



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI

## 2023 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2024



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 2023 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DOĞA KORUMA VE MİLLİ PARKLAR DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2023 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>77</b>
<b>TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2023 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>97</b>





**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI**

**2023 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	7
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	11
7.	DENETİM BULGULARI.....	11
8.	EKLER.....	73





## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Merkez ve Taşra Teşkilatı Personel Durumu (31.12.2023).....	4
Tablo 2: 2023 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları, Ekonomik Sınıflandırma (TL).....	5
Tablo 3: Yıllar İtibariyle Bütçeden UNDP'ye Aktarılan Tutarlar ile Hak Sahiplerine Yapılan Ödemelerin Karşılaştırma Tablosu.....	56



## KISALTMALAR

<b>AB</b>	:Avrupa Birliği
<b>AR-GE</b>	:Araştırma Geliştirme
<b>BKMYS</b>	:Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisitemi
<b>DMBS</b>	:Devlet Muhasebesi Bilgi Sistemi
<b>GTHB</b>	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
<b>GYMY</b>	:Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>IFAD</b>	:Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu
<b>KBÖ</b>	:Kesintili Başlangıç Ödeneği
<b>KDV</b>	:Katma Değer Vergisi
<b>KHK</b>	:Kanun Hükümünde Kararname
<b>MYMY</b>	:Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>OSİB</b>	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı
<b>SGB</b>	:Strateji Geliştirme Başkanlığı
<b>TCKN</b>	:Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
<b>TRGM</b>	:Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
<b>TÜBİTAK</b>	: Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
<b>UNDP</b>	:Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
<b>VKN</b>	:Vergi Kimlik Numarası
<b>YBS</b>	:Yönetim Bilgi Sistemi



## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması
2. Kasa Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi
3. Banka Hesaplarının Sayıştaya Bildirilmemesi ve Dönem Sonu Tutanaklarıyla Teyit Edilememesi
4. Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması
5. Proje Özel Hesabının Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi
6. 3083 Sayılı Kanun Kapsamında Yürütülen Arazi ve Arsa Dağıtım Projelerinden Doğan Senetli Alacakların Muhasebeleştirilmemesi ve Alınan Senetlerin Muhasebe Birimlerince Muhafaza Edilmemesi
7. Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması
8. Döner Sermayeli Kuruluşlara İlişkin Herhangi Bir Sermaye Taahhüdü Bulunmamasına Rağmen Sermaye Taahhütleri Hesabının Alacak Bakiye Vermesi
9. Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi
10. Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması Nedeniyle Takip ve Tahsilinin Yapılamaması
11. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi
12. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabına İlişkin Tutarların İlgili Varlık Hesaplarında Takip Edilmemesi
13. Haklar Hesabında İzlenmesi Gereken Alımların Doğrudan Giderleştirilmesi

14. Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması ve Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların İlgili Alt Bölümüne Aktarılmaması

15. İlama Bağlı Borçların Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması

16. Dönemine İlişkin Tahakkuk Eden İdari Para Cezası Tutarlarının Tam Olarak Mali Tablolara Yansıtılmaması

17. Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının, Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Harcanması

18. Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi

## **B. Diğer Bulgular**

1. Sınavsız Uzman Belgesi Alan Uzman Veterinerlere Sınav Şartıyla Ödenebilecek Tazminatların Ödenmesi

2. Balıkçı Barınakları Üst Yapılarının Kiralama Sözleşmesine Dayanmaksızın Su Ürünleri İle ilgisi Bulunmayan Gerçek ve Tüzel Kişilerce Kullanılması

3. Proje Kapsamında Edinilen Taşınırın Kaydında Uygulama Birliğinin Olmaması

4. Yolluk ve Tazminat Giderlerinin Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibi Yerine Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi

5. Menkul Mal ve Gayrimaddi Hak Alımları ile Menkul Malların Bakım ve Onarımlarında Bütçe Uygulama Tebliği Hükümlerine Uyulmaması

## 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 15'inci bölümünde düzenlenmiştir. Kararname'nin, 410'uncu maddesinden başlayıp 440'ıncı maddesini de içeren 14'üncü bölümünde 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 411'inci maddesinde Bakanlığın merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatından oluşacağı belirtilmiştir. 412'nci 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 Üretim İstasyonu Müdürlüğü, Ziraî Karantina Müdürlükleri,

şeklindedir.

Bakanlığın Bağlı Kuruluşları; Atatürk Orman Çiftliği Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Türkiye Su Enstitüsüdür.

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 52.369 kişi, işçi 11.256 kişi ve 4/B sözleşmeli 1.083 kişi olmak üzere üç farklı statüde 64.708 personel istihdam edilmektedir. Memur statülü personel Genel İdare Hizmetleri, Teknik Hizmetler, Sağlık Hizmetleri, Avukatlık Hizmetleri ve Yardımcı Hizmetler sınıfından oluşmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2023 yılı faaliyet raporuna göre bakanlığın kadro sınıf ve pozisyonları itibarıyla merkez ve taşra teşkilatında istihdam edilen personel sayıları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1: Merkez ve Taşra Teşkilatı Personel Durumu (31.12.2023)**

BİRİMLER	GİH	TEKNİK HİZMETLER	SAĞLIK HİZMETLERİ	AVUKATLIK HİZMETLERİ	YARDIMCI HİZMETLER SINIFI	4/B SÖZLEŞMELİ PERSONEL	İŞÇİ	TOPLAM
<b>MERKEZ</b>	1636	2193	329	6	81	28	1244	<b>5517</b>
<b>YURTDIŞI TEŞKİLATI</b>	9	0	0	0	0	0	0	<b>9</b>
<b>BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ</b>	973	1373	180	18	67	77	1311	<b>3999</b>
<b>İL VE İLÇE</b>	3713	23205	9222	134	1554	783	4760	<b>43371</b>
<b>KURULUŞ MÜDÜRLÜKLERİ (LABORATUAR, ARŞ. ENS.MDR.)</b>	1025	4746	1592	0	191	195	3932	<b>11681</b>
<b>DÖNER SERMAYE</b>	85	27	0	0	10	0	9	<b>131</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>7441</b>	<b>31544</b>	<b>11323</b>	<b>158</b>	<b>1903</b>	<b>1083</b>	<b>11256</b>	<b>64708</b>

Merkez teşkilatında 5517, yurtdışı teşkilatında 9, taşra teşkilatında 59.182 olmak üzere toplam personel sayısı 64.708'dir.

### 1.3. Mali Yapı

Tarım ve Orman Bakanlığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Eklisi 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/taşra birimleri tarafından yapılmaktadır.

Aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere; 2023 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 133.682.205.000 TL olarak belirlenen Bakanlık bütçesi yıl içinde 63.713.563.650 TL eklenen ve 13.601.061.130 TL düşülen ödenek sonucu, toplam 183.794.707.520 TL olmuştur.

**Tablo 2: 2023 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	16.650.055.000	23.033.481.400	22.721.058.687	99
02	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	2.973.652.000	3.416.777.600	3.370.875.570	99
03	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	1.020.058.000	1.833.256.900	1.753.805.796	96
05	CARİ TRANSFERLER	64.121.702.000	84.574.641.900	84.479.783.898	100
06	SERMAYE GİDERLERİ	3.300.000.000	5.771.657.720	4.589.741.207	80
07	SERMAYE TRANSFERLERİ	45.371.564.000	64.773.056.000	64.174.721.012	99
08	BORÇ VERME	245.174.000	391.836.000	391.206.833	100
<b>TOPLAM</b>		<b>133.682.205.000</b>	<b>183.794.707.520</b>	<b>181.481.193.003</b>	<b>99</b>

Bakanlığa tahsis edilen ödenekten yıl sonunda 181.481.193.003 TL harcanmış olup, kesintili başlangıç ödeneklerine göre harcama oranı %99 dir.

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 2023 yılında konsolide net satışları 5.009.299.802,93 TL, satışların maliyeti 590.466.389,68 TL ve brüt satış karı 4.418.833.413,25 TL'dir. Dönem net karı ise 2.040.451.243,82 TL'dir.

Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) na bağlı olarak kurulmuş bulunan 93 adet döner sermaye işletmesinin 2023 yılında konsolide net satışları 520.523.152,68 TL, satışların maliyeti 76.346.948,15 TL ve brüt satış karı 444.176.204,53 TL'dir. Dönem net zararı toplamı ise -47.778.716,56 TL'dir.

2023 yılı itibariyle Bakanlığın merkez ve taşra birimlerinde işletilen toplam 312 adet sosyal tesislerden elde ettiği gelir toplamı 43.260.319,67 TL, gider toplamı 54.784.335,45 TL olup, 2023 yılı dönem toplam zararı 11.524.015,78 TL'dir.

Yüksek Komiserler Kurulu Özel Hesabının gelirleri ve giderleri bütçeleştirilmemekle birlikte, bu hesaba ilişkin gelir ve gider işlemleri Bakanlığın Faaliyet Sonuçları Tablosunda raporlanmaktadır.

#### **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 Bilişim 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 veya envanter defteri.

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

### 5.1 Kontrol Ortamı Standartları

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları konusunda, eksiklikler bulunmaktadır. 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 çıkarılmamıştır,

Teşkilatın oluşumu kadro ünvanlarının birimler itibariyle dağıtılmasıyla belirlenmesi gerekmekte ise de, taşra teşkilatında kadro dağıtımları birimler itibariyle değil, iller itibariyle gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla görev tanımları da, kadro ünvanları itibariyle gerçekleştirilmemiştir. Ayrıca, Bakanlık organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmeyen çalışma grupları oluşturularak yürütülmektedir. Kadro cetvellerinde bulunmayan çalışma grubu sorumlusu veya koordinatör ünvanı ile görevler yürütülmekte olup, kadro ünvanlarına göre personelin yetki görev ve sorumlulukları belirlenmemiştir.

İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir.

Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

### 5.2 Risk Değerlendirme Standartları

Stratejik plan, zamanında yayımlanmış ve içerik açısından mevzuata uygundur. İdare performans programında, performans bilgisinin tüm kaynaklarla (Bütçe dışındaki döner sermaye, sosyal tesis, AB Hibeleri, At Yarışları özel hesabı) bağlantı kurulmaması, programda yer alan faaliyet bilgilerinin performans bilgisi olarak belirlenmesi, açısından mevzuata uygun olmayan kısımlar olup, buna rağmen program zamanında yayımlanmıştır.

İdare iç kontrol risklerinin tanımlamasıyla ilgili bazı çalışmalar yapmış olmakla beraber, mali bilgi ve performans bilgilerinin doğru ve güvenilir şekilde elde edilmesi ve bu bilgilerin raporlanmasındaki eksiklikler açısından bu çalışmalar yeterli değildir.

Risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmış ancak mali bilgi ve performans bilgilerinin doğru ve güvenilir şekilde elde edilmesi ve bu bilgilerin

raporlanmasındaki eksiklikler nedeniyle yeterli değildir.

### **5.3 Kontrol Faaliyetleri Standartları**

İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmış ve personele duyurulmuştur ancak süreçlerin mali bilgi ve performans bilgilerinin doğru ve güvenilir şekilde elde edilmesine yönelik eksiklikleri vardır.

İdare tarafından yapılan yetki devirleri merkez teşkilatında harcama yetkisinin devrinin üst yöneticiye bildirilmesi hariç, mevzuata uygundur.

İdarede yapılan görevlendirmeler farklı kişiler arasında dağıtılarak “görevler ayrılığı” ilkesine uyulmuştur.

İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri ve sorumluları kısmen belirlenerek birlikte, risklerin mali bilgi ve performans bilgilerinin doğru ve güvenilir şekilde elde edilmesi amacıyla yönelik belirlenmemesi nedeniyle yeterli değildir.

Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’a uygun olarak kurulmuş ancak giderler dışı (Gelirler, varlıklar ve yükümlülükler) mali işlemler açısından iyileştirilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi, mevcuttur.

### **5.4 Bilgi ve İletişim Standartları**

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata kısmen uygun hazırlanmakla birlikte, taşra harcama birimlerinin faaliyet raporlarını düzenlememesi ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasında birim faaliyet raporlarının esas alınmaması, temel mali tablolara dair dip not ve açıklamaların yetersiz olması ve bütçe dışı kaynaklarla faaliyet bilgisinin ilişkisinin kurulmaması yönleriyle eksiklikleri bulunmaktadır.

İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmıştır ancak mali bilgi ve performans bilgilerinin doğru ve güvenilir şekilde elde edilmesi ve bu bilgilerin raporlanmasındaki eksiklikler, görev tanımlarının kadro ünvanları itibarıyla gerçekleştirilmemesi ve ön mali kontroldeki eksikliklerden dolayı Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne uygun değildir.

### **5.5 İzleme Standartları**

İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır.

Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmuş olup 50 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır.



Bu kadrolardan 32 tanesi doludur.

İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmaları mevcuttur.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tarım ve Orman Bakanlığı 2023 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: Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması**

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca, Bakanlığın mali tabloları ile birlikte sunulması gereken dipnotlar ve açıklamalar 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 fıkrasına göre mali tablolara ilişkin dipnotlar/açıklayıcı notların söz konusu Usul ve Esaslar’ın eklerinde belirtilen formatta gönderileceği belirtilmiştir.

14.12.2022 tarihli ve 32043 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve mali tabloların sunulmasını açıklayan 1 No.lu Devlet Muhasebe Standardına göre; mali tablolara ilişkin dipnotların, mali durum, mali performans, net varlıklar/özkaynak değişim ve nakit akış

tablolarda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içereceği ve bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile mali tablolara alınma ölçütlerini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlayacağı belirtilmiştir. Yine aynı Standardın “Mali Tabloların Bölümleri” başlığında; önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklamaları içeren dipnotların (liste/çizelge/cetvel), aynı bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar/özkaynak değişim tabloları ve nakit akış tablosu gibi tam bir malî tablo setinin bölümlerinden olduğu ifade edilmiştir.

Mali tablolara ait dipnotlar sistematik bir şekilde sunulmalı, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar/özkaynak değişim tabloları ve nakit akış tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir. Bu kapsamda; kamu idarelerin tarafından amacı kullanılacak hesap planı ve düzenlenecek mali tabloların şekil ve türlerini belirleyen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde 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’inci maddesinin (b) bendinde, nazım hesapların bilanço dipnotlarında gösterileceği,

19’uncu maddesinin dördüncü 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 üçüncü 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 açığının ne kadarının kur ve değer değişimleri farklarından kaynaklandığının ve bunların faaliyet sonucunu nasıl etkilediğinin faaliyet sonuçları tablosunun dipnotunda gösterileceği,

316'ncı maddesinin beşinci 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 belirtilmiştir.

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 2023 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.

Bununla birlikte, 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 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 2: Kasa Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi**

2023 yılı dönem sonu bilançosu ile raporlanan kasa hesaplarının 59.592,53 TL kasa mevcudu, kasa sayımı tutanakları düzenlenmediğinden teyit edilememektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığının, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne göre, 100 Kasa Hesabını muhasebe birimi veznelerince, kanuni dolaşım niteliğine sahip ulusal paraların alınması, verilmesi ve saklanması ile ilgili işlemlerin izlenmesi için kullanması gerekmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 61’inci maddesinde; *“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, sayımda kasa hesabı defteri borç sayfası genel toplamı, kasa hesabı defteri alacak sayfası genel toplamı, kayıtlara göre kasada bulunması gereken miktarı gösteren Örnek 49/A numaralı kasa sayım tutanağının düzenleneceği ve bu tutanakların muhasebe birimlerinde muhafaza edileceği düzenlenmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1200 adet harcama birimi ile 1004 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 59.592,53 TL kasa bakiyesi ise 1004 adet muhasebe birimindeki

bakiyelerden oluşmaktadır.

100 Kasa Hesabında izlenen 59.592,53 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken kasa sayım tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, kasa 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.

Kasalarda bulunan tutarların fiili durumları ile hesapta kayıtlı tutarların yıl sonu tutanakları ile teyidi muhasebe yetkililerince gerçekleştirilmesi gerekmekte ise de, dönem sonlarında tutanakların düzenlenmediği anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle hesapta kayıtlı tutarların gerçekte var olup olmadıkları teyit edilememektedir.

Kamu İdaresi tarafından gönderilen cevapta ise, “Tutanaklar” ile ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığından görüş talep edildiği, konuya ilişkin ilgili Bakanlığın cevap yazısında ise; 17.09.2020 tarihli ve 31247 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslarda söz konusu tutanaklar dönem sonunda istenecek belgeler arasında sayılmadığı ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61 inci maddesi gereği genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Bakanlıkça yürütüldüğünden anılan tutanaklar idare bazında değil muhasebe birimi bazında düzenlenmekte olduğu ve söz konusu tutanakların Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 544 üncü maddesi gereğince muhasebe birimlerinde muhafaza edildiği belirtilmiştir. Ayrıca, anılan bu tutanaklar BKMYBS'de yer almadığından Bakanlıklarına toplu olarak gönderilememekle birlikte, Sayıştay Denetçileri tarafından mahallinde denetim yapılan muhasebe biriminden ayrıca istenilmesi halinde muhasebe birimleri tarafından verilebileceği yönünde açıklama yapıldığı belirtilmiştir.

