



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI

2017 YILI

SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2018

İÇERİK

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI 2017 YILI 1
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI EĞİTİM 64
VE ARAŞTIRMA MERKEZİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**

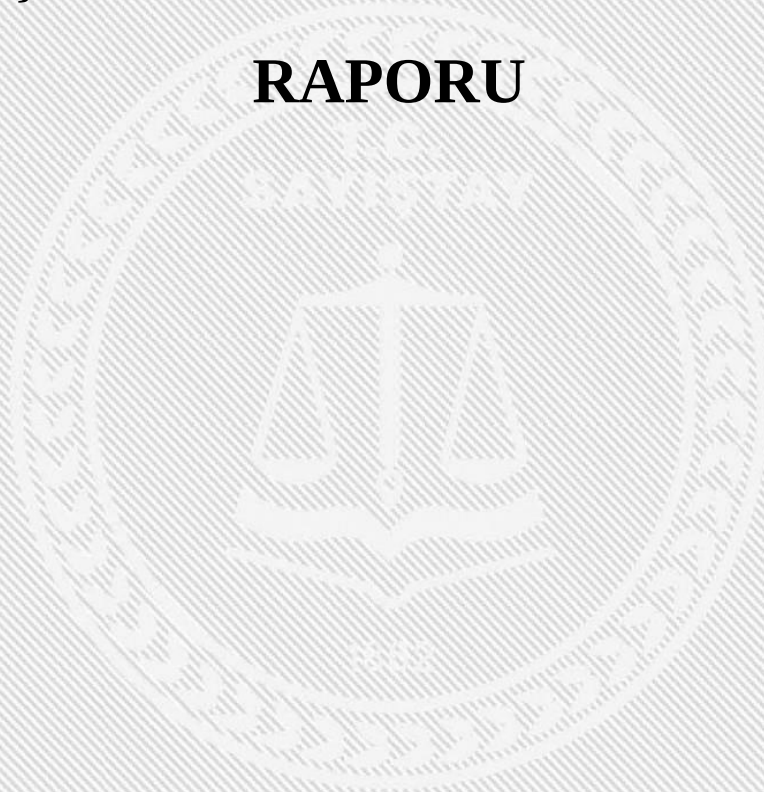
**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI İŞ 81
SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ DÖNER
SERMAYE İŞLETMESİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK
DENETİM RAPORU**

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI 2017 YILI 106
SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM RAPORU**

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI**

2017 YILI

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	4
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	5
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	20
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	20
8.	EKLER.....	55

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABMYDB	Avrupa Birliği Mali Yardımlar Dairesi Başkanlığı
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BÜMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
ÇASGEM	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi
ÇSGB	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
GYMY	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IPA	Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument for Pre-Accession Assistance)
İKGPRO	İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Çerçevesinde Program Otoritesi
İMİD	İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
İSGÜM	İş Sağliğı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı
İŞKUR	Türkiye İş Kurumu
KBS	Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
UÇÖ	Uluslararası Çalışma Örgütü
UKSMS	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
YODÇE	Yakın ve Orta Doğu Çalışma Enstitüsü
YODÇEM	Yakın ve Orta Doğu Çalışma Eğitim Merkezi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2010-2017 Yılları Doğrudan Finansman Projesi Kapsamında Kullanılan AB ve TR Katkısı

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Mali Yapı

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (ÇSGB), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2017 yılı bütçesiyle Bakanlığa 49.855.256.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin %7,8'ine tekabül etmektedir. Bakanlığa tahsis edilen ödenek, yıl içinde eklenen ve düşülen ödeneklerle birlikte toplam 57.208.921.942,00 TL olmuştur. Bu ödeneğin 58.132.617.995,00 TL'si ödenek gönderme belgesine bağlanmış olup, aşağıda yıl içinde alınan ödeme emirleri başlığı altında gösterilmiştir. 2017 yılı bütçe gideri 57.172.290.138,01 TL olarak gerçekleşmiştir.

Bakanlıkça, bütçeyle verilen ödenekler dışında, uluslararası antlaşmalar gereğince Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) kapsamında 2017 yılında sağlanan fonlardan (66.821.151,05 EUR karşılığı) 302.278.841,00¹ TL kaynak kullanılmıştır.

Ayrıca Bakanlık faaliyetlerinin finansmanında, döner sermaye işletmesinden aktarılan kaynaklardan temin edilen 2.245.996,00² TL kaynak kullanılmıştır.

Bakanlıkça sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre Bakanlığın 2017 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıda belirtilmiştir. (2017 yılı dönem sonu işlemleri hariçtir.)

Yılı İçinde Alınan Ödeme Emirleri	2017 Yılı Bütçe Gideri
58.132.617.995,00	57.172.290.138,01

2017 yılı Bütçe Giderleri içindeki en büyük pay %99,5 ile cari transferlere ait olup, personel ve sosyal güvenlik ödemeleri, sermaye transferleri, mal ve hizmet alım giderleri ile sermaye giderleri, bütçe giderlerinin küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen cari transferlerin; 52.522.363.543,00 TL'si Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK), 3.895.068.156,00 TL'si İşsizlik Fonu'na, 432.884.986,00 TL'si Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'ne, 17.132.000,00 TL'si Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü'ne yapılmıştır.

¹ 29.12.2017 tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz satış kuru esas alınmıştır.

² 2017 Yılı Faaliyet Raporundan alınmıştır.

Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Yönetmeliğin 310'uncu maddesinde kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu; 311'inci maddesinde kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından, üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu; 312'nci maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 313'üncü maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak temel mali tabloların Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Nakit Akış Tablosu olduğu; 314-316'ncı maddelerinde bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327'nci maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

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

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a 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,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli,
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolardan yararlanacak olanlara makul güvence vermek amacıyla mali raporların güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, kaynakların etkili ve ekonomik ve mevzuatına uygun kullanılmasının sağlanması amacıyla kurulup işletilmesi gereken mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

Denetim, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla; kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç

kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.

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

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

Denetim çalışmaları sırasında; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın merkez ve taşra muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü muhasebe birimlerindeki cetvel ve belgeler ile bu birimlerdeki yevmiye kayıtları ve yevmiye kayıtlarına esas belgeler ile bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgeler; tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluk açısından incelenmiştir.

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) Kapsamında Kullandırılan Fonların Bakanlık Mali Tablolarında Yer Almaması

IPA kapsamında kullandırılan fonların Bakanlık mali tablolarında yer almadığı tespit edilmiştir.

A) IPA kapsamında kullandırılan fonlar, ÇSGB muhasebe işlemleri ve mali tablolarında yer almamaktadır. Yıllık bazda oluşturulan mali tablolar, doğru bilgi sunmamaktadır. Avans ödemeleri, fon kullanımı olarak kaydedilmektedir.

IPA kapsamında “İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı”nın otoritesi konumunda olan Avrupa Birliği ve Mali Yardımlar Dairesi Başkanlığı (ABMYDB) yönetiminde kullandırılan Avrupa Birliği fonları ve ulusal katkı tutarlarının Daire Başkanlığı hesaplarına girişi ve yararlanıcı kurum ve firmalara aktarımı işlemlerinin ulusal muhasebe sistemine kaydedilmediği tespit edilmiştir.

ABMYDB 31 Ocak 2012 tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından “Ön-Kontrollü Merkezi Olmayan Uygulama Sistemi” içerisinde “İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı” çerçevesinde Program Otoritesi (İKGPRO) olarak akredite edilmiştir. Akreditasyon kararı uyarınca ABMYDB; Avrupa Birliği (AB) tarafından finanse edilen 4. Bileşen (İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi) çerçevesinde gerçekleştirilen hizmet alımı, mal alımı ve hibe projelerinin;

- İhalelerinin planlanması
- İhaleye çıkılması
- Sözleşmelerin imzalanması ve yönetilmesi
- Ödemelerin gerçekleştirilmesi
- Muhasebesinin tutulması
- Mali raporlamasının yapılmasından sorumlu kılınmıştır.

Akreditasyon kararıyla birlikte ABMYDB kendi yararlanıcı olduğu ve başka kurumların yararlanıcı olduğu ihaleler için sözleşme makamı konumuna geçmiştir. Mal veya hizmet alımı sözleşmelerinde; %15 tutarındaki ulusal katkı yararlanıcı kurum tarafından Hazine Müsteşarlığı Ulusal Fon Dairesi’ne aktarılmakta, %85 tutarındaki AB katkısı ile beraber Ulusal Fon Dairesi’nden ABMYDB’ye toplam tutar aktarılmaktadır. Daha sonrasında ABMYDB Finans Birimi tarafından da firma veya kurumlara paralar aktarılmaktadır. Ancak bu işlemlerin muhasebe kayıtları sadece Presto isimli sistemde tutulmakta, ulusal muhasebeye entegrasyonu yapılmamaktadır. Dolayısıyla ÇSGB birimi olan ABMYDB tarafından yapılan işlemler Bakanlık muhasebe kayıtlarında görülmemektedir. 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 12/B maddesinde; desteklenecek proje ve faaliyetlere ilişkin olarak; projelerin seçimini yapmak, önceliklendirmek, ihale ve sözleşmelerini yapmak ve yürütülmesini sağlamak, ödemelerini gerçekleştirmek ve muhasebeleştirmek, buna ilişkin kontrol, izleme ve değerlendirmeleri yapmak, ABMYDB’nin görevleri arasında sayılmıştır. Ancak ABMYDB Bakanlık bünyesinde yer alan bir daire başkanlığıdır ve Bakanlıktan ayrı bir muhasebe yetkilisi de yoktur, dolayısıyla Daire Başkanlığının muhasebe işlemlerini yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Ulusal sistemden bağımsız olarak Presto sistemi altında tutulan kayıtların, kamu sektöründeki işlemlerin muhasebeleştirilmesinde genel kabul gören ve AB’nin de uygulanmasına özel önem atfettiği Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (UKSMS) ile uyumlu olmadığı tespit edilmiştir. UKSMS-1, en az yıllık raporlama yapılmasını

öngördüğü ve İKG Operasyonel Programı Prosedürler El Kitabının “Muhasebe” başlıklı kısmı, yıllık üretilen mali tabloların ve üçer aylık mutabakatların Operasyonel Yapının resmi belgeleri olduğunu belirttiği halde, Başkanlıkça yapılan kayıtlarda dönemsellik ilkesine uyulmadığı, tutulan kayıtlara ilişkin olarak yıllık raporların tarafımıza sunulmasına karşın, hesapların kapanış ve açılış kaydı ile dönem sonu envanter işlemlerinin yapılmadığı ve bu sebeple; yıllık olarak sunulan mali tabloların sadece 31.12.2017 tarihindeki anlık durumu gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca 7 yıllık bir süreci kapsayan proje bazında tutulan kayıtların yıllık bazda hazırlanan mali tabloları; açılış kapanış işlemlerinin yapılmaması, yıllık işlemler bazında planlanmaması sebebiyle de güvenilir bilgi sunmamaktadır. Örneğin 01.01.2017-31.12.2017 dönemi için tarafımıza sunulan bilançoda; 120 Ulusal Fondan Alacaklar Hesabı (-23.177.026,13) Avro olarak görünmektedir. Ancak söz konusu hesabın (-) bakiye vermesi mümkün değildir. Aynı tabloda; 300 Fonlar Hesabı 52.946.044,20 Avro iken 301 Kullanılan Fonlar (-) (-66.821.151,05) Avro olarak yer almaktadır, dolayısıyla tahsis edilen fon tutarından daha fazla fon kullanılmış gibi görünmektedir. Bilanço dışı kalemlerden olan 900 İmzalanan Finansman Anlaşmaları Hesabı (-603.078,89) Avro; 920 Alınan Garanti Mektupları Hesabı (-10.059.676,27) Avro ve 930 İmzalanan Anlaşmalar Hesabı (-499.517,57) Avro olarak yer almasına karşın, (-) değer alamayacak hesaplardandır.

İşlemlerin muhasebeleştirilmesinde “İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Muhasebe Uygulama Rehberi”nde (IPA Turkey Human Resources Development Operational Programme Implementation Manual Chapter J) yer alan hesap planı kullanılmaktadır. 2015 Yılı Denetim Raporunda, hesap planında uzun vadeli aktif ve pasif hesaplar yer almasına ve gerçekleştirilen projelerin çoğunun vadesinin 1 yılı aşmasına karşın uzun vadeli hesapların kullanılmadığı ve bu nedenle yıllık olarak üretilen raporlarda tüm proje dönemini yansıtan kayıt ve bilgilerin görünmediği ifade edilmişti. Rapordaki bulgumuz üzerine, hesap planı, 2016 yılı nisan ayında değiştirilmiş olup, uzun vadeli aktif ve pasif hesaplar yeni hesap planından çıkarılmıştır. 2017 yılına ilişkin hesap planı incelendiğinde de, uzun vadeli aktif ve pasif hesapların bulunmadığı görülmüştür. Ancak Raporda, gerçekleştirilen projelerin çoğunun vadesinin 1 yılı aşması nedeniyle, uzun vadeli hesapların kullanılması gerektiği ifade edildiği halde, hesap planından söz konusu hesapların çıkarılması, IPA kapsamında kullandırılan fonlara ilişkin olarak üretilen mali tablonun gerçekçi olmamasına neden olmuştur.

Ulusal sistemden bağımsız olarak Presto sistemi altında tutulan kayıtların UKSMS ile uyumlu olmaması nedeniyle, IPA fonlarından ABMYDB kullanımına tahsis edilen fonlardan

yüklenicilere/yararlanıcılara sözleşmeye dayalı olarak yapılan mal-hizmet alımı, hibe ve yapım sözleşmelerine ait her türlü avans ödemesinin fon kullanımı olarak kaydedildiği görülmüştür.

İlk etapta avans hesaplarında izlenmesi gereken ve bu avansın verilme amacı doğrultusunda harcadığının belgelenmesinin yani giderin usulüne uygun olarak gerçekleşerek ABMYDB tarafından kabul edilebilir bir gider olarak teyit edilmesinin ardından, bu tutarların fon kullanım hesabına aktararak avansın mahsubunun yapılması, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin gereğidir.

Ön ödeme işlemlerinin fon kullanımı olarak muhasebeleştirilmesi nedeniyle ABMYDB tarafından henüz kabul edilmemiş, gerçekleşmemiş giderlerin yani kullanılmamış fonların mali tablolara yansıdığı, dolayısıyla bu uygulamanın kullanılan fonları olduğundan fazla gösterdiği anlaşılmaktadır. 2017 yılı için Daire Başkanlığı tarafından sunulan bilançoda 301 Kullanılan Fonlar Hesabı (-) 66.821.151,05 Avro iken bu tutarın 492.489,24 Avrosunun 301 nolu hesabın 11 ve 12 alt kodlarında izlenen ve avans olarak kullandırılan fonlar olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca, ABMYDB tarafından yönetilen IPA fonlarına ilişkin olarak sunulan mali tablolar sadece İngilizce düzenlenmekte ve muhasebeleştirme ilkelerine aykırı uygulamalar olmasına rağmen, bu hususlar mali tablo dipnotlarında gösterilmemektedir. Hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması için mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. IPA kapsamında AB ve Türkiye eş finansmanı ile sağlanan kaynakların kamu kaynağı olarak değerlendirilmeyerek Bakanlığın muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında izlenmemesi, bu kaynakların mali yönetimi konusunda Türk Kamuoyunun bilgi sahibi olamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu çerçevede; ABMYDB tarafından yönetilen IPA fonlarının mali yönetimi konusunda bilgi sahibi olunabilmesi, ilgili mali tabloların İngilizcenin yanı sıra Türkçe düzenlenmesi ve mali tablolarda yer alan tüm hususların açıklanması ile mümkün olabilecektir. Mali tablolara ilişkin mevzuata aykırı uygulamaların da mali tablo dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

ABMYDB tarafından yönetilen IPA fonlarına ilişkin olarak sunulan mali tabloların sadece İngilizce düzenlenmesi ve mali tablo dipnotlarının Rapor tarihine kadar sunulmamış olması, sunulan mali tabloların anlaşılabilirliğinin azalması ve Fonların mali yönetimi konusunda tam bilgi sahibi olunamaması sonuçlarını doğurmaktadır.

Özetle; söz konusu IPA fonlarının kullandırılması ile görevlendirilmiş bulunan

ABMYDB'nin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin Bakanlık muhasebe kayıtlarında izlenmemesi, mevzuata aykırılık teşkil etmekte ve kamu kaynaklarının kayıt dışında kalmasına neden olmaktadır. Söz konusu kayıtların Bakanlık muhasebe kayıtlarında izlenmesi, bu kayıtların AB standartlarına uygun olarak hazırlanıp raporlanması konusunda bir engel teşkil etmemektedir. AB standartlarına göre tutulan kayıtlar ve oluşturulan raporlar yardımcı defter olarak kullanılmakla birlikte, Daire Başkanlığının görev alanına giren IPA kapsamındaki projelerin muhasebe kayıtlarının Bakanlık muhasebe kayıtları içerisinde yer alması zorunludur. Başkanlık, bu kapsamda, gerekli prosedürlerin belirlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvurmuş olup, Maliye Bakanlığınca usul ve esasların düzenlenmesine ilişkin çalışma henüz tamamlanmamıştır.

IPA fonları sadece yararlanıcı kurumun ÇSGB olduğu durumlarda, %15'lik ulusal katkı payının, Bakanlık Genel Bütçe Muhasebe Birimi tarafından Ulusal Fona aktarılması aşamasında ulusal muhasebe sistemine kaydedilmektedir. Bu amaçla 630.Giderler Hesabının 07.01.06.80 nolu Kamu Teşebbüslerine, Döner Sermayelere, Fonlara ve Mali Kurumlara Sermaye Transferleri ekonomik koduna kayıt yapılmaktadır.

Kamu Teşebbüslerine, Döner Sermayelere, Fonlara ve Mali Kurumlara Sermaye Transferleri, Yurtiçi Sermaye Transferleri başlığı altında yer almaktadır. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehberde, Yurtiçi Sermaye Transferlerinin, yurtiçindeki kurum ve kuruluşlara veya vatandaşlara sermaye birikimi amacıyla veya sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız ödemeler olduğu belirtilmiştir.

Uygulamada, Ulusal Fon, program otoritelerinin ödeme taleplerini bankaya ileten, dolayısıyla AB fonlarının banka hesaplarını yöneten, kaydını tutan birimdir. Ulusal Fon, AB fonlarının ihale, sözleşme ve ödeme karar süreçlerinde doğrudan yer almadığı ve görevi sadece yararlanıcı kuruluşlara kaynak sağlanması olduğu için, Ulusal Fona yapılan transferler, sermaye transferi niteliğinde değildir.

Sadece yukarıda bahsedilen hususun ulusal muhasebe sisteminde görünmesi nedeniyle, uygulanan programın niteliğine göre mal alımı, hizmet alımı vb. görünmesi gereken projeler şu anda sermaye transferi gibi görünmektedir.

Yıllardır devam etmekte olan söz konusu sorunun, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 14'üncü maddesinin yedinci fıkrası ile 16'ncı maddesinin birinci fıkrasına dayanılarak hazırlanan Dış Proje Kredilerinin Dış Borç Kaydına

İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik'te dış proje kredilerine ilişkin olarak yapılan düzenlemeye benzer şekilde çözüleceği değerlendirilmektedir.

Şöyle ki, yukarıda bahsedilen söz konusu Yönetmelik ile, herhangi bir dış finansman kaynağından sağlanarak ikraz veya tahsis yoluyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile genel bütçe kapsamı dışındaki kurum ve kuruluşlara, dış proje kredisi olarak kullanılacak kredilerin dış borç kaydına ilişkin esas ve usuller düzenlenmiştir. Yönetmeliğin Tanımlar başlıklı maddesinde ise, bütçeleştirme; genel bütçe kapsamındaki ve dışındaki tüm kamu idareleri için, yılı içinde kullanılacak dış proje kredisi kullanımlarının ilgili bütçe tertiplerinde yer alan ödenekler ile ilişkilendirilmesi ya da söz konusu kullanımlar karşılığında bütçe ve muhasebe sistemleri içerisinde ödenek ayrılması ve ilgili hesaplarla ilişkilendirilerek gerekli kayıtların yapılması olarak tanımlanmıştır.

Dış finansman kaynağından sağlanarak, yararlanıcı kurum ve kuruluşlara kullanılacak AB fonlarının da benzer bir düzenleme ile, Bakanlık bütçesi içerisinde yer almasının sağlanması uygun olacaktır.

B) İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi kapsamında kullanılan fonlar, 5018 sayılı Kanun uyarınca muhasebeleştirilip raporlanmamaktadır. Taşınırlar ilgili olduğu yılda kaydedilmemektedir.

IPA kapsamında “İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı”nın otoritesi olan ABMYDB “Doğrudan Finansman Projesi” nin yararlanıcı kurumu konumundadır. Söz konusu proje kapsamında hibe niteliğinde kullanılan fonların GYMY ile Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik hükümleri uyarınca Bakanlığın muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimleri aracılığı ile muhasebeleştirilip raporlanması gerekirken, ABMYDB tarafından farklı bir sistem üzerinden yürütüldüğü görülmüştür.

Niteliği itibariyle bir kamu kaynağı olan AB fonları 5018 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde yer alan; *“Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.”* hükmü uyarınca anılan Kanun hükümlerine tabidir. Kamuda hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamayı amaçlayan bu Kanuna göre; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar,

kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Katılım öncesi mali işbirliği kapsamında tahsis edilen yardımların kullanılmasını sağlayan uluslararası anlaşmalarda mezkûr mevzuat hükümlerinin uygulanmasını kısıtlayacak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Finansman Anlaşması'nın 61'inci maddesinde Hükümetin, operasyonların yönetim ve uygulamasında yer alan tüm kamu kuruluşlarının veya özel kuruluşların ayrı bir muhasebe sistemi veya yetkili mercilerin harcamayı doğrulamasını kolaylaştıracak yeterli bir muhasebe kodifikasyonunu temin edeceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla, IPA fonlarının kullanımı sırasında gerçekleştirilen işlemlerin muhasebeleştirilmesinde esas olan, güvenilir ve takip edilebilir bir muhasebe sistemi kurulması olup bu şartlar sağlandığı sürece sistemin ulusal muhasebe sistemimize entegrasyonu uluslararası anlaşmalara aykırı değildir.

5234 sayılı Kanunun verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 27.11.2007 tarih ve 26713 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmeliğin 8'inci maddesinde; AB, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan temin edilen proje karşılığı hibelerin bütçeye gelir veya gider kaydedilmeksizin gelir ve gider hesaplarında izleneceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede; ABMYDB'nin yararlanıcı kurum olduğu İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansman Projesi kapsamında kullandığı fonlar için; AB Hibe Yönetmeliği hükümlerine uygun kayıtların yapılmadığı, fonların kullanımına ilişkin muhasebe kayıtlarını yalnızca Presto Muhasebe Sistemini kullanarak gerçekleştirdiği ve dolayısıyla söz konusu kayıtların herhangi bir şekilde ulusal muhasebe sistemi tarafından takip edilmediği görülmüştür. Başkanlık tarafından Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne, "İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi"nin uygulama usullerinin Standart Avrupa Sosyal Fonu Yöntemi modeline dayandığı, bu yönüyle hibe sözleşmelerinden ayrıldığı, proje bütçesinin doğrudan AB'den aktarılmadığı gerekçeleriyle Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının

Harcanmasına ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik hükümlerine tabi olmaması gerektiğinin değerlendirildiği şeklinde bir yazı yazılması üzerine, Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınan 13.02.2013 tarih ve 90192509/210.09 sayılı görüşte; proje karşılığında aktarılan bir hibe niteliğinde olmayan kaynağın kullanılması suretiyle gerçekleştirildiği belirtilen söz konusu Projeye ilişkin ödeme ve muhasebeleştirme işlemlerinin Yönetmelik hükümlerine tabi olmayacağı sonucuna varıldığı belirtilmiştir. Ancak İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi, IPA kapsamında yürütülen diğer hibe projelerinden farklı bir özelliğe sahip değildir. Ayrıca kamu kaynağı olduğu 5018 sayılı Kanun ile sabit olan ve muhasebeleştirilme usulü yönetmeliklerle belirlenen fon gelirlerinin Maliye Bakanlığı görüşü ile muhasebeleştirilmemesine karar verilmesinin normlar hiyerarşisi ilkesine uygun olmadığı açıktır.

ABMYDB Bilgilendirme, Tanıtım ve Teknik Yardım Birimi'nden alınan söz konusu bütçe altında 2010 yılından beri gerçekleştirilen harcama tutarları yıllar bazında aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 1: 2010-2017 Yılları Doğrudan Finansman Projesi Kapsamında Kullanılan AB ve TR Katkısı

Yıl	AB Katkısı (Avro)	TR Katkısı (Avro)	Toplam (Avro)
2010	443.186,6	78.209,4	521.396
2011	653.706,1	115.359,9	769.066
2012	697.923,1	123.162,9	821.086
2013	945.481,35	166.849,65	1.112.331
2014	1.323.892,85	233.628,15	1.557.521
2015	1.538.245,85	271.455,15	1.809.701
2016	1.659.336,51	292.824,09	1.952.160,6
2017	1.262.232,73	222.746,95	1.484.979,68
TOPLAM	8.524.005,09	1.504.236,19	10.028.241,28

2010-11.03.2013 tarihleri arasında söz konusu fon kullanımına ilişkin işlemler Bakanlık Muhasebe Birimi tarafından say2000i sistemi üzerinden kayda alınmıştır. Ancak 11.03.2013 tarihinden itibaren muhasebe işlemleri ABMYDB tarafından yapılmaya başlanmış ve Presto sisteminde kayda alınarak ulusal sisteme entegrasyonu yapılmamıştır. TR katkısı ise Bakanlık Muhasebe Birimi tarafından 630 nolu Giderler hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir. 11.03.2013-31.03.2013 döneminde harcanan TR katkısı dahil fon tutarı 1.058.196,51 Avro,

sadece AB katkısı ise 899.467,03 Avro'dur. Dolayısıyla proje başlangıç tarihinden 31.12.2017 tarihine kadar olan süreçte; AB katkısı olarak 6.683.174,97 Avro tutarındaki harcanan fon Bakanlık muhasebe işlemlerinde yer almamıştır ve bu durum Bakanlığın mali tablolarının gerçek durumu yansıtmamasına neden olmuştur.

Doğrudan Harcama Bütçesine ilişkin işlemler için kayıtlar ABMYDB Bilgilendirme, Tanıtım ve Teknik Yardım Birimi tarafından tutulmakta, bu işlemlere ait ayrı mali tablo üretilmekte ve bu mali tablodaki veriler IPA'nın tamamına ilişkin olarak üretilen mali tabloda da yer almaktadır.

İşlemlerin muhasebeleştirilmesinde "İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Muhasebe Uygulama Rehberi"nde (IPA Turkey Human Resources Development Operational Programme Implementation Manual Chapter G) yer alan hesap planı kullanılmaktadır.

Doğrudan Harcama Bütçesine ilişkin 2017 yılı hesap planında, 102 Bankalar, 103 Ödeme Emirleri, 134 Yararlanıcılara Avanslar, 330 Önceki Yıllardan Gelen Fonlar, 331 Mevcut Yıl Gelen Fonlar, 334 Önceki Yıllarda Kullanılan Fonlar, 335 Mevcut Yıl Kullanılan Fonlar, 338 İade Edilen Fonlar, 360 Ödenecek Vergiler, 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri, 920 Alınan Teminat Mektupları ve 921 İade Edilen Teminat Mektupları Hesapları yer almaktadır.

01.01.2017-31.12.2017 dönemi için tarafımıza sunulan Doğrudan Harcama Bütçesi bilançosunda, 102, 103, 330, 331, 334, 335, 360, 361, 920 ve 921 nolu hesapların kullanıldığı görülmüştür.

2015 Yılı Denetim Raporunda, hesap planında uzun vadeli aktif ve pasif hesaplar yer almasına ve gerçekleştirilen projenin 7 yılı kapsamına karşın uzun vadeli hesapların kullanılmadığı ifade edilmişti. Raporla, uzun vadeli hesapların kullanılması gerektiği ifade edildiği halde, hesap planından söz konusu hesapların çıkarılması; Doğrudan Harcama Bütçesine ilişkin olarak üretilen mali tablonun gerçekçi olmamasına neden olmuştur.

ABMYDB tarafından Doğrudan Finansman Projesi kapsamında edinilen taşınırlara ilişkin olarak taşınır işlem fişleri düzenlenmekte, Bakanlık Muhasebe Birimi bilgilendirilmekte ve söz konusu taşınırlar Bakanlık muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. 2017 yılına ilişkin olarak yapılan denetimde, bu kurala uyulmakla birlikte, 2017 yılında edinilen 975,00 TL (150 nolu hesap), 849,00 TL (150 nolu hesap), 1.400,00 TL (255 nolu hesap) ve 8.973,19 TL (150 nolu

hesap) tutarındaki taşınır için 2018 yılında taşınır işlem fişi düzenlendiği ve 2017 yılında muhasebe kayıtlarına alınması gereken toplam 12.197,19 TL'lik taşınırın, 2017 yılında kayıtlara alınmadığı tespit edilmiştir.

Avrupa Birliği ve Mali Yardımlar Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan IPA fonları ile ilgili işlemlerin, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara ilişkin çalışma tamamlandıktan sonra, Bakanlık muhasebe kayıtlarında yer almasının sağlanması ile dış finansman kaynağından sağlanarak, yararlanıcı kurum ve kuruluşlara kullanılacak AB fonlarının da dış proje kredilerine benzer bir düzenleme ile, Bakanlık bütçesi içerisinde yer almasının sağlanması uygun olacaktır.

