



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**MALİYE BAKANLIĞI**

**2016 YILI**

**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

*Ağustos 2017*



## **İÇERİK**

<b>MALİYE BAKANLIĞI 2016 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>MALİYE BAKANLIĞI 2016 YILI PERFORMANS DENETİM RAPORU</b>	<b>76</b>



**MALİYE BAKANLIğI**

**2016 YILI**

**DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	5
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	5
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI.....	7
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	26
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	27
8.	EKLER.....	69





## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Maliye Bakanlığı 2016 Yılı Ödenek Durum Tablosu	1
<b>Tablo 2:</b> Harcamaların Ekonomik Düzeyde Dağılımı	1
<b>Tablo 3:</b> Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması	2
<b>Tablo 4:</b> Maliye Bakanlığı Kurumsal Koduyla Hatalı Olarak Giderleştirilen İşlemler (TL)	24
<b>Tablo 5:</b> Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	28
<b>Tablo 6:</b> Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	28
<b>Tablo 7:</b> Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	28
<b>Tablo 8:</b> Dönem Sonu Döviz Değerleme İşlemine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	29
<b>Tablo 9:</b> Yedek Ödenek Durum Tablosu (TL)	33
<b>Tablo10:</b> MYK Tarafından Hesap Edilen 2016 Yılı Aidat Tutarı	64
<b>Tablo 11:</b> Hesap Edilmesi Gereken 2016 Yılı Aidat Tutarı	65



## KISALTMALAR

<b>BÜMKO</b>	Bütçe ve Mali Kontrol
<b>BOTAŞ</b>	Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi
<b>HMVKAŞ</b>	Hazine Müsteşarlığı Varlık Kiralama Anonim Şirketi
<b>GYMY</b>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>KBS</b>	Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>MEOP</b>	Milli Emlak Otomasyon Programı
<b>MYK</b>	Mesleki Yeterlilik Kurumu
<b>MYMY</b>	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>SGB</b>	Strateji Geliştirme Başkanlığı
<b>TCMB</b>	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
<b>TOKİ</b>	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
<b>VDK</b>	Vergi Denetim Kurulu



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

## Mali Yapı

Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir.

2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile Maliye Bakanlığına 156.106.374.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar genel bütçeli idarelere (I sayılı cetvel) verilen toplam ödenek tutarının %28'ine tekabül etmektedir. Yıl içerisinde alınan ödenek ve yapılan tenkisler ile toplam ödenek 152.238.015.363 TL olmuş ve bu tutarın tamamı harcamaya dönüşmüştür.

**Tablo 1: Maliye Bakanlığı 2016 Yılı Ödenek Durum Tablosu**

Başlangıç Ödeneği	Yıl İçinde Alınan	Yapılan Tenkis	Toplam Ödenek	Harcama
156.106.374.000	154.276.401.876	2.038.386.513,46	152.238.015.363	152.238.015.363

Maliye Bakanlığı 2016 yılı harcamalarının toplamı olan 152.238.015.363 TL'nin ekonomik kod düzeyinde dağılımları ve bunların toplam harcamalar içerisindeki oranları aşağıda gösterilmektedir:

**Tablo 2: Harcamaların Ekonomik Düzeyde Dağılımı**

Bütçe Gider Türü	Gider Toplamı (TL)	Oranı
01 Personel Giderleri	1.528.356.625,00	0,01
02 SGK Devlet Primi Giderleri	241.166.918,00	0,001
03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	672.415.501,00	0,004
05 Cari Transferler	144.046.752.425,00	0,946
06 Sermaye Giderleri	364.059.372,00	0,002
07 Sermaye Transferleri	5.385.264.521,00	0,035
<b>Toplam</b>	<b>152.238.015.363,00</b>	

Maliye Bakanlığı 2016 yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 3: Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması**

<b>Gelir Türü</b>	<b>Gelir Toplamı (TL)</b>
<b>800 Bütçe Gelirleri</b>	<b>8.508.566.684,93</b>
01 Vergi Gelirleri	231.724.253,14
03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	2.577.302.272,85
04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	545.371,82
05 Diğer Gelirler	3.816.933.380,80
06 Sermaye Gelirleri	1.882.061.406,32
<b>810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler</b>	<b>150.622.749,70</b>
01 Vergi Gelirlerinden Ret ve İadeler	76.071.943,13
03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinden Ret ve İadeler	28.649.815,16
04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerden Ret ve İadeler	0,00
05 Diğer Gelirlerden Ret ve İadeler	29.250.487,24
06 Sermaye Gelirlerinden Ret ve İadeler	16.650.504,17
<b>Net Bütçe Gelirleri</b>	<b>8.357.943.935,23</b>

### **Muhasebe ve Raporlama Sistemi**

Bakanlık mali işlemlerini 5018 sayılı Kanun ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

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

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

Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek mali raporların şekil, süre ve türleri Kanun'un 49 ve 80'inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esastır. Mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu İdaresinin bütün varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderleri ile garantileri gibi tüm mali işlemlerini kapsar.

Mali raporlamanın amacı; yöneticilere, kamuoyuna ve denetim yetkililerine bilgi sunmaktır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Amaç" başlıklı 1'inci maddesinde; "*Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanması ile mali istatistiklerin hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul, esas, ilke ve standartların belirlenmesidir.*" hükmü yer almaktadır.

Bu amacın gerçekleştirilmesi için; işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi ile birlikte muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan mali tabloların belirlenen sürelerde yönetim ve ilgililerin bilgisine sunulması gerekmektedir.

Yönetmelik'in 310'uncu maddesinde kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu; 311'inci maddesinde kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından, üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu; 312'nci maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 313'üncü maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak temel mali tabloların Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Nakit Akış Tablosu olduğu; 314-316'nci

maddelerinde bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327'nci maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

Bakanlığın muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklara bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

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 yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Taşınır kesin hesap cetveli,
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu

Denetim görüşü, Bakanlığın 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 mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde hazırlanarak kamuoyunun bilgisine ve denetim yetkililerine zamanında sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından 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 tablolardan yararlanacak olanlara makul güvence vermek amacıyla mali raporların güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, kaynakların etkili ve ekonomik ve mevzuatına uygun kullanılmasının sağlanması amacıyla kurulup işletilmesi gereken mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

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

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

Denetim, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla; 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.

Denetim çalışmaları sırasında; Maliye Bakanlığının merkez ve taşra muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü muhasebe birimlerindeki cetvel ve belgeler ile bu birimlerdeki

yevmiye kayıtları ve yevmiye kayıtlarına esas belgeler ile bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgeler; tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluk açısından incelenmiştir.

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

## 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Hazine Taşınmazlarının İlgili Varlık Hesaplarında İzlenmemesi**

Milli Emlak Genel Müdürlüğünce Hazineye ait taşınmazların envanter ve değerlendirme çalışmaları tamamlanamadığından, Bakanlık mali tablolarının söz konusu varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3' üncü maddesinde kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu itibarla, taşınmazların fiili envanterinin yapılması ve mevzuata uygun olarak belirlenen değerler üzerinden mali tablolara alınması önem arz etmektedir.

Hazine taşınmazlarının envanter kayıtlarını tutma görev ve sorumluluğu, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 13'üncü maddesi birinci fıkrası (f) bendi hükmü uyarınca Milli Emlak Genel Müdürlüğündedir. Genel Müdürlük taşınmazların kayda alınması işlemlerini, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçevesinde gerçekleştirecektir.

Envanteri yapılarak kayda alınan taşınmazların, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesi hükmü uyarınca maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te de benzer düzenlemelere yer verilmekle birlikte Yönetmelik'in geçici 1'inci maddesinde yer alan;

*“(2) Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2016 tarihine kadar tamamlanır.”*

şeklindeki düzenleme ile bu değerlerle kayıtlara alınması işlemlerinin 2016 yılı sonuna kadar tamamlanması için süre tanınmıştır. 17.03.2017 tarih ve 30010 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren değişiklikle bu süre 31.12.2017 tarihine ertelenmiştir.

Özetle Yönetmelik'in yürürlüğe girdiği 01.01.2006 tarihinden itibaren kamu idarelerinin mülkiyetlerindeki ya da yönetimindeki taşınmazlarının değerlendirme çalışmalarına

başlaması ve işlemleri tamamlananları bu değerler üzerinden kayda alıp muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

2012 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu edilmesinin akabinde başlanan envanter çalışmalarında önemli bir aşama kaydedildiği görülmüştür. Ancak 2015 yılı Denetim Raporunda da yer verilen ve denetim yılı itibariyle tamamlanamadığı tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir:

- Milli Emlak Otomasyon Programında yer alan 129.926 adet taşınmaz muhasebe kayıtlarına aktarılmadığından mali tablolar bu taşınmazlara ilişkin bilgi içermemektedir.
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünden 04.01.2016 tarihinde alınan bilgiye istinaden yapılan çalışmaya göre genel bütçeli diğer kamu idareleri adına tescil edilmesine rağmen MEOP sisteminde yer almayan dolayısıyla da Hazine taşınmazları envanterine dâhil edilmeyen 1.081 adet taşınmaz bulunmaktadır.
- Yurtdışında Türkiye Cumhuriyeti adına tescil edilen 408 adet taşınmaz, Hazine taşınmazları envanterine dâhil edilmediğinden mali tablolar yurt dışında sahip olunan taşınmazlara ilişkin bilgi sunmamaktadır.
- Ayrıntısına 16 no.lu bulguda yer verildiği üzere, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun kapsamında Varlık Kiralama Şirketine devredilen 47 adet taşınmaz envanterden çıkarılmadığı gibi söz konusu işlemler muhasebeye de aktarılmadığından mali tablolar Hazineye ait olmayan bu taşınmazları da içermektedir.

Mali tabloların Hazineye ait taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmasını teminen envanter çalışması tamamlanan taşınmazların mevzuatta öngörülen değerlerinin tespit edilerek muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. Milli Emlak Genel Müdürlüğünden alınan bilgilerde envanteri tamamlanmış olan yaklaşık üç milyon taşınmazdan 1.685.777 adedinin belirlenen tarihe kadar gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiği geri kalanlarına ilişkin çalışmaların ise devam ettiği ifade edilmiştir.

Değerlemesi yapılan taşınmazların gerçeğe uygun değerinin toplam tutarı 1.533.840.611.403,78 TL olarak belirlenmiştir. Ancak 31.12.2016 tarihli yazı ile Muhasebat Genel Müdürlüğüne iletilen bu bilginin mali yıl içerisinde muhasebeleştirilememesi nedeniyle mali tabloların gerçeğe uygun değer üzerinden düzenlenmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak envanter ve değerleme çalışmalarının nihayete erdirilememesi ve mevzuatta öngörülen muhasebe kayıtlarının yapılmamış olması nedeniyle 2016 yılı Bilançosunda yer alan 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252- Binalar Hesabı Hazineye ait taşınmazlar hususunda hatalı bilgi sunmaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** envanter eksikliklerine ilişkin özetle,

Bilgi eksikliği nedeniyle envantere dâhil edilmeyen 129.926 adet taşınmazın, iki aylık sürede MEOP sistemine girişlerinin tamamlanmasını sağlamak üzere uygulama yazılımlarında gerekli oto kontrol çalışmalarının yürütüldüğü,

5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde sayılan kamu idareleri adına tescil edildiği belirtilen 1081 adet taşınmaza ilişkin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile yazışmaların yapıldığı, gelen cevap üzerine 27.03.3017 tarihli yazı ile 81 il valiliğinden bahse konu olan her bir taşınmazın mülkiyet durumunun değerlendirilerek Hazine adına tescil edilmesi gerektiği sonucuna varılanlar için gerekli işlemlerin tesis edilmesinin istendiği,

Yurtdışında bulunan 408 adet taşınmazdan 228'ine ait verilerin, sistemi kullanma yetkisi tanınan Dışişleri Bakanlığı personeli tarafından MEOP'ta açılan modüle girildiği, geri kalanlarına ilişkin işlemlerin tamamlanması hususunda da anılan Bakanlığa 23.05.2017 tarihinde yazı yazıldığı,

4749 sayılı Kanun kapsamında devredilen taşınmazların Şirket tarafından muhasebeleştirilmeksizin Maliye Hazinesi kayıtlarından çıkarılmasının, ulusal ekonomi açısından tek taraflı bir kayıt işlemi olacağı ve varlığın yok edilmesi sonucunu doğuracağı; mezkûr taşınmazlara ilişkin işlemlerin Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından yürütüldüğü bu bağlamda muhasebe kayıtlarının özün önceliği kavramı çerçevesinde tesis edildiği; Bakanlık, Sayıştay ve Hazine Müsteşarlığı yetkililerinin katılımıyla 27.03.2017 tarihinde yapılan toplantıda söz konusu taşınmazlar hakkında bilanço dipnotunda açıklamalara yer verilmesine karar verildiğinden 2016 yılı merkezi yönetim bilançosu dipnotunda devredilen taşınmazlara ilişkin açıklamalara yer verileceği,

ifade edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından değerlendirme çalışmalarının tamamlanmamasına ilişkin verilen cevapta özetle;

Taşınmazların muhasebeleştirilmesi hususunda yazılan genel yazılar ile uygulayıcıların bilgilendirildiği ve düzenlenen çalıştaylarda konuya ilişkin açıklamaların uygulamalı örnekler ile yapıldığı,

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 2006 yılında yayımlanan ilk halinde "Ek 2: Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar Formu" nda değer sütununun bulunmadığı, 2014 yılında yapılan değişiklikten sonra yaklaşık 3.000.000 taşınmazın emlak vergi değerinin tespit edilerek sistem üzerinden otomatik olarak muhasebeleştirildiği, dolayısıyla da bu tarih itibarıyla envanter ve değerlendirme çalışmalarına başlanıldığı,

Rayiç değeri tespit edilen 1.758.084 adet taşınmazın, muhasebeleştirilmesinde 20 farklı senaryonun ortaya çıktığı, buna ilişkin yazılımda gerekli güncellemelerin tamamlanarak kullanıcılara sunulabilir aşamaya geldiği, hataya yol açılmaması için kayıtların tekrar kontrol sürecinden geçirildiği, Yönetmelik'te kayıtların tamamlanmasına ilişkin sürenin uzatıldığı ve son tarih olan 31.12.2017'ye kadar işlemlerin tamamlanmasının planlandığı,

Başlıkta yer alan "uygun varlık hesaplarında izlenmemesi" ifadesinin bulgunun içeriğini tam olarak yansıtmadığı, envanteri yapılan taşınmazların mevzuat hükümlerine uygun olarak ilgili varlık hesaplarına kaydedildiğinden muhasebeleştirme işleminde mevzuata aykırı herhangi bir hesabın kullanılmadığı,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi tarafından veri eksikliği nedeniyle envantere dâhil edilmeyen 129.926 adet taşınmaz ile diğer genel bütçeli kamu idareleri adına tescil edilmiş olan 1.081 adet taşınmaza ilişkin çalışmalara başlandığı ifade edilmiş olup bu kapsamda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

Verilen cevapta ayrıca; Türkiye Cumhuriyetinin yurtdışında sahip olduğu taşınmazlardan 228 âdetine ilişkin verilerin, sisteme girme yetkisi tanınan Dışişleri Bakanlığı personeli tarafından MEOP'ta açılan modüle girildiği, geri kalanlarına ilişkin işlemlerin tamamlanması için anılan Bakanlığa yazı yazıldığı belirtilmiştir. Ancak söz konusu veri girişleri, Hazine taşınmazları envanterine dâhil edilmeksizin Yurt Dışı Temsilcilik Modülüne ek bilgi şeklinde olduğundan Bakanlık mali tablolarının bahse konu olan taşınmazlara ilişkin bilgi içermediği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir. Dışişleri Bakanlığınca girilen bu bilgilerin Hazine taşınmazlarının envanteri konusunda görevli olan Milli Emlak Genel

Müdürlüğünce kayıtlara alınması ve muhasebeleştirilerek mali tabloların bu taşınmazlara ilişkin sağlıklı bilgi sunması sağlanmalıdır.

4749 sayılı Kanun kapsamında devredilen taşınmazların envanterden çıkarılmaması yönündeki eleştirmeye verilen cevapta ise özetle; devredilen taşınmazların Şirket kayıtlarına alınmadan Maliye Hazinesi kayıtlarından tek taraflı çıkarılmasının ulusal ekonomi açısından varlığın yok olması sonucunu doğuracağı, mezkûr taşınmazlara ilişkin işlemlerin Milli Emlak Genel Müdürlüğünce yürütüldüğünden bahisle özün önceliği çerçevesinde muhasebe kaydının yapıldığı, Sayıştay ve Hazine Müsteşarlığı yetkilileri ile birlikte yapılan toplantıda bu taşınmazlara ilişkin bilginin bilanço dipnotunda açıklanmasına karar verildiğinden, 2016 yılı merkezi yönetim bilanço dipnotunda gösterileceği ifade edilmiştir.

Ancak kamu idareleri mali işlemlerini, muhatabının yapmış olduğu kayıttan bağımsız olarak muhasebe yönetmelikleri hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirdiğinden Şirketin kayıt yapmamasının, devir işleminin muhasebeleştirilmemesine gerekçe olması mümkün değildir. Bu nedenle tapuda tescil edilerek elden çıkarılan taşınmazların, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmelik'inin 172, 174 ve 176'ncı maddelerinde yer alan amir hükümler uyarınca alacak kaydı yapılarak ilgili hesaplardan çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca tapuda tescil ile mülkiyet hakkını kaybeden Bakanlığın anılan taşınmazlara ilişkin işlemleri tesis etmesinin uygun olmadığı Bulgu 16' da ayrıntılı olarak izah edilmiştir. Dolayısıyla hukuka uygun olmayan bu kullanımların, özün önceliği kapsamında değerlendirilerek muhasebe kaydı yapılması imkan dâhilinde değildir. Bakanlık tarafından verilen cevapta her ne kadar Sayıştay ve Hazine Müsteşarlığı yetkilileri ile birlikte yapılan toplantıda mezkûr taşınmazların bilanço dipnotunda açıklanmasına karar verildiği belirtmişse de, bahsi geçen toplantıda uygulamaya yönelik alternatifler değerlendirilmiş olmakla birlikte herhangi biri üzerinde mutabık kalınmamıştır. Nitekim Hazine Müsteşarlığı yetkilileri tarafından hazırlanan tutanakta da fikir birliğine varılamadığı açıkça ifade edilmiştir. Yürürlükte olan mevzuat hükümleri yoruma mahal bırakmayacak derecede açık olduğundan tapuda tescil ile mülkiyet hakkı sona eren Bakanlık tarafından söz konusu taşınmazların dipnotlarda gösterilmesinin yeterli olmadığı bu nedenle envanterden çıkarılması gerektiği düşünülmektedir.

Bulguda eleştiri konusu edilen bir diğer husus ise; değerlendirme çalışmaları tamamlanan 1.758.084 adet taşınmazın rayiç değerleri üzerinden muhasebeleştirilmemesidir. Kamu idaresi tarafından verilen cevapta; anılan Yönetmelik'in 2006 yılında yayımlanan ilk halinde

taşınmazların kayıtlı değerine ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı, 2014 yılındaki değişiklikten sonra da envanter ve değerlendirme çalışmalarına başlanıldığı, ayrıca 17.03.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan son değişiklikle kayıtlara alma süresinin 31.12.2017'ye kadar uzatıldığı ve işlemlerin bu tarihe kadar tamamlanmasının planlandığı belirtilmiştir.

Ancak gerek 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinin akabinde gerekse de bunları mülga ederek 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren muhasebe yönetmeliklerinde taşınmazların öncelikle maliyet değeriyle, o bilinmiyorsa rayiç değer ile kayıtlara alınması öngörülmüştür. Dolayısıyla kamu taşınmazlarının idari kayıtlarına ilişkin esas ve usullerin düzenlendiği Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydı Hakkında Yönetmelik'te hüküm bulunmadığı ifade edilen dönemde yürürlükte olan muhasebe mevzuatı uyarınca değerlendirme çalışmalarına başlanması gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca bulguda belirtildiği üzere anılan Yönetmelik'in geçici 1'inci maddesinde yer alan; "Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2017 tarihine kadar tamamlanır." şeklindeki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere kayıtların tamamlanması için bir süreç öngörülmektedir. Her iki düzenleme birlikte ele alındığında süreç içerisinde değerlendirme çalışmaları tamamlanan taşınmazların muhasebe kayıtlarının rayiç değer üzerinden güncellenmesi ve mali tabloların da buna uygun olarak hazırlanması gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

Taşınmazların kayıt altına alınmasına ilişkin süre, verilen cevapta da belirtildiği gibi 17.03.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle uzatılmıştır. Dolayısıyla denetim yılında ve mali tablolara esas olan muhasebe kayıtlarının yapıldığı dönemde yürürlükte olan hüküm uyarınca değerlendirme çalışmalarının 31.12.2016 itibariyle bitmesi gerekmektedir. Bu nedenle değerlendirme çalışmalarında önemli aşama kaydetmesi beklenen Bakanlık, Hazine taşınmazlarının yaklaşık %60'ının rayiç değerlerini belirlemiştir. Hem Bakanlık tarafından yapılan çalışmalar hem de 2017 yılında anılan Yönetmelik'te yapılan değişiklik dikkate alınarak, bulguda değerlendirme çalışmalarının tamamlanamamasından ziyade değer tespiti yapılanların muhasebeye aktarılmaması eleştiri konusu edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında envanteri yapılan taşınmazların, ilgili maddi duran varlıklar hesabına kaydedildiği ve değerlendirme çalışmasının tamamlanması ile kayıtlı tutarların güncellendiğinden bahisle mevzuat hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirildiği belirtilmiştir. Oysaki başlıkta yer alan bu ifade, hesap kodlarının hatalı kullanılmasına ilişkin



olmayıp bulguda eleştiri konusu edilen envanter ve değerleme eksiklikleri nedeniyle söz konusu hesapların mevzuatın öngördüğü şekilde tüm varlıkları kapsayacak niteliğe haiz olmamasına atfen kullanılmıştır.

Verilen cevapta ayrıca; genel yazılar ve çalıştaylar ile taşınmazların muhasebeleştirilmesi hususunda ilgililerin bilgilendirildiği, rayiç değerlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yazılımın, güncellemelerinin tamamlanarak kullanıcılara sunulacak aşamaya geldiği de belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

Özetle; envanter ve değerleme çalışmalarının nihayete erdirilememesi nedeniyle 2016 yılı Bilançosunun Hazine taşınmazlarına ilişkin hatalı bilgi sunduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

## **BULGU 2: Bakanlık Tarafından Tahsis Edilen Hazine Taşınmazlarına İlişkin Muhasebeleştirme İşlemlerinin Tamamlanmaması**

Bakanlık tarafından Hazine taşınmazları üzerinde tesis edilen tahsis işlemlerinin eksik muhasebeleştirilmesi nedeniyle mali tabloların, diğer kamu idarelerinin kullanımına bırakılan söz konusu varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 47'nci maddesi hükmü uyarınca Maliye Bakanlığı, Hazinesinin mülkiyetinde bulunan taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak tahsis etmeye yetkilidir. Tahsis işlemi ile Bakanlık, söz konusu taşınmazlar üzerindeki yetkilerinin bir kısmından diğer kamu idareleri lehine vazgeçmekte ve faaliyetlerini ifa etmeleri amacıyla onlara ilave kamu kaynağı sunmaktadır.

Bu nedenle gerek Maliye Bakanlığının gerekse kendisine tahsis yapılan idarenin kullanımında bulunan kamu kaynaklarının tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işleminin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130, 131 ve 132'nci maddelerinde de tahsis edilen taşınmazların niteliğine göre, 250-Arazi ve Arsalar Hesabında, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında veya 252-Binalar Hesabında takip edileceği hükmüne yer

verilmiş olup Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 172, 173 ve 176'ncı maddelerinde ise bahse konu olan muhasebe kaydının nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Hazine taşınmazlarına ilişkin işlemlerin kayıt altına alındığı Milli Emlak Otomasyon Programından alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca kamu idarelerine tahsis edilen 596.371 adet taşınmazın toplam değeri 1.024.567.430.771,20 TL'dir.

Buna karşın tahsis edilen taşınmazların anılan yönetmeliklere göre izlendiği 500.11-Net Değer Hesabı karşılığında 250.02, 251.02 ve 252.02-Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar Hesapları üzerinde yapılan inceleme sonucunda 2016 yılı bilanço toplam tutarlarının 41.143.139.757,51 TL olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; tahsis edilerek diğer kamu idarelerinin kullanımına bırakılan toplam 983.424.291.013,45 TL değerindeki taşınmazların ilgili varlık hesapları itibariyle raporlanmaması sonucunda 2016 yılı Bilançosunda hataya neden olunmuştur.