Yine, Tarım Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından, muhasebe birimlerinin bağlı olduğu il deftardarılarından mevcut tutanaklar istenmiş olup yazışmalar sonunda, idarenin elde edebildiği kasa sayım tutanakları ile yazışmaları tarafımıza iletilmiştir.

İletilen tutanak ve yazışmaların incelenmesinde ise, Muhasebe birimlerinin rutin olarak, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği gereğince tutulması gereken tutanakları tutmadıkları,

bazı birimlerin geçmişe yönelik tutanak düzenledikleri, düzenlenen tutanaklarda, bazı muhasebe birimlerinin Tarım Orman Bakanlığı defterindeki kayıtlı hazır değerlere göre tutanak düzenlenmesinin mümkün olmadığı, bu tutanakların ancak muhasebe birimleri bazında düzenlenebildiğini, bazı muhasebe birimlerinin ise, Tarım Orman Bakanlığına ait harcama biriminin kasa hesabının bakiyesine ilişkin tutanak düzenlediği, tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, kasa mevcudunun dönem sonu tutanaklarıyla teyit edilememesi hususu muhasebe hizmetlerini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (Muhasebe Genel Müdürlüğü) yetki ve sorumluluğunda olduğu değerlendirilmektedir.

Yönetmelik'in 543 ve 544 üncü maddeleri gereği düzenlenmesi gereken tutanakların ve hesaba ait bilgilerin Tarım ve Orman Bakanlığı harcama birimlerine ve Strateji Geliştirme Başkanlığına sunulmadığı, bu nedenle Bakanlıkça yapılan mali raporlama çalışmalarında dayanak olarak kullanılmadığı anlaşılmıştır.

Mali raporların gerçeğe uygun değerlerle raporlanabilmesi, kasa mevcutlarının noksansız ve uygun değerle raporlanabilmesi, gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla;

- Kasa mevcutlarına ait Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen Örnek 49/A numaralı kasa sayım tutanaklarının muhasebe yetkililerince düzenlenmesi,

- Kasa sayım tutanaklarının ve Tarım Orman Bakanlığı'nın mali raporlama için ihtiyaç duyacağı sair bilgilerin muhasebe yetkililerince temini için muhasebe hizmetini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığınca Muhasebe Yönetim Sisteminde ve/veya Yönetim Bilgi Sisteminde gerekli düzenlemelerin yapılması,

sağlanmalıdır.

### **BULGU 3: Banka Hesaplarının Sayıştaya Bildirilmemesi ve Dönem Sonu Tutanaklarıyla Teyit Edilememesi**

Bakanlık 2023 bilançosu ile raporlanan banka hesapları mevcudunun tespit tutanaklarının düzenlenmediği ve muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarının eksik olarak Sayıştaya sunulduğu tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "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. Bu Kanun’a göre; 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.

17.09.2020 tarih 31247 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya 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 formunun 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. Yönetmelik hükmüne göre Sayıştay denetimine tabi kamu idareleri, her hesap döneminin başında adlarına açılmış bulunan banka hesap numaralarını Sayıştaya bildirmekle yükümlüdür.

Yapılan incelemede; Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik’in 5’inci maddesi uyarınca hesap dönemi başında muhasebe birimleri adına açılmış banka hesaplarından Merkez Muhasebe birimi adına açılmış 3 adedi Sayıştaya bildirilmiştir. Bakanlığın toplamda 1004 adet muhasebe birimi ve 1200 adet harcama birimi bulunmakta, her muhasebe biriminin gelirlerin tahsili amacıyla açılmış en az 1 (bir) adet banka hesabı bulunmaktadır. Ayrıca özel amaçlar için açılmış hesaplar da bulunabilmektedir. Nitekim, yevmiye kayıtları üzerinden yapılan sorgulamada muhasebe birimlerince tahsilat ve ödeme



amacıyla kullanılan fakat Sayıştaya bildirilmeyen 1555 adet banka hesabı tespit edilmiştir. Bu bilgiler ışığında muhasebe birimleri adına açılmış banka hesaplarının tamamının Sayıştaya bildirilmediği anlaşılmaktadır.

31.12.2023 tarihi itibarıyla Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosunda 102 Banka Hesabında raporlanan ve 1004 adet muhasebe biriminde izlenen 502.124.837,33 TL'si bakiyenin, hangi muhasebe birimlerindeki hangi banka hesap numaralarına ait bakiyelerinden oluştuğu teyit edilememektedir. Bu tutarın topluca teyidi herhangi bir kayıt sistemi ile gerçekleştirilememektedir. Zira Banka hesaplarına ilişkin Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığına ve/veya harcama birimlerine herhangi bir raporlama yapılmamaktadır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda mali tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından talep edilmiş ancak söz konusu tutanakların temin edilemediği bildirilmiştir. Bu nedenle 102 Banka Hesabında izlenen tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken banka mevcudu tespit tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenip düzenlenmedikleri örnek seçilen muhasebe birimlerinden istenilmiş, ancak muhasebe birimlerinin dönem sonunda düzenlemeleri gereken banka tespit tutanaklarını düzenlemedikleri anlaşıldığından, banka mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır.

Kamu İdaresi tarafından gönderilen cevapta ise, "Tutanaklar" ile ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığından görüş talep edildiği, konuya ilişkin ilgili Bakanlığın cevap yazısında ise; 17.09.2020 tarihli ve 31247 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslarda söz konusu tutanaklar dönem sonunda istenecek belgeler arasında sayılmadığı ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61 inci maddesi gereği genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Bakanlıkça yürütüldüğünden anılan tutanaklar idare bazında değil muhasebe birimi bazında düzenlenmekte olduğu ve söz konusu tutanakların Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 544 üncü maddesi gereğince muhasebe birimlerinde muhafaza edildiği belirtilmiştir. Ayrıca, anılan bu tutanaklar BKMYBS'de yer almadığından Bakanlıklarına toplu olarak gönderilememekle birlikte, Sayıştay Denetçileri tarafından mahallinde denetim yapılan muhasebe biriminden ayrıca istenilmesi halinde muhasebe birimleri tarafından verilebileceği yönünde açıklama yapıldığı belirtilmiştir.

Yine, Tarım Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından, muhasebe birimlerinin bağlı olduğu il defterdarlıklarından mevcut tutanaklar istenmiş olup yazışmalar sonunda, idarenin elde edebildiği banka tespit tutanakları ile yazışmaları tarafımıza iletilmiştir.

İletilen tutanak ve yazışmaların incelenmesinde ise, Muhasebe birimlerinin rutin olarak, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği gereğince tutulması gereken tutanakları tutmadıkları, bazı birimlerin geçmişe yönelik tutanak düzenledikleri, düzenlenen tutanaklarda, bazı muhasebe birimlerinin Tarım Orman Bakanlığı defterindeki kayıtlı hazır değerlere göre tutanak düzenlenmesinin mümkün olmadığı, bu tutanakların ancak muhasebe birimleri bazında düzenlenebildiğini, bazı muhasebe birimlerinin ise, Tarım Orman Bakanlığına ait harcama biriminin banka hesabının bakiyesine ilişkin tutanak düzenlediği, tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, banka hesaplarının sayıştaya bildirilememesi ve banka mevcutlarının dönem son tutanaklarıyla teyit edilememesi hususlarının muhasebe hizmetlerini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (Muhasebe Genel Müdürlüğü) yetki ve sorumluluğunda olduğu değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, bilanço ile raporlanan ve Bakanlık tarafından merkez ve taşra teşkilatındaki muhasebe birimleri adına açılmış banka hesaplarının;

- Kamu idaresi veya muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarını gösterir bilgi formunun düzenlenip, Sayıştaya zamanında ve tam sunulması,

- Kayıt altında bulunan banka mevcutlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen Örnek 49/B numaralı Banka Mevcudu Tespit Tutanaklarının düzenlenmesi,

- Düzenlenen tutanakların istenildiğinde verilmesi,

- Banka tespit tutanaklarının ve Tarım Orman Bakanlığı'nın mali raporlama için ihtiyaç duyacağı sair bilgilerin muhasebe yetkililerince temini için muhasebe hizmetini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığınca Muhasebe Yönetim Sisteminde ve/veya Yönetim Bilgi Sisteminde gerekli düzenlemelerin yapılması,

sağlanmalıdır.

---

---

#### **BULGU 4: Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması**

Tarım ve Orman Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının tüm birimleri adına usulünce atanmış muhasebe yetkilisinin kontrolü dışında açılmış banka hesaplarının bulunduğu ve bu hesaplarda yer alan tutarların muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "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. Bu Kanun'a göre; muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Tarım ve Orman Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının muhasebe hizmetleri Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe yetkililerince yürütülmekte olup, Tarım ve Orman Bakanlığı harcama birimleri için gerekli olan banka hesapları, muhasebe yetkilileri veya muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından açılabilir. Ancak geçmiş yıllarda muhtelif nedenlerle Tarım ve Orman Bakanlığı harcama birimleri adına açılmış hesaplar bulunduğu, 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 tespit edilmiş ve durum 2020, 2021, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporları ile raporlanmış ve durumun mevzuata uygun hale getirilmesi istenmişti. Geçmiş yıllarda Muhasebe yetkilisi dışı kişi ve birimlerce açılan hesaplar Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığınca ilgili birimlere yazılarak, muhasebe birimine devredilmesi istenmiş, 31.12.2023 tarihine kadar, muhasebe yetkilisinin kontrolü dışında açılmış banka hesapları içerisinde 429 adet hesabın kapatıldığı, söz konusu kayıt dışı banka hesapların içerisinde maaş, sosyal tesis ve döner sermaye hesapları çıkarıldıktan sonra kalan 28.589.725,90 TL yıl sonu bakiyeli 99 adet hesabın halen kapatılmadığı ve açık kaldığı anlaşılmıştır. Kapatılmayan banka hesaplarında yetkililerin kapatma girişiminde bulunmasına rağmen, hesapların blokeli, çek defterine bağlı olması, vb teknik nedenlerle kapatılmadığı ve kapatılması için zamana ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, tarafımızca gönderilen kayıt dışı banka hesapları listesinde yer alan hesaplara ilişkin olarak birimlerle yapılan görüşmeler ve resmi yazı ile gelen cevaplar incelendiğinde, listede yer alan 1.519 hesaptan, 856 adedinin maaş hesabı olduğu, 70 adedi nin sosyal tesis hesabı, 110 adedinin promosyon hesabı, 29 adedinin döner sermaye hesabı olduğu, 478 adet hesabın kapatılmış olduğunu, 39 adet hesap içinde kapatılma işlemlerine başlanılmış olursa da hesapların blokeli, çek defterine bağlı, davalık durumlarının bulunması vb. teknik nedenlerle kapatılmadığı ve kapatılması için zamana ihtiyaç duyulduğu anlaşıldığı, maaş hesapları, sosyal tesis hesapları, döner sermaye hesapları, promosyon hesapları çıkarıldıktan sonra raporda da belirtilen 28.589.725,90 TL yıl sonu bakiyeli 99 adet hesaptan 67 adedinin de kapatıldığını, dolayısıyla kayıt dışı olduğu belirtilen 1.519 adet banka hesabından işlem yapılmayan sadece 32 adet banka hesabı kalmış olup bu hesaplarında tamamının kapatılması için çalışmalarının devam ettiğini belirtmişlerdir.

Dolayısıyla, 1519 adet kayıt dışı banka hesabından 39 adeti blokeli olmakla birlikte toplamda 71 adet banka hesabının halen kapatılmadığı anlaşılmaktadır.

Muhasebe yetkilisi dışında açılan banka mevcutlarının kayıt dışında kalmasının önlenmesi, gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla; tüm banka hesaplarının muhasebe birimleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmesi ve bilançoda raporlanması gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Proje Özel Hesabının Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi**

2023 yılı dönem sonu bilançosunda proje özel hesaplarıyla raporlanan 59.053.425,97 TL banka mevcudu, banka tespit tutanakları ile teyit edilememektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre 104 Proje Özel Hesabı, dış finansman kaynağından, kamu idareleri adına dış proje kredisi olarak Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası veya uygun görülen diğer bankalar nezdinde açılan özel hesaplara aktarılan tutarlar, bu tutarlardan yapılan giderler, verilen avanslar, açtırılan akreditifler ile avans ve akreditiflerden nakden geri alınanların ve hesap bakiyesinin değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının muhasebe birimlerince izlenmesi için kullanılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesinde; *"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 bakanlığındaki 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 düzenlenmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1200 adet harcama birimi ile 1004 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 59.053.425,97 TL Proje Özel hesabı Banka bakiyesi ise 1004 adet muhasebe birimindeki bakiyelerden oluşmaktadır.

104 Proje Özel Hesabında izlenen 59.053.425,97 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken Banka Tespit Tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerinde düzenlenmediği anlaşıldığından, hesabın Banka mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda Mali Tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Bakanlığında talep edilmiş ancak söz konusu tutanakların temin edilemediği bildirilmiştir. Bankalarda bulunan tutarların fiili durumları ile hesapta kayıtlı tutarların yıl sonu tutanakları ile teyidi gerekmekte ise de dönem sonlarında tutanakların düzenlenmediği anlaşılmaktadır. Bahse konu tutanaklar gerek Bakanlık birimleri, gerekse Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da temin edilememiştir. Bir başka deyişle, hesapta kayıtlı tutarların gerçekte var olup olmadıkları teyit edilememektedir. Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddeleri gereği düzenlenmesi gereken tutanakların ve hesaba ait bilgilerin Tarım ve Orman Bakanlığı harcama birimlerine ve Strateji Geliştirme Başkanlığına sunulmadığı, bu nedenle Bakanlıkça yapılan Mali Raporlama çalışmalarında dayanak olarak kullanılmadığı anlaşılmıştır. Örneğin, özel hesaplardaki döviz cinsi olanlarının ay sonlarındaki değerlemesine ilişkin açıklamaların, mali tablo dipnotlarında gösterilmesi için ihtiyaç duyacağı bilgilerdendir. Bu nedenle dipnotlar usulüne uygun düzenlenememiştir.

Kamu İdaresi tarafından gönderilen cevapta ise, “Tutanaklar” ile ilgili Hazine ve Maliye

Bakanlığından görüş talep edildiği, konuya ilişkin ilgili Bakanlığın cevap yazısında ise; 17.09.2020 tarihli ve 31247 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslarda söz konusu tutanaklar dönem sonunda istenecek belgeler arasında sayılmadığı ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61 inci maddesi gereği genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Bakanlıkça yürütüldüğünden anılan tutanaklar idare bazında değil muhasebe birimi bazında düzenlenmekte olduğu ve söz konusu tutanakların Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 544 üncü maddesi gereğince muhasebe birimlerinde muhafaza edildiği belirtilmiştir. Ayrıca, anılan bu tutanaklar BKMYBS'de yer almadığından Bakanlıklarına toplu olarak gönderilememekle birlikte, Sayıştay Denetçileri tarafından mahallinde denetim yapılan muhasebe biriminden ayrıca istenilmesi halinde muhasebe birimleri tarafından verilebileceği yönünde açıklama yapıldığı belirtilmiştir.

Yine, Tarım Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından, muhasebe birimlerinin bağlı olduğu il deftardarıklarından mevcut tutanaklar istenmiş olup yazışmalar sonunda, idarenin elde edebildiği banka tespit tutanakları ile yazışmaları tarafımıza iletilmiştir.

İletilen tutanak ve yazışmaların incelenmesinde ise, Muhasebe birimlerinin rutin olarak, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği gereğince tutulması gereken tutanakları tutmadıkları, bazı birimlerin geçmişe yönelik tutanak düzenledikleri, düzenlenen tutanaklarda, bazı muhasebe birimlerinin Tarım Orman Bakanlığı defterindeki kayıtlı hazır değerlere göre tutanak düzenlenmesinin mümkün olmadığı, bu tutanakların ancak muhasebe birimleri bazında düzenlenebildiğini, bazı muhasebe birimlerinin ise, Tarım Orman Bakanlığına ait harcama biriminin banka hesabının bakiyesine ilişkin tutanak düzenlediği, tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, banka hesaplarının sayıştaya bildirilememesi ve banka mevcutlarının dönem son tutanaklarıyla teyit edilememesi hususlarının muhasebe hizmetlerini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (Muhasebe Genel Müdürlüğü) yetki ve sorumluluğunda olduğu değerlendirilmektedir.

