



ISSN: 2148-2047

MEVZUAT

Aylık, Bilim, Haber, Yorum ve Aktüalite Dergisi

17.
yıl



Emlak Vergisinde Tek Mesken Muafiyeti



**KISA KISA SORULARINIZ ve
CEVAPLARI**



**Belediyelerin
Borçlanmalarına
İlişkin Temel Kurallar**



**Büyükşehir Belediyelerinde
Danışman Kadrosunda
Çalışanlara Sosyal
Denge Tazminatı Ödenip
Ödenmeyeceği?**



**İhalelerde Sözleşme
Türünün Belirlenmesi**



**Taşınmaz Yönetiminde
İz Bedeli Sorunu**



**Acil Durumlarda Belediyelerin
İş Sağlığı ve Güvenliği
Yükümlülükleri**



**Sayıştay İlamları
Mahkeme İlamı mıdır?**



**Belediye Şirketinin
Yöneticilerini ve Çalışanlarını
İlgilendiren Cezalar - 6**

**Abdullah DEMİREL**

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Mali Hizmetler Uzmanı
abdullahdemirel@kmu.edu.tr

**Vedat ERDOĞAN**

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
Strateji Geliştirme Daire Başkanı
verdogan@kmu.edu.tr

Taşınmaz Yönetiminde İz Bedeli Sorunu



1. Giriş

10.12.2013 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu mali yönetiminde köklü bir değişiklik yapılmış ve bu durum yeni kamu yönetimi anlayışıyla paralel bir görünüme kavuşmuştur. Bu kanun bir bakıma mali yönetim ve kontrol sistemini yeniden tanımlayarak AB üyeliği kapsamında müzakere edilen fasıllarla uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Stratejik planlamadan muhasebe işlemlerine, iç kontrolden iç denetime, bütçeleden faaliyet raporlarına, taşınır işlemlerinden taşınmaz işlemlerine kadar birçok alanda temel düzenlemeler içermektedir.

Bu kanun, temel düzenlemeleri içermesinin yanı sıra ilgili kanuna dayanılarak çıkarılan ikincil ve üçüncül düzeyde mevzuatlarla da desteklenerek daha tanımlayıcı ve kapsayıcı bir hale gelmiş bulunmaktadır. Bunlardan başlıcaları Kamu Muhasebe Yönetmelikleri, Taşınır Mal Yönetmeliği, Stratejik Planlama, Faaliyet Raporlarına ilişkin düzenlemeler ile bu çalışmanın konusunu oluşturan Taşınmazlara ilişkin düzenlemelerdir.

2. Taşınmaz Mevzuatına Bakış

Bilindiği üzere kamu idarelerin taşınmazlarının kullanımı, tasarrufu, tahsisi, elden çıkarılması ve satın alınması gibi işlemler 5018 sayılı Kanun temelinde diğer düzenlemeler ile birlikte belirlenmiştir. Tüm düzenlemelere bakıldığında taşınmazların ayrı bir yönetim olduğu ve kayıtlarının tutulmasından muhasebeleştirilmesine kadar bütün yönlerinin titizlikle takip edilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır.

Ancak taşınmaz yönetiminin, ülke genelindeki uygulamalarda bazı sorunları beraberinde getirdiği görülmektedir. Bu sorunların başında tüm taşınmazların envanter çalışmalarının bitirilmediği, idare düzeyinde tespitlerinin yapılamadığı, taşınmazların sınıflandırılmasında sıkıntılar olduğu ve bu süreçte paralel olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı ilgili denetim raporlarında, özellikle Sayıştay Raporlarında, göze çarpmaktadır.

