mahiyetini açıklayan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 9'uncu maddesinin ikinci fıkrasında ise ödenen toplam hakediş tahakkuk tutarının (fiyat farkları dâhil) poliçedeki sigorta bedelini aşması ve/veya poliçede öngörülen sigorta bitiş tarihinin süre uzatımı veya cezalı çalışma sebebiyle aşılması hallerinde, zeyilname ile sigorta bedelinin artırılacağı ve/veya sigorta süresinin uzatılacağı; aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise tüm riskler için uygulanabilecek muafiyet oranının azami %2 olabileceği belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- İş artışı ve/veya süre uzatımı yapılmasına rağmen zeyilname ile sigorta bedelinin arttırılmadığı ve/veya sigorta süresinin uzatılmadığı,
- İnşaat sigortası (bütün riskler) kapsamında yer alan bazı risk kalemlerinde muafiyet oranının %2'den fazla belirlendiği

tespit edilmiştir.

Yapımın dış etkenler sebebiyle hasar görmesi halinde oluşacak zararın karşılanması açısından önem arz eden inşaat sigortası (bütün riskler) poliçelerinin, mevzuata uygun olarak düzenlenmesi ve belirtilen hallerin ortaya çıkması durumunda süre ve/veya teminat tutarı açısından revize edilmesi gerekmektedir.

4.1.4.8. **Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması**

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Alt yüklenicilerin çalıştırılması ve sorumlulukları" başlıklı 20'nci maddesinde; yapım işlerinde işin tamamının alt yüklenicilere yaptırılamayacağı ayrıca işin niteliğinden kaynaklanan sebeplerle veya teknik zorunluluklar nedeniyle ihale dokümanında farklı oranlar belirlenmesi durumu hariç, tek bir alt yükleniciye yaptırılacak iş bölümlerinin toplam bedelinin sözleşme bedelinin %30'unu, alt yüklenicilere yaptırılacak işlerin toplam bedelinin ise sözleşme bedelinin %50'sini geçemeyeceği, ihale dokümanında, sözleşme imzalanmadan önce alt yüklenicilerin listesinin idarenin onayına sunulmasının istendiği hallerde, yüklenicinin alt yüklenici listesini idareye sunarak onay almak zorunda olduğu; eğer ihale dokümanında alt yüklenicilere yaptırılması düşünülen işlerin belirtilmesi

istenmekle birlikte yüklenici teklifi kapsamında liste vermese dahi işin yürütülmesi sırasında yüklenici tarafından ihtiyaç duyulması halinde idarenin onayı ile alt yüklenici çalıştırılabileceği, idare tarafından onay verilmeyen alt yüklenicinin hiçbir suretle iş yerinde çalıştırılmayacağı belirtilmiştir.

Alt yüklenici ile asıl yüklenici arasındaki sözleşme ilişkisinin idarenin bilgisi ve onayı dâhilinde resmi çerçevede kurulması ve yürütülmesi, hangi alt yüklenicinin işin hangi bölümünü yapacağını idarece bilinmesi gerekmektedir. Zira alt yükleniciler 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca yaptıkları işlerden dolayı idareye karşı asıl yüklenici ile birlikte on beş yıl süreyle sorumludur. Bunun yanında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 11'inci maddesinde sayılan ihaleye katılamayacak olanların aynı zamanda alt yüklenici de olamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca anılan Şartname'nin 20'nci maddesinde yüklenicinin, idare tarafından onaylanan alt yükleniciler ile bunlar işe başlamadan önce sözleşme yapması ve bir örneğini idareye vermesi gerektiği ifade edilmiştir. Şartname gereğince idarenin onayına sunulan sözleşmelerin damga vergisinin ödenip ödenmediğinin 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi uyarınca idareler tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Prim ve İdari Para Cezası Borçlarının Hakedişlerden Mahsubu, Ödenmesi ve İlişiksizlik Belgesinin Aranması Hakkında Yönetmelik'in "Hakedişten kesinti ve mahsup" başlıklı 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında; idarenin işverene yapacağı her hakediş ödemesinden önce işverenin ve varsa alt işverenlerinin Sosyal Güvenlik Kurumuna borcunun olup olmadığının üniteye yazı ile sorması gerektiği, ünite tarafından söz konusu işveren ve varsa alt işverenlerin borcu bulunmadığı idareye yazı ile bildirilmedikçe işverene hakediş ödenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Kamu idaresinin onayı alınmadan alt yüklenici çalıştırıldığı,
- Yapım işlerinde alt yükleniciye yaptırılacak işler ile ilgili sınırlamalara uyulmadığı,
- İdareye sunulan alt yüklenici sözleşmelerinde damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrolünün sağlanmadığı,
- Alt yüklenicilerin Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borcunun sorgulanmadığı

tespit edilmiştir.

İdarenin onayı alınmadan alt yüklenici çalıştırılması; idareye karşı sorumluluğun tespit edilememesine, damga vergisinin ödenip ödenmediğinin kontrolünün yapılamamasına ve alt yükleniciler için yasaklılık kontrolü yapılamamasına neden olmaktadır.

4.1.4.9. Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme'nin "Sözleşmede bulunmayan veya fiyatı belli olmayan işlere ait birim fiyat tespiti ile iş kalemi miktarının değişmesi" başlıklı 28'inci maddesinde; sözleşme ve eklerinde birim fiyatı bulunmayan yeni iş kalemlerinin bedelinin, Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine göre hesap edileceği düzenlenmiştir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşmede bulunmayan veya fiyatı belirli olmayan işlerin fiyatının tespiti" başlıklı 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında yeni fiyatın tespitinde iş kalemi veya iş grubunun niteliğine göre fıkarda belirtilen sıralamaya göre oluşturulan analizlerden birinin kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Şartname'nin 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında da iş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak oluşturulan analizlere, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek fıkarda belirtilen rayiçlerden biri, birkaçı veya tamamının sıralaması fark etmeksizin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Şartname'nin 22'nci maddesinin beşinci fıkrasında ise ikinci fıkraya göre yeni fiyatın hesabında, yeni tespit edilecek iş kaleminin analizinde yer alan girdilere ait miktarların varsa rayiçlere ve genel giderlere tesirinin dikkate alınacağı, sözleşmede yeni birim fiyat analizleri için önceden belirlenmiş bir kâr ve genel gider oranı var ise bu oran dikkate alınarak yeni birim fiyat hesabının sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Sözleşmede bu konuda bir oran belirlenmemiş ise kâr ve genel gider hariç oluşturulan analiz tutarına %10 oranındaki yüklenici kârının ilave edileceği ayrıca %15 oranını geçmemek üzere idare ve yüklenicinin anlaştığı oranda genel gider eklenerek yeni birim fiyat hesabının sonuçlandırılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, yüklenicinin teklifi kapsamında yeni iş kalemi ile benzerlik gösteren iş kaleminin bulunması halinde, bu madde kapsamında hesaplanan yeni birim fiyatın; yüklenici tarafından benzerlik gösteren iş kalemi için teklif edilen birim fiyatın, idarece aynı iş kalemi için resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak hesaplanan birim fiyata oranı (0,90'ı aşmamak üzere) ile yeni iş kalemine ait resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak hesaplanan birim fiyatın çarpılması sonucunda elde edilen tutarı geçemeyeceği belirtilmiştir. Yüklenicinin teklifi kapsamında yeni

iş kalemi ile benzerlik gösteren iş kaleminin bulunmaması halinde ise yeni birim fiyatın, yeni iş kalemine ait resmi analiz ve rayiçler de kullanılarak hesaplanan birim fiyatın %90'ını geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Artan ve eksilen iş kalemleri için yeni fiyat belirlenmeden ödeme yapıldığı,
- Yeni birim fiyat tespitinde mevzuatta belirtilen sıralamaya dikkat edilmediği,
- Yeni birim fiyat tespitinde kullanılan uygulama ayına ait yerel rayiçler için ticaret ve/veya sanayi odası onayı alınmadığı,
- İmalatlar yapıldıktan sonra yeni birim fiyat belirlendiği,
- Mevzuat ile belirlenen üst sınırlar dikkate alınmadan yeni birim fiyat belirlendiği

tespit edilmiştir.

Yapım işlerinde yeni birim fiyat belirlenirken taraflar açısından hakkaniyeti ve öngörülebilirliği sağlamak için Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine uyulması gerekmektedir.

4.1.4.10. *Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışlarından Kaynaklanan Ek Kesin Teminatın Alınmaması*

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Ek kesin teminat" başlıklı 12'nci maddesinde; fiyat farkı ödenmesi öngörülerek ihale edilen işlerde fiyat farkı olarak ödenecek bedelin, sözleşme bedelinde artış meydana getirmesi halinde bu artış tutarının %6'sı oranında teminat olarak kabul edilen değerler üzerinden ek kesin teminat alınacağı belirtilmiştir. Sözleşmesinde fiyat farkı ödenmesi öngörülmeyen işler için 5203 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı Eki 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun Geçici 5'inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar ve 5546 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı Eki 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun Geçici 6'ncı Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esaslar uyarınca ödenecek ek ve artırımlı fiyat farklarından da ek kesin teminat alınacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda, fiyat farkı ödenmesi öngörülen ve/veya öngörülmeyen ihalelerde fiyat farkı ödemesi veya sözleşme bedelinde meydana gelen artış tutarı üzerinden %6 oranında ek kesin teminat istenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, fiyat farkı ödemelerinden veya sözleşme bedelinde ortaya çıkan artış tutarı üzerinden ek kesin teminat alınmadığı tespit edilmiştir.

Taahhüdün mevzuat, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesinin güvence altına alınabilmesi için fiyat farkı ödemeleri ve iş artışlarından %6 oranında ek kesin teminat alınması gerekmektedir.

4.1.4.11. *İhale Komisyonu, Kontrol Teşkilatı ve Muayene Kabul Komisyonunun Usulüne Uygun Kurulmaması*

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Denetim, muayene ve kabul işlemleri" başlıklı 11'inci maddesinde; teslim edilen mal, hizmet, yapım veya yapılan işin muayene ve kabul işlemlerinin, idarelerce kurulacak en az üç kişilik muayene ve kabul komisyonları tarafından yapılacağı, mal veya yapılan iş yüklenici tarafından idareye teslim edilmedikçe muayene ve kabul işlemlerinin yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Hizmet Alımları Muayene ve Kabul Yönetmeliği'nin "Muayene ve kabul komisyonlarının kuruluşu" başlıklı 5'inci maddesinde; muayene ve kabul komisyonlarının, yetkili makam tarafından, biri başkan olmak üzere en az üç kişiden oluşturulacağı, işin önemi ve özelliği dikkate alınarak komisyonun üye sayısı, toplam sayı tek olmak üzere yeteri kadar arttırılabileceği, bu komisyonlarda görevlendirilecek olanların tamamının işin uzmanı olması zorunlu olduğu ayrıca işin denetiminde bulunan kontrol teşkilatı üyelerinin, muayene ve kabul komisyonlarında üye olarak görev alamayacakları düzenlenmiştir. Benzer hükümlere Mal Alımları Denetim Muayene ve Kabul İşlemlerine Dair Yönetmelik ve Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği'nde de yer verilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, muayene ve kabul komisyonlarında görevli üyelerin aynı zamanda işin denetiminde yer aldığı ve/veya işin uzmanı olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan alımlar için kurulacak olan muayene ve kabul komisyonu üyelerinin ihalenin konusuna göre işin uzmanı kişilerden oluşturulması ve işin denetiminde yer alan görevlilerin muayene ve kabul komisyonlarında yer almaması, taahhüdün şartname ve ihale dokümanına göre istenilen şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespiti için uygun olacaktır.

4.1.4.12. *Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda Kamu İhale Kurulunun Uygun Görüşü Olmadan Limitin Aşılması*

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinin (1) bendi; pazarlık ve doğrudan temin usullerinde parasal limitlerin

olduğu 21'inci maddenin birinci fıkrasının (f) bendi ile 22'nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılacak harcamaların yıllık toplamlarının, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan aşamayacağını hükme bağlamıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde bütçelerine bu amaçla konulan ödeneklerin %10'unun Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan aşıldığı tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 21/f ve 22/d maddeleri kapsamında gerçekleştirilen mal ve hizmet alımı ile yapım işlerinde her biri için ayrı ayrı bütçeye bu amaçla konulan ödeneklerin %10'u tutarındaki sınırın, Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü alınmadan aşılmaması gerekmektedir.

4.1.5. Devlet İhale Mevzuatına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler

4.1.5.1. İhale Aşamasına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'da yazılı hükümlere göre yürütüleceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un "İlkeler" başlıklı 2'nci maddesinde, bu Kanun'un yürütülmesinde, ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanmasının esas olduğu ifade edilmiştir.

2886 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinde; ihale konusu işlerin her türlü özelliğini belirten şartname ve varsa eklerinin idarelerce hazırlanacağı ve bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen genel hususların şartnamelerde gösterilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Kanun'un "Tahmin edilen bedelin tespiti" başlıklı 9'uncu maddesinde ise tahmin edilen bedelin idarelerce tespit edileceği veya ettirileceği, işin özelliğine göre gerektiğinde bu bedel veya bu bedelin hesabında kullanılacak fiyatların belediye, ticaret odası, sanayi odası, borsa gibi kuruluşlardan veya bilirkişilerden soruşturulacağı ve sonucunda belirlenen tahmini bedelinin, dayanaklarının da eklendiği bir hesap tutanağında gösterilerek ihale dosyası arasında saklanacağı düzenlenmiş olup yine aynı Kanun'un 28'inci maddesinde, uygun bedel, tahmin edilen bedelden aşağı olmamak üzere "teklif edilen bedellerin en yükseği" olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede idarelerin, gelir getirici bir niteliğe sahip olan

faaliyetlerinin ihale edilmesinden önce değerinin mevzuata uygun tahminlerle tespit edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan 2886 sayılı Kanun'un "İhaleye katılamayacak olanlar" başlıklı 6'ncı maddesinde, bu Kanun ve diğer kanunlardaki hükümler gereğince geçici veya sürekli olarak kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanmış olanların ihaleye katılamayacakları belirtilmiştir. Kamu İhale Kurumu tarafından geliştirilen sistem ve sorgulama yöntemleri ile elektronik olarak yasaklılık sorgulaması yapılma imkânı uzunca bir süredir mevcuttur. Böylece kamu ihalelerine katılması yasaklı olan kişi veya firmaların 2886 sayılı Kanun kapsamındaki ihalelere katılması engellenebilmektedir.

Denetimlerde 2886 sayılı Kanun kapsamında yürütülen ihalelerde;

- Kanun'da yer alan ilkelere aykırı hususlar bulunduğu,
- Şartnamelerde bulunması zorunlu olan hususların şartnamelere eklenmediği,
- Tahmini bedelin mevzuata uygun bir şekilde belirlenmediği,
- İhalelere katılmaya ilişkin yasaklılık kontrollerinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

4.1.5.2. *İhale Sonuçlandıktan Sonra Yapılacak İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması*

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 53'üncü maddesinde, bu Kanun'da belirtilen özel haller haricinde bütün ihalelerin bir sözleşmeye bağlanacağı; 54'üncü maddesinde, taahhüdün sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla sözleşme yapılmasından önce müteahhit veya müşteriden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınacağı; Kanun'un 57'nci maddesinde ise, müteahhit veya müşterinin onaylanan ihale kararının veya Maliye Bakanlığının vizesi gereken hallerde bu vizenin yapıldığının bildirilmesini izleyen günden itibaren 15 gün içinde geçici teminatı kesin teminata çevirerek noterlikçe tescil edilmiş sözleşmeyi idareye vermek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 61'inci maddesinde, bu süre içinde taahhüdün şartname hükümlerine göre yerine getirilmesi ve bunun idarece uygun bulunması halinde sözleşme yapılması ve kesin teminat alınmasının zorunlu olmadığı ifade edilmiştir.

Aynı Kanun'un 62'nci maddesine göre; sözleşme ve şartnamelere aykırı davranan müteahhit veya müşterilere, idarenin, en az 10 gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtar çekmesi, aynı halin devamında da ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatı gelir kaydedip sözleşmeyi feshederek hesabı genel hükümlere göre tasfiye etmesi

gerekmektedir. Kanun'un "İdarelerce ihalelere katılmaktan geçici yasaklama" başlıklı 84'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ise üzerine ihale yapıldığı halde usulüne göre sözleşme yapmayan istekliler ile sözleşme yapıldıktan sonra taahhüdünden vazgeçen ve mücbir sebepler dışında taahhüdünü sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmeyen müteahhit veya müşteriler hakkında da ihaleyi yapan bakanlık veya ilgili bakanlık tarafından, bir yıla kadar ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verileceği ve bu kararların Resmi Gazete'de ilan ettirildiği gibi ilgililerin müteahhitlik sicillerine işleneceği hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Kanun'un 66'ncı maddesine göre sözleşmenin ita amirinin yazılı izni ile başkasına devredilebileceği, ancak izinsiz devir yapılması halinde sözleşmenin bozulacağı ve müteahhit veya müşteri hakkında 62'nci madde hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir.

Denetimlerde 2886 sayılı Kanun kapsamında ihale sonuçlandıktan sonra yapılacak işlemlerde;

- Sözleşme yapılması gereken durumlarda sözleşmenin hiç yapılmadığı ya da ihale koşullarına uygun yapılmadığı,
- Bazı idarelerde kesin teminatın alınmadığı, bazı idarelerde ise oranların doğru belirlenmediği ya da her yıl cari yıl tutarları üzerinden kesin teminatın güncellenmediği,
- Yapılan sözleşmelerin notere tasdik ettirilmediği,
- Sözleşmelerin devrinde gerekli iznin alınmadığı,
- Sözleşme hükümlerinin yerine getirilmediği durumlarda mevzuat çerçevesinde uygulanması gereken yaptırımların (fesih, yasaklama, kesin teminatın gelir kaydedilmesi vb.) uygulanmadığı

tespit edilmiştir.

2886 sayılı Kanun kapsamında yapılan ihale ve sözleşmelerin; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasını sağlayacak şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

4.1.6. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Karşılanaan Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Kişisel Sorumluluğu Bulunan Personele Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında, kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zararın kanuna göre, Devletçe tazmin edileceği ve Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkının saklı olduğu, "Görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence" başlıklı 129'uncu maddesinin beşinci fıkrasında da memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, ilgili kamu görevlilerine rücu edilmek kaydıyla idare aleyhine açılabileceği belirtilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Kişilerin uğradıkları zararlar" başlıklı 13'üncü maddesinde, kişilerin kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kamu idaresi aleyhine dava açacakları, ancak idarenin genel hükümlere göre sorumlu personele rücu hakkı olduğu; "Kişisel sorumluluk ve zarar" başlıklı 12'nci maddesinde ise Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğu düzenlenmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İlgili mevzuatlarında öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresi bütçesinden ödenen idari para cezalarının sorumlulara rücu edilmediği,
- Kamu kurumlarının taraf olduğu ve idare aleyhine sonuçlanan davalar sonucu ilgili kişilere ödenen tazminatlara ilişkin rücu mekanizmasının işletilmediği,
- Kamu görevlilerinin hatalı eylem ve işlemleri neticesinde menfaati ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları sonucunda hükmedilen ve bütçeden ödenen yargılama giderleri ve vekâlet ücretlerinin sorumlu kişilere rücu edilmediği

tespit edilmiştir.

Mevzuatta öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresi bütçesinden ödenen idari para cezalarının sorumlulara rücu edilmesi, kamu idaresi aleyhine sonuçlanan davalar sonucunda, ödenen tazminat, yargılama gideri ve avukatlık vekalet

ücretlerinin ilgili personelin haksız eyleminden doğup doğmadığı ve bu sebeple rücu işlemine gerek olup olmadığı yönünde değerlendirmelere ilişkin süreçlerin işletilmesi gerekmektedir.

4.1.7. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Üst yöneticiler" başlıklı 11'inci maddesinde; üst yöneticilerin sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesinden ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu oldukları ifade edilmiştir.

Kanun'un "Gelirlerin toplanması sorumluluğu" başlıklı 38'inci maddesinde kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54 ve 55'inci maddeleri ve Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 89 ve 90'ıncı maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden, mahallî idarelerde ise mevzuatı gereği tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılmaktadır. Ayrıca Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 82 ve 83'üncü maddeleri ve Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 110 ve 111'inci maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, vadesi geçmiş alacaklar için takip ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı ve söz konusu alacakların ilgili hesaplara kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Vadesi geçmiş alacakların ilgili alacaklar hesabında izlenmesi, kamu idaresi alacaklarının vadesinin geçip geçmediği ile takip ve tahsil sürecinin izlenmesini kolaylaştırarak malî tabloların alacak hesapları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmasını sağlayacaktır.

4.1.8. Kamu Haznedarlığı Mevzuatına Aykırı Uygulamaların Bulunması

Kamu Haznedarlığı Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde Kamu sermayeli bankalar; Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ile T.C. Ziraat Bankası A.Ş., T. Halk Bankası A.Ş., T. Vakıflar Bankası T.A.O. ve sermayesinin yarısından fazlası doğrudan ve/veya dolaylı olarak kamuya ait olan diğer mevduat ve katılım bankaları olarak tanımlanmıştır. Aynı Yönetmelik'in "Uygulama ve kullanılacak araçlar" başlıklı 5'inci maddesinde idarelerin kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını kamu sermayeli bankalarda maddede sayılan araçları kullanarak değerlendirmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'in 5'inci maddesinde idarelerce gerçekleştirilen tahsilat tutarlarının, özel kanunların verdiği yetki kapsamında yapılan düzenlemelerde yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla takip eden iş günü içinde, yurt içinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatın ise azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Söz konusu Yönetmelik'in "Diğer hususlar" başlıklı 12'nci maddesinde; kurumların, bankalarla yapacakları protokollerde bu Yönetmelik hükümlerine uygun düzenlemeler yapmakla yükümlü olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca aynı Yönetmelik'in "Yaptırım" başlıklı 10'uncu maddesinde kamu kaynaklarının bu Yönetmelik hükümlerine aykırı şekilde değerlendirilmesinden elde edildiği tespit edilen nemaların genel bütçeye gelir kaydedileceği de belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan mali kaynakların kamu sermayeli bankalar dışında değerlendirildiği,
 - Kredi kartları ile yapılan tahsilatların banka hesaplarına aktarılma süresinin 20 günü aştığı,
 - Banka ile yapılan protokol hükümlerine göre kredi kartları ile yapılan tahsilatın hesaplara aktarılması sürecinde bankaya komisyon ödendiği,
 - İhtiyaç fazlası olan mali kaynağın uygun değerlendirme araçları ile değerlendirilmediği
- tespit edilmiştir.

Mali kaynakların etkin ve verimli kullanılması ve izlenebilmesi için Yönetmelik hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.1.9. Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Karşılanaan Dağıtım Tesis Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketinden Talep Edilmemesi

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinde dağıtım şirketi ve dağıtım tesisinin tanımı yapılmış olup bu tanımlardan enerjinin bina giriş noktalarına kadar getirilmesinin dağıtım şirketlerinin sorumluluğunda olduğu anlaşılmaktadır.

Elektrik Piyasası Bağlantı ve Sistem Kullanım Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinde bağlantı taleplerinin hangi süreler içerisinde dağıtım şirketince karşılanacağı belirlenmiştir. Aynı Yönetmelik'in 21'inci maddesinde ise bağlantı talebinin karşılanabilmesi için dağıtım şirketi tarafından bildirilen sürenin başvuru sahibi tarafından uzun bulunması ve bağlantı talebinin dağıtım şebekesi yapılarak karşılanabilir olması halinde gerekli yatırımın başvuru sahibi tarafından üstlenilebileceği, bu durumda yatırım bedelinin en fazla on iki eşit taksitle ve kanuni faizleri ile birlikte dağıtım şirketi tarafından yatırımı yapan veya finanse eden gerçek veya tüzel kişiye geri ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Öte yandan, söz konusu Yönetmelik'in 10/B maddesinde, dağıtım tesislerinin dağıtım şirketine ne zaman ve ne şekilde devredileceği de açıklanmıştır.