Proje Özel Hesabının Banka mevcutlarının noksansız ve uygun değerle raporlanabilmesi, gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla;

- Banka mevcutlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen 49/B numaralı örneğe uygun olarak Banka Mevcudu Tespit Tutanaklarının düzenlenmesi,

- Mali Raporlamada gerekli not ve açıklamaların yapılabilmesi için gerekli olan banka mevcutlarının ayrıntılarına ilişkin kanıtların esas alınması,

- Banka tespit tutanaklarının ve Tarım Orman Bakanlığı'nın mali raporlama için ihtiyaç duyacağı sair bilgilerin muhasebe yetkililerince temini için muhasebe hizmetini yürüten Hazine ve Maliye Bakanlığınca Muhasebe Yönetim Sisteminde ve/veya Yönetim Bilgi Sisteminde gerekli düzenlemelerin yapılması,

sağlanmalıdır.

#### **BULGU 6: 3083 Sayılı Kanun Kapsamında Yürütülen Arazi ve Arsa Dağıtım Projelerinden Doğan Senetli Alacakların Muhasebeleştirilmemesi ve Alınan Senetlerin Muhasebe Birimlerince Muhafaza Edilmemesi**

Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca uygulama alanı ilan edilerek Tarım ve Orman Bakanlığının tasarrufuna bırakılan tarım arazilerinin, az topraklı ve topraksız çiftçi ailelerine dağıtım projeleri kapsamında ortaya çıkan senetli alacakların muhasebeleştirilmediği ve ilgili senetlerin muhasebe birimlerinde muhafaza edilmediği görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (GYMY) "Mali Varlıklar ve Sınıflandırması" başlıklı 22'nci maddesinin birinci fıkrasında "*Mali varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, mali türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar dışındaki her türlü değerleri kapsar. Mali varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir ve raporlanır.*" denilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 61'inci maddesinde; "*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.*" ifade edilmiştir.

Arazi Dağıtım Projeleri; 3083 sayılı Kanun, Uygulama Yönetmeliği ve buna bağlı olarak yürürlüğe alınan Kamulaştırma, Dağıtım ve Kiralama Teknik Talimatı hükümleri kapsamında yapılmaktadır. Projeye yönelik iş ve işlemler Bakanlığın İl Tarım ve Orman Müdürlüklerince yürütülmektedir.

3083 sayılı Kanun'un "Borçlandırma" başlıklı 9'uncu maddesinde;

*"Bu Kanuna göre tarım toprağının dağıtımından faydalananlar ile yerleşime tabi tutulanlar, iktisap tarihinde mülkiyetini iktisap ettikleri tarım toprağının ve mevcutsa üzerindeki diğer gayrimenkullerin tespit edilen rayiç bedeli üzerinden, uygulayıcı kuruluşa borçlanırlar. Borçlandırmak suretiyle verilen tarım toprakları, sahiplerinin adına tapuya tescil edilir.*

*Borçlar, borçlandırmadan sonra gelen dördüncü yılın Ocak ayını takip eden ve uygulayıcı kuruluş tarafından hasat dönemleri dikkate alınarak tespit edilecek aylardan başlamak üzere, on yılda ve on eşit taksitte faizsiz olarak ödenir. Borçlandırma esas ve usulleri, yönetmelikle düzenlenir."* hükmü yer almaktadır.

Teknik Talimat'ın 64'üncü maddesinde;

*"(...)İlan süresi içerisinde il müdürlüğüne başvuran hak sahibi çiftçilere tespit edilen bedel üzerinden taahhütname imzalatılır. Bu süre içinde belgelendirilmiş hastalık, tutukluluk, askere alınma gibi mazeretler dışında borçlandırılma işlemini tamamlamayanlar hak sahipliğini kaybeder. Ayrıca taahhütname ile birlikte tanzim ve vade tarihleri belirtilmiş, kayıtsız şartsız borç miktarını havi 10 (On) adet adi senet veya bono tanzim edilir. Bu safhada borçlandırmaya muhatap hak sahibinin vefat etmiş olması halinde, eşinin müracaatı dikkate alınarak ölen hak sahibi yerine eşi, eşinin de ölümü halinde, talep etmeleri durumunda mirasçılarında birisinin adına borçlandırılır ve borçlandırılan kişi adına tapu tescili yapılır(...)"* ifade edilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde 3083 sayılı Kanun ve Teknik Talimat'a göre arazi dağıtım projelerinde; hak sahibi çiftçilerle il müdürlükleri arasında senet düzenlemek suretiyle borçlandırma yoluna gidildiği anlaşılmaktadır. GYMY'nin 22'nci ve 5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesinde sırayla; senetlerin mali varlık olduğu ve mali varlıkların kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilip ve raporlanacağı, para ve parayla ifade edilebilen değerlerin alınması saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi işlemlerinin muhasebe hizmeti olduğu ve bu işlemlerin muhasebe yetkililerince yürütüleceği düzenlenmiştir.



Yapılan incelemede 3083 Sayılı Sulama Alanlarında Arazi Düzenlenmesine Dair Tarım Reformu Kanunu'nun kapsamında az topraklı ve topraksız çiftçi ailelerine tarım arazisi dağıtım projeleri yapıldığı; 1987-2024 yılları arasında Aksaray, Ankara, Eskişehir, Çankırı, Aydın, Edirne, Tekirdağ, Kırklareli, Konya, Karaman, Mersin, Şanlıurfa, Yozgat, Kayseri ve Iğdır İllerinde olmak üzere toplam 205 köyde 1.069.429 dekar Hazine Arazisi 16.685 çiftçi ailesine dağıtım çalışmaları tamamlandığı, 2024 yılında Eskişehir, Karaman, Şanlıurfa ve Aksaray İllerinde olmak üzere de 21 köyde 159.203 dekar hazine arazinin dağıtımına yönelik çalışmaların devam etmekte olduğu bildirilmiştir.

Bu projeler kapsamında yararlanıcı olan çiftçi ile uygulayıcı kuruluş olan bakanlık arasında taahhütname düzenlendiği ayrıca taahhütname ile birlikte tanzim ve vade tarihleri belirtilmiş, kayıtsız şartsız borç miktarını içeren on adet adi senet tanzim edilerek tarım arazilerinin borçlandırılmak suretiyle hak sahiplerinin mülkiyetine geçirildiği görülmüştür. Söz konusu senetlerin vade tarihine kadar muhasebe yetkilisi yerine harcama birimlerinde tutulduğu vade tarihi geldiğinde protokol imzalanan Ziraat Bankasına gönderildiği, borçlular tarafından ödeme gerçekleştirilince bankaca borçlulara iadesinin yapıldığı, bankaca yapılan tahsilatların topluca merkez muhasebe birimine gönderildiği ve gelir kaydı yapıldığı tespit edilmiştir. Halen herhangi bir kayıt sisteminin bulunmaması, senetlerin mahallinde dosyalarında muhafaza edilmelerinden ötürü vadesi dolmayan veya dolduğu halde tahsil edilemeyen senet tutarına ilişkin toplu bilgilere Bakanlık merkez birimlerinde ulaşılamamıştır.

Sonuç olarak düzenlenen alacak senetlerinin kaydı ve muhafazasını teminen;

- Arazi dağıtım projesi kapsamında edinilen senetlerin niteliklerine ve sürelerine göre muhasebeleştirilmesi,
- Ve söz konusu senetlerin yetkisiz kişiler yerine muhasebe yetkilileri veya muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından muhafaza edilmesi,

hususlarıda gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

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

2023 yılı dönem sonu bilançosu ile raporlanan taşınmaz hesaplarına ait taşınmaz icmal cetvelleri hazırlanmadığından, taşınmaz kayıtları 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 yaptırılabilceği, 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.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre, arazi ve arsalar 250 No.lu hesap kodunda, yeraltı ve yerüstü düzenleri 251 No.lu hesap kodunda, binalar 252 No.lu 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 Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (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 kayıt tutmaktadırlar.

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 icmal cetvelleri oluşturulur.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1200 adet harcama birimi ile 1004 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirilmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 2.578.254.883,84 TL taşınmaz kaydı ise yalnızca 110 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 110 adet harcama birimindeki taşınmaz kaydının Bakanlığa tahsisli taşınmazları yansıtmadığı açıktır.

Ek olarak, 146,00 milyon hektar mera varlığı da orta malları sınıflandırılmasında maddi duran varlıklar hesabına dahil edilmemiştir. Bakanlık tarafından 129,00 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 No.lu maddi duran varlıklar hesap grubunda muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

250-251 ve 252 numaralı taşınmazlar hesap grubunda izlenen toplam 2.578.254.883,84 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken müstakil cetveller ile idareye ait konsolide taşınmaz icmal cetvellerinin ilgili birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, taşınmaz mevcudunun cetvellerle teyidinin yapılamadığı anlaşılmıştır.

Bahse konu cetveller dönem sonunda mali tabloları ve taşınmaz icmal cetvellerini hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından istenmiş, ancak temin edilememiştir.

Yapılan incelemede, konunun 2020, 2021 ve 2022 yılı 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 alınmadığı anlaşılmaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, Bakanlığın mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında olan taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılması ve mali tablolarda raporlanmasının sağlanmasına yönelik "Taşınmaz Envanteri Yönetim Bilgi Sistemi (TEYBİS)" paket yazılımının temini sürecinin devam ettiğini, Bakanlığın taşınmazlarının muhasebe kayıtlarının yapılması ve raporlanması için Hazine ve Maliye Bakanlığına görüş sorulduğu ve buna göre Orta mallarının (mera, yayla, kışlak) iz bedeli üzerinden kayıtlara alınması gerektiğini ve mülkiyeti Hazineye ait olan meraların envanterinin yapılması amacıyla ilgili il muhasebe birimi tarafından Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı kurumsal kodu ile muhasebe kayıtlarına alınması, meralardan tahsisli olarak kullandırılanlar için tahsis belgelerinin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığına iletilmesi ve buna göre muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiğini belirtilmiştir.

Yine, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yazısı üzerine Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından meraların muhasebe kayıtları için yapılması gereken işlemler ve işletilecek süreç hakkında bilgi istenildiği, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının (Milli Emlak Genel Müdürlüğü) konu hakkında Bakanlıklarınca (Genel Müdürlüklerince) yapılacak bir işlem bulunmadığını ve Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte yer alan "Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mülkiyetindeki yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kaydı ve yönetimi ile ilgili olarak bu yönetmelik gereğince yapılması gereken kayıt ve kontrol işlemleri, kuruluş kanunları ile özel mevzuatlarındaki hükümler uyarınca, bu idarelerin yetkili ve görevli birimleri tarafından yapılır." hükmü gereğince gerekli işlemlerin Tarım Orman Bakanlığınca yapılması gerektiği, ifade edilmiştir. Taşra Birimlerinden bildirim yapılan Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği İl Müdürlüklerinin bir kısmı tarafından Hazine adına kayıtlı orta mallarının (mera ve harman yeri) muhasebe kaydı iz bedeli üzerinden yapılmış olup muhasebe işlem fişleri tarafımıza gönderilmiştir.

Yapılan değerlendirme sonucunda 4342 sayılı Mera Kanunu kapsamında hazinenin hüküm ve tasarrufunda olup, tapu kütüğünde özel sicile kaydedilen mera, yaylak ve kışlak niteliğindeki orta mallarının Tarım ve Orman Bakanlığınca, tapu kütüğünde Hazine adına kayıtlı olan mera, yaylak ve kışlakların ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından taşınmaz kaydı yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Tarım ve Orman Bakanlığı 2023 Bilançosunda taşınmazların raporlandığı 25 No.lu 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 icmal cetvellerinin hazırlanması ve tam olarak tespit edilen bu taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılması, böylelikle taşınmazların tam ve doğru olarak mali tablolarda raporlanması sağlanmalıdır.

### **BULGU 8: Döner Sermayeli Kuruluşlara İlişkin Herhangi Bir Sermaye Taahhüdü Bulunmamasına Rağmen Sermaye Taahhütleri Hesabının Alacak Bakiye Vermesi**

Tarım ve Orman Bakanlığına bağlı iki adet döner sermaye işletmesinin sermayelerinin tamamı ödenmiş olduğu halde sermaye taahhütleri hesabının alacak bakiyesi verdiği tespit edilmiştir.

27.12.2014 tarih ve 29218 Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "247 Sermaye taahhütleri hesabı (-)" nin niteliğine ilişkin 165'inci maddesinde hesabın, kamu idarelerinin malî kuruluşlar, mal ve hizmet üreten kuruluşlar ve döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin söz konusu hesabın işleyişine ilişkin 166'ncı maddesinin (a) fıkrasının 1.bendinde sermaye taahhüt tutarlarının bu hesaba alacak, ilgili malî duran varlık hesabına borç kaydedileceği; (b) fıkrasının 1. bendinde yerine getirilen sermaye taahhüt tutarlarının bir taraftan bu hesaba borç, taahhüdün yerine getirilme şekline göre ilgili hesaplara alacak, 3.bendinde de sermaye taahhütlerinden vazgeçilen tutarların bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen Yönetmelik maddeleri hükümlerine göre, kamu idareleri döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerini 247 hesapta izlemek zorunda olup sermaye taahhüt tutarlarının bu hesaba alacak, yerine getirilen sermaye taahhüt tutarlarının da bu hesaba borç kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 247 hesabın alacak bakiyesi, taahhüt edilmiş olup henüz yerine getirilmeyen sermaye taahhüt tutarlarını göstermektedir.

Bakanlık bünyesinde iki adet döner sermaye işletmesi bulunmaktadır. Bunlardan birisi 969 sayılı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun'a dayanılarak kurulmuş ve 206 adet işletmeye sahip olup, söz konusu Kanunun 1'inci maddesi hükmü gereği verilen sermaye tutarı 100,000,000.00 TL dir.

Aynı Kanunun, “Sermaye kaynakları” başlıklı 2’inci maddesinde Döner sermaye kaynakları sıralanmış, (ç) bendinde diğer bağış- yardımlar sayılmış ve sermayenin toplamı 1 inci maddede belirtilen miktara balığ olduktan sonra fazlasının Hazineye yatırılacağı ve bağış- yardımların sermaye haddine tabi olmadığı belirtilmiştir. Bağış ve yardımlarla birlikte 2023 yıl sonu itibarıyla ödenmiş sermaye tutarı 115,200,009.65 TL sına ulaşmıştır

İkincisi Mülga Orman Su İşleri Bakanlığına bağlı olarak kurulan ve 93 adet işletmeye sahip olan Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerine verilen sermaye tutarı ise 100,000,000.00 TL sı olup, 2023 yıl sonu itibarıyla tamamı ödenmiştir.

Dolayısıyla bu iki adet döner sermaye işletmesi ile ilgili olarak sermaye taahhütlerinin tamamı ödenmiş olduğundan, herhangi bir sermaye taahhüdünün bulunması mümkün değildir.

Yapılan incelemede itibarıyla sermaye taahhütlerinin tamamı yerine getirildiği halde hesaplardan çıkarılmadığı 2023 yıl sonu Bilançosunda “247 Sermaye taahhütleri hesabı (-)” ndaki 46,867,796.97 TL sı taahhüt tutarının raporlandığı, tespit edilmiştir.

Söz konusu döner sermaye işletmeleri için herhangi bir sermaye taahhüt tutarı kalmadığından Sermaye Taahhütleri Hesabının gerçek durumu gösterecek düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir.

### **BULGU 9: Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi**

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

MYMY’nin 140 Kişilerden Alacaklar Hesabının niteliği ve hesaba ilişkin işlemler başlıklı 81., 82., 83., ve 84’üncü maddelerinde;

*“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 ise;

*"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.

Muhasebe birimlerine 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 2023 yılı kesin mizanında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabında 43.692.326,62 TL asıl alacak, 106.439,65 TL faiz tutarı olmak üzere toplam 43.798.766,27 TL alacak kayıtlıdır.

Strateji Geliştirme Başkanlığında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına ilişkin 31.12.2023 tarihli kesin mizana esas yardımcı defter kayıtlarında kişilerden alacaklar listesi bulunmadığı, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sistemi vasıtasıyla sunulan 29.02.2024 tarihli "Kişilerden Alacaklar Takip Raporu" nun ise, 31.12.2023 tarihli kesin mizan tutarlarıyla mutabakat sağlamaya ve alacak tutarlarını doğrulamaya elverişli olmadığı; Kişilerden Alacaklar Takip Raporunun 31.12.2023 tarihli bilanço gününe ilişkin alacak bakiyeleri hakkında dönemsel bilgi vermediği, bütünleşik biçimde 2024 yılı tahakkuk ve tahsilatlarını da içerdiği, ayrıca söz konusu alacaklar listesinde kayıtlı bazı alacaklarda, borçlunun ad / soyad, TC kimlik numarası bilgilerinin de yer almadığı görülmüştür.

