



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

2020 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2021



Tel : 90 (312) 295 30 00
Fax : 90 (312) 295 48 00



www.sayistay.gov.tr
sayistay@sayistay.gov.tr



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	8
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	12
7.	DENETİM BULGULARI.....	12
8.	EKLER.....	56

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2020 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu	5
Tablo 2: 2020 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu	5
Tablo 3: Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakıyeleri Tablosu	24
Tablo 4: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakıyeleri Tablosu	24
Tablo 5: Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakıyeleri Tablosu	24

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ATİK	Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet
BTGM	Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
EFT	Elektronik Fon Transferi
E-Haciz	Elektronik Haciz
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GYMY	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVGUT	KDV Genel Uygulama Tebliği
MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
TAKBİS	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TİF	Taşınır İşlem Fişi
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması
2. Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi
3. Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması
4. Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi
5. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi
6. Yapılmakta Olan Yatırımların İlgili Varlık Hesabında Aktifleştirilmemesi
7. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Yapılmaması
8. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
9. Tahakkuku Verilmeyen İhbarnamelerde Yer Alan Vergi ve Ceza Tutarlarının Koşullu Varlık Olarak Nazım Hesaplarda İzlenmemesi
10. Kullanılan veya Tüketime Sevk Edilen İlk Madde ve Malzemenin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi
11. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

B. Diğer Bulgular

1. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması
2. Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
3. Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi
4. 2020 Yılı Açılış Yevmiyesinin Hesap Bazında Borç ve Alacak Tutarı İçermesi

5. Taşınırın Önceki Yılda Devir Tutarlarında Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli Arasında Uyumsuzluk Bulunması
6. Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırken Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması
7. İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması
8. Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması
9. KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması
10. YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi
11. Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması
12. Metrekareye İsbet Eden Yüklenilen KDV'nin Hatalı Hesaplanması
13. Araç Siciline İşlenen Haciz Kayıtlarının Ödeme Yapılmadığı Durumlarda Yakalamalı Hacze Dönüştürülmemesi
14. Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması
15. Hacizli Araç Satış Usulünün İdare ve Mükellef Aleyhine Sonuçlara Yol Açması
16. Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi
17. Yapım İşlerinde Yüklenicilerin Zorunlu Sigorta Yaptırma Yükümlülüğünün İdarece Takip Edilmemesi
18. Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması
19. Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi
20. Vekâleten Görevlendirmenin Genel ve Sürekli Bir Personel Atama Yöntemi Olarak Kullanılması

21. İdare Faaliyet Raporunun Zamanında Yayınlanmaması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak anılan tarihte yürürlüğe giren 703 Karar Sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında KHK’nın 70’inci maddesi ile “Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun” şeklinde değiştirilmiş ayrıca anılan Kanun’un 1 ila 28’inci maddeleri, 29’uncu maddesinin üçüncü ila altıncı ve sekizinci fıkraları, 30’uncu ila 35’inci maddeleri, ek 1’inci maddesi, geçici 1 ila geçici 7’nci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Sonraki süreçte GİB, 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 134 ila 157’nci maddeleri doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı kuruluş olarak teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir.

Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 137’nci maddesine göre Başkanlığın görevleri şunlardır:

a) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve Devlet gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumlu şekilde tatbikini sağlamak.

b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.

c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.

ç) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.

d) Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak, Devlet gelirlerine etkisi olan mevzuatı Devlet gelirleri, vergi tekniği ve uygulamaları açısından

inceleyerek görüş bildirmek.

e) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.

f) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

g) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

ğ) Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek, vergi yükü ile gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

h) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

ı) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı çalışmaları yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

i) Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

j) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.

k) Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.

l) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

m) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

n) Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

o) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

ö) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuat ile Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu ve genel bütçeli bir idare olan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez teşkilatı ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir. Merkez teşkilatı aşağıdaki hizmet birimlerinden oluşmaktadır:

- Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III, IV, V)
- Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı (I, II, III)
- Tahsilat ve İhtilaf İşleri Daire Başkanlığı
- Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı
- Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı
- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
- Personel Daire Başkanlığı
- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
- Hukuk Müşavirliği
- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği
- İç Denetim Birimi Başkanlığı

Başkanlığın taşra teşkilatı ise doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren, vergi dairesi başkanlığı ve vergi dairesi başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.

2020 yılı sonu itibarıyla GİB taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 405 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 465 Vergi Dairesi, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü bünyesinde) ile 5 şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır.

GİB'in, 2020 yılında 706'sı (%2) merkezde, 36.103'ü (%98) ise taşra teşkilatında olmak üzere vekâleten ve geçici görevlendirmeler hariç toplam 36.809 dolu kadrosu bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

GİB, 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.

GİB'e 31.12.2019 tarihli ve 30995 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 2020 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile toplam 4.074.536.000 TL ödenek tahsis edilmiştir.

GİB tarafından sunulan Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosuna göre, 2020 yılı tahsilatlarına ilişkin gerçekleşen tutarlar ile bütçe ödenekleri, nihai ödenek ve gerçekleşen ödemelere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1: 2020 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

	Bütçelenen Tutarlar		Gerçekleşen Tutar
	Bütçe Ödeneği / Gelir Tahmini	Nihai Ödenek	
TAHSİLATLAR			
Vergi Gelirleri	0,00	0,00	753.087.966.916,71
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0,00	0,00	0,00
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	0,00	0,00	3.872.092.503,87
Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	0,00	0,00	36.437,74
Diğer Gelirler	0,00	0,00	30.894.207.417,88
Sermaye Gelirleri	0,00	0,00	508.643,28
Alacaklardan Tahsilat	0,00	0,00	14,49
Red ve İadeler (-)	0,00	0,00	142.089.883.483,63
Toplam Tahsilatlar	0,00	0,00	645.764.928.450,34
ÖDEMELER			
Personel Giderleri	3.039.617.000,00	3.043.642.000,00	3.005.189.723,75
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	514.430.000,00	510.530.000,00	496.082.849,68
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	376.057.000,00	954.221.181,06	861.764.210,67
Faiz Giderleri	0,00	0,00	0,00
Cari Transferler	20.481.000,00	17.831.000,00	16.986.337,71
Sermaye Giderleri	123.951.000,00	124.536.526,80	108.542.983,04
Sermaye Transferleri	0,00	0,00	0,00
Borç Verme	0,00	0,00	0,00
Yedek Ödenekler	0,00	0,00	0,00
Toplam Ödemeler	4.074.536.000,00	4.650.760.707,86	4.488.566.104,85
NET TAHSİLATLAR/ÖDEMELER			143,87

Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre ise Başkanlığın 2020 yılı gelir ve giderleri ile faaliyet sonucu aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 2: 2020 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet Gelirleri (A)	İndirim İade İskonto Toplamı (B)	Net Gelir (A-B)	Faaliyet Giderleri (C)	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu (A-B-C)
947.616.694.055,54	140.192.560.687,74	807.424.133.367,80	76.549.358.120,67	730.874.775.247,13

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Başkanlık, mali işlemlerini 5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat 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 mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali 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.

5018 sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu idarelerinin muhasebe sistemlerinde tekdüzenin sağlanması amacıyla önce çerçeve nitelikteki Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, daha sonra Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çıkarılmış ve merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerini bu Yönetmeliğe uygun olarak yerine getirmesi benimsenmiştir. Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esaslıdır. Kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yıl hesaplarında gösterilirken; bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Bütün muhasebe işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Başkanlık, harcamalarda kullanılan ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler açısından da Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne tabi bulunmaktadır. Başkanlık'ın muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklara bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

Öte yandan, kağıt ortamında yürütülen iş ve işlemlerle ilgili olarak süreçlerin yeniden ele alınarak elektronik belge kullanımının yaygınlaştırılması ve kamu mali yönetim sistemi içerisinde yer alan bilişim sistemlerinin birlikte çalışabilirlik prensibi doğrultusunda entegre edilmesi amacıyla geliştirilen “Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi” projesi kapsamında; entegrasyona açık ve elektronik belge altyapısına uygun “Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi” ile “Yeni Harcama Yönetim Sistemi” kullanımına geçiş 2018 yılı itibarıyla tamamlanmış olup, işlemler söz konusu modüller kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 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, Nakit Akış Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu olduğu; 314-316'nci maddelerinde bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327'nci maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

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 ve denetim ekibince Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesi gereğince temin edilen defter, tablo ve belgelerden aşağıda sayılanlar 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,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

Denetim görüşü, Başkanlığın tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak 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 mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle

gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürünün belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) uyarınca; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir.

26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile iç kontrolün; “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” bileşenleri temelinde standartlar ve sağlanması gereken genel şartlar belirlenmiş ve bu alandaki çalışmaların hazırlanacak eylem planları ile izlenmesi öngörülmüştür.

Başkanlık tarafından gerçekleştirilen iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmaları incelendiğinde;

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca iç kontrol sistemini kurmak üzere bir Eylem Planı hazırlanarak 29.12.2008 tarihli Üst Yönetici onayıyla yürürlüğe konulduğu,

Daha sonra Maliye Bakanlığınca 04.02.2009 tarihinde yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde açıklanan hususlar doğrultusunda 26.12.2011 tarihli Üst Yönetici onayıyla bu Eylem Planı’nın revize edildiği,

Revize edilen Eylem Planı’nın 2012–2014 yılları arasında uygulandığı ve bu süre içerisinde Eylem Planı kapsamında standartların sağlanması için gerekli 79 genel şarttan 28’i

için eylem gerçekleştirildiği,

Bu eylemler kapsamında;

2012 yılında, Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi'nin yayımlandığı, Eğitim Yönergesi'nin hazırlanarak eğitim programlarına “iç kontrol” konusunun dahil edildiği, İç Kontrol Broşürü hazırlanarak merkez ve taşra birimlerine dağıtıldığı, Etik Kuralları Bildirgesi'nin GİB internet sitesinde yayınlandığı, GİB Faaliyet Raporu Hazırlama Genelgesi'nin çıkarıldığı, Yıllık Eğitim Planı'nın hazırlanmaya başlandığı, Yönetici ve Mesleki Eğitim Planları'nın hazırlandığı, Performans Programı Hazırlama ve Bütçe Hazırlama Yönergeleri'nin yürürlüğe konulduğu ve Bilgi Güvenliği Politikası Dokümanı'nın güncellendiği,

2013 yılında, bilgi güvenliği yönetim sisteminin ve politikasının, bilgi güvenliği standartlarıyla uyumlu hale getirilmesine ilişkin eğitim gerçekleştirildiği, öneri geliştirme ve mükellef geri bildirim sistemlerinin kurulduğu, fonksiyonel organizasyon şemasının hazırlandığı, fonksiyonel görev dağılım çizelgelerinin GİB internet sitesinde yayınlandığı ve birimlerin görev tanımlarının hazırlanarak personele duyurulduğu,

2014 yılında ise İmza Yetkileri Yönergesi'nin hazırlandığı ve bir iç kontrol değerlendirme raporunun düzenlendiği,

2012–2014 yılları arasında uygulanan Eylem Planı'ndan sonra “GİB Merkez Birimlerinde İş Süreçlerinin Çıkarılması ve Süreç Kartlarının Oluşturulması Eylem Planı”nın hazırlanarak 09.09.2015 tarihli Üst Yönetici onayı ile çalışmaların başlatıldığı,

Bu Eylem Planı çerçevesinde; 31.03.2016 tarihi itibarıyla tüm merkez birimlerinin (326 adet) iş akış şemaları ve süreç kartlarının çıkarıldığı,

31.12.2016 tarihi itibarıyla GİB Merkez Birimleri İşlem Yönergesi'nin (e-Yönerge) hazırlanarak GİBİNTRANET sayfasında çalışanların kullanımına açıldığı,

Aralık 2016'da Süreç Eylem Planı'na ilişkin bir değerlendirme raporu düzenlendiği,

Merkezi Yönetim Hassas Görev Envanteri hazırlanarak 29.12.2017 tarihli Başkanlık makamı oluru ile hassas görevlerin belirlendiği,

İdarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesine yönelik olarak 2019 yılında Hazine ve Maliye

Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesinin başlatıldığı,

Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde 2019 yılında başlatılan HMB Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi ile Başkanlığın tüm merkez ve taşra süreçlerine ilişkin iş akış şemalarının çıkarıldığı, risklerin tespit edildiği ve bu risklerin azaltılmasına ilişkin ilave kontrol faaliyetlerinin belirlendiği,

İç denetim faaliyetlerini yürütmek üzere doğrudan Başkanlık Makamına bağlı İç Denetim Birimi Başkanlığının 25/08/2020 tarihli Başkanlık Olur'u ile kurulduğu ve İç Denetim Birimi Başkanlığına denetim birimi başkanı ve denetim birimi başkan yardımcısı dahil olmak üzere beş iç denetçi atandığı,

görülmüştür.

Bununla birlikte, GİB tarafından Kamu İç Kontrol Standartlarının tümünü karşılayan bir iç kontrol sistemi oluşturulmasına yönelik çalışmalar henüz tamamlanmamıştır.