Kamu idaresi cevabında; özetle A) IPA kapsamında kullanılan fonların ÇSGB muhasebe işlemleri ve mali tablolarında yer almamasının nedenlerini açıklayarak, IPA fonlarının, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esaslardan sonra 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirilebileceğini;

120, 900, 920 ve 930 nolu hesapların (-) bakiye vermeleri ile Kullanılan Fonlar Hesabının, Fonlar Hesabından fazla olmasının nedenlerini ayrıca dönemsellik ilkesine uyulmaması, kapanış ve açılış kayıtlarının yapılmaması ve uzun dönemli hesapların kullanılmamasının nedenlerini;

Ödemeye ilişkin belgelerin İngilizce olduğunu; muhasebe ve fon yönetiminde şeffaflığı sağlamak adına gerek yöneticilere, gerekse AB ve UYG yetkililerine düzenli raporlamalar yapıldığını; ABMYDB tarafından IPA kapsamında yürütülen mali işlemlerle ilgili bilgilerin yer aldığı İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Yıllık Mali Durum Tablosunun her yıl UYG'ye gönderildiğini; bu rapor içeriğinde bilanço, nakit akış tabloları, hesap denkleştirme formu, mali tablolara ilişkin notların yer aldığını;

Avans ödemelerinin Finansman Anlaşmasına göre fon kullanımı olarak kaydedildiğini; ilgili madde uyarınca avans olarak ödenen tutarların AB Komisyonuna gerçekleşmiş harcama olarak beyan edilebildiğini; ABMYDB tarafından kullanılan iç işleyişi anlatan bir belge olan ve UYG tarafından onaylanan muhasebe rehberinde (PIM J) avans ödemelerinin 301 Kullanılan Fonlarda (-) gösterildiğini;

B) Doğrudan Finansman Projesinin, Hibe Yönetmeliği kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği hususunda Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüş bildirdiğini; ABMYDB tarafından tüm harcamalara ilişkin şeffaflık ilkesini gözeterek şekilde Presto isimli bir muhasebe sistemi tutulduğunu; ilgili muhasebe kayıtlarının yıllık olarak Hazine Kontrolörleri tarafından ve Yeminli Mali Müşavirler tarafından denetlendiğini ve ilgili denetim

raporlarının Hazine Müsteşarlığı ve Avrupa Komisyonu'na sunulduğunu; söz konusu denetim işlemlerinin Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay ve Avrupa Sayıştay denetimine açık olduğunu; 2017 yılında harcanan tutarın bilançoda görülebileceğini, bu tutarın Yeminli Mali Müşavir Raporu'ndaki harcama tutarı ile aynı olduğunu, Avrupa Komisyonu'na beyan edilen rakamın da Yeminli Mali Müşavir Raporu'nda belirtildiğini, bu doğrultuda yapılan tüm harcamaların muhasebe kayıtlarına girdiğini ve bu durumun belgelendirilebileceğini; 2017 yılı hesap planına ilişkin olarak; IPA birinci dönemi 2007-2013 yıllarını kapsayan 7 yıllık bir program olsa da Doğrudan Harcama Bütçesi tahsisatının 2010 yılından itibaren başladığını ve her sene tahsis edilen bütçenin yıllık olarak AB Komisyonu tarafından onaylandığını; Proje bütçelerinin, ABMYDB'ye Sözleşme Makamı'nca yıllık olarak aktarıldığını; bir önceki yılda harcanmayan ve banka hesap bakiyesinde kalan tutarın, cari yıl bütçesi için aktarılacak meblağdan düşüldüğünü, bu nedenle uzun dönem hesaplarının kullanılmasına ilişkin muhasebe sisteminin Doğrudan Harcama Bütçesi özelinde uygulanmasının mümkün görünmediğini; 2017 yılında IPA I. dönemine ait fonların kısa dönemli hesaplarda takip edilmeye devam edildiğini; 2017 yılı için, cari yıla ilişkin gelen ve harcanan fonların bilançoda görülebilmesini temin etmek amacıyla 331 kodlu Mevcut Yıl Gelen Fonlar muhasebe kalemi ve 335 kodlu Mevcut Yıl Kullanılan Fonlar muhasebe kaleminin bilançoya eklendiğini; buna ilişkin olarak İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Uygulama Rehberi'nin ilgili bölümünün güncellendiğini; IPA II. Dönemi için söz konusu proje bütçesinin daha önceki uygulamadan farklı 4 yıllık olarak onaylanması nedeni ile hesap planına uzun dönemli muhasebe kodlarının eklendiğini, ilgili Program Uygulama Rehberinin de güncelleneceğini; buna göre, 2018 hesap planına, 431 Uzun Vadeli Gelen Fonlar ve 435 Uzun Vadeli Kullanılan Fonlar hesaplarının eklendiğini; 8.973,10 TL tutarındaki taşınırın 3 Ocak 2018'de kayıtlara alındığını bundan sonraki işlemlerde taşınır işlem fişi kayıtlarının aynı yıl içinde kayda alınmasına dikkat edileceğini;

ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi cevabında, her ne kadar IPA fonlarıyla ilgili muhasebe kayıtlarının ABMYDB tarafından tutulması gerektiğini ifade etmişse de, söz konusu işlemlerin uluslararası anlaşmalar gereğince AB standartlarına uygun olarak hazırlanıp raporlanması, işlemlerin Bakanlık muhasebe kayıtlarında da izlenmesinin önünde bir engel teşkil etmemektedir. IPA fonlarının kullandırılması ile görevlendirilmiş bulunan ABMYDB'nin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin Bakanlık muhasebe kayıtlarında izlenmemesi, mevzuata aykırılık teşkil etmekte ve kamu kaynaklarının kayıt dışında kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca ABMYDB, Bakanlık bünyesinde yer alan bir daire başkanlığıdır ve Bakanlıktan ayrı bir

muhasabe yetkilisi de yoktur, dolayısıyla Daire Başkanlığının muhasabe işlemlerini yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Kamu idaresi, Maliye Bakanlığı tarafından usul ve esaslar belirlendikten sonra IPA fonlarının 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirileceğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Kamu idaresi her ne kadar IPA mali yardımlarının çok yıllık programlar şeklinde olması nedeniyle, dönemsellik ilkesinin, kapanış ve açılış kayıtlarının da yıllık bazda değil program dönemi esasına göre yapılması gerektiğini ifade etmişse de, 01.01.2017-31.12.2017 dönemi bilançosunda (-) değer almaması gereken hesapların bulunması, açılış, kapanış ve dönem sonu işlemlerinin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmakta olup, bu hususlara riayet edilmeden hazırlanan mali tablonun da güvenilir bilgi sunmamasına yol açmaktadır. Yıllık olarak hazırlanan mali tabloların güvenilir ve doğru bilgi sunması için bu hususlara riayet edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi her ne kadar, Finansman Anlaşması gereğince avans ödemelerinin fon kullanımı olarak kaydedildiğini belirtmişse de, avans ödemelerinin fon kullanımı olarak kaydedilmesi, kullanılan fonların olduğundan fazla görünmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla avans niteliğindeki ödemeler için ayrı hesap kullanılması ve avansın, verilme amacı doğrultusunda harcadığının belgelenmesinin ardından, bu tutarların fon kullanım hesabına aktarılarak, avansın mahsubunun yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi, cevabında, ödemeye ilişkin belgelerin İngilizce olduğunu; yöneticilere, AB ve UYG yetkililerine düzenli olarak raporlama yapıldığını ve her yıl UYG'ye gönderilen Mali Durum Tablosu içerisinde mali tablolara ilişkin notların yer aldığını belirtmişse de, tarafımıza resmi olarak sadece İngilizce mali tablo sunulmuş ve yukarıda belirtilen muhasabe ilkelerine aykırı uygulamalar, mali tablo dipnotlarında gösterilmemiştir. Bulguda da belirtildiği üzere, IPA fonlarının mali yönetimi konusunda bilgi sahibi olunabilmesi, için, mali tabloların İngilizcenin yanı sıra Türkçe düzenlenmesi ve muhasabe ilkelerine aykırı uygulamaların mali tablo dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

IPA fonlarına ilişkin ulusal katkı payının, Bakanlık Genel Bütçe Muhasebe Birimi tarafından Ulusal Fona aktarılması aşamasında, Ulusal Fona yapılan transferler Yurtiçi Sermaye Transferleri olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak, Ulusal Fona yapılan transferler, sermaye transferi niteliğinde değildir. Söz konusu sorunun, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 14'üncü maddesinin yedinci fıkrası ile 16'ncı maddesinin birinci fıkrasına dayanılarak hazırlanan Dış Proje Kredilerinin Dış Borç

Kaydına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik'te dış proje kredilerine ilişkin olarak yapılan düzenlemeye benzer şekilde çözüleceği değerlendirilmektedir.

B) Kamu idaresi cevabında, Doğrudan Finansman Projesinin, Hibe Yönetmeliği kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği hususunda Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüş bildirdiğini belirtmişse de bulguda da ifade edildiği gibi, Doğrudan Finansman Projesi, IPA kapsamında yürütülen diğer hibe projelerinden farklı bir özelliğe sahip değildir. Ayrıca kamu kaynağı olduğu 5018 sayılı Kanun ile sabit olan ve muhasebeleştirilme usulü yönetmeliklerle belirlenen fon gelirlerinin Maliye Bakanlığı görüşü ile muhasebeleştirilmemesine karar verilmesinin normlar hiyerarşisi ilkesine uygun olmadığı açıktır. Dolayısıyla Doğrudan Finansman Projesi kapsamında yapılan işlemlerin Hibe Yönetmeliği hükümleri uyarınca Bakanlığın muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimleri aracılığı ile muhasebeleştirilip raporlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında her ne kadar, 2017 yılında harcanan tutarın bilançoda görülebileceğini, bu tutarın Yeminli Mali Müşavir Raporu'ndaki harcama tutarı ile aynı olduğunu, Avrupa Komisyonu'na beyan edilen rakamın da Yeminli Mali Müşavir Raporu'nda belirtildiğini, bu doğrultuda yapılan tüm harcamaların muhasebe kayıtlarına girdiğini ve bu durumun belgelendirilebileceğini belirtmişse de, söz konusu tutar, bulguda da ayrıntısı açıklandığı üzere, sadece Presto sisteminde muhasebeleştirilmekte ancak Bakanlık mali tablolarında yer almamaktadır. Bakanlık mali tablolarının gerçek durumu yansıtması için, söz konusu işlemlerin, Bakanlık Saymanlık Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmesi ve Bakanlık mali tablolarında yer alması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, IPA 1. Dönemi için uzun vadeli hesapların kullanılmasının mümkün olmadığını ancak 2017 yılı için, cari yıla ilişkin gelen ve harcanan fonların bilançoda görülebilmesini temin etmek amacıyla 331 ve 335 kodlu muhasebe kalemlerinin bilançoya eklendiğini; IPA II. Dönemi için söz konusu proje bütçesinin daha önceki uygulamadan farklı 4 yıllık olarak onaylanması nedeni ile hesap planına uzun dönemli muhasebe kodlarının eklendiğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Kamu idaresi, ilgili yıl edinilen taşınırıların ait olduğu yılda muhasebe kayıtlarına alınacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Avrupa Birliği ve Mali Yardımlar Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan IPA fonları ile ilgili işlemlerin, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara ilişkin çalışma

tamamlandıktan sonra, Bakanlık muhasebe kayıtlarında yer almasının sağlanması ile dış finansman kaynağından sağlanarak, yararlanıcı kurum ve kuruluşlara kullanılacak AB fonlarının da dış proje kredilerine benzer bir düzenleme ile, Bakanlık bütçesi içerisinde yer almasının sağlanması uygun olacaktır.

BULGU 2: Mali Tablolarda Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Hatalı Raporlanması

Bakanlığın merkez biriminde ve ÇASGEM’de personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve ilgili hesaplara kaydedilmediği; iş teftiş grup başkanlıklarında bu kapsamda çalıştırılan personel için ise mükerrer olarak kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığı görülmüştür.

4857 sayılı İş Kanunu’nun “Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların kıdem tazminatı” başlıklı 112’inci maddesine, 6552 sayılı Kanun’un 8’inci maddesi ile, alt işverenler tarafından 4734 sayılı Kanun’un 62’nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan personelin kıdem tazminatlarının, asıl işveren olan kamu kurumlarınca ödeneceği hükmü eklenmişti. Bu yasal düzenleme ile kamuoyunda taşeron işçi olarak adlandırılan personelin kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü 2014 yılından itibaren kamu kurumlarına geçmiş idi. 2017 yılı sonunda 24.12.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de taşeron işçilerin kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçişine imkan sağlanmıştır.

Kıdem tazminatı uzun bir dönemi kapsadığından bu tutarın tamamının ödemenin gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca ihtiyatlılık ilkesi gereği de, idarelerin kıdem tazminatı yükümlülüğünü bilmesi ve karşılık ayırarak hesaplarında ve mali tablolarında göstermesi gerekmektedir.

MYMY’nin 291’inci maddesinde, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesinde 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının; 342’nci maddesinde de, uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarında 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının kullanılacağı düzenlenmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 20.05.2016 tarih ve 9430 sayılı yazısında, kamu idareleri tarafından işçi statüsünde istihdam edilen personel için ayrılan kıdem tazminatları

karşılıklarının izlenebilmesi amacıyla, genel bütçeli idareler ile özel bütçeli idarelerin kullandıkları detaylı hesap planlarında 372 ve 472 nolu hesaplar için yardımcı hesap kodlarının açıldığı ifade edilerek, yapılması gereken muhasebe kayıtları maddeler halinde sayılmıştır.

2017 denetimleri sırasında, Bakanlığın merkez biriminde 4734 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan personelin kıdem tazminatı karşılıklarının ayrıldığı görülmüştür. 2017 bilançosunda yer alan 472 nolu hesabın ayrıntısı incelendiğinde ise, İş Teftiş Grup Başkanlıklarınca bu kapsamda çalıştırılan personel için hem Merkez Saymanlık Muhasebe Müdürlüğü (Muhasebe Kodu:24) hem de Kadıköy Malmüdürlüğü (Muhasebe Kodu: 34160) ile İzmir Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü (Muhasebe Kodu:35150) kayıtlarında farklı tarihlerde aynı işçiler için mükerrer olarak karşılık ayrıldığı görülmüştür.

2017 ve öncesi yıllarda 4734 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan ve 2018 yılında sürekli işçi kadrosuna geçişi tamamlanacak Bakanlık merkez biriminde ve ÇASGEM'de çalışan işçiler için mevzuatın öngördüğü şekilde karşılık ayrılması ve mali tablolarda gösterilmesi; bununla birlikte İş Teftiş Grup Başkanlıklarınca çalıştırılan personel için mükerrer olarak ayrılan karşılıkların düzeltilerek ilgili muhasebe birimlerince izlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; ÇASGEM'de personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında görev yapan ve 02.04.2018 tarihinde sürekli işçi kadrolarına geçen personel için, 2017 yılı sonu itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarının, muhasebe kayıtlarına alınmak üzere 23/05/2018 tarih ve 1302 sayılı yazı ile Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderildiği; Bakanlık merkez biriminde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında istihdam edilen işçiler için İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığınca 2017 yılı ve öncesine ilişkin kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmasına ilişkin iş ve işlemlere başlanıldığı ifade edilmiştir.

İş Teftiş Kurul Başkanlığına bağlı Grup Başkanlıkları bünyesinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet sözleşmeleri kapsamında çalıştırılan işçilere ilişkin mevcut kıdem tazminatı yüklerinin hesaplanarak 01/07/2016 tarihinde Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğüne bildirildiği; bununla birlikte İzmir Defterdarlığının 16/06/2016 tarihinde İzmir Grup Başkanlığına hitaben yazdığı yazı ile Grup Başkanlığı bünyesinde çalıştırılan işçilere ilişkin kıdem tazminatı hesabını istediği, İzmir Grup Başkanlığının da 13/07/2016 tarihinde mevcut işçilerin kıdem tazminatına ilişkin tabloyu İzmir Defterdarlığına gönderdiği, İzmir

Defterdarlığı'nın yaptığı karşılık ayırma işlemi sonrasında İş Teftiş İzmir Grup Başkanlığı adına 2017 yılı için mükerrer kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olduğu ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi merkez biriminde çalışan işçiler için karşılık ayrılması çalışmalarına başlandığını, ÇASGEM'de çalışan işçiler için 2018 yılında karşılık ayrıldığını ifade etmiştir. Kamu idaresi cevabında her ne kadar Kadıköy Malmüdürlüğü ile Merkez Saymanlık Müdürlüğü kayıtlarında farklı tarihlerde aynı işçiler için mükerrer olarak karşılık ayrıldığı konusuna değinmemiş olsa da İzmir Defterdarlığı ile Merkez Saymanlık Müdürlüğü kayıtlarındaki İş Teftiş İzmir Grup Başkanlığı adına 2017 yılı için mükerrer kıdem tazminatı karşılığı ayrılmış olduğunu ifade etmiştir.

İş Teftiş Grup Başkanlıklarınca çalıştırılan personel için mükerrer olarak ayrılan karşılıkların düzeltilerek ilgili muhasebe birimlerince izlenmesi ve kamu idaresinin merkez biriminde çalışan işçiler için karşılıkların ayrılması sağlanmalıdır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2017 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Bakanlık Bünyesinde Faaliyet Gösteren Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kanun'da Tasarlanan Mali Yönetim Sistemi ile Uyumsuz Olması

ÇSGB faaliyetleri; genel bütçe, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi (ÇASGEM) Döner Sermaye İşletme bütçesi ve İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletme bütçesi olmak üzere üç ayrı bütçe üzerinden yürütülmektedir.

5018 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde kamu mali yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği belirtilmiştir. 12'nci maddesinde ise bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı belirtilmiştir. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi

bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 13'üncü maddesinde ise bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği belirtilmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin yeni kamu mali yönetim sistemi içerisinde bir zemine oturtulması amacıyla 5018 sayılı Kanun'un geçici 11'inci maddesiyle getirilen düzenleme ile bu işletmelerin tasfiye edilerek bağlı bulundukları kamu idarelerinin bütçeleri içine alınması öngörülmüş iken, anılan maddede yapılan değişiklikle bundan vazgeçilerek yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir.

Yeniden yapılandırma süreci tamamlanıncaya kadar geçerli olmak üzere 2007 yılı başında yürürlüğe konulan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile bu işletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak anılan işletmelerin bütçe ve muhasebe sisteminin 5018 sayılı Kanun ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'da öngörülen bütçe ilkelerinden kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ile kamu kaynağının kullanılmasına ilişkin genel esaslardan mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

Bakanlığın faaliyetleri, genel bütçe ve iki ayrı döner sermayeli işletme bütçesi ile üçlü bir bütçe yapısı içinde iç içe geçmiş bir biçimde sürdürülmektedir. Bakanlık, iki ayrı döner sermaye işletmesinden gelir elde etmekte ve elde edilen gelirden çeşitli giderler yapılmakta, hizmetlerin bir kısmı döner sermaye bütçelerinden finanse edilmektedir. Dolayısıyla Bakanlık ve döner sermaye bütçelerine ilişkin mali tablolar ayrı ayrı incelendiğinde faaliyetlerin ancak bir kısmı hakkında bilgi edinilmekte, Bakanlığın tüm faaliyetleri anlamlı bir bütün oluşturacak şekilde raporlanamamaktadır.

Bakanlığın döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yeniden yapılandırılmaları ve Bakanlığın, bünyesinde bulunan döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini de kapsayacak şekilde muhasebeleştirme ve raporlama yapması sağlanmalıdır.

Kamu idaresi cevabında; 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11'inci maddesinde döner sermayeli işletmelerin muhasebe sistemlerini ilgili dairelerle birlikte belirleme ve bu konudaki mevzuat düzenlemeleri

ile ilgili hazırlıkları yapma görevlerinin Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne verildiğinden bahisle söz konusu bulgu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığından (Muhasebat Genel Müdürlüğü) 15.05.2018 tarih ve 38271 sayılı yazı ile görüş istenildiği alınacak cevabın ayrıca Başkanlığımıza bildirileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda da bahsedildiği üzere; genel bütçe ve iki ayrı döner sermayeli işletme bütçesi ile üçlü bir bütçe yapısı içinde iç içe geçmiş bir biçimde sürdürülen Bakanlık faaliyetlerinin, bir bütün olacak şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sağlanarak, döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yeniden yapılandırılmaları sağlanmalıdır.

BULGU 2: Bakanlık Bünyesindeki Sosyal Tesislerin Mali İşlemlerinin 5018 Sayılı Kanunda Öngörülen Biçimde Düzenlenmemesi Ve Raporlanmaması

Bakanlık bünyesindeki kreş, yemekhane ve sosyal tesislerin mali işlemlerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen biçimde düzenlenmediği ve raporlanmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un "Bütçe türleri ve kapsamı" başlıklı 12'nci maddesinde, "*Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.*

Merkezî yönetim bütçesi, bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur." denilmektedir.

Maddede, (I) sayılı cetvelde genel bütçeli idarelerin; (II) sayılı cetvelde özel bütçeli idarelerin; (III) sayılı cetvelde de düzenleyici ve denetleyici kurumların yer aldığı belirtilmektedir.

Kanun'un 13'üncü maddesi i bendinde, bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz, denilmektedir.

Kanun'un 31'inci maddesinde ise harcama yetkisi ve yetkilisine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Maddeye göre, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Kanun'un 33'üncü maddesinde de, bütçeden bir giderin nasıl yapılabileceği hususu düzenlenmiştir. Giderin gerçekleştirilmesi için; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması gerekmekte olup, tutarın hak sahibine ödenmesiyle süreç tamamlanmaktadır.

Süreçte ödeme işini gerçekleştiren muhasebe yetkilisine ilişkin düzenlemeler ise Kanun'un 61'inci maddesinde aşağıdaki biçimde yapılmıştır:

“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 işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir.”

“Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.”

Kanun'un 62'nci maddesinde, muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların taşınması gereken şartlar düzenlenmiştir.

“Muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48'inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir:

- a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.*
- b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak koşuluyla bu idarelerde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak.*
- c) Muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak.*
- d) Son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak.*
- e) Aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamış olmak.*
- f) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.”*

Kanun'un 49'uncu maddesinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususların, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, ilgili idarelerin de görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca

belirleneceği ve Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda GYMY çıkarılmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde, bütçenin sadece kamu idarelerince hazırlanabileceği; bütçeden harcama yapılabilmesi için, bütçeyle ödenek tahsis edilen bir harcama birimi olmasının zorunlu olduğu; harcama yapılabilmesi için de harcama talimatı sonrasında Kanunda belirtilen nitelikleri haiz muhasebe yetkililerince ödeme yapılabileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca, gelirlerin ve alacakların tahsili, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması da sadece Kanun'un 62'nci maddesindeki muhasebe yetkilileri tarafından yapılabilmektedir.

Bu kapsamda Bakanlık ve bağlı kuruluşları bünyesindeki sosyal tesisler incelendiğinde, Bakanlık bünyesinde kreş ve gündüz bakımevi, yemekhane ve ÇASGEM sosyal tesislerinin bulunduğu ve söz konusu sosyal tesislerin, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) gereğince çıkarılan Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller gereğince işlemlerini gerçekleştirdikleri tespit edilmiştir.

Tebliğde, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamu bankaları ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufunda bulunan eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, çocuk bakımevi, spor tesisi ve benzeri sosyal ve destek amaçlı tesislerden dinlenme amacıyla veya diğer amaçlarla yararlanacaklardan alınacak yemek, konaklama ve diğer hizmet bedellerinin tespitinde ve elde edilen gelirlerin kullanımında uyulması gereken esas ve usuller düzenlenmiştir.

Tebliğde ayrıca, kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen kreş ve çocuk bakımevi gibi tesislerin sosyal tesis kapsamında olması nedeniyle, bu tesislerin giderlerine bütçeden katkıda bulunulmayacağı, dolayısıyla bunların her türlü giderlerinin (temizlik hizmeti alımı dahil) kreş ve çocuk bakımevlerinin kendi gelirlerinden karşılanacağı hususu düzenlenmiştir. Tebliğde, sosyal tesislerle ilgili olarak yapılacak ödeme ve tahsilatın banka vasıtasıyla yapılacağı; sosyal tesis paralarının, sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait bankalarda muhafaza edileceği ve görevliler nezdinde kurum amirleri tarafından belirlenen miktarın üzerinde nakit bulundurulmayacağı hususları düzenlenmiştir.

178 sayılı KHK'nın 11'inci maddesi o bendinde, kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen

eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, spor tesisi ve benzeri sosyal tesislerin hesaplarının bir düzen içinde tutulması için muhasebe sistemi kurmak, kullanılacak defter ve belgeleri tespit etmek, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında sayılmıştır.

178 sayılı KHK'nın 11'inci maddesine dayanılarak hazırlanan Esas ve Usuller, kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen sosyal tesislerin hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması; işlemlerinin kayıt altına alınması, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkeleri çerçevesinde, yönetimin ve diğer ilgili kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması ve raporlanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla düzenlenmiştir.

Esas ve Usullerde, muhasebe işlemlerinin yürütülmesinden ve kayıtlara alınmasından, muhasebe görevlisinin sorumlu olduğu; hesapların mali yıl esasına göre tutulacağı; kapsama dahil her bir sosyal tesisin raporlama birimi olduğu ve kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı sosyal tesislerin mali raporlarının bu kurumların merkezinde konsolide edilip belirlenen sürelerde Bakanlığa gönderileceği belirtilmektedir.

Kamu sosyal tesislerine ilişkin yukarıda belirtilen ortak düzenlemeler dışında kreş, yemekhane ve ÇASGEM sosyal tesisleriyle ilgili olarak ayrıca aşağıdaki düzenlemeler mevcut olup, yapılan incelemede aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

Kreş ve Gündüz Bakımevi

Kreşle ilgili olarak, Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Açılacak Çocuk Bakımevleri Hakkında Yönetmelik bulunmaktadır. Yönetmelik, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun değişik 1'inci maddesinin birinci fıkrası kapsamına giren Devlet memurlarının çocukları için açılacak olan bakımevlerinin kuruluş, işleyiş ve denetimine ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacıyla düzenlenmiştir. Yönetmelikte, çocuk bakımevi hizmetlerinin ücretli olduğu; her çocuk için alınacak aylık ücretin belirlenme usulü; ücretin muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli bir memur tarafından tahsil edilerek Devlet bankalarından birinde bakımevi adına açılacak hesaba yatırılacağı ve yatırılan paraların, muhasebe işleriyle görevli memur ve bakımevi müdürünün müşterek imzalarıyla, çocuğun beslenmesi ve eğitimi ile ilgili hususlarda kullanılacağı hususları düzenlenmiştir.

Bakanlık bünyesindeki kreşle ilgili olarak yapılan incelemede, kreşin bütçe hazırlamadığı; vadeli ve vadesiz banka hesabı bulunduğu; yılsonu gelir fazlasının bu hesaplara

aktarıldığı ile mal ve malzeme alımlarının, kreş müdürü, kreş muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi ile komisyon üyesi olarak belirlenen bir kişiden oluşan üç kişilik kreş komisyonu tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

Yemekhane

Yemekhane ile ilgili olarak, Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği bulunmaktadır. Söz konusu Yönetmelik, Devlet Memurlarının yiyecek yardımından hangi hallerde, ne şekilde faydalanacaklarını ve bu yardımın uygulanması ile ilgili esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre, yiyecek yardımı yemek verme şeklinde yapılmaktadır; bu yardım karşılığında nakden bir ödemede bulunulmamaktadır. Yiyecek yardımının gerektirdiği giderler, yemek maliyetlerinin yarısını aşmamak üzere, bu Yönetmelik kapsamına dahil memur kadrosu adedine göre kurum bütçelerine konulacak ödeneklerle karşılanmaktadır. Yemek bedelinin bütçeden karşılanamayan kısmı yemek yiyenlerden alınmaktadır.

Bakanlık bünyesindeki yemekhane ile ilgili olarak yapılan incelemede, yemekhanenin ayrı bir bütçe hazırladığı; vadesiz banka hesabı bulunduğu; yılsonu gelir fazlasının bu hesapta tutulduğu ile yemek servisi hizmetleri için ihtiyaç duyulacak mal ve hizmetlerin Kamu İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde piyasadan araştırılması ve teminini kimlerin yapacağını görevlendirme yazısıyla belirlendiği tespit edilmiştir.

ÇASGEM Sosyal Tesisleri

ÇASGEM, Türkiye’de kurulan ilk çalışma enstitüsüdür. Uluslararası Çalışma Örgütü (UÇÖ) ve Türkiye Hükümeti arasındaki anlaşma ile 1955 yılında Yakın ve Orta Doğu Çalışma Enstitüsü (YODÇE) olarak kurulmuştur. YODÇE, 1960 yılında 7460 Sayılı Kanun ile Çalışma Bakanlığı’nın bağlı kuruluşu olmuştur. Kurumun adı 1985 yılında Yakın ve Orta Doğu Çalışma Eğitim Merkezi (YODÇEM) olarak değişmiş ve bağımsız bütçeye kavuşmuştur. Merkez, 2003 yılında ÇASGEM adını almıştır.

ÇASGEM bünyesindeki sosyal tesisler; misafirhane, restoran, konferans salonu ile sınıf hizmeti sunmaktadır. ÇASGEM sosyal tesisleri ilgili olarak yapılan incelemede, sosyal tesislerin kendi bütçesinin olduğu ve giderlerinin gelirlerinden karşılandığı ve elde edilen kar ya da zararın, sonraki döneme devredildiği tespit edilmiştir. Yapılan incelemede ayrıca, ÇASGEM sosyal tesisleri için ayrı bir yönerge bulunduğu; Yönergede, sosyal tesislerin idaresi, tesislerden yararlanma şartları, konaklama süreleri ile alınacak ücret, tutulacak kayıtlar ve

düzenlenecek belgelere ilişkin usul ve esasların belirlendiği tespit edilmiştir. Yönergede sosyal tesislerin ihtiyacı olan malzemelerin satın alma memuru tarafından alınacağı düzenlenmekle birlikte, Yönergenin bu hükmü uygulanmamaktadır. İhaleler ÇASGEM ihale ve satınalma birimi tarafından yapılmaktadır. Merkez Başkanı harcama yetkilisi, İdari ve Mali İşler Şube Müdürü gerçekleştirme görevlisidir. Doğrudan temin kapsamındaki alımlar ise sosyal tesiste görevli olan kişilerce yapılmaktadır ancak bu kişilere ait görevlendirme yazıları bulunmamaktadır.

Değerlendirme

Bakanlık bünyesindeki sosyal tesislerle ilgili olarak yapılan incelemede, sosyal tesislerin, yukarıda açıklanan ikincil mevzuat hükümlerine göre iş ve işlemlerini yürüttükleri anlaşılmaktadır. Şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak için çıkarılan söz konusu düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'un yukarıda açıklanan hükümleri gereğince, sosyal tesislerin ayrı bir kamu idaresi olmadıkları; bütçe hazırlayamayacakları ve bütçeden harcama yapamayacakları göz önünde bulundurulduğunda, yetki ve izin alınmadan ayrı bir bütçe oluşturulmasına, muhasebe işlemlerinin 5018 sayılı Kanun'daki muhasebe yetkilisi dışındaki kişilerce yapılmasına ve dönem sonunda ait olduğu bütçe içinde raporlanmamasına neden olmaktadır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinde ve GYMY'de hem muhasebe sistemine hem de düzenlenecek defter ve mali tablolara ilişkin ayrıntılı düzenleme bulunmasına rağmen, sosyal tesisler için 178 sayılı KHK ve Esas Usuller ile, ayrı bütçe yapılmasına ve uygulanmasına cevaz verecek şekilde bir düzenleme yapılması, 5018 sayılı Kanun'un düzenleniş amacına da uygun değildir.

