



T. C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2018 YILI DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU

Eylül 2019



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2018 YILI

DIŞ DENETİM

GENEL DEĞERLENDİRME RAPORU

Eylül 2019

2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddeleri gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL ÇERÇEVE

- 1.1 Sayıştay Denetimi..... 1
- 1.2 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı 2
- 1.3 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği 3

İKİNCİ BÖLÜM

2018 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

- 2.1 2018 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler 5
- 2.2 2018 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler 7

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

- 3.1 Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler..... 13
- 3.2 Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler..... 14
- 3.3 Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler 15
 - 3.3.1 İç Kontrol Güvence Beyanlarında Sayıştay Denetim Raporları Tamamlanmadan Bu Raporlara Dayanılarak Güvence Verildiğinin Beyan Edilmesi 15
 - 3.3.2 Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine İlişkin Diğer Tespitler 15
- 3.4 Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesine Yönelik Tespitler 16

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

- 4.1 İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formuna İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi 17
 - 4.1.1 Kontrol Ortamı 19
 - 4.1.2 Risk Değerlendirme 19
 - 4.1.3 Kontrol Faaliyetleri 20
 - 4.1.4 Bilgi ve İletişim..... 21
 - 4.1.5 İzleme..... 21

4.2	Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	22
4.2.1	İç Kontrol Yapılandırma Çalışmalarına İlişkin Tespitler	23
4.2.2	Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler.....	23
4.2.3	İç Denetime İlişkin Tespitler.....	24

BEŞİNCİ BÖLÜM

KAMU İDARELERİ RAPORLARINDA YER ALAN ÖNEMLİLİK VE/VEYA GENELLİK ARZ EDEN KONULAR

5.1	Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular.....	25
5.1.1	Mali Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması	25
5.1.2	Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması.....	27
5.1.3	Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Süreçlerinde Kurumlar Arasında Koordinasyon Eksikliği Bulunması	28
5.1.4	Taşınmazlara İlişkin Tespitler.....	30
5.1.4.1	Kamu İdarelerinin Mülkiyetinde, Yönetiminde veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Kayıt ve Kontrol İşlemlerinin Tamamlanmaması	30
5.1.4.2	Tahsise Konu Olan Taşınmazların Muhasebeleştirilmemesi/Hatalı Muhasebeleştirilmesi.....	31
5.1.4.3	Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması	31
5.1.4.4	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilecek Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi	32
5.1.5	Taşınırların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler	32
5.1.6	Kamu İdarelerinde Satın Alma ve Sözleşme Süreçlerine İlişkin Tespitler	34
5.1.6.1	Kamu İdareleri Tarafından Yapılan İhalelerde Rekabeti Sınırlayıcı Hususların Bulunması	34
5.1.6.2	Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması	34
5.1.7	Avrupa Birliği Kaynaklarından Temin Edilen Proje Karşılığı Hibelerin Muhasebe Sistemi Dışında Takip Edilmesi	35
5.1.8	Mali Konularda Düzenlenecek Yönetmelikler ile Yönetmelik Niteliğindeki Düzenleyici İşlemlerin Sayıştayın İstişari Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması	35
5.1.9	Kurum Bütçesinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelere İlişkin Sorumlu Kişilere Rücu İşlemlerinin Başlatılmaması ...	35

5.1.10	Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması	36
5.1.11	Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması.....	37
5.1.12	Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi	37
5.1.13	Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi	38
5.1.14	Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler	38
5.1.15	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	38
5.1.16	Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçilerin Kadroya Alınması Sürecine İlişkin Tespitler.....	39
5.1.17	İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalarda KDV Alınmaması..	40
5.1.18	Yabancı Menşeli Araç Kiralanması	40
5.1.19	Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi.	41
5.2	Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular.....	41
5.2.1	Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması.....	41
5.2.2	KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması	43
5.2.3	Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması	44
5.3	Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular.....	46
5.3.1	Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	46
5.3.2	Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Tespitler	47
5.3.3	Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açından Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması	48
5.3.4	Akademik Teşvik Ödeneği ve Bu Ödeneğin Hesaplanıp Ödenmesine İlişkin Tespitler	49
5.4	Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular.....	50
5.4.1	Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması.....	50
5.4.2	Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi.....	51
5.4.3	Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatın Emanetler Hesabında Bekletilmesi	52
5.5	Mahalli İdarelere İlişkin Konular	52
5.5.1	Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsilatının Yapılmaması	52
5.5.2	Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler	53

5.5.2.1	Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	53
5.5.2.2	Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması.....	54
5.5.3	Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler.....	55
5.5.4	İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması	56
5.5.5	2464 sayılı Kanuna Göre Yeniden Değerleme Oranı Kadar Arttırılması Gereken Bazı Vergi ve Harçların Güncellenmemesi	57
5.5.6	Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler	58
5.5.6.1	Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi	58
5.5.6.2	Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması	58
5.5.7	Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması ve Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması.....	59
5.5.8	Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi.....	60
5.5.9	Asansör Periyodik Kontrol Ücretlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler	60
5.5.10	Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Şirketlere Devredilmesi ..	61
5.5.11	Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Gördürülmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi.....	61
5.5.12	Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	62
5.5.12.1	Belediye Taşınmazlarının İhale Düzenlenmeden Kiraya Verilmesi	62
5.5.12.2	İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması	63
5.5.12.3	Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil veya İşgaliye Karşılığında Kullanılması ve Bu Uygulamanın Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi.....	63
5.5.12.4	Taşınmazların Büyükşehir Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması.....	64
5.5.12.5	Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	65
5.5.12.6	İmar Planında Park Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerin Ticari Amaçla Kullanılması.....	65
5.5.12.7	Belediyelere Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması	66
5.5.13	İller Bankası Tarafından Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Gönderilen Payın Hatalı Hesaplanması	66

5.5.14	İller Bankasından Alınan Kredilerin Mali Tablolarda Yer Almaması ve/veya Eksik Yer Alması	67
5.5.15	Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması	67
5.5.16	Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması	68
5.5.17	Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması .	68
5.5.18	Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi	69
5.5.19	4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerini Kullanmaması Sonucunda Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları	71
5.5.20	Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri.....	71
5.5.21	İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması	72
5.5.22	Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki Nitelikte Olmayan İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması	72
5.5.23	Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması	73
5.5.24	Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler.....	74
5.5.25	Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşları İle İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler	75
5.5.26	İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması	75

ALTINCI BÖLÜM

MEVZUAT DEĞİŞİKLİĞİ ÖNERİLERİ VE DENETİMLER ÜZERİNE KAMU İDARELERİNCE YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

6.1	Mevzuat Değişikliği Önerileri	77
6.1.1	161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması	77
6.1.2	Mevcut Mevzuatın Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması	78
6.1.3	Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezleri ile İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemesi Yapılmaması	79
6.1.4	Otobüs ve Tramvay İşletmeciliğine İlişkin Mevzuat Hükümleri Arasında Yetki Karmaşası Bulunması.....	80

6.1.5	Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda % 10'luk Limitin Kamu İhale Kurulunun İzni Olmadan Aşılması	81
6.2	Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Değişiklik Gerekçeleri.....	82

EK 1:	2018 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ.....	85
--------------	---------------------------------------------------------------------------	-----------

EK 2:	YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARIN İZLEME CETVELİ.....	95
--------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları	6
Tablo 2: Bulguların Bütçe ve Bulgu Türleri İtibarıyla Sayıları	8
Tablo 3: En Fazla Tespit Edilen 10 Konu	9
Tablo 4: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen İlk 10 Konu	9
Tablo 5: Mahalli İdareler İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen İlk 10 Konu.....	10
Tablo 6: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen İlk 10 Konu	11
Tablo 7: İç Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesi Sonucu Bütçe Türleri İtibarıyla Ortalama Puanlar	18
Tablo 8: Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Bazı Mevzuat Düzenlemeleri ile Değişiklik Gereksinimleri	82

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları	7
Şekil 2: İç Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesi Sonucu Bütçe Türleri İtibarıyla Ortalama Puanlar	18
Şekil 3: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	19
Şekil 4: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi	20
Şekil 5: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi.....	20
Şekil 6: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi	21
Şekil 7: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi	22

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ÇERÇEVE

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontrol süreçlerini, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu Kanun ile kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde, kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere verilmesi ile kamu harcamalarında iç ve dış denetime ilişkin düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile düzenlenen kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi denetimdir. 5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde dış denetimin amacı, *“genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması”* şeklinde ifade edilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, bütçe hakkını kullanırken vatandaş adına kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına yetki vermekte ve bu yetkinin uygulama sonuçlarını da Sayıştay aracılığıyla denetlemektedir. Bu bağlamda Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetim faaliyetinin etkin bir şekilde yürütülmesinde Sayıştay denetim raporlarının rolü büyüktür.

1.1 Sayıştay Denetimi

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

5018 sayılı Kanun'un 68'inci maddesinde, Sayıştay tarafından yürütülen dış denetim; genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler üzerinden mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirmesi şeklinde belirtilmiştir.

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

Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından yürütülen denetimlerin amacı, 6085 sayılı Kanun'da, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması olarak belirlenmiştir.

Sayıştay, bu amaçlar doğrultusunda kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyerek sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmaktadır.

1.2 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı ve Kapsamı

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 6085 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi hükmü gereğince kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında yer alan konulardan önemlilik veya genellik arz eden hususları, yürütülen denetimlere ilişkin genel bilgileri ve mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları içerecek şekilde hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan ve kamuoyuna duyurulan rapordur.

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

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun hazırlanmasında, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi diğer kamu idarelerinin denetim raporlarındaki bulgular esas alınmıştır. 6085 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesinde kamu işletmeleri için genel rapor düzenlenmesi öngörüldüğünden, kamu işletmeleri denetim raporlarında yer alan bulgular bu Raporun kapsamı dışında tutulmuştur.

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

1.3 Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi ve İçeriği

2018 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmuş olduğu yedinci dış denetim genel değerlendirme raporudur. Bu Raporun hazırlanmasında mevzuatın öngördüğü kalite kontrol süreçlerinden geçerek kamu idareleri itibarıyla düzenlenen denetim raporları ile bu raporlara ilişkin kamu idaresi cevapları dikkate alınmıştır.

2018 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular, önemlilik veya genellik arz etme, Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri ve denetim sürecinin başında kamu idareleri itibarıyla tespit edilmiş olan ortak konular çerçevesinde değerlendirilerek rapor taslağı hazırlanmış ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Rapora son şekli verilmiştir.

Rapor altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel çerçeve izah edilmiş, ikinci bölümde 2018 yılı denetimleri ve denetim sonuçlarına ilişkin genel bilgi ve istatistiklere yer verilmiş, üçüncü bölümde stratejik planlama ve performans yönetim sistemine ilişkin genel değerlendirmelerde bulunulduktan sonra dördüncü bölümde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirme ve tespitler belirtilmiştir. Raporun beşinci bölümünde, kamu idareleri raporlarında yer alan önemlilik ve/veya genellik arz eden konulara yer verilmiş olup altıncı bölümde, mevzuat değişikliği önerileri ve denetim üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemelerine, ekinde ise 2018 yılında denetim raporu düzenlenen kamu idareleri listesine ve yıllar itibarıyla Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer alan bulguların izleme cetveline yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2018 YILI DENETİMLERİ VE DENETİM SONUÇLARINA İLİŞKİN GENEL BİLGİ VE İSTATİSTİKLER

2018 yılında yapılan denetimler, kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, 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, idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarını ölçmek amacıyla yürütülmüştür.

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

Bu çerçevede yürütülen 2018 yılı denetimleri sonucunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin bulgulara, Sayıştay Kanunu'na göre yargılamaya esas raporlarda yer verilerek, bu raporlar hüküm tesis edilmek üzere birer hesap mahkemesi olarak çalışan Sayıştay Dairelerine intikal ettirilmiştir.

2.1 2018 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

2018 yılı Denetim Programı; kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, Sayıştay Denetim Stratejik Planı (2014-2018), kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, kamuoyu ilgisi, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler ile geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Kararı ile hazırlanmıştır.

2018 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 34 genel bütçeli idare, 134 özel bütçeli idare ve 2 şirketi, 9 düzenleyici ve denetleyici kurum, 2 sosyal güvenlik kurumu, 25 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 10 büyükşehir bağlı idaresi, 20 il belediyesi, 138 ilçe belediyesi, 7 mahalli idare şirketi ve birlikler,

13 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB) ile 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi bulunan 8 diğer kamu idaresi olmak üzere Ek-1’de listesine yer verilen toplam 432 kamu idaresinde denetim gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 73 adet kamu işletmesi denetlenmiş olup raporlama süreci devam etmektedir.

Bu raporlardan, 179’u merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2’si sosyal güvenlik kurumlarına 8’i diğer kamu idarelerine ve 73’ü kamu iktisadi teşebbüslerine ait olmak üzere toplam 262 adedi Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulanlar dışında kalan 243 rapor ise gereği yapılmak üzere ilgili kamu idarelerine gönderilmektedir.

Genel Uygunluk Bildirimi, Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Kamu İşletmeleri Genel Raporu, Kalkınma Ajansları Genel Denetim Raporunun yanı sıra kamu idareleri hakkında düzenlenen Sayıştay Denetim Raporları yıllar itibarıyla sayısal olarak aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: Yıllar İtibarıyla Sayıştay Denetim Raporu Sayıları

TBMM’ye ve İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Genel Bütçeli İdareler	42	43	43	45	44	45	34
Özel Bütçeli İdareler	88	97	147	147	111	128	134
Özel Bütçeli İdare Şirketleri	-	-	-	-	-	-	2
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	8	9	9	9	10	9
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2	2	2
Diğer Kamu İdareleri	6	7	7	8	8	10	8
Kamu İşletmeleri	97	91	76	75	73	73	73*
Toplam	243	248	284	286	247	268	262
İlgili Kamu İdaresine Sunulan Rapor Sayısı							
İl Özel İdareleri	64	78	51	51	31	27	25
Büyükşehir Belediyeleri	16	16	30	30	30	30	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	14	18	19	33	16	22	10
İl Belediyeleri	61	62	51	51	35	24	20
İlçe Belediyeleri	41	43	88	104	55	98	138
Mahalli İdare Şirketleri	-	-	28	39	3	6	5
Kalkınma Ajansları	16	26	7	26	-	-	**
YİKOB	-	-	-	-	-	11	13
Diğer Mahalli İdare	-	-	-	-	1	3	2
Kamu İşletmeleri	-	-	-	-	2	2	-
Toplam	212	243	274	334	173	223	243
GENEL TOPLAM	455	491	558	620	420	491	505***

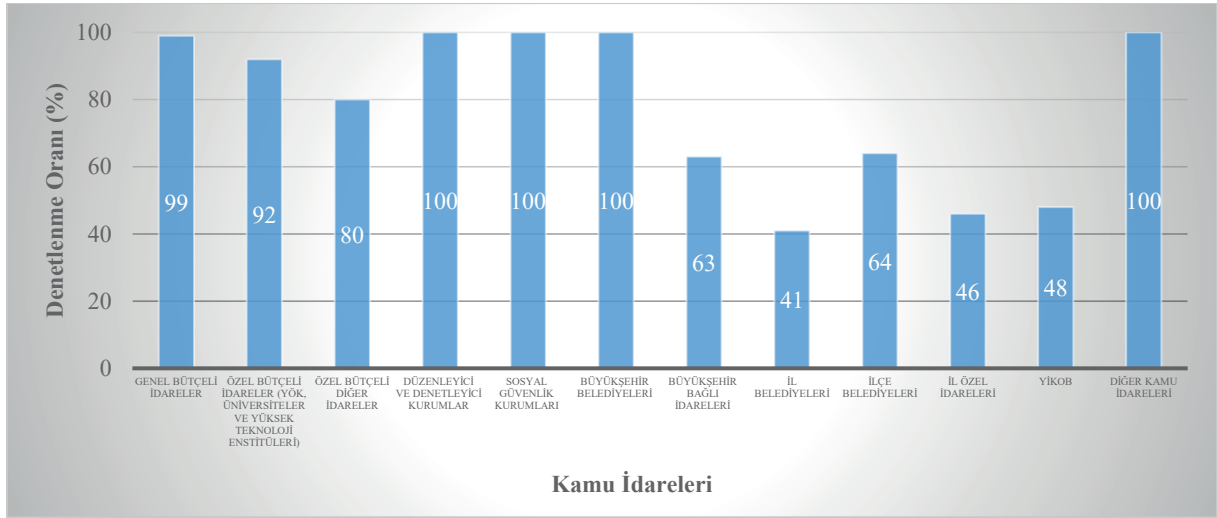
* 2018 yılı KİT denetimlerine ilişkin raporlama süreci devam etmektedir.

** 2018 yılı denetim programında kalkınma ajansları ile ilgili olarak sadece genel rapor hazırlanması öngörülmüştür.

***2018 yılında 275 kamu idaresi için düzenlenen performans denetimi raporu, KİT raporları hariç ilgili kamu idaresi raporları ile birleştirilerek yayımlanacaktır.

2018 yılında yürütülen denetimler sonucunda, bütçe/bilanço büyüklükleri itibarıyla aşağıdaki şekilde görüldüğü üzere genel bütçeli idareler %99,54, özel bütçeli idareler (Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri) %92,38, özel bütçeli diğer idareler %80,17, düzenleyici ve denetleyici kurumlar %100, sosyal güvenlik kurumları %100, büyükşehir belediyeleri %100, büyükşehir bağlı idareleri %62,67, il belediyeleri %40,81, ilçe belediyeleri %63,72, il özel idareleri %46,19, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları %48,17 ve diğer kamu idareleri %100 oranında denetlenmiştir.

Şekil 1: Bütçe/Bilanço Büyüklükleri İtibarıyla Denetleme Oranları



2.2 2018 Yılı Denetim Sonuçlarına İlişkin Genel Bilgi ve İstatistikler

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

Düzenlilik denetimleri sonucunda tespit edilen hususlar 6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinde belirtilen çerçevede; mevzuata uygunluğa, mali rapor ve tablolara ve mali yönetim

ve iç kontrol sistemine ilişkin hatalar olarak sınıflandırılmaktadır. Performans denetimleri sonucunda tespit edilen hususlar ise stratejik planın değerlendirilmesi, performans programının değerlendirilmesi, faaliyet raporunun değerlendirilmesi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi başlıkları altında sınıflandırılmaktadır.

2018 yılında yürütülen düzenlilik ve performans denetimleri kapsamında kamu idarelerinde tespit edilmiş bulguların bütçe ve bulgu türleri itibarıyla sayıları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 2: Bulguların Bütçe ve Bulgu Türleri İtibarıyla Sayıları

Denetim Türü	Bulgu Türü	Genel Bütçeli İdareler	Özel Bütçeli İdareler (YÖK, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	Özel Bütçeli Diğer İdareler	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	Mahalli İdareler	Sosyal Güvenlik Kurumları	Döner Sermaye İşletmeleri	Diğer İdareler	Genel Toplam
Düzenlilik Denetimi	Mali rapor ve tabloları etkileyen hata	237	258	115	12	1782	25	85	156	2670
	Mevzuata uygunluğa ilişkin hata	251	298	172	10	2638	40	75	129	3613
	Mali yönetim ve iç kontrol sistemine ilişkin hata	137	157	37	6	491	11	73	55	967
	Toplam	625	713	324	28	4911	76	233	340	7250
Performans Denetimi	Stratejik Planın Değerlendirilmesi	7	19	12		283	1			322
	Performans Programının Değerlendirilmesi	23	47	31		224	1			326
	Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi	24	52	31		139	2			248
	Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi	3	14	6		70	1			94
	Toplam	57	132	80		716	5			990
	GENEL TOPLAM	682	845	404	28	5627	81	233	340	8240

Tablodan da anlaşılacağı üzere, bütçe türü itibarıyla en fazla bulgu mahalli idarelerde tespit edilmiştir. Bulgu türleri itibarıyla en fazla tespit düzenlilik denetimlerinde mevzuata uygunluğa, performans denetimlerinde ise performans programının değerlendirilmesine ilişkindir.

Sayıştay'ın TBMM'yi doğru, zamanında ve yeterli bilgilendirmesi görevine istinaden dış denetim sonuçlarına ilişkin aşağıda yer alan istatistikler SayCap Denetim Yönetim Sisteminde yer alan bulgu kodlama modülü aracılığıyla üretilmiştir. Bulgu kodlama 2018 yılı için sadece mali rapor ve tabloları etkileyen bulgulara ilişkin olup aşağıdaki değerlendirmeler de bu çerçevede yapılmıştır. Bu kapsamda tüm kamu kurumları itibarıyla en fazla tespit edilen 10 konu ve tespitini yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3: En Fazla Tespit Edilen 10 Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması	159
2	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	154
3	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	95
4	Telekomünikasyon Alt Yapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	81
5	Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	62
6	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	60
7	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	52
8	İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Harcının Tahakkuk ve/veya Tahsilatının Yapılmaması	51
9	Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Yapılmaması	51
10	Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	46

Tablo incelendiğinde sıklıkla yapılan hataların başında kamu kurumlarının mülkiyetindeki veya tahsisli kullandıkları taşınmazlara ilişkin işlemlerin tüm yönüyle mali tablolara yansıtılmaması gelmektedir. Aşağıdaki tablolarda da görüleceği üzere “Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması” ve “Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması” hususları tüm bütçe türlerinde en fazla tespit edilen konular arasındadır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri itibarıyla en fazla tespit edilen ilk 10 konu ve tespitin yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen İlk 10 Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması	10
2	Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması Nedeniyle Kamu İdaresine Ait Olmayan Mali İşlemlerin Mali Tablolarda Yer Alması/Kamu İdaresine Ait Olan Mali İşlemlerin Mali Tablolarda Yer Almaması	7
3	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	7
4	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	7

5	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	6
6	Yapımı Süren Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılan Ödemelerin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Muhasebeleştirilmesi Gerekirken Doğrudan Giderleştirilmesi	6
7	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	5
8	Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması	4
9	Kurum Tarafından Kesilen İdari Para Cezalarının Mali Tablolarda Yer Almaması/Eksik Yer Alması	4
10	Mal, Hizmet veya Yapım İhalelerine İlişkin Sözleşmelere İstinaden Girişilen Taahhütlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	4

Mahalli idareler itibarıyla en fazla tespit edilen ilk 10 konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıdaki şekildedir.

Tablo 5: Mahalli İdareler İtibarıyla En Fazla Tespit Edilen İlk 10 Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	136
2	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması	126
3	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	83
4	Telekomünikasyon Alt Yapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	81
5	İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Harcının Tahakkuk ve/veya Tahsilatının Yapılmaması	51
6	Yevmiye Kayıtlarının Mevzuatın Öngördüğü Biçimde Yapılmaması	48
7	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Kayıtlı Olan Tutarlardan Tamamlanan/Geçici Kabulü Yapılanların İlgili Varlık Hesabına Aktarılmaması	46
8	Belediyelerde Eğlence Vergisi Tahakkuk ve/veya Tahsilinin Yapılmaması	45
9	Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Emlak Vergisi Kanununda Öngörülen Düzenlemelere Uyulmaması	43
10	Faaliyet Konusu Olmayan Giderlere İlişkin Katma Değer Vergisinin İndirim Konusu Yapılması	41

Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri itibarıyla en fazla tespit edilen ilk 10 konu ve tespit yapıldığı kamu idaresi sayısına ilişkin tablo aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 6: Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri İtibariyle En Fazla Tespit Edilen İlk 10 Konu

	Bulgu Konusu	Kamu İdaresi Sayısı
1	Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	18
2	Tapu Kayıtlarında İdare Adına Kayıtlı Olan Taşınmazların Kurum Mali Tablolarında Yer Almaması	17
3	Yazılım/Lisans/Patent/Telif Hakkı/Harita Plan, Proje Alımları Niteliğindeki Gayrimaddi Hak Alımlarının 260 Haklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	11
4	104 Proje Özel Hesabında Kayıtlı Döviz Tutarlarının Ay Sonlarında Değerlemeye Tabi Tutulmaması	10
5	Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve/veya Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Nazım Hesaplarda Takip Edilmemesi	10
6	Maddi Duran Varlıklara İlişkin Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarında İzlenmeyerek Doğrudan Giderleştirilmesi	10
7	Döner Sermaye İşletmesine Yatırılan Sermayenin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	9
8	Tahakkuk Ettirilen Alacaklardan Takibe Alınanların 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi	9
9	Mevduat Faiz Gelirlerinden Kesilen Gelir Vergisi Stopajının 630 Giderler Hesabına Kaydedilmemesi	7
10	Tahsis Edilen ve Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Tahsise İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması/Hatalı Yapılması	7

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile benimsenen performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. İdareler bu belgeleri hazırlayarak amaçlarını, hedeflerini, faaliyetlerini ve performanslarını kamuoyuna ve Türkiye Büyük Millet Meclisine veya mahalli idare meclislerine sunmaktadır.