Denetim sırasında,

- 2012 ve 2014 yılları arasında uygulanan Eylem Planı ile Kamu İç Kontrol Standartlarının tamamı için makul güvence sağlanmadığı halde, iç kontrolün her bir bileşenine yönelik eylemler içeren yeni bir iç kontrol eylem planı hazırlanmadığı,

- Taşra birimlerine ait hassas görev envanterinin hazırlanmadığı,

- 2019 yılında başlatılan Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesinin 2020 yılı sonu itibarıyla tamamlanmadığı,

- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve buna paralel olarak çıkarılan 2006/10809 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Başkanlığa 25 adet iç denetçi kadrosu ihdas edildiği halde 31.12.2020 tarihi itibarıyla 5 iç denetçinin atamasının yapılmış olduğu,

- 2020 yılı Faaliyet Raporunun zamanında yayımlanmadığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, idare tarafından uluslararası standartlar temelinde iç kontrolün “kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme” bileşenleri çerçevesinde ulusal mevzuat hükümlerinde öngörülen bir takım gereklilikler yerine getirilmiş olmakla birlikte, henüz iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmaları tamamlanmamıştır. Bu

itibarla, etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için kurumsal açıdan daha katılımcı ve kapsayıcı bir yaklaşım ile çalışmalara devam edilmesi, kontrol faaliyetlerinin bilişim teknolojisindeki gelişmeler ışığında risk odaklı bir anlayış ile geliştirilmesi ve iç kontrolün temel bir unsuru olan iç denetim hizmetlerinden yararlanılması önerilmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması

Diğer idarelere ait gelir ve alacakların, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurum kodu ile hatalı olarak muhasebeleştirilmesi sonucunda GİB mali tablolarına yansdığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'nin 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planlarında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye paralel olarak çıkartılan 41 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinin sekizinci fıkrasında da kurumsal kod kullanılması zorunluluğu tekrar vurgulanmıştır. Bütçe gelirleri hesap kodunda bulunan gelirlerden hangilerinin hangi kamu idaresinin kurumsal koduyla hesaplara alınacağına ilişkin uygulama birliğinin sağlanması için Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan 27.04.2015 tarihli ve 90192509-010.03-4168 sayılı yazı ve eki liste ile genel bütçe detaylı hesap planında yer alan bütçe gelirleri hesabının yardımcı hesap kodları itibarıyla tahsil edilen

gelirlerin hangi idarelerin kurumsal kodu ile muhasebeleştirileceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Daha sonra Genel Müdürlük tarafından yayınlanan 15.02.2016, 03.01.2017, 24.01.2017, 02.01.2019 ve 16.12.2019 tarihli yazılar ile bahse konu liste güncellenerek son halini almıştır.

Anılan Listeye göre Başkanlığa ait olan ve ekonomik kodlara ilişkin ayrıntıları ile birlikte gösterilen gelir ve alacakların, GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan listede belirtildiği üzere, her bir kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen ve listede “İlgili idare” olarak belirtilenlerden Başkanlık tarafından yapılan faaliyetler sonucunda oluşanlar da GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilecektir. Bunların haricinde herhangi bir gelir ya da alacağın GİB kurumsal kodu ile muhasebeleştirilmesi ise mümkün bulunmamaktadır.

Sonuç olarak; 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, başka kamu idarelerine ait gelir ve alacakların hatalı kurumsal kod kullanılarak GİB’e ait 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar, 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar ve 600-Gelirler Hesaplarında izlenmesi uygulamasının düzeltilmesi amacıyla, vergi dairelerince kullanılan e-VDO sisteminin doğru muhasebe bilgisi sunması yönünde gerekli değişikliklerin yapılması ve ayrıca Başkanlığa ait olan ve olmayan birçok kamu gelirini tahsil etmekle görevli olan GİB ile diğer kamu idareleri arasında, gelirlerin tahakkuk ve tahsilat kayıtlamalarının mevzuata uygun ve standart bir şekilde yapılması için yeterli eşgüdümün sağlanması gerekmektedir.

BULGU 2: Faaliyet Alacaklarının Vade Tarihi Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi

Bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların 220-Gelirlerden Alacaklar Hesabında, mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların ise 222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında izlenmesi gerekirken, vadenin isabet ettiği yıl dikkate alınmaksızın tüm alacakların 120-Gelirlerden Alacaklar, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar ve 122-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesaplarında izlendiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin;

220-Gelirlerden Alacaklar Hesabına ilişkin 138’inci maddesinde, 220 no.lu hesabın mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi için kullanılacağı,

222-Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabına ilişkin 140'ıncı maddesinde, 222 no.lu hesabın gelirlerden alacaklar veya gelirlerden takipli alacaklar ya da diğer faaliyet alacakları hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarların izlenmesi için kullanılacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmelik hükümlerinden açıkça görüleceği üzere, GİB'in faaliyet alacağı niteliğindeki alacaklarının muhasebeleştirilmesinde alacağın tahsil edileceği dönemin esas alınması gerekmekte olup, bu şekilde tahakkuk bazlı muhasebe sisteminin temel unsurlarından olan hesapların vade yapılarına göre ayrılarak tahakkuk ve tahsil süreçlerinin mali tablolara doğru bir şekilde yansıtılabilmesi amaçlanmaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde, vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlükleri bünyesinde bulunan gelir servislerinin çoğunluğu tarafından GİB faaliyet alacaklarının tamamının vade tarihi dikkate alınmaksızın 120, 121 ve 122 no.lu hesaplarda izlendiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların 220 no.lu hesapta, mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen alacakların ise 222 no.lu hesapta izlenerek nakit planlamasının doğru ve gerçeği yansıtacak şekilde yapılmasını teminen GİB tarafından gerekli çalışmalara başlanarak ivedilikle tamamlanması gerekmektedir.

BULGU 3: Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması

GİB mali tablolarında yer alan 140-Kişilerden Alacaklar Hesabının büyük ölçüde başka kurumlara ait alacakları içerdiği ve bu alacakların takip süreçlerinde aksamalar olduğu görülmüştür.

MYMY'nin 82'nci maddesi uyarınca Kişilerden Alacaklar Hesabı, kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

GİB tarafından sunulan 31.12.2020 tarihli mali tablolar ve bu tablolara esas muhasebe kayıtları ile bazı alacak dosyaları üzerinde yapılan incelemede;

İdarenin 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı bakiyesinin 31.12.2020 tarihi itibarıyla 135.610.860,35 TL olduğu; söz konusu tutarın büyük kısmının, takip ve tahsil görevi GİB'e bırakılmakla birlikte, nitelik itibarıyla diğer kurumların alacaklarından oluştuğu,

31.12.2019 tarihli bilançoda Kişilerden Alacaklar Hesabının bakiyesi 104.357.660,16 TL iken bu tutarın 31.12.2020 itibarıyla 135.610.860,35 TL olarak hesaplarda yer almasından da anlaşılacağı üzere, vergi dairelerince bahse konu alacakların takip ve tahsil süreçlerinin etkin bir şekilde yürütülememesi sonucu bu tutarın yıllar itibarıyla hesaplarda belirli bir tutarın üzerinde olacak şekilde hala yer aldığı,

anlaşmıştır.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, GİB mali tablolarında yer alan 140- Kişilerden Alacaklar hesabındaki geçmişten gelen alacakların takip ve tahsil süreçlerine ilişkin iş ve işlemlerin zamanında ve doğru bir şekilde yapılması sağlanarak alacakların tahsilinde etkinliğin artırılması, böylelikle kamu zararına sebep olunmadan mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunmasının garanti altına alınması gerekmektedir.

BULGU 4: Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi

GİB'e bağlı birimlerce taşınmazların rayiç değerlerinin belirlenmesinde ortak bir yöntem izlenmediği görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Kayıt ve kontrol işlemleri" başlıklı 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, taşınmazların rayiç değerinin maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanların ise bu idarelerce tespit edileceği, 4'üncü fıkrasında ise taşınmazların kayıtlara alınan değerinin 3/5/2005 tarihli ve 2005/8844 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan GYMY hükümlerine göre güncelleneceği hüküm altına alınmıştır.

GYMY'nin "Maddi duran varlıkların kayıt değerleri"ne ilişkin 26'ncı maddesinde, gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıkların maliyet bedeliyle, herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıkların ise gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmesi, varlığın gerçeğe uygun değerinin bilinmemesi halinde de idarece tespit edilen değer esas alınması öngörülmüştür.

Her ne kadar, kamu idarelerince tahsisli kullanılan taşınmazların değerlendirilmesine ilişkin

mevzuatta, söz konusu değerlemenin nasıl yapılacağına ilişkin açıklayıcı bir hüküm bulunmamakta ise de; yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, varlıkların değer tespitlerinin güvenilirliği, söz konusu işlemin bağımsız, tarafsız, yetki sahibi ve mesleki açıdan yeterli kişi, kurum ya da kuruluşlar tarafından uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun biçimde gerçekleştirilmesi halinde sağlanabilecektir.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların rayiç bedellerinin belirlenmesinde, bazı birimler tarafından SPK lisanslı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından hizmet alımı yöntemi ile temin edilen bilirkişi raporlarının, bazı birimler tarafından ise emlak alım, satım ve kiralama alanında ticari faaliyet yürüten, ancak gayrimenkul değerlendirme yetki belgesi bulunmayan emlakçılar ile konu hakkında bilgi ve deneyimi olmayan kurum personelinden oluşturulan Geçici Takdir Komisyonunca düzenlenen tutanakların esas alındığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, GİB tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde güvenilir ve tutarlı yöntemlerin izlenmesi gerekmektedir.

BULGU 5: Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi

GİB'e bağlı çeşitli birimler tarafından tahsisli kullanılan binalar için bütçeye gider kaydıyla yapılan değer artırıcı harcama tutarlarının 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabı ile taşınmazın kayıtlı değerine eklenmesi gerekirken 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

MYMY'nin 175'inci maddesinde, 252-Binalar Hesabının eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik'in 176'ncı maddesinde ise hesabın işleyişi ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu maddenin birinci fıkrasının (a-3) bendine göre; Binalar Hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarlarının, bir taraftan bu hesaba borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 47 Sıra Numaralı Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te yer alan taşınmazlar için 34.000,00 TL'yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi öngörülmüştür. Yönetmelik'in "Kayıt değişikliği işlemleri" başlıklı 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, taşınmaza yapılan değer arttırıcı harcamaların taşınmazın değerine ekleneceği belirtilmiştir.

Buna göre, Başkanlık tarafından tahsisli kullanılan taşınmazlar için yapılan ve 34.000,00 TL'yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak değerlendirilerek 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan incelemede, değer artırıcı nitelikteki harcamaların 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar Hesabı yerine 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabına borç kaydedildiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, binalar için yapılan ve 34.000,00 TL'yi aşan değer artırıcı harcamaların ilgili duran varlığın kayıtlı değerine eklenmemesi nedeniyle 2020 yılı mali tablolarında 252.3-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar ve 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesapları itibarıyla hataya neden olunmuştur.

BULGU 6: Yapılmakta Olan Yatırımların İlgili Varlık Hesabında Aktifleştirilmemesi

GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından 2019 yılında ihale edilen ve 29.04.2020 tarihinde geçici kabulü yapılan veri merkezi inşaatı ve altyapı işleri için bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarlarının 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi gerekirken 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği ve geçici kabul tarihinden sonra ilgili varlık hesabına aktarılmadığı görülmüştür.

MYMY'nin 187'nci maddesinde, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş; Yönetmelik'in 188'inci maddesinde

ise, tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, Başkanlık tarafından yapılan inşaat ve altyapı işlerine ilişkin harcamaların geçici kabul tarihine dek 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi, geçici kabulden sonra ise ilgili varlık hesabına aktarılarak, her yıl mevzuat ile belirlenen oranda amortisman ayırmak suretiyle giderleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından 2019 yılında ihale edilen ve 29.04.2020 tarihinde geçici kabulü yapılan veri merkezi inşaatı ve altyapı işlerine ilişkin olarak 2020 yılı içinde ödenen 3.210.957,00 TL hakediş bedelinin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilmek yerine, 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği ve geçici kabul tarihinden sonra da ilgili varlık hesabına aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, yapımı devam etmekte olan inşaat ve altyapı işleri için yapılan harcamaların 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmemesi ve geçici kabul tarihinden sonra ilgili varlık hesabına aktarılmaması nedeniyle 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ve 630.30-Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler Hesabı itibarıyla Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda toplam 3.210.957,00 TL'lik hataya neden olunmuştur.

BULGU 7: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Yapılmaması

2020 yılı mali tablolarında mevcut maddi duran varlık tutarından fazla amortisman ayrıldığı görülmüştür.

04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 47 Sıra Numaralı Amortisman ve Tükenme Paylarına İlişkin Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde duran varlıklara uygulanacak amortisman ve tükenme paylarına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiş olup, amortisman ve tükenme payının, varlığın yararlanma süresine göre Tebliğ ekinde yer alan süre ve oranlara göre her yıl eşit olarak ayrılması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

Maddi Duran Varlıklara ilişkin 169'uncu maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıkların birikmiş amortismanları ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı,

Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına ilişkin 185'inci maddesinde; birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabının, maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesi ile maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı ve ayrılan amortismanların ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; birikmiş amortisman tutarlarının, amortisman tabi duran varlık değerinden fazla olamayacağı ve amortismanın yanlış ayrılması durumunda söz konusu hesabın gider hesapları ile birlikte çalışması nedeniyle mali tablolarda hataya neden olacağı anlaşılmaktadır.

Yapılan incelemelerde ise, Kurum mali tablolarında amortisman tabi maddi duran varlıklar tutarından fazla birikmiş amortisman tutarının olduğu, bazı durumlarda varlık değeri sıfır olmasına karşılık amortisman ayrıldığı ve bu nedenlerle alt kodlar itibarıyla 41.317.389,77 TL fazla amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, duran varlıkların toplam tutarını aşacak şekilde amortisman ayrılması nedeniyle bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunda 41.317.389,77 TL hataya neden olunmuştur.