Halihazırda sosyal tesislerce gerçekleştirilen işlemler, 5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesi kapsamındaki işlemler olup, bu işlemler sadece Kanun'un 62'nci maddesinde belirtilen şartları taşıyan muhasebe yetkilisi ya da muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından gerçekleştirilebilir.

Bakanlık bünyesindeki sosyal tesislerin, 2017 yılı sonundaki karlılık durumlarını tespit edebilmek amacıyla, Strateji Geliştirme Başkanlığından, mali istatistikleri oluşturmak amacıyla KBS'deki sosyal tesisler modülüne girilen rakamlara dayanak teşkil eden bilgi ve belgeler alınmıştır. Gelen bilgi ve belgeler ışığında, 2017 yılı sonunda, kreşin 35.004,43 TL kar ettiği, yemekhanenin 113.147,19 TL ve ÇASGEM sosyal tesislerinin 119.468,61 TL zarar ettiği ve

dolayısıyla sosyal tesislerin toplam 197.611,37 TL zarar ettiği tespit edilmiştir.

Yapılan incelemede, sosyal tesislerin, zararlarını genellikle, kasa ve banka hesabındaki paralardan karşıladıkları tespit edilmiştir. Ancak, mevzuatta sosyal tesislerin zararlarının nasıl finanse edileceğine dair hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca, sosyal tesislerin kar etmesi durumunda söz konusu karın ne yapılacağına ilişkin de herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda, sosyal tesislerin mali işlemlerinin, kamu idaresine ait muhasebe sistemi içinde yürütülerek (mutemetlik vb.) Bakanlığın mali tablolarında raporlanması önerilmişti.

Muhasebat Genel Müdürlüğü konu ile ilgili olarak, 16.06.2017 tarih ve 14087 sayılı yazısı ile, sosyal tesisi olan kamu idarelerinin dönüşüm tabloları aracılığıyla sosyal tesis hesaplarını kendi hesapları ile konsolide ederek ilgili birimlere sunabileceklerini ifade etmiştir.

Söz konusu yazı ile ilgili olarak, ÇSGB, 21.12.2017 tarih ve 101907 sayılı yazı ile, bahsi geçen konsolidasyon işlemlerinin hangi dönüşüm tabloları aracılığıyla ve hangi ortamda (elektronik ortam, manuel vb.) yapılacağının anlaşılamadığını belirterek, Maliye Bakanlığına görüş sormuştur.

Maliye Bakanlığından alınan 14.03.2018 tarih ve 4770 sayılı cevapta, özetle, Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usullerde sosyal tesis muhasebesi için üç farklı yapı öngörüldüğü, yıllık gayrisafı hasılat tutarı 500.000,00 TL'nin üzerinde olanların, Esas ve Usullerdeki hesapları kullanacakları; altında kalanların (bu tutar dahil) işletme hesabı defteri tutacakları; kurumlar vergisi ve/veya katma değer vergisi mükellefi olan sosyal tesisler ile 211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu hükümlerine tabi sosyal tesislerin ise bu Esas ve Usullerin sadece muhasebe işlemlerinin raporlanması ve hesapların konsolidasyonuna ilişkin hükümlerine tabi olacakları belirtilmiştir. Ayrıca burada yer alan hesapların, sosyal tesisleri de içerecek şekilde sektörel bazda mali istatistik verilerinin hazırlanması için oluşturulan dönüşüm rehberi aracılığıyla KBS Genel Yönetim Mali İstatistik Uygulamasına girilerek konsolidasyon işlemine tabi tutulduğu, dönüşüm rehberinin de mali istatistik verilerinin standart bir şekilde alınabilmesi amacıyla merkezi yönetim birimlerince kullanılan detaylı hesap planları esas alınarak hazırlandığı ifade edilmiştir. Cevapta, MYMY'de genel bütçe kapsamındaki her bir idare bazında ayrı ayrı mali tablo hazırlanabilmesine yönelik düzenlemeler yapıldığı ve mevcut dönüşüm rehberi ile de mali tabloların konsolidasyonuna imkan sağlandığı belirtilmiştir. Ayrıca, GYMY'ye 2018 yılında eklenen ve 01.01.2020 tarihinde yürürlüğe girecek olan 311/A maddesinde de, her bir kamu

idaresinin hazırladığı mali tabloların, kamu idaresinin kontrol ettiği kurum ve kuruluşların mali tabloları ile ilgili kamu idaresince konsolide edileceği ifade edilerek, sosyal tesisler de kontrol edilen kuruluşlar kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda, söz konusu konsolidasyon işlemiyle ilgili olarak 01.01.2020 tarihine kadar gerekli duyuruların taraflarınca yapılacağı ifade edilmiştir.

Ancak, yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, sosyal tesislerin ayrı bir kamu idaresi sayılmadıkları gözönünde bulundurulduğunda, Bakanlık mali tablolarının, sosyal tesis mali tablolarıyla konsolide edilmesi yerine, Bakanlık ve sosyal tesis mali tablolarının usulüne uygun olarak ilişkilendirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığından (Muhasebat Genel Müdürlüğü) 15.05.2018 tarih ve 38049 sayılı yazı ile görüş istenildiğini, anılan Bakanlıktan alınacak cevabın ayrıca tarafımıza bildirileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Bakanlık bünyesindeki sosyal tesislerin mali işlemlerinin 5018 sayılı Kanunda öngörülen biçimde düzenlenmemesi ve raporlanmaması bulgusuna ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından verilecek görüş ile bu görüş çerçevesinde kamu idaresince yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Sosyal tesislerin ayrı bir kurumsal yapı olmalarına ilişkin bir dayanak bulunmadığı, sosyal tesislerce sunulan hizmetlerin kamu idaresinin bir faaliyeti olduğu ve halihazırda sosyal tesislerce gerçekleştirilen işlemlerin 5018 sayılı Kanun kapsamındaki işlemler olduğu göz önünde bulundurulduğunda; söz konusu işlemlerin,

- Bütçeleştirilmesi, muhasebeleştirilmesi ile yürütülmesine ilişkin yetki ve sorumlulukların 5018 sayılı Kanun'da öngörülen biçimde düzenlenmesi ile sosyal tesislerin mali işlemlerinin, kamu idaresine ait muhasebe sistemi içinde yürütülerek (mutemetlik vb.) Bakanlığın mali tablolarında raporlanması,
 - Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usullerde yer alan 5018 sayılı Kanun'a aykırılıkların giderilmesi,
- gerekmektedir

BULGU 3: SGK ve Özel Sandıklar Aracılığıyla Gerçekleştirilen Teşvik Ödemelerinin, Gerçekleştirme Belgelerine Dayanmaksızın Yapılması

ÇSGB bütçesine SGK'ya aktarılmak üzere tahsis edilen ödenekler dahilinde yapılan prim teşvik ödemeleri, özel sandıklara ilişkin teşvik ödemeleri ve işverene asgari ücret desteği

ödemeleri, harcamalarda aranacak kanıtlayıcı belgelere dayanmaksızın gerçekleştirilmektedir.

A) Prim Teşvik Ödemeleri

4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında, “*Özel sektör işverenlerince bu madde kapsamında çalıştırılan 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi engelli sigortalılar ile 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinde belirtilen korumalı işyerlerinde çalıştırılan engelli sigortalıların, aynı Kanunun 72'nci ve 73'üncü maddelerinde sayılan ve 78'inci maddesiyle belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin tamamı, kontenjan fazlası engelli çalıştıran, yükümlü olmadıkları halde engelli çalıştıran işverenlerin bu şekilde çalıştırdıkları her bir engelli için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin tamamı Hazinece karşılanır....*” denilmekte ve işveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde SGK'ya verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarının ödenmiş olması şartları sayılmıştır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, “*Bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin, bu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır.....*” denilmekte ve İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak bu Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerini yasal süresi içerisinde SGK'ya, muhtasar ve prim hizmet beyannamelerini ise Maliye Bakanlığına vermeleri, sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarı yasal süresinde ödemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumuna prim, idari para cezası ve bunlara ilişkin gecikme cezası ve gecikme zammı borcu bulunmaması şartları sayılmıştır.

6486 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesine eklenen ve 6663 sayılı Kanun ile değişen ikinci fıkrasında, “*Bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı çalıştıran özel sektör işyerlerine uygulanmak üzere, birinci fıkranın (i) bendinde belirtilen ve Hazinece karşılanan puana, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden altı puana kadar ilave puan eklemeye, sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksini dikkate almak suretiyle ilave puan uygulanacak illeri ve uygulama süresini belirlemeye Bakanlar Kurulu*

yetkilidir.” denilmiş ve sigorta primine esas kazanç alt sınırı üzerinden uygulanacak ilave puan, ilave puan uygulanacak iller ve uygulama süresi hakkındaki 2013/4966 sayılı BKK, 14.07.2013 tarih ve 28707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Uygulamada, yasal olarak Hazinece karşılanması gereken 4857 sayılı Kanun’un 30’uncu maddesi ve 5510 sayılı Kanun’un 81’inci maddesi kapsamındaki yukarıda bahsi geçen teşvikler SGK tarafından tespit edilmekte ve bu tespit sonucunda hesaplanan prim toplamaları bir yazı ile Bakanlıktan talep edilmektedir. SGK’nın Bakanlığa gönderdiği yazıya ekli tabloda ise sadece teşvikin dayandığı kanun maddesi ile talep edilen toplam tutar yer almakta olup, 2017 yılında teşvikler kapsamında Bakanlık bütçesinin 18.01.00.23-10.9.9.49-1-05.1 tertibinden SGK’ya 17.535.361.377,00 TL aktarılmıştır.

B) Özel Sandıklara İlişkin Teşvik Ödemeleri

SGK’ya yapılan diğer bir teşvik ödemesi de 506 sayılı Kanun’un geçici 20’nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personelle ilgili yapılan teşvik ödemeleridir. 5797 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortaları Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun’un 2 ve 10’uncu maddeleri ile, 5510 sayılı Kanun’un 81’inci ve 4857 sayılı Kanun’un 30’uncu maddesi kapsamındaki teşviklerin, 506 sayılı Kanun’un geçici 20’nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personeli için de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 4857 sayılı Kanun’un 30’uncu maddesinde bu teşvikin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı ile ÇSGB ve Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken belirleneceği belirtilmiş olup buna istinaden 506 sayılı Kanun’un geçici 20’nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personelle ilgili yapılacak teşvik ödemeleri hususlarında anılan kurumlarca görüş birliğine varılarak bir protokol düzenlenmiştir. Protokolün Uygulanacak Esaslar bölümünde “4857 ve 5510 sayılı Kanunlarla, 506 sayılı Kanunun Geçici 20’nci maddesi kapsamındaki sandıkların statülerine tabi personeli için getirilen teşvik uygulamaları ile her türlü başvuru, kabul, kontrol, denetim ve bu işlemlere ilişkin süre, süreç ve belgelerin belirlenmesi ve düzenlemeleri Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yerine getirilecektir. Hazine tarafından karşılanacak olan sigorta primleri tutarları, gereken kontrollerden sonra Sosyal Güvenlik Kurumunca hak sahibi sandıkların alacak listesi yapılarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bildirilecektir.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca gerekli ödeneğin serbest bırakılması Maliye Bakanlığından istenecek ve serbest bırakılan ödenek dahilinde hak sahiplerine ödenecektir.” denilmektedir. Protokolde, hak sahipleri sandıklarla ilgili başvuru, kabul, kontrol, denetim ve bu işlemlere ilişkin süre, süreç ve belgelerin belirlenmesinin SGK tarafından yapılacağı,

ÇSGB'nin gerekli ödeneğin serbest bırakılmasını talep etmesinden sonra serbest bırakılan ödenek dahilinde hak sahiplerine ödeme yapılacağı ifade edilmiştir. Uygulamada, SGK tarafından sandıkların bu teşvikler kapsamında alacaklarının yer aldığı liste ve yazı ile Bakanlıktan bu tutar talep edilmektedir. 2017 yılında özel sandıklara teşvik kapsamında Bakanlık bütçesinin 18.01.00.23-10.9.9.51-1-05.1 tertibinden SGK'ya 421.733.845,00 TL aktarılmıştır.

C) İşverene Asgari Ücret Desteği

İşverene asgari ücret desteği olarak kamuoyunda gündeme gelen, 6770 sayılı Kanunla 5510 sayılı Kanuna eklenen geçici 71'inci maddesinde, *“Bu Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanan sigortalıları çalıştıran işverenlerce;*

a) 2016 yılının aynı ayına ilişkin Kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde prime esas günlük kazancı Bakanlar Kurulunca belirlenen tutar ve altında bildirilen sigortalıların toplam prim ödeme gün sayısını geçmemek üzere, 2017 yılında cari aya ilişkin verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının,

b) 2017 yılı içinde ilk defa bu Kanun kapsamına alınan işyerlerinden bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının,

2017 yılı Ocak ile Aralık ayları/dönemleri için Bakanlar Kurulunca tespit edilen günlük tutar ile çarpımı sonucu bulunacak tutar, bu işverenlerin Kuruma ödeyecekleri sigorta primlerinden mahsup edilir ve bu tutar Hazinece karşılanır.....” denilmekte ve maddenin devamında bu destekten yararlanmanın şartları sayılmaktadır. Uygulamada, işverene asgari ücret desteğine ilişkin Hazinece karşılanacak tutar, SGK tarafından tespit edilmekte ve bu tespit sonucunda hesaplanan toplam tutar bir yazı ile Bakanlıktan talep edilmektedir. SGK'nın Bakanlığa gönderdiği yazıya ekli tabloda ise sadece asgari ücret desteğine ilişkin kanun maddesi ile talep edilen toplam tutar yer almakta olup, 2017 yılında işverene asgari ücret desteği kapsamında Bakanlık bütçesinin 18.01.00.23-10.9.9.74-1-05.1 tertibinden SGK'ya 9.942.605.861,00 TL aktarılmıştır.

5018 sayılı Kanun'a göre, Merkezi Yönetim Bütçesi; anılan Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır. Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Bilindiği üzere, bütçe, devlet veya diğer kamu kuruluşlarının yıllık gelir ve giderlerini gösteren ve gelirlerin elde edilip harcamaların yapılmasına izin ve yetki veren bir

kanundur ve aynı zamanda, kamu ekonomisinin konusu olan kamu mal ve hizmetlerini üretmenin finansman aracıdır. Yürütme gücünü oluşturan kurum ve daireler, yasama organınca onaylanmış olan bütçelerde belirtilmiş ödenekleri kullanarak söz konusu kamu hizmetlerini üretmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde *"Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir. Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir"* ve 33'üncü maddesinde *"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 gerekir."* denilerek bütçeye belli amaçla konulan ödeneklerin amacına uygun bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin de belgeyle doğrulanması gerektiği ifade edilmiştir. 33'üncü maddeye dayanılarak çıkarılan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 56'ncı maddesinde; *"b) Sosyal güvenlik kurumlarına kendi mevzuatları ile verilen görevler dışında bir görev verilmesi durumunda verilen bu görevin ifası sonucu oluşan bedelin Hazinece karşılanması için yapılacak ödemelerde;*

- Harcama talimatı,

-Ödenecek miktarın hesaplanmasını gösteren, ilgili sosyal güvenlik kuruluşunca düzenlenmiş belge, ödeme belgesine bağlanır." denilerek bütçeye bu amaçla konulan ödeneğin, ödenecek miktarın tespitini gösteren bir belge ile ödenmesi hüküm altına alınmıştır.

İstihdam politikasının yürüten ÇSGB'nin, yürüttüğü bu politikalardan elde ettiği sonuçları (kaç engelli işçi istihdam edilerek yürütülen politikaya katkı sağlandı yahut hangi illerde ve hangi oranlarda yapılan teşvikle yürütülen politikaya katkı sağlandı gibi) ayrıntılı olarak bilmesi; Bakanlık bütçesine bu hizmetler için konulan ödeneğin hem kontrolünün sağlanması, hem de alınan sonuçların Faaliyet Raporuna dercedilmesiyle, yürütülen politikanın sonuçlarının değerlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu itibarla, giderin gerçekleşmesi için tarh ve tahakkuk hesaplama işlemlerinin SGK ve özel sandıklarca yapıldığı; ancak ödeyicisinin Bakanlık olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Bakanlığın bu yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilip getirilmediğinin gerçekleşme sonuçları ile kanıtlanması gerekmektedir. 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konu yazılmış, Bakanlığın Başkanlığımıza 04.08.2017 verdiği ek cevapta, istenilen bilgilerin verilebileceği, ancak bunların ödeme tarihlerinden en az 2 ay sonra, 3'er ya da 6'şar aylık dönemler halinde SGK tarafından gönderilebileceği ifade edilmiş olmasına rağmen, 2017 yılı denetimlerimizde bu kapsamdaki bilgi ve belgelerin temin edilmediği görülmüştür.

Hazinece karşılanması gereken bu teşvik ve desteklerden yararlanan kaç tane özel sektör işyeri ve özel sandıkların statülerine sahip personel olduğu, %5’lik kısmına isabet eden tutarın hangi matrahtan çıktığı ve ne kadar sigortalıya isabet ettiği, ilave puanların hangi iller itibarıyla hangi oranlar üzerinden ve kaç sigortalı için uygulandığı, Bakanlıktan alınan teşviklere ilişkin sonradan SGK’ca yapılan periyodik kontroller sonrası teşvikten yararlanma hakkını kaybeden işveren ya da sigortalıya uygulanan iade ve düzeltme işlemlerine ait matrahın ne kadar olduğu sonuçlarını kapsayacak şekilde düzenlenecek belgelere dayanarak ödemenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; söz konusu bulgu ile ilgili olarak 2017 yılı Aralık ayından bu yana SGK’dan özel sandıklara ilişkin olarak, bulguda bahsi geçen sonuçları kapsayacak belgelerin kendilerine gönderildiği (kamu idaresi cevap eklerinde bu dosyaların mevcut olduğu) ve yapılan kontrollere göre aktarmaların gerçekleştirildiği ifade edilmiştir. Kamu idaresi, diğer teşviklerle ilgili olarak SGK ile görüşmelerin devam etmekte olduğunu ve sonuçlandığında tarafımıza ayrıca bildirileceğini de belirtmişlerdir.

Sonuç olarak kamu idaresi 2017 yılı Aralık ayından itibaren özel sandıklara ilişkin teşvik ödemelerinde kanıtlayıcı belgelere dayanarak ve gerekli kontroller yapılarak ödemelerin gerçekleştirildiğini bildirmiştir. Bununla birlikte, 4857 sayılı Kanun ve 5510 sayılı Kanun uyarınca öngörülen prim teşvik ödemeleri ile asgari ücret destek ödemelerinin de harcamalarda aranacak kanıtlayıcı belgelere dayanarak gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 4: SGK’ya Finansman Açığı Karşılığı Aktarılan Tutarın Netleştirilmesi

SGK’nın finansman açığına ilişkin olarak Bakanlık bütçesinden transfer ödemesi gerçekleştirilmektedir. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu’nun 34’üncü maddesinin (e) bendinde “*Merkezi Yönetim Bütçesinden yapılacak diğer transferler*” SGK’nın gelirleri arasında sayılmaktadır. SGK’ya yapılan diğer transferler içerisinde ÇSGB tarafından aktarılan finansman açığı da yer almaktadır.

Uygulamada, SGK, finansman ihtiyacına ilişkin olarak, finansman açığının öngörüldüğü günden önce ödeneğin serbest bırakılmasını ve kendilerine aktarılmasına ilişkin talebini yazı ve eki ‘.....Ayı Günlük Nakit Hareketleri Tahmini Tablosu’ ile Bakanlığa bildirmekte ve serbest bırakılan ödenek SGK’ya aktarılmaktadır. Bu kapsamda 2017 yılında Bakanlığın gider kalemleri arasında 18.01.00.23-10.9.9.26-1-05.2 Emeklilik Sigortası

Finansman Açığı tertibinden SGK'ya 24.609.367.842,00 TL aktarılmıştır.

2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konu yer almış, Bakanlık tarafından, transfer ödemelerinin kontrolünün sağlanmasına yönelik olarak 16.01.2017 tarihinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bütçesinden Bağlı ve İlgili Kuruluşlara Yapılan Transfer Ödemelerine İlişkin Genelge çıkarılarak, *finansman açığı, SGK'nın aracılık ettiği ödemeler ile devletin bizzatıhi ödemeyi taahhüt ettiği ödemeler haricinde SGK'nın gelir ve giderleri arasındaki olumsuz fark* şeklinde tanımlanmıştır.

SGK'nın hazırladığı tablolar nakit açısından durumu gösteren tablolar olup, gelir ve gidere dayalı faaliyet sonucunu ortaya koyan tablolar değildir. Uygulamada finansman açığı olarak yapılan transferlerde, tamamen nakit yönünden gelir gider dengesi kurulmuş olup, nakit yönünden kurulan bu denge, faaliyet sonucundan (gelir – gider farkından) farklı olmaktadır. Bu nedenle, gelir gider farkından kaynaklanan açığın gider niteliğinde, nakit açıklarının ise avans ve kredi işlemi niteliğinde yapılması gerekmektedir. SGK'nın yıllık geliri ve gideri ile ilişkilendirilmeksizin Bakanlık bütçesine konulan ödeneğin tamamı aktarılmaktadır.

Bu itibarla, finansman açığı olarak aktarılacak tutarın netleştirilmesi ve gelir gider farkından kaynaklanan açığın gider niteliğinde, nakit açıklarının avans ve kredi işlemi niteliğinde yapılması sağlanmalıdır. Bununla birlikte, Bakanlık bütçesinden yapılan transfer, temelde merkezi yönetimin dışında olan ve SGK'nın topyekün faaliyetlerinin sonucunda ihtiyaç duyulan sermayeyi sağlamak anlamına da gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında finansman açığı olarak aktarılan tutar, merkezi yönetim bütçesinden SGK'ya yapılan sermaye nitelikli bir transfer durumundadır. Dolayısıyla, genel bütçeden SGK'ya yapılan transferin niteliğine göre sermaye transferlerinden yapılması hususu bir daha değerlendirilmelidir.

Kamu idaresi cevabında; SGK'nın gelir gider farkından kaynaklanan açığın gider niteliğinde, nakit açıklarının ise avans ve kredi işlemi niteliğinde yapılması hususu ile ilgili olarak 01.08.2016 tarih ve 2777 sayılı yazı ile Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne görüş sorulduğu, Genel Müdürlük tarafından 05.09.2016 tarih ve 18159 sayılı yazıda; Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te avans kullanılmak suretiyle yapılabilecek ödemelerin neler olduğunun belirtildiği, gerek ilgili mevzuatında gerekse söz konusu mevzuat düzenlemeleriyle merkezi yönetim bütçe kanunlarında söz konusu giderlerin avans suretiyle ödenmesine ilişkin başkaca bir düzenleme yapılmaksızın avans hesaplarında izlenmesinin mümkün olmadığı (Genel Müdürlükçe) değerlendirildiği ifade edilmiştir. Kamu idaresi, söz konusu transfer ödemesinin avans niteliğinde yapılabilmesi için Ön Ödeme Usul ve Esasları

Hakkında Yönetmelik'te gerekli değişikliğin değerlendirilmesi hususunun Maliye Bakanlığına (Muhasebat Genel Müdürlüğü) 17.05.2018 tarih ve 39070 sayılı yazı ile bildirildiğini; ayrıca SGK'ya yapılan transferin niteliğine göre sermaye transferlerinden yapılması hususu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığından (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü) 17.05.2018 tarih ve 38764 sayılı yazı ile görüş istenildiğini de ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulguda yer verilen konularla ilgili olarak Maliye Bakanlığına yazıldığını ifade etmiştir. Bulguda bahsedildiği üzere finansman açığı olarak aktarılabacak tutarın netleştirilmesi ve gelir gider farkından kaynaklanan açığın gider niteliğinde, nakit açıklarının avans ve kredi işlemi niteliğinde yapılması ve merkezi yönetimin dışında olan SGK'nın topyekün faaliyetleri sonucunda ihtiyaç duyduğu sermayeyi sağlamak amacını taşıyan finansman açığı karşılığı aktarılan tutarın sermaye transferlerinden yapılması sağlanmalıdır.

BULGU 5: Türkiye İş Kurumuna Yapılan Sermaye Nitelikli Transferlerin Cari Transfer Olarak Aktarılması

Bakanlığın gider kalemleri arasında cari transferler içinde yer alan Sosyal Güvenlik Kurumlarına Hazine Yardımları harcama kaleminden ve sermaye transferleri içinde yer alan Yurtiçi Sermaye Transferleri harcama kaleminden Türkiye İş Kurumu'na (İŞKUR) transfer ödemesi gerçekleştirilmektedir

4904 sayılı Türkiye İş Kurumu Kanunu'nun 16'ncı maddesinin (a) bendinde "*Her yıl Bakanlık bütçesine Kurum için konulan ödenek*" İŞKUR'un gelirleri arasında sayılmaktadır. Bu kapsamda 2017 yılında, 18.01.00.23-04.1.2.01-1-05.2.4 (cari transfer) tertibinden 338.784.986,00 TL ve 18.01.00.23-04.1.2.01-1-07.1.4 (sermaye transferi) tertibinden 93.770.000,00 TL İŞKUR'a aktarılmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı belirtilmiştir. Merkezi yönetim bütçesinin, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşacağı, sosyal güvenlik kurumu bütçesinin, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesinden oluşacağı hüküm altına alınmıştır. İŞKUR (IV) sayılı cetvelde yer alan bir kamu idaresidir.

Bakanlık bütçesinden yapılan transfer, merkezi yönetimin dışında olan İŞKUR'un tüm

faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla ihtiyaç duyulan sermayeyi sağlamak maksadını taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında, Bakanlık bütçesinden aktarılan tutar, merkezi yönetim bütçesinden İŞKUR'a yapılan sermaye nitelikli bir transfer durumundadır. Dolayısıyla, genel bütçeden İŞKUR'a yapılan transferlerin, İŞKUR'ca kullanım alanları ister cari nitelikli ister yatırım nitelikli olsun sermaye transferlerinden yapılması hususu değerlendirilmelidir.

Kamu idaresi cevabında; söz konusu bulgu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden 17.05.2018 tarih ve 38764 sayılı yazı ile görüş istenildiği, anılan Bakanlıktan alınacak cevabın tarafımıza bildirileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığından görüş istendiğini ifade etmiştir. Bulguda bahsedildiği üzere, Bakanlık bütçesinden yapılan transfer, merkezi yönetimin dışında olan İŞKUR'un tüm faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla ihtiyaç duyulan sermayeyi sağlamak maksadını taşımaktadır. Bu itibarla, genel bütçeden İŞKUR'a yapılan transferlerin, İŞKUR'ca kullanım alanları ister cari nitelikli ister yatırım nitelikli olsun, sermaye transferlerinden yapılması sağlanmalıdır.

BULGU 6: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi'nin, Bağlı Kuruluş Statüsüne Uygun Olarak Bütçesinin Hazırlanmaması

3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a göre, ÇSGB'nin bağlı kuruluşu olan ÇASGEM'in, bağlı kuruluş statüsüne uygun olarak bütçesinin hazırlanmadığı, Bakanlığa bağlı birimler gibi bütçesinin hazırlandığı tespit edilmiştir.

3146 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinde, ÇSGB'nin bağlı kuruluşları, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi ile Ereğli Kömür-Havzası Amele Birliği Biriktirme ve Yardımlaşma Sandığı olarak sayılmıştır.

ÇASGEM, 29.02.1960 tarih ve 10444 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7460 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Teşkilat Kanunu ile kurulmuştur. Söz konusu Kanun ile, çalışma hayatı ve sosyal güvenlik konularında, ulusal ve uluslararası düzeyde eğitim, araştırma, inceleme, yayın, dokümantasyon ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunmak amacıyla Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezinin kurulmasına, teşkilât, görev ve yetkilerine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde

Kararname İle 13/12/1983 Gün Ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması Ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında 3046 sayılı Kanunda bağlı kuruluşlar ile ilgili aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

“Bakanlık bağlı kuruluşları:

Madde 10 – Bağlı kuruluşlar bakanlığın hizmet ve görev alanına giren ana hizmetleri yürütmek üzere, bakanlığa bağlı olarak özel kanunla kurulan, genel bütçe içinde ayrı bütçeli veya katma bütçeli veya özel bütçeli kuruluşlardır.

Bağlı kuruluşlar, merkez teşkilatı ile ihtiyaca göre kurulan taşra teşkilatından meydana gelecek şekilde düzenlenir.

Bağlı kuruluşların taşra teşkilatı; bölge, il ve ilçe kuruluşları şeklinde veya doğrudan kendine bağlı olarak kurulabilir.”

3046 sayılı Kanunun 10’uncu maddesi çerçevesinde bir kuruluşun bağlı kuruluş olabilmesi için, özel kanunla kurulması gerekmekte olup, ÇASGEM 7460 sayılı Kanunla kurulmuş olup, bu gereklilik yerine getirilmiştir. Aynı maddede bağlı kuruluşun, genel bütçe içinde ayrı bütçeli veya katma bütçeli veya özel bütçeli kuruluş olduğu belirtilmiştir. Ancak ÇASGEM’in, genel bütçe içinde ayrı bütçesi bulunmamaktadır. ÇASGEM’in bütçesi, Bakanlık bütçesiyle birlikte yapılmakta ve uygulanmaktadır. Bu durum uygulamada harcama yetkisinin belirlenmesinde de sorunlara neden olmaktadır.