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

İdare tarafından bu soruna çözüm bulmak için Hazine ve Maliye Bakanlığı e-tahsilat sistemine geçiş yapılması gerektiğinden bahisle Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne muhatap 09.03.2022 tarihli, 4810447 sayılı ve 16.05.2022 tarihli, 5616181 sayılı yazılarıyla Sayıştayın 2021 yılı denetim raporunda yer alan bulgulara ilişkin Muhasebat Genel Müdürlüğünün görüşü istenmiş; anılan Genel Müdürlüğün 08.11.2022 tarih ve E-1596957 sayılı cevabi yazısında özetle:

*“Entegrasyona açık, süreç yaklaşımını esas alan ve elektronik belge altyapısına uygun tasarlanan Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi (DMBS) kapsamında borçlu bilgileri, tahakkuk bilgileri esas alınarak Sistem tarafından tutulduğu, kullanıcılar tarafından görüntülenebildiği; Yine DMBS üzerinden “Rapor işlemleri” ile “Alacak Dosyası Raporları”, “Kalan Bakiye Raporları” görüntülenebildiği; DMBS geçiş süreci ile birlikte mevcut muhasebe bazlı kontrol prensibinden idare bazlı kontrol prensibine geçilmiş olduğu; verilerin kamu idaresi bazında takibinin hedeflendiği; Eylül 2020 dönemi itibarıyla DMBS’ ye harcama birimi bazında veri kontrollerinin sağlandığı; Diğer taraftan “Alacak İşlemleri Modülünden” takibi yapılmayan veya e-tahsilat kapsamında tahakkuk ve tahsilatı takip edilmeyen, sadece muhasebe kaydı yapılmış kayıtların mevcut olması nedeniyle tutarsızlıklar yaşanabileceği” belirtilmiştir.*

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 yıl sonu mutabakatının sağlanması,

-Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde belirtilen ve kişilerden alacakların takip ve tahsiline ilişkin ayrıntılı bilgiler sunan borçlular defterinde (MYMY Örnek:47) yer alması gereken bilgilere Devlet Muhasebesi Bilgi Sistemi (DMBS) ve Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) üzerinden ulaşılmasının sağlanması, böylece 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,

gerekmektedir.



---

---

**BULGU 10: Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması Nedeniyle Takip ve Tahsilinin Yapılamaması**

(Mülga) Orman ve Su İşleri Bakanlığından, 04.12.2019 tarihinde Tarım ve Orman Bakanlığı kayıtlarına devredilen toplam 98.897.123,94 TL tutarındaki tasfiye edilen fonlar (*Ağaçlandırma Fonu ve Orman Köylüleri Kalkınma Fonu*) kapsamında geçmiş yıllarda kullandırılan kredilerden kaynaklı alacakların doğru kaynağı ve dayanakları tespit edilememiş olup, bu nedenle takip ve tahsil edilememektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığının geçmiş dönem finansal tablolarında 132 ve 232 No.lu hesaplarda 2022 yılına kadar hareket görmeden bekleyen bu alacakların tahsilatı için esas itibarıyla ait oldukları Orman Genel Müdürlüğüne devredilmesine karar verilmiştir.

Bu çerçevede, tasfiye edilen fonlar (*Ağaçlandırma Fonu ve Orman Köylüleri Kalkınma Fonu*) kapsamında geçmiş yıllarda kullandırılan kredilerden kaynaklı alacaklar olarak bahsedilen ve (Mülga) Orman ve Su İşleri Bakanlığından, 04.12.2019 tarihinde Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosuna devredilen ve Bakanlığın Merkez Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Strateji Geliştirme Başkanlığı adına 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen 94.061.291,73 TL borç bakiyesinin, Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına, 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen 22.226,00 TL borç bakiyesinin, Ankara İl Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına, 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen 4.813.606,21 TL borç bakiyesinin, Ankara İl Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne 21.11.2022 tarihinde, Merkez Muhasebe Müdürlüğüne 31.12.2022 tarihinde, Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne 11.01.2023 tarihinde Orman Genel Müdürlüğü adına kayıtlı hesaplara aktarılmak üzere kayıtlardan çıkarıldığı halde anılan Genel Müdürlük tarafından bu hesapların devir alınma işleminin gerçekleştirilemediği görülmüştür.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı bilançosunda kayıtlı iken 2022 ve 2023 yılı içinde çıkışı yapılan devir konusu 132 ve 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar hesapları ayrı ayrı incelenmiş, bu alacakların ayrıntılarına ilişkin yeterli bilgiye ulaşılamadığından önceki yıllardan bu yana alacakların mahiyeti, devri ve tahsilatları hususunda olumlu gelişme yaşanmadığı anlaşılmıştır. Alacaklarla ilgili problemler geçmiş yıl Sayıştay Denetim Raporunda da yer almıştır.

Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığınca 2021 yılı hesap dönemine ait Sayıştay Denetim Raporuna ilişkin olarak 16.05.2022 tarihli ve E-5616181 sayılı yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığından bilgi ve görüş talep edildiği, anılan bakanlığın 08.11.2022 tarih ve E-1596957 sayılı cevabi yazısında;

*"Bakanlığımız denetim elemanları tarafından hazırlanan 09.06.2014 tarihli ve 134/İR.1/1 sayılı İnceleme Raporunun sonuç bölümünde; 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına ait Orman ve Su İşleri Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü kayıtları ile Orman Genel Müdürlüğü kayıtlarının eşleşmediği, ilgili hesabın borç bakiyesinin Orman ve Su İşleri Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğüne kayıtlarından çıkarılarak konuya ilişkin kredi takiplerinin Orman Genel Müdürlüğüne kendi envanterinde yer alan rakamlar üzerinden takip edilmesi gerektiği..."* hususu belirtilmiştir.

Bunun üzerine, Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü tarafından 11.01.2023 tarihli, 2023/19237 yevmiye no.lu ve 2023/1458 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini havi 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Orman Genel Müdürlüğü adına kayıtlı hesaplara alınması için 22.226,00 TL'nin 500 Net Değer Hesabına Borç, 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacak Hesabına alacak kaydı düşülerek çıkış işleminin yapıldığı,

Ankara Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü tarafından 21.11.2022 tarihli, 2022/950008 yevmiye no.lu ve 2022/243259 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini havi 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Orman Genel Müdürlüğü adına kayıtlı hesaplara alınması için 4.813.606,21 TL'nin 500 Net Değer Hesabına Borç, 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacak Hesabına alacak kaydı düşülerek çıkış işleminin yapıldığı,

Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından da 23.11.2022 tarihli, 2022/958122 yevmiye no.lu ve 2022/39081 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini havi 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Orman Genel Müdürlüğü Muhasebe Birimine devri için 94.061.291,73 TL'nin 511 Birimler Arası İşlemler Hesabına Borç, 232 Kurumca Verilecek Borçlardan Alacaklar Hesabına alacak kaydı düşülmek suretiyle devir yapılmaya çalışıldığı, Bu defa, 31.12.2022 tarihli, 2022/1118233 yevmiye no.lu, 2022/47440 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişi ile 511 Birimler Arası İşlemler Borç Bakiyesi 94.061.291,73 TL tutar 500 Net Değer Hesabına aktarılmak suretiyle düzeltme kaydı yapıldığı anlaşılmıştır.

Orman Genel Müdürlüğünce gerekli kayıtların yapılabilmesi için ihtiyaç duyacağı kredi

dosyaları, verilen kredilerden geçmiş yıllarda yapılan tahsilat bilgileri gibi alacaklara ilişkin ayrıntılı döküm, bilgi ve belgelerin kuruma gönderilmesi gerekmekte ise de bu bilgiler sağlanamadığı bahse konu alacaklar Orman Genel Müdürlüğünün kayıtlarına alınamamıştır.

Nitekim, Orman Genel Müdürlüğünün Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığına muhatap 10.02.2023 tarihli ve E-7250983 sayılı yazısında özetle;

*“Tarım ve Orman Bakanlığı 2020 ve 2021 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında yer alan "Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması" başlıklı bulguda bahsi geçen 94.061.291,53 TL tutara ilişkin olarak ilgi sayılı yazıda; kredinin niteliği hakkında ve alacağa ait bir döküm, bilgi ve ek belge olmadığı için Genel Müdürlüğümüz merkez hesaplarından takip ve tahsil imkanı bulunmamaktadır. Genel Müdürlüğümüze bağlı olarak faaliyet gösteren Orman Bölge Müdürlüklerince 2012 yılı öncesi verilen kredilere ilişkin çalışma yapılmış olup ve mahallinden ödenen kredilerden tespit edilenler kayıt altına alınmıştır. Mükerrer kayıt yapılmaması adına kredilere ilişkin sağlıklı döküm bulunmadığından ve mahallinden yapılan kayıtların kontrol edilemeyeceği anlaşıldığından Genel Müdürlüğümüze gönderdiğiniz veriler kayıt altına alınamamıştır.”* denilmiştir.

Yapılan işlemlerle 2021 yılı bilançosundaki toplam 98.897.123,94 TL alacak 2022 yılı sonunda kayıtlardan çıkarılmış, ancak Orman Genel Müdürlüğüne devredilememiştir.

Devre ilişkin gerekli tedbirler alınana değin mevcut alacakların yeniden hesaplara alınması gerektiğinden bahisle Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığının 14.02.2024 tarih ve 13220516 sayılı yazısına istinaden;

Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü tarafından 16.02.2024 tarihli, 2024/141882 yevmiye no.lu ve 2024/14655 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini havi 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Tarım Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına kayıtlı hesaplara alınması için 22.226,00 TL'nin 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına borç, 500 Net Değer Hesabına alacak kaydı düşülerek giriş işleminin yapıldığı,

Ankara Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü tarafından 16.02.2024 tarihli, 2024/143424 yevmiye no.lu ve 2024/41399 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini havi 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Tarım Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına kayıtlı hesaplara alınması için 4.813.606,21 TL'nin 132 Kurumca Verilen Borçlardan

Alacak Hesabına borç, 500 Net Değer Hesabına alacak kaydı düşülerek giriş işleminin yapıldığı,

Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından da 15.02.2024 tarihli, 2024/135959 yevmiye no.lu ve 2024/6006 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini havi 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Tarım Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına kayıtlı hesaplara alınması için 94.061.291,73 TL'nin 232 Kurumca Verilecek Borçlardan Alacaklar Hesabına borç, 500 Net Değer Hesabına alacak kaydı düşülerek giriş işleminin yapıldığı görülmüştür.

Tarım ve Orman Bakanlığının 2021 yılı bilançosunda 132 ve 232 No.lu hesaplarında kayıtlı ve (Mülga) Orman ve Su İşleri Bakanlığında, 04.12.2019 tarihinde Tarım ve Orman Bakanlığı kayıtlarına devredilen toplam 98.897.123,94 TL tutarındaki mahiyeti tam olarak bilinmeyen alacakların esas itibarıyla Ağaçlandırma Fonu ile Orman Köylüleri Kalkınma Fonu'ndan gerçek ve tüzel kişilere kullandırılan kredilerden kaynaklandığından bahisle,

Önceki yıllardan bu yana takip ve tahsili 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 gerekmektedir.

### **BULGU 11: 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 dönüşleri anapara, faiz ayrıntısına ve vade yapılarına göre muhasebeleştirilmediği için bunların takip ve tahsilinin usulüne uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmedikleri idare kayıtlarından teyit edilememektedir.

31.12.2023 tarihli bilanço günü itibarıyla kesin mizan kayıtlarında 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında 728.008.867,27 TL'si Özel Sektör Şirketlerden Alacaklar, 170.344.998,10 TL'si Hane Halkına Verilen Borçlardan Alacaklar, 200.437.490,88

TL'si Diğer Alacaklar olmak üzere toplam 1.098.791.356,25 TL borç tutarının bulunduğu, söz konusu tutarın dönem sonu işlemleri kapsamında her hangi vade ayırımına gidilmeden geçici ve kesin mizan kayıtlarında aynı tutarla yer aldığı tespit edilmiştir.

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 kullanılan 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”* 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.

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 nedeniyle verilen kredilerden alacaklar ve yapılan tahsilatlar niteliklerine uygun hesaplara yansıtılmamakta ve izlenememektedir.

31.12.2023 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 kullanılan 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 (TRGM) alınan bilgilere göre; Bakanlıkça 1990-2017 yılları arasında 1.739 kooperatife toplam 2.113.110.501,47 TL kredi kullanılmış; 6736, 7020 ve 7256 sayılı Kanunlar kapsamında kooperatifler için borç yapılandırmasına gidilmiş ve 2023 yılında T.C. Ziraat Bankası tarafından aktarılması gereken toplam tahsilat tutarının 98.508.851,29 TL olduğu bildirilmiştir. Ancak Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlığından alınan 232.14.01.01 No.lu ve 600.05.01.03.01 No.lu hesap kayıtlarında T.C. Ziraat Bankasından 97.203.045,05 TL'si ana para, 34.561.056,32 TL'si de faiz olmak üzere toplam 131.764.101,37 TL tahsilat yapıldığı görülmektedir. TRGM'den temin edilen 2023 yılı tahsilat raporunda kimi kredi geri ödemelerinde ana para faiz ayrımı yapılırken, kiminde bu ayrımın yapılmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle tahsilat kayıtlarının tamamının anapara niteliğinde olmadığı ve bunların, anapara ve faiz ayrımına 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 2015-2022 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 on üç 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,

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

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

gerekmektedir.

## **BULGU 12: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabına İlişkin Tutarların İlgili Varlık Hesaplarında Takip Edilmemesi**

Su Yönetimi Genel Müdürlüğü ile Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğü faaliyetleri kapsamında, 2023 yılı içerisinde danışmanlık veya hizmet alım ihaleleri kapsamında piyasadan temin edilen, maddi olmayan duran varlık mahiyetindeki kuraklık yönetim planı, havza taşkın yönetim planı, içme suyu güvenliği planı, endüstriyel su kullanım verimliliği projesi, balıkçı barınakları ihtiyaç analizi arge projesi gibi yapılan plan ve projeler ile tanıtım filmleri için yapılan giderlerin, ilgili varlık hesaplarına kaydedilmeden doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Temel kavramlar" başlıklı 5'inci maddesinin (ç) bendinde; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirileceği, maliyet bedeli tespit edilemeyen varlık ve kaynakların değerlemesine ilişkin hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin "Bilanço ilkeleri" başlıklı 8'inci maddesinin birinci fıkrasında ise,



Bilanço ilkelerinin amacı belirtilmiş, “Maddi olmayan duran varlıklar ve kayıt değerleri” başlıklı 28’inci maddesinde, maddi olmayan duran varlığın tanımı yapılarak, kayıtlı değerlerinin nasıl belirleneceği, hangi değer üzerinden muhasebe kayıtlarının yapılacağı ve ne zaman hesaplardan çıkarılacağı açıklanmıştır.

Yine aynı Yönetmeliğin “Çerçeve hesap planının genel yapısı” başlıklı 46’ncı maddesi gereğince de maddi olmayan duran varlıkların 260-Haklar Hesabı, 263-Ürün ve Teknoloji Geliştirme Giderleri Hesabı, 264-Özel Maliyetler Hesabı, 267-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı ve 268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesaplarında takip edilmesi gerekmektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Hesap grubuna ilişkin işlemler” başlıklı 193’üncü maddesinde ise edinilen maddi olmayan duran varlıkların, maliyet bedeli ile, bağış veya hibe olarak edinilenlerin ise değerlemesi yapıldıktan sonra hesaplara alınacağı; bu Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olup hesaplarda yer almayan maddi olmayan duran varlıklardan envanter ve değerlemesi yapılanların harcama birimi tarafından bildirildikçe, muhasebe birimince ilgili maddi olmayan duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle hesaplara alınacağı; amortisman süresinin maddi olmayan duran varlığın muhasebe kayıtlarına girdiği yıldan başlayıp, uygulanacak amortisman süresinin yöntemi ve oranlarının maddi olmayan duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirleneceği ifade edilmiş ve devamındaki maddelerde maddi olmayan duran varlıkların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

47 Sıra No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile maddi olmayan duran varlıkların amortisman ve tükenme payı oranları %100 olarak belirlenmiş olup, buna göre maddi olmayan duran varlıklara, muhasebe hesaplarına kaydedildiği yılda %100 oranında amortisman ve tükenme payı ayrılması gerekmektedir.

