



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

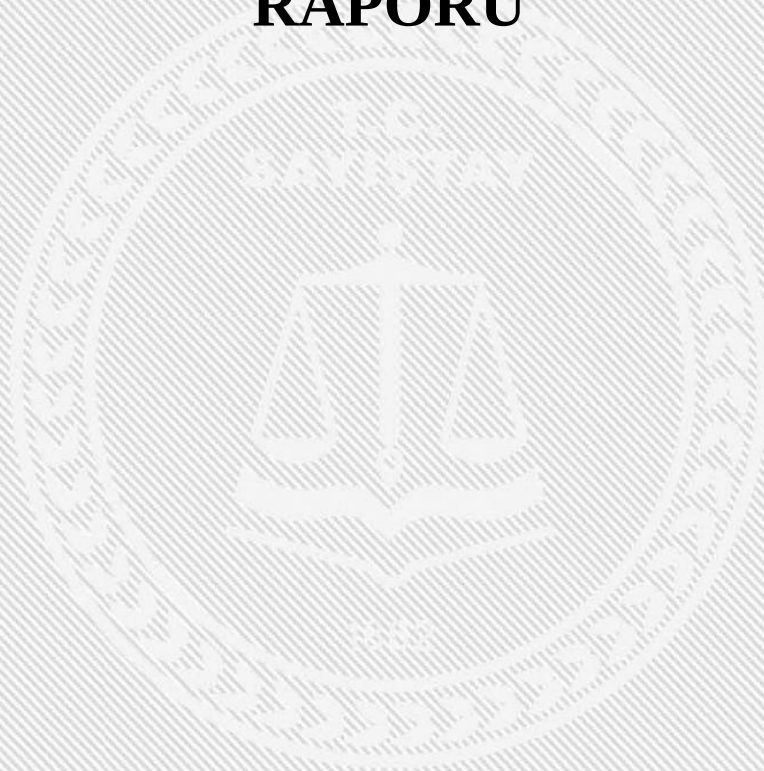
MALİYE BAKANLIĞI
2017 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2018

İÇERİK

MALİYE BAKANLIĞI 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
MALİYE BAKANLIĞI 2017 YILI SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM RAPORU	82

MALİYE 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	5
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	5
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	6
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	48
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	48
8.	EKLER.....	74

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Maliye Bakanlığı 2017 Yılı Ödenek Durum Tablosu	1
Tablo 2: Harcamaların Ekonomik Düzeyde Dağılımı	1
Tablo 3: Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması	2
Tablo 4: 109 no.lu Hesaba ait Açılış ve Kapanış Bakiyeleri Eşit Olan Muhasebe Birimleri	33
Tablo 5: Maliye Bakanlığının Kurumsal Koduyla Hatalı Olarak Giderleştirilen Tutarlar (TL)	40
Tablo 6: Banka Hesabında Kayıtlı Olup Emanet Hesabında İzlenmeyen Tutarlar(TL)	41
Tablo 7: Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	46
Tablo 8: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	46
Tablo 9: Dönem Sonu Döviz Değerleme İşlemine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	47
Tablo 10: Yedek Ödenek Durum Tablosu (TL)	67

KISALTMALAR

BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BÜMKO	Bütçe ve Mali Kontrol
BOTAŞ	Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi
DMS	Devlet Muhasebe Standardı
EBYS	Elektronik Belge Yönetim Sistemi
GYMY	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
KBS	Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KTS	Kamu Taşınmaz Sistemi
MEOP	Milli Emlak Otomasyon Programı
MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
SGB	Strateji Geliştirme Başkanlığı
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TOKİ	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VİF	Varlık İşlem Fişi
YİKOB	Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Mali Yapı

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

Maliye Bakanlığına, 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 171.691.737.000,00 TL başlangıç ödeneği tahsis edilmiş olup, bu tutar genel bütçeli idarelere (I sayılı cetvel) verilen toplam ödenek tutarının %27'sine tekabül etmektedir. Yıl içerisinde alınan ödenek ve yapılan tenkisler ile toplam ödenek 176.297.976.775,05 TL olmuş ve bu tutarın tamamı harcamaya dönüşmüştür.

Tablo 1: Maliye Bakanlığı 2017 Yılı Ödenek Durum Tablosu (TL)

Başlangıç Ödeneği	Yıl İçinde Alınan	Yapılan Tenkis	Toplam Ödenek	Harcama
171.691.737.000	176.527.031.196,71	229.054.421,66	176.297.976.775,05	176.297.976.775,05

Maliye Bakanlığı 2017 yılı harcamalarının toplamı olan 176.297.976.775,05 TL'nin ekonomik kod düzeyinde dağılımları ve bunların toplam harcamalar içerisindeki oranları aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 2: Harcamaların Ekonomik Düzeyde Dağılımı

Bütçe Gider Türü	Gider Toplamı (TL)	Oranı
01 Personel Giderleri	1.547.799.857,00	0,009
02 SGK Devlet Primi Giderleri	245.636.687,00	0,002
03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	663.724.415,00	0,004
05 Cari Transferler	167.622.316.496,00	0,951
06 Sermaye Giderleri	135.792.845,00	0,001
07 Sermaye Transferleri	6.082.706.475,00	0,035
Toplam	176.297.976.775,00 TL	

Maliye Bakanlığı 2017 yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması

Gelir Türü	Gelir Toplamı (TL)
800 Bütçe Gelirleri	10.372.987.337,21
01 Vergi Gelirleri	251.209.548,23
03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	3.185.536.300,83
04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	265.439.617,80
05 Diğer Gelirler	4.144.545.650,85
06 Sermaye Gelirleri	2.526.256.219,50
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler	149.924.423,64
01 Vergi Gelirlerinden Ret ve İadeler	73.965.913,46
03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinden Ret ve İadeler	21.938.022,72
04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerden Ret ve İadeler	2.857.545,82
05 Diğer Gelirlerden Ret ve İadeler	28.890.170,55
06 Sermaye Gelirlerinden Ret ve İadeler	22.272.771,09
Net Bütçe Gelirleri	10.223.062.913,57 TL

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı 2017 yılı Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre, Bakanlığın 2017 yılı faaliyetleri kapsamında 2.590.246.223.094,74 TL gelir elde edilmiş ve 221.242.037.007,73 TL gider yapılmış olup faaliyetler sonucunda 2.369.004.186.087,01TL olumlu faaliyet sonucu gerçekleştirilmiştir.

Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

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

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

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

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

Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esaslıdır. Mali yıl esasına göre

tutulmaktadır. Kamu İdaresinin bütün varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderleri ile garantileri gibi tüm mali işlemlerini kapsar.

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

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

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

Yönetmelik'in 310'uncu maddesinde kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu; 311'inci maddesinde kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından, üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu; 312'nci maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 313'üncü maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak temel mali tabloların Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Nakit Akış Tablosu olduğu; 314-316'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 Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup denetim bunlar ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütölüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

Denetim görüşü, Bakanlığın temel mali tabloları olan Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosuna verilmiştir.

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Bakanlık Mali Tablolarının Hazine Taşınmazlarına İlişkin Doğru Bilgi Sunmaması

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

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

Hazine taşınmazlarının envanter kayıtlarını tutma görev ve sorumluluğu, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 13'üncü maddesi birinci fıkrası (f) bendi hükmü uyarınca Milli Emlak Genel Müdürlüğündedir. Genel Müdürlük taşınmazların kayda alınması işlemlerini, 02.10.2006 tarih ve 26307 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçevesinde gerçekleştirecektir.

2012 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu edilmesinin akabinde başlanan envanter çalışmalarında önemli bir aşama kat edilmesine karşın 2015 ve 2016 yılı Denetim Raporlarında yer verilen aşağıdaki hususlara ilişkin çalışmalar denetim yılında nihayete erdirilemediğinden envanter işlemlerinin henüz tamamlanamadığı değerlendirilmektedir.

Buna göre;

- Milli Emlak Otomasyon Programı (MEOP) “Envanteri Olmayan Taşınmazlar Raporu”nda yeralan 10.139 adet taşınmaz muhasebe kayıtlarına aktarılmamıştır.
- 2017 yılı sonu itibarıyla Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından envantere eklenmesi gerektiği tespit edilerek Muhasebat Genel Müdürlüğüne bildirilen 417.811 adet taşınmaza ilişkin muhasebe kayıtları yapılmamıştır.
- Yurtdışı temsilciliklerinin kullanmakta olduğu 269 adet taşınmaz, ilgili temsilcilikler

tarafından Kamu Taşınmazlar Sistemi'ne (KTS) kaydedilip tahsis yardımcı hesap koduyla muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı halde, söz konusu taşınmazlar Hazine taşınmazları envanterine dâhil edilmemiştir.

Mali tabloların Hazineye ait taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmasını teminen envanter çalışması tamamlanan taşınmazların mevzuatın öngördüğü şekilde kayıtlara alınması önem arz etmektedir.

Sonuç olarak envanter çalışmalarının nihayete erdirilememesi ve mevzuatta öngörülen muhasebe kayıtlarının yapılmamış olması nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabı gerçeği yansıtmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında; toplam Hazine taşınmazlarının %0,5 oranına tekabül eden MEOP'ta "Envanteri Olmayan Taşınmazlar Raporu"nda yer alan 10.139 adet taşınmazın imar uygulamaları sonucunda tapuda oluşan yeni taşınmazlar ile MEOP uygulamasına yeni kaydedilen taşınmazlardan olduğu, bu taşınmazların fiili durum ve rayiç bedellerinin belirlenmesinden sonra envanter işlemlerinin yürütüleceği, henüz rayiç belirleme çalışmaları tamamlanmadığından muhasebe kayıtlarına alınmadığı, söz konusu çalışmaların sonuçlanmasını müteakip 31.12.2018 tarihine kadar kayıt altına alınmasının planlandığı, ayrıca benzer şekilde yeni oluşacak taşınmazların envanter işlemlerinin en kısa sürede tamamlanması için defterdarlıklara gerekli talimatların verildiği,

2017 yılı sonu itibarıyla Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından envantere eklenmesi gerektiği tespit edilerek Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bildirilen 417.811 adet taşınmazdan bir kısmının muhasebeleştirme işlemlerinin taşınmaz rayiç değer verilerindeki eksiklikler, taşınmaz kayıtlarının yapılacağı muhasebe birimi bilgilerinin hatalı olması, taşınmaz cins bilgilerinin hatalı ve eksik olması nedeniyle gerçekleştirilemediği, ancak kayıtlara alınamayan taşınmazlara ilişkin çalışmaların devam ettiği ve hataların düzeltilmesini müteakip muhasebe kayıtlarının yapılacağı,

Yurtdışı temsilciliklerin kullanımında bulunan 269 adet taşınmazın MEOP ile aynı veritabanını kullanan (KTS) uygulaması ile kayıt altına alındığı, söz konusu taşınmazlara ilişkin verilerin MEOP'a aktarıldığı, Hazine envanterine de aktarılmasının sağlanacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından fiili durum ve rayiç bedellerin belirlenmesinden sonra 31.12.2018 tarihine kadar kayıt altına alınması planlanan 10.139 adet taşınmaza ilişkin çalışmalara başlanıldığı; Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından envantere eklenmesi gerektiği tespit edilerek Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bildirilen ancak hatalı ve eksik bilgi nedeniyle kayıtlara alınmayan 417.811 adet taşınmaza ilişkin çalışmaların devam ettiği ve hataların düzeltilmesini müteakip muhasebe kayıtlarının düzeltileceği belirtilmiştir. Ancak bu kapsamda yapılacak düzeltme kayıtları 2018 yılı ve sonraki yıl mali tablolarında yer alacağından, tarafımızca görüş verilen mali tablodaki hatayı ortadan kaldırmamaktadır.

Türkiye Cumhuriyetinin yurtdışında sahip olduğu 269 adet taşınmazın MEOP ile aynı veri tabanını kullanan KTS ile kayıt altına alındığı bildirilmiş olmakla birlikte söz konusu veri girişleri Hazine taşınmazları envanterine dahil edilmediğinden Bakanlık mali tablolarının bahse konu taşınmazlara ilişkin bilgi içermediği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir. Dışişleri Bakanlığı tarafından girilen bu bilgilerin Bakanlık tarafından kayıtlara alınması sağlanarak mali tabloların bu taşınmazlara ilişkin sağlıklı bilgi sunması sağlanmalıdır.

Özetle, 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da konu edildiği halde envanter çalışmalarının nihayete erdirilememesi nedeniyle 2017 yılı Bilançosunun Hazine taşınmazlarına ilişkin bulguda belirtilen hesaplar itibarıyla hatalı bilgi sunduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 2: Hazine Taşınmazlarına İlişkin Rayiç Bedel Kayıtlarının Sağlıklı Tutulmaması

Milli Emlak Genel Müdürlüğünce değerlendirme çalışması tamamlanan Hazine taşınmazlarına ilişkin muhasebe kayıtları sağlıklı tutulmadığından, Bakanlık mali tablolarının söz konusu varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine göre, kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu itibarla, taşınmazların fiili envanterinin yapılması ve mevzuata uygun olarak belirlenen değerler üzerinden mali tablolara alınması önem arz etmektedir.

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

çerçevesinde gerçekleştirecektir.

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

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

“(2) Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2017 tarihine kadar tamamlanır.” şeklindeki düzenleme ile rayiç değerlerle kayıtlara alınması işlemlerinin 2017 yılı sonuna kadar tamamlanması için süre tanınmıştır.

Özetle Yönetmelik'in yürürlüğe girdiği 01.01.2006 tarihinden itibaren kamu idarelerinin mülkiyetlerindeki ya da yönetimindeki taşınmazlarının değerlendirme çalışmalarına başlaması ve işlemleri tamamlananları bu değerler üzerinden kayda alıp muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. 2017 yılında yapılan tüm taşınmaz girişleri için mevzuatın öngördüğü bedel, rayiç bedel ya da iz bedelidir.

2017 yılı içerisinde Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından, iz bedeli ya da emlak vergi değeri üzerinden envantere alınanlardan rayiç değer kaydı yapılacak olan taşınmazlar belirlenmiş ve muhasebe kayıtları yapılmak üzere Muhasebat Genel Müdürlüğüne iletilmiştir. Bu kapsamda 31.12.2017 tarihi itibarıyla 1.998.727 adet taşınmaz için rayiç değer çalışmaları tamamlanmış ve bunlara ilişkin muhasebe kaydı oluşturulmuştur.