2018 yılında gerçekleştirilen denetimlerde, bazı kamu idarelerinde stratejik planlama ve performans yönetim sistemine ilişkin olarak aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır.

3.1 Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

5018 sayılı Kanun'un "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" başlıklı 9'uncu maddesinde, kamu idarelerinin öngörülen süreler içerisinde stratejik plan hazırlaması gerektiği hususu düzenlendiği halde bazı kamu idarelerinin stratejik planlarını yasal süreler içerisinde hazırlamadıkları tespit edilmiştir.

Stratejik planların içeriğine ilişkin gereklilikler, "Kamu İdarelerinde Stratejik Plan Hazırlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile belirlenmiştir. Bazı kamu idarelerinin stratejik planlarını bu içeriğe uygun olarak hazırlamadıkları, paydaş analizi yapmadıkları, üst politika belgeleri ile ilişki kurmadıkları, stratejik planlarında faaliyet maliyetleri tablosuna, kaynak tablosuna ve/veya stratejilere yer vermedikleri, stratejik planların bütçe ile ilişkisini kurmadıkları ve bazı başlık içeriklerini de ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun hazırlamadıkları tespit edilmiştir.

"Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu"nda hedeflerin, amaçların gerçekleştirilebilmesine yönelik spesifik ve ölçülebilir alt amaçlar olduğu, hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planlarda performans göstergelerine yer verileceği ve performans göstergelerinin hedefe ne ölçüde ulaşıldığının ortaya konulmasında kullanılacağı belirtilmiştir. Bazı kamu idarelerinin hedef ve göstergelerini belirlerken hedefin amaçla ve göstergelerin hedefle ilgisini kurmadıkları, ölçülebilir olmayan hedefler için gösterge belirlemedikleri ve/veya belirlenen göstergelerin ölçülebilir olmadığı tespit edilmiştir.

3.2 Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

Bazı kamu idarelerinin 5018 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi gereğince öngörülen süreler içerisinde hazırlamaları gereken performans programlarını yasal süreler içerisinde hazırlamadıkları ve/veya kamuoyuna açıklamadıkları tespit edilmiştir.

Kamu idareleri tarafından hazırlanan performans programlarının, "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik" hükümlerine uygun olması gerekmektedir. Ancak bazı kamu idarelerinin performans programlarında, ilgili Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak performans hedefi ve faaliyet maliyetleri tablolarında açıklamalar kısmına yer verilmediği, faaliyet maliyetlerinin uygun şekilde tespit edilmediği, faaliyet maliyetleri tablolarına yer verilmediği, "Genel Bilgiler" bölümünün "Performans Programı Hazırlama Rehberi" gerekliliklerine uygun hazırlanmadığı, teşkilat yapısı, insan kaynakları ve fiziki kaynaklarla ilgili gerekli bilgilerin sunulmadığı tespit edilmiştir.

Performans Programı Hazırlama Rehberi uyarınca kamu idarelerinin performans programları aracılığıyla yıllık hedef ve faaliyetlerini belirlemeleri ve hedef ve faaliyetlerin maliyetlendirilmesi ile de yıllık bütçe hedeflerini oluşturmaları gerekmektedir. Kamu idarelerinin bir kısmının faaliyetlerin maliyetlerini hatalı şekilde belirledikleri, bütçelerinin büyük bir bölümünü herhangi bir stratejik amaç, hedef ve performans hedefiyle ilişkilendirmeden genel yönetim gideri olarak kullandıkları tespit edilmiştir. Kaynakların performans esaslı bütçeleme sistemi dışına çıkarılarak genel yönetim gideri olarak kullanılması, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

"Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik" ve Performans Programı Hazırlama Rehberi performans hedef ve göstergeleri ile faaliyetler belirlenirken uyulması gereken esasları belirlemiştir. Ancak ilgili esaslara aykırı olarak bazı kamu idarelerinin çıktı veya sonuç odaklı olmayan performans hedefleri belirlediği ve performans göstergeleri ile faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmediği görülmüştür.

3.3 Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

3.3.1 İç Kontrol Güvence Beyanlarında Sayıştay Denetim Raporları Tamamlanmadan Bu Raporlara Dayanılarak Güvence Verildiğinin Beyan Edilmesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te, Yönetmelik ekinde yer verilen, Üst Yöneticinin İç Kontrol Güvence Beyanı'nın faaliyet raporlarına eklenmesi öngörülmüştür. Bu düzenleme uyarınca, faaliyet raporları ekinde Yönetmelik'teki matbu beyana yer verilmesi gerekmektedir. Söz konusu beyan “... *Bu güvence, üst yönetici olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, benden önceki yöneticiden almış olduğum bilgiler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dâhilindeki hususlara dayanmaktadır*” ifadesini içermektedir.

Faaliyet raporu düzenlemekle yükümlü kamu kurumlarının faaliyet raporlarında Sayıştay denetim raporlarına dayanılarak güvence verildiği beyan edildiği halde, faaliyet raporlarının yayımlanma tarihinde Sayıştay denetimleri henüz tamamlanmamış olduğundan denetim raporlarına dayanılarak güvence verilmesi mümkün bulunmamakta ve söz konusu beyandaki ifade anılan tarih itibarıyla gerçek durumu yansıtmamaktadır.

3.3.2 Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine İlişkin Diğer Tespitler

Bazı kamu idarelerinin 5018 sayılı Kanun'un 41'inci maddesi gereğince hazırlamaları gereken faaliyet raporlarını kanuni süreleri içerisinde hazırlamadıkları ve/veya Sayıştay'a göndermedikleri tespit edilmiştir.

“Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” ile hazırlanacak idare faaliyet raporlarının içeriği başlıklar halinde belirlenmiştir. Denetimlerde ilgili Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak bazı kamu idarelerinin idare faaliyet raporlarında temel mali tablolara, performans sonuçlarının değerlendirilmesine, performans sonuçları tablosuna, iç ve dış mali denetim sonuçlarına, mali bilgilerin tamamına ve/veya faaliyet bilgilerine yer vermediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun ile benimsenen performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile

bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; bu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır. Denetimlerde kamu idarelerinde harcama ve muhasebe süreçlerinin stratejik plan, yılı performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız bir şekilde yürütüldüğü, dolayısıyla, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan plan-program-bütçe bağının kurulmadığı tespit edilmiştir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin etkin şekilde uygulanabilmesi için stratejik planlama dokümanları ile faaliyet raporu ilişkisinin kurularak faaliyetler ile bütçe bağlantısının sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle kamu idarelerinin hedef ve gösterge gerçekleştirmelerini faaliyet maliyetleriyle birlikte raporlamalarını sağlayacak sistemin geliştirilmesi önem arz etmektedir.

“Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik” hükümleri gereğince idarelerin faaliyet raporlarında performans hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ilişkin açıklama yapmaları gerekmektedir. Denetimlerde faaliyet raporlarında, performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmediği görülmüştür.

3.4 Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesine Yönelik Tespitler

5018 sayılı Kanun’un 41’inci maddesi gereğince hazırlanacak faaliyet raporlarında idarelerin stratejik planları ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlere ve belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleştirme durumu bilgilerine performans bilgileri başlığı altında yer vermeleri gerekmektedir. Ancak denetimlerde bazı kamu idarelerinde stratejik planın başarılı bir şekilde uygulanmasını, uygulama sonuçlarının izlenmesini, doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlamak için gerekli olan veri kayıt sisteminin kurulmadığı, veri kayıt sisteminin kurulmuş olduğu kamu idarelerinde ise sistemin tam, doğru ve güvenilir performans bilgisi üretilmesini sağlayacak yeterlilikte olmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idareleri tarafından, faaliyet sonuçları hakkında raporlama yapılırken stratejik plan uygulamasının sistematik olarak takip edilmesini, uygulama sonuçlarının amaç ve hedeflerle kıyaslanarak ölçülmesini ve belirli periyodlarla raporlanmasını sağlayan önceden tanımlanmış bir izleme ve değerlendirme sistemi kurulması gerekmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İDARELERİNİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE TESPİTLER

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

5018 sayılı Kanun ile getirilen çağdaş yönetim anlayışı kamu kurumlarına, Kanun'un 56'ncı maddesinde belirtilen amaçları sağlamaya yönelik organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontrolleri içeren iç kontrol sistemlerini kurma ve etkin bir şekilde yürütme görevi vermiştir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması kamu idarelerinin sorumluluğunda olmakla birlikte bu sistemlerin değerlendirilmesi görevi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştaya verilmiştir. Mezkur Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay, yapacağı düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirecektir. Sayıştay gerek bu görevi gereği gerekse denetim esnasında riskli alanların tespit edilerek denetimin yoğunlaştırılacağı alanların belirlenmesine yardımcı olmak üzere idarelerin iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. Bu kapsamda, iç kontrol sistemini değerlendirme formları ile mali yönetim ve iç kontrole ilişkin tespit edilen bulgular kapsamında kamu kurumlarının iç kontrol sistemleri değerlendirilmekte ve tespit edilen bulgulara yapılan öneriler kapsamında çağdaş denetim anlayışına uygun olarak kamu kurumlarına rehberlik etme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

4.1 İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formuna İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemleri, denetimin yürütülmesi sırasında denetim ekipleri tarafından "İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu"nda yer alan sorulara verilen cevapların analiz edilmesi ve 1-5 arasında puanlanması sonucu elde edilen veriler üzerinden değerlendirilmektedir. (1: Hayır, bu konuda bir çalışma mevcut değildir. 2: Bu konuda bir çalışma başlatılmış ancak tamamlanmamıştır. 3: Bu konuda çalışmalar tamamlanmış ancak tam

olarak uygulanmamaktadır. 4: Konuya ilişkin uygulamalar vardır ancak etkili değildir. 5: Evet, bu konuda yeterli ve etkili bir çalışma ve uygulama mevcuttur.)

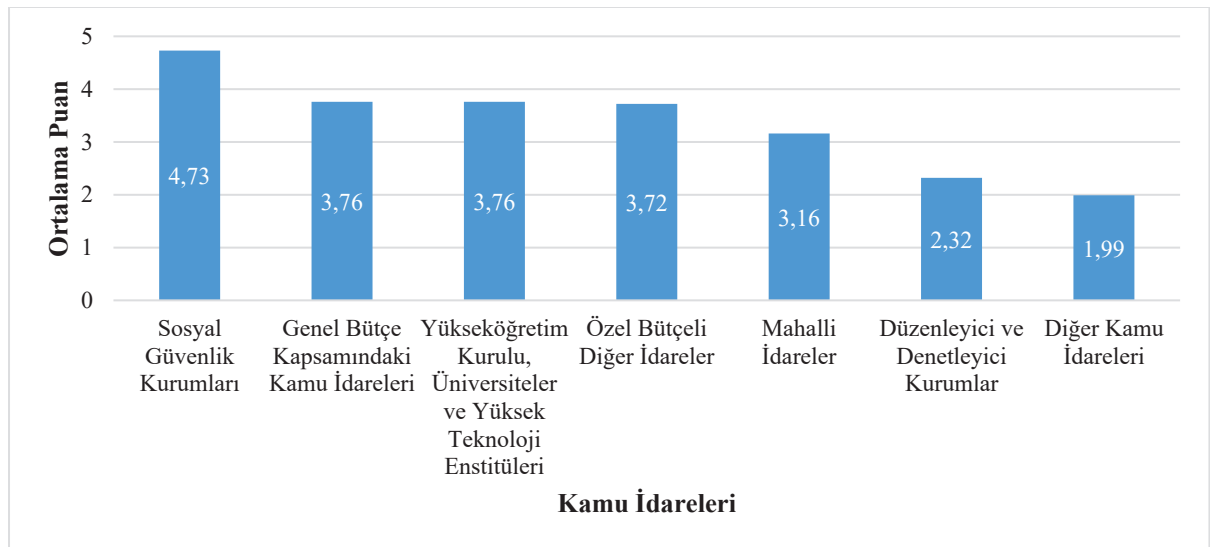
Değerlendirme formunda yer alan sorulara verilen cevapların puanlandırılması esas alınarak elde edilen ortalama puanlar bütçe türleri itibarıyla aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 7: İç Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesi Sonucu Bütçe Türleri İtibarıyla Ortalama Puanlar

Bütçe Türü	Ortalama Puan
Sosyal Güvenlik Kurumları	4,73
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	3,76
Özel Bütçeli İdareler (Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri)	3,76
Özel Bütçeli Diğer İdareler	3,72
Mahalli İdareler	3,16
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	2,32
Diğer Kamu İdareleri	1,99

Bütçe türleri açısından kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sonucunda, tabloda görüleceği üzere sosyal güvenlik kurumları en yüksek ortalama puana sahip olup genel ve özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri bunu takip etmektedir. 5018 sayılı Kanun'a veya bu Kanun'un iç kontrole ilişkin hükümlerine tabi olmayan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile diğer kamu idarelerinde ortalama puanın düşük olduğu görülmektedir.

Şekil 2: İç Kontrol Sistemlerinin Değerlendirilmesi Sonucu Bütçe Türleri İtibarıyla Ortalama Puanlar



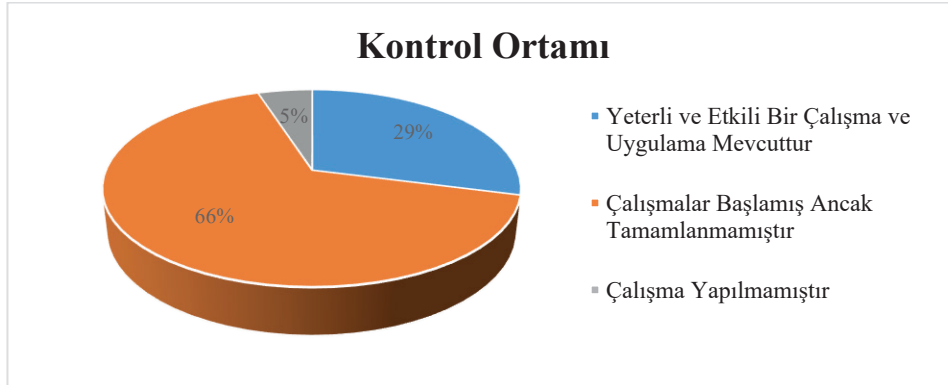
Kamu idarelerinin mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde uymakla yükümlü oldukları Kamu İç Kontrol Standartları çerçevesinde iç kontrol bileşenleri; “kontrol ortamı”, “risk değerlendirme”, “kontrol faaliyetleri”, “bilgi ve iletişim” ile “izleme”den oluşmaktadır. “İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan sorulara ilişkin değerlendirmeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri bazında ele almak gerekmektedir.

4.1.1 Kontrol Ortamı

“İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan kontrol ortamına ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %29’unda (123 kamu idaresinde) kontrol ortamının etkin bir şekilde kurulduğu,
- %66’sında (281 kamu idaresinde) bu alanda çalışmalar yapıldığı ancak eksiklikler bulunduğu,
- %5’inde (20 kamu idaresinde) ise kontrol ortamını mevzuatın öngördüğü biçimde oluşturmaya yönelik bir çalışma yapılmadığı belirlenmiştir.

Şekil 3: Kontrol Ortamı Bileşeninin Değerlendirilmesi



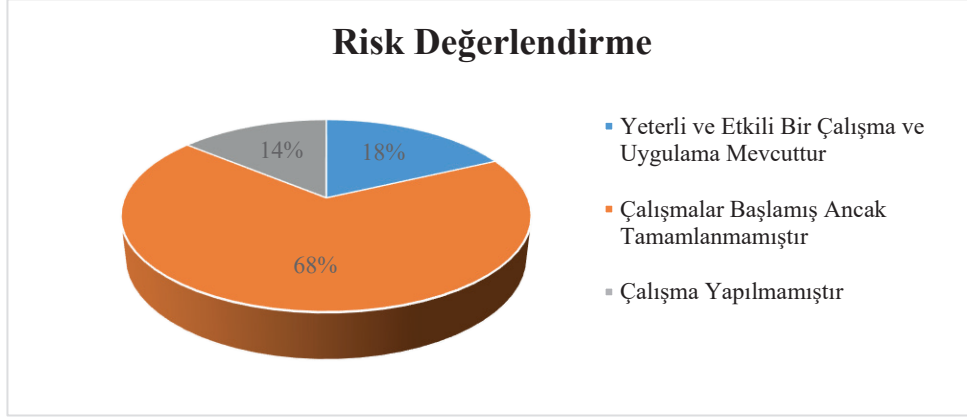
4.1.2 Risk Değerlendirme

“İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan risk değerlendirme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %18’inde (78 kamu idaresinde) yeterli ve etkili bir çalışma ve uygulama olduğu, idareler tarafından sistemli bir şekilde analizler yapılarak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlandığı, değerlendirildiği ve önlemlerin belirlenmesi suretiyle kurumsal risk yönetimi çalışmalarının yapıldığı,

- %68’inde (286 kamu idaresinde) kurumsal risk yönetimi çalışmalarına başlandığı ancak çalışmaların tamamlanmadığı ya da tam olarak uygulamaya geçilemediği,
- %14’ünde (60 kamu idaresinde) ise bu alanda herhangi bir çalışma yapılmadığı görülmektedir.

Şekil 4: Risk Değerlendirme Bileşeninin Değerlendirilmesi

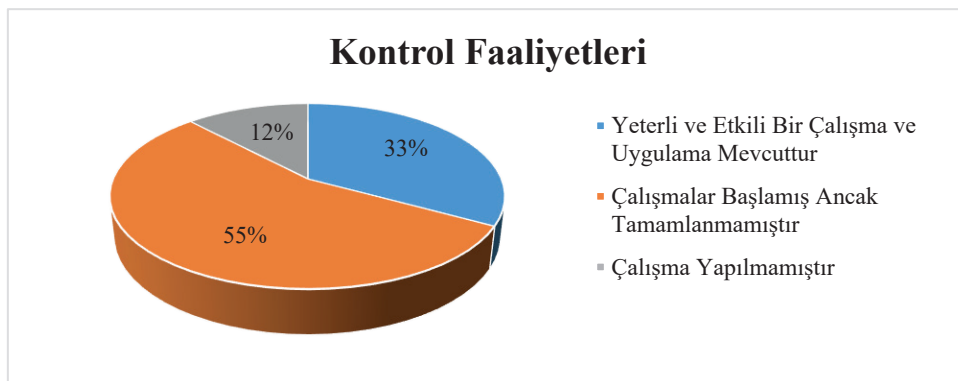


4.1.3 Kontrol Faaliyetleri

“İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan kontrol faaliyetlerine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %33’ünde (138 kamu idaresinde) risklerin önlenmesi amacıyla yönelik olarak kontrol faaliyetlerinin belirlendiği ve etkili bir şekilde uygulandığı,
- %55’inde (236 kamu idaresinde) kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi çalışmalarının tamamlanmadığı ya da etkili olarak uygulamaya geçilemediği,
- %12’sinde (50 kamu idaresinde) ise bu konuda herhangi bir çalışma yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Şekil 5: Kontrol Faaliyetleri Bileşeninin Değerlendirilmesi

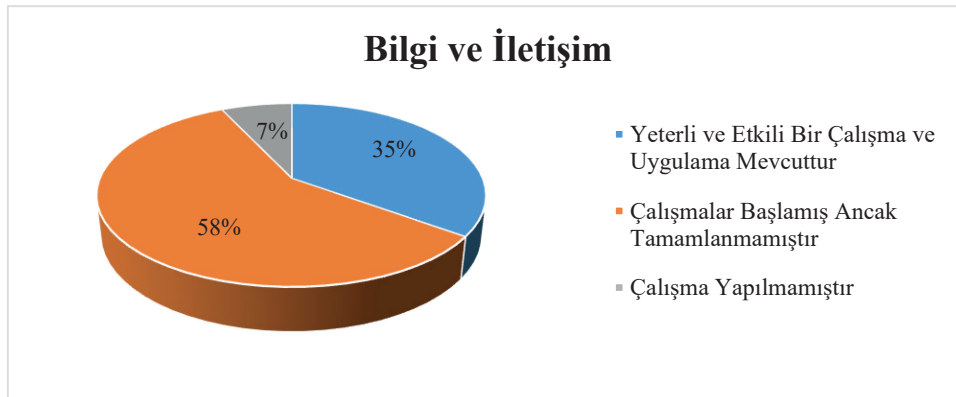


4.1.4 Bilgi ve İletişim

“İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan bilgi ve iletişim bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %35’inde (149 kamu idaresinde) çalışmaların tamamlandığı ve etkili bir şekilde uygulandığı, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkanı sunacak bir yönetim bilgi sisteminin oluşturulduğu,
- %58’inde (244 kamu idaresinde) yönetim bilgi sisteminin kurulması çalışmalarına başlandığı ancak çalışmaların tamamlanmadığı ya da etkin bir şekilde uygulamaya geçilemediği,
- %7’sinde (31 kamu idaresinde) ise bu alanda bir çalışma yapılmadığı belirlenmiştir.

Şekil 6: Bilgi ve İletişim Bileşeninin Değerlendirilmesi

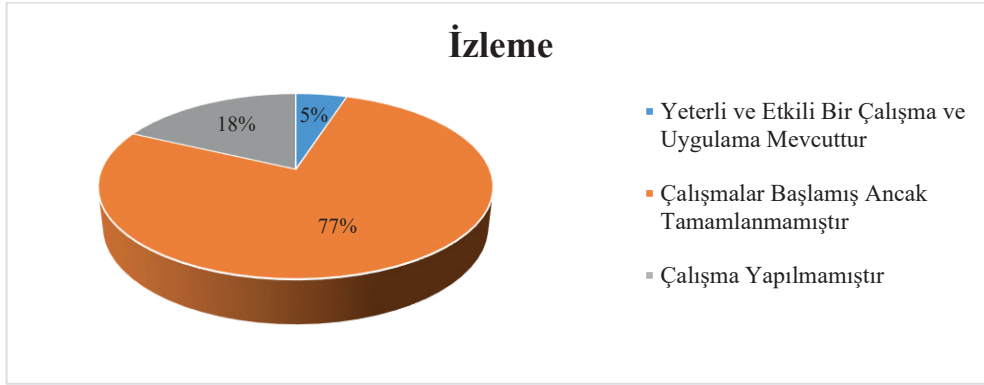


4.1.5 İzleme

“İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu”nda yer alan izleme bileşenine ilişkin sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi sonucunda kamu idarelerinin;

- %5’inde (21 kamu idaresinde) izleme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütüldüğü,
- %77’sinde (325 kamu idaresinde) izleme faaliyetlerine ilişkin çalışmaların yapıldığı ancak eksiklikler olduğu,
- %18’inde (78 kamu idaresinde) ise bu alanda herhangi bir çalışma yapılmadığı görülmektedir.

Şekil 7: İzleme Bileşeninin Değerlendirilmesi



Ayrıca;

- İç denetim birimi kurulan ve yeterli sayıda iç denetçi atanmış kamu idarelerinin oranı %30 olup (126 kamu idaresi), kamu idarelerinin %50'sinde (211 kamu idaresi) iç denetim biriminin kurulmadığı ve iç denetçi kadrolarına atama yapılmadığı görülmüştür.
- İzleme bileşeninin gereklerini yerine getirmek üzere kamu idarelerinin %27'sinde (113 kamu idaresinde) iç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmekte iken idarelerin %45'inde (189 kamu idaresinde) ise iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmediği belirlenmiştir.

İç kontrol sistemi beş bileşenden oluşmakta olup her bir bileşene ilişkin gerekliliklerin tam ve eksiksiz yerine getirilmesi sistemin başarılı bir şekilde kurulması ve işletilmesi için çok önemlidir. Sayıştay tarafından yapılan ayrıntılı değerlendirmeler ve denetimlerde iç kontrol sisteminin kurulmasına ve etkinliğine ilişkin tespitler yapılarak varsa eksik alanlar ortaya çıkarılmakta ve bu alanlara ve idarelere ağırlık verilerek rehberlik faaliyetleri yürütülmektedir. Ayrıca, iyi uygulama örneklerine de önem verilerek bunların yaygınlaştırılmasına dönük faaliyetler yürütülmektedir.

