



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TÜRK STANDARDLARI ENSTİTÜSÜ**  
**2015 YILI**  
**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

Ağustos 2016



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	8
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	10
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	31
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	32
8.	EKLER.....	43



## KISALTMALAR

<b>GYMY</b>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>MYMY</b>	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>SMİC</b>	İslam Ülkeleri Standartlar ve Metroloji Enstitüsü
<b>TCMB</b>	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TOKİ</b>	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
<b>TSE</b>	Türk Standartları Enstitüsü



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: TSE Ortaklıkları.....	2
Tablo 2: 2014-2015 Yılı Bütçe Giderleri Ödenek ve Gerçekleşme Rakamları .....	4
Tablo 3: 2014-2015 Bütçe Gelirleri Tahmin ve Gerçekleşme Rakamları.....	6
Tablo 4: TSE Tarafından Ödenen Sermaye Tutarları .....	14
Tablo 5: 294 ve 299 Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarındaki Görünümü .....	28
Tablo 6: Kesin Mizan ve Mutabakat Karşılaştırma.....	41

## 1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Türk Standardları Enstitüsü 18.11.1960 tarihinde 132 sayılı Kanun ile kurulmuş, kısa adı ve markası “TSE” olan, tüzel kişiliği haiz, özel hukuk hükümlerine göre yönetilen, Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının ilgili kuruluşu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na (KMYKK) ekli II sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli bir kamu idaresidir.

TSE, her türlü madde ve mamulleri ile usul ve hizmet standartlarını yapmak gayesiyle kurulmuş olup yalnız TSE tarafından kabul edilen standartlar, “Türk Standardı” adını almaktadır.

Kurumun merkezi Ankara olup 6 adet bölge koordinatörlüğü, 3 adet il koordinatörlüğü ile pek çok ilde temsilciliği bulunmaktadır.

TSE idari yapısı; Genel Kurul, Teknik Kurul, Yönetim Kurulu, Denetleme Kurulu, İhtisas Kurulları, Genel Sekreter ve Hizmet Birimlerinden oluşmaktadır.

Kamu idaresinin yürütme organı Yönetim Kurulu, en yüksek karar alma organı ise Genel Kurul olup kurumun üst yöneticisi, Genel Kurul tarafından seçilmektedir.

TSE personeli kadrolu personel, geçici personel ve sözleşmeli personel olmak üzere 3 şekilde istihdam edilmektedir. Personel, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Ayrıca, özel bilgi ve ihtisas gerektiren işlerde diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki hükümlerine bağlı olmaksızın, sözleşmeli olarak yerli ve yabancı uzmanlar çalıştırılabilmektedir. Kamu idaresi muhasebe işlemlerini Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde (MYMY) belirlenen ilke, standart ve usullere göre yürütmekte ve raporlamaktadır.

Kurumsal kodu 40.22 olan kamu idaresinin muhasebe işlemlerini yürüten tek bir muhasebe birimi bulunmakta olup kod 6818’dir. Kurumun merkez ve taşra olmak üzere toplam 24 harcama birimi bulunmaktadır.

Kamu idaresinin ortak olduğu şirketler ve dış temsilcilikleri mevcut olup bu hususlarla ilgili açıklamalar aşağıda yer almaktadır.



### A) Kamu İdaresinin Ortaklıkları Hakkında Bilgi

132 sayılı Kanun ile TSE; standardizasyon görevleri dışında kalan ana faaliyetlerini kuracağı, iştirak edeceği veya işbirliğinde bulunacağı yerli ve yabancı şirketler eliyle yürütme yetkisine sahiptir. İlgili Kanun'un Ek 2'nci maddesinde;

*“Enstitü, standardizasyon görevleri dışında kalan ana faaliyetlerinin tamamını veya bir kısmını kuracağı, iştirak edeceği veya işbirliğinde bulunacağı yerli ve yabancı şirketler eliyle yürütebilir. Şirket kurulmasına veya iştirak edilmesine, Genel Kurulun kararı ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca karar verilir. Genel Kurul, gerektiğinde bu konudaki yetkisini Yönetim Kuruluna devredebilir”*

Denilmektedir.

Bu hüküm uyarınca kamu idaresinin kuruluşunda ve iştirakinde bulunduğu ortaklıklara aşağıda yer verilmiştir.

**Tablo 1: TSE Ortaklıkları**

Şirket Ünvanı	Şirketin Toplam Sermayesi	Ortaklık Payı
Muallimköy Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici A.Ş.	100.000.000 TL	%2
Uluslararası Uygunluk Değerlendirme Servisi A.Ş. (ICAS)	100.000.000 TL	%100
TSE SOJUZTEST Metroloji ve Kalibrasyon Ltd. Şti.	360.000 TL	%49
Özbek-Türk Test Merkezi	1.166.600 USD	%51

### **Muallimköy Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici A.Ş.**

Katma değeri yüksek ürün ve teknoloji üretiminin kolaylaştırılması hedefiyle, 27.01.2011 tarihinde Muallimköy Teknoloji Geliştirme Bölgesi ilan edilmiş olup Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğünün

29.06.2011 tarih ve 5343 sayılı yazısı ile Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici A.Ş.'nin kurulması kararlaştırılmıştır.

28.12.2010 tarihinde imzalanan Protokol'de TSE'nin şirketin %20 oranında hissesine sahip kurucu ortak olarak yer alması kararlaştırılmıştır. Şirketin daha sonra sermayesinin artırılması sonucunda TSE'nin ortaklık payı %2'ye inmiştir.

### **Uluslararası Uygunluk Değerlendirme Servisi A.Ş. (ICAS)**

Uluslararası Uygunluk Değerlendirme Servisi Anonim Şirketi–International Conformity Assessment Service (ICAS) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının 16.01.2014 tarihli ve 84 sayılı yazısı üzerine Bakanlar Kurulunun 07.04.2014 tarih ve 6729 sayılı kararı doğrultusunda kurulmuştur. Şirketin tamamı TSE'ye aittir ve kayıtlı sermayesi 100.000.000 TL'dir.

### **TSE- SOJUZTEST Metroloji ve Kalibrasyon Limited Şirketi**

TSE ile Rostest Moskova Deney, Sertifikasyon ve Kalibrasyon Merkezinin 15.01.1993 tarihinde Kayseri'de kurduğu şirkettir. 2010 yılı itibariyle Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği şirkete ortak olmuştur.

Kayıtlı sermayesi 360.000 TL olan şirketin sermayesinin %49'u TSE'ye, %47,8'i Rus Şirkete ve %3,2'si ise Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğine aittir.

### **Özbek-Türk Test Merkezi**

TSE ile ÖZSTANDARD Ajansı Cumhuriyet Deney ve Belgelendirme Merkezi ortaklığıyla 2003 yılında Taşkent'te kurulmuştur.

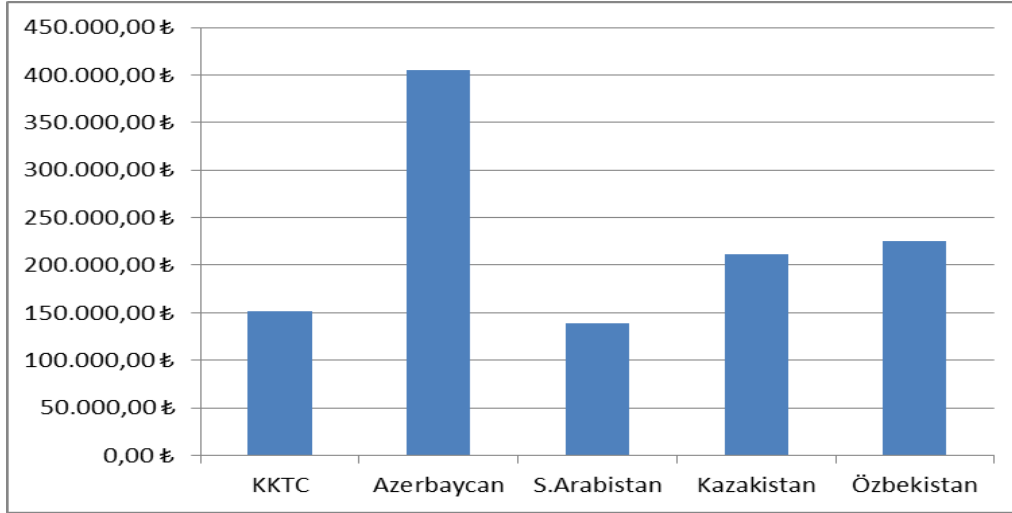
Şirketin sermayesi 1.166.600 USD'dir. Sermayesinin %51'i Enstitüye, %49'ı ÖZSTANDARD Ajansı Cumhuriyet Deney ve Belgelendirme Merkezi'ne aittir.

Aynı zamanda TSE, İslam Ülkeleri arasında standartların uyumlaştırılmasını ve bu şekilde İslam Ülkeleri arasında ticaretin kolaylaştırılmasını hedefleyen bir teşkilat olan İslam Ülkeleri Standartlar ve Metroloji Enstitüsü (SMIIC) üyesi olup; halihazırda teşkilatın sekretarya faaliyetlerini yürütmektedir.

### B) Dış Temsilcilikler Hakkında Bilgi

TSE'nin Azerbaycan, Suudi Arabistan, Kazakistan, Özbekistan ve KKTC olmak üzere toplam beş ülkede temsilciliği bulunmaktadır. TSE, dış temsilcilikleri aracılığıyla yurtdışında da faaliyetlerini sürdürmektedir. Kamu idaresi 2015 yılında dış temsilciliklerine toplam 1.131.757 TL göndermiş olup temsilcilik bazında dağılım aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

**Şekil 1: 2015 Yılında Dış Temsilciliklere Gönderilen Tutarlar**



Kamu idaresinin bir önceki yıla göre 2015 yılına ait bütçe gelir ve giderleri ile ilgili olarak; tahmin-ödenek ve gerçekleşme bilgilerine ilişkin tablolar ve açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

### C) Bütçe Giderleri Ödenek ve Gerçekleşme Bilgileri

**Tablo 2: 2014-2015 Yılı Bütçe Giderleri Ödenek ve Gerçekleşme Rakamları**

KODU	AÇIKLAMA	2014		2015		(2015/2014) HARCAMA ARTIŞ YÜZDESİ (%)
		Kesintili Başlangıç Ödeneği (KBÖ) (TL)	Gerçekleşme (TL)	KBÖ (TL)	Gerçekleşme (TL)	
01	Personel Giderleri	140.147.000	148.798.599,45	159.020.000	166.854.803,07	%12,13
02	SGK Devlet Primi Giderleri	26.403.000	28.857.056,97	30.777.000	33.113.635,57	%14,75
03	Mal ve Hizmet Alimi Giderleri	46.549.000	58.357.082,51	46.903.000	68.649.289,53	%17,64
05	Cari Transferler	1.764.000	4.042.481,64	1.830.000	103.637.518,97	%2563

06	Sermaye Giderleri	22.000.000	69.229.171,82	24.000.000	91.208.274,92	%31,75
07	Sermaye Transferleri	0	0	0	0	-
08	Borç Verme	0	27.040.000	0	0	-
09	Yedek Ödenekler	0	0	0	0	-
	<b>GENEL TOPLAM</b>	236.863.000	336.324.392,39	262.530.000	463.463.522,06	<b>%37,80</b>

2014 yılında öngörülen başlangıç ödeneği 236.863.000 TL olup yıl içinde eklenen 238.637.000 TL ödenek ile toplam ödenek 475.500.000 TL olmuştur. Dönem sonu itibariyle bütçe gideri %71 gerçekleşme oranı ile toplam 336.324.392,39 TL'dir.

