



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# 2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

EYLÜL 2013



**T.C.**  
**SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

586616/46307

**Sayı:** Bşk.2013/11  
**Konu:** 2012 Yılı Dış Denetim Genel  
Değerlendirme Raporu

12.09.2013

**TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 68 ve 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 38'inci maddeleri uyarınca hazırlanan 2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunu saygılarımla arz ederim.

*Akyel/Recai*

Doç. Dr. Recai AKYEL

Sayıştay Başkanı



**2012 YILI**  
**DIŞ DENETİM GENEL DEĞERLENDİRME**  
**RAPORU**

*2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38'inci maddesi gereği hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.*

# İÇİNDEKİLER

GENEL ÇERÇEVE.....	1
DENETİMLER SONUCU TESPİT EDİLEN HUSUSLAR .....	9
1 KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN GENEL KONULAR .....	9
1.1 İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme .....	9
1.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Değerlendirme .....	15
1.3 Taşınmazlarla İlgili Tespitler .....	17
1.4 Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçilerin Ücret Dışında Kalan Haklarına İlişkin Tespitler ...	18
1.5 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Uygulamalarla İlgili Tespitler.....	19
2 GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN KONU .....	23
2.1 Kurumsal Mali Tabloların Sayıştay Denetimine Sunulamaması .....	23
3 ÜNİVERSİTELERE İLİŞKİN KONULAR.....	29
3.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması.....	29
3.2 Üniversite Bütçelerinden Döner Sermayelere Ayrılan Sermaye Paylarının İzlenmemesi.....	29
4 MAHALLİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR .....	31
4.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması.....	31
4.2 Muhasebe Kayıtlarında Dönemsellik İlkesine Uyulmaması .....	31
4.3 Belediyelerin Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite Uyulmaması ..	32
4.4 Belediyelerin Hissedarı Oldukları Şirketlerdeki Sermaye Paylarının İzlenmemesi .....	32
4.5 Otopark Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar .....	33
4.6 Özel İdare Bütçelerine Merkezi İdare Tarafından Aktarılan Tahsisi Mahiyetteki Kaynakların Nakit Açıklarının Kapatılmasında Kullanılması.....	34
EK – 2012 YILINDA RAPOR YAZILAN KAMU İDARELERİ LİSTESİ .....	35





## GENEL ÇERÇEVE

### Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yapısı

Ülkemizde 2000’li yılların başından itibaren krizlerle başa çıkabilmek ve daha etkin bir kamu yönetimi yapısı ortaya koyabilmek için önemli reformlar başlatılmıştır. Avrupa Birliği süreci bu reform yapısının algılanmasında ve yürütülmesinde destekleyici bir rol oynamıştır. Küreselleşen bir dünya, ülkemizin uluslar arası ölçekte hak ettiği konuma gelebilmesi için daha fazla çaba göstermemizi ve alışık olduğumuz yerleşik düşünce ve uygulama biçimlerini gözden geçirmemizi zorunluluk haline getirmiştir.

Kamu yönetimi reformlarının ana unsurlarından birisi, tüm gelişmiş demokrasilerde olduğu gibi ülkemizde de hesap verebilirliği ve saydamlığı esas alan yeni bir kamu mali yönetim yapısının uygulamaya konulması olmuştur.

Türkiye, 1999 ve 2001 krizlerinin ardından, krizin yapısal nedenlerini ortadan kaldırmayı ve vatandaşların vergilerinden oluşan kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılabilmesini hedefleyen, kamu yönetiminde hesap verilebilirliği ve saydamlığı tesis etmek suretiyle ekonomide güvenilirliği tekrar sağlamaya çalışan bir dizi yasal düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemeler özellikle Türk Kamu Mali Yönetimi alanında, AB’ye üyelik hedefleriyle de uyumlu, tarihi bir reform uygulamasına dönüşmüştür.

Kamu finansmanı ve borç yönetiminin yeni bir yapıya kavuşturulması, kamu ihale sisteminin iyileştirilmesi, gelir idaresi ve vergi alt yapısının güçlendirilmesi ve kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkinliği hedef alan yeni bir kamu mali yönetim anlayışının hayata geçirilmesi çabası, ülkemizin demokratik olgunluğuna önemli katkılar sağlamıştır.

Türkiye’deki kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili en köklü ve bütünsel değişiklik, mali yönetim ve kontrol sistemimizi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmek amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2003 tarihinde yasalaşması ile gerçekleştirilmiştir.

5018 sayılı Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile 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 devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetime ilişkin düzenlemelerin yapılması amaçlanmıştır. Ayrıca bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel adımlar atılmıştır.

Yeni kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi denetimdir. Dış denetim, Sayıştay tarafından yapılmaktadır. 5018 sayılı Kanununun 68 inci maddesi dış denetimin amacını, “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 etmiştir.

Dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağı ve bu denetimlerde kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgelerin esas alınacağı, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edileceği belirtilmiştir.

Ayrıca dış denetimin, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesini kapsayacağı da vurgulanmıştır.

Sayıştay tarafından yapılacak denetim ve denetim sonucu hazırlanacak raporlar, oluşturulan kamu mali yönetim ve kontrol yapısının en önemli yapı taşlarından birisini oluşturmaktadır. Ancak doğaldır ki 1927 yılından bu tarafa uygulanmakta olan bir kamu mali yönetim ve kontrol yapısının kısa bir süre içerisinde tam olarak değişip dönüşmesini beklemek çok iyimser bir yaklaşım olacaktır. Bu değişim sürecinde kamu idareleri ve kamu personeli başta olmak üzere, dış denetimi icra edecek Sayıştay ve Sayıştay mensuplarının da bu değişime uyum sağlayabilmeleri belli bir zaman alacaktır. Bütün bunlar olsa dahi kamusal hesap verme sorumluluğunun merkezinde bulunan Parlamentonun, hem yasal

düzenlemeler bağlamında (iç tüzük değişikliği başta olmak üzere) hem de hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının kurulup işletilmesi anlamında, belli çalışmalarını yapması sistemin etkin bir şekilde çalışması bakımından önemli bir ihtiyaç olarak görülmektedir.

Kamu mali yönetim ve kontrol yapısının henüz etkin bir biçimde tam olarak hayata geçirilmediği bir ortamda Sayıştay tarafından hazırlanan bu rapor, sistemin gelişmesine ve etkin bir biçimde uygulanmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

## **Sayıştay Denetimi**

Türkiye Büyük Millet Meclisi, vatandaş adına kamu gelirlerini toplama ve bu gelirleri harcama konusunda yürütme organına verdiği yetkinin sonuçlarını denetleme anlamına gelen bütçe hakkını kendi adına denetim yapan Sayıştay aracılığıyla kullanmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idarelerin 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 görevli olan kurum olarak tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 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 tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Dış denetimin amacı, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda 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 ve 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.

### **Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Amacı**

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; kamu idarelerinin denetimleri sonucunda düzenlenen denetim raporlarından önemli görülen ve 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 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 önlemlerin alınmasına 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 Raporu; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli biçimde elde edilmesi ve kullanılmasına katkı sağlanmasında önemli bir rol üstlenecektir.

### **Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporunun Hazırlanma Yöntemi**

2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, dış denetim sonuçlarına ilişkin Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunduğu ilk rapor olup raporun hazırlanmasında mevzuatın öngördüğü kalite kontrol süreçlerinden geçen kamu idareleri itibariyle

düzenlenen denetim raporları ile bu raporlara ilişkin kamu idaresi cevapları dikkate alınmıştır.

2012 yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, 2012 yılı Denetim Programı kapsamında yürütülen düzenlilik denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca dış denetim genel değerlendirme raporunda yer alması istenen konular, önemlilik, genellik arz etme ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulma gerekliliği kriterleri çerçevesinde analiz edilerek hazırlanmış ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınarak son şekli verilmiştir.