BULGU 8: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması

GİB tarafından hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırın mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinin verdiği yetkiye istinaden yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28'inci maddesinde, oluşturulacak komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınır için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenleneceği ve bu taşınırın harcama yetkilisinin onayından sonra Taşınır İşlem Fişi ile kayıtlardan çıkarılacağı belirtilmiştir. Bu şekilde hurdaya ayrılan

taşınırların, MYMY'nin 215'inci maddesi uyarınca 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Genel bütçeli idarelerce hurdaya ayrılan taşınırların satış işlemleri ise, Milli Emlak Genel Müdürlüğüne gerçekleştirilmektedir. GİB tarafından hurdaya ayrılan taşınırların, satış işlemlerinin yapılması için Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilmesi, farklı kamu idareleri arasında gerçekleşen bir bedelsiz devir işlemidir. MYMY'nin 215'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin 4 ve 5 numaralı alt bentleri hükümleri gereğince de, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı stok ve varlıklardan aynı veya farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki farklı kamu idareleri arasında bedelsiz olarak devredilenlerin, devreden kamu idaresi adına kayıtlı değerleri üzerinden 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarlarının ise 600-Gelirler Hesabına alacak, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde,

Komisyonca hurdaya ayrılan taşınırların, ilgili tutanak harcama yetkilisince onaylandığı zaman 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına kaydedilmediği,

Satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne teslim edilen taşınırların bedelsiz devrine ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin yapılmadığı, dolayısıyla fiilen idarenin tasarrufunda olmayan varlıkların idarenin muhasebe kayıtlarında yer almaya devam ettiği,

Milli Emlak Genel Müdürlüğüne satışı yapıldığı halde GİB'in 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında kayıtlı olan taşınırların bulunduğu,

Söz konusu hesaplara yıl içerisinde yapılan hatalı kayıtlamalar sonucunda, GİB 2020 yılı Bilançosunda (294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında 5.328.052,51 TL, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabında ise (-5.407.129,98) TL olmak üzere) 29-Diğer Duran Varlıklar kaleminin muhasebe ilkelerine aykırı olarak (-79.076,57) TL şeklinde negatif bir tutar olarak görüldüğü,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, hurdaya ayrılan ve satılmak üzere Milli Emlak Genel Müdürlüğüne devredilen taşınırların mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi sonucu GİB 2020 yılı mali tablolarında 294-

Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ve 299-Birikmiş Amortismanlar Hesapları itibarıyla hataya neden olunmuştur.

BULGU 9: Tahakkuku Verilmeyen İhbarnamelerde Yer Alan Vergi ve Ceza Tutarlarının Koşullu Varlık Olarak Nazım Hesaplarda İzlenmemesi

GİB'e bağlı çeşitli birimler tarafından düzenlenen ancak henüz kesinleşmemesi nedeniyle tahakkuk kayıtları yapılmayan vergi ve ceza tutarlarının koşullu varlık olarak mali tablo dipnotlarında açıklanmadığı görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Koşullu varlıkların kaydı ve değerlemesi" başlıklı 40/B maddesinde, kamu idarelerinin, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan koşullu varlıkların nazım hesaplar ana hesap grubunda ihtiyaca göre açılacak hesaplarda izleneceği ve kamu idaresine ekonomik fayda sağlamasının neredeyse kesin hale gelmesi ve varlığın değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelirin değişikliğinin olduğu dönemin mali tablolarına yansıtılacağı ifade edilmektedir.

Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklara ilişkin 19 numaralı Devlet Muhasebesi Standardında (DMS 19) da, kamu idaresine gelecekte ekonomik yarar sağlama olasılığı bulunan ve henüz kesin olmayan olayların bulunması halinde koşullu varlıkların açıklanması öngörülmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükmü ve DMS 19 açıklamaları gereğince, GİB tarafından ilgililere tebliğ edilen, ancak henüz kesinleşmemiş olan ihbarnamelerde yer alan vergi ve ceza tutarlarının, kesinleşme tarihine dek koşullu varlık olarak mali tablo dipnotlarında gösterilmesi, kesinleşme tarihinden sonra ilgili varlık hesabında takibine başlanması ve tahsilinde ilgili gelir hesabına alınarak dönemin mali tablolarına yansıtılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 2020 yılı sonu itibarıyla Başkanlığa bağlı çeşitli birimler tarafından düzenlenerek ilgililerine tebliğ edilmiş olan toplam 4.829.578 adet ihbarnameye ilişkin henüz kesinleşmemiş 18.382.671.011,75 TL vergi ve 42.255.732.286,78 TL ceza tutarı bulunduğu halde; söz konusu tutarların koşullu varlık olarak nazım hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, GİB tarafından üretilen mali tablo ve dipnotlarının, tebliğ edilmiş ancak tahakkuku verilmemiş ihbarnamelere dayanan koşullu varlıklar hakkında doğru ve tam bilgiyi yansıtacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

BULGU 10: Kullanılan veya Tüketime Sevk Edilen İlk Madde ve Malzemenin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi

GİB tarafından kullanılan veya tüketime sevk edilen ilk madde ve malzemelerin mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmediği, bu nedenle 150 İlk Madde Malzeme Hesabı ile 630 Giderler Hesabı arasında uyumsuzluk bulunduğu görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinde, satın alınan taşınırların taşınır işlem fişi (TİF) düzenlenmek suretiyle girişinin yapılması; tüketilmesi, kullanılması veya herhangi bir suretle çıkışı halinde de yine TİF düzenlenerek çıkış kaydının yapılması gerektiği belirtilmiş ve Yönetmelik eki Taşınır Kod Listesi'nin "A-Tüketim Malzemeleri" bölümünde de sarf malzemesi olarak kabul edilen taşınır mallar hesap kodu, hesap adı, I. düzey kodu ve II. düzey kodları itibarıyla sayılmıştır.

Ayrıca söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

87'nci maddesinde, kamu idarelerince satılmak, üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, artık ve hurda gibi bir yıl veya faaliyet dönemi içinde tüketilecek veya paraya çevrilecek varlıkların izlenmesi için 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının kullanılması gerektiği,

88'inci maddesinde ise, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının işleyişi ile ilgili olarak; bütçeye gider kaydıyla edinilen ilk madde ve malzeme tutarlarının, bir taraftan bu hesaba borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya 325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabına ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiği, ayrıca kullanılan, tüketilen veya bu amaçla elde çıkartılan ilk madde ve malzeme tutarlarının ise dönem sonlarında kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, 630 Giderler Hesabına borç kaydedilmesi gerektiği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre ilk madde ve malzemelerin, kullanıldıkça veya tüketime sevk edildikçe 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına alacak, 630 Giderler Yardımcı Hesabına borç kaydedilmek suretiyle giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının ilgili alt kodlar itibarıyla alacak tutarları toplamı ile 630.14 İlk Madde ve Malzeme Giderleri yardımcı hesabının borç tutarı toplamının düzeltme kayıtları veya TİF düzenlenme şartı bulunmayan taşınırlara ilişkin kayıtlar haricinde eşit olması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, Kurum mali tablolarında 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının bazı alt hesap kodları itibarıyla (150.01-150.05-150.99) alacak tutarı toplamının 124.048.165 TL olmasına karşılık, 630.14 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının ilgili alt hesap kodları itibarıyla borç tutarları toplamının 86.607.237,2 TL olduğu, aynı zamanda söz konusu tutarların idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetvelinde yer alan çıkış işlemlerine ilişkin tutarlarla da örtüşmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, kullanılan veya tüketime sevk edilen taşınırların Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne uygun olarak muhasebeleştirilmemesi ve Taşınır Mal Yönetmeliği'nde belirtilen usullerde TİF düzenlenmek suretiyle giriş ve çıkış işlemlerinin yapılmaması nedeniyle 2020 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda 37.440.927,8 TL hataya neden olunmuştur.

BULGU 11: Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

GİB'in 2020 yılı dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde eksiklikler olduğu görülmüştür.

MYMY'nin "Dönem Sonu İşlemleri" başlıklı 535'inci maddesinde; dönem sonu işlemlerinin mali yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu ifade edilmiş, bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu işlemleri ile bütçe ve ödenek hesapları dışındaki dönem sonu işlemleri bentler halinde sayılmıştır.

GİB tarafından hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilen defter, mali tablo ve belgelerin incelenmesi sonucunda ise; MYMY'nin ilgili maddesi uyarınca yapılması gereken bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemleri kapsamında;

- 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,

tespit edilmiştir.

Söz konusu tespitlere ilişkin olarak, dönem sonu işlemlere tabi olan hesap gruplarının geçici mizan ve kesin mizan bakiyeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 3: 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	71.244.896.763,97	71.244.896.763,97
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	30.496,17	30.496,17
126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.411.519,39	1.411.519,39
226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.490.239,65	1.490.239,65

Tablo 4: 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	206.134.734,41	206.134.734,41
430 Alınan Depozito ve Teminatlar	28.814,96	28.814,96
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	2.519.401,55	2.519.401,55
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	21.904.271,48	21.904.271,48
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	1.097	1.097
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	1.013,87	1.013,87

Tablo 5: 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	2.561.624,98	2.561.624,98
320 02 (N-1) Yılına Ait Borçlar	1.971,43	1.971,43
320 03 (N-2) Yılına Ait Borçlar	2.073,53	2.073,53
320 04 (N-3) Yılına Ait Borçlar	29,9	29,9

Dönem sonu işlemlerinin, MYMY'nin yukarıda yer verilen maddesi hükmü gereğince; geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, yukarıda yer verilen tablolarda da görüleceği üzere bahsi geçen hesap gruplarında yer alan hesapların geçici mizan bakiyeleri ile kesin mizan bakiyeleri arasında tutar

itibarıyla herhangi bir fark olmadığı ve dolayısıyla mevzuat gereği yapılması gereken dönem sonu işlemlerinin yapılmamış olduğu anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması, GİB mali tablolarında bu işlemlerin ilgilendirdiği hesaplar itibarıyla hataya sebebiyet vermektedir. Buna göre, idare tarafından dönem sonu işlemlerinin mevzuata uygun olarak yapılmasını sağlayacak yeterli düzeyde kontrol ve uyarı mekanizmalarının geliştirilmesi gerekmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması

A) GİB'e bağlı bazı birimlerde işçi statüsünde çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı görülmüştür.

Bilindiği üzere 4857 sayılı İş Kanunu'nun "Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların kıdem tazminatı" başlıklı 112'nci maddesine, 2014 yılında 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesi ile eklenen fıkrada alt işverenler tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan ve kamuoyunda "taşeron işçi" olarak bilinen personele ilişkin kıdem tazminatlarının, çalıştırıldıkları son kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödenmesi hükmü getirilmişti. Daha sonra 24.12.2017 tarihli ve 30280 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 696 sayılı KHK ile bu işçilerin kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçişine imkân sağlanmış, taleple bulunan işçilerden aranan şartları sağlayanlar 01.04.2018 tarihi itibarıyla kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçirilmişlerdir. Mevzuat gereği, kamu idareleri tarafından çalıştırılan işçilerin, gerek taşeron işçi, gerekse kadrolu işçi olarak çalıştırıldıkları dönemlere ait kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü son işveren sıfatıyla ilgili kamu idaresine aittir.

MYMY'nin 291 ve 342'nci maddeleri uyarınca, ilgili mevzuatında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının, öngörülen ödeme tarihlerine göre 372

veya 472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı muhasebe birimleri tarafından 2020 yılında GİB'e bağlı çeşitli birimlerde istihdam edilen işçiler için "630.1.3" ekonomik kodundan personel gideri ödemesi yapıldığı halde, kıdem tazminatları için karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, işçilerin kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması, kamu idaresine ait mevcut yükümlülüklerin ve dönem giderlerinin mali tablolarda eksik gösterilmesine yol açmakta olup, işçi çalıştırılan tüm birimler tarafından muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği hesaplanacak kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılması ve mevzuata uygun şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

B) Kıdem tazminatı karşılıklarının ayrıldığı bazı birimlerde, içinde bulunulan faaliyet döneminden sonraki yıllarda ödenecek uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı yerine 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlendiği görülmüştür.

GYMY'nin "Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler" başlıklı 10'uncu maddesinin (b) ve (c) bentleri hükümleri ile kamu idarelerinin vadesi bir yıl veya faaliyet dönemiyle sınırlı olan yükümlülüklerinin bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde, vadesi bir yılı aşan yükümlülüklerin ise uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içinde gösterilmesi, dönem sonu bilanço gününde ise bu grupta yer alan yükümlülüklerden vadeleri bir yılın altına inenlerin, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

MYMY'de de, kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubundaki 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına sadece içinde bulunulan faaliyet döneminde ödeneceği tahmin edilenlerin kaydedilmesi, uzun vadeli yükümlülüklerin ise 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında izlenmesi ve yılsonlarında bu hesapta izlenen tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin 372 no.lu Hesaba devredilmesi öngörülmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, kayıtların mevzuata uygun yapılması halinde dönem sonu işlemleri yapılmadan önce 372 no.lu Hesaba yapılan borç ve alacak kayıtlarının birbirine yakın tutarlar olması ve bu hesabın ertesi yıla çok yüksek devir vermemesi beklenmektedir. Dönem sonu işlemleri kapsamında ise vadesi bir yılın altına inen yükümlülüklerin ise 472 no.lu Hesaptan 372 no.lu Hesaba aktarılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde, GİB'e bağlı bazı birimlerde içinde bulunulan faaliyet döneminde ödenmesi öngörülmeleyen kıdem tazminatı karşılıklarınının 472 no.lu Hesap yerine 372 no.lu Hesaba kaydedildiği, 372 no.lu Hesapta bulunan toplam kayıtlı tutardan çıkış oranının çok düşük olduğu, dolayısıyla bu hesabın ertesi yıla olması gerekenden daha fazla devir verdiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere; etkili, ekonomik ve verimli bir kaynak yönetimi ve bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması amacıyla ve muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği, idareye ait kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerin doğru sınıflandırılması gerekmektedir.