Denetimlerde, enerji müsaadesi alınabilmesi amacıyla bazı kamu idareleri tarafından karşılanan trafo kurulumları ve diğer ilk yatırım giderlerinin elektrik dağıtım şirketlerinden talep edilmediği, ayrıca söz konusu tesis ve trafoların bakımının yüksek maliyet, teknik donanım ve uzmanlık gerektirmesi nedeniyle bu tesislerin kaydi olarak da müştemilatı ile birlikte ilgili dağıtım şirketine devredilmesi gerekirken devredilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idarelerince karşılanan bedellerin dağıtım şirketlerinden talep edilmemesi, ayrıca söz konusu tesis ve trafoların dağıtım şirketlerine devredilmemesi, ilgili şirketler tarafından karşılanması gereken giderlerin kamu idarelerince yüklenilmesine yol açmaktadır.

4.1.10. İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalardan Katma Değer Vergisinin Alınmaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 3/f bendinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinin (KDV) konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanun'un "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı altıncı bölümünde yer alan 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Ancak bu madde hükmü ile sadece iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiş olup 193 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri istisna kapsamına dâhil edilmemiştir. Dolayısıyla 193 sayılı Kanun'un 70'inci maddesinde yer verilen işletme haklarının kiralanması işlemi, iktisadi işletmeye dâhil olsun veya olmasın KDV'ye tabi olacaktır.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri tarafından otopark, spor tesisi, öğrenci yurdu, büfe, restoran, kafeterya, çay bahçeleri, otel, pansiyon ve benzeri işletme hakkının kiralanması işlemlerinden KDV hesaplanmadığı tespit edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde işletme hakkı kavramına ilişkin bir tanımlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla kamu idareleri açısından bir kiralama işleminin taşınmaz kiralaması mı yoksa işletme hakkı kiralaması mı olduğu hususunda tereddütler yaşanabilmektedir.

Konuyla ilgili tereddütlerin giderilmesi açısından işletme hakkının devri niteliğindeki kiralamaların ilgili mevzuatta kavramsal olarak tanımlanması, bu nitelikte olup da kiraya verilen taşınmazlardan kira bedelleriyle birlikte KDV'nin de tahsil edilmesi gerekmektedir.

4.1.11. Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması

4688 Sayılı Kamu Görevlileri ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun hükümleri uyarınca kamu görevlilerini kapsayan 6'ncı Dönem Toplu Sözleşmenin onuncu bölümü olan Enerji Sanayi ve Madencilik Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme'nin "Koruyucu Giyim Malzemesi" başlıklı 1'inci maddesinde; bu hizmet kolu kapsamında bulunan kurum ve kuruluşların fabrika, atölye, laboratuvar, maden ocakları, sanayi tesisleri ve akaryakıt istasyonları ile petrol boru hatları veya açık arazi şartlarında görev yapan personeline, hizmetin gereği olarak görev esnasında giyilmesi gereken koruyucu giyim malzemesinin aynı olarak verileceği, giyim malzemelerinin standartları ile hangi personele ne kadar süreyle verileceği ve nasıl muhafaza edileceği hususları ile bu malzemelerin kullanımına ilişkin usul ve esasların kurumlar ve yetkili sendika tarafından birlikte belirleneceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde, koruyucu giyim malzemesi yardımının aynı olarak verilmesi gerekirken giyim kartı verilmesi şeklinde gerçekleştirildiği ve ayrıca maddede belirtilen koşulları taşımayan bazı kamu görevlilerinin de koruyucu giyim malzemesi yardımından faydalandırıldığı tespit edilmiştir.

Koruyucu giyim malzemesine ilişkin uygulamaların Toplu Sözleşme’de belirlenen hükümlere göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

4.1.12. Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapılması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun, idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işleri için ihaleye çıkılmadan önce uyulması zorunlu hususların düzenlendiği “İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar” başlıklı 62’nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (1) numaralı alt bendinde; kamu idareleri ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar tarafından personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde alım yapılamayacağı ve buna imkan sağlayan diğer mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlenmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, bu kapsamda personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı yapıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idarelerinin personel ihtiyaçlarının mevzuat hükümleri çerçevesinde karşılanması, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde hizmet alımı yapılmaması gerekmektedir.

4.1.13. Tasarruf Tedbirleri Genelgesine Aykırı Uygulamalar Bulunması

“Tasarruf Tedbirleri” konulu 2021/14 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi’nde, kamu kaynaklarının maksadına uygun azami tasarruf prensiplerine riayet edilerek kullanılmasının her kamu kurumu ve görevlisi için bir görev ve aynı zamanda bir mecburiyet olduğu belirtilerek kamu kurum ve kuruluşlarının harcamalarında tasarruf sağlanması, bürokratik işlemlerin azaltılması ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına ilişkin olarak tasarruf tedbirlerinin alındığı ifade edilmiştir.

Aynı Genelge’nin “Basın ve Yayın Giderleri” başlıklı bölümünde, idare faaliyetlerini tanıtmaya yönelik rapor, kitap, dergi, bülten ve benzeri yayınların basılmayacağı, bu dokümanların hazırlanması ve paylaşımının elektronik ortamda yapılacağı, “Temsil, Tören,

Ağırlama ve Tanıtım Giderleri” başlıklı bölümünde, uluslararası toplantılar ile millî bayramlar hariç açılış, konferans, seminer, yıl dönümü ve benzeri kutlama ve organizasyonlara ilişkin faaliyetler sebebiyle gezi, kokteyl, yemek ve benzeri davetler tertip edilmeyeceği, hediye verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Her ne kadar 2024/7 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile söz konusu genelge mülga olsa da yeni Genelge’de de benzer düzenlemeler bulunmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde tasarruf tedbirleri genelgelerine aykırı olarak,

- Tanıtıma yönelik basım hizmet ihaleleri gerçekleştirildiği ve kitapçık, takvim, ajanda, el ilanı, katalog gibi dokümanlar için basım hizmeti harcaması yapıldığı,
- Uluslararası toplantılar ve milli bayramlar haricindeki faaliyetler sebebiyle temsil ve tören harcaması yapıldığı

tespit edilmiştir.

Kamu harcamalarının yapılmasında kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını teminen kamu kaynaklarının maksadına uygun azami tasarruf prensiplerine riayet edilerek gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

4.2. Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular

4.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yapılan Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 180’inci ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 262’nci maddelerinde; 333 Emanetler Hesabının emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan çeşitli mahiyetteki tahsilatın faaliyet ve alacak hesaplarına alınmadan önce uzun süre 333 Emanetler Hesabında izlendiği, yapılan tahsilattan tahakkuk kayıtları ile bağlantısı kurulamadığı için veya ilgili olduğu hesaplara aktarılmadığı için özellikle diğer niteliği belli olmayan paralar, kişilere ait diğer emanetler, diğer çeşitli emanetler hesaplarında bekletilen tutarların yüksek olduğu tespit edilmiştir. Başka muhasebe birimleri ile bankalar tarafından GİB adına yapılan tahsilat, nitelikleri araştırılmak üzere önce Emanetler Hesabına alınmakta, daha sonra tahsili gerçekleştirilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilenler emanet hesaplarından çıkarılarak ilgili faaliyet ve alacak

hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak özellikle bankalar aracılığıyla yapılan tahsilatlarda, açıklama ya da kişi bilgilerindeki eksikliklerden dolayı tahakkuk kayıtları ile bağlantı kurulamamakta ve bu nedenle yapılan tahsilat emanet hesaplarından mahsup edilememektedir.

Gelir ve alacaklarla ilgili tahsilatın emanetler hesabında izlenmesi faaliyet ve alacak hesap bakiyelerinin mali tabloda hatalı tutarlar üzerinden raporlanmasına neden olmaktadır. Kurum alacaklarının takip ve tahsil süreçlerinin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinden yürütülerek emanet hesaplarının amacı dışında kullanımının engellenmesi ve yapılan tahsilattan gelir ve alacaklara ilişkin olanların ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

4.2.2. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Alacakların ve Yapılan Tahsilatın Mali Tablolarda Doğru Şekilde Gösterilmemesi

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ve Bütçe Kanunlarının ilgili hükümleri gereğince Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarımsal amaçlı kooperatifler ve üst kuruluşlarına 1967 yılından beri düşük faizle uzun vadeli kredi kullandırılmakta, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu uyarınca Tarıma Dayalı İhtisas Organize Sanayi Bölgeleri için kullandırılan altyapı kredileri 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenmektedir.

26.07.2001 tarihli “Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılacak Kredilere İlişkin Yönetmelik”in 22’nci maddesinde; tahsilatın takibi ve merkezdeki hesaba intikalinden bankanın sorumlu olacağı, ayrıca konunun İl Müdürlüklerince de takip edileceği; 18’inci maddesinde borcun tamamına borçlanma tarihinden vade tarihine kadar geçen günler için borçlanma sözleşmesindeki faiz oranı üzerinden faiz tahakkuk ettirileceği, taksit miktarıyla, tüm alacağa tahakkuk ettirilmiş olan faiz ve diğer masraflar toplamının vadesinde tahsil edileceği belirtilmiştir.

Yönetmelik düzenlemesinin yanı sıra, Bakanlık ve T.C. Ziraat Bankası arasında yapılan protokol hükümleri çerçevesinde bankanın kredi kullandırılan kooperatif ve ortaklarının borçlarının ayrı ayrı açılacak kredi hesaplarında izleneceği öngörülmüş, tahsilat konusunda idare tarafından bankaya yardımcı olunacağı ifade edilmiştir.

Denetimlerde, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından T.C. Ziraat Bankası aracılığı ile Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere kullandırılan sabit yatırım ve işletme sermayesi niteliğinde krediler ile kredi geri dönüşlerinin anapara, faiz ayrıntısına ve vade yapılarına göre muhasebeleştirilmemesi nedeniyle bunların takip ve tahsilinin usulüne uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği idare kayıtlarından teyit edilememiştir.

Bakanlık ve T.C. Ziraat Bankası arasında yapılan protokol gereği ilgili alacaklar banka tarafından takip edilmekte, bankaca yapılan tahsilatlar Merkez Muhasebe Müdürlüğünde bu amaçla açılmış hesaba topluca aktarılmakta, aktarılan tutarlar Merkez Muhasebe Müdürlüğünce 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına alacak kaydedilmekle birlikte söz konusu tahsilat; anapara, kredi faizleri ve gecikme cezalarını da içermektedir. Bankaca tahsilatın ayrıntısına ilişkin bir bildirimde bulunulmaması nedeniyle verilen kredilerden alacaklar ve yapılan tahsilat niteliklerine uygun hesaplara yansıtılmamakta ve izlenememektedir.

31.12.2023 tarihli bilanço günü itibarıyla aracı banka kanalıyla, hangi kooperatiflere ne şartlarda kredi verildiği bilgileri ve verilen bu kredilerin geri dönüşlerine ilişkin yeterli veriye ulaşılamadığından, Tarım ve Orman Bakanlığına tahsis edilmiş ödeneklerden bugüne kadar verilen kredilerin ne kadarının geri döndüğü, ne kadarının zamanında ödenmediği, Bakanlıkça bilinmemekte ve takip edilememektedir.

Dolayısıyla kurum hesaplarından kullandırılan krediler ile bu kredilerden yapılan tahsilatların hangi kooperatiflere ait olduğu, borcunu ödemeyen kooperatifler, zamanaşımına uğrayan alacaklar, Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun hükümlerinden yararlananlar, vadesinde tahsil edilemeyen kredilerden takibe düşenler, terkin veya tecil edilen tutarlar ve terkin veya tecilin iptalinden doğan tutarlar ile vadesi bir yılın altına düşen alacaklardan 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında takip edilmesi gereken tutarlar olup olmadığı hususları ayrıntılı biçimde değerlendirilememektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı bütçesinin “Borç Verme” tertibinden T.C. Ziraat Bankası aracılığı ile tarımsal amaçlı kooperatiflere kullandırılan krediler ile kredi geri dönüşlerinin mevzuatla belirlenen usulüne uygun olarak tahakkuk ve tahsilinin sağlanabilmesi amacıyla Bakanlıkça alacakların izlenmesine ve takibine ilişkin gerekli her türlü tedbirin alınması gerekmektedir.

4.2.3. Kentsel Dönüşüm Uygulaması Yapan Belediyelerin Yükümlülüklerine İlişkin Takip Mekanizmasının İlgili Bakanlıkça Oluşturulmaması

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun’un “Dönüşüm gelirleri” başlıklı 7’nci maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan hüküm gereğince; afet riski altındaki alanların dönüştürülmesinde kullanılması için uygulamada bulunacak olan belediyelerin yatırıma ilişkin yıllık bütçelerinin yüzde beşi ile 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 80’inci maddesi uyarınca tahsil edilen harç gelirlerinin yüzde

ellisini ayırmak zorunda olduğu belirtilmektedir. Anılan maddenin devam eden on üçüncü fıkrasında, 7'nci maddede öngörülen gelirlerin 6306 sayılı Kanun'un amaçları dışında kullanılamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, 6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin sekizinci fıkrasında hüküm altına alınan dönüşüm gelirlerinin bu Kanun'un amaçları çerçevesinde ilgili belediyeler tarafından ayrılıp ayrılmadığının Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından takip edilmediği ve bunu sağlamaya yönelik bir kontrol mekanizmasının kurulmadığı tespit edilmiştir.

Gerekli kontrol mekanizmalarının kurularak belediyelerin yatırıma ilişkin yıllık bütçelerinin yüzde beşi ile tahsil edilen harç gelirlerinin yüzde ellisinin, Kanun'da öngörülen uygulamalara ayrılıp ayrılmadığının kontrolünün yapılması gerekmektedir.

4.3. Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular

4.3.1. Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması

Bilimsel araştırma projeleri, tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime evrensel veya ulusal ölçülerde katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli, yükseköğretim kurumu içi ve/veya dışı, ulusal ve/veya uluslararası kurum ya da kuruluşların katılımlarıyla yapılabilecek projelerdir.

Üniversiteler tarafından yürütülen bilimsel araştırma projeleri kapsamındaki faaliyetler, başta 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu olmak üzere Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik ve "Yükseköğretim Kurumları Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Karar" hükümlerine tabidir. Ayrıca her üniversite, bu hükümler doğrultusunda bilimsel araştırma projesine yönelik çalışmalarını çıkardıkları yönergeler doğrultusunda sürdürmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için tahsis edilen kaynakların, bilimsel araştırma projesi tanımına ve amacına uygun olmayan yerlerde kullanıldığı,

- Bilimsel araştırma projelerine ilişkin projenin başlama tarihinden itibaren her altı ayın son haftası içinde ara rapor verilmesi ve proje neticesinde kesin rapor sunulması gerekmekte iken projelere ait ara ve sonuç raporlarının teslim edilmediği veya geç teslim edildiği,
 - Desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırların, projenin sona ermesini müteakip proje yürütücülerinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personel tarafından kullanılabilmesi imkânının sağlanmadığı,
 - Süresi geçtiği halde tamamlanmayan projelerin bulunduğu,
 - Projelerde taahhüt edilen yayın şartlarının yerine getirilmediği
- tespit edilmiştir.

Bilimsel araştırma projesi kapsamında üniversiteler tarafından verilen desteklere ilişkin mevzuata aykırı uygulamaların giderilerek söz konusu projelerin işlevsel hale getirilmesi, proje sürecinin ve sonuçlarının izlenmesi için etkin bir takip sisteminin kurulması ve ilgili mevzuatında öngörülen yaptırımların uygulanması önem arz etmektedir.

4.3.2. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması ve İade Edilmesi Gereken Kurum Katkısının Takip Edilmemesi

1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'un Ek 12'nci maddesi ile kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabiplerin, dış tabiplerinin ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, mesleki faaliyetleri sırasında kötü uygulamaları nedeniyle oluşabilecek zararlara karşı sigorta yaptırımları zorunlu tutulmuştur. Söz konusu Kanun hükmüne ve Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ'in "Primlerin ödenmesi ve kurum katkılarının tahsili ile iadesi" başlıklı 3'üncü maddesine göre; bu sigorta priminin yarısının ilgili personel tarafından, diğer yarısının döner sermayesi bulunan kurumlarda döner sermayeden, döner sermayesi bulunmayan kurumlarda ise kurum bütçelerinden ödenmesi gerekmektedir.

Ek olarak, Tebliğ'in aynı maddesinin dördüncü fıkrasında, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, herhangi bir nedenle sigorta sözleşmesinin sona ermesi durumunda, sona erme tarihinden sonraki günlere ait iade edilen primin kurum katkısına karşılık gelen kısmının otuz gün içinde sigorta ettiren tarafından ilgili kamu kurum veya kuruluşuna ödeneceği düzenlenmiştir.

Denetimlerde, bazı sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, mesleki faaliyetleri sırasında tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek zararlar ile kurumlarınca kendilerine yapılacak rüculara karşı yaptırmak zorunda oldukları mali sorumluluk sigortasını yaptırmadıkları veya mali sorumluluk sigortası yaptıranlardan herhangi bir nedenle sigorta sözleşmesi sona erenlerin sona erme tarihinden sonraki günlere ait iade edilen priminin kurum katkısına karşılık gelen kısmının ilgili çalışandan tahsil edilmediği tespit edilmiştir.

Sigorta kapsamındaki personelin, tıbbi kötü uygulamadan kaynaklanacak tazminatlara ilişkin olarak gerek zarar gören kişilerin gerek kurumlarının veya rücu edilmesi halinde kendilerinin uğrayacağı zararın en aza indirilebilmesi için tıbbi kötü uygulamaya ilişkin zorunlu mali sorumluluk sigortasının yaptırılması ve kuruma iadesi gereken tutarların ilgili kurum tarafından takip edilmesi gerekmektedir.

4.3.3. Tıbbi Cihaz Alımlarında Hatalı Uygulamalar Bulunması

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 352'nci maddesinde sağlık hizmetlerinde kullanılan ilaçlar ve tıbbî cihazların güvenli ve kaliteli bir şekilde piyasaya sunulması, halka ulaştırılması ve fiyatlarının belirlenmesi için çalışmalar yapmak Sağlık Bakanlığının görevi olarak düzenlenmiştir. Kararname'nin 355'inci maddesinde ise her türlü koruyucu, teşhis, tedavi ve sağlık hizmetlerini planlamak, teknik düzenleme yapmak, standartları belirlemek, kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilere ait sağlık kurum ve kuruluşlarına izin vermek ve ruhsatlandırmak, bu izin ve ruhsatları gerektiğinde süreli veya süresiz iptal etmek, sağlık hizmetlerinin ücret tarifelerini belirlemek veya tasdik etmek Bakanlığın hizmet birimlerinden Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünün görev ve yetkisi olarak belirlenmiştir. Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünün 2022/2 sayılı Genelgesi'nin "Tıbbi Cihaz ve Tıbbi Hizmet Alımları" bölümünde, idarece yapılan değerlendirme sonucu tıbbi cihazın hizmet alımı yoluyla temini uygun görülüyorsa hizmet satın alımının 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılacağı, tıbbi cihaz hizmet alımında yükleniciye Sağlık Uygulama Tebliği'nde (SUT) belirlenen fiyatları geçmemek üzere cihazın özelliğine göre çekim, tetkik, tahlil veya test gibi her işlem başına (ihalede oluşan) bir bedelin ödenmesi ve ihale dokümanlarına ödemelerin bu yönde yapılacağına dair hükümlerin konulması gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca Genelge'nin "Genel Esaslar" bölümünde, tıbbi cihaz yönetmelikleri kapsamındaki cihazların satın alımlarında, hizmet alımlarında veya kit ve sarf karşılığı hizmet alımlarında, aday veya isteklilerin Ürün Takip Sisteminde firma kaydının aranmasının zorunlu

olduğu, “Tıbbi Cihaz Alım Esasları” bölümünde ise içerik ve özellikleri ile aynı olan iki cihaz hakkında çelişkili belge veya kayıtlar bulunması, cihazın bu yönetmelikler kapsamına girip girmediği ve tıbbi cihazların sınıfları konusunda tereddüde düşülmesi halinde ise cihaza ait üreticisi tarafından hazırlanan kullanım amacı, uygulama alanı, uygulama süresi, hedef kullanıcıları ve etki mekanizmasını açıklar bilimsel verilerin yüklenici adayı (istekli) tarafından Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumuna (TİTCK) intikal ettirilerek görüş alınması gerektiği belirtilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin “Kit alımı ile birlikte kit karşılığı geçici olarak cihaz temini ihaleleri” başlıklı 60'ncı maddesinde kit alımı ile birlikte kit karşılığı geçici olarak cihaz temini ihalesi, kitlerin teslim programına uygun olarak idareye teslim edilmesi ile bu kitlerin tahlil edildiği cihazların sözleşmede belirtilen süre boyunca idarenin laboratuvarında kurulu bulundurulması ve yüklenicinin sözleşmede öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmesi olarak tanımlanmıştır.

Sosyal Güvenlik Kurumu SUT'un 2.2'nci maddesinin on beşinci fıkrasında, finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri için sağlık hizmetleri fiyatlandırma komisyonu tarafından belirlenen kurumca ödenecek bedellerin SUT ve eki listelerinde yer aldığı ifade edilmektedir. Ayrıca Tebliğ ve eklerinde her bir işlem için puanlar ve katsayı belirlenmiştir. Buna göre ödemeye esas işlem bedeli ekli listede yer alan işlem puanı ile katsayının çarpımı sonucu bulunacak tutardır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- Teknik şartname ve sözleşmeye kitlerin analiz edildiği cihazların idarede kalacağı sürelerle ilişkin bir hüküm konulmadığı,
- SUT'ta belirlenen katsayının üzerinde teklif veren firmalar ile sözleşme yapıldığı,
- Bazı cihazlar için TİTCK'dan alınmış bir karar ya da görüş olmadan idareye kapsam dışı beyanda bulunulduğu

tespit edilmiştir.

Kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması ve ileride oluşabilecek hukuki ihtilafların önüne geçilmesi amacıyla; hizmet alımlarının SUT'ta belirlenen fiyatları aşmayacak şekilde yapılması, cihazların idarede kalacağı sürenin ihale dokümanında belirlenmesi, ayrıca kapsam dışı beyanlarına ilişkin TİTCK'nın sunduğu teknik dosya incelemesi üzerine alınan karar doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir.

4.3.4. Âtıl Durumda Olan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitüler Bulunması, Akademik ve İdari Personel İstihdam Edilmesi

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 5'inci maddesinde üniversiteler ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunlar içindeki fakülte, enstitü ve yüksekokulların Cumhurbaşkanınca yapılan yükseköğretim planlaması çerçevesinde kanunla kurulacağı, 7'nci maddesinde ise yükseköğretim kurumlarının bu Kanun'da belirlenen amaç, hedef ve ilkeler doğrultusunda kurulacağı, geliştirileceği ve eğitim öğretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kısa ve uzun vadeli planların hazırlanacağı ve üniversitelere tahsis edilen kaynakların, bu plan ve programlar çerçevesinde etkili bir biçimde kullanılmasının gözetim ve denetiminin Yükseköğretim Kurulunca yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 12'nci maddesinde yükseköğretim kurumlarının görevleri arasında; kendi ihtisas gücü ve maddi kaynaklarını rasyonel, verimli ve ekonomik şekilde kullanarak milli eğitim politikası ve kalkınma planları ilke ve hedefleri ile Yükseköğretim Kurulu tarafından yapılan plan ve programlar doğrultusunda, ülkenin ihtiyacı olan dallarda ve sayıda insan gücü yetiştirmeleri sayılmıştır. Kanun'un 13'üncü maddesinde de üniversitenin ve bağlı birimlerinin öğretim kapasitesinin rasyonel bir şekilde kullanılmasında ve geliştirilmesinde, eğitim öğretim, bilimsel araştırma ve yayım faaliyetlerinin devlet kalkınma plan, ilke ve hedefleri doğrultusunda planlanıp yürütülmesinde rektörlerin birinci derecede yetkili ve sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Denetimlerde bazı üniversitelerde, âtıl durumda olan fakülte, yüksekokul ve enstitüler bulunduğu, halihazırda öğrencisi bulunmayan veya az sayıda öğrencisi bulunan bu eğitim birimlerinde öğretim üyesi ve idari personel istihdam edildiği tespit edilmiştir.