TSE 2015 yılı bütçesinde öngörülen başlangıç ödeneği ise 262.530.000 TL'dir. Bütçe Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 8'inci fıkrasına göre; *"Özel bütçeli idareler ile düzenleyici denetleyici kuruluşlar (B) işaretli cetvellerinde belirtilen tahmini tutarlar üzerinde gerçekleşen gelirler ile (F) işaretli cetvellerinde belirtilen net finansman tutarlarını aşan finansman gerçekleşme karşılıklarını, idare ve kurumların bütçelerinin mevcut veya yeni açılacak tertiplerine ödenek olarak eklemeye Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde kamu idareleri yetkilidir."* Bu maddeye istinaden TSE, 2015 yılı içinde farklı zamanlarda başlangıç ödeneğinin %141,61 fazlası kadar tertiplerine likit karşılığı olarak 371.758.679,49 TL ödenek eklemiş ve toplam ödenek tutarı 634.288.679,49 TL'ye ulaşmıştır. Dönem sonunda ödeneklerin %73,07 kullanılmış ve gerçekleşme 463.463.522,06 TL olmuştur.

2014 yılına göre 2015 yılında cari transferler kaleminin yüksek miktarda arttığı görülmektedir. Artışın sebebi TSE'nin Bütçe Kanunu gereği yapmış olduğu transferlerdir. 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun 13'üncü maddesinde; *"31.12.2014 tarihi itibarıyla, TSE'nin Türk Lirası ve döviz cinsinden kasa ve banka bakiyesinin Türk Lirası tutarı ile sahip olduğu tahvil, bono ve diğer menkul kıymetlerin değerinin Türk Lirası toplamının 100.000.000 Türk Lirasını aşmayacak kısmı, TÜBİTAK, KOSGEB ve Gebze Teknik Üniversitesinin Muallimköy Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici Şirketinin sermaye artırımlarına payları oranında katılmaları amacıyla, 2015 yılı Şubat ayı sonuna kadar bu idarelerin merkez muhasebe birimleri hesaplarına aktarılır. Aktarılan bu tutarlar söz konusu idarelerin (B) işaretli cetvellerine gelir ve münhasıran sermaye katılımına ilişkin ihtiyaçlarını karşılamak üzere (A) işaretli cetvellerine ödenek olarak kaydedilir."*

Hükmü yer almaktadır. Bu hükmeye istinaden TSE, 26.02.2015 tarihinde 100.000.000 TL'lik tutarı ilgili yerlere göndermek suretiyle hesaplarından çıkarmış, dönem sonunda faaliyet sonuçlarının olumsuz olarak gerçekleşmesinin en büyük nedenlerinden birisi söz konusu transfer ödemesinden kaynaklanmıştır.

#### D) Bütçe Gelirleri Tahmin ve Gerçekleşme Bilgileri

**Tablo 3: 2014-2015 Bütçe Gelirleri Tahmin ve Gerçekleşme Rakamları**

GELİRİN ADI	2014		2015		(2015/2014) GERÇEKLEŞEN GELİR ARTIŞ YÜZDESİ (%)
	TAHMİN (TL)	GERÇEKLEŞME (TL)	TAHMİN (TL)	GERÇEKLEŞME (TL)	
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	199.100.000	270.233.771	287.650.000	278.204.008,34	%2,95
Diğer Gelirler	38.800.000	36.698.736,75	43.050.000	28.747.147,06	-%21,67
<b>TOPLAM</b>	<b>237.900.000</b>	<b>306.932.507,75</b>	<b>330.700.000</b>	<b>306.951.155,40</b>	<b>%0,006</b>

2014 yılı bütçe geliri tahmini Teşebbüs Mülkiyet Gelirlerinde 199.100.000 TL, Diğer Gelirlerde ise 38.800.000 TL olmak üzere toplam 237.900.000 TL'dir. Dönem sonu itibariyle gerçekleşen bütçe gelirleri toplamı 306.932.507,75 TL olup bu tutarın 270.233.771,00 TL'si kurumun 8 farklı kalemden oluşan Teşebbüs Mülkiyet Gelirlerine, 36.698.736,75 TL'si ise Diğer Gelirlerine aittir. Bütçe gelirlerinin gerçekleşme oranı %129'dur.

2015 yılı TSE'nin bütçe gelirleri tahmini Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinde 287.650.000 TL iken Diğer Gelirler kaleminde 43.050.000 TL olup bütçe gelirleri tahmini 330.700.000 TL'dir. Dönem sonu itibariyle gerçekleşen bütçe gelirleri toplamı ise 306.951.155,40 TL'dir. Bu tutarın 278.204.008,34 TL'si Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinden, 28.747.147,06 TL'si Diğer Gelirlerden oluşmaktadır. Diğer Gelirler içerisinde en fazla paya sahip kalem 21.772.567,84 TL ile faiz gelirleridir. Bütçe Kanunu'nun 13'üncü maddesi gereği transfer edilen 100.000.000 TL nedeniyle TSE'nin faiz gelirleri geçmiş yıllara göre azalmıştır. Bütçe gelirlerinin gerçekleşme oranı ise %107,71'dir.

Kamu idaresi 2015 yılında faaliyet geliri olarak 302.144.645,03 TL elde etmiş, faaliyet giderleri ise 393.498.583,44 TL olarak gerçekleşmiş, dolayısıyla dönem sonunu olumsuz

faaliyet sonucu ile kapatmıştır.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup denetim bunlar ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütölüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Değerli kağıtlar sayım tutanağı,
- Taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu veya gelir tablosu.

Denetim görüşü, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

## **2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU**

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmamasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

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

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

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla

yürütülmüştür.

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

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

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



## 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Takipli Faaliyet Alacaklarının Tahsilat Kayıtlarında 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı Yerine 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabının Kullanılması Sonucu Her İki Hesapta Hataya Yol Açılması**

MYMY'nin 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının niteliğinin belirtildiği 54'üncü maddesinde;

*“Gelirlerden takipli alacaklar hesabı; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden ortaya çıkan alacaklardan takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır.”*

Denilmektedir.

Aynı Yönetmeliğin 55'inci maddesinde ise 121 Hesabında kayıtlı tutarların takibe alma işlemlerinin nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

Mezkûr Yönetmeliğin 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının işleyişinin yer aldığı 56'ncı maddesinde ise bu hesapta kayıtlı alacaklardan tahsil, terkin, indirim, tecil ve tehir edilenlerin çıkışlarının nasıl ve hangi hesaplar kullanılarak yapılacağı açıklanmaktadır.

Kamu idaresinin muhasebe kayıtları esas alınarak yapılan inceleme sonucunda; 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının 2014 yılı sonunda 17.481.275,15 TL borç bakiyesi ile 2015 yılına devir verdiği görülmüştür. 2015 yılının sonunda 121 Hesabına 12.700.402,37 TL daha borç kaydı yapılmış ancak hesaptan herhangi bir çıkış olmadığı da anlaşılmıştır. 2015 yılı bilançosunda 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının toplam tutarı 30.181.677,52 TL'ye ulaşmıştır.

Muhasebe kayıtlarında takipli alacaklardan tahsilat yapılmadığının anlaşılması üzerine konu, Hukuk Müşavirliği ile görüşülmüş ve idarenin takibe konu olan alacaklarından 4.276.768 TL'sinin tahsilatının yapıldığı bilgisi edinilmiştir. Bunun üzerine takipli alacak tahsilatlarının muhasebe kaydının hangi hesapla gerçekleştirildiğinin araştırılması sonucunda; tahsil edilen alacağın 121 Hesabı yerine 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı kullanılarak kayıtlara yansıtıldığı tespit edilmiştir.

Netice itibariyle; yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine aykırı olarak kamu idaresinin takipteki alacaklarını izlediği 121 Hesabında tahsilatlarını da kayıt altına alması gerekirken 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabını kullanması suretiyle 120 Hesabında 4.276.768,00 TL tutarında eksiklik, 121 Hesabında ise aynı tutarda fazlalık mevcuttur.

***Kamu idaresi cevabında;*** takipli faaliyet alacaklarının tahsilat kayıtlarında 121 Gelirden Takipli Alacaklar Hesabı yerine 120 Gelirden Alacaklar Hesabının kullanılması sonucu her iki hesapta 4.276.768 TL tutarındaki hatanın 2016 yılı içerisinde 10475 numaralı yevmiye kaydı ile düzeltildiği ve bundan sonraki süreçte de takipli alacakların tahsilat kayıtlarında 120 Hesabının yerine 121 Hesabının kullanılacağı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi bulguda yer verilen tespite katılmakta ve 2016 yılında gerekli düzeltme kayıtlarını yaptığını ifade etse de, denetim görüşü verilen 2015 Mali Yılı Bilançosunda 12 Faaliyet Alacakları Grubunda yer alan 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabında 4.276.768,00 TL tutarında eksiklik, 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında ise aynı tutarda fazlalık bulunmakta, faaliyet alacaklarında kayıtlı tutarlar kamu idaresinin işlemlerine ilişkin gerçek durumunu göstermemektedir.

**BULGU 2: Yapılmakta Olan Yatırım Harcamalarının 630 Giderler Hesabına Kaydedilmesi ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenen Yatırım Harcamasının 252 Binalar Hesabına Aktarılmaması Suretiyle 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında, 252 Binalar Hesabında ve 630 Giderler Hesabında Hataya Yol Açılması**

MYMY'nin 187'nci maddesinde 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarıncaya kadar izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Anılan hüküm çerçevesinde, TSE'de yapım işlerine ait giderlerin 258 Hesabında izlenmesi gerekmektedir. Ancak kamu idaresinin 2015 yılında yapılan yapım işlerine ilişkin ödemeleri 258 Hesabına kaydetmeyerek doğrudan giderleştirdiği, bu işlemler nedeniyle bilançonun maddi duran varlıklar hesap grubunda eksik gösterime neden olduğu tespit

edilmiştir.

MYMY'nin "252 Binalar Hesabının İşleyişi"ni açıklayan 176'ncı maddesinde;

*"Bütçeye gider kaydıyla gerçekleştirilip yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen bina yapımına ilişkin tutarlar binanın geçici kabulün yapılması ile birlikte, bu hesaba borç, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alacak kaydedilir.*

..."

Denilmektedir.