4.2 Düzenlilik Denetimi Raporlarında Yer Alan Mali Yönetim ve İç Kontrol Sistemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca Sayıştay yapacağı düzenlilik denetimleri kapsamında idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir. 2018 yılında 432 kamu idaresinde gerçekleştirilen düzenlilik denetimleri sonucunda idarelerin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda ayrıntıları ile yer verilmiştir.

4.2.1 İç Kontrol Yapılandırma Çalışmalarına İlişkin Tespitler

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi doğrultusunda kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini kurmak amacıyla kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarını hazırlamaları ve planda yer alan faaliyetleri gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde,

- İç kontrol sisteminin mevzuata uygun şekilde kurulmadığı ve etkin bir şekilde işletilmediği,
- Kurumsal risk yönetimi çalışmalarının yapılmadığı, kurumun amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerinin belirlenmediği, risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmediği, risklere karşı alınacak önlemlerin belirlenmediği, eylem planlarının oluşturulmadığı ve kontrol faaliyetlerinin belirlenmediği,
- Bilişim sistemlerinin standartlara uygun olmadığı veya bilişim sistemlerine ilişkin riskleri önleyici, tespit edici ve düzeltici tedbirlerin alınmadığı,
- Sertifikalı muhasebe yetkilisi olmadığı,
- İç kontrol sisteminin yıllık olarak değerlendirilmesinin yapılmadığı ve üst yöneticiye raporlanmadığı,
- Kurumsal mali durum ve beklentiler raporunun hazırlanmadığı ya da yayımlanmadığı
- Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlanmadığı,
- İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının hazırlandığı bazı kamu idarelerinde ise Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin bu planlarda belirtilmediği, planlarda öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı ve planların revize edilmediği,
- Kamu idaresine bağlı döner sermaye işletmelerinin idarenin iç kontrol sistemine dahil edilmediği veya kamu idaresine ait uyum eylem planlarında döner sermaye işletmelerinde iç kontrol sistemi kurulmasına ilişkin eylemlere yer verilmediği

tespit edilmiştir.

4.2.2 Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 58'inci maddesinde ön mali kontrolün kapsamı ve içeriği düzenlenmiş, ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin ise

Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Buna istinaden Bakanlık tarafından İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar yayımlanmıştır.

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde, ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, mali hizmetler uzmanı veya uzman yardımcısı istihdam edilmediği, ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ise ön mali kontrol işlemlerinin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

4.2.3 İç Denetime İlişkin Tespitler

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

Denetimlerde bazı kamu idarelerinde; iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimi oluşturulan bir kısmında ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı veya iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getirmediği, denetimler sonunda hazırlanması gereken iç denetim raporlarının hazırlanmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; iç kontrol sistemine ilişkin olarak yukarıda açıklanan hususlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesine, kamu idarelerinin kanunlara uygun faaliyet göstermesine, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesine engel teşkil etmektedir. Bu engellerin ortadan kaldırılması için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması ve gözetilmesinde üst yöneticiler gerekli liderlik ve sahiplenmeyi göstermeli ve bu hususlarda düzenleme ve gözetim görevi bulunan kamu idareleri tarafından iç kontrole ilişkin olarak öngörülen bütün mekanizmaların tam olarak kurulması ve işletilmesi sağlanmalıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KAMU İDARELERİ RAPORLARINDA YER ALAN ÖNEMLİLİK VE/VEYA GENELLİK ARZ EDEN KONULAR

17.12.2011 tarihli ve 28145 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nin 36’ncı maddesinin birinci fıkrasında Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nun merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler ile diğer kurumlar itibariyle düzenleneceği belirtilmiştir. 2018 yılı denetimlerine ilişkin kamu idareleri raporlarında yer alan bulgular yukarıda belirtilen bütçe türlerine uygun olarak sınıflandırılmış, birden fazla bütçe türünü ilgilendiren konular “Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular” başlığı altında incelenmiştir. Bütçe türlerine ilişkin kamu idareleri raporlarında yer alan ve önemlilik/genellik arz eden konular aşağıda belirtilmiştir.

5.1 Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular

5.1.1 Mali Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 5’inci maddesinde kamu mali yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği belirtilmiştir. Kanun’un “Bütçe türleri ve kapsamı” başlıklı 12’nci maddesi, “Bütçe ilkeleri” başlıklı 13’üncü maddesi ve “Muhasebe sistemi” başlıklı 49’uncu maddelerinde; kamu idarelerince kanunla belirlenen bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı; bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği; kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran her türlü işlemlerini garanti ve yükümlülüklerini belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedilmesi suretiyle oluşturulacağı ve muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir. Söz konusu maddelerin, 5018 sayılı Kanun’un “Üst yöneticiler” başlıklı 11’inci ve “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddeleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticinin sorumluluğunda bulunan tüm mali işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmesi veya mali tabloların

konsolide edilerek raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Hâlbuki döner sermaye işletmelerinde ve sosyal tesislerde bu ilkelere uyulmadığı görülmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin yeni kamu mali yönetim sistemi içerisinde bir zemine oturtulması amacıyla 5018 sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesiyle getirilen düzenleme ile bu işletmelerin 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilerek bağlı buldukları kamu idarelerinin bütçeleri içine alınması öngörülmüş iken, anılan maddede yapılan değişikliklerle bundan vazgeçilerek 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir.

Yeniden yapılandırma süreci tamamlanıncaya kadar geçerli olmak üzere 2007 yılı başında yürürlüğe konulan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile bu işletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak anılan işletmelerin bütçe ve muhasebe sisteminin 5018 sayılı Kanun ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Ancak bu düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'da öngörülen bütçe ilkelerinden kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ile kamu kaynağının kullanılmasına ilişkin genel esaslardan mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

Gelinen noktada, kamu idaresi bünyesinde döner sermaye geliri adı altında bir gelir elde edilmekte ve elde edilen gelirden çeşitli giderler yapılmakta, hizmetlerin bir kısmı döner sermaye bütçelerinden finanse edilmektedir.

Diğer taraftan kamu idaresi bütçesi ile döner sermaye bütçesi arasında gider anlamında net bir ayırım bulunmaması nedeniyle hizmetler ikili bir bütçe yapısı içinde iç içe geçmiş bir biçimde sürdürülmektedir. Bu durumda mal ve hizmet alımları, yapım, bakım, onarım işleri, yolluk ödemeleri, elektrik, su, yakıt giderleri ve benzeri ödemelerin bir kısmı kamu idaresi bütçesinden bir kısmı ise döner sermayeden karşılanmaktadır. Dolayısıyla kamu idaresi ve döner sermaye bütçelerine ilişkin mali tablolar ayrı ayrı incelendiğinde faaliyetlerin ancak bir kısmı hakkında bilgi edinilmekte, kamu idarelerinin faaliyetleri, idare bütçesi ve döner sermaye bütçesi kapsamında anlamlı bir bütün oluşturacak şekilde raporlanamamaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yeniden yapılandırılmaları ve kamu idarelerinin bünyelerinde bulunan döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini de kapsayacak şekilde konsolide mali tablolar üretebilmeleri sağlanmalıdır.

Kamu idareleri bünyesinde işletilen sosyal tesisler ise 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 191'inci maddesinde belirtilen “*Devlet Memurları için lüzum ve ihtiyaç görülen yerlerde çocuk bakımevi ve sosyal tesisler kurulabilir.*” hükmüne dayanılarak kurulmuşlardır. Sosyal tesisler, mülga 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 10'uncu maddesi “o” bendi ve 11'inci maddesi “o” bendi hükümlerine dayanılarak çıkartılan “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” ile kamu sosyal tesislerine ilişkin tebliğler çerçevesinde faaliyetlerini yürütmekte ve işlemlerini bu usul ve esaslara göre muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca sosyal tesislere ilişkin düzenleme yapma yetkisi, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 220/A maddesinin (j) bendi ve 221'inci maddesinin (j) bentlerinde Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü ile Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiştir. Bütçe kanunlarıyla da sosyal tesislerde görevli personele ilişkin ödemeler ve personel istihdamına ilişkin konularda zaman zaman düzenlemeler yapılabilmektedir.

Sosyal tesislerin, bağlı bulunduğu idareden ayrı bir tüzel kişiliği olmadığından, sosyal tesisten alacaklı durumda olan üçüncü kişilerce (personel veya ticari alacak) mahkemeye başvurularak alacağın sosyal tesisin bağlı bulunduğu kamu idaresinden talep edildiği ve mahkemelerce de bu yönde karar verildiği görülebilmektedir. Hâlbuki kamu idaresi mali tablolarında sosyal tesislerin mevcut hak ve yükümlülüklerine veya ileride sosyal tesislerden kaynaklanabilecek hak ve yükümlülüklerine ilişkin bilgi bulunmamaktadır.

Bu itibarla, sosyal tesis faaliyetlerinin bağlı oldukları kamu idaresine ait mali tablolarda görülebilmesi için, 5018 sayılı Kanun'a uygun olarak, gerekli düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

5.1.2 Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “Mali raporlamada düzenlenecek temel mali tablolar ve diğer mali tablolar” başlıklı 313'üncü maddesinde temel mali tablolar; Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu, Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu olarak belirtilmiştir.

Kamu idarelerince hazırlanacak mali tabloların adil gösterimini ve ilgililik, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik ve anlaşılabilirliğini arttırmak amacıyla, standart bir format çerçevesinde sunulmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak için Hazine ve Maliye

Bakanlığı tarafından “Mali Tablo Hazırlama Rehberi” hazırlanmış ve Bakanlık web sayfasında yayınlanarak kamu idarelerine duyurulmuştur.

Mali Tablo Hazırlama Rehberi’nde mali tablo setinin Yönetmelik’in 313’üncü maddesinde sayılan temel mali tablolar ile Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notlar Listesinden oluştuğu ifade edilmiştir.

2018/11321 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Devlet Muhasebe Standartlarına uyum sağlamak amacıyla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde 08.01.2018 tarihinde kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda Yönetmelik’e eklenen “Önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlar” başlıklı 326/A maddesinde sayılan muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin notlara mali tabloların ekinde yer verilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede belirtilen hususlara mali tablo ve eklerinde nasıl yer verileceğine ilişkin açıklama ve düzenlemelere ise Rehberde yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan Yönetmelik düzenlemeleri ve Rehber açıklamalarına göre Yönetmelik kapsamındaki kamu idareleri tarafından hazırlanacak mali tablo setinde, önemli muhasebe politikaları ve açıklayıcı notlara yer verilmesi gerekmektedir. Ancak denetimlerde bazı kamu idarelerinin 2018 yılı mali tabloları ve eklerinin incelenmesinde önemli muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalara ve açıklayıcı notlara yer verilmediği tespit edilmiştir.

5.1.3 Gelir Tahakkuk ve Tahsilat Süreçlerinde Kurumlar Arasında Koordinasyon Eksikliği Bulunması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 49’uncu maddesi, kamuya ait varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde kamu hesaplarının belirli bir düzen içinde tutulmasını, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanmasını amaçlayan bir sistem öngörmektedir.

Bu sistem içerisinde bazı gelirlerin tahakkuk ve tahsili süreçlerinde birden fazla kamu idaresine veya aynı kamu idaresinin farklı birimlerine görev verilebilmekte olup, söz konusu idare ve birimlerin koordinasyon içerisinde hareket etmeleri kamu gelirlerinin eksiksiz ve zamanında takip ve tahsili için önem taşımaktadır.

Denetimlerde aşağıda yer verilen bazı kamu gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat süreçlerinde sistem yetersizliği ve koordinasyon eksikliği nedeniyle sorunlar yaşandığı görülmüştür:

- 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 30'uncu maddesine göre köprü ve otoyollardaki Hızlı Geçiş ve Otomatik Geçiş Sistemi gişelerinden geçiş ücretlerini ödemediği tespit edilen araç sahiplerine Karayolları Genel Müdürlüğü (KGM) tarafından geçiş ücreti ödemediği giriş çıkış yaptığı mesafeye ait geçiş ücretinin dört katı tutarında idari para cezası kesilmektedir. Ödenmeyen geçiş ücretleri ile idari para cezalarının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmemesi durumunda geçiş ücreti ve idari para cezası, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ilgili vergi daireleri tarafından takip ve tahsil edilmektedir. Vergi daireleri tarafından tahsil edilen kaçak geçişe ilişkin ücretlerin, tahsilatın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar KGM hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Uygulamada KGM, kaçak geçiş ücretlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmemekte; vergi daireleri de tahsil ettikleri geçiş ücretlerini toplu olarak KGM'ye iletmektedir. Dolayısıyla, tahakkuk kaydı bulunmayan geçiş ücretlerine ilişkin gerçekleştirilen tahsilatın hangi araçtan yapıldığı bilinmemekte ve sonuç itibarıyla bu ücretlere ilişkin alacakların sağlıklı takibi yapılamamaktadır.

- Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullandırılmaktadır. Söz konusu krediler Bakanlık tarafından kullandırılmakta, kredi geri dönüşleri Ziraat Bankası tarafından tahsil edilmektedir. Bakanlık ile Banka arasında koordinasyon olmaması nedeniyle krediler için yapılan tahsilatın hangi kooperatiflere ait olduğu, tahsilatın ne kadarının anapara veya faize mahsuben yapıldığı takip edilememektedir.
- Maden işletmeciliği yapan firmalardan tahsil edilen Devlet hakkı kapsamındaki il özel idaresi payının il özel idareleri tarafından takibinin yapılamadığı ve tahsilinde sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir. Devlet hakkının takip ve tahsili ile ilgili tüm verilerin Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünde tutulduğu, il özel idarelerinin bu payların takip ve tahsiline imkan sağlayacak verisinin bulunmadığı ve il özel idareleri tarafından sadece Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğünden gelen payların gelir kaydedildiği görülmüştür.
- 5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'na göre, il özel idareleri veya büyükşehir belediyesi bulunan illerde valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından jeotermal kaynağı kullanan gerçek ve tüzel

kişilere ait işletme ve tesislerin bu kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi hasılatlarından alınan %1 tutarındaki idare payının beşte birinin kaynağın sınırları içinde bulunduğu belediyeye ödenmesi gerekmektedir. Belediyeler tarafından mücavir alan dahilinde faaliyet gösteren jeotermal firmalarının tespit edilmediği ve buna bağlı olarak yukarıda anılan Kanun gereğince il özel idareleri ve valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından aktarılması gereken payların takip ve tahsilinin sağlanamadığı tespit edilmiştir.

5.1.4 Taşınmazlara İlişkin Tespitler

5.1.4.1 Kamu İdarelerinin Mülkiyetinde, Yönetiminde veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Kayıt ve Kontrol İşlemlerinin Tamamlanmaması

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'e, 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen "Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler" başlıklı Geçici 1'inci maddede kamu idarelerine ait taşınmazların fiili envanterinin emlak vergisi değerleri üzerinden kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimler tarafından mevcut kullanım şekilleri esas alınarak en geç 30.09.2014 tarihine kadar tamamlanması, Yönetmelik eki formlara ve icmal cetvellerine kaydedilmesi, fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait bilgilerin muhasebe kayıtları yapılmak üzere ilgili muhasebe birimine verilmesi öngörülmüştür.

Söz konusu taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasında nihai hedef, emlak vergisi değerleri üzerinden kaydedilen taşınmazların maliyet veya rayiç bedeli üzerinden kayıtlara alınması olup, anılan madde gereğince bu işlemlerin tamamlanması için öngörülen son tarih 31.12.2017'dir.

Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca ise, kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirine uygun olmaması durumunda, fiili kullanım durumları esas alınarak tapu kayıtlarında cins tashihihlerinin yapılması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazlara ilişkin olarak fiili envanter çalışmalarının tamamlanmadığı, taşınmazların değerlerinin belirlenmediği, bu değerler üzerinden kayıtlara alınmadığı ve taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirinden farklı olmasına rağmen cins tashihi işlemlerinin tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

5.1.4.2 Tahsise Konu Olan Taşınmazların Muhasebeleştirilmemesi/Hatalı Muhasebeleştirilmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddesine göre kamu idareleri, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddeleri uyarınca kamu idarelerinin hem diğer kamu idarelerine tahsis ettikleri taşınmazları, hem de kendilerine tahsis edilen taşınmazları yardımcı hesaplar itibarıyla ilgili varlık hesaplarında muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde, kamu idareleri arasındaki taşınmaz tahsis işlemlerinin muhasebeleştirilmediği ya da hatalı muhasebeleştirildiği ve bu sebeple söz konusu taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumlarına ilişkin sağlıklı bilgiye ulaşılamadığı tespit edilmiştir.

5.1.4.3 Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması

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

Aynı Kanun'un 84'üncü maddesinde ise sözleşme yapıldıktan sonra taahhüdünden vazgeçen ve mücbir sebepler dışında taahhüdünü sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirmeyen müteahhit veya müşteriler hakkında bir yıla kadar ihalelere katılmaktan yasaklama kararı verileceği hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralınmasında, sözleşme hükümlerine aykırı davranmalarına rağmen kiracıların sözleşmelerinin feshedilmediği, teminatlarının gelir olarak kaydedilmediği, tahliye edilmediği, ihalelerden yasaklanmaları için

gerekli işlemlerin yapılmadığı ve idarenin alacakları için icra yoluna başvurulmadığı tespit edilmiştir.

5.1.4.4 Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilecek Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 282'nci maddesine göre kamu idareleri, varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemleri, nazım hesapları kullanarak izlemek durumundadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamındaki kamu idarelerinin bilançolarında kayıtlı duran varlıklardan kiraya verilenlerin izlenmesi için 990 Kiraya Verilen Duran Varlıklar Hesabını, bu taşınmazlardan elde edilecek toplam kira gelirleri ile irtifak hakkı gelirlerinin yıllar itibarıyla izlenmesi için ise 993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabını kullanmaları, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün konu hakkındaki iç düzenlemeleri ile zorunlu hale gelmiştir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde kiraya verilen maddi duran varlıkların ve bunlardan elde edilecek gelirlerin izlenmesi için söz konusu nazım hesapların kullanılmadığı tespit edilmiştir.

5.1.5 Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır mal yönetim hesabı" başlıklı 34'üncü maddesine göre taşınır yönetim hesabı, önceki yıldan devreden taşınır ile yılı içinde girenleri, yılı içinde çıkışı yapılan taşınır ile ertesi yıla devredilenleri ve yılsonunda yapılan sayım sonucu bulunan fazla ve noksanları göstermektedir. Maddede taşınır yönetim hesabının hangi cetvellerden oluştuğu, nasıl hazırlanacağı ve nerelere gönderileceği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in 13'üncü maddesine göre taşınır, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı

taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir ve bu giriş ve çıkış kayıtları taşınır işlem fişine dayanılarak yapılır.

Aynı Yönetmelik'in 30'uncu maddesinde yer verilen hükümler gereğince kullanılmış tüketim malzemelerine ilişkin çıkış kaydının genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere yapılması gerekmektedir. Yönetmelik dayanaklı taşınırların kişilerin kullanımına verilmesi durumunda taşınır teslim belgesi düzenlenmesi gerektiğini de belirtmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri ise kurum faaliyetlerinde kullanılmak veya tüketilmek üzere satın alınan tüketim malzemelerinin, öncelikle 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilmesi, söz konusu malzemelerden tüketilmek amacıyla kamu idaresinin ilgili birimlerine verilenler veya kullanılanların ise, ilgili gider hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Yine aynı Yönetmeliklere göre kurum faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü dayanaklı taşınırın edinildiğinde ilgili varlık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Elden çıkarılacak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması işlemleri de yine bu Yönetmeliklerde yer alan hükümlere göre yapılmalıdır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- Taşınır yönetim dönemi hesabının hazırlanmadığı veya eksik hazırlandığı, taşınırların yılsonu sayımlarının yapılmadığı, bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği, İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmesi gereken mal ve malzemelerin ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği, tüketilmediği halde giderleştirildiği veya çıkışlarının yılsonunda toplu olarak yapıldığı, varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken dayanaklı taşınırların doğrudan giderleştirildiği, taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği,
- Hurdaya ayrılan taşınırların ve bunlara ilişkin amortismanların muhasebeleştirilmediği veya eksik muhasebeleştirildiği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların

muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmadığı, fiilen kullanım özelliği taşımayan ve hurdaya ayrılması gereken taşınırın hurdaya ayrılmadığı tespit edilmiştir.

5.1.6 Kamu İdarelerinde Satın Alma ve Sözleşme Süreçlerine İlişkin Tespitler

5.1.6.1 Kamu İdareleri Tarafından Yapılan İhalelerde Rekabeti Sınırlayıcı Hususların Bulunması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlıklı 5'inci maddesi ile idareler; ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu tutulmuşlardır.

Denetimlerde, kamu ihale mevzuatındaki sınırlamaların ötesinde, isteklilerin ihalelere katılımını sınırlayacak şekilde bilgi ve belge istenilmesi, "benzer iş" tanımının ihale konusu işe göre dar tutulması, ihaleye katılabilmek için belli makine, teçhizat ve ekipmanın istekliye ait olma koşulunun aranması, ihale dokümanını oluşturan belgeler arasında çelişkiler olması ve özellikle anahtar teslim götürü bedel teklif alınan yapım işlerinde uygulama projelerinde eksikliklerin bulunması gibi hususlar tespit edilmiştir. Söz konusu durumların ihalelere geniş katılıma engel olmak suretiyle rekabeti sınırladığı değerlendirilmiştir.

5.1.6.2 Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Ek kesin teminat" başlıklı 12'nci maddesinde; fiyat farkı ödenmesi öngörülerek ihale edilen işlerde fiyat farkı olarak ödenecek bedelin, sözleşme bedelinde artış meydana gelmesi halinde ise bu artış tutarının % 6 'sı oranında teminat olarak kabul edilen değerler üzerinden ek kesin teminat alınacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, fiyat farkı ödenmesi öngörülen ihalelerde fiyat farkı ödemesi veya sözleşme bedelinde meydana gelen artış tutarı üzerinden %6 oranında ek kesin teminat istenmesi gerekmektedir.

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

5.1.7 Avrupa Birliği Kaynaklarından Temin Edilen Proje Karşılığı Hibelerin Muhasebe Sistemi Dışında Takip Edilmesi

Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesinin, Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Söz konusu Yönetmelik ile kamu idarelerince ilgili projelerin ve bu projelerde kullanılan hesap ve işlemlerin, devlet muhasebe sistemi içerisinde muhasebeleştirilmesi, kamu idaresi hesapları içerisinde raporlanması, izlenmesi ve farklı uygulamaları ortadan kaldırarak uygulama birliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Denetimlerde, Avrupa Birliği kaynaklarından temin edilen proje karşılığı hibelerin, Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak muhasebe kayıtlarında izlenmediği tespit edilmiştir

5.1.8 Mali Konularda Düzenlenecek Yönetmelikler ile Yönetmelik Niteliğindeki Düzenleyici İşlemlerin Sayıştayın İstisari Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Daireler Kurulu" başlıklı 27'nci maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerin, Sayıştayın istisari görüşü alınarak yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle ilgili olarak Sayıştayın istisari görüşünün alınması bir zorunluluk olmasına rağmen bazı kamu idarelerince bu zorunluluğa uyulmadığı tespit edilmiştir.

5.1.9 Kurum Bütçesinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelere İlişkin Sorumlu Kişilere Rücu İşlemlerinin Başlatılmaması

Anayasa'nın "Temel hak ve hürriyetlerin korunması" başlıklı 40'ıncı maddesinin üçüncü fıkrası "...Kişinin, resmi görevliler tarafından vaki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da, kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır." hükmünü içermektedir. Anayasa'nın kamu görevlilerinin görev ve sorumluluklarını düzenleyen 129'uncu maddesinin beşinci fıkrasında da memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini

kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, kendilerine rücu edilmek kaydıyla idare aleyhine açılabileceği belirtilmiştir.