**Kamu idaresi cevabında özetle;** tahsisli taşınmazların muhasebeleştirilmesi hususunda çeşitli yazılarla ve 2016 yılında yapılan çalıştaylarla uygulayıcılara detaylı açıklama ve bilgilendirme yapıldığı,

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesi hükmü uyarınca rayiç değer çalışmasının tahsisli idare tarafından yapılması gerektiği, ilgili idarelerden bu kapsamda yapacakları çalışmaları 31.12.2017 tarihine kadar tamamlamalarının istendiği, bu değerler üzerinden MEOP sistemine giriş yapılmasının ardından tahsis işleminin muhasebeleştirilerek mali tablolara yansıtılacağı,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi tarafından tahsisli taşınmazların muhasebeleştirilmesi hususunda bir takım çalışmaların yürütüldüğü; bununla beraber tahsisli taşınmazların, ilgili kamu idaresince rayiç değerinin 31.12.2017 tarihine kadar MEOP sistemine girilmesinin akabinde muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir.

Bulgu, tahsisli taşınmazların rayiç değerlerinin belirlenmesine yönelik olmayıp bu konuya ilişkin MEOP sisteminde yer alan idari kayıtların muhasebeye yansıtılmaması nedeniyle mali tabloların tahsis edilen taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmamasına ilişkin eleştirimizi içermektedir.

Muhasebe kayıtları ve denetimler taşınmazlara ilişkin tüm bilgileri içermesi beklenen MEOP sistemindeki veriler esas alınarak yapıldığından, Hazine taşınmazlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının buna uygun olarak güncellenmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu nedenle 2016 yılı Bilançosunda yer alan 250, 251 ve 252 no.lu hesapların, Hazine taşınmazlarına ilişkin hatalı bilgi sunduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

### **BULGU 3: Faaliyet Hesaplarında İzlenmesi Gereken Taşınmaz Gelirlerinin Emanet Hesabında İzlenmesi**

Hazine taşınmazlarının yönetimi faaliyetleri sonucunda elde edilmekle birlikte muhasebe birimince niteliği tam olarak belirlenemeyen gelirlerin, 600-Gelirler Hesabı yerine 333-Emanetler Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Gelirlerin kayıtlara alınmasına ilişkin temel yasal düzenleme olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 51'inci maddesinde; kamu gelirlerinin, tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında kayıtlara alınarak ilgili yıl mali tablolarında raporlanacağı ifade edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (GYMY) 4'üncü maddesinde, hesaplara ilk defa alınacak varlıklar dışında öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlem gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu itibarla, mevzuatın tanıdığı yetkiye istinaden Hazine taşınmazları üzerinde tesis edilen işlemlerden elde edilen tutarlar Bakanlık açısından gelirdir.

GYMY'nin 6'ncı maddesinde;

*“Gerçekleşmemiş gelir veya giderler gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından farklı gösterilemez.”* denilerek tüm gelirlerin kayıtlara alınması gerekliliği ayrıca vurgulanmıştır.

Niteliği belirlenemeyen gelirlerin hali hazırda kaydedildiği 333-Emanetler Hesabı ise, kurumun vadesi bir yıldan kısa olan yükümlülükleri hakkında bilgi sunmaktadır. GYMY'nin 180'inci maddesinde belirtildiği üzere; bahse konu olan hesabın, emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarların izlenmesi için kullanılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, gerek Milli Emlak Otomasyon Programı (MEOP) ile Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) arasında entegrasyon sağlanamaması, gerekse bankadan gelen dekontlarda işlemin niteliğine ilişkin yeterli bilgiye yer

verilmemesinden ötürü ekonomik kod tayininin doğru yapılamaması nedeniyle milli emlak işlemlerinden elde edilen gelirlerin, 600-Gelirler Hesabı yerine 333-Emanetler Hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir.

Bahse konu yanlış kaydın tutarının muhasebe sisteminden netleştirilmesi mümkün olmamakla beraber Ankara, İstanbul ve İzmir Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri tarafından yardımcı defterler esas alınarak yapılan çalışma sonucunda bu üç ilde toplam 470.428.389,00 TL tutarında gelirin 333 no.lu hesaba kaydedildiği bildirilmiştir.

Bu itibarla Bakanlığın öz kaynağını artıran söz konusu faaliyetlerin 600-Gelirler Hesabı yerine yükümlülükleri gösteren 333-Emanetler Hesabında izlenmesi sonucunda 2016 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

Milli emlak işlemlerinden elde edilen gelirlerin muhasebe kayıtlarına doğru aktarılmasını teminen MEOP-KBS arasında entegrasyon çalışmalarının tamamlanması ve dekontların gelirin kaynağı olan işlemi açıkça ortaya koyacak şekilde düzenlenmesi yönünde bankalarla protokollerin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** Bakanlık adına kayıtlı emanetlerin %20'sinin, 2/B kapsamında yapılan satışlar ile 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca belediyeler tarafından satılan Hazine taşınmazlarına ilişkin bilginin eksik olması nedeniyle MYMY'nin 264'üncü maddesine istinaden 333 no.lu hesaba yapılan kayıtlardan oluştuğu, bu tutarların gerekli araştırma ve incelemelerin yapılmasının akabinde 600 no.lu hesaba aktarıldığı,

2/B kapsamında yapılan satışlara ilişkin MEOP-KBS sistemlerinin entegre edilerek işlemin otomatik olarak muhasebeleştirildiği; ancak banka kanalıyla yapılan tahsilatlara ilişkin muhasebe kaydına esas olacak bilgilerde bir takım eksikliklerin olabildiği, 2016 yılında bahse konu olan sorunların önemli ölçüde giderildiği,

4706 sayılı Kanun kapsamında yapılan satışlarda sürecin ve tahsilatın takibini teminen banka ve belediyelerle ortak bir platform oluşturacak uygulamanın analiz işlemlerinin tamamlandığı, bahse konu olan hatanın giderilmesine yönelik modül hazırlandığı,

333 no.lu hesapta kayıtlı tutarların mali tablolarda hatalı bilgi sunulmasına sebebiyet

vermeyecek şekilde, bekletilmeksizin gerekli araştırma ve incelemelerin yapılarak ilgili hesaplara aktarılması hususunda ilgili birimlerin uyarıldığı,

Ankara ve İzmir illerindeki çalışmaların tamamlanarak emanette bekletilen gelirlerin, ilgili hesaplara aktarıldığı, İstanbul İlinde ise denetime yetkili defterdarlık uzmanlarından bir komisyon oluşturulduğu ve çalışmalarının devam ettiği,

Ayrıca kamu gelirleri tahakkuklarının oluşturulması, güncellenmesi ve silinmesi ile diğer kamu idareleri ve bankacılık sistemleri ile entegrasyon olanaklarına sahip olan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesine ilişkin çalışmaların devam ettiği,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından 2/B taşınmazlarının satışına ilişkin MEOP-KBS sistemlerinin entegre edildiği ve tahsilat konusunda bankalarla yaşanan sorunların 2016 yılı içerisinde önemli ölçüde giderildiği, 4706 sayılı Kanun kapsamındaki satışların muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan hatanın giderilmesine yönelik modül oluşturulduğu, emanet hesabına kaydedilen tutarların gerekli araştırma ve incelemenin yapılmasından sonra gelir hesabına aktarıldığı ifade edilmişse de bulgu konusu yapılan husus, idare tarafından ayrıntılı olarak açıklama yapılan iki satış işlemine münhasır olmayıp kiralama, irtifak hakkı, ecrimisil gibi farklı milli emlak işlemlerinden elde edilmekle beraber emanet hesabında raporlanan gelirlerin tamamını kapsamaktadır. Bakanlıkça da belirtildiği üzere bahse konu olan işlemler emanet hesabında kayıtlı tutarın sadece %20'sini oluşturduğundan bunlara ilişkin açıklama, bulguda eleştirilen hususu karşılar nitelikte değildir.

Verilen cevapta ayrıca banka aracılığıyla yapılan tahsilatlarda yeterli bilginin olmaması durumunda MYMY' nin 264'üncü maddesi hükmü uyarınca 333 no.lu hesaba kayıt yapıldığı, anılan hesaba kaydedilen tutarların, mali tablolarda hataya sebebiyet vermeyecek şekilde ilgili hesaplara aktarılması hususunda ilgili birimlerin uyarıldığı, bu kapsamda yapılan çalışmaların, İstanbul ilinde devam etmesine rağmen Ankara ve İzmir illerinde tamamlandığı ifade edilmiştir. Ancak bahse konu edilen düzenleme istisnai nitelikte olup Bakanlığın temel gelir kalemi olan milli emlak gelirlerinin, yükümlüklerin takip edildiği emanet hesabında yaygın ve sürekli olarak izlenmesinin uygun olmayacağı değerlendirilmektedir. Milli emlak işlemlerinin, 2/B uygulamasında olduğu gibi bankalarla tahsilata ilişkin tam bilgi sunulmasını sağlayacak protokollerin yapılması ve MEOP-KBS sistemlerinin entegre edilmesi suretiyle ilave

araştırmaya gerek kalmayacak şekilde otomatik muhasebeleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Sistemsel çözümler üretilmediği sürece; eski kayıtlar yapılan münferit çalışmalar sonucunda ilgili hesaplara aktarılırken bir yandan da emanet hesabına bu nitelikte yeni kayıtlar yapılmaya devam edeceğinden mali tablolar, milli emlak işlemlerinden elde edilen gelirlere ilişkin güncel, doğru ve tam bilgi sunamayacaktır.

Kamu İdaresi cevabında ayrıca bahse konu edilen sorunların çözümüne önemli ölçüde katkı sunması beklenen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesine ilişkin çalışmaların devam ettiği de belirtilmiştir. Bu kapsamda yapılan çalışmalar gelecek denetim yıllarında izlenecektir.

Özetle; Bakanlığın öz kaynağını artıran milli emlak işlemlerinin, 600-Gelirler Hesabı yerine yükümlülükleri gösteren 333-Emanetler Hesabında izlenmesi suretiyle mali tablolarda hataya neden olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

#### **BULGU 4: Bakanlığa Ait Olmayan Mali İşlemlerin Mali Tablolarda Raporlanması**

12 Faaliyet Alacakları, 13/23 Kurum Alacakları Hesap Grupları ile 197- Sayım Noksanları Hesabı, 397- Sayım Fazlaları Hesabı ve 267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabında hatalı olarak Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla muhasebeleştirilen farklı idarelere ait kayıtların bulunduğu görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesap Planı" başlıklı 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında; *"Bu Yönetmeliğin, bütçe sınıflandırmasının kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları kullanılarak hesaplara kayıt yapılmasına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hesap planında yer verilen tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılması zorunludur"* denilmektedir.

Bu hüküm gereğince, gelirler, alacaklar ve diğer varlıklar mali işlemi tesis eden kamu idaresinin kurumsal koduyla muhasebeleştirilecek ve raporlanacaktır. Anılan maddenin genel bütçeye dâhil olan kurumlar tarafından edinilen gelirlere uygulanmasını sağlamak amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğüne 27.04.2015 tarihinde yayımlanan ve 03.01. 2017'de revize edilen Genel Yazıda, kurumlar tarafından elde edilebilecek gelirler ekonomik kod bazında tanımlanmıştır.

Ancak muhasebe kayıtları incelendiğinde, diğer kamu idarelerinin yetki alanında olan ve onlar tarafından gerçekleştirilen mali işlemlerden bir kısmının kurumsal kodun hatalı kullanılması nedeniyle Bakanlık kayıtlarında yer aldığı ve söz konusu işlemlerin Bakanlık tablolarında raporlandığı tespit edilmiştir.

Bu kapsamda 2016 yılı Bakanlık Bilançosuna yansıyan hatalı kayıt tutarı;

- 12 Faaliyet Alacakları Hesap Grubuna ilişkin bilgi sunan;
  - 120- Gelirlerden Alacaklar Hesabında 153.620.053,08 TL,
  - 121- Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında 23.543.110,70 TL,
  - 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında 87.160,92 TL
- 13/23 Kurum Alacakları Hesap Grubuna ilişkin bilgi sunan;
  - 132-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında 15.613.562,65 TL,
  - 137-Takipteki Kurum Alacakları Hesabında 97.810,00 TL,
  - 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında 912.655.528,94 TL
- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubuna ilişkin bilgi sunan
  - 267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabında 7.024.962,08 TL,
- Diğer Dönen Varlıklar Hesap Grubuna ilişkin bilgi sunan;
  - 197-Sayım Noksanları Hesabında 3.723.804,98 TL
- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesap Grubuna ilişkin bilgi sunan;
  - 397- Sayım Fazlaları Hesabında 2.771.931,12 TL'dir.

Esasen başka kurumların faaliyetinden kaynaklanan ve dolayısıyla o kurumların kurumsal koduyla muhasebeleştirilip yine ilgili kurumların mali tablolarında yer alması gereken kayıtların hatalı olarak Maliye Bakanlığının kurumsal koduyla muhasebeleştirilmesi Bakanlık mali tablolarında Bakanlığa ait olmayan alacak ve varlıkların yer almasına neden olmuştur.

Kamu idaresi hesaplarının sağlıklı üretilmesi ve dolayısıyla hesap verme sorumluluğunun temini için önem arz eden kurumsal kodun bu şekildeki hatalı kullanımı, yetki-sorumluluk durumunun mali tablolarda takibini zorlaştırmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, 12 Faaliyet Alacakları Hesap Grubunda 177.250.324,70 TL, 13/23 Kurum Alacakları Hesap Grubunda 928.366.901,59 TL, 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubunda 7.024.962,08 TL, Diğer Dönen Varlıklar Hesap Grubunda 3.723.804,98 TL ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunda 2.771.931,12 TL

tutarında olmak üzere Bakanlığa ait olmayan hatalı kayıtlar dolayısıyla Bilançoda toplam 1.119.137.924,47 TL'lik hataya neden olunmuştur.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve ikincil mevzuatının yürürlüğe girmesi ile birlikte, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin bireysel mali tablo oluşturması ve kamu idare hesaplarının Sayıştaya verilebilmesi amacıyla 2013 yılından itibaren muhasebe kayıtlarının tamamında kurumsal kod kullanımını çalışmalarına başlanıldığı,

2015 yılında yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan hüküm çerçevesinde tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanma zorunluluğunun getirildiği ve geçmiş dönemlerde kayıtlara alınan kurumsal kodların düzeltme kayıtlarının nasıl yapılacağına ilişkin KBS duyuruları aracılığıyla uygulayıcıların talimatlandırılmasıyla birlikte 01.01.2016 tarihinden itibaren hatalı kurumsal kod kullanımının asgari düzeye indirildiği,

Yapılan araştırmalarda bulguya konu tutarların belirtilen düzenlemelerden önceki dönemleri kapsayan çeşitli kamu idarelerine ait birikmiş tutarlar olduğunun anlaşıldığı,

Söz konusu tutarların ilgili kurumsal kodlara aktarılması hususunda muhasebe birimlerinin tekrar uyarıldığı,

Bulguda yer alan toplam tutarın önemli bir kısmını oluşturan 724.958.988,85 TL'nin tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş sırasında 2004 yılında Kars Muhasebe Müdürlüğüne envanter kaydıyla kayıtlara alındığının tespitinin yapıldığı ancak daha detaylı bir çalışma yapma ihtiyacının hasıl olduğu ve inceleme sonucuna göre 2017 yılında muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılacağı,

Bakanlık Strateji Geliştirme Birimi tarafından hatalı kayıtların düzeltme işlemleri için bir çalışma ekibi oluşturulduğu; bulgu konusu 122, 132, 137, 267, 197 ve 297 no'lu hesaplara ilişkin düzeltme işlemlerinin tamamlandığı, 120, 121 ve 232 no'lu hesaplara ilişkin çalışmaların halen devam ettiği,

ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi tarafından Strateji Geliştirme Birimi bünyesinde hatalı kayıtların düzeltilmesine ilişkin bir çalışma gurubu oluşturulduğu; 122, 132, 137, 267, 197 ve 297 no'lu hesaplara ilişkin düzeltme işlemlerinin tamamlandığı, 120, 121 ve 232 no'lu hesaplara ilişkin çalışmaların halen devam ettiği ifade edilmiş olsa da,



2017 yılında yapılan söz konusu düzeltme kayıtlarının, 2016 yılı dönem sonu mali tablolarındaki hatayı düzeltici bir etkisi bulunmadığından,

Bulguda yer alan tutarın %96 gibi büyük bir yüzdesine tekabül eden 120, 121 ve 232 no'lu hesaplarda yer alan hatalı kayıtlarla ilgili çalışmalar halen devam ediyor olduğundan,

120, 121, 122, 132, 137, 232, 267, 197 ve 397 no'lu hesapların 2016 yılı Bilançosunda hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

### **BULGU 5: Vadesinde Tahsil Edilemeyen Kira ve İrtifak Hakkı Bedellerinin Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi**

Hazine taşınmazları üzerinde tesis edilen kira ve irtifak hakkı işlemlerinden kaynaklanan ve vadesinde ödenemeyen alacakların mali tablolarda tam olarak raporlanmadığı görülmüştür.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in 13'üncü maddesi hükmü uyarınca irtifak hakkı ve kullanım izni bedelleri sözleşmede öngörülen tarihte peşin; kira bedelleri ise dörtte biri peşin kalanı ise üçer aylık dönemler halinde dört eşit taksitle ödenecektir. Bedellerin bu hükme uygun olarak tahsil edilememesi durumunda anılan Yönetmelik'in 15'inci maddesi gereğince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre belirlenen oranda gecikme faizi uygulanacaktır.

Sözleşmeden kaynaklanan ve niteliği gereği amme alacağı olmayan söz konusu alacakların takibine ilişkin, anılan mevzuatta açık bir düzenleme yapılmadığından, Bakanlık tarafından vadesinde ödenmeyen alacakların hem aslının hem de faizinin genel hükümlere göre takibe alınması gerekmektedir. Tahakkuk ettirildikten sonra takibe alınan söz konusu mülkiyet gelirlerinin, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 54'üncü maddesinin;

*“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.”*

hükmü uyarınca 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Hazine taşınmazlarına ilişkin işlemlerin takip edildiği Milli Emlak Otomasyon Programından alınan bilgilere göre; 2011–2016 yılları arasında vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen 121.834.974,27 TL tutarında kira ile 62.104.453,19 TL tutarında irtifak hakkı olmak üzere toplam 183.939.427,46 TL alacak bulunmaktadır.

2016 yılı mali tabloları üzerinde yapılan incelemede ise, kira ve irtifak hakkı bedellerinin takip edildiği 121.03.06 Gelirlerden Takipli Alacaklar (Kira Gelirleri) Hesabında 7.246.684,65 TL tutarında kayıt olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; vadesi geldiği halde tahsil edilmeyen 176.692.742,81 TL tutarında alacağın 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına aktarılmaması nedeniyle 2016 yılı Bilançosunda bu hesap itibarıyla hataya neden olunmuştur.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** MYMY hükümleri uyarınca alacağın takip durumunun gün sonuna kadar muhasebe birimine bildirilmesinin akabinde 121 no.lu hesaba kayıt yapılacağı,

MEOP üzerinde yapılan çalışma sonucu vadesinde ödenmeyen kira ve irtifak hakkı/kullanım izni bedellerinin listelendiği ve bu bilgilerin 15.05.2017 tarihli yazı ile 81 İl Valiliğine iletiildiği, söz konusu taşınmazlara ilişkin dosyaların incelenerek tahsil edilmiş olanların MEOP tahsilat modülüne girileceği, vadesi geçtiği halde ödenmeyenlerin ise alacak hesaplarına aktarılacağı,

Vadesinde ödenmeyen bedellerin periyodik aralıklarla ilgili hesaba aktarılması için gerekli koordinasyonun sağlanacağı, kamu gelirlerinin tahakkuk, takip ve tahsil süreçlerinin etkin şekilde takibinin sağlanması amacıyla yürütülen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesine ilişkin çalışmaların devam ettiği,

ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** Kamu idaresi tarafından vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen taşınmazlara ilişkin listenin MEOP sisteminden alındığı, bu taşınmazların dosya bazında inceleneceği ve bunlara ilişkin gerekli işlemlerin yapılacağı, vadesinde tahsil edilmeyen bedellerin periyodik aralıklarla aktarılması için koordinasyonun sağlanacağı, kamu gelirlerine ilişkin süreçlerin etkin bir şekilde takibini sağlamak üzere bilişim sistemi alt yapı çalışmalarının devam ettiği ifade edilmişse de bu kapsamda yapılacağı beyan edilen çalışmalar ancak sonraki

denetim yıllarında izlenecektir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler denetim görüşümüze dayanak teşkil eden 2016 yılı Bilançosundaki hatayı düzeltecek nitelikte olmadığından 121 no.lu hesabın doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

#### **BULGU 6: Giderler Hesabında Bakanlığa Ait Olmayan Giderlerin Bulunması**

Bakanlık mali tabloları ile raporlanan 630-Giderler Hesabında, Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla hatalı olarak muhasebeleştirilen farklı idarelere ait giderlerin bulunduğu görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesap Planı" başlıklı 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında; *"Bu Yönetmeliğin, bütçe sınıflandırmasının kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları kullanılarak hesaplara kayıt yapılmasına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hesap planında yer verilen tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılması zorunludur"* denilmektedir.

Bu düzenlemeyle uyumlu olarak Bakanlıkça yayımlanan 2015/2 sayılı 2015 Yılı Muhasebe Kayıt Formunda Yapılan Değişikliklere İlişkin KBS Duyurusunda; Yönetmelik'te öngörülen kurumsal kod kullanma zorunluluğu dile getirilmekte, Sayıştay'a verilen kamu idare hesaplarının sağlıklı bir şekilde üretilmesi bakımından her idarenin kendi kurumsal koduyla ve doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarını oluşturması gerektiği ifade edilmektedir. Duyuruda ayrıca, bir idarenin kurumsal koduyla başlayan ve o idare içerisinde yer alan farklı birimlerin aynı idare sayılacağı da vurgulanmıştır.

Bakanlık muhasebe kayıtları üzerinde yapılan inceleme sonucunda, farklı idarelere ait 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ve 197-Sayım Noksanları Hesaplarının bazı defterdarlık muhasebe birimleri tarafından, geçmiş yıllarda hatalı olarak Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla kayıtlara alındığı ve 2016 mali yılı içerisinde söz konusu kayıtların silinmesine ilişkin yapılan muhasebe kaydında Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla 630-Giderler Hesabının kullanıldığı tespit edilmiştir. Oysa ki giderleştirme işleminden önce kurumsal kod düzeltmesinin yapılarak ilgili alacak ve sayım noksanı kayıtlarının doğru kurumsal kod ile ait olduğu kurum mali tablolarına yansıtılmasının sağlanması gerekirdi. Mevcut hatalı uygulama Maliye Bakanlığı mali tablolarında ayrıntısı aşağıdaki tabloda

gösterilen, Bakanlığa ait olmayan giderlerin yer almasına yol açmıştır:

**Tablo 4: Maliye Bakanlığı Kurumsal Koduyla Hatalı Olarak Giderleştirilen İşlemler (TL)**

Muhasebe Birim Adı	Yevmiye Numarası	Giderleştirilen Tutar (TL)
Aksaray Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	20160011819	667.525,00
Düzce Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	20160026500	1.092.498,79
Konya Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	20160016882	5.153.846,61
Aydın Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	20160040672	11.217,76
	20160040673	4.801,84
	20160040674	5.543,00
İğdır Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	20160045398	4.093.278,33
<b>TOPLAM</b>		<b>11.028.711,33 TL</b>

Yukarıda belirtilen nedenlerle Maliye Bakanlığına ait olmayan kurum alacaklarının ve sayım noksanlarının silinmesine yönelik olarak 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ve 197-Sayım Noksanları Hesabında hatalı olarak bulunan kayıtların, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilmesi suretiyle Faaliyet Sonuçları Tablosunda ve dolayısıyla Bilançoda 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı itibariyle toplam 11.028.711,33 TL'lik hataya neden olunmuştur.

**Kamu idaresi cevabında özetle;** bulgu konusu giderlerin, 645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile mülga olan İl Çevre ve Orman Müdürlüklerince verilen ve özel bütçeli idare olan Orman Genel Müdürlüğüne devredilmesi gereken kredi alacaklarına ilişkin 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabındaki tutarların devri amacıyla yapılan kayıtlardan kaynaklandığı,

Söz konusu devir kayıtlarının, 500-Net Değer hesabı yerine ilgili muhasebe birimlerince sehven 630-Giderler hesabına borç kaydı yapılmak suretiyle gerçekleştirildiği, nihayetinde dönem sonunda bilançoda 5-Öz Kaynaklar ana hesap grubu altında 59-Dönem Faaliyet Sonuçları hesap grubuna yansdığı,

Bahse konu kayıtların, dönem içinde yanlış hesaba yapılmış olmakla birlikte, dönem sonunda bilançoda yer alması gereken grup açısından farklı bir sonuç doğurmayacağı, bununla birlikte, ilgili muhasebe birimlerinde cari yıl içerisinde 5-Öz Kaynaklar grubu altında yer alan hesaplar arasında düzeltme kaydı yapıldığı,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi tarafından bulguda vurgulanan hususların sebebi açıklanarak bulguya iştirak edilmiş, ayrıca cari yılda ilgili muhasebe kayıtlarının düzeltildiği ifade edilmiştir. Ancak denetim yılındaki hatalı uygulamaya ilişkin herhangi bir hukuki gerekçe gösterilmemiştir.

