



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# ÇANKIRI İL ÖZEL İDARESİ

**2024 YILI**

**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

**Ekim 2025**



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



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı No: 45  
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA



## İÇİNDEKİLER

|                                                        |    |
|--------------------------------------------------------|----|
| 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ .....                   | 1  |
| 2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU .....                   | 10 |
| 3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....                        | 10 |
| 4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI ..... | 10 |
| 5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....       | 11 |
| 6. DENETİM GÖRÜŞÜ .....                                | 13 |
| 7. DENETİM BULGULARI .....                             | 13 |
| 8. EKLER .....                                         | 87 |



## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo 1: Personel Durumu .....                                                                | 3  |
| Tablo 2: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu (Finansman 05) .....                               | 4  |
| Tablo 3: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu (Finansman 08) .....                               | 4  |
| Tablo 4: 2024 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu .....                                              | 5  |
| Tablo 5: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu .....                                              | 6  |
| Tablo 6: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2022-2024) Seyri .....                                  | 6  |
| Tablo 7: Hissedar Olunan Şirketler .....                                                      | 7  |
| Tablo 8: Kaynağı Belli Olmayan Gelir Tahakkukları .....                                       | 25 |
| Tablo 9: Ön Mali Kontrolü Yapılmayan İhaleler .....                                           | 43 |
| Tablo 10: Şikâyet Başvuru Süreleri Gözetilmeyen İhaleler .....                                | 44 |
| Tablo 11: Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarılan 8 Finansman Kodundaki Ödenekler ..... | 71 |



## KISALTMALAR

**AŞ:** Anonim Şirket

**EKAP:** Elektronik Kamu Alımları Platformu

**EPDK:** Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

**KDV:** Katma Değer Vergisi

**KHK:** Kanun Hükmünde Kararname

**KUZKA:** Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı

**kWh:** Kilowatt hours

**MTA:** Maden Tetkik ve Arama

**SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu

**TL:** Türk Lirası



## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçiler İçin Uzun Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılmaması
2. Sonraki Yıllara İlişkin Olarak Yapılan Harcamaların Cari Yıl İçerisinde Giderleştirilmesi
3. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Borç Bakiyesi ile Birikmiş Amortismanlar Hesabının Alacak Bakiyesinin Eşit Olmaması
4. Hükmedilen Kesinleşmemiş Avukatlık Vekâlet Ücretleri İle Kesinleşmiş ve Tahsil Edilmemiş Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Mali Tablolarda Yer Almaması
5. Taşınmazların Değerleme İşlemlerinin Tamamlanmaması
6. İdare Tarafından Yapılan Taşınmaz Tahsisleri ile İdarece Tahsisli Olarak Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi
7. Satışı Yapılan Taşınmazların Satış Bedeli Üzerinden Kayıtlardan Çıkarılması
8. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda Kayıtlı Olan Tutarlardan Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması
9. Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Kaynağı Belli Olmayan Tahakkuk Kayıtlarının Bulunması
10. Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılmaması
11. Ortak Olunan Şirket İçin Alınan Sermaye Artırım Kararına İlişkin Muhasebe Kaydının Yapılmaması
12. Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi

### B. Diğer Bulgular

1. İmara Aykırı Yapılara Yönelik Olarak Alınan Encümen Kararlarının Uygulanmaması
2. Haczedilemeyen Gelirlerin Ayrı Banka Hesaplarında İzlenmemesi

3. Sosyal Denge Sözleşmesine Mevzuatında Belirtilenin Dışındaki Konularla İlgili Hükümlerin Konulması
4. Hidrolik Kaynaklara Dayalı Elektrik Üretim Lisans Harçlarının Takibinin Yapılmaması
5. Gelirlerin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması
6. Bir Yıldan Uzun Süreli Alınan Depozito ve Teminatlar İçin İlgili Hesabın Kullanılmaması
7. Kamu İdareleri Payları Hesabının Kullanılmaması
8. Muhasebe Kayıtlarının Geriye Dönük Olarak Değiştirilmesi, Mükerrer ve Boş Yevmiye Kayıtları Olması
9. İşçilerin Yıllık Fazla Çalışma Saati Sınırının Aşılması
10. Mevzuatta Belirtilen Sınırı Aşan Bazı Taahhüt Evrakı ve Sözleşme Tasarılarının Ön Mali Kontrole Tabi Tutulmaması
11. Pazarlık Usulü Yapılan İhalelerde Şikâyet Sürelerinin Gözetilmemesi
12. İşçilerin Birikmiş Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullandırılmasına İlişkin Tedbirlerin Alınmaması
13. Kesin Kabulden İtibaren Yüklenici ve Alt Yükleniciler İçin Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yaptırılması
14. İdare Taşınmazlarının Diğer Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Süre Belirtilmeksizin Tahsis Edilmesi
15. Doğrudan Temin Yöntemi ile Yapılan Alımlarda Mevzuata Aykırı Uygulamaların Bulunması
16. İç Denetçi Atamasının Yapılmaması ve İç Denetim Raporunun Düzenlenmemesi
17. Bütün Riskler Sigortası Poliçelerinde Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nde Belirtilen Oranların Üzerinde Muafiyet Oranlarına Yer Verilmesi
18. Anahtar Teslim Götürü Bedel Yapım İş İhalesinin Uygulama Projesi Hazırlanmadan Gerçekleştirilmesi
19. İhale Öncesinde Yapılması Gereken İşlemlerin Bitirilmeden İhaleye Çıkılması

20. İmar Cezası Uygulanması Gereken Bazı Durumlarda Süresi İçinde Encümen Kararı Alınmaması
21. Hakediş Ödemelerinden Yapılan Sosyal Güvenlik Prim Borcu Kesintilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
22. Bedelsiz Devredilen Taşınmazlar İçin Tapu Kütüğüne Şerh Konulmaması
23. Kiraya Verilen Taşınmazların Şartname ve Sözleşmelerinde Belirtilmesine Rağmen Sigorta Ettirilmemesi
24. Taşınmazların Kaydına İlişkin Formlar ile İcmal Cetvellerinin Düzenlenmemesi
25. Jeotermal İdare Payının Eksik Alınması
26. Aşırı Düşük Fiyat Teklifi Sorgulamasının Yapılmaması
27. Bakanlık ve Merkezi İdare Kuruluşları Tarafından Kuruma Aktarılan Yatırım Ödeneklerinin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarılması
28. Hurda Niteliğindeki Varlıkların Satışının Zamanında Yapılmaması
29. İdare Lehine İrtifak Hakkı Kurulmaksızın Hazine Arazisi Üzerine Tesisler Kurularak Kiraya Verilmesi
30. İdare Taşınmazları İçin Amortisman Defterinin Tutulmaması
31. Taşınır Kayıt Yetkilisi ve Taşınır Kontrol Yetkilisi Görevlendirilmemesi
32. İşgale Konu Olan Taşınmazdan Ecrimisil Alınmaması ve Taşınmazın Tahliye Ettirilmemesi
33. İlk Madde ve Malzemelerin Giderleştirilmesinde Hatalı Uygulamaların Bulunması
34. Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması
35. Vadeli Mevduat Faiz Gelirlerinin Net Tutar Üzerinden Muhasebeleştirilmesi
36. Karayolları Trafik Kanununa Göre Alınması Gereken Bazı Harçların Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Çankırı İl Özel İdaresi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan sınıflandırma çerçevesinde, genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinden birisi olup faaliyetlerini 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun verdiği yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürütmektedir.

Bu itibarla il özel idareleri il halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organı olan il genel meclisi seçimle oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliğidir. İl özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisi validir.

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

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

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

c) Bisiklet yollarının ve şeritlerinin, bisiklet ve elektrikli skuter park ve şarj istasyonlarının, yaya yollarının ve gürültü bariyerlerinin planlanması, projelendirilmesi, yapımı, bakımı ve onarımıyla ilgili işleri,

yapmakla görevli ve yetkilidir.

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

Bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarından aktarılan bu tür ödenekler ile gerçekleştirilecek yatırımlar il özel idarelerince tüm il sınırları içerisinde yapılabilmektedir.

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

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

## 1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

5302 sayılı Kanun'a göre Çankırı İl Özel İdaresinin organları; vali, meclis, il encümenidir.

Çankırı İl Özel İdaresinin karar organı olan İl Genel Meclisi, 1 başkan ve 26 meclis üyesinden oluşmaktadır.

Çankırı İl Özel İdaresi teşkilatı norm kadro esaslarına uygun olarak Mali Hizmetler Müdürlüğü, İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü, Tarımsal Hizmetler Müdürlüğü, Encümen Müdürlüğü, Sosyal Hizmetler Müdürlüğü, Köye Yönelik Hizmetler Müdürlüğü, Çevre Korum ve Kontrol Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Müdürlüğü ve 11 İlçe Özel İdare Müdürlüklerinden oluşmaktadır.

Çankırı İl Özel İdaresinin teşkilat yapısında, doğrudan Valiye bağlı 8 birim belirlenmiştir. Bunlar Mali Hizmetler Müdürlüğü, İnsan Kaynakları ve Eğitim Müdürlüğü,

Tarımsal Hizmetler Müdürlüğü, Encümen Müdürlüğü, Sosyal Hizmetler Müdürlüğü, Köye Yönelik Hizmetler Müdürlüğü, Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Müdürlüğü ve 11 İlçe Özel İdare Müdürlüklerinden oluşmaktadır. 1 Genel Sekreter, 2 Genel Sekreter Yardımcısı bulunmaktadır.

Çankırı İl Özel İdaresinin hizmetlerinin yerine getirilmesinde memur, sözleşmeli personel ve işçiler çalıştırılmaktadır. Çalıştırılan personele ilişkin bilgiler tabloda detaylandırılmıştır.

**Tablo 1: Personel Durumu**

| Personel İstihdam Türü                        | İhdas Edilmiş Norm Kadro Sayısı | Dolu Kadro Sayısı |
|-----------------------------------------------|---------------------------------|-------------------|
| Memur                                         | 210                             | 79                |
| Sözleşmeli Personel                           | -                               | -                 |
| Kadrolu İşçi                                  | 105                             | 46                |
| Geçici İşçi                                   | -                               | -                 |
| <b>Toplam</b>                                 | <b>315</b>                      | <b>125</b>        |
| 375 Sayılı KHK Uyarınca Çalıştırılan Personel | -                               | 112               |

### 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; Özel İdaresinin stratejik planına ve performans programına uygun olarak, analitik bütçe sistemine göre vali tarafından hazırlanan, mali yıl ve izleyen iki yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren ve il genel meclisince kabul edilen bir karardır. Bu kapsamda Çankırı İl Özel İdaresi, faaliyetlerini ilgili mali yılı bütçesi ile verilen ödenekler ile yürütmektedir.

Çankırı İl Özel İdaresi 2024 yılı bütçe ödenekleri, tahmini bütçe gider ve gelirleri ile gerçekleşme rakamları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

**Tablo 2: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu (Finansman 05)**

| Giderin Türü                 | Geçen Yılandan Devreden Ödenek (TL) | Bütçe ile Verilen (TL) | Ek Bütçe (TL)         | Eklenen (TL)         | Düşülen (TL)         | Ödenek Toplamı (TL)   | Bütçe Gideri Toplamı (TL) | İptal Edilen Ödenek (TL) | Ertesi Yıla Devreden (TL) |
|------------------------------|-------------------------------------|------------------------|-----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|---------------------------|--------------------------|---------------------------|
| 01-Personel Giderleri        | 1.547.863,73                        | 122.431.000,00         | 78.500.000,00         | 16.560.794,31        | 9.723.804,51         | 209.315.853,53        | 190.288.506,89            | 0                        | 19.027.346,64             |
| 02-SGK Devlet Prim Gideri    | 250.500,70                          | 6.858.000,00           | 2.000.000,00          | 439.652,37           | 0                    | 9.548.153,07          | 9.448.583,05              | 0                        | 99.570,02                 |
| 03-Mal ve Hizmet Alım Gideri | 1.703.980,88                        | 84.830.004,00          | 18.000.000,00         | 18.165.354,39        | 5.589.714,63         | 117.109.624,64        | 111.461.409,85            | 182.015,8                | 5.466.198,91              |
| 04-Faiz Giderleri            | 0                                   | 0                      | 0                     | 0                    | 0                    | 0                     | 0                         | 0                        | 0                         |
| 05-Cari Transferler          | 3.594.193,83                        | 12.157.839,00          | 3.000.000,00          | 10.276.132,92        | 594.881,77           | 28.433.283,98         | 25.573.803,98             | 2,00                     | 2.859.479,00              |
| 06-Sermaye Gideri            | 13.150.658,00                       | 201.723.157,00         | 58.500.000,00         | 23.767.001,68        | 16.676.875,49        | 280.463.941,19        | 185.756.466,44            | 2,00                     | 94.710.742,75             |
| 07-Sermaye Transfer          | 0                                   | 0                      | 0                     | 0                    | 0                    | 0                     | 0                         | 0                        | 0                         |
| 09-Yedek Ödenek              | 0                                   | 22.000.000,00          | 0                     | 0                    | 22.000.000,00        | 0                     | 0                         | 0                        | 0                         |
| <b>Toplam</b>                | <b>20.247.197,14</b>                | <b>450.000.000,00</b>  | <b>160.000.000,00</b> | <b>69.208.935,67</b> | <b>54.585.276,40</b> | <b>644.870.856,41</b> | <b>522.528.770,21</b>     | <b>182.019,80</b>        | <b>122.163.337,32</b>     |

Çankırı İl Özel İdaresi 2024 mali yıl bütçesi 450.000.000,00 TL ödenek öngörölmüş olup önceki yıldan devreden 20.247.197,14 TL, yıl içerisinde aktarmayla eklenen 69.208.935,67 TL ile yine yıl içerisinde yapılan ek bütçe ile 160.000.000,00 TL ve düşülen 54.585.276,40 TL ödenekle birlikte 2024 yılı ödenek toplamı 644.870.856,41 TL olmuştur. Yıl içinde 522.528.770,21 TL bütçe gideri yapılmış, 182.019,80 TL ödenek iptal edilmiş ve sonraki yıla 122.163.337,32 TL devretmiştir.

**Tablo 3: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu (Finansman 08)**

| Giderin Türü                 | Geçen Yılandan Devreden Ödenek (TL) | Ek ve Olağan Üstü (TL) | Eklenen (TL) | Düşülen (TL)  | Ödenek Toplamı (TL) | Bütçe Gideri Toplamı (TL) | İptal Edilen Ödenek (TL) | Ertesi Yıla Devreden (TL) |
|------------------------------|-------------------------------------|------------------------|--------------|---------------|---------------------|---------------------------|--------------------------|---------------------------|
| 01-Personel Giderleri        | 504.508,97                          | 181.199.879,97         | 274.067,85   | 0             | 181.978.456,79      | 181.666.144,97            | 0                        | 312.311,82                |
| 02-SGK Devlet Prim Gideri    | 68.168,19                           | 0                      | 0            | 0             | 68.168,19           | 0                         | 0                        | 68.168,19                 |
| 03-Mal ve Hizmet Alım Gideri | 16.052.852,27                       | 62.664.212,36          | 4.745.702,25 | 22.654.655,50 | 60.808.111,38       | 50.323.094,89             | 543,55                   | 10.484.472,94             |
| 04-Faiz Giderleri            | 0                                   | 0                      | 5.617.881,18 | 0             | 5.617.881,18        | 5.617.881,18              | 0                        | 0                         |

|                     |                       |                       |                       |                       |                       |                       |                 |                       |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------|-----------------------|
| 05-Cari Transferler | 1.289.594,92          | 0                     | 15.667.176,74         | 0                     | 16.956.771,66         | 16.921.699,24         | 477,50          | 34.594,92             |
| 06-Sermaye Gideri   | 137.939.585,49        | 400.422.571,37        | 108.409.126,40        | 126.682.958,19        | 520.088.325,07        | 350.924.280,84        | 3.298,66        | 169.160.745,57        |
| 07-Sermaye Transfer | 0                     | 0                     | 0                     | 0                     | 0                     | 0                     | 0               | 0                     |
| 09-Yedene   denek   | 0                     | 0                     | 0                     | 0                     | 0                     | 0                     | 0               | 0                     |
| <b>Toplam</b>       | <b>155.854.709,84</b> | <b>644.286.663,70</b> | <b>134.713.954,42</b> | <b>149.337.613,69</b> | <b>605.457.420,83</b> | <b>605.453.101,12</b> | <b>4.319,71</b> | <b>180.060.293,44</b> |

Bakanlıktan hibe / tahsisli gönderilen 644.286.663,70 TL   denek gelmiştir. Bir   nceki yıldan 155.854.709,84 TL devir, 134.713.954,42 TL aktarmayla eklenen ve 149.337.613,69 TL aktarmayla düşülen olmak üzere 785.517.714,27 TL 2024 yılı   deneęi olmuştur. 605.453.101,12 TL yıl içinde harcama yapılmış, 4.319,71 TL   denek iptal edilmiştir. 180.060.293,44 TL sonraki yıla devretmiştir.

**Tablo 4: 2024 Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu**

| Bütçe Gelirinin Ekonomik Kodu           | Bütçe Gelir Tahmini (TL) | Tahsilat Tutarı (TL)    | Red ve İadeler (TL) | Net Tahsilat (TL)       | Gerçekleşme Yüzdesi (%) |
|-------------------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------|-------------------------|---------------------------|
| 01-Vergi Gelirleri                        | 3.500.000,00               | 9.508.927,10            | 0                   | 9.508.927,10            | %271,68                   |
| 03-Teřebb  r ve Mülkiyet Gelirleri       | 8.100.000,00               | 3.174.695,42            | 0                   | 3.174.695,42            | %39,19                    |
| 04-Alınan Bağış Yardım ile   zel Gelirler | 0                          | 549.376.424,48          | 0                   | 549.376.424,48          | -                         |
| 05-Diğer Gelirler                         | 388.400.000,00             | 517.893.206,42          | 0                   | 517.893.206,42          | %133,34                   |
| 06-Sermaye Gelirleri                      | 50.000.000,00              | 0                       | 0                   | 0                       | %0,00                     |
| 08-Alacaklardan Tahsilat                  | 0                          | 0                       | 0                   | 0                       | 0                         |
| <b>Toplam</b>                             | <b>450.000.000,00</b>      | <b>1.079.953.253,42</b> | <b>0</b>            | <b>1.079.953.253,42</b> | <b>%239,99</b>            |

Buna göre 2024 yılında net bütçe geliri (  z Gelire Göre) %239,99 seviyesinde gerçekleşmiştir. Diğer gelirler %133,34, vergi gelirleri %271,68, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri %39,19, alınan bağış ve yardımlar %100 ile sermaye gelirleri %0 seviyesinde gerçekleşmiştir.

**Tablo 5: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Tablosu**

| Bütçe Giderlerinin Ekonomik Kodu | Bütçe Başlangıç<br>Ödeneği (TL) | Bütçe Gideri<br>Gerçekleşen (TL) | Gerçekleşme Yüzdesi<br>(%) |
|----------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|----------------------------|
|                                  |                                 |                                  |                            |
| 01-Personel Giderleri            | 122.431.000,00                  | 190.288.506,89                   | %155,42                    |
| 02-SGK Devlet Primi Gideri       | 6.858.000,00                    | 9.448.583,05                     | %137,77                    |
| 03-Mal ve Hizmet Alım Gideri     | 84.830.004,00                   | 111.461.409,85                   | %131,39                    |
| 04-Faiz Gideri                   | 0                               | 0                                | 0                          |
| 05-Caari Transferler             | 12.157.839,00                   | 25.573.802,98                    | %210,34                    |
| 06-Sermaye Gideri                | 201.723.157,00                  | 185.753.466,44                   | %92,08                     |
| 07-Sermaye Transferi             | 0                               | 0                                | 0                          |
| 08-Borç Verme                    | 0                               | 0                                | 0                          |
| 09-Yedek Ödenek                  | 22.000.000,00                   | 22.000.000,00                    | %100                       |
| <b>Toplam</b>                    | <b>450.000.000,00</b>           | <b>544.525.769,20</b>            | <b>%121,00</b>             |

Buna göre 2024 yılında bütçe giderleri %121,00 seviyesinde gerçekleşmiştir. Başlangıç bütçesinde öngörülen tutarlar personel giderlerinde %155,42, SGK Devlet Primi Gideri % 137,77, Mal ve hizmet alım giderlerinde %131,39, faiz giderleri %0, Cari Transferler %210,34, Sermaye giderleri %92,08 ve Yedek Ödenek % 100 seviyesinde gerçekleşmiştir.

2023 yılında gelirler bir önceki yıla göre 383.243.165,84 TL'lik (%102,60) artış göstermiştir. 2024 yılında gelirler bir önceki yıla göre 323.201.566,39 TL (%42,70) tutarında artmıştır. Tüm gelirlerde artış bu oranda üzerinde etkili olmuştur.

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

| Bütçe Gideri Çeşidi | 2022 Yılı (TL)<br>(A) | 2023 Yılı (TL)<br>(B) | 2024 Yılı (TL)<br>(C) | 2022-2021<br>Değişim Oranı<br>(%)<br>(D=(B-A)/A) | 2023-2022<br>Değişim Oranı (%)<br>(E=(C-B)/B) |
|---------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| Personel Gideri     | 89.909.030,53         | 200.046.818,96        | 271.954.651,86        | 122,49 %                                         | 35,94 %                                       |

|                           |                       |                       |                         |                |                |
|---------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|----------------|----------------|
| SGK Devlet Prim Gideri    | 2.140.478,96          | 4.579.165,74          | 9.448.583,05            | 113,93 %       | 106,33 %       |
| Mal ve Hizmet Alım Gideri | 56.905.049,07         | 110.950.046,80        | 161.784.504,74          | 94,97 %        | 45,81 %        |
| Faiz Giderleri            | 1.207.932,66          | 5.071.540,29          | 5.617.881,18            | 319,85 %       | 10,77 %        |
| Cari Transferler          | 17.990.879,73         | 15.790.365,60         | 42.495.502,22           | -12,23 %       | 169,12 %       |
| Sermaye Gideri            | 227.153.233,11        | 403.530.852,33        | 536.677.747,28          | 77,64 %        | 32,99 %        |
| Sermaye Transferi         | 0                     | 0                     | 0                       | 0              | 0              |
| Borç Verme                | 0                     | 0                     | 0                       | 0              | 0              |
| <b>Toplam</b>             | <b>395.306.604,06</b> | <b>739.968.789,72</b> | <b>1.027.978.870,33</b> | <b>87,16 %</b> | <b>52,45 %</b> |

Çankırı İl Özel İdaresi bütçe giderleri toplamı 2023 yılında 2022 yılına göre %87,16 oranında artış göstermektedir. 2024 yılında ise 2023 yılına göre %52,45 oranında artış göstermiştir. Enflasyon düzeltilmesinde bakiye bulunmamasının sebebinin idarenin kullanmış olduğu muhasebe programından kaynaklanmış olduğu görülmüş olup idarenin mali tablolarının doğru ve güvenilir bilgi üretmesi için gerekli iyileştirilmelerin yapılması gerekmektedir.

