



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI

## 2021 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2022



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



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı No: 45  
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA



## **İÇERİK**

<b>TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI 2021 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2021 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>93</b>





**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI**

**2021 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**



## İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	7
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	7
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	8
6. DENETİM GÖRÜŞÜ.....	13
7. DENETİM BULGULARI.....	13
8. EKLER.....	81





## KISALTMALAR

<b>AB</b>	:Avrupa Birliği
<b>ÇKS</b>	:Çiftçi Kayıt Sistemi
<b>EKAP</b>	:Elektronik Kamu Alımları Platformu
<b>GTHB</b>	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
<b>GYMY</b>	:Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>HAYGEM</b>	:Hayvancılık Genel Müdürlüğü
<b>IFAD</b>	:Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu
<b>KaYa</b>	:Kamu Yatırım Bilgi Sistemi
<b>KBÖ</b>	:Kesintili Başlangıç Ödeneği
<b>KHK</b>	:Kanun Hükmünde Kararname
<b>MERBİS</b>	:Mera Bilgi Sistemi
<b>MYMY</b>	:Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>OSİB</b>	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı
<b>TOB</b>	:Tarım ve Orman Bakanlığı
<b>TRGM</b>	:Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
<b>UNDP</b>	:Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
<b>VERA</b>	:Veri Analizi
<b>YİKOB</b>	:Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı



## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 1: Merkez ve Taşra Teşkilatı Personel Durumu (31.12.2021)</b> .....	3
<b>Tablo 2: 2021 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları, Ekonomik Sınıflandırma (TL)</b> .....	5
<b>Tablo 3: Tarım ve Orman Bakanlığı Kaynak Çeşitlerine Göre 2021 Yılı Gelir-Gider ve Aktifleri Tablosu</b> .....	9
<b>Tablo 4: Kaynak Çeşitlerine Göre Uygulanan Muhasebe Sistemi, Muhasebeleştirme ve Raporlama Birimleri</b> .....	10
<b>Tablo 5: Bilanço ve Taşınır Mal Yönetimi İcmallerinin Karşılaştırılması Tablosu (TL)</b> 27	
<b>Tablo 6: Sözleşme Tarihindeki Mevcut Ödeneğin, 2021 Yılı İçin Taahhüt Edilen Tutarı Karşılama İhaleleri</b> .....	48
<b>Tablo 7: Sözleşmeden Sonra Ödenekleri Aktarılan İhaleler</b> .....	50
<b>Tablo 8: Strateji ve Bütçe Başkanlığının Onayı Olmadan Aktarılan Ödenekler</b> .....	51
<b>Tablo 9: Yıllar İtibariyle Bütçeden UNDP'ye Aktarılan Tutarlar ile Hak Sahiplerine Yapılan Ödemelerin Karşılaştırma Tablosu</b> .....	71



## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması
2. Proje Özel Hesabı Ay Sonu Değerleme İşlemlerinin Düzenli Yapılmaması
3. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullanılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi
4. Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması
5. Elektrik ve Doğalgaz Abonelikleri İçin Ödenen Güvence Bedellerinin Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında İzlenmemesi
6. Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değerle Raporlanmaması
7. Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması
8. Geçici Kabul İşlemleri Yapılan Yatırımlara İlişkin Tutarların İlgili Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmaması
9. Mali Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerle Raporlanmaması
10. Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi
11. Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Bazı Gider Taahhütlerinin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi
12. Bakanlıkça Uygulanan İdari Para Cezalarının Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması

### B. Diğer Bulgular

1. İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına Yönelik Usul ve Esasların Belirlenmemesi
2. Fark Ödemesi Desteği Geri Alınan Çiftçilerce Açılan Davaların Bakanlık Aleyhine Sonuçlanmasının İstikrar Kazanması Suretiyle İlave Kamu Giderine Yol Açılması
3. Mevcut Ödenekler Üzerinde Ödeme Taahhüdüne Girilmesi
4. Yüklenmeye Girişilen Tutara Ait Ödeneklerin Saklı Tutulmaması

5. Sürekli Görev Yollukları ile Mahkeme Harç ve Giderlerinden Diğer Tertiplere Ödenek Aktarılmasında Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın Onayının Alınmaması
6. Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması
7. Bakanlığın Merkez Teşkilatında Yer Alan Hizmet Birimlerinin İhtiyaçları için Kullandığı Taşıtların Kayıtlarının Merkeze Bağlı Taşra Teşkilatının Envanterinde Yer Alması
8. Bakanlığın Mali Tablolarındaki Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması
9. İlama Bağlı Olarak Ödenen Avukatlık Vekalet Ücreti Ödemelerinde Nazım Hesapların Kullanılmaması
10. Teminat Mektuplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Teminat Mektubu Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi
11. 2021 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi
12. Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibinden Ödenmesi Gereken Yolluk Giderlerinin Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi
13. Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının Gerçekleştirme İşlemleri Tamalanmaksızın Yapılması
14. İlama Bağlı Ödemelerin Tahakkuk Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması ve Ödeneklerin Zamanında Karşılanmaması Sonucu Mahkeme Dosyalarının İcralık Olması
15. Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi
16. Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği Gereği İl Müdürlükleri Tarafından Hazırlanması Gereken Yıllık Raporun Bakanlığa Gönderilmemesi
17. İçme Sularının Kalite Kategorilerine İlişkin Bildirimlerin İlgili İdarelerce Zamanında Yapılmaması

---

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Tarım ve Orman Bakanlığının teşkilat ve görevleri, 10.07.2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 14'üncü bölümünde düzenlenmiştir. Kararname'nin 14'üncü bölümü, 410'uncu maddesinden başlayıp 440'ıncı maddesini de içeren maddelerde, Bakanlığın görevleri, hizmet birimleri ve bu birimlerin görev ve yetkileri düzenlenmiştir. Kararname'nin 411'inci maddesinde Bakanlığın yapılanmasının merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatından oluşacağı belirtilmiştir.

Kararname'nin 410'uncu maddesinde düzenlenen Tarım ve Orman Bakanlığının görev ve yetkileri:

*“a) Bitkisel ve hayvansal üretim ile su ürünleri üretiminin geliştirilmesi, tarım sektörünün geliştirilmesi ve tarım politikalarının oluşturulmasına yönelik araştırmalar yapmak,*

*b) Gıda üretimi, güvenliği ve güvenilirliği, kırsal kalkınma, toprak, su kaynakları ve biyoçeşitliliğin korunması ile verimli kullanılmasını sağlamak,*

*c) Çiftçinin örgütlenmesi ve bilinçlendirilmesi, tarımsal desteklemelerin etkin bir şekilde yönetilmesi, tarımsal piyasaların düzenlenmesi gibi ana faaliyet konularının gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yapmak; tarım ve hayvancılığa yönelik genel politikaların belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak, uygulanmasını izlemek ve denetlemek,*

*ç) Ormanların korunması, geliştirilmesi, işletilmesi, ıslahı ve bakımı, (...) ağaçlandırma ve ormanla ilgili mera ıslahı konularında politikalar oluşturulması amacıyla çalışmalar yapmak,*

*d) Tabiatın korunmasına yönelik politikalar geliştirilmesi amacıyla çalışmalar yapmak, korunan alanların tespiti, milli parklar, tabiat parkları, tabiat anıtları, tabiatı koruma alanları, sulak alanlar ve biyolojik çeşitlilik ile av ve yaban hayatının korunması, yönetimi, geliştirilmesi, işletilmesi ve işlettilmesini sağlamak,*

*e) Su kaynaklarının korunmasına ve sürdürülebilir bir şekilde kullanılmasına dair politikaların oluşturulması amacıyla çalışmalar yapmak, ulusal su yönetimini koordine etmek,*

---

*f) Bakanlığın faaliyet alanına giren konularda uluslararası çalışmaların izlenmesi ve bunlara katkıda bulunulması amacıyla ulusal düzeyde yapılan hazırlıkları ilgili kuruluşlarla işbirliği halinde yürütmek,*

*g) Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak.” olarak belirtilmiştir.*

Kararname'nin 412'nci maddesi ve devamı maddelerde Bakanlığın hizmet birimlerinin görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

## **1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları**

Bakanlığın teşkilat yapısı 10.07.2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 14'üncü bölümünde düzenlenmiştir. Kararname'nin 411'inci maddesinde Bakanlığın merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatından oluşacağı belirtilmiştir. 412 ve devamı maddelerde yapılan düzenlemelerde, Bakanlık teşkilatına dahil hizmet birimlerinin görev ve yetkilerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 1 sayılı Kararname ve sair mevzuat hükümlerine dayanılarak oluşturulan Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı birimleri aşağıdaki gibidir.

### **Merkez Teşkilatı Birimleri;**

Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü, Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü, Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü, Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü, Hayvancılık Genel Müdürlüğü, Su Yönetimi Genel Müdürlüğü, Şeker Dairesi Başkanlığı, Tarım Reformu Genel Müdürlüğü, Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü ve Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, İç Denetim Başkanlığı, Eğitim ve Yayın Dairesi Başkanlığı, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Personel Genel Müdürlüğü, Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, Özel Kalem Müdürlüğü, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği,

### **Taşra Teşkilatı Birimleri;**

İl Müdürlükleri(81), İlçe Müdürlükleri(922), Bölge Müdürlükleri(15), Şube Müdürlükleri(81) Araştırma Enstitüleri, Eğitim Merkezi Müdürlükleri, Fidan, Fide Test Merkezi Müdürlüğü, Gıda Kontrol Laboratuvar Müdürlükleri, Kafkas Arısı Üretim Eğitim ve



Gen Merkezi Müdürlüğü, Merkez İkmal Müdürlüğü, Şap Enstitü Müdürlüğü, Tarım Alet ve Makine Test Merkezi Müdürlüğü, Tohum Sertifikasyon Test Müdürlükleri, Tohum Tescil ve Sertifikasyon Merkez Müdürlüğü, Ulusal Gıda Referans Laboratuvar Müdürlüğü, Veteriner Kontrol Enstitüsü Müdürlükleri, Veteriner Kontrol Merkez Araştırma Enstitüsü, Veteriner Sınır Kontrol Noktası Müdürlükleri, Zeytincilik Üretme İstasyonu Müdürlüğü, Ziraî Karantina Müdürlükleri, şeklindedir.

Bakanlığa Bağlı Kuruluşları; Atatürk Orman Çiftliği Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Türkiye Su Enstitüsü'dür.

Bakanlığın İlgili Kuruluşları; Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Et ve Süt Kurumu Genel Müdürlüğü, Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Tarım ve Kırsal Kalkınmayı Destekleme Kurumu, Toprak Mahsülleri Ofisi Genel Müdürlüğü, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş Genel Müdürlüğü'dür.

Bakanlığın Koordine Kuruluşları; Tarım Sigortaları Havuz İşletmesi Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü, Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Genel Müdürlüğü'dür.

İnsan kaynakları;

Bakanlık bünyesinde memur (44.327 kişi), işçi (12.507 kişi) ve 4/B sözleşmeli (7.594 kişi) olmak üzere üç farklı statüde 64.428 personel istihdam edilmektedir. Memur statülü personel Genel İdare Hizmetleri, Teknik Hizmetler, Sağlık Hizmetleri, Avukatlık Hizmetleri ve Yardımcı Hizmetler sınıfından oluşmaktadır.

**Tablo 1: Merkez ve Taşra Teşkilatı Personel Durumu (31.12.2021)**

BİRİMLER	GİH		Teknik Hizm.				Sağlık Hizm.				Avukatlık Hizmetleri	Yardımcı Hizmetler Sınıfı	4/B Sözleşmeli	İşçi		GENEL TOPLAM
	GİH idareci*	GİH diğer ün.v.(1)	Mühendis (2)	Tekniker	Teknisyen	Diğer Teknik Ün.v.(3)	Veteriner Hekim	Vs Tekniker	Vs Teknisyeni	Diğer Sağlık Ün.v.(4)				Daimi İşçi	Geçici İşçi	
Merkez	174	1.584	1.482	215	96	163	235	1	0	51	11	72	34	1.310	8	5.436
Yurtdışı teşkilatı	0	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8
Bölge Müdürlüğü	44	948	689	162	57	52	81	3	0	38	13	44	159	1.301	269	3.860
İl ve ilçe Müd.	835	2.682	13.781	3.652	1.237	191	5.771	630	598	343	111	1.141	7.059	5.355	4	43.390
Kuruluş Müd.	116	887	3.260	603	240	181	914	92	62	516	0	133	342	3.091	1.160	11.597

Döner Sermaye	83	14	19	1	0	0	0	0	0	0	0	11	0	9	0	137
GENEL TOPLAM	1.252	6.123	19.231	4.633	1.630	587	7.001	726	660	948	135	1.401	7.594	11.066	1.441	64.428

(1) AB Uzmanı ve Uzman Yardımcısı, Tarım ve Orman Uzmanı, Mali Hiz.Uzm., diğer uzmanlar, İç Denetçi, Baş Müfettiş/Müfettiş Yrd., Hukuk Müşaviri, Baş Kontrolör/Kontrolör ve diğer ünvanlar

(2) Ziraat, Gıda, Su Ürünleri, Orman Mühendisi ve diğer ünvanlı mühendisler

(3) Kimyager, Ekonomist, İstatistikçi, Jeolog, Sosyolog ve benzeri diğer teknik ünvanlar

(4) Daire Tabibi, Psikolog, Biyolog, Diyetisyen, Hemşire v.s. Sağlık Hizmetleri ünvanları

### 1.3. Mali Yapı

Tarım ve Orman Bakanlığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun ekli 1 sayılı cetvelinde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idaresidir. Bu nedenle Bakanlık faaliyetlerini yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile verilen ödeneklerle yürütmektedir.

Bakanlık bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve faaliyetlerin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, Bakanlığın ayrıntılı harcama programını hazırlamak ve hizmet gereksinimlerini de dikkate alarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak, bütçe işlemlerini gerçekleştirmek, bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak, ilgili mevzuatı çerçevesinde Bakanlıkça tahakkuk ettirilmesi gereken gelir ve alacakların takip ve tahsil işlemlerini yürütmek, Bakanlığın mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek faaliyetleri Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yapılmaktadır.

Bakanlık harcama birimlerine Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile ödenek tahsis edilmektedir. Tahsis edilen ödenek 5018 sayılı Kanun'a ve genel usullere göre bütçe prensibi ve kuralları içerisinde sarf edilmektedir. Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Bakanlığın satın alma işlemleri Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı yanı sıra ana hizmet birimleri ve ödenek tahsis edilen diğer merkez birimleri tarafından yapılmaktadır.

2020 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda 40.302.916.000 TL olan Bakanlık bütçesi 2021 yılında % 27,82 artarak 51.518.086.000 TL olmuştur. Yıl içinde 18.212.822.979 TL eklenen ve 9.604.385.907 TL düşülen ödenek sonucu, toplam ödenek 60.126.523.072 TL'dir. Buna göre Bakanlığa tahsis edilen ödenekten yılsonunda 58.232.802.810 TL harcanmıştır. Harcama oranı ise % 97'dir. (Şartlı Bağış ve Yardımlar ödeneğinin 1.908.440

TL'si ve İçişleri Bakanlığı (YİKOB) için aktarılan ödeneğin 415.428.414 TL olmak üzere toplam 417.336.867 TL ödenek 2022 yılına devredilmiştir.)

**Tablo 2: 2021 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları, Ekonomik Sınıflandırma (TL)**

Eko. Kod	Bütçe Giderleri	Kesintili Başlangıç Ödeneği (KBÖ)	Revize Ödenek	Harcama	Harcama Oranı (%)
		(1)	(2)	(3)	(3/2)
01	PERSONEL GİDERLERİ	6.536.038.000	7.056.926.000	6.724.836.407	95
02	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	1.123.395.000	1.220.649.000	1.166.049.355	96
03	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	314.461.000	391.544.200	362.438.654	93
05	CARİ TRANSFERLER	25.818.387.000	28.423.362.300	28.277.556.561	99
06	SERMAYE GİDERLERİ	1.402.351.000	1.781.379.547	1.302.292.959	73
07	SERMAYE TRANSFERLERİ	16.272.675.000	21.201.883.025	20.381.398.252	96
08	BORÇ VERME	50.779.000	50.779.000	18.230.622	36
TOPLAM		51.518.086.000	60.126.523.072	58.232.802.811	97

Bakanlık hizmet birimlerinin genel bütçe ödeneklerinden başka döner sermaye, sosyal tesis, dış kaynaklı kredi, özel hesap ödenekleri de bulunmaktadır.

Mülga Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) 206 adet döner sermaye işletmesinin 2021 yılında Konsolide Döner Sermaye gelirleri toplamı 1.510.666.085,02 TL, giderleri toplamı ise 1.060.574.311,31 TL olup, dönem karı 450.091.773,71 TL'dir.

Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) na bağlı olarak kurulmuş bulunan 93 adet döner sermaye işletmesinin 2021 yılında Konsolide Döner Sermaye Gelirleri toplamı 204.283.651,93 TL, giderler toplamı 180.437.145,96 TL olup 2021 yılı dönem karı 23.846.505,97 TL'dir.

2021 yılı itibariyle Bakanlığın merkez ve taşra birimlerinde işletilen toplam 312 adet sosyal tesislerden elde ettiği gelir toplamı 59.667.037,23 TL, gider toplamı 53.603.434,24 TL

---

olup, 2021 yılı dönem toplam karı 6.063.602,99 TL'dir.

Yüksek Komiserler Kurulu Özel Hesabının 2020 yılından devreden 203.083.001,34 TL kaynak ile 2021 yılında 142.421.892,17 TL geliri, 110.098.065,88 TL gideri gerçekleşmiş olup, yılında harcanmayan 235.406.827,60 TL kaynak 2022 yılına devretmiş bulunmaktadır.

IPA II kapsamındaki projelerinde kullanılan Avrupa Birliği'nden 2021 yılında sağlanan hibe nitelikli kaynaklar da bulunmaktadır.

#### **1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi**

Bakanlık mali işlemlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir. Kanun'un 49'uncu maddesi gereğince, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususlar, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY)'yle; muhasebe işlemlerine, hesap planlarına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak belgelerin şekil ve türlerine ilişkin hususlar ise (GYMY'ye uygun olarak) Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) ile belirlenmiştir.

Yönetmelik ile işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında tahakkuk esası uygulanmaktadır. Muhasebe kayıtları, mali yıl esasına göre tutulmaktadır.

Bakanlık muhasebe işlemleri, merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, illerde Defterdarlık muhasebe müdürlükleri, ilçelerde ise mal müdürlükleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu birimlerdeki muhasebe yetkilileri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilmektedir. Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, yazılımı ve işletilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından sağlanan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi'ne bağlı muhasebe modülü kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Mali raporlar ise, yine Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sistemi vasıtasıyla üretilerek Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı (SGB) nın yararlanmasına Sayıştay Raporları menüsü ile sunulmaktadır. Anılan raporlar muhasebe birimleri yevmiye sisteminden alınan verilerle bilişim sisteminde otomatik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından üretilmektedir.

---

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup, denetim bunlar ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler esas 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, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolarından 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 rapor ve 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 prosedürlerinin tasarlanmasına 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'nun 55'inci maddesinde İç Kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

Kanun'un 56'ncı maddesine göre iç kontrolün amaçları;

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

Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

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

Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

Kanun'un "Kontrolün Yapısı ve İşleyişini" düzenleyen 57 nci maddesi uyarınca, kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşmaktadır.

Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla uygulanacak yöntem ve standartlar 5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" ile belirlenmiştir.

Yapılan inceleme sonuçlarına göre İç Kontrol yapısı ve işleyişine ilişkin tespitlerimiz 3 ana başlıkta aşağıda belirtilmiştir.

1- Bakanlıkça Kullanılan Bütün Varlık ve Kaynaklara İlişkin Bütüncül Bir Raporlama Sistemi Bulunmamaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı faaliyetlerini genel bütçe ödenekleri yanında döner sermaye, sosyal tesis, dış kaynaklı kredi, özel hesap kaynakları da bulunmaktadır. Bu kaynakların 2021 yılı gerçekleştirmeleri aşağıdaki tabloda verilmektedir.

**Tablo 3: Tarım ve Orman Bakanlığı Kaynak Çeşitlerine Göre 2021 Yılı Gelir-Gider ve Aktifleri Tablosu**

Kaynak Çeşitleri	Gelir	Gider	2021 Yılı Sonu Aktif Toplamları
Genel Bütçe	5.121.948.860,67	60.836.372.741,80	4.809.184.367,60
Mülga GTHB Döner Sermayeli İşletmeleri	1.510.666.085,02	1.060.574.311,31	925.078.422,22
Mülga OSİB Döner Sermayeli	204.283.651,93	180.437.145,96	418.657.179,89

İşletmeleri			
Sosyal Tesisler Hesabı	59.667.037,23	53.603.434,24	75.499.480,14
At Yarışları Özel Hesabı	142.421.892,17	110.098.065,88	235.406.827,60
Genel Bütçe Dışı Toplam	1.917.038.666,35	1.404.712.957,39	1.654.641.909,85

Bahse konu kaynaklar Bakanlık faaliyetlerinde kullanılmakla birlikte, bu kaynaklar genel bütçe ödenekleri ile ilişkilendirilmemekte, bir başka deyişle bütçeleştirilmemektedir. Bu kaynakların harcanmasında ise farklı muhasebe sistemleri ve farklı hesap planları kullanılmakta, farklı usullerle muhasebe yetkilisi veya görevlileri tarafından yürütülmektedir.

Kaynak çeşitlerine göre kaynakların muhasebe birim adet, muhasebe sistemi ve muhasebe yetkilileri ile bu kaynakların raporlanmasından sorumlu birimlere göre dağılımları aşağıdaki tabloda verilmektedir.

**Tablo 4: Kaynak Çeşitlerine Göre Uygulanan Muhasebe Sistemi, Muhasebeleştirme ve Raporlama Birimleri**

Kaynak Çeşidi	Muhasebe Birim sayısı	Muhasebe Yetkilisi	Muhasebe Sistemi	Mali Raporlarından Sorumlu Birimler
Genel Bütçe	1199	Sertifikalı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından atanan	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	Strateji Geliştirme Başkanlığı
Mülga GTHB Döner Sermayeli İşletmeleri	206	Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından atanan veya görevlendirilen muhasebe yetkilileri	Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
Mülga OSİB Döner Sermayeli İşletmeleri	93	Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından atanan veya görevlendirilen	Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü
Sosyal Tesisler Hesabı	312		Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller	Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
At Yarışları Özel Hesabı	1	Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürü	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği	Strateji Geliştirme Başkanlığı

Görülebileceği üzere toplam genel bütçe kaynakları dışında 2021 yılında 1.404.712.957,39 TL'si kaynak kullanılmış olup, bu kaynakların gerek muhasebeleştirilmesinde tabi oldukları mevzuat ve bu mevzuata göre belirlenmiş hesap planları, muhasebe yetkilisi veya görevlilerinin nitelik ve hiyerarşik pozisyonları, ile mali raporlamadan sorumlu birimleri, tamamen birbirlerinden farklıdır. Önce aynı kaynak çeşidindeki muhasebe birimleri mali bilgilerinin konsolide edilmeleri, sonrasında farklı kaynak çeşitlerine ait mali bilgilerin konsolide



---

edilmeleri ile tüm Bakanlığa ait varlık ve yükümlülükler ile gelir ve giderleri bir bütün olarak raporlanmalıdır. Ancak kaynak çeşidi ve muhasebe sistemi ve hesap planı ile yetkili ve görevli farklılıklarından ötürü konsolide mali tablolar düzenlenememektedir. İç Kontrol sistemi öncelikle mali verilerin güvenilirliğini sağlamayı hedeflemekle birlikte, yeknesak olmayan mali kaynakların kaydı ve kullanımındaki yetki ve sorumluluk dağılımı da dikkate alındığında, bu mali verilerden güvenilir bilgilerin zamanında sağlanması çok iyi tasarlanmış bir raporlama sistemi gerektirmektedir. Kaynakların etkili ve ekonomik yönetilmesi, ancak bu şartla gerçekleşebilir. Halbuki Bakanlıkta bu verilerin tek elden yönetilerek raporlandığı bir raporlama sistemi bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle Bakanlıkça yürürlüğe konulan Performans Programlarında genel bütçe dışındaki bu kaynaklar program, alt program ve faaliyetler ile ilişkilendirilmemekte, Faaliyet Raporlarında da Performans Programının uygulama sonuçları ile ilişkilendirilmemektedir. Başka bir ifadeyle bakanlık birimlerince kullanılmış olan bu kaynakların kullanımı ile gerçekleştirilen program alt program faaliyetlerin açıklanmasında dikkate alınmamaktadır.

Bu yönüyle genel bütçe dışı kaynakların kullanımında, mali yönetim ve kontrol yapısının yasal işlevlerine uygun olarak yeniden yapılandırılması, görev ve yetkilerin yeniden tanımlanması gerekmektedir.

2- Genel Bütçeye Ait Muhasebe ve Raporlama Sisteminde İşleyişinde Eksiklik ve Yetersizlikler Bulunmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığında yapılan denetimlerde;

Bakanlık kullanımındaki taşınmazların, bazı birimlerce çeşitli amaçlarla açılmış banka hesaplarının, bakanlık birimlerince uygulanan idari para cezalarının tahakkuk kayıtlarının, ilama bağlı olarak ortaya çıkan borç ve alacakların tahakkuk kayıtlarının ve gider taahhütleri gibi koşullu alacak veya borçların muhasebeleştirilmedikleri bilançoda raporlanmadıkları,

Bakanlık bilançosunda kayıtlı olan varlıklardan;

Alacakların (kişilerden, kurumca verilen borçlar veya kredilerden kaynaklı) gerçek alacak tutarını göstermediği, her dönem sonunda düzenli dönem sonu envanter işlemleri yapılmadığı için nihai alacak tutarının ise tam ve doğru olarak ortaya konulamadığı,

Taşınırlar hesapları ile muhasebe hesapları arasında tam bir tutarlılık sağlanamadığı, dönem sonlarında düzenli sayımların yapılmadıkları,

---

Yine bilançoda haklar hesabında raporlanan varlıklar ki bunlar; lisans, yazılım, patent, marka gibi varlıkların idari kayıtlarla teyit edilemediği,

Bilançoda emanet, alınan depozito ve teminat gibi yükümlülüklerinin yine ayrıntıları idari kayıtlarla teyit edilemediği,

Bütün bu kayıtların yapıldığı muhasebe sisteminden (Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi) yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgi ve raporlama ihtiyaçlarının yeterli ve zamanında Bakanlık yönetimine sağlanmadığı, bu sisteme entegre Yönetim Bilgi Sisteminden sağlanan bilgilerin ise sınırlı olduğu, sağlanan bilgilerin varlık ve kaynakların etkili ve ekonomik olarak yönetilmesinde yetersiz kaldığı,

hususları raporlanmıştır. Dolayısıyla Bilanço ile raporlanması gereken tüm varlık ve yükümlülüklerin sistemli ve zamanında muhasebeleştirilmesini sağlayan etkin bir kayıt sistemi kurulamadığından zamanında ve güvenilir bilgi sağlamadığı, bu haliyle “İç Kontrol sisteminin” kuruluş ve/veya işleyişinden umulan amacı gerçekleştirmekten uzak olduğu değerlendirilebilir.

### 3- İç Kontrole İlişkin Tespit Edilen Diğer Bazı Riskler ve Sistemdeki Zayıflıklar

-Birleşen iki bakanlığı kapsayan Tarım ve Orman Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında bulunan her düzeydeki birimleri mevcut idari yapılanmaya göre şekillendirmek üzere hazırlanmış ikincil mevzuat çıkarılmamış, bakanlık organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmeyen çalışma grupları oluşturularak çalışma grubu sorumlusu veya koordinatör unvanı oluşturulması, kadro ünvanlarına göre personelin yetki görev ve sorumluluklarının belirlenmemesidir.

-26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nin “Bilgi Sistemleri Kontrolleri” başlıklı 12 No.lu standardının ikinci şartında; “*Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır*” denilmektedir. BT ilişkin rol ve sorumlulukların ayrıntılı olarak düzenlenmemesi; kritik iş süreçlerinin ve BT projelerinin olumsuz etkilenmesine ve bilgi varlıklarının yeterli düzeyde korunamamasına yol açabileceği değerlendirilmektedir.

-Bilişim Sistemlerinden “Mali Tablolara” ve “Faaliyet Raporuna” çıktı veren sistemlerde teknik yetersizliklerin bulunması , sistemlerden doğrulanabilir çıktı alınamadığı ve

---

---

bu sistemlerin raporlama yapamadığı iç kontrol tarafından risk olarak değerlendirilmelidir. Çünkü 5018 sayılı Kanun'a göre iç kontrolün amaçlarından bir tanesi de karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini sağlamaktır.

-Birimlerde gerçekleştirilen faaliyetlere ve işlemlere ilişkin raporlama sistemleri bulunmamakta olup, mali tablolara yansıyan işlemlerinin ve faaliyet raporlarındaki performans göstergelerinin ölçümünü sağlayacak , raporlama ve çıktı alınacak, kontrole tabi sistemler bulunmamaktadır.

Faaliyet Raporuna bilgi sağlayan Stratejik Planda belirlenen amaçlar doğrultusunda hazırlanan Performans Programındaki performans göstergelerinin çıktı ve sonuç odaklı olmaması, Stratejik Plandaki amaçlara hizmet etmemesi de iç kontrol risklerindedir.

Diğer Riskler,

- Bilişim Sistemlerindeki eksiklikler, teknik altyapı, yazılım altyapısından kaynaklanan ÇKS sistem açıkları veya sorunları, bilişim sistemlerinin entegre çalışmaması
  - Teknik ve yazılım altyapısının güçlendirilmemesi
  - Denetim eksikliği, etkili denetim yapılmaması
  - Teknik personelin tecrübe ve bilgi eksikliği
  - Mevzuat sadeleştirme çalışmaları yapılmaması
  - İş ve işlemlerin zamanında yapılamaması, hizmetin kalite standardının düşmesi
  - İç kontrol sisteminin aktif olarak sağlanamaması,
- vatandaşın ve kamunun mağduriyetini artırmaktadır.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 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: Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması**

Bakanlık tarafından, 5018 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olarak, dönem sonu bilançosu ile raporlanan banka hesapları mevcudunun tespit tutanaklarının düzenlenmediği, usulünce atanmış muhasebe yetkilisinin kontrolü dışında açılmış banka hesaplarının bulunduğu, bu hesaplarda yer alan tutarların muhasebeleştirilmediği, idare veya muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarını gösterir bilgi formunun Sayıştaya sunulmadığı anlaşılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, kamu idaresi hesaplarının niteliği ve bu hesaplara ilişkin görev, yetki ve sorumluluklar tanımlanmış; bu görev ve yetkilerin kimler tarafından kullanılacağı belirlenmiştir. Kanun'un 49'uncu maddesinde de, kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle, garanti ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı ifade edilmiştir.