Muhasebat Genel Müdürlüğüne intikal ettirilen dosya içerisindeki taşınmaz numaralarının, yıl içerisinde muhasebe kayıtlarına yansıtılan taşınmazlara ilişkin taşınmaz numaraları ile kıyaslanarak incelenmesi sonucunda;

2017 Yılı İçerisinde Yapılan Rayiç Bedel Kayıtları

➤ Emlak Vergi Değerinden Rayiç Bedele Geçiş Kayıtları

- Emlak vergi değerinden rayiç bedele geçiş kaydı yapılırken diğer kamu idarelerine tahsis edilmiş olan 94.713 adet taşınmazın hatalı olarak tahsisli olmayan taşınmazlar gibi hesaplara alınmak suretiyle 500.11-Tahsis Edilen Taşınmazlar ile 250/252.02-Tahsis Edilen Taşınmazlar Hesaplarına tahsisli taşınmazlar için tespit edilmiş rayiç bedel tutarı olan 443.379.181.139,31 TL kadar eksik kayıt yapıldığı,
- 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252-Binalar Hesabına 13.830 adet taşınmaz için

mükerrer rayiç bedel giriş kaydı yapıldığı,

- Rayiç bedel kayıtları 2017 Temmuz ayı itibariyle yapılmaya başlandığından bu tarihten önce rayiç bedel üzerinden kayda alınan taşınmazlara ilişkin olarak, 250 ve 252 no.lu Hesaplardan, (2B ve tarım arazileri hariç) satış ve benzeri nedenlerle yıl içinde çıkışı yapılmış 1.828 adet taşınmazın satıldığı halde rayiç bedel değerlemesi yapıldığı, tespit edilmiştir.

➤ **İz Bedelinden Rayiç Bedele Geçiş Kayıtları**

- İz bedelinden rayiç bedele geçiş kaydı yapılırken, diğer kamu idarelerine tahsis edilmiş olan 48.199 adet taşınmazın hatalı olarak tahsisli olmayan taşınmazlar gibi hesaplara alınmak suretiyle 500.11-Tahsis Edilen Taşınmazlar ve 250/252.02-Tahsis Edilen Taşınmazlar Hesaplarına tahsisli taşınmazlar için tespit edilmiş rayiç bedel tutarı olan 243.256.503.492,88 TL kadar eksik kayıt yapıldığı,
- 250 ve 252 no.lu Hesaplara 160 adet taşınmaz için mükerrer rayiç bedel giriş kaydı yapıldığı,
- Rayiç bedel kayıtları 2017 Temmuz ayı itibariyle yapılmaya başlandığından bu tarihten önce rayiç bedel üzerinden kayda alınan taşınmazlara ilişkin olarak, 250 ve 252 no.lu Hesaplardan, (2B ve tarım arazileri hariç) satış ve benzeri nedenlerle yıl içinde çıkışı yapılmış 17 adet taşınmazın satıldığı halde rayiç bedel değerlemesi yapıldığı, tespit edilmiştir.

2017 Yılı Sonunda Yapılan Rayiç Bedel Kayıtları

- 2017 yılı içerisinde 250 ve 252 no.lu Hesaplara rayiç değer üzerinden kayıtları yapılan 468 adet taşınmaz için yılsonunda tekrar kayıt yapılmak suretiyle mükerrer kayıt yapıldığı, (Bu taşınmazların bir kısmı tarım arazileri ve 2B kapsamında envanteri yapılanlar olup geriye kalanlar birimlerce rayiç bedel üzerinden envanter ya da rayiç bedel kaydı yapılan taşınmazlardan oluşmaktadır.)
- 250 ve 252 no.lu Hesaplardan, (2B ve tarım arazileri hariç) satış ve benzeri nedenlerle yıl içinde çıkışı yapılmış 340 adet taşınmazın satıldığı halde rayiç bedel değerlemesi yapıldığı, tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; Rayiç bedel çalışmaları kapsamında birçok taşınmaz için mükerrer kayıt yapılması ve yıl içinde satış ve benzeri nedenlerle çıkışı yapılmış olan taşınmazlar için rayiç bedel kaydı yapılması nedenleriyle 2017 yılı Bilançosunda 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252-Binalar Hesabı itibariyle toplam 7.728.942.344,25 TL,

Diğer kamu idarelerine tahsis edilmiş olan taşınmazların hatalı olarak tahsisli olmayan taşınmazlar gibi kayda alınıp 500.11-Tahsis Edilen Taşınmazlar ve 250/252.02-Tahsis Edilen Taşınmazlar Hesaplarına eksik kayıt yapılması nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda bu hesaplar itibariyle 686.635.684.632,19 TL tutarında hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; taşınmazlara ilişkin tespitlerin giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla Milli Emlak ve Muhasebat Genel Müdürlükleri tarafından bir çalışma grubu oluşturularak MEOP ile Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sisteminin entegrasyonu için gerekli yazılım çalışmalarının başlatıldığı, Varlık İşlem Fişi (VİF) ile taşınmazların elektronik ortamda envantere alınmasının mümkün olacağı, ayrıca mükerrer muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi için muhasebe müdürlüklerince çalışmaya devam edildiği ifade edilmiştir. Ancak, diğer kamu idarelerine tahsis edilmiş olan taşınmazların hatalı olarak tahsisli olmayan taşınmazlar gibi kayda alınmasına ilişkin bir açıklamada bulunulmamıştır.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulgu konusu hususa iştirak edilip, bilgi sistemlerinin entegrasyonuna yönelik çalışmaların başlatıldığı, birçok taşınmaz için mükerrer kayıt yapılması ve çıkışı yapılan taşınmazlar için rayiç bedel kaydı yapılmış olması nedeniyle ortaya çıkan hatalı ve mükerrer kayıtların düzeltilmesine ilişkin çalışmaların halen devam ettiği ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilançosunun bulguda konu edilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 3: Rayiç Değer Güncellemesinde Ortaya Çıkan Olumlu/Olumsuz Farkların Öz Kaynak Hesapları Yerine Faaliyet Hesaplarında İzlenmesi

İz bedeli ya da emlak vergi değeri üzerinden hesaplara alınmış taşınmazların kayıtlı değerlerinin Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından tespit edilen rayiç değerler üzerinden güncellenmesi sırasında, yeni değer ile kayıtlı değer arasındaki olumlu/olumsuz farkın, öz kaynak hesapları yerine, 600.11.04.01.01-Mali Olmayan Varlıkların Değer Değişiminden Kaynaklanan Gelirler/630.11.04.02.01-Mali Olmayan Varlıkların Değer Değişiminden Kaynaklanan Giderler Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir.

Bu itibarla, taşınmazların fiili envanterinin yapılması ve mevzuata uygun olarak belirlenen değerler üzerinden mali tablolara alınması önem arz etmektedir.

Hazine taşınmazlarının envanter kayıtlarını tutma görev ve sorumluluğu, 178 sayılı KHK'nın 13'üncü maddesi birinci fıkrası (f) bendi hükmü uyarınca Milli Emlak Genel Müdürlüğündedir. Genel Müdürlük, taşınmazların kayda alınması işlemlerini Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçevesinde gerçekleştirmektedir.

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

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesinde, taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değer üzerinden kayıtlara alınacağı; maliyet bedeli ve rayiç bedeli belirlenemeyenler ile Yönetmelik'te belirtilen özel durumlarda ise iz bedeli üzerinden kayıtlara alınacağı belirtilmiştir.

Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde, aynı Yönetmelik'in 5'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre maliyet bedeli veya rayiç bedel üzerinden muhasebeleştirilmesi gereken taşınmazların bu değerler üzerinden kayıtlara alınıncaya kadar emlak vergi değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı; Yönetmelik'in 5'inci maddesine göre yapılması gereken işlemlerin ise 31.12.2017 tarihine kadar tamamlanması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerinden, 2017 yılında ilk defa hesaplara alınacak taşınmazların rayiç değerleri ile kayda alınması gerektiği anlaşılmaktadır.

Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından rayiç bedel kaydı yapılması gereken yaklaşık 2 milyon adet taşınmaz Muhasebat Genel Müdürlüğüne bildirilmiş ve Muhasebat Genel Müdürlüğünün 25.07.2014 tarih ve Taşınmaz Envanteri konulu Genel Yazısı esas alınarak muhasebe kayıtları yapılmıştır. Söz konusu Genel Yazı uyarınca taşınmazın yeni değeri ile kayıtlı değeri arasındaki olumlu fark 600.11.04.01.01-Mali Olmayan Varlıkların Değer Değişiminden Kaynaklanan Gelirler Hesabına, olumsuz fark ise 630.11.04.02.01-Mali Olmayan Varlıkların Değer Değişiminden Kaynaklanan Giderler hesabına kaydedilmiştir.

“Mali Tabloların Sunulması” başlığına sahip 1 sayılı Devlet Muhasebesi Standardında (DMS) gelir; raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerlendirme

farkları dışında net varlık/öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlem, gider; raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak yükümlülükler ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/öz kaynakta azalmaya neden olan her türlü işlem olarak tanımlanmış,

GYMY ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde de DMS 1'deki tanımlamaya paralel olarak gelirin; ilk defa hesaplara alınacak varlıklar dışında, öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlem, giderin ise; ilk defa hesaplara alınacak yükümlülükler dışında, öz kaynakta azalışa neden olan her türlü işlem olduğu ifade edilmiştir.

Yönetmelik ve DMS hükümlerinde yer alan gelir ve gider tanımları dikkate alındığında, taşınmazların rayiç değer kayıtları sırasında ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkın, faaliyet geliri ya da faaliyet gideri olarak nitelendirilemeyeceği değerlendirilmektedir. Ancak uygulamada rayiç değer güncellemesi sırasında ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkın faaliyet geliri/gideri hesaplarına yansıtıldığı, olumlu fark tutarı olan 1.523.197.241.071,16 TL'nin 600.11.04.01.01 no.lu Hesaba, olumsuz fark tutarı olan 35.024.638.556,93 TL'nin ise 630.11.04.02.01 no.lu Hesaba kaydedildiği tespit edilmiştir.

Taşınmazların emlak vergi değeri üzerinden kayıtlara alınması ve daha sonra rayiç değerlerinin tespit edilerek bu değerler üzerinden kayıtların güncellenmesi, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesi ile getirilen ve geçiş hükmü niteliğinde olan bir husustur. Bu uygulama ile sayısı milyonları aşan kamu taşınmazlarının rayiç değerleri üzerinden ilk defa hesaplara alınması işlemi bir süreç yayılmıştır. Emlak vergi değeri süreç içerisindeki bir aşamadır.

Dolayısıyla, iz bedeli ya da emlak vergi değeri üzerinden hesaplara alınan taşınmazların rayiç değerler üzerinden güncellenmesi sırasında yeni değer ile kayıtlı değer arasında ortaya çıkan olumlu veya olumsuz farkın, taşınmazların ilk defa hesaplara alınması işleminin bir parçası ve devamı mahiyetinde değerlendirilmesi ve söz konusu kayıtların 500.02.03-Maddi Duran Varlıklardan Envanteri Yapılanlar Hesabı kullanılarak yapılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, rayiç değer güncellemesi sırasında ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkların Öz kaynak Hesapları yerine Faaliyet Hesaplarında izlenmesi nedeniyle 2017 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda geçen mevzuat hükümlerine yer verilmiş, bunun yanında hesaplarda kayıtlı olmayan varlık ve yabancı kaynaklardan kaydi envanteri

yapılarak hesaplara alınanların izlenmesi için 500-Net Değer Hesabının kullanılacağı, envanteri yapılan bir varlığın tekrar 500-Net Değer Hesabı ile envanterinin yapılmasının mümkün olmadığı,

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre 500-Net Değer Hesabının; hesaplarda kayıtlı olmayan varlık ve yabancı kaynaklardan kaydi envanteri yapılarak hesaplara alınanların izlenmesi için de kullanılmakta olduğu; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinin birinci fıkrasına göre ise söz konusu taşınmazların envanter kayıtlarının emlak vergi değerleriyle yapıldığı, envanteri yapılan bir varlığın tekrar 500-Net Değer Hesabı ile envanterinin yapılmasının mümkün olmadığı,

GYMY'nin 352'nci maddesinde yer alan *"Bu Yönetmeliğin uygulanması sırasında doğacak tereddütleri gidermeye Bakanlık yetkilidir."* hükmü çerçevesinde, Bakanlığın (Muhasebat Genel Müdürlüğü) Taşınmaz Envanteri konulu, 25/07/2014 tarihli ve 90192509-756.03-8189 sayılı Genel Yazısıyla; taşınmazların emlak vergi değeri üzerinden 500-Net Değer Hesabına kaydedilmesi, maliyet bedeli veya rayiç bedeli tespit edilen taşınmazların ise bu değerleriyle kayıtlı değerleri arasındaki farkın 600-Gelirler Hesabına veya 630-Giderler Hesabına yansıtılmasının uygun görüldüğü,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te, taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değerler üzerinden kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna paralel olarak GYMY'de; edinilen maddi duran varlıkların maliyet bedeliyle muhasebeleştirileceği, herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirileceği, varlığın gerçeğe uygun değeri bilinmiyor ise idarece tespit edilen değerlerin esas alınacağı belirtilmiştir.

Ancak genel kural bu olmakla birlikte; kamu idareleri tarafından yapılacak rayiç bedel tespitinin zaman alacak olması dolayısıyla rayiç bedel tespitleri beklenilmeksizin, taşınmazların halihazırda var olan emlak vergisi değerleri üzerinden bir an önce envanter kayıtlarının yapılmasının sağlanması amacıyla, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinde 2014 yılında yapılan değişiklik ile;

"Yönetmeliğin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre maliyet bedeli veya rayiç

*değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazlar **bu değerler üzerinden kayıtlara alınıncaya kadar emlak vergi değerleri** üzerinden kayıtlara alınır*

Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2017 tarihine kadar tamamlanır.”

hükmü getirilmiş ve rayiç değer üzerinden kayıtların yapılması konusunda kamu idarelerine süre tanınmıştır.

Nitekim kamu idaresi cevabında da yer verildiği üzere, Yönetmelik’in nihai amacı da taşınmazların rayiç değerleri ile kayıtlarda yer almasının sağlanmasıdır. Anılan Yönetmelik’in Geçici 1’inci maddesinde 2014 yılında yapılan değişiklik öncesinde, taşınmaz envanter çalışmalarının 2006 yılı sonu itibarıyla maliyet bedeli ya da rayiç bedeller üzerinden tamamlanması gerekmekteydi. Bu çalışmalar 2014 yılına kadar tamamlanabilmiş olsaydı, taşınmazlar söz konusu değerler üzerinden 500-Net Değer Hesabına kaydedilecekti.

