

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2017 YILI

DIŞ DENETİM GENEL

DEĞERLENDİRME RAPORU

EYLÜL – 2018



www.sayistay.gov.tr



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

2017 YILI

DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME

RAPORU

Eylül 2018

2017 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

1. GENEL ÇERÇEVE.....	1
2. STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME.....	7
2.1. Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler.....	7
2.2. Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler.....	7
2.3. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesine Yönelik Tespitler.....	8
2.4. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler.....	9
2.4.1. İç Kontrol Güvence Beyanlarında Sayıştay Denetim Raporları Tamamlanmadan Bu Raporlara Dayanılarak Güvence Verildiğinin Beyan Edilmesi.....	9
2.4.2. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine İlişkin Diğer Tespitler.....	9
2.5. Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği.....	10
3. KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN GENEL KONULAR.....	13
3.1. İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme.....	13
3.1.1. İç Kontrol Yapılandırma Çalışmalarına İlişkin Tespitler.....	13
3.1.2. Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler.....	14
3.1.3. İç Denetime İlişkin Tespitler.....	14
3.2. Kamu İdarelerinin Mali Raporlarının Döner Sermaye İşletmelerini de Kapsayacak Şekilde Üretilmemesi.....	15
3.3. Gelir Tahakkuk ve Tahsilatı Süreçlerinde Kurumlar Arası Koordinasyon Eksikliği Nedeniyle Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tespitler.....	16
3.4. Taşınmazlarla İlgili Tespitler.....	18
3.4.1. Taşınmazların Fiili Envanter Çalışmalarının Tamamlanmamış Olması	18
3.4.2. Taşınmazların Cins Tashihi İşlemlerinin Tamamlanamamış Olması	18
3.4.3. Tahsise Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi.....	19
3.4.4. İrtifak Hakkı Tesisine İlişkin Tespit Edilen Hususlar.....	19
3.4.5. Taşınmazların İhale Düzenlenmeden Kiraya Verilmesi.....	20
3.4.6. Taşınmazların Kiralanmasında Sözleşme Yükümlülüğünü Yerine Getirmeyen Kiracılara İlişkin Gerekli İşlemlerin Yapılmaması.....	20
3.4.7. Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi.....	21
3.4.8. Belediye ve Üniversitelerin Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Mevzuata Aykırı Olarak Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi.....	22
3.5. Taşınmazların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler.....	22
3.6. Mali Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi.....	24
3.7. Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi.....	24

3.8. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	25
3.9. Kamu İdaresi Adına Açılmış Bazı Banka Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarında Yer Almaması.....	25
3.10. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Yapılmaması.....	26
3.11. Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması.....	26
3.12. Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne Aykırı Uygulamalar	27
3.12.1. Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması.....	27
3.12.2. Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması.....	28
3.13. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Çalışanlarının Sağlık Hizmeti Giderlerinin 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Olarak Fon Bütçesinden Karşılanması	29
3.14. Enerji Müsaadesi Alınabilmesi İçin Kamu İdareleri Tarafından Karşılanan Yatırım Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi	30
3.15. Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödenenin Giderleştirilmesi.....	30
3.16. Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler.....	31
3.17. Kişilerden Alacaklar Hesabına İlişkin Tespitler.....	32
3.18. Mali Konularda Düzenlenecek Yönetmelikler ile Yönetmelik Niteliğindeki Düzenleyici İşlemlerin Sayıştayın İstişari Görüşü Alınmadan Yürürlüğe Konulması.....	33
4. GENEL BÜTÇELİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR.....	35
4.1. Taşınmazlara İlişkin Tespitler	35
4.1.1. Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması.....	35
4.1.2. Hazineye Ait Taşınmazların Kamu İdareleri Tarafından Maliye Bakanlığının İzni Olmaksızın Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilmesi	36
4.2. Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütülmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması	37
4.3. 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşınması.....	38
4.4. Serbest Bölgelerde İthalatçı Firmaların Faaliyet Göstermesi	39
4.5. Atık Motor Yağlarının Ekonomik Olarak Değerlendirilememesi	39
4.6. Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Mevcut Mevzuatın Uygulamadaki Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması	40
5. ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR.....	43
5.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler	43

5.2. Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması	44
5.3. Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar	45
5.4. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Desteklerine İlişkin Tespitler	46
5.4.1. TÜBİTAK Projelerinde Kullanılan Transfer Takip Sisteminin Ön Ödemelerde Kontrol İçin Yeterli Olmaması	46
5.4.2. TÜBİTAK Projeleri Kapsamında Üniversite Hesaplarına Aktarılan Kurum Hisselerinin Bakiye Tutarının Kullanımı İçin Öngörülen Sürenin Kısa Olması	47
5.5. Yabancı Uyruklu Öğrenci Kabulüne İlişkin Sınavlardan Elde Edilen Gelirlerin Üniversite Bütçelerine Gelir Kaydedilmemesi	47
5.6. Sürekli Eğitim Merkezlerince İşbirliği Protokolleri Yapılan Firmaların Milli Eğitim Bakanlığı İzininin Bulunmaması	48
5.7. Fiilen Atıl Durumda Olan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitüler Bulunması ve Buralarda Akademik ve İdari Personel İstihdam Edilmesi	49
5.8. Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Gelirlerinin Giderlerini Karşılایamaması	49
5.9. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması	51
5.10. 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	52
6. DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLARA İLİŞKİN KONULAR... 55	
6.1. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar	55
6.2. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Tarafından Verilen İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi	56
7. SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA İLİŞKİN KONULAR	59
7.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması	59
7.2. Faturalı Alacakların Süresi İçerisinde Tahsil Edilmemesi	60
7.3. Ek Karşılık Primlerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	60
7.4. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi	61
8. MAHALLİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR	63
8.1. Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsil Edilmemesi	63
8.2. Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler	64
8.2.1. Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde İlgili Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	64

8.2.2. Belediyelerde Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler	65
8.2.2.1. Kamulaştırılan Taşınmazın Kamulaştırma Bedeli ile Emlak Vergisi Tarhına Esas Vergi Değeri Arasındaki Farktan Cezalı Ek Emlak Vergisi Alınması... 65	
8.2.2.2. Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması	66
8.3. Belediyelerde Gelir Tahsilat Oranlarının Düşük Olması.....	67
8.4. Eysel Katı Atık Hizmetlerine İlişkin Ücret Tarifelerinin Belirlenmemesi ve Bu Ücretlerin Takip ve Tahsilinin Yapılmaması	67
8.5. Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler	68
8.5.1. Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi	68
8.5.2. Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler.....	68
8.6. Gecekondu Kanunu Gereğince Oluşturulan Fon Gelirlerinin Amacı Dışında Kullanılması ve Takip ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması	69
8.7. Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	70
8.8. Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkının İhale Düzenlenmeksizin ve Gelir Elde Edilmeksizin Şirketlere Devredilmesi.....	70
8.9. Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi	71
8.10. Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite Uyulmaması	72
8.11. İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması.....	72
8.12. Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	73
8.12.1. Belediye Taşınmazlarının Kiralanmasında 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Hükümlerine Uyulmaması	73
8.12.1.1. Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil ve İşgaliye Karşılığında Kiraya Verilmesi ve Bu Uygulamanın Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	73
8.12.1.2. Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	74
8.12.2. İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması.....	75
8.12.3. Belediyelere Bağlılanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması	76
8.12.4. Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	76
8.13. Sosyal Denge Sözleşmelerinde Mevzuata Aykırı Hususlara Yer Verilmesi... 76	

8.14. Ticari, Sınai, Zirai ve Mesleki Nitelikte Olmayan İşlemlere İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılması	77
8.15. Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Paylarının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması	78
8.16. Belediyeler Tarafından Tahsil Edilen Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunması Katkı Payının İlgili İdarelere Aktarılmaması	78
8.17. İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Mali Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi.....	79
8.18. 4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullandırılmaması Sonucu Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları	79
8.19. Mikro Kredi Verilmesine Dair Mevzuattaki Eksiklikler ile Bu Kapsamda Aktarılan Kaynakların Doğru Muhasebeleştirilmemesi, Takip ve Tahsilinin Yapılmaması	80
8.20. Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarında Açılış Bilançosuna İlişkin Kaydın Gerçeği Yansıtmaması.....	81
8.21. Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler.....	82
8.22. İl Özel İdareleri Bütçelerinden Köylere Hizmet Götürme Birliklerine Mevzuatta Bulunmayan ve Projeye Dayanmayan İşler İçin Aktarmalar Yapılması.....	82
EK 1: 2017 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ.....	85
EK 2: YILLAR İTİBARIYLA DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORLARINDA YER ALAN BULGULARA İLİŞKİN İZLEME CETVELİ.....	97

1. GENEL ÇERÇEVE

Kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma 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, kamu harcamalarında iç ve dış denetime ilişkin düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile düzenlenen kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi denetimdir. Sayıştayın dış denetim organı olarak yetkilendirildiği 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.

SAYIŞTAY DENETİMİ

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 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.

DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORUNUN AMACI VE KAPSAMI

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 6085 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi hükmü gereğince kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarında önemli görülen veya genellik arz eden konuları, 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 yüksek 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 maddesi uyarınca ayrıca genel rapor düzenlenmesi öngörüldüğünden, kamu işletmeleri denetim raporlarında yer alan bulgular bu Raporun kapsamı dışında tutulmuştur.

DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME RAPORUNUN HAZIRLANMA YÖNTEMİ VE İÇERİĞİ

2017 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmuş olduğu altıncı 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.

2017 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen denetimler sonucunda denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması önerilen konular önemlilik, genellik arz etme, Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri ve denetim sürecinin başında kamu idareleri itibarıyla tespit edilmiş olan ortak prosedürler çerçevesinde değerlendirilerek rapor taslağı hazırlanmış ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak Rapora son şekli verilmiştir.

Raporda önce genel çerçeve izah edilmiş; ikinci kısımda stratejik planlama ve performans yönetim sistemine ilişkin genel değerlendirmelerde bulunulduktan sonra üçüncü kısımda kamu idarelerine ilişkin genel konulara, dördüncü kısımda genel bütçeli kamu idarelerine ilişkin konulara, beşinci kısımda özel bütçeli idarelere ilişkin konulara, altıncı kısımda düzenleyici ve denetleyici kurumlara ilişkin konulara, yedinci kısımda sosyal güvenlik kurumlarına ilişkin konulara, sekizinci kısımda mahalli idarelere ilişkin konulara, ekinde ise 2017 yılında denetim raporu düzenlenen kamu idareleri listesine ve yıllar itibarıyla Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporlarında yer alan bulgulara ilişkin izleme cetveline yer verilmiştir.

2017 YILI DENETİMLERİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2017 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, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikâyetler, geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu kararı ile hazırlanmıştır.

Söz konusu Kurul kararı ile yürürlüğe girmiş olan Denetim Programının yürütülmesinde, denetim döneminin başında önceki yıllar bulguları ve riskli alanlar dikkate alınarak mahalli idareler ve üniversiteler için tespit edilmiş olan ortak denetim prosedürleri ile kamu idarelerinin personel ve yatırım harcamalarına ilişkin gerçekleştirilen veri analizi çalışmalarının sonuçlarından yararlanılmıştır.

2017 yılı Denetim Programı dâhilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi genel yönetim kapsamında; 45 genel bütçeli idare, 128 özel bütçeli idare, 10 düzenleyici ve denetleyici kurum, 27 il özel idaresi, 30 büyükşehir belediyesi, 22 büyükşehir bağlı idaresi, 24 il belediyesi, 98 ilçe belediyesi, 6 mahalli idare şirketi, 3 diğer mahalli idare, 11 yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı (YİKOB), 2 sosyal güvenlik kurumu ile 5018 sayılı Kanun kapsamında olmayan ancak Sayıştay denetimine tabi bulunan 10 diğer kamu idaresi olmak üzere Ek'te listesine yer verilen toplam 416 kamu idaresinde denetim gerçekleştirilerek Sayıştay denetim raporu düzenlenmiştir. Denetim Programı kapsamında ayrıca 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 4'üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereğince 75 adet kamu işletmesi denetlenmiş olup raporlama süreci devam etmektedir.

Bu raporlardan, 183'ü merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2'si sosyal güvenlik kurumlarına, 10'u diğer kamu idarelerine ve 73'ü kamu iktisadi teşebbüslerine ait olmak üzere toplam 268 adedi Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulanlar dışında kalan 223 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 itibariyle sayısal olarak aşağıda sunulmuştur.

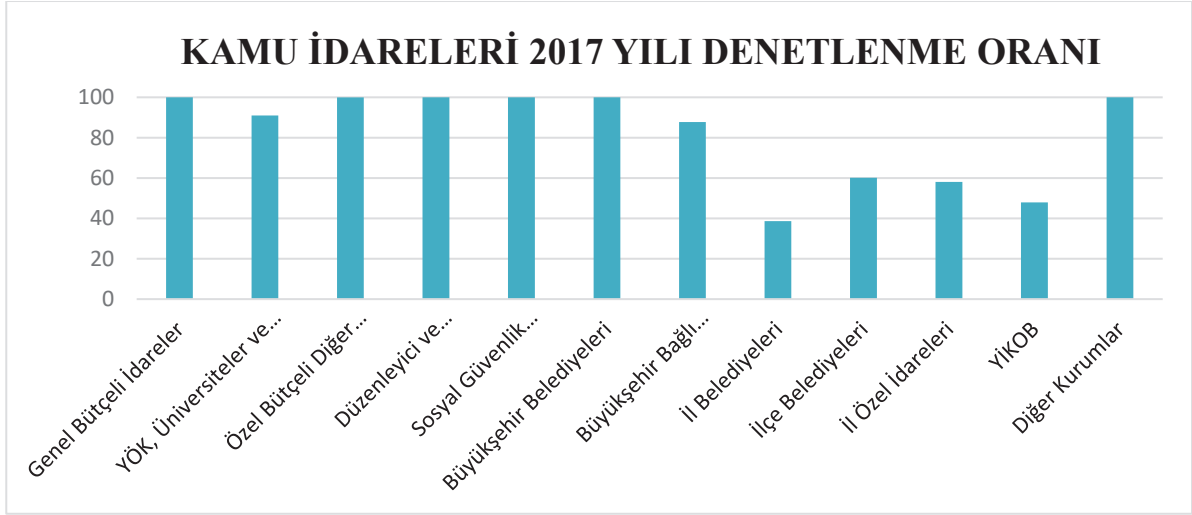
YILLAR İTİBARIYLA SAYIŞTAY DENETİM RAPOR SAYILARI						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Genel Bütçeli İdareler	42	43	43	45	44	45
Özel Bütçeli İdareler	88	97	147	147	111	128
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	8	9	9	9	10
Sosyal Güvenlik Kurumları	2	2	2	2	2	2
Diğer Kamu İdareleri	6	7	7	8	8	10
Kamu İşletmeleri	97	91	76	75	73	73*
TBMM'YE VE İLGİLİ KAMU İDARESİNE SUNULAN RAPOR SAYISI	243	248	284	286	247	268
İl Özel İdareleri	64	78	51	51	31	27
Büyükşehir Belediyeleri	16	16	30	30	30	30
Büyükşehir Bağlı İdareleri	14	18	19	33	16	22
İl Belediyeleri	61	62	51	51	35	24
İlçe Belediyeleri	41	43	88	104	55	98
Mahalli İdare Şirketleri	-	-	28	39	3	6
Kalkınma Ajansları	16	26	7	26	-	-**
YİKOB	-	-	-	-	-	11
Diğer Mahalli İdare	-	-	-	-	1	3
Kamu İşletmeleri	-	-	-	-	2	2
İLGİLİ KAMU İDARESİNE SUNULAN RAPOR SAYISI	212	243	274	334	173	223
GENEL TOPLAM	455	491	558	620	420	491***

* 2017 yılı KİT denetimlerine ilişkin raporlama süreci devam etmektedir.