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre; bütçe ile ilgili olsun ya da olmasın İl Özel İdaresinin faaliyetlerinden dolayı tahakkuk eden 2024 yılı Faaliyet Gideri 1.003.735.888,51 TL, Faaliyet Geliri 1.095.552.928,54 TL olup dönem olumlu Faaliyet Sonucu ise 91.817.040,03 TL olarak gerçekleşmiştir.

Çankırı İl Özel İdaresinin doğrudan hissedarı olduğu şirketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

**Tablo 7: Hissedar Olunan Şirketler**

| Sıra No | Şirketin Adı                                         | Toplam Sermaye Tutarı (TL) | Özel İdaresinin Sahibi Olduğu Sermaye Tutarı (TL) | Hisse Oranı % |
|---------|------------------------------------------------------|----------------------------|---------------------------------------------------|---------------|
| 1       | Çankırı Turizm ve Ticaret AŞ (ÇANTUR AŞ)             | 2.513.334,52               | 2.428.082,21 TL                                   | %96,61        |
| 2       | Çankırı Tuz Ürünler Üretim ve Dağıtım AŞ (ÇANTAŞ AŞ) | 50.000,00                  | 25.000,19 TL                                      | %50,00        |

## 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

### 1.4.1. Kamu İdaresinin Muhasebe Sistemi

Çankırı İl Özel İdaresi 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 itibarıyla 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 Değişikliği 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 cetvelidir.

Kamu İdaresinin denetimi; yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütölüp 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 yansıtmışından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

## **4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI**

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

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm

faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

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

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

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

## **5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

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

2024 yılı denetimi kapsamında, mezkûr mevzuat çerçevesinde, kurum iç kontrol sistemi, iç kontrol bileşenleri bazında aşağıdaki şekilde değerlendirilmektedir:

### **Kontrol Ortamı Standartları**

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir. İdarede “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri” ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir. Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası belirlenmemiştir. Hassas görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiştir.

### **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 riskleri belirlemiştir.

### **Kontrol Faaliyetleri Standartları**

İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır. İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır. İdarede yapılan görevlendirmelerde, bunları farklı kişiler arasında dağıtılarak “görevler ayrılığı” ilkesine uyulmuştur. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmemiştir. Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmuş ancak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda yer alan ve ön mali kontrole tabi mali karar ve işlemlerin dışında ön mali kontrole tabi herhangi bir karar ve işlem belirlenmediğinden iyileştirilmesi gerekmektedir. Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcut değildir.

### **Bilgi ve İletişim Standartları**

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

### **İzleme Standartları**

İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, üst yönetim ve kurum personeli tarafından önemli ölçüde sahiplenildiği değerlendirilmektedir. Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmamıştır.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Çankırı İl Özel İdaresinin 2024 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## **7. DENETİM 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: Hizmet Alımı Sözleşmeleri Kapsamında Çalıştırılmakta Olan İşçiler İçin Uzun Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılmaması**

Özel İdarenin 696 sayılı KHK ile İl Özel İdaresi şirketinde işçi statüsüne geçirilen ve doğrudan hizmet alım sözleşmesi çerçevesinde istihdam edilen işçileri için kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığı görülmüştür.

4857 sayılı İş Kanunu ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca, personel hizmet alım sözleşmesi kapsamında çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatlarının ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından ödenmesi ve işçinin her bir alt işveren nezdinde geçen dönemi ile sınırlı olması kaydıyla, alt işverenlerden rücu edilmesi gerekmektedir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Temel kavramlar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, ihtiyatlılık kavramı gereği, muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelik'te belirtilen usullerde karşılık ayrılması gerekmektedir.

Aynı Yönetmelik'in "Faaliyet sonuçları tablosu ilkeleri" başlıklı 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde, koşullu yükümlülüklerden kaynaklanan ve kamu idarelerinden kaynakların çıkışına neden olabileceği güvenilir bir biçimde tahmin edilen tutarlar için karşılık ayrılacağı ve faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 330'uncu maddesinde, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı; 331'inci maddesinde, hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarlarının 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak, 630 Giderler Hesabı'na ise borç kaydedileceği belirtilmektedir.

Anılan Yönetmelik'in 500 Net Değer/Sermaye Hesabına ilişkin olarak düzenlenen "Hesabın işleyişi" başlıklı 347'nci maddesinde, daha önce kayıtlara alınmamış olan yabancı kaynak tutarlarının bu hesaba borç, ilgili yabancı kaynak hesabına ise alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre, İdarenin vadeli mevduatlarına tahakkuk eden faiz gelirlerinin stopaj kesintisi yapılmadan önce 600 Gelirler Hesabı'nda, buna ilişkin stopajın ise 630 Giderler Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Aktarılan mevzuat hükümleri doğrultusunda, Çankırı İl Özel İdaresi şirketinde istihdam edilen işçiler için ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları gereği 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının kullanılması suretiyle karşılık ayrılması ve faaliyet dönemi içerisinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatlarını 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına aktarılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 2018 yılında 696 sayılı KHK kapsamında Çankırı İl Özel İdaresi şirketinde işçi statüsüne geçirilen işçiler için 2018 yılından itibaren kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı görülmüştür. Geçmiş yıllara ilişkin ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanarak 500 Net Değer Hesabına borç, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydı yapılarak düzeltilmesi; yılsonlarında o yıl için hesaplanan kıdem

tazminatı karşılıklarının 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak, 630 Gider Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, Özel İdarenin 2024 yılı mali tablolarında 472/372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı, 630 Giderler Hesabı ve 500 Net Değerler Hesabı doğru ve güvenilir bilgi vermemektedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve bulguda belirtildiği üzere 2025 yılı içerisinde gerekli işlemlerin yapılmaya başlandığı ifade edilmiştir. Ancak uygulamaya 2025 yılı içinde başlanıldığından 2024 yılı mali tablolarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, Özel İdarenin mezkur işçiler için kıdem tazminatı karşılığı ayırması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Sonraki Yıllara İlişkin Olarak Yapılan Harcamaların Cari Yıl İçerisinde Giderleştirilmesi**

İdare tarafından, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara/yıllara ait olan peşin giderlerin izlenmesi gereken 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı'nın kullanılmadığı bunun yerine ödeme tarihi itibarıyla 630-Giderler Hesabı'nın kullanıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 144'üncü maddesinde, 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin ödenmiş giderler ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalanların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Yönetmelik'in 217'nci maddesinde, 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının, dönem içinde ödenen ancak, gelecek yılların faaliyet hesaplarına dâhil edilecek olan giderlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

280-Gelecek yıllara ait giderler hesabının işleyişinin anlatıldığı 219'uncu maddesinde; içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin bu hesaba borç; ödenen tutarın tamamı 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan ödenen tutarın tamamı 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835- Gider Yansıtma Hesabına alacak; ayrıca, bu hesapta kayıtlı tutarlardan takip eden

dönemde gider hesaplarına yansıtılması gerekenler, dönem sonunda bu hesaba alacak, dönen varlıklar ana hesap grubu içindeki 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

İdarenin hesap ve işlemleri incelendiğinde; 2024 yılında sigorta poliçeleri gibi peşin ödenen giderlerinin bulunduğu ancak söz konusu ödemelerin vadesine göre 280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı ile 180-Gelecek Aylara Ait Giderler hesabı yerine doğrudan 630-Giderler Hesabı'na kaydedildiği tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, İdarenin ödemiş olduğu sigorta poliçeleri gibi dönemler itibarıyla takip edilecek peşin ödemelerin dönemsellik kavramı gereği ait olduğu yıllara göre giderleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Borç Bakiyesi ile Birikmiş Amortismanlar Hesabının Alacak Bakiyesinin Eşit Olmaması**

Kamu İdaresi muhasebe kayıtlarındaki Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın borç bakiyesi ile Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın alacak bakiyesinin eşit olmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın niteliğini açıklayan 224'üncü maddesinde, bu hesabın çeşitli nedenlerle kullanıma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Hesabın işleyişini açıklayan 225'inci maddesinde ise kullanma olanaklarını yitiren maddi duran varlıklar kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarı 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na borç kaydedileceği ifade edilmiştir. Bahsi geçen Yönetmeliğin 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın işleyişini açıklayan 229'uncu maddesinde, elden çıkarılacak maddi duran varlıklar ile diğer çeşitli duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarlarının bu hesaba alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç kaydedileceği; elden çıkarılacak maddi duran varlıklar ile diğer

duran varlıkların her ne suretle olursa olsun kayıtlardan çıkarılanların ayrılmış olan amortisman tutarı bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, Amortisman ve Tükenme Paylarını düzenleyen 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları" başlıklı 6'ncı maddesinin 7'inci bendinde, çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren amortismana tabi maddi duran varlıklardan 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda izlenmesine karar verilenlerin amortismana tabi tutulmamış kısmının tamamının amortismana tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda değinilen mevzuat hükümleri çerçevesinde, maddi duran varlıklardan 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda izlenmesine karar verilenlerin amortismana tabi tutulmamış kısmının tamamının amortismana tabi tutulacağı ve yılsonu muhasebe tablolarında 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın bakiyelerinin birbirine eşit olması gerektiği görülmektedir.

Yapılan incelemede, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın borç bakiyesinin 31.843,79 TL, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın alacak bakiyesinin 22.151,16 TL olduğu ve 9.692,63 TL farkın 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na kaydedilmesi gerekirken kaydedilmediği görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bulguda belirtildiği üzere 2025 yılı içerisinde gerekli işlemlerin yapılmaya başlandığı ifade dılmıştır. Ancak uygulamaya 2025 yılı içinde başlanıldığından 2024 yılı mali tablolarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda izlenen varlıkların amortismana tabi tutulmamış kısmının amortismana tabi tutulması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Hükmedilen Kesinleşmemiş Avukatlık Vekâlet Ücretleri İle Kesinleşmiş ve Tahsil Edilmemiş Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Mali Tablolarda Yer Almaması**

İl Özel İdaresinin taraf olduğu dava ve icra takipleri neticesinde İdare lehine hükmolunan avukatlık vekâlet ücretlerinden; henüz kesinleşmemiş ilk derece mahkeme

kararları ile kesinleşmiş mahkeme kararlarından da tahsili yapılmayan avukatlık vekâlet ücretlerinin kurum mali tablolarında yer almadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesinde, kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle, garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağını hükme bağlamıştır. Aynı Kanun'un 61'inci maddesinde ise, muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından Muhasebe Yetkilisi sorumlu tutulmuştur.

5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi gereği hazırlanarak yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde de ilgili husus düzenlenmiştir. Anılan Yönetmelikler uyarınca, varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile kamu idarelerinin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemler ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülükler ile kamu idarelerinin her türlü garanti ve taahhütlerinin nazım hesaplarda takip edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede çeşitli nitelikte davalardan kurum lehine hükme bağlanmış avukatlık vekâlet ücretleri gelecekte doğması muhtemel bir hak olması bakımından nazım hesaplarda izlenmelidir.

Bununla birlikte kurum lehine hükmedilmiş olmakla birlikte üst mahkemede kesinleşmiş mahkeme kararlarına ait avukatlık vekâlet ücretlerinden tahsil edilenler 333.02.05 Avukatlık Vekâlet Ücretleri emanet hesabında takip edilirken henüz tahsil edilmemiş olanlar için muhasebe kaydı yapılmayarak mali tablolara dâhil edilmemiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde; Bir kamu idaresinin başka bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya kamu idaresinin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemi olarak tanımlanmış, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla kurum lehine hükmolunan kesinleşmiş ancak henüz tahsili yapılmamış avukatlık vekâlet ücretlerinin kurum mali tablolarında yer almasını sağlayacak şekilde muhasebe kaydının yapılmasının gerektiği mütalaa edilmektedir.

Bulgu konusu husus 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesiyle alakalıdır. Öncelikli olarak bilinmesi gerekir ki; 5018 sayılı Kanun, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir, mahalli idarelerin mali yönetim ve kontrolünü de kapsamaktadır. Yani 5018 sayılı Kanun tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesine hükmetmiştir ve bu hüküm kapsam dahilinde olan Çankırı İl Özel İdaresinde amirdir. Nitekim 5018 sayılı Kanun'nun 49'uncu maddesinde, kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle, garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı hükme bağlanmış; 50'nci maddesinde de, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ile yapılan açıklamalar çerçevesinde; taraf olduğu dava ve icra takipleri neticesinde lehine hükmolunan avukatlık vekâlet ücretlerinden; henüz kesinleşmemiş ilk derece mahkeme kararlarının bilanço dipnotlarında yer alacak şekilde nazım hesaplarda; kesinleşmiş mahkeme kararlarından da tahsili yapılmayan avukatlık vekâlet ücretlerinin de bilançoda yer almasını temin etmek üzere ilgili bilanço hesaplarında takibinin yapılmasını sağlamalıdır.

#### **BULGU 5: Taşınmazların Değerleme İşlemlerinin Tamamlanmaması**

Çankırı İl Özel İdaresi'nin, mülkiyetindeki taşınmazların değerlendirme işlemlerini tamamlamadığı görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlıklı 5'inci maddesinde;

*“(1) Taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri, kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır. Kayıtların belgeye dayanması esastır.*

*(2) Ek 1’deki Kayıt Planının “Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar” başlığı altında yer alan taşınmazlar maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenler ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınır. Ancak;*

*a) Ek 1’deki Kayıt Planının “Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar” başlığı altında yer alan taşınmazlardan maliyet ve rayiç bedeli belirlenemeyen taşınmazlar,*

*b) Ek 1’deki Kayıt Planının “Tapuda Kayıtlı Olmayan Taşınmazlar” başlığı altında yer alan taşınmazlardan sadece ekonomik olarak değerlendirmeye konu olanlar ile kamusal ihtiyaçlarda kullanılan taşınmazlar,*

*c) Ek 1’deki Kayıt Planının “Orta Malları” başlığı altında yer alan taşınmazlar,*

*ç) Ek 1’deki Kayıt Planının “Genel Hizmet Alanları” başlığı altında yer alan taşınmazlar,*

*d) Bakanlık tarafından iz bedeli ile takip edilmesine karar verilen taşınmazlar, iz bedeli üzerinden kayıtlara alınır.*

*(3) Taşınmazların rayiç değeri; maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanlar ise bu idarelerce tespit edilir.*

*(4) Taşınmazların kayıtlara alınan değeri, 3/5/2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre güncellenir.*

*(5) Kayıt işlemleri; taşınmaz giriş ve çıkış kayıtlarının tutulması ve ilgili cetvellere kaydedilmesi süreçlerini kapsar.” denilmektedir.*

*Aynı Yönetmelik’in “Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler” başlıklı geçici 1’inci maddesinde;*

*“(1) Yönetmeliğin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazlar bu değerler üzerinden*

*kayıtlara alınuncaya kadar emlak vergi değerleri üzerinden ve aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır:*

*a) Taşınmazların fiili envanteri emlak vergi değerleri üzerinden kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince, mevcut kullanım şekilleri esas alınarak en geç 30/9/2014 tarihine kadar tamamlanır ve bu Yönetmelik ekinde yer alan formlara ve icmal cetvellerine kaydedilir.*

*b) Fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait bilgiler muhasebe kayıtları yapılmak üzere ilgili muhasebe birimlerine verilir. Muhasebe birimleri, kayıtlı taşınmazları ilgili hesaplardan 1/10/2014 tarihi itibarıyla çıkarır ve aynı tarihte fiili envanter bilgileri üzerinden muhasebe kayıtlarını yapar.*

*(2) Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2017 tarihine kadar tamamlanır.” hükümleri yer almaktadır.*

Buna göre tapuda kayıtlı taşınmazların durumuna göre maliyet bedeli veya rayiç bedeli ile, maliyet bedeli ile rayiç bedeli belirlenemeyenlerin ve fıkarda sayılan diğer taşınmazların ise iz bedeli üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir. Taşınmazların belirtilen şekilde değerlemesi yapıp kayıtlara alındıktan sonra bu kayıtlar muhasebe birimine gönderilecek ve ilgili varlık hesaplarına kaydedilmesi sağlanacaktır. Nitekim Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesinde maddi duran varlıkların hesaba alınması ile ilgili işlemler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

İdarenin taşınmaz kayıtları incelendiğinde, e-içişleri taşınmaz modülüne kayıt yapıldığı, ancak bu taşınmazların değerlendirme işlemlerinin yapılmadığı görülmüştür.

Taşınmazların değerlendirme çalışmalarının tamamlanmaması nedeniyle 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabı'nda yer alan tutarların doğruluğunun tespiti yapılamamaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar uyarınca, İdare tarafından taşınmazların değerlendirme işlemlerinin tamamlanması, Yönetmelik eki form ve cetvellere kaydedilmesi ve burada yer alan tutarların muhasebe kayıtlarına aktarılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## **BULGU 6: İdare Tarafından Yapılan Taşınmaz Tahsisleri ile İdarece Tahsisli Olarak Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi**

İdare ile diğer kamu idareleri arasında tahsis işlemine konu edilen taşınmazların kayıtlara alınmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 47'nci maddesinde kamu idarelerinin, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla mülkiyetlerindeki taşınmazları birbirlerine tahsis edebileceği hüküm altına alınmıştır.

Tahsis işleminin konusu olan taşınmaz mal, kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili idarenin kullanımına bırakıldığından tahsis yapan ve yapılan idarelerin, bu kaynakların tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işlemini muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 188 ve 192'nci maddelerinde de tahsis edilen taşınmazların niteliğine göre, 250 Arazi ve arsalar hesabı veya 252 Binalar hesabında takip edileceği hükmüne yer verilmiştir. Anılan Yönetmelik'in 189'uncu ve 193'üncü maddelerinde ise tahsis işleminin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre;

- İdare tarafından tahsis edilen taşınmazların, kayıtlı değerleri üzerinden 252.02-Binalar Hesabına alacak, 500.11-Net Değer Hesabına borç; ayrılmış amortisman tutarlarının da 500.13-Net Değer Hesabına alacak, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç,

- İdareye tahsis edilen taşınmazların, kayıtlı değerleri üzerinden 252.03-Binalar Hesabına borç, 500.12-Net Değer Hesabına alacak; ayrılmış amortisman tutarlarının da 500.13-Net Değer Hesabına borç, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan inceleme neticesinde; özel idare tarafından diğer kamu idarelerine tahsis edilen ve özel idareye tahsis edilen taşınmazlar olduğu görülmüştür. Ancak tahsis işlemine konu edilen bu taşınmazlara ilişkin mevzuat hükümleri gereği yapılması gereken muhasebe kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespiti istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, bilançoda yer alan varlık hesaplarının güvenilir bilgi sunması için tahsis işlemine konu edilen taşınmazların muhasebeleştirilerek raporlanması gerekmektedir.

#### **BULGU 7: Satışı Yapılan Taşınmazların Satış Bedeli Üzerinden Kayıtlardan Çıkarılması**

İdare tarafından satışı yapılan taşınmazların ilgili maddi duran varlık hesaplarındaki çıkış kayıtlarının, taşınmazların kayıtlı değeri yerine satış bedeli üzerinden yapıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin, 250 Arazi ve arsalar hesabının işleyişinin konu edildiği 189'ncu maddesinde; Satılan arsa ve arazilerin, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumlu farkın 600-Gelirler Hesabına alacak, satış bedelinin 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabına ya da ilgili diğer hesaplara, satış bedeli ile kayıtlı değeri arasındaki olumsuz farkın 630-Giderler Hesabına borç; diğer taraftan satış bedelinin 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yapılan incelemelerde, kamu idaresine ait taşınmazların satışına ilişkin muhasebe işlemlerinin kayıtlı değeri yerine satış bedeli üzerinden yapıldığı, satış değerleri ile kayıtlı değerleri arasında herhangi bir değerlendirme yapılmadığı ve bu suretle de muhasebe kayıtları ile taşınmaz envanteri arasında uyumsuzluk olduğu görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, bilançoda yer alan varlık hesaplarının güvenilir bilgi sunması için satışa konu olan taşınmazların kayıtlı değerleriyle satış bedelleri arasındaki farkların gelir ve gider hesaplarına kayıtları yapılarak gerekli muhasebe işlemlerinin tesis edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 8: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda Kayıtlı Olan Tutarlardan Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması**

Kamu İdaresi tarafından 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda takip edilen yapım işleri tutarlarının, işin geçici kabulü yapılmasına rağmen ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 204'üncü maddesinde; bu hesabın yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme, işçilik ve genel giderlerin, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihe kadar izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Yönetmelik'in 258 No.lu hesabı düzenleyen "Hesabın İşleyişi" başlıklı 205'inci maddesinde ise tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların 258 No.lu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca Kamu İdaresinin maddi duran varlık yapımına ilişkin hakediş tutarlarının, 258 No.lu hesaba borç kaydedilmesi; yapımın tamamlanıp geçici kabulünün gerçekleşmesi ile birlikte 258 No.lu hesapta izlenen tutarların, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede ise 2024 yılı içerisinde, sözleşme bedelleri toplamı 9.967.637,00 TL olan yapım işlerine ilişkin geçici kabul işlemlerinin tamamlanmış olmasına rağmen bu işlere ait hakediş tutarlarının 258 No.lu hesapta izlenmesine devam edildiği, söz konusu tutarların ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Geçici kabulü gerçekleştirilen yapım işi tutarlarının ilgili varlık hesaplarına aktarılmaması nedeniyle bilançoda 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı 9.967.637,00 TL fazla; 252 Binalar Hesabı 2.484.983,00 TL, 251 Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ise 7.482.654,00 TL olmak üzere eksik tutar ile yer almaktadır. Bu durum, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkilemektedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ifade edilmiştir. Ayrıca, Kurum tarafından bulguda bahsi geçen hususların dikkate alındığı ve 2025 yılında yapılan muhasebe işlemleri ile geçici kabul işlemleri tamamlanmış bir kısım maddi duran varlığa ilişkin harcamaların ilgili varlık hesaplarına aktarıldığı görülmüştür. Buna mukabil, 2025 yılında yapılan söz konusu işlemlerin 2024 yılı mali tablolarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak Kamu İdaresi tarafından geçici kabulü gerçekleştirilen yapım işlerine ilişkin tutarların, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması gerekmektedir.

**BULGU 9: Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Kaynağı Belli Olmayan Tahakkuk Kayıtlarının Bulunması**

İl Özel İdaresinin 2024 yılı mali tabloları ve eki belgelerin incelenmesinde; 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının bazı alt kodlarında geçmiş yıllardan devrederek gelen 63.233,38 TL tutarındaki bir kısım tahakkukların kaynağı tespit edilememiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 89'uncu maddesinde; 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Yapılan incelemede; 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının ayrıntıları aşağıdaki tabloda gösterilen alt kodlarında yer alan toplam 63.233,38 TL tutarındaki gelir tahakkukunun muhasebe kayıtlarında geçmiş dönemlerden aktarılmaya devam edildiği tespit edilmiş olup mevcut kayıtların borçlusunu ve kaynağını tespiti imkân vermediği görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, aşağıdaki tabloda yer alan tahakkuklar ile ilgili olarak ayrıntılı incelemelerin yapılması, borçlusu veya kaynağı tespit edilemediği takdirde buna ilişkin mali tablolarda gerekli düzeltme kayıtlarının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

**Tablo 8: Kaynağı Belli Olmayan Gelir Tahakkukları**

| Hesap Adı                         | Alt kodu        | Gelir Adı              | Kaynağı belli olmayan tutar (TL) |
|-----------------------------------|-----------------|------------------------|----------------------------------|
| 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar | 121 01 06 09 99 | Diğer Harçlar          | 62.932,97                        |
|                                   | 121 03 01 02 99 | Diğer Hizmet Gelirleri | 300,41                           |
| TOPLAM:                           |                 |                        | 63.233,38 TL                     |

**BULGU 10: Taşınmazlar İçin Amortisman Ayrılmaması**

Yapılan incelemelerde 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabında kayıtlı 247.417,82 TL tutarın sadece taşınır hesaplarına ait amortisman kayıtları olduğu görülmüştür.