Konuyla ilgili olarak, ÇSGB 2016 Yılı Kesin Hesabı incelendiğinde de, ÇASGEM’in 18.68 kurumsal koduyla gösterildiği ve ÇASGEM’e ait olan ödeneğin ÇSGB toplam ödeneği içerisinde yer aldığı görülmektedir. Söz konusu ödenek, ÇSGB’den ödenek aktarma yoluyla ÇASGEM’e aktarılmakta ve ÇASGEM tarafından kullanılmaktadır. Dolayısıyla ÇASGEM, bağlı kuruluş olmasına rağmen, 3146 sayılı Kanunda sayılan Bakanlık birimleri gibi değerlendirilmektedir. Ayrıca ÇASGEM, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun ekli cetvellerinde de sayılmamaktadır. Dolayısıyla 3046 sayılı Kanunun 10’uncu maddesindeki şartı taşımamaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ÇASGEM’in statüsüne ilişkin olarak detaylı inceleme yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda yapılan incelemede, ÇASGEM’de harcama yetkilisi ve üst yöneticinin kim olacağına ilişkin olarak duyulan tereddütün giderilmesi amacıyla Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne (BÜMKO) görüş sorulduğu tespit edilmiştir. BÜMKO tarafından yazılan 20.08.2007 tarihli cevabi yazıda, 5018 sayılı Kanun’un 11’inci maddesi gereğince, Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde

en üst yöneticinin üst yönetici olduğu; aynı Kanun'un 31'inci maddesinde, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ile 1 seri numaralı Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğin 2'nci maddesinde, kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde yer alan birimlerin, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerini, bu birimlerin en üst yöneticilerinin de harcama yetkililerini ifade ettiği belirtilmiştir.

Bu açıklamalardan sonra, yazıda, 2007 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda, ÇSGB bütçesinde kurumsal sınıflandırmanın ikinci düzeyinde ödenek tahsis edilen ÇASGEM'in en üst yöneticisi olan Merkez Başkanının üst yönetici olarak tanımlanmasının ve kurumsal sınıflandırmanın üçüncü ve dördüncü düzeyinde bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama biriminin olmaması da dikkate alınarak, harcama yetkililerinin de üst yönetici olan Merkez Başkanı tarafından belirlenmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir. Uygulamada, Merkez Başkanı hem üst yönetici hem de harcama yetkilisidir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, ÇASGEM'in, bağlı kuruluş statüsüne uygun olarak gerekli değişikliklerin yapılması ya da ÇASGEM'in statüsünün yeniden ele alınarak, belirlenecek statüye göre yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 7460 sayılı Teşkilat Kanunu olan ÇASGEM'in, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın bağlı idaresi olmasına karşın, 5018 sayılı Kanun eki cetvellerde yer almadığı için Bakanlık bütçesi içinde ayrı bir idare şeklinde bütçesinin yapıldığını; ÇASGEM Başkanının üst yönetici olmasına rağmen idari yapısındaki eksiklik nedeni ile ödenekler de ÇASGEM Başkanlığına tahsis edildiği için ÇASGEM Başkanının kurumun hem üst yöneticisi hem de harcama yetkilisi olduğunu, bu durumun çelişkiye neden olduğunu belirtmiştir.

Kamu idaresi cevabında ayrıca, ÇASGEM'in idari yapısındaki yapısal problemlerin giderilmesi ve ÇASGEM'in kanun ile verilen görevlerini daha iyi yerine getirebilmesi için 2014-2017 yılları arasında gerçekleştirilen "ÇASGEM'in Kurumsal Kapasitesinin Gerçekleştirilmesi Projesi" sonucunda yeni idari yapı modelleri geliştirildiğini, geliştirilen ÇASGEM'in yeni idari yapı (Bağlı, ilgili, ilişkili ya da Bakanlık Ana Hizmet Birimi şeklinde) modelleri için gerekli hukuki düzenleme taslaklarının hazırlandığını ve Bakanlık Makamının talimatları çerçevesinde, ÇASGEM'in yeni idari yapısı ile ilgili hukuki düzenlemeler yapılması için gerekli işlemlerin yapılacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Ayrı bir kuruluş kanunu olan ÇASGEM'in hesap verilebilirliğinin sağlanabilmesi için,

- 3146 sayılı Kanun'da öngörülen bağlı kuruluş statüsüne uygun olarak, ayrı bir kamu idaresi bütçesi olarak hazırlanması, uygulanması ve 5018 sayılı Kanundaki cetvellere eklenmesi, ya da;
- Statüsünün yeniden ele alınarak, Bakanlığın birimi olacak şekilde değiştirilmesi için yasal düzenleme yapılması, gerekmektedir.

BULGU 7: İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığının Statüsünün Teşkilat ve Vazifelerine Göre Açık ve Net Olarak Düzenlenmemesi

İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı (İSGÜM)'ün kuruluş, teşkilât, görev ve yetkilerine ilişkin esasları düzenleyen bir teşkilat kanunu bulunmamaktadır.

İSGÜM'ün kuruluşu, 21.10.1965 tarihinde, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Birleşmiş Milletler ve ona bağlı Ekonomik ve Sosyal İhtisas Kuruluşları arasında akdedilen bir anlaşmaya dayanmaktadır.

Anlaşma çerçevesinde, 2 Eylül 1968 tarihinde, İşçi Sağlığı ve Güvenliği Özel Fon Projesi Ön Uygulama Anlaşması imzalanmış ve bu anlaşma Bakanlar Kurulunca 6/11568 sayılı karar ile 26.03.1969 tarihinde onaylanmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı ekinde, Özel Fon faaliyet planı yer almaktadır. Faaliyet planına göre, projenin amacı, İş Güvenliği ve İşçi Sağlığı Merkezinin (şimdiki adıyla İSGÜM) kurulmasıdır. Projenin süresi 4 yıldır. 4 yılın sonunda, işler tamamen Türk Hükümetine devredilecektir. Projeye göre, Türk Hükümetinin, İş Güvenliği ve İşçi Sağlığı Merkezinin kuruluşunu ilan etmek üzere bir kanun veya diğer bir kanuni işlem yapması gerekmektedir.

Ancak, Türk Hükümeti tarafından İSGÜM'ün kuruluşunu ilan etmek üzere bir kanun çıkarılmamıştır. İlki 1972 yılında olmak üzere 1973, 1974, 1975 ve 2015 yıllarında çıkarılan yönetmelikler ile iş ve işlemler yürütülmüştür.

- 17.05.1972 tarih ve 14190 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Çalışma Bakanlığı İş Sağlığı ve Güvenliği Merkezi Çalışma Yönetmeliğinde, bu Yönetmelik, 26.03.1969 tarih 6/11568 sayılı BKK uyarınca Çalışma Bakanlığına bağlı olarak kurulmuş bulunan İş Sağlığı ve Güvenliği Merkezi'nin çalışmalarını düzenler denilmiştir. Dayanak olarak BKK gösterilerek, şimdiki adıyla İSGÜM'ün, Çalışma Bakanlığına bağlı olduğu belirtilmiştir.

- 28.07.1973 tarih ve 14608 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezi Kuruluş ve Çalışma Yönetmeliğinde de yine dayanak olarak 6/11568 sayılı BKK gösterilmiştir. İSGÜM'ün, Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulduğu ifade edilmiştir.

1972 ve 1973 tarihli Yönetmeliklerde, Bölge Laboratuvarlarına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

- 16.10.1974 tarih ve 15038 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezi (İSGÜM) nin Kuruluş ve Görevleri ile Personelinin Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Yönetmelikte, ilgili BKK'ya atıfta bulunulmayarak, Çalışma Bakanlığına bağlı olarak kurulmuş bulunan İSGÜM'ün kuruluşu ve görevleri ile personelinin görev, yetki ve sorumluluklarının düzenlendiği belirtilmiştir. Bu Yönetmelik ile İSGÜM Bölge Laboratuvarları ilk defa İSGÜM'ün birimleri arasında sayılmıştır.
- 24.07.1975 tarih ve 15305 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yönetmelik ile, 1974 tarihli Yönetmelikte değişiklik yapılmış ve İSGÜM'ün Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulduğu ifade edilmiştir.
- 15.07.2015 tarih ve 29417 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı Görev, Yetki ve Sorumlulukları Hakkında Yönetmelikte ise, en geniş kapsamlı düzenleme yapılmıştır. Bu Yönetmeliğin dayanağı, 09.01.1985 tarihli ve 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 12'nci maddesi ile 20.06.2012 tarihli ve 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 24'üncü ve 30'uncu maddeleridir.

3146 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi:

"İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü

Madde 12 – İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğünün görevleri şunlardır:

...

j) (Değişik: 4/4/2015-6645/14 md.) İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı ile İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin çalışmalarını düzenlemek, yönetmek ve denetlemek.

n) Bakanlıkça verilecek benzeri görevleri yapmak.

(1) (Değişik ikinci fıkra: 4/4/2015-6645/14 md.) İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve

Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı ile İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin çalışma usul ve esasları ile personelin nitelik, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin diğer hususlar yönetmelikle düzenlenir. ... ”

6331 sayılı Kanun’un 24’üncü ve 30’uncu maddeleri:

“Teftiş, inceleme, araştırma, müfettişin yetki, yükümlülük ve sorumluluğu

Madde 24 – (1) Bu Kanun hükümlerinin uygulanmasının izlenmesi ve teftişi, iş sağlığı ve güvenliği yönünden teftiş yapmaya yetkili Bakanlık iş müfettişlerince yapılır. Bu Kanun kapsamında yapılacak teftiş ve incelemelerde, 4857 sayılı Kanunun 92, 93, 96, 97 ve 107 nci maddeleri uygulanır.

(2) Bakanlık, işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliği konularında ölçüm, inceleme ve araştırma yapmaya, bu amaçla numune almaya ve eğitim kurumları ile ortak sağlık ve güvenlik birimlerinde kontrol ve denetim yapmaya yetkilidir. Bu konularda yetkilendirilenler mümkün olduğu kadar işi aksatmamak, işverenin ve işyerinin meslek sırları ile gördükleri ve öğrendikleri hususları tamamen gizli tutmakla yükümlüdür. Kontrol ve denetimin usul ve esasları Bakanlıkça düzenlenir.

(3) Askeri işyerleriyle yurt güvenliği için gerekli maddeler üretilen işyerlerinin denetim ve teftişi konusu ve sonuçlarına ait işlemler, Millî Savunma Bakanlığı ve Bakanlıkça birlikte hazırlanacak yönetmeliğe göre yürütülür.”

“İş sağlığı ve güvenliği ile ilgili çeşitli yönetmelikler

MADDE 30 – (1) Aşağıdaki konular ile bunlara ilişkin usul ve esaslar Bakanlıkça çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenir:

... ”

2015 tarihli Yönetmelikte, İSGÜM Bölge Laboratuvar Müdürlüklerine ilişkin olarak da en geniş kapsamlı düzenleme yapılmıştır. Yönetmelikte, Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin İSGÜM’e bağlı olduğu belirtilerek, teşkilat yapısı ve görevleri ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

2015 tarihli Yönetmeliğin dayanağı olarak belirtilen yukarıdaki kanunların ilgili maddeleri, İSGÜM ve Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin mevcut olduğunu veri kabul ederek çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Ancak dayanak mahiyetinde değildirler.

İSGÜM ve Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin kuruluş, teşkilât, görev ve yetkilerine ilişkin esasları düzenleyen bir teşkilat kanunu olmaması; düzenlemelerin yönetmelikler ile yapılması; söz konusu birimlerin 3146 sayılı Bakanlık Teşkilat Kanunu’nda net olarak tanımlanmaması; bağımsız bir birim gibi de düzenlenmemeleri, İSGÜM ve Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü’nün bir birimi mi yoksa ondan bağımsız bir birim mi olduğunun anlaşılamamasına neden olmaktadır.

Ancak, fiiliyatta İSGÜM ve Bölge Laboratuvar Müdürlükleri, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü’nden ayrı, taşra teşkilatı gibi iş ve işlemlerini yürütmektedir. ÇSGB 2017 Yılı Kadro Cetvelleri incelendiğinde, taşra kadrosu içinde İSGÜM Başkanı, Başkan Yardımcısı ve İSGÜM Bölge Laboratuvar Müdürünün olduğu görülmektedir.

Ayrıca, İSGÜM Bölge Laboratuvar Müdürlükleri, Bakanlık merkez saymanlığı dışında bulundukları illerdeki muhasebe müdürlükleri (Adana, Bursa, İzmir, Kayseri, Kocaeli Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri ile Maltepe Malmüdürlü) vasıtasıyla saymanlık hizmetlerini almaktadırlar. Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin ödenek ihtiyaçları İSGÜM tarafından İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğüne bildirilmektedir. 5018 sayılı Kanun’un 22’nci maddesi uyarında İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü tarafından ilgili Bölge Müdürlüğü için ihtiyaç duyulan tertiplerde ödenek gönderme belgesi düzenlenerek Strateji Geliştirme Başkanlığı’na iletilmektedir. Başkanlık tarafından gerekli onay verildikten sonra ilgili saymanlıklara ödenek gönderilmektedir. Bu aşamadan sonra Bölge Laboratuvar Müdürlükleri ödeneklerini kullanabilmektedirler. Bu kapsamda, Bölge Laboratuvar Müdürlüklerine harcama yetkisi de devredilmektedir.

Ancak, 3146 sayılı Kanun’un Taşra teşkilatına ilişkin 28’inci maddesinde, “*Bakanlık, Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun, Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve İl İdaresi Kanunu hükümlerine uygun olarak taşra teşkilatı kurmaya ve kaldırmaya yetkilidir.*

(Ek fıkra: 11/10/2011 - KHK - 665/4 md.) Bakanlık, mevzuattan kaynaklanan ve taşrada yürütülmesi gereken görevlerini Bakanlık bağlı ve ilgili kuruluşlarının taşra teşkilatları aracılığıyla yürütür. Bakanlık hizmet birimleri bu görevlerin yürütülmesi için bağlı ve ilgili kuruluşlarının taşra teşkilatına doğrudan talimat verebilir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.” denilmektedir.

Aynı Kanun’un 30’uncu maddesinde, Bakanlığın bağlı kuruluşları, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi ile Ereğli Kömür-Havzası Amele Birliği Biriktirme ve Yardımlaşma Sandığı; ilgili kuruluşları ise, Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu olarak belirtilmiştir.

28 ve 30'uncu maddeler birlikte düşünüldüğünde, Bakanlığın, taşrada yürütülmesi gereken görevlerini, Bakanlık bağlı ve ilgili kuruluşlarının yani Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu'nun taşra teşkilatları aracılığıyla yürütmesi gerektiği açıktır.

Dolayısıyla, İSGÜM ve Bölge Laboratuvar Müdürlükleri, Bakanlığın taşra teşkilatı içinde sayılmamıştır.

Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle 13/12/1983 Gün Ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş Ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması Ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında 3046 sayılı Kanun'da taşra teşkilatı ile ilgili aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

“Taşra teşkilatına ilişkin esaslar:

Madde 17 – Bakanlık ve bağlı kuruluşlarının taşra teşkilatı, bu Kanunla birlikte teşkilat kanunları, İl İdaresi Kanunu ile belirlenen esas ve usullere göre kurulur.

Taşra teşkilatının kurulmasında aşağıda belirtilen esaslara uyulur:

...

c) Merkezi idarenin taşra teşkilatı kurma yetkisi kurum ve kuruluşların kendi kanunlarında belirtilir. Kanunlarında bu konuda açıkça yetki bulunmayan bir kurum veya kuruluş taşra teşkilatı kuramaz.

d) Sürekli görev veya hizmet yapacak taşra teşkilatı ihtiyaçlara ve hizmetin özelliklerine göre bölge, il ve ilçe kuruluşları olarak, ilgili merkez teşkilatının teklifi üzerine Devlet Planlama Teşkilatı ile Devlet Personel Başkanlığının görüşleri alınarak Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulur, kaldırılır veya değiştirilir.

...”

3046 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, ÇSGB'nin taşra teşkilatı kurma yetkisinin, Bakanlığın 3146 sayılı Teşkilat Kanununda belirtildiği görülmektedir. Ancak, 3046 sayılı Kanunun 17/ d maddesindeki hükmün gereğinin yerine getirilmediği ve BKK olmadan taşra teşkilatı kurulduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, İSGÜM'ün uygulamadaki statüsüne uygun mevzuat geliştirilmesi ya da mevcut mevzuatta İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü'nün bir birimi olacak biçimde düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle İSGÜM'ün, 6-11568 sayılı BKK ile onaylanan Birleşmiş Milletler ile yapılan anlaşma çerçevesinde sözleşmenin; C–Teşkilât başlıklı

maddesinin 3.8. Genel sorumluluk ve makamlar ve 3.8.1. Merkezin idaresi alt başlıkları uyarınca Çalışma Bakanlığına bağlı olarak kurulduğunu ve yapısının belirlendiğini;

1972 tarihli Çalışma Bakanlığı İş Sağlığı ve Güvenliği Merkezi Çalışma Yönetmeliği ile çalışma şekli ve yapısının; İşçi Sağlığı Genel Müdürlüğü ile koordineli çalışmasının ve Bakanlığa bağlı olduğunun belirtildiğini;

1973 tarihli İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezi Kuruluş ve Çalışma Yönetmeliği ile İşçi Sağlığı Genel Müdürlüğüne bağlandığını;

1974 tarihli Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezinin Kuruluş ve Görevleri ile Personelinin Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Yönetmelik ile İSGÜM Bölge Laboratuvarlarına ilişkin düzenleme yapıldığını;

1975 tarihli Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezinin (İSGÜM) Kuruluş ve Görevleri İle Personelin Görev, Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Yönetmeliğin Altı Maddesinin Değiştirilmesi ve Bir Maddesinin Kaldırılması Hakkında Yönetmelik ile İSGÜM'ün Çalışma Bakanlığı İşçi Sağlığı Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulduğunu;

190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek cetvellerinin 122. Sayfasında Bakanlık merkez teşkilatına, 127. Sayfası taşra teşkilatında ise İSGÜM'e yer verildiğini ve İSGÜM'ün Çalışma Bakanlığının taşra teşkilatı olarak belirlendiğini; 3146 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin j bendi ile İSGÜM ve Bölge Laboratuvar Müdürlüklerinin görev ve yetkilerinin yönetmelikle düzenleneceğinin belirtildiğini ve bu görevin İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğüne verildiğini;

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nun 35'inci maddesi ile İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkez Müdürü ifadesinin İş Sağlığı ve Güvenliği Merkez Müdürü olarak değiştirildiğini ve 657 sayılı Kanuna işlendiğini;

Bu bağlamda, İSGÜM'ün her ne kadar ilk kuruluşu itibariyle Bakanlığa bağlı olarak kurulmuş olsa da uygulamada İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü koordinasyonunda görevlerini yürüttüğünü ve yukarıda da yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca teknik konularda Genel Müdürlüğün tasarrufunu kullandığını;

Diğer taraftan 6331 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan alt düzenlemelerin büyük çoğunluğunda iş sağlığı ve güvenliği mevzuatından kaynaklanan ve taşrada yürütülmesi gereken görevlerin Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğü eliyle yerine getirileceği hususunda hükümlerin mevcut olduğunu, bu noktada İSGÜM Bölge Laboratuvarlarının, Genel Müdürlükçe taşra teşkilatı olarak değil İSGÜM Enstitü Başkanlığındaki laboratuvar hizmetlerinin yaygınlaştırılabilmesi ve ulaşılabilirliğinin artırılması amacıyla yapılandırılma zorunluluğunun doğduğunu;

İSGÜM'ün statüsü ve teşkilatının bugüne kadar birtakım alt düzenlemeler ile şekillendirilmeye çalışılmış ise de raporda da belirtildiği üzere konunun Kanun ile açıkça düzenlenmesi hususunda Bakanlıkça da bir çalışma da yürütüldüğünü;

ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında, bulguda da yer verilen mevzuat hükümlerini tekrarlamış, İSGÜM'ün ilk olarak Bakanlığa bağlı olarak kurulduğunu, uygulamada İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü koordinasyonunda görevlerini yürüttüğünü, iş sağlığı ve güvenliği mevzuatından kaynaklanan ve taşrada yürütülmesi gereken görevlerin Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğü eliyle yerine getirileceğini, İSGÜM Bölge Laboratuvarlarının, Genel Müdürlükçe taşra teşkilatı olarak değil İSGÜM Enstitü Başkanlığındaki laboratuvar hizmetlerinin yaygınlaştırılabilmesi ve ulaşılabilirliğinin artırılması amacıyla oluşturulduğunu belirterek, bulguda da önerildiği üzere, konunun Kanun ile açıkça düzenlenmesi hususuna katılmıştır.

İSGÜM'ün statüsü ve teşkilatına ilişkin olarak yürütülen Kanun çalışması sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

İSGÜM'ün uygulamadaki statüsüne uygun mevzuat geliştirilmesi ya da mevcut mevzuatta İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü'nün bir birimi olacak biçimde düzenleme yapılması gerekmektedir.

BULGU 8: Bakanlığa Tahsisli Taşınmazlar İçin Yönetmelikte Belirtilen Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi

Bakanlığa tahsisli taşınmazlar için, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinde, “*Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına, diğer kamu idarelerine ait taşınmazlar ise tüzel kişilikleri adına tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir...*” denilmektedir.

Aynı Kanun'un 47'nci maddesinde ise, “*...Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye, kamu ihtiyaçları için gerekli olmayanların tahsisini kaldırmaya Maliye Bakanlığı; diğer taşınmazları tahsis etmeye ve tahsisini kaldırmaya ise maliki kamu idaresi yetkilidir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin esas ve usûller Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.*”denilmektedir.

Bu kapsamda çıkarılan 13.09.2006 tarih ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin 5, 6, 7 ve 8'inci maddelerinde, taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri; bu işlemlerle ilgili görev, yetki ve sorumluluklar; kayıt şekli ile taşınmazların numaralandırılması hususları düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 5'inci maddesi gereğince, Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar başlığı altında yer alan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınması; taşınmazların rayiç değerinin; maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanların ise ilgili idarelerce tespit edilmesi gerekmekte olup; kayıt işlemleri, taşınmaz giriş ve çıkış kayıtlarının tutulması ve ilgili cetvellere kaydedilmesi süreçlerini kapsamaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mülkiyetinde, yönetiminde ve kullanımında bulunan taşınmazların kayıt ve kontrol işlemleri ise; bu idarelerin yetkili ve görevli birimleri tarafından yapılmaktadır.

Yönetmeliğin 6'ncı ve 7'nci maddelerinde, taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri ile görevli birim ve personelin; Ek 1'deki Kayıt Planına göre oluşturulan formları hazırlayarak, en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine; işlemin yapıldığı ayı takip eden ay sonuna kadar, aralık ayı içinde işlem yapılanlar ise aynı ayın sonuna kadar, maliki kamu idaresine göndermekle yükümlü oldukları; formlarda yer alan bilgilere ilişkin kayıtların bilgisayarda ya da defterde tutulabileceği; tapuda kayıtlı olan taşınmazlar için Ek 2'deki formun düzenleneceği ile mali hizmetler biriminin, söz konusu formları konsolide ederek, taşınmaz icmal cetvellerini oluşturacağı ifade edilmektedir.

Yönetmeliğin taşınmazların numaralandırılması başlıklı 8'inci maddesinde, kamu idarelerince kaydedilen her taşınmaz için daha önce belirlenmiş taşınmaz numarası var ise bu taşınmaz numarasının, yoksa kamu idarelerinin belirleyeceği taşınmaz numarasının verileceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin Tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde, cins tashihi; binalar, arazi ve arsalar ile yer altı ve yer üstü düzenlerinin mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının farklılık göstermesi durumunda tapu kayıtlarının mevcut kullanım şekli dikkate alınarak düzeltilmesi işlemi olarak tanımlanmış; Yönetmeliğin Diğer İşlemler başlıklı üçüncü bölümünde ise, cins tashihlerinin yapılması hususu düzenlenmiştir. Madde gereğince, kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazların

mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınması gerekmektedir. Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük, kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir. Ancak cins tashihiine ilişkin gerekli belgeler ile buna ilişkin malî yükümlülükler kullanıcılar tarafından karşılanmaktadır. Cins tashihi durumunda, kayıtlarda meydana gelen değişikliklerin, en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine; işlemin yapıldığı ayı takip eden ay sonuna kadar, aralık ayı içinde işlem yapılanlar ise aynı ayın sonuna kadar maliki kamu idaresine gönderilmesi gerekmektedir.

Mevcut taşınmazların kaydının nasıl yapılacağı ise, Yönetmeliğin geçici 1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, tapuda kayıtlı olan taşınmazların, fiili envanterinin, emlak vergi değerleri üzerinden tamamlanarak, kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerce ilgili form ve icmal cetvellerine kaydedilmesi; muhasebe birimlerince 01.10.2014 tarihine kadar muhasebe kayıtlarına alınması; 31.12.2016 tarihine kadar da maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden kayıtların düzeltilmesi gerekmektedir. 17.03.2017 tarih ve 30010 sayılı Resmi Gazete ile, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik yürürlüğe konulmuş olup, Yönetmeliğin geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan 31.12.2016 ibaresi, 31.12.2017 şeklinde değiştirilmiştir.

Tahsis edilen arazi ve arsa ile binalara ilişkin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ise, MYMY'nin 172 ve 176'ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Daha önce hesaplarda yer almayan tahsise konu taşınmazlar, tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince, arazi ve arsalar için 250, binalar için ise 252 nolu hesaba borç ve 500 Net Değer Hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilecektir. Ayrıca, binalara ilişkin ayrılmış amortisman tutarı da, 500 Net Değer Hesabına borç ve 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilecektir.

Yapılan incelemede, 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Bakanlığa tahsis edilen taşınmazlarla ilgili tespit edilen sorunların önemli bir kısmının devam ettiği görülmüş olup, aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

- Bakanlığa tahsis edilen tüm taşınmazlar, taşınmazların mevcut kullanım şekli ile rayiç değerler üzerinden muhasebe kayıtlarına alınmıştır. Ancak, Bakanlık hizmet binası, İSGÜM binası, ILO binası, ÇASGEM binası ile 18697/1 ada/parsel nolu 10 adet lojmanın mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtları farklılık gösterdiğinden, söz konusu taşınmazlar için cins tashihi işlemlerinin yapılması gerekmektedir.
- Tapuda kayıtlı olan tüm taşınmazlar için Ek 2'deki form düzenlenmekle birlikte, formda

bir kısım bilgilerin eksik olduğu tespit edilmiştir.

-İdari Mali İşler Dairesi Başkanlığı (İMİD) tarafından düzenlenen formda, taşınmazların mevcut kullanım şekli, edinme tarihi, bedel sütunu ve açıklamalar kısmı yoktur.

-İSGÜM tarafından düzenlenen formda, taşınmaz no, cilt/sayfa/sıra no, edinme şekli ve tarihi, kayıtlardan çıkış nedeni ve tarihi ile açıklamalar kısmı yoktur. Ayrıca, Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen muhasebe işlem fişleri ekindeki tablolarda taşınmaz numaraları bulunmasına rağmen, İSGÜM tarafından düzenlenen formda bu numaraların kullanılmadığı görülmüştür.

-ÇASGEM tarafından düzenlenen formda, Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen muhasebe işlem fişleri ekindeki tablolarda bulunan taşınmaz numaralarının kullanılmadığı, her taşınmaz için 1'den başlayan müteselsil sıra numaralarının kullanıldığı görülmüştür.

- Ada / parsel numarası, 8534 / 10 olan 3 adet taşınmazın yüzölçümü, Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda 246,87 m², İMİD'in hazırladığı tabloda 68.908 m² olarak gözükmesine ve farklılığın nedeninin araştırılarak giderilmesi önerilmesine rağmen, bu kapsamda herhangi bir çalışma yapılmadığı tespit edilmiştir.
- Ada / parsel numarası, 8534 / 10 olan 3 adet taşınmazın, Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda lojman olarak kullanılmak üzere tahsis edildiği belirtilmesine ve kamu konutları alt kodundan çıkış yapılmasına rağmen; Bakanlık muhasebe birimi tarafından, hizmet binaları alt koduna giriş kaydı yapıldığı ve düzeltilmesi önerilmesine rağmen kamu konutları alt koduna alınmadığı görülmüştür.
- Bakanlığa tahsisli tüm lojmanlar, hizmet binaları alt kodunda görünmektedir.
- Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda yer almayan ancak Bakanlık tarafından fiilen kullanılan 6036 / 19, 4300 / 8 ve 18696 / 1 ada /parsel numaralı taşınmazlara ilişkin hukuki işlemlerin tamamlanması önerildiği halde bu kapsamda herhangi bir işlem yapılmadığı ve 2017 yılında, Milli Emlak Dairesi Başkanlığına sadece rayiç bedellerin bildirildiği tespit edilmiştir.
- 2016 yılında tarafımıza sunulan Ek 2'de Bakanlığa tahsisli 18696/1 ada/parsel nolu 10 adet lojman bulunmasına rağmen, 2017 yılında düzenlenen formda bu ada/parselde lojman olmadığı, bunun yerine 18697/1 ada/parsel nolu 10 adet lojman bulunduğu tespit edilmiştir. 18697/1 ada/parsel nolu taşınmazın Bakanlığa tahsis edildiğine dair belge olarak da, 2016 yılında sunulan belgeler tarafımıza tekrar ibraz edilmiştir.