Bu Kanun'un ilgili maddesi gereği; muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebeleştirme işlemleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmekte olup, Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddelerine göre, hazır değerlerin mali yılın son günü itibarıyla muhasebe yetkilisinin başkanlığındaki sayım kurulları tarafından sayılacağı, sayımda banka hesabı defteri borç sayfası genel toplamı, banka hesabı defteri alacak sayfası genel toplamı, kayıtlara göre bankada bulunması gereken miktarı gösteren Örnek 49/B Numaralı Banka Mevcudu Tespit Tutanağının düzenleneceği ve bu tutanakların muhasebe birimlerinde muhafaza edileceği belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un "Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları" başlıklı 61'inci maddesinde; muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî

---

işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmış ve bu işlemleri yürütenlerin muhasebe yetkilisi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun “Yetkisiz Tahsil ve Ödeme” başlıklı 72’nci maddesine göre; *“Kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz.”* hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun’un 49’uncu 61’inci ve 72’nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerinin muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda gerçekleştirilmesi zorunludur. Bunlar dışındaki kişilerce alınması, saklanması ve ödenmesi “yetkisiz tahsil ve ödeme” yasağına aykırılık teşkil etmektedir.

17.09.2020 tarih 31247 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay’a verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik”in 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde “Kamu idaresi veya muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarını gösterir bilgi formu”nun düzenlenip Sayıştaya verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yönetmelik’in 6’ncı maddesinde de *“Defter, mali tablo, belge ve bilgilerden 5’inci maddede sayılanların verilme yeri Başkanlıktır. Bu belgelerin onaylı bir örneği istemesi halinde ilgili denetçiye de verilir.”* hükmü yer almıştır.

31.12.2021 tarihi itibarıyla Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan 102 Banka Hesabı bakiyesi toplamı 330.626.493,80 TL, toplam banka hesap sayısı 1004 adettir. 102 Banka Hesabında izlenen tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken Banka Tespit Tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, Banka mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda Mali Tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından talep edilmiş ancak söz konusu tutanakların temin edilemediği bildirilmiştir.

Öte yandan Tarım ve Orman Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının tüm birimleri adına açılmış banka hesaplarına ilişkin bilgiler Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğünden istenilmiştir. Cevabi yazı ve eklerinin incelenmesinde; 31.12.2021 dönem sonunda 91.573.606,97 TL bakiyeli 3644 adet banka hesabının Bakanlık ve bağlı birimleri adına açıldıkları halde genel bütçe, döner sermaye ve sosyal tesisler muhasebe birimlerinde

muhasebeleştirilmedikleri, haricen açılan hesaplar olduğu ve herhangi bir bilanço ile Sayıştaya raporlanmadıkları anlaşılmıştır. Bu hesapların 1692 adedinde hiç bakiye bulunmamaktadır.

2020 yılına ilişkin Sayıştay Denetim Raporu'nda "Banka Hesaplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Banka Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi" hususu bulgu konusu yapılmıştır. Bulguya istinaden Bakanlık tarafından 18.08.2021 tarihli ve E-76220985-010.07.01-1827675 sayılı Bakan Yardımcısı imzalı yazıyla harcama birimlerine "...muhasebe yetkilisi nezdinde açılmayan banka hesaplarının kapatılması ve banka üzerinden gerçekleştirilecek işlemlerin Muhasebe yetkilisi nezdinde açılmış olan hesaplar aracılığıyla yürütülmesi..." hususu bildirilmiştir. Bunun sonucunda 2020 yıl sonu itibarıyla 4222 adet olan bu tür hesap sayısı 3644 adete düşmüş, 2020 yıl sonu itibarıyla 221.665.224,46 TL bakiye tutarı, 2021 yıl sonu itibarıyla 91.573.606,97 TL olarak gerçekleşmiştir. Yine Hayvancılık Genel Müdürlüğü tarafında bu şekilde Ziraat bankası nezdinde açılmış bulunan 5 adet hesap 2022 yılında kapatılmış, 2021 yılsonu itibarıyla bu hesaplarda yer alan 20.107.088,11 TL olan tutar aktarılmıştır.

Banka mevcutlarının gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla;

- Kayıt dışında kalan tüm banka hesaplarının muhasebe birimleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmesi ve bilançoda raporlanması,
- Kayıt altında bulunan banka mevcutlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen Örnek 49/B numaralı Banka Mevcudu Tespit Tutanaklarının düzenlenmesi,
- Kamu idaresi veya muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarını gösterir bilgi formunun düzenlenip, Sayıştaya sunulması, gerekmektedir.

## **BULGU 2: Proje Özel Hesabı Ay Sonu Değerleme İşlemlerinin Düzenli Yapılmaması**

104 Proje Özel Hesabında takip edilen Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlar hibeleri için ay sonlarında yapılması gereken değerlendirme işlemlerinin düzenli olarak gerçekleştirilmediği görülmüştür.

Bakanlık 41 il/ilçe harcama birimi nezdinde takip edilen 104 Proje Özel Hesabının 31.12.2021 itibarıyla bakiyesi 27.919.311,51 TL olup, bunun 20.409.531,58 TL'si 104.02.01

---

AB Hibeleri, 7.509.779.93 TL'si 104.02.09 Diğer Hibeler alt hesaplarında izlenmektedir. Banka hesaplarının tam olarak raporlanmaması sonucu döviz mevcudu belirlenememiş ve değerlendirme dışı kalan döviz miktarı tespit edilememiştir.

27.11.2007 tarih ve 26713 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik'in "Proje karşılığı hibelerin muhasebeleştirilmesi" başlıklı 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (d) bendinde; "*Ay sonlarında döviz mevcudunun Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ay sonu döviz satış kuru üzerinden değerlemesi sonucunda; kur artışından doğan farklar, 104-Proje Özel Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; kur azalışından doğan farklar ise 630- Giderler Hesabına borç, 104-Proje Özel Hesabına alacak kaydedilir.*" hükmü yer almaktadır.

Yine Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 104 Proje Özel Hesabının işleyişini açıklayan 25'inci maddesine göre özel hesaplardaki dövizlerin ay sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden yapılacak değerlendirme sonucunda oluşan kur artışı farkları 104 Proje Özel Hesabına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak, değerlendirme sonucunda oluşan kur düşüş farkları ise 104 Proje Özel Hesabına alacak, 630 Giderler Hesabına borç kaydedilmelidir.

Bakanlık 2021 yılı yevmiye kayıtlarının incelenmesi neticesinde; yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerine aykırı olarak ay sonu değerlendirme işlemlerinin düzenli olarak yapılmadığı sadece 8 harcama birimi tarafından bazı ay sonlarında değerlendirme işleminin yapıldığı görülmüştür.

104 Proje Özel Hesabında takip edilen Avrupa Birliği hibeleri için ay sonlarında yapılması gerekli değerlendirme işlemlerinin düzenli bir şekilde gerçekleştirilmesi mali tabloların ay sonlarında gerçek durumu göstermesi açısından önem arz etmektedir.

Dönem sonunda mali tabloların doğru değerlendirilip raporlanabilmesi için yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine uygun olarak, 104 Proje Özel Hesabında kayıtlı döviz tutarları için her ay sonlarında değerlendirme işlemi yapılması gerekmektedir.

---

---

### **BULGU 3: Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi**

Tarım ve Orman Bakanlığı Bütçesinin “Borç Verme” tertibinden T.C. Ziraat Bankası aracılığı ile Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere kullandırılan sabit yatırım ve işletme sermayesi niteliğinde krediler ile kredi geri dönüşlerinin anapara, faiz ayrıntısına ve vade yapılarına göre muhasebeleştirilmedikleri gibi bunların takip ve tahsilinin usulüne uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmedikleri idare kayıtlarından teyit edilememektedir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ve Bütçe Kanunlarının ilgili hükümleri gereğince tarımsal amaçlı kooperatiflerin ve üst kuruluşlarına 1967 yılından beri düşük faizle uzun vadeli kredi kullandırılmakta, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu uyarınca, Tarıma Dayalı İhtisas Organize Sanayi Bölgeleri için kullandırılan altyapı kredileri 232 No.lu hesapta izlenmektedir.

26.07.2001 tarihli “Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılacak Kredilere İlişkin Yönetmelik”in 22’nci maddesinde; *“tahsilatın takibi ve merkezdeki hesaba intikalinden bankanın sorumlu olacağı, ayrıca konunun İl Müdürlüklerince de takip edileceği; 18’inci maddesinde borcun tamamına borçlanma tarihinden vade tarihine kadar geçen günler için borçlanma sözleşmesindeki faiz oranı üzerinden faiz tahakkuk ettirileceği, taksit miktarıyla, tüm alacağı tahakkuk ettirilmiş olan faiz ve diğer masraflar toplamının vadesinde tahsil edileceği”* açıkça belirlenmiştir.

Yönetmelik düzenlemesinin yanı sıra, Bakanlık ve T.C. Ziraat Bankası arasında yapılan protokol hükümleri çerçevesinde bankanın kredi kullandırılan kooperatif ve ortaklarının borçlarının ayrı ayrı açılacak kredi hesaplarında izleneceği öngörülmüş, tahsilat konusunda idare tarafından bankaya yardımcı olunacağı ayrıca ifade edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne göre kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı; yılı bütçe kanunu veya ilgili mevzuatına dayanılarak vadesi faaliyet dönemini aşan bir süreyle nakit olarak verilen borçlardan kaynaklanan alacaklar, anaparaya eklenen faizler ile bu alacaklardan nakden veya mahsuben yapılan tahsilatların izlenmesi için kullanılır. Mevzuatı gereği kamu idarelerince teşvik amaçlı kredi verilmesi işlemleri bütçedeki ödeneğine dayanılarak gerçekleştirilir. Bunlardan yapılan anapara ve faiz tahsilatları bütçeye gelir kaydedilir. Dönem sonunda vadesine bir yıl ve daha az süre kalan tutarlar bu hesaba alacak, dönen varlıklar ana hesap grubu içindeki 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına



---

borç kaydedilir. Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan, vadesinde tahsil edilemeyenler takipteki kurum alacakları hesabına aktarılarak takibe alınır.

Nitekim Bakanlık ve T.C. Ziraat Bankası arasında yapılan protokol gereği ilgili alacaklar banka tarafından takip edilmekte, bankaca yapılan tahsilatlar Merkez Muhasebe Müdürlüğünde bu amaçla açılmış hesaba topluca aktarılmakta, aktarılan tutarlar Merkez Muhasebe Müdürlüğünce 232 No.lu hesaba alacak kaydedilmekle birlikte söz konusu tahsilatlar; anapara, kredi faizleri ve gecikme cezalarını da içermektedir. Bankaca tahsilatların ayrıntısına ilişkin bir bildirimde bulunulmaması ve Bakanlıkça bu ayrıntıların talep edilmemesi nedeniyle verilen kredilerden alacaklar ve yapılan tahsilatlar niteliklerine uygun hesaplara yansıtılamamakta ve izlenememektedir.

En önemlisi 31.12.2021 tarihli bilanço günü itibarıyla aracı banka kanalıyla, hangi kooperatiflere ne şartlarda kredi verildiği bilgileri ve verilen bu kredilerin geri dönüşlerine ilişkin yeterli veriye ulaşılamadığından, Tarım ve Orman Bakanlığına tahsis edilmiş ödeneklerden bugüne kadar verilen kredilerin ne kadarının geri döndüğü, ne kadarının zamanında ödenmediği, Bakanlıkça bilinmemekte ve izlenememektedir.

Dolayısıyla kurum hesaplarından kullandırılan krediler ile bu kredilerden yapılan tahsilatların hangi kooperatiflere ait olduğu, borcunu ödemeyen kooperatifler, zamanaşımına uğrayan alacaklar, Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun hükümlerinden yararlananlar, vadesinde tahsil edilemeyen kredilerden takibe düşenler, terkin veya tecil edilen tutarlar ve terkin veya tecilin iptalinden doğan tutarlar ile vadesi bir yılın altına düşen alacaklardan 132 No.lu hesapta takip edilmesi gereken hesaplar olup olmadığı hususları ayrıntılı biçimde değerlendirilememektedir.

Tarım Reformu Genel Müdürlüğünden alınan bilgilere göre; Bakanlıkça 1990-2017 yılları arasında 1.739 kooperatife toplam 2.113.110.501,47 TL kredi kullandırılmış; 6736, 7020 ve 7256 sayılı Kanunlar kapsamında kooperatifler için borç yapılandırmasına gidilmiş ve 2021 yılında T.C. Ziraat Bankası tarafından aktarılması gereken toplam tahsilat tutarının 79.565.634 TL olduğu bildirilmiştir. Ancak Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlığından alınan 232.09.01.01 No.lu ve 232.14.01.01 No.lu hesap kayıtlarında T.C. Ziraat Bankasından 68.763.069,33 TL tahsilat yapıldığı görülmektedir. Ayrıca, tahsilat kayıtlarının tamamının anapara niteliğinde olmadığı ve bunların, anapara ve faiz ayırımına göre muhasebeleştirilmediği dikkate alındığında bu tutarın gerçek alacak tutarı olmadığı, gerçekte bu tutardan daha fazla bir alacağın muhtemel bulunduğu değerlendirilmektedir. Böylece Bakanlık kayıtlarından bu

---

alacakların kooperatif ve ortaklar bazında kimlerden ve hangi tutarda alacak olduğu teyit edilememiştir.

Nitekim Merkez Saymanlık Müdürlüğü verilerinin, idareden alınan verilerle teyit edilemediği hususu 2015-2020 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında vurgulanmış olmakla birlikte henüz çözüme kavuşturulamamıştır.

Gelinen süreçte; Tarım Reformu Genel Müdürlüğüne 232 No.lu hesapta kayıtlı alacakların, kredi dosyaları ve geçmiş yıllardaki yapılan tahsilatları dikkate alınarak iller bazında envanter çalışması yapıldığı; 7256 sayılı Kanuna istinaden yapılandırma başvurularının sisteme girildiği, 30 Kasım 2021 tarihinde ilk taksit ödemelerinin yapıldığı, kooperatif ve ortaklarının Bakanlığa olan borçlarının kesinleştiği; yapılandırmadan yararlanmayan kooperatif ve ortaklarla ilgili yasal takip işlemlerinin banka tarafından gerçekleştirileceği; web tasarım işlemleri için Bakanlık bilgi işlem dairesi tarafından yazılım programı gerçekleştirildiği, Ziraat Bankasına yapılan ödemelerin <http://kirsalkalkinma.tarimorman.gov.tr> web adresinden günlük olarak gerçek ve tüzel kişilik bazında takip edilecek konuma geldiği; mevcut durumda kredi vadesinin bitimine 1 yıl ve daha az kalan tutar bulunmadığı, yapılandırmalardan faydalananlara ait borçların vade sonununun 2025 yılı olduğu, bu nedenle 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenmesi uygun olan tutarın bulunmadığı, belirtilmiş ise de;

Bakanlık kayıtlarında bu alacakların kooperatif ve ortaklar bazında her türlü ayrıntısına ulaşılamadığı; 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 4’üncü maddesinin onüç numaralı fıkrasının, “Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılacak Kredilere İlişkin Yönetmelik” ve “Mülga Tarımsal Kooperatiflerin Yatırım Faaliyetlerine Yapılacak Devlet Yardımı Yönetmeliği (30 Nisan 1990 tarih ve 20504 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan)” hükümlerine göre Bakanlık kaynaklarından kullandırılan kredilerin 17.11.2020 tarihi itibarıyla muaccel hale gelip Bakanlıkça muacceliyet oluru (*tahsil oluru*) alınmış olan veya muacceliyet oluru (*tahsil oluru*) alınması gereken kooperatif ve ortakları ile ilgili mevzuatı uyarınca yeniden yapılandırılan ancak taksitleri süresinde ödenmeyen Bakanlığa ait alacakların yeniden yapılandırılarak taksitlendirilmesini kapsadığı; taksitlendirmeye esas borç miktarının beşe bölünerek, her yıl bir taksit olmak üzere beş eşit taksitle tahsil edileceği, belirlenen ödemelerin, taksitlendirmeler için hazırlanan sözleşmelerdeki geri ödeme tablosuna yazılacağı ve ilk taksit ödemesinin vadesinin Kasım 2021 tarihi olduğu bilindiğine göre; böylece dönem sonunda bir yıl ve daha az süre kalan

---

---

taksitlendirilmiş alacak tutarlarının 132 Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında izlenmesi gerektiği açıktır.

Tarım ve Orman Bakanlığı Bütçesinin “Borç Verme” tertibinden T.C. Ziraat Bankası aracılığı ile tarımsal amaçlı kooperatiflere kullanılan krediler ile kredi geri dönüşlerinin mevzuatla belirlenen usulüne uygun olarak tahakkuk ve tahsilinin sağlanabilmesi, takipsiz kalmasının önlenmesi amacıyla;

- 232 No.lu hesapta kayıtlı alacakların; kredi dosyaları ve geçmiş yıllardaki yapılan tahsilatları dikkate alınarak gerçek alacak tutarlarının ayrıntılı biçimde tespit edilmesi,

- Alacakların takip ve tahsilinden sorumlu tutulacakların netleştirilmesi, bu amaçla T.C. Ziraat Bankası ile yapılan protokole, banka tarafından yapılan tahsilatların kuruma topluca bildirilmesi yerine borçlu kooperatifler ve ortaklar bazında ayrıntılı bildirim yapılmasını sağlayacak hükümlerin konulması,

- Bakanlıkça alacakların izlenmesine ve takibine ilişkin gerekli her türlü tedbirin alınması,

- Dönem sonunda vadesine bir yıl ve daha az süre kalan tutarların 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenmesi, uygun olacaktır.

#### **BULGU 4: Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması**

Tasfiye edilen fonlar (Ağaçlandırma Fonu ve Orman Köylüleri Kalkınma Fonu) kapsamında geçmiş yıllarda kullanılan kredilerden kaynaklı alacakların kaynağı ve dayanakları yeterince tespit edilememiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde 132 ve 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı vadelerine göre ayrıma tabi tutulmak suretiyle bu hesapların niteliği açıkça belirtilerek;

*“Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabının; yılı bütçe kanunu veya ilgili mevzuatına dayanılarak vadesi bir yıl veya faaliyet dönemiyle sınırlı olmak üzere, nakit olarak veya özel tertip iç borçlanma senedi ihracı suretiyle ikrazen verilen borçlardan kaynaklanan alacaklar, anaparaya eklenen faiz, masraf ve kur farkları, ikraz anlaşmasına dayanmayan teşvik uygulamaları çerçevesinde verilen krediler, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki*

---

*kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inmiş olanlar, alacağın borçlusu ve döviz cinsi değiştirilen tutarlar, alacağı etkileyen diğer işlemler sonucu oluşan tutarlar ile bu alacaklara karşılık nakden veya mahsuben yapılan tahsilatlar, terkin veya tecil edilen tutarlar ve terkin veya tecilin iptalinden doğan tutarların izlenmesi için kullanılacağı” ifade edilmiştir.*

Bu çerçevede, Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı bilançosunda kayıtlı 132 ve 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar hesapları ayrı ayrı incelenmiş;

132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının 2019 yılından bu yana hareket görmeden 4.813.606,21 TL borç bakiye verdiği, söz konusu tutarın Ankara İl Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına tutulduğu,

232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabındaki 04.12.2019 tarihinde Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosuna devredilen 94.083.517,53 TL alacaktan;

-22.226,00 TL’sinin Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü nezdinde Strateji Geliştirme Başkanlığı adına,

-94.061.291,53 TL’sinin Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Muhasebe Müdürlüğü nezdinde Strateji Geliştirme Başkanlığı adına kayıtlı olduğu görülmüştür.

Hesap ayrıntısı ve mahiyetinin tespiti amacıyla Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığından Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne göre tutulması gereken Borçlular Defteri ve ayrıntılarının talep edilmesi üzerine, gelen cevabi yazıda söz konusu hesaba ilişkin yardımcı defterin olmadığı, hesapların kayıtlı olduğu muhasebe müdürlüklerinden alınan şifahi bilgilerde ise hesaplara ait ayrıntılı yardımcı defterler, kayıt, belge vs. bilgisinin kendi birimlerinde bulunmadığı ve adına kayıtlı idari birimlerce takip edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Sayıştayın 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin (Mülga) Orman ve Su İşleri Bakanlığı Düzenlilik Denetim Raporları’nda, “söz konusu alacakların devir işlemlerinin yapılarak Orman Genel Müdürlüğüne takip edilmesi gerektiği” vurgulanmış ise de hali hazırda yapılan araştırmada ilgili alacakların ayrıntılarına ilişkin yeterli bilgiye ulaşılamadığından alacakların mahiyeti, devri ve tahsilatları hususunda olumlu gelişme yaşanmamıştır.

Alacakların mahiyeti ve doğuş kaynaklarının tespiti amacıyla yapılan ayrıntılı araştırmada; esasen 6831 sayılı Orman Kanunu ve 2924 sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi Hakkında Kanun hükümleri neticesinde oluşturulmuş “Ağaçlandırma Fonu” ile “Orman Köylüleri Kalkınma Fonu” kapsamında gerçek veya tüzel kişilere kullanılan kredilerden kaynakladığı; belirtilen fonların, 21.02.2001 tarihli ve 4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun’da yer alan hükümlere istinaden; 6831 sayılı Orman Kanunu’nun 64’üncü maddesi ve ek 3’üncü maddesi ile 2924 sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi Hakkında Kanun’un 18 ve 19’uncu maddeleri ile 14’üncü maddesinin ikinci fıkrasının, 01.01.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığı görülmüştür.

4629 sayılı Kanun’un Geçici 1’inci maddesinde;

*“Yürürlükten kaldırılan fonlardan kullanılan kredilerin geri dönüşleri, ilgili mevzuat çerçevesindeki esas ve usuller dahilinde bağlı buldukları kurumlar tarafından vade tarihleri itibariyle tahsil edilir ve ilgili kurumun merkez saymanlığı hesabına yatırılır. Yatırılan bu miktarları gerektiğinde bütçeye gelir veya özel gelir, aynı amaçla kullanılmak üzere ilgili kurum bütçelerinde mevcut tertiplere ödenek veya açılacak tertiplere özel ödenek olarak kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir. Özel ödeneklerden kullanılmayan miktarlar ertesi yıl bütçesine devren gelir ve ödenek kaydedilebilir. Zorunlu hallerde, kullanılan kredilerin geri dönüşüne İlişkin vade ve faiz şartlarında değişiklik yapmaya, tahsili imkansız hale gelenleri terkin etmeye Maliye Bakanlığının görüşü üzerine ilgili kurumlar yetkilidir.”* hükmüne yer verilerek, yürürlükten kaldırılan fonlardan kullanılan kredilerin tahsil ve takibine ilişkin hususlar açıklanmıştır. Ancak, tasfiye edilmiş fonlardan kaynaklandığı değerlendirilen alacakların ayrıntısına (kimden, ne tutarda, hangi vadelerde, anapara, faiz vb. şartlara) ilişkin yeterli bilgiye gerek idari birimlerden ve gerekse muhasebe birimlerinde ulaşılammıştır.

Nitekim tasfiye edilen fonlar (Ağaçlandırma Fonu ve Orman Köylüleri Kalkınma Fonu) kapsamında geçmiş yıllarda kullanılan kredilerin Hazine ve Maliye Bakanlığının 04.07.2019 tarih ve 196842 sayılı yazılı talimatı ile Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü ve gerek görülmesi halinde diğer kurum ve kuruluş personelinin katılımıyla Defterdarlık bünyesinde ortak bir komisyon tarafından incelenmesi çalışmalarına dayalı olarak Orman Genel Müdürlüğü Bölge Müdürlüklerinden kredilerin bakiye bilgilerinin yer aldığı tablo düzenlenmiş ise de, söz konusu tabloda kayıtlı kredilerin bakiyelerine ilişkin tutarların

---

Bakanlığın 2021 yılı finansal tablolarına yansıtılan 132 ve 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacak Hesaplarıyla mutabakatının sağlanamadığı görülmüştür.

Sonuç olarak; 132 ve 232 No.lu hesaplarda yer alan ve (Mülga) Orman ve Su İşleri Bakanlığından, Tarım ve Orman Bakanlığı kayıtlarına devredilen toplam 98.897.123,74 TL alacağın;

-Ağaçlandırma Fonu ile Orman Köylüleri Kalkınma Fonu'ndan gerçek ve tüzel kişilere kullanılan kredilerden kaynaklandığı,

-Söz konusu kredilerin mahiyetlerine ilişkin yardımcı defter, kayıt, tahsilat vs, bilgilerine tam olarak ulaşılamadığı,

-Dolayısıyla, söz konusu alacakların takip ve tahsilinin sağlıklı bir şekilde yapıldığına ilişkin yeterli bir kanaate varılamamıştır.

Yaklaşık 20 yıldan beri takip ve tahsili usulüne uygun olarak gerçekleştirilemeyen kredilerden olan alacakların kaynağının ve dayanaklarının tespit edilebilmesi için;

-Tasfiye edilen fonların (Ağaçlandırma Fonu ve Orman Köylüleri Kalkınma Fonu) yönetiminden sorumlu olan idareler nezdinde tasfiyeye/devre esas bilanço ve kredi dosyalarından hareketle kredi alacaklarının tam ve doğru tutarlarının tespit edilmesi,

-Şayet varsa; tahsilata ilişkin kayıtların tevsik edici belgelerle düzeltilerek gerçek kredi tutarlarının tespit edilerek kayıtlarının düzeltilmesi,

-2002 yılından beri alacakların takipsiz kalmasına yol açan yetkili ve görevlilerin sorumluluklarının belirlenerek gerekli yaptırımların uygulanması, gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Elektrik ve Doğalgaz Abonelikleri İçin Ödenen Güvence Bedellerinin Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında İzlenmemesi**

Tarım ve Orman Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatlarında elektrik, doğalgaz vb. abonelikler için verilen güvence bedellerinin 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 60 ve 142'nci maddelerine göre, kamu idarelerince bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak diğer kamu idarelerine veya kişilere bir yıldan daha az süreli verilen depozito

---

ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı, bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için ise de 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı kullanılacağı belirtilmiştir.

Doğalgaz Piyasası Dağıtım ve Müşteri Hizmetleri Yönetmeliği'nin 38 ve 39'uncu maddelerinde güvence bedeli düzenlenmiştir. Şöyle ki; İlk abonelik esnasında yapılacak abonelik sözleşmesi; iç tesisat proje onayını müteakip gerekli belgelerin dağıtım şirketine ibrazından ve ilgili mevzuat çerçevesinde belirlenmiş güvence bedelinin tahakkukundan ve/veya tahsilinden sonra imzalanacağı belirtilmiş olup dağıtım şirketi, alacaklarını garanti altına alabilmek amacıyla, mekanik sayaç kullanan abonelerden abonelik sözleşmesinin imzalanması sırasında bir defaya mahsus olmak üzere güvence bedeli alacağı hüküm altına alınmıştır.

Elektrik Piyasası Tüketici Hizmetleri Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesinde elektrik enerjisi ve/veya kapasite satışına ait ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeme riskine karşılık güvence bedelinin anlaşma yapılırken alınacağı belirtilmiştir.

Yukarıda ki mevzuat hükümlerinden Tarım ve Orman Bakanlığı kullanımında olan hizmet binaları, laboratuvar, klinik, hayvan hastaneleri, misafırhane vb. yerler için elektrik, doğalgaz vb. abonelikleri yaptıracığı ve bu yerler için güvence bedeli verilmeksizin abonelik tesis edilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Bilançoda raporlanan ve 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında bulunan toplam 3.541.156,00 TL yükümlülüğün mevcudiyeti, tam, doğru uygun değerle raporlanıp raporlanmadıklarının teyidi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Tarım ve Orman Bakanlığınca bilgi sağlayan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sistemine bakılmış olup verilen depozito ve teminatlara ilişkin bir veri bulunamamıştır.

Tarım ve Orman Bakanlığı hesaplarında yapılan inceleme sonucunda 1199 harcama biriminden yalnızca 217 harcama biriminin 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabını kullandığı görülmüştür. Söz konusu 217 harcama biriminin muhasebe de toplam 3.541.156,00 TL tutarında 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kayıtlı güvence bedeli bulunmakta ancak bütün aboneliklerin muhasebeye yansıtılıp yansıtılmadığı, güvence bedellerinden iade olanların hesaplardan düşülüp düşülmediği tespit edilememektedir. Ayrıca 217 harcama birimi dışında kalan 982 harcama birimi tarafından ödenmiş olan ve geri alınmak

---

üzere diğer kamu idareleri veya kişilere verilen depozito ve teminat niteliğindeki, elektrik, doğalgaz gibi aboneliklerden doğan güvence bedeli ve benzeri değerler 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kaydedilmediği değerlendirilmektedir.

Söz konusu abonelikler için verilen güvence bedellerinin 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenmemesi Kurumun ileride doğması muhtemel alacaklarının takip edilmesini zorlaştırmaktadır.

Aboneliklerden doğan güvence bedeli ve benzeri değerlerin gerektiğinde geri alınabilmesi için,

-Geçmiş yıllarda verilen depozito ve teminat niteliğinde ki değerlerin kayıt ve defterlerden tespit edilerek muhasebeleştirilmesinin sağlanması,

-Depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenebilmesi ve gerektiğinde geri alınabilmesi amacıyla harcama birimlerinde yardımcı defter veya kayıt sistemi oluşturulması, gerekmektedir.

#### **BULGU 6: Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değerle Raporlanmaması**

Taşınırlara ilişkin yapılan sayımlar sonrası harcama birimleri tarafından düzenlenen taşınır hesap cetvellerinin üst yönetici adına konsolide edilmesi neticesinde üretilen cetveller ile Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı Bilançosunda yer alan tutarların örtüşmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda taşınırların kaydı ile taşınırların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi hususlarının Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmeliklerle belirleneceğini hükme bağlanmıştır.

Maddeye istinaden çıkarılan Taşınır Mal Yönetmeliği'nde kamu idarelerine ait taşınırların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi ve bu işlemlere ait sorumluluklar belirlenmiştir.