03.12.2014 tarihli ve 2014/7052 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 29'uncu maddesine dayanılarak çıkarılan

“Amortisman ve Tükenme Payları” başlıklı 47 sıra no’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Tebliğinin (R:G: 04.11.2015/29522) “Amortisman ve Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar” başlıklı 3’üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

*“(1) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe sistemine dâhil edilen maddi duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile tarihi yapılar, tarihi veya sanat değeri olan demirbaşlar amortismanına tabi değildir.*

*(2) Aşağıdaki hesaplarda izlenen duran varlıklar, amortisman ve tükenme payına tabidir:*

*251 - Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı,*

*252 - Binalar Hesabı,*

*253 - Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı,*

*254 - Taşıtlar Hesabı,*

*255 - Demirbaşlar Hesabı,*

*256 - Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı,*

*260 - Haklar Hesabı,*

*263 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,*

*264 - Özel Maliyetler Hesabı,*

*267 - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı,*

*271 - Arama Giderleri Hesabı,*

*277 - Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı,*

*294 - Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı.”*

Bu hüküm gereğince yukarıda amortismanına tabi olduğu belirtilen duran varlık hesaplarından Çankırı İl Özel İdaresinde mevcut olan 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ile 252 Binalar Hesabı için de amortisman işlemlerinin yapılması gerekir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabında kayıtlı tutarların gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

**BULGU 11: Ortak Olunan Şirket İçin Alınan Sermaye Artırım Kararına İlişkin Muhasebe Kaydının Yapılmaması**

Kurum tarafından ortak olunan şirket için alınan sermaye artırım kararına ilişkin tutarın Sermaye Taahhütleri Hesabında izlenmediği görülmüştür.

27.05.2016 tarih ve 29724 Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 184'üncü maddesinde; bu hesabın, mahalli idarelerin mal ve hizmet üreten kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılacağı düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in aynı hesaba dair "Hesabın İşleyişi" başlıklı 185'inci maddesinde ise; sermaye taahhüt tutarlarının bu hesaba alacak, ilgili mali duran varlık hesabına borç kaydedileceği; yerine getirilen sermaye taahhüt tutarlarının da bu hesaba borç ve taahhüdün yerine getirilme şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Mevzuat hükmü uyarınca İdarenin ortağı olduğu şirketler için taahhüt ettiği sermaye tutarlarının 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede; İdare tarafından 04.10.2024 tarih ve 2024/12 sayılı İl Özel İdaresi meclis kararına istinaden %96,61 hisse ortağı olduğu ÇANTUR Çankırı Turizm ve Ticaret A.Ş.'ye taahhüt edilen 2.428.082,21 TL nakdi sermaye tutarının 607.021,00 TL'sinin ödendiği, kalan 1.821.099,36 TL'sinin ise henüz yerine getirilmemesine rağmen 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında izlenmediği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, yapılan hatalı muhasebe kaydının muhasebe işlem fişi ile düzeltildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak her ne kadar yapılan hatalı muhasebe kaydı düzeltilmiş olsa da inceleme dönemine ait mali tablolarda gerekli kayıtlar yapılmadığından 241 Mal ve Hizmet Üreten

Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı gerçek durumu yansıtmamakta ve 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı hiç yer almamaktadır.

### **BULGU 12: Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi**

İl Özel İdaresinin İmülkiyetinde bulunan bir kısım taşınmazlara yönelik bakım onarım niteliğindeki harcamaların, taşınmazın kayıtlı değerine ilave edilmeyip doğrudan 630 Giderler Hesabında izlendiği görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin; "25 Maddi duran varlıklar" başlıklı 186'ncı maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kurumun faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunlara ilişkin birikmiş amortismanların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in; "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 187'nci maddesinin "Maddi duran varlıkların hesaplara alınması" başlıklı (a) bendinde; maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyetin ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği ve amortisman hesaplamasında dikkate alınacağı ifade edilmiş olup maddi duran varlıklar için bunların dışında yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamalarının gider olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu hükümlere göre kamu idaresinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve yararlanma süresi bir yıldan fazla olan maddi duran varlıklar, edinme tarihindeki maliyet bedelleri ile ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilmelidir. Söz konusu varlıkların iyileştirilmesi ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması amacı ile yapılan değer artırıcı harcama tutarlarının da kayıtlı değerlerine ilave edilmesi gerekmektedir. Söz konusu varlıkların giderleştirilmesi ise kendilerinden beklenen yararlanma süresi içerisinde amortisman ayırmak sureti ile olmalıdır.

Bununla birlikte 04.11.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları" başlıklı 6'ncı maddesinin dokuzuncu fıkrasında taşınırlar için yapılan ve 52.000,00 TL'yi aşan harcamalar ile taşınmazlar için yapılan ve 114.000,00 TL'yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi gerekmekte olduğu ifade edilmektedir.

2024 yılı muhasebe taşınmaz kayıtları üzerinde yapılan incelemede, muhtelif tarihlerde yapılan değer artırıcı harcama sınırını aşan nitelikteki bakım, onarım ve tadilat giderlerinin, ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklenmek yerine doğrudan gider yazıldığı tespit edilmiştir.

Bu durum, mali tablolarda 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabının ve 252 Binalar Hesabının eksik; 630 Giderler Hesabının ise fazla görünmesine yol açmaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve söz konusu hesabın 2025 yılı hesaplarında düzeltilerek kullanılmaya başlanıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, mali tablolarda duran varlıkların değerinin ve 630 Giderler Hesabının doğru bilgi sunması açısından yapılan harcamaların mevzuata uygun olarak varlık değerine eklenmesi, gider yapılmaması gerekmektedir.

## **B. DİĞER BULGULAR**

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

### **BULGU 1: İmara Aykırı Yapılara Yönelik Olarak Alınan Encümen Kararlarının Uygulanmaması**

Çankırı ili sınırları içerisinde İmar Kanunu'na aykırılığı tespit edilerek, imara aykırı yapının kaldırılmasına ilişkin yıkım kararı alınan yapıların yıkımının yapılmadığı görülmüştür.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun "Ruhsatsız veya ruhsat ve eklerine aykırı olarak başlanan yapılar" başlıklı 32'nci maddesinde, ruhsat alınmadan yapıya başlandığı veya ruhsat ve eklerine veya ruhsat alınmadan yapılabilecek yapılarda projelerine ve ilgili mevzuatına aykırı yapı yapıldığının öğrenilmesi üzerine ilgili idarece o andaki inşaat durumunun tespit edileceği, yapının mühürlenerek inşaatın derhal durdurulacağı, durdurma, yapı tatil zaptının yapı yerine asılmasıyla yapı sahibine tebliğ edilmiş sayılacağı, tebligatın bir nüshasının muhtara bırakılacağı, bir nüshasının da Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğüne gönderileceği, bu tarihten itibaren en çok bir ay içinde yapı sahibinin, yapısını ruhsata uygun hale getirerek veya ruhsat alarak mührün kaldırılmasını isteyeceği, aykırılığın giderilmiş olduğu veya ruhsat alındığı ve yapının bu ruhsata uygunluğu, inceleme sonunda anlaşılırsa, mührün

kaldırılarak inşaatın devamına izin verileceği, aksi durumda ruhsatın iptal edileceği, ruhsata aykırı veya ruhsatsız yapılan binaların, İl İdare Kurulu kararını müteakip valilik tarafından yıktırılacağı ve masrafının yapı sahibinden tahsil edileceği, yapı tatil tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren bir ay içinde yapı sahibi tarafından yapının ruhsata uygun hale getirilmediğinin veya ruhsat alınmadığının ilgili idaresince tespit edilmesine rağmen iki ay içinde hakkında yıkım kararı alınmayan yapılar ile hakkında yıkım kararı alınmış olmasına rağmen altı ay içinde ilgili idaresince yıkılmayan yapıların, yıkım maliyetleri döner sermaye işletmesi gelirlerinden karşılanmak üzere Bakanlıkça yıkılabileceği veya yıktırılabilceği, bu durumda yıkım maliyetlerinin %100 fazlası ile ilgili idareden tahsil edileceği, ilgili idarenin ödememesi durumunda 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun gereğince aktarılan paylarından kesilerek tahsil olunacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilerin mevzuat hükmünden de anlaşılacağı üzere, ruhsatsız veya ruhsata aykırı yapıların, aykırılıklarının verilen süre sonunda giderilmemesi sonucunda İl İdare Kurulu tarafından yıkım kararı alınmalı ve altı ay içerisinde söz konusu karara konu yapılar yıkılmalıdır. Aksi takdirde, altı ay içerisinde yıkımı yapılmayan yapılar Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yıktırılabilir ve yıkımın maliyetinin %100 fazlası ile İdareden tahsil edilecektir.

Ancak, İl İdare Kurulu tarafından İmar Kanunu'na aykırılığı sebebiyle yıkım kararı alınan yapıların incelenmesi neticesinde; 31.12.2024 tarihi itibarıyla (2024 yılına ilişkin) yıkım kararı alınan toplam 59 adet yapının içerisinde sadece 3 adedinin yıkımının yapıldığı veya ruhsata aykırılıklarının giderildiği, mahkeme kararıyla yıkımı iptal edilen 1 adet yapının bulunduğu, kalan 55 adet yapının ise yıkım kararı alınmasına karşın yıkımının yapılmadığı tespit edilmiştir. Diğer yandan 2024 yılı öncesine ait de yıkım kararı alınmış olup yıkımı yapılmayan taşınmazlar bulunmaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespiti istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve 3194 sayılı Kanun gereğince yıkım kararı alınan yapılar için gerekli iş ve işlemlerin yapılmasını teminen gereken özen gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak söz konusu İmar Kanunu'na aykırı olan ve haklarında İl İdare Kurulu tarafından yıkım kararı alınan yapıların, mevzuat gereğince yıkımlarının yapılması için İdarenin gerekli iş ve işlemleri başlatması gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili Bakanlık tarafından

yapılacak yıkım maliyetlerinin %100 fazlası ile tahsil edilebileceği ve İdarenin ek mali külfete maruz kalacağı değerlendirilmektedir.

## **BULGU 2: Haczedilemeyen Gelirlerin Ayrı Banka Hesaplarında İzlenmemesi**

İl Özel İdaresinin haczedilemeyen gelirlerini teşkil eden vergi, resim ve harçların takip edildiği banka hesabında, haczi kabil diğer para, alacak ve gelirlerin de bulunduğu görülmüştür.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 82'nci maddesinde, özel kanunlarında haczi caiz olmadığı gösterilen malların haczedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "İl özel idaresinin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 7'nci maddesinde; il özel idaresinin proje karşılığı borçlanma yoluyla elde ettiği gelirlerin, şartlı bağışların, kamu hizmetinde fiilen kullanılan malların ve il özel idaresi tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harç gelirlerinin haczedilemeyeceği belirtilmiştir. Bir başka mahalli idare olan belediyeler ile ilgili emsal olarak verilen, Yargıtay 12'nci Hukuk Dairesi 20.03.2012 tarih ve E.2011/22082 K.2012/8629 sayılı Kararında, borçlu belediyece haczi kabil olmayan paralar ile haczi mümkün olan paraların aynı hesapta toplanmasının ve birbirine karıştırılmasının, haczedilemezlik hakkından feragat olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede, İl Özel İdaresinin vergi, resim ve harç gelirlerinin tahsil edildiği banka hesabında, haczi kabil diğer para, alacak ve gelirlerin de bulunduğu tespit edilmiştir. İlgili Yargıtay Kararında bu tür hesaplar "havuz hesap" olarak nitelendirilmektedir. Verilen bu kararın emsal alınarak diğer bir mahalli idare olan İl Özel İdaresinin de haczedilemeyen gelirlerini ayrı hesapta tutmayarak haczi kabil gelirlerle ortak havuz hesabında birleştirmesi, bu hesaptaki bakiyenin vergi, resim ve harç gelirlerinden mi yoksa haczedilebilir gelirlerden mi oluştuğunun belirlenmesini imkânsız hale getirmektedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; günlük iş akışında haczedilemeyen gelirler ile haczi kabil varlıkların ayrı hesapta izlenilmesinin hesaplardan yapılan ödemeler, aktarmalar, vadeli hesaplar gibi konularda aksaklıklara ve karışıklığa neden olabileceği ifade edilmiştir. Ancak yukarıda da değinildiği üzere, İl Özel İdaresinin de haczedilemeyen gelirlerini ayrı hesapta tutmayarak haczi kabil gelirlerle ortak havuz hesabında birleştirmesinin, bu hesaptaki bakiyenin vergi, resim ve harç gelirlerinden mi yoksa haczedilebilir gelirlerden mi oluştuğunun belirlenmesini imkânsız hale getirdiği açıktır.

Sonuç olarak, icra hukukunda haczedilemezlik kuralı istisna olup, 5302 sayılı Kanun'da belirtilen hükmün, kamu hizmeti gören ve kamu tüzel kişiliğini haiz il özel idareler için hukuk

devletinde teminat altına alınmış bir güvence oluşturmayı amaçladığı kuşkusuzdur. Ancak söz konusu güvencenin tesis edilebilmesi için, “havuz hesabı” uygulamasının sonlandırılması, haczedilemeyen gelirler ile haczi kabil varlıkların ayrı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Sosyal Denge Sözleşmesine Mevzuatında Belirtilenin Dışındaki Konularla İlgili Hükümlerin Konulması**

İdare ile Belediye ve Özel İdare Çalışanları Birliği Sendikası (Bem-Bir-Sen) arasında akdedilen ve 01.01.2022 tarihinden itibaren geçerli olan sosyal denge tazminatı sözleşmesinde, mevzuatında yer almayan ve sözleşmenin konusu olmayan, İdarenin çeşitli imkânlarından yararlanma, sendikanın Kurum araç ve gereçlerinden ücretsiz yararlandırılması vb. gibi konularda düzenlemeler yapıldığı görülmüştür.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu’nun 32’nci maddesine göre; 27.6.1989 tarihli ve 375 sayılı KHK’nın Ek 15’inci maddesi hükümleri gereğince sosyal denge tazminatının ödenmesine il özel idaresinde valinin teklifi üzerine il genel meclisin tarafından karar verilmesi halinde, sözleşme döneminde verilecek sosyal denge tazminatı tutarını belirlemek üzere ilgili mahalli idarede en çok üyeye sahip sendikanın genel başkanı veya sendika yönetim kurulu tarafından yetkilendirilecek bir temsilcisi ile il özel idaresinde vali arasında, Toplu Sözleşme sürecinin tamamlanmasını izleyen üç ay içerisinde sözleşme yapılabilir.

375 sayılı KHK’nın Ek 15’inci maddesinde ise; sosyal denge tazminatının ödenebilecek aylık tutarının, 4688 sayılı Kanun’a göre yapılan Toplu Sözleşme’de belirlenen tavan tutarı geçmemek üzere ilgili belediye ve il özel idaresi ile ilgili belediye ve il özel idaresinde en çok üyeye sahip kamu görevlileri sendikası arasında yapılabilir sözleşmeyle belirleneceği belirtilmiştir.

4688 sayılı Kanun uyarınca imzalanan Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2024 ve 2025 Yıllarını Kapsayan 7. Dönem Toplu Sözleşme’nin Yerel yönetim hizmet koluna ilişkin toplu sözleşme bölümünün “Sosyal denge tazminatı” başlıklı 1’inci maddesinin birinci fıkrasında ise;

*“Belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen kamu görevlilerine, 4688 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde ödenebilecek sosyal denge tazminatı aylık tavan tutarı en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %120’sidir. Sosyal denge tazminatının verilmesi yönünde*

*yapılabilecek sözleşmelerde, tavan tutarı aşmamak kaydıyla ödenebilecek tazminatın aylık tutarı, görev yapılan birim ve iş hacmi, görevin önem ve güçlüğü, görev yerinin özelliği, çalışma süresi, kadro veya görev unvanı ile derecesi gibi kriterlere göre farklı olarak belirlenebilir.”* denilmektedir.

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeden de görüleceği üzere, sosyal denge sözleşmesinde sadece; görev yapılan birim ve iş hacmi, görevin önem ve güçlüğü, görev yerinin özelliği, çalışma süresi, kadro veya görev unvanı ile derecesi gibi kriterlere göre tavan tutarı aşmamak kaydıyla ödenebilecek tazminatın aylık tutarı düzenlenebilecektir. Sosyal denge sözleşmelerine, sözleşmenin adı farklı dahi olsa, farklı ödemelere ve hususlara ilişkin hükümler konulması mevzuatına açıkça aykırı olacaktır.

Ancak, İdare ile yetkili sendika Bem-Bir-Sen arasında akdedilen ve yürürlük tarihi 01.01.2024-31.12.2024 olan sosyal denge sözleşmesinin incelenmesi neticesinde; İdarenin çeşitli imkânlarından yararlanma, sendikaya Kurum araç ve gereçlerinden ücretsiz faydalandırılma vb. konularda mevzuatına aykırı hususların yer aldığı tespit edilmiştir. Şöyle ki ilgili sözleşmenin “Sosyal haklar ve eğitim” başlıklı 10’uncu maddesinde;

-İdarenin kuruluş ve tesisleri ile düzenlediği sürekli/süreksiz etkinliklerden (spor salonu, eğitim kursları, sinema, tiyatro, düğün/nikah salonu vb.) çalışanların kendileri ile bakmakla yükümlü oldukları eş ve çocuklarının ücretsiz veya indirimli yararlandırılması için görüşme yapılarak çözüme ulaşılabileceği,

-İdarenin, sendikanın düzenleyeceği toplantı, seminer, gezi gibi faaliyetlerin, çalışma düzenini aksatmayacak şekilde olmak üzere mesai saatlerinde izin vereceği,

-Sendikanın iş veriminin yükseltilmesi amacıyla düzenleyeceği eğitim, kurs, seminer veya konferans gibi faaliyetler salon, ekip, araç ve gereçleri ücretsiz tahsis edeceği,

hükümlerine yer verilmiştir.

Sosyal denge sözleşmesi yeni bir sendikal hakkın kullanımını içermediği ve hukuk sistemimizde toplu iş sözleşmesi ya da toplu sözleşme statüsünde olmadığı için, dönemler itibarıyla akdedilen Toplu Sözleşmeler ile kendisine çizilen sınırın dışında bir düzenlemenin taşıyıcısı olma hüviyetine sahip değildir.

Yukarıda yer verilen denetim tespiti istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve Sosyal Denge Sözleşmesindeki ilgili bölüm yetkili sendikanın hazırlamış

olduğu matbu sözleşmede de mevcut olduğu, yeni yapılacak sözleşmelerde söz konusu maddelerin çıkarılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, sosyal denge sözleşmelerinde, mevzuatında yer almayan hususların düzenlenmemesi gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Hidrolik Kaynaklara Dayalı Elektrik Üretim Lisans Harçlarının Takibinin Yapılmaması**

İl Özel İdaresince il sınırları içerisinde yer alan 2 adet hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretiminde bulunan işletmenin özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedeli ödeyerek/ödemeksizin faaliyette bulunduğu tespitinin yapılmadığı görülmüştür.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun "Ödeme zamanı" başlıklı 113'üncü maddesinin ikinci fıkrasında;

*"Elektrik üretimi lisans harçları her yıl kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde verilen bildirim üzerine, elektrik üretim faaliyetlerinden elde edilen gayrisafi iş hasılatı esas alınarak tahakkuk ettirilir, tahakkuk ettirilen harçlar ayrıca mükellefe tebliğ edilmez ve mayıs ayı içerisinde ödenir. Genel bütçe geliri olarak kaydedilen elektrik üretimi lisans harçlarından hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim lisans harçlarının %90'ı, haziran ayının sonuna kadar, hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretimi yapan tesisin bulunduğu yerin il özel idaresine, il özel idaresi bulunmayan yerlerde büyükşehir belediyesine aktarılır. Hesaplanarak aktarılan bu tutarlar, 2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanuna göre belediyelere ve il özel idarelerine ayrılacak payların hesabında matraha dâhil edilmez."* hükmü yer almaktadır.

Harçlar Kanunu'na ait (8) sayılı Tarifenin "Elektrik üretimi lisans harçları" başlıklı (XV)'inci fıkrasında ise;

*"1-Hidrolik Kaynaklara Dayalı Elektrik Üretim Lisansı (Her Yıl İçin): Elektrik Piyasası Kanunu kapsamında, özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedeli ödemeksizin hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim faaliyetinde bulunanların (Kamu Kuruluşları hariç) bu faaliyetlerden elde ettikleri bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatı üzerinden (Binde 15) (Üreticilerin kendi ihtiyaçları için kullandıkları elektriğin bedeli gayrisafi iş hasılatına dâhil edilmez.)"* denilerek tahsil edilecek olan elektrik üretimi lisans harcı oranı belirlenmiştir.

Dolayısıyla özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedeli ödemeksizin hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim faaliyetinde bulunan işletmelerin Harçlar Kanunu'na ait (8) Sayılı Tarifeye göre her yıl için bu faaliyetlerden elde ettikleri bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatı üzerinden binde 15 oranında elektrik üretimi lisans harcını mayıs ayı içerisinde bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemesi gerekir. Harçlar Kanunu'nun 113'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre de tahsil edilip genel bütçe geliri olarak kaydedilen elektrik üretimi lisans harçlarının %90'ının haziran ayının sonuna kadar tesisin bulunduğu ilin il özel idaresine yatırılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Çankırı İl Özel İdaresince il sınırları içerisinde yer alan 2 adet hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretiminde bulunan işletmenin özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedeli ödeyerek/ödemeksizin faaliyette bulunduğu tespitinin yapılmadığı görülmüştür.