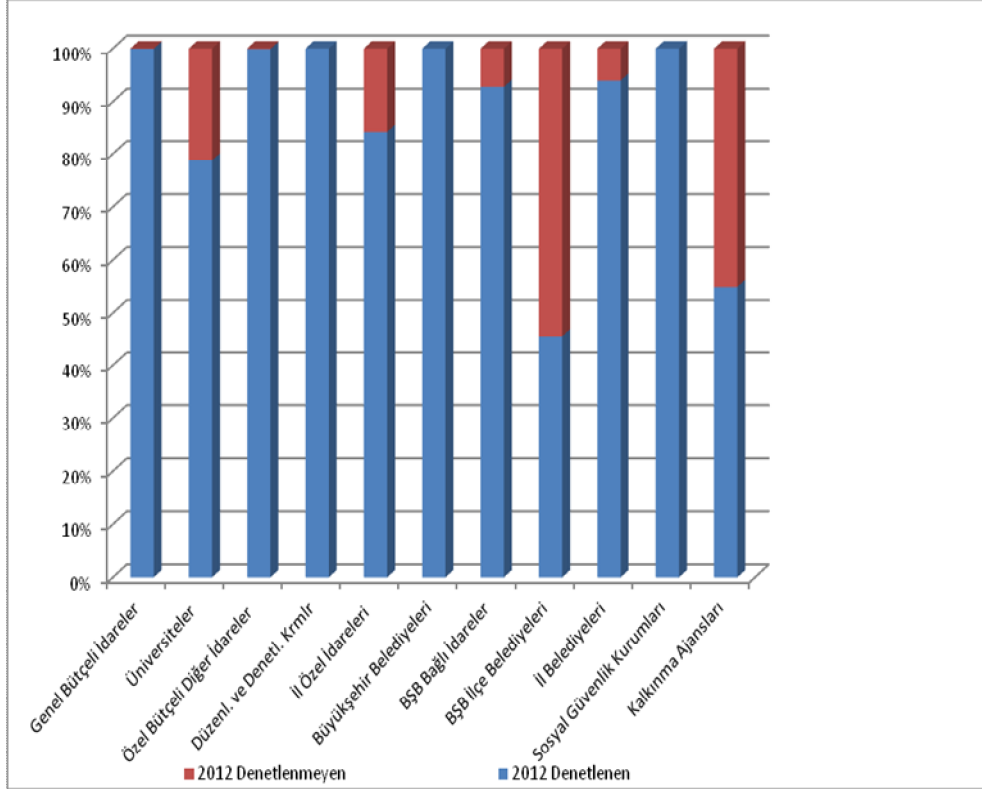
### **2012 Yılı Denetimlerine İlişkin Genel Bilgiler**

2012 yılı Denetim Programı, kalkınma planları ve yıllık programlardaki öncelikler, kamuoyu ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri, faaliyetlerinin nitelik ve niceliği, bütçe büyüklükleri, denetlenme sıklığı, ihbar ve şikayetler, geçmiş yıl denetim sonuçları dikkate alınarak Sayıştay Kanunu'nun 31'inci maddesi uyarınca Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu kararı ile hazırlanmıştır.

2012 yılı Denetim Programı dahilinde 5018 sayılı Kanun'a tabi Genel Yönetim kapsamında; 42 adet genel bütçeli idare, 88 adet özel bütçeli idare, 8 adet düzenleyici ve denetleyici kurum, 64 adet il özel idaresi, 16 adet büyükşehir belediyesi, 14 adet büyükşehir bağlı idaresi, 41 adet büyükşehir ilçe belediyesi, 61 adet il belediyesi, 2 adet sosyal güvenlik kurumları ile 5018 sayılı Kanun'a tabi olmayan ancak Sayıştayın denetim kapsamında bulunan 16 adet kalkınma ajansı ve 6 adet diğer kamu idaresi olmak üzere EK'te listesi yer alan toplam 358 adet kamu idaresi hakkında denetim raporu düzenlenmiştir. Bu raporlardan, 138 adedi merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine, 2 adedi sosyal güvenlik kurumlarına ve 6 adedi diğer kamu idarelerine ait olmak üzere toplam 146 adet düzenlilik denetimi raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmuştur.

2011 yılı kesinleşmiş bütçe büyüklükleri itibariyle aşağıdaki grafikte de görüldüğü üzere, 2012 yılında yürütülen denetimler sonucunda; genel bütçeli idareler % 99,94, özel bütçeli idarelerden üniversiteler % 78,73, özel bütçeli diğer idareler % 99,90 ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar % 100; il özel idareleri % 84,15, büyükşehir belediyeleri % 100, büyükşehir bağlı idaresi % 92,08, büyükşehirine bağlı ilçe belediyeleri % 45,45, il belediyeleri

% 93,93; sosyal güvenlik kurumları % 100, kalkınma ajansları ise % 54,83 oranında denetlenmiştir.



2012 yılında yapılan bu denetimler, ilgili kamu idaresinin 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 amacıyla yürütülmüştür.

İlgili kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere risk odaklı denetim yaklaşımına göre yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yapılması suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Bu çerçevede yürütülen 2012 yılı düzenlilik denetimleri sonucunda Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tespit edilen kamu zararlarına ilişkin bulgulara, Sayıştay Kanunu'na göre yargılamaya esas raporlarda yer verilerek Sayıştay yargısına intikal ettirilmiştir.

Dış Denetim Genel Deęerlendirme Raporları ile Sayıştay, yuruttuğu bağımsız ve tarafsız denetimler ile adına denetim yaptığı Tırkiye Bųyık Millet Meclisine, bůtçe hakkının kullanılabilmesi için kamu idarelerinin mali durum ve faaliyetleri hakkında yeterli ve gůvenilir bilgi ile öneriler sunmayı, kamu idarelerine yol gösterici olmayı ve kamuoyunu bilgilendirmeyi hedeflemektedir.





# DENETİMLER SONUCU TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

## 1 KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN GENEL KONULAR

### 1.1 İç Kontrol Sistemine İlişkin Genel Değerlendirme

5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, izlenmesi ve geliştirilmesi hususlarında yürürlükteki iç kontrol mevzuatının gerekleri yeterince yerine getirilmemektedir.

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda kamu idareleri genelinde etkin iç kontrol sistemleri oluşturulması amaçlanmıştır.

Bu bağlamda kamu idareleri, iç kontrol sistemlerini 5018 sayılı Kanun hükümleri ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a ve Kamu İç Kontrol Standartları'na uyumlu bir şekilde oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme çalışmalarını sürdürmekle yükümlüdür.

Üst yöneticiler, 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 iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden sorumludur.

5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde gerek iç kontrol sisteminin kurulmasında, işletilmesinde, gözetilmesinde gerekse standartlara uyma hususunda aşağıda yer alan eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir.

#### 1.1.1 İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planlarına İlişkin Tespitler

İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarının mevzuatın öngördüğü şekilde hazırlanmadığı ya da hazırlanmakla birlikte planda öngörülen faaliyetlerin yerine getirilmediği görülmüştür.

Maliye Bakanlığı, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi ve tüm kamu idarelerinde

uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak amacıyla gerekli standart ve temel şartları “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile belirlemiştir.

Kamu idareleri iç kontrol sistemlerinin, Kamu İç Kontrol Standartları’na uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlık çalışmalarının yürütülmesi ve bu çalışmaların en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlanması, söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemlerin alınması Tebliğde yer alan hükümler arasındadır.

Kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine rehberlik etmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından ayrıca Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi hazırlanmıştır. Bu rehber ve rehberde yer alan temel ilkeler doğrultusunda, kamu idareleri eylem planlarının en geç 30.06.2009 tarihine kadar hazırlanarak üst yönetici onayını müteakip bir ay içinde Maliye Bakanlığına gönderilmesi ve eylem planında ön görülen çalışmaların en geç 30.06.2011 tarihine kadar tamamlanması öngörülmüştür.

Ancak denetimler sonucunda;

- i. Kamu idarelerinin bir kısmının, Kamu İç Kontrol Standartlarına uyum eylem planlarını hazırlamadıkları görülmüştür.
- ii. İç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlayan bazı kamu idarelerinde ise;
  - Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sorumluluğunun esas olarak üst yöneticilere ait bulunması ve bu nedenle üst düzey sahiplenmeyi, yetkilendirmeyi ve izlemeyi sağlaması amacıyla iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarının üst yönetici onayıyla başlatılmasının uygun olacağı belirtilmiş olmasına rağmen üst yönetici onayının bulunmadığı,
  - Eylem planı hazırlık çalışmalarını üst yönetici onayı ile başlatan kamu idarelerinde ise üst yönetici onayında veya onaya ekli dokümanda; çalışmanın amacı ve kapsamı, harcama birimleri, strateji geliştirme birimi ve oluşturulacak kurul ve gruplar ile bu kurul ve gruplarda görev alacak personelin bu çalışmalardaki görev ve sorumlulukları ve çalışmaların üst

yönetici tarafından periyodik olarak izlenmesine ilişkin yöntem ile gerek duyulan diğer hususlara ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmadığı,

- Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu ile kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmasının yerinde olacağı öngörüldüğü halde eylem planı hazırlık süreci için adı geçen kurul veya grubun oluşturulmadığı,
  - Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulmaması nedeniyle mevcut durum ile 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen iç kontrol sistemini karşılaştıran ve eksiklikleri ortaya koyan raporun düzenlenemediği, eylem planlarının mevcut durum ve eksiklikler belirlenmeden hazırlandığı ve bu haliyle onaylandığı,
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan standartların karşılığı olan faaliyetlerin belirtilmediği,
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında faaliyetler için süre konulmadığı, bazı faaliyetlerin nasıl yerine getirileceğinin belirtilmediği,
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planlarında öngörülen faaliyetlerin başlatılmadığı ya da süresinde tamamlanmadığı,
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planı hazırlık çalışmalarına taşra teşkilatının dahil edilmediği, eylemlerden sorumlu harcama birimlerinin taşra teşkilatında da birimleri olduğu halde bunlar için eylem çıktısı öngörülmediği, bu haliyle eylem planının kurumsal nitelik taşımadığı,
  - İç kontrol standartlarına uyum eylem planı çalışmaları çerçevesinde, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde yer alan "Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi" standardına göre mali karar ve işlemlerle ilgili süreç akış şemalarının oluşturulmadığı
- tespit edilmiştir.