4.4. Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular

4.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Takibinde Kuruma Ait Bilgi İşlem Sistemleri Arasında Entegrasyonun Sağlanmamış Olması

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesinde; muhasebe sisteminin, malî raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yürütüleceği; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemler ile garantilerin

ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 51'inci maddesinde ise kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceği, bütçe gelirlerinin tahsil edildiği yılda kaydedileceği, bütçe giderlerinin ise ödendiği yılda muhasebeleştirileceği, kamu hesaplarının malî yıl esasına göre tutulacağı belirtilerek muhasebe sisteminin temel ilkeleri ortaya konulmuştur.

Yukarıdaki hükümler çerçevesinde kamu idarelerinin gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası benimsenmiş olup kurum alacaklarının olduğu anda tahakkuk ettirilmesi ve tahsilat işlemlerinin söz konusu tahakkuk kayıtlarına dayalı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) muhasebe hizmetleri, Mali Otomasyon Sistemi Projesi (MOSİP) adı verilen bir sistem üzerinden yürütülmektedir. Kurum gelirleri arasında önemli bir yer tutan genel sağlık sigortası primleri, kamu hizmetlerinde çalışanlardan prim gelirleri (memurlar) ile ek karşılık primlerinin tahakkuk işlemleri MOSİP Sisteminde kayıt altına alınmaktadır. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'un 4/1-b maddesi kapsamındaki primlerin, süresinde ödenmeyen 4/1-a kapsamındaki primlerin, gecikme cezası ve zamların ve sosyal güvenlik destek primi gelirlerinin tahakkuk işlemleri ise MOSİP dışındaki bilgi sistemlerinde (Güvence ve İşveren Sistemleri) gerçekleştirilmektedir. Hizmet akdine dayalı prim gelirleri (4/1-a kapsamında olanların prim gelirleri) 2023 yılında tahakkuku tahsiline bağlı bir gelir gibi tahsilat yapıldığında prim gelirinin hem tahakkuku hem de tahsilatı aynı muhasebe işlem fişinde yapılmaya başlanılmıştır.

Denetimlerde, SGK'nın malî iş ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunuluşunu ortaya koyan malî tabloların tahakkuk esaslı muhasebe usulleri çerçevesinde hazırlanmadığı ve gerçekleştirilen tüm tahakkukun muhasebe sisteminde takip edilmediği tespit edilmiştir. Kurumun alacaklarına ilişkin işlemlerin tahakkuk esasına göre gerçekleştirilmemesi nedeniyle mali tabloların cari ve geçmiş dönemde Kurum alacağına dönüşmüş tutarları tam olarak yansıtmadığı görülmüştür.

Kurum alacaklarına ilişkin mali işlemlerin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ve ilgili oldukları dönem mali tablolarında tam ve doğru olarak raporlanması gerekmektedir.

4.4.2. Sosyal Güvenlik Kurumunun Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 180'inci ve Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönetmeliği'nin 126'ncı maddelerinde, 333 Emanetler Hesabının muhasebe birimlerince emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Denetimlerde, cari yıl prim gelirleri ve geçmiş dönem alacaklarına ait tahsilatın emanetler hesabında izlenmesi nedeniyle SGK'nın varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarının hatalı raporlandığı tespit edilmiştir. SGK, alacakların takip ve tahsilinde tam olarak tahakkuk esasına geçmediğinden bankalar aracılığıyla yapılan tahsilat niteliği araştırılmak üzere önce emanetler hesabına alınarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmakta, daha sonra tahsil edilen tutarlardan tahakkuk kayıtları ile eşleştirilen tutarlar emanetler hesabından mahsup edilerek ilgili faaliyet ve alacak hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak yapılan tahsilatın tahakkuk kayıtları ile bağlantısının kurulamaması durumunda yapılan tahsilat emanetler hesabından mahsup edilememektedir. Bu durum, bir taraftan emanetler hesabında gereksiz bir artışa neden olurken, diğer taraftan faaliyet ve alacak hesaplarının sağlıklı bir şekilde kontrolüne imkân vermemekte, bir yıllık malî işlemlerin yansımaları olan temel mali tabloların güvenilirliğini zedelemektedir.

Kuruma ait varlık ve yükümlülükler ile faaliyet sonuçlarının muhasebe yönetmelikleri ile belirlenen standartlara uygun raporlanabilmesi için Kurum alacaklarının takip ve tahsil süreçlerinin tahakkuk esaslı muhasebe sistemi üzerinden yürütülerek emanetler hesabının amacı dışında kullanımının engellenmesi ve yapılan tahsilattan gelir ve alacaklara ilişkin olanların ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

4.4.3. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden ve Belediye Şirketlerinden Prim Alacaklarının Tahsil Edilememesi

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 405'inci maddesinde SGK'nın amacı, sosyal sigortacılık ilkelerine dayalı, etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve malî açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartlarda sosyal güvenlik sistemini yürütmek olarak belirlenmiştir.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Prim oranları ve Devlet katkısı" başlıklı 81'inci maddesine 17.04.2008 tarihinde 5754 sayılı Sosyal Sigortalar

ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 48'inci maddesiyle eklenen fıkrada; Devletin, Kurumun ay itibarıyla tahsil ettiği malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları ile genel sağlık sigortası priminin dörtte biri oranında Kuruma katkı yapacağı hükmü yer almaktadır.

SGK'nın belediyelerden olan alacaklarının tahsilatı 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesi hükümlerine göre yapılmaktadır. Anılan maddenin ikinci fıkrası prim borçlarının da içinde bulunduğu borç türlerine karşılık, her ay genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden ayrılacak tutardan, alacaklı idarelerin talebi üzerine ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı veya İller Bankası tarafından kesinti yapılarak alacaklı idarelere ödeme yapılacağını düzenlemiştir.

Denetimlerde, SGK'nın bazı belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile şirketlerinden süresi içinde tahsil edilemeyen prim alacaklarının toplam miktarının her yıl artmakta olduğu görülmektedir. Burada dikkate alınması gereken bir başka husus, belediye şirketlerinde sigortalı çalışan sayılarına bağlı olarak ödenmeyen prim borçlarının artmaya devam etmesidir. Belediye şirketleri 5779 sayılı Kanun kapsamında yer almayıp genel bütçe vergi gelirlerinden pay almamaktadır. Bu nedenle de şirket borçlarına ilişkin belediyelerde olduğu gibi doğrudan kaynaktan kesinti yapılabilecek bir süreç bulunmamaktadır. Ayrıca, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 20'nci maddesi uyarınca, belediyeler ile bağlı kuruluşlar personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerini doğrudan hizmet alımı suretiyle kendi şirketlerinden yapmaktadır. Bu şekilde yapılan hizmet alımlarının ihale kapsamında yapılmaması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu Prim ve İdari Para Cezası Borçlarının Hakedişlerden Mahsubu, Ödenmesi ve İlişiksizlik Belgesinin Aranması Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca işlem yapılamamakta ve belediye şirketlerine yapılan ödemelerin hakedişinden kesinti yapılarak belediyeye sorumluluk yüklenememektedir.

Sonuç olarak; belediye, bağlı kuruluş ve belediye şirketlerinin SGK'ya olan prim ve prime bağlı borçları tutar olarak artış göstermeye devam etmektedir. Mevcut borç durumu ve borcun artış eğilimi Kurumun mali açıdan sürdürülebilir bir sosyal güvenlik sistemi tesis etmeye yönelik temel amacını gerçekleştirmesinin önünde bir engel olarak görünmektedir. Belediyelerden olan alacakların tahsil edilememesi, aylık tahsilatları düşürmekte ve dolayısıyla SGK'ya yapılacak Devlet katkısını da azaltmaktadır. Belediye ve bağlı kuruluşlarının prim borçlarının tahsilatı için 5779 sayılı Kanun'a göre kesinti yapılabilmesine rağmen mevcut borç

durumu itibarıyla bu yöntemin borç stoğunu azaltmak için yeterli olmadığı görülmektedir. Belediye ve bağlı kuruluşlarının prim borçlarının tahsili için etkin yöntemler geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, belediye şirketlerinin prim borçlarına karşılık alınmak üzere ilgili belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden gönderilen paylardan kesinti yapılması veyahut belediyelere belediye şirketlerine yapılacak hakediş ödemelerinden kesinti yapılarak Kuruma yatırılması sorumluluğu getirmek gibi SGK alacaklarını garanti altına alacak yeni araçlar geliştirmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

4.5. Mahallî İdarelere İlişkin Konular

4.5.1. Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması

Denetimlerde, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediyeler tarafından tahakkuk ve tahsili gereken gelirlerle ilgili olarak;

- Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam üzerinden ilan ve reklam vergisi alınması gerekirken, bazı belediyelerde söz konusu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, eksik/hatalı yapıldığı, yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken ilan ve reklam vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği,
- Belediye sınırları ile mücavir alanları içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabi iken bazı belediyelerde bu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, ilçe belediyelerine veya ilgili diğer kurumlara aktarılması gereken eğlence vergisinin aktarılmadığı,
- Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan bazı kuruluşlarca elektrik ve havagazı tüketim vergisi beyannamelerinin verilmediği veya bu beyanların doğruluğunun kontrolüne ilişkin bir çalışma yapılmadığı, bazı belediyelerce elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin takip ve tahakkuk işlemlerinin yapılmadığı,
- Ulusal bayram günlerinde çalışmalarını izne bağlı iş yerlerinden tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı alınması gerekirken bazı belediyelerce tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı tahsilatının yapılmadığı,
- Müze giriş ücretlerinden alınması gereken belediye paylarının takip ve tahsilinin yapılmadığı,
- Bazı idarelerce yol, kanalizasyon ve su tesisi harcamalarına katılma paylarının tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı veya katılma paylarının hatalı hesaplandığı,

- Belediye Gelirleri Kanunu'nda sayılan maktu vergi ve harçlara ilişkin tarifinin güncellenmemesi nedeniyle belediyelerin önemli ölçüde gelir kaybına uğradığı tespit edilmiştir.

Gelirlerinin önemli bir kısmı genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylardan oluşan belediyelerin kendi öz gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinin yapılmaması, belediyelerin malî yapılarının bozulmasına neden olmakta ve belediyeler tarafından sunulan hizmetlerin çeşitliliği ve kalitesi üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

4.5.2. Belediyelerde Gelir Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediye başkanının görev ve yetkileri" başlıklı 38'inci maddesinde; belediye başkanına, belediye teşkilâtının en üst amiri olarak belediye teşkilâtını sevk ve idare etmek, belediyenin hak ve menfaatlerini korumak, belediyenin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek gibi görev ve yetkiler verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Gelirlerin toplanması sorumluluğu" başlıklı 38'inci maddesine göre, kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur. Anılan Kanun'un "Malî hizmetler birimi" başlıklı 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde ise, ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmış, "Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları" başlıklı 61'inci maddesinde ise muhasebe yetkilisinin, gelirlerin ve alacakların tahsilinden sorumlu olduğu belirtilmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun şümülü" başlıklı 1'inci maddesinde, belediyelere ait vergi, resim, harç, para cezası gibi asli ile faiz gibi fer'i amme alacakları hakkında 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Kamu idarelerinin, kira gelirleri ile sözleşme, haksız fiil ve haksız iktisaptan kaynaklanan alacakları için ise genel esaslara göre işlem yapıldığından bu nitelikteki alacaklar hakkında 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri geçerlidir. Bu durumda kamu idarelerinin kamu alacaklarının tahsilatı için 6183 sayılı Kanun'da yer verilen esas ve usullere, bu kapsamda olmayan alacakları için ise genel esaslara göre işlem yapması gerekmektedir.

Kamu idarelerinin gelir ve alacakları ile ilgili olarak tahsilat oranını artırmak amacıyla mali hizmetler birimi tarafından tahakkuku yapılmış olan alacakların tahsili için gerekli işlemlerin zamanında başlatılması, borcunu ödemeyen kişiler hakkında da yasal işlemlerin tatbik edilebilmesi amacıyla ilgili bilgi ve belgelerin hukuk birimine zamanında gönderilmesi gerekir.

Denetimlerde, kamu idarelerinin tahakkuku gerçekleştirilen bazı gelir kalemlerine ilişkin mevzuatta hükmedilen yasal yolları tatbik etmediklerinden ilgili gelir kalemlerine ilişkin tahsilat oranlarının düşük kaldığı tespit edilmiştir.

İlgili belediyeler tarafından gelir kalemlerine ilişkin tahsilat oranlarının artırılması için mevzuat çerçevesinde takibatın yapılması gerekmektedir.

4.5.3. Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk, Tahsil ve Aktarımında Eksiklikler Bulunması

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44'üncü maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Çevre temizlik vergisi konutlarda tüketilen su miktarı üzerinden hesaplanırken, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalarda ise 2464 sayılı Kanun'da belirtilen tarifeye göre hesaplanır ve bağlı bulunulan belediyece tahsil edilir.

Büyükşehir belediyelerinde ise konut olarak kullanılan binalardan çevre temizlik vergisi su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilir. Bu vergilerin, varsa gecikme zammı da dâhil edilerek %80'i ilgili belediyeye, %20'si ise münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyesine gönderilir. İlgili belediyesince iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalardan tahsil edilen çevre temizlik vergisinin %20'si de aynı esaslar çerçevesinde büyükşehir belediyesine aktarılır.

Denetimlerde,

- Belediye sınırları içerisinde bulunan bazı işyerlerine çevre temizlik vergisi mükellefiyeti ve çevre temizlik vergisi tahakkuk ettirilmediği, bu kapsamda herhangi bir tahsilat yapılmadığı,
- Bazı su ve kanalizasyon idareleri veya ilçe belediyelerince çevre temizlik vergisi paylarının ilgili ilçe veya büyükşehir belediyesine aktarılmadığı,

- Bazı büyükşehir ve ilçe belediyelerince kendilerine aktarılacak çevre temizlik vergisi paylarının tahakkuk, takip ve tahsilinin sağlıklı yapılmadığı tespit edilmiştir.

Belediyelerin vergi gelirleri arasında yer alan çevre temizlik vergisinin tahakkuk, tahsil ve takibinin yapılmaması, belediyelerin önemli bir gelir kaleminden yoksun kalmasına yol açmaktadır.

4.5.4. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerlerinin Takip ve Denetiminin Yapılmaması

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "İşyeri açma izni harcı" başlıklı 81'inci maddesine göre belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılması işyeri açma izni harcına tabidir.

İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik'in;

"İşyeri açılması" başlıklı 6'ncı maddesinde ise, yetkili idarelerden usulüne uygun olarak işyeri açma ve çalışma ruhsatı alınmadan işyeri açılmayacağı ve çalıştırılmayacağı,

"İşyeri açma ve çalışma ruhsatının kesinleşmesi" başlıklı 13'üncü maddesinde de işyeri açma ve çalışma ruhsatının verilmesinden sonra yapılacak denetimlerde mevzuata uygun olmayan unsurların ve noksanlıkların tespiti halinde, işyerine bu noksanlık ve hatalarını gidermesi için bir defaya mahsus olmak üzere on beş günlük süre verileceği, verilen süre içinde tespit edilen noksanlık ve aykırılıklar giderilmediği takdirde, ruhsat iptal edilerek işyerinin kapatılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca 1608 sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında 16 Nisan 1340 Tarih ve 486 Numaralı Kanunun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun'un 1'inci maddesinde, belediyelerin yetkili organlarının mevzuatın verdiği yetkiye istinaden men ettikleri işleri işleyenlere belediye encümenince Kabahatler Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmüne göre para cezası verileceği hükmüne yer verilmiştir.

Denetimlerde, bazı belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde işyeri açma ve çalışma ruhsatı olmadan faaliyette bulunan işletmeler bulunduğu ve bu işyerlerinden işyeri açma ve çalışma ruhsat harcı alınmadığı, ayrıca bu işyerleri hakkında kapatma kararı ve idari para cezası verilmediği tespit edilmiştir.

Belediyelerin, işyeri açma izni harcına ilişkin gelir kaybına uğramasının önlenmesi amacıyla ruhsatsız faaliyet gösteren iş yerlerine ilişkin denetimlerin ve gerekli yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

4.5.5. Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda binaların bina vergisine, arsa ve arazilerin de arazi vergisine tabi olduğu, verginin matrahının ise bu Kanun hükümlerine göre belirlenen vergi değeri olduğu ifade edilmiş olup bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde iki olarak belirlenmiştir. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği belirtilmiştir. Emlak vergisi bildirimünün süresinde verilmemesi halinde ise vergi, idarece tarh edilecektir.

Söz konusu Kanun'un "Matrah" başlıklı 7'nci maddesinde, bina vergisinin matrahının, binanın bu Kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri olduğu belirtilmiştir. Vergi değeri ise anılan Kanun'un 29'uncu maddesinde binalar için, Hazine ve Maliye ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan Yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedel olarak tanımlanmıştır.

Yönetmelik'te; bina, arsa ve arazinin vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar belirtilmektedir. Söz konusu maddede bahsedilen Yönetmelik ibaresi 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 59'uncu maddesiyle Kanun'a işlenmiş olup eski hali "tüzük" şeklindedir. Bu kapsamda Bakanlar Kurulunca Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük 15.03.1972 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Anılan Tüzük'ün, "Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı" başlıklı 10'uncu maddesinde bina sınıfları tanımlanmış ve bu sınıflamanın binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınarak yapılacağı düzenlenmiştir. Anılan Tüzük'ün 20'nci maddesinde ise hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, ilan olunan bedelde nazara alınmamış ise, kalorifer veya klima tesisatı için %8, asansör tesisatı için ayrıca %6 oranında ilave yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 1319 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007 ve müteakip yıllar için gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde bu meskene ait bina vergisi oranı sıfır olarak belirlenmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde;

- Zamanında bildirim vermeyen emlak vergisi mükelleflerinin tespit edilmediği,
- Emlak vergisine esas bina sınıflarının hatalı belirlendiği,
- Bazı iş yerlerinde emlak vergisi tahakkuklarının mesken oranı üzerinden yapıldığı,
- Emlak vergisinin hesabında asansör tesisatı, kalorifer ve klima farklarının vergi değerine ilave edilmediği,
- İndirimli emlak vergisi hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirim şartlarını koruyup korumadığının idareler tarafından kontrol edilmediği ve bu kontrollerin etkin yapılmasına yönelik bir takip mekanizması bulunmadığı,
- Yapı ruhsatı olmayan bazı binalardan emlak vergisi alınmadığı,
- Yapı kayıt belgesi bulunan yerlerden emlak vergisi alınmadığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin vergi gelirleri arasında önemli bir yer teşkil eden emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilinin yapılmaması, belediyelerin önemli bir gelir kaleminden yoksun kalmasına neden olmaktadır.

4.5.6. Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması

3194 sayılı İmar Kanunu'na dayanılarak yürürlüğe konulan Otopark Yönetmeliği'nde; otopark ihtiyacının parselinde karşılanmasının esas olduğu, parselinde otopark ihtiyacı karşılanamayan durumlarda Yönetmelik'te yer alan hükümlere göre belirlenecek otopark bedelinin alınacağı, bu bedellerin ayrı bir banka hesabında tutulacağı, bu hesapta toplanan meblağa yasaların öngördüğü faiz oranının uygulanacağı ve bu meblağın sadece otopark tesisi için gerekli arsa alımları ile bölge otoparkları veya genel otoparklar için kullanılacağı, otopark hesabında toplanan meblağın otopark tesisi yapımı dışında başka bir amaçla kullanılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'inci maddesinin ilçe belediyelerinin görev ve yetkilerini düzenleyen ikinci fıkrasının (d) bendinde; bölge otoparkı, kapalı ve açık otoparklar yapma, yaptırma, işletme, işlettirme veya ruhsat verme yetkisi ilçe belediyelerine verilmiştir.

Öte yandan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Kanun'un "Büyükşehir belediyesinin gelirleri" başlıklı 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde de yukarıda belirtilen hükme göre tespit edilen park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine nüfuslarına göre dağıtılacak %50'sinden sonra kalacak %50'si büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında sayılmıştır.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Otopark için ayrı bir banka hesabının açılmadığı, Otopark Yönetmeliği'ne göre tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin yapılmadığı ya da tahsil edilen otopark harçlarının otopark hesabı dışındaki hesaplarda toplandığı,
- Otopark Yönetmeliği'ne göre otopark gelirlerinin toplandığı banka hesabının mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,
- Otopark Yönetmeliği'ne göre otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- Parselinde otopark ihtiyacı karşılanamayan durumlarda yapı sahiplerinden alınması gereken birim otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği hükümlerine aykırı olarak belirlendiği,
- İlçe belediyelerince tahsil edilmesi gereken otopark bedellerinin büyükşehir belediyelerince tahsil edildiği,
- Büyükşehir belediyesince ilçe belediyelerine nüfuslarına göre aktarılması gereken yol vb. üzerinde yer alan araç park yerleri gelirlerinin aktarılmadığı ve ilçe belediyelerince söz konusu gelirlerin takip ve tahsilinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerce otopark bedellerinin mevzuat hükümlerine göre tahsil edilmesi, değerlendirilmesi ve kullanılması ayrıca yol üstü otopark gelir paylarının büyükşehir belediyelerince ilgili ilçe belediyelerine gönderilmesi gerekmektedir.

4.5.7. İmar Mevzuatına Uygun Olmayan Yapılarla İlgili İdari Müeyyidelerin Uygulanmaması

3194 sayılı İmar Kanunu'nun "İdari müeyyideler" başlıklı 42'nci maddesinin birinci fıkrasında; maddede belirtilen ve imar mevzuatına aykırılık teşkil eden fiil ve hallerin tespit edildiği tarihten itibaren on iş günü içinde ilgili idare encümenince sorumlular hakkında, üstlenilen her bir sorumluluk için ayrı ayrı olarak maddede belirtilen idari müeyyideler uygulanacağı ifade edilmiş olup bu maddenin ikinci fıkrasının (c) bendinde; (a) ve (b) bentlerine göre cezalandırmayı gerektiren aykırılığa konu yapı için hesaplanan para cezasına uygulanacak artırım sebepleri ve oranları belirtilmiştir. Bentte sayılan durumların tespiti halinde uygulanacak idari para cezasının belirtilen oranda artırılması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- İmara aykırı yapılarla ilgili idari para cezalarının uygulanmadığı,
- Karara bağlanmış olan idari para cezalarının takip ve tahsilinin yapılmadığı,
- Mevzuat uyarınca artırımlı uygulanması gereken idari para cezaların artırımsız uygulandığı,
- İdare mahkemelerince usulden bozulan idari para cezalarına ilişkin işlemlerin yeniden tesis edilmediği

tespit edilmiştir.

İmara aykırı yapılaşmayı engellemek için mevzuat hükümlerine göre uygulanması gereken idari müeyyidelerin yerine getirilmesi önem arz etmektedir.