Harçlar Kanunu çerçevesinde özelleştirme bedeli, lisans ihale bedeli ve su kullanım bedelinin 2024 yılına ait gelirler hesabına tam ve doğru şekilde yansıtılmadığı ve bu nedenle bilançoların doğruluk ve güvenilirliğine etkisi dikkate alınarak 2024 yılında ivedi şekilde çalışmaların tamamlanması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edilmiş ve ilgili firmaların gereğinin yapılması hususunda yazı ile bilgilendirildikleri, harçlara ait ödemelerin takibinin yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, il sınırları içerisinde var olan hidrolik kaynaklara dayalı elektrik üretim faaliyetinde bulunan işletmeye ait bilgilerin araştırılarak, söz konusu işletmelerin Harçlar Kanunu'nun 113'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile (8) sayılı Tarifenin (XV)'inci fıkrası kapsamına girip girmediğinin ve özel idareye aktarılması gereken payın tespitinin başta Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı birimlerinden yapılması ve yapılan yazışmaların da takibinin yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Gelirlerin Tahakkuk Kaydının Yapılmaması**

İl Özel İdaresince elde edilen taşınır ve taşınmaz kira ve satış gelirleri, maden işletmelerinden alınan paylar, işyeri açma ve çalışma ruhsat harçları, imar ve iskân ruhsatları ile izinlerinden alınan harç ve ücretler ile idari para cezalarının, alacağın doğduğu anda ilgili servislerince muhasebe birimine bildirilmediği ve tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 38’inci maddesinde; *“Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.”* denilmektedir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesinin (ff) bendinde ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde; *“Tahakkuk esası: Bir ekonomik değerin yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde muhasebeleştirilmesini....ifade eder.”* denilmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabının niteliğini ve işleyişini düzenleyen 86 ila 88’inci maddelerine göre; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen alacakların ilgili servislerce tahakkuk bilgileri ile birlikte muhasebe birimine bildirilmesi ve muhasebe birimince 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak kaydedilerek tahakkuk kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Ancak, idare gelirleri tahakkuk aşamasında mali hizmetler birimine bildirilmemektedir. Yasalarda öngörülen bir kamu geliri, ilgili birimince tahakkuk ettirildiğinde mali hizmetler birimine bildirilmelidir. Mali hizmetler birimi gelirlerin tahakkuk kayıtlarının yapılması, tahsilinin sağlanması ve tahsil zamanı geçmiş alacakların takibinin yapılması ile görevlidir.

Yapılan incelemede taşınır ve taşınmaz kira ve satış gelirleri, maden işletmelerinden alınan paylar, işyeri açma ve çalışma ruhsat harçları, imar ve iskân ruhsatları ile izinlerinden alınan harç ve ücretler ile idari para cezalarının, alacağın doğduğu anda ilgili servislerince muhasebe birimine bildirilmediği ve tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür Alacağın tahsili ile birlikte tahakkuk işleminin de yapıldığı tespit edilmiştir.

Mali hizmetler birimi gelirlerin tahsili aşamasında 120 Gelirlerden Alacaklar hesabına borç ve alacak kaydederek tahakkuk kaydı oluşturmaktadır. Ancak tüm gelir tahakkuklarının kayıtlara alınmaması sebebiyle tahsili sağlanmayan alacakların 121 Gelirlerden Alacaklar Hesabına kaydı yapılmamaktadır. Gelirlerden tahsili gecikenlerden bir kısmı mali hizmetler birimi tarafından takip edilmesi nedeniyle hukuk birimine yasal yollardan takibi için bildirilmektedir. Ancak diğer birimlerce tahakkuk bildirimleri yapılmamış olduğu için tahsil edilmesi gereken gelir miktarı, ne kadarının tahsil edilmiş olduğu, gecikmeye uğramış alacak

tutarı ve hangilerinin yasal takibi için hukuk birimine gönderildiğine ilişkin sağlıklı bir bilgiye ulaşmak mümkün değildir.

Yukarıda yer verilen denetim tespiti istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak ediliği ve bulguda belirtilen husus konusunda ilgili birimler arasında koordinasyon sağlanarak doğru işlemin tesis edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, taşınır ve taşınmaz kira ve satış gelirleri, maden işletmelerinden alınan paylar, işyeri açma ve çalışma ruhsat harçları, imar ve iskan ruhsatları ile izinlerinden alınan harç ve ücretler ile idari para cezalarına ilişkin gelirlerin ilgili birimce mali hizmetler birimine bildirilmesi ve mali hizmetler birimince 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına kaydedilerek tahakkuk işleminin tamamlanması, mali yılsonuna kadar tahsil edilemeyen tutarların, takibat servisine veya hukuk birimine devredilerek 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 6: Bir Yıldan Uzun Süreli Alınan Depozito ve Teminatlar İçin İlgili Hesabın Kullanılmaması**

İdare tarafından nakden veya mahsuben tahsil edilen ve bir yıldan uzun vadede iade edilecek olan depozito ve teminatlar için 430 Alınan depozito ve teminatlar hesabının kullanılmadığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 330 Alınan depozito ve teminatlar hesabının niteliğini düzenleyen 257'nci maddesinde bu hesabın, mevzuatları gereği belirli olmayan bir vadeyle, vadesiz ve/veya bir yıldan kısa vade ile nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatların izlenmesi için kullanılacağı,

Aynı Yönetmelik'in 430 Alınan depozito ve teminatlar hesabının niteliğini düzenleyen 320'nci maddesinde ise, bu hesabın mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen ve bir yıldan uzun vadede iade edilecek olan depozito ve teminatların izlenmesi için kullanılacağı,

Hususları düzenlenmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, belirli olmayan bir vadeyle, vadesiz ve/veya bir yıldan kısa vade ile nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatların 330 Alınan depozito ve teminatlar hesabında, bir yıldan uzun vadede iade edilmek üzere nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatların ise 430 Alınan depozito ve teminatlar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede; bir yıldan uzun vadede iade edilmek üzere nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlar bulunmasına rağmen 430 Alınan depozito ve teminatlar hesabının kullanılmadığı, söz konusu depozito ve teminatların tamamının 330 Alınan depozito ve teminatlar hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespiti istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade olunacak depozito ve teminatlar için, 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'nın kullanılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunması için bir yıldan uzun süreli olarak alınan depozito ve teminatların 330 Alınan depozito ve teminatlar hesabı yerine 430 Alınan depozito ve teminatlar hesabında izlenmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 7: Kamu İdareleri Payları Hesabının Kullanılmaması**

İdare tarafından, Vilayetler Birliği ve Orta Karadeniz Kalkınma Ajansına aktarılması gereken katılım paylarının 363 Kamu İdareleri Payları Hesabında izlenmeksizin doğrudan gider kaydedildiği tespit edilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 363 Kamu İdareleri Payları Hesabının niteliğini düzenleyen 276'ncı maddesinde bu hesabın, bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarların izlenmesi için kullanılacağı,

Aynı Yönetmelik'in 277'nci maddesinde; bütçe geliri olarak tahsil edilip, özel kanunları gereğince diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan tutarlar bir taraftan 363 Kamu İdareleri Payları Hesabına alacak, 630 Giderler Hesabına borç; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedileceği, bu hesapta kayıtlı tutarlardan nakden veya mahsuben ödenen tutarların ise 363 Kamu İdareleri Payları Hesabına borç, 103 Verilen çekler ve gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği,

hususları düzenlenmiştir.

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Hizmetlerine İlişkin Kanun'un "Gelirler ve yönetilecek fonlar" başlıklı 19'uncu maddesinin d bendinde; İl özel idareleri için bir önceki yıl gerçekleşen bütçe gelirleri üzerinden, tahsisi mahiyetteki gelirler ile genel ve özel bütçeli

kuruluşlardan alınan yardım kalemleri hariç tutulmak üzere, cari yıl bütçesinden yüzde %1 oranında aktarılacak pay ajansın gelirleri arasında sayılmıştır.

Vilayetler Birliği Ana Tüzüğü'nün 24'üncü maddesinde; birlik üyelerinin, en son kesinleşmiş bütçelerinin %1'ini birlik faaliyet giderlerine katılım payı olarak birliğe ödeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, 2024 yılında Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı (KUZKA) ve Vilayetler Birliğine 2.908.379,06 TL tutarında pay aktarılmış ancak aktarılan bu paylar 363 Kamu İdareleri Payları Hesabına kaydedilmeden doğrudan 630 Giderler Hesabına kaydedilerek giderleştirildiği görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve bulguda belirtildiği üzere 2025 yılı içerisinde gerekli işlemlerin yapılmaya başlandığı ifade edilmiştir. Ancak uygulamaya 2025 yılı içinde başlanıldığından 2024 yılı mali tablolarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, İdare tarafından Kalkınma Ajansı ve Vilayetler Birliğine aktarılması amacıyla hesaplanan paylar için 363 Kamu İdareleri Payları Hesabının kullanılması gerekmektedir.

#### **BULGU 8: Muhasebe Kayıtlarının Geriye Dönük Olarak Değiştirilmesi, Mükerrer ve Boş Yevmiye Kayıtları Olması**

Kamu İdaresinin 2024 yılı muhasebe kayıtlarında bazı yevmiye numaralarının atlandığı ve geriye dönük kayıt yapıldığı görülmüştür.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları" başlıklı 43'üncü maddesinde,

*"(1) İşlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılır.*

*(2) Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, hesaplara ait "hesabın işleyişi" bölümlerinde belirtilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, bu Yönetmelikte belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilir..."*

“Kayıt Yanlışlıklarının Düzeltilmesi” başlıklı 503’üncü maddesinde de,

*"Kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi sınıflandırma kodlarında yapılan kayıt hatalarının düzeltilmesi durumu hariç olmak üzere, yevmiye kayıtlarında meydana gelebilecek her türlü yanlışlık ancak muhasebe kaydıyla düzeltilir."* denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere yevmiye kayıtlarında yapılan muhasebe hataları ancak başka muhasebe kaydıyla düzeltilebilecek, bunun aksine hiçbir düzeltme yapılamayacaktır.

İkinci olarak bazı yevmiye kayıtlarının sıralı olmadığı, boş yevmiye numaralarının bulunduğu, bazı yevmiye kayıtlarının da tarihlerinin geriye dönük olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere;

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 43’üncü maddesinde, “(1) İşlemler, yevmiye tarih ve numara sırasına göre ve maddeler halinde yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir, buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı defterlere sistemli bir şekilde dağıtılır.”

Madde 44’te de yevmiye defterinin tanımı yapılmış olup buna göre:

*“Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numarasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defterdir.”* Denilmektedir.

Özetle işlemlerin, yevmiye defterine tarih ve müteselsil yani birbirini takip eden sıra numara sırasına göre kaydedilmeli, ardışık iki yevmiye numarasından ikincisinin yevmiye tarihi ilkinden önce olmamalıdır.

Ancak yapılan incelemede 100’den fazla boş yevmiye numarası olduğu, 1000’den fazla yevmiye numarasının da tarihinin de yukarıda izah edilen mevzuatın hilafına olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından kullanılan sistem mükerrer kayıt işlemine izin vermediği, yevmiye numarasının otomatik ve sıralı olarak verildiği ifade edilmiştir. Sayıştay VERA (Veri Analiz ve Risk Tespit) Programından yevmiye defterinin incelenmesi neticesinde geçmişe dönük bir muhasebe kaydı yapıp yapılmadığı test edilmiş

ve yukarıda da değinildiği üzere 100'den fazla boş yevmiye numarası olduğu, 1000'den fazla yevmiye numarasının da tarihinin de mezkur mevzuatın hilafına olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, muhasebe kayıtlarında yapılacak değişikliklerin yukarıda yer alan Yönetmelik'in ilgili madde hükümlerince gerçekleştirilmesi ve yevmiye numaralarının tarih ve sıra numaralarının birbirini takip etmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 9: İşçilerin Yıllık Fazla Çalışma Saati Sınırının Aşılması**

İl Özel İdaresinde istihdam edilen işçiler ile hizmet alımı karşılığında çalıştırılan işçilere, 4857 sayılı İş Kanunu'nda azami süre olarak belirtilen yıllık 270 saati aşan sürelerde fazla çalışma yaptırıldığı tespit edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Fazla çalışma ücreti" başlıklı 41'inci maddesinin sekizinci fıkrasında; fazla çalışma süresi toplamının bir yılda iki yüz yetmiş saatten fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır. 06.04.2004 tarihli ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren İş Kanununa İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği'nin "Fazla Çalışmada Sınır" başlıklı 5'inci maddesinde; fazla çalışma süresinin toplamının bir yılda iki yüz yetmiş saatten fazla olamayacağı ve bu süre sınırının, işyerlerine veya yürütülen işlere ilişkin değil işçilerin şahıslarına ilişkin olduğu ifade edilmektedir.

Yapılan inceleme sonucunda, Çankırı İl Özel İdaresinde kadrolu olarak istihdam edilen işçilerden 1 kişinin, 270 saati aşacak şekilde 287 saat, hizmet alımı karşılığında istihdam edilen işçilerden ise 72 kişinin, 294, 340, 560, 390, 454, 480, 506, 477, 625, 799, 1072, 1100 saat gibi fazla çalışma sürelerinin 4857 sayılı Kanun'da belirlenen üst limiti aştığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve personel yetersizliği sebebiyle kısıtlı zaman zarfında yoğunluk arzeden işlerinin sezon içinde tamamlanabilmesi için halihazırdaki personelin fazla çalışma ücreti verilmek suretiyle çalıştırılması gereksiniminin doğduğu ifade edilmiştir,

Sonuç olarak, İl Özel İdare bünyesinde istihdam edilen ve hizmet alımı yoluyla temin edilen işçilerin, 4857 sayılı Kanun'a uygun olarak fazla mesai sürelerinin düzenlenmesi gerekmektedir.

### **BULGU 10: Mevzuatta Belirtilen Sınırı Aşan Bazı Taahhüt Evrakı ve Sözleşme Tasarılarının Ön Mali Kontrole Tabi Tutulmaması**

İdare tarafından faaliyet dönemi içerisinde ihale edilen mal, hizmet ve yapım işlerinden bazılarının muhasebe birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Ön mali kontrol” başlıklı 58’inci maddesinde; ön mali kontrolün harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontroller olduğu, ön mali kontrol sürecinin mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluştuğu ve kamu idarelerinde ön mali kontrol görevinin, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütüleceği ifade edilmiştir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’ın “Ön mali kontrolün kapsamı” başlıklı 10’uncu maddesinde ise ön mali kontrol; bu görevi yapmakla sorumlu olan harcama birimleri ile mali hizmetler birimi tarafından yerine getirilen kontroller şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca söz konusu maddede ön mali kontrolün kapsamı, mali karar ve işlemlerin kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması açısından kontrol edilmesi ile idarenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin idare bütçesine, bütçe tertibine, kullanılabilir ödenek tutarına, harcama veya finansman programlarına, merkezi yönetim bütçe kanununa ve diğer mevzuat hükümlerine uygunluğu yönünden kontrol edilmesi olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Usul ve Esaslar’ın 12’nci maddesinde mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi olan mali karar ve işlemlerin, kontrol edilmek üzere harcama birimleri tarafından mali hizmetler birimine gönderileceği, mali hizmetler birimince yapılacak kontroller üzerine de kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenerek ilgili birimlere verileceği ifade edilmiş; 13’üncü maddesinde de harcama birimlerinde ve mali hizmetler biriminde yapılan kontroller sonucunda mali karar ve işlemlerin uygun görülmesi durumunda karar veya işleme dayanak olan belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşüleceği veya yazılı görüş düzenleneceği belirtilmiştir.

Mezkûr Usul ve Esaslar’ın “Malî Hizmetler Biriminin Ön Malî Kontrolüne Tabi Malî Karar ve İşlemler” başlıklı 4’üncü bölümünün 17’nci maddesinde ise; idarelerin, ihale kanunlarına tâbi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Türk Lirasını, yapım işleri için ise üç milyon Türk Lirasını aşanların ön mali kontrole tâbi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede ön mali kontrole tabi tutulması gereken mal, hizmet ve yapım işlerine ait sözleşme tasarılarının ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelerin ön mali kontrolünün yapılmadığı tespit edilmiştir. Buna göre İdaredeki farklı harcama birimleri tarafından faaliyet dönemi içerisinde ihale edilen mal, hizmet ve yapım işlerinin ön mali kontrole tabi tutulması gerekirken söz konusu kontrolün yapılmadığı tespit edilmiştir.

**Tablo 9: Ön Mali Kontrolü Yapılmayan İhaleler**

| Sıra No | İhale Adı                                                                                      | İhale Tarihi | Sözleşme Bedeli (TL) |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|----------------------|
| 1       | Çankırı İli Merkez İlçesi İnandık Köyü Kilitli Parke Taşı Yapım İşİ                            | 30.01.2024   | 7.482.654,00         |
| 2       | Çerkeş Bölge Trafik Denetleme İstasyon Yapım İşİ                                               | 22.10.2024   | 18.738.000,00        |
| 3       | Şabanözü İlçesi Gümerdiğin Mahallesi Gümerdiğin Göletleri Sulama Ana Hatları Projesi Yapım İşİ | 10.12.2024   | 15.413.936,20        |
| 4       | Çankırı Çevik Kuvvet, Trafik Bölge Şube Müdürlüğü Yapım İşİ                                    | 12.02.2023   | 17.977.000,00        |
| 5       | Çankırı Çocuk Şube, Asayiş Şube ve Polis Merkez Amirliği Yapım İşİ                             | 04.07.2019   | 33.979.000,00        |
| 6       | Çankırı İli Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğü Hizmet Binası Yapım İşİ                    | 31.08.2023   | 84.618.000,00        |
| 7       | Çankırı İli Kurşunlu İlçesi Yeni Hükümet Konağı Yapım İşİ                                      | 29.05.2023   | 63.000.000,00        |

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; ön mali kontrol işlemlerinin Mali Hizmetler Müdürlüğünce ödeme evrakları üzerinde gerekli incelemeler yapılmak suretiyle yerine getirildiği ifade edilmiştir. Ancak, denetim faaliyeti esnasında yukarıdaki tabloda yer verilen ihalelere ait sözleşme tasarılarının ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelerin ön mali kontrolünün yapılmadığı saptanmıştır.

Sonuç olarak, ön mali kontrole tabi olan mal, hizmet ve yapım işlerinin gerekli kontrol işlemlerinin yapılması ve görüş alınması için ilgili harcama birimleri tarafından mali hizmetler birimine gönderilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 11: Pazarlık Usulü Yapılan İhalelerde Şikâyet Sürelerinin Gözetilmemesi**

İdare tarafından parasal limit dâhilinde yapılan pazarlık usulü ihalelerde, şikâyet sürelerinin gözetilmediği görülmüştür.

Kamu hukukuna tâbi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usuller 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda belirlenmiştir.

Yaklaşık maliyeti, mezkûr Kanun'un 21'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde belirtilen parasal limitin altında kalan mamul mal, malzeme veya hizmet alımlarında pazarlık usulü uygulanabilecektir. Bu kapsamda yapılacak ihalelerde en az üç istekli davet edilerek, yeterli belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri istenecektir.

Kanun'un 55'inci maddesinde şikâyet başvurusu, ihale sürecindeki işlem veya eylemlerin hukuka aykırılığı iddiasıyla bu işlem veya eylemlerin farkına varıldığı veya farkına varılmış olması gereken tarihi izleyen günden itibaren 21'inci maddenin (b) ve (c) bentlerine göre yapılan ihalelerde beş gün, diğer hallerde ise on gün içinde ve sözleşmenin imzalanmasından önce, ihaleyi yapan idareye yapılacağı; ilan, ön yeterlik veya ihale dokümanına ilişkin şikâyetlerin birinci fıkradaki süreleri aşmamak üzere en geç ihale veya son başvuru tarihinden üç iş günü öncesine kadar yapılabileceği belirtilmiştir. Buna göre, 21'inci maddenin (f) bendine göre yapılacak ihaleler için 10 günlük şikâyet başvurusu süresi öngörülmüştür.

İdarenin yapmış olduğu ve şikâyet başvuru sürelerini gözetmediği ihalelerinden bazıları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 10: Şikâyet Başvuru Süreleri Gözetilmeyen İhaleler**

| İhale Kayıt Numarası | İşin Adı                                   | Davet Tarihi | İhale Tarihi |
|----------------------|--------------------------------------------|--------------|--------------|
| 2024/1606714         | Şabanözü ve Orta İlçesi Mıcır Mal Alım İşİ | 22.11.2024   | 28.11.2024   |
| 2024/783623          | 0-5 mm Mıcır Nakli İşİ                     | 10.06.2024   | 12.06.2024   |

|              |                                                                                                       |            |            |
|--------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|
| 2024/1434479 | Çankırı İl Özel İdaresi Ek Binası'nın Elektrik Bakım Onarım İşlerinde Kullanılmak Üzere Malzeme Alımı | 24.10.2024 | 01.11.2024 |
| 2024/1266353 | 2 Kalem Toplam 10.000 Ton Mıdır Alımı                                                                 | 23.09.2024 | 01.10.2024 |
| 2024/855586  | 18 DH 533 Plakalı Fatih Kamyonu Monteli 35 Tonluk Vinçin Komple Revizyonu İçin Malı Alım İş           | 02.07.2024 | 05.07.2024 |

Yapılan incelemede, tabloda örnekleri görüldüğü üzere, parasal limit kapsamında yapılan pazarlık usulü ihalelerde, doküman almaya ve teklif vermeye davet edilen istekliler için şikâyet başvuru sürelerinin gözetilmediği tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edildeceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, İdare ihtiyaçlarının zamanında ve uygun şartlarda karşılanması ve hukuki ihtilafa düşülmemesi için ihalelerde şikâyet başvuru süreleri gözetilerek isteklilerin doküman almaya ve teklif vermeye davet edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 12: İşçilerin Birikmiş Yıllık Ücretli İzinlerinin Kanuna Uygun Olarak Kullandırılmasına İlişkin Tedbirlerin Alınmaması**

Kamu İdaresinde çalışan işçilerin yasal olarak yılı içerisinde kullandırılması gereken yıllık ücretli izinlerinin bir kısmının kullandırılmadığı, bu nedenle de yüksek miktarda birikmiş yıllık izinlerin bulunduğu görülmüştür.

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

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Yıllık Ücretli İzin Hakkı ve İzin Süreleri" başlıklı 53'üncü maddesinde, iş yerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verileceği ve yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği; "Yıllık Ücretli İznin Uygulanması" başlıklı 56'ncı maddesinde ise, izinlerin 53'üncü maddede gösterilen süreler içinde işveren tarafından sürekli bir şekilde verilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

Yine aynı Kanun'un "Sözleşmenin Sona Ermesinde İzin Ücreti" başlıklı 59'uncu maddesinde ise; iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp

da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretinin, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği belirtilmiştir.

Ayrıca Cumhurbaşkanlığının 30.06.2021 tarihli ve 31527 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tasarruf Tedbirleri konulu 2021/14 sayılı Genelge’sinde; 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında çalışan işçilerin yıl içinde kazandıkları yıllık ücretli izin sürelerinin ilgili yıl içerisinde, önceki yıllarda hak kazanıp kullanmadıkları yıllık izin sürelerinin de yürütülen hizmetlerde aksamaya sebep olmayacak şekilde azami üç yıl içerisinde kullandırılması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede Kamu İdaresinde görev yapan 12 sürekli işçiden 10’unun 0 ile 100 gün (100 dahil), 2’sinin 201 ile 300 gün (300 dahil) 201 ile 300 gün arasında kullanılmayan izinleri olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve personel yetersizliği sebebiyle kısıtlı zaman zarfında yoğunluk arzeden işlerinin sezon içinde tamamlanabilmesi için halihazırdaki personele iş ve işleyiş düzeni içerisinde imkân dahilinde zorunlu hallerde izin kullandırılmak gereksinimi doğduğu ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Anayasal bir hak olan ve kullandırılması yasal bir zorunluluk olan ücretli izin haklarının hak ihlaline sebebiyet verilmemesi ve bütçeye ek mali külfete veya idari para cezaları gibi yasal müeyyidelere fırsat verilmemesi amacıyla düzenli olarak kullandırılması gerekmektedir.