BULGU 2: Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi

Bazı vergi dairesi başkanlıkları tarafından elektrik, su ve doğalgaz abonelikleri için ödenen ve bir yıl içerisinde geri alınması öngörülmeleyen depozito ve güvence bedellerinin duran varlıklar yerine dönen varlıklar hesap grubu içerisinde izlendiği görülmüştür.

GYMY'nin "Varlıklara ilişkin ilkeler" başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde, kamu idarelerinin bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürüleebilecek ya da kullanılarak tüketilecek varlık ve alacaklarının bilançoda dönen varlıklar ana hesap grubu içinde gösterileceği, bir yıl içinde paraya dönüştürülmesi öngörülmeleyen ve hizmetlerinden bir faaliyet döneminden daha uzun süre yararlanılacak varlıklar ve vadesi bir yılı aşan alacakların ise bilançoda duran varlıklar ana hesap grubu içinde yer alacağı ve dönem sonunda, vadeleri bir yılın altında kalan alacakların, bu grupta yer alan hesaplardan dönen varlıklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılacağı hüküm altına alınmıştır.

MYMY'nin 60'ıncı ve 142'nci maddelerinde, bir yıldan daha kısa süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin dönen varlıklar hesap grubunda yer alan 126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında, bir yıldan daha uzun süreli verilenlerin ise duran varlıklar hesap grubu altında, 226-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Ancak yapılan incelemelerde, bazı vergi dairesi başkanlıklarınca geçmiş yıllarda elektrik, su ve doğalgaz abonelik tesisi sırasında ödenen depozito ve güvence bedellerinin yıllardır dönen varlıklar hesap grubu içerisinde yer alan 126-Verilen Depozito ve Teminatlar

Hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere; etkili, ekonomik ve verimli bir kaynak yönetimi ve bütçe planlamasında etkinliğin sağlanması amacıyla ve muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği, idareye ait dönen ve duran varlıkların doğru sınıflandırılması gerekmektedir.

BULGU 3: Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi

GİB'in taşra teşkilatı olan mal müdürlüklerinde kredi kartı yoluyla tahsil edilen vergi ve diğer kamu gelirlerinin banka hesabına mevzuatta öngörülen 20 günlük süre zarfında aktarılmasına rağmen bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde önemli gecikmeler yaşandığı görülmüştür.

18.06.2011 tarih ve 27968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar ile 08.12.2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği uyarınca bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan tahsilatların azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun banka hesabına aktarılması gerekmektedir.

MYMY'ye göre muhasebe birimince banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlar 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabında izlenmektedir. Anılan Yönetmelik'in 39'uncu maddesinde banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlar nedeniyle doğrudan İç Ödemeler Muhasebe Biriminin hesaplarına aktarılan tutarların bu hesaba alacak, 510-Nakit Hareketleri Hesabına borç kaydedilmesi öngörülmektedir.

Buna göre, vergi veya diğer kamu gelirleri ilgili vergi dairesi müdürlüğü tarafından kredi kartı ile tahsil edildiğinde; bu işlemin 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi, 800-Bütçe Gelirleri ve 805-Gelir Yansıtma Hesapları ile de bütçeye gelir kaydedilmesi; diğer taraftan azami 20 günlük süre sonunda yapılan tahsilatın Merkez Bankasına aktarılmasına ilişkin belge bankalar tarafından ilgili muhasebe birimlerine bildirildiğinde, söz konusu mali işlemin geciktirilmeksizin en geç izleyen iş gününde 510 no.lu Hesaba borç, 109 no.lu Hesaba alacak kaydı yapılarak 109 no.lu Hesabın kapatılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, GİB'in taşra birimi olan mal müdürlüklerinde kredi kartı ile yapılan tahsilatların 109 no.lu Hesaba kaydedildiği, ancak söz konusu tahsilatın 109 no.lu Hesaptan 510-Nakit Hareketleri Hesabına aktarılmasında önemli derecede gecikmelere sebebiyet verildiği, hatta bazı mal müdürlüklerinde söz konusu muhasebe işleminin yalnızca yıl sonunda toplu bir şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, kredi kartları ile yapılan tahsilatların İç Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılmasına ilişkin muhasebe kaydının süresi içinde yapılması gerekmektedir.

BULGU 4: 2020 Yılı Açılış Yevmiyesinin Hesap Bazında Borç ve Alacak Tutarı İçermesi

2020 yılı açılış yevmiyesi kayıtlarında yer alan hesapların birçoğunda, aynı anda hem borç hem de alacak kaydı olduğu görülmüştür.

MYMY'nin "Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları" başlıklı 5' inci maddesinin beşinci fıkrasında; malî yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenleneceği, açılış bilançosundaki tutarların "1" yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedileceği belirtilmektedir.

Aynı Yönetmelik'in "Dönem başı işlemleri" başlıklı 536'ncı maddesinde ise; mali yılın başında muhasebe kayıtlarının açılmasını sağlamak üzere önceki faaliyet döneminin son yevmiyesinde borç kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarların alacak kaydı yapılarak, alacak kaydedilerek kapatılan hesaplara ilişkin tutarların ise borç kaydı yapılarak dönemin başlatılacağı ifade edilmiştir.

Yapılan incelemelerde, dönem sonu işlemlerinin harcama birimi bazında yapılması, bir başka deyişle hesap kapatma işleminde kamu idaresi bakiyesi yerine harcama birimlerine ait bakiyelerin kapatılması nedeniyle, açılış kaydına ilişkin "1" numaralı yevmiyede hesapların birçoğunun hem borcunda hem de alacağında tutarlar olduğu tespit edilmiştir. Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi ile kurgulanan bu yapı, yapılan muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara dayanılarak üretilen kapanış fişi ve dolayısıyla açılış fişinin idare düzeyinde bilgi sunmasını önleyeceği gibi, söz konusu kurgu değiştirilmediği müddetçe, açılış ve kapanış kayıtlarında hesap kodları itibarıyla yer alan borç ve alacak tutarlarının yıldan yıla kümülatif olarak artış göstermesine neden olacaktır.

Sonuç olarak, GİB'in mali işlemlerinin sağlıklı, güvenilir ve gerçek mahiyetlerine uygun olarak muhasebeleştirilebilmesi, açılış ve kapanış kayıtlarının hem borç hem de alacak tutarları içermesinin önüne geçilebilmesi için, Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi kapsamında alınacak önlemlerin uygulamaya konulması gerekmektedir.

BULGU 5: Taşınırın Önceki Yıldan Devir Tutarlarında Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli Arasında Uyumsuzluk Bulunması

GİB tarafından sunulan mali tablolar ile idare taşınır hesabı icmal cetvellerinin birlikte değerlendirilmesi neticesinde; stoklar ile demirbaşların önceki yıldan devir tutarlarının bilanço ile idare taşınır hesabı icmal cetvellerinde birbirinden farklı olduğu görülmüştür.

A) Stokların Önceki Yıldan Devir Tutarlarının Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde Birbirinden Farklı Olması

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın, hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeleri düzenleyen 5'inci maddesi uyarınca GİB tarafından sunulan mali tablolar ile cetvellerden, 31.12.2019 ve 31.12.2020 tarihli Bilançolar ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvellerinin karşılaştırmalı incelenmesi neticesinde;

31.12.2019 tarihli İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile Bilançoda birbirine eşit olmadığı tespit edilerek bulgu konusu edilen Stoklar hesabının 31.12.2020 tarihi itibarıyla; İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile Bilançoda birbirine eşit olduğu görülmüştür. Ancak, 31.12.2020 itibarıyla hazırlanan İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelini oluşturan tutarlardan olan 2019 yılından devirle gelen stokların açılış bakiyesinin İcmal Cetvelinde 59.255.834,03 TL olmasına rağmen, 31.12.2019 tarihli Bilançoda Stokların 58.903.852,28 TL olarak raporlandığı görülmüştür. Dolayısıyla, 01.01.2020 tarihinde açılıştan gelen tutarların birbirine eşit olmadığı stoklar hesabının bakiyesinin, İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile Bilançoda 31.12.2020 tarihinde birbirine eşit olmasının izaha muhtaç olduğu değerlendirilmektedir. Diğer yandan, birbirine eşit olmayan bahse konu açılış bakiyelerinin, 2019 yılı denetimi için tarafımıza 2020 yılında gönderilen 31.12.2019 itibarıyla hazırlanmış İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde de daha farklı bir tutarla, 59.245.512,71 TL olarak yer aldığı görülmüştür.

Sonuç olarak, Stoklar hesap grubu bakiyesinin; 31.12.2020 itibarıyla İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ve Bilançoda birbirine eşit şekilde 76.748.694,19 TL olarak raporlanmasına rağmen açılıştan gelen devir tutarlarının birbirinden ve 2019 yılı denetimi için

tarafımıza gönderilen mali tablolarda yer alan tutardan farklı olması sebebiyle, farklı devir (açılış) bakiyeleri ile düzenlenen, diğer bir ifadeyle, İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ve Bilanço arasında açılıştan gelen tutar uyumsuzluğu bulunduğu görülen Stoklar hesap grubu doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir.

B) Demirbaşların Önceki Yılda Devir Tutarlarının Bilanço ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelinde Birbirinden Farklı Olması

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın, hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeleri düzenleyen 5'inci maddesi uyarınca GİB tarafından sunulan mali tablolar ile cetvellerden, 31.12.2019 ve 31.12.2020 tarihli Bilançolar ile İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvellerinin karşılaştırmalı incelenmesi neticesinde;

31.12.2019 tarihli İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile Bilançoda birbirine eşit olmadığı tespit edilerek bulgu konusu edilen Demirbaşlar hesabının 31.12.2020 tarihi itibarıyla; İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile Bilançoda birbirine eşit olduğu görülmüştür. Ancak, 31.12.2020 itibarıyla hazırlanan İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetvelini oluşturan tutarlardan olan 2019 yılından devirle gelen Demirbaşlar açılış bakiyesinin İcmal Cetvelinde 505.182.428,80 TL olmasına rağmen, 31.12.2019 tarihli Bilançoda Demirbaşların 505.295.873,97 TL olarak raporlandığı görülmüştür. Dolayısıyla, 01.01.2020 tarihinde açılıştan gelen tutarların birbirine eşit olmadığı Demirbaşlar hesabının bakiyesinin, İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ile Bilançoda 31.12.2020 tarihinde birbirine eşit olmasının izaha muhtaç olduğu değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, Demirbaşlar hesap grubu bakiyesinin; 31.12.2020 itibarıyla İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ve Bilançoda birbirine eşit şekilde 512.566.147,43 TL olarak raporlanmasına rağmen açılıştan gelen devir tutarlarının birbirinden farklı olması sebebiyle, farklı devir (açılış) bakiyeleri ile düzenlenen, diğer bir ifadeyle, İdare Taşınır Hesabı İcmal Cetveli ve Bilanço arasında açılıştan gelen tutar uyumsuzluğu bulunduğu görülen Demirbaşlar hesap grubu doğru ve güvenilir bilgi içermemektedir.

BULGU 6: Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırken Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 325/A maddesinde belirtilen sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı ve böylelikle, kurum kazancından indirim konusu yapılan tutarın mevzuatta öngörülen sınırın üzerinde olduğu görülmüştür.

6322 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen 325/A maddesinin birinci fıkrası; Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayrılabilceğini ve bu fonun, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağını hüküm altına almaktadır. İlgili düzenlemeye göre; kurumlar vergisi mükelleflerince ilgili dönem kazancından ayrılacak azami girişim sermayesi fon tutarının, elde edilen kurum kazancının %10'unu ve fon ilgili hesap dönemi sonunda ayrılacağından dönem sonu öz sermayesinin %20 sini aşmaması gerekmektedir. Diğer yandan, bahse konu iki şartın birlikte gerçekleşmesi de beklenmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu madde hükmü ile mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği ve fonun; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde mezkur maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulacağı kayıt altına alınmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun beyanname üzerinden yapılabilecek diğer indirimleri hüküm altına alan 10'uncu maddesinin girişim sermayesi fonunu düzenleyen birinci fıkrasının (g) bendinde; 213 sayılı VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler kısmında ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmektedir.