Kanunun 45. maddesinde "...Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine

adına, diğer kamu idarelerine ait taşınmazlar ise tüzel kişilikleri adına tapu siciline tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir..." denilmektedir. Buradan anlaşılabileceği üzere genel bütçe kapsamında yer alan kamu idarelerinin taşınmaz yönetiminin Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından yapılacağı belirlenmekte, diğer kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin ise taşınmaz yönetimi kendi inisiyatiflerine bırakılmaktadır. Bu durum kamu idareleri arasında her ne kadar mevzuatlarda belirtilmiş olsa da uygulamalarda farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Bu farklılıkların temel sebebi; ilgili mevzuatın yeterince açık ve anlaşılabilir olmaması, genelge ve genel yazılarla sürekli değiştirilmesi, denetimler sonucunda iyileştirme tavsiyelerinin yeterince dikkate alınmaması, genel bütçe dışındaki kamu idarelerinin yeterince duruma hakim olmaması, eğitimlerin niteliğindeki ve bilgilendirmelerdeki eksikler gibi nedenler sayılabilir.

Taşınmaz yönetiminde birliğin sağlanması, uygulamadaki farklılıkların azaltılması ve ülke genelinde taşınmazların envanterinin çıkarılması amacıyla 02.10.2006 tarih ve 26307 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı ve Kanun kapsamında olan kurum ve kuruluşların mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Yönetmelikte 19.06.2014 tarihli ve 29035 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/6455 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı değişiklikler ve eklemeler yapılarak yönetmelik nihai şeklini almıştır. Burada dikkat çeken en önemli düzenleme bazı taşınmazların iz bedeli üzerinden kayıt altına alınması hususudur. Yönetmeliğin beşinci maddesinin ikinci fıkrasında; "Ek 1'deki Kayıt Planının "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar" başlığı altında yer alan taşınmazlar maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenler ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınır. Ancak;

a) Ek 1'deki Kayıt Planının "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar" başlığı altında yer alan taşınmazlardan maliyet ve rayiç bedeli belirlenemeyen taşınmazlar,

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

c) Ek 1'deki Kayıt Planının "Orta Malları" başlığı altında yer alan taşınmazlar,



ç) Ek 1'deki Kayıt Planının "Genel Hizmet Alanları" başlığı altında yer alan taşınmazlar,

d) Bakanlık tarafından iz bedeli ile takip edilmesine karar verilen taşınmazlar,

iz bedeli üzerinden kayıtlara alınır." denilmektedir.

Literatüre bakıldığında iz bedelinin, ekonomik ömrünü tamamladığı halde fiilen kullanılmasına devam edilen iktisadi kıymetler ile gerçek değeri tespit edilemeyen veya edilmesi uygun görülmeyen ancak hesaplarda izlenmesi gereken iktisadi kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ve muhasebe kayıtlarında yer verilen en düşük tutarı¹ ifade ettiği görülmektedir. O halde iz bedeli ile kayıt, taşınmazların herhangi bir maliyet veya rayiç değerleri tespit edilemediği takdirde ya da taşınmazların kendi özel durumundan kaynaklanan nedenlerden dolayı başvuru bir yöntemdir.

Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün Taşınmaz Kaydı konulu 16.05.2014 tarihli ve 14791 sayılı yazısında bu hususlardaki eksikliklere dikkat çekilerek gerekli düzeltmelerin ve iyileştirmelerin kapsama dahil kamu idareleri tarafından yapılması istenilmiş ve Yönetmelikte yapılan düzenlemelere paralel açıklamalara yer verilmiştir. (Ek-1)

Ancak burada bir sorun olduğu açıktır. Her ne kadar tapuda kayıtlı olup maliyet ya da rayiç değerleri belirlenemeyenler iz bedeli ile takip edilir denilse de, bu kapsama orta mallar ve genel hizmet alanları da dahil edilmiştir. Yönetmeliğin ekinde yer alan EK-1C'de sayılan orta malları (meralar, yaylalar, kışlaklar, umumi çayır ve otlaklar, harman ve panayır yerleri vb.) ile yine yönetmelik ekinde yer alan EK-1D'de sayılan genel hizmet alanlarının (meydanlar, park ve yeşil alanlar, mesire yerleri, otoparklar vb.) iz bedeli ile takip edilmesi ilgili yönetmelik ve genel yazı ile istenmektedir. Buradaki sorun, kamu idarelerinin kendi bütçeleri ile yaptıkları orta malları ile genel hizmet alanla-