Yapılan incelemede;

06.05.2015 tarihinde geçici kabulü yapılan ve 252.01.01.01.01 Hizmet Binaları Hesabına kaydedilmesi gereken "Gebze Kalibrasyon Müdürlüğü Taze Hava Sistem Kurulumu Hassas Klima Yenileme İşi"ne ait 567.396,00 TL'lik ödemenin;

04.02.2015 tarihinde geçici kabulü yapılan ve 252.01.01.03.05 Laboratuvarlar Hesabına kaydedilmesi gereken "Gebze Kimya Laboratuvarı. J Blok Tadilatı Yapım İşi"ne ait 1.084.391,57 TL'lik ödemenin;

Ve henüz geçici kabulü yapılmayan "Gebze Kampüsü Güneş Enerjisi Santrali Yapım İşi"ne ait 2.449.125,00 TL'lik ödemenin,

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı yerine 630 Giderler Hesabı kullanılarak muhasebeleştirildiği; geçici kabulü yapılan işlere ait tutarların ise (1.651.787,57 TL) 630 Hesabında giderleştirilmek suretiyle ilgili varlık hesabına (252 Binalar Hesabı) kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Öte yandan 04.05.2015 tarihinde geçici kabulü yapılan ve Kurum tarafından 5.929.381,73 TL (KDV Hariç) hakediş ödemesinde bulunulan "TSE Bursa ve Manisa Araç Kontrol Merkezi Binası İnşaatı ile Altyapı ve Çevre Düzenlemesi İşi" 258 Hesabında izlenmekle birlikte; mezkur mevzuat hükümleri gereğince geçici kabulünün yapılmasının ardından 252.01.01.01.01 Hizmet Binaları Hesabına aktarılmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak bilançonun 252 Binalar Hesabında 7.581.169,30 TL eksiklik ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında 3.480.256,73 TL fazlalık mevcuttur. Diğer taraftan

630 Giderler Hesabı ve dolayısıyla faaliyet sonuçları tablosunda ve bilançonun öz kaynaklar grubunda yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabında 4.100.912,57 TL fazlalık bulunmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı yerine 630 Giderler Hesabına kaydedilen tutarların, 20160011304, 20160011306 ve 20160011307 numaralı yevmiye kayıtları ile 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına aktarıldığı; ancak Maliye Bakanlığı Say2000i sisteminde 252 Binalar Hesabı ile ilgili olarak yıl içinde işlem yapmanın mümkün olmadığı, bu sebeple gerekli düzeltme kayıtlarının yılsonu işlemleri dahilinde yapılabileceği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi mali tabloları etkileyen hatayı kabul etmiş ve gerekli düzeltme kaydını 2016 yılında yapmış olsa da, 2015 Mali Yılı Bilançosunda, 25 Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunu oluşturan 252 Binalar Hesabında 7.581.169,30 TL eksiklik ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında 3.480.256,73 TL fazlalık, diğer taraftan 630 Giderler Hesabı ve dolayısıyla Faaliyet Sonuçları Tablosunda ve bilançonun Öz Kaynaklar Grubunda yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabında 4.100.912,57 TL fazlalık bulunması yönündeki tespit, geçerliliğini korumaktadır.

**BULGU 3: 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında ve 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında Hata Bulunması**

**A) Kamu İdaresinin Kuruluşlara Yatırdığı Sermayelerin Kaydedilmeyerek Bilanço Hesaplarından Olan 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında 1.840.693,16 TL Tutarında Hataya Yol Açılması**

MYMY'nin 159, 160 ve 161'inci maddeleri gereğince mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya ayni olarak verilen sermaye tutarları ile bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kar ve zararların, 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

TSE'nin ayrıntısı aşağıda gösterildiği üzere TSE SOJUZTEST Metroloji ve Kalibrasyon Limited Şirketi ve Özbek-Türk Test Merkezi şirketlerine nakden ve ayni olarak verdiği sermaye tutarlarının, ödenmiş sermaye payı olarak 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

**Tablo 4: TSE Tarafından Ödenen Sermaye Tutarları**

Şirket Unvanı	Şirketin Toplam Sermayesi	Ortaklık Payı	Enstitü Sermaye Payı	Ödenen Sermaye	Ödenecek Sermaye
TSE SOJUZTEST Metroloji ve Kalibrasyon Ltd. Şti.	360.000 TL	%49	176.400 TL	176.400 TL	0.00 TL
Özbek-Türk Test Merkezi	1.166.600 USD	%51	569.320 USD	569.320 USD	0.00 TL

Buna göre TSE tarafından mal ve hizmet üreten adı geçen şirketlere yatırılan toplam 1.840.693,16 TL<sup>1</sup> sermayenin, 241 Hesabına kaydedilmemesi sonucunda 2015 yılı bilançosunda bu tutar kadar hataya neden olunmuştur.

**B) Kamu İdaresinin Taahhüt Altına Girdiği Sermaye Ödemesi Yükümlülüklerini Kaydetmeyerek 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında ve 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında 74.960.000 TL Tutarında Hataya Yol Açılması**

MYMY'nin 165 ve 166'ncı maddeleri gereği kamu idarelerinin sermaye taahhütlerinin 247 Sermaye Taahhütleri Hesabında izlenmesi gerekir. Yönetmeliğin 241 Hesabının işleyişini düzenleyen 161'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi ise mal ve hizmet üreten kuruluşlara taahhüt edilen sermaye tutarlarının 241 Hesabına borç, 247 Hesabına ise alacak kaydedileceğini hüküm altına almıştır.

Uluslararası Uygunluk Değerlendirme Servisi A.Ş.'ye kuruluş sözleşmesi ile TSE tarafından 100.000.000 TL taahhütte bulunulmuş, 2014 mali yılında taahhüdün ödenen 25.040.000 TL'lik kısmının 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında kayıt altına alındığı ancak geri kalan 74.960.000 TL tutarındaki sermaye taahhüdünün 241 Hesabına borç ve 247 Hesabına alacak kaydedilmediği ve bu nedenle mali tablolarda yer almadığı görülmüştür. Dolayısıyla söz konusu hesaplarda bu tutar kadar eksikliğe yol açılmıştır.

<sup>1</sup> 31.12.2015 tarihli TCMB döviz satış kuru (1\$=2,9233 TL) esas alınmıştır.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun A) fıkrası ile ilgili olarak Enstitü iştiraklerinden olan TSE SOJUZTEST Metroloji ve Kalibrasyon Ltd. Şti. ve Özbek-Türk Test Merkezi şirketlerine nakden ve aynı olarak verilen sermaye tutarlarının, ödenmiş sermaye olarak 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesaplarına kayıtlarının yapılabilmesi için 500 Net Değer Hesabının çalışması gerektiği ve bu hesabın yılsonu hesap kapatmalarında kullanıldığı için gerekli kayıtların yılsonunda gerçekleştirileceği,

Bulgunun B) fıkrası ile ilgili olarak da Enstitünün yüzde yüz sermaye iştirakiyle kurulan Uluslararası Uygunluk Değerlendirme Servisi AŞ'ye kuruluş sözleşmesi gereği ödeme taahhüdü tutar olan 74.960.000 TL'nin 20160010674 yevmiye numaralı muhasebe kaydı ile kayıt altına alındığı,

İfade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi bulguda yer verilen tüm tespitlere katılmakta ve gerekli düzeltme işlemlerinin bir kısmını yapmakla birlikte denetim görüşü verilen 2015 Mali Yılı Bilançosunda 24 Mali Duran Varlıklar Grubunu oluşturan 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında 76.800.693,16 TL eksiklik ve bilançoda yer almayan 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı nedeniyle 74.960.000,00 TL tutarında hata mevcuttur.

#### **BULGU 4: 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabının MYMY Hükümlerine Aykırı Olarak Kullanılması ve Hesabın Denetime Elverişli Olmaması**

MYMY'de "34 Alınan Avanslar Hesap Grubu"; iş, sözleşme ve diğer nedenlerle üçüncü kişilerden alınan ve vadeleri bir yıl veya faaliyet dönemi ile sınırlı olan avansların izlenmesi için kullanmakta olup söz konusu Yönetmeliğin "Hesabın Niteliği" başlıklı 273'üncü maddesinde;

*"(1) Alınan sipariş avansları hesabı, mal ve hizmet satış faaliyeti olan kamu idarelerinin gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleriyle ilgili olarak peşin tahsil ettiği avans tutarlarının izlenmesi için kullanılır.*

*(2) Bir yıl veya faaliyet dönemi ile sınırlı olarak alınan sipariş avansları ile uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki alınan sipariş avansları hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonlarında vadeleri bir yılın altına inenler bu hesaba kaydedilir."*

Denilmektedir.

Yönetmeliğin 340 Hesabına ilişkin işlemleri açıklayan 274'üncü maddesinde ise;

“ a) Alacak

*(1) Vadeleri bir yıl veya faaliyet dönemi ile sınırlı olarak alınan sipariş avansları bu hesaba alacak, 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç kaydedilir.*

...

b) Borç

*(1) Alınan sipariş avansına konu mal teslim edildiğinde bir taraftan alınan avans tutarı bu hesaba, satış bedelinden avans bedeli düşüldükten sonra kalan tutar ilgisine göre 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç, mal satış bedeli 600-Gelirler Hesabına alacak; diğer taraftan teslim edilen mal kayıtlı değeri üzerinden 630-Giderler Hesabına borç, ilgili stok hesabına alacak kaydedilir. Aynı zamanda mal satış bedeli 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.*

*(2) Alınan sipariş avansına konu hizmet ifa edildiğinde bir taraftan alınan avans tutarı bu hesaba, satış bedelinden avans bedeli düşüldükten sonra kalan tutar ilgisine göre 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç, hizmetin satış bedeli 600-Gelirler Hesabına alacak; diğer taraftan hizmetin satış bedeli 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.*

*(3) Alınan sipariş avanslarından yapılan iadeler bu hesaba borç, 100-Kasa Hesabı veya 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak kaydedilir.*

*(4) Alınan sipariş avansları hesabında kayıtlı tutarlardan gelir kaydedilmesi gerekenler bir taraftan bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.”*

Hükümlerine yer verilmiştir.

Kamu idaresi vermekte olduğu hizmetler karşılığında her faaliyet için ayrı ayrı

olmakla birlikte firmalardan belirli bir tutarda avans almaktadır. Söz konusu avanslar firmalar tarafından kurumun veznelere peşin olarak veya kredi kartı ile ödenebilirken, aynı zamanda EFT veya havale yoluyla da direkt olarak kurumun banka hesabına yatırılmaktadır. Kamu idaresinin yürütmekte olduğu bu faaliyetlerin iş yükü olarak yoğun olması ve tek bir muhasebe biriminin varlığı avans olarak yatırılan tutarların kurumun ALL CASE Tahakkuk-Tahsilat Programında ayrı olarak izlenmesini güçleştirmektedir. Ayrıca avans dışında firmalar tarafından alınan hizmet karşılığı tahakkuk eden fatura ücretleri de EFT/Havale veya kredi kartı ile kurumun banka hesabına yatırılmaktadır. Muhasebe birimi ise yatırılan paraların belli bir kısmını 340 Hesabına belli bir kısmını ise 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına herhangi bir bilgi veya belgeye dayanmadan kaydetmektedir. 340 Hesabının bu kadar yoğun şekilde kullanılmasının altında yatan ana neden, banka hesabına yatırılan tutarların avans ya da fatura karşılığı olup olmadığının tespit edilememesi ile kurumun tahakkuk/tahsilat oranları üzerinde değişiklik yapabilmesine olanak sağlamasıdır.