Ancak, 2019 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde; VUK'un 325/A maddesinde düzenlenen, kurum kazancının %10'unu ve öz sermayenin %20'sini aşamayacağı şeklindeki sınırları aşacak şekilde girişim sermayesi fonu ayrıldığı, diğer bir ifadeyle, VUK'ta belirlenen azami oranlar kapsamında yapılması öngörülen Girişim Sermayesi Fonu indiriminin, belirtilen sınırları geçecek şekilde beyan edildiği ve söz konusu tutarın, beyanname üzerinde olması gerekenden fazla gösterilerek kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, söz konusu matrahların hesaplanmasında ve beyanında mükellef bazında ortaya çıkan; ilgili mali yıla ilişkin giderlerin olması gerekenden daha yüksek gösterilmesi ile gelirlerin olması gerekenden daha düşük gösterilmesi gibi vergi matrahının aşınmasına yol açacak uygulamalar kadar, mevzuat ile düzenlenen indirim ve istisnalarda da yine aynı yasal düzenlemelerde hüküm altına alınan parasal veya oransal sınırlamalara uyulmamasının önüne geçilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle, Kamu İdaresi cevabı da göz önünde bulundurularak; risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde kontrollerin uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir.

BULGU 7: İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması

GİB'in faaliyet alanı ile ilgili olarak yatırım teşvik belgesi kapsamında sağlanan destek unsurlarının, yatırım teşvik belgesinin iptali halinde geri alınmasına ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmadığı görülmüştür.

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesi, uluslararası doğrudan yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla yatırımcılara çeşitli destek unsurları sağlanmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi ile sağlanan destekler genel itibarıyla; gümrük vergisi muafiyeti, faiz desteği, kdv istisnası, sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi desteği, gelir vergisi stopajı desteği, vergi indirimi gibi unsurları içermektedir. GİB'in faaliyet alanı ile ilgili olarak yatırımcılara sağlanan destek unsurları ise KDV istisnası, gelir vergisi stopajı desteği, vergi indirimleri şeklinde düzenlenmiştir.

Teşvik belgesinde öngörülen destek unsurlarının ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından uygulanması zorunlu olmakla birlikte Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı teşvik belgesi için öngörülen şartlara uyulup uyulmadığını denetlemeye ve denetim sonuçlarına göre gerekli tedbirleri almaya ve yatırım teşvik belgelerinin iptaline yetkili kılınmıştır.

Belge iptali sonucunda uygulanacak müeyyideler ile ilgili mezkûr Karar'ın 28'inci maddesinde; mevzuatında belirlenen hükümlere aykırı davranan, teşvik belgesindeki kayıt ve koşulları yerine getirmeyen ve öngörülen sürelerde yatırımlarını tamamlamayan yatırımcıların belgelerinin iptal edileceği ve bu kapsamda sağlanan desteklerin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri çerçevesinde geri alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin d fıkrasında, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "Yatırımın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi" başlıklı II/B-5.5. bölümünde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde; gerekli koşulların sağlanmaması durumunda yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Ancak yapılan incelemeler neticesinde, iptal edilen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan destek unsurlarının geri alınmasına ilişkin olarak bazı vergi dairelerince işlem yapılmadığı, yararlanılan destek unsurunun birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi nedeniyle, ne kadar tutarda istisnadan ya da indirimden yararlandığının tam olarak belirlenemediği, KDV iadesi süreçlerinde her vergi dairesi tarafından izahata konu edilmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, özellikle yararlanılan destek unsurlarının birden fazla vergi dairesi müdürlüğünü ilgilendirmesi durumunda uygulama birliğini sağlamak üzere; teşviklerden kim tarafından ve ne kadar tutarda yararlandığının tespit edilebilmesine ve sağlanan teşviklerin hangi vergi dairelerini

ilgilendirdiğinin tam olarak görülebilmesine olanak sağlayan bilgilerin sisteme entegre edilmesi ve ilgisine göre iade süreçlerinde izahata konu edilmesi gerekmektedir.

BULGU 8: Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması

Teknogirişim sermaye desteği ve teknokent sermaye desteğine ilişkin olarak kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılan tutarların mevzuatta öngörülen parasal sınırları aştığı görülmüştür.

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında; teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini geçmemesi şartıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı ve bu tutarın yıllık olarak 500.000 Türk Lirasını aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı şekilde 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 4'üncü maddesinde; teknokent sermaye desteğine ilişkin olarak, yıllık 500.000 Türk Lirasını aşmamak üzere, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısımların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak, 2019 mali yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannameleri ile beyanname eki gelir tablosu ve bilançoların incelenmesi neticesinde, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimlere ilişkin olarak bazı mükelleflerce, teknogirişim sermaye desteği ve teknokent sermaye desteği indirimlerinin yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerinde belirtilen azami sınırları aşacak şekilde yapıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, teknogirişim ve teknokent sermaye destekleri kapsamında indirim konusu yapılan tutarların üst sınırları aşması, beyan edilen kazancın ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının ve vergi tutarının hatalı hesaplandığına işaret etmekte olup, bu durum GİB tarafından kurumlar vergisi gelirinin olması gerekenden eksik tahsil edilmesi

riskine yol açmaktadır. Bu nedenle, Kamu İdaresi cevabı da göz önünde bulundurularak; risk kriterlerine göre, beyanname vermeyi zorlaştırmayacak ve vergiye gönüllü uyumu azaltmayacak şekilde kontrollerin uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir.

BULGU 9: KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması

150 m² altındaki konut teslimlerine ilişkin KDV iadeleri kapsamında yapı müteahhidince düzenlenen fatura bedelleri ile tapu harcına esas bedeller ve varsa konutun alımı için kullanılan banka kredi tutarlarının uyumlu olmadığı, söz konusu uyumsuzluğa bağlı vergi ve harç kayıplarının telafisi amacıyla ek vergilendirme işlemlerinin tesis edilmediği, bazı vergi dairelerince ise söz konusu uyumsuzluğun tespitine yönelik olarak banka kredi kullanım bilgileri ile tapu harcına esas bedellerin teminine yönelik araştırma yapılmadığı görülmüştür.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun Üçüncü Bölümünün “Kayıtlı değer, emlak vergisi değeri” başlıklı 63’üncü maddesinde; gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı, kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında ise harcın, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı, aynı Kanun'un Beşinci Bölümünün “Gönderilecek listeler ve sorumluluk” başlıklı mükerrer 69’uncu maddesi ile de; gayrimenkul alım satımına taraf olan kurum ve belediyelerin GİB’i bilgilendirme konusunda mükellefiyetlerinin olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) “Ticari kazancın tarifi” başlıklı 37’nci maddesinin ikinci fıkrasının dördüncü bendi ve “Değer artışı kazançları” başlıklı mükerrer 80’inci maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi gereğince; gayrimenkul alım satımıyla devamlı uğraşılması halinde elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi ayrıca KDV mükellefiyeti tesis edilmesi ve sahip olunan gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde satılması ve elde edilen gelirin belli bir tutarı aşması halinde, değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde;

KDV iadesini gerçekleştiren vergi dairelerince çoğunlukla iadeye esas konut satışlarına ilişkin fatura bedellerinin, tapu harcına esas satış bedeli tutarları ve varsa banka kredi miktarları ile karşılaştırılmadığı,

Bazı vergi dairelerinin ise söz konusu çapraz kontrolü yapmakla birlikte ilgili kurum ve bankalardan temin edilen veriler doğrultusunda yaptıkları kontroller sonucunda konut satış bedeli yönünden ortaya çıkan farklılıkları sadece tapu harcı yönünden değerlendirdikleri, konut sahiplerince iktisap tarihinden sonraki beş yıllık sürecin altında elden çıkarılan ve iadeye konu edilen konut satışlarının değer artışı ve/veya ticari kazanç ve KDV mükellefiyeti yönünden değerlendirilmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, ödenmesi gereken her türlü verginin doğruluğunun tespitine yönelik olarak vergi daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanmaması harç ve vergiler açısından vergi kaybına, ayrıca KDV iadesi sürecini hızlandırmak üzere son dönemlerde yapılan çok sayıdaki kanuni düzenlemeye rağmen Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) ve bankalarca oluşturulan bilişim sistemleri entegrasyonun sağlanmaması, iadeyi kontrolle yetkili vergi dairesi personelinin çok sayıda yazışma yapmasına veya hiç yapmamasına, yazışma sürecinde yaşanan zaman kayıpları ise KDV mevzuatı ile belirlenmiş olan iade sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

BULGU 10: YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi

İndirimli orana tabi işlemler kapsamında net alanı 150 m²'nin altında bulunan konut teslimlerinden kaynaklanan KDV iadesi işlemlerine esas Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporlarının incelenmesi neticesinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na istinaden çıkarılan 9 seri no'lu Genel Tebliği hükümleri ile anılan Tebliğ ekinde yer alan Rapor Dizpozisyonuna aykırılık teşkil edecek ölçüde eksik ve yetersiz düzenlenen YMM tasdik raporlarının ilgili vergi dairelerince ön kontrole tabi tutulmaksızın kabul edilerek iade sürecine başlandığı görülmüştür.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden çıkarılan 9 seri no'lu Genel Tebliği'nde; katma değer vergisi iadesi tasdik raporlarının rapor dizpozisyonuna uygun olarak hazırlanacağı ve söz konusu Tebliğ'de istenilen belgeler ile yeminli mali müşavirin gerekli gördüğü diğer belgeler ve inceleme kanıtlarının raporun eklerini oluşturacağı hüküm altına alınmıştır.

KDV iade dosyaları üzerinden yapılan incelemelerde, bazı YMM KDV iadesi tasdik raporlarında;

- Yapı ruhsatı ve yapı kullanma izin belgeleri,
- Karşıt inceleme tutanakları,
- İnşatta kullanılan girdilere ilişkin analiz,
- Arsa sahiplerine yapılan konut teslimlerinde emsal bedel hesaplamaları,
- Sosyal alan, çevre düzenlemesi ve çevre yollarına ait birim m² ve yüklenim açıklamaları,
- Reklam tanıtım hizmet bedeli, sosyal medya danışmanlığı hizmet bedeli, çağrı merkezi hizmet bedeli vb. hizmet bedeli ödemelerinin iadeye ilişkin olduğuna dair açıklama,

bilgilerinin bir kısmına veya tamamına yer verilmediği, temel girdi analizlerine ilişkin araştırma ve değerlendirmelerin yapılmadığı, ilgili meslek odalarından görüş alınmadığı,

Diğer bir deyişle YMM tasdik raporlarının, 9 seri no'lu Tebliğ'de yer alan hükümler, yine anılan Tebliğ ekinde yer alan rapor dizpozisyonunun hesap incelemelerine ilişkin bölümünde yer alan ve iade tutarının doğru tespitine ilişkin nitelikteki zorunlu asgari hususların tamamını içermeyecek şekilde düzenlendiği, söz konusu raporların ise ilgili vergi dairelerince herhangi bir ön incelemeye tabi tutulmaksızın kabul edildiği, YMM tasdik raporlarında asgari düzeyde yer alması gereken söz konusu açıklama ve bilgilerin izahat kapsamında ilgili YMM'lerden istenildiği, tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da bildirildiği üzere, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde asgari düzeyde belirlenen bilgi ve açıklamaları içermeyen, bu nedenle sağlıklı bir kontrole imkân vermeyecek ölçüde noksan ve yetersiz şekilde düzenlenen YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İdarelerce kabul edilmemesi gerekmektedir.

BULGU 11: Yüklenilen KDV Listelerinde Yüklenilemeyecek Giderlerin Bulunması ve Bu Giderlerin Kabulü Hususunda Vergi Daireleri Arasında Uygulama Birliğinin Bulunmaması

Net alanı 150 m² altında olan konut teslimlerine ilişkin KDV iadelerinde iade edilecek KDV tutarının temelini oluşturan yüklenilen KDV listelerinde yüklenim konusu edilemeyecek giderlerin mevcut olduğu ve bu giderlerin kabulü konusunda vergi daireleri arasında uygulama farklılıkları bulunduğu görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (KDVGUT) III/B.3.1.3.1. bölümünde; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin dikkate alınacağı, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verileceği, bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde ise en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebileceği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğ'in III/B.3.1.3.1. bölümünde ayrıca; indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilemeyeceği, bu kapsamda ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m²'nin altındaki konut teslimlerine ilişkin iade taleplerinde buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, perde, avize, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyaların konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılacak (eklenti) mahiyette olması nedeniyle konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirileceği ve iade hesabına dahil edilemeyeceği ayrıca konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin de iadeye konu edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verilen KDVGUT hükümlerinden de anlaşılacağı üzere 150 m² altı konut tesliminde yüklenilebilecek giderler; inşa edilen konut bünyesine doğrudan giren mal ve hizmet teslimlerine ilişkin giderler ile inşa edilen konutla ilgili üretim ve genel yönetim giderlerinden teslim edilen konutlara isabet eden kısım ile inşaatta kullanılan ATİK'lere ilişkin giderlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla, indirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan veya zorunlu olmayan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade hesabına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

KDV iade dosyaları üzerinden yapılan incelemelerde ise, zorunlu olmayan veya KDVGUT'de belirtildiği üzere sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılacak nitelikteki malzemelere ilişkin giderlerin yüklenim konusu edilerek iadeye dahil edildiği, ancak bazı vergi dairelerince söz konusu giderlere ilişkin izahat istenmesine ve gerekli durumlarda tenzil yapılmasına rağmen bazı vergi dairelerince söz konusu giderlerin doğrudan kabul edildiği, diğer bir deyişle bu konuda uygulama birliği olmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, vergi daireleri arasındaki uygulama farklılıklarının iade edilen KDV tutarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, yüklenime konu edilemeyecek giderlerin kontrole tabi tutulması ve uygulama birliğini sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir.