4.5.8. Gecekondu Fon Gelirlerinin Yönetilmesinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun "Fonların teşkili ve kullanılması" başlıklı 12'nci maddesinde, bu maddede belirtilen kaynaklardan sağlanacak gelirlerin, ilgili belediyelerce açılacak özel hesaplarda toplanarak birer fon teşkil edileceği, 13'üncü maddesinde de toplanan bu kaynakların Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izni veya onayı alınmak şartıyla hangi amaçlar için kullanılacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

775 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde, Kanun'un öngördüğü hizmetlerin yürütülebilmesi için sağlanacak gelirler arasında fonda toplanacak paranın faiz gelirleri de sayılmıştır.

Ayrıca 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesine göre belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden tahsil edilen tutarın %10'unun ilgili fona aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.

Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Belirli Bir Amaca Tahsisli Gelirler ve Alınan Paylar" başlıklı 18'inci maddesinde ise 775 sayılı Gecekondu Kanunu'nun 12'nci maddesi gereği kurulan fonda toplanacak paraların gelir bütçesinin ilgili bölümüne gelir kaydedileceği ve diğer taraftan gider bütçesinin ilgili tertibine tahsis amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ödenek konulacağı ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Fon gelirlerinin belediyelerce, özel hesap yerine başka banka hesaplarında takip edildiği, Toplu Konut İdaresi Başkanlığının izni olmaksızın ve/veya amacının dışında kullanıldığı, vadesiz hesapta tutulmak suretiyle nemalandırılmadığı,
- Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden aktarılması gereken %10 oranındaki payın fon hesabına aktarılmadığı ve ilgili belediyeler tarafından takibinin yapılmadığı,
- Fon gelirlerinin hatalı muhasebeleştirildiği ve gider bütçesine ödenek kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Fon gelirlerinin mevzuatın öngördüğü şekilde kullanımının sağlanması açısından uygun kayıtların yapılarak takibinin yapılması gerekmektedir.

4.5.9. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi

5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu'nun "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (s), (ş) ve (z) fıkralarında; "Geçiş hakkı", "Geçiş hakkı sağlayıcısı" ve "İşletmeci" tanımlamaları yapılmıştır.

Aynı Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasında "Geçiş hakkının kapsamı" belirlenmiş, 25'inci maddesinde de işletmeci ile geçiş hakkı sağlayıcısının anlaşma serbestisi çerçevesinde geçiş hakkına ilişkin anlaşmalar yapabileceği düzenlenmiştir.

Geçiş hakkı ve bu hakka uygulanacak ücret tarifesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından "Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik" yayımlanmıştır.

Yönetmelik'te işletmeci ve geçiş hakkı sağlayıcısının geçiş hakkına ilişkin anlaşmaları, belirlenen ilkeler doğrultusunda serbestçe yapabileceği, anlaşma yapmaya ve geçiş hakkına ait ücretlerin tahsiline ise geçiş hakkına konu olan taşınmazın sahibi veya taşınmaz üzerinde hak sahibi olanların yetkili olduğu ifade edilmiştir. Yönetmelik'te geçiş hakkı ücretlerinin, bu Yönetmelik'e ekli Geçiş Hakkı Ücret Tarifesi'nde belirtilen fiyatları aşamayacağı ve bu fiyatların her mali yılın başında Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi oranında artırılacağı düzenlenmektedir.

Buna göre belediyeler tarafından tarifede tavan olarak belirtilen miktarlara da riayet edilmek suretiyle geçiş hakkı talep eden telekomünikasyon firmalarından tahsil edilmek üzere geçiş hakkı ücreti belirlenmesi ve bu ücretlerin geçiş hakkını kullanan işletmecilerden tahsil edilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyelerin yetki ve sorumluluk alanları içerisinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin üst sınırı Yönetmelik'te belirtilen geçiş hakkı ücretlerinin tarifelerinin belirlenmediği ve dolayısıyla herhangi bir tahsilat yapılmadığı, tarife belirlenmesine rağmen bazı belediyelerce geçiş hakkı ücretlerinin takip ve tahsil edilmediği ve ilçe belediyelerinin tasarrufunda ve/veya sorumluluğunda olan yerler için büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilen geçiş hakkı bedellerinin ilçe belediyelerine aktarılmadığı tespit edilmiştir.

4.5.10. Harç Alınan Hizmetler İçin Ayrıca Ücret Talep Edilmesi

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılabilceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükme uygun olarak belediyeler tarafından bazı hizmetler için alınacak harçlar 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiştir.

2464 sayılı Kanun'un "Çeşitli harçların uygulama esasları ve ödenmesi" başlıklı 85'inci maddesinde; harçların uygulanmasına ilişkin esas ve usullerin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Bu kapsamda da "2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Çeşitli Harçlarla İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Yönetmelik'in "Harca Konu İşlemlerden Ayrıca Ücret Alınamayacağı" başlıklı 18'inci maddesinde; Yönetmelik'te sayılan harç konusu hizmetlerden dolayı mükelleflerden her ne ad altında olursa olsun başkaca bir karşılık istenemeyeceği ve Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesindeki ücrete tabi işlerle ilgili hükümlerin saklı olduğu ifade edilmiştir. 2464 sayılı Kanun'un "Ücrete tabi işler" başlıklı 97'nci maddesinde; belediyelerin, bu Kanun'da harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Kanun ve ilgili Yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Kanun'da belirtilen ve harç konusu yapılan işlerde belediye tarafından verilen hizmetin karşılığında ilgililerden harç tahsilatı yapılacağı, söz konusu hizmetler veya bu hizmetlerin unsurlarından olan bazı kısımlar için her ne ad altında olursa olsun ayrıca ücret istenemeyeceği, belediye meclislerince belirlenecek ücret tarifesine göre ilgililerden alınacak ücretlerin ise ancak harç konusu yapılmayan, zorunlu tutulmayan ve ilgililerin isteği doğrultusunda sunulan hizmetlere münhasır olduğu anlaşılmaktadır.

Denetimlerde, bazı belediyelerde harç alınan hizmetler veya bu hizmetlerin içinde yer alan bazı kısımlar için ayrıca ücret tarifesi belirlendiği, söz konusu ücretlerin zorunlu tutulduğu, ödenmemesi durumunda harç konusu hizmetin de ilgili idare tarafından tamamlanmadığı tespit edilmiştir. Bu hususa ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- "Plan ve proje tasdik harcı" yanında, "Plan Tadilatı Tasdik Ücreti" talep edilmesi,
- "Yapı kullanma izni harcı" yanında, "İskân Ücreti" talep edilmesi,
- "İşyeri açma izni harcı" yanında, "İşyeri Açma Ruhsatı Ücreti" (yeni açılacak iş yerlerinden), "Muayene ücreti" (yeni açılacak iş yerlerinden), "İş yeri açma ücreti" talep edilmesi.

Netice olarak, harç konusu olan hizmetler için ayrıca ücret talep edilmemesi gerekmektedir.

4.5.11. Mahalli İdare Taşınmazlarına İlişkin Tespitler

4.5.11.1. *Belediye ve İl Özel İdarelerinin Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması*

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 75'inci ile 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 64'üncü maddesinde belediye ve il özel idarelerinin; belediye meclisi ve il genel meclisinin kararı üzerine yapacakları anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda mülkiyetlerindeki taşınmazları sadece asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere yirmi beş yılı geçmemek koşuluyla mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebileceği, bu taşınmazların tahsis amacı dışında kullanılması halinde tahsis işleminin iptal edileceği ayrıca söz konusu taşınmazların kamu konutu ve sosyal tesis olarak kullanılmayacağı ifade edilmiştir.

Bahse konu olan madde hükümleri uyarınca belediye ve il özel idaresi taşınmazları yalnızca kamu idarelerine ve mevzuatta öngörülen hizmetleri yürütmek amacıyla tahsis edilebilecektir. Ayrıca bu iki koşulun sadece işlemin tesisi sırasında değil taşınmazın bu suretle kullanılması sırasında da sağlanması gerekmektedir. Taşınmazın, lehine tahsis edilen kamu idaresince bu koşullara uygun kullanılıp kullanılmadığı malik idarece belirli aralıklarla kontrol edilmeli ve tahsis amacı dışında kullanımın tespiti halinde tahsis işlemi iptal edilmelidir.

5393 sayılı Kanun'un 18'inci, 5302 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi uyarınca; bu idarelerin taşınmazının tahsisine, tahsis şeklinin değiştirilmesine veya tahsisli bir taşınmazın kamu hizmetinde ihtiyaç duyulmaması hâlinde tahsisin kaldırılmasına meclisleri yetkilidir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- Meclis kararı olmaksızın taşınmaz tahsis edildiği,
- Taşınmazların yirmi beş yılı geçecek şekilde ya da süresiz tahsis edildiği,
- Kamu hizmeti amacı dışında taşınmaz tahsis edildiği,
- Tahsisli taşınmazların kullanımına ilişkin tespitlerin sağlıklı yürütülmediği ve bazı taşınmazların tahsis amacı dışında kullanıldığı ya da atıl bekletildiği,
- Taşınmazların kamu konutu ve sosyal tesis olarak tahsis edildiği,
- Kendisine tahsis edilen taşınmazlar üzerinde, bir başka kamu idaresine tahsis ya da kiraya verme gibi çeşitli tasarruflarda bulunduğu,

- Meclis kararı ile tahsisi kaldırılan yerlerin kullanımına devam edildiği,
- Anlaşma yapılmadan tahsis yapıldığı

tespit edilmiştir.

Belediye ve il özel idaresi taşınmazlarının tahsis işlemlerinin mevzuat hükümlerine uygun şekilde gerçekleştirilmesi, mevzuattan doğan genel gözetim ve kontrol yükümlülüklerinin malik idare tarafından yerine getirilmesi, tahsisli taşınmazların amacına uygun kullanımının sağlanması aksi halde tahsis işleminin iptal edilmesi gerekmektedir.

4.5.11.2. *Belediye ve İl Özel İdaresi Taşınmazlarının Bedelsiz Kullandırılması*

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinde; kamu taşınmazlarının edinilmesi, yönetilmesi ve elden çıkarılması gibi hususların ilgili kanunlarında düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu açıdan, belediye ve il özel idarelerinin taşınmazlar üzerindeki tasarruf yetkisinin kapsamı hakkında çeşitli yasal düzenlemeler bulunmakla birlikte bu konu ile ilgili temel düzenlemeler 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda yer almaktadır.

5393 sayılı Kanun ve 5302 sayılı Kanun hükümleri uyarınca belediye ve il özel idaresi taşınmazları; asli görev ve hizmetlerini ifa etmek üzere kamu idarelerine tahsis edilebileceği gibi hem gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerinin hem de kamu idarelerinin ticari kapsamda değerlendirilebilecek faaliyetleri için özel hukukta düzenlenen irtifak hakkı, kira gibi haklara dayanılarak kullanıma sunulabilmektedir. Dolayısıyla kamu idareleri dışındaki gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerine kural olarak kamu taşınmazının bedelsiz kullandırılması mümkün bulunmamaktadır. Bu durumun belediyeler için istisnası, 5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde belirtildiği üzere, sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla taşınmaz tahsis edilmesine yöneliktir.

Kiralama ve irtifak hakkına ilişkin temel düzenlemeler özel hukukta düzenlenmiş olsa da konusu kamu kaynağı olduğundan hakkın tesis edilmesinde kamu hukuku hükümleri geçerlidir. Belediye ve il özel idaresi taşınmazlarının gelir getirecek şekilde kiralanması veya irtifak hakkı tesis edilmesinde uygulanacak esas ve usullere ilişkin düzenlemelere ise 2886 sayılı Kanun'da yer verilmektedir.

Anılan Kanun'a göre bedelin; 9'uncu maddede belirlenen tahmin edilen bedel esas alınarak yapılacak ihale sonucunda belirlenmesi gerekmektedir. Bu madde uyarınca da belediye ve il özel idaresi taşınmazlarının gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerine bedelsiz tahsis edilmesi mümkün değildir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait ya da bu idareler tarafından kiralanan taşınmazların mevzuatta öngörülen istisnai koşullar oluşmaksızın; vakıf, dernek ve kooperatiflere, spor kulüplerine, belediye şirketlerine, elektrik şirketlerine, meslek odalarına ve gerçek kişilere bedelsiz kullandırıldığı tespit edilmiştir.

Belediye ve il özel idaresi taşınmazlarının istisnai düzenlemeler haricinde kamu hukukuna özgü bir hak olan tahsise ya da bedelsiz kira veya irtifak hakkına dayanarak gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişilerine kullandırılması mümkün bulunmamaktadır.

4.5.12. Belediye, Bağlı İdareleri ve Belediye Şirketlerinin Borçlanma İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde belediyelerin borç alabilmesi belediyelerin yetki ve imtiyazları arasında sayılmış olup aynı Kanun'un 18'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre borçlanmaya karar vermek belediye meclisinin görev ve yetkisindedir. Kanun ile belediye meclisine verilen bu yetki kural olarak devredilemeyeceğinden ilgili meclis kararında sınır ve kapsamı açıkça belirtilerek uygulanmasına ilişkin görevler belirlenmelidir.

Öte yandan Kanun'da belediyelerin borçlanmasına ilişkin düzenlemeler yer almakla birlikte borç verebileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

5393 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde ise, belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarının, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarını aşamayacağı, bu miktarın büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Kanun'da iç borçlanma ilkeleri de belirlenmiş ve belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının yılı içinde toplam %10'unu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; %10'unu geçen iç borçlanmayı

ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde;

- Belediye, bağlı kuruluş ve belediye şirketlerinde meclis kararı alınmaksızın borçlanıldığı,
- Belediye ve bağlı kuruluşlarında meclisin borçlanma yetkisinin, yetki devrini doğuracak şekilde diğer belediye organlarına devredildiği,
- Belediye ve bağlı kuruluşlarında borçlanma ile temin edilen kaynakların meclis kararıyla verilen yetkiye uygun kullanılmadığı,
- Mevzuatta öngörülmediği halde belediyeler tarafından borç verildiği,
- Belediye ve bağlı kuruluşlarında 5393 sayılı Kanun'da belirlenmiş borçlanma limitlerine uyulmadığı,
- Belediye, bağlı kuruluş ve belediye şirketlerinde iç borçlanmada, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının %10'unu geçen borçlanmalar için meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ile birlikte Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından onay alınmadığı

tespit edilmiştir.

Söz konusu hatalı uygulamalar Kanun'a aykırılığın yanı sıra belediye hizmetlerinin devamlılığına ve belediyelerin mali yapısının sürdürülebilirliğine karşı risk oluşturmaktadır.

4.5.13. Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi

Toplu taşıma hizmeti, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinde belediyelerin yetki ve imtiyazları, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinde de büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde büyükşehir belediyelerinin görevli oldukları konularda, 5393 sayılı Kanun ve diğer mevzuat hükümleri ile belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip oldukları; 28'inci maddesinde ise 5393 sayılı Kanun'un 5216 sayılı Kanun'a aykırı olmayan hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu sebeple büyükşehir belediyeleri de 5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinin toplu taşıma hizmetlerine ilişkin hükümlerine tâbidir.

5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre belediyelerin "toplu taşıma hizmetini", maddede belirtilen koşullar çerçevesinde imtiyaz, ruhsat, kiraya verme ya da hizmet alımı suretiyle üçüncü kişilere gördürmeleri mümkün bulunmaktadır. Ancak imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden birinin tatbiki halinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uygulanmalıdır. Hizmet satın alımı durumunda ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ihaleye çıkılması ve işin belirli süreyle sınırlı olması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı belediyelerde toplu taşıma hizmetlerinin,

- İhale yapılmaksızın üçüncü kişilere gördürüldüğü,
- İhale edilmesine rağmen sözleşmelerde bir geçerlilik süresi öngörülmediği

tespit edilmiştir.

Toplu taşıma imtiyaz haklarının mevzuata uygun olarak ihale ile verilmesi ve işin belirli süreyle sınırlı tutulması gerekmektedir.

4.5.14. Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Norm kadro ve personel istihdamı" başlıklı 49'uncu maddesinde; belediyenin yıllık toplam personel giderlerinin, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu aşamayacağı, nüfusu 10.000'in altında olan belediyelerde bu oranın yüzde kırk olarak uygulanacağı, yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar yeni personel alımı yapılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğu Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınır" başlıklı 5'inci maddesine göre; idarelerin, şirket personeli de dâhil yıllık toplam personel giderleri, idarenin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirleri toplamının her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması sonucu bulunacak miktarın yüzde kırkını aşamayacak, bu oran büyükşehir belediyelerinde yüzde otuz olarak uygulanacaktır. Yine aynı madde hükmünde, belirlenen oranı aşan idarelerin Çevre,

Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında izin almadan şirketlerine işçi alımı yapamayacağı düzenlenmiştir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde şirket personeli dahil yıllık toplam personel giderlerinin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Kanun'a göre belirlenen yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunan miktarın yüzde kırkını aştığı ve personel giderlerinin belirlenen oranların altına inmemesine rağmen personel alımına devam edildiği ve limit aşılmasına rağmen şirketlerine yapılan işçi alımlarına ilişkin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında herhangi bir izin alınmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idarelerinin personel alımlarında, yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri ile belirlenen personel giderleri sınır oranının aşılması durumunda yasal sınırın altına ininceye kadar personel alımı yapmaması ve bu ödemeler açısından mali disiplinin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

4.5.15. Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 16'ncı maddesinde ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 8'inci maddesinde; idarenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazları ile bunların inşa ve kullanımlarının KDV ile özel iletişim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyelerinin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 10'uncu maddesinde; büyükşehir ve ilçe belediyelerinin, görevli oldukları konularda bu Kanun ile birlikte 5393 sayılı Kanun ve diğer mevzuat hükümleri ile ilgisine göre belediyelere tanınan yetki, imtiyaz ve muafiyetlere sahip olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla belediye ve özel idarelerin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazlarından olan park ve bahçeler, hizmet binaları, mesleki eğitim kurs binaları, mahalle aralarında yer alan spor sahaları ve kamu hizmeti sunulan diğer binaların inşa ve kullanımlarının KDV ile özel tüketim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç, katılma ve katkı payından muaf olması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı mahallî idarelerin kanunen muaf olmalarına rağmen elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödedikleri tespit edilmiştir.

Mahalli idarelerde Kanun ile sağlanan söz konusu muafiyetlerden yararlanılması kaynakların etkili kullanılmasına katkı sağlayacaktır.

4.5.16. Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki kamu hizmetleri için belediyelere yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine (KDV) tabidir. Belediyelerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri kapsamında sayılmayan ve kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri 3065 sayılı Kanun kapsamına girmediğinden bu nitelikte olmayan teslim ve hizmetler karşılığında belediyelerin ödedikleri KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Mahallî İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153'üncü maddesi uyarınca belediyelerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri KDV tutarlarını 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına kaydedebilmeleri ancak söz konusu işlemin belediye açısından indirim hakkı doğuran bir işlem olması durumunda mümkündür. Mahallî idareler bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları KDV'yi indirim konusu yaparlar. Bunun dışında idarenin satışa konu olmayan kamu hizmeti üretiminde nihai tüketici olarak kullanmak veya tüketmek üzere satın alınmış mal veya hizmet için ödediği KDV indirim konusu yapılmaz ve bu tutarlar, ilgili gider hesabı veya varlık hesabına yapılacak muhasebe kaydında maliyet bedeline ilave edilir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından;

- Ticari, sınaî, zirai faaliyet kapsamındaki harcamalara ait KDV'lerin indirim konusu yapılması gerekirken, mal ve hizmet satın alınması nedeniyle satıcılara ödenen veya borçlanılan ve belediye açısından indirim hakkı doğuran KDV'nin indirim konusu yapılmadığı,
- Ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan kamu hizmetleri için ödenen KDV'nin de indirim konusu yapıldığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan doğrudan kamu hizmetinin yerine getirilmesine yönelik giderlerine ilişkin ödenen KDV'nin indirilmesi ve/veya indirim

konusu edilebilecek KDV'nin indirilmemesi, belediyeler tarafından ödenmesi gereken KDV'nin daha az/fazla ödenmesine ve ilgili hesapların mali tablolarda hatalı sunulmasına yol açmaktadır.

4.5.17. İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Şirket kurulması" başlıklı 26'ncı maddesinde; büyükşehir belediyelerinin mülkiyeti veya tasarrufundaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini işletebileceği; ya da bu yerlerin belediye veya bağlı kuruluşlarının %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye meclisince belirlenecek süre ve bedelle işletilmesini devredebileceği; bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişilere devrinde ise 2886 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden büyükşehir belediyesinin 5216 sayılı Kanun'da sayılan taşınmazlarının işletme hakkı, meclis kararı ile belirlenen süre ve bedelle belediye şirketlerine devredilebilecek; bu yerlerin üçüncü kişilere devrinde ise belediye şirketlerince 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanacaktır.

Denetimlerde;

- Maddede sayılanlar dışında kalan unsurların ihalesiz olarak büyükşehir belediye şirketlerine devredildiği,
- İşletme hakkı devri kapsamında yapılan taşınmaz devirlerinde meclis kararının alınmadığı,
- İlçe belediyelerinin de madde kapsamında olmamasına rağmen kendi şirketlerine taşınmazlarının işletme hakkını devrettiği,
- İşletme hakkı devredilen yerlerin meclis kararıyla verilen yetkiye (süre, bedel vb.) uygun kullanılmadığı,
- İşletme hakkı devredilen yerlerin âtil kaldığı ve bunlara ilişkin kontrol yapılmadığı,
- Bazı büyükşehir belediye şirketlerinde, işletme hakkının devri kapsamındaki taşınmazların mevzuata aykırı bir şekilde 2886 sayılı Kanun kapsamında ihale yapılmaksızın üçüncü kişilere kiralandığı,

- Şirketin işletme hakkı süresi sona ermesine rağmen şirket tarafından ilgili yerlerin üçüncü kişilere kullandırılmaya devam edildiği tespit edilmiştir.

Sonuç itibarıyla büyükşehir belediye şirketlerine işletme hakkı devredilen yerlerin Kanun'da korunmak istenen amaca uygun olarak mahalli müşterek faydayı sağlayacak şekilde kullanılması gerekmektedir.

4.5.18. Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar" başlıklı 34'üncü maddesinde, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Kanun'a göre, sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilecektir.

Mevzuat hükmünden anlaşılacağı üzere, idarelerin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması nedeniyle emanetler hesaplarına alınan tutarların mevzuatında belirtilen ödemelere öncelik vermek şartıyla muhasebe kaydına alınma sırasına göre ödenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde bütçe emanetlerine alınan tutarlara ilişkin ödemelerin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmadığı tespit edilmiştir.

Bütçe emanetlerindeki tutarların, idarelerin aleyhine bir durumun oluşmaması, alacaklılar arasında adil ve eşit uygulama birliğinin temini ve kamu yararının sağlanabilmesi için mevzuatında belirtilen esas ve usullere göre borçların Kanun'da öngörülen sıralamaya uygun olarak ödenmesi gerekmektedir.

4.5.19. Bütçe İçi İşletmelere Ait Hesap ve İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "İşletme tesisi" başlıklı 71'inci maddesinde, belediyelerin özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği

Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabileceği düzenlenmiş olup aynı Kanun'un 18'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde bütçe içi işletme kurulmasına karar vermek meclisin görev ve yetkisi olarak düzenlenmiştir. Bu çerçevede kurulacak işletmelere ilişkin usul ve esaslar Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği'nde belirlenmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe İçi İşletme Yönetmeliği'nin "Muhasebe yetkilisi" başlıklı 7'nci maddesinde, mahalli idarenin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe yetkilisinin işletmenin de muhasebe yetkilisi olduğu ve işletmenin hesabının, muhasebe yetkilisi tarafından, mahalli idare kesin hesabına dahil edilerek ilgili mercilere verileceği ifade edilmiştir.