Yapılan incelemeler sonucunda cari kartlara işlenen tutarların hangilerinin avans, hangilerinin tahakkuk eden fatura ücreti olduğunu gösteren bir raporlama ALL CASE programından alınmamaktadır. Dolayısıyla 340 Hesabında 2015 yılı sonu itibariyle yer alan 17.841.443,73 TL'nin ne kadarının avans olduğu bilinmemekte olup söz konusu hesabın denetime elverişli olmadığı düşünülmektedir.

Bununla birlikte, 340 Hesabının yukarıda belirtilen Yönetmelik hükümlerinde yer almayan işlemler nedeniyle de kullanıldığı görülmüştür. Söz konusu hesabın Yönetmeliğe aykırı olarak kullanıldığı alanlar örnekleriyle birlikte aşağıda belirtilmiştir:

1. Kamu idaresi 340 Hesabını MYMY hükümlerine aykırı olarak 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı ile kullanmaktadır. Kurumun resmi muhasebe sistemi olan ve tüm genel ve özel bütçeli kuruluşlar tarafından kullanılan Say2000i sisteminde yılsonu işlemlerinin yapılabilmesi ve bilançonun çıkarılabilmesi için 160 Hesabının bakiyesinin sıfır (0) olması gerekmektedir. Enstitü, 160 Hesabına kaydettiği tutarları yılsonunda kapatmak zorunda olduğundan ve avansların iade edilememesi veya mahsup edilememesinden dolayı 160 Hesabı'nı alacaklı, 340 Hesabını borçlu çalıştırarak yılsonu işlemlerini gerçekleştirmektedir. İzleyen yılda ise 160 Hesabını borçlu, 340 Hesabını alacaklı çalıştırarak kapatılmamış olan avansları tekrar izleme imkânı bulmaktadır. 340 Hesabının kurumun ana faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği avanslardan dolayı tutar olarak yüksek olması da bu durumu



kolaylaştıran bir etmendir. Diğer bir ifadeyle kurum 340 Hesabını MYMY hükümlerine aykırı bir şekilde torba bir hesap olarak kullanmaktadır.

2. Kamu idaresi 340 Hesabını MYMY hükümlerine aykırı olarak 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı ile kullanmaktadır. Kurumun yaygın taşra teşkilatına sahip olması ve mali işlemlerinin sadece tek bir muhasebe birimince yerine getirilmesinden dolayı taşra birimlerinin kredi kartları ile yaptıkları tahsilat kayıtları aylık olarak ve ay sonunda Say2000i sistemine aktarılmaktadır. Örnek olarak Kocaeli Araç Proje Müdürlüğü ve İstanbul Araç Proje Müdürlüğü'nün aylık kredi kartı (pos) tahsilat kayıtları incelendiğinde;

- a) Kocaeli Araç Proje Müdürlüğü için mart, nisan, mayıs, haziran, temmuz, eylül, ekim ve kasım aylarına ait muhasebe kayıtlarında 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı borçlu çalışırken karşılığında 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı alacaklı çalışmış olup aynı anda 805 ve 800 Hesapları ile bütçe gelir kaydı yapılmıştır. Ancak şubat, ağustos ve aralık aylarına ait muhasebe kayıtlarında 109 Hesabı borçlu çalışırken 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı alacaklı çalışmıştır. Bu aylarda bütçeye gelir kaydı ise yapılmamıştır.
- b) İstanbul Araç Proje Müdürlüğü için; nisan, haziran, temmuz, ekim ve kasım aylarına ait muhasebe kayıtlarında 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı borçlu çalışırken karşılığında 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı alacaklı çalışmış olup aynı anda 805 ve 800 Hesapları ile bütçe gelir kaydı yapılmıştır. Ancak ocak ve eylül aylarında 109 Hesabı borçlu çalışırken karşılığında 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı alacaklı çalışmıştır. Bu aylara ait muhasebe kayıtlarında bütçe gelir kaydı ise yapılmamıştır.

Aslında yapılması gereken; birimler tarafından kredi kartı ile yapılan tahsilatlardan bir fatura karşılığı olanların 120 Hesabına alacak kaydedilmesi, fatura karşılığı olmayıp avans olarak yatırılan tutarların ise 340 Hesabında izlenmesidir. Sonuç olarak Kamu İdaresi 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabını MYMY hükümlerinin dışında 120 Hesabının yerine kullanmaktadır.

3. Kamu İdaresi emanet olarak tutmak istediği tutarı 333 Emanetler Hesabı yerine 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabına kaydetmiştir. Nitekim Trans Anadolu Doğalgaz Boru Hattı Projesi (TANAP) kapsamında yapılması gereken ödeme tutarının emanet hesabına alınması için 630 Giderler Hesabının karşılığında 333 Emanetler Hesabı yerine 340 Alınan Sipariş

Avansları Hesabı kullanılmıştır. Daha sonra ödeme gerçekleştiğinde de 340 Hesabını 105 Döviz Hesabı ile kapatmıştır. 340 Hesabının emanet bir hesap gibi kullanılması MMYM hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** Enstitünün yürütmekte olduğu faaliyetler kapsamında 150.000 firmaya hizmet verildiği, Müşteri Takip Programında fatura tahakkuklarının bakiye/fatura/avans türleri olarak yer aldığı, tahsilatta ise EFT/Havale/Kredi Kartı/ nakit yöntemlerinin uygulandığı, hizmet verilen firmalardan kurumsal olmayanlardan münferit faturalandırma ve tahsilat da yapıldığı, banka aracılığı ile yapılan tahsilatlarda firma veya kişiler vergi veya kimlik numaralarını eksik/hatalı beyan ettiklerinde veya avans/fatura/bakiye açıklaması yapmadan ödeme yaptıklarında bu tutarların muhasebe kayıtlarına alınırken hangi cari karta işlenmesi gerektiğinin belirlenemediği ifade edilerek, 2016 yılı içerisinde gerekli tedbirlerin alındığı, 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı ile 160 İş Avans ve Krediler Hesabının kapama işlemlerinde ve 109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kayıt işlemlerinde denetim raporuyla uygun bulunmayan nitelikte kullanımların sonlandırıldığı belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi bulguda yer verilen tespitlere katılmakta ve 2016 yılında 340, 162 ve 109 Hesaplarının Yönetmeliğe uygun olarak kullanıldığını ifade etse de bulguda ayrıntılı olarak yer verilen sebeplerden dolayı 2015 Mali Yılı Bilançosunda Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardan olan 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabında yer alan 17.841.443,73 TL'nin ne kadarının avans ne kadarının gelir olduğu ayrıştırılmadığından hesabın doğru ve güvenilir olmadığı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 5: Kamu İdaresinin Ertesi Yıl ile Gelecek Yıllara İlişkin Yüklenmelerini 2015 Yılı Bilançosunda Taahhüt Hesapları Vasıtasıyla Eksik Göstermesi**

5018 sayılı KMYKK "Ertesi yıla geçen yüklenme" başlıklı 27'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile kamu idarelerine belli hizmetler için ertesi yıla geçen yüklenmelere girme yetkisi, "Gelecek yıllara yaygın yüklenmeler" başlıklı 28'inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkrası ile de yıllara yaygın yüklenme yetkisi getirmiştir.

MYM'nin "92 Taahhüt Hesapları"nı açıklayan 471'inci maddesinde;

*"(1) Taahhüt Hesapları hesap grubu, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütler, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya*

*feshedilenlerle ... izlenmesi için kullanılır.*

*(2) Taahhüt hesapları, niteliklerine göre bu hesap grubu içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur;*

*920- Gider Taahhütleri Hesabı*

*921- Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı*

*...”*

Denilmektedir.

Aynı Yönetmeliğin 472’nci maddesinde muhasebe birimince ihale sözleşmelerinde yer alan taahhüt tutarlarının, taahhüt kartlarına yazılacağı ve gider taahhütleri hesabına kaydedileceği, söz konusu sözleşmelerin kanuni nedenlerle veya yargı kararıyla değişmesi durumunda ya da fiyat farkı hesaplanması, hakediş ödemesi gibi durumlarda hem ilgili taahhüt kartlarına hem de ilgili hesaba gerekli kayıtların yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kamu idaresinin 2015 yılı bilançosunda 920 Gider Taahhütleri ve 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesaplarında 14.216.713,72 TL’lik tutar yer almaktadır. Yıl içinde kaydedilen yükümlülüğün 4.158.856,00 TL olduğu, açılış kaydından gelen yükümlülüğün 10.057.857,00 TL olduğu tespit edilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda 2016 yılına kalan toplam yükümlülük tutarı 20.478.462,58 TL olup 920 ve 921 Hesaplarında 6.261.748,86 TL eksiklik bulunmaktadır.

Kamu idaresinin ertesi yıla geçen yüklenmelerinin muhasebe sisteminde takibine ve denetimine olanak veren hesaplar, ilgili taahhüt hesapları olup bu hesaplar düzenli kullanılmadığı sürece; Kurumun 2016-2018 yıllarında devam eden taahhütlerinin olduğu, bu taahhütlerin ilgili yıllarda tamamlanacağı bilgisi edinilemediği gibi sonraki yıllar bütçelerinin hazırlanması aşamasında muhasebe sisteminden yararlanılamamakta, ayrıca denetim de güçleşmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** 2016 yılı yüklenmeleri ile birlikte 920 Gider Taahhütleri Hesabının MYMY’de belirtilen esaslar çerçevesinde işletileceği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi taahhüt hesaplarını 2016 yılı yüklenmeleri de dahil olmak üzere kullanacağını ifade etmekle birlikte, idarenin ertesi yıla geçen yüklenmelerinin muhasebe sisteminde takibine ve denetimine olanak veren hesaplar ilgili taahhüt hesapları olup bu hesaplar düzenli kullanılmadığı sürece; Kurumun 2016-2018 yıllarında devam eden taahhütlerinin olduğu, bu taahhütlerin ilgili yıllarda tamamlanacağı bilgisi edinilemediği gibi

sonraki yıllar bütçelerinin hazırlanması aşamasında muhasebe sisteminden yararlanılamamakta, ayrıca denetim de güçleşmektedir.

Kamu idaresi, bulguda yer verilen hatalı uygulamaya katılmakta olup denetim görüşü verilen 2015 Mali Yılı Bilançosunda taahhüt hesaplarında 6.261.748,86 TL tutarında hata olduğu değerlendirilmektedir.

**BULGU 6: Kamu İdaresine ait Mevduata İşleyen Faizlerin Gayri Safi Tutar Üzerinden Muhasebeleştirilmesi Gerekirken, Tevkifat Sonrası Oluşan Net Tutar Üzerinden Muhasebeleştirilmesi Suretiyle 600 Gelirler Hesabı ve 630 Giderler Hesabında Hataya Yol Açılması**

GYMY'nin "Gayri safilik ilkesi" başlıklı 39'uncu maddesinde;

*"Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça netleştirilmeden kaydedilir."*

Denilmektedir.

