



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

MUŞ BELEDİYESİ

2022 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Kasım 2023



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



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



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	9
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	9
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	9
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	10
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	12
7.	DENETİM BULGULARI.....	12
8.	EKLER.....	51

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1:Personel Durumu	2
Tablo 2:2022 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenek Tablosu	3
Tablo 3:2022 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu	4
Tablo 4:2022 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu.....	4
Tablo 5:Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri.....	5
Tablo 6:Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri.....	6
Tablo 7:Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler	6
Tablo 8:Bilanço ve Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli Farkları	21
Tablo 9: Belediyenin 2022 Yılsonu İtibari ile Borç Durumu.....	33
Tablo 10:Tahsilat/Tahakkuk Oranları Düşük Olan Gelir Kalemleri (TL)	35

KISALTMALAR

DİK	: Devlet İhale Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MKE	: Makine Kimya Endüstrisi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TL	: Türk Lirası
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Taşınmaz Takas İşlemlerinin Mali Tablolara Yansıtılmaması
2. Tahsisli Kullanılan ve Tahsis Edilen Taşınmazların Varlık Hesaplarında İzlenmemesi
3. İlk Madde ve Malzeme Hesabının Hatalı Kullanılması
4. Belediye Tarafından Kiraya Verilen Taşınmazlardan Alınan Bedellere İlişkin Muhasebe Kaydının Hatalı Yapılması
5. İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli Tutarları ile Mali Tablolarda Yer Alan Tutarların Uyuşmaması

B. Diğer Bulgular

1. Belediye Taşınmazlarının Ecrimisil Karşılığında Kullanılması
2. Kamu İhale Kanunu Kapsamında Yapılması Gereken Bazı Satın Almaların Avans Verilmek Suretiyle Piyasadan Temin Edilmesi
3. Doğrudan Temin Yöntemiyle Yapılan Muhtelif Satın Alımlar İçin Mevzuatta Öngörülen Usullere Uyulmaması
4. Belediye Sınırları Dahilinde Ticari Taksi, Dolmuş ve Servis Plakalarının Kullanım Hakkının Verilmesinde Hatalı Uygulamalar Yapılması
5. Bina Vergisi Tarh ve Tahakkuk İşlemlerinde Bina İnşaat Sınıflarının Yanlış Tespit Edilmesi
6. Borçlanma Sınırının Aşılması
7. Gelir Kalemlerinde Tahsilat/Tahakkuk Oranlarının Düşük Olması
8. Harcamalara Katılma Paylarının Tahakkuk ve Tahsilinin Yapılmaması
9. Ambalaj Atıklarının Toplanması İşinin Devlet İhale Kanununa Göre İhale Edilmemesi
10. Kamulaştırma İşlemlerinin Tapu İdaresi Nezdinde Takip Edilmemesi
11. Telekomünikasyon Alt Yapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsilinin Yapılmaması

12. Belediyenin Su Gelirleri Üzerinden Hesaplanacak Katma Değer Vergisinde Hatalı Uygulamalar Yapılması

13. Hurdaya Ayrılan Taşınırın İlgili Muhasebe Hesaplarında İzlenmemesi

14. Sözleşmelere Dayanılarak Girişilen Taahhüt Tutarlarına İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Yapılması

15. Belediye Lehine Karara Bağlanan Davalardan Tahsil Edilen Avukatlık Vekalet Ücretlerinin %5'lik Kısmının Bütçeye Gelir Kaydedilmemesi

16. Hurda İşlemlerinin Sağlıklı Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlayacak Hurda Yönetim Sistemi Kurulmaması

17. İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kanunun Öngördüğü Şekilde Kullanılmaması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

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

Muş Belediyesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde, genel yönetim kapsamında yer almakta olup faaliyetlerini 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun verdiği yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürütmektedir.

Kamu İdaresinin temel mevzuatı 5393 sayılı Belediye Kanunu olup bu Kanun'da kurumun görev, yetki, sorumlulukları ile organları, teşkilatı, bütçe ve denetimi gibi temel hususlar düzenlenmektedir. 5393 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde, belediyelerin mahalli müşterek nitelikte olmak şartıyla; kentsel altyapı, çevre sağlığı, temizlik, katı atık, zabıta, itfaiye, mezarlıklar, park ve yeşil alanlar, konut, kültür ve sanat, öğrenci yurtları, sosyal hizmetler, nikâh ve benzeri hizmetleri yapacağı veya yaptıracığı, bunun yanı sıra devlet okullarının ve mabetlerin tüm ihtiyaçlarını karşılayabileceği, sağlıkla ilgili tesisler açabileceği, sporu teşvik edebileceği ve gıda bankacılığı yapabileceği hüküm altına alınmıştır.

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

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

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5393 sayılı Kanun'da Belediye organları; Belediye Meclisi, Belediye Encümeni ve Belediye Başkanı olarak öngörülmüştür. Karar organı olan Belediye Meclisi, biri Belediye Başkanı olmak üzere 32 üyeden oluşmaktadır.

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

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

Muş Belediyesinin teşkilat yapısında, doğrudan Başkana bağlı 4 birim belirlenmiştir. Bunlar Özel Kalem Müdürlüğü, Basın Yayın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü, Hukuk İşleri Müdürlüğü ve Teftiş Kurulu Müdürlüğü'dür. Başkana bağlı memurlar arasından atanan 3 başkan yardımcısı, meclis üyeleri arasından atanan 2 başkan yardımcısı görev yapmaktadır. Belediyenin 19 hizmet birimi, alan ve amaçlarına göre ilgili başkan yardımcılığına bağlıdır.

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

Tablo 1:Personel Durumu

Personel İstihdam Türü	İhdas Edilmiş Dolu Kadro Sayısı	Norm Kadro Sayısı
Memur	46	397
Sözleşmeli Personel	12	-
Kadrolu İşçi	144	190
Toplam	202	587
696 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel	400	-

1.3. Mali Yapı

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

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

Muş Belediyesinin 2022 yılı bütçe ödenekleri, tahmini bütçe gider ve gelirleri ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 2:2022 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenek Tablosu

E-Kod 1	Giderin Türü	Geçen Yıldan Dev. Ödenek (TL)	Bütçe İle Verilen Ödenek (TL)	Ek Bütçe ile Verilen Ödenek (TL)	Eklene Ödenek (TL)	Düşülen Ödenek (TL)	Ödenek Toplamı (TL)	Bütçe Gideri Toplamı (TL)	İptal Edilen Ödenek (TL)
01	Personel Giderleri	0,00	35.929.348,88	0,00	10.231.437,55	2.512.931,61	43.647.854,82	39.062.859,59	4.584.995,23
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	0,00	5.784.116,99	0,00	1.128.494,75	145.442,05	6.767.169,69	5.826.593,17	940.576,52
03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	0,00	135.334.714,00	85.000.000,00	25.938.663,18	12.599.878,41	233.673.498,77	219.486.625,17	14.186.873,60
04	Faiz Giderleri	0,00	20.000.000,00	0,00	0,00	0,00	20.000.000,00	19.996.461,78	3.538,22
05	Cari Transferler	0,00	8.247.152,45	0,00	3.816.072,42	666.816,60	11.396.408,27	10.444.748,43	951.659,84
06	Sermaye Giderleri	0,00	44.976.837,68	75.000.000,00	463.865,50	6.261.309,34	114.179.393,84	113.329.677,66	849.716,18
07	Sermaye Transferleri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
08	Borç Verme	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09	Yedek Ödenek	0,00	19.727.830,00	0,00	0,00	19.392.155,39	335.674,61	0,00	335.674,61
Toplam		0,00	270.000.000,00	160.000.000,00	41.578.533,40	41.578.533,40	430.000.000,00	408.146.965,80	21.853.034,20

Muş Belediyesinin 2022 mali yılı bütçesi ile 270.000.000,00 TL ödenek öngörülmüş olup yıl içinde ek bütçe ile verilen ödenek ve eklene ve düşülen ödenekle birlikte 2022 yılı ödenek toplamı yine 430.000.000,00 TL olmuştur. Yıl içinde 408.146.965,80 TL bütçe gideri

yapılmış, 21.853.034,20 TL ödenek iptal edilmiştir.

Tablo 3:2022 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu

Bütçe Gelirinin Ekonomik Kodu	Bütçe Gelir Tahmini (TL)	Tahsilat Tutarı (TL)	Red ve İadeler (TL)	Net Tahsilat (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Vergi Gelirleri	28.591.990,00	16.519.870,13	55.069,53	16.464.800,60	57,59
03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	32.502.565,00	21.579.762,27	106.363,71	21.473.398,56	66,07
04- Alınan Bağış ve Yardımlar	9.775.000,00	39.225.582,73	0,00	39.225.528,73	401,28
05- Diğer Gelirler	199.130.445,00	307.515.089,72	12.066,69	307.503.023,03	154,42
Toplam	270.000.000,00	384.840.304,85	173.499,93	384.666.750,92	142,47

Buna göre 2022 yılında net bütçe geliri %142,47 seviyesinde gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri (%57,59), teşebbüs ve mülkiyet gelirleri (%66,07) ile beklenenin altında, alınan bağış ve yardımlar (%401,28) ve diğer gelirler ise (%154,42) olarak beklenen seviyenin çok üstünde gerçekleşmiştir.

Tablo 4:2022 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu

Bütçe Giderinin Ekonomik Kodu	Bütçe (Başlangıç) Ödeneği (TL)	Bütçe Gideri (Gerçekleşen) Tutar (TL)	Gerçekleşme Yüzdesi (%)
01- Personel Giderleri	43.647.854,82	39.062.859,59	89,50
02-Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	6.767.169,69	5.826.593,17	86,10
03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri	233.673.498,77	219.486.625,17	93,93
04-Faiz Giderleri	20.000.000,00	19.996.461,78	99,98
05-Cari Transferler	11.396.408,27	10.444.748,43	91,65
06-Sermaye Giderleri	114.179.393,84	113.329.677,66	99,26
09-Yedek Ödenek	335.674,61	-	-
Toplam	430.000.000,00	408.146.965,80	94,92

Muş Belediyesinin 2022 yılı başlangıç bütçesi 270.000.000,00 TL olup yılı içerisinde 160.000.000,00 TL ek bütçe ile 430.000.000,00 TL'ye ulaşmış ve 408.146.965,80 TL gerçekleşmiştir. Kurumun 2022 yılında bütçe giderleri %94,92 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Personel giderleri %89,50 ile sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri %86,10 oranında beklenenin biraz altında gerçekleşirken, mal ve hizmet alım giderleri %93,93, faiz giderleri %99,98, cari transferler %91,65 ve sermaye giderleri %99,26 ile beklenen seviyelerde gerçekleşmiştir.

Belediyenin bütçe gelirler ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri ve 2021 yılının 2020 yılına, 2022 yılının 2021 yılına göre değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 5:Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2020 Yılı (TL) (A)	2021 Yılı (TL) (B)	2022 Yılı (TL) (C)	2021-2020 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2022-2021 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Vergi Gelirleri	9.180.066,08	10.333.321,00	16.519.870,13	12,56	59,87
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	13.250.636,71	15.811.535,64	21.579.762,27	19,33	36,48
Alınan Bağış ve Yardımlar	4.367.261,23	11.889.150,00	39.225.582,73	172,23	229,93
Diğer Gelirler	97.679.905,72	163.587.433,88	307.515.089,72	67,47	87,98
Toplam	124.477.869,74	201.621.440,52	384.840.304,85	62,00	90,87
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	71.614,25	288.456,47	173.499,93	302,79	-39,85
Net Toplam	124.406.255,49	201.332.984,06	384.666.804,92	61,86	91,06

Tablodaki veriler dikkate alındığında, 2022 yılında bütçe gelirleri bir önceki yıla göre 183.218.864,33 TL'lik (%90,87) artış göstermiştir. Bu çerçevede; vergi gelirlerinde 6.186.549,13 TL (%59,87), teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde 5.768.226,63 TL (%36,48), alınan bağış ve yardım 27.336.432,73 TL (%229,93) ve diğer gelirlerde 143.927.655,84 TL (%87,98) tutarlarındaki artışlar toplam artış üzerinde belirleyici olmuştur. Artışın alınan bağış ve yardımlar ve diğer gelirlerden kaynaklandığı görülmektedir.

Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2020-2022) Seyri

Bütçe Giderlerinin Çeşidi	2020 Yılı (TL) (A)	2021 Yılı (TL) (B)	2022 Yılı (TL) (C)	2021-2020 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2022-2021 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	24.727.933,65	25.979.886,96	39.062.859,59	5,06	50,36
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	4.364.731,67	4.617.915,20	5.826.593,17	5,80	26,17
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	71.251.846,74	101.643.717,70	219.486.625,17	42,65	115,94
Faiz Giderleri	11.719.041,78	15.289.550,09	19.996.461,78	30,47	30,79
Cari Transferler	1.594.008,60	17.447.164,35	10.444.748,43	994,55	-40,13
Sermaye Giderleri	35.003.082,76	31.224.352,41	113.329.667,66	-10,80	262,95
Toplam	148.660.645,20	196.202.586,71	408.146.955,80	31,98	108,02

Belediyenin bütçe giderleri toplamı 2022 yılında 2021 yılına göre 211.944.369,09 TL (%108,02) artmıştır. Gider kalemleri incelendiğinde; 2022 yılında personel giderlerinin 13.082.972,63 TL (%50,36), sosyal güvenlik kurumlarına devlet prim giderlerinin 1.208.677,97 TL (%26,17), mal ve hizmet alımı giderlerinin 117.842.907,47 TL (%115,94), faiz giderlerinin 4.706.911,69 TL (%30,79) ve sermaye giderlerinin ise 82.105.315,25 TL (%262,95) arttığı görülmektedir. Bunun yanında cari transfer giderlerinde 7.002.415,92 TL (%40,13) azalış olmuştur.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın belediyenin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2022 yılı Faaliyet Gideri 169.746.078,81 TL, Faaliyet Geliri 412.317.837,30 TL olup Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu ise 242.571.758,49 TL olarak gerçekleşmiştir.

Muş Belediyesinin doğrudan hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 7: Belediyenin Doğrudan Hissedarı Olduğu Şirketler

Sıra No	Şirketin Adı	Toplam Sermaye Tutarı (TL)	Belediyenin Sahip Olduğu Sermaye Tutarı (TL)	Hisse Oranı (%)
1	Muş Bld. Tem. Hiz. Gıda Nak. San ve Tic. Ltd. Şti	25.782.550	25.782.550	% 100

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

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

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

1.4.2. Kamu İdaresinin Raporlama Sistemi

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

- a) Mizan cetveli
- b) Temel mali tablolar
 - 1) Bilanço
 - 2) Faaliyet sonuçları tablosu
 - 3) Nakit akış tablosu
- c) Diğer mali tablolar
 - 1) Bütçe uygulama sonuçları tablosu
 - 2) Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu

- 3) Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- 4) Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 5) Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 6) Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu
- 7) Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu
- 8) Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu
- 9) Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu
- 10) Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu.

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

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

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

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

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

Görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.

31.12.2005 tarihli ve 26040 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesinde, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanacağı, kamu idarelerinin, malî ve malî olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü bulunduğu, ayrıca Kanun'a ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanarak 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şart belirlenmiştir.

Muş Belediyesinde iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması kapsamında yapılan incelemeler sonucunda iç kontrol sistemleri ile ilgili tespitler aşağıda kısaca belirtilmiştir:

Kontrol Ortamı Standartları

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiş ve kurumun web sitesinde yayımlanmıştır.

İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir. Personelin işe alınması, yer değiştirilmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikasına ilişkin çalışmalar vardır fakat yeterli seviyede değildir. Hassas görevlere ilişkin prosedürlere ilişkin çalışmalar vardır fakat yeterli seviyede değildir.

Risk Değerlendirme Standartları

Stratejik plan zamanında yayımlanmış ve içerik açısından mevzuata uygundur. İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır.

İdare iç kontrol risklerini belirlememiştir ve ayrıca risklerin değerlendirilmesine yönelik herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Kontrol Faaliyetleri Standartları

İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır. Yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır. İdarede yapılan görevlendirmelerde, bunları farklı kişiler arasında dağıtılarak "görevler ayrılığı" ilkesine uyulmuştur. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmemiştir.

Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmamıştır. Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcut değildir.

Bilgi ve İletişim Standartları

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır fakat idare Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlamamıştır.

İzleme Standartları

İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, iç kontrol birimi olmadığı ve iç kontrole ilişkin bir çalışma olmadığı için değerlendirilmemektedir. Kamu idaresinde iç denetim birimi kurulmamıştır. İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışması mevcut değildir.

Sonuç olarak; İdare bünyesinde iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi yönünde iç kontrol mevzuatı gereklerinin büyük ölçüde yerine getirilmediği görülmüştür.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Muş Belediyesi'nin 2022 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

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

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

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

BULGU 1: Taşınmaz Takas İşlemlerinin Mali Tablolara Yansıtılmaması

Belediyenin maddi duran varlıklarında kayıtlı taşınmazların, gerçek veya tüzel kişilere ait taşınmazlar ile takas edilmesi işlemlerinin kurum muhasebe kayıtlarına yansıtılmamıştır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin (h) bendinde; "mahallî müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek" belediyenin yetkileri ve imtiyazları arasında sayılmış olup 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun "Trampa yolu ile kamulaştırma" başlıklı 26'ncı maddesinde de; mal sahibinin kabul etmesi halinde kamulaştırma bedeli yerine, idarenin kamu hizmetine tahsis edilmemiş olan taşınmaz mallarından, bu bedeli kısmen veya tamamen

karşılacak miktarının verilebileceği, kamulaştırma bedeli yerine verilecek taşınmaz malın değerinin, idarenin ihale komisyonunca yoksa bu amaçla kuracağı bir komisyonca tespit edileceği, taşınmaz mal bedelleri arasındaki farkın taraflarca nakit olarak karşılanacağı, ancak idarenin vereceği taşınmaz malın değerinin, kamulaştırma bedelinin yüzde yüzyirmisini aşamayacağı şeklinde düzenlemeler yapılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "Kayıt zamanı" başlıklı 50'nci maddesinde, her türlü ekonomik değerın muhasebeleştirilmesi gerektiği ve her muhasebe kaydının belgeye dayanacağı belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesinde ise, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan incelemede; Belediye tarafından gerçek veya tüzel kişilerle yapılan gayrimenkul takas işlemlerinin muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak, mevcut durum ve yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, ekonomik değeri olan her bir mali işlemin, dayanağı belgeler ile muhasebe kayıtlarına konu edilmesi gerekli olup İdare tarafından gerçekleştirilen taşınmaz takas işlemlerinin de bu kapsamda mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir.

BULGU 2: Tahsisli Kullanılan ve Tahsis Edilen Taşınmazların Varlık Hesaplarında İzlenmemesi

Belediyenin mülkiyetinde bulunan taşınmazlardan diğer kurum ve kuruluşlara tahsis edilenler ile kamu idarelerince Belediyeye tahsisli olarak kullandırılan taşınmazların ilgili varlık hesaplarında izlenmediği görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde, belediyelerin kendilerine ait taşınmazları, asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelli veya bedelsiz olarak kamu kurum ve kuruluşlarına devredebileceği veya süresi 25 yılı geçmemek üzere tahsis edebileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan kamu kurum ve kuruluşları tarafından görev alanına giren işlerde kullanılmak üzere belediyelere de taşınmaz tahsisi yapılabilir. Bu doğrultuda tahsis edilen veya tahsisli kullanılan taşınmazların mali tablolarda görünmesini teminen gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Nitekim Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130 ve 132'nci maddeleri ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 188, 189, 190, 191 ve 192'nci

maddelerinde tahsis edilen taşınmazların niteliklerine göre, 250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252 Binalar Hesabında izleneceği belirtilmiştir. Bu amaçla Mahalli İdareler Detaylı Hesap Planında yardımcı hesaplar belirlenmiş ve tesis edilen 02 Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar, 03 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesaplarında kamu idaresince takip edileceği hükmüne yer verilmiştir.

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

“(1) Tahsisli taşınmazlarla ilgili olarak harcamalara katılma payı da dâhil olmak üzere her türlü malî yükümlülükler ve diğer giderler, tahsis yapılan kamu idaresi tarafından ödenir.” hükmüne göre de tahsisli taşınmazlar ile ilgili her türden giderin tahsis yapılan kurum tarafından karşılanması, dolayısıyla da muhasebe kayıtlarının, tesis edilen bu işlemlere göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu haliyle de tahsisli taşınmazların tahsis bilgisinin muhasebe kayıtlarında ilgili yardımcı hesaplarda belli edilmesi, idarenin tahsise konu taşınmazları üzerindeki malî yükümlülükleri açısından anlam kazanmaktadır.

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

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

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

Ayrılmış Amortisman Tutarı) borç, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilecektir. Bu kayıtlar taşınmaz tahsisli olarak kullanan idarenin taşınmaza ilişkin harcamalarını muhasebeleştirilen ilgili muhasebe birimlerince yapılacaktır.”

denildiğinden, taşınmaz tahsis eden ya da taşınmaz tahsisi sağlanan her iki taraftaki idarelerin muhasebe kayıtları açısından, 500 Net Değer Hesabı ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabının tahsis işleminin sonuçlarından etkilendiği açıktır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; taşınmazların yönetimi ve kontrolü için, idarelerce tahsis edilen ve tahsisli kullanılan taşınmazlarla ilgili farklı bir kayıt düzeninin bulunduğu ve bu şekilde kullanılan taşınmazlarla ilgili yapılacak kayıtların da buna uygun olarak tutulmasının gerektiği değerlendirilmektedir. Belediye, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden biri olan tam açıklama kavramı uyarınca varlıklarının gerçek durumunun mali tablolarda yer almasını sağlamalıdır.

Yapılan incelemede, belediye tarafından diğer kurumlardan tahsisli olarak alınan ve belediyenin kullanımında bulunan 24 adet taşınmaz ile mülkiyeti Belediyeye ait olup çeşitli kamu kurum ve kuruluşuna tahsis edilen 2 adet taşınmazın muhasebe kayıtlarında izlenmediği tespit edilmiştir. Bu durum, Belediyenin 2022 yılı Bilançosunda, söz konusu taşınmaz hesapları (02 ve 03 alt kodlarında) ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 500.11/12/13 Net Değer Hesabı itibarıyla doğru ve güvenilir bilgi sunmamasına neden olmaktadır.

Sonuç olarak, İdare tarafından diğer kurumlara tahsis edilen ve diğer kurumlara ait olup İdare tarafından kullanılan taşınmazların mevzuatta öngörüldüğü şekilde ilgili varlık hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

BULGU 3: İlk Madde ve Malzeme Hesabının Hatalı Kullanılması

İdarenin muhtelif ihtiyaçları kapsamında satın alınan ilk madde ve malzemelerin 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabında kayıt altına alınmasını müteakip, tüketime verilen ilk madde ve malzemenin çıkış işlemlerinin Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen usullere uygun gerçekleştirilmediği, önceki dönemlerde tüketilmiş olan bazı kalemlerin ise çıkış işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında; taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında girişinin yapılacağı; 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 çıkışının kaydedileceği belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Taşınır giriş ve çıkış işlemlerinin muhasebe birimine bildirilmesi" başlıklı 30'uncu maddesinde ise, muhasebe kayıtlarında 150 İlk madde ve malzemeler hesabında izlenen tüketim malzemelerinden satınalma suretiyle edinilenlerin giriş işlemleri için düzenlenen taşınır işlem fişlerinin bir nüshasının ödeme emri belgesi ekinde, muhasebe birimine gönderileceği, çıkış işlemleri için ise genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır II'nci düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesinin, en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderileceği hükmü yer almıştır.