** 2017 yılı denetim programında kalkınma ajansları ile ilgili olarak sadece genel rapor hazırlanması öngörülmüştür.

***2017 yılında 97 kamu idaresi için düzenlenen performans denetimi raporu, KİT raporları hariç ilgili kamu idaresi raporları ile birleştirilerek yayımlanacaktır.

2017 yılında yürütülen denetimler sonucunda, bütçe büyüklükleri itibarıyla aşağıdaki grafikte görüldüğü üzere genel bütçeli idareler %100, yükseköğretim kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri %91, özel bütçeli diğer idareler %99, düzenleyici ve denetleyici kurumlar %100, sosyal güvenlik kurumları %100, büyükşehir belediyeleri %100, büyükşehir bağlı idaresi %88, il belediyeleri %39, ilçe belediyeleri %60, il özel idareleri %58, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları %48 ve diğer kurumlar %100 oranında denetlenmiştir.



2017 yılında yapılan bu 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 cetvel, 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 2017 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 ettirilmektedir.

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu ile Sayıştay, yürüttüğü bağımsız ve tarafsız denetimler ile adına denetim yaptığı Türkiye Büyük Millet Meclisine, bütçe hakkının kullanılabilmesi için kamu idarelerinin mali durum ve faaliyetleri hakkında yeterli ve güvenilir bilgi ile öneriler sunmayı, kamu idarelerine yol gösterici olmayı ve kamuoyunu bilgilendirmeyi hedeflemektedir.

2. STRATEJİK PLANLAMA VE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME

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, mahalli idare meclislerine ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır.

2017 yılında gerçekleştirilen denetimler sonucunda, bazı kamu idarelerinde stratejik planlama ve performans yönetim sistemine ilişkin olarak aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır.

2.1. 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, stratejik planlarında faaliyet maliyetleri tablosuna ve/veya stratejilere yer vermedikleri, stratejik planların bütçe ile ilişkisini kurmadıkları ve bazı başlık içeriklerini de ilgili Yönetmelik hükümlerine uygun hazırlamadıkları tespit edilmiştir.

2.2. 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 idarelerinin 5018 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi gereği bütçelerinde yer vermeleri gereken performans göstergelerine yalnızca performans programında yer verdikleri 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, “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 tespit ettikleri, 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.

2.3. 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 gerçekleşme durumu bilgilerine performans bilgileri başlığı altında yer vermeleri gerekmektedir. Ancak denetimler sonucunda 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

yaparken 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.

2.4. Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler

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

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 değildir ve söz konusu beyandaki ifade tarih itibarıyla gerçek durumu yansıtmamaktadır.

2.4.2. 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 Sayıştaya göndermedikleri tespit edilmiştir.
- "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" ile hazırlanacak idare faaliyet raporlarının içeriği başlıklar olarak belirlenmiştir. Denetimler sonucunda 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. Denetimler sonucunda 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 kurulamadığı 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. Denetimler sonucunda faaliyet raporlarında, performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmediği görülmüştür.

2.5. Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği

Stratejik yönetime ilişkin “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar”, “Stratejik Planlama Kılavuzu”, “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik”, “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” ile “Performans Programı Hazırlama Rehberi” gibi düzenleyici mevzuat hükümleri, Sayıştay denetim raporlarında yer alan hususların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkân sağlayacak mahiyette değildir. Sayıştay denetim raporlarında yer verilen hususların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu

belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkân sağlayan düzenlemelerin ilgili kurumlar tarafından yapılması önem arz etmektedir.

3. KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN GENEL KONULAR

3.1. İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme

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

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemi, uluslararası standartlara uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda kamu idareleri genelinde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak yürürlüğe konulan mevzuat hükümleri ile iç kontrol sistemi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin olarak tespit edilen hususlara aşağıda yer verilmiştir.

3.1.1. 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.

Denetimler sonucunda,

- Kamu idarelerinin bir kısmında iç kontrol sisteminin mevzuata uygun şekilde kurulmadığı ve etkin bir şekilde işletilmediği,
- Kamu idarelerinin bir kısmında 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,

- Bazı üniversitelere ait uyum eylem planlarında üniversiteye bağlı döner sermaye müdürlüklerinde iç kontrol sistemi kurulmasına ilişkin eylemlere yer verilmediği,
- İç kontrol sisteminin yıllık olarak değerlendirilmesinin yapılmadığı ve üst yöneticiye raporlanmadığı tespit edilmiştir.

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

Denetimler sonucunda, bazı kamu idarelerinde ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, 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.

3.1.3. 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.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise;

- Yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı ve
- İç 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.

3.2. Kamu İdarelerinin Mali Raporlarının Döner Sermaye İşletmelerini de Kapsayacak Şekilde Üretilmemesi

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 12'nci maddesinde ise bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı ve kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 13'üncü maddesinde ise 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 belirtilmiştir.

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 tasfiye edilerek bağlı buldukları kamu idarelerinin bütçeleri içine alınması öngörülmüş iken, anılan maddede yapılan değişiklikle bundan vazgeçilerek 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.

3.3. Gelir Tahakkuk ve Tahsilatı Süreçlerinde Kurumlar Arası Koordinasyon Eksikliği Nedeniyle Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Tespitler

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.

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

- 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğü'nün 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 on 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. Tahakkuk kaydı bulunmayan geçiş ücretlerine ilişkin gerçekleştirilen tahsilatın hangi araçtan yapıldığı bilinmemekte ve sonuç itibarıyla bu ücretlere ilişkin alacakların sağlıklı takibi yapılamamaktadır.

- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tarımsal uygulamaların desteklenmesi amacıyla tarımsal amaçlı kooperatiflerin uyguladığı projelere düşük faizle uzun vadeli kredi kullanılmaktadır. Söz konusu krediler Bakanlık tarafından kullanılmakta, 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 İşleri Genel Müdürlüğünde tutulduğu, il özel idarelerinin bu payların takip ve tahsili ile ilgili bir yasal yetkisinin bulunmadığı ve il özel idareleri tarafından sadece Maden 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. Yine 3213 sayılı Maden

Kanunu'nda da açılacak maden tesislerinin belediyelerin mücavir alanı içerisinde kalması durumunda il özel idarelerince tahsil edilecek işyeri açma ve çalışma ruhsat harcı bedelinin % 50'sinin ilgili belediyenin hesabına aktarılması öngörülmektedir. Belediyeler tarafından mücavir alan dahilinde faaliyet gösteren maden ve jeotermal firmalarının tespit edilmediği ve buna bağlı olarak yukarıda anılan Kanunlar gereğince il özel idareleri ve valilik yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları tarafından aktarılması gereken payların takip ve tahsilinin sağlanamadığı tespit edilmiştir.

3.4. Taşınmazlarla İlgili Tespitler

3.4.1. Taşınmazların Fiili Envanter Çalışmalarının Tamamlanmamış Olması

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'e, 03.06.2014 tarih 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen "Mevcut Taşınmazların Kaydına İlişkin İşlemler" 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 süre 31.12.2017'dir.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerine ait taşınmazlara ilişkin olarak fiili envanter çalışmalarının tamamlanmadığı, taşınmazların değerlerinin belirlenmediği ve bu değerler üzerinden kayıtlara alınmadığı tespit edilmiştir.

3.4.2. Taşınmazların Cins Tashihi İşlemlerinin Tamamlanamamış Olması

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 10'uncu maddesi uyarınca, 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 tashihlerinin yapılması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda, kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında olan bazı taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının birbirinden farklı olmasına rağmen cins tashihi işlemlerinin tamamlanamadığı tespit edilmiştir.

3.4.3. Tahsis Konu Olan Taşınmazların Doğru Muhasebeleştirilmemesi

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.

Denetimler sonucunda, kamu idareleri arasındaki taşınmaz tahsis işlemlerinin muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı ve bu sebeple söz konusu taşınmazların mülkiyet ve kullanım durumlarına ilişkin sağlıklı bilgiye ulaşılamadığı tespit edilmiştir.

3.4.4. İrtifak Hakkı Tesisine İlişkin Tespit Edilen Hususlar

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 1'inci maddesinde kapsam dahilindeki idarelerin mülkiyetin gayri ayni hak tesisi işlemlerinin bu Kanun hükümlerine tabi olduğu, 2'nci maddesinde ise Kanun hükümlerinin yürütülmesinde ihalelerde açıklık ve rekabetin sağlanmasının esas olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in "Hasılatan pay alınması" başlıklı 79'uncu maddesi ile 324 sayılı Milli Emlak Tebliği'nin 14'üncü maddesinin "B. Hasılat payları" başlıklı bölümünün dördüncü bendinde irtifak hakkı kurulan veya kullanma izni verilen Hazine taşınmazı üzerinde bulunan tesisin tamamının veya bir kısmının hak lehtarınca üçüncü kişilere kiraya verilmesi hâlinde; hak lehtarından brüt kiranın yüzde biri oranında, kiracıdan/kiracılardan ise, tesisin işletilmesinden elde edilecek toplam yıllık hasılatan hak lehtarına ödenen kira bedeli düşüldükten sonra, kalan tutar üzerinden yüzde bir oranında ayrıca pay alınması öngörülmüştür.

Öte yandan, 15.06.2012 tarih 2012/15 sayılı Başbakanlık Genelgesinde ise kamu kurum ve kuruluşları (belediyeler ve il özel idareleri hariç) ile sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamu kurum ve kuruluşlarına ait şirketlerin, kendi mülkiyetlerindeki veya tasarruflarında

bulunan taşınmazlarıyla ilgili olarak; kamu kurum ve kuruluşları, vakıf, dernek veya bunların şirketlerine, gerçek veya tüzel kişilere; satış, kira, irtifak, takas, tahsis, devir vb. her türlü tasarrufa yönelik işlemleri için Başbakanlıktan izin alınacağı hükme bağlanmıştır.

Denetimler sonucunda yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- İrtifak hakkı tesisi ihalelerinde açıklık ve rekabet ilkesine uyulmadığı,
 - Kamu idaresi tarafından, taşınmaz üzerinde ihalesiz olarak irtifak hakkı tesis edildiği,
 - İrtifak hakkına konu taşınmaz, hak lehtarları tarafından üçüncü kişiye kiralanmış olmasına rağmen alınması gereken hasılat paylarının alınmadığı,
 - Belediyeler ve il özel idareleri dışındaki kamu idarelerinin mülkiyeti veya kullanımında olan taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesisi için Başbakanlıktan izin alınmadığı,
 - Sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmeyen yüklenicilere yönelik herhangi bir işlem yapılmadığı,
- tespit edilmiştir.

3.4.5. Taşınmazların 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.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınmaz malların ihale düzenlenmeksizin doğrudan kiraya verildiği veya 2886 sayılı Kanun'a göre ihaleye çıkılarak kiralanmış taşınmazların, kira süresi sonunda yeniden ihale düzenlenmeden süre uzatımı yoluyla aynı kişilere kiralandığı tespit edilmiştir.

3.4.6. 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.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerine ait taşınmazların kiralanmasında, 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.

3.4.7. Kiraya Verilen Gayrimenkullerin ve Bunlardan Elde Edilen Gelirlerin Muhasebe Kayıtlarında Takip Edilmemesi

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 ve 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesaplarını, 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 ve 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesaplarını kullanmaları, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün konu hakkındaki iç düzenlemeleri ile zorunlu hale gelmiştir.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde kiraya verilen maddi duran varlıkların ve bunlardan elde edilen gelirlerin izlenmesi için söz konusu nazım hesapların kullanılmadığı tespit edilmiştir.

3.4.8. Belediye ve Üniversitelerin Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Mevzuata Aykırı Olarak Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esas olup Kanun kapsamındaki işlerde tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu belirtilmiş ve istisnai olarak Kanun'un 51'inci maddesinde sayılan işlerin pazarlık usulüyle yaptırılabilmesi hüküm altına alınmıştır.

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

Kanun'da geçen "Devletin özel mülkiyetindeki" ve "Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler" ifadeleri ile hazineye ait olan taşınmazlar tarif edilmekte olup, belediyelerin ve üniversitelerin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Denetimler sonucunda bazı üniversite ve belediyelere ait taşınmazların kiralanması işinin mevzuata aykırı olarak 2886 sayılı Kanun'un "Pazarlık usulüyle yapılacak işler" başlıklı 51'inci maddesinin (g) bendi kapsamında gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

3.5. Taşınırların Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesine göre taşınırlar, 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 Yönetmeliğin 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.

Yönetmelikte giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmesi ve bu numaranın yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilmesi gerektiği ifade

edilmiştir. Dayanıklı taşınırların kişilerin kullanımına verilmesi durumunda da taşınır teslim belgesi düzenlenmesi gerekmektedir.

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 dayanıklı taşınırın edinildiğinde ilgili varlık hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Elden çıkarılacak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması işlemleri de yine bu Yönetmeliklerde yer alan hükümlere göre yapılmalıdır.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinde yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- Bedelsiz olarak kuruma intikal eden taşınırların muhasebeleştirilmediği, hatalı muhasebeleştirildiği ya da bütçe geliri ile ilişkilendirildiği,
- Taşınır teslim belgesi ve taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği,
- Dayanıklı taşınırlara sicil numarası verilmediği veya sicil numaralarının taşınır üstünde bulunmadığı,
- 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 dayanıklı taşınırların ilgili hesaba kaydı yapılmaksızın doğrudan giderleştirildiği,
- Olağanüstü hal kapsamında çıkarılan kanun hükmünde kararname ile kapatılarak üniversitelerin kullanımına bırakılan vakıf üniversitelerinden devir alınan taşınırların muhasebe kayıtlarının bulunmadığı,
- Taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında, fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile taşınır kayıtları arasında veya fiilen kurum stoklarında bulunan taşınırlar ile muhasebe kayıtları arasında tutarsızlık bulunduğu,

- Hurdaya ayrılan taşınırların 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında, bunlara ilişkin amortismanların ise 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabında muhasebeleştirilmediği, hurdaya ayrılan varlıklardan elden çıkarılmış olanların muhasebe kayıtlarından çıkışının yapılmadığı tespit edilmiştir.

3.6. Mali Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi

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.

Denetimler sonucunda;

- İl özel idareleri ve belediyelerin İller Bankası ortaklık paylarının 240-Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği,
- Kamu idarelerinin hissedarı oldukları şirketler ve iktisadi işletmelerdeki nakdi ve ayni 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.