### 1.1.2 Ön Mali Kontrole İlişkin Tespitler

Bazı kamu idarelerinde ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, bu biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinde ise ön mali kontrol işlemlerinin mevzuatın öngördüğü şekilde gerçekleştirilmediği ve kontrole tabi tutulması gereken işlemlerin kontrol dışında bırakıldığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 58'inci maddesinde ön mali kontrolün kapsamı ve içeriği düzenlenmiş, ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemlerin ise Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığınca düzenlenen İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da ise ön mali kontrol işlemlerine ilişkin hususlar ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiş ve belirli tutarı aşan mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ait taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının, ödenek gönderme belgelerinin, ödenek aktarma işlemlerinin, kadro dağılım cetvellerinin, seyyar görev tazminatı cetvellerinin, geçici işçi pozisyonlarının, yan ödeme cetvellerinin, sözleşmeli personel sayı ve sözleşmelerinin mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Ancak yapılan denetimlerde kamu idarelerinin bir kısmında ön mali kontrol biriminin kurulmadığı, ön mali kontrol biriminin mevcut olduğu kamu idarelerinin bir kısmında ön mali kontrol işlemlerinin harcama birimleri ve mali hizmetler birimleri tarafından İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın öngördüğü hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya ön mali kontrole tabi tutulması gereken işlemlerin ön mali kontrol dışında bırakıldığı tespit edilmiştir.

### **1.1.3 İç Denetime İlişkin Tespitler**

Bazı kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan bazı kamu idarelerinde yeterli sayıda atama yapılmadığı veya iç denetim birimlerinin etkin çalıştırılmadığı tespit edilmiştir.

#### **i. İç Denetim Birimi**

5018 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesinde iç denetim tanımlanmış ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi kurulabileceği hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkartılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te ise kamu idarelerinin görevleri, kaynakları, teşkilat yapısı ve özellikleri, personel sayısı ve denetim ihtiyacı dikkate alınmak suretiyle ve denetimin maliyeti de göz önünde bulundurularak kamu idarelerinin iç denetçi sayıları belirlenmiştir.

Ancak denetimler sonucunda, kamu idarelerinin bir kısmında iç denetim birimlerinin oluşturulmadığı, iç denetim birimleri oluşturulan kamu idarelerinde ise yeterli sayıda iç denetçi atanmadığı tespit edilmiştir.

ii. İç Denetim Faaliyeti

5018 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesinde ve 5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te iç denetim faaliyetinin amacı; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamak olarak belirlenmiştir.

Aynı mevzuatta bu amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarının değerlendirilmesi, kaynakların kullanımına ilişkin inceleme ve denetimlerin yürütülmesi, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetiminin yapılması, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması iç denetçilerin görevleri arasında sayılmıştır.

Ancak denetimler sonucunda, iç denetim faaliyetinin kapsamı ve iç denetçilere atfedilen görevler dikkate alındığında iç denetim birimlerinin kendilerine verilen görevlerin bir kısmını yerine getiremedikleri tespit edilmiştir.

iii. İç Denetim Birim Yönergesi

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 13'üncü maddesinde iç denetim birimlerinin bu Yönetmelik'i dikkate alarak, kendi yönergelerini hazırlayacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak denetimler sonucunda, iç denetim birim yönergelerinin hazırlanmadığı görülmüştür.

iv. İç Denetim Plan ve Programları

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 39'uncu maddesinde, denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve

diğer kaynakları içerecek şekilde üç yıllık dönemler için iç denetim planı hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in 40'inci maddesinde ise riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticiler ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu yıllık iç denetim programlarının hazırlanması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Ancak denetimler sonucunda, iç denetimin kapsamını, denetlenecek alan ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücünü içerecek şekilde iç denetim planları ve bu planlarla uyumlu iç denetim programlarının hazırlanmadığı görülmüştür.

#### v. İç Denetim Raporları

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 48'inci maddesinde; "İç denetim biriminde, denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurulur. Birim yöneticileri, denetlenen faaliyetler konusunda, denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin önlemleri alır. Önlem alınmaması halinde iç denetim birimi üst yöneticiyi bilgilendirir." denilmektedir.

Ancak denetimler sonucunda, iç denetçiler tarafından üretilen raporlarda yer alan öneriler için gerekli takip mekanizmalarının kurulmadığı ve iç denetim sonuçlarının takip edilmediği görülmüştür.

#### 1.1.4 İç Kontrol Sistemi Yıllık Değerlendirme

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 6 ve 8'inci maddeleri ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin "İzleme Standartları" başlıklı 5'inci bölümünde, iç kontrol sisteminin en az yılda bir kez değerlendirilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin "Risk Değerlendirme Standartları" başlıklı 2'nci bölümü gereğince de kamu idarelerinin, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlamaları ve alınacak önlemleri belirlemeleri gerekmektedir.

Ancak denetimler sonucunda, kurum iç kontrol sistemlerinin yıllık olarak değerlendirilmediği, kurum içi ve kurum dışı risklerin ve bu risklere ilişkin gerekli analizlerin yapılmadığı ve alınacak kurumsal tedbirlerin belirlenmediği görülmüştür.

İç 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.

## **1.2 Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçelemeye İlişkin Değerlendirme**

5018 sayılı Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde performans esaslı bütçeleme ilkeleri çerçevesinde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu ilişkisi tam olarak kurulamamıştır.

Türk kamu mali yönetim sisteminde 5018 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçelemeye geçilmiştir. Mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kurumların stratejik amaçlarını belirlemesi, bu amaçlara uygun olarak bütçelerini hazırlaması ve sonuçlarını faaliyet raporları ile ilan etmesi öngörülmüştür. Bu hususlar mevzuatta aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun'un;

9'uncu maddesinde, kamu idarelerinin stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla stratejik plan hazırlamaları,

13'üncü maddesinde, bütçelerin, kalkınma planı ve yıllık programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi,

41'inci maddesinde ise üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl birim faaliyet raporu hazırlamaları ve üst yöneticilerin de idare faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklamaları gerektiği hükme bağlanmıştır.

5018 sayılı Kanun'da kamu idarelerinin öncelikle stratejik hedeflerini belirleyerek bu hedefleri performans programlarında ölçülebilir hedef ve göstergelere dönüştürmeleri öngörülmüştür. Hedeflere ulaşabilmek için idarenin bütçesindeki kaynak tahsislerini program bazında oluşturması ve sonuçlarını faaliyet raporları ile raporlaması gerekmektedir.

Ancak denetimler sonucunda, bazı kamu idareleriyle ilgili olarak aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır:

- i. Kamu idarelerinin performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerden sorumlu olan birimlerin faaliyetlerine ilişkin maliyetlerin ve parasal olarak gerçekleşen göstergelerin, muhasebe sistemi üzerinden takip edilemediği görülmüştür. Kamu idareleri, bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini, stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerini performans göstergelerine dayandırarak hazırladıkları yıllık performans programı çerçevesinde ortaya koymalıdır. Hazırlanan performans programlarında yer alan performans hedeflerine ilişkin göstergelerin faaliyet maliyetlerine ve söz konusu göstergelerden ölçü birimi parasal olanların gerçekleşmelerine ilişkin bilgilerin ise hesap verme sürecinin etkili çalışmasını sağlamak üzere, performans bütçe bilgilerini de içeren muhasebe sisteminden sağlanması gerekmektedir. Ancak performans göstergeleri ile muhasebe sistemi uyumlu olmadığından sorumlu birimlerin yılı performans göstergelerini gerçekleştirmek için kullandıkları kaynaklar ve miktar olarak belirlenen performans göstergelerinin gerçekleşme durumları muhasebe kayıtlarından takip edilememektedir.
- ii. Kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programlarında belirlenen faaliyet ve projelerin maliyetlerine yer verilmemektedir. Bu nedenle, bu belgeler ile bütçe arasında bağlantı kurulamamaktadır.
- iii. Stratejik planların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer aldığı halde, yıllar itibariyle amaç ve hedefler bazında kaynak dağılım tahmininde bulunulmamakta, stratejik planlarda, amaç ve hedefler seviyesinde maliyetlendirme ve bunlara ilişkin kaynak dağıtım tabloları yer almamaktadır.
- iv. Faaliyet raporlarında, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerine ve bu hedeflerde meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmemektedir.



- v. Stratejik hedefler ile kamu idarelerinin bütçeleri arasında tam bir ilişki kurulamamaktadır. Kamu idarelerinin bütçelerinin ağırlıklı bir bölümü herhangi bir stratejik hedef ve performans hedefiyle ilişkilendirilmemektedir.