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

4857 sayılı İş Kanunu'nun asıl işveren-alt işveren ilişkisini tanımlayan 2'nci maddesinin altıncı fıkrasında, bu ilişkide asıl işverenin, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu Kanun'dan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumlu olduğu ifade edilmiş olup 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun müteselsil sorumluluğa ilişkin olan 61 ve 62'nci maddelerine istinaden asıl işverenin alt işverene rücu etme hakkı saklı tutulmuştur.

Denetimlerde, bazı idarelerde kamu idaresi bütçesinden ödenen çeşitli ceza, faiz, tazminat ve benzeri ödemelere ilişkin sorumlu kişilere rücu edilmediği tespit edilmiştir.

5.1.10 Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 51'inci maddesinde, 102 Banka Hesabının kurum adına bankaya yatırılan paralar ile bankaya takas için verilen çeklerden takas işlemi tamamlananlar ile düzenlenen çek ve gönderme emirlerinden, ilgililerine ödendiği veya gönderildiği bildirilen çek ve gönderme emri tutarlarının kaydedilmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde, kamu idareleri adına bankalarda açılan bütün hesapların 102 Banka Hesabında gösterilmesi gerektiği halde bazı kamu idarelerinde muhasebe kayıtlarında yer almayan banka hesaplarının bulunduğu tespit edilmiştir.

5.1.11 Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların İlgili Kamu İdarelerince Takip ve Tahsil İşlemlerinin Başlatılmaması

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54 ve 55'inci maddeleri ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 89 ve 90'ıncı maddelerinde ayrıntılı şekilde açıklanan 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden, mahalli idarelerde ise mevzuatı gereği tahakkuk ettirilen faaliyet alacaklarından takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde vadesi geçmiş alacakların 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına kaydedilmediği, söz konusu alacaklar için takip ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.1.12 Mali Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmemesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "24 Mali Duran Varlıklar" hesap grubunu açıklayan hükümlerine göre, kamu idarelerinin uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle diğer bir kurum veya işletmeye koydukları her türlü sermaye tutarları ile bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinden doğan borçlarını Mali Duran Varlıklar hesap grubunda izlemesi gerekmektedir.

Denetimlerde, kamu idarelerinin diğer idarelere koydukları sermaye tutarının bütçe hesaplarında takip edilmekle birlikte tahakkuk esasına uygun olarak,

- İl özel idareleri ve belediyelerin İller Bankası ortaklık paylarının 240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin hissedarı oldukları şirketler, iktisadi işletmeler ve kuruluşuna iştirak ettiği organize sanayi bölgelerindeki nakdi ve aynı sermaye payları ile üniversitelerin döner sermaye kaynaklarından ödenen teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren şirketlerdeki sermaye paylarının 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Üniversiteler tarafından döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin bu kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında muhasebeleştirilmediği

tespit edilmiştir.

5.1.13 Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunu açıklayan maddelerine göre yazılım, lisans yenileme ve sertifika gibi herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan, kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile patent, telif hakkı, belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıkların ve bunlara ilişkin amortismanların maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu içerisinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinde gayrimaddi hak alımlarının maddi olmayan duran varlıklara ait ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmeden doğrudan giderleştirildiği, bunlara ilişkin amortisman kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.1.14 Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 82'nci, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 82, 83 ve 84'üncü, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 110, 111 ve 112'nci maddeleri; 140 Kişilerden Alacaklar Hesabının, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların ve bu alacaklara ilişkin tahakkuk eden faiz tutarlarının izlenmesi için kullanılacağını hüküm altına almıştır.

Denetimlerde, yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine aykırı olarak; Kişilerden Alacaklar Hesabında yer alan tutarların takip ve tahsil edilmediği ve Sayıştay tarafından tazmin hükmedilen tutarların Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

5.1.15 Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca kamu idarelerinin, kıdem tazminatı alma hakkı bulunan personele ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı tutarları için karşılık ayırmaları ve ayırdıkları bu karşılıkları 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabını kullanarak muhasebe kayıtlarında izlemeleri, uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki kıdem tazminatı karşılığı hesabında kayıtlı tutarlardan, izleyen dönemde ödeneceği öngörülen kısmını dönem sonunda 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına kaydetmeleri gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı kamu idarelerinin gerek kendi personeli, gerekse hizmet alımı suretiyle çalıştırdıkları personel için kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı, kıdem tazminatlarının karşılık hesapları kullanılmadan doğrudan giderleştirildiği ve kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmadığı tespit edilmiştir.

5.1.16 Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçilerin Kadroya Alınması Sürecine İlişkin Tespitler

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 127'nci maddesiyle eklenen Geçici 23 ve Geçici 24'üncü maddelerde, belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım sözleşmeleri kapsamında yükleniciler tarafından 4.12.2017 tarihi itibarıyla çalıştırılanların sürekli işçi kadrolarına geçirilmesine hükmedilmiştir.

696 sayılı KHK'nın 83'üncü maddesiyle değiştirilen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı; ihale konusu işte çalıştırılacak personel sayısının ihale dokümanında belirlendiği, bu personelin çalışma saatlerinin tamamının idare için kullanıldığı, yaklaşık maliyetinin en az %70'lik kısmının asgari işçilik maliyeti ile varsa aynı yemek ve yol giderleri dahil işçilik giderinden oluştuğu ve niteliği gereği süreklilik arz eden işlere ilişkin hizmet alımları şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı bentte, bentte sayılan kamu kurum ve kuruluşlarının personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde alım yapamayacağı belirtilmiştir.

375 sayılı KHK'nın Geçici 23 ve Geçici 24'üncü maddelerinde kapsamdaki personelin kadroya geçirilmesi için herhangi bir sosyal güvenlik kurumundan emeklilik, yaşlılık veya malullük aylığı almaya hak kazanmamış olma şartı getirilmiştir.

Denetimlerde;

- Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamına girmeyen işlerde çalışma, emekliliğe hak kazanma, kapsam dışındaki kamu kurumlarında çalışma ya da 04.12.2017 tarihi itibarıyla çalışma şartını karşılayamama gibi sebeplerle sürekli işçi kadrosuna geçme şartını taşımayanların kadrolara geçirildiği,
- Kapsamdaki kamu kurum ve kuruluşlarından bazılarının personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde alımlar yaptığı,

tespit edilmiştir.

5.1.17 İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalarda KDV Alınmaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1'inci maddesinin birinci fıkrasının 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un "Sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar" başlıklı 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (d) bendinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olmakla birlikte iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır. Konuya ilişkin 60 No.lu KDV Sirküleri'nin "1.4.Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde gelir vergisi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlansa dahi bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklindeki işletme hakkının kiralanması işlemlerinin Kanun'un 17/4-d maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmeyeceği ve Kanun'un 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

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

5.1.18 Yabancı Menşeli Araç Kiralanması

237 sayılı Taşıt Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, bu Kanun kapsamında edinilecek taşıtların menşei, silindir hacimleri ve diğer niteliklerini belirlemeye ve sınırlamalar getirmeye Cumhurbaşkanlığı yetkili kılınmış 237 sayılı Taşıtların Menşei, Silindir Hacimleri ve Diğer Niteliklerinin Belirlenmesine Dair Karar'ın 1'inci maddesinde, 237 sayılı Taşıtların Kanunu'na ekli (1) sayılı Cetvelde ve son iki sırasında belirtilenler hariç olmak üzere (2) sayılı Cetvelde yer alan makamlar ile güvenlik önlemleri (zırhlı) araçlar, koruma altına alınanlarla ilgili yönetmelik hükümlerine göre tahsis olunanlar ve idarelerin yurt dışı teşkilatları için yabancı menşeli binek veya station-wagon cinsi taşıtların edinilebileceği, bunların dışında hibe dâhil her ne suretle olursa olsun yabancı menşeli binek veya station-wagon cinsi taşıtların edinilemeyeceği ve yerli muhteva oranı % 50'nin altında kalan taşıtların yabancı menşeli sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Karar'ın 2'nci maddesine göre hizmet alımı

suretiyle edinilecek taşıtların menşei ve silindir hacimleri hakkında da 1'inci madde hükümleri uygulanacaktır.

Denetimlerde, bazı kamu idareleri tarafından mevzuat hükümlerine aykırı olarak belirlenen makam ve hizmetler dışında kullanılmak üzere hizmet alımı suretiyle kiralama işi kapsamında kiralanmış taşıtların yabancı menşeli olduğu tespit edilmiştir.

5.1.19 Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre "Dağıtım şirketi", belirlenen bir bölgede elektrik dağıtımını ile iştigal eden tüzel kişiyi ifade etmektedir. Elektrik Piyasası Dağıtım Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre ise enerjinin bina giriş noktalarına kadar getirilmesi dağıtım şirketlerinin sorumluluğundadır.

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

Denetimlerde, enerji müsaadesi alınabilmesi amacıyla kamu idareleri tarafından karşılanan trafo kurulumları ve diğer ilk yatırım giderlerinin elektrik dağıtım şirketlerinden talep edilmediği tespit edilmiştir.

5.2 Genel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular

5.2.1 Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Bölgenin düzenleme esasları" başlıklı 5'inci maddesine göre serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılara Hazinesinin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar kiralanabilir veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar

irtifak hakkı tesis edilebilir. Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler ile bunlar üzerinde bulunan bina ve tesisler kiralanabilir veya aynı süre ile kullanma izni verilebilir.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin, "Üstyapı tesisleri" başlıklı 8'inci maddesinin birinci fıkrasında, bölge için tahsis edilen Hazineye veya mülkiyeti bir kamu kuruluşuna ait arazinin Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü tarafından üzerine üst yapı yapılmak üzere işletici veya bölge kurucu ve işleticisine bir sözleşme ile tamamen veya kısmen kiralanabileceği gibi, faaliyet ruhsatı verilmesi uygun bulunan gerçek veya tüzel kişilere de bir sözleşme ile kiralanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Yönetmelik'in aynı maddesinin dokuzuncu fıkrasında da serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılar lehine, serbest bölge sınırları içerisinde bulunan Hazinenin özel mülkiyetindeki arazi, arsa ve binalar üzerinde 49 yıla kadar irtifak hakkı tesis edilmesi ve devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler üzerinde ise aynı süre ile kullanma izni verilmesinin mümkün olduğu; bu işlemlere ilişkin usul ve esasların, Maliye Bakanlığı ile Müsteşarlık tarafından ortaklaşa hazırlanacak ve Dış Ticaret Müsteşarlığınca (Ticaret Bakanlığınca) çıkarılacak tebliğ ile belirleneceği hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 101'inci (Mülga 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 13'üncü) maddesinde Hazinenin özel mülkiyetinde ve Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmaz malların yönetimine ilişkin hizmetleri, gerektiğinde diğer kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği yaparak yürütmek, Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, kiralanması, trampası ve üzerinde sınırlı aynî hak tesisi, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve bu yerler için gerekli görülen hallerde kullanma izni verilmesi işlemlerini yapmak Milli Emlak Genel Müdürlüğünün görevleri arasında sayılmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre; Serbest Bölgeler Kanunu gereğince Hazinenin mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar, serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcılara kiralanabilmekte veya bu araziler üzerinde irtifak hakkı kurulabilmektedir. Ancak özel kanun niteliğini haiz Serbest Bölgeler Kanunu'nda, Hazine taşınmazları üzerinde irtifak hakkı kurma, kiralama gibi işlemlerin tesisinde Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğüne yetki veren herhangi bir düzenleme bulunmadığından bu bölgelerdeki Hazine taşınmazları üzerindeki tasarruf yetkisinin kullanımında genel düzenleme olan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Bahse konu genel

hükümler gereğince, Maliye hazinesi adına kayıtlı taşınmazlara ilişkin işlemlerin Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik ve Milli Emlak Genel Tebliği ile diğer ikincil düzenlemeler esas alınarak Milli Emlak Genel Müdürlüğünce yürütülmesi gerekmektedir.

Nitekim 324 Sıra No.lu Milli Emlak Genel Tebliği'nin "Serbest bölgelerde yapılacak yatırımlar" başlıklı 8'inci maddesinde yer alan;

" (1) 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5 inci maddesi uyarınca serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcıların talep etmesi halinde, Hazinenin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlar üzerinde Yönetmeliğin 12 nci maddesine göre takdir edilecek bedel üzerinden irtifak hakkı tesis edilecek veya kullanma izni verilecektir." ifadesi ile bu işlemlerin Milli Emlak Genel Müdürlüğünce yürütüleceği ortaya konulmuştur.

Denetimlerde, serbest bölgelerdeki hazine taşınmazlarının kiralanması işlemleri ile bu taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi işlemlerinin, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve ikincil düzenlemeler esas alınarak yürütülmesi gerekirken Yönetmelik ve 2012/3 sayılı Serbest Bölgelerdeki Üstyapı ve Taşınmazların Tahsis, Devir ve Satışı ile Kullanıma Uygun Olmayan Taşınmazlara İlişkin Genelge hükümlerine göre yürütüldüğü; söz konusu Genelge'de Kanun ve Yönetmelik'te yer almayan hususların düzenlendiği ve kullanım hakkının "tahsis" adı altında kullanıcılara bırakılmasına yönelik düzenlemeler getirildiği tespit edilmiştir.

5.2.2 KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37'nci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendi gereğince gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettiği gelirin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği; "Değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi gereğince de ivazsız olarak iktisap edilenler hariç iktisap şekli ne olursa olsun anılan Kanun'un 70'inci maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun "Kayıtlı değer, emlak vergisi değeri" başlıklı 63'üncü maddesinde, gayrimenkul devir ve iktisaplarında, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere,

beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden tapu ve kadastro harcı hesaplanacağı; “Gönderilecek listeler ve sorumluluk” başlıklı mükerrer 69’uncu maddesinde ise, tapu ve kadastro idarelerinin, devreden ve iktisap edenin adı ve adresi ile gayrimenkulün harca esas tutulan değerini ve vasıflarını, noterlerin de düzenledikleri veya tasdik ettikleri gayrimenkullerin zilyetlik devir sözleşmelerinin birer örneğini vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde,

- Net alanı 150 m² altında olan konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamında yapı müteahhidince düzenlenen fatura bedelleri ile tapu harcına esas bedeller ve varsa konutun alımı için kullanılan kredi tutarlarının uyumlu olmadığı, söz konusu uyumsuzluğun ise vergi ve harç kaybı açısından değerlendirmeye alınmadığı,
- Bu kontrollere ilişkin vergi daireleri arasında ortak bir uygulamanın bulunmadığı,
- Gayrimenkul alım satımıyla ilgili idareler ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında oluşturulan bilişim sistemlerinde tam bir entegrasyonun sağlanamamış olması nedeniyle vergi dairesi personelinin çok sayıda yazışma yapması gerektiği ve bu suretle iade sürecinin uzadığı,

tespit edilmiştir.

5.2.3 Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine göre Özel Hesap, yılları merkezi yönetim bütçe kanunu ya da diğer kanun hükümleri gereğince belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi veya projelerin desteklenmesi ve benzeri amaçlar için banka nezdinde kamu idaresi adına açılan ve işlemleri muhasebe birimi tarafından yürütülen hesabı ifade etmektedir.

Bahsi geçen Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde, 01.01.2017 tarihi itibarıyla Yönetmelik kapsamındaki tüm özel hesaplara aktarılan tutarlar ile bu hesaptan yapılan kullanımların muhasebeleştirilmesinin ilgili kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimi tarafından yapılacağı belirtilmiş ve devamında ise özel hesaplara aktarılan tutarların hangi esaslara göre muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Yine aynı maddede, özel hesaplara ilişkin mali işlemlerin kamu idaresi hesapları kapsamında ayrı bir mali tablo oluşturulmaksızın kullanıcı kamu idaresinin mali raporları içerisinde gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik, kapsamdaki tüm özel hesaplardan yapılan kullanımların muhasebeleştirme işlemlerinin ilgili kamu idaresinin muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine devredilmesini öngörmüş ve muhasebe sistemi dışında özel hesap tutulmasına imkan tanımamıştır. Buna yönelik olarak Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde muhasebe sistemi dışında tutulan özel hesaplardan, ilgili muhasebe birimi adına açılmış olan banka hesabına aktarılan tutarların nasıl kayıtlara alınacağı da belirtilmiştir.

Denetimlerde,

- Ticaret Bakanlığı tarafından kullanılan, gümrük kapılarının yap-işlet-devret modeliyle yaptırılması/modernize edilmesi amacıyla imzalanan uygulama sözleşmeleri kapsamında, işletme süresince elde edilen kantar gelirlerinden Bakanlık payına düşen kısmın toplandığı hesap ve Bakanlık iç ticaret hizmetlerini geliştirmek üzere odalar, borsalar ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) bütçelerinden her yıl ayrılan paylardan oluşan İç Ticaret Hizmetlerini Geliştirme Payı Hesabının,
- Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kullanılmakta olan; 2018 Yılı Bütçe Kanunu (E) Cetveline konulan hükme istinaden Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonundan aktarılan tutarlardan oluşan hesap, bağış ve reklam gelirlerine ilişkin hesaplar, “Milli Eğitim Bakanlığı Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Yönetmeliği” kapsamında resmi okul öncesi eğitim kurumları tarafından açılan ve çocukların beslenme, temizlik hizmetleri ve eğitim programının uygulanmasına yönelik eğitim materyalleri için alınan ücretlerden oluşan Ana Okulları Hesabı, Halk Eğitim Merkezlerinin açtığı hesaplar, özel öğretim kurumları tarafından verilen bilgisayar, muhasebe vb. kurslar sonucunda yapılan sertifika sınavlarına ilişkin ücretlerden il/ilçe milli eğitim müdürlüklerine aktarılan paylardan oluşan Yetiştirme Kursları Hesabı, “Milli Eğitim Bakanlığı Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Çocuk Kulüpleri Yönergesi” doğrultusunda çocuk kulüpleri gelirlerinin %2'sinin il ve %2'sinin de ilçe müdürlüklerine aktarılması suretiyle oluşturulan Çocuk Kulüpleri Hesabının,

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak ilgili kamu idarelerinin muhasebe sistemi dışında tutulmaya devam edildiği ve mali tablolarında gösterilmediği tespit edilmiştir.

5.3 Özel Bütçeli İdarelere İlişkin Konular

5.3.1 Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması

Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS), döner sermayeli işletmelerin bütçe, muhasebe, harcama, personel, gelir ve taşınır işlemlerinin yürütülmesini sağlayan ortak web tabanlı bir uygulama yazılımı ile yöneticilerin sağlıklı, hızlı ve doğru karar vermelerini sağlamayı amaçlayan ve “Döner Sermaye Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi” ve “Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi” olmak üzere iki ana bölümden oluşan yönetim bilgi sistemidir.

Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi ile yöneticilerin sağlıklı, hızlı ve doğru karar vermelerine imkân veren, mali veriler ile mali verilere etki eden diğer verilere, raporlara ve karşılaştırmalı sonuçlara ulaşmalarını sağlayan bir yönetim bilgi sisteminin kurulması amaçlanmıştır. Döner Sermaye Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi ile genel ve özel bütçeli idarelere bağlı, değişik alanda faaliyette bulunan döner sermayeli işletmelerin mali işlemlerinin yürütülmesine imkân veren ortak web tabanlı bir sistem öngörülmüştür.

Denetimlerde, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından döner sermaye işletmelerinin kullanımı için hazırlanan DMİS’in, değişen mevzuat ve gelişen teknoloji doğrultusunda kamu idarelerinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde güncellenmesi gerektiği halde bunun yapılamadığı ve bu nedenle başta iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışmaması, yapılan işlemlerin çalışan bireylerin bilgi ve donanımına bağlı hale gelmesi ve çalışanların değişmesi veya donanımında eksiklik bulunması halinde mali işlemlerde hata yapılması gibi sorunlara neden olduğu tespit edilmiştir.

DMİS’in üniversite döner sermaye işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığını gösteren ve sistemde güncelleme yapılmasını gerektiren başlıca nedenler şunlardır:

- Aynı işveren sayılmakla birlikte, kümülatif gelir vergisi matrahının özel bütçe ile otomatik olarak birleşmesinin sağlanamaması,
- Konsolide mali tablo ve rapor üretilmesinin sağlanamaması,
- Alt hesapların görünmemesi,
- Kişi borcu, icra ve temlik işlemlerinde zorluklar yaşanması,
- Muhasebe yetkililerinin devir işlemlerinin sistem dışında gerçekleştirilmesi,
- Programın yavaş çalışması ve sık sık donmalar yaşanması,
- Yönetici ve personel rol tanımlama işlemlerinin işlevsel olmaması,
- Merkezden silme işlemlerinin yapılabilmesi,

- Sistemin KDV tutarını bütçe giderine dahil etmeden işlem yapması,
- Maaş hesaplama modülünün tamamen sistem dışında çalışmasından dolayı terfi tarihleri, unvan değişiklikleri gibi personel hareketlerinde otomatik takip yapılamaması,
- TC Kimlik, Vergi Kimlik ve IBAN Numarası gibi belirli bir karakter sayısına sahip tanımlamalarda gerekli karakter kontrolleri yapılamaması.

DMİS'in yöneticilerin ihtiyaç duyduğu raporları zamanlı, doğru ve güvenilir şekilde üretebilmesi ve yukarıda sayılan sorunların giderilmesi amacıyla sistemde gerekli güncellemeler yapılmalı ve ihtiyaçlar sürekli olarak gözden geçirilmelidir.

5.3.2 Bilimsel Araştırma Projelerine Yapılan Desteklere İlişkin Tespitler

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

Üniversiteler tarafından yürütülen bilimsel araştırma projeleri kapsamındaki faaliyetler, başta 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu olmak üzere “Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik”, “Yükseköğretim Kurumları Bütçelerinde Bilimsel Araştırma Projeleri İçin Tefrik Edilen Ödeneklerin Özel Hesaba Aktarılarak Kullanımı, Muhasebeleştirilmesi ile Özel Hesabın İşleyişine İlişkin Esas ve Usuller”, “Yükseköğretim Kurumları Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 3'üncü Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Karar” hükümlerine tabidir. Ayrıca her üniversite, bu hükümler doğrultusunda bilimsel araştırma projesine yönelik çalışmalarını çıkardıkları yönergeler doğrultusunda sürdürmektedir.

Denetimlerde, yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- Bilimsel araştırma projesi kapsamında verilen avansların zamanında kapatılmadığı,
- Bilimsel araştırma projelerine ilişkin projenin başlama tarihinden itibaren her altı ayın son haftası içinde ara rapor vermeleri ve proje neticesinde kesin rapor sunulması gerekmekte iken projelere ait ara ve sonuç raporlarının teslim edilmediği veya geç teslim edildiği,
- Bilimsel araştırma projeleri kapsamında verilen ödenek ve yapılan harcamaların izlenmesi için kullanılması gereken 962 Bilimsel Projeler Hesabı ile 963 Bilimsel Projeler Karşılığı Hesaplarının kullanılmadığı,

- Desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırların projenin sona ermesini müteakip taşınır sistemine dahil edilmediği ve proje yöneticisinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personelin kullanımına imkân verilmediği,
- Bilimsel araştırma projeleri sonuçlarının kamu idaresi faaliyet raporlarında yer almadığı ve internet sayfasından kamuoyuna duyurulmadığı,
- Süresi geçtiği halde tamamlanmayan projelerin bulunduğu tespit edilmiştir.

Bilimsel araştırma projesi kapsamında üniversiteler tarafından verilen desteklere ilişkin mevzuata aykırı uygulamaların giderilerek söz konusu projelerin işlevsel hale getirilmesi kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması adına önem arz etmektedir.

5.3.3 Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Açıdan Sürdürülebilir Bir Yapıda Olmaması

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğu belirtilmektedir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58'inci maddesinde de döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılması gerektiği ve yapılacak ödemelerde gelir gider dengesinin gözetilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Denetimlerde bazı üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin gelirleri ile giderlerini karşılayamadıkları, borçlarını ödemekte güçlük çektikleri ve mali yapılarındaki bozukluklar nedeniyle harcama yapmakta ve buna bağlı olarak hizmet üretmekte sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir.

Üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin söz konusu sorunlarla karşı karşıya olmalarının başlıca sebepleri aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Hastane işletme maliyetinde yıllar itibariyle artış olmasına karşılık Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ekinde yer alan birim fiyatların değişmemesi,
- Üretilen hizmetle doğrudan ilgili olmayan personel ödemeleri ve cari giderlerin döner sermaye işletmesinden karşılanması,
- Nakit yetersizliği nedeniyle tedarikçilere ödemelerin zamanında yapılamamasının satın

alma maliyetlerini artırması,

- Bakılan hasta sayısının artması ve yeni maliyet kalemlerinin (tıbbi atık imhası, hasta veya yatak başı standartları vb.) ortaya çıkması,
- Döner sermaye işletmesi zarar etmesine rağmen katkı payı ödemelerinde kısıntıya gidilmemesi,
- Üniversite hastanelerinde uygulama birliğini sağlayacak bir çatı kuruluş olmadığından her bir üniversite hastanesinin birbirinden bağımsız olarak faaliyet göstermesi sonucu mali yapıya ilişkin sorunların bütüncül bir şekilde analiz edilememesi,
- İşletme gelirlerinin Sosyal Güvenlik Kurumuna bağımlı olması ve Sosyal Güvenlik Kurumuna fatura edilen hizmetlerden yapılan kesintiler,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi gereği, hastanenin kısmi istisnalı olması nedeniyle satın alınan tüm mallar (tıbbi malzeme, demirbaş) ve hizmet alımları için tedarikçilere KDV ödenmesi, ödenen KDV'nin son kullanıcısı (son tüketici) hastaneler olduğundan mali yükün kurumların üzerine kalması ve bu hususun maliyetleri artırması,
- Maddi duran varlıkların bakım, onarım ve yatırım maliyetlerinin artması.

Üniversite uygulama ve araştırma hastanesi döner sermaye işletmelerinin söz konusu problemlerinin çözümüne yönelik gelir gider dengesini sağlayacak gerekli yasal ve idari tedbirlerin alınması ve mali açıdan sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulmaları, bu işletmelerin yürüttükleri hizmet sunumlarının düzenli biçimde devam etmesi bakımından önem taşımaktadır.

5.3.4 Akademik Teşvik Ödeneği ve Bu Ödeneğin Hesaplanıp Ödenmesine İlişkin Tespitler

2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu'nun "Akademik teşvik ödeneği" başlıklı Ek 4'üncü maddesinde "*Her bir takvim yılı için, bir önceki yıl, bilim, teknoloji ve sanata katkı sağlayıcı nitelikte yurt içinde veya yurt dışında sonuçlandırılan proje, araştırma, yayın, tasarım, sergi, patent ile çalışmalarına yapılan atıflar, bilim kurulu bulunan uluslararası düzeydeki toplantılarda tebliğ sunma ve almış olduğu akademik ödüller esas alınarak öğretim elemanları için yüz puan üzerinden yıllık akademik teşvik puanı hesaplanır. ...*" hükmü yer almaktadır.

Kanun'un vermiş olduğu yetkiye dayanılarak çıkarılan Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliğinde söz konusu teşvik ödemesine temel teşkil edecek olan puanların nasıl

hesaplanacağı, bunlarla ilgili komisyon ve kurulların nasıl oluşacağı, itirazların incelenme yöntemleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Denetimlerde;

- Öğretim üyelerinin bilimsel ve sanatsal çalışmalarını teşvik etmek ve ödüllendirmek amacıyla yürürlüğe giren Yönetmelik kapsamında bazı faaliyetlerin rutin ve/veya puanlandırmayı gerektirmeyecek işlemler olmasına rağmen puanlandırıldığı veya hatalı puanlandırıldığı,
- Gerekli komisyonların kurulmadığı veya mevzuata aykırı kurulduğu, komisyonların gerekli incelemeleri yapmadığı,
- Akademik teşvik ödemelerine esas faaliyet türlerine ait veriler üzerinden puanlama yapılan Yüksek Öğretim Bilgi Sisteminin bu verilerin mevzuata ve gerçeğe uygunluk denetimi yapma özelliğinin bulunmadığı,
- Akademik teşvik ödemelerine ilişkin belgelerin uygun ortamda muhafaza edilmediği tespit edilmiştir.

5.4 Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular

5.4.1 Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu hesaplarının, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağını, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerinin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedileceğini ve nihai olarak da kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceğini öngörmektedir.

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

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) muhasebe hizmetleri, Mali Yönetim Sistemleri Otomasyon Projesi (MOSİP) adı verilen bir sistem üzerinden yürütülmekte olup Sosyal Güvenlik Destekleme Primi Geliri, Genel Sağlık Sigortası Primleri, Kamu Hizmetlerinde

Çalışanlardan Prim Gelirleri, Ek Karşılık Primlerinin tahakkuk işlemleri bu sistemde kayıt altına alınmaktadır. Ancak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4/1-b maddesi kapsamındaki primlerin tahakkuk işlemleri ile süresinde ödenmeyen 4/1-a kapsamındaki primlerin gecikme cezası ve zamlarının tahakkuk işlemleri ise, işveren ve güvence sistemleri gibi MOSİP dışındaki sistemlerde gerçekleştirilmektedir. Ayrıca yılı içerisinde MOSİP'te tahakkuka bağlanıp tahsil edilemeyen 4/1-a prim tahakkukları da dönem sonunda hesaplardan çıkarılarak diğer sistemlere aktarılmakta olup bu durum geçmiş dönemlere ait prim tahakkuklarının MOSİP sistemi ile bağlantısının kesilmesine ve yapılan tahsilatın tahakkukunun doğru şekilde kapatılamamasına neden olmaktadır.

Denetimlerde, SGK'nın mali iş ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunuluşunu ortaya koyan malî tabloların tahakkuk esaslı muhasebe usulleri çerçevesinde hazırlanmadığı; sene içerisinde tahakkuk ettirilip tahsil edilemeyen alacakların dönem sonunda ilgili hesaplardan çıkarılarak tahakkuk kayıtlarının kapatıldığı ve gerçekleştirilen tüm tahakkukların muhasebe sisteminde takip edilmediği tespit edilmiştir.

5.4.2 Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri gereğince, 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nda düzenlenen emekli ikramiyesi, emekli/adi malüllük/vazife malüllüğü aylığı alanların ölümü halinde ödenen ölüm yardımı, emekli veya yetimlerine ödenen makam/temsil/görev tazminatları ile diğer ödemelerden kaynaklanan alacaklar faturalı alacaklar olarak tanımlanmakta olup, bunların takip ve tahsil işlemleri SGK tarafından gerçekleştirilmektedir. Faturalı alacak tutarları, SGK tarafından hak sahiplerine ödendiği tarihte ilgili kamu idareleri adına borç tahakkuk ettirilerek MOSİP Bilgi Sisteminde görüntülenmektedir.

Bu kapsamda kamu idarelerince her ay bir önceki aya ait borç olup olmadığı sistem üzerinden sorgulanarak, borç bulunması halinde bu borçların ödemenin yapıldığı tarihi izleyen iki ay içerisinde anlaşmalı bankalara ödenmesi, bu süre içerisinde ödenmeyen faturalı alacaklar ile ilgili 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.

Denetimlerde, süresi içerisinde ödenmeyen bazı faturalı alacaklar ile ilgili olarak gecikme faizi uygulanmadığı, haciz işlemi uygulama kabiliyeti olan kamu idareleri için amme alacağının cebren tahsiline yönelik gerekli takibat işlemlerinin başlatılmadığı ve haciz uygulama imkânı olmayanlar için de gerekli girişimlerde bulunulmadığı görülmüştür.

5.4.3 Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatın Emanetler Hesabında Bekletilmesi

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde görev yapan kamu personelinin sigorta ve emeklilik kesenekleri ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) yapılması gereken diğer ödemelerin Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından ödeme usul ve esasları SGK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında çeşitli tarihlerde imzalanan protokoller ile düzenlenmiştir. Protokol hükümlerinin taraflar arasında tam olarak uygulamaya konulamaması nedeniyle SGK'ya yapılan ödemelerden bazılarının protokolde belirtilen veri formatına uygun aktarımı sağlanamamakta, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından SGK'ya yapılan ödemenin hangi kurum veya kuruluşa ait olduğu anlaşılamamaktadır. Bunun sonucunda, SGK emanet hesaplarında niteliği belirlenemeyen, bir kısmı çok önceki yıllardan kalma ve toplamda yüksek tutarlara ulaşan tahsilat bulunmakta, diğer taraftan kurum ya da kuruluşların SGK'ya olan borçları ödenmiş olmasına rağmen kapatılamamaktadır.

5.5 Mahalli İdarelere İlişkin Konular

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

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

- Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam üzerinden ilan ve reklam vergisi alınması gerekirken, bazı belediyelerde söz konusu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı, veya yetki alanında bulunan yerlerden alınması gereken ilan ve reklam vergisinin farklı belediyelerce tahsil edildiği,
- Belediye sınırları ile mücavir alanları içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabi iken bazı belediyelerde bu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı,
- Tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerine isabet eden haberleşme vergisine ilişkin tutarların muhasebe birimleri tarafından alınan beyannameler üzerine alacak tahakkuk kayıtlarının yapılması gerekirken bazı belediyelerde haberleşme vergisi beyannamelerine ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı,

- Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşların belediyelere beyanname ile bildirmeye ve gerekli süre içerisinde ödemeye zorunlu oldukları elektrik ve havagazı tüketim vergisine ilişkin takip ve tahakkuk işlemlerinin bazı belediyelerde yapılmadığı,
- Ulusal bayram günlerinde çalışmalarını izne bağlı iş yerlerinden tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı alınması gerekirken bazı belediyelerce tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı tahsilatının yapılmadığı,
- Belediyelerce ve belediyelere bağlı müesseselerce tahsil edilmesi gereken yol harcamalarına, kanalizasyon harcamalarına ve su tesisi harcamalarına katılma paylarının tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı veya katılma paylarının hatalı hesaplandığı tespit edilmiştir.

5.5.2 Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

5.5.2.1 Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

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

Bina, arsa ve arazinin, vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük ile belirlenmiştir.

Anılan Tüzük'ün, "Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı" başlıklı 10'uncu maddesinde bina sınıfları tanımlanmış ve bu sınıflamanın binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınarak yapılacağı düzenlenmiştir.

Aynı Tüzük'ün "Bina vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunması" başlıklı 19'uncu maddesinde vergi değerinin emsal bina bedeline göre takdirinin mümkün olmaması halinde normal alım satım bedelinin maliyet bedeli yoluyla bulunacağı; "İnşaat maliyet

bedelinin hesaplanması” başlıklı 20’nci maddesinde ise inşaat maliyet bedelinin binanın dıştan dışa yüzölçümü ile metrekare normal inşaat maliyet bedelinin çarpılması suretiyle bulunacağı belirtilmiştir.

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

Denetimlerde;

- Bina vergisi alınması gereken taşınmazlar üzerinden arsa vergisi alındığı,
 - Bina sınıflarının hatalı belirlendiği,
 - Verginin hesaplanmasında dikkate alınan yüz ölçümü ölçütünün eksik veya hatalı uygulandığı,
 - İndirimli emlak vergisi hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, söz konusu indirim şartlarını koruduğunun idareler tarafından kontrol edilmediği ve bu kontrollerin etkin yapılmasına yönelik bir takip mekanizması bulunmadığı,
 - Belediyeden ruhsat alma zorunluluğu bulunmayan işyerlerinde emlak vergisi tahakkukunun mesken üzerinden yapıldığı,
 - Zamanında bildirim vermeyen emlak vergisi mükelleflerinin tespit edilmediği,
 - Yapı Ruhsatı ve Yapı Kullanma İzin Belgesi olmayan binalardan emlak vergisi alınmadığı
 - Bina vergisi değerinin hesabında, 49 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen asansör, kalorifer ve klima farklarının vergi değerine ilave edilmediği,
- tespit edilmiştir.

5.5.2.2 Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu’nun 10’uncu maddesi, belediye dışındaki diğer kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen kamulaştırma ve devir gibi mülkiyet değişimlerinin tapu idaresi tarafından ilgili belediyeye bildirilmesi zorunluluğu getirmiştir. Aynı Kanun’un 39’uncu

maddesinde, kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerinin, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu durumda, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden cezalı emlak vergisi tarh olunacağı belirtilmektedir.

Belediye sınırları içerisinde yapılmış olan kamulaştırma işlemlerine ilişkin devir ve ferağ bilgilerinin tapu idaresi tarafından ilgili belediyeye bildirilmemesi ve ilgili belediyelerin de bu yönde bir çalışma yapmaması sonucu bazı belediyelerde, kamulaştırmadan doğan emlak vergisi farklarının tahakkuk ve tahsili ile emlak vergisine ilişkin mükellefiyet tesisinin ve borç takibinin sağlıklı bir şekilde yapılamadığı tespit edilmiştir.

5.5.3 Çevre Temizlik Vergisinin Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

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

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

Tahsil ettiği vergiyi veya gecikme zammını anılan maddede belirtilen süre içinde ilgili belediyeye yatırmayan idarelerden, bu tutarlar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir.

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen ve bir yıl içinde tahsili öngörülen faaliyet alacaklarının 12 Faaliyet Alacakları hesap grubunda izleneceği ve gerekli tahakkuk kayıtlarının yapılacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde;

- Belediye sınırları içerisinde bulunan bazı işyerlerine çevre temizlik vergisi tahakkuk ettirilmediği ve herhangi bir tahsilat yapılmadığı,

- Su ve kanalizasyon idareleri veya ilçe belediyelerince çevre temizlik vergisi paylarının ilgili ilçe veya büyükşehir belediyesine aktarılmadığı,
 - Büyükşehir ve ilçe belediyelerince kendilerine aktarılacak çevre temizlik vergisi paylarının tahakkuk, takip ve tahsilinin sağlıklı yapılmadığı,
- tespit edilmiştir.

5.5.4 İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması

İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik'in;

“Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinde, bu Yönetmelik’in, sıhhî ve gayrisıhhî işyerleri ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerinin ruhsatlandırılması ve denetlenmesine dair iş ve işlemleri kapsadığı,

“Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde, yetkili idarenin, büyükşehir belediyesi sınırları ve mücavir alanlar içinde büyükşehir belediyesinin yetkili olduğu konularda büyükşehir belediyesini, bunların dışında kalan hususlarda büyükşehir ilçe veya ilk kademe belediyesini ifade ettiği,

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

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

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

Ayrıca 1608 sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkâmı Cezaiye Hakkında 16 Nisan 1340 Tarih ve 486 Numaralı Kanunun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun'un 1'inci maddesinde, belediyelerin yetkili organlarının mevzuatın verdiği yetkiye istinaden men ettikleri işleri

işleyenlere belediye encümenince Kabahatler Kanunu'nun 32'nci maddesi hükmüne göre para cezası verileceği hükmüne yer verilmiştir.

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

5.5.5 2464 sayılı Kanuna Göre Yeniden Değerleme Oranı Kadar Arttırılması Gereken Bazı Vergi ve Harçların Güncellenmemesi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96'ncı maddesinde; Kanunun 15'inci maddesindeki İlan ve Reklam Vergisi, 21'inci maddesindeki Eğlence Vergisi, 56'ncı maddesindeki İşgal Harcı, 60'ncü maddesindeki Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı ile 84'üncü maddesindeki Çeşitli Harçların tarifesinin nasıl belirleneceği belirtilmiştir. Buna göre söz konusu vergi ve harçlar Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak ilgili belediye meclislerinin önerisi üzerine Cumhurbaşkanınca tespit edilecek ve tespit edilen bu tutarlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılacak ancak bu miktar ve tutarlar ilgili tarifeler için belirlenen en çok tutarı aşamayacaktır. Kanun'un Geçici 7'nci maddesinde de 2013 yılında uygulanmak üzere belediye meclislerince belirlenmiş olan maktu vergi ve harç tarifelerinin Cumhurbaşkanınca tespit edilecek karar yürürlüğe girinceye kadar uygulanmaya devam edileceği belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan ve 11.07.2014 tarih ve 29057 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 45 Seri No.lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği'nin "Belediyelerce Yapılacak İşlemler" başlıklı bölümünde, 2013 yılında belirlenen tarifelerin yeniden güncelleme oranı kadar her yıl arttırılacağı ancak Kanunda belirtilen üst sınırı aşamayacağı da açıkça belirtilmiştir.

Denetimlerde, bazı vergi ve harçlara ilişkin olarak tarifelerin Kanunda belirtilen üst sınırı aşmayacak şekilde yeniden güncelleme oranları kadar her yıl arttırılması gerekirken arttırılmadığı, bazı vergilere ilişkin tarifelerin ise 2013 yılında belirlenen tutarlar üzerinden uygulandığı tespit edilmiştir.

5.5.6 Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler

5.5.6.1 Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinin birinci fıkrasında yolcu ve yük terminalleri, kapalı ve açık otoparklar yapmak, yaptırmak, işletmek, işlettirmek veya ruhsat vermek büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise büyükşehir belediyelerinin bu görevlerini belediye meclisi kararı ile ilçe belediyelerine devredebileceği hükmü yer almaktadır. Bu hükümler uyarınca ilçe belediyeleri tarafından kapalı ve açık otopark işletilebilmesi için büyükşehir belediye meclis kararının bulunması gerekmektedir.

Denetimlerde, mevzuata aykırı olarak büyükşehir belediye meclis kararı olmaksızın ilçe belediyelerince otopark işletildiği tespit edilmiştir.

5.5.6.2 Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması

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

Yönetmelik'te ayrıca, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kalan belediyelerde, büyükşehir belediyesince ilçe belediyeleri adına otopark hesabı açtırılacağı ve ilçe belediyeleri tarafından otopark hesabında toplanan meblağın büyükşehir belediyelerince o ilçe sınırları içerisinde yapılacak veya yaptırılacak bölge otoparkları veya genel otoparklar için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun "Büyükşehir ve ilçe belediyelerinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 7'nci maddesinin (f) bendinde, karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Kanun'un "Büyükşehir belediyesinin gelirleri" başlıklı 23'üncü maddesinin (f)

bendinde de yukarıda belirtilen hükme göre tespit edilen park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin ilçe ve ilk kademe belediyelerine, nüfuslarına göre dağıtılacak %50'sinden sonra kalacak %50'si büyükşehir belediyelerinin gelirleri arasında sayılmıştır.

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- Otopark gelirlerinin toplandığı banka hesabının mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,
- İlçe belediyeleri tarafından tahsil edilmesi gereken otopark bedellerinin tahsil edilmediği, tahsil edilen bedellerin büyükşehir belediyesi otopark hesabına gönderilmediği, büyükşehir belediyeleri tarafından da takibinin yapılmadığı,
- Büyükşehir belediyesince ilçe ve ilk kademe belediyelerine nüfuslarına göre aktarılması gereken otopark gelirlerinin aktarılmadığı ve ilçe belediyelerince söz konusu gelirlerin takip ve tahsilinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

5.5.7 Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması ve Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması

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

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

Denetimlerde bazı belediyelerde,

- Fon gelirlerinin belediyelerce açılacak özel hesap yerine başka banka hesaplarında takip edildiği ve amacının dışında kullanıldığı,
- Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinden aktarılması gereken %10 oranındaki payın fon hesabına aktarılmadığı ve ilgili belediyeler tarafından takibinin yapılmadığı

tespit edilmiştir.

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

Sabit ve Mobil Haberleşme Altyapısı veya Şebekelerinde Kullanılan Her Türlü Kablo ve Benzeri Gerecin Taşınmazlardan Geçirilmesine İlişkin Yönetmelik'te sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin geçiş hakkına ait ücretlerin ödeme şeklinin sözleşmede belirleneceği hüküm altına alınmış ve 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere geçiş hakkı ücretleri tarifesinin üst sınırı Yönetmelik'e eklenmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerin mücavir alanları içerisinde kalan sabit ve mobil haberleşme altyapısı veya şebekelerinde kullanılan her türlü kablo ve benzeri gerece ilişkin geçiş hakkı ücretlerinin tarifelerinin belirlenmediği, belediyelerce geçiş hakkı ücretlerinin takip ve tahsil edilmediği ve ücretlerin ilçe belediyesi tarafından tahsil edilmesi gerekirken büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edildiği tespit edilmiştir.

5.5.9 Asansör Periyodik Kontrol Ücretlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler

Belediye sınırları içerisinde, yapı ruhsatı veya yapı kullanma izni hangi idare tarafından verilmiş olursa olsun, hizmete sunulacak olan asansörlerin tescilini yapmak, ilgili teknik mevzuat çerçevesinde yıllık periyodik kontrollerini yapmak ya da yetkilendirilmiş muayene kuruluşları aracılığıyla yaptırmak ve gerekli hâllerde asansörleri hizmet dışı bırakmak 5393 sayılı Belediye Kanunu uyarınca belediyelerin yetkisindedir.

Asansör İşletme, Bakım ve Periyodik Kontrol Yönetmeliği'nin "Periyodik kontrol ücreti" başlıklı 20'nci maddesinin ikinci fıkrasında "*A tipi muayene kuruluşu, bina sorumlusundan ve/veya asansör yaptıracısından tahsil edeceği periyodik kontrol ücretinin azami % 10'unu, protokol yapacağı ilgili idareye aktarır. Periyodik kontrol ücretinin ilgili idareye aktarılacak kısmı, ilgili idarenin karar organı tarafından belirlenir ve taraflar arasında imzalanacak protokolde yer alır.*" hükmü yer almaktadır. Bu fıkrada belirtilen idarenin karar organı ise belediye meclisleridir.

Denetimlerde, asansör periyodik kontrol ücretlerinden belediyenin alacağı paya ilişkin belediye meclislerince bir karar alınmadan asansör muayene kuruluşları ile protokol

imzalandığı ve bazı belediyeler tarafından asansör muayene kuruluşundan periyodik kontrol ücretine ilişkin herhangi bir tahsilatın yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.10 Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Şirketlere Devredilmesi

5393 sayılı Belediye Kanunu, belediyelere çevrenin korunmasına yönelik bazı görevler yüklemiştir. Bu kapsamda ambalaj atıklarının toplanması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak belediyelerin temel bir görevi ve imtiyaz hakkıdır.

Belediyeler, Kanunla verilen bu görevi kendileri gerçekleştirebileceği gibi sözleşme imzaladıkları çevre lisanslı veya geçici faaliyet belgeli toplama ve ayırma tesisleri aracılığıyla da yerine getirebilir. Bu durumda sözleşme imzalanan tesisler katı atıkların toplanmasını ve ayrıştırılmasını sağlarken geri kazanım yolu ile gelir elde etmiş olmaktadır. Dolayısıyla ilgili imtiyazın şirketlere sözleşme karşılığında devredilmesi durumunda belediyeler mevcut imtiyazlarından vazgeçmektedirler.

Aynı zamanda gelir getirici bir faaliyet olan ambalaj atığı toplama işinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ihale yoluyla yapılması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından söz konusu şirketlere ihale yapılmadan ve gelir elde edilmeden ambalaj atığı toplama imtiyazı verildiği tespit edilmiştir.

5.5.11 Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Gördürülmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi

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

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

5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesine göre belediyelerin "toplu taşıma hizmetini", maddede belirtilen koşullar çerçevesinde imtiyaz, ruhsat, kiraya verme ya da hizmet alımı suretiyle üçüncü kişilere gördürmeleri mümkün bulunmaktadır. Ancak imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden birinin tatbiki halinde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, hizmet satın alımı durumunda ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ihaleye çıkılması ve işin belirli süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Nitekim Danıştay 13'üncü Dairesinin E.2015/985, K.2015/3164 sayılı Kararında "toplu taşıma hizmetinin" imtiyaz, ruhsat veya kiraya verme usullerinden biriyle üçüncü kişilere gördürülmesi durumunda, 2886 sayılı Kanunu'na göre ihale edileceği ve süresiz olamayacağı belirtilmiştir.

Denetimlerde toplu taşıma hizmetlerinin,

- İhale yapılmaksızın üçüncü kişilere verildiği,
 - İhale edilmesine rağmen sözleşmelerde bir geçerlilik süresi öngörülmediği,
 - Üçüncü kişilere gördürülmesi amacıyla verilen ruhsat veya çalışma belgelerinde bir süre belirtilmemesi gerekçesiyle yıllar önce verilen bu belgelerin ilgili kişiler açısından kazanılmış hak olarak değerlendirildiği,
- tespit edilmiştir.