### **BULGU 13: Kesin Kabulden İtibaren Yüklenici ve Alt Yükleniciler İçin Getirilen 15 Yıllık Sorumluluk Mükellefiyeti Gözetilmeden Bakım Onarım Yapıtırılması**

Çankırı ilinde bulunan okul ve muhtelif kamu binalarına ait kesin kabulden sonraki 15 yıllık sürede oluşan bakım onarım giderlerinin, herhangi bir ‘teknik heyet tespiti’ olmadan İl Özel İdaresi bütçesinden karşılandığı tespit edilmiştir.

Oysa 4735 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 30’uncu maddesi ile Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin 20 ve 25’nci maddelerinin son fıkraları gereğince yapım işlerinde yüklenici ve alt yükleniciler, yapının fen ve sanat kurallarına uygun olarak yapılmaması, hileli malzeme kullanılması ve benzeri nedenlerle ortaya çıkan zarar ve ziyandan, yapının tamamı için işe başlama tarihinden itibaren kesin kabul tarihine kadar sorumlu olacağı gibi, kesin kabul onay

tarihinden itibaren de 15 yıl süreyle müteselsilen sorumlu olup bu zarar ve ziyanın genel hükümlere göre (rızaen tahsilât veya alacak davası açılarak) yüklenici ve alt yüklenicilere ikmal ve tazmin ettirilmesi gerekmektedir.

4735 sayılı Kanun kapsamında sözleşmeye bağlanan ve kesin kabulden itibaren 15 yıllık süre müddeti devam eden kamu binalarında, bakım onarım gideri yapılabilmesi için öncelikle bir teknik heyet oluşturulması, söz konusu bakım onarımın kullanım hatasından mı yoksa imalat hatasından mı kaynaklandığının tespit ettirilmesi, kullanım hatasından kaynaklı bakım onarım giderlerinin bütçeden karşılanması; buna karşın yüklenici veya alt yüklenici kusurundan kaynaklanan bakım onarımın yüklenici marifetiyle yaptırılması, sonuç alınamaması durumunda kamu kaynakları ile yüklenici nam ve hesabına bakım ve onarım işerinden yalnızca yaptırılıp bedelinin yükleniciden sulh veya alacak davası yoluyla tahsil edilmesi, ayrıca bu kapsamda 30'uncu maddenin gereğini yerine getirmeyen yükleniciden, geçici kabulden itibaren 15 yıl boyunca geçerli olan iş bitirme belgelerinin yaptırım mahiyetinde geri çağırılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Örneklem olarak seçilen Çankırı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Fen Lisesi'nin bakım ve onarımı için teknik heyeti raporu hazırlandığı görülmüş olmakla birlikte söz konusu raporun oluşan zararın kullanım hatasından mı yoksa imalat hatasından mı kaynaklandığının tespit edilmesini elverir veri ve donelerden yoksun olduğu, oluşan zararın kullanım hatasından kaynaklandığı sonucuna ulaşılabilmesi imkanını sağlar mahiyette herhangi bir illiyet bağı kurmadığı, raporun tanzim edilmesi amacının da zaten kendisinden beklenen ve kusurun kime izafe edilebileceğini göstermek şeklindeki işlevsel amacın gerçekleşmesinden ziyade anlık durumun fotoğrafını çekme niyetini içerdiği saptanmıştır. Diğer bakım ve onarım işleri için ise ya hiç teknik raporu hazırlanmadığı ya da yukarıda örnek olarak verilen teknik raporun içeriğiyle benzer mahiyette raporların hazırlandığı müşahade edilmiştir. Buna göre 4735 sayılı Kanun kapsamında sözleşmeye bağlanan ve kesin kabulden itibaren 15 yıllık süre müddeti devam eden kamu binalarında meydana gelen bakım ve onarımların hiçbirisi için usul ve şartlarına uygun teknik heyet raporunun varlığından söz edilemeyecektir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği, 2025 yılı içerisinde bakım onarımları yapılacak okullar için teknik heyet tespit raporunun talep edileceği ve bulgu konusunun gerekleri doğrultusunda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, 4735 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinin gereği olarak; kesin kabul onay tarihinden itibaren 15 yıl boyunca bakım onarım yaptırılacak binalar için idare görevlilerinden müteşekkil bir teknik heyet oluşturularak gerekli tespitin yaptırılmasına ilişkin mekanizmanın kurularak işlemin belgelendirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 14: İdare Taşınmazlarının Diğer Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Süre Belirtilmeksizin Tahsis Edilmesi**

Kurum tarafından, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlara 14 taşınmazın süresiz olarak tahsisinin yapıldığı görülmüştür.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 64'üncü maddesinde, il özel idaresinin, il genel meclisinin kararı üzerine kendisine ait taşınmazları, asli görev ve hizmetlerinde kullanılmak üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarına süresi 25 yılı geçmemek üzere tahsis edebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla il özel idareleri yalnızca kamu kurum veya kuruluşlarına süresi 25 yıllla sınırlı olarak taşınmaz tahsisi yapabilecektir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edilmiş ve mülkiyeti kendilerine ait olan taşınmazların çeşitli kamu kurum ve kuruluşlara yapılan süresiz tahsis işlemlerinin mevzuata uygun hale getirileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Kurum tarafından çeşitli kamu kurum ve kuruluşlara yapılan 14 taşınmazın süresiz tahsis işleminin 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 64'üncü maddesinde belirtilen hükme uygun olmadığı görüldüğünden, tahsis işlemlerinin mevzuata uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 15: Doğrudan Temin Yöntemi ile Yapılan Alımlarda Mevzuata Aykırı Uygulamaların Bulunması**

İdare tarafından doğrudan temin yöntemiyle yapılan alımlarda, ayrıntısı aşağıda belirtilen mevzuata aykırı uygulamalar tespit edilmiştir.

##### **a) Parasal Limit Dahilindeki Doğrudan Temin Alımlarında Yasaklılık Teyidinin Yapılmaması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Doğrudan Temin" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılan alımlarda kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyidinin yapılmadığı görülmüştür.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Teyit işlemleri" başlıklı 30.5'inci maddesinin 30.5.4'üncü bendinde; 4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesi uyarınca doğrudan temin yoluyla alım yapılması halinde alım yapılacak kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyit ettirilmeyeceği, ancak Kanun'un 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen parasal limit dahilinde yapılan alımlarda, alım yapılacak gerçek veya tüzel kişinin Kamu İhale Kurumunun internet sayfasındaki yasaklılar listesinde bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve yasaklı olduğunun belirlenmesi durumunda, söz konusu kişiden alım yapılamayacağı ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede, Kamu İdaresi tarafından parasal limit dahilinde gerçekleştirilen alımlarda Kamu İhale Kurumunun internet sayfasından yasaklılık teyitlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Kamu İdaresi tarafından parasal limitler dahilinde yapılan doğrudan temin alımlarında kişi ya da firmanın ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyit ettirilmesi gerekmektedir.

#### **b) Kamu İhale Kanunu'na Göre Doğrudan Temin Suretiyle Yapılan Alımların Elektronik Kamu Alımları Platformuna (EKAP) Kaydedilmemesi**

Doğrudan temin yöntemi ile yapılan satın alma işlemlerinin Elektronik Kamu Alımları Platformuna kaydedilmediği görülmüştür.

4734 sayılı Kanun'da ihale ve diğer satın alma süreçlerinin yürütülmesi için Kamu İhale Kurumu tarafından oluşturulan EKAP'a ilişkin hükümler düzenlenmiştir. İlgili kanun maddesinde EKAP'ın kurulması ve işletilmesi ile ihale sürecinde elektronik araçların kullanımına ilişkin esas ve usullerin Kurum tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda değinilen görev ve yetkilere istinaden Kamu İhale Kurumu tarafından çıkarılan Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temin kayıt formu" başlıklı 30.9.2. maddesinde doğrudan temin yoluyla yapılan alımların, takip eden ayın onuncu gününe kadar "Doğrudan temin kayıt formu" doldurularak EKAP üzerinden kayıt altına alınması gerektiği düzenlenmiştir.

Yapılan incelemede, doğrudan temin yöntemi ile yapılan satın alma işlemlerinin EKAP'a kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Bu durum yukarıda yer verilen yasal düzenlemelere aykırılık teşkil etmekle birlikte bir yandan da 4734 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde yer alan ve söz konusu Kanun'un 21'inci ve 22'nci maddeleri kapsamında parasal limitler dâhilinde yapılan harcamalarının, idarenin bütçesine bu amaçla koyduğu ödeneğin %10'unu aşamayacağı hükmüne ilişkin kontrollerin EKAP verileri ile de teyit edilememesine neden olmaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, doğrudan temin yöntemi ile yapılan alımların Tebliğ'de belirtilen usul ve esaslar dâhilinde EKAP'a kaydedilmesi gerekmektedir.

#### **c) İhtiyacın Sadece Gerçek veya Tüzel Tek Kişi Tarafından Karşılanabileceğinin Mevzuata Uygun Olarak Açıklanmaması**

İdarenin 4734 sayılı Kanun'un "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında yapılan alımlarının sebeplerini mevzuata uygun olarak açıklamadığı tespit edilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temine ilişkin açıklamalar" başlıklı 22'nci maddesinin "22.1. Genel olarak" adlı birinci fıkrasının 22.1.1.5. numaralı alt bendinde;

*"Ayrıca, 4/3/2009 tarihli ve 27159 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhale Uygulama Yönetmeliklerinde 4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) bentleri kapsamında idarece yapılacak alımlarda kullanılmak üzere, "4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) Bentleri Kapsamında Tek Kaynaktan Temin Edilen Mallara/Hizmetlere İlişkin Form" yer almaktadır (KİK022.0/M ve KİK021.0/H). Anılan form hazırlanırken formdaki dipnot belirlemelerine özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Buna göre alımın gerçek veya tüzel tek kişiden yapılma sebepleri ayrıntılı, net ve objektif bir biçimde ortaya konacak, Kanunun 22 nci maddesinin anılan bentlerinde belirtilen hükümlerin uygulanabilir olmasını sağlayan sebepler detaylı olarak yazılacak, bunlara ilişkin belgeler de anılan forma eklenecektir. Diğer yandan mal alımlarıyla ilgili olarak; ihtiyacın niteliği, ihtiyaç konusu malın ayrıntılı teknik özellikleri ve ne amaçla kullanılacağı, anılan amacı en az aynı verimlilik, etkinlik ve fonksiyonellikle karşılayabilecek diğer ürünlerin-modellerin-markaların vb.*

*bulunup bulunmadığının tespitinin yapıp yapılmadığı ve bulunmuyorsa nedenleri, ihtiyaç konusu malı satan başka firmaların olup olmadığı gibi hususlara yer verilecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.*

Anılan Tebliğ’in “İhtiyacın gerçek veya tüzel tek kişiden temini başlıklı” 22.2’nci fıkrasında ise; aynı şekilde ilgili standart formun kullanılarak ihtiyacın neden sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin detaylı olarak yazılacağı, fiyat araştırmasının yapılacağı, ihtiyaç konusu malın veya hizmetin niteliklerinin tarif edileceği ve bu hususlara ilişkin bütün belgelerin standart forma ekleneceği ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede; 22/a kapsamında yapılan alımlarda ihtiyacın neden sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin detaylı olarak ifade edilmediği, standart formun açıklama kısmına sadece mevzuat metninin yazıldığı ve herhangi bir açıklamaya yer verilmediği, fiyat araştırmasının yapılmadığı ve ihtiyaç konusu malın veya hizmetin niteliklerinin tarif edilerek bu hususlara ilişkin gerekli belgelerin standart forma eklenmediği görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, İdarenin 4734 sayılı Kanun’un 22’nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında yapılan alımlarının sebeplerini mevzuata uygun olarak açıklaması gerekmektedir.

#### **d) Parasal Sınırların Altında Kalmak Amacıyla Mal Alımlarının Kısımlara Bölünmesi**

İdare tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda öngörülen temel ihale usulleri ile ihale edilmesi gereken ve aynı ihale konusu iş içerisinde yer alabilecek bazı alımların mevzuatta öngörülen parasal sınırların altında kalacak şekilde parçalara bölünmek suretiyle doğrudan temin usulü ile gerçekleştirildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 5’inci maddesinde idarelerin; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Maddede ayrıca, bu Kanun uyarınca yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulünün temel ihale usulleri olduğu ve eşik

değerlerin altında kalmak amacıyla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünemeyeceği belirtilmiştir.

4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinde ise, ilan yapma, teminat alma, ihale komisyonu kurma ve yeterlik kurallarını arama koşullarına bağlı olmaksızın ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak doğrudan temin usulü ile alım yapılabilecek haller sınırlı olarak sayılmıştır. Maddenin birinci fıkrasının (d) bendine göre ise, her yıl Kamu İhale Kurumunca belirlenen parasal limitlerin altında kalan ihtiyaçların doğrudan temin usulü ile alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere temel ihale usulleri ile karşılanması gereken ihtiyaçların maddenin fıkrasının (d) bendi için belirlenmiş olan parasal limitlerin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünerek doğrudan temin usulü ile karşılanması Kanun'un 5'inci maddesinde sayılan ilkelere aykırılık taşımaktadır.

**Kısımlara Bölünerek Doğrudan Temin İle Aynı Firmadan Yapılan Alımlardan Örnekler  
(Destek Hizmetler Müdürlüğüne İlişkin)**

| İşin Adı                | Alımın Gerçekleştiği Tarih | Gerçekleşen Satın Alımın Tutarı (KDV Hariç-TL) |
|-------------------------|----------------------------|------------------------------------------------|
| İş araçları parça alımı | 26.1.2024                  | 167.880                                        |
| İş araçları parça alımı | 26.1.2024                  | 25.340                                         |
| İş araçları parça alımı | 6.2.2024                   | 129.060                                        |
| İş araçları parça alımı | 12.2.2024                  | 153.234                                        |
| İş araçları parça alımı | 12.2.2024                  | 161.280                                        |
| İş araçları parça alımı | 12.2.2024                  | 163.410                                        |
| İş araçları parça alımı | 19.2.2024                  | 226.632                                        |
| İş araçları parça alımı | 29.2.2024                  | 199.512                                        |

Yapılan denetimlerde Destek Hizmetleri Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen "iş araçları parça alımı" işlerinin parasal sınırların altında kalmak amacıyla aynı ya da yakın tarihlerde kısımlara bölünmek suretiyle ağırlıklı kısmının aynı firmadan doğrudan temin usulü ile karşılandığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak söz konusu durum, Kanun'un yukarıda açıklanan temel ilkelerinin ihlali anlamına gelmekte olup ilgili alımların doğrudan temin yoluyla yapılmış olması, aynı ihale konusu içerisinde yer alabilecek nitelikte olmasından dolayı açıklanan mevzyat hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir.

## **BULGU 16: İç Denetçi Atamasının Yapılmaması ve İç Denetim Raporunun Düzenlenmemesi**

İl Özel İdaresinde iç denetçi atamasının yapılmadığı ve iç denetim raporu düzenlenmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "İç kontrolün tanımı" başlıklı 55'inci maddesinin 1'inci fıkrasında;

*"İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür."*

Aynı Kanun'un "Kontrolün yapısı ve işleyişi" başlıklı 57'nci maddesinin 1'inci fıkrasında;

*"Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur."*

Aynı Kanun'un "İç Denetim" başlıklı 63'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında;

*"İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir."* denilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63'üncü maddesinde İç Denetim anlatılmış, İç denetçinin görevleri başlıklı 64'üncü maddesinde, kamu idarelerinin yıllık iç denetim programının üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanacağı ve üst yönetici tarafından onaylanacağı, Dış denetim başlıklı 68'inci maddesinde ise, dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporların, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulacağına yer verilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 40'ıncı maddesinde iç denetimin planı hakkında ifadelere yer verilmiş, aynı maddenin iç denetim programı başlıklı 1'inci fıkrasında ise;

*"En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Bir yıllık dönemi geçmemek üzere hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan iç denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır."* hükmü yer almıştır.

19.04.2013 ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinin 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında,

*"İç denetim mevzuatına uygun şekilde hazırlanan üç yıllık iç denetim planı ve yıllık denetim programı, iç denetim birimi tarafından aralık ayı başında üst yöneticiye yazılı olarak sunulur ve üst yönetici tarafından aralık ayı sonuna kadar onaylanır. İç denetim plan ve programı, aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edilir ve uygulamaya konulur."* hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinde, kurumlarda iç denetim iç kontrol sisteminin oluşması, iç denetçiler de mali disiplin ve etkin bir iç kontrolün önemli bir parçası olarak öngörülmüştür. Kurumlarda iç denetçi olmasının mali disiplin ve etkin bir iç kontrolün sağlanması bakımından önemli olduğu aşıkardır.

Yapılan incelemede 5018 sayılı Kanun, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Kamu İç Denetim Genel Tebliğinde belirtilen hükümler esas alınarak 2024 yılı içinde iç denetçi bulunmadığı ve bu nedenle de iç denetim raporunun hazırlanmadığı görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda işlem yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, iç kontrol sisteminin daha etkin işlemesi, mali disiplin ve iç denetim fonksiyonunun sağlanması için boş olan iç denetçi kadrolarına atama yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 17: Bütün Riskler Sigortası Poliçelerinde Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nde Belirtilen Oranların Üzerinde Muafiyet Oranlarına Yer Verilmesi**

Yapım işlerinde yükleniciler tarafından yaptırılan inşaat sigortalarına ait (bütün riskler/all risk) bazı risk kalemlerine %2'den fazla muafiyet uygulandığı görülmüştür.

Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme'nin 17'nci maddesinde işin, iş yerinin korunması ve sigortalanması hususu düzenlenmiştir. Söz konusu madde ile yüklenicilere işyerlerindeki her türlü araç, malzeme, ihzarat, iş ve hizmet makineleri, taşıtlar, tesisler ile sözleşme konusu iş için işe başlama tarihinden geçici kabul tarihine kadar geçen süre içinde oluşabilecek doğal afetler ile hırsızlık, sabotaj gibi risklere karşı all risk sigorta yaptıрма zorunluluğu getirilmiştir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kıymetlerin sigortalanmasında tüm riskler için uygulanabilecek muafiyet oranının azami %2, deprem, sel, su baskını, toprak kayması ve terör riskleri için uygulanabilecek koasürans oranının da azami %20 olacağı, bunun dışında kalan riskler için koasürans uygulanmayacağı, bu oranlara kadar gerçekleşecek hasarların karşılanmasının ise yüklenicinin sorumluluğunda olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Yapılan incelemede, İdarece ihale edilen yapım işlerine ilişkin all risk sigorta poliçelerinde yangın, hırsızlık, üçüncü şahıs mali mesuliyet, diğer doğal afetler, bakım devresi, ve diğer hasarlarda muafiyetler %10 oranında düzenlenmiştir. All risk sigorta poliçelerinde, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nde belirtilen uygulanabilecek azami muafiyet oranlarının üzerinde oranlar belirlenmiş olması, yüklenicinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamakla birlikte karşılaşılabileceği riski artırmaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve Yapım İşleri Genel Şartnamesinin ilgili hükümlerinin eksiksiz uygulanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin ilgili hükmünde belirtildiği üzere yükleniciler tarafından yaptırılan inşaat sigortalarına ait (bütün riskler/all risk) tüm risk kalemlerine uygulanabilecek muafiyet oranının azami %2 olması gerekmektedir.

#### **BULGU 18: Anahtar Teslim Götürü Bedel Yapım İş İhalesinin Uygulama Projesi Hazırlanmadan Gerçekleştirilmesi**

İl Özel İdaresince gerçekleştirilen 2023/729151 İhale Kayıt Numaralı “Çankırı İli Aile ve Sosyal Politikalar İl Müdürlüğü Hizmet Binası” yapımı işinde, mevzuatta anahtar teslim götürü bedel işler için öngörülen gerekli detaylı çalışmalar yapılmadan projelendirme yapıldığı ve ihale edildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun “Temel İlkeler” başlıklı 5'inci maddesinde aynen;

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

Aynı Kanun’un “Sözleşme türleri” başlıklı 6’ncı maddesinde anahtar teslim götürü bedel sözleşme;

*“Kamu İhale Kanununa göre yapılan ihaleler sonucunda;*

*a) Yapım işlerinde; uygulama projeleri ve bunlara ilişkin mahal listelerine dayalı olarak, işin tamamı için isteklinin teklif ettiği toplam bedel üzerinden anahtar teslimi götürü bedel sözleşme.....” şeklinde tanımlanmakta,*

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’nun “Sözleşme kapsamında yaptırılacak ilave işler, iş eksilişi ve işin tasfiyesi” başlıklı 24’üncü maddesinde iş artışı yapılmasının şartları; *“Mal ve hizmet alımlarıyla yapım sözleşmelerinde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, artışa konu olan iş;*

*a) Sözleşmeye esas proje içinde kalması,*

*b) İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması,*

*Şartlarıyla, anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen yapım işlerinde sözleşme bedelinin % 10'una, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilen mal ve hizmet alımlarıyla yapım işleri sözleşmelerinde ise % 20'sine kadar oran dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde aynı yükleniciye yaptırılabilir....”* şeklinde sıralanmaktadır.

Aynı maddenin gerekçe metninde de, *“Böylece projenin tamamlanması için zorunluluk arz etmeyen ve önceden öngörülebilir nitelikte işlerin iş artışı kapsamında yaptırılmasının önlenerek teknik veya ekonomik gerekçelerin proje bütünlüğü kapsamında ortaya konulma esası getirilmektedir.”* denilmek suretiyle, öngörülebilir nitelikteki işler için iş artışı yapmanın mümkün olmadığı belirtilmektedir.

İşbu maddeler gereğince, özellikle işin her türlü detayının proje ve ilgili dokümanlara yansıtıldığı kabul edilen anahtar teslim götürü bedel yapım işlerinde, iş artışı yapabilmeyen ön koşulunun “Öngörülemezlik Şartı”na bağlandığı görülmektedir. Bir başka ifade ile, işin

projelendirme aşamasında idarece veya işin uzman tarafı olan yüklenici tarafından fark edilebilecek nitelikte proje hata, eksik ve kusurlar için iş artışı yapılmaması gerekmektedir. Zira, iş değişiklikleri yeni bir sözleşme niteliğinde olup, ihale şartlarını ve daha da önemlisi ihale teklif bedelini değiştirebilmektedir. Bu nedenle, İhale mevzuatında yer alan temel ilkelere zarar verilmemesini teminen, iş değişiklikleri sıkı şartlara bağlanmıştır.