### **1.3 Taşınmazlarla İlgili Tespitler**

#### **1.3.1 Taşınmazların Kaydı**

5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkartılan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı kuruluşların mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Yönetmelik hükümleri ile taşınmaz mal kayıtlarında, kayıtların belgeye dayandırılması, taşınmazların numaralandırılması, kaydedilen her taşınmaz için taşınmaz ile aynı numarayı taşıyan birer dosya düzenlenmesi ve kayıt formları ile icmal cetvellerinin tutulması esasları getirilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde ise; kamu idarelerinin mülkiyetinde, kullanımında ve yönetiminde bulunan taşınmazların kayıt işlemlerinin 31.12.2006 tarihi itibariyle tamamlanmış olması gerektiği ifade edilmiştir.

Ancak yapılan denetimlerde 31.12.2006 tarihi itibariyle tamamlanması gereken taşınmaz kayıt işlemlerinin tamamlanmadığı ve Yönetmelik'in yürürlük tarihinden sonra edinilen taşınmazların kayıt işlemlerinin yapılmadığı veya yapılan kayıt işlemlerinin Yönetmelik'te belirtilen esas ve usullere uygun olmadığı tespit edilmiştir.

Taşınmaz kayıtlarının mevzuat hükümlerine uygun tutulmaması, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz miktarlarının tespit ve takibini imkansız kılmakta ayrıca idarelerin varlıklarının tam ve doğru olarak muhasebe kayıtları ile mali tablolara yansıtılmasını engellemektedir.

#### **1.3.2 Taşınmazların Kayıt Değerleri**

5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkartılan muhasebe yönetmeliklerine göre kamu idarelerince yatırım veya kullanım amacıyla edinilen taşınmazların maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmesi esastır. İlgili yönetmeliklerin yürürlüğe girdikleri tarihte mevcut olup hesaplarda yer almayan taşınmazların ise değerlemesi yapılarak ilgili maddi duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan denetimlerde; söz konusu muhasebe yönetmeliklerinin yürürlüğe girmesinden sonra edinilen taşınmazların bir kısmının ilgili maddi duran varlık hesapları ile muhasebe kayıtlarına alınmadığı, muhasebe yönetmeliklerinin yürürlüğe girmesi öncesi edinilmiş olan taşınmazların ise kayıt ve değerlendirme işlemlerinin yapılmadığı dolayısıyla muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmaması, kamu idaresi mali tablolarının taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmasına engel olmaktadır.

#### **1.4 Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçilerin Ücret Dışında Kalan Haklarına İlişkin Tespitler**

Kamuda hizmet alımı suretiyle personel çalıştırılması 1988 yılında 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda yapılan değişiklikle uygulama imkanı bulmuş; uygulamaya geçme tarihi kurumlara göre farklı olmakla birlikte 1995 yılından sonra yoğunluk kazanmıştır. Bu kapsamda çalıştırılan işçilerin hakları genellikle emeklilik olmak üzere iş akitleri sona erdiğinde dava konusu edilmektedir. Hukuk sistemimizde açık bir düzenleme olmadığından, işçi alacaklarına ilişkin uyuşmazlıklar ancak mahkeme kararlarıyla çözümlenebilmektedir.

Genel uygulama ilk aşamada asıl işveren sıfatıyla kamu idaresi aleyhine iş mahkemesinde dava açılması, sonuçlanan davanın Yargıtayda temyiz edilmesi, daha sonra asıl işveren tarafından alt işveren aleyhinde asliye hukuk mahkemesinde dava açılması, sonuçlanan davanın Yargıtayda temyiz edilmesi şeklinde bir seyir izlenmektedir; alt işveren ilgili kamu idaresinde yeni ihale almışsa hakedişinden kesinti yapılmakta; alt işveren de bu kesintiyi dava konusu yapmaktadır.

Hizmet alımı suretiyle istihdam edilen personelin alacaklarına ilişkin esas sorumluluk alt işverene ait olmakla birlikte, kamu idaresinin sorumluluğu asıl işveren olarak devam etmektedir ve çalışanların haklarını dava yoluna gitmeden, tam olarak, gecikme olmaksızın ve endişe duymadan almalarını güvence altına almak gerekmektedir.

Her bir ihtilafın yargı ve temyiz sürecine tabi olması mali, ekonomik, hukuki ve sosyal anlamda ciddi maliyetler ortaya çıkarmaktadır.

Dava sayısının gittikçe artan oranda yükselmesinden dolayı gerekli yasal ve idari düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

## **1.5 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na Aykırı Uygulamalarla İlgili Tespitler**

Sosyal güvenlik sisteminin yapısal sorunlarına çözüm getirmek, sosyal güvenlik hizmeti kapsamında kişilere sağlanan hizmetleri ve bunlar için yapılan harcamaları tek elden yönetmek, bununla birlikte her yıl artan sağlık harcamalarını kontrol altına alabilmek amacıyla 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ile farklı çalışma alanlarında faaliyet gösteren kişilere hizmet sunan üç kurum tek çatı altında birleştirilerek Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) oluşturulmuştur. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile birleştirilen kurumların sunmuş olduğu hizmetler düzenlenerek sosyal güvenlik hizmetlerinde önemli değişiklikler getirilmiş ve yeni uygulamalar başlatılmıştır. Kanun'da sayılan bazı istisnalar dışında tüm vatandaşların Genel Sağlık Sigortası (GSS) kapsamına alınması bu uygulamalardandır.

5510 sayılı Kanun'a göre kamu personeli genel sağlık sigortalıları arasında sayılmış, genel sağlık sigortası kapsamında sağlık hizmetlerinin bu amaçla toplanacak olan primlerle SGK tarafından finanse edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu kapsamdaki personelin sağlık giderlerinin Kanun'da öngörülen esaslar çerçevesinde SGK tarafından karşılanması gerekmektedir. Bu Kanun'la tüm çalışanlar SGK çatısı altında birleştirilmiş olup Kanun kapsamındaki idarelerin bütçelerinden tedavi ve ilaç ödemesi uygulamasına son verilmiştir.

Ayrıca 5510 sayılı Kanun'un 106'ncı maddesinde diğer kanunların bu kanuna aykırı hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla genel sağlık sigortası sisteminin dışına çıkılabilmesi için 5510 sayılı Kanun'da ya da ilgili özel kanunlarda buna izin veren açık bir hüküm bulunması gerekmektedir.

Ancak denetimler sonucunda, 5510 sayılı Kanun'la oluşturulan sistemle ilgili olarak aşağıdaki aykırı uygulamalar tespit edilmiştir.

### **1.5.1 Türk Silahlı Kuvvetlerinde Görevli Personelin Askeri Hastanelerdeki Tedavi Giderlerinin Maliye Bakanlığı Tarafından Kamu İdaresi Bütçesine Aktarılan Kaynak ile Karşlanması**

Türk Silahlı Kuvvetlerinde (TSK) görev yapan askeri ve sivil personel ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler Genel Sağlık Sigortası kapsamında olmasına rağmen, bu

kişilerin TSK sağlık hizmeti sunucularında (askeri hastaneler) gerçekleştirilen sağlık hizmeti giderlerinin ödenen primler mukabilinde SGK tarafından karşılanması gerekirken Maliye Bakanlığı tarafından Millî Savunma Bakanlığı bütçesine aktarılan kaynak ile karşılandığı tespit edilmiştir.

TSK’da görev yapan askeri ve sivil personel ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişiler, 5510 sayılı Kanun uyarınca 15.10.2010 tarihinden geçerli olmak üzere GSS kapsamına alınarak sağlık hizmetlerinin finansmanı SGK’ ya devredilmiştir.

2010, 2011 ve 2012 yılları için TSK ile SGK arasında yapılan Sağlık Hizmeti Alım Protokol ve Sözleşmelerine göre TSK’da görevli askeri ve sivil personel ile sözleşmeli erbaş ve erler ile bakmakla yükümlü olduğu kişilerin tedavilerinin TSK sağlık hizmet sunucularında yapıldığında SGK tarafından herhangi bir ücret ödenmemiş olup, sağlık hizmeti giderleri Maliye Bakanlığı tarafından Millî Savunma Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı (Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı) bütçelerine aktarılan kaynak ile karşılanmıştır.

### **1.5.2 Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu Sağlık Hizmeti Giderlerinin Kurum Bütçesinden Karşlanması**

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” hüküm altına alınmıştır. 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5510 sayılı Kanun’un geçici 4’üncü maddesi gereğince, 5434 sayılı Kanun hükümlerine göre kesenek ve karşılık ödenmesi gerekenler ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlık hizmetleri Sosyal Güvenlik Kurumunca devralınmış olup bu kişiler 5510 sayılı Kanun’un genel sağlık sigortasına ilişkin hükümlerinden yararlandırılacaklardır.