Cari yılda yapılan düzeltmenin tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından hareketle, 591 ve 630 no.lu hesapların doğru ve güvenilir bilgi içermediği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Maliye Bakanlığının 2016 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### BULGU 1: Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

2016 yılı Bakanlık dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bazı eksiklikler görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) “Dönem Sonu İşlemleri” başlıklı 535’inci maddesinde; dönem sonu işlemlerinin mali yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu ifade edilmiş ve bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu işlemleri ile bütçe ve ödenek hesapları dışındaki dönem sonu işlemleri bentler halinde sayılmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilen defter, mali tablo ve belgelerin incelenmesi sonucunda; MYMY’nin ilgili maddesi uyarınca yapılması gereken bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemlerinden;

- Duran varlıklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlarla ilgili herhangi bir aktarımda bulunulmadığı,
  - Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisindeki hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadesi 1 yılın altına düşen ve kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı,
  - Bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutarlardan, bu hesabın ilgili alt bölümüne aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı,
  - Dönem sonunda ilgili varlık ve yabancı kaynak hesaplarında kayıtlı olup, yabancı para cinsinden izlenen tutarların değerlemeye tabi tutulup gerçek değerleri ile raporlanmadığı,
- tespit edilmiştir.

Dönem sonu işlemlerinin, MYMY’nin 535’inci maddesi gereğince; geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, aşağıdaki tablolarda yer verilen hesapların geçici mizan bakiyeleri ile kesin mizan bakiyeleri arasında

tutar itibariyle herhangi bir fark olmadığı ve dolayısıyla mevzuat gereği yapılması gereken söz konusu dönem sonu işlemlerinin yapılmamış olduğu anlaşılmıştır:

**Tablo 5: Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri**

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi (TL)
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	174.265.135,05	174.265.135,11
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	682.690,13	682.690,13
122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	3.000.679,79	3.000.679,79
222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı	227,97	227,97
126 Verilen Depozito ve Tazminatlar Hesabı	35.115.763,13	35.115.763,13
226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.030.396,30	1.030.396,30
132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	15.613.562,65	15.613.562,65
232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı	912.655.528,94	912.655.528,94

**Tablo 6: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri**

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi (TL)
330 Alınan Depozito ve Teminatlar	852.084.832,91	852.084.832,91
430 Alınan Depozito ve Teminatlar	348.451,36	348.451,36
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	533.128,6	533.128,6
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	17.363.787,17	17.363.787,17
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	77.182,28	77.182,28
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	63.280,15	63.280,15

**Tablo 7: Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri**

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi (TL)
320.01 Cari Yıla (N) Ait Borçlar	0,00	0,00
320.02 (N-1) Yılına Ait Borçlar	2.276.463,78	2.276.463,78
320.03 (N-2) Yılına Ait Borçlar	331.170,17	331.170,17
320.04 (N-3) Yılına Ait Borçlar	658.657,09	658.657,09
320.05 (N-4) Yılına Ait Borçlar	84.124,46	84.124,46
320.06 (N-5) Yılına Ait Borçlar	1.284.081,28	1.284.081,28



**Tablo 8: Dönem Sonu Döviz Değerleme İşlemine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri**

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)		Kesin Mizan Bakiyesi (TL)	
104 Proje Özel Hesabı	922.360,37		922.360,37	
105 Döviz Hesabı	455.938,73		455.938,73	
İlgili Hesap	Geçici Mizan Borç Tutarı	Geçici Mizan Alacak Tutarı	Kesin Mizan Borç Tutarı	Kesin Mizan Alacak Tutarı
600.11.1 Döviz Mevcudunun Değerlemesinde Oluşan Olumlu Kur Farkları	28.576,80	84.011,97	84.011,97	84.011,97

Yukarıda yer verilen gerekçelerle, dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması sonucunda, 2016 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda yukarıda yer verilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunulmasına neden olunmuştur.

**Kamu idaresi cevabında;** uzun vadeli hesaplardan kısa vadeli hesaplara aktarma kayıtlarının yapılabilmesi için bu tutarların, tahakkuk dairelerinden muhasebe birimlerine bildirilmesi gerektiği,

2/B ve tarım arazileri satışlarına ilişkin muhasebe işlemlerinin, Bakanlık bilişim sistemleri (KBS-MEOP) arasında sağlanan entegrasyon doğrultusunda otomatik olarak yapıldığından, taşınmazların tahsil tarihlerinin MEOP sisteminden alınarak dönem sonu işlemlerinde uzun vadeli 227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabından, kısa vadeli 127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına otomatik olarak aktarım yapıldığı, bu hesap dışında kalan uzun vadeli bilanço hesaplarının, kısa vadeli bilanço hesaplarına aktarma kayıtlarının yapılmasını teminen, gerekli bilgi akışının sağlanması hususunda ilgili tahakkuk ve muhasebe birimlerinin uyarıldığı,

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe işlemlerini yürüten 1088 muhasebe biriminde uygulanan mevcut muhasebe yazılımında, söz konusu dönem sonu kayıtlarının yapılabilmesi için gerekli olan tahakkuk ve vade bilgilerine ilişkin verilerin bulunmaması nedeniyle söz konusu dönem sonu kayıtlarının sistem üzerinden yapılmasının mümkün olmadığı,

Bu bağlamda, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Projesi kapsamında tahakkukların oluşturulması, güncellenmesi ve silinmesi ile söz konusu işlemlerin muhasebeye otomatik olarak yansıtılmasına yönelik entegrasyon ve yazılım çalışmalarının devam ettiği,

320-Bütçe Emanetleri Hesabına ilişkin dönem sonu işlemlerinin yapıldığı, ancak Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminde (KBS) yapılan güncelleme çalışmaları sırasında dönemler arası aktarma kaydının rapor gösteriminde sehven geçici mizan içerisinde yer aldığı, 320- Bütçe Emanetleri Hesabının bakiyesinin, kesin mizan ve ilgili dönem kapanış bilançosunda doğru bilgileri içerdiği, KBS’de yapılacak güncellemeyle birlikte, söz konusu dönem sonu kaydının rapor gösteriminde sadece kesin mizana yansıtılmasının sağlanacağı, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından verilen cevapta; uzun vadeli hesaplardan kısa vadeli hesaplara aktarım yapılamaması hususunun tahakkuk birimleri ile muhasebe birimleri arasındaki yetersiz bilgi akışından kaynaklandığı, gerekli koordinasyonun sağlanması konusunda birimlerin uyarıldığı, muhasebe birimleri tarafından halihazırda kullanılan muhasebe yazılımı üzerinden dönem sonu işlemlerinin yapılmasının sistemin tüm verileri içermiyor olması nedeniyle mümkün olmadığı, 320 no.lu Hesap ile ilgili dönem sonu işlemlerinin yapıldığı ancak dönemlerarası aktarım kaydının rapor gösteriminde sehven geçici mizanda yer aldığı ifade edilmiş ve her ne kadar bulgu konusu hususlara iştirak edilmiş olsa da,

Fiilen yapılan bir dönem sonu işleminin sehven de olsa kesin mizan yerine geçici mizanda görünüyorması,

Birimler arası koordinasyon eksikliği nedeniyle bazı dönem sonu işlemlerinin yapılamıyor olması, nedeniyle Bakanlık 2016 yılı mali tablolarının bulguda konu edilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

## **BULGU 2: Tek Hazine Cari Hesabının Bakiye Vermesi**

2016 yılı Bakanlık Bilançosunda, 102.5-Tek Hazine Cari Hesabının bakiye verdiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin (MYMY) 18’inci maddesinin 5’inci fıkrasında, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimleri tarafından nakit ihtiyacı veya nakit fazlası hakkında yapılacak işlemlerin Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar’a göre yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Usul ve Esaslar’ın,

“Ödeme Hesabı Bakiyesinin Tek Hazine Hesabına Aktarılması” başlıklı 16’ncı maddesinde, yurt içi ve yurt dışı ödeme hesabındaki tutarların muhasebe birimlerinden ayrıca bir talimat beklenilmeksizin aynı gün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) tarafından Tek Hazine Ödeme Hesabına aktarılacağı,

“Tahsilatın Tek Hazine Hesabına Aktarılması” başlıklı 18’inci maddesinde ise, muhasebe birimlerinin ve vergi dairelerinin TCMB nezdindeki tahsilat hesaplarındaki tutarların da Tek Hazine Tahsilat Hesabına aktarılması gerektiği,

ifade edilmiştir.

MYMY’nin 19’uncu maddesi, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimlerinde İç Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılan tutarların, 103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabıyla ilişkilendirilmeksizin, 102 no.lu hesaba alacak, 510-Nakit Hareketleri Hesabına borç kaydedilmesi gerektiğini hükme bağlamıştır.

Bahsedilen mevzuat hükümleri uyarınca, muhasebe birimlerinin ödeme ve tahsilat hesaplarındaki tutarların, TCMB tarafından gün sonlarında talimat beklenmeksizin TCMB nezdinde Hazine İç Ödemeler Muhasebe Birimi adına açılmış Tek Hazine Ödeme ve Tahsilat Hesaplarına aktarılması; muhasebe birimlerinin ise, bu aktarma işlemini 510 ve 102 no.lu hesapları kullanarak muhasebeleştirilmesi; dolayısıyla 102.5 no.lu hesabın bakiye vermemesi gerekmektedir.

Ancak 2016 yılı Bilançosunda ilgili hesaplar üzerinde yapılan incelemelerde, 102.5 no.lu hesabın bakiye verdiği, dolayısıyla Tek Hazine Hesabına aktarma işleminin muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, tek hazine cari hesabındaki tutarların Tek Hazine Hesabına aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydının yapılmaması nedeniyle Bilançoda 102-Bankalar Hesabı ve 510-Nakit Hareketleri Hesabı itibarıyla toplam 40.003.948,62 TL’lik hataya neden olunmuştur.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** TCMB ile Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası arasında imzalanan 24/02/2016 tarihli “Tek Hazine Sistemi Kapsamında Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Tarafından Yürütülecek İşlemlere İlişkin Muhabir Banka Protokolü” ne göre tam iş günlerinde saat 17.00’den, yarım iş günlerinde ise saat 12.30’dan sonra gelen EFT/Havale tutarlarının izleyen iş günü en geç saat 09.30’a kadar Muhabir Banka Tek Hazine

Tahsilat Hesabı üzerinden Tek Hazine Tahsilat Hesabına aktarılacağı,

Benzer hükmün “Tek Hazine Sistemi Kapsamında Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Tarafından Yürütülecek İşlemlere İlişkin Muhabir Banka Protokolü” nde de yer aldığı,

Özellikle yılın son günü yapılan tahsilat işlemlerindeki artıştan dolayı tahsilatın bir kısmının, anılan Usul ve Esaslar ile Protokol hükümlerine uygun olarak Tek Hazine Hesabına aktarılamaması nedeniyle Tek Hazine Cari Hesabında bakiye kaldığı,

Diğer taraftan, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre muhasebe birimlerince banka hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtlarının tamamlanabilmesi için banka hesap özet cetvelinin mutlaka muhasebe birimine ulaşması gerektiği; ancak uygulamada, istisnai de olsa bazı banka şubelerince muhasebe birimlerine ait hesap özet cetvellerinin zamanında gönderilmemesi nedeniyle anılan Yönetmelik hükümlerine uygun olarak hesaba ilişkin kayıtların yapılamadığı ve banka hesabının aynı gün kapatılamadığı,

Bu çerçevede, tek hazine cari hesabının gün sonlarında bakiye vermemesi esas olmakla birlikte, yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı uygulamada bakiye vermesinin mümkün olduğu,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında görüleceği üzere Bakanlık bulguda tenkit edilen hususa katılmakla birlikte, söz konusu bakiyenin yılın son günündeki yoğunluktan ve bazı banka şubelerince hesap özet cetvelini muhasebe birimine ulaştırmamasından kaynaklandığını ifade etmiştir. Ancak hesap üzerinde yapılan incelemede, bakiyenin büyük bir kısmının zaman kaymasından ziyade, muhasebe birimlerince yapılması gereken muhasebe kaydının yapılmamasından kaynaklandığı görülmüştür. Bununla birlikte cevapta denetim yılındaki hatalı uygulamaya ilişkin herhangi bir hukuki gerekçe gösterilmemiştir.

Bu itibarla, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 510 no.lu hesaba ilişkin işlemleri düzenleyen 363'üncü maddesi gereğince, yılsonunda ilgili hesabın bakiyesinin 519-Değer Hareketleri Sonuç Hesabına aktarılacağından hareketle; muhasebe kayıtlarının yapılmaması nedeniyle 2016 Yılı Bilançosunda 102 ve 519 no.lu hesaplar tam ve doğru bilgi sunmamaktadır.

### **BULGU 3: Yedek Ödeneğin Geçmiş Yıl Gerçekleşmeleri Dikkate Alınmadan Belirlenmesi**

Bakanlık bütçesinde yer alan yedek ödenek tertibi başlangıç ödeneğinin, yıllar itibariyle yetersiz kalması nedeniyle, yıl içinde bu ödeneye ekleme yapıldığı ancak izleyen yıllarda başlangıç ödeneğinin düşük belirlenmeye devam edildiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinde sayılan ilkeler gereğince, bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlığın esas alınması gerekmektedir.

Kanun hükmünde sayılan bütçe ilkeleri doğrultusunda, Bakanlık bütçesinde yer alan yedek ödenek tertibi başlangıç ödeneğinin önceki yıllarda yapılan ödenek hareketleri dikkate alınmadan belirlendiği tespit edilmiştir.

**Tablo 9: Yedek Ödenek Durum Tablosu (TL)**

Yılı	Başlangıç Ödeneği (I)	Eklenen Ödenek (II)	Düşülen Ödenek	Ödenek Ekl. Oranı (II/I)
2014	3.593.223.000	35.070.832.215	38.664.055.215	9,76
2015	3.572.633.000	37.600.406.554	41.173.039.554	10,52
2016	4.971.728.000	34.579.468.953	39.551.196.953	6,96

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, yıllar itibariyle Bakanlık bütçesinde yer alan yedek ödenek tertibi ihtiyaca göre düşük bir tutarda belirlenmiş ve yıl içinde idarelerin ihtiyaçları doğrultusunda bu tertibe başlangıç ödeneğine kıyasla yüksek tutarlarda ekleme yapılmıştır. Ancak bir sonraki yıl bütçesi hazırlanırken diğer kamu idarelerinin yıl içinde yedek ödeneye ihtiyaç duyacağı muhtemel olmasına rağmen, yedek ödenek başlangıç ödeneği yine düşük belirlenmiştir. Şöyle ki; 2015 yılında yedek ödeneye, başlangıç ödeneğinin 10,52 katı kadar ödenek eklenmesine rağmen, 2016 yılı Bakanlık bütçesinde bir önceki yıla göre %39'luk bir artışla 3.572.633.000,00 TL tutarında ödenek tahmin edilmiştir. 2016 yılında ise başlangıç ödeneğinin 6,96 katı kadar ödenek kurum içi ve kurum dışı aktarmalar yoluyla eklenmiş ve yedek ödenek tertibinden ihtiyacı olan kurumlara toplam 39.551.196.953,00 TL ödenek aktarılmıştır.

Bu itibarla, Bakanlık bütçesinde yedek ödenek bütçe tahmininin geçmiş yıl ödenek hareketleri dikkate alınmadan yapılması, bütçe gider tahminlerinde açıklık, doğruluk ve saydamlık ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

**Kamu idaresi cevabında özetle;** 5018 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesin birinci fıkrasında yer alan "Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülmeleyen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilir..." hükmüne göre Bakanlık bütçesine yedek ödenek konulduğu, yedek ödeneğin kullanımına dair esasların yılı merkezi yönetim bütçe kanunlarında belirtildiği,

Bu çerçevede 2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun (6/1-a) maddesinde;

"Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerinin "Personel Giderleri" ile "Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri" tertiplerinde yer alan ödenekleri, Maliye Bakanlığı bütçesinin "Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği" ile gerektiğinde "Yedek Ödenek" tertibine; diğer ekonomik kodlara ilişkin tertiplerde yer alan ödenekleri ise 5018 sayılı Kanununun 21'inci maddesinde yer alan sınırlamalara tabi olmaksızın kurum bütçeleri arasında aktarmaya veya Maliye Bakanlığı bütçesinin "Yedek Ödenek" tertibine aktarmaya, ... Maliye Bakanı yetkilidir" hükmünün yer aldığı,

2016 yılında ve geçmiş yıllarda yedek ödenek tertibine yapılan aktarmaların, bütçe kanunları ile Bakanlığa verilmiş olan yetkilere uygun olarak, yıl içinde bütçe politikasının gerekleri ve idarelerin ihtiyaçları dikkate alınarak gerçekleştirildiği,

Bu kapsamda, Raporda bulgu konusu edilen hususa iştirak edilmediği,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında vurgulandığı üzere her ne kadar Bakanlığın yetkisi dâhilinde yedek ödenekten aktarma yapılmış olsa da, bu uygulama bütçe ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Bilindiği üzere merkezi yönetim bütçesinin hazırlanmasından ve kapsamındaki kurumlar arası koordinasyonun sağlanmasından Bakanlık sorumludur. Merkezi yönetim kapsamındaki kurumların bütçe ödenekleri bütçe ilkelerine uygun olarak belirlenmiş

olsa idi, kamu idarelerinin bütçelerinden yedek ödeneye ve yedek ödenekten de ihtiyacı olan kamu idarelerine aktarma yapma ihtiyacı doğmayacaktı. Ayrıca Bakanlık tarafından yılı bütçesi hazırlanırken, yedek ödeneğin belirlenmesi sırasında, önceki yıl ödenek hareketlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bu itibarla, yedek ödeneğin yıllar itibariyle düşük belirlenmesinin bütçenin doğruluk ilkesine aykırılık teşkil ettiğine ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

#### **BULGU 4: 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Hükümlerine Aykırı Olması**

02.11.2011 tarih ve 28103 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 666 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2'nci maddesi ile 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye eklenen geçici 12'nci maddede, kamu kurum ve kuruluşlarında kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsünde çalışıp 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye ekli (II) ve (III) sayılı Cetveller kapsamında yer alan personelin mali haklarına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

375 sayılı KHK'ya eklenen geçici 12'nci maddede;

*“Ekli (II) ve (III) sayılı Cetvellerde yer alanlara, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre fiili çalışmaya bağlı ödemeler hariç olmak üzere kadrolarına bağlı olarak mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler (...) toplamı net tutarının; ek 10 uncu maddeye göre söz konusu kadro unvanları için öngörülen ücret ve tazminat toplamı net tutarından fazla olması halinde, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte anılan kadro unvanlarında bulunanlar hakkında, (...) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin uygulanmasına devam olunur...”* hükmüne yer verilmiş,

Aynı KHK'ya eklenen geçici 21'nci maddede ise; KHK'nın geçici maddelerinin uygulanmasına ilişkin ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye ve uygulamayı yönlendirmeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu ifade edilmiştir.

Bu kapsamda uygulama birliğinin sağlanması ve oluşabilecek tereddütlerin giderilmesini sağlamak üzere Maliye Bakanlığı tarafından 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği çıkarılmıştır.

161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin "C) Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personele İlişkin Açıklamalar" bölümünün 1'inci maddesinde;

*" 14.01.2012 tarihi itibarıyla kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsünde olup 375 sayılı KHK'ya ekli (II) ve (III) sayılı Cetveller kapsamında yer alan personel hakkında, geçici 12'nci maddenin yürürlüğe girdiği 15.01.2012 tarihinden önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre fiili çalışmaya bağlı ödemeler hariç olmak üzere, kadrolarına bağlı olarak ikramiyelerin (teşvik ikramiyesi dahil) bir aya isabet eden tutarı dahil mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler toplamı net tutarının; anılan KHK'nın Ek 10'uncu maddesine göre söz konusu kadro unvanları için öngörülen ücret ve tazminat toplamı net tutarından fazla olması halinde, bu tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçici 10'uncu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle uygulanmasına devam olunacaktır.*

...

*Bu kapsamda yer alan personelden, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 12'nci ve geçici 16'ncı madde hükümleri uyarınca haklarında 15.01.2012 tarihinden önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uygulamasına devam olunacak sözleşmeli personele, mevzuatında ödenmesi öngörülen teşvik dahil ikramiye ödemeleri (Ocak ayı dahil) aynı usul ve esaslar dahilinde yapılmaya devam olunacaktır.*

... " denilmiş,

Aynı Tebliğ'in (B) bölümünde ise, 375 sayılı KHK'nın geçici 12'nci maddesi uyarınca yapılan karşılaştırma sonucunda 375 sayılı KHK'nın Ek 10'uncu maddesi uyarınca ödenecek ücret ve tazminata ilişkin açıklamalara ve konuyla ilgili örneklere yer verilmiştir.

Hazine Müsteşarlığı ve Ekonomi Bakanlığı personeli için mevzuatta bahsi geçen mukayese yapılarak kadro karşılığı sözleşmeli olarak istihdam edilen personelin bir kısmına eski mevzuat hükümlerine göre ödeme yapılması gerektiği değerlendirilmiş ve bu karşılaştırma yapılırken;

637 sayılı Ekonomi Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin mülga 35'nci maddesinin birinci fıkrası ile geçici 3'ncü maddesinin dokuzuncu ve onuncu fıkraları uyarınca,

4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 7/e



maddesi uyarınca,

ödenmekte olan “teşvik ikramiyesi” de ilgili idareler tarafından fiili çalışmaya bağlı bir ödeme gibi değerlendirilip hesaplamalara dahil edilmiştir.

Gerek 637 sayılı KHK’da gerekse 4059 sayılı Kanun’da; üstün gayret ve çalışmaları sonucunda emsallerine göre başarılı çalışma yaptıkları tespit edilenlere Müsteşarın teklifi, ilgili Bakanın onayı ile haziran ve aralık aylarında birer aylık sözleşme ücreti tutarına kadar teşvik ikramiyesi ödenebileceği belirtilmektedir.

Hazine Müsteşarlığı ve Ekonomi Bakanlığı 2013, 2014 ve 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında, teşvik ikramiyesi “üstün gayret gösterme” ve “Bakan onayı” şartlarına bağlanmış olduğu için arazi bir ödeme olarak değerlendirilmiş ve teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak maaş karşılaştırmasına dâhil edilmesi hususu mevzuata uygun bulunmamıştır.

İlgili kamu idareleri tarafından Taslak Denetim Raporlarına verilen cevapta ise; her yıl Ocak ayında yapılan eski ve yeni maaş karşılaştırmalarının, gerek 666 sayılı KHK’nin 2’nci maddesiyle 375 sayılı KHK’ye eklenen geçici 12’nci madde, gerekse 161 Seri No.lu Tebliğ’de verilen örnekler çerçevesinde yapıldığı ve personelin hak kaybına uğramamasını teminen de 161 Seri No.lu Tebliğ’de yer alan örnekleme ve açıklamalar çerçevesinde teşvik ikramiyesinin hesaplamalara dâhil edildiği ifade edilmiştir.

Bu itibarla ilgili Kamu İdareleri Sayıştay Denetim Raporlarında konu edilen, “üstün gayret gösterme” ve “Bakan onayı” şartlarına bağlanan arazi ödeme niteliğindeki “teşvik ikramiyesi” nin mevzuata aykırı olarak kadroya bağlı bir hak kapsamında maaş karşılaştırmasına dâhil edilmesi hususunun, Maliye Bakanlığınca üst hukuk normu durumunda bulunan 375 sayılı KHK hükümleriyle çelişki yaratacak şekilde çıkarılan 161 seri no.lu Tebliğ düzenlemesinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Tebliğlerin, uygulama birliği sağlanması amacıyla kamu idarelerince Kanunların uygulanmasına ilişkin olarak şekil ve usul açısından açıklamalar ihtiva eden düzenlemeler olduğu, bu düzenlemelerin Kanunlara uygunluğunun denetiminin idari yargının görev alanı kapsamında yer aldığı, bu nedenle, 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği’nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Hükümlerine uygunluğu hususunun idari yargının konusunu oluşturduğunun değerlendirildiği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından Tebliğlerin Kanunlara uygunluğunun denetiminin idari yargının görev alanı kapsamında yer aldığı, bu nedenle, 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine uygunluğu hususunun idari yargının konusunu oluşturduğunun değerlendirildiği ifade edilmiş olsa da, tarafımızca bulguda esas vurgulanmak istenen, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 161 Seri No.lu Genel Tebliğ'de yer alan örnekleme ve açıklamaların, üst hukuk normu durumunda bulunan 375 sayılı KHK hükümleriyle uygulayıcılar nezdinde çelişki yaratıyor olması ve söz konusu çelişkiyi gidermeye yetkili makamın da yine Bakanlığın bizatihi kendisinin olduğudur.