Aynı Yönetmeliğin "Faaliyet Sonuçları Tablosu İlkeleri" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise;

*"Kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemleri, tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izlenir. Gelir ve gider hesapları, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği tahakkuk eden her türlü gelir ve giderin kaydına mahsustur."*

Hükmü yer almaktadır.

Kamu idareleri elde ettikleri faiz gelirlerini muhasebeleştirirken brüt tutarlar üzerinden kayda almalı ve faiz gelirine ilişkin vergi tevkifatına da faaliyet giderleri hesabında yer vermelidirler.

MYMY'nin 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde;

"...

8) Muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu bankalarca tahakkuk ettirilerek banka hesabına aktarılan faiz tutarları bu hesaba, tevkifat tutarları 630- Giderler Hesabına

*borç, faiz tutarının içinde bulunulan aya ait kısmı 600- Gelirler Hesabına, geçmiş aylara ait kısmı 181- Gelir Tahakkukları Hesabına alacak kaydedilir. Banka hesabına aktarılan tutarın tamamı aynı zamanda 805- Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800- Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.”*

Denilmektedir.

TSE'nin muhasebe işlemleri üzerinde yapılan analiz sonucunda; 25.614.717,66 TL tutarında brüt faiz gelirini 600.05.01.09.03 Mevduat Faizleri Hesabında MYMY hükümlerine aykırı olarak 21.772.510,01 TL net faiz geliri adı altında muhasebeleştirdiği, 3.842.207,65 TL gelir vergisi tevkifatının ise 630 Giderler Hesabında izlenmediği tespit edilmiştir. Faiz gelirlerinin net tutar üzerinden izlenmesi ve tevkifatların kaydedilmemesi sonucu 600 Gelirler Hesabı ve 630 Giderler Hesabında ayrı ayrı olmak üzere 3.842.207,65 TL tutarında hataya neden olunmuştur.

***Kamu idaresi cevabında;*** 2016 yılında MYMY'nin 19'uncu maddesinin birinci fıkrası hükümleri doğrultusunda mevduata işleyen faiz gelirlerinin gayri safi tutar üzerinden muhasebeleştirileceği, brüt faiz gelirlerinin 600 Gelirler Hesabında ve vergi tevkifatlarının ise 630 Giderler Hesabında takip edileceği, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi tarafından 2016 yılından itibaren mevduata işleyen faiz gelirlerinin brüt tutar üzerinden gelir hesabında, tevkifatlarının ise ilgili gider hesabında muhasebeleştirileceği ifade edilmekle birlikte 2015 Mali Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosunun borç ve alacak tarafı toplamı 3.842.207,65 TL tutarında eksiklik barındırmakta, diğer taraftan temel muhasebe ilkelerinden olan “Gayri safilik ilkesi” ihlal edilerek muhasebenin doğru ve güvenilir bilgi verme görevi zedelenmektedir.

#### **BULGU 7: Alacak Karakterli Çalışan 600 Gelirler Hesabının Borç Tarafına Hatalı Kayıtların Yapılarak 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabında Eksikliğe Yol Açılması**

MYMY'nin 394'üncü maddesinde 600 Gelirler Hesabının borç tarafına hangi hallerde kayıt yapılacağı açıklanmıştır.

TSE'de Yönetmeliğin 394'üncü maddesinde sayılan koşullara aykırı olarak 600 Gelirler Hesabının borç tarafına kaydedilmiş işlemler mevcuttur. Yapılan hatalı işlemler şu



*Ek 1 inci maddenin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında; talep edilen proje ve uygulamaların İdarece yapılması veya yaptırılması için imzalanan protokollerle belirlenen inşaat bedelinin yüzde üçünden az, yüzde onundan fazla olmamak üzere, ilgili kurum ve kuruluşlardan alınacak olan idare hizmet payı tutarlarından,*

...

*Meydana gelir'' denilmiştir.*

Aynı Kanunun Ek 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi hükmü ise şu şekildedir;

“ ...

*Bakanlıkların talebi ve bağlı bulunduğu Bakanın onayı halinde talep konusu proje ve uygulamaları yapmak veya yaptırmak,*

... ”

Toplu Konut Kanunu'nda yer alan ilgili hükümlere istinaden Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) ile TSE arasında araç kontrol merkezleri yapımı işiyle ilgili olarak 14.05.2013 tarihinde protokol imzalanmıştır. Mezkur protokol çerçevesinde yaptırılacak işlerin birinci etabı kapsamında TSE tarafından TOKİ'ye 3.000.000 TL avans ödenmesi öngörülmüş ve 22.05.2013 tarihinde ödeme gerçekleştirilmiştir. Avans ödemesi 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına kaydedilmiştir. MYMY'nin 162 Hesabını tanımlayan 105'inci madde hükmü şöyledir;

*“Bütçe dışı avans ve krediler hesabı; kamu idarelerince mal ve hizmet alımı karşılığı olmak üzere, maddi duran varlık hesapları ile ilgilendirilmeksizin yüklenicilere verilen avanslar, okul pansiyonlarına ait paralardan verilen avanslar, özel kanunlarındaki hükümler uyarınca iş ve talep sahiplerince muhasebe birimlerine yatırılarak emanetler hesabına alınan paralardan ilgililerine avans olarak ödenen tutarlar, ertesi yıl bütçesinden karşılanmak üzere verilen personel avansları, jandarma er aylıkları ve diğer istihkaklar ile gemi mutemetlerine ödenen paralar ve Bakanlıkça bu hesaba kaydedilmesi bildirilen tutarların izlenmesi için kullanılır.”*

Yönetmelik hükmünden anlaşılacağı üzere 162 Hesabına kaydedilen avans ödemesi nitelik itibariyle söz konusu hesaba uygun değildir.

Diğer taraftan MYMY'nin 259 “Yatırım Avansları” başlıklı 189'uncu maddesinde;

“Yatırım avansları hesabı, yurtiçinden veya yurtdışından sözleşmeye dayanılarak edinilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen yatırım avanslarının izlenmesi için kullanılır.

...”

Denilmektedir.

Söz konusu avans ödemesi maddi duran varlık ile ilgili bir ödeme olup yukarıda yer verilen mevzuat hükmüne istinaden 259 Hesabında izlenmesi gerekmektedir. Yıl içinde ve önceki yılda yapılan mahsuplardan sonra ilgili ödeme 2015 yılında 1.045.057,60 TL bakiye vermiştir. Bu tutarın 162 Hesabı yerine 259 Hesabında kayıtlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, yapılan incelemede TSE'nin Klima Isı Pompası Entalpi Odası ve Çınlama Odası Test Sistemi Mal Alımı İşi için Armada Pazarlama İnşaat Elektrik Elektronik ve Tic. Ltd. Şti. ile imzalanan 9.974.453,85 TL bedelli sözleşme gereğince şirkete toplam 3.214.963,20 TL avans ödemesi yapılmış ve yapılan ödeme 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına kaydedilmiştir. Ancak ilgili ödemenin de yukarıda sayılan mevzuat hükümleri gereği 259 Yatırım Avansları Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak 259 Yatırım Avansları Hesabında izlenmesi gereken 4.260.020,80 TL'nin 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabına kaydedilmesi sonucunda her iki hesapta da aynı tutarda hata bulunmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** 20160010597 ve 20160010598 yevmiye kayıtları ile 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabında bulunan tutarların 259 Yatırım Avansları Hesabına aktarıldığı, bundan sonraki süreçte maddi varlık alımına ilişkin avans verme işlemlerinin, mevzuatın öngördüğü şekilde 259 Yatırım Avansları Hesabında izleneceği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi denetim bulgusunu dikkate alarak ilgili hesaplarda yapılan hatalı kayıtları düzeltmiş olmakla birlikte, 2015 Mali yılı Bilançosunda 16 Ön Ödemeler Grubunu oluşturan hesaplardan 162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabının 4.260.020,80 TL'lik kısmı aslında 25 Maddi Duran Varlıklar Grubu hesaplarından 259 Yatırım Avansları Hesabına aittir. Dolayısıyla her iki hesapta yer alan tutarlar doğru ve güvenilir bilgi vermemektedir.



**BULGU 9: 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına İlişkin Amortisman İşlemlerindeki Hatalar Nedeniyle 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında ve 630 Giderler Hesabında Hata Bulunması**

**A) Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabından Çıkışlar Olmasına Rağmen İlgili Varlıklara İlişkin Ayrılmış Amortismanların Çıkışlarının Yapılmaması Nedeniyle 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında Hata Bulunması**

MYMY'nin 294 Hesabının işleyişine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı "Hesabın İşleyişi" başlıklı 215'inci maddesinde;

"...

*b) Alacak*

*1) Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı stok ve varlıklardan satılmak suretiyle elden çıkarılanların, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumlu fark 600-Gelirler Hesabına alacak, satış bedeli 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara, ayrılmış olan amortisman tutarları 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumsuz fark 630-Giderler Hesabına borç; diğer taraftan satış bedeli 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.*

... "

Denilmektedir.

Ayrıca mezkur Yönetmeliğin "299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı"nın işleyişini açıklayan 219'uncu maddesinde;

"...

*b) Borç*

*1) Elden çıkarılacak maddi duran varlıklardan her ne suretle olursa olsun kayıtlardan çıkarılanların ayrılmış olan amortisman tutarı bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir."*

Hükmü yer almaktadır.

İlgili hükümler uyarınca 294 Hesabından satış veya diğer sebeplerle çıkış yapılması halinde, ilgili varlığa ait amortisman çıkışlarının da yapılması gerekmektedir.

TSE'nin 2015 yılına ait muhasebe işlemleri incelendiğinde; 294 Hesabından 1.511.519,29 TL tutarında çıkış olduğu, ancak söz konusu duran varlıklara ilişkin amortisman çıkışlarının yapılmadığı görülmüştür.

**B) Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Tutarlar için Sene Sonunda Amortisman Ayrılmaması Nedeniyle 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında ve 630 Giderler Hesabında 777.916,50 TL Tutarında Hata Bulunması**

MYMY'nin 214 ve 215'inci maddeleri ile çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren gelecek yıllar stokları ve maddi duran varlıkların izlenmesi için 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Yönetmeliğin 218 ve 219'uncu maddelerinde ise 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının; diğer duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplarda kayıtlı amortismana tabi duran varlıklar için ayrılmış olan amortisman tutarlarının izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmektedir.

Mezkur Yönetmeliğin "299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı"nın işleyişini açıklayan 219'uncu maddesinde;

"...

*2) Elden çıkarılacak amortismana tabi duran varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman tutarı arasındaki fark, bu hesap grubuna aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir."*

Denilmektedir.