5510 sayılı Kanun Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) bakımından değerlendirildiğinde; TMSF’nin 5510 sayılı Kanunda tanımlanan bir kamu idaresi olduğu; dolayısıyla TMSF bünyesinde istihdam edilen Fon personelinin 5510 sayılı Kanun kapsamında olduğu açıktır. Kaldı ki, kuruluş kanunlarında TMSF Başkan ve üyeleri ile meslek personeli hakkında 5434 sayılı Kanun ile ek ve değişikliklerine ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Denetimler sonucunda; 14.06.2007 tarih ve 236 sayılı Fon Kurulu Kararı ile belirlenen “Sağlık Yardımı Uygulama Usul ve Esasları”na dayanılarak, TMSF tarafından, 66 adet özel hastane ile imzalanan sözleşme hükümleri gereğince,

- SGK ile anlaşması olmayan özel sağlık kuruluşlarındaki ayakta tedavilerde tedavi giderinin %70’inin, yatarak tedavilerde tamamının,
- SGK ile anlaşmalı özel sağlık kuruluşlarındaki tedavilerde ise sigortalı tarafından karşılanması gereken ilave ücretin,
- SGK ile anlaşması olmayan özel sağlık kuruluşlarındaki tedavilere ilişkin ilaç bedellerinin ise %80’inin

Kanuna aykırı olarak Kurum bütçesinden ödendiği tespit edilmiştir.



## **2 GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİNE İLİŞKİN KONU**

### **2.1 Kurumsal Mali Tabloların Sayıştay Denetimine Sunulamaması**

Genel bütçe kapsamındaki (5018 sayılı Kanun'a ekli I sayılı cetvel) kamu idarelerinin tüm gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerinin raporlandığı kurumsal düzeyde müstakil mali tabloları, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü şekilde üretilmemekte ve Sayıştay denetimine sunulamamaktadır. Bu durum 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Kamu mali yönetiminin genel çerçevesini belirleyen 5018 sayılı Kanun'da mali disiplinin sağlanması, kamu kaynaklarının etkin kullanımının güvence altına alınması, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine yönelik bir sistemin kurulması hedeflenmiş ve bu kapsamda kamu hesaplarının muhasebeleştirilmesi usulü düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun'un;

“Muhasebe sistemi” başlıklı 49'uncu maddesinde;

“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.”

“Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları” başlıklı 61'inci maddesinde;

“Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.”

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde muhasebe birimi;

“Kapsama dahil kamu idarelerine ait, gelir ve alacakların tahsili, gider ve borçların hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanmasına ilişkin muhasebe hizmetlerinin yapıldığı birimi ifade eder.”

olarak tanımlanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 113'üncü maddesinde ise raporlama birimi;

“Kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dahil her kamu idaresi bir kurumsal birim” olarak tanımlanarak,

“Kapsama dahil her kurumsal birim bir raporlama birimidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri bu Yönetmeliğin uygulanmasında tek bir raporlama birimi sayılır. Ancak, bu durum genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin her biri için ayrı raporlar veya il ve muhasebe birimi düzeyinde raporlar hazırlanmasına engel değildir.”

ifadesine yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinde, muhasebe sistemi üst bir kavram olarak karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak bir sistem olarak tanımlanmıştır. Bu sistem mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Muhasebe hizmeti ise Kanunda sayılan tahsilât ve ödeme işlemlerinin yapılması ile bunların raporlanmasından ibarettir.

5018 sayılı Kanun'da belirtildiği üzere genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmeti Maliye Bakanlığı tarafından yürütülecek ve kamu hesapları, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla idarenin her türlü



faaliyet ve işlemlerini kapsayacak şekilde tutulacaktır. Diğer bir ifade ile söz konusu kamu idarelerine ait mali tablolar Maliye Bakanlığınca üretilecektir.

5018 sayılı Kanun'da kamu idaresi itibariyle mali raporların düzenlenmesine imkân verecek bir muhasebe sistemi kurulması öngörülmüş; kamu hesaplarının ise yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla idarenin her türlü faaliyet ve işlemlerinden oluşacak şekilde tutulacağı belirtilmiş olmasına rağmen; Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde mali raporlamaya ilişkin farklı bir düzenlemeye gidilmiştir.

İlgili Yönetmelik'te genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tek bir raporlama birimi sayılmış; ancak bu durumun kamu idareleri için ayrı raporlar hazırlanmasına engel olmadığı ifade edilmiştir. Oysa ki 5018 sayılı Kanun'un özüne ve amacına uygun olan düzenleme, genel bütçe kapsamındaki her bir kamu idaresinin ayrı bir raporlama birimi olmasıdır.

5018 sayılı Kanun'da, kamu idaresi itibariyle mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına imkan verecek bir muhasebe sistemi kurulması öngörülmüştür. Uygulamada ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca kurulan muhasebe sistemi, kesin hesabın çıkarılmasına imkan vermekte, fakat ilgili kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıklar ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlem ve garantiler ile yükümlülüklerin gösterildiği mali raporları üretmemektedir.

Mevcut sistemde genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez teşkilatlarının muhasebe hizmetleri ayrı bir saymanlık tarafından; taşra teşkilatlarının muhasebe hizmetleri ise defterdarlık veya malmüdürlükleri tarafından yürütülmektedir. Yılsununda ilgili idarelerin merkez ve taşra hesaplarının konsolide edilerek ilgili idareye ait kamu hesabına ulaşılmasını sağlayacak bir uygulama bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığınca her bir muhasebe birimini kapsayan tablolar düzenlenmekte ancak her bir kamu idaresi için ayrı mali tablolar üretilmesi mümkün olmamaktadır.

Şöyle ki, muhasebe hizmetleri tek bir muhasebe birimi tarafından sunulan genel bütçe kapsamındaki idarelerin merkez teşkilatlarının mali yıl içinde yapılan işlemlerinin tümü bir arada görülebilirken, bu idarelerin taşradaki hesapları ise defterdarlık veya malmüdürlüklerinde diğer idarelerle birlikte tutulmaktadır. Fakat nakit hareketleri, gelir (tahakkuklar dahil), taşınmaz ve öz kaynaklara ait muhasebe kayıtlarında analitik bütçe

sınıflandırmasına göre doldurulması zorunlu kurumsal kod bölümü, bu işlemlerin genel bütçeye ait olduğu varsayımıyla doldurulmamaktadır. Bunun sonucunda herhangi bir kamu idaresinin kamu hesabına (merkez ve taşra) 5018 sayılı Kanun'da öngörüldüğü üzere bir bütün olarak ulaşılamamaktadır. Ayrıca kurumsal kod bölümünün doldurulmaması kurumsal sınıflandırmanın hedefi olan idari sorumluluğun tespitini de imkansız kılmakta ve analitik bütçe anlayışına aykırı sonuçlara yol açmaktadır.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığınca genel bütçe kapsamındaki her bir kamu idaresi için müstakil mali tabloların üretilmemesi nedeniyle kamu idaresi hesabı verilememesi, Sayıştayın söz konusu kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde tam olarak denetlemesini engellemektedir.

Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesaplarının üst yöneticileri tarafından Sayıştaya verileceği 6085 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde düzenlenmiştir. Üst yöneticilerin kamu idaresi hesaplarının Sayıştaya verilme usul ve süreleri ise "Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar" ile ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir.

Bu durumda, 5018 sayılı Kanun'un özüne ve amacına paralel olarak hazırlanmış olan 6085 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat çerçevesinde yapılacak olan denetimler, kamu idarelerinin kurumsal düzeyde raporlarını üretmesi ve ilgili kurumun üst yöneticileri tarafından denetime sunulması ile mümkündür.

Ancak 2012 yılı denetim programında yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından Sayıştaya verilmesi gereken defter, mali tablo, belge ve bilgilerden bir kısmı açıklanan nedenlerden dolayı kamu idareleri itibariyle sunulamamıştır. Bu nedenle 2012 yılı genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin denetimleri 6085 sayılı Kanun'un öngördüğü mahiyette gerçekleştirilememiş, sadece iş ve işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlı kalmış olup ilgili kamu idarelerinin raporlarında mali tablolarına ilişkin görüş verilememiştir.

5018 sayılı Kanun'un hedeflediği kurumsal hesap verebilirlik ve mali saydamlık ilkelerine aykırı söz konusu uygulamaları ortadan kaldıracak düzenlemeleri yapmak Maliye Bakanlığının sorumluluğundadır. Bu sorumluluk kapsamında Maliye Bakanlığının merkezi yönetim bütçesi kapsamında yer alan bütün kamu idarelerine göndermiş olduğu 29.02.2012 tarihli yazıda, mali tabloların kamu idareleri bazında çıkarılmasını sağlamaya hazırlık olmak

üzere 2013 yılı başlangıcı itibariyle muhasebe kayıtlarının kurumsal kod girilmek suretiyle tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Kamu idarelerince yürütülecek muhasebe hizmetlerinin her bir kamu idaresi açısından mali raporlamayı sağlayacak şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir.