3.7. 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.

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

3.8. 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 Hesabı”nı 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.

Denetimler sonucunda;

- Bazı kamu idarelerinin gerek kendi personeli, gerekse hizmet alımı suretiyle çalıştırdıkları personel için kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı,
- Kıdem tazminatlarının karşılık hesapları kullanılmadan doğrudan giderleştirildiği,
- Kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmadığı,
- Kıdem tazminatı hesabında kayıtlı önceki dönemlere ait tutarların, o yıl için belirlenen kıdem tazminatı tutarı üzerinden güncellenmesi gerekirken bu tutarların güncellenmediği,

tespit edilmiştir.

3.9. 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.

Denetimler sonucunda, 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.

3.10. Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Yapılmaması

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54 ve 55'inci maddeleri ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 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.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerinin vadesi geçmiş alacakları 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına kaydetmedikleri, söz konusu alacaklar için takip ve tahsil işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

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

Kamu İdarelerine Ait Özel Hesaplara İlişkin İşlemlerin Muhasebeleştirilmesine Dair Yönetmelik'e 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.

Denetimler sonucunda;

- Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı tarafından kullanılan Afet ve Acil Yardım Özel Hesabı, İnsani Yardım Hesabı, Uluslararası Acil Yardım Özel Hesabı,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanun'un Ek 1'inci maddesi üzerine kullanılan At Yarışları Özel Hesabı,
- Gümrük ve 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 özel hesap,
- Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kullanılan; Okul-Aile Birliği Yönetmeliği'ne göre oluşturulan İşletmeler Hesabı, ÖSYM Hesabı, Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Yeterlilik Kursları Yönetmeliği'ne göre oluşturulan SRC Hesabı, Milli Eğitim Bakanlığı Okul Öncesi Eğitim ve İlköğretim Kurumları Çocuk Kulüpleri Yönergesi çerçevesinde oluşturulan Çocuk Kulüpleri Hesabı, Karayolları Trafik Kanunu'nun 42'nci maddesine ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'na dayanılarak çıkarılan İş Makineleri Sürücü Eğitim Kursları ile İlgili Yönerge'ye göre oluşan İş Makinaları Hesabı ve
- Spor Genel Müdürlüğü tarafından kullanılan, ülkemizde yapılacak uluslararası gençlik ve spor organizasyonlarının giderlerinde kullanılmak üzere oluşturulan 2017 Avrupa Gençlik Olimpik Kış Oyunları Özel Hesabı ve 2017 İşitme Engelliler Olimpiyatı Özel 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.

3.12. Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne Aykırı Uygulamalar

3.12.1. Anlaşmalı Bankalardan Yapılan Tahsilatın Öngörülen Süre İçerisinde Kamu Sermayeli Banka Hesaplarına Aktarılmaması

Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'nin 4'üncü maddesinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, T.C. Ziraat Bankası A.Ş., T. Halk Bankası A.Ş., T. Vakıflar Bankası T.A.O. ve

sermayesinin yarısından fazlası doğrudan ve/veya dolaylı olarak kamuya ait olan diğer mevduat ve katılım bankaları kamu sermayeli bankalar olarak tanımlanmıştır. Aynı Tebliğ'in 5'inci maddesinde ise kurumlar adına bankalar tarafından yapılan nakit tahsilatın tahsilatı takip eden işgünü içerisinde, kredi kartı ile yapılan tahsilatın ise yirmi gün içerisinde kurumların kamu sermayeli banka hesabına aktarılması öngörülmüştür.

Denetimler sonucunda, nakit ve kredi kartı ile yapılan tahsilatların Tebliğ'de belirtilen süreler içerisinde kurumların kamu sermayeli banka hesaplarına aktarılmadığı tespit edilmiştir.

3.12.2. Banka Hesaplarında Bulunan Nakdin Nemalandırılmaması

Kurumların mali kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması ve izlenebilmesini teminen yayımlanan Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'nde, kamu idarelerinin kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını değerlendirmeleri ile ilgili olarak kullanacakları araçlar ve uygulama esasları belirlenmiştir.

Tebliğ'in "Uygulama ve kullanılacak araçlar" başlıklı 5'inci maddesinde; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışındaki kurumlar, kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını kamu sermayeli bankalarda açtıracakları hesaplarda yine aynı maddede belirtilen araçları kullanarak değerlendirmekle yükümlü kılınmıştır.

Tebliğ'in "Kaynakların değerlendirilmesi ve nemalandırma" başlıklı 6'ncı maddesinde; kurumların kısa vadeli kaynaklarını, vadesiz ve/veya vadeli mevduat, özel cari hesap ve/veya katılma hesabı ile repo/ters repo araçlarını kullanarak değerlendirebileceği belirtilmiştir.

Tebliğ'in ilgili hükümleri ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ilkesine uygun olarak bir taraftan kurumlara ilave kaynak oluşturulurken diğer taraftan da kamunun genel finansman ihtiyacının karşılanması ve mali istikrarın korunması amaçlanmıştır.

Denetimler sonucunda, bazı kamu idarelerinin banka hesaplarında bulunan ihtiyaç fazlası nakitlerini Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği uyarınca nemalandırmadığı tespit edilmiştir.

3.13. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Çalışanlarının Sağlık Hizmeti Giderlerinin 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Olarak Fon Bütçesinden Karşılanması

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 125'inci maddesinde; *"Fon Kurulu Başkan ve üyeliklerine atananlar ile başkan yardımcıları, daire başkanları, müdürler, başkanlık müşavirleri ve meslek personeli hakkında 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile ek ve değişikliklerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı"* belirtilmiştir.

01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Geçici 4'üncü maddesi gereğince, 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre kesenek ve karşılık ödenmesi gerekenler ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlık hizmetleri SGK tarafından devralınmış olup bu kişiler 5510 sayılı Kanun'un genel sağlık sigortasına ilişkin hükümlerinden yararlandırılacaklardır.

Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) Başkan ve üyeleri ile meslek personelinin 5510 sayılı Kanun'a göre genel sağlık sigortası kapsamında bulunmaları nedeniyle SGK ile anlaşmalı özel sağlık kurumlarındaki tedavilerinde Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ile belirlenen bedellerin SGK tarafından, SUT bedellerini aşan kısmın ise TMSF personeli tarafından ödenmesi gerekmektedir. SGK ile anlaşmalı olmayan özel sağlık kurumlarındaki tedavi giderlerinin ise tamamının TMSF personeli tarafından karşılanması esastır.

Denetimler sonucunda, 14.06.2007 tarih ve 236 sayılı Fon Kurulu Kararı ile belirlenen Sağlık Yardımı Uygulama Usul ve Esasları'na dayanılarak, SGK ile anlaşması olup olmadığına bakılmaksızın TMSF tarafından özel sağlık kuruluşları ile sözleşme imzalandığı ve bu kapsamda;

- SGK ile anlaşması olmasına bakılmaksızın özel sağlık kuruluşlarına gidişlerde, ayakta tedavilerde asgari ücret tarifesi üzerinden yapılan indirimler sonrası kalan tutarın (tedavi giderinin) %70'inin, yatarak tedavilerde ise tedavi giderinin tamamının,

- SGK ile anlaşması olmayan özel sağlık kuruluşlarındaki tedavilere ilişkin ilaç bedellerinin ise %80'inin

5510 sayılı Kanun'a aykırı olarak Fon bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir.

3.14. 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 Yönetmeliğin 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.

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

3.15. Hizmet Yapılmadığı veya Mal Teslim Edilmediği Halde Bütçe Emanetleri Hesabı Kullanılarak Ödeneğin Giderleştirilmesi

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

“Hesabın niteliği” başlıklı 241'inci maddesinde, 320-Bütçe Emanetleri Hesabının mali yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde nakit yetersizliği veya hak sahibinin müracaat etmemesi nedeniyle ilgililerine ödenemeyen tutarların izlenmesi için kullanılacağı,

“Hesaba ilişkin işlemler” başlıklı 242'nci maddesinde, herhangi bir tutarın bütçe emanetine alınabilmesi için hizmetin yapılmış veya malın teslim edilmiş olması gerektiği,

“Hesabın İşleyişi” başlıklı 243'üncü maddesinde ise bütçe gideri olarak tahakkuk ettirilen tutarlardan herhangi bir nedenle hak sahiplerine ödenemeyenlerin bir taraftan bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabı veya ilgili varlık hesabına borç, diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak, 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedileceği,

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere 320-Bütçe Emanetleri Hesabının kullanılabilmesi için hizmetin yapılmış veya malın teslim edilmiş olması kaydıyla, yıl içinde tahakkuk eden ancak nakit yetersizliği veya hak sahibinin müracaat etmemesi nedeniyle ilgililerine ödenemeyen bir tutarın söz konusu olması gerekmektedir. Dolayısıyla tamamlanmamış inşaat ve onarımlar ile teslim alınmamış mal ve hizmetler karşılıklarının bütçe emanetleri hesabına alınması mümkün değildir.

Denetimler sonucunda bazı kamu idarelerince, yatırım programında öngörülen ancak yıl içinde tamamlanamayan projelere ait ödenek tutarlarının 320-Bütçe Emanetleri Hesabına kaydedildiği ve bu suretle herhangi bir mal alınmadığı ya da hizmet yapılmadığı halde gider kaydı yapıldığı, sonraki yıllarda ise bütçe emanetleri hesabında yer alan tutarlardan, işin tamamlanması ya da projeden vazgeçilmesi nedeniyle artan veya kullanılmayan kısmın gelir hesabına kaydedildiği, dolayısıyla gelir ve gider hesaplarının hatalı kullanıldığı tespit edilmiştir.

3.16. Kamu Özel İşbirliği Modeli Çerçevesinde Yaptırılan Yatırım ve Hizmetlere İlişkin Tespitler

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) Modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesi, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile 45 Sıra No.lu Muhasebat Genel Tebliği (Kamu Özel İş Birliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri) hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir.

Tebliğ KÖİ modelini, yap-işlet-devret veya yap-kirala-devret modellerine göre gerçekleştirilen kamu yatırımları ile işletme hakkının devri gibi kamu hizmeti sunumunun devredilmesini içeren idari sözleşmeleri ya da özel hukuk sözleşmeleri ile kanunlarla belirlenmiş bu modellerin belirli bölümlerini kısmen içeren diğer kamu özel iş birliği modelleri olarak tanımlamıştır.

Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri uyarınca, kamu idarelerine ait maddi duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenlerin, işletme süresinin başladığı tarihten itibaren 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak, diğer taraftan ayrılmış amortisman tutarları 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç ve alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yine söz konusu mevzuat hükümlerinde yapımı tamamlanan ve idare tarafından kabulü yapılan finansal kiralama işlemine konu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabında izlenmesi, sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutarın vade durumuna göre mali borç olarak kaydedilmesi, finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin ise ilgili oldukları dönemde gider kaydedilmek üzere ayrı bir hesapta izlenmesi gerektiği düzenlenmiştir.

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun ile bu Kanun'un 4'üncü ve 8'inci maddeleri gereğince yayımlanan 26.04.2011 Bakanlar Kurulu Kararı ise yap-işlet-devret modeli kapsamında yapılacak yatırımlara ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

Denetimler sonucunda yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- Yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım işleri ile işletme hakkı devredilen varlıklar bulunmasına rağmen, ilgili maddi duran varlıkların 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında izlenmediği,
 - 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında bulunan varlıklar için amortisman ayrılmadığı,
 - İlgili mevzuat hükümlerinde aranan usul ve esaslara uyulmadan yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sözleşme imzalandığı,
 - Sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmeyen yüklenicilere sözleşmede öngörülen yaptırımların uygulanmadığı,
 - Yap-kirala-devret modeli çerçevesinde yaptırılan şehir hastanelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, bu kapsamda girilen taahhütlerin nazım hesaplarda takip edilmediği, kira ödemelerinin hatalı muhasebeleştirildiği,
- tespit edilmiştir.

3.17. 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.

Yönetmeliklere göre bu hesapta kayıtlı alacaklardan nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlardan tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmesi gerekenler bir taraftan 100-Kasa Hesabı, 102-Banka Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, bu hesaba alacak; diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak; tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmeyenler ise 100-Kasa Hesabı, 102-Banka Hesabı veya ilgili diğer hesaplara borç, bu hesaba alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yine mezkûr yönetmelikler kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir alacak izleme dosyası açılması gerektiğini, bu dosyalara, alacağın hesaplara alındığı mali yıl ile bu rakamlardan sonra gelmek üzere mali yılbaşında birden başlayarak verilen rakamlardan oluşan bir alacak sıra numarası verileceğini ve alacakların izlenmesinin bu dosyalardan yapılacağını belirtmiştir.

Denetimler sonucunda yukarıda sayılan mevzuat hükümlerine aykırı olarak;

- Kişilerden Alacaklar Hesabında yer alan tutarların takip ve tahsil edilmediği,
- Sayıştay tarafından tazmin hükmedilen tutarların Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmediği,
- Kişilerden Alacaklar Hesabında, hesabın mahiyetine aykırı kayıtların yer aldığı,
- Kişilerden Alacaklar Hesabı ile Bütçe Gelirleri Hesabının alt kodlarının birbiriyle uyumlu olmadığı,
- Kişilerden Alacaklar Hesabının takibi için gerekli olan alacak izleme dosyalarının düzenlenmediği tespit edilmiştir.

3.18. 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.

Denetimler sonucunda mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle ilgili olarak Sayıştayın istişari görüşünün alınması bir zorunluluk olmasına rağmen bazı kamu idarelerince bu zorunluluğa uyulmadığı tespit edilmiştir.

4. GENEL BÜTÇELİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR

4.1. Taşınmazlara İlişkin Tespitler

4.1.1. 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 Hazinesin 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 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.

Yönetmeliğin aynı maddesinin dokuzuncu fıkrasında da serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılar lehine, serbest bölge sınırları içerisinde bulunan Hazinesin 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 (Ekonomi Bakanlığınca) çıkarılacak tebliğ ile belirleneceği hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 13'üncü maddesinde Hazinesin özel mülkiyetinde ve Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmaz malların yönetimine ilişkin hizmetleri, gerektiğinde diğer kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği yaparak yürütmek, Hazinesin 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 Müdürlüğü'nün 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 Kanununda, hazine taşınmazları üzerinde irtifak hakkı kurma, kiralama gibi işlemlerin tesisinde, Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğüne yetki veren herhangi bir düzenleme bulunmadığından bu bölgelerdeki hazine taşınmazları üzerindeki tasarruf yetkisinin kullanımında genel düzenleme olan 178 sayılı KHK 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 Müdürlüğüne yürütülmelidir.

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 Müdürlüğüne yürütüleceği ortaya konulmuştur.

Denetimler sonucunda serbest bölgelerdeki hazine taşınmazlarının kiralanması işlemleri ile bu taşınmazlar üzerinde irtifak hakkı tesis edilmesi işlemlerinin, 178 sayılı KHK ve ikincil düzenlemeler esas alınarak yürütülmesi gerekirken Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü tarafından 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.