Bulguda da ifade edildiği gibi, Hazine Müsteşarlığı ve Ekonomi Bakanlığı 2013, 2014 ve 2015 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında, teşvik ikramiyesi arızı bir ödeme olarak değerlendirilmiş ve teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak maaş karşılaştırmasına dâhil edilmesi hususu mevzuata uygun bulunmamıştır.

375 sayılı KHK'nın geçici 12'nci maddesinde; maaş mukayesesinde, "kadroya bağlı olarak yapılan her türlü ödemeler" in dikkate alınacağı ifade edilmiş olmasına rağmen, Genel Tebliğ'de; esasında arızı bir ödeme niteliğinde olan "teşvik ikramiyesi" nin de mukayeseye dahil edileceği yönünde örneklere yer verilmiştir.

Bu noktadan hareketle, ilgili kamu idarelerince Sayıştay Denetim Raporlarına verilen cevapta ise, eski ve yeni maaş karşılaştırmalarının personelin hak kaybına uğramamasını teminen, 161 Seri No.lu Tebliğ'de yer alan örnekleme ve açıklamalar çerçevesinde yapıldığı ve teşvik ikramiyesinin de bu suretle hesaplama dâhil edildiği ifade edilmiştir.

Özetle;

375 sayılı KHK'ya eklenen geçici 21'inci maddede, KHK'nın geçici maddelerinin uygulanmasına ilişkin ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Maliye Bakanlığı'nın yetkili kılınmış olması,

Maliye Bakanlığı tarafından bu kapsamda çıkarılan 161 Seri No.lu Genel Tebliğ'de yer alan örnekleme ve açıklamaların uygulayıcılar nezdinde tereddüt yaratıyor olması,

Teşvik ikramiyesinin arzi bir ödeme olarak kabul edilip maaş karşılaştırmasına dahil edilmesi hususunun Hazine Müsteşarlığı ve Ekonomi Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporlarında mevzuata aykırı bulunmuş olması,

İlgili idareler tarafından verilen cevapta, uygulamanın Tebliğ'de yer alan örnekleme ve açıklamalar çerçevesinde şekillendiğinin belirtilmiş olması,

hususları göz önünde bulundurulduğunda, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Genel Tebliğ ile üst hukuk normu durumunda bulunan 375 sayılı KHK'yla çelişki yaratacak hükümler ihdas edildiği ve söz konusu tereddüdü giderme görevinin de yine Bakanlığa ait olduğu değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 5: Bütçe Kanunu ile Ödenek Tahsis Edilmeyen Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlıklarının Ödenek Gönderme Belgesiyle Harcama Yetkilisi Olarak Belirlenmesi**

2016 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile Vergi Denetim Kurulu (VDK) Grup Başkanlıklarına ödenek tahsis edilmediği halde, merkezden ödenek gönderme belgesi düzenlenmek suretiyle ödenek gönderildiği ve Grup Başkanlarının harcama yetkilisi olarak belirlendiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun; "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, kamu idare bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimin harcama birimi olduğu; "Harcama yetkisi ve yetkilisi" başlıklı 31'inci maddesinde ise, her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un "Merkez dışı birimlere ödenek gönderme" başlıklı 22'nci maddesinde; kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkililerinin, merkez dışı birimlere ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek göndereceği düzenlenmiştir.

Belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca; harcama birimlerine bütçeyle tahsis edilen ödeneğin harcama yetkilisi tarafından kullanılması, merkez teşkilatı dışındaki birimlere bütçeyle ödenek tahsis edilmişse, söz konusu ödeneğin merkez birimi tarafından ödenek gönderme belgesiyle gönderilmesi gerekmektedir.

2016 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na ekli (A) işaretli cetvelde yer alan

Bakanlığa ait ödenek cetveli incelendiğinde, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin kurumsal sınıflandırmanın 3 ve 4'üncü düzeyinde yer aldığı görülmektedir. VDK, Bakanlık harcama birimlerinden biri olup, kurumsal sınıflandırması aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

I. Düzey (Bakanlık)	II. Düzey (Üst Yönetici)	III. Düzey (Ana Hizmet Birimleri)	IV. Düzey (Danışma ve Denetim Birimleri)
12	00	00	22

VDK, Bakanlık merkez teşkilatında “danışma ve denetim birimi” olarak doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 42 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur. VDK yalnızca merkezde örgütlendiğinden harcama yetkisi Kurul Başkanına ait olup, illerde görevlendirilen Grup Başkanlarına bütçeyle ödenek tahsis edilmediğinden Grup Başkanlıklarının harcama yetkileri bulunmamaktadır.

VDK Grup Başkanlarının harcama yetkilisi olarak belirlenip belirlenemeyeceği hakkında Bütçe ve Mali Kontrol (BÜMKO) Genel Müdürlüğünden görüş istenmiş ve Genel Müdürlük, (1) seri No.lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ'in “2.2- Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilileri” başlıklı bölümünde yer alan, “Çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticileri harcama yetkilisidir” hükmüne istinaden, Grup Başkanlıklarına ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde, Grup Başkanlarının harcama yetkililiği görevini yürütebileceğini mütalaa etmiştir.

Ayrıca VDK, Muhasebat Genel Müdürlüğünden illerdeki Grup Başkanlıkları için KBS ve Say2000i sistemlerinden birim kodu tanımlanmasını istenmiş ve Genel Müdürlük tarafından kurumsal sınıflandırmanın beşinci düzeyinde kod tanımlanmıştır.

Başkanlığın harcamaları incelendiğinde, Grup Başkanlıklarının kendilerine tanımlanan kurumsal koddan harcama birimi gibi harcama yaptıkları ve buldukları illerdeki Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri tarafından (12.00.00.22) kurumsal kodu kullanılarak muhasebe

işlemlerinin gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, merkezde kendisine ödenek tahsis edilen her birim harcama birimi; merkez dışı birimler ise kendilerine bütçeyle ödenek tahsis edilmiş olması halinde, merkez tarafından düzenlenen ödenek gönderme belgesiyle harcama birimi olarak tanımlanabilmektedir.

Dolayısıyla, Grup Başkanlıklarına bütçeyle ödenek tahsis edilmediği halde, BÜMKO Genel Müdürlüğünün VDK'ya harcama yetkililiği konusunda verdiği görüşün ve bu görüş doğrultusunda Başkanlıkların merkez dışı birim gibi değerlendirilerek Grup Başkanlarının harcama yetkilisi olarak belirlenmesi, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve 5018 sayılı Kanun'a aykırılık teşkil etmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye dayanılarak 29 ilde 45 Grup Başkanlığı kurulduğu,

2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununda, VDK'ya ödenek tahsis edilen kurumsal sınıflandırmada (12.00.00.22) Kurul Başkanlığına bağlı Grup Başkanlıklarının ödeneklerinin detaylandırılmadığı,

5018 sayılı Kanun'un 31'inci maddesinin ikinci fıkrasında, harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisinin, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebileceği hükmüne ve beşinci fıkrasında ise genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esasların Bakanlıkça belirleneceği hükmüne yer verildiği,

Bu hükümlere dayanılarak yayımlanan I ve II sayılı Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğlerde, merkez ve merkez dışı birimlerin harcama yetkililerinin belirlenmesine yönelik düzenlemelere yer verildiği; ancak, teşkilat kanunlarına göre merkez birimi olmakla birlikte merkezin bulunduğu il (Ankara) dışında teşkilatlanan merkez birimlerinin harcama yetkililiğine ilişkin açık bir düzenlemeye yer verilmediği,

10.000 personeli bulunan Grup Başkanlıklarının harcamalarının ve diğer mali

işlemlerinin, Ankara'dan yürütülmesinin, 5018 sayılı Kanun'un yönetim sorumluluğu ilkesine ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması prensibine aykırı düşeceği, ayrıca hizmetin bu suretle yürütülmesinin önemli gecikmeler ve benzeri güçlükler yaratacağının açık olduğu,

VDK tarafından Grup Başkanlıklarına ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde, Grup Başkanlarının harcama yetkililiği görevini yürütebileceği yönünde görüş verildiği ve ilerleyen dönemde mevzuat güncellenmesi çalışmalarında bu duruma yönelik daha açık düzenleme yapılması yoluna gidileceği,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından, I ve II sayılı Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğlerde merkez ve merkez dışı birimlerin harcama yetkililerinin belirlenmesine yönelik düzenlemelere yer verildiği, ancak merkez birimi olmakla beraber merkezin bulunduğu il (Ankara) dışında teşkilatlanan merkez birimlerinin harcama yetkililiğine ilişkin açık bir düzenlemeye yer verilmediği belirtilmiştir. Dolayısıyla yine BÜMKO Genel Müdürlüğüne verilen Grup Başkanlarının harcama yetkililiği görevini yürütebileceği yönündeki görüşün yasal bir dayanağının olmadığı düşünülmektedir. Kamu idaresinin VDK Grup Başkanlıklarının harcama yetkililiğinin merkezden yürütülmesinin güçlük yaratacağı düşüncesine iştirak edilmekle birlikte, uygulamanın yasal dayanağa kavuşturulması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 6: Genel Tebliğ İle Doğal Gaz Boru Hattı İrtifak Hakkı Bedellerinin Belirlenmesine İlişkin Kanun ve Yönetmelik Hükümlerine Aykırı Düzenleme Yapılması**

Doğalgaz boru hattı geçirilmesi amacıyla Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi (BOTAŞ) lehine tesis edilen irtifak haklarında, Kanun ve Yönetmeliklerde bedelin belirlenmesine ilişkin istisnai hüküm yer almamasına karşın, 324 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği ile irtifak bedelinin, "taşınmazın değer düşüklüğü karşılığı" şeklinde hesaplanarak bir defaya mahsus alınması usulünün getirildiği görülmüştür.

4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu'nun 12'nci maddesinde, doğal gaz iletim hattı kurulmasıyla ilgili arazi temin yöntemleri düzenlenmiş olup maddenin (b) bendinde mülkiyetin gayri aynı hak tesisi yöntemi esasları;

*“Mülkiyetin gayri ayni haklar ve kiralama; Tüzel kişiler, faaliyetleri ile ilgili olarak kamuya ait araziler üzerinde, bedeli ilgili tüzel kişi tarafından ödenmesi suretiyle mülkiyetin gayri ayni hak tesisini ve bu arazilerin kiralanmasını talep edebilir. Bu istek Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca uygun görüldüğünde, Kurum ilgili kanunlar uyarınca ihtiyaca göre intifa, irtifak, üst hakkı veya uzun süreli kiralama yoluna gider...”* şeklinde düzenlenmiştir.

Anılan hüküm uyarınca, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından uygun görülmesi halinde, kamuya ait taşınmazlar üzerinde boru hattı geçirilmesi amacıyla bedeli mukabilinde işletmelere ayni hak tesis edilebilmektedir.

Ancak mezkûr maddede bedelin belirlenmesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, genel hükümler, yani, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik çerçevesinde işlem tesis edilmelidir. Bu itibarla, taşınmaz üzerinde kurulacak hak bedelinin, 2886 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesi ile anılan Yönetmelik’in 12’nci maddesi uyarınca, “rayiç değer” üzerinden tespit edilmesi ve bu bedelin hak süresi boyunca yıllar itibariyle güncellenerek tahsil edilmesi gerekmektedir.

Kanun ve Yönetmelik hükümlerinde BOTAŞ’a özgü istisnai bir düzenleme yer almadığı halde, 26.04.2009 tarihli 324 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği ile adı geçen şirket lehine tesis edilen boru hattı irtifaklarında alınacak bedelin hesaplanmasına ilişkin yeni bir yöntem getirilmiştir.

Şöyle ki anılan Genel Tebliğ’in üçüncü bölümü 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında;

*“4646 sayılı Kanununun 12 inci maddesinin (a) ve (b) bentleri hükümleri uyarınca, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca düzenlenmiş üretim lisansına ve bu Kurumun uygun görüşüne istinaden Hazine taşınmazları üzerinde doğal gazın iletimi, dağıtımı, depolanması, pazarlanması amacıyla irtifak hakkı tesis edilmesi veya kullanma izni verilmesinin talep edilmesi halinde;*

*a) Yönetmeliğin 12 nci maddesine göre takdir edilecek bedel üzerinden boru hatları için kullanma izni verilecek veya irtifak hakkı tesis edilecektir.*

*b) Ancak, BOTAŞ lehine doğalgaz boru hattı geçirilmek amacıyla tesis edilecek irtifak hakkı ve kullanma izinlerinin süresi Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca düzenlenmiş lisans süresinin sona ereceği tarih olarak belirlenecek ve irtifak hakkı veya kullanma izni bedeli, boru*

*hattının geçmesi nedeniyle taşınmazın değerinde meydana gelen azalma dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edilecektir”*

denilmektedir.

Bahse konu olan maddenin (a) bendinde, genel uygulamanın, Yönetmelik’in 12’nci maddesine göre, “takdir edilecek bedel üzerinden” irtifak hakkı tesis edilmesi yöntemi olduğu belirtilmiş; ancak, (b) bendi ile BOTAŞ’a özgü istisnai bir düzenleme getirilerek, bu şirket adına tesis edilecek haklarda, bedelin “taşınmazın değerinde meydana gelen azalma” dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Kanun ve Yönetmelik hükümlerinde bedele ilişkin istisnai bir düzenleme yer almadığı halde bunlara dayanılarak çıkarılan Genel Tebliğ ile normlar hiyerarşisine aykırı olarak, bedel hesaplaması için “taşınmazın değerinde meydana gelen azalma miktarı” şeklinde yeni bir usul belirleme yoluna gidildiği anlaşılmaktadır.

Nitekim doğal gaz boru hattı kurulmasına ilişkin taşınmaz dosyalarının incelenmesinde de; BOTAŞ lehine kurulan irtifak haklarına ilişkin Bakanlık tarafından gerçekleştirilen bedel tespit işlemlerinde hesaplama yöntemi olarak genel hükümlerde yer almayan “değer düşüklüğü karşılığı bedel” in esas alındığı tespit edilmiştir.

Ayrıca, Genel Tebliğ ile getirilen “değer düşüklüğü karşılığı bedel” belirleme yöntemi konuya ilişkin düzenlemelerde yer almadığından, bu bedelin nasıl tespit edileceğine ilişkin esaslar da belli değildir. Anılan yöntem esas alınarak belirlenen irtifak hakkı bedellerinde bazen taşınmazların satış bedelinin, bazen de bir yıllık kullanım bedelinin kıstas alınması gibi farklı uygulamalara gidildiği görülmüş olup bu durum da aynı tür idari işlemlerde farklı usullerin uygulanması anlamına gelmektedir.

Sonuç olarak, doğal gaz boru hattı irtifak haklarının bedel tespit yöntemleriyle ilgili uygulama birliğini sağlayacak bir yasal düzenleme yapılması ve mevcut irtifak haklarının da bu doğrultuda yeniden düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** irtifak hakkı tesis edilmesine ilişkin işlemlerin, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında



Yönetmelik ve bu Yönetmeliğe dayanılarak çıkarılan Milli Emlak Genel Tebliği uyarınca tesis edildiği,

Anılan mevzuat hükümleri birlikte ele alındığında; mecra irtifak hakkının taşınmazın tamamı ya da bir kısmı üzerinde tesis edilmeyip sadece altından ya da üstünden gaz ve benzerlerine ait boruların geçirilmesi şeklinde olduğundan; taşınmazın boru hattı geçmeden önceki değeri ile sonraki değeri arasında oluşan kıymet düşüklüğünün, bedelin tespitinde temel kriter olduğu ve belirlenen bedelin bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edilmesi gerektiği,

Konuyla ilgili olarak Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2004/5-749 Esas No.lu 2005/44 Karar No.lu kararında, irtifak bedelinin taşınmazın tamamından trafo binası ve pilon yerinin yüzölçümü indirildikten sonra, kalan bölümün irtifak hakkı tesisinden önceki değeri ile sonraki değeri arasındaki fark belirlenmek suretiyle hesaplanması gerektiğine yer verildiği,

Mecra irtifak hakkı bedeli takdir edilirken Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in 12'nci maddesine göre taşınmazın rayiç bedelinin belirlendiği, daha sonra söz konusu mecra nedeniyle taşınmazın değerinde meydana gelecek düşüş dikkate alınarak irtifak hakkı bedelinin takdir edildiği, bu nedenle bulguda belirtildiği üzere bedel tespitinde farklı uygulamaların söz konusu olmadığı,

Anlatılan nedenlerle; BOTAŞ lehine tesis edilecek olan irtifak hakkı tesisi işlemlerini düzenleyen 324 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliğinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkındaki Yönetmeliğe normlar hiyerarşisinde aykırılık teşkil etmediği,

Ayrıca; 6085 sayılı Kanun'un denetimin genel esaslarını düzenleyen 35'inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde Sayıştay tarafından ancak idarelerce yapılan iş ve işlemlerin mer'i mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olup olmadığının denetlenebileceği, bir genel tebliğin yönetmeliğe veya kanuna aykırı olduğu şeklinde norm denetimi yapılamayacağı,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından mecra irtifak hakkının çeşitli yasal düzenlemelere istinaden tesis edildiği, taşınmazın tamamının kullanılmamasından bahisle bir kereye mahsus değer düşüklüğü kadar bedel tespit edilmesinin üst normlara aykırılık teşkil etmediği ve bu konuda uygulama farklılıklarının olmadığı ifade edilmiştir.

Oysa bulguda, münferit olaylardan ziyade üst normlarda BOTAŞ lehine herhangi bir istisna hüküm bulunmamasına rağmen Bakanlık tarafından hazırlanan Genel Tebliğ ile bu kapsamda düzenleme yapılması eleştirisi konusu edilmiştir. Ancak verilen cevapta anılan Tebliğe dayanak teşkil ettiği ifade edilen 4721 sayılı Kanun ile 2942 sayılı Kanun hükümleri, faaliyet ve taşınmaz ilişkisinin değerlendirilmesini gerektiren ve ancak olay bazında uygulanabilecek niteliktedir. Zira Medeni Kanun komşuluk ilişkisinden doğan katlanma yükümlülüğünü, Kamulaştırma Kanunu ise kamu hizmetinin ifasında ihtiyaç duyulan taşınmazlara ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bahse konu olan düzenlemelere uygun olarak bu değerlendirmenin yapılması durumunda münferit olaylarda anılan hükümler Hazine taşınmazları için de uygulanabilir; ancak mezkur kanunlarda öngörülen koşullar oluşmadığı halde bu hükümlerin genel kurala dönüştürülerek karma bir yöntem geliştirilmek suretiyle işlem tesis edilmesi imkan dâhilinde değildir. Ayrıca yapılan dosya incelemelerinde taşınmazların, bu kapsamda değerlendirilmediği aksine işlemlerin kamulaştırma kararı gibi anılan kanunların öngördüğü belgeler üzerinden değil de 2886 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yapılan ihaleye göre tesis edildiği de görülmüştür.

Dayanak gösterilen bir diğer yasal düzenleme olan 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu'nda ise kamuya ait taşınmazlar üzerinde doğalgaz boru hattı geçirilmesi amacıyla bedeli mukabili irtifak hakkı tesis edilebileceğine ilişkin düzenleme yapılmış olup bedel tespitine ilişkin istisnai bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Dolayısıyla bu kapsamda tesis edilen irtifak haklarında bedelin, 2886 sayılı Kanun ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca belirlenmesi gerekmektedir. İdare tarafından verilen cevapta her ne kadar taşınmazın tamamının kullanılmamasından bahisle bedelin bu şekilde belirlenebileceği belirtilmişse de irtifak hakkının bir türü olan ve tanımı gereği taşınmazın altının kullanıldığı mecra hakkının, salt bu gerekçeyle genel hükümlerin dışına çıkarılması imkân dâhilinde değildir. Nitekim anılan Tebliğin üçüncü bölümü 4'üncü maddesinde yer alan, BOTAŞ lehine tesis edilenler hariç olmak üzere 4646 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen mecra haklarından genel hükümlere göre bedel alınacağı şeklindeki düzenleme de İdare tarafından ortaya konulan iddiayı geçersiz kılacak niteliktedir. Zira Bakanlıkça ifade edildiği üzere işin niteliği nedeniyle bir kereye mahsus ve kıymet düşüklüğü kadar bedel alınması gerekseydi söz konusu maddenin tüm mecra haklarını kapsaması gerekirdi. Ayrıca önceki yıl incelemelerinde Hazine taşınmazları altından geçirilen petrol boru hatlarıyla ilgili tesis edilen mecra haklarında, Bakanlık tarafından yıllık

bedel belirlendiği ve ek olarak mevzuatta öngörülen hasılat payının da alındığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında her ne kadar kıymet düşüklüğünün belirlenmesine ilişkin uygulamada farklılık olmadığı ifade edilmişse de bulguda da belirtildiği üzere incelemelerde, bu tutarın hesabında bazen satış bazen de irtifak hakkı bedellerinin esas alınması nedeniyle farklılıklar olduğu görülmüştür. Ayrıca cevapta yer verilen Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararı, kamulaştırmaz el atmaya ilişkin olduğundan Hazine taşınmazı üzerinde tesis edilen mecra haklarında bedel belirlenmesine emsal gösterilmesi uygun değildir.

Bilindiği üzere norm denetiminin kapsamı; kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin Anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunun denetlenmesidir. Bu nedenle İdare cevabında ifade edildiği şekilde Sayıştay tarafından bu kapsamda norm denetimi yapılması zaten mümkün değildir. Bakanlıkça de belirtildiği üzere Sayıştay, idarelerce yapılan iş ve işlemlerin mer'î mevzuata uygunluğunu denetlemektedir. Bu minvalde yapılan denetimler sırasında; 324 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği hükümlerine istinaden BOTAŞ lehine tesis edilen irtifak haklarında bedelin genel hükümlere aykırı olarak belirlendiği görülmüştür. Sistematik olarak yapılan bu hatanın uygulamaya yön veren Tebliğ hükmünden kaynaklandığının anlaşılması üzerine de aykırılık bulgu konusu edilmiştir. Bu nedenle gerek incelemenin gerekse uygulamaya yönelik eleştirinin norm denetimi kapsamına girmediği açıktır.

Özetle; bahse konu olan mevzuat hükümlerinde doğal gaz boru hatlarına yönelik kurulacak irtifak haklarında BOTAŞ'a özgü istisna yer almadığından 324 sayılı Tebliğ ile yapılan düzenlemenin ve uygulamanın üst normlara aykırılık taşıdığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

#### **BULGU 7: Harca Esas Değer Üzerinden Satılması Gereken Arsa Niteliğindeki Taşınmazların Bedelsiz Olarak Devredilmesi**

Hazinenin mülkiyetinde bulunan ve arsa niteliği kazanmış taşınmazların, 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca harca esas değer üzerinden satılması gerekirken, arsa üretim alanı kapsamında değerlendirilerek Toplu Konut İdaresi Başkanlığına (TOKİ) bedelsiz devredildiği görülmüştür.

Hazinenin mülkiyetinde bulunan arazi ve arsalar; 1164 sayılı Arsa Üretimi ve

Değerlendirilmesi Hakkında Kanun ile 4706 sayılı Kanun olmak üzere iki farklı mevzuat hükmüne istinaden TOKİ'nin kullanımına bırakılmaktadır.

1164 sayılı Kanun'un ek 4'üncü maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

*“28.12.1960 tarihli ve 189 sayılı Kanun kapsamında bulunanlar ile her hangi bir kamu hizmetine tahsis edilmiş arazi ve arsalar hariç olmak üzere Toplu Konut İdaresi Başkanlığının talebi, Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanlarının müşterek teklifi ve Başbakanın onayı ile belirlenen arsa üretim alanlarında bulunan Hazineye ait taşınmazlar ve Hazine adına tescil edilecek taşınmazların mülkiyeti Toplu Konut İdaresi Başkanlığına bedelsiz olarak devredilir. Kamu hizmetlerine ayrılan yerler ile Maliye Bakanlığınca değişik ihtiyaçlarla talep edilen taşınmazlar bedelsiz olarak Hazineye iade edilir.”*

Her ne kadar madde metninde arsa üretim alanı kapsamında değerlendirilecek Hazine taşınmazının cinsi açıkça belirtilmemişse de, 11.09.2004 tarih ve 25580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Altyapılı Arsa Üretimi ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmelik hükümlerinden anlaşılacağı üzere sadece arazilerin, arsa üretim alanı kapsamında bedelsiz devredilebilmesi imkan dâhilindedir.