### **3 ÜNİVERSİTELERE İLİŞKİN KONULAR**

#### **3.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması**

Üniversite gelirlerinin tahakkuk esasına göre kullanılması gereken faaliyet alacakları hesap gruplarında kayıt altına alınmadıkları, mevzuata aykırı olarak gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarında nakit esasına göre muhasebeleştirildikleri tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliklerinde; tahakkuk esasını, “bir ekonomik değerini, yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini”, nakit esasını ise “gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiğinde giderlerin ise nakten veya mahsuben ödendiğinde muhasebeleştirilmesini” ifade eder şekilde tanımlanmıştır.

Yine aynı düzenlemelere göre kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler, sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacaklar ile verilen depozito ve teminatların faaliyet alacakları hesap grubu içerisinde tahakkuk esasına göre izlenmesi gerekmektedir.

Üniversitelerin muhasebe kayıtlarında faaliyet alacakları hesap grubu, gelirlerin izlenmesinde kullanılmamakta, gelirler tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarına kaydedilmekte, bu durum ise üniversite gelir ve alacaklarıyla ilgili faaliyet sonuçları tablolarının gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

#### **3.2 Üniversite Bütçelerinden Döner Sermayelere Ayrılan Sermaye Paylarının İzlenmemesi**

Üniversitelerin döner sermayeli kuruluşlarına ayırdıkları payların, mali duran varlıklar hesap grubunda izlenmediği tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliklerine göre kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak döner sermayeli kuruluşlara verdikleri aynı ve nakti sermayelerinin, bu sermayelerin işletilmesi sonucu ortaya çıkan karların veya zararların, 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Üniversitelerin muhasebe kayıtlarında mali duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı kullanılmamakta, bu durum üniversitelerin mali tablolarının varlıklara ilişkin gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

## 4 MAHALLİ İDARELERE İLİŞKİN KONULAR

### 4.1 Tahakkuk Esasına Göre Kullanılması Gereken Hesapların Kullanılmaması

Belediye gelirlerinin tahakkuk esasına göre kullanılması gereken faaliyet alacakları hesap gruplarında kayıt altına alınmadıkları, mevzuata aykırı olarak gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarında nakit esasına göre muhasebeleştirildikleri tespit edilmiştir.

Genel Yönetim ve Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliklerinde; tahakkuk esası, “bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini”, nakit esası ise “gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiğinde giderlerin ise nakden veya mahsuben ödendiğinde muhasebeleştirilmesini” ifade eder şekilde tanımlanmıştır.

Yine aynı düzenlemelere göre kamu idarelerince gelir olarak tahakkuk ettirilen her türlü vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, diğer gelirler, sermaye gelirlerinden kaynaklanan alacaklar ile verilen depozito ve teminatların faaliyet alacakları hesap grubu içerisinde tahakkuk esasına göre izlenmesi gerekmektedir.

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında faaliyet alacakları hesap grubu gelirlerin izlenmesinde kullanılmamakta, gelirler tahsil edildiklerinde doğrudan gelir hesaplarına kaydedilmekte, bu durum ise belediye gelir ve alacaklarıyla ilgili faaliyet sonuçları tablolarının gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

### 4.2 Muhasebe Kayıtlarında Dönemsellik İlkesine Uyulmaması

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında dönem ayırıcı hesap gruplarının kullanılmadığı, gelir veya giderin ilgili olduğu yıl veya yıllar ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan içinde bulunulan yıl gelir veya gideri olarak muhasebeleştirildikleri tespit edilmiştir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine göre kamu idarelerinin faaliyetlerinin belirli dönemlerde raporlanması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekmektedir.

Ancak denetimler sonucunda gelir ve gider kayıtlarında dönemsellik ilkesini sağlamaya yönelik olarak muhasebe yönetmeliklerinde yer alan dönem ayırıcı hesap

gruplarının (örneğin 122–222, 180–280, 380–480, 570–580 gibi hesap kodları) kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında dönem ayırıcı hesapların kullanılmaması, belirli dönemler itibariyle raporlanması ve saptanması gereken faaliyet sonuçlarının gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

#### **4.3 Belediyelerin Borçlanma İşlemlerinde Belediye Kanunu'nda Öngörülen Limite Uyulmaması**

Bazı belediyelerde 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda öngörülen hükümlere uyulmadan limite aykırı borçlanma yapıldığı tespit edilmiştir.

Belediyelerin borçlanmasını düzenleyen Belediye Kanunu'nun 68'inci maddesinin (d) bendinde “Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.” denilmek suretiyle belediyelerin borçlanmasına üst sınır getirilmiştir.

Kanun maddesinin (e) bendinde ise “Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yılı içinde toplam yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; yüzde onunu geçen iç borçlanma için ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığının onayı ile yapabilir.” denilmek suretiyle iç borçlanma ilkeleri belirlenmiştir.

Belediyelerin Kanunla kendilerine verilen borçlanma yetkisini limitler dahilinde kullanmaları, bu hususun da İçişleri Bakanlığı tarafından takip edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **4.4 Belediyelerin Hissedarı Oldukları Şirketlerdeki Sermaye Paylarının İzlenmemesi**

Belediyelerin hissedarı oldukları şirketlerdeki sermaye paylarının, mali duran varlıklar hesap grubunda izlenmediği tespit edilmiştir.



Genel Yönetim ve Mahalli İdareler Muhasebe Yönetmeliklerine göre belediyelerin şirketlere verdikleri aynı ve nakdi sermayelerinin, bu sermayelerin işletilmesi sonucu ortaya çıkan karların veya zararların 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Belediyelerin muhasebe kayıtlarında mali duran varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının kullanılmaması, Belediyelerin mali tablolarının varlıklarına ilişkin gerçek durumu göstermesine engel olmaktadır.

#### **4.5 Otopark Yönetmeliği'ne Aykırı Uygulamalar**

Belediyeler tarafından otopark bedellerinin tahakkuk ve tahsil ettirilmediği, tahsil edilen tutarların muhasebe kayıtlarında gösterilmediği, tahsil edilen otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği'ne aykırı olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

3194 sayılı İmar Kanunu'na dayanılarak çıkarılan 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 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.

Diğer taraftan Belediye, Bağlı İdare ve Birlik 2012 Detaylı Hesap Planına göre Otopark Yönetmeliği uyarınca alınan otopark bedellerinin ayrı bir hesapta ancak bütçe içerisinde ilgili bütçe gelirleri kodunda muhasebeleştirilerek bütçede gösterilmesi gerekmektedir.

Yapılan denetimlerde bazı belediyelerde; otopark bedellerinin tahakkuk ettirilmediği, tahakkuk ettirilen otopark bedellerinin tahsil edilmediği, tahsil edilen tutarların muhasebe kayıtlarında gösterilmediği, tahsil edilen otopark bedellerinin Otopark Yönetmeliği'ne uygun olarak kullanılmadığı tespit edilmiştir.

#### **4.6 Özel İdare Bütçelerine Merkezi İdare Tarafından Aktarılan Tahsisi Mahiyetteki Kaynakların Nakit Açıklarının Kapatılmasında Kullanılması**

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; "Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu, kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, 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. Aktarma işlemi ilgili bakanın onayıyla yapılır ve bu ödenekler tahsis amacı dışında kullanılamaz. İş, il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılır. İl özel idareleri de bütçe imkanları ölçüsünde bu yatırımlara kendi bütçesinden ödenek aktarabilir. Bu fıkraya göre, bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşları tarafından aktarılacak ödenekler ile gerçekleştirilecek yatırımlar, birinci fıkrada öngörülen görev alanı sınırlamasına tabi olmaksızın bütün il sınırları içinde yapılabilir." denilmektedir.

Bu hükme göre merkezi idareden belli yatırımların gerçekleştirilmesi amacıyla özel idarelere aktarılan kaynakların münhasıran bu amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılması, yılı içerisinde gerçekleştirilemeyen veya tamamlanamayan yatırımların kaynağının ise ödenek ve nakdi ile beraber sonraki yıllara aktarılması esastır. Bu durum özel idarelerin kendi öz gelirleriyle ve merkezi idareden tahsisi mahiyette gelen kaynaklarla yapacağı hizmet ve yatırımların nakit planlamasının yapılabilmesinin de bir gereğidir.

Ancak bazı özel idarelerin, tahsisi mahiyette gelen bu kaynakların yılı içerisinde kullanılmayan kısmına ilişkin ödeneklerini sonraki yıllara aktarmalarına rağmen bunun karşılığı nakdi sonraki yıllara aktarmayıp özel idarenin o yılki diğer yatırım ve hizmetlerinin veya cari giderlerinin finansmanında kullandıkları, bu durumun sonraki yıllar nakit planlamasında özel idareler için risk oluşturabileceği tespit edilmiştir. Şöyle ki, aynı iş için merkezi idareden özel idareye bir daha nakit gelmeyeceğinden özel idarenin sonraki yıllarda öz gelirlerini arttırmadan veya giderlerini azaltmadan bu yatırım için gerekli kaynağı temin etmesi zorlaşmaktadır.