¹ Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

rının nasıl muhasebeleştirileceği ve hangi tutar üzerinden kaydedileceğidir. Kamu idareleri belirli bir limit² üzerindeki yapmış olduğu yatırım harcamalarını ya varlık hesapları ile ilişkilendirmelidir ya da doğrudan gider yazmalıdır. Limit üstü yapılan bir genel hizmet alanındaki yatırım harcaması kamu muhasebe yönetmeliklerine göre 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmelidir. Merkezi yönetim muhasebe yönetmeliğinin 187. maddesinde, "Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılncaya kadar izlenmesi için kullanılır." denilerek nasıl bir yöntem izleneceği açıklanmıştır. Yine devamı olan maddede "...geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir." denilmek suretiyle bir varlık hesabıyla ilişkilendirilmektedir. O halde yapılan bu işin bir maliyeti söz konusu olduğu için bir varlık hesabı ile ilişkilendirilecek ancak bir genel hizmet alanı olduğu için ise yönetmelik hükmüne göre iz bedeli ile takibi yapılacaktır. İşte burada yönetmelik hükümlerinin mevcut yapıyla çeliştiği açıktır. Zira yapılan o kadar harcama göz ardı edilip bu taşınmazı iz bedeli ile takip etmek muhasebe sistemi temel ilkelerinden maliyet esası ilkesine açıkça aykırılık teşkil edecektir.

3. Sayıştay Denetimi ve Uygulama Örneği

Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucu taşınmazlara ilişkin, Yönetmeliğin beşince maddesinde sayılan ve iz bedeli ile takip edilmesi gereken genel hizmet alanları içinde sayılan otoparkların 251-Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri Hesabında izlenildiği ve bunun ilgili yönetmelik hükümlerine göre iz bedeli ile takip edilmesi gerektiğinden bahisle yapılan inceleme sonucu şu bulgulara rastlanmıştır:

"Yapılan genel hizmet alanı içerisinde sayılan otoparkın yapımı, idarenin bu yapım işi için çıkmış olduğu ihale sonrası uhdesinde kalan yükleniciye yaptırmış olduğu ve bu işin 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenildiği ve merkezi yönetim muhasebe yönetmeliğine göre geçici kabulü yapıldıktan sonra maliyet değeri üzerinden ilgili varlık hesabı olan 251-Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri Hesabına kaydedildiği görülmektedir. Kamu İdarelerinin Taşınmazlarının Kaydına İlişkin Yönetmeliğin beşinci maddesin ikinci fıkrasının (ç) bendinde genel hizmet alanlarından olan ve Yönetmelik eki EK-1C de sayılan otoparkın iz bedeli ile takip edilmesi gerektiği ancak otopark için yapılan harcamaların belli olduğu ve belirli bir maliyete haiz olduğundan maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınmasının uygun olduğu değerlendirilmektedir. Bu hususun park ve yeşil alanlar için de geçerliği olduğu hem tapuda kayıtlı olup aynı zamanda maliyeti belirlenebilen taşınmazların iz bedeli ile takip edilmesi, mali raporların güvenilirliğini zedeleyeceği muhasebe temel ilkelerine aykırılık teşkil edeceği aşikâr olup konunun ilgili bakanlığa intikal ettirilerek gerekli düzeltmenin ve/veya düzenlemenin yapılmasını konusunda bildirim yapılması uygun görülmüştür." denilmiştir.