Buna göre, taşınır kayıtlarının harcama birimleri itibarıyla tutulacağı; bu birimlerce harcama birimi taşınır mal yönetim hesabının hazırlanacağı ve bu hesabın muhasebe kayıtları ile uyumunun sağlanması öngörülmüştür. Muhasebe kayıtlarıyla uyumlu olarak harcama birimleri itibarıyla düzenlenen taşınır kayıtlarının konsolide edilmesi ile de üst yönetici adına



İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetvelinin hazırlaması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Bakanlık Bilançosundaki taşınır hesaplarına ait kayıtlar ile İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetvelinde yer alan taşınır kayıtlarının uyumsuz olduğu, taşınır işlemlerinin muhasebe kayıtlarıyla teyit edilemediği tespit edilmiştir.

Bakanlık bilançosunda kayıtlı tutarlar ile İdare Taşınır Mal Yönetim İcmal Cetvelleri hesap kodları itibarıyla karşılaştırılmış olup bulunan sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 5: Bilanço ve Taşınır Mal Yönetimi İcmallerinin Karşılaştırılması Tablosu (TL)**

Hesap Kodu	TOB 2021 Bilançosunda Kayıtlı Tutar	İdari Taşınır Mal Yönetimi İcmallerindeki Tutar	Fark
150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı	152.148.415,24	152.127.398,57	21.016,67
253 Tesisler Hesabı	706.466.960,32	706.208.857,80	258.102,52
255 Demirbaşlar Hesabı	621.793.337,62	621.630.815,59	162.522,03
Toplam	1.480.408.713,18	1.479.967.071,96	441.641,22

Karşılaştırma sonuçlarından da anlaşılacağı üzere, Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 Bilançosunda toplam 1.480.408.713,18 TL taşınır yer almakta iken, İdari Taşınır Mal Yönetimi İcmallerinde aynı taşınırlar için kayıtlı tutar 1.479.967.071,96 TL olup, fiili sayımlar sonucunda düzenlenen taşınır kayıtlarına göre 441.641,22 TL fazla taşınır raporlanmıştır. Söz konusu farklılığın taşradaki 4 harcama biriminden kaynaklandığı görülmüştür.

Harcama birimleri tarafından Yönetmelik hükümlerine uygun olarak sayım yapılmaması veya sayım sonrası ortaya çıkan fazlalık ve noksanlıkların giderilmesi için gerekli işlemlerin yapılmaması ile gerekli tutanakların düzenlenmemesi sonucunda muhasebe kayıtlarıyla uyumsuz taşınır cetvelleri üretilmektedir. Harcama birimlerinden gelen hatalı cetvellerin konsolide edilmesi sürecinde Bakanlık tarafından kontrol edilmemesi ve gerekli düzeltmelerin yapılmaması neticesinde de harcama birimleri itibarıyla hatalı raporlanan taşınırlar, İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetveline ve Bilanço'ya hatalı olarak yansımaktadır.

---

Bakanlığın taşınır kayıtlarına ilişkin hatalı uygulamalarına, 2019 ve 2020 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiştir.

Örnek olarak seçilen Hayvancılık Genel Müdürlüğü, Özel Kalem Müdürlüğü, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü Strateji Geliştirme Başkanlığı, Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü ile Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı taşınır ambarları ile defter ve kayıtları üzerinde yapılan inceleme neticesinde;

-Birimlerde Ortak Kullanım alanlarında bulunanların “Dayanıklı Taşınırlar Listesi”nin düzenlenmediği,

-Dayanıklı taşınırlar ile hurdaya ayrılacak taşınırların bir arada bulunduğu,

-Dayanıklı taşınırlar ve tüketim malzemelerinin sayım yapılmasını engelleyecek şekilde dağınık ve ambar dışında ki yerlerde de depolandığı,

-Kişilerin Kullanımına verilen dayanıklı taşınırlar için “Taşınır Teslim Belgesi” düzenlenmediği,

-Fiziki açıdan ambar olarak kullanılmayacak yerlerin ambar olarak kullanıldığı,

-Ambar giriş çıkış işlemlerinin zamanında ve tam olarak yapılmadığı, tüketime yönelik malzemelerin tüketilmedikleri halde ambar kayıtlarından çıkarıldığı,

-Ambarlarda muhafaza edilenlerin tertipli ve düzenli şekilde muhafaza edilmedikleri tespit edilmiş ve Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerinin yerine getirilmesi için öneriler sunulmuştur.

Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından edinilen tüm taşınır malların kaydı muhafazası, kullanımı ve yönetim hesabının verilmesi hususlarının sağlanabilmesi için;

-Harcama yetkililerinin sorumluluğundaki Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetvellerinin usulüne uygun olarak düzenlenerek, muhasebeleştirilmesinin sağlanması, varsa tutarsızlıkların usulüne uygun şekilde giderilmesi,

-Taşınırların kaydı, kontrolü ve sayımı ile Kamu idaresi taşınır hesabının oluşturulmasına engel olan harcama birimlerince görevlendirilmiş taşınır kayıt, taşınır kontrol ve taşınır konsolide yetkilileri ile sorumlulukları bulunan harcama yetkilileri hakkında gerekli soruşturma ve disiplin işlemlerinin tesisi gerekmektedir.

---

---

**BULGU 7: Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması**

Bakanlık 2021 yılı dönem sonu bilançosu ile raporlanan taşınmaz hesaplarına ait 2.337.628.396,30 TL tutar Taşınmaz İcmal Cetvelleri hazırlanmadığından tam olarak teyit edilememekle birlikte; Bakanlığın yönetiminde ve kullanımındaki taşınmazlarının tamamının mali tablolarda raporlanmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesinde, taşınır ve taşınmazların kaydı ile bu varlıkların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usul ve esasların yönetmeliklerle belirleneceği hükmüne istinaden "Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik" yürürlüğe konulmuştur.

Söz konusu Yönetmelik'in 5'inci maddesinin son fıkrasında, taşınmaz kayıt ve kontrol işlemlerinin harcama yetkilileri tarafından görevlendirilecek personele yaptırılacağı, Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde ise taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri ile görevli birim ve personelin yapılan kayıt ve işlemlerden dolayı harcama yetkililerine karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir. Yönetmelik'in 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında, kamu idarelerinin taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince hazırlanan taşınmazların kaydedildiği formların taşınmaz icmal cetvelleri hazırlanmak üzere mali hizmetler birimine gönderileceği ve bu birim tarafından konsolide edilerek kamu idaresine ait taşınmaz icmal cetvelleri oluşturulacağı ifade edilmiştir.

GYMY'ye göre, arazi ve arsalar 250 hesap kodunda, yeraltı ve yerüstü düzenleri 251 hesap kodunda, binalar 252 hesap kodunda kaydedilip, yılsonu bilançosunda duran varlıklar arasında raporlanmalıdır.

Kendisine taşınmaz (bina, arsa, arazi, yer altı - yer üstü düzenleri, sınırlı aynî haklar gibi) tahsis edilen kurumların öncelikle bu taşınmazları "Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik" hükümlerine göre kayıt altına alması, müteakiben de ilgili muhasebe birimine bildirerek MYMY hükümlerine göre taşınmazların muhasebe kayıtlarına alınmasını sağlaması gerekmektedir.

Yönetmelik'in "Kayıt şekli" başlıklı 7'nci maddesine göre, kamu idareleri,

---

- Tapu kütüğünde adlarına tescilli olan taşınmazlarını, Yönetmelik eki Ek 2'deki "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar Formu"nda,

- Tapu kütüğünde kayıtlı olmayan taşınmazlarını Yönetmelik eki Ek 3'teki "Tapuda Kayıtlı Olmayan Taşınmazlar Formu"nda

- Orta Malları (mera, yayla, kışlak vb.) başlığı altında yer alan taşınmazların kaydını Yönetmelik eki Ek 4'deki "Orta Malları Formu"nda,

- Genel Hizmet Alanları" başlığı altında yer alan taşınmazların kaydını Yönetmelik eki Ek 5'teki "Genel Hizmet Alanları Formu"nda, yer alan bilgileri içerecek şekilde bilgisayarda veya deftere yazarak kaydını tutarlar.

Kamu idarelerinin taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince hazırlanan bu formlar taşınmaz icmal cetvelleri hazırlanmak üzere mali hizmetler birimine gönderilir. Mali hizmetler birimince bu formlar konsolide edilerek bu Yönetmelik ekinde (7 No.lu ekinde) bulunan örneğe uygun şekilde kamu idaresine ait Taşınmaz İcmal Cetvelleri oluşturulur.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1235 adet harcama birimi ile 1008 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 2.337.628.396,30 TL taşınmaz kaydı ise yalnızca 86 adet harcama birimindeki taşınmaz kayıtlarından oluşmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığının 81 il ve bunlara bağlı tüm ilçelerde örgütlendiği ayrıca 147 adet araştırma enstitüsü ve araştırma merkezi bulunduğu ve bu birimlerin faaliyetleri için ihtiyaç duyulan taşınmazların hazine tarafından tahsis edildiği dikkate alındığında 86 adet harcama birimindeki taşınmaz kaydının Bakanlığa tahsisli taşınmazları yansıtmadığı açıktır.

Ek olarak, 14,6 milyon hektar mera varlığı da orta malları sınıflandırılmasında maddi duran varlıklar hesabına dahil edilmemiştir. Bakanlık tarafından 12,9 milyon hektar meranın tespiti yapılarak bunların Bakanlıkça kurulan Mera Bilgi Sistemi (MERBİS)'ne kaydedildiği; fakat taşınmaz yönetmeliği ve MYMY gereklerine uygun şekilde taşınmaz icmal cetvellerine kaydedilmediği ve (25) maddi duran varlıklar hesap grubunda muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

250-251-252 numaralı Taşınmazlar Hesap Grubunda izlenen 2.337.628.396,30 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken müstakil cetveller ile idareye ait konsolide Taşınmaz İcmal Cetvellerinin ilgili birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, Taşınmaz

---

mevcudunun cetvellerle teyidi yapılamamıştır.

Bahse konu cetveller dönem sonunda Mali Tabloları ve Taşınmaz İcmal Cetvellerini hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından istenmiş, ancak temin edilememiştir.

Yapılan incelemede, konunun önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporlarına alındığı, kurum tarafından taşınmazların envanteri ile ilgili “Taşınmaz Bilgi Sistemi” kurularak kayıt altına alınması çalışmaları yapıldığı ancak taşınmazların MYMY hükümlerine göre muhasebe kayıtlarına alınamadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 Bilançosunda taşınmazların raporlandığı 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun gerçek durumu yansıtmadığı kanaatine ulaşılmıştır.

5018 sayılı Kanun’daki hesap verme sorumluluğunun temini ve Bakanlığın tasarrufundaki taşınmazların amacına uygun olarak yönetilebilmesi ile karar alıcılara sağlıklı bilgi sunulabilmesi için; orta malları dahil tüm taşınmazların tam ve noksansız olarak tespit edilerek Yönetmelik’te sayılan formlar ile kamu idaresine ait Taşınmaz İcmal Cetvellerinin hazırlanması ve tam olarak tespit edilen bu taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılması, böylelikle taşınmazların tam ve doğru olarak mali tablolarda raporlanması sağlanmalıdır.

#### **BULGU 8: Geçici Kabul İşlemleri Yapılan Yatırımlara İlişkin Tutarların İlgili Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmaması**

Geçici kabulü yapılan yapım işlerine ait yatırım tutarlarının, ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarılmayıp, Bakanlık 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlendiği görülmüştür.

MYMY’ye göre, Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosundaki 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında, Bakanlığa 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 aktarıncaya kadar izlenmesi için kullanılması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilen yatırımlardan tamamlananlar, ilgisine göre, Maddi Duran Varlık Hesap

---

Grubunda yer alan 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252 Binalar Hesabı veya 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına alınmalıdır.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 Bilançosunda 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı 579.174.241,14 TL bakiye vermiştir. Hesabın detayını incelemek maksadıyla bu hesapta kayıtlı tutarların ayrıntısına ilişkin bilgi kaynakları, defter, kayıt vb. araştırılmış, herhangi bir kayıt sistemine rastlanılmamıştır. 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda kesin tutar olmamakla birlikte 404.126.680,79 TL tutarında işin tamamlanarak maddi duran varlığa dönüştürüldüğü halde, bu tutar hatalı olarak halen 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında kayıtlı bulunduğu tespiti yapılmıştır. Yılı işlemlerinde de tamamı tespit edilememekle birlikte beş adet yapım işine ait geçici kabul işlemlerinin tamamlandığı halde, 2021 yılı içinde 258 No.lu hesaba herhangi bir alacak kaydı yapılmadığı, 258 No.lu hesaptaki kayıtların, geçen yıllardan gelen yatırımlar olduğu, geçici kabulü yapıldığı halde varlık hesaplarına aktarımların yıllar içinde neredeyse hiç yapılmadığı görülmüştür.

Geçici kabulü yapılan veya fiilen tamamlanan işlere ait maddi duran varlıkların ait oldukları hesaplarına alınmaması; 2021 yılı mali tablolarında, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının fazla raporlanması ile ilgisine göre 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, 252 Binalar Hesabı ile 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının da 579.174.241,14 TL hatalı raporlanmasına neden olmaktadır.

Maddi duran varlıkların niteliklerine uygun hesaplarda uygun değerle raporlanabilmesi, amacıyla;

-Geçmişten gelen kayıtların kontrol edilerek doğru hesaplara aktarılması,

-Harcama birimlerinin geçici kabulü yapılan yatırımlarını veya tamamlanan işlerini muhasebe birimlerine zamanında bildirmesi,

-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında kayıtlı tutarın teyidi maksadıyla, MYMY'nin 472'nci maddesi uyarınca, sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütlerine ilişkin taahhütler ve diğer bilgilerin yer alması gereken "Taahhüt Kartı" (Örnek:44)'nın harcama birimleri tarafından doldurulması ve takip edilmesi, sağlanmalıdır.

---

---

**BULGU 9: Mali Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerle Raporlanmaması**

Mali Duran Varlıklar hesap grubunda 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ile bunun düzenleyici hesabı niteliğindeki 247 Sermaye Taahhütleri Hesabının gerçeğe uygun değer ile raporlanmadıkları tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına ilişkin "Hesabın Niteliği" Başlıklı 162'nci maddesinde "*Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabı; kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak, döner sermayeli kuruluşlara verdikleri ayni ve nakdi sermayelerin izlenmesi için*" kullanacağı, "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 163'üncü maddesinde ise "(1) *Döner sermayeli kuruluşlara gerek nakdi ve gerekse ayni sermaye şeklindeki iştirakler gerçeğe uygun değerleri ile bu hesaba kaydedeceği ve sermaye katılımı tutarlarının döner sermayeli kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerektiği,*

*(2) Döner sermayeli kuruluşların sermaye hareketleri işlemlerine ilişkin belgeler ilgili kamu idarelerine gönderileceği, kamu idarelerince sermaye hareketleri işlemlerine ilişkin hazırlanan muhasebeleştirme belgeleri ve eki belgeler muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimlerine gönderileceği ve muhasebeleştirme işlemlerinin yerine getirileceği, sermaye hareketlerine ilişkin belgelerin bir nüshası muhasebeleştirme belgesine ekleneceği,*

*(3) Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabına kayıt yapılmasını gerektiren her bir işlemin belgesi en geç bir ay içinde ilgili kamu idaresine intikal ettireceği, söz konusu işlemlerden bütçe gelir ve gider hesaplarını ilgilendirenlere ilişkin kayıtların mahsup dönemi sonuna kadar ilgili hesaplara kaydedilmek suretiyle yapılması zorunlu olduğu,*

*(4) Döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin işletilmesi sonucunda ortaya çıkan ve özel kanunlarında sermayeye eklenmesine yetki verilen kârlar bütçe ve ödenek hesapları ile ilişkilendirilmek suretiyle hesaplara kaydedileceği, ancak, sermayeye eklenen karlardan yılı bütçe olanaklarıyla karşılanma imkânı olmadığı anlaşılan tutarlar, ödeneği temin edildiğinde bütçe ve ödenek hesaplarıyla ilişkilendirilmek üzere hesaplara alınacağı, Bütçe ödenekleriyle ilişkilendirilmeden hesaplara alınan tutarlardan ödeneği temin edilenler, ödeneğinin temin edildiği yılın bütçesine gider kaydedileceği" hususları düzenlenmiştir.*

Yönetmeliğin 165'inci maddesinde de 247 Sermaye Taahhütleri Hesabının, kamu idarelerinin malî kuruluşlar, mal ve hizmet üreten kuruluşlar ve döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmekte ve devamında hesabın

işleyişine ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Özetle bu hesabın bakiyesi, tahhüt edilmiş olup henüz karşılanmamış olan taahhütleri göstermektedir.

Bu kapsamda işlem gören 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı 2021 yıl sonu itibarıyla 202.979.049,55 TL bakiye ile devretmiştir. Bu hesap 969 sayılı Kanunla verilen 100.000.000 TL ile mülga GTHB Döner Sermaye, mülga OSİB Döner Sermayelerine ilgili Yönetmelik ile verilen 100.000.000 TL sermayeden oluşması gerekmektedir. Görüleceği üzere 242 No.lu hesap bakiyesi, 969 sayılı Kanunla verilen 100 milyon ve Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği ile verilen 100 milyon olmak üzere toplam 200 milyon tutarında olması gerekirken, fazladan 2.979.049,55 TL kayıt yapıldığı görülmüştür.

Öte yandan ilgili döner sermayelerin 2021 yılı bilançolarındaki sermaye tutarları ise,

	Ödenmiş Sermaye	Ödenmemiş Sermaye
Mülga GTHB	113.918.400,10-TL	526.901,87 TL
Mülga OSİB	100.000.000,00-TL	0
Toplam	223.918.400,10-TL	526.901,87 TL

olarak raporlanmıştır. Görüleceği üzere genel bütçe bilançosundaki 242 No.lu hesap kayıtlarına göre döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayelerin tutarı 202.979.049,55 TL iken döner sermayeli kuruluşlar konsolide bilançolarına göre ise yatırılan sermaye tutarı 223.918.400,10 TL'dir.

Bir diğer tutarsızlık da genel bütçe bilançosundaki 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı ile Döner Sermayeli İşletmeler konsolide bilançolarındaki ödenmemiş sermayeler hesabına ilişkindir. Bahse konu tutarsızlığın kaynağı mülga GTHB Döner sermayeleri Bilançosundan kaynaklanmaktadır. Bu bilanço ile karşılaştırıldığında;

247-Sermaye Taahhütleri	Mülga GTHB Ödenmemiş Sermaye	Fark
113.918.400,10 TL	526.901,87 TL	113.391.498,2

şeklindedir.

Esasen her iki döner sermayeli kuruluşa yasal olarak verilen 100'er milyonluk sermaye tavanı doldurulmuş olup, henüz karşılanmamış bir sermaye taahhüdü de bulunmadığı dikkate



---

alındığında, sermaye taahhütlerinde izlenecek bir tutarın kalmaması gerektiği değerlendirilmiştir.

Mali Duran Varlıkların gerçeğe uygun değer ile raporlanabilmesi amacıyla;

-242 No.lu hesapta kaayıtlı yatırılan sermaye tutarları ile döner sermaye bilançosundaki özkaynak hesaplarının kayıt tutarsızlıklarının ve 200 milyon yasal sermaye tavanı da dikkate alınarak, düzeltilmesi,

-247 No.lu hesapta kayıtlı tutarın mahiyetinin araştırılarak, taahhüt tutarının gerçek değeriyle raporlanması,

-Döner sermayelerdeki sermaye değişikliklerinin zamanında yapılması için yönetmelikte belirtilen süre ve işlemlerin iş süreçlerinin ve görevlilerin belirlenmesi, gerekir.

#### **BULGU 10: Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi**

Bakanlık 2021 Yılı Bilançosu ile raporlanan 260 Haklar Hesabının 285.607.582,98 TL bakiyesi, harcama birimlerinde izlenmesi gereken idari kayıtlarla teyit edilememektedir.

260 Haklar Hesabı, MYMY’ye göre Bakanlık tarafından bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılmaktadır. Dolayısıyla gayri maddi hak, fikri hak, bilgisayar yazılımı vb. bir gayri hak temin edildiğinde bu hesaba giriş kaydı, ortadan kalkan haklar var ise de kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaptan çıkış kaydı yapılması gerekmektedir. Bu kayıtların yapılabilmesi için harcama birimleri tarafından 260 Haklar Hesabına kaydedilen tutarların idari kayıtlar ile izlenmesi gerekir. Nitekim Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:47 Amortisman Ve Tükenme Payları)’nin “Amortisman tabi duran varlıkların deftere kaydedilmesi” başlıklı 9’uncu maddesi gereğince; tutarına bakılmaksızın taşınırın ilgili yönetmelikleri çerçevesinde taşınır kayıtlarında; taşınır kayıtlarında izlenmeyen haklar, lisanslar gibi diğer duran varlıkların ise hesaplardan çıkarılıncaya kadar idari kayıtlarda izlenmesine devam edilir.

İdari kayıtlar ile izlenmesi, hakların hangi tarihte alındığı, halen kullanımda olup olmadığına ilişkin bilgilerin harcama biriminde takibini ve böylelikle kullanım ömrü dolmuş hakların hesaplardan çıkışının yapılmasını sağlayacaktır.

---

Tarım ve Orman Bakanlığı Bilançosu ile raporlanan toplam 285.607.582,98 TL Haklar Hesabı bakiyesi, 167 adet harcama birimindeki bakiyelerden oluşmaktadır.

2021 yılı ve öncesi muhasebe kayıtlarının incelenmesi sonucunda Haklar Hesabı bakiyesinin yıllar içinde yalnızca arttığı tespit edilmiştir. 260 Haklar Hesabında izlenen 285.607.582,98 TL tutarında varlık herhangi bir kayıt sistemi ile izlenmediğinden, teyit edilememiştir.

Bahse konu varlıklara ilişkin idari kayıtlar mali tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından istenmiş, ancak temin edilememiştir.

Haklar Hesabında kayıtlı tutarların hangi yıllara ait olduğu, kayıtlı hakların halen aktif olarak kullanıp kullanılmadığının tespiti için Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 47) ile öngörülen idari kayıtların tüm harcama birimleri tarafından tutulmasının sağlanması böylelikle geçmişte kayıtlara alınıp güncelliğini kaybeden hakların mali tablolarda gösterilmesinin önüne geçilerek mali raporların gerçeğe uygun raporlanması sağlanmalıdır.

### **BULGU 11: Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Bazı Gider Taahhütlerinin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi**

Sözleşmeye dayanılarak girişilen gider taahhütlerinden yıllara sari işlerden bazılarının taahhüt kayıtlarının 920 Gider Taahhütleri Hesabı ile 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'nin "92 Taahhüt Hesapları" başlıklı 471'inci maddesinde; "(1) Taahhüt hesapları hesap grubu; yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütleri, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin ve kamu-özel iş birliği modeli çerçevesinde girişilen taahhütler, bunlara yapılan ilaveler, fiyat güncellemeleri ile bunlardan yerine getirilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılır..."denilmektedir.

Taahhüt hesap grubunun işlemlerinin açıklandığı 472'nci maddesinde de; "(1)Gerek yılı için geçerli, gerekse ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütleri, bunlara yapılan ilaveler ve fiyat farkı tutarları ile taahhüdün yerine getirilmesi dolayısıyla nakden veya mahsuben yapılan hakediş ödemeleri ve bu ödemelerden yapılan kesintiler, taahhüt tutarından yapılan eksiltmeler, kısmen veya

*tamamen bozulan sözleşmelere ilişkin taahhütler ve diğer bilgiler “Taahhüt Kartı”na (Örnek:44) kaydedilir (2) Girişilen gider taahhütlerine ilişkin bilgiler, sözleşmenin imzalanmasından itibaren en geç üç iş günü içinde ilgili kamu idaresi tarafından muhasebe birimine bildirilir. İdarece yapılan bildirim üzerine taahhüt kartı düzenlenir ve gerekli kayıtlar yapılır. Gider taahhütleri kayıtlarının yapıldığı muhasebe işlem fişine taahhüt kartının onaylı bir örneği eklenir...”* denilmektedir.

Aynı Yönetmelik’in 920 Gider Taahhütleri Hesabının 473’üncü maddesinde; “(1) *Gider taahhütleri hesabı, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi malî yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen ve mevzuatı gereğince bunlara ilave edilen taahhüt tutarlarıyla bunlardan yerine getirilenler ve feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi için kullanılır...*”,

921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabının niteliği ile ilgili 475’inci maddesinde de; “(1) *Gider taahhütleri karşılığı hesabına, gider taahhütleri hesabına yazılan tutarlar kaydedilir...*” ifadeleri yer almaktadır.

Yukarıda bahsedilen Yönetmelik hükümlerine göre; Gider Taahhütleri Hesabı, muhasebenin bilgi verme ve izleme fonksiyonunun gereği olarak Yönetmelik’te nazım hesap niteliğinde düzenlenmiş olup bu hesapta yer alan taahhüt tutarları, kamu idareleri açısından sözleşmelere dayanılarak girişilen gider taahhütlerini, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilen taahhütlerini, bunlardan yerine getirilenleri veya feshedilenlerini, bunlara yapılan ilaveleri, fiyat güncellemeleri ile bunlardan yerine getirilenlerini sözleşme fiyatlarıyla tutarlarının izlenmesini sağlar ve bütçe hazırlanması sırasında kalan taahhütler için ödenek tahmininin doğru yapılmasını teminen dikkate alınması gerekir.

Yapılan incelemede, sözleşmelere istinaden girişilen gider taahhütlerinden yıllara sari olan sözleşmelerden; 2021 yılında toplam 89.692.746 TL sözleşme bedelli yıllara sari işlerin taahhüt kayıtlarının 920 ve 921 No.lu nazım hesaplarda izlenmediği ve bu gider taahhütlerine ait bilgilerin taahhüt kartlarına kaydedilmediği ve muhasebe birimine bildirilmediği anlaşılmaktadır. Böylece bu gider taahhütleri nazım hesaplarda ve mizanda gösterilememektedir. Bu nedenle de bilanço dip notlarında hataya neden olduğu tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, “920 ve 921 hesap numaralı nazım hesaplar Bakanlığımız adına muhasebe biriminde mevcut olup gider taahhütleriyle ilgili kayıtlar bu hesaplarda

tutulmasını sağlamak için harcama birimlerine ve muhasebe birimlerine genel bir yazı yazılacağı” belirtilmişse de Bulgu konusu olan; sözleşmeye bağlanmak suretiyle girişilen bazı taahhütlerin 920 ve 921 numaralı hesapların kullanılması suretiyle muhasebeleştirilmesi ve düzenlenecek olan taahhüt kartlarına kaydedilmesi işlemi henüz yerine getirilmemiştir.

MYMY’ye göre sözleşmeye bağlanarak girişilen gider taahhütlerinin yıllara sari olanları da dahil tamamının 920 ve 921 No.lu nazım hesaplara taahhüt kayıtlarının yapılması ve taahhüt kartlarının söz konusu Yönetmelik’e uygun olarak tutulması gerekmektedir.

### **BULGU 12: Bakanlıkça Uygulanan İdari Para Cezalarının Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması**

Tarım ve Orman Bakanlığı birimlerince ilgili mevzuat hükümlerine dayanılarak uygulanan idari para cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin genel kabul görmüş ilkelere göre muhasebeleştirilmesinde yaşanan sorunlar nedeniyle dönemine ilişkin tutarların tam ve doğru biçimde faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre; (I) sayılı Cetvelde gösterilen Devlet tüzel kişiliğine dahil genel bütçeli bir kamu idaresi olan Tarım ve Orman Bakanlığı; 5488 sayılı Tarım Kanunu, 1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu, 5262 sayılı Organik Tarım Kanunu, 5553 Sayılı Tohumculuk Kanunu, 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu, 6343 sayılı Veteriner Hekimliği Mesleğinin İcrasına, Türk Veteriner Hekimleri Birliği ile Odalarının Teşekkül Tarzına ve Göreceği İşlere Dair Kanun, 4634 sayılı Şeker Kanunu, 5403 Sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu, 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun, 4250 Sayılı İspirtolu ve İspirtolu İçkiler İhisarı Kanunu, mülga 4703 sayılı Ürünlere İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanun, 7223 sayılı Ürün Güvenliği ve Teknik Düzenlemeler Kanunu, 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun, 4915 sayılı Kara Avcılığı Kanunu, 5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu, 2872 sayılı Çevre Kanunu, 2873 sayılı Milli Parklar Kanununa dayanarak idari para cezaları uygulamaktadır.

5018 sayılı Kanun’un “Gelirlerin dayanakları” kenar başlıklı 37’nci maddesinde; *“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh,*

---

*tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır.” hükmüne yer verilmiştir.*

Yukarıda zikredilen kanunlar uyarınca Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından uygulanan idari para cezaları aynı zamanda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki *“Bu Kanunun; idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde, diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanır”* hükmü uyarınca Kabahatler Kanunu'na tabi bulunmaktadır.