## EK – 2012 YILINDA RAPOR YAZILAN KAMU İDARELERİ LİSTESİ

<b>GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ (5018 sayılı Kanuna Eklî I Sayılı Cetvel)</b>	
1	YARGITAY
2	DANIŞTAY
3	BAŞBAKANLIK
4	MİLLÎ İSTİHBARAT TEŞKİLATI MÜSTEŞARLIĞI
5	MİLLÎ GÜVENLİK KURULU GENEL SEKRETERLİĞİ
6	BASIN-YAYIN VE ENFORMASYON GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
7	HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI
8	DİYANET İŞLERİ BAŞKANLIĞI
9	AFET VE ACİL DURUM YÖNETİMİ BAŞKANLIĞI
10	KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİĞİ MÜSTEŞARLIĞI
11	ADALET BAKANLIĞI
12	MİLLÎ SAVUNMA BAKANLIĞI
13	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
14	JANDARMA GENEL KOMUTANLIĞI
15	EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16	SAHİL GÜVENLİK KOMUTANLIĞI
17	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
18	MALİYE BAKANLIĞI
19	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
20	MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI
21	SAĞLIK BAKANLIĞI
22	TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU
23	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI KURUMU
24	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
25	DEVLET PERSONEL BAŞKANLIĞI
26	ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
27	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
28	HAKİMLER VE SAVCILAR YÜKSEK KURULU
29	AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI
30	AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI
31	BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
32	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
33	TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
34	EKONOMİ BAKANLIĞI
35	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
36	GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI
37	GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
38	KALKINMA BAKANLIĞI
39	TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU BAŞKANLIĞI
40	ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
41	METEOROLOJİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
42	ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI

<b>ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER - A (5018 sayılı Kanuna Ekli II Sayılı Cetvel)</b>	
1	YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU
2	ÖLÇME, SEÇME VE YERLEŞTİRME MERKEZİ BAŞKANLIĞI
3	ANKARA ÜNİVERSİTESİ
4	ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
5	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
6	GAZİ ÜNİVERSİTESİ
7	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
8	İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
9	BOĞAZİÇİ ÜNİVERSİTESİ
10	MARMARA ÜNİVERSİTESİ
11	YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
12	MİMAR SİNAN GÜZEL SANATLAR ÜNİVERSİTESİ
13	EGE ÜNİVERSİTESİ
14	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
15	TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
16	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
17	ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
18	SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
19	AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
20	ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
21	CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
22	ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
23	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
24	KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
25	İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
26	DİCLE ÜNİVERSİTESİ
27	İZMİR YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
28	GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
29	HARRAN ÜNİVERSİTESİ
30	ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
31	BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
32	MERSİN ÜNİVERSİTESİ
33	PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ
34	BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
35	KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
36	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
37	CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
38	ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
39	MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
40	AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
41	KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
42	ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
43	NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
44	DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
45	MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
46	KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ

47	KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
48	ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
49	AHI EVRAN ÜNİVERSİTESİ
50	KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
51	ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
52	ADİYAMAN ÜNİVERSİTESİ
53	ORDU ÜNİVERSİTESİ

<b>ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER - B (5018 sayılı Kanuna Ekli II Sayılı Cetvel)</b>	
1	ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU
2	ATATÜRK ARAŞTIRMA MERKEZİ
3	ATATÜRK KÜLTÜR MERKEZİ
4	TÜRK DİL KURUMU
5	TÜRK TARİH KURUMU
6	TÜRKİYE VE ORTA-DOĞU AMME İDARESİ ENSTİTÜSÜ
7	TÜRKİYE BİLİMSEL VE TEKNOLOJİK ARAŞTIRMA KURUMU
8	TÜRKİYE BİLİMLER AKADEMİSİ
9	TÜRKİYE ADALET AKADEMİSİ
10	YÜKSEKÖĞRENİM KREDİ VE YURTLAR KURUMU
11	SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
12	DEVLET TİYATROLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
13	ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
14	VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
15	TÜRKİYE HUDUT VE SAHİLLER SAĞLIK GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
16	TÜRK AKREDİTASYON KURUMU
17	TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ
18	TÜRK PATENT ENSTİTÜSÜ
19	ULUSAL BOR ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ
20	TÜRKİYE ATOM ENERJİSİ KURUMU
21	SAVUNMA SANAYİ MÜSTEŞARLIĞI
22	KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ SANAYİ GELİŞTİRME VE DESTEKLEME İDARESİ BAŞKANLIĞI
23	TÜRK İŞBİRLİĞİ VE KOORDİNASYON AJANSI BAŞKANLIĞI
24	GAP BÖLGE KALKINMA İDARESİ
25	MADEN TETKİK VE ARAMA GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
26	MESLEKİ YETERLİLİK KURUMU
27	YURTDIŞI TÜRKLER VE AKRABA TOPLULUKLAR BAŞKANLIĞI
28	KARAYOLLARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
29	TÜRKİYE YAZMA ESERLER BAŞKANLIĞI
30	DOĞU ANADOLU PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
31	KONYA OVASI PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
32	DOĞU KARADENİZ PROJESİ BÖLGE KALKINMA İDARESİ BAŞKANLIĞI
33	DEVLET SU İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
34	TÜRKİYE SU ENSTİTÜSÜ
35	TÜRKİYE İLAÇ VE TIBBİ CİHAZ KURUMU

<b>DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR (5018 sayılı Kanuna Ekli III Sayılı Cetvel)</b>	
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 BÜTÇESİ

<b>SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI (5018 sayılı Kanuna Ekli IV Sayılı Cetvel)</b>	
1	TÜRKİYE İŞ KURUMU
2	SOSYAL GÜVENLİK KURUMU

<b>ÖZEL İDARELER</b>	
1	ADANA İL ÖZEL İDARESİ
2	ADİYAMAN İL ÖZEL İDARESİ
3	AMASYA İL ÖZEL İDARESİ
4	ANKARA İL ÖZEL İDARESİ
5	ANTALYA İL ÖZEL İDARESİ
6	ARTVİN İL ÖZEL İDARESİ
7	AYDIN İL ÖZEL İDARESİ
8	BALIKESİR İL ÖZEL İDARESİ
9	BİNGÖL İL ÖZEL İDARESİ
10	BOLU İL ÖZEL İDARESİ
11	BURDUR İL ÖZEL İDARESİ
12	BURSA İL ÖZEL İDARESİ
13	ÇANAKKALE İL ÖZEL İDARESİ
14	ÇANKIRI İL ÖZEL İDARESİ
15	ÇORUM İL ÖZEL İDARESİ
16	DENİZLİ İL ÖZEL İDARESİ
17	DİYARBAKIR İL ÖZEL İDARESİ
18	EDİRNE İL ÖZEL İDARESİ
19	ELAZIĞ İL ÖZEL İDARESİ
20	ERZURUM İL ÖZEL İDARESİ
21	ESKİŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
22	GAZİANTEP İL ÖZEL İDARESİ
23	GİRESUN İL ÖZEL İDARESİ
24	GÜMÜŞHANE İL ÖZEL İDARESİ
25	HATAY İL ÖZEL İDARESİ
26	ISPARTA İL ÖZEL İDARESİ
27	MERSİN İL ÖZEL İDARESİ

28	İSTANBUL İL ÖZEL İDARESİ
29	İZMİR İL ÖZEL İDARESİ
30	KARS İL ÖZEL İDARESİ
31	KASTAMONU İL ÖZEL İDARESİ
32	KAYSERİ İL ÖZEL İDARESİ
33	KIRKLARELİ İL ÖZEL İDARESİ
34	KIRŞEHİR İL ÖZEL İDARESİ
35	KOCAELİ İL ÖZEL İDARESİ
36	KONYA İL ÖZEL İDARESİ
37	KÜTAHYA İL ÖZEL İDARESİ
38	MALATYA İL ÖZEL İDARESİ
39	MANİSA İL ÖZEL İDARESİ
40	K.MARAŞ İL ÖZEL İDARESİ
41	MARDİN İL ÖZEL İDARESİ
42	MUĞLA İL ÖZEL İDARESİ
43	NİĞDE İL ÖZEL İDARESİ
44	ORDU İL ÖZEL İDARESİ
45	RİZE İL ÖZEL İDARESİ
46	SAKARYA İL ÖZEL İDARESİ
47	SAMSUN İL ÖZEL İDARESİ
48	SİNOP İL ÖZEL İDARESİ
49	SİVAS İL ÖZEL İDARESİ
50	TEKİRDAĞ İL ÖZEL İDARESİ
51	TOKAT İL ÖZEL İDARESİ
52	TRABZON İL ÖZEL İDARESİ
53	ŞANLIURFA İL ÖZEL İDARESİ
54	UŞAK İL ÖZEL İDARESİ
55	YOZGAT İL ÖZEL İDARESİ
56	ZONGULDAK İL ÖZEL İDARESİ
57	AKSARAY İL ÖZEL İDARESİ
58	KIRIKKALE İL ÖZEL İDARESİ
59	BARTIN İL ÖZEL İDARESİ
60	YALOVA İL ÖZEL İDARESİ
61	KARABÜK İL ÖZEL İDARESİ
62	KİLİS İL ÖZEL İDARESİ
63	OSMANIYE İL ÖZEL İDARESİ
64	DÜZCE İL ÖZEL İDARESİ