- 252 nolu hesaptaki taşınmazlar için ayrılması gereken amortismanın ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; özetle Bakanlık Hizmet Binası, İSGÜM binası, İLO binası, ÇASGEM binası ile 18697/1 ada/parsel nolu 10 adet lojmanın cins tashihi işlemlerine ilişkin olarak;

Bakanlık Hizmet Binası cins tashihi için iskan işlemlerinin tamamlanmasının gerektiğini, 397.000 TL yol yapım bedelinin 208.000 TL'sinin 2017 yılında ödendiğini, kalan 189.000 TL ile 119.180,36 TL asfalt katılım payı ve 24.810,00 TL pissu kanal katılım payı için ödenek talep edildiğini, temin edildiğinde gerekli ödemeler yapılarak cins tashihi işlemlerinin tamamlanacağını;

18697/1 ada/parsel nolu 10 adet lojmanın, Maliye Hazinesi adına kayıtlı olup 10/05/1985 tarihli onayla Bakanlık kullanımına tahsis edildiğini, cins tashihi işlemleri için aynı blokta tahsisi diğer Bakanlıklara ait lojmanlar bulunduğu için ortak eylem planı yapılması gerektiğini ayrıca MEOP sorgulamasında tarla olarak görünen sözü edilen lojman alanının kamuya ait lojmanların satılması projesi kapsamında değerlendirileceğinin öngörüldüğünü;

Ek2'deki formun, Yönetmelikte belirtilen tüm bilgileri içerecek şekilde düzenlendiğini; 8534/10 ada/parsel nolu taşınmazın yüzölçümüne ilişkin farklılığın nedeni konusunda Bakanlık tarafından hazırlanan tablonun düzeltildiğini, (Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar Formu) ve Milli Emlak Müdürlüğü ile görüşüldüğünü, söz konusu taşınmazın tapularında yüzölçümünün 68.908 metrekare olduğunun, arsa payının ise aslında muhasebe işlem kayıtlarında da görüleceği üzere 82.29 olduğunun, tapu senedinde virgül içeren rakamlar kullanılmadığından arsa payının 8229/6890800 olarak belirtildiğinin, Bakanlığa tahsis edilen 3 adet taşınmazın da toplam $82.29 * 3 = 246,87$ arsa payı olarak yer aldığının ifade edildiğini;

Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda yer almayan ancak Bakanlık tarafından fiilen kullanılan 6036/19, 4300/8 ve 18696/1 ada/parsel numaralı taşınmazlara ilişkin hukuki işlemlerin tamamlanması konusunda ise Milli Emlak Müdürlüğü ile yapılan görüşmeler sonucu tahsislerin yenilenmesi gerektiği ifade edildiğinden Milli Emlak Müdürlüğünden tahsislerin yenilenmesinin yazı ile istenileceğini;

10 adet lojmana ilişkin doğru ada/parsel numarasının tespit edilerek Ek2 formunun tutarsızlığının nedeninin; 2017 yılı Ek2 tapuda kayıtlı taşınmazlar formunda 18696/1 ada/parsel nonun sehven yazılmasından kaynaklandığını, doğru şeklinin 2018 yılı formunda 18697/1 ada/parsel nolu 10 adet lojman olarak düzenlendiğini;

ÇASGEM'e tahsili 95302 Ada 1 Parsel numaralı hizmet binasının cins tahsisinin yaptırılması için 10.05.2018 tarih ve 249 sayılı yazı ile Ankara Defterdarlığı, Hitit Milli Emlak Dairesi Başkanlığına başvurulduğunu;

ÇASGEM'e tahsisli 3 adet taşınmaza ilişkin tapuda kayıtlı olan tahsisli taşınmazlar formundaki, taşınmaz numaralarının, Maliye Bakanlığı tarafından taşınmazlara verilen taşınmaz numaraları ile değiştirilerek formun yeniden düzenlendiğini;

ÇASGEM'e tahsisli 95302 Ada 1 Parsel nolu taşınmaz üzerindeki Hizmet Binası için amortisman ayrılmak üzere ÇASGEM'in muhasebe işlemlerini yürüten, ÇSGB Merkez Saymanlık Müdürlüğüne 15/05/2018 tarih ve 257 sayılı yazı ile bildirildiğini;

İSGÜM hizmet binası ile ilgili olarak düzenlenen Ek-2 formla ilgili olarak gerekli düzeltmelerin yapılacağını, ayrıca İSGÜM binasına ait cins tahsis işlemi için çalışmaların başlatıldığını;

ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında,

- Cins tashihi konusunda; Bakanlık hizmet binası, İSGÜM binası, ÇASGEM binası ile 18697/1 ada/parsel nolu 10 adet lojmanın cins tashihi işlemlerinin yapılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yürütülecek olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Kamu idaresi, ILO binasının cins tashih işlemlerine ilişkin herhangi bir açıklama yapmamış olup, söz konusu bina için de cins tashih işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir.
- Ek 2'deki formdaki eksiklikler konusunda; ÇASGEM tarafından Ek 2'deki formdaki eksikliklerin tamamlandığını ifade etmiş olup, tamamlanan form tarafımıza gönderilmiştir. İMİD tarafından Ek2'deki formun, Yönetmelikte belirtilen tüm bilgileri içerecek şekilde düzenlendiğini ifade etmiştir. Ancak tarafımıza gönderilen yeni formda, Bakanlık hizmet binası ve ILO binası dışında bedel rakamlarına yer verilmediği ve ILO binası için yazılan bedel rakamının da 2017 Dönem Sonu Taşınmaz İcmal Cetvelinde yer alan rakamdan farklı olduğu tespit edilmiştir. ILO binası için gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması ve formda yer alan tüm taşınmazlar için bedel rakamlarına yer verilmesi gerekmektedir. İSGÜM tarafından Ek 2'deki formdaki eksikliklerin tamamlanacağı ifade edilmiş olup, yapılacak çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde incelenecektir.
- 8534/10 ada/parsel nolu taşınmazın yüzölçümüne ilişkin farklılığın nedeninin araştırılarak giderildiğini ifade etmiş olup, yapılan açıklamalar çerçevesinde sorun kalmamıştır.

- 8534/10 ada/parsel nolu lojman da dahil olmak üzere tüm lojmanların, 2017 Yılı Detaylı Hesap Planına göre, kamu konutları alt koduna alınması hususunda herhangi bir açıklama yapmamıştır. Tüm lojmanların kamu konutları alt koduna alınması gerekmektedir.
- Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda yer almayan ancak Bakanlık tarafından fiilen kullanılan 6036 / 19, 4300 / 8 ve 18696 / 1 ada /parsel numaralı taşınmazlara ilişkin hukuki işlemlerin tamamlanması konusunda, Milli Emlak Müdürlüğü tarafından tahsislerin yenilenmesi gerektiğinin ifade edildiğini, Müdürlükten tahsislerin yenilenmesinin yazı ile istenileceğini belirtmiş olup, kamu idaresi tarafından yürütülecek olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.
- 10 adet lojmana ilişkin doğru ada/parsel numarasının tespit edilerek Ek 2 formunun bu tutarsızlığın nedenini açıklayacak biçimde yeniden düzenlenmesi konusunda, 18696/1 ada/parsel numarasının sehven yazıldığını, MEOP taşınmaz sorgulama ekranında da 18697/1 olarak görüldüğünü ve 2018 yılı formunda da 18697/1 ada/parsel no olarak düzeltiltiğini ifade etmiş olup, sorun kalmamıştır.
- 252 nolu hesaptaki tüm taşınmazlar için amortisman ayrılması konusunda sadece ÇASGEM'e tahsisli Hizmet Binası için ÇSGB Merkez Saymanlık Müdürlüğüne bir yazı yazıldığını ifade etmiş olup, 252 nolu hesaptaki tüm taşınmazlar için amortisman ayrılması gerekmektedir.
- Taşınmaz yönetiminin yürürlükteki mevzuata uyarlanması amacıyla yukarıda belirtilen eksikliklerin tamamlanması gerekmektedir.

BULGU 9: Maliye Bakanlığının Uygun Görüş Verdiği Sayıdan Daha Fazla Sayıda Araç Kiralanması

Bakanlığın araç kiralama hizmeti alımlarında, Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in ilgili maddesinde öngörülen Maliye Bakanlığının uygun görüş verdiği sayıdan daha fazla sayıda araç kiralandığı görülmüştür.

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in 7'nci maddesinde;

“(1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, hizmet alımı suretiyle binek veya station-wagon cinsi taşıt edinebilmek için aşağıdaki

hususlara uyacaklardır:

a) Bir önceki yılda veya yıl içinde, tasfiye edilen veya sözleşmesi sona eren binek ve station-wagon cinsi taşıtların sayısı kadar hizmet alımı yoluyla binek veya station-wagon cinsi taşıt edinilebilecektir.

b) Kurumlar, hizmet genişlemesi veya zorunluluk arz eden hallerde, hizmet alımı yoluyla ilave binek veya station-wagon cinsi taşıt edinebilmek için, önceden Bakanlığın uygun görüşünü alacaklardır.

c) Bir önceki yıl mülkiyetinde ve hizmet alımı yoluyla edinilmiş binek ve station-wagon cinsi taşıtı olmayan kurumlar, hizmet alımı yoluyla binek veya station-wagon cinsi taşıt edinebilmek için önceden Bakanlığın uygun görüşünü alacaklardır.” denilmektedir.

Bakanlığın ilk araç kiralama hizmetini 2009 yılında 8 adet araç kiralayarak yaptığı, bu kiralama için ve Esas ve Usuller’in 7’nci maddesinin (c) bendinde bahsi geçen Maliye Bakanlığı’nın uygun görüşünü almadığı; 2010 yılında 15 adet, 2011’de 19 adet, 2013’de 20 adet araç kiraladığı ve bu kiralamalar için Esaslar ve Usuller’in 7’nci maddesinin (b) bendinde bahsi geçen ilave araçlar için de Maliye Bakanlığı’nın uygun görüşünü almadığı tespit edilmiştir.

20.01.2016’da Bakanlıkça Maliye Bakanlığına, Bakanlık hizmetlerinde kullanılan, Bakanlık mülkiyetinde 4 adet ve hizmet alım ihalesi yoluyla kiralanın 18 adet olmak üzere toplam 22 adet binek aracın bulunduğu, Bakanlık hizmetlerinde kullanılacak araç sayısının 40’a çıkarılmasına ilişkin yazı yazıldığı görülmüştür. Maliye Bakanlığından 17.05.2016’da gelen cevabi yazıda ise ilave 5(beş) adet aracın hizmet alımı yoluyla edinilebilmesi için uygun görüş verilmiştir. Ancak yapılan incelemede Maliye Bakanlığına yazılan tarih olan 20.01.2016’da kiralık 18 adet değil 20 adet araç olduğu tespit edilmiştir.

09.01.2017’de yabancı menşeli bir aracın kiralanması için yazı yazıldığı ve 10.02.2017 tarihinde Maliye Bakanlığından uygun görüş verildiği görülmüştür.

Yukarıdaki yazışmalardan görüleceği üzere; Maliye Bakanlığı hizmet alım ihalesi yoluyla ÇSGB için 18 aracın (ÇSGB’nin beyan ettiği kiralık araç sayısı) üzerine 17.05.2016’da 5 ilave araç ile 10.02.2017’de 1 ilave araç olmak üzere toplam 24 araç için uygun görüş vermiş bulunmaktadır. 2017 yılı incelemelerimizde ise Bakanlığın 28 adet araç kiraladığı görülmüştür.

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller’e riayet edilmesi; hizmet alım ihalesi yoluyla kiralanın ve fiilen kullanılan fazla sayıdaki araçlar için Maliye Bakanlığından uygun görüş alınması ya da kiralanacak araç sayısının Maliye Bakanlığının uygun görüş verdiği sayı ile sınırlandırılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden alınan 17.05.2016 tarih ve 4460 sayılı izin ile 18 olan araç sayısının 5 araç artırılarak 23'e çıktığı, 10.02.2017 tarih ve 1467 sayılı izin ile 1 araç daha artırılarak 24 adete ulaşıldığı, taşınırdaki kayıtlı mevcut araçlardan 4 tanesinin 18.01.2018 tarih ve 4987 sayılı onay ile terkin edilerek 4 araç kiralaması daha yapıldığı, toplamda 28 adet araca çıktığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi uygun görüş verilen 24 adet araca ilave olarak, mülkiyetlerinde bulunan 4 adet aracın terkin edildiğini, böylelikle hizmet alımı suretiyle kiralanabilecek araç sayısının 28 adet araca çıktığını ifade etmiş olsa da, terkin işlemi 2018 yılında yapılmış olup, 2017 yılı denetiminde Maliye Bakanlığının uygun görüş verdiği sayıdan (4 adet) fazla araç kiralaması yapılmış bulunmaktadır.

Bakanlıkça Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'e riayet edilmesi, Maliye Bakanlığının uygun görüş verdiği sayı kadar araç kiralınması ve kamu idaresinin ilgili birimlerince bunun takip ve kontrolünün yapılmasına özen gösterilmelidir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

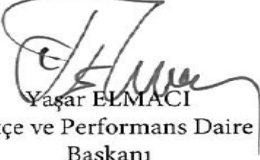
TABLO 1.12 BİLANÇO

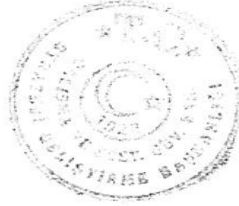
Kurum Kodu : 18.0		Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI		Yıl : 2017	
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2017		PASİF HESAPLAR	
ÖNEN VARLIKLAR		13.569.375,31		3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
1 HAZIR DEĞERLER		32.498,36		32 FAALİYET BORÇLARI	
104 PROJE ÖZEL HESABI		32.498,36		320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	
2 FAALİYET ALACAKLARI		1.617,60		325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		1.617,60		33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	
3 DİĞER ALACAKLAR		1.066.804,83		330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI		1.066.804,83		333 EMANETLER HESABI	
5 STOKLAR		2.559.950,03		4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		2.559.950,03		47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	
5 ÖN ÖDEMELER		9.908.504,49		472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	
161 PERSONEL AVANSLARI HESABI		1.094.828,74		5 ÖZ KAYNAKLAR	
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI		8.813.675,75		50 NET DEĞER	
URAN VARLIKLAR		338.026.560,23		500 NET DEĞER HESABI	
4 MALİ DURAN VARLIKLAR		630.476,61		51 DEĞER HAREKETLERİ	
242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H		630.476,61		519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	
5 MADDİ DURAN VARLIKLAR		337.396.083,62		57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI		8.196.796,00		570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	
252 BİNALAR HESABI		332.798.812,12		58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		6.018.974,66		580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	
254 TAŞITLAR HESABI		7.154.476,95		59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		38.597.744,92		591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-55.370.721,03			
6 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		0,00			
260 HAKLAR HESABI		17.099.711,53			
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-17.099.711,53			
9 DİĞER DURAN VARLIKLAR		0,00			
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		2.147.104,83			
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-2.147.104,83			
AKTİF TOPLAMI		351.595.935,54		PASİF TOPLAMI	
Bilanço Dipnotları :				351.595.935,54	
ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI		4.282.985,50			
ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI		4.282.985,50			
GİDER TAAAHHÜTLERİ HESABI		8.186.504,70			
GİDER TAAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI		8.186.504,70			
BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI		1.895.498,93			
BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES		1.895.498,93			

Kurumumuzca kullanılan ve 321.736.268,62 TL tutarında 5 adet hizmet binası, 11.062.543,50 TL tutarında 36 adet lojman, 8.196.796,00 TL tutarında 75700 m2 ziden oluşan toplam tahsisli taşınmazın değeri 340.995.608,12 TL 'dir.

920 numaralı hesaplarda yer alan Cari Taahhütler ve Sermaye Taahhütleri hesapları Nazım Hesaplarda izlenmektedir.

949 numaralı Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri hesabı Nazım Hesaplarda izlenmektedir. Karşılık hesapları 948 numaralı hesaplarda yer almaktadır.


Yaşar ELMACI
Bütçe ve Performans Daire
Başkanı




Ahmet ERDEM
Müsteşar

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 18.0			Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI			Yılı : 2017					
Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar			GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)
630			GİDERLER HESABI		57.195.758.007,76	600			GELİRLER HESABI		37.498.361,77
630	01		Personel Giderleri		176.325.791,17	600	01		Vergi Gelirleri		23.369.774,16
630	01	01	Memurlar		167.881.454,44	600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler		18.147.474,20
630	01	02	Sözleşmeli Personel		8.175.480,00	600	01	02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler		0,00
630	01	04	Geçici Personel		35.915,72	600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri		3.258.018,72
630	01	05	Diğer Personel		232.941,01	600	01	05	Damga Vergisi		1.964.281,24
630	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri		23.487.063,46	600	03		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		152.485,19
630	02	01	Memurlar		23.427.980,39	600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri		5.984,89
630	02	02	Sözleşmeli Personel		46.738,62	600	03	06	Kira Gelirleri		146.500,30
630	02	04	Geçici Personel		3.467,66	600	04		Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler		9.141.175,80
630	02	99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları		8.876,79	600	04	01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar		148.596,23
630	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri		44.657.157,62	600	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar		850,00
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları		3.498.029,63	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla		8.866.344,77
630	03	03	Yolluklar		14.352.147,21	600	04	05	Proje Yardımları		125.384,80
630	03	04	Görev Giderleri		562.327,68	600	05		Diğer Gelirler		3.739.354,88
630	03	05	Hizmet Alımları		24.934.235,00	600	05	01	Faiz Gelirleri		23.802,47
630	03	06	Temsil ve Tanıtım Giderleri		894.188,42	600	05	03	Para Cezaları		2.109.777,44
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım		245.261,19	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler		1.605.774,97
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri		122.052,96	600	11		Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri		175.156,08
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri		48.915,53	600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur		175.156,08
630	05		Cari Transferler		56.795.562.098,17	600	25		Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel		920.415,66
630	05	01	Görev Zararları		27.912.995.701,22	600	25	01	Gen Bütçe/Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel		668.467,96
630	05	02	Hazine Yardımları		28.857.845.983,99	600	25	04	Sosyal Güv Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel		251.947,70
630	05	03	Kar Amacı Gülmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler		2.010.000,00						
630	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler		8.865.721,29						
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler		13.844.691,67						
630	07		Sermaye Transferleri		106.088.738,51						
630	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri		105.072.544,43						
630	07	02	Yurtdışı Sermaye Transferleri		1.016.194,08						
630	11		Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri		68.924,60						
630	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Kur		68.924,60						
630	12		Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan		4.579.028,19						
NET GELİR TOPLAMI :										37.498.361,77	

NET GELİR TOPLAMI : 37.498.361,77

02/05/2018 09:49

Sayfa 1 / 3

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 18.0

Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI

Yılı : 2017

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630 12 01	Giderlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan	4.578.002,87			
630 12 03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde	1.025,32			
630 13	Amortisman Giderleri	23.845.315,31			
630 13 01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	14.912.882,88			
630 13 02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	8.602.433,43			
630 13 03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	329.999,00			
630 14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.116.041,41			
630 14 01	Kırtasiye Malzemeleri	1.361.697,54			
630 14 02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	18.090,68			
630 14 03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	2.258,87			
630 14 05	Temizleme Ekipmanları	148.855,87			
630 14 06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	145.156,18			
630 14 07	Yiyecek	2.692,05			
630 14 08	İçecek	9.098,43			
630 14 10	Zirai Maddeler	843,70			
630 14 12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	117.792,24			
630 14 13	Yedek Parçalar	166.373,06			
630 14 14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	2.178,14			
630 14 15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	53.482,17			
630 14 17	Basınçlı Ekipmanlar	20,00			
630 14 99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	87.502,48			
630 15	Karşılık Giderleri	9.135,02			
630 15 04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	9.135,02			
630 20	Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	7.276,84			
630 20 02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	7.276,84			
630 25	Kamu İd Bedelsiz Ol Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid	752.488,88			
630 25 01	Genel Bütçe Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var Kay Gid	752.488,88			
630 30	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	18.252.973,14			
630 30 06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	18.252.973,14			
630 99	Diğer Giderler	5.975,44			
630 99 99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	5.975,44			

02/05/2018 09:49

Sayfa 2 / 3

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 18.0		Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI		Yılı : 2017	
Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
GİDERLER TOPLAMI :		57.195.758.007,76			

GİDERLER TOPLAMI (A)	57.195.758.007,76				
GELİRLER TOPLAMI (B)	37.498.361,77				
İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C)	0,00	NET GELİR (D= B- C)	37.498.361,77	FAALİYET SONUCU D- A	-57.158.259.645,99

1) 600.04.04 numaralı Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar hesabında belirtilen 8.866.344,77 TL 'nin 8.865.721,29 TL 'lik kısmı, Büyükanne Projesi kapsamında STK'lardan tahsil edilen şarta bağlı gelir olarak faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılmıştır.

2) 2017 yılı dönem net açığının 321.197,86 TL'si aleyhte oluşan kur farklarından kaynaklanmaktadır.


Yaşar ELMACI
Bütçe ve Performans Daire
Başkanı




Ahmet ERDEM
Müsteşar

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI EĞİTİM VE ARAŞTIRMA
MERKEZİ DÖNER SERMAYE
İŞLETMESİ
2017 YILI
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	64
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	64
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	65
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	65
5.	DENETİM GÖRÜŞÜ	66
6.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	66
7.	EKLER.....	76

KISALTMALAR

ÇASGEM	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi
DMİS	Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Sıra Takip Etmeyen Yevmiye Tarih ve Numaraları

Tablo 2: Bakiye Veren Alacakların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Tablo 3: Alınan Sipariş Avanslarından Kapatılmayanların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Tablo 4: Diğer Çeşitli Borçların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi (ÇASGEM) Döner Sermaye İşletmesi, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir. Döner Sermaye İşletmesi, muhasebe işlemlerini, Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) üzerinden gerçekleştirmektedir.

İşletmenin, 2017 yılı bütçesi, 1.070.000,00 TL'dir. 2017 yılı bilançosunda kayıtlı ödenmiş sermayesi 300.000,00 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 640.159,27 TL'dir. Mali yıl sonu itibarıyla gelir tablosundaki dönem net karı 76.728,34 TL'dir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştay'a 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.

- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Taşınır yönetim hesabı cetveli
- Gelir tablosu.
- Nakit akım tablosu

Denetim görüşü, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosuna verilmiştir.

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmassından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile

bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Eğitim ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi 2017 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Döner Sermaye İşletmesinin Yevmiye Sistemine İlişkin Sorunların Bulunması

ÇASGEM Döner Sermaye İşletmesinin 2017 yılı yevmiye defterinde, yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmediği tespit edilmiştir. Sıra takip etmeyen yevmiye tarih ve numaraları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Sıra Takip Etmeyen Yevmiye Tarih ve Numaraları

Yevmiye tarihi	Yevmiye numarası
31.01.2017	185
20.01.2017	186
20.01.2017	187
31.01.2017	188
21.02.2017	222
20.02.2017	223
22.02.2017	224
28.02.2017	240
23.01.2017	241
28.02.2017	242
14.03.2017	306
13.03.2017	307
15.03.2017	308
30.03.2017	341
29.03.2017	342
31.03.2017	343
12.04.2017	390
07.04.2017	391
07.04.2017	392
07.04.2017	393
07.04.2017	394
10.04.2017	395
25.04.2017	434
24.04.2017	435

25.04.2017	436
28.04.2017	440
20.04.2017	441
30.04.2017	442
17.05.2017	541
25.04.2017	542
18.05.2017	543
14.06.2017	670
12.06.2017	671
19.06.2017	672
14.06.2017	673
20.06.2017	687
19.06.2017	688
23.06.2017	710
22.06.2017	711
12.12.2017	1483
04.12.2017	1484

Yapılan incelemede, yevmiye numarası artarken yevmiye tarihinin geriye düştüğü tespit edilmiştir. Örneğin yevmiye numarası 185'ten 186'ya çıkarken, yevmiye tarihinin 31.01.2017'den, 20.01.2017 tarihine gerilediği görülmüştür.

Ayrıca yevmiye defterinde, 387, 433, 794, 1177 nolu yevmiye kayıtlarının bulunmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; ÇASGEM Döner Sermaye İşletmesinin 2017 yılı yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmemesi hususundaki hataların; 2017 yılı Haziran ayı itibarıyla yapıldığını, bu tarihten sonra söz konusu yevmiye numarası ve tarihlerin takip etmemesine ilişkin hatalı uygulamadan vazgeçildiğini, Aralık-2017 ayının sehven yapıldığını, 2018 yılı ve sonraki yıllarda giderileceğini, bundan sonraki dönemde ÇASGEM Döner Sermaye İşletmesince tutulan yevmiye defterinde, yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmesine özen gösterileceğini;

ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi bulguda tespit edilen hususlara katılmakta olup, yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmesine özen gösterileceğini ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 2: Alıcılar ve Personelden Alacaklar Hesaplarında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi

ÇASGEM Döner Sermaye işletmesinde yapılan incelemede 120 ve 135 nolu hesaplarda izlenen alacakların takip edilmediği tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Alacakların takip ve tahsil sorumluluğu” başlıklı 23’üncü maddesinde,

“(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.” denilmektedir.

A) 120 nolu Alıcılar Hesabında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi

120 nolu Alıcılar Hesabının yılsonu bakiyesi 111.121,69 TL'dir. Bakiye veren alacakların doğduğu mali yıla göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu tabloya göre, tahsil edilmemiş alacakların % 50,3’ü, 2013 mali yılı ve öncesine aittir.

Tablo 2: Bakiye Veren Alacakların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Alacağın Doğduğu Mali Yıl	Toplam Alacak Tutarları	Toplam Alacak İçerisindeki Yüzdesi
2011 ve öncesi	43.880,81	39,49 %
2012	2.154,00	1,94 %
2013	9.864,00	8,88 %
2014	0,00	0,00%
2015	0,00	0,00%
2016	2.656,00	2,39 %
2017	52.566,88	47,30%
TOPLAM	111.121,69	100 %

2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazılmış ve kurumun Denetim Raporuna verdiği cevapta da belirtildiği gibi, 2011 yılında muhasebe programının yüklü olduğu bilgisayarın çökmüş olması nedeniyle sistem üzerinden muhasebe kayıtlarına ulaşılamamıştır. Konu ile ilgili olarak muhasebe işlem fişleri ve faturalar üzerinden tespit çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulmuş, geriye dönük 10 yıla ait kesilen faturaların excel

ortamında girişleri yapılmış ancak komisyon çalışmaları tamamlanmadığı için gerekli muhasebe kayıtları yapılamamıştır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun zamanaşımına ilişkin 146'ncı maddesine göre, Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak on yıllık zamanaşımına tabidir. Anılan Kanunun 147'nci maddesinde sayılan alacaklar için ise beş yıllık zamanaşımı uygulanmaktadır.

120 nolu Alıcılar Hesabında bekleyen tutarların, zamanaşımına uğrama ihtimalleri de gözönünde bulundurulduğunda,

- Niteliklerinin araştırılarak, tahsil edilebilenlerin tahsil edilmesi; takibi gerekenlerin takip edilmesi; hatalı kayıttan kaynaklananların tespit edilerek düzeltilmesi ve alacakların zamanaşımına uğratılmaması,
- Alacakların tahsili imkansız hale gelmişse, bu sonuca yol açanlar açısından işlem yapılması ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin ilgili hükümlerinin uygulanması, gerekmektedir.

B) 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi

2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda detayı açıklandığı üzere, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulu Başkanlığı İdari İnceleme Raporuna istinaden, sayım noksanlıkları sebebiyle, kaybolan projeksiyon cihazının rayiç bedelinin, cihazı teslim alan eski Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisinden tahsil edilebilmesi için 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabına 31.12.2015 tarihinde 3.304,00 TL tutarında borç kaydı yapılmıştır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde, sayım sonucunda noksan çıkan nakit, menkul kıymet, stok ve duran varlıklardan sorumluları tespit edilenlere ilişkin tutarların ilgilileri adına 135 nolu hesaba borç kaydedileceği ifade edilmektedir.

2016 yılı ve 2017 yılı denetimleri kapsamında 135 nolu hesabın defteri kebir kayıtları incelendiğinde, 3.304,00 TL'lik alacağın 2016 yılı sonunda 2017 yılına ve 2017 yılı sonunda da 2018 yılına aynen devrettiği görülmektedir.

135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında kayıtlı alacakların,

- Yönetmelik hükümleri doğrultusunda takip ve tahsil edilmesi, alacakların zamanaşımına uğratılmaması,
- Alacakların tahsili imkansız hale gelmişse, bu sonuca yol açanlar açısından işlem yapılması ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında

Yönetmeliğin ilgili hükümlerinin uygulanması,
gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle A) 120 Alıcılar hesabında kayıtlı tutarlardan 2012 yılı ve sonraki yıllara ait alacaklarının hangi kamu ve kurum kuruluşlarından olduğunu belirterek, toplam tahsil tutarlarına ilişkin bir tabloya yer vermiştir.

Kamu idaresi cevabında ayrıca, 2012 yılından kalan 102,00.-TL'nin, 45. ve 53. Bakım Merkezi Komutanlıklarının ödemediği KDV tevkifatından kaynaklandığını, mahsuplaşma yapılacağını belirterek, 2013-2016 ve 2017 yıllarına ilişkin alacaklı olunan kamu kurumlarına ait bir tablo eklemiştir.

Kamu idaresi, ilgili kurumlar ile yazışma ve görüşmelerin devam ettiğini, söz konusu alacakların tahsilinin imkânsız hale gelmediğini, zamanaşımına uğramadığını, 2011 yılı alacakları ile ilgili olarak ise; kurulan tespit komisyonu çalışmaları sonucunda tespitler yapıldığını ve karar aşamasına gelindiğini, mükerrer faturaların düzenlendiğinin, faturanın farklı isme, para yatırma işleminin de farklı işin adı altında yapıldığının; fatura düzenlenmesi ancak düzenlenen fatura ile ilgili herhangi bir eğitim kaydına rastlanılmaması gibi durumların tespit edildiğini, tespit komisyonunun nihai kararı sonucunda gerekli muhasebe kayıtlarının yapılacağını; kesinleşen alacaklar için cebri tahsil yollarına başvurulacağını, alacakların eğitim bedeli olduğu dikkate alındığında; Borçlar Kanunu gereği 10 yıllık zamanaşımına tabi olması nedeniyle alacakların zamanaşımına uğramaması için gerekli tedbirlerin alınacağını ifade etmiştir.

B) 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında kayıtlı tutarların, rayiç bedeli üzerinden ilgisinden tahsil edildiğini belirtmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi, 120 nolu Alıcılar Hesabında kayıtlı alacakların; 2012 yılı ve sonraki yıllara ait olanlarının, borçlularını tespit etmiştir. Kamu idaresi, bu alacakların, bir kısmının 2018 yılında tahsil edildiğini belirtmiş olup, tahsilata ilişkin belgeler, 2018 yılı denetimi kapsamında incelenecektir. Tahsil edilecek kısım için ise, ilgili kurumlar ile yazışma ve görüşmelerin devam ettiği, söz konusu alacakların tahsilinin imkânsız hale gelmediği ve zamanaşımına uğramadığı ifade edilmiş olup, bu kapsamda yapılacak olan çalışmalar sonraki yıl incelemelerimizde izlenecektir.

Kamu idaresi, alacakların neredeyse %40'ını oluşturan 2011 yılı alacakları ile ilgili olarak ise; kurulan tespit komisyonu çalışmaları sonucunda karar aşamasına gelindiğini, tespit komisyonunun nihai kararı sonucunda gerekli muhasebe kayıtlarının yapılacağını; kesinleşen

alacaklar için cebri tahsil yollarına başvurulacağını, alacakların zamanaşımına uğramaması için gerekli tedbirlerin alınacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar, sonraki yıl incelemelerimizde izlenecektir.

Bulguda açıklanan nedenlerle, 2017 yılı mali tablolarında 120 nolu hesap tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

B) Kamu idaresi, 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında kayıtlı tutarların, rayiç bedeli üzerinden 2018 yılında ilgisinden tahsil edildiğini belirtmiş olup, tahsilata ilişkin belgeler, 2018 yılı denetimi kapsamında incelenecektir.