Yönetmelik'in "Bütçe işlemleri" başlıklı 8'inci maddesinde; işletme adına ayrılan ödeneklerin, fonksiyonel sınıflandırılmada ekonomik işler ve hizmetler kodunda gösterileceği, işletmenin iktisadi ticari işlerine ilişkin giderler dışında kalan personel giderleri, sosyal güvenlik kurumuna devlet primi giderleri, mal ve hizmet alımı giderleri, sermaye giderleri ile transferlerinin mahalli idare bütçesinden yapılacağı, işletme ödeneğinin iktisadi ve ticari işler için nakit sermaye olarak kullanılacak kısmının ise ekonomik sınıflandırmada borç verme kodunda gösterileceği, bu ödeneğin işletme adına açılmış bir özel hesaba aktarılacak suretiyle kullanılacağı, işletme ödeneğinden kullanılmayan kısmının yıl sonunda iptal edileceği, işletme faaliyetlerinden sağlanan gelir fazlası veya kârın mahalli idare bütçesine gelir kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde ise; işletme faaliyetlerinin muhasebe işlemlerinin Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre mahalli idarenin muhasebe biriminde tutulacağı, işletmenin kurumlar vergisine tabi faaliyetlerinin, hesap planı bakımından, sadece bütçe işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabi olduğu, işletmenin ticari mal ve hizmet alım satımlarına ilişkin (kurumlar vergisine tabi) faaliyetleri için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddeleri hükümleri uyarınca belirlenen muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde defter tutacağı, mahalli idare bütçesi içinde yapılan personel ve diğer yönetim ve donatım giderlerinin kurum kazancının tespitinde ve kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde ayrıca dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde,

- Bazı belediyelerin ticari faaliyetlerde bulunmak üzere kurduğu işletmeler için belediye meclis kararı ve bakanlık izni almadığı ya da bütçe içi işletme kurmadan ticari faaliyetlerde bulunduğu,
- İşletmenin muhasebesinin Yönetmelik'te belirtildiği şekliyle belediye muhasebe biriminde tutulmayıp hesapların serbest muhasebeci mali müşavire tutturulduğu,
- Bütçe içi işletmeye ilişkin muhasebe kayıtlarının Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde tam, doğru ve zamanında yapılmadığı,
- İşletme ödeneğinden iktisadi ve ticari işler için nakit sermaye olarak kullanılacak kısmın özel bir hesapta tutulmadığı ve bahsedilen ödeneğin bütçe giderinin ekonomik sınıflandırmasında borç verme kodunda gösterilmediği ya da bütçe gideri hesabının hiç kullanılmadığı,
- Belediye kaynaklarından karşılanması gereken giderlerin bütçe içi işletme özel hesabından karşılandığı,
- Bütçe içi işletmede kullanılmak üzere edinilen taşınır malların kamu idaresinin taşınır ve muhasebe kayıtlarına alınmadığı,
- Hesaplanan kurumlar vergisinin tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar çerçevesinde bütçe içi işletme hesabında tutulması gerekirken mükellefiyet kurulmadığı ya da belediye hesaplarında kayda alındığı,
- Bütçe içi işletme faaliyetlerinden sağlanan gelir fazlası veya kârın mahalli idare bütçesine gelir kaydedilmediği

tespit edilmiştir.

Bütçe içi işletmelere ait hesap ve işlemlerde hatalı uygulamaların olması mali tabloların tam ve doğru raporlanmamasına neden olmaktadır.

4.5.20. Belediyelerin Sahipsiz Hayvanlara İlişkin Görev ve Sorumluklarını Tam Olarak Yerine Getirmemesi

5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu ile hayvanlara rahat yaşam alanı yaratmak, onlara iyi ve uygun muamele edilmesini temin etmek, hayvanların acı, ıstırap ve eziyet çekmelerine karşı en iyi şekilde korunmalarını, her türlü mağduriyetlerinin önlenmesini sağlamak amaçlanmıştır.

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmî Gazete'de 7527 Hayvanları Koruma Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5199 sayılı Hayvanları Koruma

Kanunu'nda değişikliğe gidilmiştir. 5199 sayılı Kanun'un denetim döneminde yürürlükte olan değişiklik öncesi, 6'ncı ve Ek 1'inci maddeleri ile belediyeler;

- Sahipsiz veya güçten düşmüş hayvanların toplatılması, kısırlaştırılması, aşılanması, gerekli bakımlarının yapılması ve işaretlenmesinden, rehabilite edilen hayvanların alındıkları ortama geri bırakılmasından,
- Sahipsiz veya güçten düşmüş ya da tehlike arz eden hayvanların korunması ve bakımının yapılması ile rehabilitasyonunun sağlanması amacıyla hayvan bakımevleri kurmaktan

sorumlu tutulmuşlardır.

5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu'nun denetim döneminde yürürlükte bulunan Geçici 4'üncü maddesinde, büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri ve nüfusu yetmiş beş bini aşan belediyelerin 31.12.2022 tarihine kadar diğer belediyelerin ise 31.12.2024 tarihine kadar söz konusu Kanun'un Ek 1'inci maddesine göre hayvan bakım evleri kurmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Maddenin devamında ise; belediyelerin bu madde yürürlüğe girdikten sonra üç yıl süreyle hayvan bakımevleri kurmak ve rehabilitasyon işlemlerini gerçekleştirmek için kesinleşmiş en son bütçe gelirlerinin binde beşi oranında kaynak ayırması gerektiği, bu oranın büyükşehir belediyelerinde binde üç olarak uygulanacağı ve bu şekilde ayrılan ödeneklerin başka bir amaç doğrultusunda kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde;

- Hayvan bakımevleri kurulmadığı,
- Hayvan bakımevi kurmak ve rehabilitasyon işlemleri için kesinleşmiş en son bütçe gelirlerinden ayrılması gereken bütçe ödeneğinin hiç ayrılmadığı ya da mevzuatta öngörülmüş orandan daha düşük tutarda ödenek ayrıldığı,
- Hayvan bakımevleri kurmak ve rehabilitasyon işlemleri için kullanılması gereken söz konusu bütçe ödeneğinin amacı doğrultusunda kullanılmadığı,
- Sokak hayvanlarının verdiği zararlar nedeniyle açılan dava sayısının arttığı ve idareye mali yük getirdiği

tespit edilmiştir.

5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu'nda 02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7527 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle sahipsiz hayvanların

korunması, bakımı, sahiplendirilmesi ve rehabilitasyonuna yönelik belediyelere önemli yeni görev ve sorumluluklar getirilmiştir. Kanun'un Geçici 4'üncü maddesinde büyükşehir belediyeleri, il belediyeleri ve nüfusu yirmi beş bini aşan belediyelerin 31.12.2028 tarihine kadar hayvan bakımevlerini kurmakla ve mevcut bakımevlerinin koşullarını iyileştirmekle yükümlü kılınmış, ayrıca belediyelerin hayvan bakımevleri kurmak, rehabilitasyon işlemlerini gerçekleştirmek ve sahipsiz hayvanlara sahiplendirilinceye kadar bakmak için kesinleşmiş en son bütçe gelirlerinin binde beşi oranında (büyükşehirler belediyeleri binde üç oranında) kaynak ayırmaları, bu ödeneklerin başka amaç için kullanılmaması düzenleme altına alınmıştır.

Sahipsiz hayvanların korunması, insanlara ve diğer canlılara zarar vermeyecek şekilde rehabilite edilebilmesi ve sahiplendirilene kadar hayvan bakım evlerinde kontrol altında tutulabilmesi için belediyelerin 5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu'nda öngörülen görev ve sorumlulukları tam olarak yerine getirmesi gerekmektedir.

4.5.21. Kadınlar ve Çocuklar İçin Konukevlerinin Açılmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin görev ve sorumlulukları" başlıklı 14'üncü maddesinin (a) bendine göre; büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyeler, kadınlar ve çocuklar için konukevleri açmak zorundadır.

Kadın Konukevlerinin Açılması ve İşletilmesi Hakkında Yönetmelik'e göre; kadın konukevleri, fiziksel, duygusal, cinsel, ekonomik ve sözlü istismara veya şiddete uğrayan kadınların, şiddetten korunması, psiko-sosyal ve ekonomik sorunlarının çözülmesi, güçlendirilmesi ve bu dönemde kadınların varsa çocukları ile birlikte ihtiyaçlarının da karşılanmak suretiyle geçici süreyle kalabilecekleri yatılı sosyal hizmet kuruluşlarıdır.

Konukevleri, kadın ve çocuklara doğrudan ya da ilgili kuruluşlara yönlendirmek suretiyle güvenlik, danışmanlık, tıbbi destek, geçici maddi yardım, kreş, mesleki eğitim kursu, grup çalışmaları, sosyal, sanatsal ve sportif faaliyetler vb. alanlarda destek sunmaktadır.

Denetimlerde; mevzuat hükümlerine göre kadınlar ve çocuklar için açılması zorunlu konukevlerine ilişkin bazı belediyeler tarafından herhangi bir faaliyette bulunulmadığı tespit edilmiştir.

Mevzuat hükümleri çerçevesinde kadınlara ve çocuklara yönelik konukevlerinin açılması için gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir.

4.5.22. Taşıt Kiralaması ile İlgisi Olmayan İhalelerin İçinde Binek Araç Temin Edilmesi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesine göre; İdarelerin, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu oldukları, aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin bir arada ihale edilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 12'nci maddesinde; hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olmayacağı ve diğer hususlar için gerekli esas ve usullerin düzenlenmesi ilişkin Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. 237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 12'nci maddesine dayanılarak 2006/10193 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller çıkarılmış ve söz konusu Esas ve Usullerin "Temel amaç" başlıklı 5'inci maddesinde; kamu hizmetlerinin gerektirdiği taşıt ihtiyacının hizmet alımı yoluyla karşılanmasının temel amacı, kamudaki taşıt giderlerinin asgari seviyeye indirilmesi ve kaynakların savurganlığa yol açılmadan, bütçe olanaklarıyla uyumlu şekilde kullanımının sağlanması olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine Esas ve Usuller'in "Genel esaslar" başlıklı 6'ncı maddesinde de hizmet alımı suretiyle taşıt edinilebilmesinin genel esasları belirlenmiştir.

Tasarruf tedbirlerine ilişkin mülga 2021/14 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile güncel 2024/7 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi'nde de kamu idarelerinin taşıt edinimleri ile ilgili sınırlayıcı hükümler bulunmaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden; kamu idarelerinin, farklı istekliler tarafından sağlanabilecek ve aralarında doğal bağlantı olmayan mal alımı, hizmet alım ve yapım işlerini bir arada ihale edemeyecekleri, ayrıca taşıtlar özelinde de taşıtların hizmet alımı yolu ile temininde asıl amacın, giderlerin asgari seviyeye indirilmesi ve kaynakların savurganlığa yol açılmadan araç temin edilmesi olduğu ve bu araçların belirli esaslar dahilinde temin edilebileceği anlaşılmaktadır.

Denetimlerde bazı kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen yapım işi, mal ve hizmet alımı ihalelerinde kontrollük aracı, hizmet aracı vb. adlar altında, ihale konusu işin yürütülmesi ile doğrudan ilgisi bulunmayan ve ayrı bir ihale konusu olabilecek taşıtların ihale dokümanlarına özel hüküm konularak temin edildiği ve niteliği itibarıyla bu usulün bir araç

temin etme yöntemi olarak kullanıldığı, neticede temin edilen araçların mevzuatın öngördüğü şartları sağlayıp sağlamadığının takibinin zorlaştığı tespit edilmiştir.

4.5.23. Afet ve Acil Durum Plânlarının Hazırlanmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Acil durum plânlaması" başlıklı 53'üncü maddesinde; belediyelerin; yangın, sanayi kazaları, deprem ve diğer doğal afetlerden korunmak veya bunların zararlarını azaltmak amacıyla beldenin özelliklerini de dikkate alarak gerekli afet ve acil durum plânlarını yapacağı, ekip ve donanımı hazırlayacağı, halkın eğitimi için gerekli önlemleri alarak kurumlar ve sivil toplum kuruluşlarıyla ortak programlar yapacağı ve belediye sınırları dışında yangın ve doğal afetler meydana gelmesi durumunda bu bölgelere gerekli yardım ve destek sağlayabileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, beldelerin özellikleri de dikkate alınarak gerekli afet ve acil durum plânlarının henüz yapılmadığı tespit edilmiştir.

İdareler tarafından, deprem ve diğer doğal afetlerden korunmak veya bunların zararlarını azaltmak amacıyla afet ve acil durum plânlarının en kısa sürede hazırlanması, gerekli ekip ve donanım hazırlıkları ile diğer gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir.

4.5.24. Yeraltı Suyu Kuyularının İzinsiz Açılması

167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun'un "Yeraltı sularının mülkiyeti" başlıklı 1'inci maddesine göre; yeraltı suları umumi sular meyanında olup Devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bu suların her türlü araştırılması, kullanılması, korunması ve tescili bu Kanun hükümlerine tabidir. Kanun'un 2'nci maddesine göre ise yeraltı suyunun belediye hizmetlerinde kullanılması faydalı kullanım olarak tanımlanmıştır.

167 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine göre; sınırları ve yapısal özellikleri belirlendikçe yeraltı suyu sahaları, Devlet Su İşleri (DSİ) Genel Müdürlüğünün teklifi üzerine Tarım ve Orman Bakanlığı'nca "Yeraltı Suyu İşletme Alanları" kabul ve ilan edilmektedir.

Anılan Kanun'un 4'üncü maddesine göre, yeraltı suyu işletme sahaları içinde 8'inci madde hükmüne göre belge alınarak açılması gereken kuyuların adedi, yerleri, derinlikleri ve diğer vasıflarıyla çekilecek su miktarı DSİ Genel Müdürlüğü tarafından tayin ve tespit edilmektedir.

Aynı Kanun'un "Belge alınması ve bilgi verilmesi mecburiyeti" başlıklı 8'inci maddesinde; maddede açıklanan nitelikte su tedariki amaçlı kazıların yapılması veya kuyuların açılması için DSİ Genel Müdürlüğünden belge alınması zorunlu tutulmuştur.

Bahse konu Kanun'un ilgili maddelerinden anlaşılacağı üzere; sondaj kuyularının adedi, yerleri, derinlikleri ve diğer nitelikleri hakkında gerekli izin ve belgelerin verilmesi, ilgili kuyulara ilişkin faydalı kullanım miktarının belirlenmesi DSİ Genel Müdürlüğünün yetkisi dâhilindedir.

Denetimlerde, bazı su ve kanalizasyon idarelerince açılan su kuyularının ve bu kuyulardan çekilen su miktarı bilgisinin DSİ Genel Müdürlüğüne bildirilmediği ve DSİ Genel Müdürlüğünden alınması gereken yeraltı suyu kullanma belgesi olmayan su kuyularının bulunduğu tespit edilmiştir.

Sürdürülebilir bir yeraltı suyu yönetiminin sağlanabilmesi için yeraltı sularının etkin şekilde kullanımı ve izlenmesi açısından gerekli olan izin prosedürlerinin ve ruhsatlandırma işlemlerinin tamamlanması, ayrıca açılan su kuyularına ve faydalı tüketime ilişkin verilerin DSİ Genel Müdürlüğüne bildirilmesi gerekmektedir.

4.5.25. Sondaj İzni Verilen Kuyulardan Faydalı Tüketim Miktarına İlişkin Takip ve Denetimlerin Yapılamaması

167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun'un "Yeraltı sularının mülkiyeti" başlıklı 1'inci maddesinde; yeraltı sularının umumi sular kapsamında sayıldığı, Devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu ve bu suların her türlü araştırılması, kullanılması, korunması ve tescilinin bu Kanun hükümlerine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Kanun'un "Terimler" başlıklı 2'nci maddesinde; faydalı kullanım yeraltı suyunun içmede, temizlikte, belediye hizmetlerinde, hayvan sulamada, zirai sulamada, maden ve sanayide, sportif vesair tesislerde kullanılması, faydalı ihtiyaç ise yeraltı suyunu kullanacak kimsenin faydalı kullanışları için muhtaç olduğu su miktarı şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 4'üncü maddesinde; kuyu açan kimsenin, bulunan suyun ancak kendi faydalı ihtiyaçlarına yetecek miktarını kullanmaya yetkili olduğu, bu miktarı aşan suların 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine uyularak il özel idarelerince kiraya verileceği belirtilmekle beraber, kuyu adedi, yeri, derinliği ve faydalı ihtiyaç miktarının DSİ Genel Müdürlüğü tarafından tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

İlgili Kanun'un uygulanması için çıkarılan Yeraltı Suları Tüzüğü'nün "Yeraltı suyu ile ilgili işlerin kontrolü" başlıklı 11'inci maddesinde; yeraltı suyu aranması, kullanılması, işletilmesi ve tesislerin ıslah ve tadil edilmesi işlerinin verilen belgelere, teknik yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrol yetkisinin DSİ Genel Müdürlüğünde olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere sondaj kuyularına ilişkin olarak tüm yetki DSİ Genel Müdürlüğünde bulunmaktadır. Dolayısıyla sondaj ile çıkartılan sulara kuyu açan kimseye tahsis edilecek su miktarı, kişinin ihtiyaç bildirim de dikkate alınarak DSİ Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmekte olup bu miktar, faydalı ihtiyaç olarak anılmaktadır. Ancak sondajdan faydalı ihtiyacı aşan bir su miktarı temin edilmekte ise bu sular için, 2886 sayılı Kanun hükümlerine uyularak il özel idarelerince; 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile büyükşehir olan illerde il özel idarelerin tüzel kişiliğinin kaldırılmış olması sebebiyle su ve kanalizasyon idareleri tarafından tespit, izleme, suyun kiralanması ve bu sudan gelir elde edilmesi işlemlerinin yürütülmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, yeraltı sularının mevcut durumunun korunması, izinsiz ve gereğinden fazla kullanılmasına engel olmak için DSİ Bölge Müdürlüklerince sondaj izni verilen kuyulardan ne kadar su çekildiği veya hangi amaç için kullanıldığına ilişkin takip ve denetimlerin yapılamadığı, faydalı tüketim miktarını aşan sular için il özel idareleri ile su ve kanalizasyon idarelerince tespit, izleme ve suyun ücretlendirilerek gelir elde edilmesine yönelik işlemlerin yapılmadığı, DSİ Genel Müdürlüğü ile koordineli bir izleme sistemi kurulmadığı tespit edilmiştir. Yeraltı sularının kullanımında faydalı ihtiyaç miktarının belirlenmemesi ve fiilen kullanılan miktarın ölçülememesi sonucu; faydalı ihtiyaç miktarının üzerindeki kullanımların tespit edilemediği ve buna ilişkin idari para cezalarının uygulanamadığı görülmüştür.

DSİ Genel Müdürlüğü ile il özel idareleri ve su ve kanalizasyon idareleri arasında koordineli yürüten bir iş akış ve bilgi paylaşım ağının oluşturularak faydalı tüketim miktarını aşan kısmın tespit edilmesi ve izlenmesi, ayrıca ücretlendirilmesi gereken kısımların ücretlendirilip tahsilatının sağlanmasına yönelik çalışmalara başlanması ve yeraltı sularının korunmasıyla ilgili gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

4.5.26. Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi

Su kaynaklarının korunması ve verimliliğin artırılması, içme-kullanma suyunun etkin kullanılması ve su kayıplarının kontrolüne ilişkin usul ve esasları düzenleyen İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği'nin, "Su kayıplarının tespiti" başlıklı 8'inci maddesinde; içme suyu temin ve dağıtım ile ilgili idarelerin, su kayıp miktarlarını tespit etmekle yükümlü olduğu, bu bağlamda sisteme giren su hacmi ve debisinin sürekli ölçülerek elde edilen verilerin elektronik ortamda muhafaza edilmesi ve şebekeden izinli tüketim miktarının belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yönetmelik'in "Su kayıplarının azaltılması" başlıklı 9'uncu maddesine göre; büyükşehir ve il belediyeleri su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %30, 2028 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine; diğer belediyeler su kayıplarını 2023 yılına kadar en fazla %35, 2028 yılına kadar ise en fazla %30, 2033 yılına kadar ise en fazla %25 düzeyine indirmekle yükümlüdür.

Söz konusu Yönetmelik'in 11'inci maddesinde ise; bu Yönetmelik'te belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeyenlerin 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve ilgili diğer mevzuata göre sorumlu oldukları, idarelerin, stratejik planlarında su kayıplarını azaltmaya yönelik faaliyetlerine yer vermeleri gerektiği vurgulanmıştır.

İçme Suyu Temin ve Dağıtım Sistemlerindeki Su Kayıplarının Kontrolü Yönetmeliği Teknik Usuller Tebliği'nin 5'inci maddesinde, su ve kanalizasyon idareleri ile belediyelerin; idari ve fiziki su kayıplarının ölçüme dayalı olarak belirlenmesini, şebekenin ve sistemin şartnamelere ve uygulama projelerine uygun yapılmasını, kullanılan malzemelerin standartlara uygun olarak temin edilmesini, sistemde ana basınç bölgesi ve alt bölgelerin oluşturulmasını, şebekede etkili bir basınç ve debi yönetimi ile optimum işletme şartlarının sağlanmasını, sistemin izlenmesi ve kayıt altına alınmasını ve etkili bir su yönetim sistemini sağlamakla yükümlü olduğu hükmü yer almaktadır. Tebliğ'in 6'ncı ve devamı maddelerinde ise, su kayıplarının önlenmesi, kullanılacak malzemeler, abonelik hizmetleri ve izinsiz su kullanımı konularında idarenin yapacağı işler hakkında ayrıntılı bilgi verilmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde;

- İçme-kullanma suyu temin ve dağıtım sistemi planlarının sayısallaştırma çalışmalarının tamamlanmadığı,

- İçme ve kullanma suyu sistemindeki kritik noktalarda su basıncının sürekli ölçülüp izlenmediği, lüzum üzerine yerinde manuel olarak ölçümler yapıldığı,
- Bazı su depolarının boru hattı üzerinde debi ölçer cihazı bulunmadığı, terfi merkezleri çıkışı boru hattı debi ölçer cihazının bulunmadığı ve sisteme verilen su miktarının ölçülemediği,
- Sistemin hidrolik modellemesinin bitirilemediği; hidrolik sistemin kalibrasyonunun yapılmadığı,
- Yüksek tüketimli abonelerin su kullanım miktarlarını uzaktan izleme sistemi olmadığı,
- Veri Kontrol ve İzleme Sisteminin (SCADA) Tebliğ’de öngörülen yeterlilik kriterlerini karşılamadığı, SCADA bulunmayan bölgeler olduğu,
- Coğrafi Bilgi Sistemi (CBS) veri tabanının bazı ilçelerde oluşturulmadığı ve veri girişinin tamamlanmadığı,
- CBS veri tabanı ile SCADA sisteminin idarenin ana veri tabanı ile uçtan uca entegre olmadığı,
- Abone bilgi sisteminin ulusal adres veri tabanı ile entegrasyonunun yapılmadığı

sonuç olarak su kayıplarının mevzuatın öngördüğü şekilde takip edilemediği ve içme suyu temin ve dağıtım sistemlerindeki su kayıp ve kaçak oranının yüksek olduğu tespit edilmiştir.

İçme-kullanma suyunun etkin kullanılması, su israfının önlenmesi ve ilgili mevzuat doğrultusunda kayıp-kaçak oranının belirlenen seviyelere düşürülmesi amacıyla gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir.