4.1.2. Hazineye Ait Taşınmazların Kamu İdareleri Tarafından Maliye Bakanlığının İzni Olmaksızın Diğer Kamu İdarelerine Tahsis Edilmesi

5018 sayılı Kanun'un "Taşınır ve taşınmaz edinme" başlıklı 45'inci ve "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddeleri ile Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik'in "Tahsis yetkisi" başlıklı 4'üncü maddesi hükümleri doğrultusunda,

Hazineye ait taşınmazların tahsis yetkisi Maliye Bakanlığına ve onun taşra birimlerine aittir. Bu kapsamda, genel bütçe kapsamındaki idarelerin yönetim ve kullanımlarında olan ancak mülkiyeti Hazineye ait olan taşınmazların diğer kamu idarelerine tahsis edilmesi Maliye Bakanlığının izni ve oluru ile gerçekleşmektedir.

Denetimler sonucunda genel bütçeli kamu idarelerinin yönetim ve kullanımında bulunan ancak mülkiyeti Hazineye ait olan bazı taşınmazların, Maliye Bakanlığının izni dışında çeşitli protokollerle diğer kamu idarelerine geçici olarak tahsis edildiği tespit edilmiştir.

4.2. Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütülmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması

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.

Denetimler sonucunda;

- Avrupa Birliği kaynaklarından temin edilen proje karşılığı hibelerin muhasebe kayıtlarında izlenmediği,
- Bazı projelere ilişkin banka hesaplarının, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'nde belirtilen esaslara uygun olarak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası veya muhabiri olan bankada açılmadığı,
- Projelere ait banka hesaplarından muhasebe birimi dışındaki kişilerin talimatı ile işlem yapıldığı,
- Verilen avansların süresi içinde mahsup edilmediği,
- Hibelerden avans olarak kullanılan tutarın 162-Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına kaydedilmesi gerekirken doğrudan giderleştirildiği

tespit edilmiştir.

4.3. 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşması

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 ancak kadroya bağlı olarak yapılan ödemelerin maaş mukayesesinde hesaplamaya dahil edileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili hükmün uygulanmasında birliğin sağlanması ve oluşabilecek tereddütlerin giderilmesini sağlamak üzere Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 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 örneklere yer verilmiştir.

Hazine Müsteşarlığı, Ekonomi Bakanlığı ve 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 637 sayılı Ekonomi Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'da gerekse 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 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, Hazine Müsteşarlığı ile Avrupa Birliği Bakanlığı'nın 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.

4.4. Serbest Bölgelerde İthalatçı Firmaların Faaliyet Göstermesi

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1'inci maddesinde serbest bölgelerin kuruluş amacının, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olduğu ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi, faaliyette bulunmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin gerekli kriterleri sağlamaları halinde Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünden “Faaliyet Ruhsatı” alabileceklerini ve değerlendirme kriterlerinin Genel Müdürlükçe çıkarılan genelgelerle belirleneceğini hüküm altına almıştır.

Faaliyet Ruhsatı Müracaatlarında Dikkate Alınacak Kriterler'e ilişkin yayımlanan 2009/1 sayılı Genelge'de; üretim faaliyetlerinde olduğu gibi alım-satım faaliyetlerinde de yurt dışına satışın esas olduğu, hammadde, ara malı ve yatırım malları öncelikli olmak üzere yurtiçine satışa da belli oranlarda izin verilebileceği düzenlenmiştir.

Denetimler sonucunda, Kanun'un amacına aykırı olarak yurt dışına satışı bulunmayan ve ticari işlemlerinin yönü yurt dışından bölgeye getirilen mallar ile bölgeden Türkiye'ye çıkarılan mal hareketlerinden oluşan alım-satım ruhsatına sahip kiracı statüsündeki firmaların, serbest bölgelerde faaliyet gösterdiği ve serbest bölge mevzuatının sunduğu avantajlardan yararlandıkları tespit edilmiştir.

4.5. Atık Motor Yağlarının Ekonomik Olarak Değerlendirilememesi

3212 sayılı Silahlı Kuvvetler İhtiyaç Fazlası Mal ve Hizmetlerinin Satış, Hibe, Devir ve Elden Çıkarılması; Diğer Devletler Adına Yurt Dışı ve Yurt İçi Alımların Yapılması ve Eğitim

Görecek Yabancı Personel Hakkında Kanun ile 4645 sayılı Emniyet Genel Müdürlüğüne Ait Araç, Gereç, Mal ve Malzemenin Satış, Hibe, Hek ve Hurda Durum ve İşlemleri ile Hizmet Satışına Dair Kanun hükümlerine istinaden, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli Savunma Bakanlığı tarafından atık motor yağlarının bedel karşılığı mübadele veya satışa konu edilmesi mümkündür.

Öte yandan 2872 sayılı Çevre Kanunu'na dayanılarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılan Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği'nde ise atık motor yağlarının tanımı yapılmış ve bunların lisanslı geri kazanım bertaraf kuruluşlarına ücretsiz bir şekilde verilmesi öngörülmüştür.

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun amaçları arasında sayılmış olup kamu idarelerinin bu amaç doğrultusunda sahip oldukları ihtiyaç fazlası mal ve hizmetleri satış, kiralama, mübadele ve diğer yollarla ekonomik olarak değerlendirilebilmeleri gerekmektedir.

Uygulamada atık motor yağları anılan Yönetmelik hükümleri gereği lisanslı tek geri kazanım bertaraf kuruluşu olan bir derneğe (Petrol Sanayi Derneği - PETDER) bedelsiz olarak verilmekte ve yukarıda belirtilen Kanunlara dayanılarak bir bedel karşılığında mübadele veya satışa konu edilememektedir.

5018 sayılı Kanun'da yer alan amaç ve ilkeler doğrultusunda atık motor yağlarının bedel karşılığı mübadele veya satışa konu edilebilmesini ve piyasada rekabetçi koşulların sağlanabilmesini teminen Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği'nin gözden geçirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

4.6. Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Mevcut Mevzuatın Uygulamadaki Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması

Sağlık yardımları 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.

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

- SUT kapsamında yurtiçi tedaviler için öngörölmüş 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 görölmüştür.

5. ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR

5.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Sistemindeki Eksiklikler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a göre; üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri, görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun geçici 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; *"Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılıncaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir..."* denilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hüküm bulunmayan hâller" başlıklı 599'uncu maddesinde ise; *"Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 30.12.2006 tarihli ve 26392 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları, kıyasen uygulanır."* denilmektedir. Yönetmelik'te döner sermaye işletmelerinin iç kontrol sistemini yapılandırılmasına ilişkin farklı bir düzenleme olmadığı için bunların 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta yer alan iç kontrol sistemine ilişkin hükümlere tabi olacakları değerlendirilmektedir.

Ayrıca 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55, 56, 57 ve 58'inci maddelerine dayanılarak hazırlanan İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde ise; *"Bu Usul ve Esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir."* denilmekte olup bu maddedeki kapsam tanımlamasından döner sermaye işletmelerince de ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Denetimler sonucunda bazı üniversite döner sermaye işletmelerinde;

- İç kontrol sistemlerinin yetersiz olduğu veya iç kontrol sistemi kurulmadığı
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin üniversitenin iç kontrol sistemine dahil edilmediği,

- Ön mali kontrol işlemlerinin yapılmadığı,
tespit edilmiştir.

5.2. 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.

Denetimler sonucunda 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;

- 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,
 - Taşınır modülünün işlevsel olmaması,
- olarak sıralanabilir.

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. Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar

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 Aktarılacak 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.

Denetimler sonucunda, 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 taşınırın 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,
- Bilimsel araştırma projelerinde, iptal edilen projelere ilişkin ilgili yönergelerde belirlenen mali yaptırımlar ve üç yıl boyunca aynı yürütücülere proje verilmemesi gibi yaptırımların uygulanmadığı,
- Projelerin çıktılara ilişkin herhangi bir takip veya izleme yapılmadığı,
- 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.

5.4. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Desteklerine İlişkin Tespitler

5.4.1. TÜBİTAK Projelerinde Kullanılan Transfer Takip Sisteminin Ön Ödemelerde Kontrol İçin Yeterli Olmaması

TÜBİTAK Kaynaklarından Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ile Özel Bütçeli İdarelere Proje Karşılığı Aktarılabacak Tutarların Harcanması ve TÜBİTAK Tarafından Yürütülen Dış Destekli Projelerin Harcamalarının Gerçekleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in "Ön Ödeme ve Mahsup İşlemleri" başlıklı 6'ncı maddesinde, ön ödemelerin yurt içi alımlarda en geç iki ay içinde yurt dışı alımlarda en geç altı ay içinde kapatılacağı ve bir ön ödemenin usulüne uygun mahsubu yapılmadan yeni ön ödeme yapılamayacağı belirtilmektedir.

Denetimler sonucunda, TÜBİTAK projelerinden gerçekleştirilen harcamaların takibinin yapıldığı Transfer Takip Sisteminin; ön ödeme mahsup sürelerinin aşıldığına ilişkin bir uyarı

vermediği ve aynı kişiye yapılan ön ödemenin usulüne uygun mahsubu yapılmadan yeni ön ödeme yapılmasına izin verdiği, dolayısıyla sistemin kontrol ortamı sağlamadığı tespit edilmiştir.

5.4.2. TÜBİTAK Projeleri Kapsamında Üniversite Hesaplarına Aktarılan Kurum Hisselerinin Bakiye Tutarının Kullanımı İçin Öngörülen Sürenin Kısa Olması

TÜBİTAK Kaynaklarından Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ile Özel Bütçeli İdarelere Proje Karşılığı Aktarılabilecek Tutarların Harcanması ve TÜBİTAK Tarafından Yürütülen Dış Destekli Projelerin Harcamalarının Gerçekleştirilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in 3'üncü maddesinde kurum hissesi, projenin yürütülmesi ve sonuçlandırılması aşamasında kurumun imkânlarından faydalanılması karşılığı proje maliyetine bağlı olarak TÜBİTAK tarafından hesaplanan ve projenin yürütüldüğü kurumun Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere proje bütçesine dahil edilen tutar veya TÜBİTAK tarafından yürütülen dış destekli projelerde TÜBİTAK mevzuatına göre hesaplanan tutar olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu Esas ve Usuller'in "Kurum hissesi ve proje sonu işlemleri" başlıklı 14'üncü maddesi, kurum hissesinin projenin fiilen yürütüldüğü kurum yetkilisinin talebi ile Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmak üzere harcanacağını, aynı kurumda yürütülen projelere ait kurum hisselerinin topluca kullanılabilmesinin mümkün olduğunu, proje sözleşmesinde belirlenen bitiş tarihinden itibaren üç ay içerisinde harcanmayan kurum hissesinin bu sürenin sonunda TÜBİTAK'a iade edilerek özel hesabın kapatılacağını öngörmektedir.

Yükseköğretim Kurumları, bilimsel araştırma projeleri kapsamındaki mal ve hizmet alımlarını gerçekleştirirken "Yükseköğretim Kurumları Tarafından, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Karar"da öngörülen esas ve usullere uymak zorundadırlar.

Denetimler sonucunda, kurum hisselerinin harcanmasında söz konusu Kararda öngörülen prosedürler de dikkate alındığında, belirlenen süre limitinin idarelerin söz konusu kaynağı en doğru yerde harcamasını engellediği, projelerin bitiş tarihlerinin farklı olması sebebi ile farklı projelerdeki kurum hisselerinin yasal süre içerisinde birleştirilemediği ve bu yüzden yasal süre içerisinde büyük tutarlı Ar-Ge harcamaları yapılmasının imkânsız hale geldiği tespit edilmiştir.

5.5. Yabancı Uyruklu Öğrenci Kabulüne İlişkin Sınavlardan Elde Edilen Gelirlerin Üniversite Bütçelerine Gelir Kaydedilmemesi

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 12'nci maddesinde; eğitim ve öğretim

faaliyetinin üniversitelerden beklenen temel kamu hizmeti olduğu belirtilmiştir. Eğitim-öğretim hizmetlerinin asli unsurlarından birisi olarak yapılan yabancı uyruklu öğrenci kabul sınavına ait işlemler ile bu işlemleri gerçekleştirmeye yönelik harcamaların da üniversiteler tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 55'inci maddesinde yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı birimlerin gelir kaynakları sayılmakta olup, bu gelirler arasında "Alınacak harç ve ücretler" de bulunmaktadır.

Denetimler sonucunda yurt dışından yabancı uyruklu öğrenci kabulü sınavına ait gelirlerin özel bütçeye kaydedilmesi ve harcamaların da buradan gerçekleştirilmesi gerekirken, bazı üniversitelerde sınavdan elde edilen gelirlerin döner sermaye işletmelerine aktarıldığı ve ek ödeme olarak dağıtıldığı tespit edilmiştir.

5.6. Sürekli Eğitim Merkezlerince İşbirliği Protokolleri Yapılan Firmaların Milli Eğitim Bakanlığı İzininin Bulunmaması

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'nun 2'nci maddesinde; "Kurum", okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, özel öğretim kursları, uzaktan öğretim yapan kuruluşlar, motorlu taşıt sürücüleri kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumları olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un "Kurum açma izni" başlıklı 3'üncü maddesinde ise bir kurumda öğretime başlayabilmek için kurum açma izni alınmasının zorunlu olduğu ve izin başvurularının ilgili millî eğitim müdürlüğüne yapılması gerektiği, valilikçe yapılan inceleme sonucunda açılması uygun görülen okullar dışındaki kurumlara kurum açma izni verileceği, valilikçe açılması uygun görülen okullara ilişkin başvuruların kurum açma izni verilmek üzere Bakanlığa gönderileceği ve kurum açma izni alınmadıkça kuruma öğrenci kaydı yapılamayacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Denetimler sonucunda bazı üniversitelerin sürekli eğitim merkezlerindeki eğitim programlarını yürütmek için çeşitli firmalarla işbirliği protokolleri imzaladıkları ancak protokol imzalanan bu firmaların yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri uyarınca Milli Eğitim Bakanlığında almaları gereken kurum açma izin belgeleri ile iş yeri açma ve çalışma ruhsatlarının bulunmadığı tespit edilmiştir.

5.7. Fiilen Atıl Durumda Olan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitüler Bulunması ve Buralarda Akademik ve İdari Personel İstihdam Edilmesi

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kurulu Kanunu'nun 5'inci maddesinde üniversitelerin bünyesindeki fakülte, enstitü ve yüksekokulların, kalkınma plan ve programlarının ilke ve hedefleri doğrultusunda ve yükseköğretim planlaması çerçevesinde Yükseköğretim Kurulunun görüşü veya önerisi üzerine kanunla kurulacağı, 7'nci maddesinde ise yükseköğretim kurumlarının bu Kanun'da belirlenen amaç, hedef ve ilkeler doğrultusunda kurulacağı, geliştirileceği ve eğitim öğretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kısa ve uzun vadeli planların hazırlanacağı ve üniversitelere tahsis edilen kaynakların, bu plan ve programlar çerçevesinde etkili bir biçimde kullanılmasının gözetim ve denetiminin Yükseköğretim Kurulunca yapılacağı hükme bağlanmıştır.