BULGU 3: Alınan Sipariş Avansları ve Diğer Çeşitli Borçların Takip Edilmemesi

ÇASGEM Döner Sermaye İşletmesinde yapılan incelemede, 340 nolu hesapta izlenen avanslar ile 336 nolu hesapta izlenen borçların takip edilmediği tespit edilmiştir.

A) 340 nolu Alınan Sipariş Avansları Hesabının yıl sonu bakiyesi 375.565,10 TL'dir. Alınan sipariş avanslarından kapatılmayanların doğduğu mali yıla göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu tabloya göre, alınan avansların %86,22'si 2010 yılı öncesi ve 2011 yılına ait olup, bu avansların ne amaçla ilgisinden tahsil edildiği işletme tarafından bilinmemektedir.

Tablo 3: Alınan Sipariş Avanslarından Kapatılmayanların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Avansın Alındığı Mali Yıl	Toplam Tutarları	Avans	Toplam Avans İçerisindeki Yüzdesi
2010 ve öncesi	123.035,44		32,76%
2011	200.782,27		53,46%
2012	31.628,39		8,42 %
2013	12.542,00		3,34 %
2014	1.239,00		0,33 %
2015	1.770,00		0,47 %
2016	3.559,00		0,95 %
2017	1.009,00		0,27%
TOPLAM	375.565,10		100%

2016 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazılmıştır. İşletme tarafından gerekli çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulduğu ifade edilmiş olmasına

rağmen, 2010 yılı ve 2011 yılı bakiyesinde azalma olmadığı görülmüştür.

Bu tutarlara ilişkin hizmetin şimdiye kadar sunulmuş olması ve/veya ilgisine iade edilmiş olması gereği göz önüne alındığında, hesapta kayıtlı tutarların ayrıntısının açıklanarak ilgili hesaplara kaydı gerekmektedir.

B) 336 nolu Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının yıl sonu bakiyesi 130.610,12 TL'dir. Bu tutarın doğduğu mali yıla göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu tabloya göre, kapatılmamış borçların %95'i 2010 mali yılı ve öncesine ait olup, bu meblağ için herhangi bir işlem yapılmadığı görülmüştür.

Tablo 4: Diğer Çeşitli Borçların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Borcun Mali Yıl	Doğduğu Toplam Tutarları	Borç Toplam Borç İçerisindeki Yüzdesi
2010 ve öncesi	124.355,11	95,21 %
2011	---	---
2012	5.457,30	4,18 %
2013	---	---
2014	25,00	0,02 %
2015	760,71	0,58 %
2016	11,00	0.01 %
2017	1,00	0.001%
TOPLAM	130.610,12 TL	100%

2016 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazılmıştır. İşletme tarafından gerekli çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulduğu ifade edilmiş olmasına rağmen, hesap bakiyesinde hiçbir değişiklik olmadığı görülmüştür. 336 nolu hesapta bekleyen tutarların mahiyetinin tespit edilmesi ve gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2011 yılı ve önceki dönemlere ilişkin muhasebe bilgi işlem kayıtlarının çökmesi neticesinde, 120, 336 ve 340 nolu alacaklar ve borçlara ilişkin kayıtların mahsup edilebilmesi için düzenlenen faturalar, eğitimler ve yapılan ödemeleri incelemek üzere kurulan komisyonun çalışmalarının tamamlanmış olduğu, komisyonun çalışmaları sonucunda Alınan Sipariş Avansları ve Diğer Çeşitli Borçlar hesaplarında kayıtlı tutarların bir kısmının Alacak hesapları ile mahsup edileceği, bir kısmında da muhasebe kayıt hatalarından

kaynaklandığı, gerekli mahsup ve düzeltme işlemleri yapıldıktan sonra kalan tutarlar için Döner Sermaye İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda gerekli işlemlerin yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresince bulguda bahsi geçen komisyonun çalışmalarını tamamladığı ve gerekli işlemlerin yapılacağı ifade edilmekle birlikte bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir. Bulguda açıklanan nedenlerle 2017 yılı mali tablolarında, 340 ve 336 nolu hesaplar, tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

BULGU 4: Maliye Bakanlığı'nın Uygun Görüşü Olmadan Araç Kiralanması

İşletmenin, Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in ilgili maddesinde öngörülen Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşünü almadan araç kiraladığı görülmüştür.

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'in 7'nci maddesinde;

“(1) 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, hizmet alımı suretiyle binek veya station-wagon cinsi taşıt edinebilmek için aşağıdaki hususlara uyacaklardır:

a) Bir önceki yılda veya yıl içinde, tasfiye edilen veya sözleşmesi sona eren binek ve station-wagon cinsi taşıtların sayısı kadar hizmet alımı yoluyla binek veya station-wagon cinsi taşıt edinilebilecektir.

b) Kurumlar, hizmet genişlemesi veya zorunluluk arz eden hallerde, hizmet alımı yoluyla ilave binek veya station-wagon cinsi taşıt edinebilmek için, önceden Bakanlığın uygun görüşünü alacaklardır.

c) Bir önceki yıl mülkiyetinde ve hizmet alımı yoluyla edinilmiş binek ve station-wagon cinsi taşıtı olmayan kurumlar, hizmet alımı yoluyla binek veya station-wagon cinsi taşıt edinebilmek için önceden Bakanlığın uygun görüşünü alacaklardır.” denilmektedir.

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'e riayet edilmesi; hizmet alım ihalesi yoluyla kiralanacak araçlar için Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşünün alınması, kiralanacak araçların Maliye Bakanlığı'nın uygun görüş verdiği sayı ile sınırlandırılması, hizmet genişlemesi durumunda ilave araç kiralamaları için de uygun görüş alınması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; bulguya konu olan hizmet alım ihalesi yoluyla kiralanacak araçlar için Maliye Bakanlığında uygun görüş alınması çalışmalarına başlanıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresince Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller'e riayet edilmesi, hizmet alım ihalesi yoluyla kiralanacak araçlar için Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması, kiralanacak araçların Maliye Bakanlığının uygun görüş verdiği sayı ile sınırlandırılması ve kamu idaresinin ilgili birimlerince bunun takip ve kontrolünün yapılmasına özen gösterilmesi gerekmektedir. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 5: Muhasebe Birimi Tarafından Kullanılan Nazım Hesapların Bilanço Dipnotlarında Yer Almaması

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler" başlıklı 34'üncü maddesinde; işletmelerin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklendiği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek üzere nazım hesapların kullanılacağı ifade edilmiş olup, nazım hesapların yalnızca ilgili olduğu diğer nazım hesaplarla karşılıklı olarak borç ve alacak çalışan hesaplardan oluştuğu ve bu hesapların mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterileceği hüküm altına alınmıştır.

2017 yılı denetimleri kapsamında, Döner Sermaye Muhasebe Birimi tarafından 980 nolu Gider Taahhütleri Hesabı ile 981 nolu Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabının kullanıldığı; bu hesapların 2017 yılı kesin mizanında yer aldığı ancak bilanço dipnotlarında yer almadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermaye Muhasebe Birimi tarafından, nazım hesapların, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; muhasebe programı olarak Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından kurulan ve yönetilen DMİS muhasebe programının kullanıldığı, Döner Sermaye İşletmesi tarafından kullanılan nazım hesapların bilanço dipnotlarında gösterilmemesi ile ilgili eksikliğin 15.05.2018 tarihli yazı ile Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne bildirildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi DMİS muhasebe programından kaynaklandığını belirttiği bulgu konusu eksikliğin giderilmesini teminen, Muhasebat Genel Müdürlüğüne yazı yazıldığını ifade etmiş olup, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

7. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

İşletme Kodu : 18680603		DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ BİLANÇOSU		2017	
İşletme Adı : Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi					
Aktif				Pasif	
DÖNER VARLIKLAR	581.570,60	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		612.049,43
HAZIR DEĞERLER	353.988,12	32	TİCARİ BORÇLAR		78.778,46
BANKALAR HESABI	353.988,12	320	SATICILAR HESABI		78.778,46
TİCARİ ALACAKLAR	111.121,69	33	DİĞER BORÇLAR		130.697,29
ALICILAR HESABI	111.121,69	335	PERSONELE BORÇLAR HESABI		87,17
DİĞER ALACAKLAR	77.509,94	336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI		130.610,12
PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI	3.391,17	34	ALINAN AVANSLAR		375.565,10
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	74.118,77	340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		375.565,10
STOKLAR	35.912,55	36	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		27.008,58
İLK MADDE VE MALZEME HESABI	35.912,55	360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		13.619,57
DİĞER DÖNER VARLIKLAR	3.038,30	362	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI		13.389,01
DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	815,87	5	ÖZ KAYNAKLAR		28.109,84
PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	2.222,43	50	ÖDENMİŞ SERMAYE		300.000,00
DURAN VARLIKLAR	58.588,67	500	SERMAYE HESABI		300.000,00
MADDİ DURAN VARLIKLAR	8.763,25	58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		-348.618,50
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	2.900,00	580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)		-348.618,50
DEMİRBAŞLAR HESABI	501.857,52	59	DÖNEM NET KARIZARARI		76.728,34
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-495.994,27	590	DÖNEM NET KARI HESABI		76.728,34
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	49.825,42				
HAKLAR HESABI	49.825,42			Toplam :	640.159,27
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	1.485,00				
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-1.485,00				
ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	73.020,68				
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-73.020,68				
Toplam :	640.159,27				


Hüseyin YÜKSEL
Sayman

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU
 İşletme Kodu / Adı : 18680603 / Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi

	2017	2016
A- BRÜT SATIŞLAR	483.730,93	0,00
1- Yurt İçi Satışlar	483.730,93	0,00
2- Yurt Dışı Satışlar	0,00	0,00
3- Diğer Gelirler	0,00	0,00
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00	0,00
1- Satış İadeleri (-)	0,00	0,00
2- Satış İskontoları (-)	0,00	0,00
3- Diğer İndirimler (-)	0,00	0,00
C- NET SATIŞLAR	483.730,93	0,00
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	255.148,75	0,00
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0,00	0,00
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00	0,00
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	255.148,75	0,00
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00	0,00
BRÜT SATIŞ KARI ve ZARARI	228.582,18	0,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	192.656,65	0,00
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0,00
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0,00	0,00
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	192.656,65	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	35.925,53	0,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR	17.645,91	0,00
1- Faiz Gelirleri	15.459,47	0,00
2- Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	0,00
3- Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	0,00
4- Kambiyo Karları	0,00	0,00
5- Reeskont Faiz Gelirleri	0,00	0,00
6- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	2.186,44	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (-)	0,00	0,00
1- Karşılık Giderleri (-)	0,00	0,00
2- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00	0,00
3- Kambiyo Zararları (-)	0,00	0,00
4- Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00	0,00
5- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	53.571,44	0,00
H- OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	29.696,07	0,00
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları	23.893,71	0,00
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	5.802,36	0,00
I- OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)	6.539,17	0,00
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	6.539,17	0,00
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	0,00	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	76.728,34	0,00
J- DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	0,00	0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	76.728,34	0,00


Hüseyin YÜKSEL

NAKİT AKIM TABLOSU

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
	2016	2017
A-DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU	142.864, 02	439.551, 50
B-DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ	582.415, 52	793.539, 62
1) Satışlardan Elde Edilen Nakit		
a) Net Satışlar		
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar		
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)		
2) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit		
3) Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit		
4) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla ilgili olmayan)		
5) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla ilgili olmayan)		
6) Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit		
7) Diğer Nakit Girişimleri		
C-DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI	285.728, 04	879.103, 00
1) Maliyetlerden kaynaklanan Nakit Çıkışları		
a) satışların Maliyeti		
c) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar		
d) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)		
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)		
f) Stoklardaki azalışlar (-)		
2) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
c) Genel Yönetim Giderleri		
d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (-)		
3) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları		
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)		
4) Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları		
5) Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı		
a) Olağandışı Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)		
6) Duran Varlıklar Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları		
7) Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla ilgili olmayan)		
8) Uzun vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla ilgili olmayan)		
9) Ödenen Vergi ve Benzerleri		
10) Diğer Nakit Çıkışları		
D) DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A+B-C)	439.551, 50	353.988, 12
E-NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞI (B-C)	296.687, 48	85.563, 38

İşletme Müdürü
Abdurrahim ŞENOCAK
Merkez Başkanı

Sayman
Adı Soyadı
Hüseyin YÜKSEL
Sayman

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI İŞ SAĞLIĞI VE
GÜVENLİĞİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
2017 YILI
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	81
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	81
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	82
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	82
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	83
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	89
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	89
8.	EKLER.....	100

KISALTMALAR

DMİS	Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
İSGDSİ	İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
MİF	Muhasebe İşlem Fişi
TMY	Taşınır Mal Yönetmeliği

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: İlgili Varlık Hesabı (150-255 Nolu Hesaplar) Kullanılmadan Gider Kaydı Yapılan Yevmiyeler

Tablo 2: 120 Nolu Hesapta Kayıtlı Alacakların Yıllar İtibarıyla Durumu

Tablo 3 : 340 Nolu Hesapta Kayıtlı Avansların Yıllar İtibarıyla Durumu

Tablo 4: Olması Gereken Bütçe Hesapları

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi (İSGDSİ), Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir. Döner sermaye işletmelerinin, muhasebe kayıtlarını, Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminde (DMİS) tutmaları zorunlu olmakla birlikte, İSGDSİ tarafından muhasebe kayıtları, özel sektörden temin edilen bir muhasebe yazılımı aracılığıyla gerçekleştirilmekte ve mali tablolar bu yazılım aracılığıyla üretilmektedir.

İşletmenin 2017 yılı bütçesi, 29.106.385,00 TL'dir. İşletmenin, 2017 yılı bilançosunda kayıtlı ödenmiş sermayesi 330.476,61 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 19.222.806,26 TL'dir. Nazım hesaplarla birlikte genel toplam, 20.716.231,51 TL'dir. Mali yıl sonu itibarıyla gelir tablosundaki dönem net kârı 7.733.367,40 TL'dir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştay'a Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştay'a 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.

- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Gelir tablosu.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmassından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların

önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması ve Mali Tablolarda Gösterilmemesi

Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve ilgili hesaplara kaydedilmediği görülmüştür.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların kıdem tazminatı" başlıklı 112'nci maddesine, 6552 sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile, alt işverenler tarafından 4734 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan personelin kıdem tazminatlarının, asıl işveren olan kamu kurumlarınca ödeneceği hükmü eklenmişti. Bu yasal düzenleme ile kamuoyunda taşeron işçi olarak adlandırılan personelin kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü 2014 yılından itibaren kamu kurumlarına geçmiş idi. 2017 yılı sonunda 24.12.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de taşeron işçilerin kamu kurumlarının sürekli işçi kadrolarına geçişine imkan sağlanmıştır.

Kıdem tazminatı uzun bir dönemi kapsadığından bu tutarın tamamının ödemenin gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca ihtiyatlılık ilkesi gereği de, idarelerin kıdem tazminatı yükümlülüğünü bilmesi ve karşılık ayırarak hesaplarında ve mali tablolarında göstermesi gerekmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 311'inci maddesinde, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesinde 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının; 354'üncü maddesinde, uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesinde ise 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının kullanılacağı düzenlenmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 26.07.2016 tarihinde yayımladığı duyuruda da aynen;

"Döner sermayeli işletmelerce yapılacak kıdem tazminatı karşılıkları konusunda aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

...

Buna göre, döner sermayeli işletmelerde işçi statüsünde istihdam edilen personel için ayrılan kıdem tazminatları karşılıklarının izlenebilmesi amacıyla Döner Sermaye Mali Yönetim

Sisteminde (DMİS);

*372 - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı,
372.01 - Sürekli İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
372.02 - Geçici İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
372.03 - Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
372.09 - Diğer Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
472 - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı,
472.01 - Sürekli İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
472.02 - Geçici İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
372.03 - Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
472.09 – Diğer Kıdem Tazminatı Karşılıkları,
yardımcı hesapları açılmıştır.*

Kıdem tazminatı ile ilgili olarak uygulama birliğinin sağlanması amacıyla söz konusu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının aşağıda yer alan açıklamalara göre yapılması uygun görülmüştür.

1- Döner sermayeli işletmelerde işçi statüsünde istihdam edilen personel için 2015 ve daha önceki yıllarda her bir işçi statüsündeki kişi için ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarları, bir liste halinde hizmet yılı ile yıllık kıdem tazminatı tutarının çarpılması suretiyle bulunarak, düzenlenecek ödeme emri belgesi ekine bağlanmak suretiyle geçmiş yıllara ilişkin tahakkuk işlemi yapılacaktır. Sisteme girişler en geç 31.07.2016 tarihi itibarıyla gerçekleştirilecektir. Söz konusu tahakkuk tutarı, 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabına borç, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak,

...

yazılması suretiyle muhasebeleştirilecektir.” denilerek yapılması gereken muhasebe kayıtları maddeler halinde sayılarak ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

2017 ve öncesi yıllarda 4734 sayılı Kanun’un 62’nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında çalıştırılan ve 2018 yılında sürekli işçi kadrosuna geçişi tamamlanacak işçiler için mevzuatın öngördüğü şekilde karşılık ayrılması ve mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2017 yılı ve öncesi yıllarda 4734 sayılı Kanun’un 62’nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre, Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında çalıştırılan ve 2018 yılında sürekli işçi kadrosuna geçişi tamamlanacak işçiler için, mevzuatın öngördüğü şekilde 2018 yılı DMİS kayıtlarında karşılık ayrılacağı ve mali tablolarda gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi mevzuatın öngördüğü şekilde 2018 yılı DMİS kayıtlarında

karşılık ayrılacağı ve mali tablolarda gösterileceğini ifade etmiş olup, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 2: Döner Sermaye İşletmesinin, Taahhütlerini Doğru Tutarlar Üzerinden Muhasebeleştirmemesi

Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 1) Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planına göre, yılı için geçerli sözleşmeler ile ertesi mali yıl veya yıllara geçerli olmak üzere yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütlerin, mevzuatı gereğince bu tutarlara ilave edilenler ile bunlardan yerine getirilenler veya feshedilenlerin sözleşme fiyatlarıyla izlenmesi ve bu amaçla 980 nolu Gider Taahhütleri Hesabı ile 981 nolu Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabının kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 34'üncü maddesinde yer alan "Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler" gereğince de, 980 ve 981 nolu hesapların mizanda ve bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Döner Sermaye İşletmesi Muhasebe Birimi tarafından, sözleşmesi yapıp 2017 ve sonraki yıllarda ödenecek taahhüt miktarı 7.087.520,02 TL ve bu tutardan yapılan ödeme miktarı 3.192.234,29 TL olarak bildirilmiştir.

2017 yılında yapılan denetimde, bu kapsamda, 980 nolu hesaba borç ve 981 nolu hesaba 4.571.006,94 TL tutarında alacak kaydı yapıldığı görülmüştür. 980 ve 981 nolu hesaplara bunun dışında başka kayıt yapılmamıştır.

Dolayısıyla, Muhasebe Birimi tarafından bildirilen ve ihale bazında detayı sunulan tablodaki tutarlar muhasebeleştirilmemiştir.

Döner Sermaye Muhasebe Birimi tarafından, sözleşmeye bağlanan gider taahhütleri ve bunlara ilişkin ödemelerin, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği gereğince muhasebe kayıtlarında izlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 27.02.2018 tarihli İç Emir'in 7.ci maddesi ile; harcama ve tahakkuk birimlerin DMİS programı üzerinden M-50 Taahhüt kartı modülüne sözleşmeye bağlanan işlerle ilgili bilgilerin giriş işleminin yapılmasının talimatlandırıldığını, 2018 yılı

içerisinde sözleşmeye bağlanan işlemlerle ilgili bilgilerin giriş işleminin DMİS'te yapılacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, bulgudaki tespite katılmakta olup, kamu idaresince yapılacak olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak bulguda açıklanan nedenlerle 2017 yılı mali tablolarında 980 ve 981 nolu hesaplar tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

BULGU 3: İlk Madde ve Malzemeler ile Demirbaşların, İlgili Varlık Hesapları Kullanılmadan Giderleştirilmesi

A) İSGDSİ tarafından, ilk madde ve malzeme alımlarının, 150 nolu İlk Madde ve Malzeme Hesabına giriş kaydı yapılmadan, doğrudan 770 nolu Genel Yönetim Giderleri hesabına gider kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği ve yıl sonunda hazırlanan Taşınır Cetvellerinde 150 nolu hesaba ilişkin dökümlerin olmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 150 nolu İlk Madde ve Malzeme Hesabının niteliğinin anlatıldığı 127'nci maddesinde, bu hesabın, işletmelerce üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri ile hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Anılan Yönetmeliğin "Taşınır işlemleri" başlıklı 27'nci maddesinde, İşletmelerce edinilen taşınırların kayıtlara alınmasında, verilmesinde ve izlenmesinde, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği (TMY) hükümlerinin uygulanacağı, taşınırların muhasebe hesap planında yer alan ilgili stok ve maddi duran varlık hesaplarına kaydının sağlanması için, taşınır işlemlerini yürütmekle görevli birimler tarafından düzenlenen belgelerin bir nüshasının muhasebe birimine gönderilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmektedir.

TMY'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin (ş) bendinde; *"Tüketim malzemeleri: Belirli bir hizmetin üretilmesinde kullanılan, kullanımı sonucunda tükenen veya bir süre kullanıldıktan sonra ilk özelliklerini kısmen veya tamamen kaybederek bir daha kullanılamayacak duruma gelen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (A) bölümü 150 hesap detayında yer alan malzemeleri ifade eder."* denilmiş ve Yönetmeliğe ekli 'A-Tüketim Malzemeleri Taşınır Kod Listesi' yayımlanarak taşınır hesabında izlenmesi ve raporlanması gereken tüketim malzemeleri (düzey kodlar itibarıyla) belirlenmiştir.

Döner Sermaye İşletmesinin yıl içindeki muhasebe kayıtlarının ve Taşınır Cetvellerinin incelenmesi neticesinde; tüketim malzemelerinin muhasebe kaydı yapılırken 150 nolu hesaba giriş kaydı yapılmayıp, doğrudan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına gider kaydı yapıldığı, hali hazırda kullanılmamış olan tüketim malzemelerinin ise hem taşınır kayıt sisteminde hem de muhasebede kayıt altına alınmadığı görülmüştür. Mevzuatın öngördüğü şekilde, 150 nolu hesaba kaydedilmesi gereken ilk madde ve malzemelerin, satın alındığında 150 nolu hesaba borç, kullanıma verildiğinde ise “7 Maliyet Hesapları” sınıfındaki ilgili grubun gider hesabına borç kaydedilmesi; yılsonu Taşınır Cetvellerinde ise, önceki yıldan devreden, yılı içinde giren, çıkan ve ertesi yıla devredilen ile yılsonu sayımında bulunan fazla ve noksanların gösterilmesi gerekmektedir.

B) Taşınır Cetvellerinin, Yıl Sonu Sayım Tutanaklarının ve 770 nolu büyük defter kayıtlarının incelenmesi neticesinde, yıl içinde demirbaşlar hesabına kaydedilmesi gereken kimi taşınırların 255 nolu hesaba giriş kaydı yapılmadan, doğrudan 770 nolu Genel Yönetim Giderleri hesabına gider kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği ve ödeme emrinin ekinde taşınır işlem fişi düzenlendiği halde, yılsonunda hazırlanan sayım tutanaklarında ve taşınır cetvellerinde satın alınan bu kalemlerin yer almadığı görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 210’uncu maddesinde, Demirbaşlar hesabının, faaliyetlerin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi uzun süre kullanılabilen varlıkların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

TMY’nin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin (ç) bendinde; *“Demirbaşlar: Belirli bir hizmete tahsis amacıyla edinilen, belli bir süreye tabi olmaksızın uzun süre kullanılabilen ve kullanılmakla yok olmayan, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 255 hesap detayında yer alan taşınırları ifade eder”* denilmiş ve Yönetmeliğe ekli ‘B-Dayanıklı Taşınırlar Kod Listesi’ yayımlanarak taşınır hesabında izlenmesi ve raporlanması gereken demirbaşlar (düzey kodlar itibarıyla) belirlenmiştir.

Döner Sermaye İşletmesinin yıl içindeki muhasebe kayıtlarının ve Taşınır Cetvellerinin incelenmesi neticesinde; yıl içinde demirbaşlar hesabına kaydedilmesi gereken kimi taşınırların 255 nolu hesaba giriş kaydı yapılmadan, doğrudan 770 nolu Genel Yönetim Giderleri hesabına gider kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği görülmüştür. Yılsonu sayım tutanakları incelendiğinde, İşletmeye yıl içinde alınan bu taşınırların (Taşınır İşlem Fişleri ödeme emirlerine eklenmiş olmasına rağmen) sayım tutanaklarında mevcut olmadığı görülmüştür.

Belirlenen yevmiye kayıtlarındaki hataların düzeltilmesi, 150 ve 255 nolu hesaplara kaydı gereken taşınırların tespit edilmesi, hali hazırda kullanılmamış olan tüketim malzemelerinin tespiti yapılarak muhasebede ve taşınır sisteminde gösterilmesi gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda, ilgili varlık hesabı kullanılmadan gider kaydı yapılan yevmiyeler yer almaktadır.

Tablo 1: İlgili Varlık Hesabı (150-255 Nolu Hesaplar) Kullanılmadan Gider Kaydı Yapılan Yevmiyeler

Hesabın Kodu	Alt	Hesabın Alt Kodunun Adı	Yevmiye Numarası	Tutarı (TL)
770.03.02.01.01		Kırtasiye Alımları	486	4.060,08
770.03.02.01.02		Kırtasiye Alımları	829	103.783,45
770.03.02.01.03		Kırtasiye Alımları	890	1.413,20
770.03.02.01.04		Kırtasiye Alımları	1833	56.940,00
770.03.07.01.01		Büro ve İşyeri Mal ve Malzeme Alımları	2136	70,00
770.03.07.01.02		Büro ve İşyeri Mal ve Malzeme Alımları	3309	10.000,00
770.03.07.01.02		Büro ve İşyeri Makine ve Teçhizat Alımları	3489	43.990,00
770.03.07.01.90		Diğer Dayanıklı Mal ve Malzeme Alımları	1992	645,00
770.03.07.01.91		Diğer Dayanıklı Mal ve Malzeme Alımları	2887	4.200,00
770.03.07.01.92		Diğer Dayanıklı Mal ve Malzeme Alımları	3057	14.400,00

Kamu idaresi cevabında; 2018 yılı DMİS muhasebe kayıtlarında ilk madde ve malzemeler ile demirbaşların, ilgili varlık hesapları kullanılarak giderleştirildiği ifade edilmiş ve bununla ilgili ödeme emirleri örnekleri gönderilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi her ne kadar DMİS muhasebe kayıtlarında ilk madde ve malzemeler ile demirbaşların, ilgili varlık hesapları kullanılarak giderleştirildiğini ifade etmiş ve örnek ödeme emirleri göndermiş ise de; gönderilen ödeme emirleri 2018 yılında alınan ve ilk defa kayıtlara giren demirbaş ile ilk madde ve malzemelere aittir. Bulguda da bahsedildiği üzere; İşletmeye 2017 yılı içinde alınan taşınırlar sayım tutanaklarında ve taşınır cetvellerinde yer almadığından, bunların tespitinin yapılarak ve bununla birlikte hali hazırda kullanılmamış olan tüketim malzemelerinin de tespitinin yapılarak muhasebe ve taşınır sisteminde gösterilmesi sağlanmalıdır. Bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir. Bulguda açıklanan nedenlerle 2017 yılı mali tablolarında, 150 ve 255 nolu hesaplar, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi 2017 yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Döner Sermaye İşletmesinin DMİS’te Tutulan Muhasebe Kayıtlarının Denetime Elverişli Olmaması

Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1) 29.09.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yayımlanan Tebliğ ile Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde değişiklik yapıncaya kadar, yeni hesapların açılmasına, defteri kebir düzeyinde açılmış bazı hesapların yardımcı hesap olarak açılması nedeniyle kullanılmamasına ve döner sermayeli işletme hesaplarının konsolidasyonuna yönelik ortak yardımcı hesapların belirlenmesine karar verilmiştir.

DMİS, 31.12.2012 tarihi itibarıyla tamamlanmış olup, tüm döner sermayelerce kullanılması gerekmektedir.

2017 yılında yapılan denetimde, İSGDSİ’nin muhasebe kayıtlarını hem özel yazılım programı üzerinde hem de DMİS’te tuttuğu tespit edilmiştir.

2017 yılı hesap ve işlemlerine ilişkin olarak yapılan örneklemede, DMİS ve özel yazılım programı kayıtları arasında aşağıdaki farklılıklar tespit edilmiştir:

A) Yevmiye Numaralarının Farklılığı

- DMİS’te 02.01.2017 tarih ve 3 nolu yevmiye ile 590 nolu hesaba borç ve 570 nolu hesaba 5.280.159,88 TL alacak kaydedildiği; aynı kaydın özel yazılım programında 4 nolu yevmiye ile yapıldığı tespit edilmiştir.
- Özel yazılım programında 02.01.2017 tarih ve 5 nolu yevmiye ile, 335 nolu hesaba borç ve 103 nolu hesaba 4.917,46 TL tutarında alacak kaydı yapıldığı görülmüştür. Aynı kayıt DMİS’te 02.01.2017 tarih ve 19 nolu yevmiye ile yapılmıştır.

- DMİS'te 28.02.2017 tarih ve 456 nolu yevmiyenin, özel yazılım programında 28.02.2017 tarih ve 635 nolu yevmiye olarak yer aldığı tespit edilmiştir.
- DMİS'te, 980 ve 981 nolu hesaplara ilişkin 31.01.2017 tarih ve 251 nolu yevmiye, özel yazılım programında 02.01.2017 tarih ve 7 nolu yevmiye olarak yer almaktadır.

B) Üretilen Belgelerin ve Kullanılan Hesap Kodlarının Farklılığı

Özel yazılım programı tarafından, muhasebe kayıtları yapıldıktan sonra sadece mahsup fişi üretilebilmektedir. Ancak, mahsup fişi, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde tanımlanmamıştır. Yönetmelikte, ödeme emri belgesi ve muhasebe işlem fişi (MİF) düzenlenmesi hususları yer almaktadır. Özel yazılım programı aracılığıyla, sadece mahsup fişi üretilebildiğinden, işlemin niteliğine göre manuel olarak ödeme emri belgesi veya muhasebe işlem fişi düzenlenmekte ve mahsup fişlerinin ekine eklenmektedir.