İl Özel İdaresince, müteakiben mevcut binanın yapım işinde istinat duvarlarının yüksekliğinin kazı sonrası kot altında kaldığı görüldüğünden projede düşünülen istinat duvarının mevcut kazı sonrası için statik olarak devrilme – kayma tahkiklerine göre yetersiz kaldığı için mevcut kazıya göre yeterli kesite göre tekrar statik yapılmış ve yeni duruma göre artan – azalan keşif icmali hazırlanmıştır. Bu tespitten hareketle işin projesinde değişiklik yapılmadan işin tamamlanamsının mümkün olmadığı gerekçesiyle iş artışına gidildiği görülmüştür. Ancak, anahtar teslim götürü bedel yapım işlerinde her detayın projeye yansıtılması zorunluluğu ve iş artışı yapılmasını öngörülemezlik şartına bağlandığı hususları bir arada değerlendirildiğinde; işe başlama aşamasında temel imalatlarının bir bütün olarak yapılmasının daha verimli olacağı gerekçesi ile iş değişikliğine gidilmesi hatalıdır. Zira, söz konusu durumun, işin başında fark edilebilecek, öngörülebilir bir durum olduğu açıktır. Dolayısı ile, iş değişikliğine konu imalatların, idarece proje aşamasında değerlendirilmesi veya işin uzman tarafı olan yüklenicinin bu durum hakkında hale öncesi süreçte projelerin teslimine müteakip idareye uyarıda bulunması gerekmekte idi.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine, İdare tarafından bulgu konusuna iştirak edildiği, bundan sonraki ihalelerde ihale öncesi aşamalarında daha dikkatli davranılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, bulgu konusu işte, anahtar teslim götürü bedel yapım işlerinde zorunlu olan detaylı proje çalışmaları yapılmadan ihaleye çıkıldığı, bu nedenle iş artışı yapılmak sureti ile ihale bedelinin değiştirildiği ve 4734 sayılı Kanun'da öngörülen temel ilkelere aykırı davranıldığı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 19: İhale Öncesinde Yapılması Gereken İşlemlerin Bitirilmeden İhaleye Çıkılması**

İl Özel İdaresinin yapmış olduğu bazı ihalelerde, ihale öncesi aşamaların tamamlanmadan ihalelere çıkıldığı, söz konusu işlemlerin ihale sonrasında da makul bir sürede bitirilmemesi sonucu süre uzatımları verildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunun “İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar” başlıklı 62’nci maddesinde ve Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin “İhalelerde uyulması zorunlu hususlar” başlıklı 5’inci maddesinde;

*“Arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. İhale konusu işin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenemediği durumlarda ön veya kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir. Uygulama projesi bulunan işlerde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan işlerde ön veya kesin proje üzerinden, her türlü onarım işleri ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerekmesi veya uygulamada imar ve güzergâh değişikliklerinin muhtemel olması nedenleriyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç, işlerde ise kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklif almak suretiyle ihale yapılabilir. Arsa temini, mülkiyet ve kamulaştırma işlemlerinin tamamlanması şartı, baraj ve büyük sulama, içmesuyu isale hattı, enerji nakil hattı, trafo, trafo merkezleri, şalt tesisleri, kaptajlar, su depoları, karayolu, liman ve havaalanı, demiryolu, petrol ve doğalgaz boru hattı projelerinde aranmaz.”*

Denilmektedir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler gereği özellikle bina işlerinin anahtar teslim götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale edilmesi gerektiğinden bina işlerinde uygulama projelerinin hazırlanması gerekmektedir. Dolayısıyla uygulama projelerine esas arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde yapı ruhsatı gibi imar işlemleri tamamlanmadan ihaleye çıkılmamalıdır. Bina yapım işinde ihale öncesinde veya ihale sürecinde yapı ruhsatının alınmamış olması işin sözleşmede belirtilen sürede yükleniciye teslim edilmesine, dolayısıyla işin yapımına başlanmasına engel teşkil edebilecektir. Bu durumda yükleniciye ek süre verilmesi ile işin yapım teslim süreçlerinin uzamasına neden olabileceği gibi makul bir süre içerisinde söz konusu süreçlerin tamamlanamaması durumunda işin feshedilmesi sürecini başlatacaktır.

Yapılan incelemede, Kurşunlu İlçesi Hükümet Konağı Yapım İşinde yükleniciye 14.07.2023 tarihinde yer teslimi yapılmış ancak yapı ruhsatının alınamaması sebebiyle işe

başlanılamamıştır. Yapı ruhsatı ancak 14.05.2024 tarihinde alınabilmektedir. Bu gerçeklikten hareketle de yükleniciye 305 gün süre uzatımı verilmiştir. Diğer yandan yüklenicinin 06.12.2024 tarihli İdare nezdinde yaptığı başvuruda, sözleşmeye göre havanın fen noktasında çalışmaya uygun olmadığı dönemin 15 Kasım – 20 Mart tarihleri arasındaki 129 gün olduğu dönemde gerekli teknik ve fenni tedbirleri alarak iklimin müsaade ettiği tarihlerde gaz beton – tuğla duvar örme işleri ve betonarme imalatlara devam etmek istediğini bildirmiş ve bu talebi de kabul etmiştir. Bu durumda yüklenicinin bu süre uzatımı verilmiş koşullarda dahi işi tamamlayamayacağı kuvvetle muhtemel görülmektedir.

Yine Çankırı Valiliği Kriz Yönetimi ve Koordinasyonu Toplantı Salonu Yapım İnşaatı işinde yükleniciye yer teslimi yapılmış olmasına rağmen benzer şekilde yapı ruhsatı alınamaması sebebiyle işe başlanılamamıştır. Bu olayda da yine benzer gerekçelerle yükleniciye işin normal süresi kadar ek 45 gün süre uzatımı verilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine, İdare tarafından bulgu konusuna iştirak edildiği, bundan sonraki ihalelerde ihale öncesi aşamalarında daha dikkatli davranılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, ihale öncesinde yapılması gereken işlemlerin bitirilmeden ihaleye çıkılması, sözleşme sonrasında telafi edilemediği gibi, İdarenin yersiz bir şekilde ihale ilanı gibi maliyetlere katlanmasına, işin yersiz olarak uzaması ve fiyat farkı ödenmesine sebebiyet vermektedir.

#### **BULGU 20: İmar Cezası Uygulanması Gereken Bazı Durumlarda Süresi İçinde Encümen Kararı Alınmaması**

Yapı Kontrol Müdürlüğü tarafından düzenlenen yapı tatil zaptlarına ilişkin mevzuatta öngörülen süre içerisinde İl Encümenince karar alınmadığı bu nedenle imar cezası uygulamalarının geciktiği tespit edilmiştir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun "Ruhsatsız veya ruhsat ve eklerine aykırı olarak başlanan yapılar" başlıklı 32'nci maddesinde; ruhsat alınmadan yapıya başlandığı veya ruhsat ve ekleri ile ruhsat alınmadan yapılabilecek yapılarda projelerine ve ilgili mevzuatına aykırı yapı yapıldığı durumlarda yapının mühürlenerek inşaatın derhal durdurulacağı ve durdurmanın, yapı tatil zaptının yapı yerine asılmasıyla yapı sahibine tebliğ edilmiş sayılacağı ifade edilmiştir.

Anılan Kanun'un "İdari müeyyideler" başlıklı 42'nci maddesinde imar mevzuatına aykırılık teşkil eden fiil ve hallerin tespit edildiği tarihten itibaren on iş günü içinde ilgili idare encümenince sorumlular hakkında bu maddede belirtilen idari müeyyidelerin uygulanmasına ilişkin karar alınacağı belirtilmiştir.

Yapılan incelemede; pek çok yapı tatil uygulamalarında yapı tatil tarihi ile sorumlulara uygulanan idari müeyyidelere ait İl Daimi Encümeni karar tarihleri arasında on iş gününden fazla süre geçtiği tespit edilmiştir.

Ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak başlanan yapılar için İl Özel İdaresi tarafından düzenlenen yapı tatil zaptlarına ilişkin on iş gününü aşan süreler içerisinde İl Encümenince idari müeyyide kararlarının alındığı, dolayısıyla imar cezası uygulamalarının gecikmesine neden olduğu görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve 3194 sayılı Kanun gereği uygulanması gereken idari müeyyidelerin icra edilmesi sürecine azami özen gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, bundan sonraki süreçte yapı tatil zaptlarına ilişkin idari müeyyidelerin encümene mevzuatında öngörülen süre içerisinde gelmesi ve imar cezası uygulamalarının gecikmemesi noktasında birimler arasında daha etkin bir koordinasyon ve takip mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir.

#### **BULGU 21: Hakediş Ödemelerinden Yapılan Sosyal Güvenlik Prim Borcu Kesintilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

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

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı ile ilgili "Hesabın niteliği" başlıklı 271'inci maddesinde; *"Bu hesap, sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre sosyal güvenlik kurumları adına nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılır."* denilmektedir.

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

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

Buna göre, İdarelerce yapılacak hakediş ödemelerinde SGK'ya idari para cezası, prim ve prime ilişkin borcu bulunan firmalardan yapılan kesintilerin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

İdarenin hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde; SGK'ya prim borcu bulunan firmaların hakedişlerinden yapılan 1.088.209,30 TL tutarında kesintinin 333 Emanetler Hesabında izlendiği, 361 Ödenecek muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir. Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

İdare tarafından karışıklık olmaması için 333 Emanetler Hesabında izlendiği ifade edilse de mahalli idareler detaylı hesap planında hakedişlerden kesilen prim borçlarının 361.99.02 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bulguda belirtildiği üzere 2025 yılı içerisinde gerekli işlemlerin yapılmaya başlandığı ifade edilmiştir. Ancak uygulamaya 2025 yılı içinde başlanıldığından 2024 yılı mali tablolarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak yukarıda yer alan mevzuat hükümleri doğrultusunda, mali tabloların doğruluğu açısından hakediş ödemelerinden yapılan sosyal güvenlik prim borcu kesintilerinin 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

## **BULGU 22: Bedelsiz Devredilen Taşınmazlar İçin Tapu Kütüğüne Şerh Konulmaması**

Kurum tarafından bedelsiz olarak devredilen taşınmazlar için mevzuat gereğince amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair tapu kütüğüne şerh konulması gerekirken bu hususa riayet edilmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 45'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; kamu idarelerinin, ihtiyaç fazlası taşınırları ile görmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinde kullanılacağına ve amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair tapu kütüğüne şerh konulması kaydıyla taşınmazlarını diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak devredebileceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik'in 12'nci maddesinde;

*“Özel bir hüküm olmaması durumunda, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere kamu idareleri, Kanunun 45 inci maddesine göre, mülkiyetlerinde bulunan taşınmazları, görmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinde kullanılacağına ve amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair tapu kütüğüne şerh konulması kaydıyla bedelsiz olarak birbirlerine devredebilirler.*

*Özel hükümler, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 45 inci maddesine göre, öncelikle uygulanır.*

*Kamu idarelerine devredilen bu taşınmazlar, hizmetin devamı süresince kullanılabilir. Ancak bu taşınmazların devir amacının ortadan kalkması veya amacına uygun kullanılmaması halinde, maliki kamu idaresince geri alınabilir.*

*Devir amacının ortadan kalkması halinde geri alma işlemi, adına devir yapılan idarenin isteği üzerine de, devreden malik kamu idaresi tarafından yapılabilir.*

*Devir yetkisi taşınmazın maliki kamu idaresine aittir. Hazineye ait taşınmazların devir yetkisi ise, özel bir hüküm olmadıkça Bakanlığa aittir.”* düzenlemesi ile,

Yönetmelik'in 13'üncü maddesinde;

*“Bedelsiz devredilen taşınmazın tapu kütüğüne; “Bu taşınmazın mülkiyeti ...(bu boşluğa, devir eden kamu idaresinin ismi yazılır)'e/a ait iken, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 45 inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince; ... (bu boşluğa, taşınmazın hangi kamu hizmetinde kullanılacağı yazılır)'de/da kullanılmak kaydı ile ... (bu boşluğa, kendisine devir yapılan kamu idaresinin adı yazılır)'e/a bedelsiz olarak devredilmiştir. Bu taşınmaz devir amacı dışında kullanılamaz ve aynı amaçla dahi olsa üçüncü kişilere devredilemez. Devir amacına uygun olarak kullanılmadığının tespiti veya üçüncü kişilere devredilmesi hâlinde, eski maliki kamu idaresinin talebi üzerine, devralan kamu idaresinin muvafakatına veya herhangi bir hükme gerek olmaksızın tapu idaresince devreden kamu idaresi adına resen tescil edilir.”* şeklinde şerh konulacağı düzenlemesi yer almaktadır.

Yapılan incelemede, Kurum tarafından 5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesine göre yapılan 7 adet bedelsiz devir işleminde taşınmazlar için tapu kütüğüne şerh konulması şartının yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

İfade etmek gerekirse bulguda belirtilen husus, İl Özel İdaresine ait taşınmazların diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak yapılan devir işleminde, tapu kütüğüne; görmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinde kullanılacağına ve amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair şerh konulması işleminin yapılmadığının tespiti. Mevzuat gereği gerçek kişilere veya özel hukuk tüzel kişilerine kişilere bedelsiz olarak taşınmaz devri yapılamayacağı için tapu kütüğüne şerh konulmasına gerek bulunmamaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Kurum tarafından diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak devredilen taşınmazların devir amacı dışında kullanılması ya da gerçek kişilere veya özel hukuk tüzel kişilerine devredilmesi halinde resen geri alınacağına ilişkin tapu kütüğüne şerh konulması sağlanmalıdır.

### **BULGU 23: Kiraya Verilen Taşınmazların Şartname ve Sözleşmelerinde Belirtilmesine Rağmen Sigorta Ettirilmemesi**

Kamu İdaresi tarafından gerçekleştirilen taşınmaz kiralama ve ihale şartnameleri ve kira sözleşmelerine aykırı olarak taşınmazların muhtemel risklere karşı sigortalattırılmadığı görülmüştür.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’nun “Kapsam” başlıklı 1’inci maddesinde; il özel idarelerinin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun’a göre yürütüleceği; “Açık Teklif Usulü ile Yapılabilecek İhaleler” başlıklı 45’inci maddesinde; bu Kanun’un 1’inci maddesinde yazılı işlerden, tahmin edilen bedeli her yıl Genel Bütçe Kanunu ile tespit edilecek tutarı geçmeyen ihalelerin açık teklif usulüyle yapılacağı ifade edilmiştir.

Aynı Kanun’un “Müteahhit veya Müşterinin Sözleşmenin Bozulmasına Neden Olması” başlıklı 62’nci maddesinde ise; müteahhit veya müşterinin taahhüdünden vazgeçmesi veya taahhüdünü, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi üzerine, idarenin en az 10 gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatın gelir kaydedileceği, sözleşmenin ise feshedilerek hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği belirtilmiştir.

Kamu İdaresi tarafından 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na istinaden taşınmaz kiralınması amacıyla yapılacak ihaleler için hazırlanan ihale şartnamelerinde; kiracının kiralanan taşınmazda meydana gelecek her türlü zarar ve ziyanın tazmin edilmesi, sigorta kuruluşu tarafından tazmin edilmesinin sağlanmasına yönelik sigorta aptıracağına ilişkin ortak hüküm bulunmakta olup kira sözleşmelerinde de aynı hükme yer verilmiştir.

Yapılan incelemede İdarece kiralanan taşınmazların ihale şartnamelerinde ve sözleşmelerinde kiralanan taşınmaza sigorta yaptırılacağına ilişkin hükümler konulmasına rağmen Kamu İdaresi tarafından kiracılardan sigorta poliçesi istenmediği tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve mülkiyeti kendilerine ait olan ve kiraya verilen taşınmazların ihale şartnameleri ve kira sözleşmelerinde bulunan hükümlerin uygulanması konusunda azami özen gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu İdaresinin, kamu kaynağında meydana gelebilecek muhtemel riskleri bertaraf etmek amacıyla ihale şartnameleri ve kira sözleşmelerine koymuş olduğu hükmü uygulaması gerekmektedir.

#### **BULGU 24: Taşınmazların Kaydına İlişkin Formlar ile İcmal Cetvellerinin Düzenlenmemesi**

Kamu İdaresinin hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde, taşınmaz kayıtlarına ilişkin form ve icmallerinin Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümlerine uygun şekilde hazırlanmadığı görülmüştür.

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

Buna istinaden 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmelik'in "Kayıt Şekli" başlıklı 7'nci maddesine göre, taşınmazların; söz konusu Yönetmelik eklerinde gösterilen Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar, Tapuda Kayıtlı Olmayan Taşınmazlar, Orta Malları, Genel Hizmet Alanları, Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formlarında yer alan bilgileri içerecek şekilde bilgisayarda veya deftere yazılarak kaydının tutulması; taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerce hazırlanan bu formların taşınmaz icmal cetvelleri

hazırlanmak üzere mali hizmetler birimine gönderilmesi; mali hizmetler birimince bu formların konsolide edilerek Yönetmelik ekinde (Ek-7) bulunan örneğe uygun şekilde taşınmaz icmal cetvellerinin oluşturulması; icmal cetvellerinde, kayıt planında belirtilen unsurların her biri için bir satır ayrılması ve bu taşınmazlara ilişkin adet ve yüz ölçüm toplamalarının belirtilmesi gerekmektedir.

Yine Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde, maliyet bedeli veya rayiç değerler üzerinden muhasebe kayıtlarına alınacak olan taşınmazların bu değerler üzerinden kayıtlara alınıncaya kadar emlak vergisi değerleri üzerinden kayıtlarının yapılacağı; fiili envanterlerinin emlak vergisi değeri üzerinden en geç 30.09.2014 tarihine kadar tamamlanarak Yönetmelik ekinde yer alan formlara ve cetvellere kaydedileceği; bu taşınmazlara ait bilgilerin muhasebe kayıtları yapılmak üzere muhasebe birimine gönderileceği, muhasebe biriminin de bu taşınmazları 01.10.2014 tarihinde muhasebe kayıtlarından çıkarıp fiili envanter üzerinden kayıtlara alacağı belirtilmiştir.

2014 yılında tamamlanması öngörülen taşınmaz ve muhasebe kayıtları sonrası, yine Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesine göre, 31.12.2017 tarihine kadar, Yönetmelik'in 5'inci maddesinde belirtilen şekilde, tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç değeri üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesinde de, taşınmazlar hakkında, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri doğrultusunda, bu maddede belirtilen esaslara göre işlem yapılacağı belirtildikten sonra, Yönetmelik'in 188 ile 193'üncü maddeleri arasında taşınmaz varlıklara ilişkin işlemler muhasebe ilkeleri doğrultusunda açıklanmıştır.

Yapılan incelemede Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'inde yer alan kayıt ve formlarına ilişkin herhangi bir çalışma yapılmadığı, kayıt formlarının düzenlenmesine ilişkin çalışmaların tamamlanmaması nedeniyle Yönetmelik ekinde yer alan taşınmaz icmal cetvellerinin de hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, taşınmazların takip ve yönetiminin daha sağlıklı yapılabilmesi için Kamu İdaresi mülkiyetindeki taşınmazların icmal kayıtlarının anılan Yönetmelik hükümlerine uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir.

## **BULGU 25: Jeotermal İdare Payının Eksik Alınması**

İl Özel İdaresince kiraya verilen tesisi işleten firmadan, kullanılan jeotermal kaynak için İdareye verilmesi gerekli olan idare payının, firmanın yasal yükümlülüğü olan debimetre kullanma mükellefiyeti yerine getirilmediği için eksik olarak alındığı tespit edilmiştir.

Çankırı ili, Kurşunlu ilçesi, Çavundur Mahallesi sınırları içerisinde İl Özel İdaresi adına işletme ruhsatlı olan 47 lt/sn debili kuyudan kullanılan termal su, 2886 sayılı Devlet İhaleleri Kanunu gereğince farklı debilerde ihale edilerek ilgili firmalarla kiralama sözleşmeleri yapılmıştır. Kiralama sözleşmesi yapılan firmalar kullanacakları jeotermal kaynaklarla ilgili olarak İl Özel İdaresi hesabına idare payları yatırmaktadır. Bu kapsamda mezkûr mahallenin sınırları içerisindeki Hamamönü Mevkiinde, mülkiyeti İl Özel İdaresine ait 101 ada, 76, 87, 88, 97, 104, 106, 107, 108 ve 109 no.lu parsellerde kayıtlı 32.163 m<sup>2</sup> alan üzerinde 3.490 m<sup>2</sup> oturma alanına sahip olan ve İl Özel İdaresinin %96,61 hissesine sahip olduğu ÇANTUR Çankırı Tur. ve Tic. A.Ş.'ne ait Çavundur Otel ve Jeotermal Kaplıca Tesisleri, İl Encümeninin 14/05/2020 tarihli ve 193 sayılı kararı ile A... Turizm Seyehat A.Ş. tarafından İ... İnş. Oto. San. Tic. A.Ş. firmasına devredilerek taraflarca kiralama sözleşmesi yapılmıştır.

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde aynen; *“İdare payı: Akışkanın; doğrudan ve/veya dolaylı olarak seralarda, elektrik üretimi ve konut ısıtmasında kullanıldığı tesislerde gayrisafi hasılatının %1'i tutarında idare payı ödenir. Akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı olarak kaplıca ve diğer alanlarda kullanıldığı tesislerde ise kullanılan yıllık toplam ısı enerjisi değeri ve reenjeksiyon durumu dikkate alınarak kullanılan suyun bir metreküpü 1,5 Türk lirası tutarını geçmeyecek şekilde, hesaplama yöntemi Bakanlık tarafından yönetmelikle belirlenen idare payı ödenir. Bu fıkra da belirlenen idare payı üst limiti her yıl ocak ayında yayımlanan yıllık TÜFE değeri kadar artırılır. İdare payı, akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı olarak seralarda, elektrik üretimi ve konut ısıtmasında kullanıldığı tesislerde her yıl haziran ayı sonuna kadar; kaplıca ve diğer alanlarda kullanıldığı tesislerde ise yönetmelikte belirlenen dönemlerde idareye ödenir...”* denilmektedir.

Mezkûr Kanun'un 11'inci maddesinin altıncı fıkrasında ise aynen; *“Ruhsat sahibi tarafından idare payı hesaplamasında kullanılan su miktarının belirlenmesinde usulsüzlük yapıldığının veya kaçak kullanımın tespit edilmesi halinde idare tarafından 500.000 Türk lirasını geçmemek üzere ruhsat sahibine bir önceki yılda kullandığı su miktarının karşılığının iki katı oranında idarî para cezası tahakkuk ettirilir. İdarî para cezası miktarı 20.000 Türk*

*lirasından aşağı olamaz. Aynı fiilin ruhsat dönemi içerisinde üçüncü kez tekrarı halinde teminat irat kaydedilerek ruhsat iptal edilir.” denilmektedir.*

Yine 11.12.2007 tarihli ve 26727 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği’nin 20’nci maddesinin ilgili kısımlarında ise aynen;

*“a) İdare payının belirlenmesi için Ek-15 ve Ek-16 tablolarındaki hesaplama parametrelerini karşılayacak nitelikteki sayaçlar, akışkanı kullananlar tarafından takılır.*

*b) Yıllık ödenmesi gereken idare payının belirlenmesi için takılacak sayaçlar; bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde faaliyete geçirilecektir. Sayacın olmadığı söz konusu süre için veya sayaç arızasının haklı sebeplerle giderilemediği durumlarda, ölçülebilen dönemlerin ortalaması alınarak beyan verilir.*

....