5.5.12 Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler

5.5.12.1 Belediye Taşınmazlarının İhale Düzenlenmeden Kiraya Verilmesi

Kamu idarelerinin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesi, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmekte olup bu hükümlere göre kiralamanın azami süresi (turizm amaçlı olanlar hariç) 10 yıl ile sınırlandırılmıştır. Kiraya verilen gayrimenkullerin kira süresi sonunda tekrar kiraya verilebilmeleri, ancak yeniden ihaleye çıkılmasıyla mümkündür.

Denetimlerde;

- Bazı belediyelerin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınmaz malların ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği,
 - 2886 sayılı Kanun'a göre ihaleye çıkılarak kiralanan taşınmazların, kira süresi sonunda yeniden ihale düzenlenmeden süre uzatımı yoluyla aynı kişilere kiralandığı
- tespit edilmiştir.

Uygulamada, kiralanan taşınmazların üzerine yüksek tutarlı sabit sermaye yatırımı yapılması halinde 10 yıllık sürenin sorunlara neden olduğu görülmektedir. Bu nedenle kiralanan

taşınmazlar üzerinde yüksek tutarlı yatırım yapılmasını gerektiren durumlara yönelik olarak, tarafların karşılıklı menfaatlerinin gözetileceği farklı bir düzenleme ihtiyacı olduğu değerlendirilmektedir.

5.5.12.2 İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediyenin yetkileri ve imtiyazları" başlıklı 15'inci maddesinde belediye mallarına karşı suç işleyenlerin Devlet malına karşı suç işlemiş sayılacağı ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesi hükümlerinin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun "Ecrimisil ve tahliye" başlıklı 75'inci maddesinde ise Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların gerçek ve tüzel kişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden istenilecek ecrimisile ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesinin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmekte ve fuzuli şagilin kusuru aranmamaktadır.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri doğrultusunda tapuda belediye adına kayıtlı bulunan taşınmazların fuzuli şagiller tarafından işgali durumunda, işgalciler hakkında ecrimisil ve tahliye talebinde bulunulması ve işgale son verilmesi için yasal mercilere başvurulması gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyelere ait taşınmazların herhangi bir kiralama veya tahsis işlemi yapılmaksızın üçüncü kişilerce işgal edildiği, işgal süresince herhangi bir ecrimisil tahakkukunun da yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.12.3 Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil veya İşgaliye Karşılığında Kullandırılması ve Bu Uygulamannın Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 75'inci maddesinde Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malların, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işgali üzerine, fuzuli şagilden tespit ve takdir edilecek ecrimisil bedelinin isteneceği, ecrimisil talep edilebilmesi için Hazinesinin işgalden dolayı bir zarara uğramış olmasının gerekmediği ve fuzuli şagilin kusurunun aranmadığı, işgal edilen taşınmaz malın idarenin talebi üzerine bulunduğu yer mülki amiri tarafından tahliye ettirilerek idareye teslim edileceği hüküm altına alınmıştır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinde 2886 sayılı Kanun'un 75'inci maddesine atıf yapılarak bu hükümlerin belediye taşınmazları hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre fuzuli şagilin tahliyesi ve kamu malını haksız olarak işgal etmesi nedeniyle işgal süresince ecrimisil alınması mevzuat gereğidir. Ancak bu durum, kamu mallarının sürekli ecrimisil alınarak idare edilebileceği, ecrimisilin kira niteliğine dönüştürülebileceği şeklinde yorumlanmamalıdır. Ecrimisil hukuka aykırı bir yararlanmadan dolayı ilgili kişiden alınan bir tazminattır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 52'nci maddesine göre belediye sınırları içinde bulunan yerlerden herhangi birinin satış yapmak veya sair maksatlarla ve yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesi, işgal harcına tabidir. Kanun'un bu maddesinde işgaliye yoluyla verilecek yerler; pazar veya panayır kurulan yerler, meydanlar, mezat yerleri, yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi umuma ait yerler, motorlu kara taşıtlarının park etmeleri için il trafik komisyonlarının olumlu görüşü alınarak belediyelerce şehir merkezlerinde tesis edilen ve işletilen mahaller olarak düzenlenmiş olup gayrimenkullerin bu kapsamda yer almadığı açıktır.

Dolayısıyla, kamu idaresinin mülkiyet veya kullanımında bulunan taşınmazlara yönelik olarak ecrimisil ya da işgaliye alınarak işgalin devamına müsaade edilmemeli, kamu malının tahliyesine yönelik hükümler uygulanmalıdır.

Denetimlerde bazı belediyelerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların işgali üzerine ecrimisil veya işgaliye alınmakla yetinildiği, bu uygulamanın kira niteliğine dönüştürülmek suretiyle taşınmazların işgaline süreklilik kazandırıldığı tespit edilmiştir.

5.5.12.4 Taşınmazların Büyükşehir Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 26'ncı maddesine göre büyükşehir belediyeleri, mülkiyeti veya tasarruflarındaki hafriyat sahalarını, toplu ulaşım hizmetlerini, sosyal tesisler, büfe, otopark ve çay bahçelerini 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın belediye veya bağlı kuruluşlarının %50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketler ile bu şirketlerin % 50'sinden fazlasına ortak olduğu şirketlere devredebilir. Ancak bu yerlerin belediye şirketlerince üçüncü kişi ve şirketlere devri 2886 sayılı Kanun hükümlerine tabidir.

Denetimlerde yukarıdaki maddede sayılanlar dışında kalan unsurların ihalesiz olarak belediye şirketlerine devredildiği, bazı büyükşehir belediyelerinin şirketlerine kiraladığı

gayrimenkullerin, bu şirketler tarafından 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanmadan üçüncü kişi ve şirketlere kiralandığı tespit edilmiştir.

5.5.12.5 Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Diğer kuruluşlarla ilişkiler" başlıklı 75'inci maddesine göre belediyeler, görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda belediye meclisinin kararı ile mülkiyetlerindeki taşınmazları sadece asli görev ve hizmetlerinde kullanmak üzere yirmi beş yılı geçmemek koşulu ile mahallî idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına tahsis edebilirler. Ancak kamu kurum ve kuruluşlarına belediyeler, bağlı kuruluşları ve belediye şirketlerince bu şekilde devir veya tahsis edilen taşınmazlar, kamu konutu ve sosyal tesis olarak kullanılamaz.

Denetimlerde bazı belediyelerde taşınmazların yirmi beş yılı geçecek şekilde tahsisinin yapıldığı, belediye meclisi kararı olmaksızın tahsis edildiği, tahsis edilen taşınmazların amacı dışında kullanıldığı, tahsis edilen taşınmazların kamu konutu ve sosyal tesis olarak kullanıldığı ve tahsis yapılabilecek kamu idareleri arasında sayılmayan sivil toplum kuruluşları ile şirketler ve özel kişilere tahsis işleminin yapıldığı tespit edilmiştir.

5.5.12.6 İmar Planında Park Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerin Ticari Amaçla Kullanılması

İmar planlarında "Park alanı" olarak belirlenen ve mülkiyeti kamuya ait olan yerlerde tasarruf hakkı belediyelerde bulunmaktadır. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde park ve yeşil alanlara ilişkin hizmetleri yapmak veya yaptırmanın belediyenin görev ve sorumluluğunda olduğu belirtilmiştir.

Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde parklar; "*Kentte yaşayanların yeşil bitki örtüsü ile dinlenme ihtiyaçları için ayrılan, 19'uncu maddedeki kullanımlara da yer verilebilen alanlar*" olarak tanımlanmış, aynı Yönetmelik'in 19'uncü maddesinde park alanlarında nelerin yapılabileceği sınırlı olarak sayılmıştır.

Denetimlerde, imar planında park alanı olarak belirlenen ve kamunun kullanımına ayrılan alanların imar mevzuatına aykırılık teşkil edecek şekilde ticari olarak faaliyette bulunan şahıs ve şirketlere kiralandığı, bu işletmelerin alanın tümünü kapattığı, bu yüzden de bu alanların park alanı olma özelliğini yitirerek ticari olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

5.5.12.7 Belediyelere Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin taşınmazların kaydına ilişkin 187'nci maddesinde edinilen maddi duran varlıkların, maliyet bedeli ile bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıkların ise varsa bilinen değeri, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeri ile hesaplara alınacağı belirtilmiştir. Yönetmelik'in maddi duran varlıkların hesap işleyişlerine ilişkin maddelerinde ise bedelsiz olarak kuruma intikal eden maddi duran varlıkların ilgili varlık hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde, belediyeye bağışlanan taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınmadığı tespit edilmiştir.

5.5.13 İller Bankası Tarafından Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Gönderilen Payın Hatalı Hesaplanması

5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un "Payların hesaplanması ve oranı" başlıklı 2'nci maddesinin birinci fıkrasında il özel idareleri ve belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden pay verileceği; payın, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamından, vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamının %1,50'sinin büyükşehir dışındaki belediyelere yüzde %4,50'sinin ise büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ayrılacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun'un "Payların ayrılmasına ve gönderilmesine ilişkin esaslar" başlıklı 3'üncü maddesinde ise bu payların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak hesaplanarak büyükşehir belediyelerine doğrudan aktarılacağı, il özel idareleri ve diğer belediyelerin paylarının ise ilgili idarelere aktarılmak üzere tahsil edilen ayı takip eden ayın sonuna kadar İller Bankasına aktarılacağı belirtilmiştir. Anılan Kanun'un "Belediye paylarının tahsisine ilişkin esaslar" başlıklı 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası gereğince yukarıda belirtilen maddeye göre ayrılan büyükşehirlerdeki ilçe belediyeleri payının yüzde 90'lık kısmının ilçelerin nüfusuna, yüzde 10'luk kısmının ise ilçelerin yüzölçümüne göre dağıtılacağı belirtilmiştir. Kanun'un "Yürürlükten kaldırılan mevzuat ve hükümler" başlıklı 8'inci maddesinde 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un yürürlükten kalktığı ve 2380 sayılı Kanuna yapılan atıfların 5779 sayılı Kanun'a yapılmış sayılacağı düzenlenmiştir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Gelirler" başlıklı 13'üncü maddesinde İSKİ gelirleri arasında hizmet alanındaki belediyelerin, İller Bankası'na 2380 sayılı Kanun gereğince nüfus esasına göre dağıtılan paylardan bu bankaca tutularak İSKİ'ye gönderilecek %10'lar sayılmıştır. Aynı Kanun'un Ek 5'inci maddesinde 2560 sayılı Kanun'un diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Denetimlerde, İller Bankası tarafından bazı su ve kanalizasyon idarelerine büyükşehir ilçe belediyesi payından kesilerek gönderilecek tutarın, nüfus esasına göre hesaplanan %90'lık pay üzerinden hesaplanması gerekirken nüfus ve yüzölçümü esasına göre belirlenen payın tamamı üzerinden hesaplandığı, bu suretle büyükşehir ilçe belediyelerine gönderilen payın eksik hesaplandığı tespit edilmiştir.

5.5.14 İller Bankasından Alınan Kredilerin Mali Tablolarda Yer Almaması ve/veya Eksik Yer Alması

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 232 ve 301'inci maddelerinde idarelerin finansman kuruluşlarından borçlanmak suretiyle edindiği yabancı kaynakların, vade yapısına göre 300/400 Banka Kredileri Hesaplarında takip edileceği hüküm altına alınmıştır. Yönetmelik'in 232'nci maddesinde; kurumca banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarlar ve bu tutarlara eklenen kur farkları ile 400 Banka Kredileri Hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin 300 Banka Kredileri Hesabında izleneceği, yine aynı Yönetmelik'in 301'inci maddesinde de; kurumun banka ve diğer finans kuruluşlarına olan vadesi bir yıldan fazla borçlarının 400 Banka Kredileri Hesabında izleneceği hükümlerine yer verilmiştir.

Denetimlerde belediyeler tarafından İller Bankasından alınan ve ödemesi devam eden kredilere ilişkin İller Bankası kayıtları ile belediye muhasebe kayıtlarının uyumlu olmadığı, İller Bankasından kullanılan kredilerin mali tablolarda tam ve eksiksiz yer almadığı ve kayıtlarda vade ayrımı gözetilmediği tespit edilmiştir.

5.5.15 Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Hükümlere Uyulmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinde, belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarının, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının yeniden değerlendirme oranıyla

güncellenen miktarını aşamayacağı, bu miktarın büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Kanun'da iç borçlanma ilkeleri de belirlenmiş ve belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin yeniden değerlendirme oranıyla güncellenen miktarının yılı içinde toplam %10'unu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; %10'unu geçen iç borçlanmayı ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının (7153 sayılı Kanun ile değişmeden önce İçişleri Bakanlığı) onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

Denetimlerde bazı belediyelerde Kanun'da belirlenmiş borçlanma limitlerine uyulmadığı ve iç borçlanma için belirlenen limitin aşılmasına rağmen Çevre ve Şehircilik Bakanlığından (7153 sayılı Kanun ile değişmeden önce İçişleri Bakanlığında) izin alınmadığı tespit edilmiştir.

5.5.16 Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması

4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu'nun 4'üncü maddesi ve Doğalgaz Piyasası Dağıtım ve Müşteri Yönetmeliği'nin 21'inci maddesine göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurulundan dağıtım lisansı alan şehir içi dağıtım şirketi, yetki aldığı şehirde bulunan belediye veya belediye şirketini sermaye koyma şartı aramaksızın, %10 nispetinde dağıtım şirketine ortak olmaya davet etmek zorundadır. İlgili belediyenin doğalgaz dağıtım şirketine ortak olması durumunda, bu ortaklığın Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında gösterilmesi gerekmektedir.

Denetimlerde, bazı belediyelerde doğalgaz dağıtım şirketinin daveti üzerine belediye meclisince ortaklık tesis edilmesine karar verildiği ancak bu ortaklığın mali tablolara yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.17 Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Norm kadro ve personel istihdamı" başlıklı 49'uncu maddesinde belediyenin yıllık toplam personel giderlerinin, gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu aşamayacağı, nüfusu 10.000'in altında olan belediyelerde bu oranın yüzde kırk olarak uygulanacağı, yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları

aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar yeni personel alımı yapılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 20'nci maddesine istinaden 09/04/2018 tarih ve 11608 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla kabul edilen "İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Bağlı Kuruluşları ile Bunların Üyesi Olduğu Mahalli İdare Birliklerinin Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmetlerinin Gördürülmesine İlişkin Usul ve Esaslar" 28/04/2018 tarihli 30405 sayılı Resmi Gazete'de yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda; mahalli idarelerin personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlerinin gördürüleceği şirketlerde işçilerin işe alımı, işçilere ilişkin personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınırları, ilk defa alınacak işçilere ilişkin belirlenecek ölçütleri esas alarak yıllık sınırlamaları ve bu kapsamdaki alımlar ile harcamaları izlemeye ilişkin hususlar belirlenmiştir. Usul ve Esaslar'ın "Personel giderlerinin toplam giderler içindeki payına ilişkin üst sınır" başlıklı 5'inci maddesine göre; idarelerin, şirket personeli de dahil yıllık toplam personel giderleri, idarenin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirleri toplamının her yıl, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Kanun uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması sonucu bulunacak miktarın yüzde kırkını aşmayacak, bu oran büyükşehir belediyelerinde yüzde otuz olarak uygulanacaktır. Yıl içerisinde aylık ve ücretlerde beklenmedik bir artışın meydana gelmesi sonucunda personel giderlerinin söz konusu oranları aşması durumunda, cari yıl ve izleyen yıllarda personel giderleri bu oranların altına ininceye kadar idare şirketlerine yeni personel alımı yapılamayacaktır.

Denetimlerde, bazı belediyelerde şirket personeli hariç yıllık toplam personel giderlerinin gerçekleşen en son yıl bütçe gelirlerinin 213 sayılı Kanun'a göre belirlenecek yeniden değerlendirme katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın yüzde otuzunu, şirket personeli dahil olmak üzere yıllık toplam personel giderlerinin ise yüzde kırkını aştığı tespit edilmiştir.

5.5.18 Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu'nun "Mahalli idarelerde sözleşme imzalanması" başlıklı 32'nci maddesine dayanarak hazırlanan Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2018 ve 2019 Yıllarını Kapsayan 4'üncü Dönem Toplu Sözleşmesinin Yerel Yönetim Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme kısmının "Sosyal denge tazminatı" başlıklı 1'inci maddesinde belediyeler ve bağlı kuruluşları ile il özel idarelerinin kadro ve pozisyonlarında istihdam edilen

kamu görevlilerine sosyal denge tazminatı ödenebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hüküm kapsamında belediye meclis kararına istinaden belediye başkanı ve sendika temsilcisi sadece ödenecek olan aylık sosyal denge tazminat tutarını, en yüksek Devlet memuru aylığının (ek gösterge dahil) %100'ünü aşmayacak şekilde tespit etmek üzere yetkilendirilmiştir.

5510 sayılı Kanun'un "Prime esas kazançlar" başlıklı 80'inci maddesinin birinci fıkrasında Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakın prime esas kazanç hesabına dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Fıkranın (b) bendinde istisna hükümleri açıklanmış, (c) bendinde ise bu istisnalar dışında her ne adla yapılırsa yapılsın tüm ödemeler ile aynı yardım yerine geçmek üzere yapılan nakdi ödemelerin prime esas kazanç tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Sosyal denge tazminat ödemesini düzenleyen 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 15'inci maddesinde ve bu maddede atıf yapılan 4688 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde bu ödemenin prime esas kazancın tespitinde istisna edildiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenlerle sözleşmeli personele yapılan bahse konu ödemelerin prime esas kazancın tespitinde dikkate alınarak prim matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Denetimlerde bazı mahalli idarelerde sosyal denge sözleşmelerinin uygulanmasında mevzuata aykırı olarak;

- Sözleşme yapılmasına dayanak teşkil eden belediye meclis kararlarının alınmadığı,
- Sözleşmelerde sosyal denge tazminatı limitinin aşıldığı ve ayrıca ramazan ve kurban bayramlarında bayram ikramiyesi, yakacak yardımı, yiyecek yardımı gibi yer verilmemesi gereken ödemelere yer verildiği,
- Sözleşmelere konusu dışında; dayanışma ve sözleşme aidatı kesilmesi, sözleşme süresinin kanuni düzenlemelere aykırı belirlenmesi, sosyal denge tazminatı ödenmesinin koşula bağlanması ve sınırlandırılması, idari izinli sayılma, ücretsiz ulaşım hakkı tanınması, kamp, kreş, spor merkezlerinden indirimli faydalanma hakkı tanınması gibi hükümler konulduğu,
- Sözleşmeli personele ödenen sosyal denge tazminatının sosyal güvenlik primine esas kazançta dahil edilmediği tespit edilmiştir.

5.5.19 4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerini Kullanmaması Sonucunda Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Yıllık ücretli izin hakkı ve izin süreleri" başlıklı 53'üncü maddesinde, en az bir yıl çalışmış olan işçilere işyerinde işe başladığı günden itibaren deneme süresi de içinde olmak üzere yıllık ücretli izin verileceği belirtildikten sonra hizmet süresi dikkate alınarak işçilere verilecek yıllık asgari ücretli izin süreleri tespit edilmiş ve yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 59'uncu maddesinde de iş akdinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücretin sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 60'ıncı maddesine istinaden çıkarılan Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'nde de yıllık izinlerin kullanımı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Yıllık ücretli izinlerin, 4857 sayılı Kanun'un "Yıllık ücretli izinlerin uygulanması" başlıklı 56'ncı maddesi ve Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği hükümlerine göre kullandırılması gerekmektedir. Nitekim Kanun'un 103'üncü maddesinde de Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği'ne aykırı olarak izin kullandırmayan veya eksik kullandıran işverene bu durumda olan her işçi için idari para cezası verilmesi öngörülmüştür.

Denetimlerde, yıllık izin hakkının çalışanların dinlenmesi ve işyerindeki veriminde düşüş yaşanmaması için tanınan bir sosyal hak olmasına rağmen mali bir hak olarak görülmesi nedeniyle, işçilerin yıllık ücretli izinlerini kullanmayarak biriktirdiği, bunun sonucunda iş akdinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçilere önceki yıllarda kullanmadıkları yıllık izinler için sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücret üzerinden toplu olarak ödeme yapılmak zorunda kalındığı görülmüştür. Bu durumun, kamu idarelerinin nakit yönetimini olumsuz etkileyeceği ve ek maddi külfet oluşturabileceği değerlendirilmektedir.

5.5.20 Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 16'ncı maddesinde, belediyenin kamu hizmetine ayrılan veya kamunun yararlanmasına açık olan, gelir getirmeyen taşınmazları ile bunların inşaa ve kullanımlarının katma değer vergisi ile özel iletişim vergisi hariç her türlü vergi, resim, harç,

katılma ve katkı payından muaf olduğu hüküm altına alınmıştır.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Muafiyetler" başlıklı 21'inci ve Ek 5'inci maddelerine göre; su ve kanalizasyon idarelerinin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi resim ve harçtan muafır.

Denetimlerde, belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerinin yukarıdaki muafiyet hükümlerine aykırı olarak elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödedikleri tespit edilmiştir.

5.5.21 İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) verginin konusunu teşkil eden işlemleri düzenleyen 1/3-g maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un "Vergi indirimi" başlıklı 29/1'inci maddesinde, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır. Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153/2' inci maddesine göre mahalli idareler, bir bedel karşılığı satmak üzere ürettikleri mal veya hizmetin üretim girdisi olarak satın aldıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ödemiş oldukları katma değer vergisini indirim konusu yaparlar.

Denetimlerde, bazı idarelerde mal ve hizmet satın alınması nedeniyle satıcılara ödenen veya borçlanılan ve kurum açısından indirim hakkı doğuran katma değer vergisinin indirim konusu yapılmadığı tespit edilmiştir.

5.5.22 Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki Nitelikte Olmayan İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 153'üncü maddesi uyarınca belediyelerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri katma değer vergisi

tutarlarını 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına kaydedebilmeleri ancak söz konusu işlemin belediye açısından indirim hakkı doğuran bir işlem olması durumunda mümkündür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki kamu hizmetleri için belediyelere yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Bu nitelikte olmayan teslim ve hizmetler karşılığında belediyelerin ödedikleri katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.

Denetimlerde, bazı belediyeler tarafından 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının hatalı kullanılması suretiyle belediyelerce yürütülen ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikte olmayan kamu hizmetleri için belediyelerin ödediği katma değer vergisinin de indirim konusu yapıldığı ve bunun sonucunda belediyeler tarafından ödenmesi gereken katma değer vergisinin az ödendiği veya hiç ödenmediği tespit edilmiştir.

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

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

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

Denetimlerde yukarıdaki mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- Bazı belediyelerce tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarının, il özel idarelerine ve il özel idaresi bulunmayan illerde yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına (YİKOB) aktarılmadığı veya geç aktarıldığı ve söz konusu tutarlar için gecikme zammı tahakkuk ettirilmediği,

- Belediyelerden taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarına dair bildirimler geldiğinde tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, katkı payı banka hesabına yatırıldığına ise gelen tutarın ilgili idare bütçesine gelir kaydedilmediği, payların banka hesabına yatırılmasıyla birlikte emanet hesaplarında izlendiği

tespit edilmiştir.

5.5.24 Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler

5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu'nun "Devir, sicil, ihale, harç, teminat ve idare payı" başlıklı 10'uncu maddesi gereğince jeotermal kaynağı kullanan gerçek veya tüzel kişilerce, söz konusu kaynakların doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatlarının %1'i tutarındaki idare payının, her yıl Haziran ayı sonuna kadar ilgili idareye ödenmesi gerekmektedir. İlgili İdare, büyükşehir belediyesi bulunan illerde valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, diğer illerde ise il özel idareleridir.

İdare payının, Anayasa Mahkemesi'nin 31.10.2013 tarih ve E.2013/41 K.2013/124 sayılı kararında da ifade edildiği üzere akışkanı kullanmak suretiyle gerçekleştirilen doğrudan ve/veya dolaylı faaliyet sonucunda elde edilen tüm gayrisafi hasılat üzerinden alınması gerekmektedir.

Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 20'nci maddesi uyarınca idare payının hesaplanmasına esas olmak üzere jeotermal kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve tesisler, kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi hasılat bilançosunu mart ayı sonuna kadar ilgili idareye vermek zorundadır.