Yapılan incelemede, DMİS'teki 28.04.2017 tarih ve 926 nolu MİF'in, özel yazılım programında 28.04.2017 tarih ve 1095 nolu mahsup fişi olarak yer aldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, aynı işlem için DMİS'te MİF üretilirken, özel yazılım programında mahsup fişi üretilmektedir. Ayrıca, DMİS'te yer alan MİF'te 800 nolu Bütçe Gelirleri ve 805 nolu Gelir Yansıtma Hesabı çalışmasına rağmen, özel yazılım programında yer alan mahsup fişinde bu hesapların kullanılmadığı tespit edilmiştir.

C) DMİS'te Yer Alan MİF'lerin Kanıtlayıcı Belgelerinin Bulunmaması

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Giderlerin ödenmesine ilişkin belgeler" başlıklı 25'inci maddesinde; İşletme bütçelerinden yapılacak harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler hakkında, Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.

Denetim sırasında DMİS'ten örnekleme yoluyla tespit edilen ve istenilen 4, 13, 26, 386, 387, 696, 697, 957, 958, 959, 1234, 1302, 1339 ve 1880 nolu MİF'lerin kanıtlayıcı belgeleri bulunamamış; DMİS kayıtlarının evrak üzerinden işlenmemesi nedeniyle, MİF'lerin mahiyetlerinin bilinemediği muhasebe birimi tarafından tarafımıza bildirilmiştir.

Yukarıda tespit edilen sorunlar İSGDSİ yetkilileri ile görüşülmüş; kendileri, işletmenin iş ve işlem hacminin parasal yekun olarak küçük olmakla birlikte, adetsel işlemlerin çok fazla

olduğunu; sistemin Bakanlık güvenlik duvarı nedeniyle yavaşlığını, bu yavaşlık nedeniyle kullanıcının sistem dışına atıldığını; bir kayıt için birçok işlem yapılması gerektiğini; yetkin personelin azlığını; personelin muhasebe işlemleri için yeterli eğitime sahip olmadığını; eğitim almış olan personelin çeşitli sebeplerle işletmeden ayrılması nedeniyle DMİS işlemlerini bilen personelin kalmadığını; kullanıcının sistem dışına atılması nedeniyle muhasebe işlemlerinin yeniden girişinin yapılmasının gerektiğini; hız kazanabilmek için giriş işlemlerinin asıl evraklar üzerinden yapılmayıp, özel yazılım programının kayıtlarından listeler çekilerek yapıldığını ve bundan dolayı bazı kayıtlarla asıl evraklar arasında uyumsuzluk oluştuğunu; Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ile yapılan görüşme neticesinde yönetim döneminin bitmesine az bir süre kalması ve DMİS programında cari kart ile çalışan hesapların tek tek tutturulmasının çok uzun bir süre alacak olması ve yıl sonuna kadar bu işlemlerin yapılmasının zor olması nedeniyle, 31.08.2017 tarihli 2381 ve 2382 nolu muhasebe işlem fişleri ile 31.08.2017 tarihi itibarıyla, DMİS mizan bakiyelerinin, özel yazılım programının aynı tarihli mizan bakiyelerine eşitlendiğini ifade etmişlerdir. Yetkililer, hem DMİS girişlerinin yukarıda bahsedilen nedenlerle günlük olarak yapılamaması hem de yıl bitimine az bir süre kalması nedeniyle, 2017 Yılı Yönetim Dönemi Hesabının mali saydamlık ve hesap verilebilirliğini sağlamak için, Yönetim Dönemi Hesabı ve mali tabloların özel yazılım programında tutulan muhasebe kayıtları üzerinden verileceğini belirtmişlerdir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, denetim özel yazılım programında yer alan veriler üzerinden yürütülmüştür. Ancak, İSGDSİ tarafından, yukarıdaki tespitler ve eşitleme işlemi yapılınca kadar, DMİS verileri de incelenmiştir.

İSGDSİ tarafından, muhasebe kayıtlarının DMİS'te tutulması; ödeme emri belgesi ve MİF üretilmesi ve MİF'lerin kanıtlayıcı belgelerinin eklenmesi sağlanmalıdır.

Kamu idaresi cevabında; özetle A) Döner Sermaye İşletmesinde 01.01.2017 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarının hem özel yazılım programı üzerinde hem de DMİS'te tutulduğunu; ancak bulguda detaylı olarak açıklanan nedenlerden dolayı yevmiye numaralarının farklılığının oluştuğunu; ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğünce İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü Harcama Birimleri ve Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü personeline uygulamalı DMİS eğitimi verildiğini; DMİS programını kullanan personelin daha hızlı işlem yapabilmeleri için internet bağlantı hızlarının artırılması için Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığına yazı yazıldığını; bahse konu sorunların çözümlendiğini; 01.01.2018 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarının günlük olarak DMİS programı üzerinden yapılmaya

başlanıldığını ve 2018 yılında Yönetim Dönemi Hesabının DMİS kayıtları üzerinden verilmesinin sağlandığını ifade etmiştir.

B) Üretilen belge ve kullanılan hesap kodları farklılığının, 2017 yılı Yönetim Dönemi hesabının özel yazılım programı üzerinden verilmesinden kaynaklandığını; 2018 yılı DMİS muhasebe kayıtlarında Muhasebe İşlem Fişleri ve Ödeme Emri Belgelerinin mevzuata uygun şekilde kullanıldığını; 2018 yılı DMİS Muhasebe kayıtlarında bu durumun düzeltildiğini ifade etmiştir.

C) Bulgu 1(a) bendindeki cevapta, DMİS'te yer alan MİF'lerin kanıtlayıcı belgelerinin bulunamaması nedenlerinin açıklandığını; 01.01.2018 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarının DMİS'te yapıldığını, Ödeme Emri Belgesi ve MİF'lerin bu programda hazırlandığını ayrıca MİF'lerin kanıtlayıcı belgeleri eklenerek yevmiye tarihine göre arşivlendiğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulgudaki tespitlere katılmakta olup, 2018 yılından itibaren söz konusu sorunun giderildiğini ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılan ve yapılacak olan çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

İSGDSİ tarafından,

- Muhasebe kayıtlarının DMİS'te tutulması,
- Ödeme emri belgesi ve MİF üretilmesi,
- MİF'lerin kanıtlayıcı belgelerinin eklenmesi, gerekmektedir.

BULGU 2: Alıcılar Hesabında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi ve Ait Oldukları Dönem İçinde Kapatılmamaları

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, 120 nolu Alıcılar Hesabında kayıtlı alacakların takip edilmediği tespit edilmiştir. 120 nolu hesapta kayıtlı alacakların, yıllar itibarıyla durumu aşağıdaki tabloda yer almaktadır. 2017 yılı sonu itibarıyla bakiyesi 428.297,26 TL olan alacakların, ne kadarının hangi yılda gerçekleştirilen işlemten kaynaklandığı belli değildir.

Tablo 2: 120 Nolu Hesapta Kayıtlı Alacakların Yıllar İtibarıyla Durumu

Yıllar	Önceki Yıllardan Devir	Yıl İçinde Yapılan İlave Satışlar	Yıl İçinde Yapılan Mahsuplar	Yıl Sonu Bakiyesi
2007	10.746,60	224.131,60	-205.873,80	29.004,40
2008	29.004,40	296.182,45	-223.880,45	101.306,40

2009	101.306,40	356.535,45	-331.252,50	126.589,35
2010	126.589,35	660.285,83	-654.950,68	131.924,50
2011	131.924,50	727.702,47	-691.766,92	167.860,05
2012	167.860,05	1.750.523,27	-581.362,91	1.337.020,41
2013	1.337.020,41	2.771.931,04	-1.239.777,92	2.869.173,53
2014	2.869.173,53	1.419.611,61	-2.104.429,22	2.184.355,92
2015	2.184.355,92	896.720,79	-1.540.553,42	1.540.523,29
2016	1.540.523,29	678.772,70	-1.075.340,06	1.143.955,93
2017	1.143.955,93	496.219,11	-1.211.877,78	428.297,26

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun zamanaşımına ilişkin 146'ncı maddesine göre, Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak on yıllık zamanaşımına tabidir. Anılan Kanunun 147'nci maddesinde sayılan alacaklar için ise beş yıllık zamanaşımı uygulanmaktadır.

2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da aynı konuda bulgu yazılmış; 2016 Yılı Raporunda, 2016 yılı ve öncesine ilişkin alacakların, niteliklerinin araştırılarak, tahsil edilebilenlerin tahsil edilmesi; takibi gerekenlerin takip edilmesi; hatalı kayıttan kaynaklananların tespit edilerek düzeltilmesi ve alacakların zamanaşımına uğratılmaması ile 2017 yılından itibaren, alacakları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmesi, önerilmişti.

2017 yılında yapılan denetimde, 120 nolu Alıcılar Hesabında bekleyen tutarların niteliklerinin araştırıldığı ve mahiyeti tespit edilebilenlerin ilgili hesaplarla karşılıklı çalıştırılarak mahsuplaştırıldığı ancak alacakları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmediği tespit edilmiştir.

120 nolu Alıcılar Hesabında bekleyen tutarların, zamanaşımına uğrama ihtimalleri de göz önünde bulundurulduğunda,

- 120 nolu Alıcılar Hesabında bekleyen tutarların kalan kısmına ilişkin çalışmanın tamamlanması;
- Alacakları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmesi ve alacakların zamanaşımına uğratılmaması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; geçmişten gelen ve mahiyeti tespit edilemeyen söz konusu tutarlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığından (Muhasebat Genel Müdürlüğü) yazılı görüş alınacağını, alınacak cevap doğrultusunda işlem yapılarak tarafımıza bilgi verileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, Maliye Bakanlığından alınacak görüş doğrultusunda işlem yapılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, alacakların, ait oldukları dönem içinde kapatılmaları gerektiği de göz önünde bulundurulduğunda, 2017 yılı mali tablolarında 120 Alıcılar Hesabındaki alacaklar, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

BULGU 3: Alınan Sipariş Avanslarının Takip Edilmemesi

İSGDSİ tarafından, 340 nolu Alınan Sipariş Avansları Hesabında kayıtlı avansların takip edilmediği tespit edilmiştir. 340 nolu hesapta kayıtlı avansların yıllar itibarıyla durumu aşağıdaki tabloda yer almaktadır. 2017 yılı sonu itibarıyla bakiyesi 7.766.676,24 TL olan avansların, ne kadarının hangi yılda gerçekleştirilen işlemten kaynaklandığı belli değildir.

Tablo 3 : 340 Nolu Hesapta Kayıtlı Avansların Yıllar İtibarıyla Durumu

Yıllar	Açılış Rakamı	Yıl İçinde Girişler	Devir ve Girişler Toplamı	Yıl İçinde Yapılan Mahsuplar	Yıl Sonu Bakiyesi
2007	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2008	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2009	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2010	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2011	3.142,08	0,00	3.142,08	53,00	3.089,08
2012	3.089,08	11.400.944,37	11.404.033,45	6.512.221,25	4.891.812,20
2013	4.891.812,20	28.736.707,17	33.628.519,37	26.552.151,58	7.076.367,79
2014	7.076.367,79	47.158.647,01	54.235.014,80	46.947.756,14	7.287.258,66
2015	7.287.258,66	25.279.829,30	32.567.087,96	25.138.401,72	7.428.686,24
2016	7.428.686,24	24.294.208,58	31.722.894,82	23.346.365,48	8.376.529,34
2017	8.376.529,34	26.431.328,20	34.807.857,54	27.041.181,30	7.766.676,24

Tablo incelendiğinde, 340 nolu hesabın açılış bakiyesinin, 2007 yılında 3.142,08 TL olduğu; bu tutarın 2011 yılına kadar mahsup edilmediği, daha sonraki yıllarda 340 nolu hesaptan farklı tutarlarda mahsup yapıldığı ancak yılsonu bakiyesinin sürekli artarak, 2017 yılı

sonunda, 7.766.676,24 TL'ye ulaştığı görülmektedir.

2017 yılına ilişkin yapılan incelemede ise, 340 nolu hesabın açılış bakiyesinin 8.376.529,34 TL olduğu görülmüş olup, bu tutarın neredeyse üçte biri (2.648.309,85 TL) şahıslardan alınan avanslar açıklamasıyla önceki yıllardan devretmiştir. Söz konusu tutarın 388.580,82 TL'lik kısmı, 2017 yılında mahsup edilmiştir. Dolayısıyla 340 nolu hesabın şahıslardan alınan avanslar açıklamasıyla önceki yıllardan devreden kısmı, 2017 yılı sonu itibarıyla 2.259.729,03 TL'dir.

Dolayısıyla, 340 nolu hesapta önceki yıllardan devreden yüksek tutarlı bir bakiye olması ve bu tutarın 2017 yılı itibarıyla azaltılamaması ve hizmet sunumundan önce avans olarak alınan bu tutarlara ilişkin hizmetin şimdiye kadar sunulmuş olması ve/veya ilgisine iade edilmiş olması ihtimali yüksek olduğundan, 340 nolu hesap, tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda, 340 nolu hesapta kayıtlı avansların; 2016 yılı ve öncesine ilişkin olanlarının, niteliklerinin araştırılarak, ilgili hesaplara kaydedilmesi; 2017 yılından itibaren, avansları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmesi ve hizmetin gerçekleşmiş olması durumunda alınan avansların kapatılarak, faaliyet geliri olarak kaydedilebilmesi için gerekli tedbirlerin alınması, önerilmiştir.

2017 yılında yapılan denetimlerde, 340 nolu hesaptaki bakiyenin eritilemediği ve avansları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmediği tespit edilmiştir.

340 nolu hesapta kayıtlı avansların;

- 2017 yılı ve öncesine ilişkin olanlarının, niteliklerinin araştırılarak, ilgili hesaplara kaydedilmesi,
- 2018 yılından itibaren, avansları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmesi ve hizmetin gerçekleşmiş olması durumunda alınan avansların kapatılarak, faaliyet geliri olarak kaydedilebilmesi için gerekli tedbirlerin alınması, gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; geçmişten gelen ve mahiyeti tespit edilemeyen söz konusu tutarlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığında (Muhasebat Genel Müdürlüğü) görüş alınacağını, alınacak cevap doğrultusunda işlem yapılarak tarafımıza bilgi verileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, Maliye Bakanlığından alınacak görüş doğrultusunda işlem yapılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, hizmet sunumundan önce avans olarak alınan söz konusu tutarlara ilişkin hizmetin şimdiye kadar sunulmuş olması ve/veya ilgisine iade edilmiş olması ihtimalinin yüksek olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, 2017 yılı mali tablolarında 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

BULGU 4: Bütçe ve Ödenek Hesaplarının Niteliğine Uygun Şekilde Kullanılmaması

A) İSGDSİ'nin elde etmiş olduğu gelirlere ve yapmış olduğu giderlere ilişkin olarak incelenen evraklarda 800 Bütçe Gelirleri, 805 Gelir Yansıtma, 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler, 830 Bütçe Giderleri, 835 Gider Yansıtma Hesaplarının, Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:1) hükümleri uyarınca çalıştırılmadığı, dolayısıyla gelir ve giderlerin bütçe ile ilişkilendirme kayıtlarının yapılmadığı ve 800 ile 830 nolu hesapların niteliğine uygun şekilde kullanılmadığı görülmüştür.

Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:1) Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planının “Bütçe hesaplarının açılması ve bütçe sınıflandırması” başlıklı 4'üncü maddesinde; işletme hesaplarının, işletme bütçesiyle ilişkisinin kurulması amacıyla bütçe hesaplarının açıldığı, bütçe hesapları ana hesap grubunun; işletmelerin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılacağı, bu ana hesap grubunun; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümleneceği ifade edilmektedir.

800 Bütçe Gelirleri Hesabı, kurum gelirlerinden 600 nolu hesapta muhasebeleştirilen 21.925.626,73 TL, 642 nolu hesapta muhasebeleştirilen 454.730,54 TL, 649 nolu hesapta muhasebeleştirilen 3.272,64 TL, 671 nolu hesapta muhasebeleştirilen 52.284,85 TL ve 679 nolu hesapta muhasebeleştirilen 263.178,28 TL olmak üzere toplamda 22.699.093,04 TL;

830 Bütçe Giderleri Hesabı ve 835 Gider Yansıtma Hesabı, kurum giderlerinden 632 nolu hesapta muhasebeleştirilen 13.042.075,05 TL, 659 nolu hesapta muhasebeleştirilen 13,74 TL, 681 nolu hesapta muhasebeleştirilen 7.803,64 TL olmak üzere toplamda 13.049.892,43 TL;

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı, 610 nolu hesapta muhasebeleştirilen 27.707,47 TL;

805 Gelir Yansıtma Hesabı, 800 nolu hesaptaki 22.699.093,04 TL den (810 nolu hesapta

çalışırken ters taraflı çalıştığından 810 nolu hesabın bakiyesi olan) 27.707,47 TL çıkarılınca, toplamda 22.671.385,57 TL;

Bu hesaplardan türetilen 895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı (800 nolu hesaptan 830 ve 810 nolu hesapların çıkarılmasıyla elde edilen tutar olan) 9.621.493,14 TL;

kadar olması gerekmektedir.

Olması gereken bütçe hesaplarına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Olması Gereken Bütçe Hesapları

Hesabın Adı	Tutarı
800-Bütçe Gelirleri Hesabı	22.699.093,04 TL
805-Gelir Yansıtma Hesabı	22.671.385,57 TL
810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	27.707,47 TL
830-Bütçe Giderleri Hesabı	13.049.892,43 TL
835-Gider Yansıtma Hesabı	13.049.892,43 TL
895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı	9.621.493,14 TL

Ancak, Döner Sermaye İşletmesi tarafından, 800 ve 830 nolu hesaba yıl boyunca tek kayıt yapılmıştır. Bu kayıt, ödeneği takip etmek amacıyla yapılan 29.106.385,00 TL tutarında 800 nolu hesaba borç ve 830 nolu hesaba alacak kayıdır. Dolayısıyla 800 ve 830 nolu hesaplar, niteliğine uygun şekilde kullanılmamış olmakla birlikte 805, 810, 835 ve 895 nolu hesaplar ise İşletme tarafından hiç kullanılmamıştır.

B) Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 31) Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı'nın "Yeni açılan nazım hesaplar" başlıklı 5'inci maddesinde; ödenek hesaplarının açıldığı; bu hesap grubunun bütçe ödeneklerinin, bunlardan yapılan kullanımlar ile tenkislerin izlenmesi için kullanılacağı ve niteliklerine göre 970, 971 ve 975 nolu hesaplardan oluştuğu; 970 ve 971 nolu hesapların, işletme bütçelerinde öngörülen ödenekler ile ödenek aktarma, düşme, iptal, kesinti ve devir işlemlerinin izlenmesi için kullanılacağı; 975 nolu hesabın ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, bu kapsamda, bütçe ödenekleri ile ödenek aktarmaların kaydedildiği görülmüştür.

Hesap planı gereğince, her ay 830 nolu bütçe giderleri hesabına kaydedilen tutarın, 970 nolu hesaba alacak, 975 Ödenekli Giderler Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak, Döner Sermaye İşletmesi tarafından, 830 nolu hesaba yıl boyunca tek kayıt yapılmıştır. Bu kayıt, ödeneği takip etmek amacıyla yapılan 29.106.385,00 TL tutarındaki 800 nolu hesaba borç

ve 830 nolu hesaba alacak kayıdır. Dolayısıyla 830 nolu hesap, niteliğine uygun şekilde kullanılmamıştır ve 975 nolu hesabın kullanılmaması nedeniyle de, ödeneğine dayanılarak bütçeye gider kaydedilen tutarlar izlenememiştir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, bütçe ve ödenek hesaplarının niteliğine uygun şekilde kullanılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2018 yılı DMİS muhasebe kayıtlarında bütçe ve ödenek hesaplarının niteliğine uygun şekilde kullanılmaya başlandığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından DMİS muhasebe kayıtlarında bütçe ve ödenek hesaplarının niteliğine uygun şekilde kullanılmaya başlandığı ifade edilmiş olup, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 5: Maliyet Hesaplarının Kullanılmaması

Döner Sermaye İşletmesince maliyet hesapları kullanılmamakta, İşletmece katlanılan tüm giderler 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Bu nedenle, işletmenin hizmet üretim maliyetleri mali tablolardan çıkarılamamakta ve fiyat politikası ile karşılaştırılamamaktadır.

İşletmenin, sermaye, faaliyet alanı ve görevlerini belirleyen, İSGDSİ Yönetmeliği'nin "Alınacak Bedeller ve Fiyat" başlıklı 40'inci maddesinde; "*İşletme, hiçbir kurum, kuruluş veya kişiye işletmecilik gereği yapılması gereken ticari indirimler hariç olmak üzere bedelsiz ve emsaline nazaran düşük bedelle iş yapamaz, hizmet veremez, mal satamaz veya her hangi bir menfaat sağlayamaz....*" denilerek, işletmenin maliyetlerinin altında satış yapmasına imkan verilmemiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin "Hizmet Üretim Maliyeti" başlıklı 495'inci maddesinde; "(1) Hizmet üretim maliyeti hesap grubu; hizmet işletmelerinin üretim maliyeti hesaplarının izlenmesi için kullanılır.

(2) Hizmet işletmelerinde; 71, 72 ve 73 numaralı gruplarda yer alan hesaplar kullanılmaz.

(3) Hizmet üretim maliyeti, niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

(4) 742 numaralı hesap önceden saptanmış maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda kullanılır.” denilmektedir.

740 nolu hesabın işleyişinin anlatıldığı 497’inci maddesinde ise; “(1) Hizmet üretim maliyeti hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir

a) Borç

1) Hizmet üretimi için yapılan giderler bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

2) Maliyetlere yansıtılan genel yönetim giderleri bu hesaba borç, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabının alacak kalanı maliyet dönemi sonunda bu hesaba alacak, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.” denilerek 740 nolu hesabın, üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

İşletmede hizmet üretim maliyet hesapları kullanılmadığı için, gerçekleştirilen hizmetlerin toplam maliyetleri bilinmemekte ve fiyat politikası ile karşılaştırılamamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; maliyet hesaplarının kullanılması ile ilgili olarak 2018 yılı içerisinde gerekli hassasiyetin gösterileceği ve düzenlemelerin yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi maliyet hesaplarının kullanılması ile ilgili olarak gerekli hassasiyetin gösterileceğini ve düzenlemelerin yapılacağını ifade etmiş olup, bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜV.BAK. +++++		31.12.2017 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇO		Sayfa No : 1 / 1	
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)			
AÇIKLAMA	CARI DÖNEM (2017)	AÇIKLAMA	CARI DÖNEM (2017)		
I - DÖNER VARLIKLAR		I - AKSA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A - Nakit Değerler		B - Ticari Borçlar			
3 - Bankalar	15.026.493,15	1 - Sektör	2.553.919,05		
4 - Varolan Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(9.433,67)	4 - Alınan Depozito ve Teminatlar	92.677,35		
C - Ticari Alacaklar	429.543,26	C - Diğer Borçlar	13.927,34		
1 - Alacaklar	429.297,26	4 - Personelle Borçlar	9.523,30		
5 - Varolan Depozito ve Teminatlar	1.717,00	5 - Diğer Çeşitli Borçlar	4.404,04		
6 - Diğer Ticari Alacaklar	9.935,00	D - Alınan Avanslar	7.786.676,24		
D - Diğer Alacaklar	8.203,98	1 - Alınan Sipariş Avansları	7.786.676,24		
4 - Personelden Alacaklar	432,71	F - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	731.762,27		
5 - Diğer Çeşitli Alacaklar	4.871,26	1 - Ödenecek Vergi ve Farklar	255.225,15		
E - Stoklar	4.075,76	3 - Ödenecek Diğer Sermaye Yükümlülükleri	476.537,12		
7 - Varolan Sipariş Avansları	4.075,76	D - Borç ve Diğer Kaynaklar			
H - Diğer Dönen Varlıklar	232.794,31	1 - Dön. Kar, İhtiyaç Ol. Var. ve Ög. Var. Kar.			
1 - Devreden KDV	232.494,01	2 - Dön. Kar, İhtiyaç Ol. Var. ve Ög. Var. (-)			
3 - İş Avansları	300,30	KISA VADELİ YABANCI KAY. TOPLAM	13.086.592,25		
DÖNER VARLIKLAR TOPLAMI	15.899.155,77	II - UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
II - DÜŞÜK MÜDLER		III - UZUN VADELİ YABANCI KAY. TOPLAM			
D - Maddi Duran Varlıklar	3.688.745,54	IV - ÖZKAYNAKLAR			
3 - Binalar	749.199,24	A - Ödenmiş Sermaye	330.475,61		
4 - Büro, Makine ve Cihazlar	3.491.596,82	1 - Sermaye	330.475,61		
6 - Dairebaşılar	2.784.434,22	F - Dönen Net Kar (Zarar)	7.733.357,49		
8 - Birlikte Amortismanlar (-)	(3.966.476,74)	1 - Dönen Net Kar	7.733.357,49		
E - Maddi Olmayan Duran Varlıklar	197.636,87	ÖZKAYNAKLAR TOPLAM	8.063.844,01		
G - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	960.748,15	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAM	19.222.896,26		
7 - Birlikte Amortismanlar (-)	(753.210,48)	IV - NAZIM HESAPLAR			
H - Diğer Dönen Varlıklar	267.356,26	1 - Teminat Mektubundan Borçlar	1.493.390,77		
5 - Diğer Dönen Varlıklar ve Fonlar	267.356,26	3 - Yatırım İhtisamından Kullanılan	34,48		
DURAN VARLIKLAR TOPLAM	2.522.655,49	NAZIM HESAPLAR TOPLAM	1.493.425,25		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAM	19.222.896,26	GENEL TOPLAM	20.716.321,51		
III - NAZIM HESAPLAR					
1 - Teminat Mektubundan Alacaklar	1.493.390,77				
3 - Yatırım İhtisamından Kullanılan	34,48				
NAZIM HESAPLAR TOPLAM	1.493.425,25				
GENEL TOPLAM	20.716.321,51				

(01.01.2017 - 31.12.2017 DÖNEMİ) AYRINTILI GELİR TABLOSU			
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜV.BAK. +++++			
Sayfa No : 1 / 1			
AÇIKLAMA	CARİ DÖNEM (2017)		
A - BRÜT SATIŞLAR		21.970.851,46	
1 - Yurtiçi Satışlar	21.925.626,73		
3 - Diğer Gelirler	45.224,73		
B - SATIŞ İNDİRLİMLERİ (-)		(27.707,47)	
1 - Satıştan İndirimler (-)	(27.707,47)		
C - NET SATIŞLAR			21.943.143,99
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			21.943.143,99
E - FAALİYET GİDERLERİ (-)		(13.042.075,05)	
3 - Genel Yönetim Giderleri (-)	(13.042.075,05)		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			8.901.068,94
F - DİĞ. FAAL. OLAĞAN GELİR VE KARLAR		458.003,18	
3 - Faiz Gelirleri	454.730,54		
10 - Diğer Olağan Gelir ve Karlar	3.272,64		
G - DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZAR. (-)		(13,74)	
7 - Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(13,74)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			9.359.058,38
I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		315.463,13	
1 - Önceki Dönem Gelir ve Karları	52.284,85		
2 - Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	263.178,28		
J - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		(7.803,64)	
2 - Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(7.803,64)		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			9.666.717,87
K - DÖN. KARI VERGİ VE Dİ.YA.YÜ.KAR.(-)		(1.933.350,47)	
1 - Dön.Kar. vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	(1.933.350,47)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			7.733.367,40

Sarpil AY
Sayman

Burhanettin KURT
Genel Müdür Yardımcısı

Ali Kemal ŞİMŞEK
Şube Müdürü

Abdullah ÇİĞDEM
İşletme Müdürü

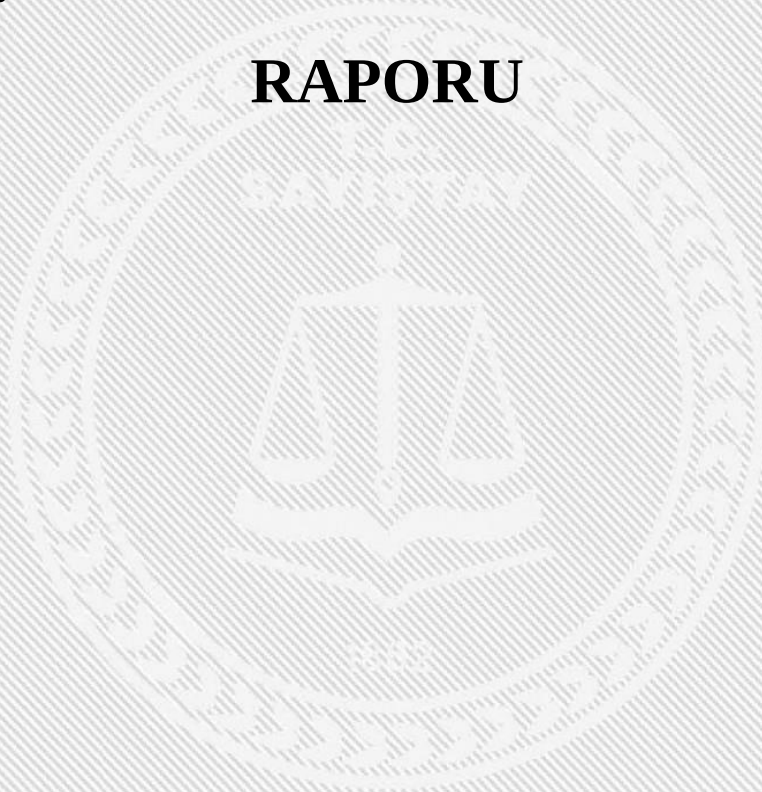
Op. Dr. Orhan KOÇ
Genel Müdür

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI**

2017 YILI

SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM

RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	ÖZET.....	106
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	107
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	107
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	107
5.	GENEL DEĞERLENDİRME	108
6.	DENETİM BULGULARI.....	110

1. ÖZET

Bu rapor, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın performans denetimi sonuçlarını ve bulgularını içermektedir.

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

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla aşağıdakiler denetlenmiştir:

- 2017-2021 dönemine ait Stratejik Plan,
- 2017 yılı Performans Programı,
- 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu ve
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

Bakanlık tarafından hazırlanan 2017-2021 dönemine ait Stratejik Plan değerlendirildiğinde, Stratejik Planın yasal süreler içerisinde hazırlandığı ve yayımlandığı ancak genel değerlendirme ve denetim bulguları bölümlerinde belirtilen nedenlerle sunum ve iyi tanımlanma kriterlerini kısmen karşıladığı tespit edilmiştir.