Nitekim 5326 sayılı Kanun'un *“İdari para cezaları”* kenar başlıklı 17'nci maddesinde;

-5018 sayılı Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından verilen idarî para cezalarının Genel Bütçeye gelir kaydedileceği,

-İdari para cezalarına İlişkin kesinleşen kararların Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği,

-İdarî para cezası tamamen tahsil edildikten itibaren en geç bir ay içinde durumun ilgili kamu kurum ve kuruluşuna bildirileceği,

-Kabahat dolayısıyla idarî para cezası veren kamu görevlisinin, ilgilinin rıza göstermesi halinde bunun tahsilatını derhal kendisinin gerçekleştireceği, idarî para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce ödeyen kişiden bunun dörtte üçünün tahsil edileceği, peşin yapılan ödemenin kişinin bu karara karşı kanun yoluna başvurma hakkını etkilemeyeceği, hususları hükme bağlanmış,

Yine Kanun'un “Başvuru yolu” kenar başlıklı 27'nci maddesinde ise, *“idari para cezasının kesinleşmesine ilişkin hükümlere yer verilmiş; idarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç onbeş gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabileceği, bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması halinde idarî yaptırım kararının kesinleşeceği, mücbir sebebin varlığı dolayısıyla bu sürenin geçirilmiş olması halinde bu sebebin ortadan kalktığı tarihten itibaren en geç yedi gün içinde karara karşı başvuruda bulunulabileceği, bu başvurunun,*

---

*kararın kesinleşmesini engellemeyeceği; ancak, mahkemenin yerine getirmeyi durdurabileceği” düzenlemesine yer verilmiştir.*

5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun uygulanmasına ilişkin hususların açıklandığı Hazine ve Maliye Bakanlığının 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği’nde (12.03.2007/26520);

- Kamu idareleri tarafından verilecek idari para cezalarının 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında olduğu,

- İdarî para cezalarına ilişkin kesinleşen kararların 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderileceği,

- Kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulması neticesinde idari para cezalarının kesinleşerek takip edilebilir aşamaya geleceği,

- İdari para cezalarına ilişkin kararların 5326 sayılı Kabahatler Kanunu hükümleri kapsamında, ilgili kamu idarelerince 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre ilgililere tebliğ edileceği,

- İdari para cezalarında ödeme zamanının 5326 sayılı Kanun’un 26’ncı maddesine göre ilgisine tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay olduğu,

- Ödeme veya kesinleşme süresi içerisinde ödenmeyen idari para cezasına ilişkin idari yaptırım kararlarının, kararların kesinleşmesini müteakip tahsil için borçlunun gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine gönderileceği,

- Vergi daireleri tarafından, idari para cezalarının tamamı tahsil edildiği tarihten itibaren bir ay içinde durumun ilgili idarelere bildirileceği,

- 5326 sayılı Kanun’un 17’nci maddesi uyarınca, idari para cezasını kanun yoluna başvurmadan önce (15 gün içinde) ödeyen kişiden bunun dörtte üçünün tahsil edileceği, tahsilat esnasında düzenlenecek makbuzlarda idari para cezası tutarı, indirim tutarı ve tahsilat tutarı ayrı gösterileceği,

- İdari para cezalarında kullanılacak tutanakların seri ve sıra numaraları birbirini takip eder şekilde bastırılması, görevli personele zimmetle teslim edilmesi, tutanakların iptal edilmesi gerektiğinde iptal işlemlerinin tutanağın üzeri çizilmek ve iptal şerhi konulmak suretiyle

---

gerçekleştirileceği ve tutanakların güvenliği konusunda özen gösterilmesi gerektiği, belirtilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Faaliyet hesapları" kenar başlıklı 257'nci maddesinde;

*"Bu ana hesap grubunun, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılacağı",*

"Gelirler hesabı" kenar başlıklı 259'uncu maddesinde;

*"Bu hesabın, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tahakkuk eden her türlü gelirin izlenmesi için kullanılacağı",* düzenlenmiş,

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 390 - 394 arası maddelerinde ise gelirler hesabına yapılacak kayıtlara ilişkin açıklamalara yer verilerek, tahakkuk eden alacakların bir yandan 600 Gelirler Hesabına alacak, 120 veya 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç kaydedilerek gerçekleştirileceği, kurala bağlanmıştır.

Belirtilen mevzuat hükümlerine göre bakanlık ilgili birimlerince uygulanan idari para cezalarına ilişkin tarh, tahakkuk işlemleri ile kesinleşme öncesi rızaen tahsil işlemlerinden Tarım ve Orman Bakanlığının yetkili ve sorumlu bulunduğu, kesinleşen idari para cezalarının takip ve tahsil işlemlerinden ise vergi dairelerinin yetkili ve sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin faaliyet hesaplarına ilişkin açıklamaları uyarınca, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından tahakkuk ettirilen her türlü gelirin 6. grup faaliyet hesaplarına kaydedilerek izlenmesi ve faaliyet sonuçları arasında raporlanması; kesinleşerek takip ve tahsil edilebilir hale gelen idari para cezasına ilişkin alacakların ise vergi daireleri tarafından 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabında izlenmesi gerektiği açıktır. Bu çerçevede idari para cezalarına ilişkin tutarların muhasebeleştirilmesi, tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin mali işlemlerin mevzuatına uygun olarak yürütülmesi hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi bakımından önemli ve gereklidir.

Özetle belirtmek gerekirse; tarh hesaplama, tahakkuk tahsil edilebilir hale gelme, tahsil ise nakden veya mahsuben ilgililerden alınarak devlet veznelerine alınmasını ifade ettiğinden, idari para cezalarına ilişkin tutarların tarhi idarece tebliğ edildiği tarihte, tahakkuku kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son

bulması neticesinde idari para cezalarının kesinleşerek takip edilebilir aşamaya geldiği tarihte, tahsilinin ise 6183 sayılı Kanun uygulanmasına göre ilgililerden alındığı tarihte gerçekleştirilmesi, muhasebe kayıtlarının da buna uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede Tarım ve Orman Bakanlığı birimlerince gerçekleştirilen tüm idari para cezalarına ilişkin tahakkuk eden tutarların 600 Gelirler hesabında muhasebeleştirilmediği, dolayısıyla yıllık faaliyet sonuçlarına yansıtılmadığı görülmüştür. Esasen, 5018 sayılı Kanun hükümlerinin yürürlüğe alınmasından sonra tahakkuk esasına göre yürütülmesi gereken idare para cezalarının muhasebe kayıtlarında, nakit esasına dayalı kayıt düzeninin devam ettirildiği anlaşılmıştır.

Kesinleşen idari para cezalarına ilişkin tahakkuk işlemlerinin vergi dairelerine intikali alacak devri yerine, yazışma suretiyle sağlanmakta, vergi daireleri ise kesinleşen idari para cezası tutarlarını kendi tahakkukları gibi 600 Gelirler Hesabına kaydederek faaliyet sonuçları tablosuna yansıtmaktadır. Bakanlığın kendi görev alanındaki tabi olduğu yasalara göre 2021 yılında uyguladığı para cezalarının tutarı ve mahiyeti konusunda herhangi bir yardımcı bütünleşik kayıt sistemi bulunmadığından dönemine ilişkin olarak uygulanan idari para cezalarının toplam tutarı belirlenememiştir.

Söz konusu tespitler önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporlarında bulgu konusu yapılmış olmakla birlikte halen çözüme kavuşturulamamıştır.

Nitekim İdare tarafından taşra hizmet birimlerine gönderilen 18.08.2021 tarihli ve 1827675 sayılı talimat yazısı doğrultusunda, kimi hizmet birimlerinde idari para cezalarının e-tahsilat sistemine geçilinceye kadar muhasebe kayıtlarını (tahakkuk kaydı) yapmak için çalışmalara başlanıldığı veya muhasebe kayıtlarına alındığı (Örneğin 10. Bölge Müdürlüğü, Rize İl Müdürlüğü gibi), bazı birimlerde ise hala muhasebe kaydı yapılmadan vergi dairelerine doğrudan evrak gönderildiği muhasebe kaydı işlemlerinin nasıl yapılacağı konusunun tam olarak anlaşılmadığı, bu sorunu çözmek için daha önce merkez teşkilatındaki birimler için alınan eğitimin taşra hizmet birimlerine de verilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığında eğitim talebinde bulunulduğu; idari para cezası kesen birimlerde tahakkuk işlemlerinin muhasebe kayıtlarının yapılmasının sağlanması çalışmaları yanında e-tahsilat sistemine entegrasyon için çalışmaların devam ettiği; Hazine ve Maliye Bakanlığında on-line talep edilen eğitimin yanında Bakanlık tarafından Taşra Hizmet Birimlerine en geç Nisan veya Mayıs ayında "Sayıştay Bulguları ve İzlenmesi" konulu bir eğitim ve istişare toplantısı yapılmasının



---

---

planlandığı; bu eğitime Hazine ve Maliye Bakanlığı Uzmanları ile Kamu İhale Kurumu Uzmanlarının da katılım sağlamanın düşünüldüğü, belirtilmiştir.

İlgili Kanunlar uyarınca idari yaptırımlar kapsamında verilen idari para cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsilinin zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesinin sağlanması, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanaşımına uğratılmaması, yaptırımların etkinliğinin artırılması için;

-Tahakkuk etmiş idari para cezalarından doğan alacakların zamanında muhasebeleştirilerek vergi dairesine intikal ettirilene değin Tarım ve Orman Bakanlığı 12 Faaliyet Alacakları Hesap grubunda izlenmesi,

-İdari para cezalarına ilişkin alacakların Tahsil Dairesine intikal ettirilmesinde kayıp ve hataların önlenmesi için, genel bütçeli idareler arası 51 Değer hareketleri hesap grubu kullanılarak, alacak devirlerinin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

## **B. DİĞER BULGULAR**

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

### **BULGU 1: İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına Yönelik Usul ve Esasların Belirlenmemesi**

Bakanlık tarafından, içme suyu güvenliği planlarının hazırlanmasına ilişkin usul ve esasların henüz belirlenmediği tespit edilmiştir.

29.06.2011 tarihli ve Mülga 645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 2'nci ve 9'uncu maddeleriyle su kaynaklarının korunması güvenliğiyle ilgili Su Yönetimi Genel Müdürlüğüne görev ve yetki verilmiştir. Bununla ilgili 28.10.2017 tarihli ve 30224 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan İçme-Kullanma Suyu Havzalarının Korunmasına Dair Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde;

İçme suyu güvenliği: İçme-kullanma sularının kimyasal, mikrobiyolojik ve radyoaktif madde içeriğinin hayat boyu tüketim neticesinde oluşabilecek etkiler de göz önünde bulundurulduğunda insan sağlığını olumsuz etkilememesini ve ayrıca fiziksel ve estetik parametreler açısından da kullanıma uygun nitelikte ve miktar olarak yeterli olmasını (4.k),

İçme suyu güvenliği planı: İçme suyu güvenliğinin temini amacıyla; içme-kullanma suyunun temin edildiği yerüstü ve yeraltı su kütlesini ve beslenme alanını, su alma yapısını, isale hatlarını, arıtma tesisini, depoları ve dağıtım şebekelerini içerecek şekilde içme suyu temin ve dağıtım sisteminin bütününde su kalitesi ve miktarını olumsuz etkileyebilecek veya sistemin verimli bir şekilde çalışmasını engelleyebilecek tehlikelerin belirlenmesi, uygun bir risk analizi yöntemiyle tehlikelerin öncelikle dirilerek gerekli tedbirlerin belirlenmesi, uygulanması ve etkili olup olmadığının izlenmesini kapsayan planı (4.1 ), olarak tanımlanmıştır.

“Planlamaya ilişkin hususlar” başlıklı 6’ncı maddenin 9’uncu fıkrasında “*Tüketicilere ulaşan suyun kalitesi ve miktarını güvence altına almak için ihtiyaç duyulması halinde, idare tarafından içme-kullanma suyu havzası koruma planını da kapsayan içme suyu güvenliği planı hazırlanır. İçme suyu güvenliği planlarının hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar, Bakanlık tarafından belirlenir.*” düzenlemesi yapılmıştır.

Yapılan incelemede, Bakanlık tarafından İçme Suyu Güvenliği Planının hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmediğinden ilgili idarelerce (Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idareleri) içme suyu güvenliği planları hazırlanamamıştır.

Konu 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiş olup, halen usul ve esaslar belirlenememiştir.

Bu itibarla, Bakanlık tarafından içme suyu güvenliği planlarının hazırlanması ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: Fark Ödemesi Desteği Geri Alınan Çiftçilerce Açılan Davaların Bakanlık Aleyhine Sonuçlanmasının İstikrar Kazanması Suretiyle İlave Kamu Giderine Yol Açılması**

Aldıkları makbuzlara istinaden fark ödemesi desteklerinden yararlanan çiftçilerin, kullandıkları müstahsil makbuzlarının bilahare yapılan vergi incelemesinde muhteviyatı itibariyle sahte belge olduğu gerekçesiyle, Bakanlık tarafından yapılan destekleme ödemelerinin idari kararlar ile geri alındığı, bu işlemin iptali amacıyla açılan davaların büyük bir ekseriyetle Bakanlık aleyhine sonuçlandığı, aleyhe kararların istikrar kazandığı ve bu suretle fark ödemeleri ile birlikte yargılama ve icra giderlerine de katlanıldığı görülmüştür.

5488 sayılı Tarım Kanunu'nun "Tarımsal Destekleme Araçları" başlıklı 19'uncu maddesinin (b) fıkrasında, çiftçilere üretim maliyetleri ile iç ve dış fiyatların dikkate alınarak

---

fark ödemesi desteği verileceği, fark ödemesi desteğinin öncelikle arz açığı olan ürünleri kapsayacağı, her yıl fark ödemesi kapsamına alınacak ürünler ile ödeme miktarlarının Tarımsal Destekleme ve Yönlendirme Kurulu tarafından belirleneceği ve fark ödemesinden yararlanacak çiftçilerden üretim faaliyeti ve ürünlerin satışına ilişkin belgeler istenebileceği ifade edilmektedir.

Mezkûr Kanunun “Haksız ödemelerin geri alınması ve hak mahrumiyeti” başlıklı 23’ üncü maddesinde de, bu Kanunla belirlenen destekleme ödemelerinden, idarî hata sonucu düzenlenen belgelerle yapılan ödemeler haricinde, haksız yere yararlandığı tespit edilen üreticilerin, beş yıl süreyle hiçbir destekleme programından yararlandırılmayacağı düzenlenmiştir.

Fark ödemeleri desteği, her yıl Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konulan Bitkisel Üretime Destekleme Ödemesi Yapılmasına Dair Tebliğler kapsamında, yürütülmektedir. 2014-2021 yıllarına ait Tebliğlerde “fark ödemelerinde desteklemeye konu ürünler için müstahsil makbuzu veya fatura esas alınır.” Hükmüne istinaden fark ödemesi desteklerinde fatura veya müstahsil makbuzları aranmaktadır.

Üretimle iştigal eden çiftçiler, Fark Ödemesi desteklerinden yararlanabilmek için ürünlerini sattıkları şirketlerden aldıkları müstahsil makbuzlarını Tarım İl Müdürlüklerine yaptıkları beyannamelere eklemek zorundadırlar. Ancak müstahsil makbuzlarını düzenleyen firmalar hakkında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan Vergi incelemesi neticesinde tanzim edilen Vergi Teknik Raporu’nda; söz konusu firmalar tarafından düzenlenen makbuzların ve satış faturalarının tamamının muhteviyatı itibarıyla sahte belge niteliğinde olduğunun tespiti üzerine, müstahsil makbuzunu kullanan çiftçilerin aldıkları fark ödemesi destekleri de dayanaksız kaldığı gerekçesiyle işlem tesis edilmektedir. Bu kapsamda; il/ilçe tahkim komisyonları kararlarına istinaden İl/ilçe tarım müdürlüklerince, bu firmalardan müstahsil makbuzu alan çiftçiler, haksız şekilde destekleme ödemesinden yararlandığından bahisle almış olduğu fark ödemesi desteğini, ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faiziyle birlikte iadesine, aksi takdirde 5 yıl süreyle hiçbir destekleme ödeme programından faydalandırılmayacağına ilişkin işlem yapılmaktadır.

Bu idari işleme karşı Çiftçiler, kullandıkları müstahsil makbuzlarının sahte olup olmadığını bilmelerinin ve bu durumu anlamalarının mümkün olmadığı, gerçek çiftçi oldukları ve arazilerinden ürün elde ettiklerini sürerek işlemin iptali için idare mahkemelerinde dava açmaktadırlar.

---

Açılan bu davalarda İlçe Tahkim Komisyonu kararlarında hukuka ve mevzuata uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle mahkemelerce Bakanlık aleyhine hükmedilmektedir. Aleyhte sonuçlanan mahkeme kararları istikrar kazanmış ve Bakanlığın lehine verilen karara rastlanılmamıştır.

2013 yılında 5488 sayılı Kanun'a eklenen geçici üçüncü maddeyle, fark ödemesi desteklemesinden yararlanan üreticilerin ibraz ettiği makbuz, fatura ve diğer belgelerin gerçeğe aykırı, usulsüz veya sahte olduğu gerekçesiyle yararlandıkları destekleme tutarları aynı gerekçe ile geri alınanların Bakanlık tarafından yapılan inceleme ile bunların gerçek üretim yaptığı tespit edilenler destekleme ödemelerinden yararlandırılmış ve açmış oldukları davalar karşılıklı olarak sonlandırılmıştır.

Ancak 2013 yılında yapılan bu düzenleme ile mevcut soruna kalıcı çözüm getirilememiş olup, 2014 yılından itibaren müstahsil makbuzlarının sahte olduğu gerekçesiyle fark ödemesi desteğinin faiziyle birlikte iadesi ve 5 yıl süreyle diğer desteklerden yararlanamayacağına ilişkin Bakanlık işleminin iptali için çiftçiler tarafından açılan davalar artarak devam etmekte ve mahkemelerce Bakanlık aleyhine hükmedilmektedir.

Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında Bakanlığın taraf olduğu davaların tamamının izlenmesini ve takibini sağlayacak bir sistem mevcut olmadığından davaların tamamına ilişkin bir raporlama yapılamaması nedeniyle fark ödemesi iadesine ilişkin Bakanlık adına açılan dava sayısı net olarak tespit edilememektedir.

Ayrıca söz konusu hususa ilişkin 2020 yılında Sayıştay Raporuna esas çalışmamızda, örnek olarak seçilen Mardin, Diyarbakır ve Şanlıurfa'da 2020 yılına ait avukat vekâlet ücreti, yargılama giderinin toplam 5.998.950,99 TL, bu illerin 2020 yılına ait Mahkeme harç ve giderleri veya diğer yasal giderler tertibinden yapılan giderlerinin toplamının 15.982.257,90- TL olduğu ve bu üç ildeki fark ödemesinden kaynaklı mahkeme ve vekâlet giderlerinin tüm yargılama giderleri içerisindeki payının yaklaşık % 38 olduğu tespit edilmiştir.

Çiftçilerce açılan davaların istikrarlı olarak Bakanlık aleyhine sonuçlanması, bu suretle katlanılan ilave kamu giderlerinin önlenbilmesi amacıyla; fark ödemesi desteklerinde, müstahsil makbuzu yanında üreticinin gerçek üretim yaptığına dair kanıtlayıcı alternatiflerin geliştirilerek mevzuata eklenmesi ile kalıcı bir çözüme kavuşturulması sağlanmalıdır.

---

---

### **BULGU 3: Mevcut Ödenekler Üzerinde Ödeme Taahhüdüne Girilmesi**

Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı tarafından ihalesi yapılan yapım işlerine ait sözleşmelerde 2021 yılı için sözleşme bedeli üzerinden yükleniciye taahhüt edilen ödeme tutarların sözleşme tarihlerindeki mevcut ödenekler ile karşılanamadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Yüklenmeye girişilmesi" başlıklı 26'ncı maddesinde yüklenme; usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesi olarak tanımlanmış olup bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede, harcama yetkililerinin, tahsis edilen ödenekler dâhilinde yüklenmeye girebilecekleri, yüklenmeye girişilen tutara ait ödeneklerin saklı tutulacağı; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamayacağı ifade edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanun'un "Temel İlkeler" başlıklı 5'inci maddesinde, ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinde; Kanun kapsamındaki idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işleri için ihaleye çıkılmadan önce uyulması zorunlu hususlara yer verilmiştir. Bu hususlara göre;

- Yatırım projelerinin plânlanan sürede tamamlanarak ekonomiye kazandırılabilmesi amacıyla, birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur.

- İlk yıl için öngörülen ödeneğin, yılı merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenen stratejik öneme sahip yatırımlar veya projeler hariç olmak üzere, proje maliyetinin % 10'undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimlerinin sonraki yıllarda azaltılamaz.

1 sıra No.lu 2021 Yılı Yatırım Programı Yıl İçi İşlemlerinin Uygulanması ve İzlenmesi Hakkında Genelge'nin "II. Genel İlke ve Esaslar" başlıklı ikinci bölümünde; Yatırım Programında yer almayan herhangi bir yatırım projesinin veya Yatırım Programında yer almakla birlikte Programda belirlenen parametrelerine uygun olmayan projelerin ihalesine çıkılamayacağı ve harcama yapılamayacağı söylenmiştir. Yine aynı bölümün takip eden

maddelerinde; proje ödeneklerinin yatırım ile ilgili olmayan amaçlar için kullanılmayacağı, yıl içerisinde ödeneği tenkis edilmiş projelere ödenek aktarılmaması ve yıl içerisinde herhangi bir kaynaktan ödenek aktarılan projeden ödenek kesintisi yapılmamasının esas olduğu ve Yatırım Programında yer alan projelerin sözleşmelerinde 2021 yılı ödeneği üstünde ödeme taahhüdüne girilemeyeceği ifade edilmiştir.

Bununla birlikte İdareler, Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden, ihale dokümanı ve ekleri olan sözleşme tasarılarında söz konusu işler için yıllar itibariyle ayıracıkları ödenek miktarlarını, söz konusu ihale için istekli olabilecek herkese ilan etmektedirler. Bu itibarla sözleşme dokümanına konulan sözleşme tasarısı örneği, sözleşme imzalandıktan sonra yüklenicinin hazırlayıp İdareye sunacağı iş programı ve yıllar itibariyle yapacağı imalat kalemlerinin doğru tespiti açısından önemli olup ihale için istekli olabileceklerin fiyat tekliflerini de etkilemektedir.

Bakanlığın 2021 yılı birden fazla yılı kapsayan yapım işleri ihalelerinin incelenmesi sonucu sözleşme tarihi itibariyle detayı aşağıdaki tabloda gösterilen ihalelere ait sözleşmelerde 2021 yılı için sözleşme bedeli üzerinden yükleniciye taahhüt edilen ödeme tutarların sözleşme tarihlerindeki mevcut ödenekler ile karşılanamadığı görülmüş olup, yılı ödeneği üzerinde ihaleye çıkıldığı düşünülmektedir.

**Tablo 6: Sözleşme Tarihindeki Mevcut Ödeneğin, 2021 Yılı İçin Taahhüt Edilen Tutarı Karşılamayan İhaleler**

İhale Adı	İhale No	İhale Tarihi	Sözleşme Tarihi	Sözleşme Tutarı	2021 Yılı İçin Sözleşme Bedeli Üzerinden Tespit Olunan Ödenek	Olması Gereken Ödenek	Sözleşme Tarihindeki Ödenek
Siirt İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Yeni Hizmet Binası Yapım İşİ	2021/24316	29.01.2021	15.06.2021	18.947.000,00	% 40	7.578.000,80	7.000.000,00
Erzurum İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Yeni Hizmet Binası Yapım İşİ	2021/366570	29.06.2021	12.01.2022	26.744.000,00	% 25	6.686.000	4.000.000,00

#### **BULGU 4: Yüklenmeye Girişilen Tutara Ait Ödeneklerin Saklı Tutulmaması**

Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı tarafından ihalesi yapılan yapım işlerinde sözleşmelerin imzalanmasından sonra ödeneklerinin başka tertiplere aktararak yılı ödeneklerinin programlanmadığı görülmüştür.

---

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Yüklenmeye girişilmesi" başlıklı 26'ncı maddesinde yüklenme; usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesi olarak tanımlanmış olup bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede, harcama yetkililerinin, tahsis edilen ödenekler dâhilinde yüklenmeye girebilecekleri, yüklenmeye girişilen tutara ait ödeneklerin saklı tutulacağı; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanun'un "Temel İlkeler" başlıklı 5'inci maddesinde, ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinde; Kanun kapsamındaki idarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işleri için ihaleye çıkılmadan önce uyulması zorunlu hususlara yer verilmiştir. Bu hususlara göre;

- Yatırım projelerinin plânlanan sürede tamamlanarak ekonomiye kazandırılabilmesi amacıyla, birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur.

- İlk yıl için öngörülen ödeneğin, yılı merkezî yönetim bütçe kanununda belirlenen stratejik öneme sahip yatırımlar veya projeler hariç olmak üzere, proje maliyetinin % 10'undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimlerinin sonraki yıllarda azaltılamaz.

31/12/2020 tarihli ve 31351 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 7258 sayılı 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun "Yatırım harcamaları" başlıklı dokuzuncu maddesinde; *"Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerine yatırım projeleri ile ilgili olarak yapılacak ödenek ekleme, devir ve aktarma işlemleri 2021 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Kararda yer alan usul ve esaslara göre yatırım programı ile ilişkilendirilir."* denilmiştir.

1 sıra No.lu 2021 Yılı Yatırım Programı Yıl İçi İşlemlerinin Uygulanması ve İzlenmesi Hakkında Genelge'nin "II. Genel İlke ve Esaslar" başlıklı ikinci bölümünde; Yatırım Programında yer almayan herhangi bir yatırım projesinin veya Yatırım Programında yer almakla birlikte Programda belirlenen parametrelerine uygun olmayan projelerin ihalesine

çıkılamayacağı ve harcama yapılamayacağı, yine aynı bölümün takip eden maddelerinde; proje ödeneklerinin yatırım ile ilgili olmayan amaçlar için kullanılamayacağı, yıl içerisinde ödeneği tenkis edilmiş projelere ödenek aktarılmaması ve yıl içerisinde herhangi bir kaynaktan ödenek aktarılan projeden ödenek kesintisi yapılmamasının esas olduğu ve Yatırım Programında yer alan projelerin sözleşmelerinde 2021 yılı ödeneği üstünde ödeme taahhüdüne girilemeyeceği hususları düzenlenmiştir.

Bununla birlikte İdareler, Elektronik Kamu Alımları Platformu (EKAP) üzerinden, ihale dokümanı ve ekleri olan sözleşme tasarılarında söz konusu işler için yıllar itibariyle ayıracakları ödenek miktarlarını söz konusu ihale için istekli olabilecek herkese ilan etmektedirler. Bu itibarla sözleşme dokümanına konulan sözleşme tasarısı örneği, sözleşme imzalandıktan sonra yüklenicinin hazırlayıp İdareye sunacağı iş programı ve yıllar itibariyle yapacağı imalat kalemlerinin doğru tespiti açısından önemli olup ihale için istekli olabileceklerin fiyat tekliflerini de etkilemektedir.

Bakanlığın 2021 yılı birden fazla yılı kapsayan yapım işleri ihalelerinin incelenmesi sonucu sözleşme tarihi itibariyle detayı aşağıdaki tabloda gösterilen ihalelerde sözleşmenin imzalanmasından sonra ödeneklerinin başka tertiplere aktarıldığı tespit edilmiş olup, yılı ödeneklerinin programlanmadığı anlaşılmaktadır.

**Tablo 7: Sözleşmeden Sonra Ödenekleri Aktarılan İhaleler**

Alt Faaliyet	Tertip	Sözleşme Tarihi	Gelen Ödenek Tarihi	Gelen Ödenek Miktarı	Giden Ödenek Tarihi	Giden Ödenek Miktarı
16839- Bitlis İl Tarım ve Orman Müdürlüğü	98.900.9004.16839-0023.0004-01-06.05	14.09.2021	7.5.2021	3.000.000,00	3.12.2021	-4.000.000,00
					13.12.2021	-2.000.000,00
16838- Erzurum İl Tarım ve Orman Müdürlüğü	98.900.9004.16838-0023.0004-01-06.05	12.01.2022	7.5.2021	10.000.000,00	3.12.2021	-13.500.000,00
					17.11.2021	-500.000,00
16835- Isparta İl Tarım ve Orman Müdürlüğü	98.900.9004.16835-0023.0004-01-06.05	21.09.2021	7.5.2021	7.000.000,00	3.12.2021	-7.000.000,00
					17.11.2021	-3.000.000,00
					13.12.2021	-2.000.000,00



---

---

**BULGU 5: Sürekli Görev Yollukları ile Mahkeme Harç ve Giderlerinden Diğer Tertiplere Ödenek Aktarılmasında Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın Onayının Alınmaması**

İdare bütçesinde yapılan aktarma işlemlerinde “3.03.20- Sürekli Görev Yollukları” ve “03.04.70- Mahkeme Harç ve Giderleri” ekonomik kodlarını içeren tertiplerinden diğer tertipler ile tertip detaylarına ödenek aktarıldığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 7258 sayılı 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve muhtelif mevzuattaki bütçenin uygulanmasına ilişkin hükümler çerçevesinde belirlenen 2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği'nin “I- Tanımlar” başlığında “tertip”, “tertibin detay düzeyi”, “Aktarma işlemleri” kavramları tanımlanmıştır.

Yine aynı Tebliğ'in “Aktarma İşlemleri -Kurum İçi Aktarma İşlemleri- 4. “01.03- İşçiler”, “03.03- Yolluklar”, “03.04- Görev Giderleri” Ekonomik Kodlarının Üçüncü Düzeyine İlişkin Kurum İçi Aktarma İşlemleri ” başlıklı dördüncü maddesinde; Bütçe kanunu ve diğer kanunlarla düzenlenen ilke ve kuralların takip edilebilmesi ve uygulanabilmesi amacıyla 5018 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi kapsamında bazı ekonomik kodların üçüncü düzeyinde işlem yapılabileceğinin belirlendiği ve bu kapsamda e-bütçe sistemine üçüncü düzeyinde işlem yapılabileceği belirlenen ekonomik kodlar için çeşitli kontroller konulduğu ifade edilmiştir.

Aynı maddenin üçüncü bendinde; idareler tarafından “03.03.20- Sürekli Görev Yollukları”, “03.04.60- Beyiye Aidatları” ve “03.04.70- Mahkeme Harç ve Giderleri” ekonomik kodlarını içeren tertiplerinden diğer tertipler ile tertip detaylarına ödenek aktarılamayacağı, ihtiyaç olması halinde aktarma işlemlerinin Strateji ve Bütçe Başkanlığınca değerlendirileceği ifade edilmiştir.

2021 yılı TOB bütçe ve gerçekleştirmelerinin incelenmesi sonucunda; detayı aşağıdaki tabloda gösterilen sürekli görev yolluğu ve mahkeme harç ve giderleri tertiplerinden, diğer tertipler ile tertip detaylarına ödenek aktarıldığı, söz konusu aktarmaların Strateji ve Bütçe Başkanlığınca değerlendirilmeden yapıldığı görülmüştür.