Öte yandan, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin stoklara ilişkin "Hesap grubuna ait işlemler" başlıklı 114'üncü maddesi dördüncü fıkrasına göre, "150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı"nda izlenen tüketim malzemelerinden kullanılmış olanların, muhasebeleştirme işlemleri kullanıma ilişkin taşınır işlem fişleri yerine üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede taşınır işlem fişlerindeki çıkışları gösteren onaylı bir liste ile en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Yine Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 116 ncı maddesinde ise; satın alınan veya üretilen ilk madde ve malzemelerin bir taraftan maliyet bedelleri ile 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği; tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili birimlerine verilen veya kullanılan ilk madde ve malzemelerin ise 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak ve 630 Giderler Hesabına borç kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemelerde; İdarenin 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında izlenen tüketim malzemelerinden kullanıma verilen ya da tüketilenlerin ilgili birimler tarafından muhasebe birimine zamanında bildirilmediği, dolayısıyla mevzuatta belirtilen sürelerde 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında takip edilen tüketim malzemelerinin çıkış işlemlerinin kayıt altına alınmadığı, hesapta yer alan kayıtların ağırlıklı olarak aynı tarihte giriş ve çıkış şeklinde gerçekleştirildiği, bu itibarla mevzuatta belirlenen yöntemlere uygun olarak stok takibinin yapılmadığı anlaşılmıştır.

Diğer taraftan, önceki dönemde ve cari dönemde stok hesaplarına alınmış olan bazı kalemlerin ise, kullanıma verilmiş veya tüketilmiş olmalarına rağmen hesaplardan çıkışının yapılmadığı, bu suretle 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının yılsonu itibarıyla 2.935.569,80 TL tutarında fazla bakiye verdiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının amacına ve mevzuatta belirlenen usullere uygun olarak, ambar kayıtları ile uyumlu ve gerçek durumu yansıtacak şekilde kullanılması gerekmekte olup, yapılan hatalı kayıtlar neticesinde İdarenin 31.12.2022 tarihli bilançosunda 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının olması gerekenden 2.935.569,80 TL fazla bakiye vermesine neden olunmuştur.

BULGU 4: Belediye Tarafından Kiraya Verilen Taşınmazlardan Alınan Bedellere İlişkin Muhasebe Kaydının Hatalı Yapılması

Belediyenin 2022 yılına ilişkin kayıt ve işlemleri üzerinde yapılan incelemeler sonucu, kiralanan çeşitli yerlerden yıllık peşin tahsil edilen kira gelirlerinin 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında, yılı takip eden dönemler için peşin alınan tutarların ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izlenmediği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 286, 287 ve 288'inci maddelerinde;

“380 Gelecek aylara ait gelirler hesabı Hesabın niteliği Bu hesap, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin tahsil edilmiş gelirlerin izlenmesi için kullanılır. Hesaba ilişkin işlemler Gelecek aylara ait olarak peşin tahsil edilen gelirler, ilgili oldukları ay sonlarında tahakkuk ettirmek üzere bu hesapta izlenir.

...

Hesabın işleyişi Gelecek aylara ait gelirler hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Alacak

1) Peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmı 600-Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı bu hesaba, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak, tahsil edilen tutarın tamamı 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka

Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.

....,

b) Borç Bu hesapta kayıtlı tutarlardan ilgili oldukları ay sonlarında gelir olarak tahakkuk ettirilenler bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.”

denilmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 335, 336 ve 337'inci maddelerinde;

“480 Gelecek yıllara ait gelirler hesabı

Hesabın niteliği

Bu hesap, dönem içinde tahsil edilen ancak, gelecek yılların faaliyet hesaplarına dâhil edilecek olan gelirlerin izlenmesi için kullanılır.

Hesaba ilişkin işlemler

Peşin tahsil edilen gelirlerden takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler, ilgili oldukları yılda tahakkuk ettirilmek üzere bu hesapta izlenir.

Dönem sonunda, bu hesapta yer alıp tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalan peşin tahsil edilmiş gelirler düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki gelecek aylara ait gelirler hesabına aktarılır.

Gelecek yıllara ait gelirler hesabında kayıtlı tutarlar Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirlenecek esas ve usullere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Düzeltmeye esas tutarlar enflasyon düzeltmesinin yapılacağı yılda düzeltme katsayısı, daha önce düzeltilmiş tutarlar ise taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltilir. Enflasyon düzeltmesi neticesinde doğacak değer artışları bu hesaba, karşılıkları enflasyon düzeltmesi hesabına kaydedilir.

Hesabın işleyişi

Gelecek yıllara ait gelirler hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Alacak

1) Peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmı 600-Gelirler Hesabına, gelecek aylarda tahakkuk ettirilmesi gerekenler 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler bu hesaba alacak, tahsil edilen tutarın tamamı 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan tahsil edilen tutarın tamamı 800- Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.

b) Borç

1) Bu hesapta kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalanlar dönem sonunda bu hesaba borç, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.”

denilmektedir.

Yönetmeliğe göre 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı, içinde bulunulan dönemde veya daha önceki dönemlerde tahsil edilen ancak, takip eden aylara ait olan gelirlerin izlenmesi için kullanılır. 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı da, yılı içinde peşinen alınan fakat tahsilatı takip eden dönemden bir sonraki yıla tekabül eden tutarlar için kullanılır. Aynı zamanda, peşinen tahsil edilerek bütçeleştirilmiş olan bu hesapta kayıtlı gelirler, ilgili oldukları dönemde düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile gelirler hesabına kaydedilerek gelir tahakkuku gerçekleştirilir.

Ayrıca, yıllık tahsil edilen kira gelirlerinin 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında takip edilmesi Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 5'inci maddesinde yer alan Temel Kavramlardan Dönemsellik İlkesinin gereğidir. Yıllık peşin tahsil edilen kira gelirleri, ilgili oldukları dönemlerin faaliyet sonuçlarına yansıtılmalıdır. Dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması, faaliyet sonuçlarının hatalı olmasına sebep olmaktadır.

2022 yılı içerisinde kira gelirlerinin yıllık olarak peşin tahsilatı yapıldığı halde 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve 480 Gelecek Yıllara ait Gelirler Hesabının kullanılmaması dönemsellik ilkesine ve yukarıda yer verilen hükümlere aykırı olduğu gibi kira gelirlerinin ilgili dönemlere aktarılmaması faaliyet sonuçlarının da hatalı olmasına neden olmaktadır.

BULGU 5: İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli Tutarları ile Mali Tablolarda Yer Alan Tutarların Uyuşmaması

Belediyenin taşınır kesin hesap cetveline kayıtlı tutarlar ile muhasebe kayıtlarındaki bakiyelerin birbiriyle eşleşmediği görülmüştür.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri 5018 sayılı KMYKK'nın taşınır işlemlerine ilişkin hükümlerine dayanılarak çıkarılan Taşınır Mal Yönetmeliği uyarınca taşınır kayıtlarını tutmak ve mali yılsonunda Taşınır Yönetim Hesabını düzenlemekle yükümlü kılınmıştır.

Yönetmelik'in 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; taşınır mal yönetim hesabının, taşınır kayıt yetkilisi tarafından harcama birimleri itibarıyla hazırlanacağı ve taşınır kontrol yetkilisince kayıt ve belgeler ile mali tablolara uygunluğu kontrol edilerek imzalanacağı belirtilmiştir. Maddenin devamında ise taşınır mal yönetim hesabını oluşturan cetveller; yılsonu sayımına ilişkin sayım tutanağı, taşınır sayım ve döküm cetveli, harcama birimi taşınır mal yönetim hesabı cetveli ve yılsonu itibarıyla en son düzenlenen taşınır işlem fişinin sıra numarasını gösterir tutanak olarak sayılmıştır.

Yönetmelik'in aynı maddesinde; muhasebe yetkililerinin gönderilen taşınır yönetim hesabı cetvellerindeki kayıtları muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırıp uygunluğunu onayladıktan sonra harcama yetkilisine geri göndereceği hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'in "Taşınır Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Muhasebe Birimine Bildirilmesi" başlıklı 30'uncü maddesinde ise; taşınır giriş ve çıkış kayıtlarının muhasebe birimlerine hangi süreler itibarıyla bildirileceği düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, yıl içinde giriş veya çıkışı yapılan taşınırların belirli sürelerle ve en geç yılsonu itibarıyla muhasebe birimine bildirilmiş olması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetvelinde görünen tutarlar ile muhasebe kayıtlarında görünen tutarların birbiriyle uyumlu olması gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak, denetlenen kamu idaresinde bu tutarların uyuşmadığı, alımı yapılan taşınırların 150, 253, 254 ve 255 hesaplarına kaydının yapılmayıp doğrudan giderleştirildiği, taşınır kayıtlarının ve dolayısıyla takibinin sağlıklı bir şekilde işlemediği tespit edilmiş olup hesap bazında aradaki farklılıklara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 8: Bilanço ve Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli Farkları

Taşınır Hesabının Adı ve Kodu	Bilançoda Yer Alan Tutarlar (TL)	Taşınır Mal Yönetimi Hesap Cetvelindeki Tutarları (TL)
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	4.688.636,80	1.883.001,46
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	4.033.177,25	1.102.064,23
254 Taşıtlar Hesabı	13.545.591,07	13.574,20
255 Demirbaşlar Hesabı	3.305.030,13	292.284,64

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere; ayrıntılı hesap cetveli ile bilançodaki tutarların farklı olması nedeniyle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı 2.805.635,34 TL fazla; 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı 2.931.113,02 TL fazla; 254 Taşıtlar Hesabı 13.532.016,87 TL fazla ve 255 Demirbaşlar Hesabı 3.012.745,49 TL fazla görünmektedir. Bu durum, taşınır kayıtlarının ve takibinin sağlıklı bir şekilde işlemediğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe kayıtlarının ön muhasebe aşamasında kontrol ve takibine yönelik çalışma başlatıldığı ifade edilmiş olmakla birlikte 2022 yılsonu itibariyle taşınır hesaplarının Bilançodaki tutarları ile İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli tutarları birbiri ile uyumlu değildir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Belediye Taşınmazlarının Ecrimisil Karşılığında Kullanılması

Muş Belediyesinin mülkiyetinde bulunan 100 adet taşınmazın 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre ihale suretiyle kiralanması usulü yerine ecrimisil karşılığında taşınmazların işgaline süreklilik kazandırılarak kullanıldığı görülmüştür.

2886 sayılı Kanun'un "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'da yazılı hükümlere göre yürütüleceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un "Ecrimisil ve Tahliye" başlıklı 75'inci maddesinde;

"Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları

ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz (1) malların, gerçek ve tüzelkişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden, bu Kanunun 9 uncu maddesindeki yerlerden sorulmak suretiyle, idareden taşınmaz ve değerlendirme konusunda işin ehli veya uzmanı üç kişiden oluşan komisyonca tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere tespit ve takdir edilecek ecrimisil istenir. Ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesinin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli şagilin kusuru aranmaz. (...)

Kira sözleşmesinin bitim tarihinden itibaren, işgalin devam etmesi halinde, sözleşmede hüküm varsa ona göre hareket edilir. Aksi halde ecrimisil alınır.

İşgal edilen taşınmaz mal, idarenin talebi üzerine, bulunduğu yer mülkiye amirince en geç 15 gün içinde tahliye ettirilerek, idareye teslim edilir.