Denetimlerde;

- Bazı otel veya tesislerde idare payının, tüm gayrisafi hasılat üzerinden değil; spa merkezi, kaplıca merkezi gibi tesisin belirli bölümlerinden elde edilen hasılat üzerinden alındığı veya hiç idare payı alınmadığı,
- Jeotermal kaynaklarla ilgili ruhsat sahibi veya kaynağı kullanan gerçek veya tüzel kişilerin göndermiş olduğu bir önceki yıla ait gayrisafi hasılatı gösterir belgelerin doğruluğunu tespit edecek bir sistemin olmadığı

tespit edilmiştir.

5.5.25 Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesine göre 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, iskan, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımlar ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımları, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilir. İlgili Bakanın onayıyla aktarılan ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşları, yukarıda yer verilen mevzuat kapsamında kamu yatırım programında yer alan projelerine ait yatırımları için bütçelerinde ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmakta ve bu ödenekler karşılığı hizmetler de il özel idaresinin tabi olduğu mevzuat kapsamında ihalesi yapılarak gerçekleştirilmektedir.

Denetimlerde bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarınca il özel idarelerine aktarılan yatırım ödeneklerinin bazı il özel idarelerince tahsis amacı dışında kullanıldığı, tekrar köylere hizmet götürme birliklerine aktarıldığı ve bu aktarmalarla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu dışında kalan bir alan oluşturulduğu tespit edilmiştir.

5.5.26 İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması

5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları ile il özel idareleri; köye yönelik hizmetlere ilişkin yapım, bakım ve onarım işleri, bölünmüş yol, elektrifikasyon, köy yolu, içme suyu, sulama suyu ve kanalizasyon yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri köylere hizmet götürme birliklerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebilirler. Merkezi idare kuruluşlarında ilgili bakanın, il özel idarelerinde valinin onayıyla aktarılan bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz ve bu işler, birliğin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır.

Yine aynı Kanun'un 18'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre il özel idaresi bütçe gelirlerinin ne kadarının köylere hizmet götürme birliklerine aktarılacağı, köylere hizmet

götürme birliklerinin sunacağı yatırım planı, yıllık çalışma programı ve uygulama projelerine göre il genel meclisince kararlaştırılır.

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

ALTINCI BÖLÜM

MEVZUAT DEĞİŞİKLİĞİ ÖNERİLERİ VE DENETİMLER ÜZERİNE KAMU İDARELERİNCE YAPILAN MEVZUAT DÜZENLEMELERİ

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesinde düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususların rapor edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Benzer şekilde, yüksek denetim kurumlarının kurucu ilkelerini belirleyen Lima Deklarasyonu'nda yüksek denetim kurumlarının, yılı içinde özel önem ve anlama sahip bulguları raporlama yetkisine sahip olduğu, "Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları – Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma" başlıklı ISSAI 12'de ise Yüksek Denetim Kurumlarının, kamu kaynaklarının idaresini iyileştirmek için görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesi konusundaki yetkilerinden faydalanmaları gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, denetimler sonucu mevzuat değişikliği önerilen hususlar ile denetimler üzerine kamu idarelerince yapılan mevzuat düzenlemeleri aşağıda belirtilmiştir.

6.1 Mevzuat Değişikliği Önerileri

6.1.1 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması

666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 375 sayılı KHK'ya eklenen geçici 12'nci maddede, kamu kurum ve kuruluşlarında kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsünde çalışıp aynı KHK'ya ekli (II) ve (III) sayılı Cetveller kapsamında yer alan personelin mali haklarına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddede; "*Ekli (II) ve (III) sayılı Cetvellerde yer alanlara, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre fiili çalışmaya bağlı ödemeler hariç olmak üzere kadrolarına bağlı olarak mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler (ikramiyelerin bir aya isabet eden tutarı dahil) toplamı net tutarının; ek 10 uncu maddeye göre söz konusu kadro unvanları için öngörülen ücret ve tazminat toplamı net tutarından fazla olması halinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte anılan kadro unvanlarında bulunanlar hakkında, (...) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin uygulanmasına devam olunur...*" denilerek fiili çalışmaya bağlı ödemeler karşılaştırma kapsamı dışında tutulmuş ve sadece kadroya bağlı olarak yapılan ödemelerin maaş mukayesesinde hesaplamaya dahil edileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili hükmün uygulanmasında birliğin sağlanması ve oluşabilecek tereddütlerin giderilmesini sağlamak üzere yayımlanan 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin "C) Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personele İlişkin Açıklamalar" bölümünün 1'inci maddesinde "...kadrolarına bağlı olarak ikramiyelerin (teşvik ikramiyeleri dahil) bir aya isabet eden tutarı dahil mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler toplamının..." denilip, aynı Tebliğ'in devamında teşvik ikramiyesinin maaş karşılaştırmasında dikkate alınacağına dair örneklerle yer verilmiştir.

(Mülga) Hazine Müsteşarlığı, (mülga) Ekonomi Bakanlığı ve (mülga) Avrupa Birliği Bakanlığında kadro karşılığı sözleşmeli olarak istihdam edilen personelin bir kısmı için eski ve yeni maaş karşılaştırması 161 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan açıklama ve örnekler çerçevesinde yapılmış, teşvik ikramiyesi de bu suretle hesaplamalara dahil edilerek eski mevzuat hükümlerine göre ödeme yapılması gerektiğine karar verilmiştir.

Oysa ki teşvik ikramiyesinin dayanağını teşkil eden gerek 703 sayılı KHK ile değiştirilen 637 sayılı Destekleme ve Fiyat İstikrarı Fonu ve Bazı Düzenlemeler Hakkında KHK'da (703 sayılı KHK ile değişmeden önceki adı Ekonomi Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK) gerekse 703 sayılı KHK ile değiştirilen 4059 sayılı Fiyat İstikrarı ile Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun (703 sayılı KHK ile değişmeden önceki adı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun) ile (mülga) 5916 sayılı Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'da teşvik ikramiyesi, "üstün gayret gösterme" ve "Bakan onayı" şartlarına bağlanmış olduğundan, arızı bir ödeme mahiyetindedir. Bu itibarla teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak değerlendirilip maaş mukayesesine dahil edilmesi hususu mevzuata uygun bulunmayarak ilgili kamu idarelerinin geçmiş yıllar Sayıştay Denetim Raporlarında bulgu konusu edilmiştir. Sonuç olarak, 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin teşvik ikramiyesini fiili çalışmaya bağlı ödemeler kapsamında değerlendirmesi, bir üst norm olan 375 sayılı KHK hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle 161 Seri No.lu Tebliğ'in konuya ilişkin hükümlerinin 375 sayılı KHK hükümleriyle uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

6.1.2 Mevcut Mevzuatın Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Karşılaşılan Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması

Sağlık yardımları Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından karşılanan genel sağlık sigortalısı ve bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yurt dışındaki tedavi işlemleri, 5510

sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 66'ncı ve ek 4'üncü maddesi, Genel Sağlık Sigortası Uygulamaları Yönetmeliği'nin Beşinci Bölümü ile Sağlık Uygulama Tebliği'nin (SUT) 2.5'inci maddesi hükümlerine göre yürütülmektedir.

Denetimlerde yurtdışı temsilciliklerde görev ifa eden Dışişleri Bakanlığı personeli ile bunların bakmakla yükümlü oldukları aile fertlerinin tedavi giderlerinin ödenmesinde,

- SUT kapsamında yurtiçi tedaviler için öngörülmüş olan tedavi usullerinin aynı şekilde yurtdışında uygulanmasının mümkün olmaması,
- Bakanlık ve SGK arasında, yurtdışı tedavi evrakının incelenmesi ve tedavi giderlerinin ödenmesi süreçlerinde eşgüdümü mümkün kılacak bir mekanizmanın kurulmamış olması,
- Mevzuatta yurtdışı tedavi giderlerinin SGK'nın karşıladığı Türkiye rayici tutarını aşan kısmının tamamının işveren tarafından karşılanmasına izin verildiği halde tedavi giderlerinin üst sınırını belirleyecek tedbirlerin bulunmaması

sebepleriyle sorunlar yaşandığı ve mevcut mevzuatın bu sorunları gidermede yetersiz kaldığı görülmüştür. Mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde, uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesini teminen gerekli düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

6.1.3 Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezleri ile İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemesi Yapılmaması

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde uygulama ve araştırma merkezleri, yükseköğretim kurumlarında eğitim öğretimin desteklenmesi amacıyla çeşitli alanların uygulama ihtiyacı ve bazı meslek dallarının hazırlık ve destek faaliyetleri için eğitim-öğretim, uygulama ve araştırmaların sürdürüldüğü bir yükseköğretim kurumu olarak tanımlanmaktadır.

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'nun 2'nci maddesinde özel eğitim kurumları tanımlanmış olup aynı Kanun'un 3'üncü maddesi gereğince bu kurumların eğitim faaliyetlerini gerçekleştirebilmeleri için Milli Eğitim Bakanlığı'ndan (MEB) izin almaları gerekmektedir.

Denetimlerde, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda sürekli eğitim uygulama ve araştırma merkezlerinin eğitim-öğretim faaliyetlerini özel eğitim kurumlarına protokol yoluyla

yaptırabileceğine dair bir hüküm bulunmamasına rağmen sertifika programları da dahil eğitim faaliyetlerinin protokol düzenlenerek özel kurum, kişi ve kuruluşlara yaptırıldığı görülmüştür. Bu suretle 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümleri ihlal edilmekte ve firmalarca yetkisiz fiyat tespiti ve tahsilat yapılmaktadır. Ayrıca bu eğitimlerin MEB izni olmayan firmalarca verildiği ve eğitimler sonucunda verilen sertifikalarda özel şirketin isminin yer almadığı, sadece üniversitenin isim ve logosunun bulunduğu tespit edilmiştir.

Bunun yanı sıra denetimlerde sürekli eğitim uygulama ve araştırma merkezlerine ilişkin olarak; merkezlerin yer ve konu olarak faaliyet alanlarının belirlenmediği, merkezlerde çalışan personele yapılan döner sermaye ek ödemesi konusunda mevzuatta boşluklar olduğu ve merkezlerde düzenlenen sertifikalı eğitim kursu ve sınavlarda idari personelin de görevlendirildiği tespit edilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun "Yükseköğretim Kurulunun görevleri" başlıklı 7'nci maddesine göre Yükseköğretim Kurulunun, üniversitelere tahsis edilen kaynakların, etkili bir biçimde kullanılmasını gözetim ve denetim altında bulundurma ve yükseköğretim kurumları arasında koordinasyon görevi bulunmaktadır. Yukarıda bahsi geçen hususların düzeltilebilmesi için Yükseköğretim Kurulunca sürekli eğitim uygulama ve araştırma merkezlerinin faaliyetleri ile usul ve esaslarının belirleneceği ikincil bir mevzuat düzenlemesi ihtiyacı bulunmaktadır.

6.1.4 Otobüs ve Tramvay İşletmeciliğine İlişkin Mevzuat Hükümleri Arasında Yetki Karmaşası Bulunması

3645 sayılı İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel İdareleri Teşkilât ve Tesisatının İstanbul Belediyesine Devrine Dair Kanun'un 3'üncü maddesinde İstanbul ilinde tramvay şebekesini ve otobüs işletmesini kurmak, işletmek veya işlettirmek İETT'nin vazifeleri arasında sayılmıştır. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinde ise büyükşehir belediye sınırları içindeki toplu taşıma hizmetlerini yürütmek ve bu amaçla gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları arasında sayılmıştır. Eski ve özel bir kanun niteliğinde olan 3645 sayılı Kanun'un hükümleri ortadayken yeni ve genel bir kanun niteliğinde olan 5216 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte toplu ulaşımın önemli bir kısmını oluşturan kara toplu ulaşım ve tramvay işletmeciliği konusunda yetki karmaşası ortaya çıkmıştır.

Her iki Kanun'un da verdiği yetkiye istinaden hali hazırda büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde kara toplu taşımasına ilişkin; İETT tarafından işletilen otobüsler ile belediye

tarafından 5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi kapsamında iştiraki konumunda olan Otobüs AŞ'ye işlettirilen otobüsler (Erguvanlar) bulunmakta, aynı zamanda İETT bünyesinde işletmeciliğine devam eden Özel Halk Otobüsleri ile de toplu ulaşım hizmeti sağlanmaktadır. Kısacası, fiili durumda gerek belediyenin gerekse İETT'nin kara toplu ulaşımına ilişkin bir takım hizmetleri söz konusudur. Tramvay işletmeciliğinde ise belediye tarafından 5216 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesine istinaden iştiraki konumunda olan İstanbul Metro AŞ'ye verilmiş işletme yetkisi bulunmaktadır. Ancak hizmet sunumu noktasında hangi idarenin yetkili olduğu hususunda tam bir netlik söz konusu değildir.

Böyle yüksek hacimli bir faaliyet hakkında hangi kanun hükümlerinin uygulanacağını net bir şekilde belli olmaması, her idarenin kendince bir tercih ve yorumda bulunarak işlemleri yürütmesi, hatta tam bir karar alınamayarak her iki kanun hükümlerinin de uygulanması kamu mali düzeni ve hizmet etkinliği açısından uygulamada muhtelif sorunlara yol açabilecektir.

Hizmetlerin daha etkin ve koordineli yürütülmesini teminen kanun koyucu tarafından yapılacak düzenlemelerle yetki, hak ve sorumlulukların netleştirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

6.1.5 Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü ile Yapılan Alımlarda % 10'luk Limitin Kamu İhale Kurulunun İzni Olmadan Aşılması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinin (ı) bendi; pazarlık ve doğrudan temin usullerinde parasal limitlerin olduğu 21'inci maddenin birinci fıkrasının (f) bendi ile 22'nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında yapılacak harcamaların yıllık toplamlarının, idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu Kamu İhale Kurulunun uygun görüşü olmadan aşamayacağını hükme bağlamıştır.

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

Kamu idarelerinin uygulamada söz konusu parasal limitleri takip etmekte zorluk yaşadıkları anlaşılmakta olup, uygulamadan kaynaklanan söz konusu sorunları gidermeye yönelik mevzuat değişikliği yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

6.2 Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Mevzuat Düzenlemeleri ve Değişiklik Gerekçeleri

Denetim ekipleri tarafından tespit edilen çok sayıdaki hatalı veya eksik uygulama, denetim sürecinde kamu idareleri ile paylaşılmakta ve idareler tarafından düzeltilmektedir. Ayrıca denetim ekiplerince bulgu konusu yapılan hususlardan mevzuat değişikliği gerektiren durumlarda mevzuat düzenlemeleri yapılabilmektedir. Bu suretle kamu yönetimi işleyişine katkı sağlanmaktadır.

Bu kapsamda 2017-2018 döneminde yürütülen denetimler üzerine kamu idarelerince yapılan bazı mevzuat düzenlemeleri ile bu değişikliklerin gerekçeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 8: Denetimler Üzerine Kamu İdarelerince Yapılan Bazı Mevzuat Düzenlemeleri ile Değişiklik Gerekçeleri

KAMU İDARESİNİN ADI	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME YAPILAN MEVZUAT	DEĞİŞİKLİK/DÜZENLEME GEREKÇESİ
Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Yönetmeliği	Genel bütçedeki ödenek yetersizliği durumunda Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden karşılanan ihtiyaçlar için harcama yetkilisinin belirlenmesi
Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü	1053 sayılı Belediye Teşkilâtı Olan Yerleşim Yerlerine İçme, Kullanma ve Endüstri Suyu Temini Hakkında Kanun	Belediyeler adına yapılan içme suyu yatırım bedellerinin geri alınmaması
Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü	6200 sayılı Devlet Su İşleri Umum Müdürlüğü Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun	Sulama yatırım bedellerinin tahakkuk ve tahsilatının yapılmaması
Radyo ve Televizyon Üst Kurulu	Karasal Yayın Lisansı ve Sıralama İhalesi Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	Frekans planlarının uygulanması, karasal sayısal yayına geçiş ve sıralama ihalesi işlemlerine ilişkin idari ve kanuni düzenlenmelerin bulunmaması
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu	Ücret tarifesindeki öğrenci indirimi nedeniyle özel halk otobüsleri ve belediye şirketleri dahil toplu taşıma operatörlerine sübvansiyon yapılması
Toplu Konut İdaresi Başkanlığı	7153 nolu Çevre Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Hizmet alımı yoluyla inşaat uygulamalarında inşaatın yapımına ve denetimine ilişkin her türlü fenni mesuliyetin İdare adına üstlenilmesinde, ilgili mevzuat hükümlerinin yetersiz kalması
Hazine Müsteşarlığı	4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	Konvertibl olmayan yabancı paraların Hazine Müsteşarlığı hesaplarında atıl olarak beklenmesi
Hazine Müsteşarlığı	4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	Dış finansman kaynağından sağlanan kredinin Orman Genel Müdürlüğüne ikraz edilerek alacak kaydı oluşturulması gerekirken karşılıksız tahsis edilmesi

Hazine Müsteşarlığı	4749 Sayılı Kanun Kapsamında Hazine Müsteşarlığı Tarafından Türkiye Cumhuriyeti Adına Hibe Alınması, Hibe Verilmesi Ve Hibelerin Takibine Dair Yönetmelik	4749 sayılı Kanun kapsamında yapılan hibe anlaşmalarının ve hibelerden yapılan kullanımların muhasebeleştirilmemesi ve Kamu Borç Yönetimi Raporunda gösterilmemesi
Maliye Bakanlığı	Mali İstatistik Yönetmeliği	Mali verilerin derlenmesi, mali istatistik tablolarının uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul, esas, ilke ve standartlar ile veri derleme sürecindeki yetki, sorumluluk ve yaptırımların belirlenmesi
Sağlık Bakanlığı	Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği	Hastanelerde staj yapanlardan yemek bedelinin alınmamasının hukuki dayanağının olmaması
Erzincan Belediyesi	Özel Halk Otobüsleri Çalışma ve Seyrüsefer Yönetmeliği	İlde toplu taşıma yapan kooperatifteki belediye hisselerinin ihale mevzuatına aykırı olarak devredilmesi

EK 1: 2018 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ (5018 sayılı Kanuna Ekli I Sayılı Cetvel)

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

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER-A (5018 sayılı Kanuna Ekli II Sayılı Cetvel) YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ

1. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
2. ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
3. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
4. İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
5. ANKARA ÜNİVERSİTESİ

6. KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
7. EGE ÜNİVERSİTESİ
8. ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
9. ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
10. HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
11. BOĞAZİÇİ ÜNİVERSİTESİ
12. DİCLE ÜNİVERSİTESİ
13. ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
14. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
15. İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
16. FIRAT ÜNİVERSİTESİ
17. ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
18. SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
19. BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
20. ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
21. AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
22. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
23. GAZİ ÜNİVERSİTESİ
24. MARMARA ÜNİVERSİTESİ
25. MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
26. TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
27. YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
28. VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
29. GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
30. BOLU ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
31. AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
32. AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
33. BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
34. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
35. ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
36. KÜTAHYA DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
37. TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
38. GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
39. HARRAN ÜNİVERSİTESİ
40. İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
41. KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
42. KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
43. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
44. MERSİN ÜNİVERSİTESİ
45. MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
46. HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
47. NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
48. PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
49. SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
50. SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
51. ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
52. ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
53. GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
54. KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
55. KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ

56. DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
57. BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
58. UŞAK ÜNİVERSİTESİ
59. RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
60. TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
61. ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
62. GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
63. YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
64. KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
65. AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
66. SİNOP ÜNİVERSİTESİ
67. NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ
68. KARABÜK ÜNİVERSİTESİ
69. KİLİS 7 ARALIK ÜNİVERSİTESİ
70. ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
71. ARTVİN ÇORUH ÜNİVERSİTESİ
72. BİTLİS EREN ÜNİVERSİTESİ
73. KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
74. OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
75. BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
76. MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ
77. ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ
78. BARTIN ÜNİVERSİTESİ
79. GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
80. HAKKARİ ÜNİVERSİTESİ
81. ŞIRNAK ÜNİVERSİTESİ
82. MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
83. YALOVA ÜNİVERSİTESİ
84. TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ
85. ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
86. BURSA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
87. İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
88. İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
89. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
90. ABDULLAH GÜL ÜNİVERSİTESİ
91. ERZURUM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
92. ADANA ALPARSLAN TÜRKER BİLİM VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
93. ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
94. SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
95. BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
96. İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
97. ALANYA ALAADDİN KEYKUBAT ÜNİVERSİTESİ
98. YÜKSEKÖĞRETİM KALİTE KURULU
99. ANKARA MÜZİK VE GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
100. İTÜNOVA TEKNOLOJİ A.Ş. (Şirket)

**ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER - B (5018 sayılı Kanuna Ekli II Sayılı Cetvel)
ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER**

1. SAVUNMA SANAYİİ BAŞKANLIĞI
2. ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU
3. ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ
4. ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
5. TÜRK DİL KURUMU
6. TÜRK TARİH KURUMU
7. TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
8. KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
9. DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
11. ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12. VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
13. TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
14. MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15. SİVİL HAVACILIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16. TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
17. TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ
18. TÜRK PATENT VE MARKA KURUMU
19. ULUSAL BOR ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
20. KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI
21. TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
22. GAP BÖLGE KALKINMA İDARESİ
23. ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI
24. KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
25. CEZA VE İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ İŞYURLARI KURUMU
26. YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
27. TÜRKİYE YAZMA ESERLER KURUMU BAŞKANLIĞI
28. DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
29. KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
30. DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
31. DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
32. TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
33. TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
34. TÜRKİYE İNSAN HAKLARI VE EŞİTLİK KURUMU
35. TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI
36. HAVA ALANI İŞLETME VE HAVACILIK ENDÜSTRİLERİ A.Ş. (HEAŞ) (Şirket)

**DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
(5018 sayılı Kanuna Ekli III Sayılı Cetvel)**

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

9. SERMAYE PİYASASI KURULU

SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI (5018 sayılı Kanuna Ekli IV Sayılı Cetvel)

1. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
2. TÜRKİYE İŞ KURUMU

İL ÖZEL İDARELERİ

1. AFYONKARAHİSAR İL ÖZEL İDARESİ
2. AKSARAY İL ÖZEL İDARESİ
3. AMASYA İL ÖZEL İDARESİ
4. BOLU İL ÖZEL İDARESİ
5. ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
6. ÇANKIRI İL ÖZEL İDARESİ
7. DÜZCE İL ÖZEL İDARESİ
8. ERZİNCAN İL ÖZEL İDARESİ
9. GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
10. KARABÜK İL ÖZEL İDARESİ
11. KARAMAN İL ÖZEL İDARESİ
12. KARS İL ÖZEL İDARESİ
13. KASTAMONU İL ÖZEL İDARESİ
14. KIRIKKALE İL ÖZEL İDARESİ
15. KIRŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
16. KÜTAHYA İL ÖZEL İDARESİ
17. NEVŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
18. NİĞDE İL ÖZEL İDARESİ
19. OSMANİYE İL ÖZEL İDARESİ
20. RİZE İL ÖZEL İDARESİ
21. SİNOP İL ÖZEL İDARESİ
22. SİVAS İL ÖZEL İDARESİ
23. UŞAK İL ÖZEL İDARESİ
24. YALOVA İL ÖZEL İDARESİ
25. ZONGULDAK İL ÖZEL İDARESİ

BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİLERİ

1. ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
2. ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
3. ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
4. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
5. BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
6. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
7. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
8. DİYARBAKIR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
9. ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
10. ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
11. GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
12. HATAY BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
13. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
14. İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
15. KAHRAMANMARAŞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

16. KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
17. KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
18. KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
19. MALATYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
20. MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
21. MARDİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
22. MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
23. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
24. ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
25. SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
26. SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
27. ŞANLIURFA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
28. TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
29. TRABZON BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
30. VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

BÜYÜKŞEHİR BAĞLI İDARELER

1. ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
2. ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
3. ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
4. AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
5. BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUSKİ)
6. DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
7. GAZİANTEP SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
8. İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
9. MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
10. MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

İL BELEDİYELERİ

1. BARTIN BELEDİYESİ
2. BİLECİK BELEDİYESİ
3. ÇANAKKALE BELEDİYESİ
4. ÇORUM BELEDİYESİ
5. EDİRNE BELEDİYESİ
6. GİRESUN BELEDİYESİ
7. HAKKARİ BELEDİYESİ
8. ISPARTA BELEDİYESİ
9. KARS BELEDİYESİ
10. KASTAMONU BELEDİYESİ
11. KIRŞEHİR BELEDİYESİ
12. KÜTAHYA BELEDİYESİ
13. NEVŞEHİR BELEDİYESİ
14. NİĞDE BELEDİYESİ
15. OSMANİYE BELEDİYESİ
16. RİZE BELEDİYESİ