Ayrıca; 10.01.2008 tarihli ve 26752 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sayılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği'nin "Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları" başlığını taşıyan 5'inci maddesinin 9'uncu fıkrası ile 04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Amortisman ve Tükenme Paylarına ilişkin 47 sıra

numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amortisman ve tükenme payı süre ve oranları" başlığını taşıyan 6'ncı maddesinin 7'nci fıkrası şu şekildedir;

*"Çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren amortismanına tabi maddi duran varlıklardan 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesine karar verilenlerin, amortismanına tabi tutulmamış kısmının tamamı amortismanına tabi tutulur."*

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine aykırı olarak ilgili hesapların dönem sonu görünümü aşağıdaki gibidir;

**Tablo 5: 294 ve 299 Hesaplarının Muhasebe Kayıtlarındaki Görünümü**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Fark
294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	1.327.888,04	0,00	1.327.888,04
299	Birikmiş Amortismanlar	0,00	549.971,54	549.971,54
	<b>Toplam</b>	<b>1.327.888,04</b>	<b>549.971,54</b>	<b>777.916,50</b>

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere 294 Hesabında dönem sonunda 1.327.888,04 TL tutarında kullanım olanağını yitirmiş maddi duran varlık bulunmaktadır. 299 Hesabında ise kullanım olanağını yitiren maddi duran varlıklar için ayrılmış amortisman tutarı dönem sonu itibarıyla 549.971,54 TL'dir.

Yukarıda yer verilen Yönetmelik ve Genel Tebliğ hükümleri uyarınca, 294 Hesabında izlenen duran varlıklar dönem sonuna kadar elden çıkarılmadığı takdirde; hurdaya ayrıldığı dönemin sonunda varlığın kalan kısmının da amortismanına tabi tutulması gerekir.

Ancak dönem sonunda 294 Hesabında yer alan duran varlıkların amortismanına tabi tutulmamış kısımlarının tamamına amortisman ayrılmadığından 299 Hesabında ve 630 Giderler Hesabında 777.916,50 TL hataya neden olunmuştur.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun A) fıkrası ile ilgili olarak 2016 yılı içerisinde 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında satış veya diğer sebeplerle çıkış yapılması halinde, ilgili varlığa ait amortisman çıkışlarının yapılmasının sağlanacağı,

Bulgunun B) fıkrası ile ilgili olarak da 294 Hesabında kayıtlı tutarların 2016 yılı sonunda tamamının amortismanına tabi tutularak gerekli muhasebe kayıtlarının yapılacağı, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi bulguda yer verilen tespitlere katılmakta ve 2016 yılında gerekli düzeltme kayıtlarının yapılacağını ifade etmekle birlikte 2015 Mali Yılı Bilançosunda; 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabından çıkışlar olmasına rağmen ilgili varlıklara ilişkin ayrılmış amortismanların çıkışlarının yapılmaması nedeniyle 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında 1.511.519,29 TL, 294 Hesabında yer alan duran varlıkların amortismanına tabi tutulmamış kısımlarının tamamına amortisman ayrılmaması nedeniyle 299 Hesabında 777.916,50 TL ve ayrılmayan amortismanın giderleştirilmemesi sebebiyle de 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabında aynı tutarda hata söz konusudur.

#### **BULGU 10: Tahsisli Olarak Kullanılan Taşınmazların Kayıt Altına Alınmaması**

5018 sayılı KMYKK; kamu idarelerinin birbirlerine kamu hizmetlerini yerine getirebilmek amacıyla taşınmaz tahsisinde bulunabileceğini öngörmüştür. 5018 sayılı Kanun'un "Taşınmaz tahsisi" başlıklı 47'nci maddesinin 1'inci fıkrasında;

*"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. Tahsis edilen taşınmaz, amaç dışı kullanılamaz."*

Denilmektedir.

02.06.2006 tarihli ve 26307 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik" in "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlıklı 5'inci maddesi uyarınca kamu idarelerinin mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların maliyet bedeli, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin rayiç değeri ya da iz bedeli üzerinden kayıtlara alınması ve bu kayıtlara alınan değer, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre güncellenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresine Maliye Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ve Etimesgut Belediyesi tarafından toplamda 12 adet arsa statüsünde ve 6 adet bina statüsünde taşınmazın tahsisi yapılmıştır.

Mezkur Yönetmelik'in "Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler" başlıklı Geçici 1'inci maddesine göre Yönetmelik'in 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendi uyarınca tapuda kayıtlı olan taşınmazlardan maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazlar bu değerler üzerinden kayıtlara alınmaya kadar emlak vergi değerleri üzerinden kayda alınmalı ve bu işlemler 30.09.2014 tarihine kadar tamamlanmalıdır.

Yapılan incelemede TSE'nin tahsisli olarak kullandığı taşınmazların emlak vergisi değerinin belirlenmesine yönelik çalışmaların yapılmadığı anlaşılmış olup kamu idaresine ait taşınmazların bilançoda 250 ve 252 Hesaplarında tahsisli taşınmazlar olarak yer almadığı, bu hesaplarla çalışması gereken 500 Net Değer Hesabı, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 630 Giderler Hesabının da kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresine tahsisli taşınmazların kayıtlara alınmasını teminen tahsis yapan kamu idareleri nezdinde konunun değerlendirilerek mali tablolardaki eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** tahsisli olarak kullanılan taşınmazların tespitinin yapıldığı, bu taşınmazlara ilişkin emlak vergisi değerinin belirlenmesine yönelik çalışmalara devam edildiği ve 2016 yılı sonuna kadar ilgili taşınmazların 250 Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252 Binalar Hesaplarında kayıt altına alınacağı, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi bulguda yer verilen tespitler doğrultusunda tahsisli taşınmazlar için gerekli işlemleri başlatmış ve söz konusu taşınmazların 250 Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252 Binalar Hesabına kaydedileceğini belirtmiş olup denetim görüşü verilen 2015 Mali Yılı Bilançosunda kamu idaresine tahsisli 12 arsa ve 6 bina 25 Maddi Duran Varlıklar Hesaplarında yer almadığından 250 ve 252 Hesaplarında kayıtlı tutarların doğru ve güvenilir bilgi vermediği değerlendirilmektedir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Türk Standardları Enstitüsü (TSE) 2015 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı 12 Faaliyet Alacakları Grubu (120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ve 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı), 16 Ön Ödemeler Hesap Grubu (162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı), 24 Mali Duran Varlıklar Grubu (241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ile 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı), 25 Maddi Duran Varlıklar Grubu (250 Arazi ve Arsalar Hesabı, 252 Binalar Hesabı, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ve 259 Yatırım Avansları Hesabı), 29 Diğer Duran Varlıklar Hesap Grubu (299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı), 34 Alınan Avanslar Grubu (340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı), 50 Net Değer Grubu (500 Net Değer Hesabı), 59 Dönem Faaliyet Sonuçları Grubu (591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı), 92 Taahhüt Hesapları Grubu (920 Gider Taahhütleri Hesabı ve 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı), 60 Gelirler Grubu (600 Gelirler Hesabı) ve 63 Giderler Grubu (630 Giderler Hesabı) hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Kamu İdaresi tarafından, “Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Sözleşmeleri”ne İstinaden Çalıştırılan İşçilere ait Kıdem Tazminatlarına İlişkin Yükümlülüklerin Bilançoda Gösterilmemesi**

4857 sayılı İş Kanunu'nun 112'nci maddesine 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesiyle şu fıkralar eklenmiştir:

*“4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatları;*

*a) Alt işverenlerinin değişip değişmediğine bakılmaksızın aralıksız olarak aynı kamu kurum veya kuruluşuna ait işyerlerinde çalışmış olanların bu şekilde çalışmış oldukları sürelerle ilişkin kıdem tazminatına esas hizmet süreleri, aynı kamu kurum veya kuruluşuna ait işyerlerinde geçen toplam çalışma süreleri esas alınarak tespit olunur. Bunlardan son alt işverenleri ile yapılmış olan iş sözleşmeleri 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesine göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona ermiş olanların kıdem tazminatları ilgili kamu kurum veya kuruluşları tarafından,*

*b) Aynı alt işveren tarafından ve aynı iş sözleşmesi çerçevesinde farklı kamu kurum veya kuruluşlarında çalıştırılmış olan işçilerden iş sözleşmeleri 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesine göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona ermiş olanlara, 4734 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında farklı kamu kurum ve kuruluşuna ait işyerlerinde geçen hizmet sürelerinin toplamı esas alınarak çalıştırıldığı son kamu kurum veya kuruluşu tarafından, işçinin banka hesabına yatırılmak suretiyle ödenir.*

...

Buna göre;

MYMY'nin "372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı" başlıklı 291'inci maddesinde, faaliyet dönemi içinde ödenmesi öngörülen kıdem tazminatları için 372 Kıdem Karşılıkları Hesabının, "472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı" başlıklı 342'inci maddesinde ise faaliyet döneminde tahakkuk eden ancak uzun vadede ödenmesi öngörülen kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesi için 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabının kullanılması gerektiği ifade edilmektedir.

4857 sayılı Kanun uyarınca personel çalıştırmasına dayalı hizmet sözleşmelerinde kıdem tazminatı mükellefiyeti kamu idarelerine verilmektedir. Bu nedenle personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı suretiyle çalıştırılan personelin kıdem tazminatının MYMY'de belirtilen hesapların kullanılması suretiyle kamu idaresinin mali tablolarına yansıtılması gerekmektedir.

TSE'de yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine uygun işlem yapılmaması suretiyle 2015 yılı Aralık ayı itibari ile bir yıl ve üzeri çalışması bulunan toplam 495 personele ait 4.493.638,00 TL kıdem tazminatının 472 Hesabına kaydedilmeyerek bu hesapta eksiklik bulunduğu, 2015 yılına ilişkin ayrılması gereken kıdem tazminatlarının kaydedilmemesi suretiyle de dönem faaliyet giderini gösteren 630 Giderler Hesabında 1.110.303,00 TL hata bulunduğu anlaşılmıştır.

**Kamu idaresi cevabında;** bulguya ilişkin olarak 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Say2000i programında Enstitü adına tanımlanabilmesi için Maliye Bakanlığı nezdinde girişimde bulunulduğu, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Düzenleme Şubesi tarafından kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Bakanlıkça uygulamaya ilişkin genel bir yazının tüm taraflara duyurulacağı ve ardından uygulamaya geçileceği bilgisinin verildiği, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanacak uygulama kuralları çerçevesinde Enstitüde hizmet alımı suretiyle çalıştırılan personelin kıdem tazminatlarının 372 ve 472 Hesaplarında izlenmesine başlanacağı, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından bulguya ilişkin olarak verilen cevap değerlendirildiğinde, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne Say2000i sisteminde Enstitü adına 372 ve 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesapların tanımlatılması için başvuruya başlayan süreç sonunda; Muhasebat Genel Müdürlüğünün kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak uygulamaya ilişkin genel bir yazının hazırlanması



çalışmalarının olduğu bilgisi edinilmiş ve Enstitünün hem muhasebe kayıtlarını hem de ödenek ayırma işlemlerini yapabilmesi için bu yazıyı beklediği anlaşılmıştır.

Yapılan araştırma sonucunda Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 20 Mayıs 2016 tarih ve 90192509-140.02-9430 sayılı “Kıdem Tazminatları” konulu yazısını web sayfasında yayınladığı tespit edilmiştir.