Yönetmelik değişikliği ile envanter çalışmalarının kademeli yapılması öngörülmüş olsa da, nihai amaç, emlak vergi değeri ile kayda alınan taşınmazın değerlemesi değil envanter çalışmalarının rayiç değer üzerinden tamamlanmasıdır.

Ancak söz konusu muhasebe kayıtları, taşınmazın rayiç değeri ile emlak vergi değeri arasındaki olumlu fark 600.11.04.01.01-Mali Olmayan Varlıkların Değer Değişiminden Kaynaklanan Gelirler Hesabına, olumsuz fark ise 630.11.04.02.01-Mali Olmayan Varlıkların Değer Değişiminden Kaynaklanan Giderler Hesabına kaydedilerek yapılmıştır.

MYMY’nin 600-Gelirler Hesabının işleyişini düzenleyen 394’üncü maddesinde; *“Varlıkların doğal olaylar veya başka nedenlerle miktarında ve değerinde meydana gelen artışlar bu hesaba alacak, ilgili varlık hesaplarına borç kaydedilir.”* denilmektedir.

GYMY’nin “Değer ve miktar değişimleri” başlıklı 33’üncü maddesinde ise; *“Varlık ve yabancı kaynakların değerlemeye tabi tutulmaları sonucunda, fiyat değişmelerinden dolayı ortaya çıkan artış ve azalışlar değer değişimi; borçların, alacakların veya varlıkların hacim, sayı gibi miktarlarında meydana gelen ve kamu idarelerinin inisiyatifi dışında ortaya çıkan artış ve azalışlar ise miktar değişimidir. Bu şekilde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ilgisine göre öz kaynaklar ana hesap grubunda açılan hesaplara veya gelir ve gider hesaplarına kaydedilir. Bu şekillerde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların öz kaynakları nasıl etkilediği bilançonun dipnotlarında açıklanır.”* Hükmü yer almaktadır.

Mevzuat hükümlerinden görüleceği üzere değer değişimi, kamu idaresinden kaynaklanmayan fiyat değişimi ya da benzeri sebeplerle varlığın bir değerlemeye tabi tutulması sonucu ortaya çıkan değer farkını ifade etmektedir.

Dolayısıyla uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla ihdas edilen geçici madde hükmü kapsamında emlak vergi değeri ile kayıtlara alınan ve sonradan rayiç değer tespiti yapılan bir taşınmazın, emlak vergi değeri ile rayiç değeri arasında oluşan farkın, değer ve miktar değişimi olarak kabul edilmesi ve iki değer arasındaki farkın gelir ya da gider hesaplarına kaydedilmesi mevzuata uygun değildir.

Buna karşın kamu idaresi tarafından verilen cevapta; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in Geçici 1'inci maddesinin birinci fıkrasına göre emlak vergi değeriyle envanter kaydı yapılan bir varlığın tekrar 500-Net Değer Hesabı ile envanterinin yapılmasının mümkün olmadığı ve Muhasebat Genel Müdürlüğünün Taşınmaz Envanteri konulu Genel Yazısıyla; taşınmazların emlak vergi değeri üzerinden 500-Net Değer Hesabına kaydedilmesi, maliyet bedeli veya rayiç bedeli tespit edilen taşınmazların ise bu değerleriyle kayıtlı değerleri arasındaki farkın 600-Gelirler Hesabına veya 630-Giderler Hesabına yansıtılmasının uygun görüldüğü ifade edilmiştir.

GYMY'nin 352'nci maddesi hükmü çerçevesinde uygulamada doğacak tereddütleri gidermeye yetkili makamın Maliye Bakanlığı olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamakla birlikte, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tamamında uygulanmak üzere çıkarılan söz konusu Genel Yazı'da yer verilen açıklamaların yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümleri ile uyumlu olmadığı değerlendirilmektedir.

Açıklanan nedenlerle; rayiç değer güncellemesi kayıtlarının taşınmazların envanter işleminin bir parçası ve devamı mahiyetinde görülmesinden hareketle, güncelleme sırasında ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkın öz kaynak hesapları yerine faaliyet hesaplarında izlenmesi sonucu Bakanlık 2017 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda hataya neden olunduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 4: Bakanlık Tarafından Tahsis Edilen Hazine Taşınmazlarına İlişkin Muhasebeleştirme İşlemlerinin Tamamlanmaması

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

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

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

Nitekim GYMY'nin 130, 131 ve 132'nci maddelerinde de tahsis edilen taşınmazların niteliğine göre, 250-Arazi ve Arsalar Hesabında, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında veya 252-Binalar Hesabında takip edileceği hükmüne yer verilmiş olup MYMY'nin 172, 173 ve 176'ncı maddelerinde ise bahse konu olan muhasebe kaydının nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Hazine taşınmazlarına ilişkin işlemlerin kayıt altına alındığı MEOP'tan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığınca kamu idarelerine tahsis edilen 607.360 adet taşınmazın toplam değeri 1.517.209.229.404,80 TL'dir.

Buna karşın tahsis edilen taşınmazların anılan Yönetmeliklere göre izlendiği 500.11-Net Değer Hesabı karşılığında 250.02, 251.02 ve 252.02-Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar Hesapları üzerinde yapılan inceleme sonucunda 2017 yılı Bilanço toplam tutarlarının 1.172.296.313.399,85 TL olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; tahsis edilerek diğer kamu idarelerinin kullanımına bırakılan toplam 344.912.916.004,95 TL değerindeki taşınmazların ilgili varlık hesapları itibarıyla raporlanmaması sonucunda 2017 yılı Bilançosunda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca taşınmazı kullanan kamu idarelerinin rayiç değeri bildirmeleri gerektiği, aksi takdirde ilgili hesaplara kayıt yapılmadığı ve MEOP'ta yer alan kayıtlarla muhasebe kayıtları arasında uyumsuzluk ortaya çıktığı,

Mezkur Yönetmelik kapsamında giriş işlemlerini tamamlamayan veya taşınmaz maliki idarelere bildirmeyen idarelerin, bu işlemlerini ivedilikle tamamlayarak muhasebe ve mali

hizmetler birimine, ayrıca taşınmaz maliki kamu idaresine, (taşınmazın bulunduğu il defterdarlıklarına) göndermelerinin, yazı ile ilgili idarelere bildirildiği,

Tahsisli taşınmazların MEOP üzerinden kayıt altına alınması ile Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi üzerinden muhasebeleştirilmesinde sürecin sağlıklı işlemesi ve iki sistem arasındaki uyumun sağlanabilmesi için Milli Emlak Genel Müdürlüğü ile Muhasebat Genel Müdürlüğü arasında taşınmazlarla ilgili bir çalışma grubu kurulduğu ve gerekli çalışmaların yürütüldüğü,

Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sisteminin MEOP ile entegrasyon çalışmalarının tamamlanmasıyla birlikte taşınmazların tahsis kayıtlarının elektronik ortamda sorunsuz olarak yapılmasının sağlanacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulgu konusu hususa iştirak edilip, MEOP ile muhasebe kayıtları arasındaki uyumsuzluğun, taşınmazı kullanan idarelerin taşınmazlara ilişkin rayiç değer bilgilerini ilgili defterdarlıklara iletmesi aşamasında yaşanan aksaklıklardan kaynaklandığı ve kullanıcı idarelere işlemlerini tamamlamaları için bildirimde bulunulduğu, ayrıca tahsisli taşınmazların MEOP üzerinden kayıt altına alınması ile Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi üzerinden muhasebeleştirilmesi için çalışmaların sürdürüldüğü, çalışmaların tamamlanmasıyla bu konudaki sorunun ortadan kalkacağı ifade edilmiştir.

Ancak, bulguda bahsi geçen husus, tahsisli taşınmazların rayiç değerlerinin belirlenmesine yönelik olmayıp, MEOP sisteminde tahsisli olarak kayıtlı olan taşınmazların muhasebeye yansıtılmaması, dolayısıyla mali tabloların tahsis edilen taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunmamasına ilişkindir. Sistemde yer alan taşınmaz bilgileri ile muhasebeleştirilen tutarlar arasında farklılık vardır.

Diğer taraftan bulgu konusu husus 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da konu edildiği halde, Bakanlık tarafından tahsis edilen Hazine taşınmazlarına ilişkin muhasebeleştirme işlemlerinin 2017 yılı itibariyle de tamamlanamadığı görülmüştür.

Bu nedenle 2017 yılı Bilançosunun bulguda konu edilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 5: 2017 Yılı İçinde Edinilen ve Elden Çıkarılan Hazine Taşınmazlarının Muhasebe Kayıtlarının Eksik Yapılması

Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından edinilen ve elden çıkarılan Hazine taşınmazlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının eksik yapıldığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde; kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların aynı Kanun'un 7'inci ve 8'inci maddeleri gereğince mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerektiği, 50'inci maddesinde ise, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirildiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi ve tüm bu işlemlere ait muhasebe kayıtlarının belgeye dayandırılması gerektiği belirtilmektedir.

Hazineye ait taşınmazların envanter kayıtlarını tutma görev ve sorumluluğu, 178 sayılı KHK'nın 13'üncü maddesi birinci fıkrası (f) bendi hükmü uyarınca Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne aittir. Genel Müdürlük taşınmazların edinilmesi veya elden çıkarılması hallerinde kayıt altına alma işlemlerini Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçevesinde gerçekleştirecektir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in

"Kayıt ve kontrol işlemleri" başlıklı 5'inci maddesinde; kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte, içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıtların tutulacağı, taşınmaz giriş ve çıkışlarının ilgili cetvellere de kaydedileceği, bu kayıtların belgeye dayandırılması gerektiği;

"Taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle ilgili görev, yetki ve sorumluluklar" başlıklı 6'ncı maddesinde; taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri ile görevli birim ve personelin yapılan kayıt ve işlemlerden dolayı harcama yetkililerine karşı sorumlu oldukları ve bu Yönetmelik kapsamında oluşturdukları formları en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine, Yönetmelikte belirtilen sürelerde maliki kamu idaresine göndermekle yükümlü oldukları;

"Kayıt Şekli" başlıklı 7'nci maddesinde; bu taşınmazların ne şekilde kaydedileceği ve taşınmaz kayıt cetvellerinin ne şekilde oluşturulacağı;

"Dosyalama" başlıklı 9'uncu maddesinde; kaydedilen her taşınmaza ilişkin dosyalara,

edinilen ya da elden çıkan taşınmazın yasal dayanağına ilişkin belgelerin ve yazışmaların eklenmesi gerektiği;

“Kayıt değişikliği işlemleri” başlıklı 11’inci maddesinde ise; kadastro, imar, ifraz, tevhid, cins tahsisi, yüzölçümü değişikliği, kat mülkiyeti tesisi, kamuya terk gibi sebeplerle taşınmazda meydana gelebilecek değişikliklerde kayıtların kapatılıp oluşan taşınmazlar esas alınarak yeni kayıt tesis edileceği, terkin, satış, devir gibi mülkiyeti sona erdiren durumlarda da sona erme nedenlerinin belirtilerek kayıtların kapatılacağı ve bu gibi durumlarda da meydana gelen değişikliklerin en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetleri yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine gönderileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Mali tabloların, Hazineye ait taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunması için yılı içinde edinilen ve elden çıkarılan taşınmazların mevzuatta öngörüldüğü üzere muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir.

2017 yılı denetimleri kapsamında edinilen ve elden çıkarılan taşınmazlara ilişkin yapılan incelemelerde, MEOP’tan alınan “2017 Yılı Edinme Şekli Raporu” ile “2017 Yılı Çıkış Nedenlerine Göre Rapor” da yer alan taşınmazlar ile muhasebe kayıtlarında yer alan taşınmazların karşılaştırılması sonucunda;

Yıl içinde edinilen 28.119 adet taşınmazın 9459 adedinin muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı, geriye kalan 18.660 adet taşınmaza ilişkin muhasebe kaydının olmadığı,

Yıl içinde çıkışı yapılan 57.700 adet taşınmazın 33.655 adedinin muhasebe kayıtlarından çıkışının yapıldığı, geriye kalan 24.045 adet taşınmaza ilişkin muhasebe kaydının olmadığı,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, denetim yılı içerisinde edinilen ve elden çıkarılan Hazine taşınmazlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının eksik yapılması nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabı itibarıyla hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; yıl içinde edinilen ve elden çıkarılan taşınmazların muhasebe kayıtlarının yapılmama nedeninin muhasebeleştirmeye ilişkin bilgilerin zamanında muhasebe

birimlerine intikal ettirilmemesi olduğu,

Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi ile MEOP arasında devam eden tahakkuk belgesi entegrasyonunun tamamlanması ile birlikte söz konusu kayıtların elektronik ortamda eksiksiz yapılmasının sağlanacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulgu konusu hususa iştirak edilip Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi ile MEOP arasında devam eden tahakkuk belgesi entegrasyonunun tamamlanması ile birlikte söz konusu muhasebe kayıtlarının elektronik ortamda eksiksiz olarak yapılmasının sağlanacağı ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolaradaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, 2017 yılı Bilançosunda bulguda yer verilen hesaplar itibariyle hataya neden olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 6: Taşınmaz Satış Kayıtlarında Taşınmazın Net Değerinin Dikkate Alınmaması

Milli Emlak Genel Müdürlüğünce yapılan taşınmaz satışlarının muhasebe kayıtlarına yansıtılması sırasında MYMY’de öngörülen taşınmazın net değeri ya da kayıtlı değerinin dikkate alınmadığı görülmüştür.

MYMY’nin maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin işlemleri düzenleyen 170’nci maddesinde;

“ ...

e) Maddi duran varlıkların net değeri ve satılması;

1) Amortisman ayrılmış olan varlıkların net değeri, kayıtlı değerden ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutardır.

2) Maddi duran varlıkların satış işlemleri sırasında, amortismanı tabi olanlarda net değeri ile satış bedeli, diğerlerinde kayıtlı değeri ile satış bedeli arasında fark olması durumunda, oluşan olumlu veya olumsuz fark, ilgisine göre faaliyet gelir veya gider hesaplarının değer ve miktar değişimleri yardımcı hesaplarına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

... ” denilmektedir.

Yukarıdaki hükme göre maddi duran varlıkların satışı sırasında net değerinin ya da kayıtlı değerinin dikkate alınarak kayıt yapılması, oluşan olumlu ya da olumsuz farkın faaliyet gelir veya gider hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Bu hükme paralel olarak MYMY’nin, 250-Arazi ve Arsalar, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ve 252-Binalar Hesaplarına ilişkin satış kayıtlarının işleyişine ilişkin olarak yapılan düzenlemelerde de net değer ya da kayıtlı değer ifadeleri kullanılmıştır.