Anılan Yönetmelik'in taşınmaz seçimini düzenleyen 6'ncı maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

*“Öncelikli arsa üretimi yapılacak yerleşme yerleri ve bu alanlarda yapılacak üretimin takvimi İdare tarafından tespit edilir. İdarece belirlenen öncelikli yerleşmelerde arsa üretilecek arazilerin tespiti, bu arazilerin Ön Yapılabilirlik Raporlarının hazırlanması ve Altyapılı Arsa olarak geliştirilmesi ile ilgili hizmetler İdare tarafından yapılır veya yaptırılır.*

*İdare tarafından belirlenmiş Öncelikli Yerleşmeler Listesine göre, İdarenin elinde bulunan arsa ve arazi envanteri taranarak ve gerektiğinde yerinde ve ilgili kaynaklarda araştırma yapılarak, yerleşme yerleri içinde ve yakın çevresinde yer alan, öncelikle tescil harici araziler ile Hazine ve kamu kurum ve kuruluşları mülkiyetinde bulunan yerler olmak üzere, Altyapılı Arsa üretimine uygun araziler tesbit edilir.”*

Aynı Yönetmelik'in arsa ve arazi teminine ilişkin 7'nci maddesinde yer alan;

*“İdare;*

a) *Öncelikle Hazineden; tescilli araziler ile tescil dışı alanların kadastrosu yapılarak Hazine adına tescilinden sonra devir, satın alma veya trampa,*

b) *Diğer kamukurum ve kuruluşlarından devir, satın almaveyatrapma,*

c) *Özelkişi ve kuruluşlardan satın alma, anlaşma, trampa,*

*yoluyla bedelli, bedelsiz, peşin veya vadeli olarak arazi ve arsa edinebilir. Ayrıca, Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü aracılığı ile kamulaştırma yapılmak suretiyle de arazi ve arsa temin edilebilir” hükmünden de, TOKİ'nin “arsa üretim alanı” kapsamında kullanacağı Hazine taşınmazlarının arazi niteliğinde olması gerektiği ve arsa üretim sürecinin, arazilerin TOKİ tarafından tesis edilecek bir takım işlemler sonucunda arsaya dönüştürülmesi şeklinde kurgulandığı görülmektedir.*

Yönetmelik'te, ayrıca, TOKİ'ye diğer kurumlardan veya özel kişilerden arazi veya arsa edinim yetkisi de verilmiş olmakla birlikte, bu durumda işlemin bedelsiz devir değil satın alma, trampa, devir veya anlaşma şeklinde olması gerektiği açıktır.

Her ne kadar mevzuatta “arsa üretim alanına” ilişkin açık bir tanım yapılmamış olsa da, arazi ve arsa tanımlarından yola çıkmak suretiyle de bu kavramın, arazinin bir takım idari işlemler sonucunda yapılaşmaya elverişli hale getirilmesi süreçlerini ifade ettiğini söylemek mümkündür.

Taşınmazın arazi veya arsa olarak tanımlanmasında temel kriter yapılaşma koşullarının belirlenip belirlenmemesidir. Yapılaşma koşulları belirlenmemiş toprak parçası arazi olarak tanımlanmaktadır. Bir arazinin parsellenerek sınırlarının belirlenmesi ve üzerinde inşası mümkün olan yapıların hukuki olarak tanımlanması durumunda ise, taşınmaz arsa vasfı kazanmaktadır.

Dolayısıyla, arsa herhangi bir toprak parçası olmayıp, kent içinde imar planı kapsamında düzenleme görmüş, araziye göre daha nitelikli ve ekonomik değeri daha yüksek bir taşınmazı ifade etmektedir. Nitekim, literatürde de arsa üretimi, yeni bir meta üretimi olmayıp üretilmesi mümkün olmayan toprağın kullanım türünün değişmesi anlamına geldiğinden bahisle, tarımsal toprağın (arazinin) kentsel toprağa yani arsaya dönüştürülmesi olarak tanımlanmaktadır.

Özetle; 1164 sayılı Kanun'un ek 4'üncü maddesinde taşınmazın niteliği açıkça belirtilmemişse de, bu madde kapsamında TOKİ'ye bedelsiz devredilebilecek taşınmazların

arsa değil, arazi niteliğinde olması gerektiği düşünülmektedir. Zira, mezkûr Kanun'un gerekçesinde de, Hazine taşınmazlarının bu kapsamda bedelsiz devri suretiyle atıl durumundaki kamu arazilerinin değerlendirilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

Hazine mülkiyetindeki taşınmazların TOKİ'nin kullanımına bırakılmasını öngören ikinci bir yasal dayanak ise, 4706 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesinde yer alan;

*“Hazineye ait taşınmazlar; ... toplu konut üretmek amacıyla Toplu Konut İdaresi Başkanlığına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinde yer alan harca esas değer üzerinden doğrudan satılabilir. Bu yerlerin amacı dışında kullanılmayacağına dair tapu kütüğüne şerh konulur”* şeklindeki hükümdür.

Bu düzenleme uyarınca, Hazine taşınmazlarının, toplu konut yapılmak üzere TOKİ'ye harca esas değer üzerinden satılması imkân dâhilindedir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler, birbirinin alternatifi olmayıp, farklı durumların vuku bulması veya şartların oluşması durumunda Hazine taşınmazlarının hangi usullerle TOKİ'nin kullanımına bırakılacağına çerçevesini çizmektedir. Her iki mevzuat birlikte değerlendirildiğinde Hazinesinin mülkiyetinde bulunan;

- Arazilerin, 1164 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesi hükmü uyarınca, TOKİ'ye bedelsiz devredilmesi,
- Arsa/arazilerin ise, toplu konut yapılmak üzere 4706 sayılı Kanun 4 üncü maddesi hükmü uyarınca, harca esas değer üzerinden bedeli mukabilinde TOKİ'ye doğrudan satılabilmesi mümkündür.

Ancak, işleme konu olan taşınmazlardan örneklem alınarak seçilen dosyalar üzerinde yapılan incelemelerde, imar planında konut alanı olarak ayrılan ve arsa niteliği kazanmış taşınmazların konut üretmek üzere TOKİ'ye bedelsiz devredildiği tespit edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, bahse konu olan koşulların varlığı 4706 sayılı Kanun hükmünün uygulanmasını, yani harca esas değer üzerinden satılmasını gerektirdiğinden, bu taşınmazların bedelsiz devrinin mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** 1164 sayılı Kanun'un Ek-4'üncü maddesinde Hazineye ait taşınmazların Toplu Konut İdaresine bedelsiz devredilebileceği ve Hazine Taşınmazlarının

İdaresi Hakkında Yönetmelik'in 4'üncü maddesi (ğ) bendinde Hazine taşınmazının, Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler olarak tanımlandığı, her iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde arsa üretim alanı hususunda arsa veya arazi şeklinde bir ayrıma gidilmediği gibi imar durumuna ilişkin de bir koşulun olmadığı,

Raporda yer verilen Arsa Üretim ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmeliğin Hazine taşınmazlarının TOKİ'ye devrine ilişkin hükümleri içermediği, arsa üretimine ilişkin esas ve usulleri düzenlediği ve yasada yer almayan bir hususun yönetmelikle düzenlenmesinin mümkün olmadığı,

Belirtilen nedenlerle Hazineye ait arazi ve arsaların 1164 sayılı Kanun'un Ek-4'üncü maddesine göre TOKİ' ye bedelsiz devrinin mevzuata aykırı olmadığı,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idare tarafından verilen cevapta arsa üretim alanına ilişkin mevzuatta bir kısıtlamaya gidilmediği gibi imar durumuna ilişkin herhangi bir şart öngörülmediği ve Arsa Üretimi ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmelik'in arsa üretimine ilişkin esas ve usulleri düzenlediği, Hazine taşınmazlarının TOKİ' ye bedelsiz devrine ilişkin hüküm içermediği ifade edilmişse de bulguda ayrıntılı olarak yer verildiği üzere Hazine taşınmazlarının; arsa üretim alanı kapsamında 1164 sayılı Kanun'a istinaden bedelsiz olarak veya 4706 sayılı Kanun hükümleri uyarınca toplu konut yapılmak üzere bedeli mukabili TOKİ'ye devredilmesi imkan dahilindedir. Anılan mevzuat hükümleri, birbirinin alternatifi olmayıp farklı durumların vuku bulması halinde devrin hangi şartlarda gerçekleştirileceğini düzenlemektedir.

Bulguda eleştiri konusu edilen husus, imarda konut alanı olarak ayrılmış ve arsa niteliği kazanmış Hazine taşınmazlarının toplu konut üretmek üzere TOKİ'ye devir işlemlerinin 4706 sayılı Kanun'da öngörüldüğü üzere bedeli mukabilinde yapılmamasıdır. Zira anılan Kanun'un 4'üncü maddesinde toplu konut üretmek üzere TOKİ'ye devredilecek Hazine taşınmazlarının harca esas değer üzerinden satılmasına ilişkin düzenleme yapılmaktadır.

İdare tarafından verilen cevapta ayrıca Arsa Üretimi ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmelik'in, Hazine taşınmazının TOKİ'ye bedelsiz devrine ilişkin hükümleri düzenlemediği sadece arsa üretimine ilişkin esas ve usulleri içerdiği belirtilmiştir. Bulguda da ifade edildiği üzere 1164 sayılı Kanun'un Ek-4'üncü maddesi hükmü uyarınca,

TOKİ'ye bedelsiz devri mümkün olan taşınmazlar sadece "arsa üretim alanı" kapsamında kalan Hazine taşınmazlarıdır. Arsa üretim alanı ise anılan Kanuna istinaden yürürlüğe konulan Yönetmelik hükümleri uyarınca belirlenmektedir. Bu itibarla arsa üretim alanını belirleyen Yönetmelik bu kapsamda devredilebilecek Hazine taşınmazlarının da niteliğini ortaya koymaktadır. Yönetmelik'in 6 ve 7'nci maddelerinde arsa üretimi alanı kapsamında değerlendirilebilecek Hazine taşınmazlarının arazilerden ibaret olduğu açıkça belirtildiğinden konut alanı olarak ayrılmış arsaların bu amaçla TOKİ'ye bedelsiz devrinin uygun olmadığı düşünülmektedir

Bu itibarla, imar planında konut olarak ayrılarak arsa vasfı kazanmış Hazine taşınmazlarının arsa üretim alanı kapsamında kalamayacağı bu koşullara haiz bir taşınmazın 4706 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde bedeli mukabilinde devredilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

#### **BULGU 8: Tahsis Amacına Aykırı Kullanılan Taşınmazlara İlişkin Mevzuatta Öngörülen Yaptırımların Uygulanmaması**

Tahsisli taşınmazların kamu hizmetini aşan kullanımlara konu edildiği, üzerinde bulunan gelir getirici ünitelerin milli emlak birimleri yerine, adına tahsis yapılan kamu idareleri veya kiracılar tarafından kiraya verilerek gelir elde edildiği ve aykırı kullanımlara rağmen tahsis işlemlerinin halen devam ettiği uygulamalar görülmüştür.

Tahsise ilişkin temel yasal dayanak olan 5018 sayılı Kamu Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 47'nci maddesinde;

*"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.*

*Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye, kamu ihtiyaçları için gerekli olmayanların tahsisini kaldırmaya Maliye Bakanlığı; diğer taşınmazları tahsis etmeye ve tahsisini kaldırmaya ise maliki kamu idaresi yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usüller Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. Kanunlardaki özel hükümler saklıdır."*



şeklindeki hükme yer verilmek suretiyle Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye ve tahsisi kaldırmaya Bakanlık yetkili kılınmıştır.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in 70'inci maddesinde, diğer kamu idarelerine tahsis edilen Hazine taşınmazları üzerinde bulunan ve ticari amaçlı kullanılması mümkün olan yerlerin ihale ve kiralama işlemlerinin milli emlak birimleri tarafından tesis edileceği ve bu işlemlerden doğacak gelirin genel bütçe adına tahsil edileceği, diğer taraftan tahsisli yerlerin Bakanlığın bilgisi dışında kullanılması veya kullandırılması durumunda ise ecrimisil alınması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde ise, taşınmazın tahsis amacı dışında kullanılması veya maliki kamu idaresinin izni olmaksızın üçüncü kişilere kullandırılması ile işgal ve tecavüzlere karşı gerekli önlemlerin alınmaması ve bildirimde bulunulmaması durumunda tahsisin ilgili milli emlak birimince resen kaldırılmasına imkân tanınmıştır.

Kanun ve Yönetmelik hükümlerinden anlaşıldığı üzere, tahsis işleminin konusu olan taşınmaz mal, ilgili idarenin kullanımına sadece kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerinin ifası amacıyla bırakılmaktadır. Bu nedenle, taşınmazın ilgili idarece amacına aykırı kullanılması veya kiralanması durumunda tahsisin kaldırılması, elde edilen gelirin genel bütçeye aktarılması ve işgalli kullanım söz konusu ise ecrimisil alınması gerekmektedir.

Ancak, tahsis işlemine konu olan taşınmazların dosyaları üzerinde ve milli emlak teknik ekipleri eşliğinde yapılan yerinde incelemelerde;

- Eğitim ve öğretim hizmetlerinde kullanılmak üzere tahsis edilen taşınmazların açık alanlarının otopark olarak işletildiği,
- Spor alanı olarak kullanılmak üzere belediyeye tahsis edilen taşınmazın, yüzme havuzu ve fitness salonu olarak piyasa rayıcındaki ücretler mukabilinde sadece üyelerine kullandırılmak suretiyle işletildiği,
- Belediye hizmet alanı olarak tahsis edilen taşınmazın nikah salonu, konferans salonu, sahne ve kreş olarak işletildiği,
- Kültürel ve sosyal amaçlı kullanılmak üzere belediyeye tahsis edilen taşınmazın bir kısmının komşu işletme tarafından otopark olarak kullanıldığı, kalan kısmının ise

belediye tarafından Bakanlığın izni dışında kiraya verildiği,

- Spor amaçlı kullanılmak üzere tahsis edilen taşınmazların üzerinde bulunan ünitelerin, 2876 sayılı Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun mülga 104'üncü maddesine dayanılarak tesis edilmiş olan ve maddenin mülga olmasıyla birlikte Defterdarlıkça yürütülerek gelirinin Hazineye aktarılması gereken protokoller çerçevesinde kamu idaresi olmayan kişilerce işletildiği veya kiraya verildiği,

görülmüştür. Buna karşın milli emlak birimlerince tespit çalışmalarının düzenli yapılamaması nedeniyle, kamu hizmeti ifasını aşır ticari kullanımlara konu edilen taşınmazlar üzerindeki tahsisin kaldırılmadığı ve bunlardan elde edilen gelirin genel bütçeye aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, mevzuata aykırı kullanımların önlenmesini teminen rutin tespit çalışmalarının icra edilmesi; mevzuata aykırı olduğu tespit edilen kiralama işlemlerine ilişkin sözleşmelerin feshedilerek milli emlak birimleri tarafından kiralanması için yeniden ihale edilmesi; uygun görülenlerin sözleşme devirlerinin yapılması; sözleşmesiz kullanımlar için ecrimisil tahakkuk ettirilmesi, tahsis amacına aykırı kullanımların devamı halinde ise tahsis işleminin kaldırılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** 81 İl Valiliğine (Defterdarlık) yazılan yazılarda amaca aykırı kullanımların tespitine yönelik çalışmaların her yıl iki dönem halinde yapılmasının istendiği ve MEOP'ta bulunan mevcut tespit modülünün revize edilmesi için çalışmaların sürdürüldüğü,

5018 sayılı Kanun'a ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerine gönderilen 24.11.2016 tarihli yazıda Hazine taşınmazlarından tahsis amacı dışında gelir getirici faaliyetlerde kullanılanların sözleşmelerinin en geç üç ay içerisinde feshedilerek, gereğinin yapılmasını teminen Bakanlığa bu hususta bilgi verilmesinin talep edildiği,

Sağlık, Adalet ve Kültür ve Turizm Bakanlıklarına tahsisli taşınmazlarda yer alan ticari ünitelere ilişkin olarak imzalanan protokoller çerçevesinde kiralama işlemlerinin bu Bakanlıklarca yapıldığı,

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda bulunan salon, açık alan, otopark vb. alanların kiralanmasının tahsisli idarenin uygun görüşüne istinaden Maliye Bakanlığınca yapıldığı,

2302 sayılı Kanununun 4'üncü maddesi ile 2876 sayılı Kanun'un 103'üncü maddelerinin

yürürlükte olduğu ve Atatürk Kültür Merkezi (AKM) alanına ilişkin Milli Komite ve Alt Komite tarafından alınan kararların, bugüne kadar yapılan tahsisler ile düzenlenen sözleşme ve protokollerin geçerli olduğu,

Sonuç olarak; muhtelif mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ilgili idarelere verilen yetki ve haklar da dikkate alınarak tahsis amacına aykırı kullanıldığı belirlenen taşınmazların denetim ve idare altına alınmasına ilişkin çalışmaların ikame edildiği,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından bulguda önerildiği şekilde rutin tespit çalışmalarının artırılması ve amacına aykırı kullanımlara ilişkin işlem tesis edilmesi yönünde çalışmalara başlandığı belirtilmek suretiyle bulgumuza esas teşkil eden tespitler kabul edilmiştir.

Tespite dayanak olan hatalı uygulama örneklerinin açıklanmasına yönelik cevaplara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerimiz ise şu şekildedir:

Maliye Bakanlığı ile ilgili bakanlıklar arasında tahsisli taşınmazların ticari ünitelerinin kiralanmasıyla ilgili olarak yapılan protokollerden bahsedilmişse de, bulguda yer verilen uygulama bu protokollerin kapsamına girmeyen ve kamu hizmeti amacını aşan ticari kullanımlara ilişkin olduğundan İdarenin cevabı tespitleri açıklar nitelikte değildir.

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda bulunan salon, açık alan, otopark vb. alanların kiralanmasının tahsisli idarenin uygun görüşüne istinaden Maliye Bakanlığınca yapıldığı ifade edilmişse de yapılan incelemelerde okul olarak tahsis edilen taşınmazların İdarenin izni dışında otopark olarak kullanıldığı görülmüştür.

AKM alanına ilişkin verilen cevapta; 2302 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 2876 sayılı Kanun'un 103'üncü maddelerinin yürürlükte olduğu ve daha önce Milli Komite tarafından alınan kararların, bugüne kadar yapılan tahsisler ile düzenlenen sözleşme ve protokollerin geçerli olduğu belirtilmiştir. Ancak her iki yasal düzenleme de bulguda eleştiri konusu edilen hususu açıklar nitelikte değildir. Nitekim gerek Komitenin oluşumunu düzenleyen 2876 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesi gerekse de görev tanımını düzenleyen 2302 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinde yer verilen;

*"Bu Kanunda öngörülen amaca ulaşmak için hedefleri tespit etmek ve Kutlama*

*Koordinasyon Kurulunun hazırlayacağı plan ve program tasarılarını onaylamak ve çalışmaların genel gözetimini yapmak üzere, Devlet Başkanı nezdinde bir Milli Komite kurulur. Devlet Başkanı toplantıya katılmadığı takdirde, Başbakan Milli Komite Başkanlığı görevini yürütür.”*

şeklindeki hükümde Komiteye, Hazine taşınmazlarına ilişkin herhangi bir yetki tanımamaktadır. Bu nedenle Milli Komiteye Hazine taşınmazı üzerinde işlem tesis etme yetkisi veren 2876 sayılı Kanun’un 104’üncü maddesinin mülga olmasının akabinde bahse konu olan taşınmazların Maliye Bakanlığının tasarruf yetkisine geçtiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir. Maliye Bakanlığının 24.12.2013 tarih ve 47400 sayılı yazısında da değerlendirmemizi destekleyecek şekilde anılan Kanuna dayanılarak üçüncü kişilerce yapılan kira sözleşmelerinin Defterdarlıkça devam ettirilmesi ve kira bedellerinin Hazine hesabına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca bulguya konu edilen tahsis işlemlerinin mezkûr maddenin mülga olmasından sonra tesis edilmesi de söz konusu taşınmazlar üzerindeki tasarruf yetkisinin Bakanlıkta olduğunu kanıtlar niteliktedir.

#### **BULGU 9: Hazine Taşınmazlarının Diğer Kamu İdarelerince İzinsiz Kullanılması**

Tasarruf yetkisi Kanunla Maliye Bakanlığına tanınmış olan Hazineye ait taşınmazlar üzerinde diğer kamu idarelerince mevzuata aykırı olarak gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu ve bu taşınmazlar üzerindeki ticari ünitelerin sözleşme konusu yapılarak veya sözleşme yapılmaksızın üçüncü kişilerin kullanımına bırakıldığı görülmüştür.

Hazine taşınmazlarının edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, korunması, işgalli taşınmazların tahliyesi ve idaresine ilişkin diğer yetkiler, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilatı ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 13’üncü maddesi ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 44 ve devamı maddeleri uyarınca, Maliye Bakanlığına aittir.

Anılan Kanun’a göre çıkarılan yönetmeliklerle bu yetkinin çerçevesi belirlenmiş ve Bakanlığa bu taşınmazları tahsis, irtifak, kira gibi usullerle ilgili kamu idarelerinin veya üçüncü kişilerin kullanımına sunma yetkisi tanınmıştır.

Özetle; Hazine taşınmazlarının yönetim yetkisi Devlet tüzel kişiliğini temsilen Maliye Bakanlığına ait olup, bu taşınmazlar üzerinde aynı veya kişisel hakkın kurulması, ancak hukuki süreçler neticesinde, Bakanlıkça verilecek izin ve/veya onaylar doğrultusunda mümkün olabilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi hükmü uyarınca, taşınmazların verimlilik ve tutumluluk ilkesi çerçevesinde mevzuata uygun olarak kullanılmasını sağlama sorumluluğu Maliye Bakanlığına aittir. Bu itibarla, Hazine taşınmazları üzerinde İdarenin izni dışındaki kullanımların önlenmesinde birinci derecede sorumlu ve yetkili merci de Bakanlıktır.

Bahse konu taşınmazların işgalli kullanımında uygulanacak yaptırımlar 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

*“Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların, gerçek ve tüzelkişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden, bu Kanununun 9 uncu maddesindeki yerlerden sorulmak suretiyle, idareden taşınmaz ve değerlendirme konusunda işin ehli veya uzmanı üç kişiden oluşan komisyonca tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere tespit ve takdir edilecek ecrimisil istenir. Ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesinin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli şagilin kusuru aranmaz”*

Söz konusu maddede, fuzuli şagil konusunda kamu ve özel kişi ayrımı yapılmadığı gibi, ecrimisil ve tahliye konusunda da kamu lehine bir muafiyet öngörülmemiştir. İşgallerin taşınmazların etkin bir şekilde yönetilmesi açısından zafiyet oluşturması nedeniyle, Bakanlığın uyguladığı yaptırımlarla bu kullanımların engellenmesi gerekmektedir.

Ancak, işgalli taşınmaz dosyaları üzerinde milli emlak teknik ekipleri eşliğinde yapılan ve tutanağa bağlanan yerinde incelemeler sonucunda aşağıda ayrıntısı belirtildiği üzere hazine taşınmazlarının, yetkisiz kamu idarelerince üçüncü kişilerle yapılan hukuki dayanaktan yoksun protokol ve sözleşmelerle ticari amaçla kullanıldığı ve işgalli kullanımlardan elde edilen gelirlerin söz konusu kamu idareleri veya bunlara ait ticari işletmelere aktarıldığı tespit edilmiştir.

Buna göre;

- Mera vasfında ve sit alanında kalan taşınmazların belediyeler tarafından mesire yeri, park alanlarına dönüştürülerek, bu alanlar üzerinde butik otel, kamp karavan tesisleri, futbol sahası, restoran, kafe, odun ve kömür depoları gibi ticari üniteler inşa edilmiş ve üçüncü kişilerle bu alanlara ilişkin kira sözleşmeleri yapılmıştır.
- Hazine taşınmazları üzerinde belediye tarafından izinsiz inşa edilen spor tesisleri, futbol kulüplerine bedeli karşılığı kullanılmaktadır.
- Hazine taşınmazına belediye tarafından yer altı çarşısı yapılarak dükkânlar kiralanmıştır.