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

Denetimler sonucunda,

- Bazı üniversitelerde yukarıda belirtilen hükümlerde yer alan ilke ve esaslara riayet edilmeden fakülte, yüksekokul ve enstitülerin açıldığı,
- Halihazırda öğrencisi bulunmayan veya az sayıda öğrencisi bulunan bu eğitim birimlerinde öğretim üyesi ve idari personel istihdam edildiği tespit edilmiştir.

5.8. Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinin Gelirlerinin Giderlerini Karşılایamaması

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.

Denetimler sonucunda 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 arasında;

- 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,
- Maddi duran varlıkların bakım, onarım ve yatırım maliyetlerinin artması,
- Nakit yetersizliği nedeniyle tedarikçilere ödemelerin zamanında yapılamamasının satın alma maliyetlerini artırması,
- Yeni maliyet kalemlerinin (tıbbi atık imhası, hasta veya yatak başı standartları vb.) ortaya çıkması,
- Üniversite uygulama ve araştırma hastanelerinde verilen hizmetlerin niteliğinin devlet hastanelerinden farklı olması, bu hususun fiyat tarifelerinin belirlenmesinde göz ardı edilmesi,
- Sadece üniversite hastanelerinde yapılan ve SUT kapsamında bulunmadığı için fatura edilemeyen işlemler dolayısıyla gelir kaybı oluşması,
- Üniversite hastanelerinde süreklilik arz eden hizmet alımları ile maliyeti yüksek ve ileri teknoloji ürünü olan tıbbî cihazlar, tıbbi sarf malzemeleri, yerli ve ithal ilaçlar ve diğer alımlar için yüksek tutarda harcama yapılmasına rağmen sunulan hizmetlere ilişkin sunum maliyetlerinin henüz tespit edilmemiş olması,
- Paket tedavi programlarından yararlanan ve durumları özellik arz eden hastalar için harcanan ilaç ve tıbbi malzemelerin fiyatının paket fiyattan daha fazla olabilmesi,
- Uygulamalı eğitim maliyeti kapsamında yapılan giderlerin döner sermayeden

karşılanması,

- Bilimsel araştırma giderlerinin döner sermaye gelirlerinden desteklenmesi,
- SUT'ta yapılan değişiklikler sonucu Aralık 2015 tarihinden itibaren temin edilip dışarıya reçete edilemeyecek ilaç tutarlarının artış göstermesi,
- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi gereği, hastanenin kısmi istisnallı 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 maliyetleri artırması,
- Döner sermaye işletmesi zarar etmesine rağmen katkı payı ödemelerinde kısıntıya gidilmemesi,

sayılabilir.

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.

5.9. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması

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

Denetimler sonucunda, sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan bazı tabip, dış tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, mesleki faaliyetleri sırasında tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek zararlar ile kurumlarınca kendilerine

yapılacak rüculara karşı yaptırmak zorunda oldukları mali sorumluluk sigortasını yaptırmadıkları tespit edilmiştir.

5.10. 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

Tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan öğretim elemanlarının çalışma rejimleriyle ilgili olarak 5947 sayılı Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la getirilen düzenlemelerle, üniversite öğretim elemanları açısından kısmi süreli çalışma imkânı sona erdirilmiş, devamlı statüde çalışma esası benimsenmiş ve öğretim elemanlarının, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile diğer Kanunlarda belirlenen görevler ve telif hakları hariç olmak üzere, yükseköğretim kurumlarından başka yerlerde ücretli veya ücretsiz, resmi veya özel başka herhangi bir iş göremeyecekleri, ek görev alamayacakları, serbest meslek icra edemeyecekleri hükümlerine yer verilmek suretiyle bu öğretim elemanlarının mesai saatleri dışında mesleki faaliyette bulunmaları yasaklanmıştır.

Ancak Anayasa Mahkemesinin 16.07.2010 tarihli ve E.2010/29, K.2010/90 sayılı Kararıyla bu düzenlemelerin bir kısmı iptal edilmiş ve tam zamanlı olarak çalışan söz konusu öğretim üyelerinin mesai saatleri dışında olmak kaydıyla, istedikleri takdirde, serbest meslek faaliyetinde bulunmaları veya özel kuruluşlarda çalışmalarına imkan tanınmıştır.

Kanun koyucu daha sonra dava konusu kuralların yer aldığı 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda değişiklik yapan 6514 sayılı Kanun'la söz konusu öğretim elemanlarının çalışma rejimini değiştirmiş ve bazı istisnalar dışında bunların mesai saatleri dışında mesleki faaliyette bulunmalarını ve özel kuruluşlarda çalışmalarını yeniden yasaklamıştır.

Anayasa Mahkemesi bu defa 07.11.2014 tarih ve E.2014/61 ve K. 2014/166 Kararıyla, bu şekilde çalışmakta olan öğretim üyelerinden faaliyetlerini 3 ay içerisinde sona erdirmeyenlerin üniversite ile ilişkilerinin kesileceğine dair 6514 sayılı Kanun'la 2547 sayılı Kanun'un Geçici 64'üncü maddesine getirilen hükmü iptal etmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi; 6514 sayılı Kanunla 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 36'ncı maddesinin 7 ve 8'inci fıkraları ile 58'inci maddesinde değişiklik yapan ve öğretim üyelerinin mesai saatleri sonrasında ya üniversite bünyesinde özel muayene hizmeti verebileceğine ya da çalıştıkları

kurum ile kanunda belirtilen şartlar doğrultusunda anlaşma yapılması şartıyla vakıf veya özel sağlık kuruluşlarında çalışılabileceklerine ilişkin hükümleri iptal etmemiştir.

Yukarıda yer alan Anayasa Mahkemesinin kararları ve 2547 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesinin 7 ve 8'inci fıkraları ile 58'inci maddesi hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, öğretim üyeleri mesai saatleri sonrasında ya üniversite bünyesinde özel muayene hizmeti verebilecek veya çalıştıkları kurum ile Kanun'da belirtilen şartlar doğrultusunda anlaşma yapılması şartıyla vakıf veya özel sağlık kuruluşlarında çalışılabileceklerdir. Öğretim üyeleri, bu iki durum dışında ise gerek kendi özel muayenehanelerinde gerekse de diğer sağlık kurumlarında çalışamayacaklardır.

Denetimler sonucunda, kendisine ait özel muayenehanesi olan, özel muayene hizmetlerini mesai saatleri içerisinde sunan veya döner sermaye ile herhangi bir anlaşma yapmaksızın özel sağlık kuruluşlarında çalışan öğretim üyelerinin bulunduğu tespit edilmiştir.

6. DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLARA İLİŞKİN KONULAR

6.1. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların 5018 sayılı Kanun'un Bazı Maddelerinden İstisna Tutulmasından Kaynaklanan Sorunlar

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun hazırlanması sürecinde, mali özerkliklerinin korunabilmesi amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanun'un "Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme" başlıklı 9'uncu, üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu düzenleyen "Üst yöneticiler" başlıklı 11'inci, "Harcama yetkisi ve yetkilisi" başlıklı 31'inci, "Harcama talimatı ve sorumluluk" başlıklı 32'nci, "Giderin gerçekleştirilmesi" başlıklı 33'üncü, "Faaliyet raporları" başlıklı 41'inci, "İç kontrol sistemi" başlıklı Beşinci Kısımda yer alan 55 ila 67'nci ve "Kamu zararı" başlıklı 71'inci maddeleri gibi hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında temel teşkil eden maddelerine tabi tutulmamıştır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumların tabi olmadıkları hususların bir kısmı bu kurumların kendi kuruluş kanununda düzenlenmiş, bir kısmı için ise herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Kuruluş kanununda düzenlenen hususların da bir kısmı doğrudan Kanunda düzenlenmiş, bir kısmı ise ikincil mevzuata bırakılmıştır.

Gerek kuruluş kanunlarındaki düzenlemelerin ayrıntılı olmaması, gerek ikincil mevzuatın hangi esaslara göre yapılacağı hususunda belirsizlik olması nedeniyle, bu kurumlar tarafından yapılan düzenlemelerin ihtiyacı karşılamada yetersiz kaldığı ve 5018 sayılı Kanun'la kurulan mali sisteme uyum sağlama noktasında sorunlara neden olduğu görülmektedir. Diğer yandan, kuruluş kanununda hüküm bulunmayan durumlarda da ya kurumlar inisiyatif kullanarak uygulama yapmakta ya da o alan tamamen boşlukta kalabilmektedir.

Kuruluş kanunlarındaki düzenlemelerin ayrıntılı olmaması nedeniyle, stratejik plan ve faaliyet raporlarının hangi esaslara göre hazırlanacağı konusunda belirsizlik olduğu için hazırlanan bu belgelerde önemli eksiklikler ve uyumsuzluklar olduğu görülmektedir.

Yine 5018 sayılı Kanun'da düzenlenen, ancak düzenleyici ve denetleyici kurumların tabi olmadıkları "üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu" ve "iç kontrol sistemi" alanlarında ilgili kurumların kuruluş kanunlarında da herhangi bir düzenleme bulunmadığından, bu alanlar boşlukta kalabilmektedir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümleri

uyarınca diğer kamu idarelerinde hesap verme sorumluluğunun aracı olarak düzenlenen faaliyet raporlarına üst yöneticiler tarafından imzalı İç Kontrol Güvence Beyanı eklenmektedir. Eklenen güvence beyanıyla, raporda yer alan bilgilerin güvenilir, tam ve doğru olduğu beyan edilmekte, iç kontrol sisteminin ve işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığı üstlenilmektedir. Düzenleyici ve denetleyici kurumların mevzuatında hüküm bulunmadığı için faaliyet raporlarına İç Kontrol Güvence Beyanı eklenmemekte, dolayısıyla hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde önemli bir eksiklik oluşmaktadır.

Düzenleyici ve denetleyici kurumların mali özerk yapıları da dikkate alınarak 5018 sayılı Kanun'un dışında tutulan hususları kapsayacak şekilde çerçeve yasal bir düzenlemeye kavuşturulmaları, hem bu kurumlar arasında uygulama birliğinin oluşturulması hem de şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun mevcut mali sistemle uyumlu hale getirilmelerinin sağlanması açısından önem arz etmektedir.

6.2. Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar Tarafından Verilen İdari Para Cezalarının Tahsil Edilememesi

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar mevzuatları gereğince yasal düzenlemelere ve kurul kararlarına aykırılık halinde idari para cezaları verebilmektedirler.

Kurumlar tarafından verilen idarî para cezalarının takip ve tahsil işlemlerinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabi olduğu, özel kanunlarında öngörülen süreler içerisinde ilgilileri tarafından ödenmeyen idarî para cezalarının Kurumun bildirim üzerine ilgili vergi dairesince 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil olunacağı kurumsal düzenlemelerde hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "İdari para cezası" başlıklı 17'nci maddesinde düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından verilen idari para cezalarının ilgili kanunlarında belirlenen oranın dışındaki kısmın genel bütçeye gelir kaydedileceği, tahsil edilebilir duruma gelmiş idari para cezalarının 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderileceği ve idari para cezalarının tamamen tahsil edilmesinden itibaren en geç bir ay içinde durumun ilgili kuruma bildirileceği hükmü yer almaktadır. Kanun'da yer alan idari para cezalarının uygulanmasına ilişkin hususlar 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Denetimler sonucunda yukarıda belirtilen mevzuata uygun olarak tahsil edilebilir durumda bulunan ve vergi daireleri tarafından tahsil edilmesi gereken idari para cezalarının

önemli bir kısmının tahsil edilmediği, yapılan tahsilatlara ilişkin vergi dairelerince ilgili kuruma bildirimde bulunulmadığı ve kurumlar tarafından tahsilat süreci hakkında vergi dairelerine yazılan yazılara cevap alınmadığı görülmüştür. Bu durum, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile vergi daireleri arasındaki tahsilat sürecindeki koordinasyon eksikliğini ortaya koymakta ve sürecin sağlıklı şekilde yürütülmediğini göstermektedir.

İdari para cezalarının düzenleyici denetleyici kurumların kullanılacakları en güçlü yaptırım aracı olduğu dikkate alındığında bu cezaların tahsilatlarının sağlanamamasının ilgili idarelerin etkinliğini azaltabileceği ve bu durumun kamu mali yönetim sisteminin işleyişi üzerinde olumsuz etkilere yol açabileceği değerlendirilmektedir.

7. SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA İLİŞKİN KONULAR

7.1. 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 esasını 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 tahsilatların tahakkuklarının doğru şekilde kapatılmamasına neden olmaktadır.

Denetimler sonucunda 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.

7.2. 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 malullük/vazife malullüğü 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.

Denetimler sonucunda 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.

7.3. Ek Karşılık Primlerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81'inci maddesinde; 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamındaki sigortalılara bağlanan veya bağlanacak vazife malullük aylıkları ile bunların hak sahiplerine bağlanacak ölüm aylıklarının karşılığı olmak üzere, bu kapsamdaki sigortalılar için kamu idarelerinin bütçelerinden ayrılan sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi ödeneklerinin %20'si oranında ek karşılık primi alınacağı, ayrılan ek karşılık priminin tamamının kurum bütçelerinin yetkili makamlarınca onaylanarak yürürlüğe girdiği tarihi takip eden aybaşlarından itibaren altı ay içinde ve aylık eşit taksitlerle ödeneceği, genel bütçe kapsamındaki idarelerin ek karşılık primlerinin Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanacağı hükme bağlanmıştır.

Ek karşılık primlerinin kamu idarelerinin MOSİP Bilgi Sistemi üzerinden bildirimler üzerine tahakkuk ettirilmesi, süresi içerisinde bildirilmeyen ek karşılık primleri hakkında 5510 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri gereğince idari para cezası uygulanması, süresinde ödenmeyen

ek karşılık primleri ile ilgili olarak da Kanun'un 89'uncu maddesi gereğince gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanması gerekmektedir.

Denetimler sonucunda kamu idarelerince SGK'ya bildirilen tutarlar üzerinden tahakkukların tamamlandığı, ancak bazı kamu idarelerince süresi içerisinde ödeme yapılmadığı ve prim alacaklarına ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı uygulanmadığı tespit edilmiştir.

7.4. Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88'inci maddesinde işverenin bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu Kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını Sosyal Güvenlik Kurumu'nca (SGK) belirlenecek günün sonuna kadar SGK'ya ödeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede SGK'nın süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci, 102'nci ve 106'ncı maddeleri hariç, diğer maddelerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Denetimler sonucunda, yukarıda bahsedilen mevzuat hükümlerine istinaden SGK'nın borçlu belediyelere 6183 sayılı Kanun'a göre icra takibi başlattığı ve bu belediyelerin menkul ve gayrimenkullerine haciz işlemi uygulandığı ancak bugüne kadar haciz işlemi uygulanan belediye mallarından satışa çıkartılan olmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla prim alacaklarının yaklaşık %10'una tekabül eden belediye prim borçları için SGK'nın belediyelere başlattığı icra takibi tahsilatla sonlandırılmamıştır.

6183 sayılı Kanun'a göre haciz işlemi yapılan belediyelerin menkul ve gayrimenkullerinin satışa çıkarılmasını sağlayacak, belediyelerin mevcut kaynakları ile borçlarını ödemelerine imkân tanıyacak ve borç ödemesinde bulunmayan belediyeler yönünden de cebri takip işlemlerinin etkinliğini artıracak yasal düzenlemeye ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir.

8. MAHALLİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR

8.1. Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerin Tahakkuk ve Tahsil Edilmemesi

Denetimler sonucunda 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,
 - Yeni kanalizasyon yapılması veya mevcut olanın ıslah edilmesi durumunda bunlardan faydalanan gayrimenkul sahiplerinden kanalizasyon harcamalarına katılma payı alınması gerekirken, bazı belediyelerde bu payın tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı,
 - Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyeri açılmasının işyeri açma izni harcına tabi olduğu halde bazı belediyelerde işyerlerinden işyeri açma ve çalışma ruhsat harcı alınmadığı,
 - Belediye sınırları ile mücavir alanları içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabi iken bazı belediyelerde bu verginin tahakkuk ve/veya tahsilinin yapılmadığı,
 - 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre bir ay içinde tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerine isabet eden haberleşme vergisine ilişkin tutarların muhasebe birimleri tarafından alınan beyannameler üzerine alacak tahakkuk kayıtlarının yapılması, mükelleflerin yaptığı ödemeler üzerine de söz konusu tutarların tahakkuk kayıtlarından düşülmesi 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,
- tespit edilmiştir.

8.2. Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

8.2.1. Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde İlgili 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 edilmiştir.

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 metrekaşe 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.

Denetimler sonucunda

- 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, tespit edilmiştir.

8.2.2. Belediyelerde Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler

8.2.2.1. Kamulaştırılan Taşınmazın Kamulaştırma Bedeli ile Emlak Vergisi Tarhına Esas Vergi Değeri Arasındaki Farktan Cezalı Ek Emlak Vergisi Alınması

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 39' uncu maddesinde;

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

03.04.2002 tarihli ve 4751 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle emlak vergisinin mükellef tarafından beyan edilmesi uygulamasından vazgeçilerek, belediyeler tarafından vergi değeri üzerinden yıllık olarak tarh edilmesi esası benimsenmiştir.

4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile;

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun;

10' uncu ve 20' nci maddelerinde bina ve araziler için yer alan *“Beyan Esası”* kaldırılmış,

“Verginin tarh ve tahakkuku” başlıklı 11' inci ve 21' inci maddelerinde sırasıyla bina ve arazi vergilerinin Kanun'un 29' uncu maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh edileceği ve bu suretle tarh olunan vergilerin, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacağı,

“Vergi değeri” başlıklı 29' uncu maddesinde ise vergi değerinin arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca, binalar için ise, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanacak bedel olduğu,

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi" başlıklı Mükerrer 49'uncu maddesinde Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarının bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan edeceği,

hükme bağlanmıştır.

Belirtilen kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere emlak vergisi mükelleflerinin emlak vergisi tarh, tahakkuk ve tahsilatına esas vergi değerini belirlemede hiçbir inisiyatifi bulunmamaktadır. Vergi, tüm süreçleriyle yasada belirtilen kamu kuruluşları ve yetkilileri tarafından yapılan işlem ve hesaplamalar sonucu kesinleşmektedir. Dolayısıyla, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu 39'uncu maddesinde yer alan kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerinin, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olması halinde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisi tarh edilmesi ve bu suretle söz konusu farktan kişi veya kurumların sorumlu tutulmasının 1319 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik dikkate alındığında hukuki olmadığı değerlendirilmektedir.

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

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 10'uncu maddesi, tapu idaresine belediye dışındaki diğer kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen kamulaştırma ve devir gibi mülkiyet değişimlerini ilgili belediyeye bildirme zorunluluğu getirmiştir.

Bazı belediyelerde belediye sınırları içerisinde yapılmış olan kamulaştırma işlemlerine ilişkin devir ve ferağ bilgilerinin tapu idaresinden alınmadığı ve tapu idaresi tarafından da bu bilgilerin ilgili belediyelere bildirilmemesi sonucunda;

- Kamulaştırılarak kamu tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan gayrimenkule ilişkin daha önceden beyanname verilmediği, emlak vergisi ödenmediği ve bildirim yapılmamış olduğundan bu hatanın düzeltilmeden devam ettiği,
 - Kamulaştırılan gayrimenkullerin kamu adına tescil tarihinden sonra önceki malik adına tahakkuk yapılmaması gerekirken, bildirim yapılmamış olması nedeniyle eski malik adına tahakkuk yapılmaya devam edildiği
- tespit edilmiştir.

8.3. Belediyelerde Gelir Tahsilat Oranlarının Düşük Olması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Belediye başkanının görev ve yetkileri" başlıklı 38'inci maddesinde belediyenin hak ve menfaatlerini korumak, gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek belediye başkanının görevleri arasında sayılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesinde gelirlerin ve alacakların tahsili muhasebe hizmetinin bir parçası olarak görülmüş ve muhasebe yetkilisinin, bu hizmetlerin yapılmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 60'inci maddesinin (e) bendinde ise ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır.

Denetimler sonucunda, bazı belediyelerde tahakkuk etmiş gelirlerin tahsilat oranlarının oldukça düşük kaldığı, devreden tahakkuk tutarının yıllar itibarıyla artış gösterdiği görülmüştür.

8.4. Evsel Katı Atık Hizmetlerine İlişkin Ücret Tarifelerinin Belirlenmemesi ve Bu Ücretlerin Takip ve Tahsilinin Yapılmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin (g) bendinde, katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve yaptırmak belediyenin yetki ve imtiyazları arasında sayılmıştır.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 11'inci maddesinde büyükşehir belediyeleri ve belediyelerin evsel katı atık bertaraf tesislerini kurmak, kurdurmak, işletmek veya işletmekle; bu hizmetten yararlanan ve/veya yararlanacakların da, sorumlu yönetimlerin yapacağı yatırım, işletme, bakım, onarım ve ıslah harcamalarına katılmakla yükümlü olduğu ve hizmetten yararlananlardan, belediye meclisince belirlenecek tarifeye göre katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücreti alınacağı belirtilmiştir. Bu maddenin uygulanmasına yönelik olarak çıkarılan Atıksu, Altyapı ve Evsel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik 27.10.2010 tarihinde yayımlanmıştır.

Söz konusu Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde evsel katı atık idarelerinin (büyükşehir belediyeleri, diğer belediyeler ve belediye birlikleri) Yönetmelik'e uyum sağlamakla yükümlü tutulduğu tarih 26.10.2011 olarak belirlenmiştir. Ancak, tarife belirleme, abonelik, sözleşme, teknik alt yapı eksiklikleri ile kendi aralarında maliyet ve bölüşüm hesabı

yapmayanlar da dahil olmak üzere, uyum sağlayamamış olan belediyeler için bu tarih yıllar itibariyle ötelenerek en son 31.12.2018'e kadar uzatılmıştır.

Denetimler sonucunda bazı belediyelerde evsel katı atık hizmetlerine ilişkin ücret tarifelerinin belirlenmediği, bazı belediyelerde sadece işyerleri için tarife belirlendiği, tarife belirlenen bazı belediyelerde ise tahsilatların takip edilmediği görülmüştür.

8.5. Otopark İşletilmesi ve Gelirlerine İlişkin Tespitler

8.5.1. 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, işletmek 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 aranması gerekmektedir.

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

8.5.2. Otopark Gelirlerinin Takip ve Tahsiline İlişkin Tespitler

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 hesabında toplanan otopark meblağının, 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 hükmüne 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.

Denetimler sonucunda bazı belediyelerde,

- Otopark gelirlerine ilişkin bedellerin bazı belediyelerde ayrı bir hesapta takip edilmediği, bazılarında ise ayrı bir hesapta takip edilmesine rağmen bu hesabın mevzuatın öngördüğü şekilde vadeli olarak değerlendirilmediği,
- Otopark hesabında toplanan bedellerin amacı dışında kullanıldığı,
- İlçe belediyeleri tarafından tahsil edilmesi gereken otopark bedellerinin 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.

8.6. 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 edeceği, 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.

Denetimler sonucunda 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.

8.7. 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.

Denetimler sonucunda 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 takip ve tahsil edilmediği,
- İlçe belediyesi tarafından tahsil edilmesi gerekirken büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edildiği

tespit edilmiştir.

8.8. 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, 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.

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

8.9. Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 7'nci maddesinin (p) bendi ile 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin (f) bendi "toplu taşıma hizmetinin" belediyenin yetki ve imtiyazları ile büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumlulukları arasında olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde belediyelerin, toplu taşıma hizmetini Danıştayın görüşü ve İçişleri Bakanlığının kararıyla süresi kırkdokuz yılı geçmemek üzere imtiyaz yoluyla devredebileceği; toplu taşıma hizmetlerini imtiyaz veya tekel oluşturmayacak şekilde ruhsat vermek suretiyle yerine getirebileceği gibi toplu taşıma hatlarını kiraya verme veya hizmet satın alma yoluyla da yerine getirebileceği ifade edilmiştir.

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 belirtilmiştir. Dolayısıyla büyükşehir belediyeleri de 5393 sayılı Kanun'un 15'inci maddesinde belirtilen imtiyaz, ruhsat, kiraya verme veya hizmet satın alma usullerinden biriyle, üçüncü kişilere toplu taşıma hizmetlerini ihale yoluyla gördürebileceklerdir.

İdareler, bu ihaleleri gerçekleştirirken saydamlık, rekabet, eşit muamele, güvenilirlik, gizlilik, kamuoyu denetimi, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ilkelerini yerine getirmek ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak durumundadırlar. Nitekim

Danıştay 13'üncü Dairesinin E.2015/985, K.2015/3164 sayılı Kararında da toplu ulaşım hizmetlerinin bu ilkeler çerçevesinde ve süre de içerecek şekilde, ihale yoluyla gördürülmesi gerektiğine hükmedilmiştir.

Denetimler sonucunda 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.

8.10. Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite 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 İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabileceği ifade edilmiştir.

Denetimler sonucunda bazı belediyelerde Kanun'da belirlenmiş borçlanma limitlerine uyulmadığı ve iç borçlanma için belirlenen limitin aşılmasına rağmen İçişleri Bakanlığından izin alınmadığı tespit edilmiştir.

8.11. 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, sıhî ve gayrisıhî işyerleri ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerinin ruhsatlandırılması ve denetlenmesine dair iş ve işlemleri kapsadığı,

Yönetmelik'in "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,

Yine Yönetmelik'in "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.

Ayrıca 1608 sayılı Umuru Belediye 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.

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

8.12. Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler

8.12.1. Belediye Taşınmazlarının Kiralanmasında 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu Hükümlerine Uyulmaması

8.12.1.1. Belediye Gayrimenkullerinin Ecrimisil ve İşgaliye Karşılığında Kiraya Verilmesi ve Bu Uygulamanın 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 Hazinenin 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/işgaliye alınarak işgalin devamına müsaade edilmemeli, kamu malının tahliyesine yönelik hükümler uygulanmalıdır.

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

8.12.1.2. Taşınmazların 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.

Denetimler sonucunda;

- Yukarıdaki maddede sayılanlar dışında kalan unsurların ihalesiz olarak belediye şirketlerine devredildiği,
- Söz konusu hüküm sadece büyükşehir belediyeleri için öngörölmüş iken büyükşehir sınırlarındaki ilçe belediyelerinin de bu maddeye dayanarak mülkiyetlerindeki gayrimenkulleri ihale yapmaksızın kendi şirketlerine kiraladığı,
- Bazı büyükşehir belediyelerinin şirketlerine kiraladığı gayrimenkullerin, bu şirketler tarafından 2886 sayılı Kanun hükümleri uygulanmadan üçüncü kişi ve şirketlere kiralandığı tespit edilmiştir.

8.12.2. 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, Hazinesin 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.

Denetimler sonucunda, 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.

8.12.3. 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.

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

8.12.4. Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması

5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre belediyeler, 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.

Denetimler sonucunda bazı belediyelerde taşınmazların yirmi beş yılı geçecek şekilde tahsisinin yapıldığı, belediye meclisi kararı olmaksızın ya da belediye encümeni kararıyla tahsis edildiği, tahsis edilen taşınmazların amacının dışında kullanıldığı, mülkiyeti başkasında olan taşınmazların tahsisinin yapıldığı ve tahsis yapılabilecek kamu idareleri arasında sayılmayan spor kulüpleri de dâhil olmak üzere dernekler, vakıflar, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile şirketlere tahsis işleminin yapıldığı tespit edilmiştir.

8.13. 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 2016 ve 2017 Yıllarını Kapsayan 3. 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.

Denetimler sonucunda 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, yazlık ve kışlık giyim 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;

tespit edilmiştir.

8.14. 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, sınai, 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.

Denetimler sonucunda bazı belediyeler tarafından 191-İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının hatalı kullanılması suretiyle belediyelerce yürütülen ticari, sınai, 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.

8.15. Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Paylarının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması

4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre Enerji Piyasası Düzenleme Kurulundan dağıtım lisansı alan şehir içi dağıtım şirketi, yetki aldığı şehirde bulunan belediye veya belediye şirketini sermaye koyma şartı aranmaksızın, %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.

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

8.16. 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.

Denetimler sonucunda bazı belediyelerce tahsil edilen taşınmaz kültür varlıklarının korunması katkı paylarının, il özel idarelerine ve il özel idaresi bulunmayan illerde ise 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 3'üncü maddesi gereğince yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına aktarılmadığı veya geç aktarıldığı tespit edilmiştir.

8.17. İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Mali Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi

Mülga 4759 sayılı İller Bankası Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, il özel idareleriyle belediyelere bağlı tüzel kişiliği haiz olan veya olmayan ve katma bütçeli idare ve kurumların ve birliklerin, bağlı buldukları idare bütçelerine intikal etmeyen gelirlerinden kazanç vergisi çıktıktan sonra kalan safi kazançlarının yüzde beşi İller Bankasının sermaye kaynakları arasında sayılmıştır.

6107 sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun ile 4759 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve Kanun'un 4'üncü maddesinde bankanın ortakları il özel idareleri ve belediyeler olarak sayılmış, böylece belediyelerin bağlı kuruluşlarının İller Bankasına olan ortaklığı son bulmuştur.

Denetimler sonucunda, yukarıdaki Kanun maddesi hükmü gereğince İller Bankasındaki ortaklığı son bulan bazı su ve kanalizasyon idarelerinin ortaklık payları tutarlarının düzenlenen mali tablolarında yer almaya devam ettiği tespit edilmiştir.

8.18. 4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması Sonucu 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 Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından 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 kullanılması

gerekmektedir. Nitekim Kanununun 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.

Denetimler sonucunda 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.