Bakanlık tarafından envanter ve rayiç değerlendirme çalışmalarının, 2017 yılı sonu itibariyle tamamlanmaya çalışıldığı bilinmekte olup satılan birçok taşınmaz için tespit edilmiş bir envanter değerinin mevcut olduğu da görülmüştür. Denetimler sırasında da satılan taşınmazlar tespit edilmiş ve bunların MEOP’a işlenmiş envanter değerlerinin olduğu görülerek birleştirilmiş veriler defteri üzerinde bu yönde yapılan incelemede;

- MEOP sisteminden alınan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu’na göre 2017 yılında yapılan taşınmaz satışlarına ait listedeki ihale bedelleri muhasebe kayıtları ile karşılaştırılmış ve 2017 yılında envanter kaydı yapıldığı tespit edilen (tarım arazisi ve 2B dışındaki) 138 adet taşınmazın envanter bedelinden farklı tutarlarla satıldığı halde ihale bedeli üzerinden kayda alındığı, bu kapsamda 2017 yılında envanteri yapıp satılan taşınmazlar için kayıtlı bedeli ile satış bedeli arasındaki olumlu farkın 5.031.182,53 TL, olumsuz farkın ise 2.215.760,00 TL olduğu,
- Önceki yıllarda envanter kaydı olup 2017 yılında rayiç bedeli ile kayda alınan taşınmazlardan ise 450 adedinin satışı sırasında, net değeri ya da kayıtlı değerine bakılmaksızın ihale bedelinin doğrudan maddi duran varlık hesaplarından düşüldüğü, bu kapsamda 250 ve 252 no.lu Hesaplardan düşülen tutarın 83.556.305,94 TL olduğu,
- Satış bedelinden mahalli idare payları ayrıldıktan sonra taşınmazın net değeri ya da kayıtlı değerine bakılmaksızın kalan tutarın doğrudan maddi duran varlık hesaplarından düşüldüğü, bu kapsamda 250 no.lu Hesaptan düşülen tutarın 155.494.671,07 TL olduğu, tespit edilmiştir.

Mali tabloların Hazineye ait taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunması için envanter çalışması tamamlanan taşınmazların mevzuatta öngörüldüğü şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Taşınmaz satışlarının ilgili taşınmaza ait kayıtlı değer ya da net değer üzerinden kayda alınmaması maddi duran varlık ve faaliyet gelir ve gider hesaplarının olması gerekenden farklı tutarları yansıtmasına neden olmaktadır.

Sonuç olarak, taşınmazlara ilişkin satış kayıtlarında taşınmazın net değerinin dikkate alınmaması nedeniyle 2017 yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu ile Bilançoda yer alan 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252- Binalar Hesabı hatalı bilgi sunmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulgu metninde yer alan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci maddesinin kayıtlara ilişkin hükmüne göre işlem yapılması için gerekli açıklama ve yönlendirme yapılmış olmasına rağmen, bahse konu hataların uygulama yanlışlıklarından kaynaklandığı, bu hususta 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine hitaben yazı yazılarak gerekli itinanın gösterilmesi talimatı verildiği, Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sisteminin MEOP ile entegrasyonunun sağlanması ile birlikte MEOP'tan alınacak VİF ve eki tahakkuk belgesinde yer alan bilgilere göre taşınmazların satış kayıtlarının otomatik olarak muhasebeleştirilmesinin planlandığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulgu konusu hususa iştirak edilip, uygulama hatalarının giderilmesi hususunda ilgili birimlere yazı yazıldığı, ilerleyen dönemde ise taşınmazların satış kayıtlarının otomatik olarak muhasebeleştirilmesinin planlandığı ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilançosu ile Faaliyet Sonuçları Tablosunun bulguda konu edilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 7: Kamu İdaresi Payları Hesabı Karşılığında Giderler Hesabının Kullanılmaması

Hazine taşınmazlarının taksitli ve peşin satışı sırasında mahalli idarelere ayrılan paylar için kullanılan 363-Kamu İdareleri Payları Hesabı karşılığında 630-Giderler Hesabının kullanılmadığı görülmüştür.

Hazine taşınmazlarının satışında 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi gereğince; Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki Hazineye ait taşınmazların satış bedellerinin tahsil edilen kısmından; öncelikle yerinde muhafaza edilemeyen yapıların tasfiyesinde kullanılmak şartıyla %10'u, ilgili belediyelerin 775 sayılı Kanun hükümlerine göre oluşturulan fon hesabına aktarılır. Kalan kısmından ise ilgili belediyeye %30, varsa büyükşehir belediyesine %10 oranında pay verilir. Belediye mücavir

alan sınırları dışındaki köylerde bulunan Hazine taşınmazlarının satış bedellerinin tahsil edilen kısmından, %25 oranında; dörtte biri ilgili köy tüzel kişiliğine ödenmek ve kalanı diğer köylere götürülecek hizmetlerde kullanılmak üzere, il özel idarelerine pay ayrılmaktadır.

Satış gelirinden ilgili idareler adına ayrılan söz konusu bu paylar emanet nitelikli hesaplara aktarılmaktadır. Nitekim MYMY'nin 363-Kamu İdareleri Payları Hesabının niteliğine ilişkin 285'inci maddesinde; nakden veya mahsuben tahsil edilen bütçe gelirlerinden özel kanunları gereğince, mahalli idareler ve fonlar ile diğer kurumlara aktarılmak üzere hesaplanan paylar ve bütçe gelirleri ile birlikte tahsil edilen diğer kamu idarelerine ait payların 363- Kamu İdareleri Payları hesabında izleneceği;

630-Giderler Hesabının işleyişini düzenleyen 402'nci maddesinde ise; mevzuatı gereğince bütçe gelirlerinden hesaplanıp diğer kamu idarelerine gönderilmesi gereken tutarların 630-Giderler Hesabına borç 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına alacak kaydedileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Bu doğrultuda 2017 Yılı Genel Bütçe Detay Hesap Planı ile arsa ve arazi satış bedelleri üzerinden 4706 sayılı Kanun gereğince ayrılacak paylar için *630.99.94 Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Ayrılacak Paylar Hesabı* ihdas edilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre; satış bedellerine ilişkin tahsilatlardan ayrılan payların, bir taraftan 363 no.lu Hesaba alacak diğer taraftan 630.99.94-Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Paylar Hesabına borç kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Hazine taşınmazının satışında mahalli idarelere pay ayrılması durumunda;

- Satış taksitli yapılıyorsa tahakkukta ilgili varlık hesabından çıkış kaydı yapılarak taksit tutarlarının, 127/227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesaplarına alınması, 630.99.94-Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Ayrılacak Paylar Hesabına pay tutarı kadar gider kaydı, tahsilatta ise 363 no.lu hesaba alacak kaydı,
- Satışın peşin olarak gerçekleştiği durumda ise 630.99.94 no.lu Hesaba borç 363 no.lu Hesaba alacak kaydı yapılması gerekirdi.

Maliye Bakanlığının taşınmaz satışı işlemlerinin incelenmesinde ise;

- Peşin satışlarda satış tutarı üzerinden hesaplanan payların 363 no.lu Hesaba alacak

kaydedildiği ancak satış tutarı ile pay tutarı arasındaki farkın ilgili varlık hesabından çıkışı sonucunda 630.99.94 no.lu Hesabın hiç kullanılmadığı,

- Taksitli satışlarda ise ayrıntısına 10 no.lu bulgumuzda da yer verildiği üzere taksit tutarlarının 127/227 no.lu Hesaplara tahakkuk kaydı yapılmayarak, peşin satış gibi ilgili varlık hesabından taksit tutarlarının peyderpey düşülmesi suretiyle yine 630.99.94 no.lu Hesap kullanılmaksızın yalnızca 363 no.lu Hesabın çalıştırıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, peşin ve taksitli satışlardan ayrılan ve 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına kaydedilen toplam 122.875.064 TL'lik paylar karşılığında 630.99.94-Giderler Hesabının kullanılmaması nedeniyle 2017 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosunda belirtilen tutar kadar hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; bulgu konusu hatanın, uygulayıcıların detaylı hesap planını yanlış uygulamasından kaynaklandığı ve uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğünce 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine hitaben yazılan yazı ile gerekli uyarıların yapıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilip, hatalı işlemlerin uygulayıcıların detaylı hesap planını yanlış uygulamasından kaynaklandığı ve mevcut uygulama hatalarının giderilmesi amacıyla taşra birimlerinin yazı ile uyarıldığı ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Faaliyet Sonuçları Tablosunun bulguda yer verilen hesap itibarıyla hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 8: Vadesinde Tahsil Edilemeyen Kira ve İrtifak Hakkı Bedellerinin Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi

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

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

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

“Gelirlerden takipli alacaklar hesabı; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden ortaya çıkan alacaklardan takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır.”

hükmü uyarınca 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Hazine taşınmazlarına ilişkin işlemlerin takip edildiği MEOP'tan alınan bilgilere göre; 2012–2017 yılları arasında vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen 1.534.735,97 TL tutarında kira ile 35.436.640,75 TL tutarında irtifak hakkı olmak üzere toplam 36.971.376,72 TL alacak bulunmaktadır.

2017 yılı mali tabloları üzerinde yapılan incelemede ise, taşınmazlarına ilişkin kira ve irtifak hakkı bedellerinin takip edildiği 121.03.06-Gelirlerden Takipli Alacaklar (Kira Gelirleri) Hesabında 1.465.329,05 TL tutarında kayıt olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; vadesi geldiği halde tahsil edilmeyen 35.506.047,67 TL tutarında alacağın 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına aktarılmaması nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda

bu hesap itibariyle hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; Muhasebat Genel Müdürlüğünün “Taşınmazlara İlişkin İşlemler” konulu, 26/11/2014 tarihli ve 90192509-210.05.02/13278 sayılı yazısı ile Milli Emlak Genel Müdürlüğünün “Vadesinde ödenmeyen kira ve irtifak hakkı bedelleri” konulu, 01/08/2017 tarihli ve 97208366-010.99-(3100-1774)/22822 sayılı yazısında; kira ve irtifak hakkı işlemlerinden kaynaklanan ve vadesinde ödenmeyen alacaklara ilişkin yapılması gerekli işlemlerin belirtildiği,

Bulguya konu hatanın uygulayıcı birimlerin yanlış ve eksik işlemlerinden kaynaklandığı ve mevcut uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesini teminen, taşınmazlardan kiraya verilenler ile üzerinde irtifak hakkı tesis edilenlere ilişkin tahakkuk işlemlerinde dikkat edilmesi gereken hususlar konusunda Muhasebat Genel Müdürlüğünün yazısı ile 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerinin bilgilendirildiği,

Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi Projesi ile MEOP arasında devam eden tahakkuk belgesi ve VİF entegrasyonlarının tamamlanmasıyla birlikte vadesinde ödenmeyen bedellerin ilgili hesaba aktarılması için gerekli koordinasyonun sağlanacağı ve taşınmazların kira ve irtifak kayıtlarının elektronik ortamda yapılacağı,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguya işritak edilip, kira ve irtifak hakkı işlemlerinden doğan ve vadesinde ödenmeyen alacaklara ilişkin hatalı muhasebe kayıtlarının uygulayıcı birimlerin yanlış ve eksik işlemlerinden kaynaklandığı, mevcut uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesini teminen 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine Genel yazı yazıldığı ifade edilmiştir.

Bununla beraber kamu idaresi tarafından gerçekleştirilecek bu işlemler tarafımızca görüş verilen mali tablolaradaki hatayı ortadan kaldırmayacağı gibi bulgu konusu husus 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da konu edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Bakanlık 2017 yılı Bilançosunun bulguda konu edilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 9: Ecrimisil Gelirlerinin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi

Hazine taşınmazlarının gerçek veya tüzel kişilerce idarenin izni dışında işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle Maliye Bakanlığına ödenmesi gereken ecrimisil tutarlarının, mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi nedeniyle mali tablolarda tam olarak raporlanmadığı görülmüştür.

Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik'in 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ecrimisil, Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminat olarak tanımlanmıştır.

87'nci maddesinde ise, ecrimisil ihbarnamesinin, düzeltme talebinde bulunulmuş ise düzeltme ihbarnamesinin ilgisine tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde ecrimisil tutarının muhasebe birimlerine ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'e göre; yasal süresi içinde muhasebe birimlerine rızaen ödenmeyen ecrimisil, milli emlak birimleri tarafından dava açma süreleri geçtikten sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilir. Vergi daireleri veya gelir servisleri, kendilerine intikal ettirilen ecrimisil alacaklarını anılan Kanun'un kapsamına giren amme alacakları gibi takip ve tahsil ederek sonuçlarını millî emlak birimlerine bildirirler.

MYMY'nin 51'inci maddesinde 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabının; mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ile bunlardan yapılan tahsilat veya terkinlerin,

54'üncü maddesinde ise 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabının; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden ortaya çıkan alacaklardan takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin,

izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Buna göre, kesinleşen ecrimisil gelirlerinin 120 no.lu Hesaba borç kaydı yapılarak izlenmesi, ecrimisil gelirlerinin vadesinde ödenmemesi durumunda ise 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine veya gelir servislerine intikal ettirilmesi ve 120 no.lu Hesaptan alacak kaydı yapılarak çıkarılması ve takipli alacak olarak 121 no.lu Hesaba aktarılması gerekmektedir.

Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğünün 03.01.2017 tarih ve “Gelirlerin İdarelerin Kurumsal Koduna Kaydı” konulu Genel Yazısı’na göre; ecrimisil gelirlerinden vadesi içerisinde tahsil edilenlerin Maliye Bakanlığının kurumsal koduyla, vadesi geçtikten sonra 6183 sayılı Kanun gereğince takip ve tahsili için ilgili vergi dairesine intikal ettirilenlerin ise Gelir İdaresi Başkanlığının kurumsal koduyla kayıtlara alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, kesinleşen ecrimisil gelirlerinin 120 no.lu Hesaba alınması, bunlardan yasal süresi içinde ödenmeyenlerin 120 no.lu Hesaptan 121 no.lu Hesaba aktarılması ve 6183 sayılı Kanun’a göre takip ve tahsil edilmek üzere vergi dairelerine intikal ettirilmesi gerekmektedir. Takipli ecrimisil gelirlerinin vergi dairesine intikaliyle birlikte de Muhasebat Genel Müdürlüğünün 03.01.2017 tarihli Genel Yazısı gereği bu ecrimisillerin Bakanlık kurumsal kodlarından çıkarılması gerekmektedir.