- Yeşil alan, park, meydan gibi umumi hizmetler amacıyla kamuya terk edilen taşınmazlar, belediye tarafından kafeterya, çay bahçesi, bina ve halı saha yapıları inşa edilerek amacına aykırı kullanılması nedeniyle tekrar Hazine adına tescil edilmiştir. Ancak, söz konusu taşınmazlar üzerinde belediyenin kiracısı ticari işletmeler halen faaliyette olup, kira bedelleri belediyeler tarafından tahsil edilmektedir.
- Belediye tarafından Hazine taşınmazı üzerinde inşa edilen bina, ücretli düğün salonu, kurs, kreş olarak kullanılmaktadır.
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 104'üncü maddesine istinaden belediye tarafından ticari amaçla kiraya verilen Hazine taşınmazlarının, anılan maddenin 2012 tarihinde mülga olmasından sonra da belediye ve kiracı arasındaki sözleşmenin uygulamasına devam edildiği ve 42 adet ünitenin alt kiralama suretiyle işletirildiği görülmüştür. Oysa ilgili maddenin mülga edildiği tarihten sonra belediyenin taşınmaz üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi kalmadığından, sözleşmenin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi ve elde edilen gelirin genel bütçeye kaydedilmesi gerekmektedir. Nitekim Maliye Bakanlığının tespit yapılan yerlere ilişkin 24.12.2013 tarihi ve 47400 sayılı yazısında, iş ve işlemlerin Bakanlıklarınca tesis edileceği, bu nedenle, anılan Kanuna dayanılarak üçüncü kişilerle yapılan kira sözleşmelerinin Defterdarlıkça devam ettirilmesi ve kira bedellerinin Hazine hesabına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Bakanlığın taşınmazların verimlilik ve tutumluluk ilkesi çerçevesinde mevzuata uygun olarak kullanılmasını sağlama sorumluluğu kapsamında Hazine taşınmazları üzerinde işgalli kullanımları engelleyici tahliye mekanizmalarının işletilmesi, ticari kullanımlardan elde edilen gelirlerin ilgililerden tahsil edilmesi ve İdarece uygun görülen kullanımların sözleşmeye bağlanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** Bulgu 8'de verilen cevapta da belirtildiği üzere rutin tespit çalışmaları sonucunda söz konusu taşınmazların denetim ve idare altına alınacağı,

3194 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi uyarınca terk edilen taşınmazların terk amacıyla kullanılmadığının belirlenmesi halinde taşınmazın geri alınarak tekrar Hazine adına tescil edilmesine ilişkin işlemlerin yürütüldüğü,

4342 sayılı Kanun'a göre meraların kiralanması, vasıf değişikliği, denetlenmesi ve korunması hususlarında Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı/Mera Komisyonlarının yetkili

olduğu,

Hazine taşınmazları üzerinde işgalen belediyeler tarafından yapılan tesis ve yapıların bedeli karşılığında futbol/spor kulüplerine kullandırıldığı belirlenmesi halinde 336 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliğı'nin 5'inci maddesinin altı ve yedinci fıkraları uyarınca işlem tekemmül ettirildiğı ve valiliklere gönderilen yazı ile işgalli kullanımları engelleyici tahliye mekanizmalarının işletilmesi, ticari kullanımlardan elde edilen gelirlerin ilgililerden tahsil edilmesi ve idarece uygun görülen kullanımların sözleşmeye bağlanması gerektiğinin bildirildiğı,

Atatürk Kültür Merkezi (AKM) alanında kalan taşınmazlara ilişkin Başbakanlık Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumundan 22.06.2016 tarihli yazı ile alınan görüşte; 2302 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 2876 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesinin yürürlükte olduğı ve daha önce Milli Komite ve Alt Komite tarafından alınan kararların, bugüne kadar yapılan tahsisler ile düzenlenen sözleşme ve protokollerin geçerli olduğunun belirtildiğı,

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğünden alınan 19.07.2016 tarihli yazıda ise, özel olarak kanunla oluşturulan ve yetkilerini kanundan alan Milli Komitenin kararlarının bağlayıcı olduğı ve ilgili idarelerin bu kararlara uymak zorunda olduğı yönünde değerlendirmede bulunulduğı,

Kültür Bakanlığı ile Ankara Büyükşehir Belediyesi arasında düzenlenen 06.06.1997 tarihli ve yirmi yıl süreli Protokol ile Belediyenin Gençlik Parkı içerisindeki her türlü işyerini kiraya vermeye, tahsis etmeye, daha önce Bakanlık veya Belediye tarafından kiraya verilmiş yerlerin kira veya tahsisini uzatmaya veya sona erdirmeye yetkili kılındığı,

Yukarıda yer verilen yazılar uyarınca Gençlik Parkının, Milli Komite kararları ile düzenlenen protokollere uygun olarak Ankara Büyükşehir Belediyesince yönetilmeye devam edileceğı,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi tarafından bulguda önerildiğı şekilde rutin tespit çalışmalarının artırılması ve işgalli kullanımların denetim ve idare altına alınmasına ilişkin işlem tesis edilmesi yönünde çalışmalara başlanıldığı ifade edilmek suretiyle bulgumuza esas teşkil eden tespitler kabul edilmiştir.

Tespit dayanak olan hatalı uygulama örneklerinin açıklanmasına yönelik cevaplara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerimiz ise şu şekildedir:

İdare cevabında terk edilen taşınmazların terk amacıyla kullanılmadığının belirlenmesi halinde taşınmazın geri alınması yönünde işlemler tesis edileceği ifade edilmişse de önceki yıl denetim raporlarına da konu edilen bu tür kullanımların halen devam ettiği görülmüştür.

Mera vasfında olup daha sonradan Hazine adına kaydedilen taşınmazların belediyeler tarafından ticari kullanımlarına ilişkin olarak, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmişse de tespitlerimizde yer alan taşınmazlar mera vasfından çıkarılarak Hazine adına ham toprak olarak kaydedilmiş olanlar ile sit alanı kapsamındaki olan Hazine taşınmazlarıyla ilgili olup İdare yetkisi dahilinde taşınmazlar üzerindeki füzuli şagilden ecrimisil talep edilmesine rağmen tahliye edilememiş alanları kapsamaktadır. Özetle bulguya konu edilen taşınmazların yönetim yetkisi Bakanlığa ait olduğundan işgallerin giderilmesi yükümlüğü de yine Bakanlığa aittir.

İdare yetkisi dışında bedeli karşılığında futbol/spor kulüplerine kullandırılan Hazine taşınmazlarıyla ilgili olarak; dosya incelemeleri ve defterdarlık milli emlak birimlerince yapılan görüşmelere ek olarak yerinde yapılan incelemeler neticesinde aykırı kullanımların önceden tespit edilmesine karşın tahliye edilmediği gibi kullanımı sözleşmeye bağlayıcı yönde hukuki bir işlem de gerçekleştirilmediği görülmüştür.

AKM alanına ilişkin verilen cevapta; 2302 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 2876 sayılı Kanun'un 103'üncü maddelerinin yürürlükte olduğu ve daha önce Milli Komite tarafından alınan kararların, bugüne kadar yapılan tahsisler ile düzenlenen sözleşme ve protokollerin geçerli olduğu belirtilmiştir. Ancak her iki yasal düzenleme de bulguda eleştiri konusu edilen hususu açıklar nitelikte değildir. Nitekim gerek Komitenin oluşumunu düzenleyen 2876 sayılı Kanun'un 103'üncü maddesi gerekse de görev tanımını düzenleyen 2302 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinde yer verilen;

*“Bu Kanunda öngörülen amaca ulaşmak için hedefleri tespit etmek ve Kutlama Koordinasyon Kurulunun hazırlayacağı plan ve program tasarılarını onaylamak ve çalışmaların genel gözetimini yapmak üzere, Devlet Başkanı nezdinde bir Milli Komite kurulur. Devlet Başkanı toplantıya katılmadığı takdirde, Başbakan Milli Komite Başkanlığı görevini yürütür.”*



şeklindeki hükümde Komiteye, Hazine taşınmazlarına ilişkin herhangi bir yetki tanımamaktadır. Bu nedenle Milli Komiteye Hazine taşınmazı üzerinde işlem tesis etme yetki veren 2876 sayılı Kanun'un 104'üncü maddesinin mülga olmasının akabinde bahse konu olan taşınmazların Bakanlığın tasarruf yetkisine geçtiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir. Bakanlığın 24.12.2013 tarih ve 47400 sayılı yazısında da değerlendirmemizi destekleyecek şekilde anılan Kanuna dayanılarak üçüncü kişilerce yapılan kira sözleşmelerinin Defterdarlıkça devam ettirilmesi ve kira bedellerinin Hazine hesabına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca Bulgu 19'a konu edilen tahsis işlemlerinin mezkûr maddenin mülga olmasından sonra tesis edilmesi de söz konusu taşınmazlar üzerindeki tasarruf yetkisinin Bakanlıkta olduğunu kanıtlar niteliktedir.

**BULGU 10: Mesleki Yeterlilik Kurumuna Aktarılan Üyelik Aidatının, Mevzuat Hükümlerine Aykırı Olarak Belirlenmesi ve Bu Tutar Üzerinden Ödemenin Gerçekleştirilmesi**

5544 sayılı Mesleki Yeterlilik Kurumu (MYK) Kanunu'nun "Kurumun Organları" başlıklı 5'inci maddesinde; Kurumun Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve hizmet birimlerinden oluştuğu; "Genel Kurul" başlıklı 6'ncı maddesinde ise Genel Kurul'un, Kurumun en üst karar organı olduğu ve aşağıda belirtilen üyelerden oluştuğu belirtilmiştir.

- a) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığında iki üye.
- b) Millî Eğitim Bakanlığında üç üye.
- c) Avrupa Birliği Bakanlığında bir üye.
- ç) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığında bir üye.
- d) Çevre ve Şehircilik Bakanlığında bir üye.
- e) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığında bir üye.
- f) Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığında bir üye.
- g) Gümrük ve Ticaret Bakanlığında bir üye.
- ğ) Kalkınma Bakanlığında bir üye.
- h) Kültür ve Turizm Bakanlığında bir üye.

- 1) Maliye Bakanlığında bir üye.
- i) Sağlık Bakanlığında bir üye.
- j) Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığında bir üye.
- k) Üniversitelerin çalışma ekonomisi, işletme ve meslekî eğitim ile ilgili alanlarından Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenecek üç öğretim üyesi.
- l) Türkiye İş Kurumundan bir üye.
- m) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığında bir üye.
- n) Türk Standardları Enstitüsünden bir üye.
- o) Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden dört üye.
- ö) Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonundan dört üye.
- p) Türkiye Ziraat Odaları Birliğinden iki üye.
- r) Türkiye Seyahat Acenteleri Birliğinden bir üye.
- s) Türkiye İhracatçılar Meclisinden bir üye.
- ş) En çok üyeye sahip üç işçi sendikaları konfederasyonunun her birinden en az bir üye olmak üzere sahip oldukları üye sayılarına oranla toplam yedi üye.
- t) En çok üyeye sahip işveren sendikaları konfederasyonundan üç üye.

5544 sayılı Kanun'un 7'nci maddesine göre Yönetim Kurulu tarafından hazırlanan bütçeyi aynen veya değiştirerek kabul etmek ve üyelerin aidat miktarını belirlemek Genel Kurulun görevleri arasında sayılmıştır.

MYK Genel Kurul üyelerinin ödeyeceği aidatın belirlenmesine ilişkin usul 5544 sayılı Mesleki Yeterlilik Kurumu Kanunu'nun 26'ncı ve 28'inci maddelerinde açıklanmıştır.

Buna göre;

Mezkûr Kanun'un "Gelirler" başlıklı 26'ncı maddesinde,

*“(1) Kurum gelirleri şunlardır:*

*a) Bu Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, işçi ve işveren konfederasyonları ile diğer kuruluşların Genel Kuruldaki her bir temsilcisi için, olağan Genel Kurulun yapıldığı tarihte geçerli olan aylık brüt asgari ücretin yirmi katını geçmemek üzere, miktarı Genel Kurulca belirlenen aidatlar.*

*b) Kurumun Genel Kurula sunulan bütçesinden, bu maddenin (a) bendine göre belirlenen aidatlar düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden 6’ncı maddenin birinci fıkrasında belirtilen her bir Bakanlık ile kamu kurum ve kuruluşu için eşit miktarda belirlenen aidatlar. ...”*

“Bütçe” başlıklı 28’inci maddesinin birinci fıkrasında,

*“(1) Kurumun gelirlerinin giderlerini karşılaması esastır. Kurum gelirleri bir bankada açılacak hesapta tutulur. Bu gelirlere hesap yılı sonuna kadar harcanmayan paralar Maliye Bakanlığına bildirildikten sonra Kurumun ertesi yıl gelir hesabına aktarılır ve takip eden Genel Kurul üyelik aidatları gelir fazlası dikkate alınarak belirlenir.”*

denilerek üyelik aidatları belirlenirken dikkate alınması gereken hususlar belirlenmiştir.

Kanun’un yukarıda anılan maddelerinden anlaşılacağı üzere, MYK tarafından Bakanlık, kurum ve kuruluşlar için üyelik aidatları belirlenirken; Genel Kurula sunulan bütçeden Kanun’un 26’ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen (meslek kuruluşları, işçi ve işveren konfederasyonları ile diğer kuruluşların ) 22 üye için belirlenen aidatlar düşüldükten sonra kalan kısım 17 kuruluşa eşit miktarda paylaşılacaktır. Diğer taraftan bu aidatlar belirlenirken, mezkûr Kanun’un 28’inci maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda, bir önceki yılda harcanmayıp gelir hesabına aktarılan paranın gelir fazlası olarak dikkate alınıp, bir sonraki yılın aidatlarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, Mesleki Yeterlilik Kurumu tarafından gelir fazlasının dikkate alınıp alınmadığını değerlendirmek için hesap detayı talep edilmiştir. MYK tarafından gönderilen hesap detayı incelendiğinde 2016 yılı için MYK tarafından “Gelir Fazlasının” tamamı dikkate alınmadan, sadece “Gelir Fazlasından Kullanılacak Net Finansman Öngörüsü” adı altında önceki yıllardan devreden gelirin yaklaşık %35’lik kısmının düşülerek Kurul payının hesaplandığı görülmüştür. Kurumların ödeyeceği yıllık aidat tutarının, aşağıdaki Tablo’da

görülebileceği üzere, yasal düzenlemelere aykırı olarak yapıldığı görülmüştür.

**Tablo 10: MYK Tarafından Hesap Edilen 2016 Yılı Aidat Tutarı**

SATIR	2016 YILI MYK AİDATI HESABI	TUTAR (TL)
A	Mesleki Yeterlilik Kurumunun 01.01.2015 Tarihine Devreden Gelir Fazlası	14.178.000,00
B	Orta Vadeli Plan (OVMP 2015 – 2017) Bütçe Tavanları Esas Alınarak 01.01.2016 -30.06.2017 (18 aylık) Dönemi Harcama/Gider Öngörüsü	25.971.000,00
C	18 Aylık Gideri Karşılılamak için 2016 Yılında Elde Edilmesi Gereken Gelir Hedefi (C= B-A)	11.793.000,00
D	Mesleki Yeterlilik Kurumu 2016 Yılı Gider Bütçe Tavanı (OVMP 2015 -2017)	16.861.000,00
E	2016 yılı Gelir Fazlasından Kullanılacak Net Finansman Öngörüsü (E=D-C)	5.068.000,00
F	2016 Yılı Gelir Bütçesi Öngörüsü (F-C)(G+H)	11.793.000,00
G	Faaliyetlerden Elde Edilecek Gelirler ile Diğer Gelirler	4.602.660,00
H	Genel Kurul Üyelerinden Aidat Gelirleri	7.190.340,00
I	Genel Kurul Üyelerinden Aidat Gelirleri	7.190.340,00
J	Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları, İşçi ve İşveren Konfederasyonları ve Diğer Sosyal Taraflar Payı [(Ekim/2015) Brüt Asgari Ücret: 1273,50 x 20 x 22]1	560,340,00
K	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları Toplam Payı (F=D-E)	6.630.000,00
L	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları 2016 Yılı Aidat Tutarı Hesabı (G=F/17)	390.000,00
M	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları 2016 Yılı Aidat Tutarı	390.000,00

2016 yılı için 390.000,00 TL olarak belirlenen aidat tutarının tespitinde; 2015–2017 Orta Vadeli Mali Plan’da Mesleki Yeterlilik Kurumu için öngörülen 2016 yılı ödenek teklif tavanı 16.861.000- TL ile 2017 yılı ödenek teklif tavanının yarısı 9.110.000-TL’nin toplamı olan 25.971.000-TL üzerinden bir buçuk yıllık bir hesaplama yapılmış, Kanun’un 6’ncı maddesinin birinci fıkrasında belirtilen 17 adet bakanlık ile kamu kurum ve kuruluşlarının ödemesi gereken aidat 390.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Yukarıda anlatılan yöntem ile tespit edilen 2016 yılı aidatı olan 390.000-TL Mesleki Yeterlilik Kurumu Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığının 03.05.2016 tarih ve 90658788.840/1224 sayılı yazısı ile Maliye Bakanlığından talep edilmiş ve söz konusu tutar Bakanlık tarafından 26.05.2016 tarihinde MYK hesabına aktarılmıştır.

Kurul, elindeki 14.178.000,00 TL’lik gelir fazlasının-mevzuata aykırı olarak-5.068.000,00TL’sini düşüp, elindeki nakit kaynağını 9.110.000,00 TL olarak tutarken, yıl içerisinde elde edeceğini tahmin ettiği gelirlerle (11.793.000,00 TL) bu rakam 20.903.000,00 TL’ye ulaşmaktadır. 2016 yılı tahmini gider rakamının 16.861.000,00 TL olduğu göz önüne alındığında, Kurul tarafından sürekli olarak yılı giderinin üzerinde kaynak yaratılması söz konusu olmaktadır.

Hâlbuki söz konusu hesaplamada, önceki yıllardan devreden gelirin tamamı düşülmüş olsaydı aşağıdaki tablolarda görüleceği üzere Bakanlık tarafından MYK'ya aktarılacak tutar 124.862,35TL olacaktır.

**Tablo 11: Hesap Edilmesi Gereken 2016 Yılı Aidat Tutarı**

SATIR	2016 YILI MYK AİDATI HESABI*	TUTAR (TL)
A	Mesleki Yeterlilik Kurumu 2016 Yılı Gider Bütçe Tavanı (OVMP-2015-2017)	16,861,000.00
B	Mesleki Yeterlilik Kurumunun 01.01.2015 Tarihine Devreden Gelir Fazlası	14,178,000.00
C	2016 Yılı Gider Bütçe Tavanından Gelir Fazlasının Düşülmesi (C=A-B)	2,683,000.00
D	Genel Kurul Üyelerinden Aidat Gelirleri	2,683,000.00
E	Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları, İşçi ve İşveren Konfederasyonları ve Diğer Sosyal Taraflar Payı [(Ekim/2015) Brüt Asgari Ücret: 1273,50 x 20 x 22)1	560,340.00
F	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları Toplam Payı (F=D-E)	2,122,660.00
G	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları 2016 Yılı Aidat Tutarı Hesabı (G=F/17)**	124,862.35
* "Faaliyetlerden Elde Edilecek Gelirler ile Diğer Gelirler" kısmı ihmal edilerek yapılan hesaplama.		
** Genel Kurul üyelerinden alınması gereken aidat tutarı 124.862,35 TL'dir.		

Açıklanan nedenlerle; MYK tarafından, yasal düzenlemede belirtilmeyen bir uygulama ile yıllık aidat miktarının fazla hesaplandığı anlaşılmıştır.

2014 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında; MYK Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrası hükmü karşısında, Bakanlıklar ile diğer kamu kurumlarının ödeyeceği üyelik aidatlarının gelir fazlası dikkate alınarak hesap edilmesi gerektiği TBMM'ye raporlanmıştır.

MYK tarafından kanuna aykırı yapılan bu hesaplamasının, temel bütçe ilkelerine ve 5544 Sayılı Mesleki Yeterlilik Kurumu Kanunu'nun 19'uncu maddesi birinci fıkrası (ç) bendinde yer alan “ *Kurumun stratejilerine, amaç ve hedeflerine uygun olarak, Kurumun yıllık bütçesi ile mali tablolarını hazırlamak*” ilkelerine aykırılık teşkil ettiği, gelir ve gider denkleğinin bozularak bütçeleme ilkelerinin de göz ardı edildiği kanaatine ulaşılmıştır.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** Bakanlık bütçesine tahsis edilen “Mesleki Yeterlilik Kurumuna Üyelik Aidatı”na ilişkin ödeneğin, MYK'dan alınan resmi yazıya istinaden, Maliye Bakanlığı dışında üye olan diğer kamu idareleri gibi ilgili Kuruma aktarıldığı, üyelik aidatının tespitine ilişkin hususların Mesleki Yeterlilik Kurumunun görev alanına girdiği düşünüldüğünden, bulgunun Mesleki Yeterlilik Kurumuna ilişkin Denetim Raporunda yer alması gerektiğinin değerlendirildiği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** 5544 sayılı Mesleki Yeterlilik Kurumu Kanunu'nun 26 ve 28'inci

maddeleri ile MYK Genel Kuruluna üyelik aidatı belirleme yetkisi verilirken, aynı maddelerle bu yetkinin sınırları da çizilmiştir. Dolayısıyla Genel Kurul üyelik aidatlarını belirlemede sınırsız bir takdir yetkisine sahip değildir.

5018 sayılı Kanun'un "*Hesap Verme Sorumluluğu*" başlıklı 8'inci maddesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Bu çerçevede Bakanlığın bulgumuza cevabındaki "Üyelik aidatı belirleme yetkisinin MYK'nın görev alanında olduğu ve yine MYK'dan alınan resmi yazıya istinaden ödemenin yapıldığı" yönündeki ifadesi, 5018 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde belirtilen sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Bulgu konusu husus, Maliye Bakanlığı dâhil MYK Kanunu'nun 6'ncı maddesindeki 17 bakanlık, kamu kurum ve kuruluşunu ilgilendirdiğinden ve 2014 yılı denetimlerinde de gündeme getirildiği halde mevcut haliyle devam ettiğinden, konunun TBMM'nin bilgisine sunulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 11: Kanun Tasarılarının Mali Yüklerinin Strateji Geliştirme Birimleri Tarafından Değerlendirilememesi**

Gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarılarının mali yüklerinin hesaplamasının Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığınca (SGB) yapılamadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un "Ön mali kontrol" başlıklı 58'inci maddesine dayanılarak hazırlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması" başlıklı 16'ncı maddesi aynen şu şekildedir:

*"Gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarıları, malî yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Kanun tasarılarının malî yükleri en az üç yıllık bir dönem için hesaplanarak, orta vadeli program ve orta vadeli malî plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi üzerindeki etkileri açısından değerlendirilir. ..."*

Ayrıca, 01.05.2006 tarihli Maliye Bakanlığı Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi ile

de, gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarılarının ilgili birim tarafından mali yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderileceği, Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından kanun tasarılarının mali yüklerinin en az üç yıllık bir dönem için hesaplanacağı, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi üzerindeki etkileri açısından değerlendirilip bu değerlendirme sonucunun ilgili birime yazılı olarak bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden, kanun tasarılarının mali yüklerinin Strateji Geliştirme Birimleri tarafından hesaplanması gerektiği anlaşılmaktadır.

Kanun tasarılarının mali yüklerinin hesaplanmasının teknik bilgi gerektirmesi, bu hesaplamaların Strateji Geliştirme Birimleri tarafından yapılmasını zorlaştırmaktadır. Kaldı ki, ön mali kontrolün konusu; mali karar ve işlemlerin mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontroller olduğundan, bu hesaplamaların ön mali kontrol kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Nitekim yapılan incelemelerde de, gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarılarının mali yüklerinin SGB yerine ilgili genel müdürlükler tarafından hesaplandığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Bakanlık tarafından hazırlanan Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın gözden geçirilerek uygulanabilir hale getirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** 5018 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ve gerekçesinde, kamu gider ve gelirlerini etkileyecek kanun tasarılarının mali yükünün mali hizmetler birimince hazırlanması hususunda bir hüküm yer almadığı,

Kanun tasarıları için mali yük hesabı yapılması teknik bilgi gerektirdiğinden, uygulamada genellikle, kanun tasarılarının mali yükünün tasarıyı hazırlayan ilgili birimler tarafından hesaplandığı,

64. Hükümet Planı 2016 Eylem Planında üç ay içerisinde gerçekleştirilecek eylemler arasında “her türlü mevzuat düzenlemelerinde düzenleyici etki analizi uygulamasının etkili bir şekilde hayata geçirilebilmesine yönelik tedbir”e yer verildiği, bu kapsamda 2016 yılında

Başbakanlık koordinasyonunda yürütülen çalışmalarda 5018 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinin uygulamasının da tartışıldığı,

Söz konusu çalışmalarda, kamu idareleri temsilcileri tarafından, kanun tasarılarının mali yük hesabının doğrudan mali hizmetler birimi tarafından hazırlanması yerine mali hizmetler birimi ve tasarımı hazırlayan ilgili birimin ortak bir çalışması sonucu hazırlanmasının daha sağlıklı olacağı, bu hususta kamu idarelerine kendi teşkilat yapılarına uygun bir işlem süreci belirleme konusunda esneklik tanınması gerektiğinin değerlendirildiği,

Bu değerlendirmenin Maliye Bakanlığı tarafından da olumlu bulunduğu,

Öte yandan, 16/4/2017 tarihli halk oylaması sonucunda kabul edilen Anayasa Değişiklikleri (21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun) sebebiyle, birlikte yapılacak TBMM ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda seçilen Cumhurbaşkanının göreve başladığı tarih itibarıyla "kanun tasarısı" kategorisinin mevzuat sistemimizden çıkacağı ve bu durumun kanun yazım süreçlerinde yaratacağı değişikliklerin, kanun tasarıları için mali yük hesabı yapılması süreçlerine de yansıtılabileceği,

Bu çerçevede, Anayasa değişikliklerine mevzuat uyumu çalışmaları kapsamında, "Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar"ın değiştirilmesi gündeme geldiğinde, Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan Maliye Bakanlığı 2016 Yılı Denetim Raporu'nda belirtilen hususlar ile 2016 yılında Başbakanlık koordinasyonunda yürütülen çalışma sonuçlarının göz önünde bulundurularak gerekli değişikliklerin yapılabileceği,

ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** bulguda yer alan hususlar ve Kamu İdaresi cevabında yer alan açıklamalar doğrultusunda, Bakanlık tarafından hazırlanan Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın gözden geçirilerek uygulanabilir hale getirilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.