Bakanlığın 2017 Yılı Performans Programı değerlendirildiğinde, Performans Programının yasal süreler içerisinde hazırlandığı ve yayımlandığı ancak genel değerlendirme ve denetim bulguları bölümlerinde belirtilen nedenlerle sunum kriterini kısmen karşıladığı tespit edilmiştir.

Bakanlığın 2017 Yılı Faaliyet Raporu değerlendirildiğinde, Faaliyet Raporunun mevcut olduğu ancak yasal süreler içerisinde hazırlanmadığı ve yayımlanmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca denetim bulguları bölümlerinde belirtilen nedenlerle, Faaliyet Raporunun sunum kriterini kısmen karşıladığı tespit edilmiştir.

Bakanlığın veri kayıt sistemi incelendiğinde ise, tüm performans göstergeleri için 3'er aylık dönemlerle Maliye Bakanlığı e-bütçe sistemine giriş yapıldığı ve dolayısıyla göstergelerin izlenebildiği tespit edilmiştir. Ayrıca birimler bünyesinde de performans göstergelerinin sonuçları ve gerçekleştirmelerin izlenebildiği çeşitli sistemlerin mevcut olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bakanlığın, performans yönetiminin ve performans yönetimi denetiminin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen amaçlara hizmet etmesi için; performans göstergelerini usulüne uygun olarak Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ile birlikte tespit etmesi, bütçesini performans göstergelerine uygun olarak hazırlaması, performans göstergelerine bütçede yer vermesi ve ayrıca denetim bulguları bölümünde belirtilen hususları dikkate alarak, çalışmalarını yürütmesi önerilmektedir.

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

Denetimin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin

performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

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

Bu çerçevede, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın yayımladığı 2017-2021 dönemine ait Stratejik Plan, 2017 yılı Performans Programı ve 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME

2017 yılı performans denetimi kapsamında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın yayımladığı 2017-2021 dönemine ait Stratejik Plan, 2017 yılı Performans Programı ve 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Söz konusu değerlendirmede kullanılan Performans Denetimi Kriterleri aşağıda yer almaktadır.

Denetim Kriteri	Tanım
Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
Ölçülebilirlik	Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması
İyi Tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
Geçerlilik/İkna edicilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması
Güvenilirlik	Veri kayıt sistemlerinin gerçekleştirmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunuyor olması

Bakanlığın 2017-2021 dönemine ait Stratejik Planı değerlendirildiğinde, Bakanlığın Stratejik Planı zamanında hazırlayarak yayımladığı görülmüştür. Bakanlık, misyon ve

vizyonunu gerçekleştirmek üzere 3 amaç, bu amaçların altında 11 adet hedef belirlemiştir. Bakanlığın belirlediği amaçlar, üst politika belgelerine uygundur. Tüm hedefler, stratejik amaçla ilgili ve ölçülebilirdir. Ancak, Kuruluş İçi Analizin, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzuna uygun olarak düzenlenmemesi nedeniyle, Stratejik Plan sunum kriterini kısmen karşılamaktadır. Ayrıca, ayrıntısı denetim bulguları bölümünde belirtilen 3 adet hedef iyi tanımlanmamıştır.

Bakanlığın 2017 Yılı Performans Programı değerlendirildiğinde, Performans Programının yasal süreler içerisinde hazırlandığı ve yayımlandığı görülmüştür. Ancak, ayrıntısı denetim bulguları bölümünde açıklandığı üzere, 5018 sayılı Kanun gereğince performans göstergelerinin Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilmesi gerekmekte iken; Maliye Bakanlığı'na çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik ve Performans Programı Hazırlama Rehberi ile 5018 sayılı Kanunun öngördüğü sistemin uygulamaya konulmadığı görülmektedir. Yasal olarak 3 Kurumun birlikte hazırlamaları gereken performans göstergelerinin, ilgili kamu idaresinin bütçesinde yer alması gerekmekte iken, göstergelere sadece performans programında yer verilmektedir. İdare, performans göstergelerini tek taraflı hazırlayıp, bu göstergelere bütçesinde yer vermediğinden, program ve proje bazında bütçe usulüne uygun olarak hazırlanmayan performans göstergeleri ile bütçe ilişkisi kurulamamaktadır. 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü sistemin uygulamaya konulmaması ile; yapılan performans denetimi, tartışmaya konu olmamış, tek taraflı hazırlanmış, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan, bütçeden plan- program- performans göstergesi bağının kurulamamış olması kısıtları altında gerçekleştirilmiştir.

Performans Programına ilişkin olarak yapılan değerlendirmede ayrıca Performans Programının, Performans Programı Hazırlama Rehberinde belirtilen şekle uygun olarak hazırlanmaması ile 1 adet hedefin girdi/faaliyet odaklı olması hususları da tespit edilmiştir.

Bakanlığın 2017 Yılı Faaliyet Raporu değerlendirildiğinde, Faaliyet Raporunun, mevcut olduğu ancak yasal süreler içerisinde hazırlanmadığı ve yayımlanmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca, ayrıntısı denetim bulguları bölümünde açıklandığı üzere, Faaliyet Raporunda, Fiziksel Yapı başlığı altında, Bakanlığın kullanımında olan tüm taşınmazlara yer verilmemesi ile Faaliyet Raporunda yer alan İş Sağlığı ve Güvenliği Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü verilerinin, İşletme Müdürlüğünün gelir tablosundakinden farklı olması hususları tespit edilmiştir.

2017 Yılı Faaliyet Raporunda yer alan Toplam Kaynak İhtiyacı Tablosu incelendiğinde, toplam kaynak ihtiyacından transfer edilecek ödenekler çıktıktan sonra kalan 382.558.698 TL

bütçe ödeneğinin; %67,7'sinin program döneminde yer alan performans hedeflerine yönelik faaliyetlerle ilişkilendirildiği, %32,3'ünün ise faaliyetlerle ilişkilendirilmeyerek, genel yönetim giderleri içerisinde gösterildiği görülmüştür.

Bakanlığın faaliyet sonuçları değerlendirildiğinde ise, göstergelerin gerçekleşme sonuçlarının izlenebildiği, ayrıca birimler bünyesinde de performans göstergelerinin sonuçlarının ve gerçekleştirmelerinin izlendiği sistemlerin var olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuç olarak; Bakanlığın Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporunu, denetim bulguları bölümünde yer alan hususlar dışında, genel olarak şekil ve içerik açısından mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırladığı değerlendirilmiştir.

Bakanlığın, performans yönetiminin ve performans yönetimi denetiminin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen amaçlara hizmet etmesi için; performans göstergelerini usulüne uygun olarak Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ile birlikte tespit etmesi, bütçesini performans göstergelerine uygun olarak hazırlaması, performans göstergelerine bütçede yer vermesi ve ayrıca denetim bulguları bölümünde belirtilen hususları dikkate alarak, çalışmalarını yürütmesi önerilmektedir.

6. DENETİM BULGULARI

A. Stratejik Planın Değerlendirilmesi

BULGU 1: Kuruluş İçi Analizin, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzuna Uygun Düzenlenmemesi

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda, durum analizi kapsamında genel olarak aşağıdaki değerlendirmelerin yapılacağı ifade edilmiştir:

- Tarihi gelişim
- Kuruluşun yasal yükümlülükleri ve mevzuat analizi
- Kuruluşun faaliyet alanları ile ürün ve hizmetlerinin belirlenmesi
- Paydaş analizi (kuruluşun hedef kitlesi ve kuruluş faaliyetlerinden olumlu/olumsuz yönde etkilenenlerin, ilgili tarafların analizi)
- Kuruluş içi analiz (kuruluşun yapısının, insan kaynaklarının, mali kaynaklarının, kurumsal kültürünün, teknolojik düzeyinin vb. analizi)
- Çevre analizi (kuruluşun faaliyet gösterdiği ortamın ve dış koşulların analizi).

Kuruluş içi analizde dikkate alınacak hususlar da aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır:

1. Kuruluşun Yapısı: Kuruluşun örgüt yapısı; aynı ya da benzer görevi yapan birimler ve yetki çakışmaları; son dönemde kuruluş yapısında ve görev alanında yapılan önemli değişiklikler; kuruluşun yapısında ve görev alanında yapılması gündemde olan önemli değişiklikler ile izleme ve değerlendirme sistemi
2. Beşeri Kaynaklar: Kuruluş personelinin sayısı ve dağılımı ile personelin eğitim düzeyi, yetkinliği ve deneyimi
3. Kurum Kültürü: İletişim süreçleri; karar alma süreçleri ile gelenekler ve değerler
4. Teknoloji: Kuruluşun teknolojik alt yapısı ile teknolojiyi kullanma düzeyi
5. Mali Durum: Mali kaynaklar; bütçe büyüklüğü ile kuruluşun araç, bina envanteri ve diğer varlıkları.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2017-2021 Dönemi Stratejik Planı incelendiğinde, Bakanlığın stratejik planında aşağıdaki eksikliklerin bulunduğu tespit edilmiştir:

- Kuruluşun Yapısı: Bakanlığın Stratejik Planında, bu başlık altında, kuruluşun örgüt yapısı dışında bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir.
- Mali Durum: Bakanlığın Stratejik Planında, bu başlık altında kuruluşun araçlarına ve diğer varlıklarına ilişkin bilgi verilmediği tespit edilmiştir. (Çasgem tarlalar, ILO Enformasyon Merkezi gibi.) Ayrıca, Stratejik Planda, Bakanlık kullanımında 37 adet lojman kullanıldığı belirtilmiş olmasına rağmen, muhasebe kayıtlarında bulunan 36 adet lojman vardır. 2017 Yılı Performans Programında ise, Bakanlığın 38 adet lojmanın olduğu belirtilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2017-2021 dönemi stratejik planının, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu (taslak) üçüncü sürümüne göre hazırlandığını, bu nedenle “Kuruluş Yapısı” bölümünde örgüt yapısı dışında bilgiye yer verilmediğini;

2 Mayıs 2018 tarihli ve 30409 sayılı Resmi Gazete yayımlan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlara Dair Tebliğde 2019-2023 dönemini kapsayan stratejik planların, Kamuda Stratejik Yönetim internet sitesinde (www.sp.gov.tr) yer alan Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunun üçüncü sürümüne göre hazırlanacağını belirtildiğini;

Bakanlık kullanımında olan lojman sayısının 2017 Yılı Faaliyet Raporunda ve 2018 Yılı Performans Programında 36 olarak düzeltilindiğini, bundan sonra hazırlanacak Stratejik Plan

Çalışmalarında “Fiziki Kaynak Analizi” başlığı altında araç, bina envanteri ve diğer varlıkları ile ilgili daha detaylı bilgi verileceğini;

ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, cevabında her ne kadar 2017-2021 dönemi stratejik planının, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu (taslak) üçüncü sürümüne göre hazırlandığını, bu nedenle “Kuruluş Yapısı” bölümünde örgüt yapısı dışında bilgiye yer verilmediğini ifade etmişse de, üçüncü sürüm 2018 yılında hazırlanmıştır. Kamu idaresi tarafından atıfta bulunulan Tebliğde de 2019-2023 Stratejik Planlarının üçüncü sürümüne göre hazırlanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, 2017-2021 dönemi stratejik planının, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzuna göre hazırlanması ve Kuruluşun Yapısı başlığı altında, Kılavuzda belirtilen bilgilere yer verilmesi gerekirdi.

Kamu idaresi ayrıca, bundan sonra hazırlanacak stratejik planlarda araç, bina envanteri ve diğer varlıkları ile ilgili daha detaylı bilgi verileceğini ve Bakanlık kullanımında olan lojman sayısının 2017 Yılı Faaliyet Raporunda ve 2018 Yılı Performans Programında 36 olarak düzeltildiğini ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 2: Stratejik Plandaki Hedeflerin İyi Tanımlanmaması

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunda, hedeflerin yeterince açık ve anlaşılabilir ayrıntıda olması gerektiği ifade edilmektedir. Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanarak yayımlanan Performans Denetimi Rehberinde de, “İyi tanımlanma”, stratejik planların değerlendirme kriterlerinden biri olarak sayılmıştır ve “Hedeflerin açık ve net bir tanımının olması” olarak tanımlanmıştır.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’nın 2017-2021 Dönemi Stratejik Planı incelendiğinde, aşağıda belirtilen hedeflerin iyi tanımlanmadığı tespit edilmiştir:

- “Sağlıklı, güvenli ve güvenceli bir çalışma ortamı oluşturmak” amacına ilişkin olarak, “İş sağlığı ve güvenliği standartlarını Avrupa Birliği ülkeleri seviyesine çıkarmak”, hedef olarak belirlenmiştir.

Ancak, Avrupa Birliği ülkelerindeki standartların ne olduğu belirtilmemiştir. Dolayısıyla, belirlenen göstergelerin, hedefin gerçekleştirilmesini sağlayıp sağlayamayacağı bilinmemektedir. Avrupa Birliği ülkelerindeki standartlar belirtilerek, bu standartlara yönelik performans göstergelerinin belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. (Örn. 1 nolu standartta şu düzeyden şu düzeye çıkmak vb.)

- “Sağlıklı, güvenli ve güvenceli bir çalışma ortamı oluşturmak” amacına ilişkin olarak, “Sendikalaşma ve toplu sözleşmeden yararlanma oranlarını Avrupa Birliği ülkeleri seviyesine çıkarmak”, hedef olarak belirlenmiştir.

Ancak, hedefte yer alan oranların Avrupa Birliği ülkelerinde ne olduğu belirtilmemiştir. Söz konusu oranların belirtilmesinin, belirlenen göstergeleri değerlendirmek açısından gerekli olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca, aynı hedefteki sendikalaşma oranının da iyi tanımlanmadığı tespit edilmiştir. Bu oranın hesabında memurların mı, işçilerin mi, hepsinin mi kastedildiği belli değildir.

- “Kurumsal kapasiteyi geliştirmek” amacına ilişkin olarak, “Vatandaş memnuniyeti esas alınarak hizmet kalitesinin artırılması” hedef; “Stratejik yönetim projelerinin tamamlanma oranı”, performans göstergesi olarak belirlenmiştir.

Performans programında, bu gösterge, “e-dönüşüm projesi kapsamında yürütülen ve aşağıda belirtilen ikinci, üçüncü ve dördüncü göstergelerde yıllık hedeflere ulaşılması sonucunda elde edilen orandır.” biçiminde tanımlanmıştır. Ancak atıfta bulunulan ikinci, üçüncü ve dördüncü göstergeler, stratejik planda yer almamaktadır. Ayrıca, söz konusu göstergelerde, farklı oranlarda yıllık hedefe ulaşılması durumunda, Stratejik yönetim projelerinin tamamlanma oranının nasıl belirleneceği de tanımlanmamıştır.

Kamu idaresi cevabında; özetle

- “İş sağlığı ve güvenliği standartlarını Avrupa Birliği ülkeleri seviyesine çıkarmak” hedefinde “standart” kelimesi ile bulguda belirtildiği şekilde belirli standartlardan bahsedilmediğini; ülkemizdeki işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili koşullardan yani çalışma ortamlarından ve tarafların İSG kültürü seviyelerinden bahsedildiğini; çalışma ortamlarının iyileştirilmesi ve çalışanların, işverenlerin ve ilgili tüm tarafların sağlıklı ve güvenli davranış bilincine sahip olmasının hedeflendiğini ve iyileştirmede hedef noktası olarak Avrupa Birliği ülkelerinin alındığını;

- "Sendikalaşma ve toplu sözleşmeden yararlanma oranlarını Avrupa Birliği ülkeleri seviyesine çıkarmak", hedefi ile ilgili olarak; AB ortalamasına yer verilmemesinin, belli bir sayısal değere ulaşmaktan çok AB üyelik kriterlerinin sağlayacağı refah artışını ve AB standartlarını yakalamanın amaçlanmasından kaynaklandığını; bu ifadenin, politika belgesi yazma usulüne de uygun olduğunu ayrıca hedefteki oranların hesabında memurlar ve işçilerin birlikte dikkate alındığını;

- "Stratejik yönetim projelerinin tamamlanma oranı", performans göstergesi ile ilgili olarak; 2018 Yılı Performans Programında ikinci, üçüncü ve dördüncü göstergelere ayrı ayrı yer verilmediğini, konsolide edilerek tek başlık altında toplandığını;

ifade etmiştir.

- **Sonuç olarak** Kamu idaresi her ne kadar, “standart” kelimesi ile bulguda belirtildiği şekilde belirli standartlardan bahsedilmediğini; ülkemizdeki işyerlerinde iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili koşullardan yani çalışma ortamlarından ve tarafların İSG kültürü seviyelerinden bahsedildiğini ifade etmişse de, “İş sağlığı ve güvenliği standartlarını Avrupa Birliği ülkeleri seviyesine çıkarmak” hedefinin gerçekleşip gerçekleşmediğini ölçmek, kastedilen standartların kamu idaresi tarafından belirlenmesi ve açık olarak ifade edilmesi ile mümkündür.

- Kamu idaresi her ne kadar, “Sendikalaşma ve toplu sözleşmeden yararlanma oranlarını Avrupa Birliği ülkeleri seviyesine çıkarmak”, hedefi ile ilgili olarak; AB ortalamasına yer verilmemesinin, belli bir sayısal değere ulaşmaktan çok AB üyelik kriterlerinin sağlayacağı refah artışını ve AB standartlarını yakalamanın amaçlanmasından kaynaklandığını ifade etmişse de, bulguda da belirtildiği gibi, hedefin gerçekleşip gerçekleşmediğini ölçmek, ancak oranlara yer verilmesi ile mümkündür. Kamu idaresi ayrıca, hedefteki oranların hesabında memurlar ve işçilerin birlikte dikkate alındığını ifade etmişse de, kapsama dahil olanlara göre sonuç değişeceğinden, stratejik plana hedefler yazılırken kastedilenin açık olarak yazılması gerekmektedir.

- Kamu idaresi bulgudaki hususa katılmakta olup, kamu idaresince yapıldığı belirtilen çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Stratejik Plandaki hedeflerin iyi tanımlanması gerekmektedir.

B. Performans Programının Değerlendirilmesi

BULGU 3: Performans Göstergelerinin 5018 Sayılı Kanun’un Öngördüğü Sistemde Hazırlanmaması

İdarenin performans göstergelerini tek taraflı hazırladığı ve bütçesinde yer vermediği görülmüştür.

5018 sayılı Kanun’un Bütçe İlkeleri başlıklı 13’üncü maddesinde;

“c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun

şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.”

Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme başlıklı 9’uncu maddesinde,

“Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.” denilmektedir.

5018 sayılı Kanun’un yukarıya alınan 9’uncu maddesi hükmü gereği performans göstergelerinin Maliye Bakanlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ile birlikte tespit edilmesi gerekmekte iken; Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik” ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan “Performans Programı Hazırlama Rehberi” ile 5018 sayılı Kanun’un öngördüğü sistemin uygulamaya konulmadığı görülmektedir. Yasal olarak 3 kurumun (Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi) birlikte hazırlamaları gereken performans göstergelerinin, ilgili kamu idaresinin bütçesinde yer alması gerekmekte iken, göstergelere sadece performans programında yer verilmektedir.

İdare, performans göstergelerini tek taraflı hazırlayıp, bu göstergelere bütçesinde yer vermediğinden, program ve proje bazında bütçe usulüne uygun olarak hazırlanmayan performans göstergeleri ile bütçe ilişkisi kurulamamaktadır.

6085 sayılı Kanun’un Denetimin amacı başlıklı 34’üncü maddesinde; denetimin amacının kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirileceği ve 36’ncı maddesinde performans denetiminin; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmektedir. 5018 sayılı Kanun’un öngördüğü sistemin uygulamaya konulmaması ile; yapılan performans denetimi, tartışmaya konu olmamış, tek taraflı hazırlanmış, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan, bütçeden plan-program- performans göstergesi bağının kurulamamış olması kısıtları altında gerçekleştirilmiştir.

Performans yönetiminin ve performans yönetimi denetiminin 5018 sayılı Kanun’da öngörülen amaçlara hizmet etmesi için;

- Performans göstergelerinin usulüne uygun olarak yukarıda anılan kurumlarla birlikte tespit edilmesi,

- Bütçenin performans göstergelerine uygun olarak hazırlanması,
 - Performans göstergelerine bütçede yer verilmesi,
- sağlanmalıdır.

Kamu idaresi cevabında; söz konusu bulgu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden 17.05.2018 tarih ve 38803 sayılı yazı ile görüş istenildiği, anılan Bakanlıktan alınacak cevabın Başkanlığımıza bildirileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığından görüş istendiğini ifade etmiştir. Bulguda bahsedildiği üzere, performans yönetiminin ve performans yönetimi denetiminin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen amaçlara hizmet etmesi için performans göstergelerinin usulüne uygun olarak Kanun'da anılan kurumlarla birlikte tespit edilmesi ve performans göstergelerine bütçede yer verilmesi sağlanmalıdır.

BULGU 4: Performans Programı Hazırlama Rehberinin Ek-1 Kısımında Yer Alan Performans Programının Şekline Uyulmaması

Performans Programı Hazırlama Rehberinin Ek-1 kısmında, Performans programının şekline yer verilmektedir. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2017 Yılı Performans Programı incelendiğinde, aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

a) Rehberde göre, "B- Teşkilat Yapısı" başlığı altında, idarenin organizasyon şemasına ve organizasyon yapısının etkinliğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmesi gerekmektedir.

Bakanlığın 2017 Yılı Performans Programında, sadece, organizasyon şeması ile Bakanlığın birimlerine yer verildiği, ancak organizasyon yapısının etkinliğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmediği tespit edilmiştir.

b) Rehberde göre, "C-Fiziksel Kaynaklar" başlığı altında, idarenin kullanımında olan ve program döneminde temin edilmesi düşünülen hizmet binası, lojman, taşıt aracı, iş makineleri, telefon, faks, bilgisayar, yazıcı vb. varlıklara ilişkin bilgilere, bunların elde edilmesi ve kullanımı hususunda izlenecek politikalara yer verilir. İdarenin bilişim sistemi, bilişim sisteminin faaliyetlere katkısı, karşılaşılan sorunlar, program döneminde sistemde planlanan değişiklikler ile e-devlet uygulamaları kısaca açıklanır. Fiziki kaynaklara ilişkin bilgiler tablolastırılarak programa eklenir.

Bakanlığın 2017 Yılı Performans Programı incelendiğinde, varlıklara ilişkin bilgilere yer verildiği ve fiziki kaynaklara ilişkin bilgilerin tablolastırılarak programa eklendiği

görülmüştür. Ancak varlıkların elde edilmesi ve kullanımı hususunda izlenecek politikalara; idarenin bilişim sistemi, bilişim sisteminin faaliyetlere katkısı, karşılaşılan sorunlar, program döneminde sistemde planlanan değişiklikler ile e-devlet uygulamalarına ilişkin bilgilere yer verilmediği tespit edilmiştir.

c) Rehberde göre, “D-İnsan Kaynakları” başlığı altında, idarenin mevcut insan kaynakları, istihdam şekli, hizmet sınıfları, kadro unvanları, istihdam politikası ve benzeri bilgilere yer verilir. Ayrıca program dönemindeki insan kaynakları ihtiyacı ve bunun karşılanmasına yönelik izlenecek politikalar açıklanır. İnsan kaynaklarına ilişkin bilgiler tablolastırılarak programa eklenir.

Bakanlığın 2017 Yılı Performans Programı incelendiğinde, mevcut insan kaynaklarına, personelin birimlere, hizmet sınıflarına, öğrenim durumlarına ve yaş gruplarına göre dağılımı bilgilerine yer verildiği ve bu bilgilerin tablolastırılarak programa eklendiği görülmüştür. “D-İnsan Kaynakları” başlığı altında yer verilmesi gereken, istihdam şekli, kadro unvanları, istihdam politikası bilgileri ile program dönemindeki insan kaynakları ihtiyacı ve bunun karşılanmasına yönelik izlenecek politikalara yer verilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulgudaki tespitler doğrultusunda, 2018 yılı Performans Programında söz konusu eksikliklerin giderildiğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, 2018 yılı Performans Programında söz konusu eksikliklerin giderildiğini ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılan çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 5: Performans Programında Girdi/Faaliyet Odaklı Hedeflerin Bulunması

Performans Programı Hazırlama Rehberinde; performans hedefi, kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedeflerdir, şeklinde tanımlanmıştır.

Bakanlık 2017 Yılı Performans Programında, aşağıda belirtilen hedefin girdi veya faaliyet odaklı olduğu görülmüştür:

- “Kurumsal kapasiteyi geliştirmek” amacına ilişkin, “Bakanlık teşkilat kanun tasarısı hazırlamak” hedefi.

Bakanlık teşkilat kanun tasarısı hazırlamak, bir faaliyettir. Stratejik Plandaki açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, hedefin, “Bakanlık ve bağlı/ ilgili kuruluşlar arasındaki koordinasyonu arttırmak” vb. bir biçimde belirlenmesi gerekirdi.

Kamu idaresi cevabında; bundan sonra hazırlanacak performans programlarında bulgudaki önerilerin dikkate alınacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Performans programlarında yer verilecek hedeflerin çıktı/sonuç odaklı olması gerekmektedir.

C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi

BULGU 6: Faaliyet Raporunun Yasal Süreler İçinde Hazırlanmaması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Faaliyet Raporları" başlıklı 41'inci maddesinde, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı ve üst yöneticinin, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklayacağı ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 11'inci maddesinde genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının, ilgili mali yıla ilişkin idare faaliyet raporlarının, üst yöneticileri tarafından, izleyen mali yılın en geç Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanacağı ve bu raporların birer örneğinin aynı süre içerisinde Sayıştaya ve Bakanlığa gönderileceği hüküm altına alınmıştır.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2017 yılı Faaliyet Raporu 08.03.2018 tarihinde Sayıştay Başkanlığı tarafından teslim alınmış, 12.03.2018 tarihinde internet sitesinde yayımlanarak kamuoyuna açıklanmış olup, Yönetmelikte belirlenen süreye riayet edilmediği görülmüştür. Faaliyet Raporunun mevzuatta belirlenen süreler dikkate alınarak hazırlanması ve kamuoyuna açıklanması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; mahsup dönemi işlemlerinin uzaması nedeniyle mali tabloların süresi içerisinde alınamamasından dolayı faaliyet raporunun hazırlanmasında ve kamuoyuna açıklanmasında gecikme yaşandığını ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulgudaki tespiti katılmakta olup, faaliyet raporunun yasal süreler içinde hazırlanması gerekmektedir.

BULGU 7: Faaliyet Raporunda Yer Alan İş Sağlığı ve Güvenliği Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Verilerinin, Gelir Tablosundakinden Farklı Olması

2017 Yılı Faaliyet Raporunda, İş Sağlığı ve Güvenliği Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü 2017 yılı gelirleri, 2017 yılı gerçekleşen giderleri ve 2017 yılı dönem net karı aşağıdaki biçimde yer almaktadır:

Bölüm	Gelir Çeşitleri	2017 Bütçesi Gelir Topamları (TL)
600	Yurtiçi Satışlar	22.527.276,73
602	Diğer Gelirler	45.224,73
642	Faiz Gelirleri	454.730,54
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	3.272,64
671	Önceki Dönem Gelir ve Karlar	52.284,85
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	263.178,28

Bölüm	Gider Çeşitleri	2017 Bütçesi Gider Topamları (TL)
610	Satıştan İadeler	27.707,47
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	13,74
770	Genel Yönetim Giderleri	13.353.135,13
681	Önceki Dönem Gider ve Zararlar	7.803,64
691	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karşılığı	1.991.461,56

590	Dönem Net Karı	7.965.846,23
-----	----------------	--------------

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü'nün 2017 yılı gelir tablosu verileri ise aşağıdaki gibidir:

Bölüm	Gelir Çeşitleri	2017 Bütçesi Gelir Topamları (TL)
600	Yurtiçi Satışlar	21.925.626,73
602	Diğer Gelirler	45.224,73
642	Faiz Gelirleri	454.730,54
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	3.272,64
671	Önceki Dönem Gelir ve Karlar	52.284,85

679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	263.178,28
-----	----------------------------------	------------

Bölüm	Gider Çeşitleri	2017 Bütçesi Gider Topamları (TL)
610	Satıştan İadeler	27.707,47
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	13,74
770	Genel Yönetim Giderleri	13.042.075,05
681	Önceki Dönem Gider ve Zararlar	7.803,64
691	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karşılığı	1.933.350,47

590	Dönem Net Karı	7.733.367,40
-----	----------------	--------------

Yukarıda yer alan veriler karşılaştırıldığında, İşletme Müdürlüğünün yurtiçi satışlar, genel yönetim giderleri, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı hesapları ile dönem net karının farklı olduğu görülmektedir.

Faaliyet Raporunda yer alan verilerin, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün mali tablolarından alınması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulgudaki tespitlere katılmakta olup, yurtiçi satışlar, genel yönetim giderleri, dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı hesapları ile dönem net karındaki farklılığın nedenlerini açıklamıştır.

Sonuç olarak kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, Faaliyet Raporunda yer alan verilerin, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün mali tablolarından alınması gerekmektedir.

BULGU 8: Faaliyet Raporunda, Fiziksel Yapı Başlığı Altında, Bakanlığın Kullanımında Olan Tüm Taşınmazların Yer Almaması

2017 Dönem Sonu Taşınmaz İcmal Cetveli ve muhasebe kayıtlarında da yer aldığı üzere Bakanlık kullanımında olan hizmet binaları, eğitim tesisi, kamu konutları ve tarlalar mevcuttur.

Hizmet binaları; Bakanlık hizmet binası, İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı binası, Uluslararası İşgücü Genel Müdürlüğü binası ile ILO binasıdır. Eğitim tesisi 1 adet olup, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezidir. Bakanlık kullanımında 36 adet kamu konutu ve 2 adet tarla mevcuttur.

2017 Yılı Faaliyet Raporu Fiziksel Yapı başlığı altında, Bakanlık kullanımında olup, yukarıda sayılan taşınmazlardan; Uluslararası İşgücü Genel Müdürlüğü binası, ILO binası ile 36 adet kamu konutundan bahsedilmemiştir.

Faaliyet Raporunda yer alan Fiziksel Yapı başlığı altında, Bakanlık kullanımında olan tüm taşınmazlara ilişkin bilgi verilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2017 yılı faaliyet raporunda lojman sayısının 36 olarak yer aldığını; 2018 yılı için hazırlanacak faaliyet raporunda Bakanlık kullanımında olan tüm taşınmazlara ilişkin bilgi verileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulgudaki tespitlere katılmakta olup, kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.