Ancak uygulamada; milli emlak birimleri tarafından MEOP üzerinden takip edilen ecrimisillerin muhasebe birimleriyle paylaşılmaması, muhasebe birimlerinin yalnızca işgalcilerin ödeme yapmak için başvurması durumunda ödemeyi kabul etmesi ve ecrimisil gelirlerini tahsilata bağlı tahakkuk gibi muhasebeleştirilmesi nedeniyle,

MEOP’tan elde edilen verilere göre, 2017 yılı içinde kesinleşip 120 no.lu Hesaba kaydedilmesi gereken ecrimisil gelirleri tutarı 261.313.760,00 TL iken 2017 yılı muhasebe kayıtlarında bu tutarın 6.138.153,55 TL olduğu; bununla birlikte kesin mizana göre 2017 yılı içinde tahsili yapılan ecrimisil gelirleri toplamının ise 464.486.452,69 TL olduğu,

Vadesi geçen ecrimisil bedellerinin milli emlak birimleri tarafından vergi dairelerine intikalinin sağlandığı ancak muhasebe birimleri tarafından bunların 121 no.lu Hesaba alınmadığı, yine MEOP’tan elde edilen verilere göre, yıl içerisinde son ödeme tarihi geçen 2.335.724,05 TL tutarında ecrimisil olduğu halde 121 no.lu Hesaba yapılan kayıt tutarının 2.138.175,90 TL olduğu,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, ecrimisil gelirlerine ilişkin tahakkuk ve takip kayıtlarının mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmemesi nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda 120-Gelirlerden Alacaklar ve 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesapları itibariyle hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; bulguya konu hatanın uygulayıcı birimlerin yanlış ve eksik işlemlerinden kaynaklandığı, mevcut uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesini teminen, Bakanlık Muhasebat Genel Müdürlüğüne hazırlanan 25/05/2018 tarihli ve 90192509-845.99-9023 sayılı yazı ile 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine duyuru yapıldığı, diğer taraftan Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP) ile Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi arasında entegrasyon çalışmalarında test aşamasına gelindiği, ecrimisil alacaklarına ait tahakkuk kayıtlarının elektronik ortamda yürütülmesinin planlandığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilip, bulgu konusu hususlarla ilgili olarak birimlerin yazı ile uyarıldığı ve ecrimisil alacaklarına ait tahakkuk kayıtlarının elektronik ortamda yürütülmesinin planlandığı ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, 2017 yılı Bilançosunun bulguda yer verilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 10: Diğer Faaliyet Alacakları Hesabının Muhasebe Yönetmeliğine Aykırı Olarak Kullanılması

Hazine taşınmazlarının taksitli satışlarında kullanılan 127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabının, 2B ve tarım arazileri dışında gerçeği yansıtmadığı görülmüştür.

MYMY'nin 64'üncü maddesinde; 127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabının, kamu idarelerine ait maddi duran varlıkların taksitli satılması durumunda ortaya çıkan alacaklar ile çeşitli faaliyet alacaklarının izlenmesi için kullanılacağı, maddi duran varlıkların taksitli satılması durumunda ortaya çıkan alacaklar ile diğer faaliyet alacaklarından bir yıl veya faaliyet dönemi içinde tahsili gereken tutarların bu hesaba, bir yıldan daha uzun bir süre içerisinde tahsili gereken tutarların ise duran varlıklar ana hesap grubunda yer alan 227-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına kaydedilerek izleneceği, bu hesapta kayıtlı tutarlardan, faaliyet dönemi sonunda vadesi bir yılın altına inenlerin 127-Diğer Faaliyet Alacakları Hesabına aktarılacağı, kayıtlı tutarlardan, ilgili servislerce takibe sevk edilen alacak tutarlarının 127 no.lu Hesaba

alacak, 121-Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına borç kaydedileceği belirtilmiştir.

Buna göre maddi duran varlıkların taksitli satış kayıtlarına ilişkin olarak yapılan incelemelerde;

- Taksitli taşınmaz satışlarında yılı taksit tutarlarının, 127 no.lu Hesap ile tahakkuk kaydı yapılmaksızın doğrudan taksit tahsilatı yapıldığı,
- 127/227 no.lu Hesaplara tahakkuk kaydı yapılmadığı için, her bir taksit tahsilatında 127 no.lu Hesap yerine ilgili maddi duran varlık hesaplarına alacak kaydı yapıldığı ve taksit tahsilatı yapılan 4967 adet taşınmaz için 250-Arazi ve Arsalar Hesabından toplam 112.044.623,99 TL tutarında çıkış yapıldığı,
- Takibe alınan taksitler için yıl içerisinde 121 no.lu Hesap kayıtlarının yapılmadığı,
- 2016 yılı içerisinde 227 no.lu Hesapta kayıtlı olup vadesi bir yılın altına inen alacakların yine 2016 yılı faaliyet dönemi sonunda 127 no.lu Hesaba aktarılması gerekirken, söz konusu aktarım işleminin hatalı olarak 2017 yılı içerisinde gerçekleştirildiği ve 227 no.lu Hesaptan 127 no.lu Hesaba 91.447.358,82 TL tutarında devir kaydı yapıldığı, tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan tespitlerden de görüleceği üzere 127 no.lu Hesaba yapılan kayıtlardaki Yönetmelik hükümlerine aykırı uygulamalar nedeniyle 127 no.lu Hesap ve ilişkili olduğu maddi duran varlık hesapları, Hazine taşınmazlarının gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Mali tabloların Hazineye ait taşınmazlara ilişkin tam ve doğru bilgi sunması için taşınmazların mevzuatta öngörüldüğü şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, taksitli olarak satılan taşınmazlara ilişkin tahakkuk ve takip kayıtlarının mevzuat uygun olarak muhasebeleştirilememesi nedeniyle 2017 yılı Bilançosu 127/227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı itibarıyla hatalı bilgi sunmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; özetle, uygulayıcı birimlerin mevzuat hükümlerine uygun olarak işlem tesis etmemelerinden kaynaklı olarak ortaya çıkan uygulama hatalarının giderilmesi amacıyla, taşınmazların taksitli satış tutarları ile bunlardan takipli hale gelenlerin bahse konu hesaplara kaydedilmesi ve dönem sonunda uzun vadeli hesaplardan kısa vadeli hesaplara gerekli aktarımın yapılması hususunda, Muhasebat Genel Müdürlüğünce 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine genel yazı ile gerekli duyuru yapıldığı ve yapılacak eğitimlerde faaliyet alacaklarının sağlıklı muhasebeleştirilmesi konusuna özellikle hassasiyet gösterilerek benzer hatalara neden olunmaması için konunun takibinin yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilip, uygulama hatalarının giderilmesi konusunda ilgili birimlere yazı yazıldığı, ilerleyen dönemde ise bu konuda eğitim de düzenleneceği ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilançosunun bulguda konu edilen hesaplar itibarıyla hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 11: Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı ile Yapılan Tahsilatların Banka Hesabına Aktarılmaması

109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabını kullanan bazı muhasebe müdürlüklerinde yıl içinde çıkış kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

MYMY'nin 38'inci maddesinin birinci fıkrasında; banka kredi kartlarından alacaklar hesabının, muhasebe birimince banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilat ve bunlara ilişkin olarak yapılan mahsup ve iade işlemlerinin izlenmesi için kullanılacağı,

Hesabın işleyişini düzenleyen 39'uncu maddesinde ise; banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatların bu hesaba borç, ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği, banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatlar nedeniyle muhasebe biriminin banka hesabına aktarılan tutarların bu hesaba alacak 102- Banka Hesabına borç kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Banka hesapları" başlıklı 8'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında ise;

"Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, faaliyetleri kapsamında yaptıracakları tahsilat işlemlerinin banka kartı veya kredi kartıyla yapılabilmesi için yurt içinde yerleşik diğer bankaları kullanabilir. Banka kartı ile yapılan tahsilatın azami 7, kredi kartları ile yapılan tahsilatın azami 20 gün içerisinde tahsilat hesabına aktarılması zorunludur." denilmektedir.

Bu çerçevede, banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatların, 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabına borç kaydedilmesi, anılan Usul ve Esaslar'a uygun olarak bankalar ile yapılan protokollerle belirlenen süreler sonunda da söz konusu tahsilatların 102-Banka Hesabına aktarılacak suretiyle 109 no.lu Hesaba alacak kaydı yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, aşağıdaki tabloda detaylarına yer verilen muhasebe birimlerinde, 109 no.lu Hesabın açılış yevmiyelerindeki tutarlarının, aynı hesabın yılsonu hesap kapatmasında yer alan tutarlarına eşit olduğu, diğer bir ifade ile yıl içerisinde 109 no.lu Hesaba alacak kaydı yapılmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 4: 109 no.lu Hesaba ait Açılış ve Kapanış Bakiyeleri Eşit Olan Muhasebe Birimleri

Muhasebe Birimi Adı	Açılış Bakiyesi (TL)	Kapanış Bakiyesi (TL)	Fark (TL)
Pozantı Malmüdürlüğü	869.675,81	869.675,81	0,00
Bayat Malmüdürlüğü	18.861,99	18.861,99	0,00
Güdül Malmüdürlüğü	461.207,87	461.207,87	0,00
Nallıhan Malmüdürlüğü	5.170.312,00	5.170.312,00	0,00
Ankara Lojistik Üssü Gümrük Saymanlık Müdürlüğü	44.958,60	44.958,60	0,00
Yusufeli Malmüdürlüğü	5.289,45	5.289,45	0,00
Bandırma Malmüdürlüğü	818.729,95	818.729,95	0,00
Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	1.743.783,93	1.743.783,93	0,00
Eceabat Malmüdürlüğü	71.537,36	71.537,36	0,00
Meriç Malmüdürlüğü	2.467,07	2.467,07	0,00
İspir Malmüdürlüğü	548.031,26	548.031,26	0,00
Gaziantep Gümrük Saymanlık Müdürlüğü	941,9	941,9	0,00
Çukurca Malmüdürlüğü	218,73	218,73	0,00
Gelendost Malmüdürlüğü	174.570,00	174.570,00	0,00
Mersin Gümrük Saymanlık Müdürlüğü	163.978,88	163.978,88	0,00
Atatürk Hava Limanı Gümrük Saymanlık Müd.	129.959,03	129.959,03	0,00
Kandıra Malmüdürlüğü	88.709,36	88.709,36	0,00
Çavdarhisar Malmüdürlüğü	7.522,73	7.522,73	0,00
Selendi Malmüdürlüğü	112.913,11	112.913,11	0,00
Ünye Malmüdürlüğü	35.165,45	35.165,45	0,00
Samsun Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	258.639,34	258.639,34	0,00
Eruh Malmüdürlüğü	347,28	347,28	0,00
Pervari Malmüdürlüğü	3.108,74	3.108,74	0,00
Çerkezköy Malmüdürlüğü	188.819,02	188.819,02	0,00
Göle Malmüdürlüğü	739,63	739,63	0,00
Aralık Malmüdürlüğü	13.967,46	13.967,46	0,00
Toplam	10.934.455,95	10.934.455,95	0,00

Oysaki anılan hesap banka kartlarıyla yapılan tahsilatın, 102-Banka Hesabına aktarılmasına kadar geçen süre içerisinde kullanılması gereken aracı bir hesap olup bu hesapta biriken tutarların yıl içinde belirlenen dönemler itibariyle 102-Bankalar Hesabına aktarılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, Bakanlığa ait bazı muhasebe birimlerinde banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilatların yıl içerisinde banka hesabına aktarılmaması nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda 102-Banka Hesabı ile 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı itibariyle toplam 10.934.455,95 TL'lik hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulgu konusu hataların uygulayıcıların yanlış ve eksik muhasebeleştirme işlemi yapmasından kaynaklandığı, mevcut uygulama hatalarının

giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce hazırlanan 25/05/2018 tarihli ve 90192509-845.99-9023 sayılı Genel Yazı ile 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine gerekli duyurunun yapıldığı ve hatalı kayıt yapan muhasebe birimleri ile irtibata geçilerek gereken düzeltme kayıtlarının yapılmasına yönelik çalışmaların yürütüldüğü ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguda vurgulanan hususların sebebi açıklanarak bulguya iştirak edilmiş, uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla gerekli talimatların verildiği ve hatalı uygulamaların yapıldığı muhasebe birimleri ile çalışmaların yürütüldüğü ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, 2017 yılı Bilançosunun bulguda yer verilen hesaplar itibarıyla hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 12: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Gerçeği Yansıtması

Genel bütçeli kurumlar tarafından hizmet dışı bırakılarak Milli Emlak Genel Müdürlüğünün ilgili birimine devredilen varlıklardan bu birim tarafından satılanların, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabından düşme işlemlerinin sağlıklı olarak muhasebeleştirilmediği, satış yaptığı halde muhasebe kaydı yapamayan birimler olduğu görülmüştür.

Genel bütçeli kurumlar için hizmet dışı bırakılan taşınırları satış yetkisi, 178 sayılı KHK'nın, Milli Emlak Genel Müdürlüğünün görevlerini düzenleyen 13'üncü maddesi birinci fıkrası (i) bendinde yer alan; "*Genel bütçeye dahil dairelerin hizmet dışı kalan taşınır mallarının satışını yapmak*" hükmü uyarınca, Milli Emlak Genel Müdürlüğüne verilmiştir. Dolayısıyla, hurdaya ayırma işleminde yetkili makam, taşınırın sahibi olan kamu idaresiyken satış yetkisi milli emlak birimlerinde olduğundan satışı öngörülen hurdalar milli emlak birimine devredilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 50'nci maddesi hükmü uyarınca, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi zorunluluk arz ettiğinden taşınırın hurdaya ayrılması, hurdanın ilgili milli emlak birimine devredilmesi ve satışının milli emlak biriminin kurumsal koduyla muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

MYMY'nin 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının işleyişini düzenleyen 215'inci maddesinde;

“Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı stok ve varlıklardan satılmak suretiyle elden çıkarılanların, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumlu fark 600-Gelirler Hesabına alacak, satış bedeli 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara, ayrılmış olan amortisman tutarları 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumsuz fark 630-Giderler Hesabına borç; diğer taraftan satış bedeli 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.” denilmektedir.

Yukarıdaki hükümlere göre milli emlak birimi tarafından satışı yapılan 294 no.lu Hesapta kayıtlı taşınırın satışı halinde kayıtlı değeri ile bu hesaptan düşülmesi gerekmektedir.