## **8. EKLER**

### **Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları**

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0		Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yıl : 2016			
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2016		PASİF HESAPLAR		N Yılı 2016	
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>2.288.571.813,92</b>		<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>15.149.750.159,92</b>	
<b>10 HAZİR DEĞERLER</b>		<b>168.566.736,02</b>		<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>		<b>12.344.267.226,36</b>	
100 KASA HESABI	59.842.989,45	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	4.657.658,08	325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	12.339.476.023,37	329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	133.543,91
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	9.399.001,90	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	852.084.832,91				
102 BANKA HESABI	92.902.195,46	333 EMANETLER HESABI	1.917.126.602,93				
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-12.388.087,12						
104 PROJE ÖZEL HESABI	922.360,37						
105 DÖVİZ HESABI	455.938,73						
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI	1.378.419,47						
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	16.053.937,76						
<b>11 MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR</b>		<b>32.016.562,68</b>		<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>2.769.211.435,84</b>	
110 HİSSE SENETLERİ HESABI	79,50	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	203.388,96	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	74.759,84	363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI	32.612.636,15
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI HESABI	231.525,00						
117 MENKUL VARLIKLAR HESABI	31.784.958,18						
<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>		<b>1.878.538.487,58</b>		<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		<b>32.890.784,95</b>	
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	174.265.135,11	381 ÖDENECEK KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HESABI	533.128,64				
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	90.421.051,01						
122 GELİRLERDEN TEÇİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI	3.000.679,79						
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	35.115.763,13						
127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI	1.575.735.858,54						
<b>13 KURUM ALACAKLARI</b>		<b>15.844.601,65</b>		<b>37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>		<b>533.128,64</b>	
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	15.813.562,85	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	77.182,28				
137 TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI	97.810,00	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	77.182,28				
139 DİĞER KURUM ALACAKLARI HESABI	133.229,00						
<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>		<b>95.156.940,23</b>		<b>39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>2.770.401,85</b>	
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	95.156.940,23	397 SAYIM FAZLALARI HESABI	2.770.401,85				
<b>15 STOKLAR</b>		<b>23.969.013,06</b>		<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>20.106.415,76</b>	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	20.636.110,85	40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	2.330.897,08				
157 DİĞER STOKLAR HESABI	3.332.902,41	409 UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HESABI	2.330.897,08				
<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>		<b>70.514.900,00</b>		<b>43 DİĞER BORÇLAR</b>		<b>348.451,36</b>	
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	69.352.171,01	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	348.451,36				
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI	1.162.728,99						
<b>18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b>		<b>3.074,72</b>		<b>47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>		<b>17.363.787,17</b>	
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	3.074,72	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HESABI	17.363.787,17				
<b>19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>3.961.497,98</b>		<b>48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>		<b>63.280,15</b>	
197 SAYIM NOKSANLARI HESABI	3.961.497,98	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI	63.280,15				

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0 Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yıl : 2016	
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
N Yılı 2016		N Yılı 2016	
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>479.690.377.113,27</b>	<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>466.809.092.351,51</b>
<b>22 FAALİYET ALACAKLARI</b>	<b>1.467.250.416,23</b>	<b>50 NET DEĞER</b>	<b>492.970.658.913,36</b>
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	682.690,13	500 NET DEĞER HESABI	492.970.658.913,36
222 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI	227,97	<b>51 DEĞER HAREKETLERİ</b>	<b>298.237.046.078,26</b>
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.030.396,30	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	298.237.046.078,26
227 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI	1.465.537.101,83	<b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>78.589.791.889,45</b>
<b>23 KURUM ALACAKLARI</b>	<b>912.684.878,94</b>	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	78.589.791.889,45
232 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	912.655.528,94	<b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-253.934.875.957,55</b>
239 DİĞER KURUM ALACAKLARI HESABI	29.350,00	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	-253.934.875.957,55
<b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>477.308.980.969,43</b>	<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-149.053.528.572,01</b>
250 ARAZI VE ARSALAR HESABI	387.443.154.775,42	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI ( - )	-149.053.528.572,01
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	3.858.998.645,01		
252 BİNALAR HESABI	104.409.477.737,91		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	20.471.055,40		
254 TAŞITLAR HESABI	27.379.637,61		
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	285.421.489,18		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI ( - )	-19.512.083.142,10		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	774.892.077,98		
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI	1.248.693,02		
<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>		
260 HAKLAR HESABI	239.839.799,75		
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	2.862.004,55		
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	8.174.396,81		
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI ( - )	-250.876.201,11		
<b>28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLAR</b>	<b>6.456,79</b>		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	6.456,79		
<b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>1.454.391,88</b>		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	103.690.819,50		
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI ( - )	-102.236.427,62		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>481.978.948.927,19</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>481.978.948.927,19</b>
<b>Bilanço Dipnotları :</b>			
906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER H	1.162.728,99		
907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI	1.162.728,99		
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	10.185.238.596,44		
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	10.185.238.596,44		
912 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HESABI	25.646.316,56		
913 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI	25.646.316,56		
920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	5.194.477.760,41		

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0	Adı : MALİYE BAKANLIĞI	Yıl : 2016
021 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	5.194.477.760,41	
040 DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	604.074.482,38	
042 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	99.513.138,93	
044 YOLDAKİ DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	5.784.842,52	
045 DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI	709.372.463,83	
046 ÖZEL TAHAKKUKLARDAN ALACAKLAR HESABI	963.643,97	
047 ÖZEL TAHAKKUKLAR HESABI	963.643,97	
048 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	1.052.664.675,22	
049 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES	1.052.664.675,22	
090 KIRAYA VER, İRTIFAK HAKKI TESİS ED MADDİ DURAN VAR. KAYITLI DE	697.766.587,93	
093 MADDİ DURAN VARLIKLARIN KİRA VE İRTIFAK HAKKI GEL	123.579.256,36	
098 DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI	357.031.698,13	
099 DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	1.178.377.542,42	

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

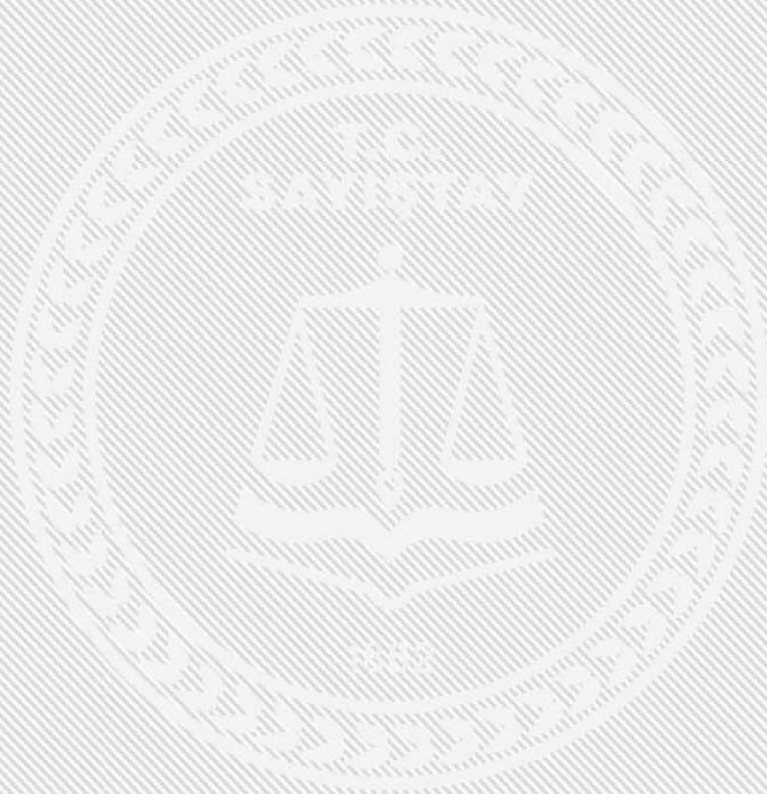
Kurum Kodu : 12.0				Adı : MALİYE BAKANLIĞI				Yılı : 2016			
Ekonomik Kodlar		GİDERİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)		Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	
630			<b>GİDERLER HESABI</b>		156.064.417.345,77	600			<b>GELİRLER HESABI</b>		7.010.888.773,76
630	01		<b>Personel Giderleri</b>		1.528.334.934,54	600	01		<b>Vergi Gelirleri</b>		231.221.721,52
630	01	01	Memurlar		1.498.017.528,30	600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler		128.840.888,53
630	01	02	Sözleşmeli Personel		3.283.879,09	600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri		18.294.959,79
630	01	03	İşçiler		3.677.711,02	600	01	05	Damga Vergisi		77.534.384,42
630	01	04	Geçici Personel		20.859.587,25	600	01	06	Harçlar		6.551.488,78
630	01	05	Diğer Personel		2.496.228,88	600	03		<b>Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri</b>		2.791.167.170,10
630	02		<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>		241.169.451,75	600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri		30.346.737,46
630	02	01	Memurlar		236.187.042,60	600	03	02	Malların kullanma veya faaliyette bulunma izni ge		1.039.630,64
630	02	02	Sözleşmeli Personel		552.993,13	600	03	04	Kurumlar Hasılatı		1.621.415,86
630	02	03	İşçiler		714.751,56	600	03	05	Kurumlar Karları		1.722.384.242,15
630	02	04	Geçici Personel		3.615.656,65	600	03	06	Kira Gelirleri		1.029.506.204,50
630	02	99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları		99.007,81	600	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		6.268.939,49
630	03		<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>		634.507.976,73	600	04		<b>Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler</b>		2.335.381,74
630	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları		3.727,36	600	04	01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar		230.784,00
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları		200.891.882,69	600	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar		1.083.810,36
630	03	03	Yolluklar		51.747.749,13	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla		1.004.787,38
630	03	04	Görev Giderleri		236.056.607,63	600	04	05	Proje Yardımları		16.000,00
630	03	05	Hizmet Alımları		133.357.079,65	600	04	06	Özel Gelirler		0,00
630	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri		1.345.844,08	600	05		<b>Diğer Gelirler</b>		3.882.642.591,43
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım		4.725.459,01	600	05	01	Faiz Gelirleri		79.223.739,39
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri		6.345.608,20	600	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar		3.181.415.111,16
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri		34.018,98	600	05	03	Para Cezaları		82.501.540,14
630	05		<b>Cari Transferler</b>		144.097.249.277,42	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler		539.502.200,74
630	05	01	Görev Zararları		14.850.055.814,28	600	11		<b>Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri</b>		89.399.141,49
630	05	02	Hazine Yardımları		65.065.670.174,03	600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur		55.435,17
630	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler		980.454.132,30	600	11	02	Menkul Kıymet ve Varlıkların Değer. Oluşan Olumlu Farklar		7.118,74
630	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler		486.950.144,00	600	11	03	Stokların Değerlenmesinden Oluşan Olumlu Farklar		26.520,29
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler		573.460,66	600	11	04	Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesinden Oluşan Olumlu Fark.		74.678.967,26
630	05	08	Gelirden Ayrılan Paylar		62.714.545.552,26	600	11	05	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerl. Oluşan Olumlu Fark.		1.173.303,82
630	07		<b>Sermaye Transferleri</b>		5.386.553.061,95	600	11	08	Kur Değişikliği Dışındaki Değ.ve Mik.Değişiml.Kaynak. Gelir		13.341.285,34
630	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri		5.386.553.061,95	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri		116.510,87
630	11		<b>Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri</b>		9.141.380,55	600	25		<b>Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan</b>		14.122.767,48

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.0				Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yılı : 2016			
Ekonomik Kodlar		GİDERİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	
630	11	04	Kur Değişikliği Dışındaki Değer ve Miktar Değişimi	4.773.538,74	600	25	01	VEİEd Gel	14.021.264,73
630	11	08	Kur Değiş. Dışında Değer ve Mik. Değiş. Kaynaklanan Giderler	1.610.294,16	600	25	02	Özel BütKap Kamu İd Bedelsiz Ol Al Mali Olmayan VEİEd Gel	1.205,00
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	2.757.547,65	600	25	03	Düz ve Den Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	38.928,13
630	12		Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	350.668.213,46	600	25	05	Mahalli İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	61.369,62
630	12	01	Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan	77.236.032,18					
630	12	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde	39.656.283,38					
630	12	04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret	183.909.920,91					
630	12	05	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid	49.505.471,85					
630	12	06	Sermaye Gelirlerinden Ret ve İadeler	360.505,14					
630	13		Amortisman Giderleri	2.457.056.774,55					
630	13	01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	2.435.672.287,87					
630	13	02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderle	19.401.951,03					
630	13	03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	1.982.535,65					
630	14		İlk Madde ve Malzeme Giderleri	34.084.039,09					
630	14	01	Kırtasiye Malzemeleri	14.272.892,71					
630	14	02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	261.208,90					
630	14	03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	246.145,87					
630	14	04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	15.394.243,34					
630	14	05	Temizleme Ekipmanları	1.322.937,71					
630	14	06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	642.055,28					
630	14	07	Yiyecek	7.819,02					
630	14	08	İçecek	70.171,70					
630	14	09	Canlı Hayvanlar	13.553,60					
630	14	10	Zirai Maddeler	1.035,92					
630	14	11	Yem	17,62					
630	14	12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	720.689,35					
630	14	13	Yedek Parçalar	248.904,33					
630	14	14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	67.610,14					
630	14	15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	136.183,10					
630	14	16	Spor Malzemeleri Grubu	311,76					
630	14	17	Basıncılı Ekipmanlar	3.815,07					
630	14	99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	674.443,67					
630	15		Karşılık Giderleri	3.533.714,35					
630	15	04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3.533.714,35					
<b>NET GELİR TOPLAMI :</b>								<b>7.010.888.773,76</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>

**MALİYE BAKANLIĞI**  
**2016 YILI**  
**PERFORMANS DENETİM RAPORU**







# İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	76
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	77
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	77
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	77
5. GENEL DEĞERLENDİRME .....	79
6. DENETİM BULGULARI.....	81



## 1. ÖZET

Bu Rapor, Maliye Bakanlığının 2016 yılı performans denetimi sonuçlarını ve bulgularını içermektedir.

6085 sayılı Kanun'un 36'ncı maddesi uyarınca, Sayıştay "*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetim*" olarak tanımlanan performans denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir.

Maliye Bakanlığının hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesini gerçekleştirmek üzere aşağıdakiler denetlenmiştir:

- 2016 yılı Performans Programı,
- 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu,
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

2013–2017 dönemine ait Stratejik Planın denetimi 2013 yılında gerçekleştirildiğinden, söz konusu belge bu yıl yeniden değerlendirilmemiştir.

Yukarıda sayılan belgelerin mevzuatta belirlenen şekil şartlarına uyularak zamanında yayımlandığı görülmüştür. Performans bilgisi izleme sistemi kurulmuş, sonuçlar izlenerek raporlar üst yöneticiye sunulmuştur. Performans bilgisinin izlenmesi, derlenmesi ve analiz edilmesi için sorumlu birim ve kişiler belirlenmiştir. Geçmiş yıllarda iç denetim birimi tarafından performans yönetim sistemine ilişkin yapılan değerlendirme ve tespitler, üst yönetim tarafından dikkate alınmıştır.

Performans programında göstergelerin genel olarak iyi tanımlanmış ve ölçülebilir nitelikte belirlendiği görülmüştür. Ancak kurum faaliyetlerinin genel nitelikte belirlenmesi nedeniyle bunların hedeflere ulaşılmasındaki katkısı anlaşılamamıştır.

Faaliyet raporunda, performans hedef ve göstergelerine performans programı ile tutarlı bir şekilde yer verilmiştir. Ancak, performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak kurulamaması nedeniyle, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirme aşamaları, performans yönetim süreciyle bütünleştirilememiştir. Bakanlığın bu konudaki düzenleyici rolü dikkate

alındığında, faaliyet raporundan beklenen kurumsal hesap verilebilirliğin tam olarak sağlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, Bakanlığın, Raporun “Genel Değerlendirme” ve “Denetim Bulguları” kısmında yer alan değerlendirme ve önerileri dikkate alarak gerekli tedbirleri alması gerektiği değerlendirilmektedir.

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

Denetlenen kamu idaresi yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporlarının hazırlanmasına ilişkin yönetmelik ve kılavuzlara uygun olarak hazırlanmış olan performans bilgisi raporlarının doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay’a sunulmasından; bir bütün olarak sunulan bu raporların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmasından; kamu idaresinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin sistemlerin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden; performans bilgisinin dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, kamu idaresinin raporladığı performans bilgisinin güvenilirliğine ilişkin değerlendirme yapmak, performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarını ölçen sistemleri değerlendirmekle sorumludur.

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

Denetimin dayanağı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları ve Sayıştay ikincil mevzuatıdır.

Denetimin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları

hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

Denetim, kamu idaresinin faaliyet raporunda yer alan performans bilgilerinin ve bunları oluşturan kayıt ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile gerçekleştirilir.

Bu çerçevede, Maliye Bakanlığının yayımladığı 2016 yılı Performans Programı ve 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

## 5. GENEL DEĞERLENDİRME

2016 yılı performans denetimi kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2016 yılı Performans Programı ve 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Bahsi geçen belgeler üzerinde yapılan incelemede, bu belgelerin mevzuatta belirlenen şekil şartlarına uyularak zamanında yayımlandığı görülmüştür. Performans sonuçlarının izlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak Maliye SGB.net izleme ve değerlendirme modülü üzerinden harcama birimleri tarafından izleme yapılmış ve hazırlanan raporlar Üst Yöneticiye sunulmuştur. Performans yönetim sistemine dair rol ve sorumluluk dağılımı yapılarak performans bilgisinin izlenmesi, derlenmesi ve analiz edilmesi için sorumlu birim ve kişiler belirlenmiştir.

Bu değerlendirmelerle birlikte, performans yönetim sürecinin daha iyi işlemesine yönelik olarak düzeltilmesi ve geliştirilmesi gereken birtakım unsurların varlığı tespit edilmiştir.

Öncelikle, Sayıştay denetim sonuçlarının, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin revize edilmesine imkân sağlayan bir düzenleme bulunmadığından, 2015 yılı performans denetimi kapsamındaki tespitlere ilişkin 2016 yılı Faaliyet Raporunda gerekli düzeltme ve bilgilendirmenin yapılamadığı görülmüştür. Performans denetiminden beklenen amacın gerçekleşmesi için bu konudaki düzenleme eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir.

Stratejik planın, hedefler ve göstergelere ilişkin mevcut durumu, yıllar itibariyle ulaşılmak istenen hedef değerler ile plan süresince izlenecek ilgili tüm göstergeleri içermemesi, mevcut göstergelerin genel nitelikli belirlenmesi ve süreklilik arz etmemesi, performans yönetim sisteminin etkinliğini azaltmaktadır.

Performans programında ise, yukarıda bahsedilen düzenleme eksikliğinden dolayı, 2015 yılı Denetim Raporunda tespit edilen bazı hatalar 2016 yılı Performans Programı için de aynen devam etmektedir. Bu nedenle, 2015 yılı denetim sonuçlarına ilişkin tespitlerden düzeltilmeyen hususlara “Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular” bölümünde tekrar yer verilmiştir. Bu kapsamda, göstergelerin ve faaliyetlerin genel nitelikli belirlenmesine bağlı

olarak Bakanlığın performans gerçekleştirmelerine katkısı tam olarak değerlendirilememiştir. Programda, bir performans göstergesinin taahhüt esas alınarak belirlendiği, bir performans göstergesinin ise sonuçlarının Faaliyet Raporunda izlenemediği belirlenmiştir.

Faaliyet Raporunda, performans hedef ve göstergelerine performans programı ile tutarlı bir şekilde yer verilmiştir. Bununla birlikte, performans esaslı bütçeleme sisteminin halihazırda tam olarak kurulamadığı görülmektedir. Ayrıca Faaliyet Raporunda dış denetim raporu ile güvence sağlandığı ifade edilmekle birlikte faaliyet raporları fiili durumda güvence sağlanmadan yayımlanmaktadır.

Performans yönetim sistemi, genel olarak, performans bilgisinin yönetimi ve raporlanmasına ilişkin idareye ait iç politikaları, yapıları ve süreçleri ifade etmektedir. Etkin bir performans yönetim sisteminin kurulması, idare faaliyet raporlarında sunulacak performans bilgisinin güvenilirliğini artırarak kurumsal hesap verebilirliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Bu bağlamda;

- Sayıştay denetim sonuçları doğrultusunda performans yönetim belgelerinin gözden geçirilmesine ilişkin düzenleme eksikliğinin giderilmesi,
- Gerçekleşmesi büyük oranda kurumun kendi faaliyet ve projeleri ile ilişkilendirilebilen performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi ve bunların iyi tanımlanarak birbiriyle ilgisinin kurulması,
- Belli bir performans hedefi çerçevesinde maliyetlendirilebilen ve hedefle doğrudan bağı kurulabilen iş ve işlemlerin faaliyet olarak belirlenmesi,
- Plan-program-bütçe bağının geliştirilerek performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak kurulması gerektiği sonucuna varılmıştır.



## 6. DENETİM BULGULARI

### A. Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

2013–2017 dönemine ait Stratejik Plan 2013 yılında incelendiğinden, söz konusu belge bu yıl yeniden değerlendirilmemiştir.

### B. Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

#### **BULGU 1: Faaliyetlerin Performans Hedefleri ile Doğrudan İlişkilendirilemeyecek Genellikle Belirlenmesi**

Bakanlık 2016 yılı Performans Programında yer alan performans hedeflerine yönelik birçok faaliyetin, performans hedefleri ile doğrudan ilişkilendirilemeyecek ve hedeflere ulaşılmasındaki katkısı spesifik olarak ölçülemeyecek şekilde genel ifadeler ile belirlendiği görülmüştür.

Performans Programında yer alan faaliyetler şu şekildedir:

- Vergi Mevzuatını Geliştirme Faaliyeti
- Mali Kontrol Faaliyeti
- Bütçe Yönetim Faaliyeti
- Ekonomik ve Sektörel Analiz Faaliyeti
- Merkezi Uyumlaştırma Faaliyeti
- Muhasebe Destek Faaliyeti
- Milli Emlak Yönetimi Faaliyeti
- Milli Emlak Taşra Faaliyeti
- Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Faaliyeti
- Vergi Mevzuatını Geliştirme Faaliyeti
- Kamu Muhasebe Hizmetlerinin Uyumlaştırılması Faaliyeti
- Mali İstatistiklerin Üretilmesi Faaliyeti
- Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele Faaliyeti
- Hukuk Danışmanlığı ve Muhakemat Faaliyeti
- Genel Yönetim Faaliyeti

Performans Programı Hazırlama Rehberi'nde faaliyet, “*Belirli bir amaca ve hedefe*

*yönelen, başlı başına bir bütünlük oluşturan, yönetilebilir ve maliyetlendirilebilir üretim veya hizmetler” olarak tanımlanmış; faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmesi ve hedefin gerçekleşmesine ne ölçüde katkı sağlayacağını tanımlanabilir olması gerektiği ifade edilmiştir. Rehberde göre performans hedefleri idarenin neleri başaracağını, faaliyetler ise bunların nasıl gerçekleştirileceğini ifade etmektedir.*

*Ancak Performans Programında Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele, Kamu Muhasebe Hizmetlerinin Uyumlaştırılması Faaliyeti, Ekonomik ve Sektörel Analiz Faaliyeti ve Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele faaliyetleri haricindeki faaliyetler, çok genel ifadelerle ve genel müdürlük isimlerinin faaliyete çevrilmesi suretiyle düzenlenmiştir. Bu şekilde düzenlenen faaliyetler, izlenen performans göstergelerinin Bakanlığın faaliyetleri ile ne kadar ilgili olduğunun ve bu faaliyetlerin hedefe ulaşılmasındaki katkısının anlaşılmasını zorlaştırmaktadır.*

Bu çerçevede, örneğin mali yönetim faaliyeti, hukuk danışmanlığı ve muhakemat faaliyeti veya genel yönetim faaliyeti gibi genel çalışma alanlarının belli bir performans hedefi ile ilişkilendirilerek spesifik iş ve işlemler olarak görülmesi ve söz konusu faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik ne tür bir katkı sağlayacağını belirlenmesi mümkün değildir. Bu durum, hedeflere yönelik kaynak ihtiyacının gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesini ve faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde maliyetlendirilmesini de zorlaştırmaktadır.