(...)”

hükümleri yer almaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinde, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesinin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir.

2886 sayılı Kanun'un yukarıdaki hükümlerinden anlaşılacağı üzere; devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine fuzuli şagilden, bedeli idarece oluşturulacak komisyonca tespit ve takdir edilecek ecrimisil istenmesi ve mülki idare amirine başvurularak işgal edilen taşınmazın 15 gün içerisinde tahliyesinin ve idareye tesliminin sağlanması gerekmektedir. Aynı hükümler, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesi gereği belediye taşınmazları için de geçerlidir.

Taşınmaz malları işgal eden fuzuli şagil durumundaki kişilerden ecrimisil alınması, söz konusu taşınmazların sürekli bir şekilde ecrimisil tahsil edilerek kullanılacağı anlamına gelmemektedir. Zira ecrimisil uygulaması, hukuka aykırı bir yararlanmadan dolayı taşınmazı işgal eden kişiden alınan bir tazminattır. Bir kamu taşınmazının kiralama ya da kullandırma usulü ve yöntemi değildir. Tam aksine, kamu malını korumaya yönelik bir yaptırımdır. 2886 sayılı Kanun'da; işgal edilen taşınmazın mülki idare amirine başvurularak 15 gün içerisinde tahliyesinin ve idareye tesliminin sağlanmasına yönelik düzenleme de ecrimisilin bir kiralama yöntemi olmadığını açıkça göstermektedir.

Ayrıca İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğünün 15.11.2005 gün ve 2005/119 sayılı Genelgesi'nde, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra belediyelerin sahip olduğu taşınmazların gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine fuzuli şagilden ecrimisil istenmesi fuzuli şagil tarafından rızaen ödenmeyen ecrimisil için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği de belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, Muş Belediyesinin mülkiyetinde bulunan 100 adet taşınmazın ihale edilmeksizin ecrimisil bedeli tahsili suretiyle kullanıldığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla Belediyenin, fuzuli şagil durumundaki kişilerin işgaline izin vererek taşınmazlarını ecrimisil tahsili yöntemiyle kullanması 2886 sayılı Kanun hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Söz konusu taşınmazların 2886 sayılı Kanun hükümlerine göre ihale yöntemiyle kiraya verilmesi sağlanmalıdır.

BULGU 2: Kamu İhale Kanunu Kapsamında Yapılması Gereken Bazı Satın Almaların Avans Verilmek Suretiyle Piyasadan Temin Edilmesi

İdare tarafından düzenlenen bazı organizasyonlarda, aynı iş kapsamında muhtelif kalemleri içeren satın almaların, 4734 sayılı Kanun kapsamında temin edilmesi gerekirken, avans verilmek suretiyle doğrudan piyasadan satın alınarak gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Kapsam" başlıklı 2'nci maddesinde idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinin bu Kanun hükümlerine tabi olduğu, "Temel İlkeler" başlıklı 5'inci maddesinde idarelerin bu Kanun'a göre yapılacak ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu oldukları, eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği, ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel usuller olduğu, diğer ihale usullerinin Kanun'da belirtilen özel hallerde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un "Uygulanacak ihale usulleri" başlıklı 18'inci maddesi ve devamında da açık ihale, belli istekliler arasında ihale ve pazarlık usulü olarak belirlenen ihale usulleri ve koşulları belirlenmiş, Kanun'un 22'inci maddesinde ise doğrudan temin suretiyle ihtiyaçların hangi şartlarda temin edilebileceği tarif edilmiştir. Bu kapsamda, 2022/1 numaralı Kamu İhale

Tebliği'nde doğrudan temin parasal limiti 2022 yılı için büyükşehir belediyesi sınırlarında olmayan idareler için 72.752 TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca, Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22'nci maddesi 1.1.3. numaralı bendinde ise doğrudan temin kapsamında yapılacak alımlarda malın teslimi veya hizmetin ya da yapım işinin belli bir süreyi gerektirmesi durumunda, alımın bir sözleşmeye bağlanmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

İlgili mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere İdarenin yapacağı mal ve hizmet alımları ile yapım işleri 4734 sayılı Kanun'a tabi olup, gerçekleştireceği bu satın almalarda anılan Kanun'da belirlenen usullerden uygun olan yöntemi kullanmak zorundadır.

Yapılan incelemelerde, İdarenin gerçekleştirdiği bazı projeler kapsamında yapılan satın almalarda 4734 sayılı Kanun'da bulunan usulleri kullanmak yerine, ilgili personele avans verilmek suretiyle ihale edilmeden ve piyasa araştırması yapılmadan doğrudan piyasadan satın almaların gerçekleştirildiği görülmüştür. Bu kapsamda "kar festivali" organizasyonu için 265.711,84 TL tutarında, "Hoş Geldin Bebek Projesi" organizasyonu için ise 320.327,70 TL tutarında muhtelif kalemlerde harcama yapılmış olup, söz konusu tutarlar 2022 yılı için belirlenmiş doğrudan temin parasal limitinin de üzerinde bulunmaktadır. Diğer taraftan satın alınan iş kalemleri içerisinde sahne ışıklandırması, konser organizasyonu vb. belli bir süreyi içeren işler bulunmasına rağmen herhangi bir sözleşmeye de bağlanmadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda anılan mevzuat hükümleri dikkate alındığında, İdarenin bu ve benzeri işler için yapacağı satın almalarda, işin mahiyeti ve parasal büyüklüğüne göre 4734 sayılı Kanun'da yer alan ihale usullerinden birini veya doğrudan temin yöntemini kullanması gerektiği açık olup (verilen örneklerde açık ihale usulü), aksi uygulamalar ise anılan Kanun hükümleri gereği sorumluluk doğurabilecektir.

Bu itibarla, İdarenin mal ve hizmet alımları ile yapım işleri kapsamında gerçekleştireceği satın almalarda, işin özelliği ve parasal tutarına göre 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda belirlenmiş usullerden uygun olan yöntemin kullanılması, işlemlerin yerine getirilmesinde mevzuat hükümleri dışına çıkılmaması gerekmektedir.

BULGU 3: Doğrudan Temin Yöntemiyle Yapılan Muhtelif Satın Alımlar İçin Mevzuatta Öngörülen Usullere Uyulmaması

İdarenin doğrudan temin yoluyla gerçekleştirdiği alımların bazılarında piyasa araştırması yapmadan temin yoluna gittiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan Temin" başlıklı 22'inci maddesinin son fıkrasında;

“Bu maddeye göre yapılacak alımlarda, ihale komisyonu kurma ve 10 uncu maddede sayılan yeterlik kurallarını arama zorunluluğu bulunmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar temin edilir.”

hükmü yer almaktadır.

İdarenin alım işlemlerinin incelenmesi neticesinde; doğrudan temin yoluyla yapılan alımların bazılarında sadece tek bir firmadan teklif alarak ve piyasa fiyat araştırması yapmadan gerçekleştirildiği, yine bazı alımlarında ise direkt belediye şirketi üzerinden mal ve hizmet satın alımı gerçekleştirdiği görülmüştür. Bu şekilde, tek bir firmadan alınan fiyatların piyasa fiyatlarını yansıtmayabileceği ve fiyat araştırılmasında maksadın birden fazla fiyat teklifi alınması olduğu, bu sebeple İdarece doğrudan temin alımları için yapılan piyasa araştırmasının sağlıklı olmadığı değerlendirilmiştir.

Netice olarak; doğrudan temin usulüyle yapılacak mal ve hizmet alımlarında en uygun şart ve fiyatla alımı sağlamak için piyasa araştırmasının birden çok gerçek veya tüzel kişiden fiyat teklifi alınarak yapılması mevzuata ve amaca uygun olacaktır.

BULGU 4: Belediye Sınırları Dahilinde Ticari Taksi, Dolmuş ve Servis Plakalarının Kullanım Hakkının Verilmesinde Hatalı Uygulamalar Yapılması

Geçmiş dönemlerde tahsis edilen ve halen faal olarak kullanılan taksi, dolmuş ve servis plakaları mevzuata aykırı biçimde süresiz bir hak olarak kullanılmaktadır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun, 1'inci maddesinde; belediyelerin satım, hizmet, kira, trampa, mülkiyetin gayri aynı hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'a göre yürütüleceği hükmü yer almaktadır.

5393 sayılı Kanun'un “Belediyenin yetkileri ve imtiyazları” başlıklı 15'inci maddesi birinci fıkrasının (p) fıkrasında;

“Kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilen her türlü servis ve toplu taşıma araçları ile taksi sayılarını, bilet ücret ve tarifelerini, zaman ve güzergâhlarını belirlemek; durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit

etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek; kanunların belediyelere verdiği trafik düzenlemesinin gerektirdiği bütün işleri yürütmek” denilmektedir.

5393 sayılı Belediye Kanunu ile yürürlükten kaldırılan 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun “Belediyenin vazifeleri” başlıklı 15'inci maddesinin ikinci fıkrasının 9'uncu bendinde ve “Belediyelerin hakları, salahiyet ve imtiyazları” başlıklı 19'uncu maddesi birinci fıkrasının 5'inci bendinde yer alan hükümler de, 5393 sayılı Belediye Kanunu'ndakilere benzer düzenlemelerdir. Bu hükümlere göre, gerek 1580 sayılı Kanun'un yürürlük döneminde, gerekse 5393 sayılı Kanun'a göre, belediye hudutlarında yolcu taşınması ve toplu ulaşım ile ilişkin görev, yetki ve hizmetler belediyelere verilmiş imtiyazlardır. Bu hizmetlerin yerine getirilmesinde belediyeler tekel niteliğinde hak ve imtiyazlara sahiptir.

Yasal düzenlemede belediyelere imtiyaz olarak verilmiş şehir içi yolcu taşıma hizmetlerinin yerine getirilmesi bizzat belediyece yapılmadığında, söz konusu kamu hizmeti, kanunlarda belirtilen yöntemlerle üçüncü kişilere gördürülebilecektir. Üçüncü kişilerin belirlenmesi ise, 2886 sayılı Kanun gereğince, rekabete açık, saydamlığı sağlanmış, süresi belirli ihaleler yoluyla yapılması gerekmektedir. Belediye meclisince hizmetin üçüncü kişilere gördürülmesi yönünde karar verilmesi halinde, karardaki yönteme göre (kira, imtiyaz vb.) ve bu kararda verilen yetkiye dayanılarak ihale işlemleri yetkili kişi ve kurullarca yerine getirilecektir. Bu çerçevede toplu ulaşım ve yolcu taşımaya ilişkin hizmetler bakımından görevli ve yetkili olan belediyenin, bu hizmetlerin üçüncü kişilere gördürülmesini ihale yapılmaksızın doğrudan meclis, encümen veya belediye başkanı kararıyla yapması veya kendisine ait imtiyazı süre belirtilmeksizin devrederek gerçekleştirmesi ya da ihaleyle olsa dahi süresiz satış şeklinde işlem yapması mümkün değildir.

Öte yandan, 86/10553 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın yürürlükte olduğu süre zarfında, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun “İl ve İlçe Trafik Komisyonları” başlıklı 12'nci maddesindeki düzenleme ile; trafik düzeni ve güvenliği yönünden belediye sınırları içinde ticari amaçla çalıştırılacak yolcu ve yük taşıtları ile motorsuz taşıtların çalışma şekil ve şartları, çalıştırılabileceği yerler ile güzergâhlarını tespit etmek ve sayılarını belirlemek görev ve yetki olarak İl ve İlçe Trafik Komisyonlarına verilmiştir.