Ancak, 2023 yılı yevmiye kayıtlarının incelenmesinde, ilgili Genel Müdürlüklerin faaliyetleri kapsamında piyasadan danışmanlık veya hizmet alım yolu ile temin ettiği, maddi olmayan duran varlık mahiyetindeki kuraklık yönetim planı, havza taşkın yönetim planı, içme suyu güvenliği planı, endüstriyel su kullanım verimliliği projesi, balıkçı barınakları ihtiyaç analizi arge projesi gibi yapılan plan ve projeler ile tanıtım filmleri için yapılan giderlerin ilgili varlık hesaplarına kaydedilmediği tespit edilmiştir. Bu husus, 2023 yılı bilançosunda, Maddi Olmayan Duran Varlıklar için 111.391.977,24 TL ve bunlara ilişkin amortisman tutarı için 111.391.977,24 TL olmak üzere gerçek değerlerini yansıtmadığını göstermektedir.

Sonuç olarak, yukarıda verilen bilgiler ve mevzuat hükümleri çerçevesinde; İdare tarafından, 2023 yılı ve öncesinde temin edilen maddi olmayan duran varlık envanterinin yapılması ve kamu idaresinin tasarrufundaki kaynakların kullanımı ile elde edilen varlıkların elde edildiği maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilmesi; henüz kayıtlara alınmamış olan maddi olmayan duran varlıklardan herhangi bir nedenle elden çıkarılanların öncelikle elden çıkarma değerleriyle ilgili maddi olmayan duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle hesaplara alınması uygun olacaktır.

### **BULGU 13: Haklar Hesabında İzlenmesi Gereken Alımların Doğrudan Giderleştirilmesi**

Trabzon, Tokat, Rize ve Aksaray İl Tarım ve Orman Müdürlükleri ile Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğünce yapılan gayrimaddi hak alımlarının ilgili bilanço hesabında izlenmesi gerekirken doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

27.12.2014 tarih ve 29218 Mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 260 Haklar Hesabı’na ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 194 ve “Hesabın işleyişi” başlıklı 195’inci maddelerinde Haklar Hesabı’nın niteliği ve işleyişi düzenlenmiş olup, anılan hesabın 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 kullanılacağı ve bütçeye gider kaydıyla edinilen hakların bu hesaba borç kaydedileceği,

630 Giderler Hesabı’na ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 401 ve “Hesabın işleyişi” başlıklı 402’nci maddelerinde Giderler Hesabı’nın niteliği ve işleyişi düzenlenmiş olup hesabın, bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk ettirilen her türlü giderin izlenmesi için kullanılacağı ve bütçe ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ancak, bilanço hesaplarını ilgilendirmeyen giderlerin bu hesaba borç kaydedileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Belirtilen Yönetmelik hükümlerine göre, yazılım lisansları gibi kullanma ve yararlanma hakkı ve izni veren varlıkların 260 Haklar Hesabına borç kaydedilmesi, bütçe ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ancak, bilanço hesaplarını ilgilendirmeyen giderlerin ise 630 Giderler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Uygulamada, Bakanlığın muhtelif birimlerince bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların 260 Haklar Hesabına kaydedilmesi gerekirken 630 Giderler Hesabına kaydedildiği, bu nedenle 260 Haklar Hesabı itibarıyla Bilançoda, 630 Giderler Hesabı itibarıyla da Faaliyet Sonuçları Tablosunda toplam 696.216,4 TL'lik hataya sebebiyet verildiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, hak mahiyetinde olan alımların 630 Giderler hesabı yerine 260 Haklar Hesabına kaydedilerek izlenmesi gerekmektedir.

**BULGU 14: Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması ve Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların İlgili Alt Bölümüne Aktarılmaması**

2023 yılı dönem sonu bilançosundaki toplam 465.285.667,12 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; mevzuatı 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 465.285.667,12 TL yükümlülüğün mevcudiyeti, tam, doğru ve 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 Emanetler Raporundaki tutarlar ile bilançodaki tutarlar doğrulanamamıştır.

Uygulamada 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, 5'inci yılın sonunda zamanaşımına uğrayarak gelir kaydedilmesi gereken emanetlerin, muhasebe birimlerince harcama birimlerine bildirilerek hak sahipleri ile irtibat kurulmasının sağlandığı ancak buna rağmen emanet raporları ile bilançodaki tutarların uyumlu olmadığı görülmüştür.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile söz konusu hususa ilişkin olarak yapılan yazışmada her ne kadar muhasebe sistemindeki emanet numarası, emanete alınma tarihi, hesap kodu, emanet türü, emanet tutarı, emanet durumu gibi ilgili emanete ilişkin bilgiler harcama birimleri tarafından görüntülenebilmekte olduğu ifade edilmiş olsa da kamu idaresi tarafından yılsonu bilançosunda raporlanan emanet nitelikli toplam 465.285.667,12 TL yükümlülüğün teyidi için 31.12.2023 itibariyle herhangi bir liste sunulamamıştır.

Bu kapsamda; bilançoda raporlanan ve bakiye tutarları; 320 Bütçe Emanetleri Hesabındaki 118.022.974,82 TL'nin, 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı ndaki 93.326.516,83 TL'nin, 333 Emanetler Hesabındaki 245.109.929,75 TL'nin ve 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabındaki 8.826.245,72 TL'nin mevcudiyetlerinin teyidi ve gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğunu teminen;

- Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sisteminden temin edilen emanet raporlarının muhasebe kayıtları ile entegresinin teyidi ve takibi için kullanıcılara dönemsel olarak kümülatif raporlama sağlaması,

- Strateji Geliştirme Başkanlığı'nca bahse konu emanet ve benzeri yükümlülüklerin

düzenlenen mali tablolarla gerçeğe uygun raporlanması ve bunların yönetilmesi amacıyla gerekli tedbirlerin alınması,

gerekmektedir.

### **BULGU 15: İlama Bağlı Borçların Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması**

Bakanlık tarafından yapılan ilama bağlı ödemelerde; ilamda yer alan tutarların tahakkuk kayıtlarının ödeme aşamasına kadar yapılmadığı, bunun yanında Bakanlığın merkez dışı birimlerine, ihtiyaçlarında kullanılmak üzere gönderilmesi gereken ödeneklerin geç gönderilmesi sebebiyle, yıl içinde görülen davalarda mahkemelerce hükmedilen miktarlar ile vekâlet ücreti ve yargılama gideri ödemelerinin zamanında yapılamaması sebebiyle icralık olduğu, netice olarak hükmedilen miktara icra vekâlet ücreti, icra masrafı, takip sonrası faizlerin de eklenmesi sebebiyle bütçeye olan yükün artmasına neden olduğu 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 geçmeyeceği, 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 yıl sonunda bir kısmının ödendiği, geri kalanının ertesi yıla aktarıldığı, ödemelerin ise genellikle aralık ayının sonunda yapıldığı görülmüştür. Bakanlık taşra birimlerinin 2023 yılında 03.04.20.90 Diğer Yasal Giderler tertibinden ödemesi yapılan davalarda hükmedilen miktar ile vekâlet ücreti ve yargılama giderlerinin toplamının 55.221.511,57 TL olduğu görülmüştür. Ayrıca ödeneklerin yıl sonunda gönderilmesi katlanılan faiz ve icra masrafı yükünü de artırmıştır.

Raporlamaya esas 31.12.2023 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 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabında izlenmesi,

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

-Ödeneklerin ihtiyacı bulunan birimlere zamanında gönderilmesi,  
sağlanmalıdır.

---

---

**BULGU 16: Dönemine İlişkin Tahakkuk Eden İdari Para Cezası Tutarlarının Tam Olarak Mali Tablolara Yansıtılmaması**

Tarım ve Orman Bakanlığınca uygulanan idari para cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmesinde yaşanan sorunlar nedeniyle dönemine ilişkin tutarların tam ve doğru biçimde faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanuna Ekli (I) Sayılı Cetvelde yer alan 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 İspirto 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 Kanunu hükümlerine dayalı olarak vatandaşın kabahat niteliğindeki fiillerine karşı idari para cezaları uygulamaktadır.

5018 sayılı Kanun'un "Gelirlerin dayanakları" 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.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanmış bulunan idari para cezalarının uygulamasına yönelik açıklamaların yer aldığı 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 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.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "İdari para cezası" 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" başlıklı 27'nci maddesinde, "*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.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Faaliyet hesapları" 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" 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 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; idari para cezalarına ilişkin tutarların tarhi idarece tebliğ edildiği tarihte, tahakkuku kanun yoluna başvurulmaması veya kanun yoluna başvurulması halinde yargılama aşamalarının son bulmasıyla idari para cezalarının kesinleşerek takip edilebilir aşamaya geldiği tarihte, tahsilinin ise 6183 sayılı Kanun uygulamasına göre ilgililerden alındığı tarihte gerçekleştirilmesi, muhasebe kayıtlarının da buna uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede Tarım ve Orman Bakanlığı birimlerince uygulanan idari para cezalarında dönemine ilişkin tahakkuk eden tüm tutarların 600 Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmediği, dolayısıyla yıllık faaliyet sonuçlarına tümüyle 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 ait 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 2023 yılında uyguladığı para cezalarının tutarı ve mahiyeti konusunda herhangi bir yardımcı bütünleşik kayıt sistemi bulunmadığından dönemine ilişkin uygulanan idari para cezalarının

toplam tutarı belirlenememiştir.

Nitekim Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı tarafından 4733 sayılı Kanunun 8 inci maddesi, 4250 sayılı Kanunun 6 ıncı maddesi, 4207 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi ve 7223 sayılı Kanunun 20'nci maddelerine istinaden uygulanan idari para cezaları İdare'nin gelirleri arasında yer almamaktadır.

Tütün Alkol Dairesi Başkanlığınca uygulanan idari para cezaları, para cezasına muhatap gerçek ve tüzel kişiler tarafından bağlı buldukları vergi dairelerine ödenmektedir. Vergi daireleride tahsil edilen bu tutarları kendi tahakkukları gibi 600 Gelirler Hesabına kaydederek faaliyet sonuçları tablosuna yansıtmaktadır.

2023 yılında Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı tarafından uygulanan 284.676.712 TL tutarındaki idari para cezalarına ait tahakkuk işlemlerinin vergi dairelerine intikali alacak devri yerine yazışma suretiyle sağlandığı için İdare'nin gelirleri arasında yer almamaktadır.

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

E-tahsilat; Devlet muhasebesi ve ilgili diğer işlemlerini DMBS üzerinden gerçekleştiren kamu idarelerinin tahakkuklu ya da tahakkuksuz alacakları, tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar tarafından sunulan tahsilat kanalları aracılığıyla sorgulanarak yapılabildiği süreci ifade etmekte olup, tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar, TCKN, VKN, tahakkuk numarası, ödeme emri numarası veya tahsilata ilişkin referans numarası gibi DMBS'de belirlenen referans numaraları ile sorguladıkları tahakkuk belgelerinde yer alan bilgiler üzerinden tahsilat işlemlerini gerçekleştirebilmekte; tahakkuk belgeleri sorgulanarak yapılan tahsilatlara ilişkin bilgiler, ilgili kamu idaresi defterine kaydedilmek üzere tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar tarafından DMBS'ye iletilmekte; ilgili kamu idaresi de gerçekleştirilen tahsilat bilgilerini DMBS'den sorgulayarak alabilmektedir.

Yapılan incelemeler çerçevesinde, ilgili mevzuat uyarınca idari yaptırımlar kapsamında uygulanan 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 için Bakanlığın çeşitli mevzuatı uyarınca kestiği idari para cezalarının e-tahsilat kapsamına alınmasına ilişkin muhasebe sistemine tanımlama çalışmalarının bir an önce tamamlanması,

gerekli görülmektedir.

**BULGU 17: Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının, Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Harcanması**

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" milletlerarası andlaşma olarak onaylanmıştır. Söz konusu anlaşmada 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 3: 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	7.767.457,00	241.101,78	7.526.355,22
2018	4.873.762,82	3.380.889,59	9.019.228,45
2019	5.859.916,32	11.022.292,79	3.856.851,98
2020	40.725.484,69	19.651.525,04	24.930.811,63
2021	54.633.441,06	31.434.941,86	48.129.310,83
2022	114.621.039,99	123.111.451,24	39.638.899,58
2023	383.360.363,50	306.437.338,45	76.623.025,05
<b>TOPLAM</b>	<b>611.841.465,38</b>	<b>495.279.540,75</b>	<b>116.561.924,63</b>

Tablodan anlaşılacağı üzere, 2023 yılında TRGM tarafından ödeme emrine bağlanan toplam 383.360.363,50 TL bütçe gideri yapıldığı halde, UNDP tarafından aynı amaçla açılmış olan bankadaki hesaplarından hak sahiplerine 306.437.338,45 TL ödemede bulunulmuştur. Geçmiş yıllardan gelen bakiyelerde hesaba katıldığında 2023 yıl sonunda bahse konu UNDP yöneticiliği banka hesapları 116.561.924,63 TL bakiye ile ertesi yıla devretmiştir. Bu tutar, geçmiş yıllarda ödenek aktarılmasına rağmen, zamanında harcanmadığı için 2023 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 18: 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 2023 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 Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamayacağı, bütçeyle verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı

İçinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılacağı, 20'nci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde; 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 Kanunu'nun 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.*

2023 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.

Tarım ve Orman Bakanlığınca 2022 yılı bütçesinden İl Özel İdarelerine aktarıldığı halde 2022 yılında harcanamayan 94.639.827,01 TL’si bulunduğu 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda belirtilmiş idi. 2023 yılında da 06. Sermaye Giderleri harcama kalemine konulan ödeneklerin 232.745.522,11 TL’si bütçeye gider kaydıyla İl Özel İdarelerine gönderilmiş, gönderme belgelerin ekinde alınan mal ve hizmete ilişkin kanıtlayıcı belgeye rastlanamamıştır. Bir başka deyişle bir ödeneğin konuluş amacına uygun mal ve hizmet teslimi yapılmamıştır.

Aktarım yapılan projelere örnek vermek gerekirse; Su Ürünleri Kaynaklarının Sürdürülebilir Yönetiminin Geliştirilmesi Projesi, Bitkisel Üretimi Geliştirme Projesi (Seracılık..), Hayvancılığın Geliştirilmesi Projesi, Bitkisel Üretim Araştırma Altyapısının Geliştirilmesi Projesi- Türkiye Geofit Bahçesi Projesi, Bitkisel Üretim Araştırma Altyapısının Geliştirilmesi Projesi-Ülkesel Ayçiçeği Islah Teknolojileri Araştırma Merkezi Projesi, benzeri bakanlık birimlerinin birikim ve uzmanlığını gerektiren, ve harcamalar sonucunda ihtiyaç duyulan sabit sermaye edinimleri, gayrimenkuller ya da gayri maddi aktiflerin edinilmesi gereken gider çeşitleridir.

Ödenekler Tarım ve Orman Bakanlığı 2023 yılı bütçesinde harcanmış gibi raporlanmakla birlikte, hiçbir gider kaleminde harcanmadan il özel idarelerine transfer edilerek giderleştirilmiş, edinilmesi gereken maddi ve maddi olmayan duran varlıklar da Bakanlık envanterine alınamamıştır.

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,

- Yılı içerisinde kullanılmayan ödeneklerin yıl sonunda iptal edilmemesi amacıyla, 5302 sayılı Kanunu'nun 6'ncı maddesine istinaden İl Özel İdareleri eliyle gerçekleştirilmek üzere transfer edildiği,

- Bakanlık harcama birimlerince 2023 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,

- İlgili proje ödeneklerindeki gider çeşitlerine göre; makine, teçhizat, bakliyat vb. birçok mal alımı yapılması veya gayrimenkul sermaye üretim gideri yapılması gerekliliği nedeniyle 2023 yılındaki Bakanlık Faaliyet Sonuçları Tablosunda, alınan veya değeri artan maddi duran varlıkların da 2023 yılı Bilançosunda raporlanmadığı,

- Projeler için gönderilen ve fakat henüz harcanmayan paraların da muhasebe hesaplarında izlenmediği,

- Bilahare ilgili özel idareler eliyle sonraki yıllarda edinilen taşınır ve taşınmaz gibi varlıkların, envantere alınmasının da usulüne ayrıca proje kapsamında alınan taşınırların zamanında ve maliyet değerleriyle kayda alınmaması 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 2023 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 2023 yılında kullanılması gerekmektedir. Bir an için 5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanunu'nun ödenek aktarımına cevaz veren hükümlerine uygun yürütüldüğü ileri sürülebilir ise de, 2023 yılı bütçesindeki ödeneklerin 2023 yılında yaptırılan iş ve satın alınan mal ve hizmetlerde kullanılabileceği kuralını değiştirmemektedir. 5302 sayılı Kanunun aktarıma ilişkin hükümleri, bütçenin yıllık olma vasfını değiştirici nitelikte değildir. Öte yandan "ödenek aktarımı işlemi"

nin ancak aynı bütçeli idareler arasında olabileceği, bütçe sistemi farklı olan idarelerin birbirine yapacakları aktarımların ya ödeme veya transfer şeklinde olması mümkündür. Bu husus da dikkate alındığında özel idare kanununda yapılması istenen aktarımdan hiçbir harcama yapılmadan ve bütçe yılı şartı aranmadan aktarımın anlaşılması 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, 2023 yılı bütçesi ile verilen ödeneklerin 2023 yılında harcaması zorunludur. Bütçe ile öngörülen amaçlarla yapılacak harcamaların gider çeşitlerine uygun olarak 2023 yılı içerisinde tamamlanması ve giderlerin Bakanlık Faaliyet sonuçları arasında, edinilen varlıkların ise 2023 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, 2023 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 birimlerince 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,

gerekmektedir.