Bu itibarla, belli bir performans hedefi çerçevesinde maliyetlendirilebilen ve hedefle doğrudan bağı kurulabilen iş ve işlemlerin faaliyet olarak belirlenmesinin Performans Programı Hazırlama Rehberine daha uygun olduğu düşünülmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulguda yer alan hususun 2017 yılı Performans Programı hazırlanırken dikkate alındığı ve 2017 yılı Programında Bakanlık faaliyetlerinin spesifik olarak belirlendiği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** bulguda açıklanan hususlar ve Kamu İdaresi cevabında yer alan açıklamalar doğrultusunda, faaliyetlerin performans hedefleri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek ve hedeflere ulaşılmasındaki katkısı spesifik olarak ölçülebilecek şekilde tespit edilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar önümüzdeki denetim dönemlerinde takip edilecektir.

## **BULGU 2: Performans Gerçekleşmesine Bakanlığın Katkısını Ölçmeye Elverişli Olmayan Genel Nitelikli Gösterge Belirlenmesi**

Bakanlık Performans Programının incelenmesi neticesinde, hedeflere ilişkin olarak seçilen *toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı* göstergesinin, Bakanlığın sadece kendi faaliyetleri ile gerçekleştirilemeyecek şekilde genel ve kapsayıcı olduğu görülmüştür.

*Vergileme kapsamı genişletilerek mali güce göre vergi alınacaktır* performans hedefinin göstergelerinden biri *toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payıdır*.

Bakanlık Performans Programında *toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı* göstergesinin açıklanmasında şu ifadeler aynen yer almaktadır:

*"... 2016 yılı toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payının hesabında, 2016-2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Tasarısında yer alan (B) Cetveli, Orta Vadeli Programda yer alan nominal büyümeye dayalı mahalli idare vergi gelirleri tahminleri ile Kalkınma Bakanlığından alınan sosyal güvenlik prim gelirleri ve işsizlik sigortası fonu prim gelirleri dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda 2016 yılı için dolaysız vergilerin payının % 53,28 olacağı tahmin edilmektedir."*

Açıklamada geçtiği üzere toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı göstergesi Maliye Bakanlığı dışında pek çok kurumun faaliyet sonuçlarından etkilenebilecek genel ve kapsayıcı niteliktedir.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Performans Programı Hazırlama Rehberi'nde ifade edildiği üzere, performans hedeflerinin, idarenin yürüttüğü faaliyetlerle gerçekleştirilebilir olması gereklidir. Rehberde performans göstergeleri de ilgili hedeflere idarenin ne ölçüde ulaştığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlar olarak tanımlanmıştır.

Bu çerçevede yapılan incelemede, faaliyet raporunda başarılı olarak ifade edilen performans gerçekleştirmelerinin ne kadarının Bakanlığın faaliyet ve projeleri doğrultusunda gerçekleştiği tespit edilememektedir. Diğer bir deyişle, performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme düzeyine, idarenin faaliyet ve projelerinin ne ölçüde katkıda bulunduğu anlaşılamamaktadır.

*Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı* göstergesi kapsamında Bakanlık

faaliyeti ile performans hedefi ve göstergenin gerçekleşme seviyesi arasındaki bağlantı tam olarak kurulamadığından Bakanlık faaliyetlerinin bahsi geçen hedefin gerçekleşmesine katkısı tespit edilememiştir.

*Kamu idaresi cevabında özetle;* 2016 Yılı Performans Programında yer alan “Uluslararası alanda aynı şekilde hesaplanan toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payına ilişkin politika çalışmalarının çıktısı” olarak belirlenen bulgu konusu göstergeye ilişkin çalışmalarda kullanılan verilerin farklı kurumları da ilgilendirmesi sebebiyle, 2018-2022 yıllarına ilişkin hazırlıkları yapılan Plan dönemi için farklı göstergeler kullanılacağı ifade edilmiştir.

*Sonuç olarak* bulguda yer alan hususlar ve Kamu İdaresi cevabında yapılan açıklamalar doğrultusunda, Bakanlık tarafından bulgu konusu hususa ilişkin yapılacak eylemler önümüzdeki denetim dönemlerinde takip edilecektir.

### **BULGU 3: Performans Göstergesinin Gerçekleşmeler Yerine Taahhüt Esas Alınarak Tanımlanması ve İzlenmesi**

Bakanlık 2016 Yılı Performans Programı kapsamındaki göstergelerden olan "4706 sayılı Kanunun ek 3 üncü maddesine göre ön izin verilerek değerlendirilen taşınmazlar sonucu elde edilmesi hedeflenen yeni istihdam sayısı" nın gerçekleşmeler değil, taahhüt esas alınarak tanımlandığı ve izlendiği görülmüştür.

Bakanlık 2016 Yılı Performans Programı kapsamında yer alan "Hazineye ait taşınmazların ekonomiye kazandırılması amacıyla taşınmaz yönetiminde politika belirleyen, uygulamalara yön veren ve sonuçları izleyen arz odaklı proaktif bir yönetim yapısına geçilecektir" performans hedefinin göstergelerinden biri "4706 sayılı Kanunun ek 3 üncü maddesine göre ön izin verilerek değerlendirilen taşınmazlar sonucu elde edilmesi hedeflenen yeni istihdam sayısı"dır.

Performans Programında "4706 sayılı Kanunun ek 3 üncü maddesine göre ön izin verilerek değerlendirilen taşınmazlar sonucu elde edilmesi hedeflenen yeni istihdam sayısı " göstergesinin açıklaması aynen şu şekilde yer almaktadır:

*"4706 sayılı Kanunun Ek-3'üncü maddesi kapsamında, Hazinesinin özel mülkiyetinde veya devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazlar üzerinde yatırımcılar lehine daha sonra*

*kurulacak irtifak hakkı veya kullanma iznine esas olmak üzere ön izin verilmektedir. Bu kapsama alınan taşınmazlara ilişkin olarak yatırımcılar tarafından sağlanacağı taahhüt edilen istihdam sayısı alınmıştır."*

Göstergede geçen *hedeflenen yeni istihdam sayısı* ifadesi ile göstergenin açıklamasında geçen *yatırımcılar tarafından sağlanacağı taahhüt edilen istihdam sayısı* ifadesi, ileride gerçekleşmesi taahhüt altına alınmış ancak henüz gerçekleşmemiş istihdam durumunu ifade etmektedir. Oysaki performans programı, ilgili yıl içinde gerçekleşmesi hedeflenen göstergeleri içerir. Bu bağlamda, Performans Programında "taahhüt edilen istihdam sayısı"nın gösterge olarak alınması ve izlenmesi, performans izlemesinin gerçekleştirmelere dayanması esasına aykırıdır.

Sonuç olarak, "hedeflenen/taahhüt edilen istihdam sayısı" göstergesinin performans programında yer almasının uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulguya konu edilen performans göstergesinin Bakanlığın 2018-2022 dönemi Stratejik Planı çalışmaları kapsamına alınmayacağı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** bulguya konu edilen performans göstergesinin Bakanlığın 2018-2022 dönemi Stratejik Planı çalışmaları kapsamına alınmayacağı belirtilmesi yeterli bulunmuş olup, bu husus gelecek yıl denetimlerinde takip edilecektir.

#### **BULGU 4: Performans Programında Yer Alan Gösterge Gerçekleşmelerinin Faaliyet Raporunda İzlenememesi**

Bakanlık Performans Programı ve Faaliyet Raporunda yer alan *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler* göstergesinin belirtilen endeksler aracılığıyla performans programı ve faaliyet raporlarında takip edilmesinin takvim uyumsuzluğu nedeniyle mümkün olmadığı görülmüştür.

2016 yılı Performans Programında yer alan *az sayıda, kolay anlaşılabilen ve uyum sağlanabilen bir vergi mevzuatı oluşturulacaktır* performans hedefinin göstergelerinden biri *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmelerdir*.

Performans Programında bu gösterge aşağıda yer verildiği şekilde açıklanmaktadır:

*"Milletlerarası rekabet ortamı içerisinde ülkemizin rekabet gücünün geliştirilmesi ve*

*korunmasına yönelik olarak takip edilen endeksler aşağıda yer almaktadır:*

- *İş Ortamı Raporu, Dünya Bankası*
- *İş Yapmak İçin En İyi Ülkeler Sıralaması, Forbes*
- *Dünya Rekabet Yıllığı, Uluslararası Yönetim Gelişimi Enstitüsü*
- *Küresel Rekabet Gücü Raporu, Dünya Ekonomi Forumu (WEF)*

*Diğer ülke uygulamalarını takip edebilmek ve uluslararası yatırımcılar için öngörülebilir veri temin edilebilmesini sağlamak açısından uluslararası yayımlarda yer almak önemli olup 2016 yılında da söz konusu endekslerde ülkemizi bir üst seviyeye taşıyacak çalışmalar yapılacaktır.”*

Bakanlık 2016 Yılı Faaliyet Raporunda ise bu gösterge ile ilgili veri elde edilemediği belirtilmektedir. Bu sapmanın nedeni şu şekilde açıklanmaktadır: “Söz konusu gösterge kapsamında yer alan konulara ilişkin uluslararası kuruluşlar tarafından 2016 yılına ilişkin verilerin 2017 yılında açıklanması beklenmektedir. Bu aşamada konuyla ilgili veriler henüz temin edilememiştir.”

Göstergelere ilişkin gerçekleştirmelerin takibinin Bakanlık Performans Programında ve Faaliyet Raporunda yapılabilmesi için gerçekleştirmelerin ölçüm ve açıklanma zamanının Bakanlık Faaliyet Raporunun kamuoyuna sunulmasından önce olması gerekmektedir. Ancak *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler* göstergesine ait endekslerin gerçekleştirmelerinin açıklanması, Bakanlık Faaliyet Raporunun kamuoyuna sunulmasından sonra olmaktadır. Bu durum, bahsi geçen göstergenin Performans Programında belirtilen endeksler aracılığıyla performans programı ve faaliyet raporunda takip edilebilirliğini ortadan kaldırmaktadır.

Dolayısıyla, Bakanlık Performans Programı ve Faaliyet Raporunda yer alan *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler* göstergesinin İş Ortamı Raporu, İş Yapmak İçin En İyi Ülkeler Sıralaması, Dünya Rekabet Yıllığı ve Küresel Rekabet Gücü Raporunda yer alan endeksler aracılığıyla performans programı ve faaliyet raporlarında takip edilmesinin takvim uyumsuzluğu nedeniyle mümkün olmadığı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü tarafından önceki

yıllarda da takip edilen bulgu konusu gösterge için daha önce herhangi bir takvim uyumsuzluğu yaşanmadığı ancak 2016 yılı Faaliyet Raporunun hazırlık sürecinde ilgili göstergeye ilişkin veri temin edilemediği,

Raporda yer verilen hususlar da dikkate alınarak önümüzdeki dönemde ilgili gösterge gerçekleştirmelerine ilişkin faaliyet raporlarında daha ayrıntılı açıklamalara yer verileceği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu İdaresi cevabında önceki yıllarda da takip edilen bulgu konusu gösterge için daha önce herhangi bir takvim uyumsuzluğu yaşanmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte, bulgunun konusu olan “milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler” göstergesi 2014 ve 2015 yılları performans programlarında aynen: “*Milletlerarası karşılaştırmalarda dolaylı/dolaysız vergilerin genel vergi yükü içindeki payı, ortalama ücret üzerindeki vergi yükü, kurum kazançları üzerindeki vergi yükleri gibi konularda sağlanan iyileşmeler takip edilecektir.*” şeklinde genel ifadelerle açıklanmıştır. Aynı göstergenin 2016 yılı performans programında yer alan açıklamasında, bulguda yer verildiği üzere, spesifik olarak *Dünya Bankası, Forbes, Uluslararası Yönetim Gelişimi Enstitüsü, Dünya Ekonomi Forumunun* belirli raporlarında yer alan endekslerin takip edildiği belirtilmiştir.

Bulguda yer alan hususlar ve kamu idaresi cevabında yer alan açıklamalar doğrultusunda, Bakanlıkça bulgu konusuna ilişkin yapılacak eylemler gelecek denetim dönemlerinde takip edilecektir.

### **C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

#### **BULGU 5: Faaliyet Raporlarının Dış Denetim Raporu ile Güvence Sağlanmadan Yayımlanması**

Bakanlığın 2016 yılı Faaliyet Raporunda ve faaliyet raporu düzenlemekle yükümlü diğer kamu kurumlarının faaliyet raporlarında *Sayıştay denetim raporlarına dayanarak güvence verildiği* beyan edildiği halde, faaliyet raporlarının yayımlanma tarihinde Sayıştay denetimleri henüz tamamlanmamış olduğu için fiili durumu yansıtmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un faaliyet raporlarını düzenleyen 41'inci maddesinde, üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlayacağı hükme bağlanmıştır. Maddede ayrıca faaliyet

raporlarında yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin hususların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiştir.

Bu hükme istinaden Bakanlık tarafından çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te, faaliyet raporlarına Yönetmelik ekinde yer verilen, *Üst Yöneticinin İç Kontrol Güvence Beyanının* ekleneceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenleme uyarınca, faaliyet raporları ekinde matbu olarak Yönetmelikte belirtilen beyana yer verilmesi gerekmektedir.

2016 yılı Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu incelendiğinde, ekinde *iç kontrol güvence beyanına* yer verildiği görülmüştür.

İç Kontrol Güvence Beyanı metni aynen;

*"... Bu Raporda açıklanan faaliyetler için bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını bildiririm.*

*Bu güvence, üst yönetici olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, benden önceki yöneticiden almış olduğum bilgiler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dahilindeki hususlara dayanmaktadır.*

*Burada raporlanmayan, idarenin menfaatlerine zarar veren herhangi bir husus hakkında bilgim olmadığını beyan ederim....."*

şeklindedir.

Beyan metninden anlaşıldığı üzere, Bakanlık ve diğer kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin faaliyet raporları Sayıştay denetim raporları ile güvence sağlanmış gibi kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Oysa, faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklandığı tarihte faaliyet raporunun yılına ilişkin Sayıştay mali denetimleri henüz tamamlanmamış durumdadır. Yani faaliyet raporlarının kamuoyu ile paylaşıldığı tarihte kamu kurumlarının faaliyet raporlarına Sayıştay denetim raporları ile güvence henüz sağlanmamıştır.

Bu durumun yol açacağı sakıncaları önlemek, kamuoyunu doğru bir şekilde



bilgilendirmek ve faaliyet raporları aracılığıyla kurumsal hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak açısından faaliyet raporlarının eki olan iç kontrol güvence beyanında yer alan ilgili ifadelerin fiili durumu yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

*Kamu idaresi cevabında özetle;* Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanan Maliye Bakanlığı 2016 Yılı Denetim Raporunda belirtilen görüşe iştirak edilmekte olduğu,

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin eki güvence beyanlarında yer alan ifadenin varsa iç ve dış denetim raporlarından yararlanılması şeklinde düzenleneceği,

Önümüzdeki dönemde yapılması planlanan mevzuat değişiklik çalışmalarında bahsi geçen Yönetmelikte gerekli değişikliklerin yapılacağı,

ifade edilmiştir.

*Sonuç olarak* bulguda açıklanan hususlar ve Kamu İdaresi cevabında yer alan açıklamalar doğrultusunda, faaliyet raporlarının eki olan iç kontrol güvence beyanının içeriğindeki bulgu konusu ifadelerin fiili durumu yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar gelecek denetim dönemlerinde takip edilecektir.

#### **BULGU 6: Plan-Program-Bütçe Bağı Üzerine Tasarlanan Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kurulamaması**

Bakanlık bütçe uygulama süreçlerinin izlenmesi sonucunda, harcama ve muhasebe süreçlerinin stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız bir şekilde yürütüldüğü, dolayısıyla performans esaslı bütçeleme sisteminin kurulamadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçeleme sistemi benimsenmiştir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; bu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise, hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır.

Kanunla kamu kurumlarının bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin hususları belirlemeye Bakanlık yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla Bakanlığın kendi stratejik yönetim sürecini yönetmek dışında tüm kamu idareleri için de bu sürecin kurulmasını sağlamak gibi önemli bir görevi bulunmaktadır. Bununla birlikte, maddenin yürürlüğe girdiği 01.01.2005 tarihinden bu yana kamu kurumlarında stratejik yönetimin yukarıda sayılan temel belgeleri ile bütçe uygulama süreçleri arasında bağ kurulamadığı, parlamentoya ve kamuoyuna hangi faaliyet için ne kadar harcamanın yapıldığının raporlanmadığı; buna rağmen, bu belgelerin uygulamada bütçe ödeneği ile bağı olmaksızın performans göstergeleri bazında izlendiği görülmüştür. Ancak izlemenin ödenek ile bağlantısı kurulamadığı sürece kurumların performanslarının değerlendirilmesi eksik kalacaktır.

Bakanlığın 2016 yılı Performans Programı incelendiğinde, Stratejik Planda yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yılı içinde yürütülecek faaliyetlere ve ulaşılmak istenen performans hedeflerine kaynak tahsis edildiği tespit edilmiştir.

Ancak, performans esaslı bütçelemenin tam olarak kurulmaması nedeniyle, 2016 yılı Faaliyet Raporunda hangi faaliyet için ne kadar harcama yapıldığının raporlanmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan *plan-program-bütçe bağı*nın etkin bir şekilde kurulmamasının sonucudur. Kanun kapsamındaki diğer kamu idareleri için de aynı durum geçerlidir.

Bu itibarla, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesinin bu sistemin en önemli gereği olduğu ve Kanun kapsamındaki kurumlarda stratejik yönetim belgelerinin doğru şekilde üretilmesi ve uygulanmasının kaynakların etkin kullanılmasına katkı sağlayacağı dikkate alındığında, Bakanlık tarafından performans esaslı bütçe sisteminin kurulması için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında özetle;*** Performans Programları kapsamında öngörülen performans hedeflerinin gerçekleştirilmesi amacıyla yürütülecek faaliyetlerin, bütçe tertip yapısında yer almadığı, ekonomik sınıflandırma düzeyinde tahsis edilen ödeneklerin söz konusu faaliyetlere dağıtılmak suretiyle faaliyetlerin kaynak ihtiyacının hesaplandığı, dolayısıyla bütçe uygulama sonuçlarından faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan

harcamaların izlenmesinin mümkün olmadığı, bu sebeple, bütçe tertip yapısının, kamu idarelerinin çıktı, ürün ve hizmetlerini kapsayacak şekilde düzenlenmesine ihtiyaç duyulduğu,

Bu kapsamda, kamu mali yönetimi alanında yürütülen reformlar ile performans esaslı bütçeleme uygulamasının güçlendirilmesi, plan-program-bütçe ve raporlama bağının daha etkin bir şekilde kurulması amacıyla bütçenin kamu hizmet programlarını gösterecek şekilde yeniden tasarlanmasının hedeflendiği,

Onuncu Kalkınma Planında (2014-2018) yer alan Kamu Harcamalarının Rasyonelleştirilmesi Öncelikli Dönüşüm Programına ilişkin Eylem Planı çerçevesinde, 2016-2018 döneminde, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde, kamu hizmetlerini program yaklaşımıyla ele alan bütçe yapısına geçilmesinin öngörüldüğü,

İlgili kamu idareleriyle koordineli olarak çalışılarak geçilmesi öngörülen program bütçe yapısının, stratejik plan ve performans programlarının idare bütçeleriyle bağının güçlü bir şekilde kurulmasına yönelik bir çerçeve oluşturacağı

İfade edilmiştir.

**Sonuç olarak** bulguda açıklanan hususlar ve Kamu İdaresi cevabında yapılan açıklamalar doğrultusunda Bakanlık tarafından bulgu konusuna ilişkin yapılacak eylemler gelecek denetim dönemlerinde takip edilecektir.

#### **BULGU 7: Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği**

Performans esaslı bütçeleme sistemine ilişkin düzenlemeler incelendiğinde, Sayıştay denetim raporlarında yer alan hususların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkân sağlayan düzenlemelerin bulunmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür. 5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde yer alan stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin düzenleme ve Kanunun 41 inci maddesinde yer alan faaliyet raporları ile ilgili hükümler gereğince kamu idarelerinin;

- Kalkınma planları ile uyumlu geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle *stratejik plan* hazırlamaları,
- Bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlamaları ve
- Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde *yıllık faaliyet raporları* hazırlamaları, gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'da stratejik plan ile ilgili düzenleme yapma yetkisi Kalkınma Bakanlığına, performans programı ve faaliyet raporu ile ilgili düzenleme yapma yetkisi ise Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu yetkilere istinaden;

- Kalkınma Bakanlığı tarafından 26.05.2006 tarihinde Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar ile Haziran 2006'da Stratejik Planlama Kılavuzu,
- Maliye Bakanlığınca 17.03.2006 tarihinde Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 05.07.2008 tarihinde ise, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik ile 2009 yılında Performans Programı Hazırlama Rehberi, çıkarılmıştır.

Bilindiği üzere, Sayıştay tarafından stratejik planlama ve performans yönetim sistemi üzerine tasarlanan "Performans Denetimi", 19.12.2010 tarihinde çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile benimsenmiştir. Dolayısıyla, stratejik yönetime ilişkin yukarıda anılan Yönetmeliklerin ve Rehberin hazırlanması aşamasında Sayıştay tarafından yapılmakta olan bir performans denetimi söz konusu olmadığından, bu Yönetmelikler ve Rehberde performans denetimi sonuçlarına yönelik düzenlemeler öngörülmemiştir.

Performans denetimi kapsamında, Sayıştay tarafından, söz konusu temel belgeler ve kurumun performans bilgisi üreten veri kayıt sistemleri incelenmekte ve sonuçları raporlanmaktadır. Yukarıda ifade edildiği üzere, denetim sonuçlarının ilgili belgelere işlenmesine ilişkin düzenlemeler bulunmadığı için uygulamada kurumların Sayıştay denetim raporlarında yer alan hususlara ilişkin nasıl bir yol izleyeceklerinin belli olmadığı görülmüştür.

Stratejik planlar beş yıl süreyle uygulanmak üzere hazırlanır. Stratejik planlamaya ilişkin mevzuat hükümleri incelendiğinde, performans denetimi sonucunda stratejik planda revizeye imkan veren hüküm bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, stratejik plana ilişkin bir denetim tespitinin planlama dönemi olan beş yıl boyunca plana yansıtılmamasına, dolayısıyla kurumlar tarafından bu süre zarfında aynı hatanın tekrarlanmasına yol açmaktadır. Örneğin, kurumlar hedefle ilgili olmayan ya da ölçülebilir olmayan performans göstergelerine beş yıl boyunca planlarında yer vermek durumunda kalacaklardır.

Aynı şekilde, performans programı ile tespit edilen bir husus, takvim uyumsuzluğu sebebiyle (t) yılı performans denetim sonuçları kesinleştiği zaman, (t+1) Performans Programının yürürlüğe girmiş olması nedeniyle performans programına yansıtılmamaktadır. Dolayısıyla, (t+1) yıl faaliyet raporunda Sayıştayın bir yıl önce denetimlerinde ilgisiz ya da ölçülebilir bulmadığı bir performans hedef ya da göstergesi yer almış olacaktır.

Bu durum, faaliyet raporlarının hesap verebilirliğin bir aracı olmasını önleyeceği gibi, kamuoyunun eksik veya yanlış bilgilendirilmesine de sebep olabilecektir.

Sonuç olarak, Kalkınma Bakanlığı ile koordineli olarak Bakanlık tarafından Sayıştay denetim raporlarında yer verilen hususların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkan sağlayan düzenlemelerin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Performans Programlarına ilişkin ikincil mevzuat düzenlemelerinde, yıl içinde meydana gelebilecek değişikliklere bağlı olarak performans programı belgelerinde değişiklik gerektiren düzeltmelerin yapılmasını sınırlayan hükümler bulunmadığı,

Bu kapsamda, performans esaslı bütçeleme sisteminin işleyişine ilişkin tespit edilen eksiklikler ile iyileştirmeye yönelik önerileri içeren ve kamu idareleriyle paylaşılan genel yazılarda, performans bilgisinin içsel ve dışsal gelişim ve değişimlere bağlı olarak güncellenmesi gerektiğinin vurgulandığı,

Yapılacak düzenlemelerle konuya ilişkin açıklama ve yönlendirmelere yer verileceği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu İdaresi cevabında belirtildiği üzere performans programlarına ilişkin ikincil mevzuat düzenlemelerinde, yıl içinde meydana gelebilecek değişikliklere bağlı olarak performans programı belgelerinde değişiklik gerektiren düzeltmelerin yapılmasını açıkça sınırlayan hükümler bulunmamakla birlikte, bulguda açıkça ifade edildiği üzere bu düzenlemelerin yapılmasına olanak sağlayan ve yapıma esaslarını belirleyen açık hükümler de bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, bulguda açıklanan hususlar ve Kamu İdaresi cevabında yer alan açıklamalar doğrultusunda, Bakanlık tarafından Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilen hususların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkan sağlayan düzenlemelere ilişkin eylemler önümüzdeki denetim dönemlerinde takip edilecektir.

#### **D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

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>