BULGU 12: Metrekareye İsbet Eden Yüklenilen KDV'nin Hatalı Hesaplanması

Net alanı 150 m² altında olan konut teslimlerine ilişkin KDV iadelerine esas olmak üzere vergi dairelerine sunulan YMM tasdik raporlarında m²'ye isbet eden yüklenilen KDV hesaplamalarında hatalar bulunduğu ve bu hesaplamalara ilişkin kontrollerin de ilgili vergi dairelerince yapılmadığı görülmüştür.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na istinaden çıkarılan 9 seri no'lu Genel Tebliğ'de, yeminli mali müşavir tasdik raporlarına göre yapılacak katma değer vergisi iade ve/veya mahsuplarına ilişkin esaslar düzenlenmiş olup, iadeye esas raporların hesap incelemeleri bölümünde iade veya mahsup edilmesi gereken verginin miktarına ilişkin hesaplamaların yapılması ve ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konulması gerektiği belirtilmiştir.

KDVGUT'nin III/B.3.1.3.1. bölümünde ise; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergilerin dikkate alınacağı, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verileceği, bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde ise en fazla aradaki farka isbet eden tutar kadar amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; net alanı 150 m² altında olan konut teslimleri ile ilgili KDV iade dosyalarında yer alan YMM raporlarının hesap incelemeleri bölümünde, iade edilecek KDV tutarının belirlenmesine ilişkin olarak m²'ye isbet eden yüklenilen KDV tespit edilmekte ve bu tutar üzerinden iadeye konu edilecek konut teslimlerine ilişkin yüklenilen KDV teslim edilen konutlar üzerinden hesaplanmaktadır.

M²'ye isbet eden yüklenilen KDV hesaplanırken tüm inşaat için yapılan harcamalar ve bunlara ilişkin yüklenilen KDV ile birlikte toplam inşaat alanının dikkate alınması ve bu KDV'den ilgili dönem içerisinde teslimi yapılan 150 m² altı konutlara isbet eden KDV'nin hesaplanması gerekmektedir.

KDV iade dosyaları üzerinde yapılan incelemelerde ise, 1 m² inşaat alanına isabet eden yüklenilen KDV hesaplanırken inşaata ait toplam yüklenilen KDV'nin sadece teslimi gerçekleşen konutların m²'sine oranının dikkate alındığı, stokta kalan bağımsız bölümlerin m²'sinin göz ardı edildiği, bu sebeple m²'ye isabet eden yüklenilen KDV tutarının hatalı hesaplandığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, KDV iadesine esas YMM raporlarında yer alan 1 m² inşaat alanına isabet eden yüklenilen KDV'nin iade edilecek tutarları doğrudan etkilemesi nedeniyle, buna ilişkin hesaplamaların doğru olmasını teminen ilgili vergi daireleri tarafından kontrol edilmesi ve uygulama birliğini sağlamaya yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir.

BULGU 13: Araç Siciline İşlenen Haciz Kayıtlarının Ödeme Yapılmadığı Durumlarda Yakalamalı Hacze Dönüştürülmemesi

6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre yapılan araç haczi işlemlerinde, araç siciline işlenen haciz kayıtlarının sonraki süreçte düzenli olarak yakalamalı hacze dönüştürülmediği görülmüştür.

30.06.2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tahsilat Genel Tebliği'nin II. Kısım II. Bölüm "Menkul Malların Haczi" alt başlığının 3'üncü bendinin dördüncü paragrafında, Emniyet Genel Müdürlüğüne bağlı trafik şube ve bürolarına kayıtlı araçların sicillerine haciz tatbikiyle yetinilmemesi; söz konusu araçların çalınması, kaybolması ve hasar görmesi ihtimalini ortadan kaldırmak ve amme alacağının biran evvel tahsilini sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'un 78'inci maddesi uyarınca fiili haczinin gerçekleştirilmesi ve 82'nci maddesi uyarınca gerekli muhafaza tedbirlerinin alınması gerektiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğ hükmüne göre, araç siciline haciz şerhi konulduktan sonra mükellef borcunu ödemediği takdirde vergi dairesince haczin yakalamalı hacze çevrilmesi ve daha sonra yakalanan aracın satış işlemlerine başlanması gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, mükellefin borcuna karşılık olarak uygulanan araç hacizlerinin yakalamalı hacze çevrilmesi işleminin hiç yapılmadığı ya da haciz uygulamasından çok sonraki bir tarihte yapıldığı tespit edilmiştir.

Hacizli araçlara yakalamalı haciz uygulanmaması, kamu alacağının geç tahsil edilmesi veya tahsil kaynağı olan aracın hasar görmesi, kaybolması ve çalınması durumunda kamu

alacağının hiç tahsil edilememesi ihtimalini ortaya çıkarmaktadır. Haciz işleminden elde edilmek istenen sonuç, borçlunun borcunu ödemeye zorlanması, bu sağlanamazsa nihayetinde hacizli malın satılıp paraya çevrilerek kamu alacağının tahsil edilmesidir. Uygulamada ise, yukarıda belirtildiği üzere, haciz yakalamalı hacze çevrilmemekte, borçluların çoğu hacizli araçları serbestçe kullanabilmektedir. Dolayısıyla borçlunun günlük yaşamında herhangi bir zorluğa ve aksamaya sebebiyet verilmemekte ve bu suretle haciz uygulamasından elde edilmek istenen amaca ulaşılamamaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, kamu alacakları için tatbik edilen hacizlerin öncelikli olup olmayacaklarının tespitinde 6183 sayılı AATUHK'nin "Amme alacaklarında rüçhan hakkı" başlıklı 21'nci, "Amme idareleri arasında hacze iştirak" başlıklı 69'uncu ve "Paraya çevirme" başlıklı 74'üncü maddesi hükümlerinin esas alınması gerektiği ifade edilmiş olsa da, bulgu konusu husus anılan madde hükümlerinde yer verilen şartlar ve koşullar sağlandığı hallerde araç sicillerine haciz şerhi konulan mükellefler nezdinde yakalamalı haciz işlemlerinin 6183 sayılı Kanun'a aykırı olarak zamanında yapılmamasıdır.

Sonuç olarak; 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, mükelleflerin borçlarına karşılık olarak araçları üzerine konulan haczin yakalamalı hacze çevrilmesi ve bu suretle kamu alacağının güvenliği ve tahsiline yönelik işlemlerin yürütülmesi yönünde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

BULGU 14: Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması

A) E-haciz Uygulaması Kapsamında Bankalar Tarafından Tahsil Edilen Tutarların Vergi Dairesi Hesaplarına Aktarılmasında Gecikmeler Yaşanması

Elektronik haciz (E-haciz) uygulaması kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen menkul değerlerin bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılmasında gecikmeler olduğu görülmüştür.

E-haciz projesi; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'un "Üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi" başlıklı 79'uncu maddesine istinaden borçlu mükellef için düzenlenen haciz bildirimlerinin, idare tarafından alacaklı vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya

çevrilmesi ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasını kapsamaktadır. Bu husus, uygulamaya katılan bankalarla yapılan Protokolün “Amaç ve Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinde de açıkça belirtilmiştir.

E-haciz uygulaması kapsamında, vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirimlerinin banka genel merkezlerine gönderilmesi ve bankalar tarafından bu tebligatlara cevap verilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Bankalar tarafından borçlu mükellefin hesabında para bulunup bulunmadığının ve diğer hak ve alacak olup olmadığının bildirilmesinden sonra, vergi daireleri tarafından bakiye bulunan hesaplardan haciz yolu ile tahsilat yapılması için ilgili banka şubelerine yazı yazılmakta ve bu resmi yazıların bankaya tebliği posta yoluyla ya da memur eliyle gerçekleştirilmektedir. Daha sonra haczedilen tutarlar ilgili banka şubesi tarafından mükelleflerin vergi borçlarından mahsup edilmek üzere vergi dairesi hesaplarına elektronik fon transferi (EFT) yapılmak suretiyle aktarılmaktadır.

Yapılan incelemelerde,

E-haciz uygulaması kapsamında haczedilen tutarların vergi daireleri tarafından resmi yazı ile istenmesi uygulaması sebebiyle idarenin, posta ve kırtasiye masrafları ve işgücü ve zaman kaybı gibi maliyetlere katlanmak zorunda kaldığı,

Borçlu mükellefin banka hesabında para bulunduğu ve diğer hak ve alacak kaydı olmadığı halde, gerek yazışma sürecinin uzaması, gerek bankaların kendi inisiyatifleriyle mükellefin bloke konulan hesaplarında bulunan parayı vergi dairesi hesaplarına geç aktarmaları sonucu kamu alacağının tahsilinde gecikmeler yaşandığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, vergi dairelerince haczedilen paraların haczin tatbikinden itibaren en kısa sürede vergi dairesi hesaplarına aktarılmasının sağlanmasına yönelik iç düzenlemenin Kamu İdaresi cevabı da göz önünde bulundurularak, yapılandırma kanunları ve diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanabilecek bir yanlışlığa sebebiyet verilmeksizin uygulamaya konulması gerekmektedir.

B) Bankalar Tarafından E-haciz Protokolüne Aykırı Şekilde EFT Ücreti Kesilmesi

E-haciz uygulaması kapsamında haczedilen para ve paraya çevrilen menkul değerlerin

bankalarca vergi dairesi hesaplarına aktarılması sırasında bankalarla imzalanan E-haciz Protokolüne aykırı olarak EFT ücreti kesintisi yapıldığı görülmüştür.

E-haciz uygulamasına katılan bankalarla yapılan Protokolün “Amaç ve Kapsam” başlıklı 2’nci maddesinde; Protokolün, 6183 sayılı Kanun’un 79’uncu maddesine istinaden düzenlenen haciz bildirimlerinin, Başkanlıkça alacaklı vergi daireleri adına elektronik ortamda tebliğ edilmesine ve bu tebligatlara elektronik ortamda cevap verilmesine, söz konusu tebligat ve cevapların içeriğinin belirlenmesine, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesine ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasına ilişkin usul ve esasları içerdiği belirtilmiştir. Protokolün 9’uncu maddesinin dördüncü bendinde ise, bankanın e-haciz uygulamaları ile ilgili olarak idareden veya mükelleflerden haberleşme, komisyon veya her ne adla olursa olsun herhangi bir bedel talep etmeyeceği ifade edilmiştir.

Buna göre, haczedilen para ve paraya çevrilen her türlü menkul mal, alacak ve hakkın vergi dairesi hesaplarına aktarılması işlemi e-haciz uygulaması kapsamında olduğundan, bu işlemle ilgili olarak bankaların idareden veya mükelleflerden herhangi bir bedel talep etmesi Protokol hükmüne aykırılık teşkil etmektedir.

Yapılan incelemelerde;

Banka şubeleri tarafından haczedilen para ve paraya çevrilen değerlerin vergi dairelerine aktarılması işlemleri için ilgili Protokole aykırı olarak EFT ücreti kesintisi yapıldığı,

Söz konusu EFT ücreti ile ilgili olarak bankalar arasında, hatta bir bankanın farklı şubeleri arasında dahi uygulama birliği olmadığı,

Mükellefin hesabında bulunan paranın borç tutarından az olması durumunda, mükellefin banka hesabında bulunan paradan yapılan EFT kesintisi sebebiyle tahsil edilebilecek kamu alacağının azaldığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, yeterli bakiyesi bulunmayan mükellef hesaplarından yapılan EFT kesintisi uygulamasının mükellef ve idare açısından olumsuz etkilerini gidermeye yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

BULGU 15: Hacizli Araç Satış Usulünün İdare ve Mükellef Aleyhine Sonuçlara Yol Açması

Hacizli araç satışlarından elde edilen tahsilatların muhammen bedelin altında kaldığı ve satış sürecinin uzaması nedeniyle idare ve mükellefler açısından yüksek düzeyde ek maliyetlerin oluştuğu görülmüştür.

6183 sayılı AATUHK'nin İkinci Bölümünde menkul malların haciz ve satış işlemleri düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un "Hacizde değerlendirme" başlıklı 81'inci maddesinde haczedilen mallara haczi yapan memur tarafından değer biçileceği, borçlunun müracaatı üzerine veya tahsil dairesince lüzum görüldüğü takdirde yeniden bilirkişiye değer biçtirileceği; "Menkul malların satışı" başlıklı 84'üncü maddesinde menkul malların tahsil dairesince, köylerde ihtiyar kurullarınca haciz yapıldığı tarihin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağı; "Satış şekli, artırma ve ilan" başlıklı 85'inci maddesinde menkul malların açık artırma ve peşin para ile satılacağı ve en çok artırana ihale edileceği, ilk artırmada satılamayan malların ikinci artırımının bir başka il veya ilçede yapılabileceği; "Satılamayan menkul mallar" başlıklı 87'nci maddesinde haczedilen menkul mallara verilen bedelin 81'inci maddede tespit olunan değer %75'inden aşağı olması veya hiç alıcı çıkmaması halinde, ilk artırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu malların tekrar satışa çıkarılacağı ve bu ikinci artırmada verilen bedel ne olursa olsun satış yapılacağı; mal yine satılmaz veya taşıma giderlerinin çokluğu yüzünden başka yere götürülmesi uygun görülmezse 15 günlük sürenin bitmesinden itibaren 6 ay içinde pazarlıkla satılacağı, bu suretle de satılamadığı takdirde haczedilen malların borçluya geri verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6183 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen hükümlerinin araçların muhammen bedelin çok altında fiyatlara satılmasına cevaz vermesi nedeniyle hem idarenin hacizli araçların satışından elde ettiği gelir; hem de mükelleflerin silinen vergi borçları potansiyelin altında kalmaktadır. Özellikle küçük ölçekli illerde, birinci artırmada yapılan satışların oranının düşük olduğu, hatta satışların çoğunlukla 2. artırma ya da pazarlık usulü ile gerçekleştiği; bu şekilde yapılan satışlarda ise mevzuat ile satış bedeline bir alt sınır getirilmediğinden tahsilatın muhammen bedelin %75'inin altında kaldığı görülmüştür.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığınca gerçekleştirilen hacizli araç satış işlemlerinin incelenmesinde; 2020 yılında toplam 27 adet hacizli araç satışı yapıldığı ve bu araçlar için bilirkişilerce toplam 829.800,00 TL değer biçildiği; ancak araçların sadece % 37'sinin ilk artırmada satılabildiği, daha sonra % 34'ünün 2. artırmada ve % 29'unun pazarlık usulü ile

satışının gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Söz konusu satışlardan elde edilen toplam tahsilat 587.950,00 TL olup, bu tutar toplam muhammen bedelin % 70'ine tekabül etmektedir. Yine, satış işlemlerinin % 60'ından muhammen bedelin %75'inin altında tahsilat sağlanmıştır.