Uygulamada, satılmak üzere devredilen taşınırın milli emlak birimlerine intikal ettikçe depolanmakta ve niteliğine göre elektronik, maden aksamı gibi sınıflandırılarak topluca satışı yapılmaktadır. Madeni hurda malzemeler için öncelikle 212 Sıra Numaralı Milli Emlak Genel Tebliği'nde yer alan;

“madeni hurda malzemelerin öncelikle Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumuna satılmak üzere, bu Kuruma bildirilmesi, anılan hurda malzemelerin Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumunca, satışa ilişkin olarak yapılan bildirimden itibaren 5 (beş) ay içerisinde teslim alınmaması halinde, defterdarlık veya mal müdürlüklerince, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümleri uyarınca yerinde satışının yapılması uygun görülmüştür” şeklindeki düzenlemeye göre işlem yapılmakta, Makine Kimya Endüstrisi Kurumu tarafından alınmayan malzemeler 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre satılmaktadır.

Söz konusu işlemlere ilişkin yapılan incelemede, milli emlak birimlerine devredilen taşınırın satış sonrası hesaptan çıkış kayıtlarının sağlıklı olarak tutulamadığı tespit edilmiştir.

Genel bütçe kapsamındaki kurumlardan gelen taşınırın depolanmakta, demir, alüminyum, tahta vb. şeklinde niteliklerine göre tasnif edilerek satılmakta, dolayısıyla kurumların devrettiği malzemeler genellikle topluca satışa konu olmaktadır. Toplu satış yapılan durumlarda, yapılan satış sonrası 294 no.lu Hesabın detay kodlarındaki tutarlar ile satılan taşınırın eşleştirilerek kayıtlardan düşme imkânı olamamakta, ancak taşıt gibi belli başlı taşınırın satışında eşleştirme yapılabilmektedir. Dolayısıyla birçok ilde satış yapıldığı halde 294 no.lu Hesaptan düşülememektedir.

Muhasebe kayıtları üzerinden yapılan incelemede ise, 27 adet defterdarlıkta milli emlak birimlerine devir kaydı olmakla birlikte satış sonrası hesaptan çıkış kaydının yalnız 17 adet defterdarlıkta işlem gördüğü, hurda satışı açıklamasıyla 800-Bütçe Gelirleri Hesabına kayıt yapan defterdarlık sayısının ise 50 adet olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe kaydı olmayan il defterdarlıklarından alınan bilgilerde bu illerde de satış gerçekleştirildiği öğrenilmiştir. Dolayısıyla, milli emlak birimleri tarafından yapılan taşınır satışları birçok defterdarlık ve mal müdürlüğü tarafından yalnız gelir hesaplarına yansıtılabilmekte varlık hesabından düşülememektedir.

Sonuç olarak Milli Emlak Genel Müdürlüğünün ilgili birimine devredilen varlıklardan bu birim tarafından satılanların hesaptan düşme işlemlerinin sağlıklı olarak muhasebeleştirilmemesi nedeniyle 2017 yılı Bilançosu 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı itibarıyla toplam 2.910.873,01 TL hatalı bilgi sunmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 215'inci maddesinde 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının işleyişine yönelik satış yapılması durumunda yapılacak gerekli kayıtlara ilişkin açıklamaların belirtildiği, ayrıca, 19/10/2016 tarihli ve 21728 sayılı "Hurdaya Ayrılan Taşınırlardan Elde Edilen Gelirler" konulu genel yazıda ilgili birimlere gerekli talimatların verildiği, bulguda yer alan uygulama hatalarının tekrarlanmaması için uygulayıcı birimlerin bir kez daha genel yazı ile bilgilendirileceği, benzer hataların olmaması için konunun takibinin yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulguya iştirak edilip, uygulama hatalarının giderilmesi hususunda ilgili birimlere 2016 yılında genel yazı yazıldığı, Sayıştay Denetim Raporuna istinaden ise tekrar bir genel yazı hazırlanacağı ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilançosunun bulguda yer verilen hesaplar itibarıyla hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 13: Genel Bütçe Gelirlerinden Mahalli İdarelere Verilen Paylar Hesabının Taşrada Hatalı Kullanılması

Bakanlık taşra teşkilatı muhasebe birimleri tarafından 4706 sayılı Kanun gereğince arazi ve arsa satışlarından mahalli idarelere ayrılan payların, hatalı olarak genel bütçe gelirlerinden mahalli idarelere ayrılan paylar hesabında muhasebeleştirildiği görülmüştür.

5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun gereğince, genel bütçe geliri olarak tahsil edilen gelirlerden, aylık olarak veya özel kanunlarında belirtilen dönemler itibarıyla belediyeler, il özel idareleri, fonlar, dernekler, odalar ve benzeri kuruluşlara pay verilmekte ve bu paylar Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak hesaplanmaktadır.

MYMY'nin 363-Kamu İdare Payları Hesabına ilişkin işlemleri açıklayan 286'ncı maddesinde de, genel bütçe geliri olarak tahsil edilip ilgili kurum ve kuruluşlara aktarılması gereken tutarların, Bakanlıkça hesaplanarak Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimine bildirileceği, merkez muhasebe biriminin ise Hazine Müsteşarlığından gerekli nakit sağlandıktan sonra büyükşehir belediyelerinin paylarından doğrudan aktarılması gereken kısmı ilgili büyükşehir belediyelerinin hesaplarına, İller Bankasına aktarılması gereken tutarları da İller Bankasına aktaracağı hüküm altına alınmıştır.

Yönetmelik'in 830-Bütçe Giderleri Hesabının işleyişine ilişkin hükümleri içeren 424'üncü maddesi gereğince; bütçe gelirlerinden mahallî idareler ve fon payı veya diğer kamu idaresi payı olarak hesaplanan tutarların bir taraftan 630-Giderler Hesabına borç, 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

2017 Yılı Genel Bütçe Detay Hesap Planında, 5779 sayılı Kanun kapsamında verilecek payların izlenmesi amacıyla, *630/830.5.8.5 Mahalli İdarelere Verilen Paylar* başlığı altında aktarım yapılacak mahalli idare bazında dördüncü düzey itibarıyla ekonomik kodlar belirlenmiş, arsa ve arazi satış bedelleri üzerinden 4706 sayılı Kanun gereğince ayrılacak paylar için ise *630.99.94 Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Ayrılacak Paylar Hesabı* ihdas edilmiştir.

Açıklanan mevzuat hükümlerine göre;

5779 sayılı Kanun uyarınca mahalli idarelere aktarılması gereken ve Maliye Bakanlığı için cari transfer mahiyetindeki tutarların, merkez muhasebe birimince 630/830.05.08.05 ekonomik kodu,

Bakanlığın taşra muhasebe birimleri tarafından arazi ve arsa satışlarından ayrılması gereken payların ise 630.99.94 ekonomik kodu,

kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde ise Bakanlık taşra muhasebe birimleri tarafından, arazi ve arsa satışlarından mahalli idarelere ayrılan payların 630.99.94 no.lu Hesap yerine hatalı olarak 630.05.08.05 no.lu Hesap kullanılarak muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Söz konusu payların kayıt usulleri, nitelikleri ile dayanağını teşkil eden Kanun hükümleri birbirinden farklı olduğundan, taşra birimlerince 630.05.08.05 kodundan yapılan faaliyet gideri kayıtlarının hatalı muhasebeleştirildiği açıktır.

Sonuç olarak; Bakanlık taşra birimlerince arazi ve arsa satışlarından mahalli idarelere ayrılan payların Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Ayrılacak Paylar Hesabı yerine Mahalli İdarelere Verilen Paylar Hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesi nedeniyle Faaliyet Sonuçları Tablosunda 71.306.345,68 TL tutarında sınıflandırma hatasına neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; 5779 sayılı Kanun gereğince mahalli idarelere aktarılan payların muhasebeleştirilmesinde Bakanlık merkez muhasebe birimi dışındaki diğer muhasebe birimlerince hatalı kayıtların yapıldığı,

Taşınmaz satışlarından mahalli idarelere pay ayrılmasında “630.99.94-Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Paylar” yardımcı hesabının kullanılması; “630-5.8.5- Mahalli İdarelere Verilen Paylar” yardımcı hesabının ise sadece Maliye Bakanlığı Merkez Muhasebe Birimi tarafından kullanılması hususunda Muhasebat Genel Müdürlüğünce Genel Yazı ile 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine gerekli bilgilendirmenin yapıldığı,

Söz konusu hatalı kayıtların tekrarının önlenmesi amacıyla Yeni Devlet Muhasebesi Yazılımında, “630.5.8.5- Mahalli İdarelere Verilen Paylar” yardımcı hesabına, 00007-Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü dışında ve Bakanlığın kurumsal kodu dışında kayıt yapılmaması yönünde gerekli kontrollerin konulması çalışmalarına başlanıldığı,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta bulguya iştirak edilip, gerekli yazışmalarla taşra birimlerinin bilgilendirildiği ve hatalı işlem yapılmasını önleyici kontrollere ilişkin çalışma yapılacağı ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolarındaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Faaliyet

Sonuçları Tablosunda bulguda açıklanan nedenlerle sınıflandırma hatasına neden olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 14: Bakanlığa Ait Olmayan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

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

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

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

Bakanlık muhasebe kayıtları üzerinde yapılan incelemelerde,

Farklı idarelere ait sayım noksanları ile kişilerden alacak tutarlarının, geçmiş yıllarda hatalı olarak Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla kayıtlara alındığı,

2017 mali yılı içerisinde söz konusu tutarların mali tablolardan çıkarılması amacıyla yapılan muhasebe kayıtlarında ise Maliye Bakanlığı kurumsal kodu kullanılarak; bir tüketim malzemesi çıkışı varmış gibi 630.14-İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının ya da bir alacak terkin işlemi varmış gibi 630.20.02-Kişilerden Alacaklardan Silinenler Hesabının kullanıldığı tespit edilmiştir.

Oysa ki giderleştirme işlemi yerine 500.14-Kurumsal Kod Düzeltmeleri Hesabı kullanılarak ilgili sayım noksanı ve kişilerden alacak kayıtlarının doğru kurumsal kod ile ait olduğu kurumun mali tablolarına yansıtılmasının sağlanması gerekirdi. Mevcut hatalı uygulama ayrıntısı aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere Bakanlığa ait olmayan giderlerin Maliye Bakanlığı

mali tablolarında yer almasına yol açmıştır:

Tablo 5: Maliye Bakanlığının Kurumsal Koduyla Hatalı Olarak Giderleştirilen Tutarlar (TL)

Muhasebe Birim Adı	Giderleştirilen Tutar (TL)
Polatlı Malmüdürlüğü	1.178.007,11
Erciş Malmüdürlüğü	1.327.170,40
Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü	17.208.716,83
TOPLAM	19.713.894,34

Yukarıda belirtilen nedenlerle 197-Sayım Noksanları Hesabı ile 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında Maliye Bakanlığına ait olmayan tutarların, 500.14 no.lu Hesap ile kurumsal kod düzeltmesinin yapılması yerine 630-Giderler Hesabına borç kaydedilmesi nedeniyle Faaliyet Sonuçları Tablosunda toplam 19.713.894,34 TL’lik hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulgu konusu hataların, Bakanlık tarafından yayımlanan tüm uyarı ve bilgilendirmelere rağmen uygulayıcıların yanlış ve eksik muhasebeleştirme işlemi yapmasından kaynaklandığı,

2017 yılı hesaplarının kapanmış olmasından dolayı gider hesaplarına yapılmış kayıtların düzeltilmesine imkân bulunmadığı, ancak Yeni Devlet Muhasebe Bilişim Sistemiyle kurum defteri uygulamasına geçilmiş olduğundan kurumsal kod hatalarından kaynaklanan sorunların asgari düzeye indirilmesinin sağlandığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguda vurgulanan hususların sebebi açıklanarak bulguya iştirak edilmiş, 2017 yılı hesapları kapandığından gider hesaplarında düzeltme imkanı bulunmadığı, Yeni Devlet Muhasebe Bilişim Sistemi ile anılan hatalı uygulamaların asgari düzeye indirilmesinin sağlandığı ifade edilmiştir.

Bununla beraber kamu idaresi tarafından gerçekleştirilecek bu işlemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağı gibi bulgu konusu husus 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da konu edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Bakanlık 2017 yılı Faaliyet Sonuçları Tablosunun bulguda yer verilen hesap itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 15: Emanetler Hesabının Gerçeği Yansıtması

Suriye uyruklulara ait olan ve Hazine tarafından el konulan mal, hak ve menfaatlerin, bazı muhasebe müdürlükleri tarafından ilgili varlık hesapları karşılığında 333-Emanetler Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 13/10/2009 tarihli ve B.07.0.MGM.0.20/100-06/12734 sayılı yazı ile söz konusu mal, hak ve menfaatler üzerinde Suriye uyrukluların mülkiyet haklarının devam etmesi sebebiyle bu mal, hak ve menfaatlerin mali kaynak olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, Suriye uyruklulara ait paralar ve Suriye uyrukluların gayrimenkullerinden elde edilen gelirler ile bunların nemalarının ilgili muhasebe birimlerince toplam olarak izlenebilmesini sağlamak amacıyla Genel Bütçe Detaylı Hesap Planında 102-Bankalar Hesabına ve 333-Emanetler Hesabına yardımcı hesap kodları eklenmiştir. 102-Bankalar Hesabına eklenen söz konusu yardımcı kodlar “10.01-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadesiz hesap)” ve “10.02-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadeli hesap)”; 333-Emanetler Hesabına eklenen yardımcı kod ise “02.99.02 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri” dir.

Bu çerçevede, Suriye uyruklulara ait taşınmazların işletilmesinden elde edilen ve vadesiz hesaba yatırılacak gelirler bir taraftan 102.10.01 no.lu Hesaba borç, diğer taraftan 333.02.99.02 no.lu Hesaba alacak; vadesiz hesaba aktarılan ve anapara niteliği taşıyan tutarlar bankaya verilecek talimatla vadeli hesaba aktarılacak nemalandırılacak, vade sonunda elde edilen getiri bir taraftan 102.10.02 no.lu Hesaba borç, diğer taraftan 333.02.99.02 no.lu Hesaba alacak kaydedilecektir.