*(4) Sıcaklık ve debinin sağlıklı ölçülemediğinin idare tarafından tespit edildiği tesislerde, bu değerler idarece belirlenir. Belirlenen değerler tesisin fiilen çalıştığı dönemler göz önünde bulundurularak idare payı hesaplamasında kullanılır.” Denilmektedir.*

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşıldığına göre, somut olayda kiralama konusu yapılan tesisin kaplıca olduğu ve akışkanın doğrudan bu alanda kullanıldığı gerçeğinden hareketle idare payının tesiste kullanılan yıllık toplam ısı enerjisi değeri ile reenjeksiyon durumunun dikkate alınması suretiyle gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna mukabil olayda akışkan doğrudan ve/veya dolaylı olarak seralarda, elektrik üretimi ve konut ısıtmasında kullanılmış gibi addedilmiş ve idare payı kiracı firmanın gayrisafi hasılatının %1’i tutarı şeklinde hesaplanmıştır. Halbuki aksi bir yoruma elvermeyecek kesinlikte olayda akışkanın kaplıca için kullanıldığı açıktır ve bu neviden tesislerin ödemesi gerekli olan idare payının hesaplanabilmesi için de Yönetmelikteki ifadeyle hesaplama parametrelerini karşılayacak nitelikteki sayaç mahiyetinde olan debimetre takılması ve takılan debimetrenin sürekli çalışır vaziyette tutulması gereklilik arz etmektedir.

Nitekim İdare de kiracı firmaya hitaben yazdığı 23.08.2024 tarihli yazıda, idare payının sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi için debimetre takımı zorunluluğu hatırlatılmış, 2022-2023 yılları için ödenen 90.406,86 TL’nin eksik ödeme olduğu uyarısı yapılmış ve mezkûr mevzuat

hükümlerine uygun olan bir hesaplama yöntemiyle 2022-2023 yılları için ek 3.509.840,64 TL tutarında idare payının ödenmesi gerektiği ihtar edilmiştir.

Esasında İdare, Yönetmeliğin sağladığı mezkûr takdir hakkı çerçevesinde tesiste debimetre kullanılmış olsaydı hesaplanacak miktarı ortaya koyacak doğru karinelerden hareket etmek suretiyle ödenmesi gerekli olan idare payını doğru bir şekilde hesaplamıştır. Hesaplama yönteminde olması gerektiği şekilde tüketim miktarları ile kullanılan MWt formüle göre belirlenen birim fiyatlarını çarpımı suretiyle ödenmesi gerekli idare payı miktarına ulaşılmıştır. Hesaplama yönteminde kullanılan doneler önceden İdare nezdinde tutulan tablolar ile firmadan temin edilen işletme faaliyet raporlarından oluşturulmuş olup öngörülemez keyfi hususlar içermemektedir ve yasal metinler ile arazi tespitlerinden elde edilen verilerden oluşturulmuştur. Nitekim ülke genelindeki uygulama ile uyarlılık göstermektedir. Diğer yandan İl Genel Meclisinin 09.10.2020 tarihli ve 88 no.lu kararında, MTA tarafından bölgede yapılan ölçümlerde jeotermal suyun debisinin 76,65 lt/sn olarak tespit edildiği hususuna da vurgu yapılmıştır.

Mezkûr uyarıya rağmen firmaca talep konusu miktar yatırılmamış ve İdarece de konu tekrar değerlendirilip eski yöntemin daha uygun olduğu değerlendirmesiyle hatalı olan eski uygulamaya devam edilmesine karar verilmiştir. Bu şekilde yasal zorunluluk arzeden debimetre kullanımı kuralına uymayan firma halihazırda gayrisafi %1'ini oluşturan bir miktarı idare payı olarak ödemek suretiyle hem gerçek ödemesi miktarın oldukça altında bir payı ödemiş olmakta hem de su miktarının belirlenmesinde usulsüzlük yapılmasına veya kaçak kullanıma elverişli bir uygulamaya neden olunmaktadır. Nitekim aynı koşullara sahip ve benzeri çapta hizmet alanına sahip olup kaplıca oteli hizmeti gören komşu tesis İdarenin hesapladığı miktara oldukça yakın bir miktar da idare payı ödemektedir. Bu kapsamda debimetre kullanan söz konusu tesiste il özel idaresi yetkililerince 02.07.2024 tarihinde suyun debisi ölçülmüş ve yapılan ölçümde total 702529 m<sup>3</sup>, anlık 11,43 m<sup>3</sup>/h olarak ölçüm ve görüntü alınmıştır.

Diğer yandan mevzuat gereği kaplıca tesisleri için kullanılan akışkan için ödenecek idare payının tespitinde debimetre kullanımının işin doğası gereği de idare payının hesaplanabilmesinde biricik yöntem olduğu da açıktır. Nitekim firmanın İl Özel İdaresine yazdığı 30.06.2022 tarihli yazıda 2021 yılında dünyada yaşanan pandemi etkisi ve oteldeki tadilatlar nedeniyle konaklamalı müşteri kabul edilmediği belirtilmek suretiyle tesis vasıtasıyla hasılat elde edilemediği iddiasında bulunulmuştur. Buna mukabil belirtilen tarihte otelde kalan müşteri yorumlarının okunabildiği dijital ortamlardan da anlaşılabildiği kadarıyla bu yılda da

müşteri kabulü söz konusu olmuştur. Bu durumda tesis eğer yasal zorunluluk olan debimetreyi kullanıyor olsaydı bu tür bir iddiada bulunmak suretiyle yılına ilişkin herhangi bir idare payı ödemesinden kaçınabilme imkanına sahip olamayacaktı. Bu itibarla yasal düzenleme tam da bu ve buna benzer iddiaları geçersiz kılmak için akışkanın kaplıca tesislerinde kullanılması durumunda İdare payının hesabında tesiste kullanılan yıllık toplam ısı enerjisi değeri ile reenjeksiyon durumunun dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Bunun için de söz konusu tesislerde debimetre kullanımının gerekliliği olduğu da izahtan varestedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespite iştirak edildiği, bu doğrultuda hareket edilmeye başlandığı, ilgili firmaya debimetre takılması konusunda yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için yazılı uyarılarda bulunulduğu, debimetrenin takılmaması halinde ilgili firma hakkında gerekli işlemlerin ivedilikle yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, firmaca kullanılan termal suyun miktarına bağlı olarak İl Özel İdaresine ödenecek olan idare payının tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi için debimetrenin takılması, debimetrenin sürekli çalışır vaziyette olmasının sağlanması gerekmektedir. Söz konusu debimetre kullanımı yükümlüğünün yerine getirilmesi temin edildikten sonrası için de idare payının kurulacak debimetre üzerinden ölçüm sağlanarak yeniden hesaplanması gerekecektir. Aksi takdirde debimetrenin takılmaması halinde ilgili firma hakkında Kanun'un 11'inci maddesinin 6'ncı fıkrasının uygulama alanı bulacağı da açıktır.

#### **BULGU 26: Aşırı Düşük Fiyat Teklifi Sorgulamasının Yapılmaması**

İl Özel İdaresi tarafından gerçekleştirilen bazı ihalelerde aşırı düşük teklif sorgulamasının yapılmadığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Aşırı düşük teklifler" başlıklı 38'inci maddesinde;

*"İhale komisyonu verilen teklifleri değerlendirdikten sonra, diğer tekliflere veya idarenin tespit ettiği yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük olanları tespit eder. Bu teklifleri reddetmeden önce, belirlediği süre içinde teklif sahiplerinden teklifte önemli olduğunu tespit ettiği bileşenler ile ilgili ayrıntıları yazılı olarak ister.*

*İhale komisyonu;*

*a) İmalat sürecinin, verilen hizmetin ve yapım yönteminin ekonomik olması,*

*b) Seçilen teknik çözümler ve teklif sahibinin mal ve hizmetlerin temini veya yapım işinin yerine getirilmesinde kullanacağı avantajlı koşullar,*

*c) Teklif edilen mal, hizmet veya yapım işinin özgünlüğü, gibi hususlarda yapılan yazılı açıklamaları dikkate alarak, aşırı düşük teklifleri değerlendirir. Bu değerlendirme sonucunda, açıklamaları yeterli görülmeyen veya yazılı açıklamada bulunmayan isteklilerin teklifleri reddedilir.*

*Kurum, ihale konusu işin türü, niteliği ve yaklaşık maliyeti ile ihale edilme usulüne göre aşırı düşük tekliflerin tespiti, değerlendirilmesi ve ekonomik açıdan en avantajlı teklifin belirlenmesi amacıyla sınır değerler ve sorgulama kriterleri belirlemeye, ihalenin bu maddede öngörülen açıklama istenilmeksizin sonuçlandırılabilmesine, ayrıca yaklaşık maliyeti 8 inci maddede öngörülen eşik değerlerin yarısına kadar olan hizmet alımları ile yapım işleri ihalelerinde sınır değer altındaki tekliflerin bu maddede öngörülen açıklama istenilmeksizin reddedilmesine ilişkin düzenlemeler yapmaya yetkilidir. İhale komisyonu bu maddenin uygulanmasında Kurum tarafından yapılan düzenlemeleri esas alır.” hükümleri yer almaktadır.*

Yapılan incelemede, İl Özel İdaresi tarafından gerçekleştirilen ihalelerde (örneğin 2024/1253744 ile 2024/1444260 ihale kayıt numaralı ihaleler) yaklaşık maliyete göre teklif fiyatı aşırı düşük olan isteklilere karşı aşırı düşük fiyat teklifi sorgulaması yapılmadan ihale sürecinin tamamlandığı tespit edilmiştir.

Yukarıda verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından;bulgu konusu tespiti iştirak edildiği, EKAP sisteminde yapılan 2. oturumda sınır değerin otomatik olarak hesaplanması sonucunda EKAP sisteminin aşırı düşük teklifleri değerlendirme dışı bıraktığı, aşırı düşük sorgulaması yapılması gereken ihalelerde söz konusu sorgulamaların mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, teklif fiyatı yaklaşık maliyete göre aşırı düşük olan ve aşırı düşük fiyat sorgulaması yapılması gereken ihalelerde söz konusu sorgulamanın mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

## BULGU 27: Bakanlık ve Merkezi İdare Kuruluşları Tarafından Kuruma Aktarılan Yatırım Ödeneklerinin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarılması

Bakanlık ve merkezi idare kuruluşları tarafından kuruma gerçekleştirilmek üzere aktarılan yatırım ödeneklerinin köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacak suretiyle kullanıldığı görülmüştür.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanun'un "İl özel idaresinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 6'ncı maddesinde; Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskân, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebileceği, aktarma işleminin ilgili bakanın onayıyla yapılacağı ve bu ödeneklerin tahsis amacı dışında kullanılamayacağı, işin de il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca İl özel idarelerinin de bütçe imkânları ölçüsünde bu yatırımlara kendi bütçesinden ödenek aktarabileceği ifade edilmiştir.

2024 yılı yatırım programında yer alan bakanlık ve merkezi idare kuruluşlarına ait projelere ayrılan yatırım ödeneklerinden 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesi hükümleri kapsamında gerçekleştirilmesi için Çankırı İl Özel İdaresine aktarılan ve aşağıdaki listede yer alan 14.525.132,62 TL tutarındaki ödeneğin il özel idaresince tekrar Sayıştay denetimine tabi olmayan Köylere Hizmet Götürme Birliklerine aktarılmasının mevzuata uygun olmadığı, bu aktarmalarla 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu dışında kalan bir alan olduğu değerlendirilmektedir.

**Tablo 11: Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarılan 8 Finansman Kodundaki Ödenekler**

| Yevmiye Tarihi | Yevmiye Numarası | Finansal Kod | Yapılan İş                                                | İlçe Adı | Gönderilen Ödenek (TL) |
|----------------|------------------|--------------|-----------------------------------------------------------|----------|------------------------|
| 15.01.2024     | 102              | 08           | Yıldıztepe Telesiyej Hattı Tesisinin Güzergah Çalışmaları | Ilgaz    | 1.250.000,00 TL        |
| 16.10.2024     | 3060             | 08           | Yıldıztepe Telesiyej Hattı Tesisinin Güzergah Çalışmaları | Ilgaz    | 6.000.000,00 TL        |
| 06.06.2024     | 1658             | 08           | Hükümet Konağı Çatı Onarımı                               | Ilgaz    | 3.000.000,00 TL        |
| 27.06.2024     | 1848             | 08           | Kaymakam Evi Yapımı                                       | Çerkeş   | 1.626.475,76 TL        |

|            |      |    |                     |        |                 |
|------------|------|----|---------------------|--------|-----------------|
| 29.08.2024 | 2536 | 08 | Kaymakam Evi Yapımı | Çerkeş | 1.395.883,03 TL |
| 31.12.2024 | 4018 | 08 | Kaymakam Evi Yapımı | Çerkeş | 1.252.773,83 TL |

Kamu İdaresi cevabında, söz konusu ödeneklerin kullanımı için belirli süreler verildiği ve bu sürelerde ihale mevzuatı uygun olarak yapım işlerinin gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı, aksi takdirde ödeneklerin iptal olacağı, ayrıca yapılan işlerin ivediliği sebebiyle ödeneklerin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine aktarılarak yapım işlerinin yaptırıldığı, ödeneklerin amacı dışında kullanılmadığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak her ne kadar ödenekler amacı dışında kullanılmamış olsa da ödenek aktarımı ile yapılan işler 5302 sayılı Kanun'unun 6'ncı maddesinde ödeme aktarımı yapılarak gerçekleştirilecek işler mahiyetinde olmaması ve bu ödenek aktarımı sonucunda 4734 sayılı İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümleri uygulanmaksızın yatırım işlerinin gerçekleştirilmesi sebebiyle mevzuata aykırılık oluşturmaktadır.

#### **BULGU 28: Hurda Niteliğindeki Varlıkların Satışının Zamanında Yapılmaması**

Kurum ait kullanılma olanağı kalmamış maddi duran varlıkların düzenli olarak elden çıkarılmadığı görülmüştür.

18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde; ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle alınış amaçları doğrultusunda kullanılması imkânı kalmayan ya da tamiri mümkün veya ekonomik olmayan arızalar nedeniyle kullanılmasında yarar görülmeyerek hizmet dışı bırakılan taşınırların hurda olarak ifade edileceği belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in "Kayıt Zamanı, Kayıt Değeri ve Değer Tespit Komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesinde; taşınırların çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşının ölümü gibi yok olma hallerinde kayıtlardan

çıkış işlemine tabi tutulacağı ifade edilmiş olup aynı Yönetmelik'in "Hurdaya Ayırma Nedeniyle Çıkış" başlıklı 28'inci maddesinde hurdaya ayırma işleminin nasıl yürütüleceği açıklanmıştır. İlgili maddede ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmeyerek hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırların, biri işin uzmanı olmak kaydıyla harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirileceği, komisyonda hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, 27.05.2016 tarih ve 29724 mükerrer sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 224'üncü maddesinde; bu hesabın çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca teknik ve fiziki nedenlerle hizmet dışı bırakılan taşınırların, Taşınır Mal Yönetmeliği'nde belirtilen usuller ile hurdaya ayrılması, hurdaya ayrılan bu varlıkların ilgili varlık hesabından çıkarılarak 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda izlenmesi ve satılarak ekonomik değer elde edilmesi gerekmektedir. Söz konusu satış işlemi ise varlık değerinin 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na alacak kaydedilmesi suretiyle muhasebeleştirilmelidir.

Taşınır işlemlerinin sağlıklı şekilde yürütülmesi için hurda niteliğini haiz varlıkların usulüne uygun olarak hurdaya ayrılma işlemlerinin gerçekleştirilmesi, hurdaya ayrılanların satışının düzenli olarak yapılması, hurdaya ayırma ve satış işlemlerinin ise fiili durumu yansıtabilecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede kurumun mevcut hurda stokunun fazla olduğu ancak son 2 (iki) yıl içerisinde hurda satışının gerçekleşmediği tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, hurdaya ayrılan araç gereçlerin kurum tarafından hurda sahasında biriktirildiği ve zaman zaman Makine Kimya Endüstrisi ile irtibata geçirilerek bu Kuruma satış yapıldığı ifade edilmiştir.

Kurum tarafından zaman zaman mevcut hurda stokunun elden çıkarılması için Makine Kimya Endüstrisine satış yapıldığı ifade edilmiş olmakla birlikte bu yönde tarafımıza herhangi

bir belge sunulmadığı gibi mevcut hurda stoku da yıllar itibari ile artmaya devam ettiği görülmüştür.

Sonuç olarak kullanım olanağı kalmayan maddi duran varlıkların ilgili mevzuat hükümlerine göre satışının gerçekleştirilmesi ve muhasebe kayıtlarının düzenli tutulması gerekmektedir.

#### **BULGU 29: İdare Lehine İrtifak Hakkı Kurulmaksızın Hazine Arazisi Üzerine Tesisler Kurularak Kiraya Verilmesi**

İl Özel İdaresi tarafından Hazine arazisi üzerine Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü ile anlaşarak idare lehine irtifak hakkı kurulmaksızın, piknik, mesire ve spor alanları yapılarak üçüncü kişilere kiraya verildiği görülmüştür.

Özel İdare tarafından Korgun İlçesi Alpsarı Göleti Mevkiinde yer alan hazine arazisi üzerinde; piknik, mesire, spor alanı ve kapı girişinden oluşan tesis inşaatının tamamlanmasını müteakiben 06.03.2013 tarihli ve 32 sayılı İl Genel Meclisinin Kararı ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 45'nci maddesi gereğince açık ihale yapılmak suretiyle 02.05.2013 tarihinde 10 yıllığına kiraya verilmiştir.

Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, trampası, arsa veya kat karşılığı inşaat yaptırılması, kiraya verilmesi, ön izin verilmesi ve üzerlerinde irtifak hakkı kurulması, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiraya verilmesi, ön izin ve kullanma izni verilmesi ile ecrimisil ve tahliye işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 19.06.2007 tarihli Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik hükümlerinde düzenlenmektedir.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde; "*Arsa karşılığı inşaat: Hazine taşınmazı üzerinde yapılacak yapı bedeline karşılık başka bir Hazine taşınmazının verilmesini, Ön izin: İrtifak hakkı kurulmadan veya kullanma izni verilmeden önce; tescil, ifraz, tevhit, terk ve benzeri işlemlerin yapılması veya imar planının yaptırılması, değiştirilmesi ya da uygulama projelerinin hazırlanması ve onaylatılması gibi işlemlerin yerine getirilebilmesi için İdarece verilen izni, Kullanma izni: Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan yerler üzerinde kişiler lehine İdarece verilen izni, İrtifak hakkı: Bir taşınmaz üzerinde yararlanmaya ve kullanıma rıza göstermeyi veya mülkiyete ilişkin bazı hakların kullanılmasından vazgeçmeyi kapsayan ve diğer bir taşınmaz veya kişi lehine aynı hak olarak kurulan yükümlülüğü,*" ifade etmektedir.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in "Ön izin verilmesi ve süre" başlıklı 75'nci maddesine göre; "(1) İrtifak hakkı veya kullanma izni ihalesi sonucunda, yapılacak yatırım için ön izne ihtiyaç duyulması halinde, lehine irtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecek yatırımcıya; fiili kullanım olmaksızın tescil, ifraz, tevhit, terk ve benzeri işlemlerin yapılması veya imar planının yaptırılması, değiştirilmesi ya da uygulama projelerinin hazırlanması ve onaylatılması gibi işlemlerin yerine getirilebilmesi için bir yıl süreyle ön izin verilir. Bu süre içerisinde belirtilen işlemlerin tamamlanamaması durumunda, buna ilişkin belgelerle birlikte ve bu işlemlerin tamamlanamama nedenleri de belirtilmek suretiyle talep edilmesi ve talebin İdare tarafından uygun görülmesi halinde bu süre bedeli karşılığında bir yıl uzatılabilir. Verilen ve uzatılan ön izin süreleri içinde de belirtilen işlemleri kendi kusurları dışında kamudan kaynaklanan ve/veya İdarece kabul edilebilir sebeplerle yerine getiremeyenlere; talep etmeleri ve bu talebin İdare tarafından uygun görülmesi halinde birer yıllık olmak üzere iki yıl daha süre verilebilir. Verilen ve uzatılan ön izin sürelerinin toplamı dört yılı geçemez. Ön izin bedeli, Yönetmeliğin 12 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca belirlenir. Ön izin döneminde süre dondurulmaz. (2) Ön izin süresi içerisinde yükümlülüklerin yerine getirilmesi hâlinde, Yönetmeliğin 12 nci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca tespit edilecek bedel üzerinden Yönetmeliğin eki İrtifak Hakkına İlişkin Resmi Senede Yazılacak Hükümleri (Ek-14) içerecek şekilde resmi senet düzenlenmesi suretiyle irtifak hakkı tesis edilir veya Yönetmeliğin eki Kullanma İzni Sözleşmesinin (Ek-16) düzenlenmesi suretiyle kullanma izni verilir. Ancak, ön izin süresi bitmeden önce irtifak hakkı kurulması veya kullanma izni verilmesinin talep edilmesi hâlinde, ön izin sözleşmesinde öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmiş olması kaydıyla, ön izin süresinin kalan kısmına ilişkin bedel, kurulacak irtifak hakkı veya kullanma izni bedelinden mahsup edilir. (3) İdarece; taşınmaza ihtiyaç duyulan veya taşınmazın ekonomik açıdan farklı şekilde değerlendirilmesi uygun görülen hallerde, ön izin süresi uzatılmaz, devam eden ön izinler ise varsa kalan süreye ilişkin bedelin geri ödenmesi kaydıyla iptal edilir. Bu durumda ön izin sahibi tarafından İdareden hiçbir hak ve tazminat talebinde bulunulamaz. (4) Ön izin süresi içinde yükümlülüklerin ilgilinin kusuru dışında yerine getirilmesinin mümkün olamayacağının anlaşılması hâlinde, İdareye yapılacak başvuru üzerine sözleşme feshedilir ve teminat ile kalan süreye ilişkin ön izin bedeli iade edilir. (5) Ön izin sahibinin sözleşme süresi sona ermeden taahhüdünden vazgeçmesi hâlinde, İdarece sözleşme feshedilir. Bu durumda teminatı gelir kaydedilir ve kalan süreye ilişkin ön izin bedeli iade edilmez." denilmektedir.