**Tablo 8: Strateji ve Bütçe Başkanlığının Onayı Olmadan Aktarılan Ödenekler**

Tertip	KBÖ	Eklenen	Düşülen	Strateji Ve Bütçe Başkanlığı Onayı
98.901.9013.13075-0023.0037-01-03.03.20	0,00	10.000,00	5.000,00	Yok

98.901.9012.12928-0023.0060-01-03.03.20	800.000,00	0,00	585.000,00	Yok
48.191.575.12941-0023.0067-01-03.04.70	68.000,00	654.000,00	200,00	Yok

İdareden alınan bilgiler doğrultusunda Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen aktarma işleminin, e-bütçe sisteminde, işlem türünün sehven “talep” yerine “bütçe işlemi” olarak seçilmesi sonucu gerçekleştirildiği, benzeri hataların tekrarlanmaması adına Yılı Bütçe Uygulama Tebliğinde yer alan ve bazı ödeneklerin kullanımına kısıtlama getiren bütçe işlemlerine e-bütçe sistemi üzerinden kısıtlama getirilmesinin Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığından 15.03.2022 tarihli ve 4876739 sayılı yazı ile talep edildiği anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklandığı üzere, söz konusu mevzuat hükümleri bağlamında; ihtiyaç olması halinde, 03.03.20- Sürekli Görev Yollukları ve 03.04.70- Mahkeme Harç ve Giderleri ekonomik kodlarını içeren tertiplerinden diğer tertipler ile tertip detaylarına Strateji ve Bütçe Başkanlığının onayı olmadan ödenek aktarılması gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 6: Mali Tablolara Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması**

Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı mali tabloları, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca, mali tablolar ile birlikte sunulması gereken açıklama ve notlar Sayıştaya verilmemiş, bu nedenle mali tablolardaki bilgilerin yeterli, açık ve anlaşılır olup olmadıkları değerlendirilememiştir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar’ın verilecek defter, mali tablo, belge ve bilgilerin çeşitleri başlıklı 5’inci maddesi altıncı fıkrasında; “*Mali tablolara ilişkin dipnotlar/açıklayıcı notlar bu Usul ve Esasların eklerinde belirtilen formatta gönderilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Mali tabloların sunulmasını açıklayan 1 No.lu Devlet Muhasebe Standardı’na göre;

“73. *Mali tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulmalı, faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir.*

---

74. Mali tablolara ilişkin notlar, koşullu yükümlülük ve taahhütlerin yanı sıra; faaliyet sonuçları tablosu, bilanço, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu veya varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında, gösterilen tutarların anlatımlı tanımlarını, ayrıntılı cetvellerini veya analizlerini içerir.”

Bu kapsamda; kamu idarelerin tarafından amacı kullanılacak hesap planı ve düzenlenecek mali tabloların şekil ve türlerini belirleyen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde hangi hususların dipnot ve açıklamalar ile gösterilecekleri de düzenlenmiştir.

Buna göre Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin;

-5'inci maddesinin (h) bendinde, tutarlılık ilkesi gereğince, muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması gerektiği, uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve mali etkilerinin mali tablo dipnotlarında açıklanmasının zorunlu olduğu,

-6'ncı maddesinin (e) bendinde, şarta bağlı gelirlerin Faaliyet Sonuçları Tablosunun dipnotunda açıklanacağı,

-9'uncu maddesinin (ğ) bendinde, tutarları net olarak hesaplanamayan alacakların bilanço dipnotlarında veya eklerinde gösterileceği,

-9'uncu maddesinin (i) bendinde, kamu idareleri tarafından tahsis edilen ya da tahsisli olarak kullanılan taşınmazlara ilişkin bilgilerin dipnotlarda gösterileceği,

-12'nci maddesinin (b) bendinde, Nazım Hesaplar'ın bilanço dipnotlarında gösterileceği,

-19'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden raporlama yapılması halinde yabancı paranın cinsi, yabancı para cinsinden raporlama yapılmasının nedenleri ve uygulanan döviz kurunun dipnotlarda belirtilmesi gerektiği,

-19'uncu maddesi dördüncü fıkrasında, öz kaynaklarda meydana gelen değişimin ne kadarının kur farklarından kaynaklandığı ve kur farklılıklarının raporlara etkileri raporların dipnotlarında belirtileceği,

-24'üncü maddesinin beşinci fıkrasında, hizmet imtiyaz sözleşmesinin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgilerin mali tablo dipnotlarında açıklanacağı,

-25'inci maddesinin beşinci fıkrasında, kamu idarelerince imzalanan her bir finansal kiralama sözleşmesinin türü, yapısı ve kapsamı gibi bilgilerin mali tablo dipnotlarında açıklanacağı,

-33'üncü maddesinde, varlık ve yabancı kaynaklardaki değerlemeler miktar ve değer değişimleri nedeniyle ortaya çıkan kazanç ve kayıpların özkaynakları nasıl etkilediği bilanço dipnotlarında açıklanacağı,

-40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında, kamu idarelerince verilen garantilerin raporlama dönemlerinde değerlemeye tabi tutulacağı ve bilanço dipnotlarında gösterileceği,

-309'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, mali raporlama kapsamında üretilen mali tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde, açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esas olduğu,

-309'uncu maddesi üçüncü fıkrasında, tablolardaki dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verileceği,

-315'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, dönem net fazla veya açığın ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığının ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediğinin Faaliyet Sonuçları Tablosunun dipnotunda gösterileceği,

-316'ncı maddesi dördüncü fıkrasında, nakit ve nakit benzeri varlıkları oluşturan unsurların dönem başı ve dönem sonu mevcudu ile dönem içi değişim tutarı tablonun dipnotlarında ayrıca gösterileceği ve söz konusu değişim tutarının, nakit akış tablosunun düzenlenmesi sonucu ortaya çıkan "Nakit Stokundaki Net Değişim" tutarına eşit olması esas olduğu,

-327'nci maddesinin ikinci fıkrasında, kamu idare hesaplarının Sayıştaya verilmesi kapsamında hazırlanan mali tablolar ile elektronik ortamda yayımlanan mali tablolar arasında farklılık olması halinde nedenlerinin mali tablonun dipnotlarında açıklanacağı, şeklinde hangi hususların dipnotlarda açıklanacakları ilgili maddelerde teker teker belirlenmiştir.

Ancak, Tarım ve Orman Bakanlığınca yürütülen faaliyetlerin sonucunda oluşan mali işlemlerden dövizli işlemler, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, tahsisli taşınmazlar ve

benzeri birçok dipnot ve açıklama gerektiren işlem bulunmasına rağmen Sayıştaya verilen 2021 yılı Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunda herhangi bir dipnot ve açıklamaya yer verilmemiştir. Halbuki dipnot ve açıklamalar mali tabloların ayrılmaz bir parçasıdır. Dipnot ve açıklamaları eksik olan mali tabloların yeterli, açık, anlaşılabilir ve tutarlı olup olmadıklarının değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle Sayıştaya verilen mali tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediğinin değerlendirilmesinde, tablolar ile ilişkilendirilerek yapılacak olan açıklama ve notların bulunması şarttır.

Aynı yönetmeliğin “Yöneticilerin sorumluluğu” başlıklı 349’uncu maddesinde; “(1) Yönetim ve raporlama amaçlarına uygun ve etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını sağlamak üzere muhasebe birimlerinin ve kamu idarelerinin yöneticileri;

a) İşlemlerin sistemli olarak ve zamanında muhasebeleştirilmesini sağlayan etkin bir kayıt sisteminin oluşturulması,

b) Bütün gider ve gelir işlemlerinin hesaplara aynı yöntemle kaydedilmesi,

c) Net olarak tanımlanmış kavramlar ve belgelere dayalı bir muhasebeleştirme sürecinin kurulması,

ç) Mali raporlar ve tabloların düzenli olarak hazırlanması,

d) Bütçe ödeneklerinin her aşamada kaydı ve kullanımını izleyecek bir sistemin oluşturulması,

e) Mali raporların dipnotlarında muhasebe politikalarının belirtilmesi ve bilgilerin doğru yorumlanmasını sağlayacak yeterli detayda açıklamaların yer alması,

f) Borçlar ve diğer mali yükümlülükler ile ileride yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantilerin kaydı, izlenmesi ve kamuoyuna açıklanması,

konularında gerekli tedbirleri alacağı” hüküm altına alınmıştır.

Sonuç olarak mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi ve kullanıcıları tarafından doğru, eksiksiz ve anlaşılabilmesi için kilit öneme sahip olan mali tabloların yönetmelikte belirtilen açıklama ve notlarla birlikte Sayıştaya verilmesi gerekmektedir.

---

---

**BULGU 7: Bakanlığın Merkez Teşkilatında Yer Alan Hizmet Birimlerinin İhtiyaçları için Kullandığı Taşıtların Kayıtlarının Merkeze Bağlı Taşra Teşkilatının Envanterinde Yer Alması**

Bakanlığın merkez teşkilatında yer alan hizmet birimlerinin ihtiyaçları için kullandığı taşıtların kayıtları, merkeze bağlı taşra teşkilatı olan Merkez İkmal Müdürlüğünün mali tablolarında yer almaktadır.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde 412'nci maddesinde Tarım ve Orman Bakanlığının hizmet birimleri belirtilmiş olup, 2021 yılı sonu itibariyle Bakanlık merkez teşkilatında 20 adet hizmet birimi bulunmaktadır.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 428'inci maddesinde;

*“a) 5018 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde, kiralama ve satın alma işlerini yürütmek, temizlik, güvenlik, aydınlatma, ısınma, onarım, taşıma ve benzeri hizmetleri yapmak veya yaptırmak,*

*b) Bakanlığın taşınır ve taşınmazlarına ilişkin işlemleri ilgili mevzuat çerçevesinde yürütmek,*

*c) Bakanlığın genel evrak ve arşiv faaliyetlerini düzenlemek ve yürütmek,*

*ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.”*

şeklinde Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının görev ve yetkileri belirtilmiştir.

Yine 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde Bakanlık teşkilatının; merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından oluşacağı belirtilmiştir. Aynı Kararname'nin “Bakanlıkların temel kuruluşları ve hiyerarşik kademeler” başlıklı 509'uncu maddesinde; Bakanlıkların, merkez teşkilatı ile ihtiyaca göre kurulan taşra ve yurtdışı teşkilatından ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlardan meydana geleceği belirtilmiştir.

Aynı Kararname'nin “Taşra teşkilatı” başlıklı 434'üncü maddesinde; *“Bakanlığın taşra teşkilatı kurmaya yetkili olduğu ve Kararnamenin ilgili bölümündeki eki listelerde yer alan kuruluşların, doğrudan Bakanlığın merkeze bağlı taşra teşkilatı kuruluşları olduğu,”* ifade edilmiştir.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 15'inci bölümünde yer alan (IV) sayılı listede yer alan Merkez İkmal Müdürlüğü, Bakanlığın merkeze bağlı taşra teşkilatı kuruluşudur. Merkez İkmal Müdürlüğünün görev ve yetkileri ilişkin olarak yönetmelik, yönerge vs gibi düzenleme Merkez İkmal Müdürlüğünden talep edilmesine rağmen, böyle bir dokümanın mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, Merkez İkmal Müdürlüğünün, Bakanlık merkez teşkilatı hizmetleri için kullanılan araçların bakım ve onarımlarını gerçekleştirmek ve kendi imkanları ile araçların bakım ve onarımlarını gerçekleştirememesi halinde söz konusu hizmetleri piyasadan temin etmek amacıyla kurulduğu, müdürlüğe verilen tamir bakım atelyeleri ve istikrar kazanmış uygulamalardan anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap Verme Sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde; *"Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır."* şeklinde açıklanmıştır.

Mevzuat hükmüne göre, Bakanlığın taşıma ve benzeri hizmetleri yapmak veya yaptırmak ile taşınır ve taşınmazlarına ilişkin işlemleri ilgili mevzuat çerçevesinde yürütmek, merkez hizmet birimi olarak faaliyet gösteren Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının görevleri arasında sayılmıştır.

Bunun yanında; 22.10.2019 tarihinde Bakan oluru ile Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı envanterinde kayıtlı toplam 232 araç Merkez İkmal Müdürlüğü envanterine devredilmiştir. Yine söz konusu Bakan Oluru ile; personel servis araçlarının sevki, idaresi ve işletim için gerekli izinlerin-olurların alınması, devredilen araçların muayene, trafik sigortası, araç takip sistemi, güzergah kontrolü, akaryakıt temin edilmesi işlerinin de Merkez İkmal Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmesi kararlaştırılmıştır.

Yukarıda ifade edilen hususlar değerlendirildiğinde; 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre Bakanlığın merkez teşkilatının, taşıma ve benzeri hizmetlerinin gerçekleştirilmesi Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının görevleri arasında olup, söz konusu taşıma ve benzeri hizmetler için ihtiyaç duyulan taşıt ve araçların da, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının taşınır kayıtlarında bulunması gerektiği tabiidir.

---

232 adet aracın ve söz konusu araçlarla ilgili faaliyetlerin Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığından, Merkez İkmal Müdürlüğüne devrinin, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının açıkça sayılan görevlerine uygun olmadığı kanaatine varılmıştır.

Teşkilat Kararnamesine göre Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı'nın görevleri arasında açıkça sayılan taşıma ve benzeri hizmetlerin, başka birimlere devri bütçe ödeneklerinin tahsisinden, harcama yetkisinin belirlenmesine yetki/sorumluluk çatışmasına da yol açabilecektir. Söz konusu araçların işletilmesinde de Taşıt Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu gibi mevzuatların uygulanmasında tereddütlere ve risklere de sebep olabileceği değerlendirilmektedir.

Sorumlulukların yetki ve görevlere göre belirlenmesi olarak tarif edilebilecek olan hesap verme sorumluluğunun gereği olarak, görevlerin Teşkilat kuruluş ve görevlerine uygun olarak yürütülmesi, Taşıtların bu yetki ve görevli birimlerce alınması, saklanması, muhafazası ve işletilmesi ile taşınırların kaydedilip raporlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 8: Bakanlığın Mali Tablolarındaki Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması**

2021 yılı dönem sonu bilançosundaki toplam 159.531.179,02 TL emanet ve teminat niteliğindeki yükümlülüklerin mevcudiyetinin ve bunların ayrıntılarının bilgi ve kayıtlarla doğrulanamamakta, bu nedenle tam ve noksansız raporlanıp raporlanmadığı teyit edilememektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre, malî yıl içinde ödeme emri belgesine bağlandığı hâlde, nakit yetersizliği veya hak sahibinin müracaat etmemesi nedeniyle ilgililerine ödenemeyen tutarları 320 Bütçe emanetleri hesabında; mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatları vadelerine göre 330-430 Alınan Depozito Ve Teminatlar Hesabında; emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarları 333 Emanetler Hesabında, izlenmesi gerekmektedir.

Yönetmelik'in 5'inci maddesine göre kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve müteselsil numara sırasıyla yevmiye defterine, buradan usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesaplar defterine kaydedileceği belirtilmiş olup, 6'ncı maddesinde; yardımcı hesap defterleri, hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus defterler olarak



---

tanımlanmıştır. Bu kapsamda Emanetler ve benzeri hesaplar için kullanılabilmesi amacıyla Yönetmelik eki (Örnek 21) No.lu “Emanetler Defteri” yardımcı hesap defteri olarak belirlenmiştir.

Örnek 21 Numaralı Emanetler Defterinin; hesabın ayrıntısına ilişkin, alınan veya mahsup edilen emanetlerin sıra numarası, yevmiye tarihi, yevmiye numarası, kimden ve ne için tahsil edildiği, emanete ilişkin zamanaşımı başlangıç tarihi, tahsil olunan miktar, tahsilat karşılığında verilen alındının tarihi ve numarası, geri verilen veya mahsup olunan paraların ayrıntısı, emanetin kime nereye gönderildiği, verilen veya gönderilen miktarlar ve emanetlere ilişkin açıklamaları içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Defter yardımı ile emanet karakterli borçların yönetimi ve sağlıklı takip ve iadesi mümkün olacaktır.

Bilançoda raporlanan emanet nitelikli toplam 159.531.179,02 TL yükümlülüğün mevcudiyeti, tam, doğru uygun değerle raporlanıp raporlanmadıklarının teyidi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Tarım ve Orman Bakanlığına bilgi sağlayan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sisteminden temin edilen 08.03.2021 tarihli Emanetler Raporuna müracaat edilmiş ancak rapor tutarları ile bilançodaki tutarlar doğrulanamamıştır.

Bahse konu emanet hesaplarının ayrıntılarının incelenmesi amacıyla Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığından MYMY'ye göre tutulması gereken Örnek 21 Numaralı Emanetler defterlerinden dönem sonu işlemlerine ve kesin mizanın çıkarılmasına dayanak teşkil edecek ve ilgili hesap bakiye tutarlarını teyit edecek şekilde emanetlerin dökümlerine ilişkin listelerin gönderilmesi talep edilmiş, ancak raporlama tarihinde temin edilmemiştir.

Muhasebe birimlerinde; emanetin alındığı veya mahsup edildiği tarihe, kimden tahsil edildiğine, zamanaşımına uğrayacağı tarihe ait bilgilerin sistemlerinde olduğu, emanet iade işlemlerinde ise emanetin, ait olduğu kişi ise kimlik numarası, firma ise vergi kimlik numarası ve İban numaralarıyla kontrolünün gerçekleştirilerek iade edildiği görülmüştür. Muhasebe birimlerinde emanetlerin ayrıntılarına ilişkin bilgi olmasına rağmen, emaneti teslim ettiren ve iadesine karar verecek harcama birimlerinde herhangi bir bilgi/veri bulunmadığı anlaşılmaktadır.

5'inci yılın sonunda zamanaşımına uğrayarak gelir kaydedilmesi gereken emanetler, muhasebe birimlerince harcama birimlerine bildirilerek hak sahipleri ile irtibat kurulması

sağlanmakta, ancak zamanaşımı dışında hesaplara ait bilgilerin Tarım ve Orman Bakanlığı harcama birimlerine ve Strateji Geliştirme Başkanlığına sunulmadığı, bu nedenle Bakanlıkça yapılan Mali Raporlama çalışmalarında dayanak olarak kullanılmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca emanetlerin; ödenmesi irat kaydı, emanetlerden yapılması muhtemel gelir ve alacakların tahsilatında bir araç olarak kullanılmadığı, kısaca emanetlerin yönetilmediği anlaşılmaktadır.

Bilançoda raporlanan 320 Bütçe Emanetleri Hesabı 50.696.995,61 TL, 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı 36.483.989,66 TL, 333 Emanetler Hesabı 71.255.915,14 TL ve 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı 1.094.278,61 TL'si yükümlülüklerin, mevcudiyetlerinin doğrulanması, gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla;

-Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen Örnek 21 numaralı Emanet Defterine dayanılarak düzenlenecek emanetler ve benzeri yükümlülüklerin ayrıntısını gösteren döküm cetvellerinin, Yönetim Bilgi Sistemi üzerinden ilgili harcama birimleri ve Strateji Geliştirme Başkanlığınca erişimin sağlanması,

-Strateji Geliştirme Başkanlığı'nca bahse konu emanet ve benzeri yükümlülüklerin düzenlenen mali tablolarda gerçeğe uygun raporlanması ve bunların yönetilmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınması,

-İstenildiğinde Sayıştay denetçilerine verilmesi gerekir.

#### **BULGU 9: İlama Bağlı Olarak Ödenen Avukatlık Vekalet Ücreti Ödemelerinde Nazım Hesapların Kullanılmaması**

Bakanlığın aleyhine sonuçlanan kesinleşmemiş davalar nedeniyle karşı tarafın avukatına yapılan ve Bakanlık lehine kesinleşmesi halinde geri alınması gereken avukatlık vekâlet ücreti ödemelerinin 998 Diğer Nazım Hesaplar Hesabında takip edilmediği tespit edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinde, kamu idarelerinin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek üzere nazım hesapların kullanılacağı belirtilmiş, bu hesapların mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer Yasal Giderler tertibinden yapılan ve içerisinde karşı taraf avukatı için ödenen vekâlet ücretleri, henüz davanın kesinleşmemesi, temyiz edilmesi, sonucunda Bakanlık lehine verilecek karara bağlı olarak geri alınması gereken paralardandır. Bu niteliği ile henüz kesinleşmemiş kararlara istinaden karşı taraf avukatlarına yapılan vekâlet ücret ödemeleri şarta bağlı alacak niteliğinde olup, bu tutarının izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi de gerekmektedir. Bu amaçla Genel Bütçe Detaylı Hesap Planında 998.01- (999.01) Diğer Nazım Hesaplar - Avukatlık Vekâlet Ücretleri kodunda- açılmış olup bu hesaplar kullanılarak takibi gerekmektedir. 998 kodlu hesaba kayıtlı tutarlar, davanın bakanlık lehine sonuçlanması durumunda 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilerek takip ve tahsilinin sağlanması gerekmektedir.

Ancak Bakanlığın taşra harcama birimlerinde yapılan Avukatlık Vekâlet Ücretleri, 830 Giderler Hesabının 03.04.02.90 Diğer Yasal Giderler detay kodundan yargılama gideri, vekâlet ücreti ve yasal faiz ödemeleri ile birlikte ödenmekte, bu koddan yapılan ödemelerin ne kadarının avukat vekâlet ücreti ödemesi olduğu ayrıştırılmaksızın ödendiğinden, 2021 yılında bu kapsamda yapılan ödeme tutarları tespit edilememektedir. Başka bir kayıt sistemi de bulunmadığından devam eden davalar bakanlık lehine sonuçlandığında bakanlık tarafından tahsili gereken alacakların tutarı tarafımızca tespit edilememiştir. Bunların dava dosyalarından derlenerek tespiti mümkündür. Miktarı tespit edilememekle birlikte bu kapsamda yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmedikleri ve bakanlık lehine kesinleştiğinde 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına da alınmadıkları, bunun yerine muhasebe dışında takip edilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Söz konusu hususa 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer verilmiş olmakla birlikte halen çözüme kavuşturulamamıştır.

Sonuç olarak, Mali tabloların tam ve doğru raporlanması ve şarta bağlı alacakların zafiyete uğramaksızın takip ve tahsil edilebilmesi amacıyla;

- Bakanlık aleyhine sonuçlanan davalarda karşı tarafın avukatına ödenen avukatlık vekâlet ücretlerinin 998 Diğer Nazım Hesaplar Hesabında izlenmesi için iş süreçlerinin görev yetki ve sorumluluklarına göre düzenlenmesi,

-Devam Eden davalar nedeniyle karşı taraf avukatına ödenen (kesinleştiğinde bakanlık alacağına dönüşebilecek) vekalet ücretlerinin dosyalarından envanterinin çıkarılarak 998 Diğer Nazım Hesaplarında muhasebeleştirilmesi,

---

- Kesinleşen kararlar gereği alacak haline dönüşen ve henüz tahsil edilmemiş vekalet ücreti alacaklarının envanterinin dosyalarından çıkarılarak 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına alınması, gerekmektedir.

**BULGU 10: Teminat Mektuplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Teminat Mektubu Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi**

2021 yılı dönem sonu bilançosu ile raporlanan 564.863.099,60 TL tutarlı teminat mektubu mevcudu teminat mektupları sayım tutanakları ile teyit edilememektedir.

910 Teminat Mektupları hesabı, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre muhasebe birimlerine teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat ve garanti mektupları ile şahsi ve garantiye ilişkin belgeler ve bunlardan ilgililerine geri verilenler veya paraya çevrilenlerin izlenmesi için kullanılır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesi; "*Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahibine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerlerin alınması saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Hazine ve Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.*" şeklinde düzenlenmiştir.

Muhasebeleştirme işlemleri ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmekte olup, Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddelerine göre, hazır değerlerin mali yılın son günü itibarıyla muhasebe yetkilisinin başkanlığındaki sayım kurulları tarafından sayılacağı, kişilere ait olanlar dâhil menkul kıymet ve varlıklar ve teminat mektupları sayımında "Menkul Kıymet ve Varlıklar/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı" (Örnek:49/Ç) Numaralı Teminat Mektupları Sayım Tutanağının düzenleneceği ve bu tutanakların muhasebe birimlerinde muhafaza edileceği düzenlenmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1235 adet harcama birimi ile 1008 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. 31.12.2021 tarihi itibarıyla Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 564.863.099,60TL teminat mektupları bakiyesi ise 1008 adet muhasebe birimindeki bakiyelerden oluşmaktadır.

910 Teminat Mektupları Hesabında izlenen 564.863.099,60 TL tutarın teyidi amacıyla

düzenlenmesi gereken Teminat Mektubu Sayım Tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, teminat mektupları mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda mali tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından istenmiş, ancak temin edilememiştir.

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisteminden idareye raporlama yapan Yönetim Bilgi Sisteminden Teminat Mektupları Raporu'nda 2021 yılı sonu itibarıyla bağlı saymanlık hesaplarında kayıtlı 525.274.705,57 TL teminat mektubu bulunduğu ve bu tutarın da bilançodaki 910 Teminat Mektupları Hesabında izlenen 564.863.099,60 TL tutarla uyuşmadığı görülmüştür.

Yine teminat mektupları raporu üzerinden yapılan incelemede, vade tarihi 2098,9999 yılı olarak kaydedilen, kabul tarihi vade tarihinden sonra olan teminat mektuplarının bulunduğu, vade tarihi geçen ve iade edilen teminat mektuplarının yer aldığı tespit edilmiştir.

Teminat mektubu mevcutlarının noksansız ve uygun değerle raporlanabilmesi, gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması ve halen teminat niteliğini koruyup korumadıklarının belirlenebilmesi amacıyla;

-Kayıt dışında kalan tüm teminat mektuplarının muhasebe birimleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmesi ve bilançoda raporlanması,

-Kayıt altında bulunan teminat mektuplarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen Örnek 49/Ç numaralı Teminat Mektubu Sayım Tutanaklarının düzenlenmesi,

-Geçerli teminat mektubunda bulunması mümkün olmayan, kabul tarihi, vade vb. çelişkili kayıtların düzeltilmesi,

-Mali raporlar düzenlenirken gerçeğe uygun verilerin kullanılması, sağlanmalıdır.

### **BULGU 11: 2021 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi**

Bakanlık harcama birimleri tarafından yürütülen projeler için konulan ödenekler, projeler için öngörülen iş, mal ve hizmetler alınmadan ve hiçbir harcama yapılmadan, gerçekleştirme belgelerine dayanmaksızın il özel idaresi hesaplarına para transferi yapılarak 2021 yılı bütçesinden gider yapılmıştır.

---

Yatırım programında yer alan projelerin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynaklar, ilgili yılları Bütçe Kanunları ile Tarım ve Orman Bakanlığı bütçesinin 06.Sermaye Giderleri tertibine konulan ödeneklerle sağlanmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 20-d fıkrasında; kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamayacağı, bütçeyle verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılacağı, 20-f fıkrasında; cari yılda kullanılmayan ödeneklerin yıl sonunda iptal edileceği, 32'nci maddesinde; bütçelerden harcama yapılabilmesinin, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olduğu, harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilere yer verileceği, harcama yetkililerinin harcama talimatlarının bütçe ilkeleri ile kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Kanun'un 33'üncü maddesinde "giderin gerçekleştirilmesi" işlemlerine yer verilmiş olup bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerektiği ifade edilmiştir. Giderin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Kamu gelir ve giderlerinin yılı başlıklı 51'inci maddesinde, kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceği, bütçe gelirlerinin tahsil edildikleri, bütçe giderlerinin ise ödendikleri yılda muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir.

2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi'ne göre; Sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan, bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen asgari değerleri aşan ödemelerdir.

İlgili idare bütçesinden, kişi veya kurumların sermaye nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla karşılıksız olarak yapılan kaynak aktarımları Rehber'de "sermaye transferleri" olarak tanımlanmıştır.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 6'ncı maddesi; "Bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının; yapım, bakım ve onarım işleri, devlet ve il yolları, içme suyu, sulama suyu,

kanalizasyon, enerji nakil hattı, sağlık, eğitim, kültür, turizm, çevre, imar, bayındırlık, iskân, gençlik ve spor gibi hizmetlere ilişkin yatırımları ile bakanlıklar ve diğer merkezi idare kuruluşlarının görev alanına giren diğer yatırımlarını, kendi bütçelerinde bu hizmetler için ayrılan ödenekleri il özel idarelerine aktarmak suretiyle gerçekleştirebileceği, aktarma işleminin ilgili bakanın onayıyla yapılacağı ve bu ödeneklerin tahsis amacı dışında kullanılmayacağı ile işin il özel idaresinin tabi olduğu usul ve esaslara göre sonuçlandırılacağı” şeklindedir.

2021 yılı Bütçe Kanunu’nun “Aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri” başlıklı 6’ncı maddesinde, Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden hizmeti yaptıracak olan kamu idaresi, yıl içinde hizmeti yürütecek olan idarenin bütçesine ödenek aktarmaya yetkili olduğuna ilişkin hükümler yapılan aktarmaların gerekçesi olarak ileri sürülmekle birlikte, bu aktarma ekleme ve devir işlemleri genel bütçe kapsamındaki idarelerin birbirlerine olan aktarımlarını kapsamaktadır.

Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı Bütçesinde 06. Sermaye Giderleri harcama kalemine konulan toplam 78.040.565,75 TL ödeneğin İl Özel İdarelerine aktarıldığı, İl Özel İdareleri tarafından 2021 yılı içerisinde aktarılan 78.040.565,75 TL tutarın yalnızca 7.231.969,73 TL’si harcadığı bildirilmiştir. Aktarılan tutarlardan harcanmayan ve Bakanlık bütçesine gider yazılan tutar toplam 70.808.596,02 TL’dir.

Yapılan aktarım projelerin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan sabit sermaye edinimleri, gayrimenkuller ya da gayri maddi aktiflerin edinilmesi için bütçedeki ekonomik sınıflandırmasına uygun gider kalemlerine harcanması gerekirken, hiçbir gider kalemine harcanmadan il özel idarelerine transfer edilerek giderleştirilmiştir.