Ancak yapılan incelemelerde, aşağıdaki tabloda yer alan muhasebe müdürlüklerinde 102-Banka Hesabının 10.01 ve 10.02 yardımcı hesap kodlarının toplamının 333-Emanetler Hesabının 02.99.02 yardımcı hesap kodundan fazla olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6: Banka Hesabında Kayıtlı Olup Emanet Hesabında İzlenmeyen Tutarlar

Muhasebe Birim Adı	102.10.01-102.10.02 Banka Toplamı (TL)	333.02.99.02 Emanet Toplamı (TL)	Fark (TL)
Elbeyli Malmüdürlüğü	7.099.374,38	7.761,35	7.091.613,03
Kilis Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü	872.368,37	0,00	872.368,37
Kırıkhan Malmüdürlüğü	1.039.915,77	766.410,13	273.505,64
Oğuzeli Malmüdürlüğü	401.086,16	382.903,34	18.182,82
TOPLAM			8.255.669,86 TL

Sonuç olarak, 102-Banka Hesabının yardımcı hesap kodlarında takip edilip emanet niteliği taşıyan Suriye uyruklulara ait paralar ve Suriye uyrukluların gayrimenkullerinden elde edilen gelirler ile bunlara ilişkin nemalarının, bazı muhasebe müdürlükleri tarafından emanet hesaplarına kaydedilmemesi sonucu Bilançoda 333-Emanetler Hesabı itibariyle toplam 8.255.669,86 TL'lik hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; bulgu konusu hataların uygulayıcıların yanlış muhasebeleştirme işlemi yapmasından kaynaklandığı, detay kodları bulunan emanet ve banka yardımcı hesaplarında denklik aranmasına yönelik uygulayıcılarda gerekli hassasiyet oluşması için Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce hazırlanan 25/05/2018 tarihli ve 90192509-845.99-9023 sayılı Genel Yazı ile 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine gerekli bilgilendirmenin yapıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguda vurgulanan hususların sebebi açıklanarak bulguya iştirak edilmiş, uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilançosunun bulguda yer verilen hesap itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 16: Emanetlere İlişkin Nemalandırma Gelirlerinin Hatalı Olarak Faaliyet Gelirleri Hesabına Kaydedilmesi

Suriye uyruklulara ait olup emanet niteliği taşıyan paraların nemalandırılması sonucu elde edilen gelirlerin Bakanlık faaliyet gelirleri hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 13/10/2009 tarihli ve B.07.0.MGM.0.20/100-06/12734 sayılı yazı ile söz konusu mal, hak ve menfaatler üzerinde Suriye uyrukluların mülkiyet haklarının devam etmesi sebebiyle bu mal, hak ve menfaatlerin mali kaynak olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, Suriye uyruklulara ait paralar ve Suriye uyrukluların gayrimenkullerinden elde edilen gelirler ile bunların nemalarının ilgili muhasebe birimlerince toplam olarak izlenebilmesini sağlamak amacıyla Genel Bütçe Detaylı Hesap Planında 102-Bankalar Hesabına ve 333-Emanetler Hesabına yardımcı hesap kodları eklenmiştir. 102-Bankalar Hesabına eklenen söz konusu yardımcı kodlar “10.01-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadesiz hesap)” ve “10.02-Suriye Uyruklulara Ait Paralar (vadeli Maliye Bakanlığı 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu

hesap)”; 333-Emanetler Hesabına eklenen yardımcı kod ise “02.99.02 Suriye Uyruklulara Ait Taşınır ve Taşınmaz Mal Gelirleri” dir.

Bu çerçevede, Suriye uyruklulara ait taşınmazların işletilmesinden elde edilen ve vadesiz hesaba yatırılacak gelirler bir taraftan 102.10.01 no.lu Hesaba borç, diğer taraftan 333.02.99.02 no.lu Hesaba alacak; vadesiz hesaba aktarılan ve anapara niteliği taşıyan tutarlar bankaya verilecek talimatla vadeli hesaba aktarılarak nemalandırılacak, vade sonunda elde edilen getiri bir taraftan 102.10.02 no.lu Hesaba borç, diğer taraftan 333.02.99.02 no.lu Hesaba alacak kaydedilecektir.

Ancak uygulamada, vadeli hesaplara aktarılarak nemalandırılan paralara ait muhasebe kayıtlarında 333-Emanetler Hesabı yerine 600-Faaliyet Gelirleri Hesabının kullanıldığı tespit edilmiştir. Mevcut hatalı uygulama, Maliye Bakanlığı mali tablolarında Bakanlığa ait olmayan gelirlerin yer almasına yol açmıştır.

Yukarıda belirtilen nedenlerle Maliye Bakanlığına ait olmayan söz konusu nemalandırma gelirlerinin, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilmesi suretiyle Faaliyet Sonuçları Tablosunda ve dolayısıyla Bilançoda 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı itibariyle toplam 723.032,95 TL’lik hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; bulgu konusu hataların uygulayıcıların yanlış ve eksik muhasebeleştirme işlemi yapmasından kaynaklandığı, mevcut uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce hazırlanan 25/05/2018 tarihli ve 90192509-845.99-9023 sayılı Genel Yazı ile 81 İl Valiliği ve Merkez Saymanlık Müdürlüklerine gerekli duyurunun yapıldığı ve sehven gelir kaydı yapılmış işlemlere ilişkin gereken düzeltme kayıtlarının yapılması talimatı verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguda vurgulanan hususların sebebi açıklanarak bulguya iştirak edilmiş, uygulama hatalarının giderilmesi ve tekrarının önlenmesi amacıyla gerekli talimatların verildiği ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunun bulguda yer verilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 17: Satın Alınan Büro ve Kırtasiye Malzemelerinin İlk Madde ve Malzeme Hesabında İzlenmemesi

Satın alma suretiyle edinilen büro ve kırtasiye malzemelerinin, 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı ile aktifleştirmesi, tüketim gerçekleştikçe giderleştirilmesi gerekirken 630-Giderler Hesabı ile doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

18.01.2007 tarihli ve 26407 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde 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 malzemeler”* şeklinde tanımlanmıştır.

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

Söz konusu hesabın işleyişini düzenleyen 88’inci maddesinde ise; bütçeye gider kaydıyla edinilen ilk madde ve malzeme tutarlarının 150 no.lu Hesaba borç, kullanılan veya tüketilen ilk madde ve malzeme tutarlarının belirlenen dönem sonlarında kayıtlı değerleri üzerinden 150 no.lu Hesaba alacak 630-Giderler Hesabına borç kaydedileceği ifade edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin ekinde yer alan Taşınır Kod Listesinde, kırtasiye malzemeleri A-Tüketim Malzemeleri bölümünde 150.01 Kırtasiye malzemeleri grubunda yer almış, diğer taraftan 2017 Yılı Genel Bütçe Detay Hesap Planı’nda da kırtasiye malzemeleri için 150.01 detay kodu belirlenmiştir.

Yapılan incelemelerde, Bakanlığın muhtelif muhasebe birimlerince, satın alınan büro ve kırtasiye malzemelerinin 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmek yerine 630.03.02.01 Kırtasiye ve Büro Malzemesi Alımları hesabı ile doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Oysa yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre 2017 yılında satın alma suretiyle edinilen toplam 1.107.132,25 TL’lik ilk madde ve malzemelerin öncelikle Taşınır Sistemine

kaydına yönelik işlemlerinin yapılarak Taşınır İşlem Fişlerinin düzenlenmesi akabinde muhasebe birimine gönderilen TİF lerin ekine bağlanacağı muhasebeleştirme belgesi ile 150 no.lu Hesaba borç 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabına alacak kaydedilmesi; diğer taraftan Bütçe Giderleri ve Bütçe Giderleri Yansıtma Hesaplarına kayıtlarının yapılması; belirlenen dönemler itibariyle de Tüketim Listesi kapsamında 630.14-Giderler Hesabına borç 150 no.lu Hesaba alacak kaydı ile çıkışlarının yapılması gerekirdi.

Sonuç olarak, satın alınan büro ve kırtasiye malzemelerinin 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmemesi nedeniyle 2017 yılı Bilançosunda bu hesap itibariyle söz konusu mal ve malzemelerin yılsonu tüketilmeyen tutarları kadar; Faaliyet Sonuçları Tablosunda da 630-Giderler Hesabının yardımcı alt kodları itibariyle tüketilen tutarlar kadar sınıflandırma hatasına neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; Bakanlık merkez ve taşra birimlerinin satın alma suretiyle temin ettikleri tüketim malzemelerinin kayıt altına alınması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Bakanlık birimlerine 21/05/2018 tarih ve 535 sayılı Genel Yazı gönderildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilip, uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Bakanlık birimlerine Genel Yazı gönderildiği ifade edilmiştir.

Bununla beraber bu durum görüş verdiğimiz mali tablodaki hatayı ortadan kaldırmayacağından, Bakanlık 2017 yılı Bilançosu ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda bulguda yer verilen hesaplar itibariyle sınıflandırma hatasına neden olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 18: Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

2017 yılı Bakanlık dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bazı eksiklikler görülmüştür.

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

Maliye Bakanlığı tarafından hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilen defter, mali tablo ve belgelerin incelenmesi sonucunda; MYMY'nin ilgili maddesi uyarınca yapılması gereken

bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemlerinden;

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

Dönem sonu işlemlerinin, MYMY'nin 535'inci maddesi gereğince; geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, aşağıdaki tablolarda yer verilen hesapların geçici mizan bakiyeleri ile kesin mizan bakiyeleri arasında tutar itibarıyla herhangi bir fark olmadığı ve dolayısıyla mevzuat gereği yapılması gereken söz konusu dönem sonu işlemlerinin yapılmamış olduğu anlaşılmıştır:

Tablo 7: Duran-Dönen Varlıklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi (TL)
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	8.849.196,08	8.849.196,08
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı	785.592,61	785.592,61

Tablo 8: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi (TL)
330 Alınan Depozito ve Teminatlar	91.231.970,49	91.231.970,49
430 Alınan Depozito ve Teminatlar	304.163,84	304.163,84
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	1.731.506,99	1.731.506,99
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	17.702.683,19	17.702.683,19
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	34.818,69	34.818,69
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	88.313,93	88.313,93

Tablo 9: Dönem Sonu Döviz Değerleme İşlemine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)		Kesin Mizan Bakiyesi (TL)	
104 Proje Özel Hesabı	295.222,91		295.222,91	
105 Döviz Hesabı	528.052,19		528.052,19	
İlgili Hesap	Geçici Mizan Borç Tutarı	Geçici Mizan Alacak Tutarı	Kesin Mizan Borç Tutarı	Kesin Mizan Alacak Tutarı
600.11.1 Döviz Mevcudunun Değerlemesinde Oluşan Olumlu Kur Farkları	91.375,14	132.275,30	132.275,30	132.275,30

Açıklanan nedenlerle, dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması sonucunda, 2017 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda yukarıda yer verilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunulmasına neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; Yeni Devlet Muhasebe Yazılımında tahakkuk modülünün tamamlanması ile uzun vadeli hesaplardan kısa vadeli hesaplara gerekli aktarım kayıtlarının otomatik olarak gerçekleştirilmesi ile dönem sonu işlemlerinin eksiksiz yapılmasının planlandığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından bulguya iştirak edilip, Yeni Devlet Muhasebe Yazılımında tahakkuk modülünün tamamlanması ile birlikte aktarım kayıtlarının otomatik olarak gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Bununla beraber gelecek yıllara dönük olarak öngörülen bu eylemler tarafımızca görüş verilen mali tablolardaki hatayı ortadan kaldırmayacağı gibi bulgu konusu husus 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da konu edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, dönem sonu işlemlerinin eksik yapılması sonucu 2017 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunun bulguda yer verilen hesaplar itibariyle hatalı bilgi sunuyor olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Maliye Bakanlığının 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: Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlıklarına Yapılan Taşınmaz Devirlerinde Mevzuata Aykırı Uygulamalar Bulunması

6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kapatılan il özel idarelerinin Hazineye devredilen taşınmazlarından, 674 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Yatırım İzleme Koordinasyon Başkanlıklarına (YİKOB) yapılan devirlerde mevzuata aykırı uygulamalar yapıldığı görülmüştür.

6360 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, 30 Mart 2014 tarihinden itibaren büyükşehir belediyesi bulunan illerde il özel idarelerinin tüzel kişiliği kaldırılmış ve aynı Kanun’un 34’üncü maddesi ile 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’a eklenen 28/A maddesiyle Valilikler bünyesinde Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları kurulmuştur.

Kanun’un Geçici 1’inci maddesinin birinci fıkrası gereği il özel idarelerinin kapatılmasına ilişkin devir, tasfiye ve paylaştırma işlerini yürütmek üzere vali tarafından bir vali yardımcısının başkanlığında komisyonlar oluşturulmuş ve bu komisyonlar Kanun’un Geçici 1’inci maddesinin beşinci fıkrasına göre tüzel kişilikleri kaldırılan il özel idarelerinin her türlü taşınır ve taşınmaz malları, hak, alacak ve borçlarını ilgisine göre bakanlıklar, belediyeler ve YİKOB’lar arasında paylaştırılmıştır.

3152 sayılı Kanun’un 28/A maddesinde değişiklik yapan 674 sayılı KHK’nın 35’inci maddesi ile YİKOB’lar valiye bağlı olarak, kamu tüzel kişiliğini haiz ve özel bütçeli idareler haline getirilmiştir.

Anılan KHK’nın 36’ncı maddesi ile 3152 sayılı Kanun’a eklenen Geçici 10’uncu

maddesinde ise “... 6360 sayılı Kanunla tüzel kişiliği kaldırılan il özel idarelerine ait taşınmazlardan ilgisi nedeniyle Hazineye devredilen ancak halen başkanlığın kullanımında olan taşınmazlar, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç üç ay içinde ilgili başkanlığın talebi ve defterdarlık tarafından tapu müdürlüğüne başvurulması üzerine tapuda bu başkanlık adına devir ve tescil edilir...” hükmü yer almaktadır.

Mevzuat hükümleri bu şekilde olmakla birlikte, kapatılan il özel idarelerinin bulunduğu il defterdarlıklarıyla yapılan yazışmalar neticesinde, tüzel kişiliği kaldırılan il özel idarelerine ait olup ilgisi nedeniyle Maliye Hazinesine devredilen taşınmazlardan, 674 sayılı KHK sonrası YİKOB'lara yapılan devir işlemlerinde mevzuata aykırı uygulamalar bulunduğu tespit edilmiştir.

Şöyle ki,

➤ **YİKOB'ların tüzel kişilik kazanması sonrasında, görevi sona ermiş olan devir tasfiye ve paylaştırma komisyonlarının yeniden toplanarak Hazine taşınmazlarının YİKOB'lara devrine dair kararlar alması**

6360 sayılı Kanun kapsamında kurulan komisyonlar kapatılan il özel idarelerine ait taşınır ve taşınmaz mallar ile hak, alacak ve borçları paylaştırmak üzere geçiş dönemine mahsus olarak oluşturulmuştur. Söz konusu komisyonlar marifetiyle özel idare taşınmazları ilgisine göre Kanun'da bahsi geçen kurumlara devredilmiş, bunların birçoğu ise Maliye Hazinesi adına tescil edilmiştir. Bu işlemlerin tamamlanmasıyla devir, tasfiye ve paylaştırma komisyonları görevini ifa etmiş ve işlevini yitirmiştir. Dolayısıyla YİKOB'ların tüzel kişilik kazanması sonrasında, komisyonların yeniden toplanarak Maliye Hazinesi adına tescilli taşınmazların devrine ilişkin karar almaya yetkili olmadığı değerlendirilmektedir.