4.5.27. Yağmur Sularının Uzaklaştırılması İçin Yapılan Harcamaların İlgili Belediyelerden Tahsil Edilmemesi

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun “Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları” başlıklı 7’nci maddesinin birinci fıkrasının (r) bendine göre, su ve kanalizasyon hizmetlerini yürütmek, bunun için gerekli baraj ve diğer tesisleri kurmak, kurdurmak ve işletmek; derelerin ıslahını yapmak görevi büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları arasındadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu’nun “Belediyenin yetkileri ve imtiyazları” başlıklı 15’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak;

bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek belediyenin yetki ve imtiyazları arasındadır.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Yağmur sularının uzaklaştırılması" başlıklı 25'inci maddesinde ise; yağmur sularının uzaklaştırılması ile ilgili tesislerin yapılması veya bu tip tesislerin işletilmesi, gerekli harcamalar ilgili belediyelerce karşılanmak şartıyla İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından yerine getirileceği, Ek 5'inci maddesinde; bu Kanun'un diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümler birlikte değerlendirildiğinde; yağmur sularının uzaklaştırılması için gerçekleştirilen harcamalara ilişkin tutarların su ve kanalizasyon idareleri tarafından ilgili belediyelerden tahsilatının sağlanması gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, yağmur sularının uzaklaştırılmasına ilişkin yapılan harcamaların ilgili belediyelerden tahsil edilmediği tespit edilmiştir.

Yağmur sularının uzaklaştırılmasına ilişkin yapılan harcamaların ilgili belediyelerden tahsil edilmesi için gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

4.5.28. Atık Su Arıtma Tesisleri İçin Elektrik Enerjisine İlişkin Teşvikten Yararlanılmaması

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun "Teşvik" başlıklı 29'uncu maddesinde; arıtma tesisi kuran, işleten ve yönetmeliklerde belirtilen yükümlülükleri yerine getiren kuruluşların arıtma tesislerinde kullandıkları elektrik enerjisi tarifesinin, sanayi tesislerinde kullanılan enerji tarifesinin yüzde ellisine kadar indirimli olarak uygulanmasına Cumhurbaşkanının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bu maddeye dayanılarak çıkarılan 2011/2245 sayılı Atıksu Arıtma Tesislerinde Kullanılan Elektrik Enerjisi Giderlerinin Bir Kısımının Geri Ödenmesine İlişkin Karar ile indirim oranı yüzde elli olarak belirlenmiştir. Bununla beraber Çevre Kanunu'nun 29'uncu Maddesi Uyarınca Atıksu Arıtma Tesislerinin Teşvik Tedbirlerinden Faydalanmasında Uyulacak Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde; atık suların arıtılması amacıyla atık su arıtma tesislerinde kullanılan ve ödemesi yapılan bir önceki yıla ait elektrik enerjisi giderinin, Cumhurbaşkanınca belirlenecek oranda, Bakanlık bütçesine bu amaç için

ayrıca konulacak ödenekten, ilgili atık su altyapı tesisi yönetimlerine geri ödeneceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Atıksu arıtma tesislerinde kullanılan enerji giderinin bir kısmının geri ödenmesi" başlıklı 6'ncı maddesinde; söz konusu teşvikten yararlanabilmek için her yıl Nisan ayı sonuna kadar başvuruda bulunulabileceği, geri ödeme belgesi ve diğer sayılan bilgi ve belgelerin başvuru dosyasında yer almaması durumunda başvurunun kabul edilmeyeceği belirtilmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait atık su arıtma tesislerinin ilgili teşvikten yararlanmadığı tespit edilmiştir.

Söz konusu kamu idarelerinin enerji teşviki için gerekli bilgi ve belgeleri hazırlayarak her yıl bu teşvikten eksiksiz ve aksatılmadan faydalanması gerekmektedir.

4.5.29. Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi

Belediye şirketleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabi şirketlerdir. Türk Ticaret Kanunu'nun 16 ve 18'inci maddelerinde belirtildiği üzere belediye tarafından ticari şekilde işletilmek üzere kurulan kuruluşlar da tacirdir ve her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir tüccar gibi davranması gerekmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan personelin bu kurumlar arasında geçiş yapabilmesine veya geçici görevlendirilmesine ilişkin yasal düzenlemeler bulunmasına karşın, Türk Ticaret Kanunu'na tabi, kurumlar vergisi mükellefi olan, bu kapsamda gelir ve giderini tam olarak beyan etme yükümlülüğü bulunan ve kâr amacı güden belediye şirketlerinde görevli personelin başka kurum, kuruluş ve şirketlerde bedelsiz çalışabileceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde personelin, ücretlerinin şirket tarafından ödenmesine rağmen şirket bünyesinde hizmette bulunmadığı, herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmadan ve bir bedel alınmadan fiilen ortağı olan ilgili belediyenin bünyesinde çalıştırıldığı görülmüştür.

Bu doğrultuda belediyeler, iştiraki olduğu bir şirketin personelini kendi bünyesinde çalıştırmak istiyorsa, 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye

eklenen Ek Madde 20 uyarınca doğrudan hizmet alma suretiyle bu işlemi gerçekleştirmelidir. Aksi bir uygulama, hukuki dayanaktan yoksun olarak personel istihdamına sebebiyet vermektedir.

Belediye şirketlerinin, tüm giderleri ve doğabilecek hukuki sorumlulukları kendilerine ait olan personelini herhangi bir sözleşme olmadan ortağı olan belediyede çalıştırılmasının mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

4.5.30. Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşlanması

Belediye şirketleri, sermayesinin tamamı ya da bir kısmı belediyelere ait olan özel hukuk tüzel kişileridir. Belediye şirketlerinin de tâbi olduğu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Tacir olmanın hükümleri" başlıklı 18'inci maddesinde her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerektiği belirtilmiştir. Sermayeleri kısmen veya tamamen belediyeye ait olan şirketlerin, kaynaklarını ekonomik kullanması konusunda özen yükümlülüğü de bulunmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanların, madde kapsamında sigortalı sayılacakları ifade edilmiştir. Aynı Kanun'un 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılanların, genel sağlık sigortalısı sayılacakları belirtilmiştir.

Denetimlerde bazı belediye şirketlerinde, şirket çalışanları ile bunların aile fertleri için özel sağlık sigortası yaptırılarak poliçe bedellerinin şirket bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir. Özel sigorta poliçeleri belediye şirketi bütçesinden ödenen kişiler, 5510 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesi kapsamında genel sağlık sigortalısı sayılmaktadır ve kendileri için SGK'ya genel sağlık sigorta primi ödemesinde bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kişiler ve aile fertleri için özel sağlık sigortası yaptırılması, ilgililer için mükerrer sağlık sigortası uygulaması anlamına geldiğinden, bu durumun şirket kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasıyla ilgili özen sorumluluğunun ihmal edilmesine neden olduğu değerlendirilmektedir.

5510 sayılı Kanun kapsamında ödenen primler ile hem şirket çalışanlarının kendileri hem de aile fertlerinin kamu hastanelerinden sağlık hizmeti alabilmesi mümkün olduğundan, bu standartlar dışında alınmak istenen sağlık hizmeti giderlerinin, sermayesi kısmen veya

tamamen kamuya ait olan belediye şirketi bütçesinden karşılanmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

4.5.31. Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun "Taşınmaz kültür varlıklarının onarımına yardım sağlanması ve katkı payı" başlıklı 12'nci maddesinde, belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin %10'u nispetinde taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ilişkin katkı payının tahakkuk ettirileceği, bu payın ilgili belediye tarafından emlak vergisi ile birlikte tahsil edilerek takip eden ayın onuncu günü akşamına kadar il özel idarelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödeneceği ve buna uymayan belediyeler hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanacağı hükümlerine yer verilmiştir.

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un "Çeşitli hükümler" başlıklı 3'üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası gereği 2863 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında il özel idarelerince kullanılan haklar ve yetkiler ile yürütülen görevlerin, il özel idaresi bulunmayan illerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığınca kullanılacağı ve yürütüleceği düzenlenmektedir. Bu hüküm gereği bu payların büyükşehir olan illerde ilçe belediyeleri tarafından ilgili Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığına (YİKOB) aktarılması gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 87 ve 88'inci maddeleri hükümlerine göre; belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde tahakkuk kayıtlarının yapılması, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde;

- Bazı belediyelerce tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarının, il özel idarelerine ve il özel idaresi bulunmayan illerde YİKOB'lara aktarılmadığı veya geç aktarıldığı ve bu nedenle ilgili belediyelere faiz yükü oluşturduğu,

- Belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde ilgili bazı il özel idareleri veya YİKOB'lar tarafından gerekli tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı veya gecikme zammı tahakkuk ettirilmediği, katkı payı banka hesabına yatırıldığında ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmediği, payların banka hesabına yatırılmasıyla birlikte emanet hesaplarında izlendiği tespit edilmiştir.

Belediyelerce tahsil edilen katkı paylarının aktarımına ilişkin takibin ilgili il özel idarelerince veya YİKOB'lar tarafından düzenli bir biçimde yapılması, zamanında gönderilmeyen kültür katkı payına gereken gecikme zammının tatbik edilerek 6183 sayılı Kanun hükümlerinin işletilmesi ve gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

4.5.32. Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarımlarında Hatalı Uygulamalar Bulunması

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun "Köylere hizmet götürme birlikleri" başlıklı 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre 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. Merkezi idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla aktarılan bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Aynı maddenin beşinci fıkrasında, il özel idaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacağı, köylere hizmet götürme birliklerinin sunacağı yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre il genel meclisince kararlaştırılacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde, bazı il özel idareleri bütçelerinden köylere yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımları dışındaki işler için de köylere hizmet götürme birliklerine aktarmalar yapıldığı ve köylere hizmet götürme birliklerine yapılan aktarımların yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine dayanmadığı ve aktarımların encümen kararı ile yapıldığı tespit edilmiştir.

Köylere hizmet götürme birliklerine yapılacak ödenek aktarmalarının mevzuata uygun olarak il genel meclisi kararı ile köylere yönelik tahdidi olarak sayılan hizmetler için ve yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine dayanılarak yapılması gerekmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

MEVZUAT ÖNERİLERİ VE DENETİMLER ÜZERİNE KAMU İDARELERİNCE YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

5.1. Mevzuat Önerileri

5.1.1. Üniversite Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezlerinin Denetlenmesine İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmemiş Olması

359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun Ek 11'inci maddesinde, sağlık hizmeti sunumu ile ilgili tüm iş ve işlemlerin Sağlık Bakanlığınca denetleneceği ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların, üniversite sağlık uygulama ve araştırma merkezleri yönünden Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Sağlık Bakanlığınca düzenleneceği belirtilmiştir.

Denetimlerde, üniversite sağlık uygulama ve araştırma merkezlerine ait sağlık kurum, kuruluş ve müesseselerin yalnızca 20.09.2019 tarihli ve 30894 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve sağlık tesisleri ile bünyesindeki merkez, ünite ve birimlerin ruhsatlandırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği kapsamında, ruhsat denetimine tabi tutulduğu, ancak söz konusu denetimin, "Ruhsat ve Faaliyet İzin Belgesi Başvurusu" sırasında yapılan kontroller ile ruhsatlandırılan ve faaliyet izin belgesi verilen sağlık tesislerinin, ruhsat ve faaliyet izni şartlarına uygunluğunun kontrolü ile sınırlı olduğu tespit edilmiştir.

Üniversite sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinin iş ve işlemlerinin ilgili mevzuat ve Sağlık Bakanlığınca belirlenen politika ve düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesine ilişkin usul ve esasların Yükseköğretim Kurulu görüşü alınmak suretiyle belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

5.1.2. Belediye Borçlanmasına İlişkin Hükümlerin Açık/Anlaşılır Olmaması

Belediyelerin borçlanmalarına ilişkin özel hüküm 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Borçlanma" başlıklı 68'inci maddesinde düzenlenmekte olup bu maddenin birinci fıkrasında belediyelerin, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla borçlanma yapabilecekleri ve tahvil ihraç edebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Borçlanmaya ilişkin usul ve esaslar bu fıkra bentler halinde sayılmış olup (d) ve (e) bentleri aşağıdaki gibidir:

- Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.
- Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının onayı ile yapabilir.

Denetimlerde bu Kanun'un 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) ve (e) bentlerinin uygulamasına ilişkin olarak;

- Belediyelerin “faiz dahil iç ve dış borç stoku” kavramını farklı değerlendirdiği bu nedenle borç stokunu farklı hesapladıkları,
- Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin borç limiti hesaplanırken; hesaplamanın ayrı ayrı mı yoksa birlikte mi yapılacağı hususunun bu idareler tarafından farklı farklı anlaşıldığı,
- “En son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarı”na ilişkin hesaplamalarda kavramın tam olarak neyi ifade ettiğinin anlaşılmasından kaynaklı olarak farklı uygulamaların olduğu ve bu nedenle borç stokunun borçlanma limitini aşıp aşmadığının kontrolünün sağlıklı bir şekilde yapılamadığı

tespit edilmiştir.

Belediyelerde uygulama birliğin sağlanmasını teminen, 5393 sayılı Kanun'un “Borçlanma” başlıklı 68'inci maddesinde yer alan “faiz dahil iç ve dış borç stoku”, “en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarı” gibi kavramların açık ve anlaşılır olarak yeniden tanımlanması ile iç ve dış borçlanmayla ilgili uygulama usul ve esaslarının belirlenmesini kapsayacak mevzuat düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir. Yapılacak düzenlemelere mali disiplini sağlamak için vade uyumu, gelir-gider dengesi vb. dikkate alınarak çeşitli mali kurallar da dahil edilmelidir.

5.1.3. Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Altyapısında Eksiklikler Olması

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 47'nci maddesine göre, yükseköğretim kurumları, öğrencilerin beden ve ruh sağlığının korunması, barınma, beslenme, çalışma, vb. sosyal ihtiyaçlarını karşılamak ve bu amaçla bütçe imkânları nispetinde okuma salonları, yataklı sağlık merkezleri, mediko-sosyal merkezleri, vb. yerleri sağlamakla ve bunlardan öğrencilerin en iyi şekilde yararlanmaları için gerekli önlemleri almakla görevlidir.

Uygulamada üniversiteler söz konusu ihtiyaçları ya Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı aracılığıyla doğrudan kendisi karşılamakta veya söz konusu yerlerin işletme hakkını özel sektöre kiralamakta ya da kendi bünyesinde ticari esaslara göre işlem yapmak üzere iktisadi işletme kurarak karşılamaktadırlar. Ancak söz konusu işletmelerin hukuki altyapısına bakıldığında, gerek 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda gerekse de diğer mevzuat hükümlerinde üniversitelerin iktisadi işletme kurmalarına dayanak teşkil edecek bir düzenleme bulunmamaktadır.

Denetimlerde, söz konusu işletmeler fiili bir ihtiyaç dolayısıyla ortaya çıkmış olsa da mevcut hali ile bu işletmelerin hukuki statüsü, buralarda kimlerin görevlendirilebileceği gibi esasen kanun veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılması gereken diğer hukuki dayanaklarının eksik olduğu tespit edilmiştir. Bu durum ticari esaslara göre işlem yapması gereken bir kuruluşun tam manasıyla bu fonksiyonunu yerine getirememesine neden olmaktadır.

Üniversiteler bünyesinde faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin kuruluş ve işleyişini hukuki temellere dayandırmak, iktisadi işletme kurulmasıyla ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmek için iktisadi işletmelerin yasal ve ikincil mevzuat altyapısının geliştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

5.1.4. Üniversitelerde Araştırma Dekanlığı ve Öğrenci İşleri Dekanlığı Kurulmasının Hukuki Altyapısının Bulunmaması

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Ana ilkeler" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde; üniversiteler ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunlar içindeki fakülte, enstitü ve yüksekokulların, Cumhurbaşkanınca yapılan yükseköğretim planlaması çerçevesinde kanunla kurulacağı hükmü mevcuttur.

Adı geçen Kanun'un "Senato" başlıklı 14'üncü maddesinde senatonun görevleri sayılmakta olup bunlar arasında dekanlık kurma veya dekanlık kaldırma şeklinde bir görev bulunmamaktadır.

Kanun'un "Fakülte organları" başlıklı 16'ncı maddesinde ise fakültenin ve birimlerinin temsilcisi olan dekanın, rektörün önereceği üniversite içinden veya dışından üç profesör arasından Yükseköğretim Kurulunca üç yıl süre ile seçileceği ve normal usul ile atanacağı, süresi biten dekanın ise yeniden atanabileceği düzenlemesine yer verilmek suretiyle, kanunla kurulan fakültelele dekan atama yetkisinin Yükseköğretim Kurulunda olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı üniversitelerde, üniversite senatosu kararı ile araştırma dekanlığı ve öğrenci işleri dekanlığı kurulduğu, söz konusu dekanlıklara rektör onayıyla dekan ve dekan yardımcıları görevlendirildiği tespit edilmiştir.

Araştırma ve öğrenci işleri dekanlıkları üniversitelerde son dönemde ortaya çıkan ihtiyaçların bir sonucu olarak kurulmaya başlansa da bu dekanlıkların kurumsal yapılanması ve yetkilerinin 2547 sayılı Kanun ile kurulan fakültelelerden tamamen farklı olduğu, bu birimlerin kurulması ve personel görevlendirmesinin hukuki altyapısının mevcut olmadığı görülmektedir.

Söz konusu dekanlıkların üniversitelere beklenen katkıyı sağlayabilmesi için yükseköğretim mevzuatında bu birimlerin kurulması ve işleyişini düzenleyen gerekli değişikliklerin yapılarak hukuki altyapılarının oluşturulması gerekmektedir.

5.2. Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Gerekçeleri

KAMU İDARESİNİN ADI	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME YAPILAN MEVZUAT	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME GEREKÇESİ
Aile ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı	Evde Bakım Yardımı Yönetmeliği (R.G.: 26.05.2023 - 32202)	Bakıma ihtiyacı olan engellilerin evde bakımı için yapılacak yardıma ilişkin usul ve esasların belirlenmesi
Bursa Büyükşehir Belediyesi	Spor Ödül Yönetmeliği	Tanımlar kısmı ile ödül verilecek kategori ve miktarların düzenlenmesi
Denizli Büyükşehir Belediyesi	“Denizli Büyükşehir Belediyesi Teşkilat Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”	Hizmetlerin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılması amacıyla Denizli Büyükşehir Belediyesi Teşkilat Yönetmeliği’nin bazı maddelerinde değişiklik yapılması
Espiye Belediyesi	Espiye Belediyesi Sosyal Yardım Yönetmeliği	Belediye sınırları içerisinde ikamet eden dar gelirli vatandaşların tespit edilerek sosyal yardımlardan yararlanmalarının sağlanması
Gençlik ve Spor Bakanlığı	Gençlik ve Spor Bakanlığı Burs Yönetmeliği (R.G.: 03.11.2023-32358)	Burs alan yükseköğrenim öğrencilerinden milli sporcu olanların başarı kriterinin Bakanlık tarafından aktif sporcu olarak bildirilmesi şeklinde değiştirilmesi
Gençlik ve Spor Bakanlığı	3289 sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu’nun 7464 sayılı Kanun’un 32’nci maddesi ile değişen 16’ncı maddesi (R.G.:02.11.2023-32357)	Bazı kamu iktisadi teşebbüslerinden alınacak hasılat paylarına ilişkin düzenleme yapılması
Hazine ve Maliye Bakanlığı	7489 sayılı 2024 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu (R.G.: 31.12.2023 – 32416 1. Mükerrer)	Hazine ve Maliye Bakanına ikrazen ihraç edilecek özel tertip devlet iç borçlanma senetlerinin kamu sermayeli bankalar ile kamu kurum ve kuruluşları arasındaki dağılımını, senetlerin vade, faiz ve diğer şartlarını belirleme yetkisi veren hükmün Bütçe Kanunu yerine kurumun yetki ve sorumluklarının düzenlendiği ilgili kanun olan 4749 sayılı Kanun’da yer almasının sağlanması
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Ulaşımında İstanbulkart Yönetmeliği	İstanbulkart süreçlerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Toplu Ulaşım Hizmetleri Şube Müdürlüğü Görev ve Çalışma Yönetmeliği	Toplu Ulaşım Hizmetleri Şube Müdürlüğü’nün teşkilat yapısının, hukuki statüsü, görev, yetki çalışma usul ve esaslarının revize edilmesi
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Lojistik Yönetimi ve Terminaler Şube Müdürlüğü Görev ve Çalışma Yönetmeliği	Lojistik Yönetimi ve Terminaler Şube Müdürlüğü’nün görev ve çalışma usullerinin belirlenmesi
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	İBB Telekomünikasyon Alt Yapı Tesislerinin Kurulması ve Bu Tesislerin Ortak Kullanılmasına İlişkin Katılım ve Güzergâh Bakım Bedellerinin Tespiti İle Geçiş Hakkına İlişkin Yönetmelik	İlçe belediyeleri sorumluluğunda kalan ara arterler için geçiş hakkı bedellerinin ilgili ilçe belediyelerine aktarılmasının sağlanması
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	İBB Sosyal İşler ve Yardım Esasları Yönetmeliği	Ayni ve nakdi yardımların etkin ve verimli bir şekilde tüm vatandaşlara ulaşabilmesinin sağlanması
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı Yükseköğrenim Öğrenci Yurdu Yönetmeliği	Gençlik ve Spor Müdürlüğü faaliyet alanlarına yurt hizmetinin dahil edilmesi

İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Yapım İşleri Genel Şartnamesi Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği	Mikrobölgeleme projelerinin “yapım işi” olarak tanımlanarak ihale süreçlerinde etkinliğin sağlanması
Kayseri Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi (KASKİ) Genel Müdürlüğü	Tarifeler Yönetmeliği	Kurum alacaklarının tahsilinin kolaylaştırılması
Kültür ve Turizm Bakanlığı Vakıflar Genel Müdürlüğü	5737 Sayılı Vakıflar Kanunu/ 20'nci maddesi	Sayıştay düzenlilik denetim raporundaki tespitlere uygun olarak yatırım karşılığı uzun süreli kiralama işlemlerinde düzenleme yapılması
Kültür ve Turizm Bakanlığı Vakıflar Genel Müdürlüğü	Vakıflar Yönetmeliğininin, 38'inci maddesi (RG-18.4.2023-32167)	Sayıştay düzenlilik denetim raporundaki tespitlere uygun olarak vakıfların beyanname verme süre ve esaslarının yeniden düzenlenmesi
Kültür ve Turizm Bakanlığı Vakıflar Genel Müdürlüğü	Vakıflar Yönetmeliği'nin; 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109 ve 110. maddeleri (RG-18.4.2023-32167)	Vakıflar Meclisine seçilecek temsilcilerin seçim sürecinin elektronik ortamda e-devlet üzerinden yapılmasının sağlanması
T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı	Kültür Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu	DÖSİM tarafından bakanlık birimlerine aktarılan ödeneklerden damga vergisi kesilmesi gerekçesiyle 3'üncü maddesinde değişiklik yapılması
T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı	Özel Tiyatroların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelik	Özel tiyatrolara yapılan yardımlarda, gerçek kişilerin de yardımdan yararlanabilmesi için “özel tiyatro” tanımına “gerçek kişiler” in de eklenmesi
Muğla Büyükşehir Belediyesi	İlan ve Reklam Uygulamaları Yönetmeliği	Fen İşleri Dairesi Başkanlığı sorumluluğunda olan reklam unsurları sökülmesi iş ve işlemlerinin Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı tarafından yapılacağına dair maddenin revize edilmesi
Muğla Büyükşehir Belediyesi	Muğla Büyükşehir Belediyesi Başkanlığı Şehirlerarası Otobüs Terminalleri Yönetmeliği	Muğla Büyükşehir Belediyesi hudutları içinde bulunan karayolu yolcu terminali işletmelerinin görev ve yetkileri ile çalışma alanlarının usul ve esaslarını belirlemek
Muğla Büyükşehir Belediyesi	Ulaşım Dairesi Başkanlığı Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	Ulaşım Daire Başkanlığının çalışma usul ve esaslarının belirlenmesi
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görev Yönetmeliği (R.G.: 29.05.2022 – 31850)	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonuna ilişkin ikincil mevzuatın 4 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile uyumlu hale getirilmesi
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı Disiplin Amirleri Yönetmeliği (R.G.: 29.05.2022 – 31850)	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonuna ilişkin ikincil mevzuatın 4 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile uyumlu hale getirilmesi
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Özelleştirme Fonu Yönetmeliği (R.G.: 29.05.2022 – 31850)	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonuna ilişkin ikincil mevzuatın 4 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile uyumlu hale getirilmesi
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Özelleştirme Uygulamalarında Değer Tespiti ve İhale Yönetmeliği (R.G.: 29.05.2022 – 31850)	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonuna ilişkin ikincil mevzuatın 4 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile uyumlu hale getirilmesi
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	4046 Sayılı Kanun Kapsamında Danışmanlık Hizmetleri	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonuna ilişkin ikincil mevzuatın