Aynı Yönetmelik'in "İrtifak hakkı kurulması, kullanma izni verilmesi ve inşaat süresi" başlıklı 76'nci maddesine göre; "(1) Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazlar üzerinde Türk Medeni Kanununa göre en fazla kırkdokuz yıla kadar, oturma hakkı hariç olmak üzere irtifak hakkı kurulabilir. Bu taşınmazlar üzerinde taşınmaz yükü ve taşınmaz rehni tesis edilemez. (2) Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerde ilgili mevzuatı uyarınca yapılması mümkün olan yapı ve tesislerin yapılması amacıyla, en fazla kırkdokuz yıla kadar kullanma izni verilebilir. (3) İrtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilen taşınmazın hak lehtarına veya temsilcisine tesliminden itibaren altı ay içinde inşaat ruhsatı alınarak inşaaata başlanır ve inşaat iki yıl içinde bitirilir. Hak lehtarınca talep edilmesi ve bu talebin Bakanlık tarafından uygun görülmesi halinde inşaat süresi, ruhsat alma süresi dahil toplamı beş yılı geçmemek üzere uzatılabilir. Ancak, zorunlu hallerde beş yıllık süre; uzatılan her yıl için mahrum kalınan hasılat bedelinin karşılığı olarak o yıla ait irtifak hakkı veya kullanma izni bedelinin yüzde yirmisi tutarında bedel alınması kaydıyla uzatılabilir. (4) İrtifak hakkı lehtarı veya kullanma izni sahibinin kusuru dışında kamudan kaynaklanan, hakkın tamamen kullanılmasını ve işin yürütülmesini en az otuz gün süreyle engelleyen hukukî veya fiilî bir imkânsızlık durumunun ortaya çıkması ya da mücbir sebeplerin varlığı halinde, irtifak hakkı lehtarı veya kullanma izni sahibinin talebi üzerine irtifak hakkı veya kullanma izni süresi, kamudan kaynaklanan fiili veya hukuki imkânsızlık durumunun veya mücbir sebeplerin ortadan kalkmasına kadar geçecek süre kadar dondurulur. Dondurulan süre için bedel alınmaz. Sürenin yeniden işlemeye başladığı tarihte alınacak bedel, dondurulan yıl bedelinin geçen süre kadar sözleşmesinde belirtilen oranda artırılması suretiyle tespit edilir. Ancak, dondurulan yıl için ödenmiş olan bedelin dondurulan süreye isabet eden kısmı sözleşmesinde belirtilen oranda artırılmak suretiyle yeni tespit edilen bedelden mahsup edilir. Dondurulan süre sözleşme süresine eklenir. (5) İrtifak hakkı kurulmasında ve kullanma izni verilmesinde kanunlardaki ve diğer ilgili mevzuattaki özel hükümler saklıdır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde hazine taşınmazı veya devletin hüküm tasarrufu altındaki yer üzerinde yapı yapılarak üçüncü kişilere kiraya verilmesinin ön koşulu öncelikle Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğünden ön izin almak ve idare lehine irtifak hakkı kurulması suretiyle kullanım hakkına sahip olmaktır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve mülkiyet sorunu bulunduğundan dolayı Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğünden gerekli ön iznin alınarak kullanım hakkına sahip olunması, İdare lehine irtifak hakkı kurulması ve şahıslara ait taşınmazların da kamulaştırılması halinde kiralama

işlemlerinin yapılacağı ifade edilmiştir. Esasında bulguda halihazırda kira sözleşmesinin süresinin dolmuş olması nedeniyle fuzuli şagil konumunda olup ecrimisil bedeli ödemekte olan kiracıya bu taşınmazın daha önceki süreçte kiralanmasının mümkün olmamasına rağmen mevcut kiralama işleminin gerçekleştirilmesi hususu tespit konusu yapılmıştır. Bu itibarla, geçmişteki uygulama hatasının tekrarının gerçekleşmemesini teminen İdare tarafından ifade edilen hususların yerine getirilmesi, mülkiyet hukukunun gerekleri bağlamında elzemdir.

Sonuç olarak, yapılan işlem mevzuata aykırı olup Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüğü ile anlaşmak suretiyle gerekli ön iznin alınarak, kullanım hakkına sahip olunması ve idare lehine irtifak hakkı kurulmasının sağlanması gerekmektedir.

### **BULGU 30: İdare Taşınmazları İçin Amortisman Defterinin Tutulmaması**

İdarenin taşınmazlarına ilişkin amortisman ayırma işlemlerinde önem arz eden duran varlık amortisman defteri tutulmamaktadır.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 491'inci maddesinde duran varlıklar amortisman defterinin nasıl tutulacağı ve kayıtların deftere nasıl yapılacağına dair detaylı açıklamalar mevcuttur.

Aynı Yönetmelik'in 187'nci maddesinde ise kamu idarelerince muhasebe sistemine dâhil edilen maddi duran varlıklardan hangilerinin amortisman tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin uygulanacak amortismanın süre, yöntem ve oranları ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen esas ve usullerin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Kamu idarelerinin duran varlıklarından hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı, buna ilişkin usul ve esaslar ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları Muhasebat Genel Müdürlüğünün 47 sıra no.lu Amortisman ve Tükenme Payları Tebliği'nde düzenlenmiştir. Bu Tebliğ'in 9'uncu maddesinde de amortisman tabi her bir varlığın Ek-2'de yer alan Duran Varlıklar Amortisman Defterine kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

İdarenin duran varlık amortisman kayıtlarının incelenmesi neticesinde, amortisman defterinin tutulmadan muhasebe işlemlerinin yapıldığı görülmüştür.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş, bu doğrultuda hareket edileceği, kullanılan programda bu gerekliliği

karşılacak bir bölüm bulunmadığı, Bakanlık tarafından programda yapılabilecek güncelleme sonucunda bulgu maddesi gereği giriş yapılabileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak; taşınmaz bedellerinin ekonomik ömrü içerisinde giderleştirilmesi işlemlerinin daha sağlıklı ve düzenli yapılabilmesi için taşınmazlara ait amortisman defterinin tutulması önem arz etmektedir.

### **BULGU 31: Taşınır Kayıt Yetkilisi ve Taşınır Kontrol Yetkilisi Görevlendirilmemesi**

Kurum harcama birimlerinde taşınır kayıt yetkilisi ve taşınır kontrol yetkilisi görevlendirilmelerinin yapılmadığı ve fiili olarak görevli bir memur tarafından taşınır kayıt işlemlerinin yapıldığı görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri" başlıklı 6'ncı maddesinde;

Taşınır kayıt yetkililerinin, harcama yetkililerince, memuriyet veya çalışma unvanına bağlı kalmaksızın, taşınır kayıt ve işlemlerini bu Yönetmelikte belirtilen usule uygun şekilde yapabilecek bilgi ve niteliklere sahip personel arasından görevlendirileceği, taşınır işlemleri yoğun olan harcama birimlerinde birden fazla taşınır kayıt yetkilisi görevlendirilebileceği Kamu idarelerince ihtiyaç duyulması halinde birden fazla harcama biriminin taşınır kayıtları harcama birimleri itibarıyla ayrı ayrı tutulmak kaydıyla, bir taşınır kayıt yetkilisi tarafından yürütülebileceği ifade edilmiştir.

Taşınır kontrol yetkililerinin ise, harcama yetkililerince, taşınır kayıt yetkilisinin yapmış olduğu kayıt ve işlemleri kontrol etmek üzere yardımcılardan veya bunların bir alt kademesindeki yöneticileri arasından görevlendirileceği, personel yetersizliği nedeniyle taşınır kontrol yetkilisi görevlendirilemeyen harcama birimlerinde bu görevin harcama yetkilisi tarafından yerine getirileceği ve taşınır kontrol yetkilisi ile taşınır kayıt yetkilisi görevinin aynı kişide birleşmeyeceği belirtilmiştir. Maddenin devamında ise taşınır kayıt yetkililerinin ve taşınır kontrol yetkililerinin görev ve sorumlulukları sıralanmıştır.

Buna göre; taşınır kontrol yetkililiği müessesinin önemine binaen bu görevin harcama yetkililerinin bir alt kademe yöneticileri arasından görevlendirilecek kişi tarafından yapılması

gerektiğini, bu hususun mümkün olmaması halinde ise bu görevin bizzat harcama yetkilileri tarafından yerine getirilmesini belirtmiştir.

Yapılan incelemede; kurum tarafından taşınır kayıt yetkilisi ve taşınır kontrol yetkilisi görevlendirilmelerinin yapılmadığı ve fiili olarak bir memurun tüm taşınır işlemlerini yaptığı görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, Kurum tarafından taşınır kayıt yetkilisi ve taşınır kontrol yetkilisi görevlendirilmesinin birimlerdeki personel yetersizliği nedeniyle tek bir memur tarafından yapıldığı ifade edilmiştir.

Kurum tarafından personel yetersizliği sebebiyle taşınır işlemlerinin tek bir memur tarafından gerçekleştirildiği ifade edilmekle birlikte inceleme döneminde resmi olarak görevlendirilen herhangi bir memur bulunmadığı ve sözlü olarak görevlendirilen personel tarafından taşınır işlemlerinin yapıldığı görülmüştür. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde kamu idarelerince ihtiyaç duyulması halinde birden fazla harcama biriminin taşınır kayıtları harcama birimleri itibarıyla ayrı ayrı tutulmak kaydıyla, bir taşınır kayıt yetkilisi tarafından yürütülebileceği de ifade edilmiştir. Bu durumda Kurum personel sayısı göz önünde bulundurulduğunda mevzuata uygun olarak taşınır kayıt yetkilisi ve taşınır kontrol yetkilisi görevlendirmesi yapılabilmesi mümkündür.

Sonuç olarak taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkililerinin mevzuata uygun olarak görevlendirilmeleri ve sorumluluk alanlarına göre işlem yapmaları gerekmektedir.

### **BULGU 32: İşgale Konu Olan Taşınmazdan Ecrimisil Alınmaması ve Taşınmazın Tahliye Ettirilmemesi**

Kamu İdaresine ait bazı taşınmazların izinsiz kullanıldığı ve bu kişilerden herhangi bir bedel alınmadığı, ecrimisil gelirlerinin tahakkuk ve tahsilinin yapılmadığı görülmüştür.

Kamu kaynakları arasında yer alan Kamu İdaresi taşınmazlarına ilişkin temel düzenlemeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinde yapılmış olup bu maddeye göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, ecrimisilin tahsil ve takibinde izlenecek yöntem, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin yönetimi ve korunması, işgalli malların tahliyesi gibi hususların ilgili kanunlarında düzenleneceği belirtilmiştir.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden, bu Kanun'un 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, idarelerin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez, fuzuli şagilin kusuru aranmaz.

Aynı maddenin 4'üncü fıkrasında da; işgal edilen taşınmaz malın, idarenin talebi üzerine, bulunduğu yer mülkiye amirince en geç 15 gün içinde tahliye ettirilerek, idareye teslim edileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla bu hükümlere istinaden, işgal altındaki idare taşınmazları için ecrimisil talep edilmesi ve akabinde tahliye işlemi için de talepte bulunulması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede Kamu İdaresine ait A. H. Renda Mahallesinde yer alan bir bahçenin, Cumhuriyet Mahallesinde yer alan bir müfrez arsanın, Karatekin Mahallesinde yer alan bir arsanın, Ünür Köyünde yer alan bir tarlanın şahıslarca izinsiz olarak tarım amacıyla kullanıldığı, taşınmazların bu şekilde kullanımına ilişkin olarak Kamu İdaresince ecrimisil talep edilmediği tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve mülkiyeti kendilerine ait taşınmazların takibine özen gösterilerek fuzuli işgal halinde ecrimisil alınması için gerekli işlemlerin yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu kaynaklarının mevzuata uygun olarak yönetilmesini teminen, Kamu İdaresine ait arsa ve arazilerin izinsiz olarak işgal edilip edilmediğinin belli aralıklarla kontrol edilmesi, taşınmazların işgal edildiğinin tespit edilmesi halinde ise fuzuli şagilden ecrimisil talep edilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 33: İlk Madde ve Malzemelerin Giderleştirilmesinde Hatalı Uygulamaların Bulunması**

Kamu İdaresince tüketilen ilk madde ve malzemelerin giderleştirilmesine ilişkin bazı muhasebe işlemlerinde yanlış yardımcı hesap kodu kullanıldığı, ilk madde ve malzemelerin çıkış işlemlerinde mevzuatta belirtilen süreye riayet edilmediği görülmüştür.

27.05.2016 tarih ve 29724 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’na ilişkin “Hesabın İşleyişi” başlıklı 116’ncı maddesinde tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili birimlerine verilen veya kullanılan ilk madde ve malzemelerin 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’na alacak, 630 Giderler Hesabı’na borç kaydedilerek giderleştirileceği düzenlenmiştir.

18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Taşınır Giriş ve Çıkış İşlemlerinin Muhasebe Birimine Bildirilmesi” başlıklı 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre; İl Özel İdarelerinde üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede, kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır 2’nci düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesinin en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderilmesi gerekmektedir.

Anılan mevzuat hükümleri gereğince kurum faaliyetlerinde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemelerinin izlendiği 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’nda yer alanlardan tüketime sevk edilenlerin, muhasebe sistemi ve hesapların karşılıklı çalışması ilkesi gereğince, 630.14 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı’nın kullanılması suretiyle giderleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede; 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı’nın alacak tutarının toplam 84.364.413,32 TL, 630.14 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı’nın borç tutarının ise toplam 74.064.486 TL olduğu görülmüş olup söz konusu farklılığın, bazı ilk madde ve malzemelerin giderleştirilmesinde 630.14 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı yerine 630 Giderler Hesabı’nın farklı yardımcı hesap kodlarının kullanılmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Ayrıca ilk madde ve malzemelerin muhasebeleştirme işlemlerinde yukarıda bahsedilen üç aylık süreye riayet edilmemekte, giderleştirmeler genellikle yılsonunda toplu şekilde yapılmaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edilmiş ve 630.14 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabından çıkışların Mali Hizmetler Müdürlüğü ile koordineli şekilde ilgili hesaplara göre yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun sağlanması için ilk madde ve malzemelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 34: Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması**

İdarenin tapuda kayıtlı taşınmazlarından bir kısmının cins tashihinin yapılmadığı görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde cins tashihi;

*“Binalar, arazi ve arsalar ile yer altı ve yer üstü düzenlerinin mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının farklılık göstermesi durumunda tapu kayıtlarının mevcut kullanım şekli dikkate alınarak düzeltilmesi işlemi” şeklinde tanımlanmıştır.*

Aynı Yönetmelik'in 10'uncu maddesinde taşınmazların cins tashihlerinin yapılması gerektiğinden bahsedilmekte olup;

*“(1) Kamu idareleri; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde ve kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, tapu kayıtlarında cins tashihinin yapılması için gerekli işlemleri yaparlar.*

*(2) Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir. Ancak cins tashihine ilişkin gerekli belgeler ile buna ilişkin malî yükümlülükler kullanıcılar tarafından karşılanır.”* denilmiştir.

Yapılan incelemeler sonucunda, İdarenin tapuda kayıtlı taşınmazlarından, mevcut kullanım şekilleri ile tapuda yer alan bilgileri farklı olan taşınmazların bulunduğu görülmüştür. Örnek olarak; A.H Renda Mahallesi 754 ada 2 parseldeki taşınmazın, Karataş Mahallesi 250 ada 1 parsel ile 267 ada 1 parseldeki taşınmazların ve Cumhuriyet Mahallesi 63 ada ve 9 parseldeki taşınmazın tapu kaydı ile fiili kullanım hali uyuşmamaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulguda bahsedilen husus hakkında gerekli işlemlerin yapılmaya başlanacağı ifade edilmiştir.

Mevzuat hükümleri uyarınca, tapuda kayıtlı olan taşınmazların kullanım şekilleri ile tapu bilgilerinin uyumlu hale getirilerek cins tashihlerinin yapılması gerekmektedir.

### **BULGU 35: Vadeli Mevduat Faiz Gelirlerinin Net Tutar Üzerinden Muhasebeleştirilmesi**

İdarenin vadeli mevduatlarına tahakkuk eden faiz gelirlerinin net tutar üzerinden muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Gayri safilik ilkesi" başlıklı 39'uncu maddesinde; gelir ve giderlerin, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedileceği, aynı Yönetmelik'in "Faaliyet sonuçları tablosu ilkeleri" başlıklı 6'ncı maddesinin (a) fıkrasında, kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemlerinin tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izleneceği, gelir ve gider hesaplarının bütçe ile ilgili olsun veya olmasın genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin kaydına mahsus olduğu belirtilmiştir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 102 Banka Hesabı'nın işleyişini açıklayan 57'nci maddesinde ise; muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu bankalarca tahakkuk ettirilerek banka hesabına aktarılan faiz tutarlarının bu hesaba, tevkifat tutarlarının 630 Giderler Hesabı'na borç, faiz tutarının içinde bulunulan aya ait kısmının 600 Gelirler Hesabı'na, geçmiş aylara ait kısmının 181 Gelir Tahakkukları Hesabı'na alacak kaydedileceği, banka hesabına aktarılan tutarın tamamının aynı zamanda 805 Gelir Yansıtma Hesabı'na borç, 800 Bütçe Gelirleri Hesabı'na alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre, İdarenin vadeli mevduatlarına tahakkuk eden faiz gelirlerinin stopaj kesintisi yapılmadan önce 600 Gelirler Hesabı'nda, buna ilişkin stopajın ise 630 Giderler Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak İdare tarafından vadeli mevduatlara tahakkuk eden faiz gelirleri stopaj kesintisi yapıldıktan sonra kalan net tutar üzerinden muhasebeleştirilmiş, 630 Giderler Hesabı hiç kullanılmamıştır. Mevduat faizlerinin net tutar üzerinden muhasebeleştirilmesi, İdarenin mali tablolarında yer alan 600 Gelirler Hesabı ile 630 Giderler Hesabı'nın eksik görünmesine yol açmaktadır.

Yukarıda yer verilen denetim tespitine istinaden, İdare tarafından; bulgu konusuna iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edildiği ifade edilmiştir. Ancak her ne kadar 2025 yılı içerisinde 181 Gelir Tahakkukları Hesabı kullanılarak işlem yapılmaya başlanıldığı ifade edilmiş ise de, inceleme dönemine ait mali tablolarda gerekli kayıtlar yapılmadığından 600 Gelirler Hesabı ile 630 Giderler Hesabı gerçek durumu yansıtmamaktadır.

Sonuç olarak, İdarenin vadeli mevduatlarına tahakkuk eden faiz gelirlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar uyarınca yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

**BULGU 36: Karayolları Trafik Kanununa Göre Alınması Gereken Bazı Harçların Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması**

İl Özel İdaresinin sorumluluğunda bulunan karayollarının etrafında bulunan tesislerden, Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliklere göre alınması gereken ücretlerin tahakkuk ve tahsilatlarının yapılmadığı görülmüştür.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 15.05.1997 tarih ve 22990 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Karayolları Kenarında Yapılacak ve Açılacak Tesisler Hakkında Yönetmelik (Yönetmelik 1), 19.06.1985 tarih 18789 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Karayolu Trafik Güvenliğinin Sağlanması Yönünden, Yolun Yapısında Yapılacak Her Türlü Çalışmalarda Alınacak Tedbirler İle Karayolu Dışında, Kenarında Veya Üzerindeki Diğer Levhalar, Işıklar Ve İşaretlemeler Hakkında Yönetmelik (Yönetmelik 2) ve 18.07.1997 tarih 25053 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Karayolları Trafik Yönetmeliği (Yönetmelik 3) ile karayolları kenarında yapılan yapı ve tesisler, karayolu dışında, kenarında veya üzerindeki diğer levhalar, ışıklar ve işaretlemeler ve geçiş yollarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Karayolları Trafik Kanunu'nun 16'ncı maddesi ile karayolu sınırı içinde veya dışındaki levhalar, ışıklar, işaretleme ve benzerlerine ilişkin düzenlemeler getirilmiş olup, madde metninde belirtilen kurallara riayet edilmek suretiyle levha, ışık ve işaretlemelerin izne tabi olduğu belirtilmiştir. Yönetmelik 2'nin 13'üncü maddesinde levha, ışık, işaret, ağaç, direk, yangın musluğu, parmaklık, çit, ihata duvarı ve benzeri elemanların tesis edilmesinin Belediye sınırları dışında yolun yapım ve bakımı ile görevli kuruluşun iznine tabi olduğu ifade edilmiştir. Yönetmelik 1'in 13'üncü maddesinde de tesislerin ismini ve varsa bağlı bulunduğu şirketi belirleyen isim levhası ve amblemleri "bir adet" olmak üzere tesisin bünyesinde ve karayolu sınır çizgisi dışına konulabileceği, bunların dışındaki tüm yazı, sembol ve şekiller reklam ve ilan levhası sayılarak buna göre işleme tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

Kanun ve yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, bütün tabelaların izne tabi olacağı ancak birden fazla tabela olması durumunda bunların ilan ve reklam levhası olarak değerlendirileceği anlaşılmaktadır.

Öte yandan, Kanun'un 17'nci maddesinde belediye sınırları dışında karayolu kenarındaki yapı ve tesislere ilişkin düzenlemeler yapılacağı ifade edilmiştir. Yönetmelik 1'in ve Yönetmelik 3'ün 22'nci maddeleri bu tesislerin de izne tabi olduğunu açıkça belirtmektedir.

Kanunda izinle ilgili düzenlemeler genelde madde içinde ve ilgili kuruluşa atıfla yapılmıştır. Başka bir ifadeyle, o karayolunun yapımı, bakımı, işletilmesi ile ilgili kuruluş, izin vermeye de yetkilidir. Yönetmelik 1'in 16'ncı maddesinde ayrıca Geçiş İzin Yolu Belgesi'nden bahsedilmektedir. Maddede;

*“Belediye sınırları dışındaki karayolları kenarında yapılacak ve açılacak tesislerden karayoluna bağlantı yapılmak istenmesi halinde, yolu yapan ve bakım altında tutan kuruluştan Geçiş Yolu İzin Belgesi alınması zorunludur.”* denilmektedir. Geçiş yolu izin belgesi kanunda açıkça adı zikredilmeyen ancak yönetmeliklerde düzenlenen bir belgedir. Her ne kadar ilgili tesislere bağlantı yolları 18'inci maddede düzenlense de buradaki düzenleme sadece bir uzaklık ölçüsü verilmek için kullanılmış, yolun bizihi kendisinde yapılacak çalışmalara ilişkin izin ise Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Bütün bu izinlere ilişkin alınacak ücretler ise 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 118'inci maddesine bağlı 9 sayılı tarifesinin 5 sayılı cetvelinde gösterilmiştir.

Çankırı, sahip olduğu şehirlerarası yolların oldukça yoğun olarak kullanıldığı bir il olması hasebiyle bu bölgede Özel İdarenin sorumluluk alanında bulunan karayollarının kenarlarında çok sayıda kafe, manzara yeri, lokanta, akaryakıt tesisi gibi işyerleri bulunmaktadır.

Yapılan incelemede, idarenin sorumluluk alanında bulunan karayollarındaki tesislere ilişkin herhangi bir tespitinin olmadığı anlaşılmış olup tahsil edilmeyen harçlar sebebiyle idarenin gelir kaybına uğradığı değerlendirilmektedir.

Yukarıda yer verilen denetim tespiti istinaden, İdare tarafından; bulgu konusu tespiti iştirak edildiği ve bu doğrultuda hareket edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak yukardaki mevzuat hükümlerine göre, bu tür işletmelerden Harçlar Kanunu'na göre ücret alınması 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**

| <b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>                                                                                                     |            |                                       |                                                             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>Bulgu Adı</b>                                                                                                                                                              | <b>Yıl</b> | <b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b> | <b>Açıklama</b>                                             |
| Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Dolaylı veya Dolaysız Kullanan İşletmelerden Alınması Gereken “İdare Payı”nın Alınmaması Veya Kısmen Alınması                  | 2018       | Yerine Getirilmedi                    | Söz konusu husus devam ettiğinden bulgu konusu yapılmıştır. |
| Bakanlık ve Merkezi İdare Kuruluşları Tarafından İl Özel İdarelerince Gerçekleştirilmek Üzere Aktarılan Yatırım Ödeneklerinin Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Aktarılması | 2018       | Yerine Getirilmedi                    | Söz konusu husus devam ettiğinden bulgu konusu yapılmıştır. |