Ayrıca araç satış sürecinin bu şekilde uzaması, araçların ücretli otoparklarda aylarca bekletilmesine yol açmakta ve bu nedenle idare ve mükellefler yüksek tutarda otopark maliyetine katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Yine, araçların satılmadığı süre içinde mükelleflerin vergi borçlarına gecikme zammı da işlemeye devam etmektedir.

Diğer taraftan, yapılan inceleme sırasında, yıl içerisinde belirli kişilere birçok defa hacizli araç satışı yapıldığı da tespit edilmiştir. Bu da göstermektedir ki, mevcut hali ile hem idare, hem de mükellef aleyhine sonuçlara yol açan hacizli araç satış usulü, ticari amaçlarla araç alım satım işi ile uğraşanlara maddi yarar sağlayan bir sisteme dönüşmüştür.

Bulgu konusu hususa 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiş olup, 2020 yılı denetimi sonucunda da aynı uygulamaya devam edildiği, ancak tespit edilen hususlara yönelik olarak 2021 yılında gerekli önlemlerin yasal düzenlemeler kapsamında uygulamaya konulduğu anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, 6183 sayılı Kanun'un hacz edilen menkul malların satış usulünü düzenleyen hükümlerinin günümüzdeki ekonomik ve toplumsal ihtiyaçları karşılamadığı açık olup, alınan önlemlerin idare ve mükellefler açısından ortaya çıkan olumsuz sonuçları bertaraf etme ve tahsil daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanması yönünden etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

BULGU 16: Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi

İlgili kanunlarınca idari bir yaptırım olarak para cezası vermeye yetkili kamu idarelerince takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairesi müdürlüklerine gönderilen, sonraki süreçte kazai bir hüküm veya diğer idari işlemler nedeniyle ortadan kalkan idari para cezalarına ilişkin olarak cezayı kesen kamu idaresince kamu alacağının nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğüne uyulmadığı, bu nedenle kamu alacağına ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline yönelik olarak yapılan takip ve dava masraflarının Başkanlık bütçesinden karşılandığı, ancak söz konusu masraflara kasıt, kusur ve ihmali neticesinde sebebiyet veren diğer kamu idaresi personeline rücu edilmediği görülmüştür.

Anayasanın konuya ilişkin “Görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence” başlıklı 129’uncu maddesinin beşinci fıkrasında; memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davalarının, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilabileceği ifade edilmiş; söz konusu hükme uygun olarak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “Kişisel sorumluluk ve zarar” başlıklı 12’nci maddesinde ise Devlet memurunun kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği sonucu idare zarara uğratılmışsa, bu zararın ilgili memur tarafından rayiç bedeli üzerinden ödenmesinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in konuya ilişkin “Kamu zararının belirlenmesi” başlıklı 6’ncı maddesinin (g) bendi hükmü ile kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun bir şekilde yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek malî külfet getirilmesi hali kamu zararının nedenlerinden biri olarak belirlenmiştir. Yine anılan Yönetmelik’in “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde kamu zararının oluşmasına sebep olan kamu görevlisinin sorumlu olduğu, 5’inci maddesinin birinci fıkrası ile Kanun’un ilgili maddeleri gereğince, kamu görevlilerinin; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, yönetilmesinden, kullanılmasından, korunmasından, kötüye kullanılmaması ve her an hizmete hazır bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacağı, 7’nci maddesinin birinci fıkrası ile de 6’ncı maddede belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle kamu zararının kontrol, denetim veya inceleme, Sayıştay’ca kesin hükme bağlama ve adlî, idarî veya askerî yargılama sonucunda tespit edileceği ifade edilmiştir.

12.05.2017 tarih ve 26520 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 442 Seri no.lu Tahsilat Genel Tebliği’nin “İdari Para Cezalarının Kesinleşmesi” başlıklı III/C bölümünde de; tahsilatın ön koşulunun idari para cezası yaptırım uygulamasına yetkili idarelerce kesilen cezaların kesinleşmesi olduğu, kesinleşmenin ise kanun yollarının tüketilmesine bağlı olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Yapılan incelemelerde; ilgili kanunlarınca idari bir yaptırım olarak para cezası vermeye yetkili kamu idareleri tarafından kesilen para cezalarının ceza kesinleşmeden tahsili amacıyla vergi dairesi müdürlüklerine gönderildiği, sonraki süreçte söz konusu cezaların dava yoluyla veya nezdinde ceza kesilenlerce yapılan haklı itirazlar sonucunda idari bir işlem ile ortadan

kaldırıldığı, ancak ilgili idarelerce cezaların ortadan kalkmasına esas mahkeme ilamları ve idari işlem sonuçlarına ilişkin yazıların tahsile yetkili vergi dairesi müdürlüklerine gönderilmediği, bu defa nezdinde ceza kesilenler tarafından vergi dairesi müdürlüklerince düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline yönelik olarak dava açıldığı, dava konusu kalmayan işbu durumlarda ise açılan davalardan doğan başvurma harcı, karar harcı, vekâlet harcı, posta gideri ve dosya ücretinden oluşan yargılama giderlerinin Başkanlık bütçesinden ödendikten sonra söz konusu giderin oluşmasında kasıt, kusur ve ihmali bulunan diğer idare personeline rücu edilmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, kazai bir hüküm veya yapılan yeni idari işlem neticesinde konusu kalmayan idari para cezalarına ilişkin takip masrafları ve cezaya bağlı ödeme emirlerinin iptali amacıyla açılan davalara ilişkin yargılama giderlerinin, Başkanlık tarafından cezanın nihai durumuna ilişkin bildirim yükümlülüğü görevini yerine getirmeyen diğer idare personeline rücu edilmesi yönündeki hukuki gereklilik yerine getirilmelidir.

BULGU 17: Yapım İşlerinde Yüklenicilerin Zorunlu Sigorta Yaptırma Yükümlülüğünün İdarece Takip Edilmemesi

Başkanlıkça ihale edilen yapım işlerinde, yüklenicilerin zorunlu sigorta yaptırma yükümlülüğünün idare tarafından takip edilmediği görülmüştür.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "İş ve işyerinin sigortalanması" başlıklı 9'uncu maddesinde, yapım işlerinde yüklenicinin; işyerlerindeki her türlü araç, malzeme, ihzarat, iş ve hizmet makineleri, taşıtlar, tesisler ile sözleşme konusu iş için, işin özellik ve niteliğine göre ihale dokümanında belirtilen şekilde, işe başlama tarihinden geçici kabul tarihine kadar geçen süre içinde oluşabilecek deprem, su baskını, toprak kayması, fırtına, yangın gibi doğal afetler ile hırsızlık, sabotaj gibi risklere karşı; geçici kabul tarihinden kesin kabul tarihine kadar geçecek süreye ilişkin ise kapsamı ihale dokümanında belirtilen genişletilmiş bakım devresi teminatını içeren sigorta yaptırmak zorunda olduğu hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun hükmüne göre, yapım işlerinde yüklenicinin, öncelikle geçici kabul tarihine kadar, akabinde ise kesin kabul tarihine kadar belirli risklere karşı kapsamı ihale dokümanında belirtilen şekilde sigorta yaptırması ve poliçeleri idareye sunması gerekmektedir.

İdare tarafından yükleniciye herhangi bir nedenle süre uzatımı verilmesi halinde ise sigorta süreleri, belirlenen yeni geçici kabul tarihine kadar uzatılmalıdır.

Yapılan incelemelerde, vergi dairesi başkanlıklarınca ihale edilen yapım işlerinde yükleniciler tarafından işin başlangıcında sözleşmede belirtilen iş bitim tarihine kadar olan süre için ihale dokümanında belirtildiği şekilde sigorta yaptırıldığı; ancak izleyen süreçte söz konusu yapım işleri için muhtelif nedenlerle süre uzatım kararı verildiği halde, yükleniciler tarafından işin başlangıcında yaptırılan sigorta poliçelerinin yeni geçici kabul tarihine kadar geçecek süre için yenilenmediği ve geçici kabul tarihinden kesin kabul tarihine kadar geçecek süreye ilişkin ise genişletilmiş bakım devresi teminatını içeren sigorta yaptırılmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, mevzuata aykırılık teşkil eden bu durum, aynı zamanda idarede yapım işlerine ilişkin sözleşmelerin uygulanma sürecinde kontrol zafiyeti bulunduğuna işaret etmekte olup, idare tarafından ihale edilen yapım işlerinde, yüklenicilerin kanundan kaynaklanan sigorta yaptırma yükümlülüklerinin yalnızca işin başlangıcında değil kesin kabul tarihine dek izlenmesi gerekmektedir.

BULGU 18: Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması

GİB'in 333-Emanetler Hesabında kayıtlı tutarların, nev'i ve zamanaşımı tarihlerine ilişkin bilgilere muhasebe kayıtlarında yer verilmediği görülmüştür.

MYMY uyarınca muhasebe birimlerinde mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil olunan emanet niteliğindeki tutarlar 33-Emanet Yabancı Kaynaklar Hesap Grubunda izlenmektedir. Anılan Yönetmelik'in 255'inci maddesinde, muhasebe birimlerinde emanet yabancı kaynak olarak tahsil olunan tutarların, çeşitlerine göre bu gruptaki hesapların altında bölümlenmesine ilişkin esaslar ile kaydedilen tutarlardan tahsil, geri ödeme ve zamanaşımına uğrayanların bütçeye gelir kaydedilmesinde yapılacak işlemlerin Bakanlıkça belirlenmesi öngörülmüştür.

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 16.08.2004 tarihli ve 2 sıra no.lu Emanet Yabancı Kaynaklar, Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler ve Özel Tahakkuklar Hesaplarının Ayrıntı Kodları ve Zamanaşımı Süreleri konulu Genelgesi'nde; muhasebe birimlerinde tahsil edilerek emanetler hesabına kaydedilen paraların, zamanaşımı bakımından genel olarak 10 yıllık, 5 yıllık, 2 yıllık, 1 yıllık ve 6 aylık zamanaşımına tabi olanlar ile zamanaşımına tabi olmayan emanetler olmak üzere altı grupta toplanacağı ifade edilmiştir.

Yine MYMY'nin Örnek No:21 numaralı Emanetler Defterinin "Alacak" kısmında yer alan başlıklar ise;

- Sıra numarası,
- Yevmiye tarih ve numarası,
- Zamanaşımı başlangıç tarihi,
- Kimden ve niçin tahsil edildiği,
- Tahsilat karşılığında verilen alındının tarih ve numarası,
- Tahsil olunan miktar,
- Geri verilen veya mahsup olunan paraların ayrıntısı,

bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmiştir.

Yapılan incelemelerde, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi kapsamında tutulan Emanetler Defterinin, sadece yevmiye tarih ve numarası, T.C. kimlik no, adı soyadı, kurum kodları ile borç ve alacak bilgilerinden oluştuğu, VEDOP kapsamındaki 333 no.lu Hesap Kodu kayıtlarında ise zamanaşımı ve diğer bilgileri içerecek şekilde açıklamalara yer verilmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2017, 2018 ve 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, Emanet Defterinin ilgili Yönetmelik hükmüne uygun şekilde tutulması ve 333 no.lu Hesaba kayıtlı tutarlara ilişkin zamanaşımı takiplerinin doğru ve zamanında yapılması gerekmektedir.

BULGU 19: Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi

Muhbirlere ödenen ikramiye uygulamasından beklenen yararın elde edilemediği ve bu alanda etkinliğin sağlanması amacıyla yeterli düzeyde kontrol mekanizması geliştirilmediği görülmüştür.

Muhbirlere ikramiye ödenmesinin yasal dayanağı 1931 yılında çıkarılan 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'dur. Bu Kanuna göre, gerekli şartları taşıyan ve somut bilgi ve belgelerle desteklenen ihbar dilekçeleri incelemeye

sevk edilmekte, düzenlenen İhbar İkramesi Görüş Raporuna istinaden, tahakkuk eden vergi ve vergi ziyai cezası tutarı üzerinden %10 oranında hesaplanan ikramiyenin 1/3'ü verginin kesin tahakkukunda, kalan 2/3'ü ise tahsilat sonrasında muhbire ödenmektedir. Her ne kadar Kanun'un 6'ncı maddesinde yer alan tarifede belirli matrah dilimleri için farklı oranlarda ikramiye hesaplanması öngörülmüşse de, tarifede yer alan ilk üç dilimdeki matrahların bugün için parasal bir değeri kalmadığından ve Türk Lirası'ndan 6 sıfır atılması sonrasında Yasa'da değişiklik yapılmadığından ikramiye fiilen son dilimde yer alan %10 oranına göre hesaplanmaktadır.