## B. DİĞER BULGULAR

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

### **BULGU 1: Sınavsız Uzman Belgesi Alan Uzman Veterinerlere Sınav Şartıyla Ödenebilecek Tazminatların Ödenmesi**

2023 yılı muhasebeleşmiş ödeme belgeleri ve eki bordrolar üzerinde yapılan incelemelerde, uzman veteriner hekimlere mevzuatına göre ödenmesi mümkün olmayan personele ödemedede bulunulduğu tespit edilmiştir.

7/4/2006 tarihli ve 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Devlet Memurlarına Ödenecek Zam ve Tazminatlara İlişkin Karar"ın II Sayılı Cetvelin (F) Sağlık Hizmetleri Bölümünde;

7)-a) sıradasında “6343 Sayılı Kanunun 7 inci maddesi uyarınca çıkarılan yönetmelik esaslarına göre uzmanlık sınavlarında başarı göstererek uzmanlık belgesine sahip olan Uzman Veteriner Hekimlerden; uzman veteriner hekimler için tazminat oranı % 145, veteriner hekimler için % 135” olarak belirlenmiştir.

6343 sayılı Veteriner Hekimliği Mesleğinin İcrasına, Türk Veteriner Hekimleri Birliği İle Odalarının Teşekkül Tarzına Ve Göreceği İşlere Dair Kanunun 7’nci maddesinde “Mütehassıs unvanını taşıyabilmek için Veteriner Hekim İhtisas Talimatnamesinde yazılı olan branşlardan birinde ihtisas yapmış olmak ve Ziraat Vekaletince hazırlanacak yönetmeliğe göre yapılacak imtihanı kazanmak ve ihtisas vesikası almak şarttır.” denilmektedir.

Bu maddeye göre çıkarılan 02/05/2018 tarih ve 30409 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Veteriner Hekimliğinde Uzmanlık Eğitimi Yönetmeliği” nin 24’üncü maddesinde “Uzmanlık eğitimi bitirme sınavı” düzenlenmiştir.

Yine aynı Yönetmeliğin 25’inci maddesinde ise, “Uzmanlık eğitiminin tamamlanması” için “Uzmanlık eğitimi bitirme sınavında başarılı olunması” gerekli şartlar arasında sayılmıştır.

Mezkur yönetmeliğin Geçici 1'inci "İstisnai yoldan uzmanlık belgesi verilmesi" başlıklı maddesinde;

*"26/11/2014 tarihinden önce veteriner hekimliğinde uzmanlık dalı olarak belirlenen alanlardan birinde doktora eğitimini tamamlamış olanlar ile bu alanlarda doktora eğitimine başlamış olanlardan eğitimlerini başarı ile bitirenlere talepleri halinde Bakanlıkça uzmanlık belgesi verilir."* denilmiş olup; bu hükümlere göre, İdare 26/11/2014 tarihinden önce veteriner hekimliğinde uzmanlık dalı olarak belirlenen alanlardan birinde doktora eğitimini tamamlamış olanlar ile bu alanlarda doktora eğitimine başlamış olanlardan eğitimlerini başarı ile bitirenlere talepleri halinde uzmanlık belgesi verebilmektedir.

Yapılan örnek incelemelerde ise, Bakanlıkça Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği 02/05/2018 tarihinden bugüne değin Yönetmeliğin 25'inci maddesine uzmanlık verilmesi şartları arasında sayılan Uzmanlık Eğitimi Bitirme sınavının yapılmadığı tespit edilmiştir. Ancak Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesine göre doktora eğitimlerine istinaden uzmanlık belgesi verilen veteriner hekimlere de yukarıda belirtilen "Devlet Memurlarına Ödenecek Zam ve Tazminatlara İlişkin Karar"ın II Sayılı Cetvelin (F) Sağlık Hizmetleri Bölümü 7. sırasında yer alan 7-b fıkrası yerine 7- a fıkrası hükümlerine göre 1- 4 üncü dereceleri hekimlere %145, diğer dereceli hekimlere %135 oranında ödemede bulunduğu, hatalı uygulamanın geçmiş yılları da kapsadığı anlaşılmıştır.

Uzman Veteriner Hekimlere yapılan Özel Hizmet Tazminatlarının 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı II Sayılı Cetvel 7/a sırasında belirtilen Sınav şartına uygun hale getirilmesini teminen;

Harcama birimlerince uzman veteriner hekimlerin personel dosyalarındaki uzmanlık belgelerinde "ilgili uzmanlık eğitimi mevzuatının geçici birinci maddesi hükümlerine göre ...uzman unvanını almaya hak kazanmıştır" ibareli uzmanlık belgesi sahipleri tespit edilerek bunlara ödenecek özel hizmet tazminatlarının 7/a bölümü hükümlerine göre tazminat hesaplanmaması/ödenmemesi sağlanmalıdır.

## **BULGU 2: Balıkçı Barınakları Üst Yapılarının Kiralama Sözleşmesine Dayanmaksızın Su Ürünleri İle İlgisi Bulunmayan Gerçek ve Tüzel Kişilerce Kullanılması**

Su ürünleri avcılığı ve yetiştiriciliği ile ilgili hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan balıkçı barınakları ve üst yapılarından yararlanma hakkının, su ürünleri ile ilgili kişiler

yerine ilgisiz kişilerce kullanıldığı tespit edilmiştir.

1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu'nu tadil eden 7191 sayılı Su Ürünleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında, Balıkçılık ve Su Ürünleri Genel Müdürlüğüne ticari balıkçılara ve su ürünleri yetiştiricilerine öncelik tanınarak yapılması gereken balıkçı barınağı üst yapılarının kiralama yerine, söz konusu yerlerin kullanımının, su ürünleri ile ilgili kooperatif veya kooperatif birlikleri ya da üretici birlikleri ile ilgisi olmayan kişilere bırakıldığı görülmüştür.

1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu'nun "Teşvik ve Himaye-Muaflıklar" başlıklı 17' inci maddesinin ikinci fıkrasında; "(Ek fıkra:6/11/2019-7191/3 md.) Balıkçı gemilerinin barınma, av araç ve gereçlerini depolama, tamir ve bakımlarını yapma, avlanan veya yetiştirilen ürünleri karaya çıkarma, depolama, kontrol, veri toplama gibi avcılık ve yetiştiricilikle ilgili hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, ihtiyaç duyulan kıyılarda Tarım ve Orman Bakanlığının teklifiyle, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Kültür ve Turizm Bakanlığının uygun görüşü alınarak, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca balıkçı barınakları üst yapıları ile birlikte yapılır." denilmiştir. Madde metninden anlaşılacağı üzere balıkçı barınakları; balıkçı gemilerinin barındığı, balıkçı gemileri tarafından avlanan ve yetiştirilen su ürünlerinin karaya çıkartıldığı, avlanan ve yetiştirilen su ürünlerinin bir kısmının satıldığı, kötü hava şartlarında balıkçı gemilerinin sığındığı, balıkçı gemilerinin ve ağların bakım ve onarımlarının yapıldığı, balıkçıların karaya çıkardığı ürünlerin resmi kayıt ve işlemlerinin yapıldığı balıkçılık faaliyetlerinin vazgeçilmez yapılarıdır.

Yine aynı maddenin üçüncü fıkrasında; "(Değişik fıkra:6/11/2019-7191/3 md.) Balıkçı barınaklarından yararlanma hakkı öncelikli olarak ticari balıkçılara ve su ürünleri yetiştiricilerine aittir. Balıkçı barınakları ve bunlara ait üst yapı tesislerinden faydalanma hakkı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün görüşü alınarak, Tarım ve Orman Bakanlığınca süresi on yıldan fazla olmamak üzere su ürünleri ile ilgili kooperatif veya kooperatif birliklerine ya da üretici birliklerine 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmaksızın pazarlıkla kiraya verilir. İlan edilen otuz günlük süre içinde kooperatifler veya kooperatif birliklerinden ya da üretici birliklerinden talep vaki olmazsa 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu gereğince Tarım ve Orman Bakanlığınca gerçek veya tüzel kişilere ihale ile verilir." denilmiştir.

Dördüncü fıkrasında ise; "(Ek fıkra:6/11/2019-7191/3 md.) Balıkçı barınaklarının işletilmesine, denetlenmesine ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esaslar Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığının uygun görüşü alınarak

---

*Tarım ve Orman Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.” denilmektedir.*

Bu kapsamda çıkartılan eski Kanun’a göre düzenlenen Yönetmelik’in “Kiralama Esas ve Usulleri” başlıklı 8’inci maddesinin birinci fıkrasında;“(Değişik birinci fıkra:RG-28/10/2008-27038) Balıkçı barınakları sınırları, yüzölçümü, üst yapı tesislerinin gösterildiği vaziyet planıyla birlikte, Bakanlık ile Ulaştırma Bakanlığının olumlu görüşlerine dayanılarak, Maliye Bakanlığınca öncelikle balıkçı barınağının mülki idare sınırları içerisinde bulunan ve ortakları orada ikamet eden, en az on iki aydan beri faaliyette bulunan, münhasıran su ürünleri ile iştigal eden ve otuz günlük ilan süresi içerisinde kiralamak için müracaat eden su ürünleri kooperatif veya kooperatif birliklerine, on yıldan az ve yirmi beş yıldan fazla olmamak üzere açık pazarlık usulüyle kiraya verilir.” denilmiş olup yine beşinci fıkrasında;“Kiralanan barınak ve üst yapılar hiç bir şekilde üçüncü şahıslara devredilemez, kiraya verilemez ve bunların kiralınmasında ve işletilmesinde ortak alınamaz. Bakanlıktan izin alınmadan şartnamesinde belirtilen amaçlar dışında kullanılmaz, tadil veya tevzi inşaatı yapılamaz.” hükmü getirilmiştir.

Ayrıca Barınakların “Özellikleri Vasıf ve Şartları” başlıklı 5’inci maddesinde Bakanlık faaliyetlerinin yürütülmesi için kullanılacak balıkçılık idari binasının bulunması zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Bu kapsamda yönetmelikte Balıkçı Limanı, Barınma yeri, Çekek yeri olarak sınıflandırılan barınakların 1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu uyarınca kiralama yetkisi Tarım ve Orman Bakanlığınca ait olup, ayrıca yönetmelik uyarınca gerekli denetimlerin yapılması Bakanlık faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılacak balıkçılık idari binasının bulunması zorunluluk arz etmektedir.

Yukarıda zikredilen mevzuatın incelenmesinde su ürünleri avcılığı ve yetiştiriciliği amacıyla yapılan balıkçı barınakları ve üst yapıların yapımı Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca, kiralanması ise Tarım ve Orman Bakanlığınca aittir. Kiralama yetkisi 2019 yılına kadar Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğüne ait iken, 1380 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik ile Tarım ve Orman Bakanlığınca intikal etmiş olup, bu tarihten sonra balıkçı barınakları ve üst yapılarından yararlanma hakkının kiraya verme işlemleri bu Bakanlık tarafından yürütülmektedir.

Yapılan incelemede su ürünleri avcılığı ve yetiştiriciliği ile ilgili hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla yapılan balıkçı barınakları ve üst yapılarından yararlanma hakkının,

özellikle Karadeniz Bölgesindeki balıkçı barınaklarında “dam” olarak nitelendirilen tek veya iki katlı kayık muhafaza yerlerinden, su ürünleri ile ilgili kooperatif veya kooperatif birlikleri ya da üretici birlikleri ile ilgisi olmayan kişilerce yaralanıldığı ve yararlanma hakkının herhangi bir kiralama sözleşmesinde dayanmadığı ve bunlardan herhangi bir kira geliri elde edilemediği görülmüştür. Yapılan araştırmada balıkçı barınaklarına ait vaziyet planlarında “dam” olarak adlandırılan üst yapıların, kayık muhafaza veya çekek yeri olarak inşa edildikleri anlaşılmaktadır. Yasal düzenlemelerde Bakanlığa tanınan yetkiler kiralama ile sınırlı olup, devir tarihinden bugüne kıyı yapılarının amacı dışında kullanılmasına engel olunamamıştır. Bu yapılar balıkçılık faaliyetleri için kamu kaynakları ile yapılmış olmalarına karşın, kullanıcıları tarafından ticarete konu edilmekte, alınıp satılabilmekte, lokantalar, yazlık konutlar ve benzeri diğer ticari faaliyetler için kurulup işletilmektedir. Bu durum ise balıkçılık faaliyetlerini engellemekte, balıkçılar için yapılan bu kıyı yapılarının amacı dışında kullanılmasına neden olmaktadır. Söz konusu durum, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da haliyle yer almakta olup Tübitaktan hizmet alımı yoluyla “Balıkçılık Kıyı Yapıları Veri Mimarisi ile Gelişim Yol Haritası ve Yönetişim Modelinin Oluşturulması Ar-Ge Projesi”ne başlanılmış olmasına rağmen bulgu konusu hususun devam ettiği anlaşılmaktadır.

Söz konusu yapıların balıkçılık amacıyla kullanılmasını teminen 1380 sayılı Kanun'da öngörülen öncelikli hak sahiplerine kiralanabilmesi için mevcut yetkisiz kullanımların önlenmesi ve kiralanabilir duruma getirilmesi için ilgili mercilere nezdinde girişimlerde bulunulması gerekmektedir.

### **BULGU 3: Proje Kapsamında Edinilen Taşınırların Kaydında Uygulama Birliğinin Olmaması**

Bakanlık harcama birimlerince Bölge Kalkınma İdareleri, Kalkınma Ajansları, TÜBİTAK vb. kuruluşlar ile birlikte eş finansman ya da dış finansman yoluyla edinilen taşınırların kayıt ve kontrolünde uygulama birliğinin olmadığı görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Amaç” başlıklı 1'inci maddesinde;

*“Bu Yönetmeliğin amacı, kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi, merkez ve taşrada taşınır yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesi ve kamu idareleri arasında taşınırların bedelsiz devri ile tahsisine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.”* hükmü yer almaktadır.



Aynı yönetmeliğin “Taşınırların Kaydı” başlıklı 12’nci maddesinde;

*“Kamu idarelerince bütün taşınırların ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınması esastır. Taşınır kayıtları, harcama birimleri itibarıyla yönetim hesabı verilmesine esas olacak şekilde tutulur. Her bir kaydın belgeye dayanması şarttır.”* denilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinde açıkça ifade edildiği gibi kaynağı ve yöntemine bakılmaksızın kamu idareleri tarafından edinilen bütün taşınırların kayıt altına alınması gerekmektedir.

Yapılan incelemede;

- Proje kapsamında edinilen taşınırların varlık hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin doğrudan giderleştirildiği,
- Varlık hesaplarıyla ilişkilendirilenlerin ise 150.99.07 Sosyal Yardım Amaçlı Taşınırlar ya da 150.99.08 Halka Açık Alanlarda Kullanılmak Üzere Edinilen Taşınırlar kodlarında kayıtlarına almakta ve sonrasında kayıtlara alınan taşınır dayanlı taşınır olsa bile kayıtlarından çıkarıldığı, tespit edilmiştir.