8.19. Mikro Kredi Verilmesine Dair Mevzuattaki Eksiklikler ile Bu Kapsamda Aktarılan Kaynakların Doğru Muhasebeleştirilmemesi, Takip ve Tahsilinin Yapılmaması

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun, "İl özel idaresinin görev ve sorumlulukları" başlıklı 6'ncı maddesinde sayılan görevler arasında yoksullara mikro kredi verilmesi hizmetine de yer verilmiştir. Aynı Kanun'un "Diğer kuruluşlar ile ilişkiler" başlıklı 64'üncü maddesinde ise il özel idarelerinin il genel meclisinin kararı üzerine yapacağı anlaşmaya uygun olarak görev ve sorumluluk alanlarına giren konularda, vakıflarla ortak hizmet projeleri gerçekleştirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki hükümler doğrultusunda il özel idareleri ile bir Vakıf arasında yoksullara mikro kredi kullanılmasına yönelik protokoller imzalanmış ve bu kapsamda söz konusu Vakıf'a kaynak aktarımında bulunulmuştur.

Denetimler sonucunda yoksullara mikro kredi verilmesine dair mevzuat ve uygulamalara ilişkin olarak;

- Yoksullara mikro kredi verilmesi il özel idarelerinin görevleri arasında sayılmasına rağmen, konuya yönelik ikincil mevzuat düzenlemesinin henüz yapılmadığı,
- Vakıf'a kullanılan kaynak kredi mahiyetinde olmasına rağmen, Vakıf tarafından il özel idarelerine yapılacak geri ödemelere dair bir belirlemenin olmadığı,
- İl özel idaresi'nin alacağını oluşturan söz konusu tutarların mali tablolarında vade ve takip durumuna göre 132/232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ya da 137-Takipteki Kurum Alacakları Hesabında izlenmesi gerekirken izlenmediği ve

doğrudan gider kaydedildiği,
tespit edilmiştir.

8.20. Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarında Açılış Bilançosuna İlişkin Kaydın Gerçeği Yansıtması

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 34'üncü maddesiyle, başlangıçta ayrı bir tüzel kişiliği ve bütçesi bulunmayan ve genel bütçe içerisinde yer alan bir idare olarak kurulan yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, 674 sayılı KHK'nın 35'inci maddesiyle 01.09.2016 tarihinden itibaren genel bütçe kapsamındaki idare olmaktan çıkarılarak, kamu tüzel kişiliğini haiz ve özel bütçeli idareye dönüşmüştür. Dolayısıyla, 2016 yılı yönetim dönemi içinde defterdarlık muhasebe müdürlüğü tarafından yapılan muhasebe işlemleri başkanlıkların kendi bünyesinde kurulan muhasebe birimlerince devralınmış ve 2017 yılı itibariyle işlemler bu birimlerce gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Muhasebe birimleri arasında devir işlemlerinde uyulması gereken kurallar, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 29.12.2016 tarih ve 29469 sayılı yazısında belirtilmiştir. Anılan Yazıda, devreden muhasebe müdürlüklerinin avans, emanet, teminat gibi özellikli hesapları nasıl kapatacakları açıklanmış, muhasebeleştirme evraklarının örneklerinin devralan muhasebe birimine gönderileceği ve devralan muhasebe biriminin söz konusu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarını nasıl yapacakları detaylı olarak anlatılmış ve bilanço hesaplarının tamamına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Buna göre, kamu tüzel kişiliğini haiz ve özel bütçeli bir kamu idaresine dönüşen yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının 2017 yılı başından itibaren 2016 yönetim dönemine ilişkin her türlü taşınır, taşınmaz ile borç, alacak, hak ve yükümlülükleri devralmaları, bunlara ilişkin olarak bir açılış bilançosu düzenlemeleri ve açılış yevmiyesine esas alınmak üzere düzenleyecekleri 1 no.lu muhasebe işlem fişinde de borç ve alacak kayıtlarını eksiksiz olarak göstermeleri gerekmektedir.

Denetimler sonucunda bazı yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarının 2017 yılı açılış kayıtlarında, 2016 yılı yönetim döneminden devretmesi gereken hesap bakiyelerinden bazılarının yer almadığı tespit edilmiştir.

8.21. 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.

2017 yılı Yatırım Programı ile 2017 yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar'a göre merkezi kamu idareleri, yerel ve bölgesel nitelikli yatırımların uygulamalarında koordinasyonu güçlendirmek, etkinliği artırmak ve yerel kurumsal kapasitenin gelişimini sağlamak amacıyla, projenin mahiyeti uygun düştüğü ölçüde, yatırım uygulamalarının il özel idarelerine aktarılacak suretiyle gerçekleştirilmesine öncelik vermektedir. Böylece 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.

Denetimler sonucunda bakanlıklar ve merkezi idare kuruluşlarınca il özel idarelerine aktarılan yatırım ödeneklerinin bazı il özel idarelerince;

- Özel idare giderlerinin finansmanı için harcanarak 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.

8.22. 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 3'üncü 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 5'inci 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.

Denetimler sonucunda 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.

EK 1: 2017 YILINDA DENETİM RAPORU DÜZENLENEN KAMU İDARELERİ LİSTESİ

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

- 1 CUMHURBAŞKANLIĞI
- 2 BAŞBAKANLIK
- 3 ANAYASA MAHKEMESİ
- 4 YARGITAY
- 5 DANIŞTAY
- 6 HAKİMLER VE SAVCILAR KURULU
- 7 ADALET BAKANLIĞI
- 8 MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
- 9 İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
- 10 DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
- 11 MALİYE BAKANLIĞI
- 12 MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
- 13 SAĞLIK BAKANLIĞI
- 14 ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI
- 15 ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
- 16 ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
- 17 KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
- 18 AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
- 19 AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI
- 20 BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
- 21 ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
- 22 EKONOMİ BAKANLIĞI
- 23 GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
- 24 GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI
- 25 GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
- 26 KALKINMA BAKANLIĞI
- 27 ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
- 28 MİLLİ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ
- 29 MİLLİ İSTİHBARAT TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI
- 30 JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI
- 31 SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
- 32 EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 33 DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
- 34 HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI
- 35 KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİĞİ MÜSTEŞARLIĞI
- 36 DEVLET PERSONEL BAŞKANLIĞI
- 37 TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU

- 38 AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI
- 39 GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
- 40 TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 41 METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 42 BASIN-YAYIN VE ENFORMASYON GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 43 TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI KURUMU
- 44 TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU
- 45 GÖÇ İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

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

- 1 YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
- 2 ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
- 3 İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
- 4 İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 5 ANKARA ÜNİVERSİTESİ
- 6 KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 7 EGE ÜNİVERSİTESİ
- 8 ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
- 9 ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 10 HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
- 11 BOĞAZIÇI ÜNİVERSİTESİ
- 12 DİCLE ÜNİVERSİTESİ
- 13 ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
- 14 ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
- 15 CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
- 16 İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
- 17 FIRAT ÜNİVERSİTESİ
- 18 ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
- 19 SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
- 20 ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
- 21 ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
- 22 AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
- 23 DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
- 24 GAZİ ÜNİVERSİTESİ
- 25 MARMARA ÜNİVERSİTESİ
- 26 MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
- 27 TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
- 28 YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 29 VAN YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ
- 30 GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
- 31 ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ

- 32 ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
- 33 AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
- 34 MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
- 35 ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
- 36 DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
- 37 GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
- 38 GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 39 HARRAN ÜNİVERSİTESİ
- 40 İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
- 41 KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
- 42 KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ
- 43 KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
- 44 KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
- 45 MERSİN ÜNİVERSİTESİ
- 46 MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
- 47 MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
- 48 NİĞDE ÖMER HALİDEMİR ÜNİVERSİTESİ
- 49 PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
- 50 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
- 51 SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
- 52 BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
- 53 ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
- 54 GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
- 55 AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ
- 56 DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
- 57 NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
- 58 GİRESUN ÜNİVERSİTESİ
- 59 BOZOK ÜNİVERSİTESİ
- 60 ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ
- 61 ORDU ÜNİVERSİTESİ
- 62 AMASYA ÜNİVERSİTESİ
- 63 AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ
- 64 SİNOP ÜNİVERSİTESİ
- 65 SİİRT ÜNİVERSİTESİ
- 66 NEVŞEHİR HACI BEKTAŞ VELİ ÜNİVERSİTESİ
- 67 BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
- 68 KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
- 69 BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
- 70 MUŞ ALPARSLAN ÜNİVERSİTESİ
- 71 MARDİN ARTUKLU ÜNİVERSİTESİ
- 72 ARDAHAN ÜNİVERSİTESİ
- 73 BARTIN ÜNİVERSİTESİ
- 74 BAYBURT ÜNİVERSİTESİ

- 75 GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
- 76 MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
- 77 YALOVA ÜNİVERSİTESİ
- 78 ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
- 79 BURSA TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 80 İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
- 81 İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
- 82 NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
- 83 ABDULLAH GÜL ÜNİVERSİTESİ
- 84 ERZURUM TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
- 85 ANKARA SOSYAL BİLİMLER ÜNİVERSİTESİ
- 86 SAĞLIK BİLİMLERİ ÜNİVERSİTESİ
- 87 BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

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

- 1 SAVUNMA SANAYİİ MÜSTEŞARLIĞI
- 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 VE ORTA-DOĞU AMME İDARESİ ENSTİTÜSÜ
- 8 TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
- 9 TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
- 10 TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ
- 11 YÜKSEK ÖĞRENİM KREDİ VE YURTLAR KURUMU
- 12 KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 13 SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 14 DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 15 DEVLET OPERA VE BALESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 16 ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 17 VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 18 TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 19 MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 20 SİVİL HAVACILIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 21 TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
- 22 TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ
- 23 TÜRK PATENT VE MARKA KURUMU
- 24 ULUSAL BOR ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
- 25 TÜRKİYE ATOM ENERJİSİ KURUMU
- 26 KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI

- 27 TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
- 28 GAP BÖLGE KALKINMA İDARESİ
- 29 ÖZELLEŞTİRME İDARESİ BAŞKANLIĞI
- 30 KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
- 31 CEZA VE İNFAZ KURUMLARI İLE TUTUKEVLERİ İŞYURLARI KURUMU
- 32 YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
- 33 TÜRKİYE YAZMA ESERLER KURUMU BAŞKANLIĞI
- 34 DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
- 35 KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
- 36 DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
- 37 DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 38 TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
- 39 TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU
- 40 TÜRKİYE İNSAN HAKLARI VE EŞİTLİK KURUMU
- 41 TÜRKİYE SAĞLIK ENSTİTÜLERİ BAŞKANLIĞI

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

(5018 sayılı Kanuna Ekli III Sayılı Cetvel)

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

SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI

(5018 sayılı Kanuna Ekli IV Sayılı Cetvel)

- 1 SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
- 2 TÜRKİYE İŞ KURUMU

İL ÖZEL İDARELERİ

- 1 ADIYAMAN İL ÖZEL İDARESİ
- 2 AĞRI İL ÖZEL İDARESİ
- 3 ARDAHAN İL ÖZEL İDARESİ
- 4 ARTVİN İL ÖZEL İDARESİ
- 5 BARTIN İL ÖZEL İDARESİ
- 6 BATMAN İL ÖZEL İDARESİ
- 7 BAYBURT İL ÖZEL İDARESİ

- 8 BİNGÖL İL ÖZEL İDARESİ
- 9 BİTLİS İL ÖZEL İDARESİ
- 10 BURDUR İL ÖZEL İDARESİ
- 11 ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
- 12 ERZİNCAN İL ÖZEL İDARESİ
- 13 GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
- 14 GÜMÜŞHANE İL ÖZEL İDARESİ
- 15 HAKKARİ İL ÖZEL İDARESİ
- 16 İĞDIR İL ÖZEL İDARESİ
- 17 ISPARTA İL ÖZEL İDARESİ
- 18 KASTAMONU İL ÖZEL İDARESİ
- 19 KİLİS İL ÖZEL İDARESİ
- 20 OSMANİYE İL ÖZEL İDARESİ
- 21 RİZE İL ÖZEL İDARESİ
- 22 SİİRT İL ÖZEL İDARESİ
- 23 SİNOP İL ÖZEL İDARESİ
- 24 SİVAS İL ÖZEL İDARESİ
- 25 ŞIRNAK İL ÖZEL İDARESİ
- 26 TUNCELİ İL ÖZEL İDARESİ
- 27 UŞAK İL ÖZEL İDARESİ

BELEDİYELER - BAĞLI İDARELER

- 1 ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 2 ADANA BÜYÜKŞEHİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 3 ADANA CEYHAN BELEDİYESİ
- 4 ADANA SARIÇAM BELEDİYESİ
- 5 AFYONKARAHİSAR BELEDİYESİ
- 6 AĞRI BELEDİYESİ
- 7 ANKARA ALTINDAĞ BELEDİYESİ
- 8 ANKARA AYAŞ BELEDİYESİ
- 9 ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 10 ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
- 11 ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (EGO)
- 12 ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
- 13 ANKARA GÖLBAŞI BELEDİYESİ
- 14 ANKARA KEÇİÖREN BELEDİYESİ
- 15 ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
- 16 ANKARA SİNCAN BELEDİYESİ
- 17 ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
- 18 ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
- 19 ANTALYA ALANYA BELEDİYESİ

- 20 ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 21 ANTALYA DÖŞEMEALTI BELEDİYESİ
- 22 ANTALYA KEMER BELEDİYESİ
- 23 ANTALYA KEPEZ BELEDİYESİ
- 24 ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
- 25 ANTALYA MANAVGAT BELEDİYESİ
- 26 ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
- 27 ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 28 ARDAHAN BELEDİYESİ
- 29 AYDIN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 30 AYDIN DİDİM BELEDİYESİ
- 31 AYDIN KUŞADASI BELEDİYESİ
- 32 BALIKESİR AYVALIK BELEDİYESİ
- 33 BALIKESİR BURHANİYE BELEDİYESİ
- 34 BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 35 BALIKESİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 36 BALIKESİR GÖNEN BELEDİYESİ
- 37 BARTIN AMASRA BELEDİYESİ
- 38 BATMAN BELEDİYESİ
- 39 BİTLİS BELEDİYESİ
- 40 BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 41 BURSA MUDANYA BELEDİYESİ
- 42 BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
- 43 BURSA OSMANGAZİ BELEDİYESİ
- 44 BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUSKİ)
- 45 BURSA YILDIRIM BELEDİYESİ
- 46 ÇANAKKALE BELEDİYESİ
- 47 ÇANAKKALE GELİBOLU BELEDİYESİ
- 48 ÇORUM SUNGURLU BELEDİYESİ
- 49 DENİZLİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 50 DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ
- 51 DİYARBAKIR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 52 DİYARBAKIR KAYAPINAR BELEDİYESİ
- 53 DÜZCE BELEDİYESİ
- 54 ERZİNCAN BELEDİYESİ
- 55 ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 56 ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 57 ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 58 ESKİŞEHİR ODUNPAZARI BELEDİYESİ
- 59 ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİ
- 60 GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 61 GAZİANTEP SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