Bu yazıda; Sayıştay denetimleri sonucunda düzenlenen kamu idaresi raporlarında ve diğer denetim raporlarında idarelerce istihdam edilen işçi statüsündeki personel için kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı tespitinde bulunduğu ve bu durumun bilanço ve faaliyet sonuçları tablolarının hatalı sonuç üretmesine neden olduğu belirtilerek, kamu idareleri tarafından işçi statüsünde istihdam edilen personel için ayrılan kıdem tazminatları karşılıklarının izlenebilmesi amacıyla, genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idarelerin kullandıkları detaylı hesap planlarında açılacak yardımcı hesap kodlarının tespit edildiği, uygulama birliğinin sağlanması amacıyla söz konusu işlemlerin nasıl yapılacağı açıklamaları ve örnek muhasebe kayıtları ile yer almıştır. Söz konusu yazıda idarelerin 2015 ve öncesinde ayırmaları gereken kıdem tazminatı karşılıklarını hesaplayarak 30.06.2016 tarihine kadar muhasebe birimlerine kayıt için vermeleri gerektiği de ifade edilmiştir.

MYMY'nin 197'nci maddesinde 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı, 228'inci maddesinde ise 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmekte olup Kamu İdaresi cevabı ve Muhasebat Genel Müdürlüğünün de yazısı dikkate alındığında, kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebe kayıtlarına yansıtılma uygulamasının 2016 yılından itibaren başlayacağı anlaşılmıştır.

## **BULGU 2: Geç veya Eksik Mahsup Edilen Ön Ödemelerin 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına Zamanında Kaydedilmemesi**

MYMY'nin 160 Hesabının işleyişine ilişkin “102'nci maddesinin b/6 bendinde

*“İş avans ve kredileri hesabında kayıtlı bulunan avans ve kredi tutarlarından süresi içinde mahsup veya iade edilmeyenler bu hesaba alacak, sorumluları adına 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç kaydedilir.”*

Denilmekte olup; Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Ön ödemelerde mahsup süresi ve sorumluluk" başlıklı 11'inci maddesinde ise "*Mutemetlerce süresi içinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.*"

Hükmü yer almaktadır.

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Ön ödemelerin yılsonunda mahsubu" başlıklı 13'üncü ve "Ön ödemelerin mahsup dönemine aktarılması" başlıklı 14'üncü maddelerinde;

*"Mutemetler, mali yılın sonunda avanslarda bir aylık, kredilerde üç aylık sürenin dolmasını beklemeksizin, mahsubunu yapmadıkları harcamalara ait belgeleri muhasebe yetkilisine verip, artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlüdürler. Mali yıl sonuna kadar kapatılmayan veya mahsup döneminde mahsup edileceği idaresince bildirilmeyen ön ödeme tutarı, yıl sonunda mutemet adına ilgili hesaba borç kaydedilerek ön ödeme hesabı kapatılır. Muhasebe birimine verilen mahsup belgelerinden incelenmesi yıl sonuna kadar tamamlanamayan ön ödeme artıkları mahsup dönemine ödeneği ile birlikte devredilir."*

Denilmektedir.

TSE'ye ait ön ödeme işlemlerinin incelenmesi sırasında 160 İş Avans ve Kredileri Hesabına kayıtlı tutarlardan süresi içinde mahsup edilmeyen avans veya kredi artıklarının 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına borç kayıtlarının zamanında yapılmadığı, 160 Hesabında bekleyen 10.441.818,25 TL tutarındaki tüm işlemlerin sene sonunda toplu olarak 140 Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Avans veya kredilerin takibinin ve gerekli muhasebe kayıtlarının zamanında yapılmaması, mutemetler adına alacağın ilgili hesapta izlenmesini ve gecikme faizlerinin zamanında hesaplanmasını engellemektedir.

Diğer taraftan muhasebe birimine verilen mahsup belgelerinden incelenmesi yılsonuna kadar tamamlanamayanlar artıkları bulunup bulunmadığına da bakılmaksızın 140 Hesabına kaydedilmiştir. Mahsup belgeleri bulunan ancak henüz inceleme işlemi tamamlanmayan ön ödemelerin MYMY'nin 110'uncu maddesi gereğince 140 Hesabı yerine 165 Mahsup

Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** Enstitünün 17 adet harcama birimi, toplam 120 adet Harcama Yetkilisi kullanıcısı ile birlikte 60 ilde hizmet verdiği, özellikle taşra teşkilatlarının sabit giderleri ile ilgili konularda avans ve kredi kullanılarak gecikme ve aksamaların önlenmeye çalışıldığı, tek saymanlık olarak tüm birimlerin kayıtlarının Say2000i sistemine girişinin yapıldığı, Maliye Bakanlığı Harcama Yönetim Sisteminin taşra teşkilatlarının da ödeme emri belgesi düzenlemesine imkân vermesiyle muhasebe biriminin 2015 yılı Ocak ayı itibarıyla bu sistemi kullanmaya başladığı, 18-22 Nisan 2016 tarihleri arasında 70 personelin katılımıyla gerçekleşen *Harcama Yönetim Sistemi Eğitimi* ile Ödeme Emri Belgelerinin harcama birimlerinde düzenlenmesinin sağlandığı, böylece zaruri haller dışında kredi ve avans gönderilmediği, 140 Kişilerden Alacaklar Hesabının işleyişinde de muhasebe birimi tarafından gerekli kontrollerin yapılmakta olduğu, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum tarafından mutemetlere verilen iş avans ve kredilerinden mahsup edilmeyen kısımların takibinin yapılmaması, geç mahsuplarda geciken tutarlar için Kişilerden Alacaklar Hesabının çalıştırılmaması ve faiz işletilmemesi Kurum'da mali kontrol fonksiyonunun tam olarak işletilemediğini göstermektedir. Kurum cevabında 160 Hesabında bekleyen 10.441.818,25 TL tutarındaki tüm işlemlerin sene sonunda toplu olarak 140 Hesabına kaydedildiği belirtilmiş olmakla birlikte bu soruna yol açan kontrol zafiyetlerinin ortadan kaldırılmasına yönelik gerekli önlemler alınmadığı müddetçe sorun ilerleyen yıllarda da devam edecektir. Bu nedenle gerekli kontrol mekanizmalarının kurum tarafından oluşturulması gerektiği mütalaa edilmektedir.

### **BULGU 3: İç Kontrol Sisteminin Yapılandırılmasına Yönelik Çalışmaların Tamamlanmaması**

5018 sayılı KMYKK'nin "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."*

Şeklinde ifade edilmiştir. Aynı Kanunun “İç Kontrolün Amacı” başlıklı 56’ncı maddesinde ise;

*“İç kontrolün amacı;*

*a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*

*b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*

*c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*

*d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*

*e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,*

*Sağlamaktır.”*

Denilmektedir.

Mezkûr Kanunun “Kontrolün Yapısı ve İşleyişi” başlıklı 57’nci maddesinde, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin, harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşacağı belirtilmiştir. Aynı madde de iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik gerekli önlemlerin alınması bakımından kamu idarelerinin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri sorumlu tutulmuştur. Buna göre üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması, harcama yetkililerine ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu verilmiştir.

TSE’nin iç kontrol sistemi yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine ek olarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol İlişkin Usul ve Esaslar, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi ile Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 02.12.2013 tarih ve 70451396-24 sayılı “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum” Genelgesi çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Kurumda üst yöneticinin 01.04.2009 tarihli oluru ile iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalar başlatılmış ve “İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu” ile “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubu” oluşturulmuştur. Kurum tarafından “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı” ise 29.06.2009 tarihi itibarıyla onaylanarak yürürlüğe konulmuştur.

Yapılan incelemeler neticesinde söz konusu Eylem Planı, 18 kamu iç kontrol standardı ve bu standartları sağlayan 79 genel şartı içerecek şekilde hazırlanmıştır. Fakat Eylem Planında Kamu İç Kontrol Standardı ve Genel Şartlarından toplam 4 tanesi için mevcut durum analizi yapılmamıştır, toplam 31 tanesi içinse herhangi bir eylem öngörülmemiştir.

İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planında İç Kontrol sisteminin yapılandırılmasına yönelik eylemler eksik belirlenmiştir sonrasında ise var olan eylemler uygulanmamıştır. Diğer bir ifadeyle eylem planının onaylanıp yürürlüğe konulmasını müteakip, plan çerçevesinde herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne 02.12.2013 tarihli “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum” genelgesi ile Kamu idarelerinin, eylem planlarını “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi” çerçevesinde en geç 31.12.2014 tarihine kadar tamamlamaları istenmesine rağmen 2009 yılında yürürlüğe konulan ve uygulanmayan eylem planı dışında herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

2009 yılında yayımlanan TSE İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı çerçevesinde beş unsurun yapılandırılmasına yönelik eylemler her ne kadar eksik belirlenmiş olsa da 2015 yılında yeni bir eylem planının yürürlüğe konulmaması veya mevcut eylem planının revize edilmemesi neticesinde iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlayacak eylemler ile bu eylemlerin yanında Risk Yönetiminin sekiz bileşeninin yapılandırılması için gerekli olan eylemler de öngörülmemiştir.

Ayrıca kurum bünyesinde iç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olan iç denetim birimi bulunmamakta ve herhangi bir iç denetim raporu üretilmemektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in İç Denetim Faaliyetinin kapsamını düzenleyen 6'ncı maddesinde, “*Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dâhil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun*

olarak iç denetime tabi tutulur” denilmektedir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nin 18'inci maddesinde idarelerin fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamaları gerektiği ifade edilmektedir.

Yukarıda sayılan mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, iç denetim faaliyetleri mali saydamlığın, hesap verilebilirliğin ve uluslararası iç kontrol standartlarının sağlanabilmesi için yerine getirilmesi gereken temel şartlardan birisidir.

Söz konusu durum TSE'nin 2014 yılı Sayıştay Düzenlilik Denetimi Raporunda tenkit edilmiştir. TSE tarafından verilen cevapta, Kamu İç Denetim Genel Tebliği hükümlerinde iç denetim birimi kurulması için üç denetçinin gerekli olduğu, bu nedenle TSE'de görev yapan iki iç denetçi ile bir birim kurulmadığı, önümüzdeki dönemde iç denetçi sayısının artırılarak iç denetim birimi kurulacağı ve böylece iç denetim raporları oluşturulacağı ifade edilmiştir. Fakat 2015 yılı sonu itibariyle kurum tarafından iç denetçi kadrosunu artırmaya yönelik herhangi bir girişimde bulunulmamıştır.