86/10553 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Ticari Plakaların Verilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Karar'ın 1'inci maddesinde;

“Bu Karar'da amaç; vatandaşın ulaşım ihtiyacını karşılamak üzere toplu taşımacılığın

geliştirilmesi, plaka karaborsacılığının ve korsan taşımacılığın önlenmesi, fiilen çalışmakta olan şoför esnafının haklarının korunması maksadıyla taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına verilecek ticari plakaların sayısı, verilme usul ve esaslarını tespit etmektir.”,

Karar'ın 2'nci maddesinde;

“Bu Karar, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 12'nci maddesi hükümlerine göre, İl Trafik komisyonlarınca plaka tahdidi kararı alınan İllerde uygulanır.”

Karar'ın 3'üncü maddesinde

“Ticari Plaka verilebilmesi için;

1. Taksi, dolmuş ve minibüslerde; Şoförlük mesleğini geçim kaynağı olarak seçmiş olduğunu ve sürekli olarak icra ettiğini beyan etmiş ve ilgili meslek odasına, ilgili meslek odasının bulunmadığı yerlerde ise şoförler odasına üye olmak,

2. Umum Servis araçlarında; Şoförlük mesleğini geçim kaynağı olarak seçtiğini beyan etmiş ve ilgili meslek odasına, ilgili meslek odasının bulunmadığı yerlerde ise şoförler odasına üye olmak veya ticaret odalarına kayıtlı taşımacı şirketlerce şehir içinde taşımacılık yapmak.

Taksi, dolmuş ve minibüs sahipleri, bu plakaları bu maddenin (1) numaralı bendinde sayılan şartları haiz kişilere, umum servis aracı sahipleri, bu maddenin (2) numaralı bendinde sayılan şartları haiz kişilere ve taşımacı şirketlere satabilirler.”

Karar'ın 5'inci maddesinde;

“Ticari plaka, kapalı teklif usulü ile aşağıdaki şartlar dikkate alınarak, trafik komisyonunun tespit edeceği esaslara göre verilir.

a. İlin ihtiyacı dikkate alınarak dağıtılacak ticari plaka sayısı trafik komisyonunca tespit edilecek ticari plakanın serbest piyasadaki tahmini bedelinin %80'ine tekabül eden muhammen bedeli, müracaat şekli, süresi, ihale zamanı ve diğer hususlar mahalli vasıta ve/veya en az iki gazete ile kamuoyuna duyurulur.

b. Tespit edilen ticari plakalar ikişer aylık dönemlerde bir yılda altı defa verilebilir.

c. Kapalı teklif zarfları trafik komisyonları huzurunda açılır ve en yüksek bedeli teklif edenlerde başlamak üzere o dönem için tespit edilen miktarda ticari plaka verilir. Eşit ücret teklif edenler arasında trafik komisyonu huzurunda kura çekilir.

d. Müracaat edenlerden, trafik komisyonunun tespit edeceği muammen bedelin 1/5'i teminat olarak peşin alınır. Plaka bedelinin kalan kısmı ödenmedikçe plaka almaya hak kazananlara ticari plaka verilmez, kazanamayanların teminatları iade edilir.” düzenlemeleri yapılmıştır.

Mevzuatına göre, taksi plakaları ile servis plakalarının geçim kaynağı şoförlük mesleği olanlara süresi ve şartları belirtilmek suretiyle ihale edilmesi gerekir.

Belediye sınırları içinde İl Trafik Komisyonu tarafından verilen taksi, dolmuş ve servis plakalarında hak sahipliği için herhangi bir süre belirtilmemiştir. Süre belirtilmeksizin yapılan plaka tahsisleri 86/10553 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 5'inci maddesine aykırılık taşımaktadır.

Ayrıca yukarıda da belirtilen ve 1983 yılından beri yürürlükte olan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile kiralamalarda belirli süreler öngörülmüştür.

Belediye Kanunu'na göre, belediye sınırlarında, taksi, dolmuş veya servis ile yolcu taşıma faaliyetinde bulunulması da belediyelerin vereceği izin veya hakka bağlıdır. Söz konusu plaka tahsisleri ise 86/10553 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ve yürürlükte olan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na uygun yapılmamıştır.

İdarenin hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde;

- Servis hatlarının İl trafik komisyonu kararı ile süresiz kullandırıldığı,
- İhale yapılmadan meclis ve encümen kararı ile dolmuş hatlarının verildiği,
- Taksi plakalarının ise İl Trafik Komisyonunun kararı ile süre belirtilmeden verildiği;

Bu bağlamda;

- 05/04//1988 Tarih ve 988/563 karar nolu İl Trafik Komisyon Kararı ve 29/05/1990 tarih ve 118 karar nolu Belediye Encümen kararı ile İstasyon ve Cumhuriyet Caddesi güzergâhlarında şehir nüfusunun artması nedeniyle peyderpey değişik tarihlerde alınan kararlar ile minibüslerin daha M Plakasına dönmeden önce şehir içi toplu taşıma yapmasına izin verildiği, 5393 sayılı Belediye kanunu ile tüm toplu taşıma plakaların mülkiyet ve tasarrufu Belediyelere geçtiği, fakat söz konusu 91 adet M plaka hattı İl Trafik Komisyonu tarafından süresiz olarak verildiği,
- Daha önce Emniyet Müdürlüğü Trafik Tescil Birimi tarafından çalışmalarına izin

verilen (T) Ticari Taksi Plakalarını verme yetkisi, 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile belediyelere geçmesinden sonra Emniyet Müdürlüğü tarafından Muş Belediyesine gönderilen plaka listelerinin T Plakası olarak belirlendiği ve Başkanlık makamının yazılı talimatıyla oluşturulan komisyon tarafından 18/04/2012 tarihli rapor çalışmaların tamamlaması neticesinde 128 adet Ticari Taksi Plakasının Belediye Encümen kararının alınması ile tescil edildiği, bu 128 adet taksi plaka sayısının (T Plaka) süre belirtilmeden verildiği,

- Daha önce Emniyet Müdürlüğü Trafik Tescil Birimi Tarafından çalışmalarına izin verilen S Plaka Servis Plakalarının, 5393 Sayılı Belediye Kanunu ile Muş Belediyesine geçmesinden sonra 17/07/2008 Tarih ve 418 sayılı yazıya istinaden 10/07/2008 tarih ve 1962 sayılı yazı ile Emniyet müdürlüğünden istenen isim listesi kurumun ilgili birimleri tarafından yapılan incelemelerinden sonra 01/08/2008 Tarih ve 73 sayılı Belediye Meclis kararı ve 08/05/2012 Tarih ve 51 karar nolu Encümen kararı ile onaylandığı, ve söz konusu 86 adet S plaka hattının İl Trafik Komisyonu süresiz olarak verildiği, tespit edilmiştir.

5393 sayılı Kanun gereği İdarenin yürütmekle yükümlü olduğu bir hizmeti bizzat yerine getirmeyip, üçüncü kişilere gördürmesi mümkündür. Ancak, mevzubahis kamu hizmetinin üçüncü şahıslara gördürülmesi, hizmet alanının kamu hizmeti olma niteliğini ortadan kaldırmadığı gibi bu konuda belediyenin görevinin sona ermesine yol açmamakta ve bu hizmetin yerine getirilmesi yönünden sorumluluğu devam etmektedir. Toplu taşıma hizmetinin bu niteliği gözetildiğinde, bir kamu hakkının süresiz bir şekilde üçüncü kişilere devredilmesi hukuka uygun değildir. Dolayısıyla meclis ve encümen kararıyla ihalesiz verilen ya da süresiz şekilde ihale edilen ya da il trafik komisyonu kararı ile süresiz verilen toplu taşıma haklarının kazanılmış hak oluşturmayacağı açıktır.

Sonuç olarak, taksi, servis ve minibüs gibi yolcu taşıma faaliyetinde bulunulması için belirlenen plakalara izin/ruhsat verilmesi işleminin; 5393 sayılı Kanun'da öngörülen imtiyaz ve kiralama usullerinden biri seçilerek, 2886 sayılı Kanun'daki düzenlemelere göre ihale ile yapılması gerekmektedir.

BULGU 5: Bina Vergisi Tarh ve Tahakkuk İşlemlerinde Bina İnşaat Sınıflarının Yanlış Tespit Edilmesi

Muş Belediyesi emlak vergisi beyannameleri üzerinde yapılan incelemede binaların büyük bir bölümünün üçüncü sınıf inşaat olarak tespit edilerek emlak vergisi tahakkukunun eksik hesaplandığı anlaşılmıştır.

Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün “Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı” başlıklı 10’uncu maddesinde;

“Binalar, aşağıdaki sınıflara ayrılır:

1 - Lüks inşaat,

2 - Birinci sınıf inşaat,

3 - İkinci sınıf inşaat,

4 - Üçüncü sınıf inşaat,

5 - Basit inşaat,

Bu sınıflama, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak yapılır.

İnşaat sınıflarının tayinine esas alınacak nitelikler Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunur.”

denilmektedir.

Bahse konu 10’uncu maddenin son fıkrasındaki hükme istinaden Maliye Bakanlığı tarafından 15.12.1982 tarih ve 17889 sayılı Resmi Gazetede “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel” yayımlanmıştır. Cetvelde binaların yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi ve kalitesi gibi özelliklere yer verilmiş, binalar Tüzüğe uygun olarak beş sınıfa ayrılmış ve her sınıf için de on adet kriter belirlenmiştir.

Her bütçe yılından önce Resmi Gazetede yayımlanan Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğ eklerinde yer verilen Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetveller incelendiğinde bina sınıflarına göre metrekare normal inşaat maliyet bedeli belirlendiği; bu sınıfın olması gereken bina sınıfından daha düşük bir sınıf olarak alınması

halinde inşaat maliyet bedelinin ve dolayısıyla binanın vergi değerinin olması gerekenden daha az miktarda hesaplanmasına ve belediyenin daha az miktarda emlak vergisi tahsilatı yapmasına neden olmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 14 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde (01.03.1983 tarih ve 17974 sayılı Resmi Gazete)

“Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvelde, binaların yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi ve kalitesi gibi özelliklerine yer verilmiştir.

Binanın gireceği sınıf, bu özelliklerden yarıdan fazlasını taşıyıp taşımadığına bakılarak belirlenecektir. Örneğin bina, ikinci sınıf inşaatla ilişkin özelliklerden yarıdan fazlasını taşıyorsa ikinci sınıf olarak beyan edilecektir.

Binada anılan özelliklerden yarıdan fazlası yoksa bu defa özellikleri itibariyle en yakın olduğu sınıfın beyan edilmesi icap edecektir. Örneğin, binanın 5 özelliği ikinci sınıfa, 4 özelliği üçüncü sınıfa, 1 özelliği de birinci sınıfa dâhil ise, söz konusu bina ikinci sınıfa daha yakın olduğu için ikinci sınıf olarak beyan edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, binanın bir alt veya üst sınıftan hangisine gireceği konusunda tereddüde düşülen hallerde, rayiç bedelin beyan edilmesinin esas olduğu da dikkate alınarak, bir üst sınıf bildirilmelidir. Örneğin binanın üçüncü sınıfa mı yoksa ikinci sınıfa mı gireceğinde tereddüt gösteriliyorsa, bu binanın ikinci sınıf inşaat kabul edilmesi uygun olacaktır.”

denilmiştir.

Muş Belediyesinde yapılan incelemelerde otel, alışveriş merkezi gibi ve özellikle yeni yapılan meskenler açısından emlak vergisi hesaplamasına esas teşkil eden bina inşaat sınıflarının tespitinin hatalı yapıldığı, bu hata sonucunda emlak vergisi tahakkuk rakamlarının olması gerekenden daha düşük hesaplandığı görülmüştür. Hatalı yapılan bu uygulamanın bina sınıfları tespit edilirken Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel yerine yapı kullanım izin belgelerindeki bina inşaat sınıflarının esas alınmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak emlak vergisi kaybının önleyecek şekilde bina sınıflarının yeniden tespit edilmesine yönelik çalışmaların yapılması; bina sınıflarının tespitinde tereddüde düşülmesi halinde Tebliğ’de belirtildiği üzere bir üst sınıfın esas alınması gerekmektedir.