1905 sayılı Kanun'un yayımlandığı tarihten itibaren yaklaşık olarak 90 yıl geçmiş ve bu sürede gerek vergi mevzuatında, gerekse ekonomik ve toplumsal yapıda önemli değişiklikler olmuştur. Bu nedenle, anılan Kanun hükümleri, günümüz ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmakta, vergi dairelerince gerçekleştirilen ihbar ikramiyesi ödemelerinin hesaplanmasında muhtelif konularda tereddütler yaşanmaktadır.

Bunun ötesinde, GİB tarafından muhbirilere ödenen ikramiye tutarının her geçen yıl arttığı gözlemlenmekle birlikte, idare tarafından bu uygulamanın etkinliğine ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır.

Yapılan incelemede, 2020 yılında toplam 12.074.466,53 TL ihbar ikramiyesi ödenmiş olmasına rağmen vergi tahsilatında istenilen düzeyde bir artışı sağlanamadığı görülmüştür. Şöyle ki, 2020 yılında muhbirilere yapılan ödemelerin önemli bir kısmının, yapılan ihbar üzerine verginin kesin olarak tahakkuk ettirilmesinden sonra 1/3 oranında ödenen ikramiyelere ilişkin olduğu; tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların tahsilinden sonra yapılan 2/3 oranında ikramiye ödemelerinin ise toplam içerisindeki payının daha düşük olduğu, dolayısıyla, GİB'e yapılan ihbarlar sonucunda tahakkuk ettirilen vergi ve cezaların ileriki yıllarda tamamının tahsil edilemediği anlaşılmıştır.

İhbar edilen mükelleflerin iflas veya tasfiye halinde olması yahut sahte belge düzenleyen mükelleflerden olması gibi durumlarda söz konusu alacakların tahsilinin güçleştiği aşikârdır. Belirtilen sebeplerle gerçekte tahsil olasılığı düşük olan vergilerin kaçırıldığı ihbar edilmesi halinde, tahakkuk ettirilen verginin %10'unun 1/3'üne tekabül eden oranda ihbar ikramiyesi ödendiği halde, bu vergi tahakkukları tahsil imkânsızlığı nedeniyle fiktif alacak olarak kalmaktadır. Yine, mevzuata göre verginin kaçırılmasında dahli bulunanlara da, ihbarda bulunmaları halinde ikramiye ödenebilmesinin mümkün olması, gerçekte tahsil güçlüğü bulunan vergilerin ihbar edilme olasılığını artırmaktadır.

Diğer taraftan yapılan incelemede, belirli kişilere, farklı illerde, farklı vergi dairelerine bağlı mükellefleri ihbar etmeleri üzerine yıl içerisinde birçok defa ihbar ikramiyesi ödendiği görülmüştür. Bu da göstermektedir ki, muhbirlik bazı kimseler tarafından adeta meslek gibi icra edilmektedir. Ancak, kamuoyundaki bu yanlış algı idareye yapılan asılsız ihbar sayısının da artmasına yol açmakta ve idare açısından zaman ve işgücü kaybına neden olmaktadır.

Bu haliyle ihbar ikramiyesi uygulaması vergi bilincine sahip vatandaşların sorumluluk duygusuyla şahit oldukları olayları Gelir İdaresine bildirdikleri bir teşvik mekanizması olmaktan uzak olup; bazı şahıslar için yeni bir gelir unsuru haline gelmektedir.

Yukarıda yer verilen inceleme sonuçları ve mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde ise;

1931 yılında çıkarılan 1905 sayılı Kanun'un, günümüz vergi sisteminin gerekliliklerine cevap verememesi sebebiyle uygulamada bazı tereddütlere yol açtığı,

Anılan Kanun'un yersiz ikramiye ödenmesini engelleyecek uygun ve yeterli kontrol mekanizmalarından yoksun olduğu,

İhbarcılara alacağın tahsili öncesinde 1/3 oranında ihbar ikramiyesi ödenmesi uygulamasının ihbar mekanizmasından beklenen yararı sağlamadığı,

değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, bulguda yer verilen gerekçelerle; vergi kayıp ve kaçığının azaltılması, dolayısıyla vergi tahsilatında etkinliğin artırılması için, 1931'den beri yürürlükte olan bir Kanun çerçevesinde yönetilmekte olan ihbar mekanizmasının güncel hukuki, toplumsal ve ekonomik şartlar göz önünde bulundurularak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

BULGU 20: Vekâleten Görevlendirmenin Genel ve Sürekli Bir Personel Atama Yöntemi Olarak Kullanılması

GİB merkez ve taşra teşkilatında görevli yönetici personelin önemli bir kısmının genellik ve süreklilik arz edecek şekilde vekâleten atandığı görülmüştür.

Vekâleten atama 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 86'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre, memurların kanuni izin, geçici görev, disiplin cezası uygulaması veya görevden uzaklaştırma nedenleriyle işlerinden geçici olarak ayrılmaları halinde yerlerine kurum içinden veya diğer kurumlardan veya açıktan vekil atanabilmektedir.

Ayrıca, sayılan haller dışında, boş kadrolara ait görevler lüzum görüldüğü takdirde memurlara ücretsiz olarak vekâleten gördürülebilmektedir. Anılan Kanun hükmüne göre vekâleten görevlendirme, kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması amacıyla ancak belli koşullar halinde geçici ve istisnai hallerde başvurulabilecek bir yöntem olup, bu şekilde yapılan atamaların Devlet Memurları Kanunu'nun dayandığı sınıflandırma, kariyer ve liyakat ilkeleri çerçevesinde yapılacak asaleten atama usulüne alternatif oluşturacak biçimde genel ve uzun süreli yapılması mümkün değildir.

Öte yandan, kamu idarelerinin insan kaynakları politikası ve uygulamaları, etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması açısından da önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, idarelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermek ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını sağlamak üzere Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayımlanmıştır. Anılan Tebliğ'de uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde hazırlanan iç kontrol standartlarının sağlanmasına yönelik bir takım genel şartlar sıralanmaktadır ve bu şartlardan bazıları doğrudan idarelerin insan kaynakları politika ve uygulamalarını düzenleme amacı taşımaktadır. Bu kapsamda faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik 11'inci Standartta, sadece gerekli hallerde ve usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilebileceği belirtilmektedir.

Yapılan incelemede, GİB merkez teşkilatında yönetim kademesinde görev yapmakta olan 168 çalışandan 58'inin asaleten, 110'unun ise vekâleten atandığı; yine taşra teşkilatında görevli toplam 1696 yönetici personelden 1.259'unun asaleten, 437'sinin ise vekâleten görevlendirildiği tespit edilmiştir. Buna göre, bir bütün olarak bakıldığında Başkanlık düzeyinde vekâleten görevlendirilen yönetici personel oranı yaklaşık %30 olup; merkez teşkilatı ayrıca değerlendirildiğinde bu oran % 65'e ulaşmaktadır. Bu durum göstermektedir ki, GİB tarafından vekâleten atama uygulaması, yönetim kademesindeki personel bakımından genel ve sürekli bir görevlendirme yöntemi olarak kullanılmaktadır. İdare tarafından yapılan bu uygulama, yöneticilerin personel üzerindeki etkilerinin azalması sonucu gerek yöneticiler, gerekse personel tarafından görevlerin sahiplenilme düzeyinin azalması; yetkilerin kullanılması ve sorumlulukların yerine getirilmesinde yaşanan tereddütler nedeniyle hizmet kalitesinin düşmesi gibi bir takım risklere yol açmaktadır.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, GİB

tarafından 657 sayılı Kanun'un 86'ncı maddesinde düzenlenen vekâleten görevlendirmenin kanun koyucunun amacından farklı olarak yönetici kadrolar açısından genellik ve süreklilik arz edecek biçimde kullanılması mevzuata aykırılık teşkil etmekte olup, iç kontrol sistemi açısından da zafiyet oluşturmaktadır.

BULGU 21: İdare Faaliyet Raporunun Zamanında Yayınlanmaması

GİB tarafından 2020 mali yılına ilişkin idare faaliyet raporunun mevzuatta öngörülen süre içerisinde yayınlanmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Faaliyet raporları" başlıklı 41'inci maddesinde, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı; üst yöneticinin harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklayacağı; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumlarının, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Cumhurbaşkanlığına gönderecekleri ifade edilmiştir.

17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının ilgili mali yıla ilişkin idare faaliyet raporlarının üst yöneticileri tarafından izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanacağı ve bu raporların birer örneğinin aynı süre içerisinde Sayıştaya ve Bakanlığa gönderileceği hükmü yer almaktadır.

Ancak, yapılan incelemede GİB tarafından 2020 yılı idare faaliyet raporunun Şubat ayı sonu itibarıyla yayınlanmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereğince, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun ve Sayıştayın zamanında bilgilendirilmesi ve raporların açık ve ulaşılabilir olması zorunlu olup, GİB 2020 yılı iş ve işlemlerine ilişkin idare faaliyet raporunun zamanında yayınlanmaması mevzuata aykırılık teşkil etmektedir.

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

<https://www.sayistay.gov.tr>

8. EKLER**EK 1: İZLEME**

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Kredi Kartı Yoluyla Gerçekleştirilen Tahsilatların Gecikmeli Olarak Özkaynağa Dönüştürülmesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Verilen Depozito ve Teminatların Hatalı Muhasebeleştirilmesi	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
İptal Edilen Yatırım Teşvik Belgeleri Kapsamında Sağlanan Destek Unsurlarının Geri Alınmasına İlişkin Mevzuat Hükümlerinin Uygulanmaması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Girişim Sermayesi Fonu Ayrılırken Mevzuatla Belirlenen Sınırın Aşılması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.

Teknogirişim ve Teknokent Sermaye Desteklerine İlişkin Kurumlar Vergisi İndirimlerinde Mevzuatta Belirtilen Tutarların Aşılması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
KDV İadesi Kapsamında Elde Edilen/Edilmesi Gereken Verilerin Tapu Harcı ve Diğer Vergiler Açısından Değerlendirmeye Alınmaması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
YMM KDV İadesi Tasdik Raporlarının İlgili Vergi Daireleri Tarafından Ön Kontrole Tabi Tutulmaksızın Kabul Edilmesi	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Elektronik Haciz İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Araç Haczi İşlemlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalarda Bulunulması	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Hacizli Araç Satış Usulünün İdare ve Mükellef Aleyhine Sonuçlara Yol Açması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Vergi İhbar Müessesesinin Etkin İşlememesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu

			konusu yapılmıştır.
Başka Kamu İdarelerinin Hatalı İşlemleri Nedeniyle Kaybedilen Davalarda Rücu Yoluna Gidilmemesi	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Birden Fazla İdarenin Ortak İhtiyaçları İçin Yapılan İhalelerde Mevzuat Hükümlerine Uyulmaması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi	2020 Yılı denetimi kapsamında birden fazla idarenin ortak ihtiyaçları için yapılan ihalelerde mevzuat hükümlerine uyulduğu görülmüştür.
Yapım İşlerinde Yüklenicilerin Zorunlu Sigorta Yaptırma Yükümlülüğünün İdarece Takip Edilmemesi	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Emanetler Defterinde Yer Alması Gereken Bilgilerin Bulunmaması	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Vekâleten Görevlendirmenin Genel ve Sürekli Bir Personel Atama Yöntemi Olarak Kullanılması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
İdare Faaliyet Raporunun Zamanında Yayınlanmaması	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu

			konusu yapılmıştır.
Gelir İdaresi Başkanlığına Ait Olmayan Gelir ve Alacakların Mali Tablolarda Yer Alması	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Faaliyet Alacaklarının Tahsil Yılı Dikkate Alınmaksızın Muhasebeleştirilmesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Kişilerden Alacaklar Hesabının Farklı Kurumların Alacaklarını İçermesi ve Takibinin Yapılmaması	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Tahsil İmkânı Bulunmayan Bazı Vergi Alacaklarının Kaldırılan Vergi Artıkları Kapsamında Mali Tablolarda Yer Alması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi	Tahsil imkânı bulunmayan bazı vergi alacaklarının kaldırılan vergi artıkları kapsamında mali tablolarda yer almadığı görülmüştür.
Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi	2019	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.

Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Varlık Hesaplarında Aktifleştirilmemesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Yapılmakta Olan Yatırımların İlgili Varlık Hesabında Aktifleştirilmemesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Taşınırlara İlişkin Muhasebe Kayıtları ile İdare Taşınır Hesabı Arasında Uyumsuzluk Bulunması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi	2020 Yılı denetimi kapsamında taşınırlara ilişkin muhasebe kayıtları ile idare taşınır hesabı arasında uyumsuzluk bulunmadığı görülmüştür.
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Tahakkuku Verilmeyen İhbarnameleerde Yer Alan Vergi ve Ceza Tutarlarının Koşullu Varlık Olarak Nazım Hesaplarda İzlenmemesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılında bulgu konusu yapılmıştır.
Mali Tabloların Ekinde Önemli Muhasebe Politikaları ve Açıklayıcı Notların Sunulmaması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından sunulan mali tabloların

			ekinde önemli muhasabe politikaları ve açıklayıcı notların bulunduğu görölmüştür.
--	--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------