<b>BELEDİYELER - BAĞLI İDARELER</b>	
1	ADANA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
2	ADİYAMAN BELEDİYESİ
3	AFYONKARAHİSAR BELEDİYESİ
4	AĞRI BELEDİYESİ
5	AMASYA BELEDİYESİ
6	ANKARA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ASKİ)
7	ANKARA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ

8	ANKARA ÇUBUK BELEDİYESİ
9	ANKARA GÖLBAŞI BELEDİYESİ
10	ANKARA SİNCAN BELEDİYESİ
11	ANKARA ALTINDAĞ BELEDİYESİ
12	ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ
13	ANKARA MAMAK BELEDİYESİ
14	ANKARA YENİMAHALLE BELEDİYESİ
15	ANKARA PURSAKLAR BELEDİYESİ
16	ANKARA ETİMESGUT BELEDİYESİ
17	ANKARA ELEKTRİK HAVAGAZI VE OTOBÜS İŞLETME MÜESSESESİ GENEL MÜD. (EGO)
18	ANTALYA SU VE ATIK SU İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
19	ANTALYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
20	ANTALYA MURATPAŞA BELEDİYESİ
21	ANTALYA KEPEZ BELEDİYESİ
22	ANTALYA KONYAALTI BELEDİYESİ
23	ARTVİN BELEDİYESİ
24	AYDIN BELEDİYESİ
25	BALIKESİR BELEDİYESİ
26	BİLECİK BELEDİYESİ
27	BİNGÖL BELEDİYESİ
28	BİTLİS BELEDİYESİ
29	BOLU BELEDİYESİ
30	BURDUR BELEDİYESİ
31	BURSA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ- (BUSKİ)
32	BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
33	BURSA NİLÜFER BELEDİYESİ
34	BURSA OSMANGAZİ BELEDİYESİ
35	BURSA YILDIRIM BELEDİYESİ
36	ÇANAKKALE BELEDİYESİ
37	ÇANKIRI BELEDİYESİ
38	ÇORUM BELEDİYESİ
39	DENİZLİ BELEDİYESİ
40	DİYARBAKIR SU KANALİZASYON İŞLETMESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (DISKİ)
41	DİYARBAKIR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
42	EDİRNE BELEDİYESİ
43	ELAZIĞ BELEDİYESİ
44	ERZİNCAN BELEDİYESİ
45	ERZURUM BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
46	ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
47	ESKİŞEHİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
48	ESKİŞEHİR ODUNPAZARI BELEDİYESİ
49	ESKİŞEHİR TEPEBAŞI BELEDİYESİ
50	GAZİANTEP BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
51	GİRESUN BELEDİYESİ
52	GÜMÜŞHANE BELEDİYESİ
53	HATAY BELEDİYESİ
54	ISPARTA BELEDİYESİ



55	MERSİN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
56	MERSİN AKDENİZ BELEDİYESİ
57	MERSİN TOROSLAR BELEDİYESİ
58	İSTANBUL SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (İSKİ)
59	İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
60	İSTANBUL ATAŞEHİR BELEDİYESİ
61	İSTANBUL KARTAL BELEDİYESİ
62	İSTANBUL ŞİŞLİ BELEDİYESİ
63	İSTANBUL ESENYURT BELEDİYESİ
64	İSTANBUL KÜÇÜKÇEKMECE BELEDİYESİ
65	İSTANBUL BAĞCILAR BELEDİYESİ
66	İSTANBUL BAŞAKŞEHİR BELEDİYESİ
67	İSTANBUL SANCAKTEPE BELEDİYESİ
68	İSTANBUL ELEKTRİK, TRAMVAY VE TÜNEL İŞLETMELERİ GENEL MÜD.(İETT)
69	İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
70	İZMİR BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
71	İZMİR BORNOVA BELEDİYESİ
72	İZMİR KARŞIYAKA BELEDİYESİ
73	İZMİR KONAK BELEDİYESİ
74	İZMİR BUCA BELEDİYESİ
75	İZMİR KARABAĞLAR BELEDİYESİ
76	İZMİR ELEKTRİK, SU, HAVAGAZI, OTOBÜS VE TROLEYBÜS GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (ESHOT)
77	KARS BELEDİYESİ
78	KASTAMONU BELEDİYESİ
79	KAYSERİ SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
80	KAYSERİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
81	KAYSERİ KOCASINAN BELEDİYESİ
82	KAYSERİ MELİKGAZİ BELEDİYESİ
83	KIRKLARELİ BELEDİYESİ
84	KIRŞEHİR BELEDİYESİ
85	KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ İSU GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
86	KOCAELİ BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
87	KOCAELİ GEBZE BELEDİYESİ
88	KOCAELİ İZMİT BELEDİYESİ
89	KONYA SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
90	KONYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
91	KONYA KARATAY BELEDİYESİ
92	KONYA MERAM BELEDİYESİ
93	KONYA SELÇUKLU BELEDİYESİ
94	KÜTAHYA BELEDİYESİ
95	MALATYA BELEDİYESİ
96	MANİSA BELEDİYESİ
97	K.MARAŞ BELEDİYESİ
98	MARDİN BELEDİYESİ
99	MUĞLA BELEDİYESİ
100	MUŞ BELEDİYESİ
101	NEVŞEHİR BELEDİYESİ

102	NİĞDE BELEDİYESİ
103	ORDU BELEDİYESİ
104	RİZE BELEDİYESİ
105	SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
106	SAMSUN SU VE KANALİZASYON İDARESİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
107	SAMSUN BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ
108	SAMSUN ATAKUM BELEDİYESİ
109	SAMSUN İLKADIM BELEDİYESİ
110	SİİRT BELEDİYESİ
111	SİNOP BELEDİYESİ
112	SİVAS BELEDİYESİ
113	TEKİRDAĞ BELEDİYESİ
114	TOKAT BELEDİYESİ
115	TRABZON BELEDİYESİ
116	TUNCELİ BELEDİYESİ
117	ŞANLIURFA BELEDİYESİ
118	UŞAK BELEDİYESİ
119	YOZGAT BELEDİYESİ
120	ZONGULDAK BELEDİYESİ
121	AKSARAY BELEDİYESİ
122	BAYBURT BELEDİYESİ
123	KARAMAN BELEDİYESİ
124	KIRIKKALE BELEDİYESİ
125	ŞIRNAK BELEDİYESİ
126	BARTIN BELEDİYESİ
127	ARDAHAN BELEDİYESİ
128	YALOVA BELEDİYESİ
129	KARABÜK BELEDİYESİ
130	KİLİS BELEDİYESİ
131	OSMANİYE BELEDİYESİ
132	DÜZCE BELEDİYESİ

<b>KALKINMA AJANSLARI</b>	
1	ÇUKUROVA KALKINMA AJANSI
2	GÜNEY MARMARA KALKINMA AJANSI
3	BURSA, ESKİŞEHİR, BİLECİK KALKINMA AJANSI (BEBKA)
4	İPEKYOLU KALKINMA AJANSI
5	BATI AKDENİZ KALKINMA AJANSI
6	İSTANBUL KALKINMA AJANSI
7	SERHAT KALKINMA AJANSI
8	ÇANKIRI, KASTAMONU, SİNOP İLLERİ KALKINMA AJANSI (KUZEY ANADOLU KALKINMA AJANSI)
9	ORTA ANADOLU KALKINMA AJANSI
10	MEVLANA KALKINMA AJANSI
11	ZAFER KALKINMA AJANSI (EGE KALKINMA AJANSI)
12	FIRAT KALKINMA AJANSI

13	DİCLE KALKINMA AJANSI
14	ORTA KARADENİZ KALKINMA AJANSI
15	TRAKYA KALKINMA AJANSI
16	DOĞU KARADENİZ KALKINMA AJANSI

<b>DİĞER KAMU İDARELERİ</b>	
1	SPOR TOTO TEŞKİLAT BAŞKANLIĞI
2	T.C MERKEZ BANKASI
3	TARIM VE KIRSAL KALKINMAYI DESTEKLEME KURUMU KAMU İDARESİ
4	TÜRKİYE YATIRIM DESTEK VE TANITIM AJANSI BAŞKANLIĞI
5	TANITMA FONU KURULU SEKRETERLİĞİ
6	TASARRUF MEVDUATI SİGORTA FONU