	İhalelerinde Uygulanacak Esas ve Usullere İlişkin Yönetmelik (R.G.: 29.05.2022 – 31850)	4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile uyumlu hale getirilmesi
Sağlık Bakanlığı	Özel Sağlık Tesislerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik (R.G.: 17.11.2023 - 32372)	Özel sağlık tesislerinin ilgili mevzuat ve Sağlık Bakanlığınca belirlenen politika ve düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesine ve uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi
Sosyal Güvenlik Kurumu	7491 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 36'ncı maddesi (R.G.: 28.12.2023 – 32413)	5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 41'inci maddesi kapsamında prim borçlarına karşılık taşınmaz devralınmasında ve bu taşınmazların devrinde KDV istisnası uygulamasının 5 yıl süreyle uzatılması
Sosyal Güvenlik Kurumu	Sosyal Güvenlik Kurumu Taşınmazlarının Elektronik Ortamda Yapılacak Satışlarına İlişkin Yönetmelik (R.G.: 15.04.2023 – 32164)	Kurum mülkiyetinde bulunan ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 41'inci maddesi kapsamında prim borçlarına karşılık satılmak amacıyla alınan taşınmazların satışlarının hızlandırılması
Türk Tarih Kurumu	657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu Geçici 48'inci maddesi (R.G.: 26.01.2023 – 32085)	Personel kadro düzenlemesi
Türkiye İş Kurumu	7431 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (R.G.: 13.01.2023 – 32072)	İstihdamı teşvik program ve uygulamalarında güncelleme yapılması
Türkiye İş Kurumu	Aktif İşgücü Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G.: 08.04.2022 – 31803)	İstihdamı teşvik program ve uygulamalarında güncelleme yapılması
Türkiye İş Kurumu	Toplum Yararına Programların Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G.: 29.05.2022 – 31850)	İstihdamı teşvik program ve uygulamalarında güncelleme yapılması
Türkiye İş Kurumu	Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (R.G.: 12.08.2021-31566)	Fon işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesinin sağlanması
Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı	Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı Çeviri ve Yayım Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	Sayıştay Düzenlilik denetim raporundaki tespitlere uygun olarak kurum tarafından aynı anda uygulanan ve benzer konuda çelişen hükümler içeren mer'î iki yönetmelik arasındaki uyumsuzluğun giderilerek, yönetmelik hakkında Sayıştayın istişari görüşünün alınmasının sağlanması
Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı	T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Piyasa Gözetimi ve Denetimi Yönetmeliği (R.G.: 05.08.2023-32270)	Piyasa gözetimi ve denetiminde eksikliklerin giderilmesi

EK 1:2023 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ
GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

1. CUMHURBAŞKANLIĞI
2. ANAYASA MAHKEMESİ BAŞKANLIĞI
3. YARGITAY BAŞKANLIĞI
4. DANIŞTAY BAŞKANLIĞI
5. HÂKİMLER VE SAVCILAR KURULU
6. ADALET BAKANLIĞI
7. AİLE VE SOSYAL HİZMETLER BAKANLIĞI
8. ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
9. ÇEVRE, ŞEHİRCİLİK VE İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ BAKANLIĞI
10. DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
11. ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
12. GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
13. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
14. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
15. KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
16. MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
17. MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
18. SAĞLIK BAKANLIĞI
19. SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
20. TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI
21. TİCARET BAKANLIĞI
22. ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI
23. DEVLET ARŞİVLERİ BAŞKANLIĞI
24. DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
25. İLETİŞİM BAŞKANLIĞI
26. MİLLİ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ
27. MİLLİ İSTİHBARAT TEŞKİLATI BAŞKANLIĞI
28. MİLLİ SARAYLAR İDARESİ BAŞKANLIĞI
29. STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI
30. JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI
31. SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
32. EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
33. AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI
34. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
35. TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
36. METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
37. GÖÇ İDARESİ BAŞKANLIĞI
38. AVRUPA BİRLİĞİ BAŞKANLIĞI
39. İKLİM DEĞİŞİKLİĞİ BAŞKANLIĞI

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER-A (YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ)

- 1 YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
2. ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
3. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
4. İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
5. ANKARA ÜNİVERSİTESİ
6. KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
7. EGE ÜNİVERSİTESİ
8. ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
9. ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ

10. HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
11. BOĞAZIÇI ÜNİVERSİTESİ
12. DİCLE ÜNİVERSİTESİ
13. ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
14. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
15. SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
16. FIRAT ÜNİVERSİTESİ
17. ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
18. SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
19. BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
20. ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
21. AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
22. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
23. GAZİ ÜNİVERSİTESİ
24. MARMARA ÜNİVERSİTESİ
25. MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
26. TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
27. YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
28. VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
29. GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
30. BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
31. AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
32. AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
33. BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
34. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
35. ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
36. KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
37. TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
38. GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
39. İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
40. KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
41. KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
42. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
43. MERSİN ÜNİVERSİTESİ
44. MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
45. NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
46. PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
47. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
48. SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
49. ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
50. ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
51. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
52. KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
53. KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
54. DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
55. BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
56. UŞAK ÜNİVERSİTESİ
57. RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
58. TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
59. AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
60. GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
61. HİTİT ÜNİVERSİTESİ
62. YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
63. ORDU ÜNİVERSİTESİ
64. AMASYA ÜNİVERSİTESİ

65. KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
66. AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
67. SİNOP ÜNİVERSİTESİ
68. SİİRT ÜNİVERSİTESİ
69. NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ
70. KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
71. ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
72. ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
73. BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
74. BİTLİS EREN ÜNİVERSİTESİ
75. KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
76. BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
78. MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ
77. MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ
79. BATMAN ÜNİVERSİTESİ
80. ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ
81. BARTIN ÜNİVERSİTESİ
82. BAYBURT ÜNİVERSİTESİ
83. GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
84. İĞDIR ÜNİVERSİTESİ
85. MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
86. YALOVA ÜNİVERSİTESİ
87. TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ
88. ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
89. BURSA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
90. İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
91. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
92. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
93. ABDULLAH GÜL ÜNİVERSİTESİ
94. ERZURUM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
95. ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
96. SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
97. BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
98. ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
99. İZMİR BAKIRÇAY ÜNİVERSİTESİ
100. İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
101. ANKARA MÜZİK VE GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
102. GAZİANTEP İSLAM BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
103. KONYA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
104. KÜTAHYA SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
105. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ-CERRAHPAŞA
106. ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
107. SAKARYA UYGULAMALI BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
108. SAMSUN ÜNİVERSİTESİ
109. SİVAS BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
110. TARSUS ÜNİVERSİTESİ
111. KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
112. ESKİŞEHİR TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
113. ISPARTA UYGULAMALI BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
114. AFYONKARAHİSAR SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER- B

1. SAVUNMA SANAYİİ BAŞKANLIĞI
2. ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU
3. ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ

4. ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
5. TÜRK DİL KURUMU
6. TÜRK TARİH KURUMU
7. TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
8. TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
9. KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
11. DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12. ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
13. VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
14. TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16. SİVİL HAVACILIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17. TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
18. TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ
19. TÜRK PATENT VE MARKA KURUMU
20. KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI
21. TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
22. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI
23. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
24. CEZA İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ İŞYURLARI KURUMU
25. MESLEKİ YETERLİLİK KURUMU
26. YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
27. TÜRKİYE YAZMA ESERLER KURUMU BAŞKANLIĞI
28. DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
29. KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
30. DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
31. DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
32. TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
33. TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
34. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI VE EŞİTLİK KURUMU
35. TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI
36. HELAL AKREDİTASYON KURUMU
37. MADEN VE PETROL İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
38. TÜRKİYE UZAY AJANSI
39. TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ
40. KAPADOKYA ALAN BAŞKANLIĞI
41. TÜRKİYE ENERJİ, NÜKLEER VE MADEN ARAŞTIRMA KURUMU (TENMAK)
42. TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

1. RADYO VE TELEVİZYON ÜST KURULU
2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ VE İLETİŞİM KURUMU
3. SERMAYE PİYASASI KURULU
4. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU
5. ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU
6. KAMU İHALE KURUMU
7. REKABET KURUMU
8. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
9. KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU
10. NÜKLEER DÜZENLEME KURUMU
11. SİGORTACILIK VE ÖZEL EMEKLİLİK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU

SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

- 1.SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
- 2.TÜRKİYE İŞ KURUMU

İL ÖZEL İDARELERİ

1. AKSARAY İL ÖZEL İDARESİ
2. BARTIN İL ÖZEL İDARESİ
3. BATMAN İL ÖZEL İDARESİ
4. BİLECİK İL ÖZEL İDARESİ
5. BİNGÖL İL ÖZEL İDARESİ
6. BOLU İL ÖZEL İDARESİ
7. ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
8. ÇORUM İL ÖZEL İDARESİ
9. DÜZCE İL ÖZEL İDARESİ
- 10.EDİRNE İL ÖZEL İDARESİ
- 11.GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
- 12.GÜMÜŞHANE İL ÖZEL İDARESİ
- 13.KARS İL ÖZEL İDARESİ
- 14.KASTAMONU İL ÖZEL İDARESİ
- 15.NEVŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
- 16.RİZE İL ÖZEL İDARESİ
- 17.SİNOP İL ÖZEL İDARESİ
- 18.TUNCELİ İL ÖZEL İDARESİ
- 19.UŞAK İL ÖZEL İDARESİ
- 20.YALOVA İL ÖZEL İDARESİ

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ

1. ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
2. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
3. ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
4. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
5. BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
6. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
7. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
8. DİYARBAKIR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
9. ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 10.ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 11.GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 12.HATAY BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 13.İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 14.İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 15.KAHRAMANMARAŞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 16.KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 17.KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 18.KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 19.MALATYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 20.MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 21.MARDİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 22.MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 23.MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 24.ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 25.SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 26.SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 27.ŞANLIURFA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

28. TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
29. TRABZON BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
30. VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

BÜYÜKŞEHİR BAĞLI İDARELER

1. ADANA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
2. ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
3. ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
4. ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
5. AYDIN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
6. BALIKESİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
7. BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUSKİ)
8. DENİZLİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
9. ERZURUM SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. ESKİŞEHİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
11. GAZİANTEP SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12. İSTANBUL ELEKTRİK, TRAMVAY VE TUNEL İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İETT)
13. İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
14. İZMİR ELEKTRİK, SU, HAVAGAZI, OTOBÜS VE TROLEYBÜS GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ESHOT)
15. İZMİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16. KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
17. KOCAELİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSU)
18. KONYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
19. MANİSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
20. MARDİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
21. MERSİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
22. MUĞLA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
23. ORDU SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
24. SAKARYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
25. SAMSUN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
26. TEKİRDAĞ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
27. TRABZON İÇMESUYU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
28. VAN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

İL BELEDİYELERİ

1. AMASYA BELEDİYESİ
2. ARTVİN BELEDİYESİ
3. BARTIN BELEDİYESİ
4. BİLECİK BELEDİYESİ
5. BİNGÖL BELEDİYESİ
6. BİTLİS BELEDİYESİ
7. BOLU BELEDİYESİ
8. BURDUR BELEDİYESİ
9. ÇANAKKALE BELEDİYESİ

- 10.ÇORUM BELEDİYESİ
- 11.EDİRNE BELEDİYESİ
- 12.ISPARTA BELEDİYESİ
- 13.KARABÜK BELEDİYESİ
- 14.KASTAMONU BELEDİYESİ
- 15.KIRIKKALE BELEDİYESİ
- 16.KIRKLARELİ BELEDİYESİ
- 17.KÜTAHYA BELEDİYESİ
- 18.NEVŞEHİR BELEDİYESİ
- 19.NİĞDE BELEDİYESİ
- 20.RİZE BELEDİYESİ
- 21.SİNOP BELEDİYESİ
- 22.SİVAS BELEDİYESİ
- 23.TUNCELİ BELEDİYESİ
- 24.UŞAK BELEDİYESİ
- 25.YALOVA BELEDİYESİ
- 26.YOZGAT BELEDİYESİ
- 27.ZONGULDAK BELEDİYESİ

İLÇE BELEDİYELERİ

1. ADANA CEYHAN BELEDİYESİ
2. ADANA ÇUKUROVA BELEDİYESİ
3. ADANA SEYHAN BELEDİYESİ
4. AĞRI ELEŞKİRT BELEDİYESİ
5. AĞRI TUTAK BELEDİYESİ
6. ANKARA AYAŞ BELEDİYESİ
7. ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
8. ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
9. ANKARA KAHRAMANKAZAN BELEDİYESİ
10. ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
11. ANKARA KIZILCAHAMAM BELEDİYESİ
12. ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
13. ANKARA NALLIHAN BELEDİYESİ
14. ANKARA POLATLI BELEDİYESİ
15. ANKARA SİNCAN BELEDİYESİ
16. ANKARA ŞEREFLİKOÇHİSAR BELEDİYESİ
17. ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
18. ANTALYA AKSU BELEDİYESİ
19. ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ
20. ANTALYA DEMRE BELEDİYESİ
21. ANTALYA KAŞ BELEDİYESİ
22. ANTALYA KEMER BELEDİYESİ
23. ANTALYA KEPEZ BELEDİYESİ
24. ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
25. ANTALYA KORKUTELİ BELEDİYESİ
26. ANTALYA MANAVGAT BELEDİYESİ

27. ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
28. ARTVİN ARHAVİ BELEDİYESİ
29. ARTVİN BORÇKA BELEDİYESİ
30. AYDIN DİDİM BELEDİYESİ
31. AYDIN GERMENCİK BELEDİYESİ
32. AYDIN NAZİLLİ BELEDİYESİ
33. AYDIN SÖKE BELEDİYESİ
34. BALIKESİR ALTIEYLÜL BELEDİYESİ
35. BALIKESİR AYVALIK BELEDİYESİ
36. BALIKESİR BURHANIYE BELEDİYESİ
37. BALIKESİR EDREMİT BELEDİYESİ
38. BALIKESİR GÖNEN BELEDİYESİ
39. BALIKESİR KARESİ BELEDİYESİ
40. BALIKESİR MANYAS BELEDİYESİ
41. BALIKESİR SUSURLUK BELEDİYESİ
42. BARTIN AMASRA BELEDİYESİ
43. BİLECİK BOZÜYÜK BELEDİYESİ
44. BİLECİK SÖĞÜT BELEDİYESİ
45. BOLU DÖRTDİVAN BELEDİYESİ
46. BOLU GEREDE BELEDİYESİ
47. BOLU MUDURNU BELEDİYESİ
48. BURSA GEMLİK BELEDİYESİ
49. BURSA İNEGÖL BELEDİYESİ
50. BURSA İZNIK BELEDİYESİ
51. BURSA KARACABEY BELEDİYESİ
52. BURSA KELES BELEDİYESİ
53. BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
54. BURSA ORHANGAZİ BELEDİYESİ
55. BURSA OSMANGAZİ BELEDİYESİ
56. BURSA YENİŞEHİR BELEDİYESİ
57. ÇANAKKALE AYVACIK BELEDİYESİ
58. ÇANAKKALE EZİNE BELEDİYESİ
59. ÇANAKKALE GELİBOLU BELEDİYESİ
60. ÇANAKKALE GÖKÇEADA BELEDİYESİ
61. ÇORUM SUNGURLU BELEDİYESİ
62. DENİZLİ ACIPAYAM BELEDİYESİ
63. DENİZLİ ÇAL BELEDİYESİ
64. DENİZLİ HONAZ BELEDİYESİ
65. DENİZLİ SARAYKÖY BELEDİYESİ
66. DİYARBAKIR ÇINAR BELEDİYESİ
67. DİYARBAKIR DİCLE BELEDİYESİ
68. ERZURUM AZİZİYE BELEDİYESİ
69. ERZURUM OLTU BELEDİYESİ
70. ERZURUM PALANDÖKEN BELEDİYESİ
71. ESKİŞEHİR ODUNPAZARI BELEDİYESİ
72. GAZİANTEP OĞUZELİ BELEDİYESİ
73. GAZİANTEP ŞAHİNBEY BELEDİYESİ

74. GAZİANTEP ŞEHİTKAMİL BELEDİYESİ
75. GİRESUN ESİYE BELEDİYESİ
76. GİRESUN EYNESİL BELEDİYESİ
77. GİRESUN PİRAZİZ BELEDİYESİ
78. GİRESUN TİREBOLU BELEDİYESİ
79. İSTANBUL ATAŞEHİR BELEDİYESİ
80. İSTANBUL BAĞCILAR BELEDİYESİ
81. İSTANBUL BAKIRKÖY BELEDİYESİ
82. İSTANBUL BAŞAKŞEHİR BELEDİYESİ
83. İSTANBUL BEŞİKTAŞ BELEDİYESİ
84. İSTANBUL ESENYURT BELEDİYESİ
85. İSTANBUL EYÜPSULTAN BELEDİYESİ
86. İSTANBUL FATİH BELEDİYESİ
87. İSTANBUL KADIKÖY BELEDİYESİ
88. İSTANBUL KAĞITHANE BELEDİYESİ
89. İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
90. İSTANBUL KÜÇÜKÇEKMECE BELEDİYESİ
91. İSTANBUL MALTEPE BELEDİYESİ
92. İSTANBUL SARIYER BELEDİYESİ
93. İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ
94. İSTANBUL TUZLA BELEDİYESİ
95. İSTANBUL ÜMRANİYE BELEDİYESİ
96. İSTANBUL ÜSKÜDAR BELEDİYESİ
97. İZMİR BALÇOVA BELEDİYESİ
98. İZMİR BAYRAKLI BELEDİYESİ
99. İZMİR ÇEŞME BELEDİYESİ
100. İZMİR DİKİLİ BELEDİYESİ
101. İZMİR FOÇA BELEDİYESİ
102. İZMİR GAZİEMİR BELEDİYESİ
103. İZMİR KARABURUN BELEDİYESİ
104. İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
105. İZMİR KONAK BELEDİYESİ
106. İZMİR TİRE BELEDİYESİ
107. KARS KAĞIZMAN BELEDİYESİ
108. KAYSERİ DEVELİ BELEDİYESİ
109. KAYSERİ İNCESU BELEDİYESİ
110. KAYSERİ KOCASINAN BELEDİYESİ
111. KAYSERİ MELİKGAZİ BELEDİYESİ
112. KAYSERİ YAHYALI BELEDİYESİ
113. KIRIKKALE YAHŞİHAN BELEDİYESİ
114. KIRKLARELİ BABAESKİ BELEDİYESİ
115. KIRKLARELİ LÜLEBURGAZ BELEDİYESİ
116. KOCAELİ GEBZE BELEDİYESİ
117. KOCAELİ İZMİT BELEDİYESİ
118. KOCAELİ KÖRFEZ BELEDİYESİ
119. KONYA EREĞLİ BELEDİYESİ
120. MANİSA ALAŞEHİR BELEDİYESİ

121. MANİSA KULA BELEDİYESİ
122. MANİSA SARIGÖL BELEDİYESİ
123. MANİSA ŞEHZADELER BELEDİYESİ
124. MANİSA TURGUTLU BELEDİYESİ
125. MANİSA YUNUSEMRE BELEDİYESİ
126. MARDİN MİDYAT BELEDİYESİ
127. MERSİN BOZYAZI BELEDİYESİ
128. MERSİN GÜLNAR BELEDİYESİ
129. MERSİN MEZİTLİ BELEDİYESİ
130. MERSİN MUT BELEDİYESİ
131. MERSİN TARSUS BELEDİYESİ
132. MERSİN YENİŞEHİR BELEDİYESİ
133. MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ
134. MUĞLA DALAMAN BELEDİYESİ
135. MUĞLA DATÇA BELEDİYESİ
136. MUĞLA FETHİYE BELEDİYESİ
137. MUĞLA KÖYCEĞİZ BELEDİYESİ
138. MUĞLA MARMARİS BELEDİYESİ
139. MUĞLA MENTEŞE BELEDİYESİ
140. MUĞLA MİLAS BELEDİYESİ
141. MUĞLA ORTACA BELEDİYESİ
142. MUĞLA YATAĞAN BELEDİYESİ
143. NEVŞEHİR ACIGÖL BELEDİYESİ
144. NEVŞEHİR GÜLŞEHİR BELEDİYESİ
145. ORDU FATSA BELEDİYESİ
146. ORDU ÜNYE BELEDİYESİ
147. RİZE ARDEŞEN BELEDİYESİ
148. RİZE FINDIKLI BELEDİYESİ
149. RİZE PAZAR BELEDİYESİ
150. SAKARYA HENDEK BELEDİYESİ
151. SAKARYA PAMUKOVA BELEDİYESİ
152. SAMSUN ALAÇAM BELEDİYESİ
153. SAMSUN ÇARŞAMBA BELEDİYESİ
154. SİVAS YILDIZELİ BELEDİYESİ
155. TEKİRDAĞ ÇERKEZKÖY BELEDİYESİ
156. TEKİRDAĞ ÇORLU BELEDİYESİ
157. TEKİRDAĞ HAYRABOLU BELEDİYESİ
158. TEKİRDAĞ MALKARA BELEDİYESİ
159. TEKİRDAĞ MARMARAEREĞLİSİ BELEDİYESİ
160. TEKİRDAĞ SARAY BELEDİYESİ
161. TEKİRDAĞ SÜLEYMANPAŞA BELEDİYESİ
162. TEKİRDAĞ ŞARKÖY BELEDİYESİ
163. TRABZON AKÇAABAT BELEDİYESİ
164. TRABZON ORTAHİSAR BELEDİYESİ
165. ZONGULDAK ALAPLI BELEDİYESİ
166. ZONGULDAK ÇAYCUMA BELEDİYESİ
167. ZONGULDAK DEVREK BELEDİYESİ