17. SİNOP BELEDİYESİ
18. ŞIRNAK BELEDİYESİ
19. TUNCELİ BELEDİYESİ
20. YALOVA BELEDİYESİ

İLÇE BELEDİYELERİ

1. ADANA CEYHAN BELEDİYESİ
2. ADANA ÇUKUROVA BELEDİYESİ
3. ADANA İMAMOĞLU BELEDİYESİ
4. ADANA SARIÇAM BELEDİYESİ
5. ADIYAMAN ÇELİKHAN BELEDİYESİ
6. ADIYAMAN KAHTA BELEDİYESİ
7. AMASYA MERZİFON BELEDİYESİ
8. ANKARA AKYURT BELEDİYESİ
9. ANKARA ALTINDAĞ BELEDİYESİ
10. ANKARA AYAŞ BELEDİYESİ
11. ANKARA BEYPAZARI BELEDİYESİ
12. ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
13. ANKARA ÇUBUK BELEDİYESİ
14. ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
15. ANKARA GÖLBAŞI BELEDİYESİ
16. ANKARA KAHRAMANKAZAN BELEDİYESİ
17. ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
18. ANKARA KIZILCAHAMAM BELEDİYESİ
19. ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
20. ANKARA POLATLI BELEDİYESİ
21. ANKARA PURSAKLAR BELEDİYESİ
22. ANKARA SİNCAN BELEDİYESİ
23. ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
24. ANTALYA AKSU BELEDİYESİ
25. ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ
26. ANTALYA DÖŞEMEALTI BELEDİYESİ
27. ANTALYA KAŞ BELEDİYESİ
28. ANTALYA KEMER BELEDİYESİ
29. ANTALYA KEPEZ BELEDİYESİ
30. ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
31. ANTALYA MANAVGAT BELEDİYESİ
32. ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
33. ANTALYA SERİK BELEDİYESİ
34. AYDIN DİDİM BELEDİYESİ
35. AYDIN EFELER BELEDİYESİ
36. AYDIN KUŞADASI BELEDİYESİ
37. AYDIN SÖKE BELEDİYESİ
38. BALIKESİR AYVALIK BELEDİYESİ
39. BALIKESİR BANDIRMA BELEDİYESİ
40. BALIKESİR BURHANIYE BELEDİYESİ
41. BALIKESİR EDREMİT BELEDİYESİ
42. BALIKESİR ERDEK BELEDİYESİ
43. BATMAN GERCÜŞ BELEDİYESİ
44. BATMAN HASANKEYF BELEDİYESİ

45. BATMAN SASON BELEDİYESİ
46. BİNGÖL GENÇ BELEDİYESİ
47. BİTLİS AHLAT BELEDİYESİ
48. BİTLİS HIZAN BELEDİYESİ
49. BİTLİS TATVAN BELEDİYESİ
50. BURSA GÜRSU BELEDİYESİ
51. BURSA KESTEL BELEDİYESİ
52. BURSA MUDANYA BELEDİYESİ
53. BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
54. BURSA OSMANGAZİ BELEDİYESİ
55. DENİZLİ MERKEZEFENDİ BELEDİYESİ
56. DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ
57. ERZURUM YAKUTİYE BELEDİYESİ
58. ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİ
59. GİRESUN BULANCAK BELEDİYESİ
60. HAKKARİ YÜKSEKOVA BELEDİYESİ
61. HATAY ANTAKYA BELEDİYESİ
62. ISPARTA EĞİRDİR BELEDİYESİ
63. İSTANBUL ADALAR BELEDİYESİ
64. İSTANBUL ATAŞEHİR BELEDİYESİ
65. İSTANBUL AVCILAR BELEDİYESİ
66. İSTANBUL BAĞCILAR BELEDİYESİ
67. İSTANBUL BAHÇELİEVLER BELEDİYESİ
68. İSTANBUL BAŞAKŞEHİR BELEDİYESİ
69. İSTANBUL BAYRAMPAŞA BELEDİYESİ
70. İSTANBUL BEYKOZ BELEDİYESİ
71. İSTANBUL ÇATALCA BELEDİYESİ
72. İSTANBUL ESENYURT BELEDİYESİ
73. İSTANBUL EYÜPSULTAN BELEDİYESİ
74. İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
75. İSTANBUL SANCAKTEPE BELEDİYESİ
76. İSTANBUL SARIYER BELEDİYESİ
77. İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ
78. İSTANBUL ÜMRANİYE BELEDİYESİ
79. İSTANBUL ZEYTİNBURNU BELEDİYESİ
80. İZMİR BALÇOVA BELEDİYESİ
81. İZMİR BAYRAKLI BELEDİYESİ
82. İZMİR BORNOVA BELEDİYESİ
83. İZMİR ÇEŞME BELEDİYESİ
84. İZMİR DİKİLİ BELEDİYESİ
85. İZMİR GAZİEMİR BELEDİYESİ
86. İZMİR GÜZELBAHÇE BELEDİYESİ
87. İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
88. İZMİR KEMALPAŞA BELEDİYESİ
89. İZMİR KONAK BELEDİYESİ
90. İZMİR MENDERES BELEDİYESİ
91. İZMİR NARLIDERE BELEDİYESİ
92. İZMİR SEFERİHİSAR BELEDİYESİ
93. İZMİR SELÇUK BELEDİYESİ
94. İZMİR URLA BELEDİYESİ

95. KARAMAN ERMENEK BELEDİYESİ
96. KOCAELİ BAŞISKELE BELEDİYESİ
97. KOCAELİ DARICA BELEDİYESİ
98. KOCAELİ DERİNCE BELEDİYESİ
99. KOCAELİ GEBZE BELEDİYESİ
100. KOCAELİ KARAMÜRSEL BELEDİYESİ
101. KONYA KARATAY BELEDİYESİ
102. KONYA MERAM BELEDİYESİ
103. KONYA SELÇUKLU BELEDİYESİ
104. MALATYA BATTALGAZİ BELEDİYESİ
105. MANİSA ŞEHZADELER BELEDİYESİ
106. MANİSA YUNUSEMRE BELEDİYESİ
107. MARDİN KIZILTEPE BELEDİYESİ
108. MERSİN AKDENİZ BELEDİYESİ
109. MERSİN ERDEMLİ BELEDİYESİ
110. MERSİN MEZİTLİ BELEDİYESİ
111. MERSİN YENİŞEHİR BELEDİYESİ
112. MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ
113. MUĞLA DALAMAN BELEDİYESİ
114. MUĞLA DATÇA BELEDİYESİ
115. MUĞLA FETHİYE BELEDİYESİ
116. MUĞLA KÖYCEĞİZ BELEDİYESİ
117. MUĞLA MARMARİS BELEDİYESİ
118. NEVŞEHİR KOZAKLI BELEDİYESİ
119. ORDU ALTINORDU BELEDİYESİ
120. ORDU FATSA BELEDİYESİ
121. ORDU ÜNYE BELEDİYESİ
122. SAKARYA ADAPAZARI BELEDİYESİ
123. SAKARYA ARİFİYE BELEDİYESİ
124. SAKARYA ERENLER BELEDİYESİ
125. SAKARYA KARASU BELEDİYESİ
126. SAKARYA SAPANCA BELEDİYESİ
127. SAKARYA SERDİVAN BELEDİYESİ
128. SAMSUN ATAKUM BELEDİYESİ
129. SİİRT ŞİRVAN BELEDİYESİ
130. ŞANLIURFA EYYÜBİYE BELEDİYESİ
131. ŞANLIURFA HALİLİYE BELEDİYESİ
132. ŞIRNAK CİZRE BELEDİYESİ
133. TRABZON ORTAHİSAR BELEDİYESİ
134. VAN BAŞKALE BELEDİYESİ
135. VAN ÇALDIRAN BELEDİYESİ
136. VAN ÖZALP BELEDİYESİ
137. ZONGULDAK KARADENİZ EREĞLİ BELEDİYESİ
138. ZONGULDAK KOZLU BELEDİYESİ

MAHALLİ İDARE ŞİRKETLERİ VE BİRLİKLERİ

1. BALÇOVA TERMAL TURİZM VE OTELCİLİK TİC. A.Ş.
2. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ BELBİM A.Ş. -ELEKTRONİK PARA VE ÖDEME HİZMETLERİ A.Ş.
3. İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ İ.ENERJİ A.Ş.-İSTANBUL ENERJİ SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
4. İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ KENT-YOL A.Ş.
5. VİLAYETLER TURİZM VE TİCARET A.Ş.
6. TARİHİ KENTLER BİRLİĞİ
7. VİLAYETLER BİRLİĞİ

YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI

1. ANKARA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
2. ANTALYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
3. BALIKESİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
4. BURSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
5. ERZURUM VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
6. ESKİŞEHİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
7. HATAY VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
8. İSTANBUL VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
9. İZMİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
10. KAHRAMANMARAŞ VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
11. MANİSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
12. MERSİN VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
13. ŞANLIURFA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI

DİĞER KAMU İDARELERİ

1. MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI AKARYAKIT İKMAL VE NATO POL TESİSLERİ İŞLETME BAŞKANLIĞI
2. ÖZEL İDARELER VE BELEDİYELER KEFALET SANDIĞI BAŞKANLIĞI
3. SPOR-TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
4. TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU
5. TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
6. TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
7. YATIRIM OFİSİ BAŞKANLIĞI
8. YATIRIMCI TAZMİN MERKEZİ

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

BULGU BAŞLIĞI	2015	2016	2017	2018
Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular				
İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme	X	X	X	X
• İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X
• Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler	X	X	X	X
• İç Denetime İlişkin Tespitler	X	X	X	X
• İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Tespitler	X	X	X	X
Taşınmazlarla İlgili Tespitler	X	X	X	X
• Taşınmazların Fiili Envanter Çalışmalarının Tamamlanmaması	X	X	X	X
• Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	X	X	X	X
• Taşınmazların Tescil İşlemlerine İlişkin Hatalı Uygulamalar	X			
- Hazineye Ait Taşınmazların Genel Bütçeli Kamu İdareleri Adına Tescil Edilmesi	X			
- Yurtdışında Türkiye Cumhuriyeti Devleti Adına Edinilen Taşınmazların Kayıtlara Alınmaması	X			
• Hazineye Ait Taşınmazların Tahsis İşlemlerine İlişkin Hatalı Uygulamalar	X			
- Tahsise Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi	X	X	X	X
- Hazineye Ait Taşınmazların Kamu İdareleri Tarafından Maliye Bakanlığının İzni Olmaksızın Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilmesi	X		X	
• Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi		X	X	X
• Belediye ve Üniversitelerin Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Mevzuata Aykırı Olarak Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi		X	X	
• İrtifak Hakkı Tesisine İlişkin Tespit Edilen Hususlar			X	
• Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması			X	X

• Hazine Taşınmazlarının İşgalli Kullandırılması		X		
Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Durumunun Değerlendirilmesi	X	X	X	X
Gelir Tahakkuk ve Tahsilatına İlişkin Tespitler	X	X	X	X
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	X	X	X	X
Mahsup Dönemine Aktarılan Avansların Zamanında Kapatılmaması	X	X		
5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Uygulamalar	X	X		
• Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kamu İdaresi Bütçesinden Karşılanması	X	X		
- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Çalışanlarının Sağlık Hizmeti Giderlerinin Fon Bütçesinden Karşılanması	X	X	X	
- T.C. Merkez Bankası Çalışanlarının Sağlık Hizmeti Giderlerinin Banka Bütçesinden Karşılanması	X	X		
• Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Tarafından 5510 Sayılı Kanun'un 60'ıncı Maddesinin Birinci Fıkrasının (c) Bendi Kapsamından Çıkanlar İçin Genel Sağlık Sigortası Primi Ödenmesi	X	X		
Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenen Maddi Duran Varlıkların Geçici Kabul İşlemi Yapıldığı Halde İlgili Varlık Hesaplarına Aktarılmaması	X	X		
Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilmesindeki Zorluklar	X			X
4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 21'inci Maddesinde Öngörülen Şartlar Oluşmadığı Halde Pazarlık Usulü ile İhaleye Çıkılması	X			
Mali Konuları İçeren Yönetmeliklerin Sayıştayın Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması	X	X	X	X
Mali Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi		X	X	X
Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi		X	X	X
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Yapılmaması		X	X	X
Taşınırıların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler			X	X
Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne Aykırı Uygulamalar			X	

• Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması			X	
• Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması			X	
Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi			X	X
Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödeneğin Giderleştirilmesi			X	
Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yapılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler			X	
Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler			X	X
Mali Tablolarda Dipnotlara Yer Verilmemesi		X		
Mali Tabloların, Üst Yöneticinin Sorumluluğu Altında Bulunan Kaynakların Tamamını İçerecek Şekilde Hazırlanamaması				X
Kamu İdarelerinde Satın Alma ve Sözleşme Süreçlerine İlişkin Tespitler				X
• Kamu İdareleri Tarafından Yapılan İhalelerde Rekabeti Sınırlayıcı Hususların Bulunması				X
• Fiyat Farkı Ödemeleri ile İş Artışları Neticesinde Alınması Gereken Ek Kesin Teminatların Alınmaması				X
Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması				X
Kurum Bütçesinden Ödenen Çeşitli Ceza, Faiz, Tazminat ve Benzeri Ödemelere İlişkin Sorumlu Kişilere Rücu Edilmemesi				X
Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçilerin Kadroya Alınması Sürecine İlişkin Tespitler				X
İşletme Hakkının Devri Niteliğindeki Kiralamalarda KDV Alınmaması				X
Yabancı Menşeli Araç Kiralanması				X
Genel Bütçeli Kamu idarelerine İlişkin Konular				
At Yarışları Düzenleme Hakkının Devrine İlişkin Tespit	X			
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Hükümlerine Aykırı Olarak Genel Bütçe Kapsamındaki Bazı Kamu İdarelerinin Kullanımlarında Özel Hesaplar Bulunması	X	X	X	X
• Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Tarafından Kullanılan Özel Hesaplar	X	X		
• Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Kullanılan Özel Hesaplar	X			

• Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Tarafından Kullanılan Özel Hesap	X	X		
• Gümrük ve Ticaret Bakanlığı-Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Tarafından Kullanılan Özel Hesap	X			
Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgelerinin Düzenlenmesi Sürecindeki Mevzuata Aykırılıklar Nedeniyle Hazinesinin Gelir Kaybına Uğraması	X			
Ücretlerin Birleştirilerek Vergilendirilmesi Gerekirken Ayrı Ayrı Vergilendirilmesi Nedeniyle Vergi Kaybına Neden Olunması	X			
Kamu İdareleri Tarafından Kullanılan Muhasebe Programlarına İlişkin Tespitler	X			
• İl Özel İdareleri Tarafından Kullanılan e-İçişleri Sistemi Bütçe ve Muhasebe Modülüne İlişkin Tespit	X	X		
• Savunma Sanayi Destekleme Fonu Tarafından Kullanılan Muhasebe Programına İlişkin Tespit	X			
Avrupa Birliği Fonlarının Kullanımı Sebebiyle Doğacak Yükümlülüklerin Hazine Müsteşarlığının Mali Tablo ve Dipnotlarında Yer Almaması		X		
Valiliklerde Görevli Aynı Unvanlı Müdürlere Farklı Ek Gösterge Rakamlarının Uygulanması		X		
Madenler ile Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sulardan Elde Edilecek Gelirler Karşılığı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bütçesine Konulan Ödenğin Mahalli Müşterek İhtiyaçlar İçin Kullanılmak Üzere İçişleri Bakanlığı Bütçesine Aktarılmaması		X		
Taşınmazlara İlişkin Tespitler			X	
• Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması			X	X
Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütülmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması			X	X
161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması			X	X
Serbest Bölgelerde İthalatçı Firmaların Faaliyet Göstermesi			X	
Atık Motor Yağlarının Ekonomik Olarak Değerlendirilememesi			X	
Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Mevcut Mevzuatın Uygulamadaki Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması			X	X

KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması				X
Özel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular				
Fiilen Atıl Durumda Bulunan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitülere İlişkin Tespit	X	X	X	
Muhasebe Sistemi Dışında Banka Hesabı Açılması	X	X	X	X
Üniversitelere Tahsis Edilen Hazine Taşınmazlarının Üniversite Mali Tablolarında Yer Almaması	X	X	X	
Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinde Gelirlerinin Giderlerini Karşılایamaması ve İşletmelerin Mali Yapılarının Bozulmuş Olması	X	X	X	X
Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması		X	X	X
Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar		X	X	X
Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Desteklerine İlişkin Tespitler		X	X	
<ul style="list-style-type: none"> TÜBİTAK Projelerinde Kullanılan Transfer Takip Sisteminin Ön Ödemelerde Kontrol İçin Yeterli Olmaması 			X	
<ul style="list-style-type: none"> TÜBİTAK Projeleri Kapsamında Üniversite Hesaplarına Aktarılan Kurum Hisselerinin Bakiye Tutarının Kullanımı için Öngörülen Sürenin Kısa Olması 		X	X	
<ul style="list-style-type: none"> Projeler Kapsamında Alınan Taşınırlara İlişkin İşlemlerde Taşınır Mal Yönetmeliği Hükümlerine Uyulmaması 		X		
Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler			X	
Yabancı Uyruklu Öğrenci Kabulüne İlişkin Sınavlardan Elde Edilen Gelirlerin Üniversite Bütçelerine Gelir Kaydedilmemesi			X	
Sürekli Eğitim Merkezlerince İşbirliği Protokolleri Yapılan Firmaların Milli Eğitim Bakanlığı İzninin Bulunmaması			X	X
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması			X	
Kendisine Ait Özel Muayenehanesi Olan, Özel Muayene Hizmetlerini Mesai Saatleri İçerisinde Sunan veya Döner Sermaye ile Herhangi Bir Anlaşma Yapmaksızın Özel Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Öğretim Üyelerinin Bulunması			X	
Üniversitelerde Kullanılan Say2000i Bilişim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması		X		
Akademik Teşvik Ödeneği ve Bu Ödeneğin Hesaplanıp Ödenmesine İlişkin Tespitler				

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara İlişkin Konular				
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar		X	X	
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Tarafından Verilen İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi			X	
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Gelirlerinin Takibi ile Oluşan Gelir Fazlalarının Genel Bütçeye Aktarılmasında Sorunlar Yaşanması		X		
Sosyal Güvenlik Kurumlarına İlişkin Konular				
Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X
Ek Karşılık Primlerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	
Fiilen Askerlik Hizmeti Yapılan Süre İçinde Kişiler Adına Hizmet Bildiriminde Bulunulması	X			
Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması		X	X	X
Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi			X	
Türkiye İş Kurumunun Alacakların Takibinde Kullandığı Bilişim Sistemi ile Muhasebe Sistemi Arasında Uyumsuzluk Bulunması		X		
Hazine ve Maliye Bakanlığında Yapılan Tahsilatların Emanetler Hesabında Bekletilmesi				X
Mahalli İdarelere İlişkin Konular				
Belediye Gelirlerine İlişkin Tespitler	X	X		
<ul style="list-style-type: none"> 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerinin Tahakkuk ve Tahsil Edilmemesi 	X	X	X	X
Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler			X	X
<ul style="list-style-type: none"> Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde İlgili Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması 			X	X
<ul style="list-style-type: none"> Belediyelerde Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler 	X	X	X	
<ul style="list-style-type: none"> Kamulaştırılan Taşınmazın Kamulaştırma Bedeli ile Emlak Vergisi Tarhına Esas Vergi Değeri Arasındaki Farktan Cezalı Ek Emlak Vergisi Alınması 			X	
<ul style="list-style-type: none"> Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması 		X	X	X

• Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X	X
• Gecekondu Fonu Gelirlerinin Bütçe Dışında Tutulması		X	X	X
Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkı Verilen Şirketlerden Bedel Alınmaması	X	X	X	X
Devlet Memurlarına Yiyecek Yardımı Yapılması Konusunda Mevzuata Aykırı Uygulamaların Bulunması	X			
Sayıştay Denetim Raporlarının Belediye Meclisinde Görüşülmemesi	X			
Sosyal Denge Tavanını Aşan Ödemeler	X	X	X	X
Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X	X
• Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerine İlişkin hatalı Uygulamalar	X	X	X	X
• Belediye Taşınmazlarının Kiralanmasında 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Hükümlerine Uyulmaması	X	X	X	
• Belediyeler Tarafından Kiraya Verilen Taşınmazların Kira Süresi Sonunda Yeniden İhale Düzenlenmeden Aynı Kişilere Kiraya Verilmesi	X	X	X	X
• Belediye Taşınmazlarının İhalesiz Kiraya Verilmesi	X	X	X	X
• Belediye Gayrimenkulleri İçin Ecrimisil Uygulamasının Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	X	X	X	X
• Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X	X
• İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması			X	X
• Belediyelere Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması			X	X
• İmar Planında Park Alanı Olarak Tespit Edilen Yerlerin Ticari Amaçla Kullanılması				X
Belediyeler Tarafından Kullanılan Muhasebe Programlarına İlişkin Tespitler	X			
İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının Kullanımının Hatalı Olması	X	X	X	X
Otopark Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar	X	X	X	X
• Otopark Hesabında Toplanan Bedellerin Amacı Dışında Kullanılması ve Büyükşehir Belediyelerinin Otopark Hesabına Aktarılmaması	X	X	X	X

• Otopark Yerlerinin İşletilmesinden Dolayı Aktarılması Gereken Payların Aktarılmaması	X	X	X	X
• Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi			X	X
Belediyeler Tarafından Hibe Yoluyla Devir Alınan Şirketler İçin Bakanlar Kurulundan İzin Alınmaması	X			
Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması		X	X	X
Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi		X	X	X
Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite Uyulmaması		X	X	X
Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler		X	X	X
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması			X	X
Evsel Katı Atık Hizmetlerine İlişkin Ücret Tarifelerinin Belirlenmemesi ve Bu Ücretlerin Takip ve Tahsilinin Yapılmaması			X	
Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması			X	X
İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Mali Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi			X	X
4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması Sonucu Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları			X	X
Mikro Kredi Verilmesine Dair Mevzuattaki Eksiklikler ile Bu Kapsamda Aktarılan Kaynakların Doğru Muhasebeleştirilmemesi, Takip ve Tahsilinin Yapılmaması			X	
Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarında Açılış Bilançosuna İlişkin Kaydın Gerçeği Yansıtılmaması			X	
İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması			X	X
Belediye Gelir Tarifelerinin Değiştirilmemesi Nedeniyle Bazı Gelirlerin Ekonomik Değerini Yitirmesi		X		X

Çevre Temizlik Vergisinden Alınan Payların Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X		X
Büyükşehir Bağlı İdarelerinin Kesin Hesaplarında Oluşan Gelir Fazlalığının Büyükşehir Belediyesine Aktarılmasında Sorunlar Yaşanması		X		
İl Özel İdareleri Tarafından Kullanılan e-İçişleri Sisteminin Faaliyet Sonuçlarını Hatalı Raporlaması		X		
Asansör Periyodik Kontrol Ücretlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler				X
İller Bankası Tarafından Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Gönderilen Payın Hatalı Hesaplanması				X
İller Bankasından Alınan Kredilerin Mali Tablolarda Yer Almaması ve/veya Eksik Yer Alması				X
Personel Giderlerinin Mevzuatta Belirlenen Sınırların Üzerinde Olması				X
Mahalli İdare ve Bağlı Kuruluşlarının Kanunen Muaf Olmalarına Rağmen Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Ödemeleri				X
İndirim Konusu Yapılması Gereken İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılmaması				X
Jeotermal Kaynaklar ile Doğal Mineralli Suları Kullanan Otel ve Tesislerden Alınması Gereken İdare Paylarına İlişkin Tespitler				X
Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme				
Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X	X
Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X	X
Veri Kayıt Sistemlerinin Değerlendirilmesi	X	X	X	X
Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X	X
Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği			X	
Mevzuat Değişikliği Önerileri				
Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezleri ile İlgili İkincil Mevzuat Düzenlemesi Yapılmaması				X
Otobüs ve Tramvay İşletmeciliğine İlişkin Mevzuat Hükümleri Arasında Yetki Karmaşası Bulunması				X