BULGU 6: Borçlanma Sınırının Aşılması

Belediyenin borç stokunun, 5393 sayılı Belediye Kanunu hükümlerine göre belirlenen sınırın üzerinde olduğu görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Borçlanma" başlıklı 68'inci maddesinin 1'inci fıkrasında;

"d) 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 Kanununa göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.

f) Belediyelerin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddî kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Cumhurbaşkanınca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar (d) bendindeki miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dış kaynak gerektiren projelerde Hazine Müsteşarlığının görüşü alınır."

hükmüne yer verilmiştir.

27 Kasım 2021 tarih ve 31672 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 533 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile 2021 yılına ait olup çeşitli mevzuatlarda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarlarının artırılmasına dayanak teşkil eden yeniden değerlendirme oranı, %36,20 olarak belirlenmiştir.

İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan "Borçlanma" konulu 21.02.2005 tarih ve 45201 sayılı yazıya göre İller Bankası kredileri ve faizleri, Banka kredileri ve faizleri, Dış krediler ve faizleri, Hazineye olan borçlar ve faizleri, Piyasa borçları (bütçe emanetleri), vergi ve sosyal güvenlik borçları toplanarak borçlanma limiti tespit edilmelidir. Genelge'de belirtilen kalemlerin toplanması suretiyle hesaplanan borç stoku, Belediyenin kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla arttırılan miktarını geçiyorsa belediyeler borçlanma yapamayacaktır. Bu haliyle, yukarıda sayılan kalemlerin toplanması suretiyle hesaplanan borç stoku, Belediyenin kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla arttırılan miktarını (büyükşehir belediyelerinde bu miktarın 1,5 katını) geçiyorsa belediyeler borçlanma yapamayacaktır.

2022 Yılı Bütçe Kanunu'nun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında;

“(1) 22/2/2005 tarihli ve 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 51 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca il özel idareleri ve belediyelerin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddi kaynak gerektiren altyapı yatırımlarında Cumhurbaşkanınca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar, 5302 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile 5393 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında hesaplanan faiz dâhil borç limitinin hesaplanmasına dâhil edilir. Ancak, il özel idareleri, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları ile sermayesinin yüzde 50’sinden fazlasına sahip oldukları şirketler tarafından Avrupa Birliği ile katılım öncesi mali iş birliği çerçevesinde desteklenen projelerin finansmanı için yapılan borçlanmalar, çok taraflı yatırım ve kalkınma bankaları ile yabancı devlet kuruluşlarından doğrudan veya İller Bankası Anonim Şirketi aracılığıyla yapılan borçlanmalar ile SUKAP kapsamında yürütülecek işler için İller Bankası Anonim Şirketinden yapılan borçlanmalarda söz konusu borç stoku limitine uyma şartı aranmaz.”

denilmektedir.

Buna göre, 5393 sayılı Kanun’un 68’inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde belirtilen borçlanmalar da, Bütçe Kanunu’nun 13’üncü maddesi hükmü uyarınca borçlanma limitinin hesaplanmasına dâhil edilmiştir. Borç stoku limitine uyma şartı aranmayacak haller ise ayrıca belirtilmiştir.

Aşağıdaki tabloda Belediyenin 2022 yılı sonu itibariyle toplam borç durumu gösterilmektedir.

Tablo 9: Belediyenin 2022 Yılı Sonu İtibari ile Borç Durumu

2021 yılı Bütçe Geliri (TL)	201.367.269,48
Yeniden Değerleme Oranı (%)	36,20
Yeniden Değerleme Oranı ile Hesaplanan Tutar	274.262.221,03
2022 Borçlanma Limiti (TL)	274.262.221,03
Hesap Adı	Tutar (TL)
300 Banka Kredileri Hesabı	5.651.530,91
320 Bütçe Emanetleri Hesabı	64.053.136,55
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	2.847.623,64
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	586.696,92
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yük. Hesabı	1.674.206,04
400 Banka Kredileri Hesabı	152.899.373,55
438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı	11.912.603,13
481 Gider Tahakkukları Hesabı	82.628.465,27
Toplam Borç Stoku	322.253.636,01

Tabloda da görüldüğü üzere belediyenin 2021 yılı kesinleşmiş bütçe geliri olan 201.367.269,48 TL'ye, %36,20 yeniden değerlendirme oranı uygulandığında, bu tutar 274.262.221.03 TL olmaktadır. Dolayısıyla 2022 yılı için Belediyenin maksimum borçlanabileceği tutar 274.262.221.03 TL'dir. Belirtilen mevzuat çerçevesinde yapılan incelemede, Belediyenin 2022 yılsonu itibariyle, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı 322.253.636,01 TL'ye ulaşmış, dolayısıyla, mevzuatla belirlenmiş olan limiti 47.991.414,98 TL kadar aştığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, İdarenin 2022 yılı itibariyle sahip olduğu borç stoku mevzuatta belirtilen borçlanma sınırını geçmiş olup, faaliyet döneminde anılan sınırlamalara uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

BULGU 7: Gelir Kalemlerinde Tahsilat/Tahakkuk Oranlarının Düşük Olması

Belediyenin tahakkuku yapılan gelir kalemlerinde tahsilat oranlarının düşük olduğu görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun, belediye başkanının görev ve yetkileri başlıklı 38'inci maddesi; 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 görevler vermiş ve bu hususlarda belediye başkanına sorumluluk yüklemiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun; "Mali hizmetler birimi" başlıklı 60'inci maddesi ile ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek görevi, Mali Hizmetler Birimine verilmiş; "Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları" başlıklı 61'inci maddesinde, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerini muhasebe yetkilisinin yürüteceği, muhasebe yetkilisinin, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu tutulacağı, aynı Kanun'un 38'inci maddesinde de kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu oldukları, belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan Kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, üst yönetici ve

muhasabe yetkilisine gelirlerin toplanması konusunda bir takım sorumluluklar yüklenmiş olmasına rağmen, belediyenin önceki yıldan devir, cari yıl tahakkuk ve tahsilat oranları incelendiğinde, aşağıdaki tabloda gösterilen gelir kalemlerinin net tahsilatının düşük bir oranda gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Tablo 10: Tahsilat/Tahakkuk Oranları Düşük Olan Gelir Kalemleri (TL)

Gelir	2022 Yılı Öncesinden Devreden Tahakkuk (A)	2022 Yılı Tahakkuku (B)	Toplam Tahakkuk (A+B)	2022 Yılı Tahsilat (C)	Gelecek Yıla Devredilen Tahakkuk (A+B) - C	Tahsilat Oranı C : (A+B)
	TL	TL	TL	TL	TL	%
Bina Vergisi	4.498.084,00	3.832.802,65	8.330.886,65	2.637.493,75	5.693.392,90	31,66
Arsa Vergisi	941.260,13	361.036,96	1.302.297,09	293.071,35	1.009.225,74	22,50
Arazi Vergisi	388.064,19	170.111,92	558.176,11	19.832,06	538.344,05	3,55
İlan ve Reklam Vergisi	1.816.211,40	765.262,00	2.581.473,40	511.904,27	2.069.569,13	19,83
Çevre Temizlik Vergisi	1.996.912,63	1.582.626,83	3.579.539,46	1.039.556,43	2.539.983,03	29
İşyeri Açma İzni Harcı	542,00	361.495,78	362.037,78	361.495,78	542,00	99,85
Kira Gelirleri	2.358.996,20	5.556.534,95	7.915.531,15	4.241.330,37	3.674.200,78	53,58
Su Gelirleri	9.449.157,53	14.620.079,92	24.069.237,45	10.748.119,73	13.321.117,72	44,66
Genel Tahakkuk	1.336.144,17	64.575.362,88	65.911.507,05	44.768.223,47	21.143.283,58	67

Sonuç olarak gelirlerin toplanması sorumluluğu kapsamında tahsilat/ tahakkuk oranları düşük seviyede kalan gelir kalemleri için belediye tarafından takip ve tahsil işlemlerinin mevzuata uygun şekilde yapılması gerekmektedir.

BULGU 8: Harcamalara Katılma Paylarının Tahakkuk ve Tahsilinin Yapılmaması

Belediye tarafından yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma paylarının,

bu hizmetlerden yararlanan gayrimenkul sahiplerinden tahakkuk ve tahsilatının yapılmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11'inci maddesinde, üst yöneticinin kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden sorumlu olduğu; 38. maddesinde ise, kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğu ifade edilmektedir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "Yol harcamalarına katılma payı" başlıklı 86'ncı maddesi "Kanalizasyon harcamalarına katılma payı" başlıklı 87'nci maddesi ile "Su tesisi harcamalarına katılma payı" başlıklı 88'inci maddelerinde; inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yoldan, kanalizasyon tesisi yapılmasından ve su tesisleri yapılmasından yararlanan gayrimenkul sahiplerine harcamalara katılma pay veya paylarının tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Harcamalara katılma paylarının nasıl hesaplanacağı ve gayrimenkul sahipleri arasında nasıl dağıtılacağı, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Harcamalara Katılma Payları ile İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik'te açıklanmıştır.

Yapılan incelemede; geçmiş yıllarda yol, kanalizasyon ve su tesislerine ilişkin harcamalar yapıldığı ancak söz konusu Yönetmelik hükümlerine göre hesaplanması gereken harcamalara katılma paylarının belirlenerek tahakkuklarının yapılmadığı ve ilgili gayrimenkul sahiplerinden tahsil edilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, söz konusu harcamalara katılma payları ile ilgili geriye dönük gerekli tespitlerin yapılarak bunların tahakkuk ve tahsilinin sağlanması gerekmektedir.

BULGU 9: Ambalaj Atıklarının Toplanması İşinin Devlet İhale Kanununa Göre İhale Edilmemesi

Ambalaj atıkların toplanması için verilen imtiyaz hakkının 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihale yapılmaksızın ve herhangi bir bedel alınmaksızın verildiği tespit edilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinde; katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün

hizmetler belediyenin yetki ve imtiyazları arasında sayılmıştır.

Diğer yandan DİK'in "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde; genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun hükümlerine göre yürütüleceği belirtilmiştir.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 8'inci maddesine dayanılarak hazırlanan Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği, 24.08.2011 tarihli ve 28035 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik'te ambalaj atıklarının toplanması, ayrıştırılması ve geri kazanımına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Yönetmelik'e göre; ambalaj atığını toplamak veya toplattırmak, bu iş için toplama ayırma tesisi kurmak/kurdurmak, işletmek/işlettirmek ve kurduğu tesislere çevre lisansı/geçici faaliyet belgesi almak/aldırmak belediyelerin uhdesindedir. Belediyeler söz konusu işleri bizzat kendileri yapmak ya da Çevre ve Şehircilik Bakanlığından çevre lisansı almış firmalarla sözleşme yaparak yaptırmak durumundadırlar.

Muş Belediyesinin ambalaj atıklarının toplanması, taşınması ve ayrıştırılması işlerini sözleşme yaparak bir geri dönüşüm şirketine verdiği ve bu işlerin yaptırılmasından dolayı herhangi bir gelir elde etmediği görülmüştür.

Yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere; ambalaj atıklarının toplanması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak belediyelerin temel bir görevi ve imtiyaz hakkıdır. Dolayısıyla söz konusu imtiyaz hakkının devrinin 2886 sayılı DİK hükümleri çerçevesinde ihale yoluyla yapılmasının ve karşılığında da gelir elde edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 10: Kamulaştırma İşlemlerinin Tapu İdaresi Nezdinde Takip Edilmemesi

Belediye sınırları içerisinde yapılmış olan kamulaştırma işlemlerinin Tapu idaresi tarafından idareye bildirilmediği, kamulaştırmalara ilişkin olarak ek emlak vergisi tahakkuk ve tahsilinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, tapu dairesinin kamulaştırılarak kamu tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan gayrimenkulleri ilgili vergi dairesine bildireceği hüküm altına alınmıştır. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ise *"Bu Kanunda geçen "Vergi dairesi" tabiri, belediyeleri ifade eder"* denilmiş

olup tapu daireleri tarafından yapılan kamulaştırmaların belediyelere bildirileceği belirtilmiştir.

Kamulaştırma Kanunu'nun "Vergilendirme" başlıklı 39'uncu maddesinde;

"Kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değeri, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisi tarh olunur."

denilerek ek emlak vergisi alınacağı düzenlenmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Bildirim Verme Ve Süresi" başlıklı 23'üncü maddesinde;

"Bu Kanunun 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Emlâkin bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir."

"Ödeme Süresi" başlıklı 30'uncu maddesinde;

"Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Kamulaştırılarak kamu tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan gayrimenkule ilişkin Kamulaştırma Kanunundan kaynaklanan ek emlak vergisinin beyan edilmediği ve tapu idaresince bildirim yapılmamış olduğundan bu hatanın düzeltilmeden devam ettiği ve bu sorunların mali tablolarda hataya sebebiyet verdiği görülmüştür.

Sonuç olarak; gayrimenkul mülkiyetinin kamu tüzel kişiliği adına tescil edildiği kamulaştırma işlemlerinin mevzuat gereği ilgili belediyeye bildirilmemiş olması sonucunda gayrimenkule ilişkin olarak ödenmeyen emlak vergisi nedeniyle gelir kaybına ve mali tablolarda hataya neden olmaktadır.

BULGU 11: Telekomünikasyon Alt Yapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsilinin Yapılmaması

Belediye mücavir alanı içinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya

şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin geçiş hakkı ücretlerine ilişkin tahsilatın yapılmadığı görülmüştür.

655 Sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye istinaden çıkarılan ve 27.12.2012 tarih ve 28510 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik yürürlüğe girmiştir.

Bu Yönetmelik hükümlerine göre, işletmeciler, elektronik haberleşme hizmeti sunmak için gerekli şebeke ve altyapıyı kurmak, kaldırmak, bakım ve onarım yapmak gibi amaçlarla kamu ve özel mülkiyet alanlarının altından, üstünden ve üzerinden geçmeleri için tanınan haklar karşılığında, bu yönetmelikte belirtilen tarifeler esas alınarak geçiş hakkı sağlayıcısına ücret ödeyecektir.

Bu amaçlarla işletmelerle, mülkiyet ve sahibi, geçiş hakkı sağlayıcıları arasında anlaşma yapılacağı ve geçiş hakkına ait ücretlerin ödeme şekli, geçiş hakkına ilişkin anlaşmada yer alacağı, yine aynı Yönetmelikte ifade edilmektedir.

Geçiş hakkı kullanımında gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine ait mülkiyet alanları dışında kalan yerler için Geçiş Hakkı Sağlayıcısı tarafından, geçiş hakkını kullanan işletmeciden talep edilen geçiş hakkı ücreti, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde belirtilen fiyatları aşamayacağı, tapuda kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı taşınmazlar için belirtilen ücret üst sınırı hariç olmak üzere, Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinde yer alan üst sınırları belirten fiyatlar, her mali yılın başında Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırılarak tespit edileceği, ilk yıldan sonraki geçiş hakkı ücretleri; bir önceki yıl geçiş hakkı ücretine en fazla Türkiye İstatistik Kurumunca yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) oranında artırım yapılması suretiyle tespit edileceği hususları belirtilerek geçiş ücretlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Aynı Yönetmelikte işletmeci ve geçiş hakkı sağlayıcısının geçiş hakkına ilişkin anlaşmaları, Yönetmelikte belirlenen ilkeler doğrultusunda serbestçe yapabileceği, geçiş hakkına ait ücretlerin ödeme şeklinin sözleşmede yer alacağı hüküm altına alınmış ve ayrıca 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçiş hakkı ücretleri tarifesi Yönetmeliğe eklenmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler ve açıklamalar çerçevesinde, belediye tarafından;

telekomünikasyon altyapısı ve şebekelerinden alınması gereken geçiş hakkı bedellerinin takip ve tahsilatının yapılması konusunda çalışma başlatılmış ve bu doğrultuda 17.05.2021 tarih ve 40 sayılı Belediye Meclisi Kararı ve Eki ile Ücret Tarifeleri belirlenmiş, bu çalışma sonucunda geçiş hakkı bedellerine ilişkin olarak geçiş hakkı ücreti, kabin ücreti, menhol ücreti, survey ücreti, başvuru ücreti ve keşif ücreti işletmeci firmaya 18.01.2022 tarihinde tebliğ edilmiş, ilgili firmanın karara itirazı neticesinde belediye tarafından firmanın banka hesaplarına haciz işlemi uygulanmış ve bunun neticesinde borçlu şirket, yapılan bu işlemlere karşı yargısal süreç başlatmıştır. Yargı süreci ise halen devam etmektedir.

Bu itibarla altyapı geçiş hakkı bedellerinin tahsilinin yapılamaması sonucu, önemli bir gelirden mahrum kalınmakta olup, mahrum kalınan bu gelirin tahsiline yönelik mahkeme kararına göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

BULGU 12: Belediyenin Su Gelirleri Üzerinden Hesaplanacak Katma Değer Vergisinde Hatalı Uygulamalar Yapılması

Belediyenin su gelirleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinde (KDV) tutar ve dönem itibarıyla hatalı işlem tesis ettiği tespit edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10'uncu maddesinde;

"Vergiyi doğuran olay: ...

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi, ...

Anında meydana gelir",

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "I-Mükellefiyet/Ç-Vergiyi Doğuran Olay/1- Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. ... Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Kanununun (2/3) üncü maddesi uyarınca su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri

dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak, bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği, yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda meydana gelmiş sayılır. Bu mükelleflerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35 inci maddesi hükmüne göre düzeltilir. ...”

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 293'üncü maddesinde 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi hesabına ilişkin olarak ise;

“Bu hesap, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarları ile bu tutarlardan mahsup edilen ve ödenen tutarların izlenmesi için kullanılır.”

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, su, elektrik, gaz ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların bedellerinin ilgili kurumlarca tahakkuk ettirilmesi anında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Dolayısıyla söz konusu gelirin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın mal bedeli tahakkuk ettirildiğinde yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda (su abonelerinin sayaçlarının belediye görevlileri tarafından okunarak su fatura bildirimini düzenlendiğinde) katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan, tahakkuk eden tüketim bedeli üzerinden KDV'nin hesaplanarak ilgili tutarın 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabında kayıt altına alınması, takip eden ay içerisinde de beyannamenin verilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, belediyenin su satışı işlemlerinde KDV hesaplamasının tahakkuk tutarı üzerinden değil, tahsilat tutarı üzerinden yapıldığı ve 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabının gelirin tahakkuk aşaması yerine tahsilat aşamasında kullanıldığı, öte yandan su satışı gelirlerine ilişkin katma değer vergisi, gelirin tahakkuk ettiği dönem katma değer vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekirken, gelirin tahsil edildiği dönem katma değer vergisi beyannamesine dahil edilerek, katma değer vergisinin beyan dönemi itibarıyla da hatalı bir işlem yapılmış olmaktadır.

Bu itibarla İdarenin su satış işlemlerinde, mevcut mevzuata uygun olarak tahakkuk eden

gelir tutarı esas alınarak KDV hesaplanması ve yine gelirin tahakkuk ettiği dönem esas alınarak KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

BULGU 13: Hurdaya Ayrılan Taşınırın İlgili Muhasebe Hesaplarında İzlenmemesi

Belediyenin 2022 yılı içinde kullanım ömrünü tamamlamış taşınırın için, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının kullanılmadığı, hurdaya ayrılan varlıkların doğrudan ilgili hesaptan çıkışının yapıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 224'üncü maddesinde çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabının kullanılacağı belirtilmektedir.

Yönetmelik'in "*Hesabın işleyişi*" başlıklı 225'inci maddesinde; "*Kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarı 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir*" hükmü,

"299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı" başlıklı 228'inci maddesinde; "*Bu hesap, diğer duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı amortisman tabi duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarlarını izlemek için kullanılır*" hükmü,

229'uncü maddesinde ise: "*Elden çıkarılacak maddi duran varlıklar ile diğer çeşitli duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarları bu hesaba alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç kaydedilir*" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 04.11.2015 tarih ve 47 sıra No.lu Genel Tebliği'nin "Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları" başlıklı 6'ncı maddesinde;

"... (7) Çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren amortisman tabi maddi duran varlıklardan 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesine karar verilenlerin, amortisman tabi tutulmamış kısmının tamamı amortisman tabi tutulur. ..." denilmektedir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri gereğince, Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı ile

hurdaya ayrılan taşınırlar ve bunlar için ayrılmış olan amortisman tutarlarının, ilgili hesaptan çıkışı yapılarak 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabına borç kaydedilmesi, bu varlıklar için daha önce ayrılmış olan amortisman tutarlarının da 257 Birikmiş Amortismanlar hesabından çıkılarak 299 Birikmiş Amortismanlar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, İdare tarafından gerçekleştirilen hurdaya ayırma ve hurdaların elden çıkarılması işlemlerinde, muhasebe kayıtlarının doğrudan ilgili varlık hesabından çıkılması suretiyle yapıldığı, mevzuatta öngörülen hesapların kullanılmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak, mevzuat hükümleri gereğince hurdaya ayırma komisyonu tarafından ekonomik ömrünü tamamlayan varlıkların hurdaya ayırma işlemi yapıldıktan sonra ilgili varlık hesabına alacak, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesabına borç kaydı yapılması, ayrıca bu varlıklar için daha önce ayrılmış olan ve 257 Birikmiş Amortismanlar hesabında yer alan amortisman tutarlarının da 299 Birikmiş Amortismanlar hesabına aktarılması gerekmektedir.

BULGU 14: Sözleşmelere Dayanılarak Girişilen Taahhüt Tutarlarına İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Yapılması

Yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının hatalı yapıldığı tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “92 Taahhüt Hesapları” başlıklı 448 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında; bu hesap grubunun, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütlerinin, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin ve kamu-özel iş birliği modeli çerçevesinde girişilen taahhütlerin, bunlara yapılan ilavelerin, fiyat güncellemeleri ile bunlardan yerine getirilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılacağı,

Yönetmelik'in “920 Gider Taahhütleri - Hesabın niteliği” başlıklı 450'nci maddesinde; bu hesabın, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılacağı,

Yönetmelik'in "Hesabın işleyişi" başlıklı 451'inci maddesinde ise; Girişilen taahhüt tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışının bu hesaba borç, 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedileceği, girişilen taahhüdün yerine getirilmesi nedeniyle sözleşme fiyatları üzerinden hesaplanan hakediş tutarlarının bu hesaba alacak, 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç kaydedileceği,

ifade edilmiştir.

Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre, taahhüt niteliği taşıyan sözleşmelerde girişilen taahhüt tutarlarının sözleşmenin imzalanmasını takiben söz konusu taahhüt hesaplarında kayıt altına alınması, ayrıca bu taahhütlerde meydana gelen artış tutarlarının da yine aynı hesaplarda izlenmesi; Öte yandan taahhüdün yerine getirilmesi nedeniyle hesaplanan hakediş tutarlarının da daha önce kayıt altına alınmış taahhüt tutarlarından ilgili hesaba borç kaydı yapılarak düşülmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, taahhüt niteliği taşıyan bazı sözleşmelerin imzalanmasını müteakip taahhüt tutarlarının ilgili hesaplarda kayıt altına alınmadığı, bunun yerine sözleşmesine göre düzenlenen hakedişlerin ödenmesinde hakediş tutarı kadar taahhüt hesaplarına giriş-çıkış yapıldığı, diğer taraftan ileri bir tarihte gerçekleşecek taahhüt niteliği taşımayan, sözleşmenin imzalanmasıyla aynı zaman diliminde gider tahakkukunun yapıldığı, mal-hizmet vb. tesliminin gerçekleştiği bazı satın almalarda da söz konusu taahhüt hesaplarına giriş-çıkış yapıldığı, dolayısıyla 920 Gider Taahhütleri Hesabı ve 921 Gider Taahhütleri Hesabının mevzuatta belirtilen amacına uygun kullanılmadığı anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, gerçekleştirilen hatalı uygulamalar nedeniyle İdarenin 2022 yılı mali tablolarında; 920 Taahhüt Giderleri Hesabı ile 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabının doğru bilgi vermemesine neden olunmuştur.

BULGU 15: Belediye Lehine Karara Bağlanan Davalardan Tahsil Edilen Avukatlık Vekalet Ücretlerinin %5'lik Kısımının Bütçeye Gelir Kaydedilmemesi

Belediye lehine karara bağlanan davalardan tahsil edilen avukatlık vekalet ücretlerinin dağıtımını sırasında bütçeye gelir olarak kaydedilmesi gereken %5'lik kısmının kaydedilmediği görülmüştür.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Avukatlık ücretinin dağıtımı" başlıklı 82'nci maddesinde; belediye lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle hükme bağlanarak

karşı taraftan tahsil olunan vekâlet ücretlerinin; avukatlara (49 uncu maddeye göre çalıştırılanlar dâhil) ve hukuk servisinde fiilen görev yapan memurlara dağıtımını hakkında 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekâlet Hakkında Kanun hükümlerinin kıyas yolu ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

659 sayılı Kanun Hükümünde Kararname'nin "Yürürlükten kaldırılan ve uygulanmayacak hükümleri ile atıflar" başlıklı 18'inci maddesinde; 2/2/1929 tarihli ve 1389 sayılı Devlet Davalarını İntaç Eden Avukat ve Saireye Verilecek Ücreti Vekâlet Hakkında Kanun'un yürürlükten kaldırıldığı ve diğer mevzuatta 1389 sayılı Kanuna yapılan atıfların bu Kanun Hükümünde Kararnameye yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

659 sayılı Kanun Hükümünde Kararname'nin vekâlet ücretinin dağıtımına ilişkin "Davalardaki temsilin niteliği ve vekâlet ücretine hükmedilmesi ve dağıtımı" başlıklı 14'üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında ve söz konusu Kararnameye dayanılarak 08.07.2012 tarih ve 28347 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vekalet Ücretlerinin Dağıtımına Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Ödenecek vekalet ücretinin limiti ve dağıtım şekli" başlıklı 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere; idare lehine sonuçlanan dava ve icra takipleri nedeniyle hükme bağlanarak karşı taraftan tahsil olunan vekâlet ücretleri emanet hesabında toplanır. 333 Emanetler Hesabında toplanan vekalet ücreti yıllık olarak vekalet ücretinden yararlanacak kişilere mevzuatta belirtilen tutarı geçmemek üzere dağıtılır. Bu bağlamda; vekalet ücretinin %55'i dava veya icra dosyasını takip eden hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü veya avukata; %40'ı hukuk birimindeki davayı takip etmeyen hukuk birim amiri, hukuk müşaviri, muhakemat müdürü ve avukatlara eşit olarak ödenir. Geriye kalan %5'lik kısım da muhasebe birimince gelir kaydedilir.

2022 yılı içerisinde elde edilen vekâlet ücretlerinin ilgili emanet hesaplarına alınmasına ilişkin yevmiye kayıtlarında %5'lik payın gelir kaydedilmesine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür. Söz konusu %5'lik gelir kaydının yapılmayarak elde edilen vekâlet ücretlerinin tamamının 333 Emanetler Hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir.

Mevzuatta yer alan düzenlemeler gereğince, karara bağlanan davalardan tahsil edilen avukatlık vekalet ücretlerinin dağıtımında ilgili gelir kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

BULGU 16: Hurda İşlemlerinin Sağlıklı Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlayacak Hurda Yönetim Sistemi Kurulmaması

Belediye bünyesinde hurdaya ayrılan demirbaşların, toplanması, ambara giriş, satış ve

imha işlemlerine ilişkin kurumsal bir düzenleme bulunmadığı; hurda yönetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28'inci maddesi ile hurdalarla ilgili getirilen düzenleme aşağıdaki gibidir:

“Madde 28 – Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış

1. Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmemeyerek hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırlar, biri işin uzmanı olmak kaydıyla harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirilir. Yeterli sayı veya nitelikte personel bulunmaması halinde komisyonlar diğer kamu idarelerinden talep edilecek üyelerin katılımıyla oluşturulabilir.

2. Komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda hurdaya ayrılması uygun görülmeyen taşınırlar hakkındaki gerekçeli karar harcama yetkilisine bildirilir.

3. Komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için ise Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenir.

4. Hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırlar harcama yetkilisinin onayı ile kayıtlardan çıkarılır.

5. Birinci fıkraya göre harcama yetkilisince oluşturulacak komisyon tarafından ekonomik değerinin olmadığı veya teknik, sağlık, güvenlik ve benzeri nedenlerle imha edilmesinin şart olduğuna karar verilen taşınırlar, harcama yetkilisinin onayı ile imha edilir. İmha, komisyon veya komisyonun gözetiminde uzman kişiler tarafından yapılır. Bu işleme ilişkin ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir. İmha işleminde özel mevzuat hükümleri öncelikle dikkate alınır.

6. Hurdaya ayrılan veya imha edilen taşınırlar Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılır. Fişin ekine Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağının bir nüshası bağlanır.

7. İlgili mevzuatı gereğince, kasko sigortası yaptırılmış taşıt ve iş makineleri ile ekipmanın risk sonrası hurdaya ayrılarak kayıtlardan çıkarılması durumunda hurdası, kasko sigortası genel şartlarına dayanılarak sigorta şirketine verilebilir. Bu durumda rizikonun

gerçekleşmesi anındaki gerçeğe uygun değeri sigorta şirketinden tahsil edilir.”

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28'inci maddesi hükmü gereğince, ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmemekle hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırlar, biri işin uzmanı olmak kaydıyla harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirilip, harcama yetkilisi veya üst yöneticinin onayı ile hurdaya ayrılma işleminin tamamlanması gerekmektedir.

Anılan komisyonca yapılan değerlendirme sonucunda hurdaya ayrılması uygun görülmeyen taşınırlar hakkındaki gerekçeli karar harcama yetkilisine bildirilir. Komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için ise Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenerek hurda ambarına gönderilir. Komisyonun yapacağı değerlendirme sonucunda hurdaya ayrılan taşınırın, ekonomik değer taşıyıp taşımasına bağlı olarak imha edilmesi veya satılması mümkündür.

5591 Sayılı Kanun'a göre kurulan ve halen aynı hukuki yapı ve yetkileri koruyan Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu (MKE) Genel Müdürlüğü, yasalarla kendisine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde kamu kurum ve kuruluşlarının hurdalarını, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca her altı ayda bir belirlenen fiyatlar üzerinden satın alarak, savunma sanayi ihtiyaçlarına yönelik üretimlerinde kullanmaktadır. MKE kamu kurumlarının hurdalarının sahibi konumunda olup, hurdaları toplamaya yetkili tek kamu kuruluşudur. Bu nedenle kurumların her türlü hurda malzemelerini MKE Hurda İşletmesi müdürlüğüne satış suretiyle devretmeleri kanuni bir zorunluluktur.

Yapılan incelemelerde, İdare bünyesinde hurdaya ayrılan taşınırların toplanması, ambara giriş, satış ve imha işlemlerine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığı; hurda yönetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, İdare bünyesinde taşınırların hurdaya ayrılması, toplanması, satış ve imha gibi süreçleri kapsayan bir hurda yönetim sistemi oluşturulmasını sağlayacak kurumsal düzenlemeler yapılarak etkin bir hurda yönetimi altyapısı kurulması gerekmektedir.

BULGU 17: İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kanunun Öngördüğü Şekilde Kullandırılmaması

İdare tarafından işçilerin yıllık izinlerinin kanuna uygun şekilde kullandırılmadığı

görülmüştür.

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

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

Ayrıca 4857 sayılı Kanun'un “Yıllık ücretli izin hükümlerine aykırılık” başlıklı 103'üncü maddesinde 59'uncu madde gereğince hak edilmiş izni kullanmadan iş akdinin sona ermesi halinde bu izne ait ücreti ödemeyen veya 60'ıncı maddede belirtilen yönetmeliğin esas ve usullerine aykırı olarak izni kullandırmayan veya eksik kullandıran işveren veya işveren vekiline bu durumda olan her işçi için beş yüz on bir Türk Lirası idari para cezası verileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan düzenlemelere göre işçiler yıllık izin haklarından feragat edemezler. İşçilerin emekli olduklarında veya herhangi bir şekilde iş akitleri sona erdiğinde mevzuat hükümleri gereği yıllık izin hakları ücrete dönüşmektedir. Yıllık izin karşılığı yapılacak olan bu ücret ödemesi de işçinin son ücreti üzerinden olacağı için işçinin eline çok yüksek miktarlarda ücret geçebilmektedir. Bu uygulama da işçilerin yıllık izinlerini kullanmaktan ziyade son ücretleri üzerinden karşılığını almalarına neden olmaktadır. Ancak bu durum idareler adına daha fazla külfet getirici bir durum olabilmektedir. Zira anayasal bir hak olan yıllık izinlerin kullandırılmaması durumunda idareler 4857 sayılı İş Kanunu'nun 103'üncü maddesi gereğince idari para cezası ile karşı karşıya kalabilecektir. Ayrıca biriken yıllık izin sürelerinin ücrete dönüşmesi halinde idare açısından yüksek miktarlarda ödeme yapma durumu ortaya çıkacaktır.

Yapılan inceleme sonucunda kurum bünyesinde çalışan 143 işçinin toplam 10.249 gün kullanılmamış yıllık izni bulunmaktadırd. Hem mevzuata uygunluk açısından hem de Belediyeye ek mali külfet getirmemesi amacıyla yıllık izinlerin kullandırılması gerekmektedir.

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

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

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Ücret Tarifesinin Belirlenmemesi ve Tahsil Edilmemesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi	Bu husus bulgu konusu yapılmış, raporun diğer bulgular bölümünde Bulgu 11'de yer almaktadır.
İlk Madde ve Malzeme Hesabının Hatalı Kullanılması	2020	Yerine Getirilmedi	Bu husus bulgu konusu yapılmış, raporun denetim görüşünün dayanağı bölümünde Bulgu 3'de yer almaktadır.
Borçlanma Sınırının Aşılması	2020	Yerine Getirilmedi	Bu husus bulgu konusu yapılmış, raporun diğer bulgular bölümünde Bulgu 6'da yer almaktadır.
İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kanunun Öngördüğü Şekilde Kullanılmaması	2020	Yerine Getirilmedi	Bu husus bulgu

			konusu yapılmış, raporun diğer bulgular bölümünde Bulgu 17'de yer almaktadır.
Kiraya Verilen Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi	2020	Yerine Getirilmedi	Bu husus bulgu konusu yapılmış, raporun denetim görüşünün dayanağı bölümünde Bulgu 4'de yer almaktadır.