MAHALLİ İDARE ŞİRKETİ VE BİRLİKLERİ

1. EGE BELEDİYELER BİRLİĞİ
2. İSTANBUL BOĞAZI BELEDİYELER BİRLİĞİ
3. ANFA ANKARA ALTINPARK İŞLETMELERİ LİMİTED ŞİRKETİ
4. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ANFA GÜVENLİK HİZMETLERİ VE SİSTEMLERİ LİMİTED ŞİRKETİ
5. ANKARA HALK EKMEK VE UN FABRİKASI ANONİM ŞİRKETİ
6. ANSET ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM KÜLTÜR İNŞAAT TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
7. ANTALYA İNSAN KAYNAKLARI ANONİM ŞİRKETİ
8. ANTALYA SOSYAL HİZMETLER ANONİM ŞİRKETİ
9. ANTALYA ULAŞIM HİZMETLERİ PETROL SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
10. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
11. BAĞ-KENT SAĞLIK EĞİTİM KÜLTÜR SANAT SOSYAL HİZMET TURİZM İNŞAAT GIDA TARIM PETROL TİCARET VE SANAYİ LİMİTED ŞİRKETİ
12. BALÇOVA TERMAL TURİZM VE OTELCİLİK TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
13. BALIKESİR TARIM ÜRÜNLERİ ANONİM ŞİRKETİ
14. BALPARK BALIKESİR OTOYOL İŞLETMELERİ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
15. BARTIN GIDA İNŞAAT PEYZAJ TURİZM NAKLİYE EĞİTİM AKARYAKIT TEMİZLİK SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ
16. BAYRAKLI BELEDİYESİ PERSONEL HİZMETLERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
17. BELBİM ELEKTRONİK PARA VE ÖDEME HİZMETLERİ ANONİM ŞİRKETİ
18. BELTUR BÜYÜK İSTANBUL EĞİTİM TURİZM VE SAĞLIK YATIRIMLARI İŞLETME VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
19. BEŞİKTAŞ BELEDİYESİ PERSONEL HİZMETLERİ ANONİM ŞİRKETİ
20. BİLECİK KAYI GIDA TEMİZLİK TURİZM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
21. BİNTED BURSA İNSAN KAYNAKLARI TAAHHÜT EĞİTİM DANIŞMANLIK HİZMETLERİ İMAR İNŞAAT VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
22. BUGSAŞ BAŞKENT ULAŞIM VE DOĞALGAZ HİZMETLERİ PROJE TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
23. BURFAŞ BURSA PARK BAHÇE SOSYAL VE KÜLTÜREL HİZMETLER TURİZM ÖZEL YURT İŞLETMECİLİĞİ İNŞAAT BASIN YAYIN İLAN MATBAACILIK REKLAMCILIK SANAYİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
24. ÇANKAYA BELEDİYESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
25. EDBEL EDREMİT BELEDİYESİ GIDA TURİZM JEOTERMAL TANITIM İNŞAAT TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
26. EDİRNE BELEDİYESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
27. ESTRAM HAFİF RAYLI SİSTEMLER ULAŞIM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
28. HAMİDİYE KAYNAK SULARI SANAYİ TURİZM VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
29. İSPARK İSTANBUL OTOYOL İŞLETMELERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
30. İSPER İSTANBUL PERSONEL YÖNETİM ANONİM ŞİRKETİ
31. İSTAÇ İSTANBUL ÇEVRE YÖNETİMİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
32. İSTANBUL AĞAÇ PEYZAJ EĞİTİM HİZMETLERİ VE HAYVANAT BAHÇESİ İŞLETMECİLİĞİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
33. İSTANBUL HALK EKMEK UN VE UNLU MADDELER GIDA SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
34. İSTANBUL KÜLTÜR VE SANAT ÜRÜNLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ

35. İSTANBUL SPOR ETKİNLİKLERİ VE İŞLETMECİLİĞİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
36. İZDOĞA İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÇEVRE KORUNMASI İYİLEŞTİRİLMESİ MÜSAVİRLİK VE PROJE HİZMETLERİ TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ
37. İZELMAN GENEL HİZMET OTOYOL ÖZEL EĞİTİM İTFAİYE VE SAĞLIK HİZMETLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
38. İZENERJİ İNSAN KAYNAKLARI TEMİZLİK BAKIM VE ORGANİZASYON ENERJİ YAYINCILIK REKLAM TURİZM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
39. İZFAŞ İZMİR FUARCILIK HİZMETLERİ KÜLTÜR VE SANAT İŞLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
40. İZMİR ULAŞIM HİZMETLERİ VE MAKİNA SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ
41. KAYMEK KAYSERİ MESLEKİ EĞİTİM VE KÜLTÜR ANONİM ŞİRKETİ
42. KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
43. KENT KARŞIYAKA SOSYAL TESİS İŞLETMELERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
44. MERSİN SU VE KANALİZASYON İDARESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
45. METROPOL İMAR İNŞAAT TAAHHÜT SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
46. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ EMEK PERSONEL LİMİTED ŞİRKETİ
47. NEVŞEHİR BELEDİYESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
48. PERAŞ DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ PERSONEL TEMİZLİK ULAŞIM SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
49. SAMSUN ANAKENT TURİZM TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
50. SASAY SAKARYA ÇEVRE ENERJİ İHTİYAÇ MADDELERİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
51. SİNOP BELEDİYESİ PERSONEL LİMİTED ŞİRKETİ
52. ŞAHİNBEY BELEDİYESİ PERSONEL ANONİM ŞİRKETİ
53. ŞEKABEL GIDA VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
54. TASFİYE HALİNDE İSTOT İZMİR SU OYUNLARI TERMAL TURİZM OTELCİLİK TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
55. TRABZON VE RİZE İLLERİ YEREL YÖNETİMLERİ KATI ATIK TESİSLERİ YAPMA VE İŞLETME BİRLİĞİ PERSONEL LİMİTED ŞİRKETİ
56. ULAŞIMPARK ULAŞTIRMA HİZMETLERİ TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
57. UŞAK BELEDİYESİ PERSONEL LİMİTED ŞİRKETİ
58. VAN MAVİ KENT KONUT İNŞAAT SANAYİ HİZMET TAŞIMA KÜLTÜR TURİZM VE YEREL HİZMETLER ANONİM ŞİRKETİ
59. YENİ ADANA İMAR İNŞAAT TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
60. YENİŞEHİR BELEDİYESİ PERSONEL LİMİTED ŞİRKETİ
61. YE-PA YENİMAHALLE GIDA YAYINCILIK TEMİZLİK ÇEVRE DÜZENLEME İNŞAAT TURİZM SANAYİ VE TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ

YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI

1. ANKARA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
2. ANTALYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
3. AYDIN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
4. BURSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
5. İZMİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
6. KOCAELİ VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
7. KONYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
8. MANİSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI

KALKINMA AJANSLARI

1. ANKARA KALKINMA AJANSI
2. BURSA ESKİŞEHİR BİLECİK KALKINMA AJANSI
3. İSTANBUL KALKINMA AJANSI

DİĞER KAMU İDARELERİ

1. AVRUPA BİRLİĞİ EĞİTİM VE GENÇLİK PROGRAMLARI MERKEZİ BAŞKANLIĞI (TÜRKİYE ULUSAL AJANSI)
2. ÇANAKKALE SAVAŞLARI GELİBOLU TARİHİ ALAN BAŞKANLIĞI
3. DİJİTAL DÖNÜŞÜM OFİSİ BAŞKANLIĞI
4. FİNANS OFİSİ BAŞKANLIĞI
5. İNSAN KAYNAKLARI OFİSİ BAŞKANLIĞI
6. MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI AKARYAKIT İKMAL VE NATO POL TESİSLERİ İŞLETME BAŞKANLIĞI
7. SPOR-TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
8. TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU
9. TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
10. TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
11. TÜRKİYE ÇEVRE AJANSI
12. YATIRIM OFİSİ BAŞKANLIĞI
13. YATIRIMCI TAZMİN MERKEZİ

DİĞER KAMU ŞİRKETLERİ

1. BANKALARARASI KART MERKEZİ ANONİM ŞİRKETİ (BKM)

EK 2: YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
Kamu İdarelerinin Malî Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Tespitlerin Değerlendirilmesi					
Kontrol Ortamı Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Risk Değerlendirme Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Kontrol Faaliyetleri Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Bilgi ve İletişim Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
İzleme Bileşenine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular					
Kamu İdaresi Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
• Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kayıtlara Alınmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
• Tahsis İşlemine Konu Edilen Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X	X	X
• Amortisman İşlemlerinin ve Kaydının Mevzuata Uygun Yapılmaması		X			
• Taşınmaz Satışlarının Doğru Muhasebeleştirilmemesi		X	X	X	X
• Kira Bedellerinin Mevzuata Uygun Belirlenmemesi ve Güncellenmesi		X	X		X
• Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralama İşlemlerinde Mevzuatta Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulünün Kullanılması	X	X	X		X
• Taşınmaz Kiralanması ve Sınırlı Aynı Hak Tesis Edilmesinde Bazı Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması	X		X	X	X
• Taşınmazların İşgalli Kullanımına İlişkin Yaptırımların Uygulanmaması		X	X	X	X
• Taşınmazların İhale Yapılmaksızın Kullanılması				X	X
Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Durumunun Değerlendirilmesi	X				
Bazı Kamu Gelirlerinin Tahsilat Süreçlerinde İdareler Arasında Koordinasyonu Sağlayan Bir Sistemin Bulunmaması	X	X	X	X	
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	X	X			
Malî Konuları İçeren Yönetmeliklerin Sayıştayın Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması	X	X			
Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi	X	X			
Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi				X	
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması	X	X	X	X	X
Taşınırıların Yönetilmesinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
Kamu Haznedarlığı Mevzuatına Aykırı Uygulamaların Bulunması	X	X		X	X
Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Karşılanaan Dağıtım Tesis Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketinden Talep Edilmemesi	X	X	X	X	X
Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödeneğin Giderleştirilmesi	X				
Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yapılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler	X	X			
Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler	X	X			
Mali Tabloların Hazırlanması ve Raporlanmasına İlişkin Tespitler	X	X	X		
• Bütçeye Dahil Edilmeyen ve Malî Tablolarda Raporlanmayan Hesapların Bulunması	X	X	X	X	X
• Yevmiye Kayıtlarının Usulüne Uygun Biçimde Tutulmaması	X	X	X		X
• Muhasebe Kayıtlarında Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması Sonucu Gelirlerin Hatalı Raporlanması	X	X			X
• Açılış Yevmiyesinde Hesapların Borç ve Alacak Tutarları ile Kaydedilmesi		X			
• Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması	X		X		X
• Mali Yıla İlişkin Mahsup İşlemleri Dışındaki Muhasebe Kayıtlarının İzleyen Yılda Yapılmaya Devam Edilmesi					X
Kamu İhale Mevzuatına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
• İhalelere İlişkin Temel İlkelere Uyumun Tam Sağlanmaması	X	X	X	X	X
• İhtiyaçların Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde İstisna Kapsamında Satın Alınması	X	X	X	X	X
• Mevzuatta Öngörülen Koşullar Sağlanmadığı Halde Pazarlık Usulünün Uygulanması	X	X	X	X	X
• İhale Usulleri ile Temin Edilmesi Gereken İhtiyaçların Doğrudan Temin ile Satın Alınması	X	X	X	X	X
• Doğrudan Temin ile Yapılan Alımlarda Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
• Yaklaşık Maliyetin Gerçekçi Hazırlanmaması		X			
• Yapım İşleri Kapsamında İşin Yürütülmesi ile Doğrudan İlişki Kurulamayan Araç Temin Edilmesi		X	X		
• Yapım İşlerine İlişkin Projelerin Hazırlanması ve Uygulanmasında Eksiklik ve Hatalar Bulunması		X	X	X	X
• Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışlarından Kaynaklanan Ek Kesin Teminatın Alınmaması				X	X

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
• Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilmesindeki Zorluklar	X				
• Sözleşmesi Feshedilen Yüklenicilerden Alınan Kesin Teminat Mektuplarının Güncelleme Yapılmadan Gelir Kaydedilmesi		X			
• Yapım İşlerinde Kesin Kabul Tarihine Kadar Kesin Teminat Mektubu Tutarının Yarısının Tutulması Zorunluluğuna Uyulmaması		X			
• Kesin Kabulden İtibaren Yükleniciye Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapılması	X				
• Yapım İşlerinde İnşaat Sigortasına (Bütün Riskler) İlişkin Yükümlülüklerin Tam Olarak Yerine Getirilmemesi	X	X	X	X	X
• Yapım İşlerinde Alt Yüklenici Çalıştırılmasında Karşılaşılan Hatalı Uygulamalar Bulunması			X	X	X
• Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması				X	X
• İhale Komisyonu, Kontrol Teşkilatı ve Muayene Kabul Komisyonunun Usulüne Uygun Kurulmaması				X	X
• Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda Kamu İhale Kurulunun Uygun Görüşü Olmadan Limitin Aşılması	X				X
Devlet İhale Mevzuatına Göre Yürütülen İşlemlere İlişkin Tespitler					X
• İhale Aşamasına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması					X
• İhale Sonuçlandıktan Sonra Yapılacak İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması					X
• Devlet İhale Kanunu Uyarınca Yapılan İhalelerde İsteklilerin Yasaklı Olup Olmadığına İlişkin Kontrollerin Yapılmaması				X	
Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Karşılanan Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelerin Kişisel Sorumluluğu Bulunan Personele Rücuuna Yönelik Süreçlerin İşletilmemesi	X	X	X	X	X
Döner Sermaye Malî Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	X	X			
Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması		X		X	
İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalardan Katma Değer Vergisinin Alınmaması				X	X
Araç Kiralamalarında Taşıtların Menşei ve Silindir Hacimlerine İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X			
Yapım İşi İhalelerinde Hafriyat Döküm Alanlarının Belirlenmemesi ve Takibinin Yapılmaması	X	X	X		

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
İlgili Mevzuatında Zorunlu Tutulmamasına Rağmen Elektrik ve Su Abonelikleri İçin Güvence Bedeli Ödenmesi			X		
İşçilere Yıllık Fazla Çalışma Sınırı Olan İki Yüz Yetmiş Saatin Üzerinde Fazla Çalışma Yaptırılması	X	X			
4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması Sonucu Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları	X	X			
Kanunda Sayılan Haller Dışında Dolu Kadroya Vekâlet Ettirilmesi ve Vekâlet Ettirilen Kişinin Harcama Yetkililiği Görevini Yapması			X		
İdari Para Cezası Uygulamalarında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X			
Koruyucu Giyim Malzemesi Verilmesinde Toplu Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	X
Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapılması					X
Tasarruf Tedbirleri Genelgesine Aykırı Uygulamalar Bulunması					X
Genel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular					
5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hükümlerine Aykırı Olarak Genel Bütçe Kapsamındaki Bazı Kamu İdarelerinin Kullanımlarında Özel Hesaplar Bulunması	X				
Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin Düzenlenmesi Sürecindeki Mevzuata Aykırılıklar Nedeniyle Hazinesin Gelir Kaybına Uğraması	X				
Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütülmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması	X				
161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması	X				
Katma Değer Vergisi İade İşlemlerine İlişkin Tespitler	X	X	X	X	
KDV İadesi İşlemlerinden Elde Edilen Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması	X	X	X		
Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması		X	X	X	
İndirimli Oran Uygulaması Kapsamında Yapılan KDV İadelerine İlişkin Tespitler				X	
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	X	
Millî Eğitim Bakanlığında Zorunlu Çalışma Yükümlülüğünün Etkin Bir Şekilde Uygulanmaması	X				

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
Memuriyet Mahalli Dışına Geçici Görevle Gönderilen Personele Ödenmesi Gereken Gider Kalemlerinin Hizmet Alımı Suretiyle Gerçekleştirilmesi	X				
Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Yapılan Faaliyet ve Alacak Hesaplarına İlişkin Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi				X	X
Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Alacakların ve Yapılan Tahsilatın Mali Tablolarda Doğru Şekilde Gösterilmemesi					X
Kentsel Dönüşüm Uygulaması Yapan Belediyelerin Yükümlülüklerine İlişkin Takip Mekanizmasının İlgili Bakanlıkça Oluşturulmaması					X
Özel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular					
Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması	X	X	X	X	
Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklerde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler	X				
Bazı Üniversitelerde Akademik Kadro İlanlarında Objektif Olmayan Ek Koşullara Yer Verilmesi		X			
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması ve İade Edilmesi Gereken Kurum Katkısının Takip Edilmemesi	X	X	X	X	X
Yükseköğretim Kurumlarına Ait Taşınmazların Bedelsiz Kullandırılması	X				
Maden Sahalarının Rehabilitasyon Çalışmalarının Tam ve Zamanında Yapılmaması ve Kontrol Eksikliği	X	X			
Ulusal Orman Envanterinin Geliştirilmesi İhtiyacının Bulunması	X	X			
Döner Sermaye Kapsamında Bulunan İşletmelere Ait Giderlerin (Elektrik, Doğalgaz vs.) Üniversite Bütçesinden Ödenmesi			X		
Tıbbi Cihaz Alımlarında Hatalı Uygulamalar Bulunması					X
Âtıl Durumda Olan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitüler Bulunması, Akademik ve İdari Personel İstihdam Edilmesi					X
Tek Muhasebe Birimi Bulunmasına Rağmen Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması		X			
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara İlişkin Konular					
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar	X				
Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular					
Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi	X				

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Takibinde kuruma Ait Bilgi İşlem Sistemleri Arasında Entegrasyonun Sağlanmaması Olması		X	X	X	X
Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden ve Belediye Şirketlerinden Prim Alacaklarının Tahsil Edilememesi			X	X	X
Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatın Emanetler Hesabında Bekletilmesi		X			
Sosyal Güvenlik Kurumunun Faaliyet ve Alacak Hesaplarına Ait Tahsilatın Emanetler Hesabında İzlenmesi		X	X	X	X
Mahallî İdarelere İlişkin Konular					
Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması	X	X	X	X	X
Belediyelerde Gelir Tahsilat Oranının Düşük Düzeyde Olması	X	X			X
Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk, Tahsil ve Aktarımında Eksiklikler Bulunması	X	X	X	X	X
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerlerinin Takip ve Denetiminin Yapılmaması	X	X	X	X	X
Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Otopark Gelirlerinin Takibi, Tahsili, Değerlendirilmesi ve Aktarılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
İmar Mevzuatına Uygun Olmayan Yapılarla İlgili İdari Müeyyidelerin Uygulanmaması					X
Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X	X
Gecekondu Fon Gelirlerinin Yönetilmesinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Harç Alınan Hizmetler İçin Ayrıca Ücret Talep Edilmesi				X	X
Ambalaj Atıklarının Toplanmasına İlişkin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Devredilmesi	X	X	X		
Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi ve Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X		
Mahalli İdare Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X	X
• Belediye ve İl Özel İdarelerinin Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
• Belediye Gayrimenkulleri İçin Ecrimisil Uygulamasının Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	X				
• Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X				

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
• İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması	X				
• İmar Planında Park Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerin Ticari Amaçla Kullanılması	X				
• Belediye ve İl Özel İdaresi Taşınmazlarının Bedelsiz Kullandırılması		X	X	X	X
Belediyelerde Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi	X	X	X		X
Belediye, Bağlı İdareleri ve Belediye Şirketlerinin Borçlanma İşlemlerinde Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Bakanlıklar ve Merkezî İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler	X				
Bütçe İçi İşletmelere Ait Hesap ve İşlemlerde Hatalı Uygulamalar Bulunması				X	X
Belediyelerin Sahipsiz Hayvanlara İlişkin Görev ve Sorumluluklarını Tam Olarak Yerine Getirmemesi				X	X
Kadınlar ve Çocuklar İçin Konukevlerinin Açılmaması					X
Taşıt Kiralaması ile İlgisi Olmayan İhalelerin İçinde Binek Araç Temin Edilmesi					X
Afet ve Acil Durum Plânlarının Hazırlanmaması					X
Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması	X	X	X	X	X
Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Yapılan Ödenek Aktarımlarında Hatalı Uygulamalar Bulunması	X	X	X	X	X
Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması	X	X	X	X	X
Belediye ve Özel İdarelerin Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri	X	X	X	X	X
Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler	X				
Belediyeler Tarafından Sivil Toplum Kuruluşlarına Ayni ve Nakdi Yardım Yapılmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	X	X			
Engelli Personel Çalıştırılması ile Sosyal Hizmetler Kanunu Gereğince Çalıştırılması Gereken Personele Dair Kurallara Uyulmaması	X	X			
Mevzuatında Belirtilen Koşulları Taşımayan Personelin İstihdam Edilmesi	X	X			
Sözleşmeli Personelin İdari Kadroda Görevlendirilmesi			X		
Belediye Şirketlerinin Personel İstihdamında Yapılan Hatalı Uygulamalar			X		

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
Belediye Şirketlerinin Diğer Belediye Şirketlerinden Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Yapması			X		
Şirket Personelinin Herhangi Bir Sözleşme Olmaksızın Şirketin Ortağı Olan Belediyede Görevlendirilmesi			X	X	X
Belediye Şirketlerinin İŞKUR'a Bildirim Yapmadan Personel Alması			X		
Özel Kalem Müdürlüğü Kadrosuna Yapılan Atamaların Amacına Uygun Olmaması	X	X			
Bütçe Emanetlerine Alınan Tutarların Mevzuatta Öngörülen Sıralamaya Uygun Ödenmemesi	X	X	X	X	X
Yeraltı Suyu Kuyularının İzinsiz Açılması			X		X
Sondaj İzni Verilen Kuyulardan Faydalı Tüketim Miktarına İlişkin Takip ve Denetimlerin Yapılmaması				X	X
Su Kayıplarını Azaltmaya Yönelik Bazı Faaliyetlerin Yerine Getirilmemesi	X	X	X	X	X
Yağmur Sularının Uzaklaştırılması İçin Yapılan Harcamaların İlgili Belediyelerden Tahsil Edilmemesi				X	X
Atık Su Arıtma Tesisleri İçin Elektrik Enerjisine İlişkin Teşvikten Yararlanılmaması				X	X
İşletme Hakkı Şirketlere Devredilen Büyükşehir Belediyesi Taşınmazlarına İlişkin Hatalı Uygulamalar Bulunması			X	X	X
Şirket Çalışanları ve Aile Fertlerinin Özel Sağlık Sigortası Harcamalarının Belediye Şirketi Bütçesinden Karşılanması			X	X	X
Büyükşehir Belediyesi Tarafından İlçe Belediyelerine Aktarılması Gereken Kazı Bedellerinin Aktarılmaması	X	X	X		
Hidrolik Kaynaklara Dayalı Elektrik Üretim Lisans Harcının Takip ve Tahsilinin Yapılmaması		X			
Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme					
Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X				
Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X				
Veri Kayıt Sistemlerinin Değerlendirilmesi	X				
Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X				
Mevzuat Önerileri					
Üniversite Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezlerinin Denetlenmesine İlişkin Usul ve Esasların Belirlenmemiş Olması					X
Belediye Borçlanmasına İlişkin Hükümlerin Açık/Anlaşılır Olmaması					X
5018 sayılı Kanun'a Ekli Cetvellerde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına Yer Verilmemesinin Sorunlara Yol Açması	X				

BULGU BAŞLIĞI	2019	2020	2021	2022	2023
Üniversitelere Ait İktisadi İşletmelerin Hukuki Altyapısında Eksiklikler Olması	X	X			X
Üniversitelerde Araştırma Dekanlığı ve Öğrenci İşleri Dekanlığı Kurulmasının Hukuki Altyapısının Bulunmaması					X
Üniversitelerin Kütüphane Veri Tabanı Alım Hizmetlerinde Koordinasyon ve İş Birliği Bulunmaması	X	X			
Yurtdışı Teşkilatına Gönderilen Avansların Kapatılma Sürelerine İlişkin Düzenlemenin Mevcut İhtiyacı Karşılayamaması	X	X	X		
Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermek Amacıyla Mevzuat Düzenlemesine İhtiyaç Duyulması	X	X		X	
Kalkınma Ajanslarında Taşınır Yönetimine Dair Herhangi Bir İç Düzenleme Bulunmaması	X				
Gençlik ve Spor Bakanlığı İl ve İlçe Müdürlüklerinin Malî İş ve İşlemlerinin Bakanlığın Muhasebe Sistemi Dışında Yürütülmesi, Bütçe, Kesin Hesap ve Malî Tablolarına Dâhil Edilmemesi			X		
Kamu İdareleri Aleyhine Adli Yargıda Sonuçlanan Davalarda Hükmolunan Tutarlar İçin Doğrudan İcraya Gidilmesinin Kamu İdareleri Bütçelerine İlave Malî Yük Getirmesi			X		
Engelli Evde Bakım Ödemelerine İlişkin Usul ve Esasları Belirleyen Yönetmeliğin Bakanlık Tarafından Çıkarılmaması	X				
Amatör Spor Kulübü Kavramının Tanımlanması İhtiyacının Bulunması		X	X	X	