- 62 GAZİANTEP ŞAHİNBEY BELEDİYESİ
- 63 GİRESUN BELEDİYESİ
- 64 HAKKARİ BELEDİYESİ
- 65 HATAY ANTAKYA BELEDİYESİ
- 66 HATAY BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 67 HATAY BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 68 HATAY DEFNE BELEDİYESİ
- 69 HATAY DÖRTYOL BELEDİYESİ
- 70 ISPARTA BELEDİYESİ
- 71 ISPARTA EĞİRDİR BELEDİYESİ
- 72 İSTANBUL ARNAVUTKÖY BELEDİYESİ
- 73 İSTANBUL BAĞÇELİEVLER BELEDİYESİ
- 74 İSTANBUL BAYRAMPAŞA BELEDİYESİ
- 75 İSTANBUL BEŞİKTAŞ BELEDİYESİ
- 76 İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 77 İSTANBUL ELEKTRİK, TRAMVAY VE TÜNEL İŞLETMELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İETT)
- 78 İSTANBUL FATİH BELEDİYESİ
- 79 İSTANBUL GÜNGÖREN BELEDİYESİ
- 80 İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
- 81 İSTANBUL KÜÇÜKÇEKMECE BELEDİYESİ
- 82 İSTANBUL SİLİVRİ BELEDİYESİ
- 83 İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
- 84 İSTANBUL SULTANBEYLİ BELEDİYESİ
- 85 İZMİR BALÇOVA BELEDİYESİ
- 86 İZMİR BERGAMA BELEDİYESİ
- 87 İZMİR BORNOVA BELEDİYESİ
- 88 İZMİR BUCA BELEDİYESİ
- 89 İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 90 İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 91 İZMİR ÇEŞME BELEDİYESİ
- 92 İZMİR ÇİĞLİ BELEDİYESİ
- 93 İZMİR FOÇA BELEDİYESİ
- 94 İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
- 95 İZMİR MENDERES BELEDİYESİ
- 96 İZMİR MENEMEN BELEDİYESİ
- 97 İZMİR NARLIDERE BELEDİYESİ
- 98 İZMİR URLA BELEDİYESİ
- 99 KAHRAMANMARAŞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 100 KAHRAMANMARAŞ DULKADİROĞLU BELEDİYESİ
- 101 KAHRAMANMARAŞ ONİKİŞUBAT BELEDİYESİ
- 102 KARABÜK BELEDİYESİ

- 103 KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 104 KAYSERİ SARIOĞLAN BELEDİYESİ
- 105 KIRKLARELİ BELEDİYESİ
- 106 KIRŞEHİR BELEDİYESİ
- 107 KİLİS BELEDİYESİ
- 108 KOCAELİ BAŞISKELE BELEDİYESİ
- 109 KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 110 KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSU)
- 111 KOCAELİ DARICA BELEDİYESİ
- 112 KOCAELİ DERİNCE BELEDİYESİ
- 113 KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 114 KONYA ILGIN BELEDİYESİ
- 115 KONYA KARATAY BELEDİYESİ
- 116 KÜTAHYA BELEDİYESİ
- 117 KÜTAHYA TAVŞANLI BELEDİYESİ
- 118 MALATYA BATTALGAZİ BELEDİYESİ
- 119 MALATYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 120 MALATYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 121 MALATYA YEŞİLYURT BELEDİYESİ
- 122 MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 123 MANİSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 124 MANİSA ŞEHZADELER BELEDİYESİ
- 125 MANİSA YUNUSEMRE BELEDİYESİ
- 126 MARDİN ARTUKLU BELEDİYESİ
- 127 MARDİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 128 MERSİN AKDENİZ BELEDİYESİ
- 129 MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 130 MERSİN BÜYÜKŞEHİR SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL
MÜDÜRLÜĞÜ
- 131 MERSİN ERDEMLİ BELEDİYESİ
- 132 MERSİN MEZİTLİ BELEDİYESİ
- 133 MERSİN SİLİFKE BELEDİYESİ
- 134 MERSİN TARSUS BELEDİYESİ
- 135 MERSİN TOROSLAR BELEDİYESİ
- 136 MERSİN YENİŞEHİR BELEDİYESİ
- 137 MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ
- 138 MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
- 139 MUĞLA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
- 140 MUĞLA FETHİYE BELEDİYESİ
- 141 MUĞLA MARMARİS BELEDİYESİ

- 142 NEVŞEHİR BELEDİYESİ
 143 NEVŞEHİR ÜRGÜP BELEDİYESİ
 144 ORDU ALTINORDU BELEDİYESİ
 145 ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 146 ORDU BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
 147 OSMANİYE BELEDİYESİ
 148 RİZE BELEDİYESİ
 149 SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 150 SAMSUN ATAKUM BELEDİYESİ
 151 SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 152 SAMSUN CANİK BELEDİYESİ
 153 SAMSUN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
 154 SAMSUN TERME BELEDİYESİ
 155 SİİRT BELEDİYESİ
 156 SİNOP BELEDİYESİ
 157 ŞANLIURFA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 158 ŞANLIURFA KARAKÖPRÜ BELEDİYESİ
 159 ŞANLIURFA SİVEREK BELEDİYESİ
 160 ŞIRNAK BELEDİYESİ
 161 TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 162 TEKİRDAĞ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
 163 TEKİRDAĞ ÇORLU BELEDİYESİ
 164 TRABZON BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 165 TRABZON BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
 166 TRABZON ORTAHİSAR BELEDİYESİ
 167 TUNCELİ BELEDİYESİ
 168 VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
 169 VAN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
 170 YALOVA BELEDİYESİ
 171 YALOVA ÇINARCIK BELEDİYESİ
 172 YALOVA TERMAL BELEDİYESİ
 173 ZONGULDAK ÇAYCUMA BELEDİYESİ
 174 ZONGULDAK KARADENİZ EREĞLİ BELEDİYESİ

MAHALLİ İDARE ŞİRKETLERİ VE BİRLİKLERİ

- 1 AY JEOTERMAL ENERJİ A.Ş.
- 2 AYBEL İNŞAAT ORGANİZASYON SPOR HİZMETLERİ TEMİZLİK GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
- 3 AYDIN BELEDİYESİ EGE ET YAĞ SAN. TİC. A.Ş.
- 4 AYDIN İMAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

- 5 DENİZLİ PAMUKKALE BELEDİYESİ PAKTAŞ ORGANİZASYON PETROL TEMİZLİK HİZMETLERİ TURİZM İNŞAAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
- 6 MUĞLA BODRUM BELEDİYESİ BODRUM BEL.TUR.İNŞ.GIDA ENERJİ SAN VE TİC. A.Ş.
- 7 MARMARA BELEDİYELER BİRLİĞİ
- 8 TÜRKİYE BELEDİYELER BİRLİĞİ
- 9 VİLAYETLER BİRLİĞİ

YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIKLARI

- 1 ADANA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 2 ANKARA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 3 ANTALYA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 4 BURSA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 5 DİYARBAKIR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 6 GAZİANTEP VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 7 İSTANBUL VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 8 İZMİR VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 9 KAHRAMANMARAŞ VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 10 MUĞLA VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI
- 11 ORDU VALİLİĞİ YATIRIM İZLEME VE KOORDİNASYON BAŞKANLIĞI

DİĞER KAMU İDARELERİ

- 1 AVRUPA BİRLİĞİ EĞİTİM VE GENÇLİK PROGRAMLARI MERKEZİ BAŞKANLIĞI
- 2 ÇANAKKALE SAVAŞLARI GELİBOLU TARİHİ ALAN BAŞKANLIĞI
- 3 MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI AKARYAKIT İKMAL VE NATO POL TESİSLERİ İŞLETME BAŞKANLIĞI
- 4 SPOR-TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
- 5 T.C. BAŞBAKANLIK TANITMA FONU GENEL SEKRETERLİĞİ
- 6 TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU
- 7 TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU
- 8 TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI
- 9 TÜRKİYE YATIRIM DESTEK VE TANITIM AJANSI
- 10 YATIRIMCI TAZMİN MERKEZİ

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

BULGU BAŞLIĞI	2015	2016	2017
Kamu İdarelerine İlişkin Genel Konular			
İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme	X	X	X
• İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına İlişkin Tespitler	X	X	X
• Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler	X	X	X
• İç Denetime İlişkin Tespitler	X	X	X
• İç Kontrol Sisteminin Yıllık Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Tespitler	X	X	X
Taşınmazlarla İlgili Tespitler	X	X	X
• Taşınmazların Fiili Envanter Çalışmalarının Tamamlanmaması	X	X	X
• Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması	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
- 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
• 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
• Hazine Taşınmazlarının İşgali Kullanılması		X	
Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler Sonrasındaki Durumunun Değerlendirilmesi	X	X	X
Gelir Tahakkuk ve Tahsilatına İlişkin Tespitler	X	X	X
Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması	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		
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
Mali Duran Varlıkların Muhasebe Kayıtlarında İzlenmemesi		X	X
Gayrimaddi Hak Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi		X	X
Vadesinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Yapılmaması		X	X
Taşınırın Edinilmesi, Kayda Alınması ve Kullanımına İlişkin Tespitler			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
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
Mali Tablolarda Dipnotlara Yer Verilmemesi		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
• 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 Hazinesin 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		
<ul style="list-style-type: none"> İl Özel İdareleri Tarafından Kullanılan e-İçişleri Sistemi Bütçe ve Muhasebe Modülüne İlişkin Tespit 	X	X	
<ul style="list-style-type: none"> Savunma Sanayi Destekleme Fornu Tarafından Kullanılan Muhasebe Programına İlişkin Tespit 	X		
Taşınmazlara İlişkin Tespitler			X
<ul style="list-style-type: none"> Serbest Bölgelerdeki Hazine Taşınmazlarının Kiraya Verilmesi ve Tahsis Adı Altında Kullanım Haklarının Kullanıcılara Bırakılması İşlemlerinin Yasal Dayanağının Bulunmaması 			X
Avrupa Birliği'nden Sağlanan Kaynaklarla Yürütölmekte Olan Projelerin Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması			X
161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye Aykırı Hüküm Taşması			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
Avrupa Birliği Fonlarının Kullanımı Sebebiyle Doğacak Yükümlölüklerin 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 Ödeneğın Mahalli Müşterek İhtiyaçlar İçin Kullanılmak Üzere İçişleri Bakanlığı Bütçesine Aktarılmaması		X	
Özel Bütçeli Kamu İdarelerine İlişkin Konular			
Fiilen Atıl Durumda Bulunan Fakülte, Yüksekokul ve Enstitölere İlişkin Tespit	X	X	X
Muhasebe Sistemi Dışında Banka Hesabı Açılması	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
Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin Güncellenmesine İhtiyaç Bulunması		X	X
Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar		X	X

Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Desteklerine İlişkin Tespitler		X	X
• TÜBİTAK Projelerinde Kullanılan Transfer Takip Sisteminin Ön Ödemelerde Kontrol İçin Yeterli Olmaması			X
• TÜBİTAK Projeleri Kapsamında Üniversite Hesaplarına Aktarılan Kurum Hisselerinin Bakiye Tutarının Kullanımı için Öngörülen Sürenin Kısa Olması		X	X
• 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
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	
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
Ek Karşılık Primlerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X
Fiiilen 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
Sosyal Güvenlik Kurumunun Belediyelerden Prim Alacaklarını Tahsil Edememesi			X
Türkiye İş Kurumunun Alacakların Takibinde Kullandığı Bilişim Sistemi ile Muhasebe Sistemi Arasında Uyumsuzluk Bulunması		X	
Mahalli İdarelere İlişkin Konular			
Belediye Gelirlerine İlişkin Tespitler	X	X	
• 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Bazı Gelirlerinin Tahakkuk ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X
Emlak Vergisi Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler			X

• Emlak Vergisinin Tahakkuk ve Tahsilinde İlgili Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması			X
• Belediyelerde Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Tespitler	X	X	X
- Kamulaştırılan Taşınmazın Kamulaştırma Bedeli ile Emlak Vergisi Tarhına Esas Vergi Değeri Arasındaki Farktan Cezalı Ek Emlak Vergisi Alınması			X
- Diğer Kamu İdareleri Tarafından Yapılan Kamulaştırma İşlemlerinden Kaynaklanan Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsilinde Sorunlar Yaşanması		X	X
• Telekomünikasyon Altyapı ve Şebekelerinden Alınması Gereken Geçiş Hakkı Bedellerinin Takip ve Tahsil Edilmemesi	X	X	X
• Gecekondu Fonu Gelirlerinin Bütçe Dışında Tutulması		X	X
Ambalaj Atıklarının Toplanması İçin İmtiyaz Hakkı Verilen Şirketlerden Bedel Alınmaması	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
Belediye Taşınmazlarına İlişkin Tespitler	X	X	X
• Belediye Taşınmazlarının Tahsis İşlemlerine İlişkin hatalı Uygulamalar	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
- Belediye Taşınmazlarının İhalesiz Kiraya Verilmesi	X	X	X
- Belediye Gayrimenkulleri İçin Ecrimisil Uygulamasının Bir Kiralama Usulüne Dönüştürülmesi	X	X	X
- Taşınmazların Belediye Şirketlerine Kiralanmasında Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		X	X
• İşgal Edilen Belediye Taşınmazlarından Ecrimisil Alınmaması			X
• Belediyelere Bağışlanan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması			X
Belediyeler Tarafından Kullanılan Muhasebe Programlarına İlişkin Tespitler	X		
İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabının Kullanımının Hatalı Olması	X	X	X
Otopark Yönetmelğine Aykırı Uygulamalar	X	X	X
• Otopark Hesabında Toplanan Bedellerin Amacı Dışında Kullanılması ve Büyükşehir Belediyelerinin Otopark Hesabına Aktarılmaması	X	X	X
• Otopark Yerlerinin İşletilmesinden Dolayı Aktarılması Gereken Payların Aktarılmaması	X	X	X
• Belediye Meclisi Kararı Olmaksızın Otopark İşletilmesi			X

Belediyeler Tarafından Hibe Yoluyla Devir Alınan Şirketler İçin Bakanlar Kurulundan İzin Alınmaması	X		
Doğalgaz Dağıtım Şirketindeki Ortaklık Payının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması		X	X
Toplu Taşıma İmtiyaz Hakkının İhalesiz Devredilmesi ve/veya İhalelerde Süre Belirtilmemesi		X	X
Belediye ve Bağlı Kuruluşlarının Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite Uyulmaması		X	X
Bakanlıklar ve Merkezi İdare Kuruluşlarınınca İl Özel İdarelerine Aktarılan Yatırım Ödeneklerine İlişkin Tespitler		X	X
İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı Olmadan Faaliyet Gösteren İşyerleri Bulunması ve Bunlara İlişkin İdari Yaptırımların Uygulanmaması			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
İller Bankası Ortaklığından Çıkarılan Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Mali Tablolarında Ortaklık Paylarına Yer Verilmesi			X
4857 sayılı İş Kanunu'na Tabi Olarak Çalışan İşçilerin Yıllık İzinlerinin Kullanılmaması Sonucu Kamu İdarelerinin Toplu Ödeme Yapmak Zorunda Kalmaları			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
Belediye Gelir Tarifelerinin Değiştirilmemesi Nedeniyle Bazı Gelirlerin Ekonomik Değerini Yitirmesi		X	
Çevre Temizlik Vergisinden Alınan Payların Tahakkuk ve Tahsilinde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması		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	
Stratejik Planlama ve Performans Yönetim Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme			
Stratejik Planların Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X
Performans Programlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X
Veri Kayıt Sistemlerinin Değerlendirilmesi	X	X	X
Faaliyet Raporlarının Değerlendirilmesine Yönelik Tespitler	X	X	X
Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği			X