**Kamu idaresi cevabında;** Enstitü tarafından 2009 yılında yayımlanan TSE İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planının yeniden gözden geçirilmesi ve revize edilmesi ile Risk Yönetimi bileşenlerini de kapsayacak şekilde yeni bir İç Kontrol Eylem Planı ve İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Kurulunun oluşturulmasına yönelik çalışmalara başlandığı, 2016 yılı içinde Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumlu şekilde gerekli prosedür ve ilgili düzenlemelerin tamamlanarak iç kontrol sisteminin yapılandırılmasının sağlanacağı,

Ayrıca 2015 yılında Rehberlik ve Denetim Kurulu Başkanlığınca iç denetimlerin gerçekleştirilmeye başlanmış olmakla beraber, 2016 yılında yeni iç kontrol eylem planının yürürlüğe girmesiyle, iç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olan iç denetimlerin bu kapsamda gerçekleştirilerek, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçümünü ve değerlendirilmesini kapsayacak şekilde iç denetim raporlarının üretilmesinin sağlanacağı,

İfade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi İç Kontrol Eylem Planını yeniden hazırlayacağını belirtmişse de Maliye Bakanlığının 02.12.2013 tarihli “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum” genelgesi ile kamu idarelerinin eylem planlarını “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi” çerçevesinde en geç 31.12.2014 tarihine kadar tamamlamaları

veya revize etmeleri istenmesine rağmen bu Genelgenin gereğinin yerine getirilmediği, Kamu İç Kontrol Standartlarının tüm kamu idarelerinde uygulanması gerektiği halde bu yönde idarede bir hazırlık olmadığı, iç denetim mekanizmasına işlerlik kazandırılmadığı, kamu idaresi cevabında iç denetim birimi olarak Rehberlik ve Denetim Kurulu Başkanlığını belirsede bu Kurulun bambaşka bir yapıda olduğu ve çalışma sisteminin iç denetim fonksiyonu ile örtüşmediği, 2014 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da tenkit edilen iç denetim birimi kurulmaması ile ilgili olarak idarenin, iç denetçi sayısını artırarak birim kuracağını ifade etmesine rağmen herhangi bir ilerleme göstermediği anlaşılmıştır.

#### **BULGU 4: Döviz Hesaplarına İlişkin Değerleme İşlemlerinin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yapılmaması**

MYMY'nin 105 Döviz Hesabına ilişkin işlemleri açıklayan "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 27'nci maddesinde;

"...

*g) Konvertibl dövizlere ilişkin olarak, Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe birimlerinde gün sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlendirme yapılır. Bunların dışındaki genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerin muhasebe birimlerinde Bakanlıkça aksi bildirilmedikçe değerlendirme yapılmaz. Kapsama dâhil diğer kamu idarelerinin muhasebe birimlerinde ise kuruma ait konvertibl dövizler, gün sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur.*

..."

Denilmektedir.

İlgili hüküm uyarınca TSE'nin banka hesaplarında yer alan döviz varlıklarının gün sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz satış kuru üzerinden değerlemesinin yapılması gerekmektedir.

Ancak TSE'nin döviz hesaplarına ilişkin işleyiş incelendiğinde; gün sonlarında konvertibl döviz varlığı için bir değerlendirme yapılmadığı; muhtelif zamanlarda yapılan değerlemelerde ise TCMB döviz satış kurunun kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Aynı zamanda döviz hesaplarına ilişkin değerlemelerin yanlış yapılması sonucunda 2015 yılına ilişkin Kesin Mizan ve 2015 yılı döviz hesaplarına ait banka mutabakat tutarlarının birbirini doğrulamadığı da görülmüştür. Aşağıdaki tabloda bu duruma ilişkin hesapların tutarlarına yer verilmiştir.

**Tablo 6: Kesin Mizan ve Mutabakat Karşılaştırma**

Hesap Adı	Banka Mutabakatı (A)			Kesin Mizan (B)			Bakiye Farkı(B-A) TL
	Borç (TL)	Alacak (TL)	Bakiye (TL)	Borç (TL)	Alacak (TL)	Bakiye (TL)	
Vakıflar Bankası- 0359	31.201.325,25	30.700.821,55	500.503,70	31.201.325,25	30.710.494,83	490.830,42	-9.673,28
Vakıflar Bankası- 6575	2.326.617,67	2.222.029,57	104.588,10	2.349.472,81	2.222.029,57	127.443,24	+22.855,14

Sonuç olarak; konvertibl döviz varlığı için gün sonlarında TCMB döviz satış kuru üzerinden kur değerlemesi yapılması gerekmekte olup kamu idaresinin yapmış olduğu kur değerlemelerinde hatalı kurların esas alınması suretiyle 2015 yılı Bilançosunda 105 Hesabında 13.181,86 TL tutarında hata bulunmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** banka hesaplarında yer alan konvertibl döviz varlığı için TCMB günlük döviz satış kuru üzerinden kur değerlemesi yapılarak kayıt altına alınacağı, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi konvertibl döviz varlığı için yapılacak değerlemelerde TCMB günlük döviz satış kurunu kullanacağını belirtmiş olmakla birlikte, tabi olduğu muhasebe mevzuatı hükümlerine aykırı olarak 2015 Yılında kur değerlemelerinde doğru kurları esas almamıştır.

#### **BULGU 5: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda Belirtilen Bazı Mali İşlemlerin Ön Mali Kontrole Tabi Tutulmaması**

5018 sayılı KMYKK'nin 55, 56, 57 ve 58'inci maddelerine dayanılarak çıkarılan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın" Dördüncü Bölümünde, mali hizmetler biriminin ön mali kontrolüne tabi iş ve işlemler arasında kadro dağılım cetvelleri ve seyahat kartı listeleri de sayılmış olup kamu idaresinin ön mali kontrol birimine söz konusu cetvel ve listelerin gönderilmediği görülmüştür.



Diğer taraftan; Usul ve Esaslar'ın 27'nci maddesinde yer alan “*Usul ve Esaslarda belirlenen malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilir...*” hükmüne dayanılarak çıkarılan TSE Ön Mali Kontrol Yönergesi ile Usul ve Esaslarda mal ve hizmet alımları için 1 milyon TL, yapım işleri için 3 milyon TL olan, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarının ön mali kontrole tabi tutulmasında esas alınacak tutar; mal ve hizmet alımları için 200.000 TL ve yapım işleri için 500.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu hususta; sözleşme bedeli 950.900,81 TL olan "Ostim Hizmet Binası Tadilat İşİ", sözleşme bedeli 3.585.000 TL olan "Manisa Yapı Malzemeleri ve ARGE Laboratuvar Binası Yapım İşİ" ve sözleşme bedeli 750.450 TL olan "Yemek Hizmet Alımı İşİ"ne ait sözleşme tasarıları mali hizmetler birimine görüş için gönderilmemiş olup Usul ve Esaslara aykırı işlem tesis edilmiştir.

***Kamu idaresi cevabında;*** mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinde parasal sınırları aşan alımların ön mali kontrolünün TSE Ön Mali Kontrol Yönergesi doğrultusunda yapılmakta olduğu, ön mali kontrole eksik gönderilen ve sehven hiç gönderilmeyen dosyaların zamanında ve eksiksiz olarak mali hizmetler birimine gönderilmesine yönelik gerekli tedbirlerin alınarak konu ile ilgili birimlerin uyarıldığı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi ön mali kontrole gönderilmeyen sözleşme tasarılarının sehven unutulduğunu ve ilgili birimlerin uyarıldığını belirtmekle birlikte, önleyici kontrol faaliyetlerinden olan ön mali kontrol faaliyetinin kamu idaresinde denetim yılında tam olarak bulunmadığı değerlendirilmektedir.

## 8. EKLER

## Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

TABLO 1.12 BİLANÇO TABLOSU

Kurum Kodu : 40.22		Adı : TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ		Yıl : 2015			
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2015		PASİF HESAPLAR		N Yılı 2015	
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>284.777.215,86</b>		<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>41.838.749,42</b>	
<b>10 HAZİR DEĞERLER</b>		<b>198.232.515,77</b>		<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>		<b>4.673.726,29</b>	
100 KASA HESABI		0,00		320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		4.673.726,29	
102 BANKA HESABI		134.769.348,50		<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>3.109.578,71</b>	
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI ( - )		-2.688.646,03		330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		1.094.687,35	
105 DÖVİZ HESABI		59.870.081,34		333 EMANETLER HESABI		2.014.891,36	
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI		-279.782,62		<b>34 ALINAN AVANSLAR</b>		<b>17.841.443,73</b>	
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI		0,00		340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		17.841.443,73	
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI		6.441.514,58		349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI		0,00	
<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>		<b>65.599.280,56</b>		<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>16.214.000,69</b>	
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI		34.551.868,30		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		6.590.668,58	
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI		30.181.677,52		361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		5.567.021,36	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		865.734,74		362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HES		4.026.312,75	
<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>		<b>10.639.800,41</b>		<b>39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI</b>		<b>0,00</b>	
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI		10.639.800,41		391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI		0,00	
<b>15 STOKLAR</b>		<b>976.800,79</b>		<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>		<b>407.474.177,55</b>	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		976.800,79		<b>50 NET DEĞER</b>		<b>707.968.069,07</b>	
<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>		<b>9.328.818,33</b>		500 NET DEĞER HESABI		707.968.069,07	
160 İŞ AVANS VE KREDİLERİ HESABI		0,00		<b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>		<b>121.990.397,53</b>	
161 PERSONEL AVANSLARI HESABI		0,00		570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI		121.990.397,53	
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI		9.328.818,33		<b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>		<b>-331.130.350,64</b>	
<b>19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>0,00</b>		580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI ( - )		-331.130.350,64	
191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI		0,00		<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>		<b>-91.353.938,41</b>	
				590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI		0,00	
				591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU		-91.353.938,41	

## TÜRK STANDARLARI ENSTİTÜSÜ FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap Kodu 1	GİDERİN TÜRÜ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
			TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
630	01	Personel Giderleri	132.199.301	65	148.820.147	43	166.855.554	86
630	02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	24.511.614	56	28.861.873	29	33.112.783	9
630	03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	50.504.841	18	56.711.796	42	55.693.829	9
630	05	Cari Transferler	5.398.120	50	4.042.317	65	103.637.518	97
630	11	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	176.984	60	248.083	97	520.037	57
630	12	Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	1.410.819	11	1.540.011	67	2.188.451	69
630	13	Amortisman Giderleri	13.711.530	58	22.352.013	21	22.258.668	71
630	14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.899.226	40	3.962.848	45	3.242.109	74
630	30	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	407.357	43	519.050	50	4.654.488	46
630	99	Diğer Giderler	435.863	44	1.735.198	52	1.335.141	26
<b>A-GİDERLER TOPLAMI</b>			<b>231.655.659</b>	<b>45</b>	<b>268.793.340</b>	<b>61</b>	<b>393.498.583</b>	<b>44</b>

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap Kodu 1	GELİRİN TÜRÜ	N-2 Yılı		N-1 Yılı		Cari Yıl (N)	
			TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
600	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	203.309.738	86	229.095.877	58	264.844.522	84
600	05	Diğer Gelirler	34.325.435	25	37.727.461	41	28.780.456	59
600	11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	5.453.679	26	9.984.827	38	8.519.665	6
<b>B-GELİRLER TOPLAMI</b>			<b>243.088.853</b>	<b>37</b>	<b>276.808.166</b>	<b>37</b>	<b>302.144.645</b>	<b>03</b>

<b>C-DÖNEM OLUMLU/OLUMSUZ FAALİYET SONUCU B-</b>			<b>11.433.193</b>	<b>92</b>	<b>8.014.825</b>	<b>7</b>	<b>-91.353.938</b>	<b>41</b>
--	--	--	-------------------	-----------	------------------	----------	--------------------	-----------

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI  
06520 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<http://www.sayistay.gov.tr>