Yukarıda bahsedilen giderlere ait Ödeme Emri Belgeleri ve eki Harcama talimatlarından;

- Ödeneklerin önemli bir kısmının ait oldukları projelerde kullanılmak üzere 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu’nun 6’ncı maddesine dayanılarak İl Özel İdarelerine yılın son günlerinde aktarıldıkları,

- Bakanlık harcama birimlerince 2021 yılı içerisinde ilgili yatırım projelerinin gerektirdiği mal ve hizmetlerin alınmadığı ve işlerin yaptırılmadığı, dolayısıyla gerçekleştirme işlemleri yapılmadığı halde, bu işlemlerin 830.06.Sermaye Giderleri tertibinde bütçe gideri olarak muhasebeleştirildiği,

---

- Yılı içerisinde kullanılmayan ödeneklerin yılsonunda iptal edilmesi yerine, 5302 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine istinaden İl Özel İdareleri eliyle gerçekleştirilmek üzere transfer edildiği,

- İlgili proje ödeneklerindeki gider çeşitlerine göre; makine, teçhizat, bakliyat vb. birçok mal alımı yapılması veya gayrimenkul sermaye üretim gideri yapılması gerekliliği nedeniyle 2021 yılındaki Bakanlık Faaliyet Sonuçları Tablosunda, alınan veya değeri artan maddi duran varlıkların eksik raporlanması sonucu Bilançoda hataya sebep olduğu,

Ayrıca proje kapsamında alınan taşınırların kayda girilmemesi ve ilgili kişilere tesliminde de çıkışının yapılmamasının taşınırların korunması, saklanması ve yönetilmesi açısından zafiyetlere yol açacağı,

- Bahse konu projelerin çok bileşenli uzun süreli, uzman işgücü ihtiyacı gerektirmesi gibi nedenlerle İl Özel İdarelerinin projeler için gerekli faaliyet, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesinde yetersiz kalacaklarından İl Tarım ve Orman Müdürlükleri tarafından gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığına 2021 yılı bütçesi ile verilen ödeneklerin, bütçelerin yıllık olması ve bütçeyle verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılacağı ve cari yılda kullanılmayan ödeneklerin yılsonunda iptal edileceği kuralı gereği 2021 yılında kullanılması gerekmektedir. 5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanunu'nun ödenek aktarımına cevaz veren hükümlere göre harcanması şartlarını taşıdığı kabul edilse dahi, 2021 yılı bütçesindeki ödeneklerin 2021 yılında yaptırılan iş ve satın alınan mal ve hizmetlerde kullanılabilmesi kuralını değiştirmemektedir. Bununla birlikte ödenek aktarımı işlemi ancak aynı bütçeli idareler arasında olabileceği dikkate alındığında özel idare kanununda yapılması istenen aktarımın bu haliyle mümkün olmadığı, bunun yerine YİKOB larda olduğu gibi bir uygulamaya cevaz verdiği anlaşılmaktadır. Ancak burada yıl devrine ilişkin hüküm olmaması nedeniyle, ödeneklerin aktarım suretiyle gerçekleştirilmesi usulü benimsenmiş olsa dahi, 2021 yılı bütçesi ile verilen ödeneklerin 2021 yılında harcaması zorunludur. Bütçe ile öngörülen amaçlarla yapılacak harcamaların gider çeşitlerine uygun olarak 2021 yılı içerisinde tamamlanması ve giderlerin Bakanlık Faaliyet sonuçları arasında, edinilen varlıkların ise 2021 Bilançosunda raporlanması gerekmektedir. Aksi uygulama bütçelerin yıllık olması kuralına aykırılık teşkil edecektir.



---

Bakanlık bütçesine konulan proje ödenekleri, başka kamu idarelerince verilebilecek hizmetlerden de değildir. Bu yönüyle de aktarım şartlarını taşımamaktadır.

Sonuç olarak, Bakanlık genel müdürlükleri bütçelerinde bulunan ve Tarım ve Orman İl Müdürlükleri eliyle yürütülen projelerde yılsonunda harcanamayan ödeneklerin iptal edilmemesi amacıyla il özel idarelerine kaynak aktarımı yoluna gidildiği anlaşılmıştır.

Mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi, 2021 yılı bütçesi ile yılında harcanma izni verilen proje kapsamındaki ödeneklerin ve hazine birliğinin sağlanabilmesi, faaliyet ve bütçe hesaplarında muhasebeleştirilerek tam olarak raporlanabilmesi amacıyla,

-Fiilen Bakanlık taşra teşkilatı tarafından gerçekleştirilen proje ödeneklerinin il özel idarelerine ödenek aktarılması yerine, kendisine ödenek verilen harcama birimlerinde gerçekleştirilmesi,

-Projesinde öngörülen mal ve hizmetler alınmadan ve işler yaptırılmadan bütçe ödeneklerinin kullanılmaması,

-5018 sayılı Kanun'da belirlenen gider gerçekleştirme usulüne ve ilgili mevzuatına uygun olarak gerçekleştirme belgeleri tamamlanmadan gider yapılmaması,

-Proje kapsamındaki tüm alım ve yapım işlemlerin sistemli ve zamanında muhasebeleştirilmesine ilişkin tedbirlerin alınması sağlanmalıdır.

### **BULGU 12: Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibinden Ödenmesi Gereken Yolluk Giderlerinin Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi**

Bakanlık personeline yurt içi görevlendirilmeleri nedeni ile ödenen geçici görev yolluklarının, mal ve hizmet alımları tertibi yerine diğer sermaye giderleri tertibinden ödendiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinde; bütçenin, kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görülmesini sağlayacağı, kurumsal ve ekonomik sonuçların görülebilmesi amacıyla uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanacağı ve uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayınlanan "2021-2023 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi"nin "Tanımlar" başlıklı kısmında ise, sermaye

---

harcamalarının sabit sermaye edinimleri ile gayrimenkuller ya da gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan ödemeleri veya bu amaçlarla yapılan karşılıksız ödemeleri kapsadığı, sermaye harcamalarının normal ömrü bir yıldan ve yılları bütçe kanunları ile belirlenecek asgari değerden fazla olan mal ve hizmetler için yapılan harcamaları içereceği belirtilmiştir.

Yine aynı Rehberin “03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri” başlıklı kısmında; yolluk giderlerinin bu koddan giderleştirileceği ifade edildikten sonra “06- Sermaye Giderleri” başlığı altında, sermaye harcamalarının sabit sermaye edinimleri, gayrimenkuller ya da gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan ve Devlet mal varlığını artıran ödemeler olduğu, bu ödemelerin her yıl bütçe kanunlarıyla belirlenecek asgari limitin üzerinde ve kullanım ömürlerinin bir yıl veya daha uzun olması gerektiği ifade edilmiştir.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan, bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen asgari değerleri aşan ödemelerdir. Buna göre sermaye ödeneklerinden yapılan harcamaların ilgili varlık hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, herhangi bir varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi mümkün görülmeyen ve bakanlığın rutin iş ve işlemleri nedeniyle görevlendirilen personele yapılan yolluk ödemelerinin “03.03 Mal ve hizmet alım giderleri” tertibinden ödenmesi gerekirken “06.09 Sermaye giderleri” tertibinden ödendiği görülmüştür. Bu kapsamda 2021 yılı bütçesinden yapılan ödeme tutarı 11.798.174,34 TL’dir.

Her ne kadar uygulamanın Sermaye Giderleri tertibinde bütçeleştirilen yolluk ödemeleri bulunduğu gerekçesiyle yapıldığı ileri sürülse de, “06.09 Sermaye giderleri” tertibinden yapılacak olan yolluk ödemelerinin proje kapsamında istihdam edilen ve bakanlık personeli de olmayan kişilere yapılacak olan ödemeleri kapsamaktadır. Zira bakanlık personeli için yapılacak yolluk ödemeleri için açılmış bulunan bütçe tertibi mevcuttur.

Bu itibarla; yolluk giderlerinin, niteliğine ve analitik bütçe esaslarına uygun sınıflandırılması ve mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görülmesini sağlayacak şekilde, kurumsal ve ekonomik sonuçların görülebilmesi amacıyla “03.03 Mal ve hizmet alımları” ekonomik kodundan ödenmesi sağlanmalıdır.

---

---

**BULGU 13: Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının Gerçekleştirme İşlemleri Tamalanmaksızın Yapılması**

Tarım Reformu Genel Müdürlüğü (TRGM) bütçesine Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu ile yapılan finansman anlaşmasından doğan tarımsal kalkınma projeleri için konulan ödeneklerin harcanmasında, 5018 sayılı Kanun'da belirtilen gider gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması gerekliliğine uyulmadığı, projeler doğrultusunda yapılmış masraflar için ödeme yapılması yerine, muhasebe yetkilisi mutemetliği yetkisi de bulunmayan Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) Yöneticiliği adına açılmış bulunan banka hesaplarına transfer edilmesi suretiyle bütçeden giderleştirildiği ve harcamaların bu banka hesaplarından yapıldığı tespit edilmiştir.

21.09.1978 tarih ve 16411 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 7/14889 sayılı Kararı ile “Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu (IFAD) Anlaşması” mültelelerarası andlaşma olarak onaylanmıştır. Söz konus andlaşmada IFAD’ın amaç ve faaliyetleri;

*“Gelişmekte olan üye devletlerin tarımsal kalkınması için ek kaynakları seferber ederek uygun şartlarla onların hizmetine sunmaktır. Fon bu amacı gerçekleştirirken esas olarak özellikle gıda üretim sistemine yenilik getirici, geliştirici, milli strateji ve öncelikler çerçevesinde bunlara ilişkin kurum ve politikaları güçlendirici program ve projelere finansman sağlar. Fon bunları yaparken gıda yönünden açığı bulunan ülkelerde gıda üretiminin, gelişmekte olan diğer ülkelerde gıda üretimi potansiyelinin artırılması ve gelişmekte olan ülkelerde fakir halkın beslenme seviyesini ve yaşama şartlarını geliştirmek hususlarının önemini dikkate alır.”* olarak belirtilmiştir.

IFAD’ın amaç ve faaliyetleri kapsamında, 2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti ile Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu Arasında; “Göksu Taşeli Havzası Kalkınma Projesi” için 15.950.000 Avro su kredi tutarı ve 350.000 Avro su hibe tutarı olmak üzere toplam 16.300.000 Avro tutarında finansman anlaşması imzalanmıştır. 2017 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti ile Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu Arasında “Yüksek Kesimler için Kırsal Kalkınma Programı Kırsal Dezavantajlı Alanlar Kalkınma Projesi” için 35.150.000 Avrosu ikraz tutarı ve 900.000 Avrosu hibe tutarı olmak üzere toplam 36.050.000 Avro tutarında finansman anlaşması imzalanmıştır. Söz konusu finansman anlaşmalarının borçlanıcı/faydalanıcısı Türkiye Cumhuriyeti olup proje yürütücüsü Tarım ve Orman Bakanlığıdır.

---

Tarım ve Orman Bakanlığı Yatırım programında yer alan Göksu-Taşeli Havzası Kalkınma Projesi ve Kırsal Dezavantajlı Alanlar Kalkınma Projesinin finansmanı dış proje kredisi ile sağlanmakta olup; sağlanan kredi ve yerli katkı tutarları ilgili yılları bütçe kanunlarında sermaye giderleri harcama kalemine konulan ödenekler ile harcanmaktadır.

5018 sayılı Kanunu'nun 3'üncü maddesi (k) bendinde harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim olarak tanımlanmış, 31'inci maddesinde de; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir denilmiştir. Kanun'un 32'nci maddesinde de; bütçelerden harcama yapılabilmesinin, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olduğu, harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alacağı, harcama yetkililerinin harcama talimatlarının bütçe ilkeleri ile kanun tüzük, yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu oldukları düzenlenmiştir. 33'üncü maddesinde de "giderin gerçekleştirilmesi" işlemlerine yer verilmiş olup bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerektiği ifade edilmiştir. Giderin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Kamu gelir ve giderlerinin yılı başlıklı 51'inci maddesinde, kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceği, bütçe gelirlerinin tahsil edildikleri, bütçe giderlerinin ise ödendikleri yılda muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir.

Yapılan incelemede; bu projeler için yapılan giderlerin, TRGM bütçesinde yer alan 830.06 Sermaye Giderlerine ait ödeneklerle gerçekleştirildiği anlaşılmıştır. Ancak; ilgili ödeneklere dayanılarak yapılan harcamalar, gerçekleştirme işlemleri tamamlanmaksızın, doğrudan UNDP Yöneticiliği adına banka hesaplarına aktararak bütçeden gider yapılmaktadır. Bir başka deyişle, ödeme emirlerine harcamaları kanıtlayıcı belgeler ve hak sahipleri gibi gerçekleştirme belgeleri eklenmemektedir. Proje kapsamında yapılan harcamalar ve hak sahiplerine ödemeler, UNDP Yöneticiliği tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla UNDP yöneticiliği tarafından yapılan mali işlemler (mal, hizmet alımı veya sabit sermaye yatırımı vb.) de ilgili muhasebe hesaplarına kaydedilmemektedir. Ayrıca, yukarıda ifade edilen milletlerarası anlaşma ile finansman anlaşmalarında, IFAD dan sağlanan krediler neticesinde

gerçekleştirilen proje giderlerinin 5018 sayılı Kanun kapsamında olmadığına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Bütçeden UNDP yöneticiliğine yapılan aktarmalar ile UNDP'nin hak sahiplerine yaptığı ödemeler aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır:

**Tablo 9: Yıllar İtibariyle Bütçeden UNDP'ye Aktarılan Tutarlar ile Hak Sahiplerine Yapılan Ödemelerin Karşılaştırma Tablosu**

Yıl	Bütçeden UNDP Yöneticiliğine Aktarılan Tutar (TL)	UNDP Tarafından Hak Sahiplerine Aktarılan Tutar (TL)	UNDP Banka Hesabı Bakiyesi (TL)
2017	7.767.457,01	241.101,78	7.526.355,23
2018	4.873.762,83	3.380.889,59	9.019.228,47
2019	5.859.916,33	11.022.292,51	3.856.852,29
2020	40.725.484,84	19.651.525,06	24.930.812,07
2021	68.691.323,00	31.416.203,39	37.275.119,61
TOPLAM	127.917.944,01	65.712.012,33	82.608.367,67

Tablodan anlaşılacağı üzere, 2021 yılında TRGM tarafından ödeme emrine bağlanan toplam 68.691.323,00-TL bütçe gideri yapıldığı halde, UNDP tarafından aynı amaçla açılmış olan bankadaki hesaplarından hak sahiplerine 31.416.203,39 TL ödemede bulunulmuştur. Geçmiş yıllardan gelen bakiyelerde hesaba katıldığında 2021 yılsonunda bahse konu UNDP yöneticiliği banka hesapları 37.275.119,61 TL bakiye ile ertesi yıla devretmiştir. Bu tutar, 2021 yılı ödeneklerinden aktarıldığı halde harcanmayan tutarlar ile geçmiş yıllardan harcanmadığı için 2021 yılına devredilen tutarlardan kaynaklanmaktadır.

Mevzuata aykırı olarak henüz gerçekleşmemiş bir gider için önceden ödeme yapmak mali işlemlerin doğru ve tam olarak muhasebeleştirilmesine engel olmakla birlikte; hazine birliği ilkesine aykırı olarak özel hesaplarda atıl olarak nakit tutulmasına ve dolayısıyla bu tutar kadar Hazine tarafından fazladan borçlanma yüküne katlanılmasına da yol açmaktadır.

Mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi, proje ödemelerinin 5018 sayılı Kanun'da belirlenen gider gerçekleştirme usulüne ve ilgili mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilebilmesi ve hazine birliğinin sağlanabilmesi, faaliyet ve bütçe hesaplarının muhasebeleştirilerek tam olarak raporlanabilmesi amacıyla;

- Gerçekleştirme belgeleri tamamlanmadan ödeme yapılmaması,

---

-Uluslararası andlaşmalardan kaynaklı istisnalar olmadığı sürece gider gerçekleştirmelerinin 5018 sayılı Kanun'a göre yürütülmesi,

-Ödemelerin muhasebe yetkililerince veya mutemetlerince açılan hesaplar dışında yürütülmemesi,

-Yetkisi bulunmayan kişilerden ve hesaplardan toplanarak yetkili muhasebe birimlerine devrinin sağlanarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması,

-Sonraki yıllarda bu kapsamda yürütülecek işlemlerin sistemli ve zamanında muhasebeleştirilmesinin sağlanmasına ilişkin tedbirlerin alınması, sağlanmalıdır.

**BULGU 14: İlama Bağlı Ödemelerin Tahakkuk Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması ve Ödeneklerin Zamanında Karşılanmaması Sonucu Mahkeme Dosyalarının İcralık Olması**

Bakanlık tarafından yapılan ilama bağlı ödemelerde; ilamda yer alan tutarların tahakkuk kayıtlarının ödeme aşamasına kadar yapılmadığı, Bakanlığın merkez dışı birimlerine, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere gönderilmesi gereken ödenekler geç gönderildiğinden, yıl içinde görülen davalarda mahkemelerce hükmedilen miktarlar ile vekâlet ücreti ve yargılama gideri ödemelerinin zamanında yapılmadığından icralık olduğu, hükmedilen miktara icra vekâlet ücreti, icra masrafı, takip sonrası faizlerin de ödenmesi ile bütçeye yükün artmasına neden olunduğu tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 247'nci maddesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bir taahhüde ve harcama talimatına dayanmayan giderlere ilişkin olup, Bakanlıkça belirlenecek ekonomik kodlardan yapılan ve bütçede ödeneği öngörülmüş olmakla birlikte, oluşturduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan borçların 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabında muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde ise Danıştay, Bölge İdare mahkemeleri, İdare ve Vergi mahkemelerinin esasa ilişkin kararlarının icaplarına göre idarenin, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu ve bu sürenin hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemeyeceği, ödeme yapılmaması halinde, genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunacağı belirtilmiştir.

---

Ayrıca 5018 sayılı Kanunu'nun "Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar" başlıklı 34'üncü maddesinde, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödeneceği ancak sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verileceği ifade edilmektedir.

Bakanlığın aleyhine sonuçlanan davalar incelendiğinde, mahkeme ilamı ile belli bir miktar para ödemesi, avukat vekâlet ücreti, yargılama giderlerini içeren ilama bağlı borcun 2577 sayılı Kanunu'nun ilgili maddesi gereğince ilgililerce İdareden talep edilmesine rağmen, bu ödemelerin çoğunun ödenek yokluğu nedeniyle 30 gün içerisinde ödemesinin gerçekleştirilemediği, bununla birlikte ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan ilama bağlı borçların tahakkuklarının 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabında muhasebeleştirilmediği, ödeneğin sağlandığı tarihte doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan ilama bağlı borçların ödemelerin ise genellikle aralık ayının sonunda yapıldığı görülmüştür. Bakanlık taşra birimlerinin 2021 yılında 03.04.20 Diğer Yasal Giderler tertibinden ödemesi yapılan davalarda hükmedilen miktar ile vekâlet ücreti ve yargılama giderlerinin toplamının 13.622.386,86 TL olduğu ve bu tutarın 12.521.873,18 TL'sinin yani yaklaşık yüzde 92'sinin Aralık ayında ödemesi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca ödeneklerin yılsonunda gönderilmesi katlanılan faiz ve icra masrafı yükünü de artırmıştır.

Raporlamaya esas 31.12.2021 itibarıyla hükme bağlanarak ödenemeyen ilama bağlı borçlara ait giderlerin, borçların izlenmesini ve takibini sağlayacak bir sistemin mevcut olmadığı ve ilama bağlı borçların ödeme aşamasına kadar tahakkuk kayıtlarının yapılmaması nedeniyle, gecikme faizi cezası vb. mali külfetlerine ilişkin toplu bir bilgi sağlanamamaktadır.

Dönem sonunda Bakanlığın yükümlülüklerinin tam olarak raporlanabilmesi, yükümlülüklerin zamanında yerine getirebilmesi ve faiz, icra masrafı, vekalet ücreti vb. masraflara sebebiyet verilmemesini teminen,

-İlama bağlı ödemelere ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılarak mali tablolarda raporlanması ve oluştuğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan ilama bağlı borçların niteliğine uygun hesaplarda izlenmesi,

-Geçmiş yıllarda sonuçlandığı halde ödenemeyen ilama bağlı borçların dosyalarından taranması ve muhasebe kayıtlarına alınması,

-Ödeneklerin ihtiyacı bulunan birimlere zamanında gönderilmesi, sağlanmalıdır.

### **BULGU 15: Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi**

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı'nın kişiler bazında Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'nde belirtilen bilgileri içerecek şekilde düzenlenmediği görülmüştür.

140 Kişilerden Alacaklar Hesabı'nın niteliği ve hesaba ilişkin işlemler MYMY'nin 81, 82 ve 83'üncü maddelerinde düzenlenmiş;

*“Diğer alacaklar hesap grubu, faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan alacakların izlenmesi için kullanılır. Diğer alacaklar, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 140 Kişilerden Alacaklar Hesabından oluşur. 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 kullanılır. Kişilerden alacaklar hesabına alınarak takibi gereken alacaklar; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda ortaya çıkar.”* denilmiştir.

MYMY'nin “Borçlular Defteri” başlıklı 540'ıncı maddesinde;

*“Borçlular Defteri” (Örnek:47), memur aylıklarından veya diğer istihkak sahiplerinin alacaklarından kesilmek üzere, icra ve diğer dairelerden gelen haciz kararları ve yazılarla takibi muhasebe birimine bildirilen alacakların takip ve tahsili için tutulur. Defterin her sayfasına borç ve tahsilata ait bilgiler sütun başlıklarına göre kaydedilir.”* denilmek suretiyle muhasebe birimlerinde tutulacak diğer defterler arasında sayılmıştır.

Diğer bir ifadeyle, takibi için muhasebe birimine bildirilen söz konusu alacakların takip ve tahsili için ayrıntılı bilgi sunan borçlular defterinin (MYMY Örnek:47) düzenlenmesi ve tutulması mevzuat gereği olup, söz konusu defterin sunacağı ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı kesin mizanında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabında 62.554.548,94 TL asıl alacak, 107.604,21 TL faiz tutarı olmak üzere toplam 62.662.153,15 TL alacak bulunmaktadır.



Söz konusu, 140 Kişilerden Alacaklar Hesabının tam ve doğru şekilde kayıtlara alınıp takip ve tahsilatlarının yapılıp yapılmadığının teyidi amacıyla Strateji Geliştirme Başkanlığından 31.12.2021 tarihli kesin mizana esas yardımcı defter kayıtlarından çıkarılacak kişilerden alacaklar listesi istenilmesine rağmen temin edilememiştir. Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sistemi vasıtasıyla sunulan 07.03.2022 tarihli “Kişilerden Alacaklar Takip Raporu” nun ise, 31.12.2021 tarihli kesin mizan tutarlarıyla mutabakat sağlamaya ve alacak tutarlarını doğrulamaya elverişli olmadığı görülmüştür.

Nitekim Bakanlığın 31.12.2021 tarihli kesin mizan kayıtlarında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabının yılsonu bakiyesi 62.662.153,15 TL iken, Kişilerden Alacak Takip Raporunda yer alan 2021 yılsonu toplam alacak tutarından, tahsil edilen tutarların tenzilinden sonra alacaklar toplamının 44.298.292,20 TL olduğu görülmüştür. Ayrıca, söz konusu rapordaki 2021 yılsonu iller bazında alacaklar toplamı ile Yönetim Bilgi Sisteminden alınan 31.12.2021 tarihli muhasebe birimi il bazlı kesin mizanlarındaki 140 No.lu hesap bakiyelerinin de mutabık olmadığı anlaşılmıştır.

Yukarıda bahsedilen sorunlara ilişkin olarak Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne hitaplı 11.03.2022 tarihli ve 4839500 sayılı yazısına, Muhasebat Genel Müdürlüğünün 5.4.2022 tarih ve 1074510 sayılı cevabi yazısında özetle;

“Bütünleşik Mali Yönetim Bilişim Sisteminde (BKMYBS) emanet, alacak ve teminat mektupları ile ilgili modülde yer alan bilgilerin cari ve geçmiş yıllardaki tüm işlemleri kapsadığı; mizanda ise ilgili yıla ait hesapların, bir önceki yıldan devreden bakiyeyi ve yılı içindeki hesap hareketlerini kapsadığı; gelirlerden alacaklar ve diğer alacaklara ilişkin muhasebe kayıtları e-tahsilat sürecinden gelenler için otomatik olarak oluşturulduğu; ancak Tarım ve Orman Bakanlığı, e-tahsilat entegrasyonuna dahil olmadığı için kayıtların alacak dosyaları ile bağlantılı oluşmadığı ve muhasebe birimlerince manuel kayıtlar yapıldığından mizan ile bahse konu YBS raporları arasında farkların oluşabildiği; ayrıca, dosya bazında takibi yapılan kişilerden alacaklara, başka birimler adına izlenen alacaklara ilişkin tahakkuk, tahsilat, iptal ve terkin işlemleri ile teminat mektuplarının teyidi, kabulü ve tazmini işlemleri BKMYBS'deki ilgili menüler aracılığı ile yapılıp muhasebe kayıtlarının otomatik oluştuğu; Sonuç olarak, BKMYBS'de tüm hesaplara ait yevmiye defterindeki kayıtların, ilgili hesapların yardımcı defterlerine olduğu gibi aktarıldığından yardımcı defterler ile mizan verisi dolayısıyla bilanço tutarlarının birbirini teyit ettiği; modülde yer alan bilgilerin cari ve geçmiş yılları

kapsaması ve YBS'ye bu şekilde yansımaları, e-tahsilat kapsamında olmayan alacak tutarlarının raporlara yansımaması gibi nedenlerle bilanço verisi ile YBS raporları arasında farkların oluşabileceği” belirtilmekte olup, Tarım ve Orman Bakanlığının e-tahsilat entegrasyonu yapılmadığı için kayıtların alacak dosyalarıyla bağlantısı kurulamamakta mizan ile Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) raporları arasında izah edilemeyen farkların önceki yıllardan bu yana devam ettiği görülmektedir.

140 Kişilerden Alacaklar hesabında kayıtlı alacakların takip ve tahsil süreçlerine ilişkin iş ve işlemlerin zamanında ve doğru bir şekilde yapılması, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi sunması amacıyla;

-Bakanlığın e-tahsilat entegrasyonuna dâhil edilmek suretiyle kayıtların alacak dosyaları bağlantısının oluşturularak, mizan ile Yönetim Bilgi Sistemi raporları arasında yılsonu mutabakatının sağlanması,

-alacakların kişiler bazında takip ve tahsili için gerekli ayrıntıları içerecek ve mali raporlarla sunulan bilgileri teyit edecek şekilde kayıtlarının tutulması,

-defter bilgilerinin dönem sonu raporlarının hazırlanmasında, ilgili harcama birimleri ve Strateji Geliştirme Başkanlığınca temin edilmesi, muhasebe birimlerinde kayıtlı alacak tutarlarına ilişkin gerçek ve uygun bilgi içermeyenlerin eksiklerinin tamamlanması, varsa zamanaşımına uğramış olanların tespitinin yapılarak sorumluluğu bulunanlar hakkında işlem tesis edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 16: Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği Gereği İl Müdürlükleri Tarafından Hazırlanması Gereken Yıllık Raporun Bakanlığa Gönderilmemesi**

Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği hükümleri gereğince, Bakanlık tarafından hazırlanacak ülke yıllık raporlara dayanak teşkil eden ve hayvan işletmelerinin nokta kontrolleri sonucu düzenlenmesi gereken yıllık raporların Bakanlığa gönderilmediği görülmüştür.

Hayvan hareketlerinin ve hayvan hastalıklarının daha etkin kontrolünü sağlamak, ülkesel ya da bölgesel eradikasyon programlarının etkin yürütülmesini desteklemek, ilgili birimlerce gerekli sağlık, ıslah, istatistik ve destekleme ödemeleri kayıtlarının daha düzenli tutulması ve değerlendirilmesi amacıyla hayvancılık işletmelerinin belirlenmesi, tescili ile bu

---

işletmelerde bulunan sığır cinsi hayvanların tanımlanması, kayıt altına alınması ve hayvan hareketlerinin takibi ile ilgili esas ve usulleri düzenlemek amacı ile Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği 02.12.2011 tarihli ve 28130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Anılan Yönetmeliğin “Nokta kontroller” başlıklı 56’ncı maddesinde; Yönetmelik hükümlerinin uygulanmasını denetlemek maksadıyla denetim görevlisi tarafından tesadüfi veya şartlar uygun değilse işletme sahibine haber verilerek nokta kontroller yapılacağı, “Rapor hazırlanması ve gönderilmesi” başlıklı 59’uncu maddesinde; işletmelere düzenlenen her bir kontrol sonucunda kontrolleri uygulayan denetim görevlisi tarafından, kontrollerin sonuçlarını, olumsuz bulguları, kontrollerin nedenlerini ve kontroller sırasında mevcut şahısları belirten bir rapor hazırlanacağı, “Yıllık raporlar” başlıklı 60’ıncı maddesinde; yine içeriği aynı maddede belirtilen şekilde düzenlenecek raporun 1 Mart tarihinden önce Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğüne gönderileceği ve “Ülke yıllık raporu” başlıklı 61’inci maddesinde; Genel Müdürlük tarafından, illerden gelen raporlar doğrultusunda her yıl 1 Mayıs tarihinden önce ülke yıllık raporu hazırlanacağı, hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, Yönetmelik ile belirlenen kriterler esas alınarak yapılan kontrollerin sonucunda il müdürlükleri tarafından hazırlanması gereken yıllık raporların düzenlenip Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğüne gönderilmediği, bu kapsamda 81 il müdürlüğünden yalnızca 10 il müdürlüğünün yıllık raporlarını gönderdiği tespit edilmiştir.

Yönetmelik uyarınca yapılması gereken kontrollerin; gerek kontrol ölçeği gerekse kontrol kriterleri açısından son derece önemli olduğu ve bu kontroller sonucu düzenlenecek raporların daha sonra izlenecek politikaların belirlenmesinde önemli bir referans olacağı son derece aşikârdır. Ayrıca İl müdürlükleri tarafından hazırlanıp gönderilmesi gereken yıllık raporların Bakanlık tarafından çıkarılacak ülke yıllık raporlarına dayanak oluşturacağı anılan yönetmelikte belirtilmiştir.

Bu itibarla, hayvan hareketlerinin ve hayvan hastalıklarının daha etkin kontrolünü sağlamak amacıyla düzenlenen Yönetmelik hükümlerine işlerlik kazandırılması, bu kapsamda seçilecek işletmelerde gereken nokta kontrollerin yapılarak bahsi geçen yönetmelik hükümleri

---

gereği düzenlenmesi gereken yıllık raporların düzenlenmesi ve Genel Müdürlüğe gönderilmesi sağlanmalıdır.

### **BULGU 17: İçme Sularının Kalite Kategorilerine İlişkin Bildirimlerin İlgili İdarelerce Zamanında Yapılmaması**

10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 421’inci maddesine dayanılarak hazırlanan, İçme Suyu Temin Edilen Suların Kalitesi ve Artırılması Hakkında Yönetmelik’in 12’nci maddesine göre büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idarelerin içme ve kullanma suyunun, kalite parametrelerindeki oranların izlenmesi amacıyla, verileri 6 ayda bir Bakanlığa bildirmeleri gerekirken bazı idarelerin bildirim yapmadıkları görülmüştür.