Kamu idare hesapları ve taşınır mal kayıtlarının doğru ve güvenilir olarak raporlanmasını teminen;

- Proje kapsamında edinilen taşınırların doğrudan giderleştirilmeden taşınır bilgi sistemine kaydının yapılması,
- Taşınır bilgi sistemine kayıt edilen taşınırların ise yetkisiz bir şekilde kurumun kayıtlarından çıkarılmaması,
- Bölge Kalkınma İdareleri, Kalkınma Ajansları, TÜBİTAK vb. kuruluşlar tarafından finanse edilen ve kendi özel mevzuatlarında kamu kurumu niteliğinde olmayan birlik, dernek, vakıf vb. kuruluşlar ile vatandaşlara/çiftçilere aynî/nakdi destek bulunacağına ilişkin düzenleme bulunuyor ise bu idarelerce yapılacak aynî/nakdi yardımların kendi taşınır kayıt sistemleri üzerinden yürütülmesinin sağlanması ve Bakanlık hesapları ile ilişkilendirilmemesi, gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Yolluk ve Tazminat Giderlerinin Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibi Yerine Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi**

Bakanlık personeline yurt içi görevlendirilmeleri nedeni ile ödenen geçici görev

yolluklarının ve tazminatlarının, 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 2022-2024 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alan "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 ve tazminat 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 ve tazminat ödemelerinin "03.03 Mal ve hizmet alım giderleri" tertibinden ödenmesi gerekirken "06.09.06 ve 06.09.20 Sermaye Giderleri" tertibiyle ödendiği görülmüştür.

6245 sayılı Harcırah Kanunu'na göre;

Yurtiçi görevlendirmeler için 06.09.06.01 Ekonomik Kodlu Yurtiçi Geçici Görev

Yollukları 30.616.037,60 TL,

Yurtdışı geçici görevlendirmeler için 06.09.06.02 Ekonomik Kodlu Yurtdışı Geçici Görev Yollukları 5.761.415,35 TL,

50'nci maddesine göre ödenen "Fiilen arazi üzerinde çalışanların harcırahı" 06.09.20.03 Ekonomik Kodlu Arazi tazminatları 13.814.952,89 TL,

49'uncu maddesine göre ödenen seyyar olarak vazife gören memur ve hizmetliler" başlıklı 06.09.20.04 Ekonomik Kodlu Seyyar görev tazminatları 2.432.705,45 TL'dir. Özetle 06.09 Sermaye Giderleri tertibinden 2023 yılı bütçesinden yapılan ödeme tutarı toplamda 52.625.111,29 TL'dir.

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

Bu itibarla; yolluk ve tazminat 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 5: Menkul Mal ve Gayrimaddi Hak Alımları ile Menkul Malların Bakım ve Onarımlarında Bütçe Uygulama Tebliği Hükümlerine Uyulmaması**

Tarım ve Orman Bakanlığı 2023 yılı yevmiye kayıtlarının incelenmesi sonucunda, 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliğinde, menkul mal ve gayrimaddi hak alımları ile menkul malların bakım ve onarımlarına yapılacak giderler için belirlenen parasal limitlere uyulmayarak, giderlerin "03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri" tertiplerinden yapıldığı 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.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 7427 sayılı 2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve muhtelif mevzuatta bütçenin uygulanmasına ilişkin yer alan hükümler çerçevesinde bütçe işlemlerine ilişkin usul ve esasların belirlendiği 2 sıra numaralı “2023 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Uygulama Tebliği”nin “XI- Diğer Hususlar” başlığının (j) bendinde; “7427 sayılı Kanuna ekli (E) işaretli cetvelin 25 sıra numaralı hükmü gereğince, Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehberin giderin ekonomik sınıflandırması bölümünde parasal tutarına bakılmaksızın “03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerinden karşılanacağı belirtilen giderler hariç olmak üzere, ihtiyacın nereden ve hangi usulle temin edileceğine bakılmaksızın vergiler dâhil her bir alım için;

- Menkul mal alımlarında 52.000 Türk Lirasını,
- Gayrimaddi hak alımlarında 41.000 Türk Lirasını,
- Menkul malların bakım ve onarımlarında 52.000 Türk Lirasını,
- Gayrimenkullerin bakım ve onarımlarında 114.000 Türk Lirasını, aşan tutarlar, “03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerinden ödenemez.

*Bu itibarla yukarıda yer verilen parasal tutarları aşan ihtiyaçlar, Devlet Malzeme Ofisinden temin edilse dahi “06- Sermaye Giderleri” tertiplerinden ödenecektir. Ayrıca doğrudan temin usulüyle yapılacak alımlarda ilgili bütçe tertibinin belirlenmesinde de söz konusu parasal tutarlar esas alınacaktır. Bu hususlara bütçe işlemlerinin gerçekleştirilmesinde de riayet edilecektir.”* denilmiştir.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayınlanan “2023-2025 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi”nin “03.07 Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım Giderleri” başlıklı bölümünde;

*“Bu grupta yer alacak olan alım, bakım ve onarım giderleri aynı zamanda sermaye giderlerinin altında da yer almaktadır. Her iki grupta yer alan mallar bir yıldan fazla ömürlü olmakla birlikte bu grubu sermaye giderlerinden ayıran özellik alım veya bakım bedelleridir. İşleme konu alım veya onarım değerleri her yıl bütçe kanunuyla belirlenecek tutarın altında kalanlar bu bölümde, söz konusu tutarın üstünde olanlar ise sermaye bölümünde sınıflandırılacaklardır.”* denilerek “3.5.1.1. Cari Giderler” başlıklı bölümünde Bütçe

Uygulama Tebliği ile benzer şekilde yapılacak söz konusu nitelikteki giderlerin belirlenen parasal limitleri aşmayanlarının cari giderler olduğu, bu limitleri aşan giderlerin ise sermaye giderleri kapsamında değerlendirildiği düzenlenmiştir.

Bakanlığın 2023 yılı yevmiye kayıtlarının incelenmesi sonucunda, söz konusu parasal tutarlara uyulmadan “06- Sermaye giderleri” tertiplerinden ödenmesi gereken menkul mal ve gayrimaddi hak alımları ile menkul malların bakım ve onarımlarının “03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerinden ödendiği görülmüştür. Yapılan çalışmada, 2023 yılı bütçesinden Bakanlığın çeşitli birimlerince; menkul mal alımlarında 4.171.038,06 TL, gayrimaddi hak alımlarında 305.445,50 TL ve menkul malların bakım ve onarımlarında 2.311.337,90 TL olmak üzere toplamda 6.787.821,46 TL bütçe uygulama kriterlerine aykırı olarak ödeme yapılmıştır.

Bu itibarla; menkul mal ve gayrimaddi hak alımları ile menkul malların bakım ve onarımları için yapılan giderlerin ilgili bütçe tertiplerinin belirlenmesinde söz konusu parasal tutarlar esas alınarak niteliğine ve analitik bütçe esaslarına uygun sınıflandırılması ve mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde kurumsal ve ekonomik sonuçlarının görülmesinin sağlanması amacıyla “06- Sermaye Giderleri” tertiplerinden ödenmesi 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>

**8. EKLER****EK-1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU**

<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>
Balıkçı Barınakları Üst Yapılarının Kiralama Sözleşmesine Dayanmaksızın Su Ürünleri İle İlgisi Bulunmayan Gerçek ve Tüzel Kişilerce Kullanılması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Banka Hesaplarının Sayıştaya Bildirilmemesi ve Dönem Sonu Tutanaklarıyla Teyit Edilememesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının, Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Harcanması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Kasa Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Proje Özel Hesabının Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim

			raporuna alınmıştır.
Dönemine İlişkin Tahakkuk Eden İdari Para Cezası Tutarlarının Tam Olarak Mali Tablolara Yansıtılmaması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Orman Genel Müdürlüğüne Usulüne Uygun Olarak Devredilememesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi	2022	Kısmen Yerine Getirildi	Farklı mahiyette olmak üzere Haklar Hesabına ilişkin hususlar 2023 yılında bulgu



			konusu yapılmıştır.
İlama Bağlı Ödemelerin Tahakkuk Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması ve Ödeneklerin Zamanında Karşılanmaması Sonucu Mahkemece Hükmedilen Yargılama Giderlerinin İcralık Olması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması ve Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların İlgili Alt Bölümüne Aktarılmaması	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.
2022 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi	2022	Yerine Getirilmedi	Söz konusu bulgu 2023 yılı denetim raporuna alınmıştır.





**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DOĞA  
KORUMA VE MİLLİ PARKLAR DÖNER  
SERMAYE İŞLETMELERİ**

**2023 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**



## İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	77
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	82
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	83
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	83
5. DENETİM GÖRÜŞÜ .....	83
6. DENETİM BULGULARI.....	84
7. EKLER.....	96



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2023) (TL) .....	80
Tablo 2: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL).....	81





## KISALTMALAR

<b>BKMYBS</b>	:Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi
<b>DKMP</b>	:Doğa Koruma ve Milli Parklar
<b>GTHB</b>	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
<b>KHK</b>	:Kanun Hükmünde Kararname
<b>OSİB</b>	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı



## **BULGU LİSTESİ**

### **A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular**

1. Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Yeterli Olmaması
2. Korunan Alanların Kiralanmasından Doğan Alacakların Ticari Alacaklar Hesap Grubunda Raporlanmaması
3. Personel Ücret Giderlerine İlişkin Dönemine Ait Tahakkukların Yapılmaması

### **B. Diğer Bulgular**

1. Turizm Yatırımlarına Tahsis Edilen Milli Park ve Tabiat Parklarından Elde Edilen Pay ve Bedellerin Döner Sermayeye Gelir Kaydedilmemesi



## 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 15'inci 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 İşletmeleri, 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 faaliyetlerini yürütmektedirler.

## 1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Evvelce Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri, 2019 yılında Bakanlıkların ilgası ile Tarım ve Orman Bakanlığınca devralınmış olup, ilga edildikleri Bakanlığın 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;

Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) Bölge Müdürlükleri ile 10 adedi Milli Parklar Müdürlükleri nezdinde olmak üzere 81 adet taşra birimi, 1 adedi Doğa Koruma ve Milli Parklar (DKMP) Genel Müdürlüğünde, 1 adedi de Merkez Müdürlüğünde olmak üzere toplam 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; Genel İdare Hizmetlerinde 2, Teknik Hizmetlerde 4 ve işçi statüsünde 9 olmak üzere 15 personeli bulunmaktadır.

Taşrada ise döner sermaye işletmeleri, işletme yöneticileri tarafından yönetilmektedir. 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.

2023 yıl sonu itibariyle Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinde Genel İdare Hizmetlerinde 89 kişi memur kadrosunda, Teknik Hizmetlerde 22 kişi mühendis ve 6 tekniker kadrosunda olmak üzere 28, Yardımcı Hizmetlerde 11 kişi yardımcı hizmetler ve 9 kişi daimi işçi olmak üzere toplam 137 personel bulunmaktadır.

### **1.3. Mali Yapı**

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin 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.

645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin "Döner Sermaye" başlıklı 22'nci maddesine istinaden kurulan Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri, Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği hükümlerine göre faaliyetlerini yürütmekte olup işletmelerin; 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 gelirleri; 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.

2023 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, Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin yaptığı faaliyetler dolayısıyla Kurumlar Vergisi mükellefiyeti de bulunmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin yıllık brüt hasılatları üzerinden %10 oranında Hazineye pay verilmektedir. İşletmelerin yıllık karları, tahsis edilen sermayeye ulaşılan kadar sermayeye eklenmekte, tahsis edilen sermaye tutarını aşan kısımları ise Hazineye irat kaydedilmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin sermaye miktarı 645 sayılı KHK hükümleri uyarınca 2017/9959 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 100.000.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide özet bilançosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2023) (TL)**

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
I-Dönen Varlıklar	658.707.885,81	III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	784.894.423,42
II-Duran Varlıklar	119.306.835,15	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	58.347.870,61
		V-Özkaynaklar	-65.227.573,07
Aktif Toplamı	778.014.720,96	Pasif Toplamı	778.014.720,96

2023 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide net satışları 520.523.152,68 TL, satışların maliyeti 76.346.948,15 TL ve brüt satış karı 444.176.204,53 TL'dir. Dönem net zararı toplamı ise -47.778.716,56 TL'dir. Döner Sermaye İşletmelerinin 2023 yılına ait konsolide gelir tablosu aşağıdaki tablodadır.



**Tablo 2: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL)**

Açıklama	2023
A-Brüt Satışlar	544.325.744,77
B- Satış İndirimleri (-)	23.802.592,09
C- Net Satışlar	520.523.152,68
D- Satışların Maliyeti (-)	76.346.948,15
BRÜT SATIŞ KÂRI VE ZARARI	444.176.204,53
E- Faaliyet Giderleri	468.276.208,92
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	-24.100.004,39
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	14.309.399,91
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	61.834,01
H- Finansman Giderleri (-)	0,00
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	-9.852.438,49
1- Olağandışı Gelir ve Kârlar	2.441.224,78
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	47.295,20
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	-7.458.508,91
K- Dönem Kârı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları(-)	40.320.207,65
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	-47.778.716,56

#### 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 2021 yılı Kasım ayına kadar Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemini (DMİS) kullanmakta iken bu tarihten sonra yine aynı Bakanlık tarafından hizmete sunulan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemini (BKMYBS) kullanmaktadır.

Yönetmelik gereği kullanılması gereken yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesaplar defterleri ile kullanılacak belgeler BKMYBS 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.

93 adet Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerine ait mali tablolar, işletme bazlı düzenlenen dönem sonu tabloların merkezde birleştirilmesi ile düzenlenmekte ve düzenlenen mali tablolar 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.

- Birleştirilmiş veriler defteri
- 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 Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri 2023 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.

## 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

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

#### **BULGU 1: Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Yeterli Olmaması**

Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin 2023 yılı mali tablolarının incelenmesi sonucunda, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve 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 fıkrasına göre mali tablolara ilişkin dipnotlar/açıklayıcı notların söz konusu Usul ve Esaslar'ın eklerinde belirtilen formatta gönderileceği belirtilmiştir.

14.12.2022 tarihli ve 32043 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve mali tabloların sunulmasını açıklayan 1 No.lu Devlet Muhasebe Standardına göre; mali tablolara ilişkin notların, mali durum, mali performans, net varlıklar/özkaynak değişim ve nakit akış tablolarında sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içereceği ve bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile mali tablolara alınma ölçütlerini karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlayacağı belirtilmiştir. Yine aynı Standardın "Mali Tabloların Bölümleri" başlığında; önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklamaları içeren dipnotların (liste/çizelge/cetvel), aynı bilânço, faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar/özkaynak değişim tabloları ve nakit akış tablosu gibi tam bir malî tablo setinin bölümlerinden olduğu ifade edilmiştir.

Mali tablolara ait notlar sistematik bir şekilde sunulmalı, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar/özkaynak değişim tabloları ve nakit akış tablolarında her bir kalem, notlar bölümündeki ilgili bilgilerle ilişkilendirilmelidir. Bu kapsamda; kamu idarelerin tarafından amacı kullanılacak hesap planı ve düzenlenecek mali tabloların şekil ve türlerini belirleyen Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde hangi hususların dipnot ve açıklamalar ile gösterilecekleri de düzenlenmiştir.

Buna göre 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 ilkenin, 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, Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerince yürütülen faaliyetlerin sonucunda oluşan dövizli işlemler, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, tahsisli taşınmazlar ve benzeri birçok dipnot ve açıklama gerektiren işlem bulunmasına rağmen Sayıştaya verilen 2023 yılı Bilanço ve Gelir Tablosunda herhangi bir dipnot ve açıklamaya yer verilmemiştir. 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.

Bununla birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "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 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 2: Korunan Alanların Kiralanmasından Doğan Alacakların Ticari Alacaklar Hesap Grubunda Raporlanmaması**

Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerine ait mutabakat cetvelleri ile yılsonu kesin mizanının incelenmesi neticesinde; işletmelerin ana faaliyet konusu olan her türlü yapı ve tesislerin işletilmesi veya işlettilmesinden elde ettiği işletme ve ağaçlandırma bedeli gelirlerine ait tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı ve yine bu kapsamda çeşitli sebeplerle tahsilatı yapılamayan alacakların takipli alacaklarda izlenmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “Tanımlar” başlıklı 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde; taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirin kamu geliri olduğu belirtilmiş, “Gelirlerin toplanması sorumluluğu” başlıklı 38'inci maddesinde de bu gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğu hükmüne yer verilmiştir

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Gelirlerin tahakkuku, takibi ve tahsili” başlıklı 8’inci maddesinde; “(1) İşletme gelirlerinin tahakkuku ve takibi gelir gerçekleştirme görevlilerince, tahsil işlemleri ise muhasebe birimlerince yürütülür.

(2) Alacakların takibinden vazgeçilmesinde, işletmelerin kendi özel mevzuatlarında hüküm bulunmayan hâllerde, Kanunun 79 uncu maddesi hükmüne göre işlem yapılır.” ve “Gerçekleştirme görevlileri ve sorumluluğu” başlıklı 10’uncu maddesinde; “(3) Gelir gerçekleştirme görevlileri; işletme gelirlerinin tahakkuk ve takip işlemlerini yürütürler.

(4) Gider ve gelir gerçekleştirme görevlileri, kendilerine verilen görevlerin mevzuatına ve usulüne uygun olarak yürütülmesinden, düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve diğer gerçekleştirme görevlileri tarafından düzenlenen belgeler üzerinde yapmaları gereken kontrollerden sorumludurlar.” denilmiştir.