Yukarıda belirtilen denetim uygulama sonucunu bir örnekle açıklamak gerekirse; Bir A kamu idaresi personel araçlarına yönelik bir otopark yapım işi için ihaleye çıkmıştır. İhale kapsamında yükleniciye KDV dahil toplam 1.000,000,00 TL ödeme yapılmıştır. Muhasebe kayıtları şu şekildedir³;

◆ Yükleniciye ödenen toplam hak ediş ödemesi

258 -Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	1.000,000,00	
103/325- Verilen Çekler ve Gön. Emirler Hs/Nakit Talep ve Tahsisler Hs.		1.000,000,00

◆ Geçici ve/veya kesin kabulü yapılan otoparkın varlık hesaplarına alınması

251 –Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	1.000,000,00	
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		1.000,000,00

² Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 47)

³ Taşınmaz kaydına ilişkin hesaplar dışındaki kayıtlar göz ardı edilmiştir.



Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 187. maddesinin, "Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılncaya kadar izlenmesi için kullanılır." Hükümü ile "...geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir." hükümleri gereğince otopark yapım işi geçici ve/veya kesin kabulü yapılmaya kadar ilgili varlık hesabında izlenilmiştir. Yapılan bu muhasebe kaydı Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine uygun olup, muhasebe temel ilkeleri açısından bakıldığında da olması gereken kaydı yansıtmıştır. Verilen örnekte buraya kadar herhangi bir sorun görülmemektedir. Hâlbuki Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ve Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü 16.05.2014 tarihli ve 14791 sayılı yazısına bakıldığında zaman muhasebe kaydının aşağıdaki gibi yapılması istenmektedir.

251 –Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	1,00	
630-Giderler Hesabı	9.999.999,00	
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		1.000,000,00

Yönetmeliğin beşinci maddesinin ikinci fıkrası;

- c) Ek 1'deki Kayıt Planının "Orta Malları" başlığı altında yer alan taşınmazlar,
ç) Ek 1'deki Kayıt Planının "Genel Hizmet Alanları" başlığı altında yer alan taşınmazlar,

iz bedeli üzerinden kayıtlara alınır." denilmektedir. Yukarıdaki son muhasebe kaydı Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in taşınmaz yönetimi kapsamında istediği bir muhasebe kaydı olup, tereddüt edilen noktanın da ana kaynağıdır. Ancak bu kayıt muhasebe temel ilkelerinden olan maliyet esası ilkesiyle ters düşmektedir. Zira burada yapım işine konu olan otoparkın maliyet değeri bellidir. Maliyet bedeli belli olan bir taşınmazın iz bedeli ile muhasebe kayıtlarında izlenmesinin mali raporlama açısından sakıncalı sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Bu sorunu yönetmeliğin beşinci maddesinin ikinci fıkrasının c) ve ç) bentlerine "maliyet ve rayiç bedeli belirlenler hariç" ibaresi eklenerek çözülebileceği değerlendirilmektedir.

Esasen tüm taşınmazların kayıt altına alınmalarını hedefleyen yönetmelikte yapılacak olan bu düzenleme ile genel hizmet alanları ve orta mallarından maliyet ve rayiç bedeli tespit edilemeyenlerin iz bedeliyle, tespit edilenlerin ise maliyet ve rayiç değerleri ile muhasebe kayıtlarına alınması sağlanabilecektir.

4. Sonuç

Kapsama dahil kamu idarelerinin iz bedeli kaydı için bir yandan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümlerine bir yandan da Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine uygun bir taşınmaz kaydı gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ancak iki yönetmelik hükümlerinin birbiriyle çeliştiği ve bunun pratikte olamayacağı görülmüştür. Burada tespit edilen karışıklık ve tereddüt Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in ilgili maddesinden kaynaklandığı görülmektedir. Zaten Sayıştay denetim raporları incelendiğinde bu görüşe paralel bir görüşün ortaya çıktığı görülecektir.

Sonuç olarak; yukarıda yapılması uygun görülen değişikliklerin gerçekleşmesiyle; taşınmaz yönetiminde iz bedeli ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerindeki belirsizlikler giderilmiş ve Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in beşinci maddesinin ikinci fıkrasındaki mevcut durum daha net ortaya konulmuş olacaktır.