Mezkur Yönetmelik’in amacı, içme suyu temin edilen veya temin edilmesi planlanan suların kalite kategorisi, suların dâhil olduğu kategoriye göre uygulanacak arıtma sınıfları, bu sulara izlenmesi gereken parametreler için numune alma ve analiz sıklıkları ile içme suyu arıtma tesislerinin arıtma veriminin tespitine ilişkin hususları kapsadığı,

Yönetmelik’in 5’inci maddesinde Tarım ve Orman Bakanlığının, içme ve kullanma suyu temin edilen veya temin edilmesi planlanan suların kalite kategorilerini belirleyeceği; idarelerin de su teminine yönelik arıtma ve arıtma verimini takiple mükellef olduğu,

“Arıtma verimi” başlıklı 8’inci maddesinde; İçme suyu arıtma tesislerinin giriş suyu ve çıkış suyu Ek-1’de yer alan parametreler doğrultusunda izleneceği, içme suyu arıtma tesisi çıkış sularının, İnsani Tüketim Amaçlı Sular Hakkında Yönetmelik’te yer alan içme suyu standartlarına getirilmesi gerektiği, İnsani Tüketim Amaçlı Sular Hakkında Yönetmelik’te yer almayan parametrelerin, Yönetmelik ekindeki (Ek-1) Kategorilere göre su kalite standartlarındaki A1 sınıfında verilen parametre değerlerini sağlamak zorunda olduğu,

“İzleme ve raporlama” başlıklı 12’nci maddede; Büyükşehir belediye sınırları içerisinde büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idaresi genel müdürlüklerince içme ve kullanma suyu temin edilen veya temin edilmesi planlanan suların izleme programları hazırlanacağı ve izlemelerin Ek-1’de verilen parametreler doğrultusunda gerçekleştirileceği,

Her bir izleme neticesi, izlemeyi yapan idare tarafından Bakanlık Ulusal Su Bilgi Sistemine kaydedileceği ve yazılı olarak altı ayda bir Bakanlığa bildirileceği,

Bakanlık ise, (gelen verilere göre), suların kalite kategorilerini Yönetmelik ekinde (Ek-1) yer alan kalite parametrelerini göz önüne alarak, sulara uygulanması gereken arıtma sınıflarını (A1, A2 ve A3 sınıfları) belirleyeceği ve ihtiyaç duyulması halinde ilgili idareye (Büyükşehir belediyelerine bağlı olan su ve kanalizasyon idaresine) bildireceği, hususları düzenlenmiştir.

Ulusal Su Bilgi Sistemine, Antalya, Balıkesir, Malatya, Ordu, Hatay, Van Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüklerinin yılda bir defa veri girişi yaptığı, Bursa ve Gaziantep Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüklerinin sene boyunca veri girişi yapmadığı tespit edilmiştir.

İçme sularının kaliteli sunumunun sağlanabilmesi amacıyla, suların dâhil olduğu kategoriye göre uygulanacak arıtma sınıflarının belirlenebilmesi için; gerekli olan içme sularının kalite parametrelere uygun olarak ölçümlenen su bilgilerinin zamanında temininin sağlanmasında yetersiz kalındığı anlaşılmaktadır. Yasal dayanağı olmaması nedeniyle Yönetmelik'te bu hususta herhangi bir müeyyideye de yer verilemediği anlaşılmaktadır.

Bu itibarla içme sularının kalite parametrelerine uygun olarak ölçümlenen su bilgilerinin zamanında temin edilmesi için gerekli olan idari para cezası veya ilgililerin ilan edilmesi gibi sair yaptırımların yasal düzenlemelerle ihdas edilmesine ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmektedir.

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: ÖNCEKİ YIL/YILLAR SAYIŞTAY DENETİM RAPORUNA İLİŞKİN İZLEME FORMU**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
İlama Bağlı Ödemelerin İlgili Hizmet Tertiplerinden Ödenmemesi, Avukatlık Vekâlet Ücreti Ödemelerinde Nazım Hesapların Kullanılmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi	Bulguya konu problem kısmen düzeltilerek, ilgili hizmet tertiplerinden ödemeler yapılmaktadır. Bulgu avukatlık vekalet ücreti ödemeleri bakımından düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Taşra Birimlerine Ödeneklerin Zamanında Gönderilmemesi Sonucu Mahkeme Dosyalarının İcralık Olması ve Bütçeye Yükün Artması	2020	Yerine Getirilmedi	Bulguya konu problem düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.

İçme Sularının Kalite Kategorilerine İlişkin Bildirimlerin İlgili İdarelerce Zamanında Yapılmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi	Bulguya konu problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına Yönelik Usul ve Esasların Belirlenmemesi	2020	Yerine Getirilmedi	Bulguya konu problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği Gereği Ülke Yıllık Raporunun Düzenlenmemesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi	Problem 2022 yılı başında düzeltilmiş olmakla birlikte taslak raporun düzenlenme tarihi olan Nisan 2022 tarihinde düzenlenmediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Bakanlığın Mali Tablolarındaki Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması	2020	Yerine Getirilmedi	Problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Teminat Mektuplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki	2020	Yerine Getirilmedi	Problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay



Teminat Mektubu Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi			Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibinden Ödenmesi Gereken Yolluk Giderlerinin Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi	2020	Yerine Getirilmedi	Bulguya konu problem düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Bakanlıkça Uygulanan İdari Para Cezalarının Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması	2020	Yerine Getirilmedi	Sınırlı sayıda Taşra birimlerinin tahakkuk yapabildiği, genel olarak ise birimlerin tahakkuk kayıtlarında nasıl bir yol izleyeceği net olarak tanımlanmadığından, kayıtların yapılamadığı gözlenmektedir.  İPC kesen birimlerimizde yapılacak tahakkuk kayıtlarının Vergi dairelerine intikal ettirilmesi yanında e-tahsilat sistemine entegrasyon için çalışmalar devam etmektedir.

Banka Hesaplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Banka Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi	Geçmiş yıllardaki hesaplar önemli ölçüde kapatılarak muhasebe hesaplarına alınmış, kapatılmayanlar için çalışmalar devam etmektedir. Kalan Banka hesapları 2021 yılı raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Proje Özel Hesabının Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi	2020	Yerine Getirilmedi	Bulgunun mahiyeti değişmiş olup, 2021 yılında değerlendirme yönünden noksanlıkları raporlanmıştır.
Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması	2020	Yerine Getirilmedi	2021 yılında da raporlanmıştır.
Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması	2020	Yerine Getirilmedi	Problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi	2020	Yerine Getirilmedi	Problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay

			Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değerle Raporlanmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi	2021 yılında kayıt tutarsızlıkları önemli ölçüde düzeltilmiş, ancak taşınır işlemlerine ilişkin düzeltilemeyen hususlar ile başka problemler ile birlikte 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması	2020	Yerine Getirilmedi	Problem düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Geçici Kabul İşlemleri Yapılan Yatırımlara İlişkin Tutarların İlgili Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılı raporuna konu edilen işler bakımından düzeltilmekle birlikte, 2021 yılında geçici kabulü yapılan işlerde problem düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.

Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Gerçek Durumu Yansıtmaması	2020	Kısmen Yerine Getirildi	2020 yılı raporuna konu edilen varlıklar bakımından düzeltilmekle birlikte, 2021 yılında devam eden problemler Bakanlık taşınırlarının Tam Doğru ve uygun Değerle Raporlanmaması başlıklı bulguda birleştirilerek 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi	2020	Yerine Getirilmedi	Bulguya konu problem düzeltilmediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Bazı Gider Taahhütlerinin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi	2020	Kısmen Yerine Getirildi	Bulguya konu problem kısmen düzeltilmiş, düzeltilmeyenlerine ise 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.

Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı ile Bakanlık Arasında Yapılan Anlaşma Kapsamındaki Proje Giderlerinin Gerçekleşmeden Yapılması	2020	Yerine Getirilmedi	Bulguya konu problem düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir. Bulgunun başlığı "Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Yapılması" olarak yer almaktadır.
2020 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi	2020	Yerine Getirilmedi	Problem düzeltilemediğinden 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.





**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI  
DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ  
2021 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	93
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	101
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	102
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	102
5.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	103
6.	DENETİM BULGULARI.....	103
7.	EKLER.....	118



## KISALTMALAR

<b>ARGE</b>	:Araştırma Geliştirme
<b>GTHB</b>	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
<b>KHK</b>	:Kanun Hükümünde Kararname
<b>OSİB</b>	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı
<b>TOB</b>	:Tarım ve Orman Bakanlığı



## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1: Mülga OSİB Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2021) TL .....</b>	<b>98</b>
<b>Tablo 2: Mülga OSİB Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL) .....</b>	<b>98</b>
<b>Tablo 3: Mülga GTHB Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2021) (TL)...</b>	<b>99</b>
<b>Tablo 4: Mülga GTHB Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL) .....</b>	<b>99</b>
<b>Tablo 5: Birimler İtibarıyla Tahakkuk Eden Üretimi Teşvik Primleri .....</b>	<b>107</b>
<b>Tablo 6: Birimler İtibarıyla Döner Sermaye İşletme Gelirleri .....</b>	<b>108</b>
<b>Tablo 7: Amortisman Ayrılmamış Varlıklar .....</b>	<b>113</b>
<b>Tablo 8: Kayıtlı Değerinin Üzerinde Amortisman Ayrılmış Varlıklar .....</b>	<b>113</b>



## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

### B. Diğer Bulgular

1. Turizm Yatırımlarına Tahsis Edilen Milli Park ve Tabiat Parklarından Elde Edilen Pay ve Bedellerin Döner Sermayeye Gelir Kaydedilememesi (Mülga OSİB)
2. Üretimi Teşvik Primi Ödemelerinin, İşletmenin Bünyesinde Görev Alan ve Karın Elde Edilmesinde Emegi Geçen Personele, Katkıları Oranında Yapılmaması (Mülga GTHB)
3. Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması
4. Kulak Küpelerine Ait Taşınır ve Muhasebe Kayıtlarının Tam ve Doğru Olarak Yapılmaması (Mülga GTHB)
5. Maddi Duran Varlıkların Amortisman Kayıtlarının Hatalı Yapılması (Mülga OSİB)
6. Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Muhasebeleştirilmemesi ve Satış ve Lisans Yoluyla Devredilen Haklardan Olan Koşullu Alacakların Nazım Hesaplarda İzlenmemesi





---

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Döner sermayeli işletmeler, genel ve özel bütçeli idarelerin kanunlarla verilen temel ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan, piyasada fiyatlandırılabilir olan ve genel idare ilkelerine göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetleri sürdürebilmek için oluşturulan birimlerdir.

Tarım ve Orman Bakanlığının teşkilat ve görevleri 10.07.2018 tarihli ve 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 14'üncü bölümünde düzenlenmiştir.

Kararname'nin 439'uncu maddesinde; Bakanlığın ihtiyaç duyduğu hallerde ve lüzum gördüğü merkezlerde Bakanın onayı ile görev ve hizmetleriyle ilgili döner sermayeli işletmeler kurabileceği, işletmelerin faaliyet alanları, gelirleri, giderleri, merkeze aktarılacak tutarların harcanması ve denetimi ile ilgili hususların Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak Yönetmelik'le düzenleneceği ifade edilmiştir. Ancak Kararnamede çıkarılacağı ifade edilen Yönetmelik henüz çıkarılmamıştır.

Öte yandan 02.07.2018 tarih ve 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin Geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında maddenin yürürlüğe girdiği tarihte teşkilatlarına ilişkin kanun veya kanun hükmünde kararnameleri yürürlükten kaldırılan bakanlıkların veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarının döner sermaye işletmelerinin, her türlü taşınır, araç, gereç ve malzeme, demirbaş ve taşıtlar, her türlü borç ve alacaklar, hak ve yükümlülükler, yazılı ve elektronik ortamdaki her türlü kayıtlar ve dokümanları ve kadro ve pozisyonlarında bulunan personeli ile birlikte, ilgili bakanlığın veya kamu kurum ve kuruluşunun birimlerinin ve/veya görevlerinin bünyesinde düzenlendiği bakanlıkta veya kamu kurum ve kuruluşunda kurulan döner sermaye işletmesine, başka bir işleme gerek kalmaksızın devredilmiş sayılacağı düzenlenmiştir.

Bu hükümlere dayanılarak Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) Döner Sermayeli İşletmeler ile Mülga Gıda, Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) Döner Sermayeli İşletmeler, Tarım ve Orman Bakanlığına devredilmişlerdir.

---

Devir sonrasında herhangi bir düzenleme de yapılmadığından Bakanlık bünyesinde iki ayrı yasaya dayanarak kurulan döner sermayeli işletmeler, kuruluşlarındaki mevzuata göre işletilmeye devam edilmektedir.

Mülga 645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye dayanılarak kurulan işletmeler faaliyetlerini 18.10.2012 tarihli Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği'ne göre,

Halen yürürlükte olan 969 sayılı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun'a dayanılarak kurulan işletmeler 31.12.2015 tarihli Gıda, Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre faaliyetlerini yürütmektedirler.

## **1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları**

Evvelce iki ayrı Bakanlığa bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri, 2019 yılında Bakanlıkların ilgası ile Tarım ve Orman Bakanlığınca devralınmış olup, ilga edildikleri Bakanlıkların bünyesindeki usul ve esaslarına göre işletilmeye devam edilmektedirler. Döner Sermaye İşletmelerinin Bakanlıktan bağımsız bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Bakanlığın kuruluş yasasındaki teşkilat birimleri nezdinde, daha ziyade taşra birimlerinde kurulmuşlardır.

Bu kapsamda;

1- Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) Bölge Müdürlükleri ile 10 adedi Milli Parklar Müdürlükleri nezdinde olmak üzere toplam 81 adet taşra birimleri nezdinde 1 adedi de Doğa Koruma ve Milli Parklar (DKMP) Genel Müdürlüğünde 1 adedi de Merkez Müdürlüğünde olmak üzere 93 adet döner sermaye işletmesi bulunmaktadır.

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü merkezde, işletme bütçelerinin hazırlanması, İşletmelerin dönem sonu mali tablolarının konsolide edilmesi ve Sayıştaya sunulması, kurumlar vergisine ilişkin tutarların hesaplanması, beyannamelerin düzenlenmesi ve ödenmesi işlemleri, işletmelerin nakit yönetimi, hizmet içi eğitim, işletmelerle koordinasyon ile merkez hissesi olarak toplanan paylarının harcanmasında gerekli gerçekleştirme işlemlerinin yürütülmesi iş ve işlemlerini yürütülmektedir. Merkez Döner Sermaye Müdürlüğünün; müdür, müdür yardımcısı, sayman ile birlikte toplam 8 personeli bulunmaktadır.

---

Taşrada ise döner sermaye işletmeleri, işletme yöneticileri tarafından yönetilmektedirler. İşletme yöneticileri taşradaki işletmelerin en üst yöneticileridir. Bunlar bölge müdürleri ve milli parklar müdürleridir.

Biri merkezde diğerleri 81 ilde olmak üzere toplamda 82 sayman kadrosu bulunmaktadır. Milli Park Müdürlüklerinin saymanlık görevleri ve muhasebe işlemleri, Milli Park Müdürlüklerinin bulunduğu ilin saymanları tarafından yerine getirilmektedir.

2021 yılsonu itibariyle mülga OSİB Döner Sermaye İşletmelerinde 6 memur, 232 sürekli işçi personel, 224 geçici işçi olmak üzere toplam 456 görevli personel bulunmaktadır.

2- Mülga Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına (GTHB) bağlı döner sermayeli işletmeler, İl Tarım ve Orman Müdürlükleri ve diğer enstitü ve merkez müdürlükleri nezdinde kurulmuşlardır. Bu kapsamda faaliyet gösteren 205 adet döner sermayeli işletme faaliyet göstermektedir.

Döner sermayeli işletmelerinin nezdinde kuruldukları birimlere göre tasnifi aşağıdaki şekildedir;

- İl Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Gıda Kontrol Laboratuvarları Döner Sermaye İşletmeleri
- Bölgesel Araştırma Enstitüleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Zirai Karantina Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Tohum Sertifikasyon Test Merkezi Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- El Sanatları Eğitim Merkezi Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Araştırma Enstitü Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Konu Araştırma Enstitü Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Merkez Araştırma Enstitü Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Veteriner Sınır Noktası Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Tohum Tescil Test Merkezi Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- Merkez İkmal Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Döner sermayeli işletmelerin açılması, kapatılması veya birleştirilmesine Bakan yetkili olup, bunlarla ilgili işlemler Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Döner sermayeli işletmelerin bütçelerinin hazırlanması, verilecek hizmetlere ilişkin fiyatların tespit edilmesi ve dönem sonunda tüm döner sermayeli işletmelerin tekil mali tablolarına dayanılarak konsolide mali tabloların hazırlanması ve Sayıştaya sunulması ve sair koordinasyon işleri, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı bünyesinde oluşturulmuş Döner Sermaye İşletmeleri Çalışma Grubu tarafından yürütülmektedir. Merkez teşkilatında döner sermaye iş ve işlemlerini yürüten çalışma grubundan başka yönetim kurulu gibi bir üst yönetim yapısı bulunmamaktadır.

İşletmeler, kuruldukları bakanlık birimlerinde işletilmekte olup, birimlerin en üst yöneticileri, döner sermaye bütçelerinin de harcama yetkilileridir. Ancak faaliyet gösteren işletmelerin her birinin muhasebe işlemlerini yürütmek üzere bir sayman kadrosu bulunmaktadır. Sayman dışında gelir, harcama ve diğer gerçekleştirme işlemleri, harcama birimi yöneticilerince görevlendirilen personel tarafından yürütülmektedir. Bu personelin kadroları genel bütçede kadrolu personeldir. Ayrıca döner sermaye bütçesi imkânları ölçüsünde istihdam edilen işçiler de bulunmaktadır.

2021 yılsonu itibariyle mülga GTHB Döner Sermaye İşletmelerinde 122 memur, 85 işçi, 8 geçici işçi ve 1.564 (4/D) işçi personel olmak üzere toplam 1.779 görevli personel bulunmaktadır.

### **1.3. Mali Yapı**

Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) döner sermayeli işletmeleri ve Mülga Gıda, Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) döner sermayeli işletmelerinin mali işlemleri, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmektedir. İşletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve muhasebeleştirilmesi ile raporlanması işlemleri bu Yönetmelik'te belirlenen usul ve esaslara göre yürütülmektedir.

Farklı Kanunlara istinaden kurulmuş iki farklı döner sermaye işletmesi mevcut olup söz konusu işletmelerin konsolide mali tabloları da iki farklı şekilde raporlanmaktadır.

645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin "Döner Sermaye" başlıklı 22'nci maddesine istinaden kurulan Mülga OSİB döner sermaye işletmeleri ile 969 sayılı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının Merkez

---

ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan Mülga GTHB döner sermaye işletmeleri olarak adlandırılabilirlerdir.

1-Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği hükümlerine göre faaliyetlerini yürüten Mülga OSİB döner sermaye işletmelerinin; sermaye kaynaklarına, faaliyet alanlarına, gelirlerine, giderlerine ile merkez payı olarak adlandırılan ve Bakanlık merkez döner sermaye işletmesine aktarılacak tutarlara ilişkin hükümler de yine aynı Yönetmelik'te düzenlenmiştir.

Söz konusu döner sermaye işletmelerinin gelirlerini; Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde sayılan faaliyetlerle ilgili her türlü mal ve hizmet satış gelirlerinden, işletmenin faaliyet alanına giren konularda verilecek her türlü ölçüm, tespit, rapor ve yürütülen proje hizmetlerinden elde edilen gelirlerden, şartlı bağış ve yardımlardan, faiz, komisyon ve benzeri gelirlerden, yapı, tesis, makine, ekipman ve cihazların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirlerden, gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarının talebi üzerine verilecek reklâmcılık hizmetleri ile proje hazırlama hizmetleri karşılığında elde edilen gelirlerden, görev alanı kapsamına giren her türlü yapı ve tesislerin işletilmesi veya işlettilmesinden elde edilen gelirlerden, 4915 sayılı Kara Avcılığı Kanunu hükümlerince elde edilen gelirden, 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tâbi milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarından elde edilen yararlanma, giriş ücretleri, intifa ve irtifak hakları, yayın ve bu kapsamdaki diğer gelirlerden oluşan milli parkları koruma ve geliştirme gelirlerinden, 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tâbi milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarında 6831 sayılı Orman Kanunu kapsamında kiralamaya konu olan yapı ve tesisler ile açık alan etkinliklerinin yıllık işletme bedelinin %5'ine tekabül eden ağaçlandırma bedelinden, 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tâbi milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarından ilgili mevzuat uyarınca elde edilen diğer gelirlerden ve diğer çeşitli gelirlerden oluşmaktadır.

2021 mali yılında 93 adet döner sermaye işletmesinin konsolide gelirleri ağırlıklı olarak; av yaban hayatı gelirleri, milli park tabiat parkı tabiatı koruma alanı ve tabiat anıtlarından elde edilecek gelirler, belgelendirme ve izin verme gelirleri ile faiz gelirlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, Mülga OSİB döner sermaye işletmelerinin yaptığı faaliyetler dolayısıyla Kurumlar Vergisi mükellefiyeti de bulunmaktadır.

Mülga OSİB döner sermaye işletmelerinin yıllık brüt hasılatları üzerinden %10 oranında hazine hissesi ödenmektedir. İşletmelerin yıllık karları, tahsis edilen sermayeye ulaşılan kadar

sermayeye eklenmekte, tahsis edilen sermaye tutarını aşan kısımları ise hazineye irat kaydedilmektedir.

Mülga OSİB döner sermaye işletmelerinin sermaye miktarı 645 sayılı KHK hükümleri uyarınca 2017/9959 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 100.000.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

Mülga OSİB döner sermaye işletmelerinin konsolide özet bilançosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 1: Mülga OSİB Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2021) TL**

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
I-Dönen Varlıklar	326.337.916,45	III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	284.433.064,04
II-Duran Varlıklar	92.319.263,44	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	16.339.236,37
		V-Özkaynaklar	117.884.879,48
Aktif Toplamı	418.657.179,89	Pasif Toplamı	418.657.179,89

2021 yılında Mülga OSİB Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide net satışları 194.061.650,78 TL, satışların maliyeti 37.230.769,02 TL ve brüt satış karı 156.830.881,76 TL'dir. Dönem net karı toplamı ise 17.884.879,48 TL'dir. Döner Sermaye İşletmelerinin 2020-2021 yılları karşılaştırmalı konsolide gelir tablosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 2: Mülga OSİB Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL)**

Açıklama	2020	2021
A-Brüt Satışlar	190.887.746,67	218.763.934,96
B- Satış İndirimleri (-)	13.996.382,36	24.702.284,18
C- Net Satışlar	176.891.364,31	194.061.650,78
D- Satışların Maliyeti (-)	39.947.207,10	37.230.769,02
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI	136.944.157,21	156.830.881,76
E- Faaliyet Giderleri	98.294.041,56	143.189.420,86
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	38.650.115,65	13.641.460,90
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	5.621.949,19	5.439.625,43
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	494.642,98	0,06
H- Finansman Giderleri (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	43.777.421,86	19.081.086,27
1- Olağandışı Gelir ve Karlar	3.250.292,84	4.782.375,72
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	742.028,45	16.956,02
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	46.285.686,25	23.846.505,97
K- Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları(-)	10.182.850,98	5.961.626,49
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	36.102.835,27	17.884.879,48

2- 969 sayılı Kanun ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği hükümlerine göre faaliyetlerini sürdüren Mülga GTHB

Döner Sermaye İşletmelerinin; sermaye kaynaklarına, faaliyet alanlarına, gelirlerine, giderlerine ile merkez payı olarak adlandırılan ve Bakanlık merkez döner sermaye işletmesine aktarılacak tutarlara ilişkin hükümler de yine anılan mevzuatta düzenlenmiştir.

Mülga GTHB döner sermaye işletmelerinin gelirleri; işletmelerin faaliyet alanlarıyla ilgili mal ve hizmetlerin satışlarından elde edilen gelirlerden, faiz gelirlerinden, işletmelere ait lüzumu kalmayan ve hurdaya ayrılan taşınır ve taşınmazların satış bedellerinden, istekli ve yüklenicilerden kesilecek gecikme cezaları ile gelir kaydedilecek teminatlardan, işletmelere ait taşınır ve lojmanlar hariç taşınmazlardan elde edilen kira bedellerinden, reklam gelirlerinden ve benzeri diğer gelirlerden oluşmaktadır. Mülga GTHB döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri neticesinde elde ettiği gelirler, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumlar vergisinden istisnadır.

Mülga GTHB döner sermaye işletmeleri aylık gayrisafi hasılatın %15'ini Hazineye pay olarak aktarmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin yıllık karları, tahsis edilen sermayeye ulaşılan kadar sermayeye eklenmekte, tahsis edilen sermaye tutarını aşan kısımları ise hazineye irat kaydedilmektedir.

Mülga GTHB döner sermaye işletmelerinin sermaye miktarı 969 sayılı Kanun'a göre 100.000.000,00 TL'dir. 2021 yılı aktif büyüklüğü 925.078.422,22 TL olup işletmelerin konsolide özet bilançosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 3: Mülga GTHB Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2021) (TL)**

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
I-Dönen Varlıklar	890.952.952,82	III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	262.023.955,13
II-Duran Varlıklar	34.125.469,40	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	105.474.641,08
		V-Özkaynaklar	557.579,826,01
Aktif Toplamı	925.078.422,22	Pasif Toplamı	925.078.422,22

2021 yılında Mülga GTHB Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide net satışları 1.434.321.522,61 TL, satışların maliyeti 290.906.582,82 TL ve brüt satış karı 1.143.414.939,79 TL'dir. Dönem net karı toplamı ise 450.091.773,71 TL'dir. Döner Sermaye İşletmelerinin 2020-2021 yılları karşılaştırmalı konsolide gelir tablosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 4: Mülga GTHB Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL)**

Açıklama	2020	2021
A-Brüt Satışlar	1.269.869.906,42	1.442.899.692,08
B- Satış İndirimleri (-)	24.836.535,28	8.578.169,47

C- Net Satışlar	1.245.033.371,14	1.434.321.522,61
D- Satışların Maliyeti (-)	250.545.391,07	290.906.582,82
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI	994.487.980,07	1.143.414.939,79
E- Faaliyet Giderleri	552.971.202,87	757.989.444,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	441.516.777,20	385.425.495,79
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	31.951.219,81	70.903.000,84
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	6.839.692,99	2.507.104,38
H- Finansman Giderleri (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	466.628.304,02	453.821.392,25
I- Olağandışı Gelir ve Karlar	3.495.796,21	5.441.561,57
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	13.167.531,41	9.171.180,11
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	456.956.568,82	450.091.773,71
K- Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları(-)	0,00	0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	456.956.568,82	450.091.773,71

#### 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) döner sermayeli işletmeleri ve Mülga Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) döner sermayeli işletmelerinin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, 01.05.2007 tarihli Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yürütülmektedir.

Anılan Yönetmelik ile döner sermayeli işletmelerdeki mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap planları, hesapların işleyişi ve muhasebeleştirme işlemlerinde kullanılacak defter ve belgeler ile dönem sonlarında düzenlenecek mali raporların şekil ve türleri belirlenmiştir.

Döner sermaye işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMIS) adlı yazılımın muhasebe modülü kullanılmaktadır. DMIS yazılımı Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından işletilmekte olup, Yönetmelik gereği kullanılması gereken yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesaplar defterleri ile kullanılacak belgeler bu yazılım tarafından elektronik olarak muhasebe yetkililerine sağlanmaktadır. Dönem sonlarında muhasebe birimleri itibarıyla düzenlenmesi gereken geçici mizan, kesin mizan, bilanço ve gelir tablosu gibi raporlar bu sistemden muhasebe yetkililerince üretilebilmektedir.

Döner sermaye işletmeleri tarafından işletme bazlı düzenlenen dönem sonu tablolar, kuruluşundaki yasal dayanaklara göre merkezde birleştirilerek;



1-Mülga OSİB Döner Sermayeli 93 adet işletmeye ait mali raporları,

2-Mülga GTHB Döner Sermayeli 205 adet işletmeye ait mali raporları, olmak üzere iki çeşit mali rapor düzenlenerek ilgili birimlere ve Sayıştaya sunulmaktadır.

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

1-Mülga OSİB Döner Sermaye İşletmeleri Mali Raporları

- Geçici ve Kesin Mizan
- Bilanço
- Gelir Tablosu

2-Mülga GTHB Döner Sermaye İşletmeleri Mali Raporları

- Geçici ve Kesin Mizan
- Bilanço
- Gelir Tablosu

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve gelir 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 rapor ve 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 prosedürlerinin tasarlanmasına esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

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

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

---

---

## 5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tarım ve Orman Bakanlığına bağlı olup mülga bakanlıklar adına kurulmuş bulunan ve henüz birleştirme işlemleri tamamlanmayan iki farklı yasal dayanağa göre kurulmuş bulunan döner sermaye işletmelerinin denetim görüşleri aşağıdaki şekildedir;

**1-Mülga Orman Su İşleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri 2021 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.**

**2-Mülga Gıda Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri 2021 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.**

## 6. DENETİM BULGULARI

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

### A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

### B. DİĞER BULGULAR

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

#### **BULGU 1: Turizm Yatırımlarına Tahsis Edilen Milli Park ve Tabiat Parklarından Elde Edilen Pay ve Bedellerin Döner Sermayeye Gelir Kaydedilememesi (Mülga OSİB)**

Tarım ve Orman Bakanlığının Döner Sermaye Yönetmeliği'nin çıkarılmamasından kaynaklı 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi alanlardan elde edilen gelirlerden bazılarının mülga OSİB döner sermayesi yerine genel bütçeye gelir kaydedildiği görülmüştür.

2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'nun 17'nci maddesinde, bu Kanun'a tabi alanlardan elde edilecek gelirlerin, Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedileceği,

---

Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımlarına Tahsisi Hakkında Yönetmeliği'nin 30/A maddesinde ise 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi korunan alanlarda turizm yatırımı için arazi tahsisinin Orman ve Su İşleri Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Bakanlıkça yapılacağı ve 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi korunan alanlardan elde edilecek her türlü gelirin Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermaye bütçesine gelir kaydedileceği ifade edilmektedir.

Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında; *“2873 sayılı Milli Parklar Kanununa tâbi milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarında kalmasına karşılık, aynı zamanda 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararı ile ilan edilen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgesi veya turizm alan ya da merkezi içerisinde yer alan ormanlık alanlar üzerinde turizm amaçlı kullanılmak üzere verilen kesin izin (arazi izni) ve tesis edilen üst haklarından dolayı Maliye Bakanlığınca takip ve tahsil edilmesi gereken, kesin izin (arazi izni)/üst hakkı bedelleri ve gayri safi yıllık gelir payları ile 4916 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi uyarınca alınması gereken proje maliyet bedelinin % 3'ü oranındaki bedeller İşletmenin gelirleri dışındadır.”* hükmü bulunmaktadır.

Yapılan incelemede; Bakanlıkların birleştirilmeleri ile ilgili 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 439'uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, işletmelerin faaliyet alanları, gelirleri, giderleri, merkeze aktarılacak tutarların harcanması ve denetimi ile ilgili hususların Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye Yönetmeliği'nin çıkarılmamasından dolayı Bakanlığa bağlı döner sermaye işletmeleri 2019, 2020 ve 2021 yıllarında da faaliyetlerini (mülga GTHB) Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği ile (mülga OSİB) Döner Sermaye Yönetmeliği hükümlerine göre yürütmektedir.

Döner sermaye gelirlerinin incelenmesinde ise; 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi taşınmazlardan 2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm yatırımı için ihtiyaç duyulanları, gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine Kültür ve Turizm Bakanlığınca tahsis edilebilmekte olup bu tahsislerden elde edilen gelirlerin Mülga OSİB Döner Sermayesine İşletmelerine gelir kaydı yapılması gerekirken,söz konusu Yönetmelik'in çıkarılmamasından kaynaklı halen genel bütçeye gelir kaydedildiği görülmüştür.

---

2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi taşınmazlardan Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm yatırımı için ihtiyaç duyulan taşınmazların yıllık arazi bedelleri ve hasılat payları Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından hesaplanmakta, defterdarlık veya mal müdürlükleri tarafından tahsil edilmektedir. Ancak 2873 sayılı Kanun'a tabi alanlardan elde edilecek tüm gelirlerin Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

Bir başka deyişle, 2873 sayılı Kanun'un 17'nci maddesindeki; *"Bu Kanuna tabi alanlardan elde edilecek gelirler, Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilir."* hükmünün, OSİB Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde "işletme gelirleri dışında" sayılan gelir çeşitleri bakımından uygulanmadığı anlaşılmaktadır. 2873 sayılı Yasa'da herhangi bir istisnaya yer verilmeksizin bu kanuna tabi alanlardan elde edilecek tüm gelirleri kapsadığı dikkate alındığında, uygulamanın Kanun'daki düzenlemeye aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Milli park ve tabiat parklarından turizm yatırımlarına tahsis edilenlerden elde edilecek gelirlerin Tarım ve Orman Bakanlığının döner sermaye bütçesine gelir kaydedilememesi hususuna 2019 ve 2020 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olmakla birlikte halen çözüme kavuşturulamamıştır.

- 2873 sayılı Kanun'a uygun olarak bu kanuna tabi alanlardan elde edilecek gelirlerin Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayelerine gelir kaydedilmesini engelleyen düzenlemelerin yürürlükten kaldırılarak, kanuna uygun hale getirilmesi,

- Bakanlığa bağlı döner sermaye işletmelerinin yürütülmesine ilişkin eski yönetmeliklerin yasal dayanakları kalmadığından, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca düzenlenmesi gereken Döner Sermaye Yönetmeliği'nin ivedilikle düzenlenmesi,

- 2873 sayılı Kanun'a tabi alanlardan elde edilecek her türlü gelirlerin, Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermaye işletmelerince tahsil edilerek gelir kaydedilmesi, gerekmektedir.

## **BULGU 2: Üretimi Teşvik Primi Ödemelerinin, İşletmenin Bünyesinde Görev Alan ve Karın Elde Edilmesinde Emegi Geçen Personele, Katkıları Oranında Yapılmaması (Mülga GTHB)**

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin elde ettikleri kâra göre Bakanlık personeline ödenen üretimi teşvik primlerinin ödemelerinde, işletme bünyesinde

görev yapan ve kârın elde edilmesinde emeği geçen personel kavramına riayet edilmediği görülmüştür.

969 sayılı Tarım ve Köyişleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun'un "Döner sermayenin faaliyet alanları" başlıklı 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında;

*"Döner sermaye işletmelerinden elde edilen kârın en fazla % 80'i, Bakanlık kadro ve pozisyonlarında bulunan personelden kârın elde edilmesinde emeği geçen 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa ve bu Kanunun 4/B maddesine tâbi personele katkıları oranında, asgari ücretin yıllık brüt tutarının iki katını aşmamak üzere, üretimi teşvik primi olarak ödenebilir. Üretimi teşvik priminin miktarı ile ödenmesine ilişkin esas ve usûller; görev yapılan birimin iş hacmi, görev mahalli, görevin önem ve güçlüğü, personelin hizmet sınıfı, kadro unvanı ve çalışma süresi gibi kriterler dikkate alınarak, Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine, Tarım ve Köyişleri Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. Üretimi teşvik primi dağıtımı işletme bünyesi ile sınırlıdır. İşletmenin zararı, izleyen yılların kârlarından mahsup edilir."* denilmiştir.

Gıda, Tarım Ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nin "Üretimi Teşvik Priminin Dağıtım ve Hesaplama Esasları" başlıklı dördüncü bölümünde üretimi teşvik primi, dağıtım esasları ve prim hesaplama esasları anlatılmıştır. Bu bölümün 42'nci maddesinin (c) bendinde; *"Üretimi teşvik primi, Bakanlık kadro ve pozisyonlarında bulunan personelden işletme bünyesinde görev yapan ve kârın elde edilmesinde emeği geçen 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4'üncü maddesinin (A) ve (B) fıkralarına göre istihdam edilen personele ödenir."* denilmiştir.

Yönetmeliğin "Prim hesaplama esasları" başlıklı 43'üncü maddesinin birinci fıkrasında; *"Primin hesaplanması; iş hacmi, görev mahalli, görevin önem ve güçlüğü, personelin hizmet sınıfı, kadro unvanı ve pozisyonu ile çalışma süresi dikkate alınmak suretiyle aşağıdaki esaslara göre belirlenir."* denilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere üretimi teşvik primi dağıtılması, işletmenin elde ettiği kârda emeği geçen, Bakanlık kadro ve pozisyonlarında bulunan personelden işletme bünyesinde görev yapanlara katkıları oranı ile ödeneceği belirtilmiştir. İşletmelerin elde ettiklere kâra personelin yaptığı katkı oranının hesaplanılmasında; görev

yapılan birimin iş hacmi, görev mahalli, görevin önem ve güçlüğü, personelin hizmet sınıfı, kadro unvanı ve çalışma süresi gibi kriterlerin belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Bakanlık bünyesinde bulunan personele yapılacak üretimi teşvik primleri ödemelerinin, işletmenin bünyesinde görev alan ve karın elde edilmesinde emeği geçen personele katkıları oranında ödenmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu ödemelerin uygulamada personelin, işletme karına olan emeği, katkısı ve işletme bünyesinde çalışıp çalışmaması göz önünde bulundurulmadan ödendiği görülmüştür. Aşağıdaki tablolarda sırasıyla birimler itibarı ile tahakkuk eden üretimi teşvik primi tutarları ve döner sermaye işletme gelirleri, gelirlerin çeşidi ve birimleri gösterilmiştir. Tablolardan anlaşılacağı üzere işletme karının elde edilmesinde emeği, katkısı olmayan birimlerin personellerine de üretimi teşvik primi tahakkuk ettirilmiştir. Ayrıca işletme karının elde edilmesine esas tutulan gelirlerden hangilerinin üretimi teşvik primi ödemelerine kaynak teşkil ettiğinin tespiti ayrıntılı gelir icmali alınmadığından yapılamamıştır.

Aşağıdaki tabloda bakanlık bünyesinde birimler itibarı ile ilgili personel için tahakkuk eden üretimi teşvik primi tutarları gösterilmektedir.

**Tablo 5: Birimler İtibarıyla Tahakkuk Eden Üretimi Teşvik Primleri**

Birimler	Tahakkuk Eden Brüt Tutar (TL)
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü	1.288.409,05
Basın Müşavirliği	232.357,50
Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü	1.317.442,45
Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü	1.887.155,89
Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü	4.102.121,44
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	5.429.438,99
Eğitim ve Yayın Dairesi Başkanlığı	4.904.508,41
Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü	5.578.415,85
Hayvancılık Genel Müdürlüğü	2.644.375,38
Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü	1.053.704,90
İç Denetim Başkanlığı	70.040,18
Özel Kalem Müdürlüğü	530.294,01
Personel Genel Müdürlüğü	3.703.880,99
Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı	285.460,13
Strateji Geliştirme Başkanlığı	3.146.510,76
Şeker Dairesi Başkanlığı	409.022,53
Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı	929.381,74
Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü	3.039.276,85
Tarım Reformu Genel Müdürlüğü	9.169.820,18
TOPLAM	49.721.617,23

Aşağıdaki tabloda işletme karının elde edilmesine esas olan gelirler, gelirlerin çeşidi ve gelirin elde edilmesine katkısı olan birimler gösterilmektedir.

**Tablo 6: Birimler İtibarıyla Döner Sermaye İşletme Gelirleri**

Birimler	Gelir Çeşidi	Tutar (TL)
Eğitim ve Yayın Dairesi Başkanlığı	Diğer Basılı Yayın Gelirleri	422.006,50
Tarım Reformu Genel Müdürlüğü	Diğer Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri	560.591,68
Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü	Diğer Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri	952.609,87
Hayvancılık Genel Müdürlüğü	Diğer Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri	106.041.985,61
Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğü	Diğer Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri	15.574.517,76
Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü	Diğer Belgelendirme ve İzin Verme Gelirleri	47.860.022,53
TOPLAM		171.411.733,95

Bakanlık bünyesinde bulunan personele yapılacak üretimi teşvik primleri ödemelerinin, işletmenin bünyesinde görev alan ve karın elde edilmesinde emeği geçen personele, işletme karına katkıları oranında yapılmasına dikkat edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

### **BULGU 3: Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması**

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmelerin 2021 yılı mali tabloları, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca, mali tablolar ile birlikte sunulması gereken açıklama ve notların Sayıştaya verilmemiş, bu nedenle mali tablolardaki bilgilerin yeterli, açık ve anlaşılır olup olmadıkları değerlendirilememiştir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın verilecek defter, mali tablo, belge ve bilgilerin çeşitleri başlıklı 5'inci maddesi 6'ncı fıkrasına göre; "Mali tablolara ilişkin dipnotlar/açıklayıcı notlar söz konusu Usul ve Esaslar'ın eklerinde belirtilen formatta gönderileceği belirtilmiştir.

Mali tabloların sunulmasını açıklayan 1 No.lu Devlet Muhasebe Standardına göre; mali tablolara ilişkin notlar, koşullu yükümlülük ve taahhütlerin yanı sıra faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında gösterilen tutarların anlatımlı tanımlarını, ayrıntılı cetvellerini veya analizlerini içereceği belirtilmiştir. Ayrıca mali tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulacağı, faaliyet sonuçları tablosu, bilânço, nakit akış tablosu ve varlıklar/yükümlülükler değişim tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirileceği bu kapsamda kamu idareleri tarafından kullanılacak hesap planı ve düzenlenecek mali tabloların şekil ve türlerini belirleyen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde hangi hususların dipnot ve açıklamalar ile gösterilecekleri de düzenlenmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin,



---

29'uncu maddesinin (f) bendinde; muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması gerektiği, uygulanan muhasebe politikalarının değişmesi durumunda, değişikliklerin ve malî etkilerinin malî tablo dipnotlarında açıklanması zorunlu olduğu,

31'inci maddesinin (f) bendinde; tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaksızın bilanço dipnot ya da eklerinde gösterileceği,

31'inci maddesinin (g) bendinde; verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtileceği, Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerli olacağı, ayrıca, işletmenin varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça gösterilmesi gerektiği,

32'nci maddesinin (c) bendinde; tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilerek bilançoda gösterileceği, işletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtileceği,

34'üncü maddesinin (b) bendinde; nazım hesaplar, yalnızca ilgili olduğu diğer nazım hesaplarla karşılıklı olarak borç ve alacak çalışan hesaplardan oluştuğu, bu hesaplar mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterileceği,

35'inci maddesinin (g) bendinde; şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaksızın dipnotlarda açıklama yapılacağı,

41'inci maddesinin ikinci fıkrasında; yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedileceği, ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden raporlama yapılması hâlinde yabancı paranın cinsi ve yabancı para cinsinden raporlama yapılmasının nedenlerinin dipnotlarda belirtilmesi gerektiği,

57'nci maddesinin beşinci fıkrasında; malî yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenleneceği,

563'üncü maddesinin birinci fıkrasında; işletmelerce, en geç her ayın sonunda mevcut stokların envanteri yapılacağı, stoklarla ilgili envanter sonuçları ilgili stok hesabı ile

---

---

değerlendirilerek döneme ait stokların maliyeti aşağıdaki maliyet saptama yöntemlerinden biriyle belirleneceği, hangi maliyet saptama yönteminin kullanıldığı bilanço dipnotlarında gösterileceği,

565'inci maddesinin dördüncü fıkrasında; bilanço ve gelir tablosu dipnotlar ve ekleri ile birlikte temel malî tabloları oluşturduğu belirtilmiştir.

Ancak, Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermayeli işletmelerce yürütülen faaliyetlerin sonucunda oluşan dövizli işlemler, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, tahsisli taşınmazlar ve benzeri birçok dipnot ve açıklama gerektiren işlem bulunmasına rağmen Sayıştaya verilen 2021 yılı Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosunda herhangi bir dipnot ve açıklamaya yer verilmemiştir. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmelerinin mali tablolarına ilişkin sadece Bakanlık müfettişlerinin raporlarına istinaden yapılan işlemlerle ilgili 3 adet dipnot bulunmaktadır. Hâlbuki dipnot ve açıklamalar mali tabloların ayrılmaz bir parçasıdır. Dipnot ve açıklamaları eksik olan mali tabloların yeterli, açık, anlaşılabilir ve tutarlı olup olmadıklarının değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle Sayıştaya verilen mali tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediğinin değerlendirilmesinde, tablolar ile ilişkilendirilerek yapılacak olan açıklama ve notların bulunması şarttır.

Sonuç olarak mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi bakımından kilit öneme sahip olan mali tabloların, kullanıcıları tarafından doğru, eksiksiz ve anlaşılır olarak değerlendirilebilmesi ve Sayıştaya verilmesinde de Yönetmelikte belirtilen açıklama ve notlarla birlikte verilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Kulak Küpelerine Ait Taşınır ve Muhasebe Kayıtlarının Tam ve Doğru Olarak Yapılmaması (Mülga GTHB)**

Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi Hesabından bedeli ödenerek satın alınan hayvan kulak küpeleri il müdürlüklerine teslim edilmesine rağmen, sanki bu işletmeler tarafından küpeler teslim alınmış gibi taşınır işlem fişi düzenlendiği ve sonrasında il müdürlüklerine gönderilmiş gibi taşınır işlem fişi ile çıkışlarının yapıldığı ve böylece taşınır kayıtlarında ve mali tablolarda hayvan kulak küpelerinin eksik raporlandığı tespit edilmiştir.

Destek Hizmetleri Dairesi, bedeli döner sermaye bütçesinden karşılanmak ve hayvan sahiplerine bedelsiz dağıtılmak üzere, sığır cinsi hayvanlar ile koyun ve keçi türü hayvanların

---

kimliklendirilmesi ve kayıt altına alınması amacıyla elektronik ve görsel kulak küpesi mal alımı ihalesine çıkmıştır. Sözleşmeye göre, yüklenici firmalar tarafından basımı yapılan küpeler, il müdürlüklerine teslim edilecek ve bu müdürlükler tarafından muayene ve kabul işlemleri yapılacaktır. Muayene ve kabul işlemlerinden sonra da merkez döner sermaye tarafından ödeme gerçekleştirilecektir.

2021 yılı içinde Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden 16.555.954,60 TL tutarında kulak küpesi için ödeme yapılmıştır. Ancak ödemeler yapılırken kulak küpeleri il müdürlüklerine teslim edilmesine rağmen sanki döner sermaye tarafından teslim alınmış gibi merkez döner sermaye taşınır hesaplarına kaydedilmiş, ayrıca merkez işletme ambarlarına girmiş gibi taşınır işlem fişi düzenlenmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Satın alınan taşınırların giriş işlemleri" başlıklı 15'inci maddesinde; alımı bir merkezden yapılarak birden fazla birime doğrudan teslim edilen taşınırlar için, taşınırın teslim edildiği birimlerce iki nüsha Taşınır Geçici Alındısı düzenleneceği ve bir nüshası alımı yapan birime gönderileceği, alımı yapan birim, bu alındıya dayanarak, ödemeye ve kendi giriş kayıtlarına esas olmak üzere Taşınır İşlem Fişi düzenleyeceği, diğer birimlerden alınan geçici alındıların, düzenlenen bu fişin idarede kalan nüshasına bağlanacağı, alımı yapan birimce giriş kayıtları yapıldıktan sonra düzenlenecek Taşınır İşlem Fişiyle de ilgili diğer birimler adına çıkış kaydedileceği düzenlenmiştir.

Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi Hesabında, anılan süreçlere uyulmadan taşınırlar kendilerine teslim edilmiş gibi, taşınır işlem fişi düzenlenmiş, sonrasında da diğer birimlere gönderilmek üzere çıkışları yapılmıştır. Ancak bu çıkışlar yapılırken karşılığında il müdürlükleri veya döner sermayenin kayıtlarına giriş yapılmamıştır. Dolayısıyla gerçekte illerde kulak küpesi bulunmasına rağmen muhasebe kayıtlarında bu taşınırlar izlenmemektedir. Bu durum, hâlihazırda ayniyat kayıtları veya muhasebe kayıtlarından Bakanlık uhdesinde bulunan kulak küpesi kayıtlarına ulaşamamasına ve bu suretle anılan taşınırların yönetimi, muhafazası ve mali tablolarda raporlanması açısından noksanlıklar oluşmasına neden olmaktadır.

5018 sayılı Kanun'daki hesap verme sorumluluğunun temini ve Döner Sermayenin tasarrufundaki taşınırların amacına uygun olarak yönetilebilmesi ile karar alıcılara sağlıklı bilgi sunulabilmesi için; hayvan kulak küpelerinin tam ve noksansız olarak tespit edilerek muhasebe kayıtlarının yapılması, böylelikle taşınırların mali tablolarda tam ve doğru olarak raporlanması sağlanmalıdır.

---

---

**BULGU 5: Maddi Duran Varlıkların Amortisman Kayıtlarının Hatalı Yapılması (Mülga OSİB)**

İşletmenin maddi duran varlık grubunda kayıtlı bulunan amortisman tabi maddi duran varlığın bir kısmı için kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrıldığı, bir kısmı için ise hiç amortisman ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubuna ilişkin olan “Hesap grubuna ilişkin işlemler” başlıklı 199'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde; amortisman tabi varlıkların hangileri olduğu, bunlara ilişkin uygulanacak amortisman süre, yöntem ve oranlarına ilişkin esas ve usullerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği, ayrılan amortisman bedellerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve varlıkların amortismanlarının hesaplanmasına esas alınacak değerinin nasıl tespit edileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Maddi duran varlık bedellerinin ekonomik ömürleri içerisinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılan “257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı”na ilişkin olarak, anılan Yönetmelik'in 214'üncü ve 215'inci maddelerinde hükümler yer almaktadır. Amortisman ve tükenme payı ayrılmasına ilişkin usul ve esaslar ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranlarının nasıl olacağı ise 04.11.2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Amortisman ve Tükenme Payları” başlıklı 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Anılan Tebliğ'e göre, ilgili duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değerleri maliyet bedeli olup, normal amortisman yöntemi kullanılarak, Tebliğ'in ekinde yer alan “Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesinde” belirlenen oranlarda her yıl eşit olarak ayrılması gerekmektedir. Dolayısıyla, varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değerinin üzerinde bir amortisman miktarının ayrılması ya da hiç amortisman ayrılmaması mümkün değildir.

Yukarıda sözü edilen Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde yer alan hükümlere aykırı olarak, İdarenin maddi duran varlık grubunda kayıtlı bulunan bazı varlıklar için, kayıtlı değerlerinden daha fazla amortisman ayrıldığı, bazıları için ise hiç amortisman ayrılmadığı görülmüştür.

**Tablo 7: Amortisman Ayrılmamış Varlıklar**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Varlıkların Toplam Değeri (TL)
251.01	Kamu İdaresinin Mülkiyetinde Olanlar	19.367.551,48
251.01.02	Enerji Nakil Hatları	339.277,96
251.02	Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar	24.823,77
252.01	Kamu İdaresinin Mülkiyetinde Olanlar	57.288.333,26
252.01.01	Beton, Kagir, Demir ve Çelik Binalar	48.895.922,60
252.01.01.02	Eğitim ve Öğretim Amaçlı Binalar	447.197,12
252.01.01.02.99	Diğer	447.197,12
252.01.01.03.99	Diğer	68.555,00
252.01.01.04.99	Diğer	1.044.932,18
252.01.01.06.99	Diğer	2.543.397,33
252.01.01.09	Ticaret Amaçlı Binalar	140.113,84
252.01.01.09.99	Diğer	140.113,84
252.01.01.10.99	Diğer	151.900,00
252.01.02	Ahşap-Kerpiç Binalar	1.536.164,62
252.01.02.01	İdare Binaları	1.536.164,62
252.01.02.01.01	Hizmet Binaları	1.191.134,22
252.01.02.01.99	Diğer	345.030,40
252.01.04	Galip Malzemesi Teneke Muvakkat Barakalar ile Prefabrik Binalar	15.490,19
252.01.04.04	Sosyal ve Kültürel Amaçlı Binalar	15.490,19
252.01.04.04.08	Sinema, Tiyatro ve Opera vb. Salonları ve Stüdyoları	15.490,19
254.99	Diğer Taşıtlar	74.133,66
255.05	Canlı Demirbaşlar Grubu	5.500,00
255.05.03	Gösteri Amaçlı Hayvanlar	5.500,00
255.06.07	Tabletler	13.100,35
255.06.08	Mühür ve Mühür Baskıları	2.800,00
TOPLAM		76.776.242,52

**Tablo 8: Kayıtlı Değerinin Üzerinde Amortisman Ayrılmış Varlıklar**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Varlıkların Toplam Değeri (TL)	Amortismanların Toplam Değeri (TL)	Fark (TL)
251.01.01	Boru Hatları	0,00	39.929,14	-39.929,14
251.01.13	İskeleler	0,00	31.039,32	-31.039,32
251.01.20	Genel Hizmet Alanları	0,00	205.050,89	-205.050,89
251.01.20.08	Umuma Ait Binalar	0,00	205.050,89	-205.050,89
252.04.01	Yurt ve Pansiyonlar	0,00	167.305,54	-167.305,54
252.06.01	Turizm Kompleksi	0,00	316.136,73	-316.136,73

253.01.01	İletişim/Haberleşme Tesisleri	0,00	23.025,07	-23.025,07
253.03.03	Kurtarma Amaçlı Cihaz ve Aletler	535,30	7.921,80	-7.386,50
254.01.01	Otomobiller	0,00	468.364,00	-468.364,00
254.01.03	Yük Taşıma Araçları	18.250,00	30.435,03	-12.185,03
254.02.01	Gemiler	50.616,00	112.163,60	-61.547,60
255.09	Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar	215.777,81	231.749,51	-15.971,70
255.09.01	Doğa Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	97.334,06	109.136,36	-11.802,30
255.09.99	Diğer Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar	51.050,00	101.020,00	-49.070,00
255.12.01	Yemek, Servis ve Çatal-Bıçak Takımları	1.600,00	59.684,52	-58.084,52
255.99.01	Seyyar Kulube, Kabin, Büfe, Sandık ve Kafesler	491.083,69	1.420.296,97	-929.213,28
TOPLAM				2.335.239,32

İdarenin maddi varlıklarına kayıtlı değerinden daha fazla amortisman ayrılması, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabında kayıtlı tutarların hatalı ayrıldığı, giderlere ise gerçeğe uygun olmayan değerle yansıtıldığını göstermektedir.

Sonuç itibarıyla, yukarıda açıklandığı üzere amortisman işlemlerindeki hatanın, İşletmenin 2021 yılı mali tablolarında gösterilen 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 770 Genel Yönetim Giderleri Hesapları yoluyla gelir tablosu rakamlarına da yansıdığı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 6: Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Muhasebeleştirilmemesi ve Satış ve Lisans Yoluyla Devredilen Haklardan Olan Koşullu Alacakların Nazım Hesaplarda İzlenmemesi**

Yürütülen ARGE projelerinde ortaya çıkan ve Araştırma Enstitüleri adına tescil edilen ıslahçı haklarının 260 Haklar Hesabında muhasebeleştirilmedikleri görülmüştür.

Geliştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin tohumculuk kuruluşlarına satışı veya lisans yoluyla devri, tohumluk üretimi ve pazarlama haklarının satışı ile çeşit geliştirme amacıyla kullanımına ilişkin Döner sermayeli işletmelere alacak hakkı sağlayan sözleşmelerin ise nazım hesaplarda izlenmediği, tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği' nin 222'nci maddesinde Haklar hesabının bedeli karşılığı edinilen imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmektedir.

---

Mezkûr Yönetmeliğin 523'üncü maddesinde, nazım hesaplar ana hesap grubunun varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğabilecek hak ve yükümlülüklerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun'nun 3'üncü maddesinde, yeni, farklı, yeknesak ve durulmuş olduğu tespit edilen bitki çeşitleri, bu Kanunda belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ıslahçı hakkının verilerek korunacağı ifade edilmektedir.

Bakanlık Araştırma Enstitülerinin Arge Projeleri kapsamında ortaya çıkan yeni genetik meteryal ve doğabilecek ıslahçı ve patent hakları 5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun kapsamında korunmaya alınmaktadır.

Kanunun koruma süresini düzenleyen 10'uncu maddesinde, koruma süresinin ıslahçı hakkının tescilinden itibaren yirmi beş yıl ve bu sürenin ağaçlar, asmalar ve patates için otuz yıl olduğu, ayrıca Kanunun 70'inci maddesinde ise Başvuru Sicili ve İslahçı Hakkı Sicilini içeren İslahçı Hakkı Kütüğü'nün oluşturacağı belirtilmiştir.

Bakanlık, inceleme sonucunda, korumadan yararlanacak kişilerin 4'üncü maddeye uygunluğunu ve başvuru sahibinin Kanunda belirlenen gerekli işlemleri yerine getirdiğini tespit ederse, İslahçı Hakkını Kütüğe kaydederek hak sahibine İslahçı Hakkı Belgesi verir.

Bu itibarla Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğünce oluşturulup yayımlanan İslahçı Hakkı Kütüğünün incelenmesinde ise 2021 yılında koruma altına alınan ve bakanlığa bağlı araştırma enstitü müdürlükleri adına tescil edilen 79 çeşit olduğu ancak söz konusu tescillerin araştırma enstitü müdürlüklerinin haklar hesabında izlenmediği anlaşılmıştır. 2021 yılından önceki yıllardaki tescil edilen İslahçı Hakları da dikkate alındığında bu sayının daha da artacağı değerlendirilmiştir.

Öte yandan Bitki Çeşit, Çeşit Adayı ve İslah Materyalinin Tohumculuk Kuruluşlarına Devri, Tohumluk Üretimi ve Pazarlama Hakkı Satışı Hakkında Yönetmelik hükümlerince yeni çeşitleri hızlı ve yaygın bir şekilde çiftçilerin kullanımına sunabilmek ve tohumculuk kuruluşlarının yeni çeşit geliştirmelerini mümkün kılmak amacıyla; araştırma kurumları tarafından geliştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin yapılan sözleşmelerle tohumculuk kuruluşlarına satış veya devri gerçekleştirilmektedir.

Sözleşmelerle satış ve devire konu çeşitlerin satışından veya üretim miktarından çeşit sahibi olan kuruluşlara (araştırma enstitüleri vb.) üretim veya satış tutarından belirli bir yüzde oranda pay verilmesi de kararlaştırılmaktadır. Bu oran, devir ve satış usulü ile ürün çeşidinin piyasadaki değerine göre değişiklik göstermektedir. Sözleşmelerdeki bu hükümlerle çeşit sahibi kuruluşa, ürünün üreticisi tarafından çoğaltılması halinde alacak hakkı vermektedir. Tohumculuk kuruluşlarına satışı veya lisans yoluyla gerçekleştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin devirleri sonucunda oluşan ve şarta bağlı alacak olduğu anlaşılan haklarının izlenmedikleri görülmüştür.

5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait Islahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun kapsamında koruma altındaki çeşitlerin satışından ıslahçı hakkı, koruma altında olmayanlardan ise döner sermaye işletmesine gelir kaydedilmek üzere araştırma geliştirme payı alınmakta olmasından dolayı ıslahçı haklarının satışı veya lisans yoluyla devirlerden alacakların nazım hesaplarda muhasebeleştirilerek takibinin yapılması gerekmektedir.

- Islahçı haklarının izlenebilmesi için, Araştırma Enstitüleri adına tescil edilen ıslahçı haklarının 260 Haklar Hesabında muhasebeleştirilmesi,
- Devri ve satışı yapılan yeni çeşitlerinden olan koşullu alacakların ise nazım hesaplarında izlenmesi,
- Bu kapsamda halen korunmakta olan hakların envanterinin çıkarılarak, hakların noksatsız kaydedilmesi ve yürürlükteki sözleşmelerden de satış ve devirden kaynaklı şartlı alacakların tespit edilerek tamamlanması, sağlanmalıdır.



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>

## 7. EKLER

### EK 1: ÖNCEKİ YIL/YILLAR SAYIŞTAY DENETİM RAPORUNA İLİŞKİN İZLEME FORMU

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Turizm Yatırımlarına Tahsis Edilen Milli Park ve Tabiat Parklarından Elde Edilen Pay ve Bedellerin Döner Sermayeye Gelir Kaydedilememesi(Mülga OSİB)	2020	Yerine Getirilmedi	Konu çözüme kavuşturulamadığından 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.
Kulak Küpelerine Ait Taşınır ve Muhasebe Kayıtlarının Tam ve Doğru Olarak Yapılmaması (Mülga GTHB)	2020		Konu çözüme kavuşturulamadığından 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verilmiştir.