Yönetmeliğin “Alacakların takip ve tahsil sorumluluğu” başlıklı 23’üncü maddesinde ise; “(1) Alacakların takip edilerek tahsil edilebilir hâle getirilmesi idarenin görev ve sorumluluğundadır.

(2) Muhasebe yetkilisi, alacakların takibi için gerekli bilgileri ve belgeleri düzenli olarak işletmeye vermekle yükümlüdür.

(3) Muhasebe yetkilisi, idarelerce ilgili mevzuatına göre tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hâle gelmiş gelir ve alacakları ilgili hesaplara kaydederek, nakden veya mahsuben tahsil edilmesinden sorumludurlar.” denilmiştir.

Yönetmelikte, 120 Alıcılar hesabının, niteliği itibariyle işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmamış alacaklarının izlenmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı Yönetmeliğinin 109’uncu maddesinde; Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının, işletmelerin mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş, bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların izlenmesi için kullanılacağı, 111’inci maddesinde; ise Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabının, şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılıkların izlenmesi için kullanılacağı ve Teminatlı alacaklarda karşılığın, teminatı aşan kısım için ayrılacağı ifade edilmiştir.



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 yürütmekte olup Yönetmelik'in, işletmelerin gelirlerinin düzenlendiği 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, görev alanı kapsamına giren her türlü yapı ve tesislerin işletilmesi veya işlettirilmesinden elde edilen gelirler denilerek işletme bedeli gelirleri işletmenin faaliyet konusu ile ilgili gelirler arasında sayılmıştır.

Yapılan incelemede, Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin ana faaliyet konusu kapsamında, işletmelerin tasarrufunda bulunan yapı ve tesislerin işletilmesi veya işlettirilmesinden elde edilen işletme ile ağaçlandırma bedeli gelirlerine ait tahakkuk kayıtlarının ilgili birimlerce sağlıklı olarak yapılmaması ve muhasebe birimine bilgi verilmemesi sonucunda, bu alacakların ve alacaklarla ilgili diğer işlemlerin takip ve kayıt işlemlerinin yerine getirilememesine sebebiyet verildiği görülmüştür.

Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri tarafından 2023 yılı içerisinde 193.854.874,24 TL İşletme ve 8.224.037,60 TL Ağaçlandırma Bedeli geliri tutarının tahakkuk kayıtları yapılmadan direk gelir yazıldığı görülmüştür. Bu tutara ilave olarak, yılsonunda işletmeler tarafından hazırlanan mutabakat cetvellerinde, çeşitli sebeplerle tahsili sağlanamayan ve takipli alacaklar hesabında izlenilmesi gereken tutarlar ile geç tahsil edilen tutarların, müstecirler tarafından ödenmesi aşamasına kadar tahakkuk kayıtlarının yapılmaması nedeniyle gecikme faizi, güvence bedelleri vb. mali yükümlülüklerine ilişkin toplu ve ayrıntılı bir bilgi sağlanamamakta olup bu sebeplerle 12 Ticari Alacaklar Hesaplarının gerçek değerlerini yansıtmadığı görülmüştür.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri dikkate alındığında Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin ana faaliyet konusu olan korunan alanlardan elde edeceği işletme ve ağaçlandırma bedeli gelirlerinin takip ve tahsilinin sağlanması amacıyla 120 Alacaklar Hesabı kullanılarak tahakkuk kayıtlarının yapılması, çeşitli sebeplerle tahsilatı yapılamayan alacakların ve karşılıklarının 128 Şüpheli Ticari Alacaklar ve 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesaplarına kaydedilmesi, ilgisine göre, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar, 654 Karşılık Giderleri Hesapları ile ilişkilendirilmesi ve söz konusu alacağın tahsil edilememesinde sorumluluğu saptanan personel adına 135 Personelden Alacaklar Hesabına kayıt yapılması gerekmektedir.

---

---

### **BULGU 3: Personel Ücret Giderlerine İlişkin Dönemine Ait Tahakkukların Yapılmaması**

Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin 2023 yılı kesin mizanının incelenmesi neticesinde, işçilere 2024 yılı Ocak ayında ödemesi yapılacak ücretlere ait 15.12.2023-31.12.2023 dönemine ilişkin tahakkuklarının 381 Gider Tahakkukları Hesabında izlenmediği tespit edilmiştir.

01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 381 Gider Tahakkukları Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 321’inci maddesinde;

*“(1) Gider tahakkukları hesabı, gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlenmesi için kullanılır.*

*(2) Dönem sonunda, uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki gider tahakkukları hesabında yer alıp, ödeme zamanına bir yıldan az süre kalan tutarlar bu hesaba aktarılır.”* denilmekte,

“Hesabın işleyişi” başlıklı 322’inci maddesinde ise;

*“(1) Gider tahakkukları hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Alacak: 1) Gerçekleşmiş olmasına rağmen henüz işletmeden istenebilir duruma gelmeyen giderler bu hesaba alacak, ilgili gider veya zarar hesaplarına borç kaydedilir.*

*b) Borç: 1) Tahakkuk eden giderlere ilişkin yapılan ödemeler bu hesaba borç, ödemenin şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir.”* denilmektedir.

Söz konusu mevzuat gereği 2024 yılı Ocak ayında ödenmesi gereken 15.12.2023-31.12.2023 dönemine ilişkin işçi personel ücretleri, gelecek aylarda ödemesi yapılacak olan bir gider olduğundan, 2023 yıl sonunda 381 Gider Tahakkukları Hesabına kaydedilmesi ve 2024 yılı açılış fişinde yer alması gerekmekte iken buna riayet edilmediği ve herhangi bir tahakkuk kaydı yapılmadığı görülmüştür.

Her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması amacıyla; sonraki aylarda ödenecek işçi personel ücretleri gibi giderlerin dönem ayırıcı gider tahakkuklarının izlendiği 381 Gider Tahakkukları Hesabında muhasebeleştirilerek, işletmelerin faaliyetlerinin, “Dönemsellik” ilkesine uygun olarak raporlanması sağlanmalıdır.

## 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 Kaydedilmemesi**

Tarım ve Orman Bakanlığının Döner Sermaye Yönetmeliği'nin çıkarılmamasından kaynaklı 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi alanlardan elde edilen gelirlerden bazılarının Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri 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 ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'nun "Taşınmaz malların turizm amaçlı kullanımı" başlıklı 8'inci maddesinin (A) fıkrasının (4) numaralı alt bendinde;

*"(Ek:18/7/2021-7334/6 md.) (Değişik: 25/10/2023-7464/14 md.) 9/8/1983 tarihli ve 2873 sayılı Millî Parklar Kanunu gereğince tespit ve ilân edilen yerlerde, ilgili Bakanlıkça belirlenen ve üzerinde turizm maksatlı konaklama tesisi bulunan veya konaklama tesisi yapılması uygun görülen alanları, uzun devreli gelişme planları ve gelişme planlarına uygun olarak, gelirleri Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesine ait olmak üzere yatırımcılara tahsis etmeye sadece Bakanlık yetkilidir. Bu fıkırada belirtilen yerlerde sadece çadır ve karavan içeren kamp alanları yapılması ve işletilmesi amacıyla ilgili mevzuatı uyarınca ilgili kurum tarafından kiralama yapılabilir, bu şekilde kiralanmış taşınmazların tahsis amacı ve kullanım şekli değiştirilemez."* denilmiştir.

Yine aynı Kanun'un Geçici 12'nci maddesinin (Ek: 18/7/2021-7334/18 md.) üçüncü fıkrasında;

*"8 inci maddenin (A) fıkrasının (4) numaralı bendi kapsamında bulunan yerlerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Tarım ve Orman Bakanlığınca verilen izinler ve yapılan kiralama uyarınca Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilen bedellerin tahsiline döner sermaye tarafından devam edilir. Gelirleri Tarım ve Orman*

*Bakanlığı döner sermayesine kaydedilen bu yerlerin sözleşme süresi sonunda Kültür ve Turizm Bakanlığınca yeniden tahsis edilmesi durumunda da bedeller Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesi tarafından tahsil edilir.” denilmiştir.*

Geçici 18’inci maddesinde (Ek: 25/10/2023-7464/16 md.) ise;

*“Bu Kanunun geçici 12 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki başvurular için 30/4/2024 tarihine kadar ek süre verilmiştir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce 8 inci maddenin (A) fıkrasının (4) numaralı bendi ve ek 5 inci madde kapsamında düzenlenen sözleşmeler de aynı tarihe kadar Bakanlığa başvurulması halinde, geçici 12 nci maddede belirlenen koşullarla, bu Kanunun 8 inci maddesine uyarlanır. Bu şekilde uyarlanan sözleşmeler kapsamında tespit edilen yeni bedeller ilgili idareler tarafından tahsil edilmeye devam edilir.*

*8’inci maddenin (A) fıkrasının (4) numaralı bendi kapsamında bulunan yerlerden bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Tarım ve Orman Bakanlığınca, üzerinde konaklama tesisi yapılması amacıyla ihalesi yapılmış veya sözleşmeye bağlanmış yerler hakkında, sözleşme süresi boyunca ilgili mevzuat hükümleri uygulanır. Bu kapsamda verilen izinler ve yapılan kiralamar uyarınca Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilen bedellerin tahsiline döner sermaye tarafından devam edilir. Gelirleri Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesine kaydedilen bu yerlerin sözleşme süresi sonunda Bakanlıkça yeniden tahsis edilmesi durumunda da bedeller Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesi tarafından tahsil edilir.” hükmü bulunmaktadır.*

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, 2021 ve 2022 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 Doğa Koruma ve Milli Parklar 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 uygulanamadığı anlaşılmaktadır. 2873 sayılı Kanun'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, 2020, 2021 ve 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiş olmakla birlikte halen çözüme kavuşturulamamıştır.

Bu tespitler çerçevesinde;

- 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.

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: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU

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	2022	Yerine Getirilmedi	2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda aynen yer verilmiştir.





**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DÖNER  
SERMAYE İŞLETMELERİ**

**2023 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**



## İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	97
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	102
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	102
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	103
5. DENETİM GÖRÜŞÜ .....	103



## **TABLÖLAR LİSTESİ**

- Tablo 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2023)  
100
- Tablo 2: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu.. 101



## **KISALTMALAR**

**BKMYBS:** Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi

**GTHB:** Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

**GYMY:** Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

**KHK :** Kanun Hükmünde Kararname

**OSİB:** Orman ve Su İşleri Bakanlığı





## 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 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 15'inci 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 Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) Döner Sermayeli İşletmeleri, Tarım ve Orman Bakanlığına devredilmişlerdir.

Devir sonrasında herhangi bir düzenleme de yapılmadığından Bakanlık bünyesinde kurulan döner sermayeli işletmeler, kuruluşundaki mevzuata göre işletilmeye devam edilmektedir.

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

Daha önce Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri, 2019 yılında Bakanlığın ilgası ile Tarım ve Orman Bakanlığınca devralınmış olup, ilga edildikleri Bakanlığın bünyesindeki usul ve esaslara göre işletilmeye devam edilmektedirler. Döner Sermaye İşletmelerinin Bakanlıktan bağımsız bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri, İl Tarım ve Orman Müdürlükleri ve diğer enstitü ve merkez müdürlükleri nezdinde kurulmuşlardır. Bu kapsamda 208 adet döner sermayeli işletme faaliyet göstermektedir.

Döner sermayeli işletmelerinin nezdinde kuruldukları birimlere göre tasnifi aşağıdaki şekildedir;

- İl Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (81 İl Md.)
- Gıda Kontrol Laboratuvarları Döner Sermaye İşletmeleri (30 Adet)
- Bölgesel Araştırma Enstitüleri Döner Sermaye İşletmeleri (10 Adet)
- Zirai Karantina Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (12 Adet)
- Tohum Sertifikasyon Test Merkezi Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (7 Adet)
- El Sanatları Eğitim Merkezi Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (6 Adet)
- Eğitim Merkezi Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (2 Adet)
- Konu Araştırma Enstitü Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (25 Adet)
- Merkez Araştırma Enstitü Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (10 Adet)
- Veteriner Sınır Noktası Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmeleri (11 Adet)
- Veteriner Kontrol Enstitüsü Müdürlükleri Döner Sermaye İşletmesi (9 Adet)
- Tohum Tescil Test Merkezi Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

- Merkez İkmal Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- Kafkas Arısı Üretim, Eğitim ve Gen Merkezi Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- Tarım Alet ve Makine Test Merkezi Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- Ulusal Gıda Referans Laboratuvar Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Döner sermayeli işletmelerinin 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.

2023 yıl sonu itibariyle Döner Sermaye İşletmelerinde 109'u memur, 129'u daimi işçi ve 905'i sürekli işçi olmak üzere toplam 1.143 görevli personel bulunmaktadır.

### **1.3. Mali Yapı**

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri 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.

969 sayılı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan döner sermaye işletmeleri

Mülga GTHB döner sermaye işletmeleri olarak da adlandırılabilir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin; sermaye kaynaklarına, faaliyet alanlarına, gelirlerine, giderlerine ve merkez payı olarak adlandırılan Bakanlık merkez döner sermaye işletmesine aktarılacak tutarlara ilişkin hükümler anılan 969 sayılı Kanun’da düzenlenmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin 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. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin faaliyetleri neticesinde elde ettiği gelirler, Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre kurumlar vergisinden istisnadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri aylık gayrisafi hasılatın %15’ini hazine payı olarak aktarmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin yıllık karları, tahsis edilen sermayeye ulaşılan kadar sermayeye eklenmekte, tahsis edilen sermaye tutarını aşan kısımları ise Hazineye irat kaydedilmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin sermaye miktarı 969 sayılı Kanun’a göre 100.000.000,00 TL iken zaman içerisinde yapılan sermaye artışları ile 31.12.2023 itibarıyla 115.264.368,62 TL olmuştur. 2023 yılı aktif büyüklüğü 3.390.175.259,81 TL olup işletmelerin konsolide özet bilançosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2023)**

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
I-Dönen Varlıklar	3.316.485.171,03	III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	953.960.552,86
II-Duran Varlıklar	73.690.088,78	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	352.927.171,07
		V-Özkaynaklar	2.083.287.535,88
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.390.175.259,81</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.390.175.259,81</b>

2023 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide net satışları 5.009.299.802,93 TL, satışların maliyeti 590.466.389,68 TL ve brüt satış karı 4.418.833.413,25 TL’dir. Dönem net karı ise 2.040.451.243,82 TL’dir. Döner Sermaye İşletmelerinin 2022-2023 yılları karşılaştırmalı konsolide gelir tablosu aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 2: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu**

Açıklama	2022	2023
<b>A-Brüt Satışlar</b>	2.119.453.674,71	5.043.259.725,85
<b>B- Satış İndirimleri (-)</b>	8.095.248,66	33.959.922,92
<b>C- Net Satışlar</b>	2.111.358.426,05	5.009.299.802,93
<b>D- Satışların Maliyeti (-)</b>	354.309.426,77	590.466.389,68
<b>Brüt Satış Karı ve Zararı</b>	<b>1.757.048.999,28</b>	<b>4.418.833.413,25</b>
<b>E- Faaliyet Giderleri</b>	1.272.021.802,23	2.608.261.159,96
<b>Faaliyet Karı veya Zararı</b>	<b>485.027.197,05</b>	<b>1.810.572.253,29</b>
<b>F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar</b>	66.940.980,44	298.295.942,56
<b>G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</b>	6.975.939,34	34.148.357,67
<b>H- Finansman Giderleri (-)</b>	0,00	0,00
<b>Olağan Kar veya Zarar</b>	<b>544.992.238,15</b>	<b>2.074.719.838,18</b>
<b>I- Olağandışı Gelir ve Karlar</b>	5.944.487,05	13.122.908,72
<b>J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)</b>	10.238.049,62	47.391.503,08
<b>Dönem Karı veya Zararı</b>	<b>540.698.675,58</b>	<b>2.040.451.243,82</b>
<b>K- Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları(-)</b>		
<b>Dönem Net Karı veya Zararı</b>	<b>540.698.675,58</b>	<b>2.040.451.243,82</b>

#### 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin 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 Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi (BKMYBS) kullanılmaktadır. BKMYBS yazılımı TÜBİTAK tarafından geliştirilmiş olup; Kontrol ve yönetimi Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından işletilmektedir. 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.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri tarafından işletme bazlı düzenlenen dönem sonu tablolar, merkezde birleştirilerek 208 adet işletmeye ait mali raporlar

düzenlenmekte ve ilgili birimlere ve Sayıştaya verilmektedir.

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.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Mali Raporları;

- Birleştirilmiş Veriler Defteri
- 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 Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri 2023 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.

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>