Ancak dört ilde komisyonların yeniden karar alması suretiyle 434 adet Hazine taşınmazı YİKOB'a devredilmiştir.

Söz konusu komisyon kararlarına karşı defterdarlık muhakemat müdürlükleri tarafından açılmış davalar bulunmakta olup, Muğla 1'inci İdare Mahkemesi dava konusu işlemde yetki bakımından hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle komisyon kararının iptaline karar vermiş ve YİKOB'a devredilen 12 adet taşınmaz yeniden Maliye Hazinesi adına tescil edilmiştir.

➤ **674 sayılı KHK'da öngörülen şartları taşımayan Hazine taşınmazlarının YİKOB'lara devredilmesi**

674 sayılı KHK'nın 36'ncı maddesi ile 3152 sayılı Kanun'a eklenen Geçici 10'uncu madde kapsamında taşınmazların YİKOB adına tescil edilebilmesi için;

- Kapatılan il özel idarelerine ait olan taşınmazın mülkiyetinin 6360 sayılı Kanun uyarınca ilgisi nedeniyle Maliye Hazinesine devredilmiş bulunması,
- Taşınmazların halen YİKOB'ların kullanımında olması ve
- İlgili YİKOB'un talebi üzerine defterdarlık tarafından tapu müdürlüğüne başvurulmuş olması gerekmektedir.

Ancak uygulamada;

- Mülkiyeti 6360 sayılı Kanun öncesinde de Hazine taşınmazı olan yani kapatılan il özel idarelerinden devrolmayan 2 adet taşınmazın YİKOB'lara devredildiği,
- 674 sayılı KHK'nın "... *halen başkanlığın kullanımında olan* ..." ibaresine ilişkin farklı değerlendirmelerin olduğu, bazı illerde mevzuatın öngördüğü şekliyle taşınmazın YİKOB'un bilfiil kullanımında olup olmadığının tespit edildiği, bazı illerde ise bu incelemenin hiç yapılmadığı ya da İçişleri Bakanlığı teşkilatının kullanımında olmasının yeterli bulunduğu, bu kapsamda devredilen taşınmazlar içerisinde fiilen YİKOB'ların kullanımında olmayan; okul, vali konağı, kaymakam lojmanı, hükümet konağı, kültür merkezi, lojman, köşk-konak, öğretmenevi, otel, termal tesis, alışveriş merkezi, iş merkezi, boş arsa gibi 551 adet taşınmazın devredildiği,
- Bazı illerde defterdarlık tarafından tapu müdürlüklerine başvurulmaksızın Valilik olur yazısı ya da YİKOB'ların tapu müdürlüklerine başvurması üzerine tapuda resen işlem yapılarak 62 adet taşınmazın YİKOB'lar adına tescil edildiği,

tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, kapatılan il özel idarelerine ait olup ilgisi nedeniyle Maliye Hazinesine devredilen taşınmazlardan, 674 sayılı KHK sonrası YİKOB'lara yapılan devir işlemlerinde mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar bulunduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 6360 sayılı Kanun öncesinde Hazine taşınmazı olan yani kapatılan il özel idarelerinden devrolmayan ancak YİKOB'lara devredilen taşınmazların ilgili Defterdarlıklarca idari yoldan ve/veya adli yoldan Hazine adına tescili için bulgu doğrultusunda gerekli çalışmaların yürütüldüğü ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta, bulgu doğrultusunda gerekli çalışmaların yürütüldüğü belirtilmek suretiyle tenkit edilen hususa iştirak edilmektedir.

Bulgu konusu husus kapsamında hayata geçirilecek eylemler gelecek denetim dönemlerinde takip edilecek olmakla birlikte, kapatılan il özel idarelerine ait olup ilgisi nedeniyle Maliye Hazinesine devredilen taşınmazlardan, 674 sayılı KHK sonrası YİKOB'lara yapılan devir işlemlerinde mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar bulunduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 2: Tahsis Edilen Hazine Taşınmazları Üzerinde İlgili Kamu İdaresince Bedel Karşılığı İrtifak Hakkı ve Kiralama İşlemleri Tesis Edilmesi

Bakanlar Kurulunca serbest bölge olarak sınırları belirlenen alanlarda yer alan Hazine taşınmazlarının, Maliye Bakanlığınca Ekonomi Bakanlığına tahsis edildiği, ancak özel kanunla yetki verilmemesine rağmen söz konusu taşınmazlar ile üzerindeki yapıların ilgili Bakanlıkça tahsis, kiralama ve irtifak hakkı sözleşmeleri kurularak bedeli karşılığında yatırımcı kuruluşların kullanımına bırakıldığı görülmüştür.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5'inci maddesi gereğince, serbest bölge ilan edilen yerlerde ihtiyaç duyulacak arazi ve tesisler kamulaştırma yoluyla sağlanabilmekte, Hazinenin mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar, serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcılara kiralanabilmekte veya bu araziler üzerinde irtifak hakkı kurulabilmektedir.

Özel düzenleme olan 3218 sayılı Kanun'da, taşınmaz üzerinde mülkiyet hakkını kısıtlayan irtifak hakkı kurma, kiralama gibi işlemlerin tesisinde, Maliye Bakanlığı dışında bir kamu idaresine yetki veren bir düzenleme olmadığından, serbest bölgelerdeki taşınmazların tasarruf yetkisinde genel düzenlemeler olan 5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesi ile 178 sayılı KHK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Mezkûr genel düzenlemelerde, mülkiyeti Maliye Hazinesi adına kayıtlı taşınmazlarla ilgili tasarrufta bulunma yetkisi Maliye Bakanlığınca verilmiş olup, Bakanlık 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik ve diğer ikincil düzenlemeleri esas alarak işlem tesis etmektedir.

Tahsis işlemi Hazine taşınmazının, kamu hizmeti amacıyla kullanılmak üzere ve hizmetin devamı süresince, kamu idareleri adına bedelsiz olarak kullanıma bırakılmasını ifade etmektedir. Diğer taraftan mevzuat hükümlerinde tahsisten bedel alınması gibi bir usul de

benimsenmemiştir. Bununla birlikte uygulamada, serbest bölge ilan edilen alanlarda yer alan taşınmazların, Maliye Bakanlığınca irtifak hakkı veya kiralamaya konu edilmediği, bu bölgedeki faaliyetlerin düzenlenmesinden sorumlu kamu idaresi olan Ekonomi Bakanlığı adına tahsis yapıldığı tespit edilmiştir.

Serbest bölgelerde yer alan ve Ekonomi Bakanlığına tahsis edilen bu taşınmazların üzerindeki yapıların kullanılmasıyla ilgili izin ve ruhsat işlemleri, 10.03.1993 tarihli Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği ile 2012/3 sayılı Serbest Bölgelerdeki Üstyapı Ve Taşınmazların Tahsisi, Devri, Satışı ve Talebe Uygun Olmayan Taşınmazlara İlişkin Genelge’de yer verilen usul ve esaslar çerçevesinde Ekonomi Bakanlığı bünyesinde yer alan Serbest Bölge Genel Müdürlüğünce yerine getirilmektedir.

Yönetmelik ve Genelge hükümlerinde;

- Bölge için tahsis edilen Hazineye ait arazinin, Genel Müdürlük tarafından, üzerine üst yapı yapılmak üzere İşletici veya Kurucu işleticilere veya faaliyet ruhsatı verilmesi uygun bulunan gerçek veya tüzel kişilere bir sözleşme ile tamamen veya kısmen kiralanabileceği,
- Arazisi Hazineye ait serbest bölgelerde Hazineye intikal eden üst yapı ve tesislerin kullanım haklarının, Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ve bir bedel karşılığında belirli bir süre ile kullanıcılara tahsis edilebileceği,

ifadeleri yer almaktadır.

Serbest bölge ilan edilen ve Ekonomi Bakanlığına tahsis edilen taşınmazlar üzerinde yapılan incelemelerde; toplam 129 adet Hazine taşınmazı üzerinde, dış ticaretin konusunu oluşturan faaliyetlerin gerçekleştirildiği, yatırımcılara “kiralama” ve “irtifak hakkı” adı altında bedel karşılığı ikinci bir kullanım hakkı verilmesine ilişkin sözleşmeler yapıldığı, ancak bu işlemlerden elde edilen gelirlerin Ekonomi Bakanlığının gelir hesaplarına aktarıldığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; 3218 sayılı Kanun’da malik kamu idaresi olan Maliye Bakanlığına haiz tasarruf yetkisinin Ekonomi Bakanlığınca kullanılabileceğine dair bir yetki devri olmadığından ve genel hükümlerde de tahsisli taşınmazların ilgili idarece bu şekilde yatırımcıların kullanımına bırakılmasına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından söz konusu işlemlerin yasal dayanağa kavuşturulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 3218 sayılı Kanun'un "Uygulanmayan hükümler" başlıklı 12'nci maddesinde, serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı ve kullanıcılara Hazinesin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binaların kiralanması, irtifak hakkı tesisi ve kullanma izni verilmesi işlemlerinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi olmadığı hükmüne yer verildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında yapılacak işlemlerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na tabi olmadığı gerekçe gösterilmiş, bulguda yer verilen tahsis işlemi ve bu işleme dayanılarak Ekonomi Bakanlığınca yatırımcılar lehine gerçekleştirilen tahsis, kiralama ve irtifak hakkı tesisi ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

5018 sayılı Kanun'da Hazine adına tescil edilen taşınmazların Maliye Bakanlığı tarafından yönetileceği ifade edilmiştir. Serbest bölgelerde yer alan taşınmazlarla ilgili olarak ise 4706 sayılı Kanun kapsamında Maliye Bakanlığınca bu bölgelerdeki taşınmazların kamu kurum ve kuruluşlarına doğrudan satılabileceği hüküm altına alınmıştır. Yine konuyla ilgili olarak 324 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği'ne 1/2/2012 tarihinde eklenen fıkra ile Hazinesin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmazlar üzerinde serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcıların talebi halinde irtifak hakkı tesisi veya kullanma izni işlemlerinin Maliye Bakanlığınca gerçekleştirilebileceği düzenlenmiştir.

Söz konusu mevzuat hükümleri ile bulguda yer verilen açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, 3218 sayılı Kanun kapsamındaki serbest bölgelerde yer alan taşınmazlar üzerindeki tasarruf yetkisinin malik idare sıfatıyla Maliye Bakanlığınca kullanılması gerekmektedir.

Kamu idaresi tarafından verilen cevapta 3218 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde yer alan istisna hükmü ileri sürülmüş olsa da, genel kanun niteliğinde olan 2886 sayılı Kanun'da yetkiye dair ayrıntılı bir düzenleme bulunmamaktadır. Nitekim bulguda eleştiri konusu edilen husus da özel kanuna göre işlem tesis edilmesi değildir.

Serbest bölgelere benzer şekilde kültür, turizm, enerji, petrol boru hatları, elektrik iletimi, özelleştirme vb. özel nitelikli benzer yatırımlarda ilgili özel kanun hükümleri uyarınca sözleşme öncesi işlemler yürütülmekte ancak ilgili kamu idarelerince bu kanunlarda yer alan hükümler doğrultusunda yatırımcıların belirlenmesinden sonra irtifak hakkı gibi arazinin kullanımına esas sözleşmeler, nihai yatırımcılar ile Maliye Bakanlığı arasında imzalanmaktadır.

Tarafımızca eleştirilen husus, bulgu konusu edilen işlemlerde diğer özel kanunlarda uygulanan yöntemin dışına çıkılarak serbest bölgelerde yer alan Hazine taşınmazlarının Ekonomi Bakanlığınca tahsis edildikten sonra bu arazilerin, dış ticaret kapsamında yatırımcılara

bedel karşılığı tahsis, kiralama ve irtifak hakkı adı altında kullanımlarına yönelik sözleşmelerin, Maliye Bakanlığının yerine geçerek Ekonomi Bakanlığı birimlerince tanzim edilmesidir.

3218 sayılı Kanun'da tahsisli taşınmazların ilgili idarece bu şekilde kullanımına yetki veren bir düzenleme bulunmaması ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 324 sayılı Tebliğ'de de Kanun kapsamındaki işlemlerin bu Bakanlıkça gerçekleştirileceğinin ifade edilmesi sebebiyle söz konusu işlemlerin mevzuata aykırı olduğu yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 3: Genel Bütçeli İdarelere Tahsisli Kamu Konutlarının Sayısına İlişkin Kayıtların Gerçeği Yansıtması

Hazine taşınmazları mahiyetinde olup genel bütçe kapsamındaki idarelerin kullanımına tahsis edilmiş konutlarla ilgili olarak tutulan kayıtların eksik olduğu görülmüştür.

178 sayılı KHK'nın 13'üncü maddesinin (e) bendi uyarınca; Devlete ait konutları yönetmek ve kamu kurum ve kuruluşlarına ait konutların yönetimi konusundaki politikaları belirlemek, her yıl yurt içi ve yurtdışındaki kamu konutlarının kira ve yakıt bedelleri ile işletme, bakım ve onarım esaslarını tespit etme görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Kamu Konutları Yönetmeliği'nin "Konutların yönetimine dair esaslar" başlıklı 35'inci maddesinde de Devlete ait kamu konutlarının Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğünce yönetileceği ifade edilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak, 294 sayılı Milli Emlak Genel Tebliği çıkarılmış, 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarının yurt içinde ve yurt dışında bulunan kamu konutlarıyla ilgili tesis edilecek işlem, usul ve esaslar belirlenmiştir.

Mevzuat hükümleri gereğince Hazine taşınmazları mahiyetinde olan ve genel bütçe kapsamındaki idarelerin kullanımlarına tahsis edilmiş konutlarla ilgili olarak Devlet tüzel kişiliğini temsilen Maliye Bakanlığınca işlem tesis edilmektedir. Tespit, tahsis, kira, bakım onarım gibi idari işlemlere konu olan kamu konutlarının yönetilmesi için öncelikle bunların sayısına ve niteliğine ilişkin kayıtların milli emlak birimlerince tutulması ve devlete ait konutlarla ilgili tahsis işleminin de bu kayıtlar esas alınarak yürütülmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemeler ve Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı ilgili birimleri ile gerçekleştirilen görüşmelerden genel bütçeli idarelerin kullanıma bırakılan kamu konutlarına

ilişkin kayıtların eksik olduğu tespit edilmiştir.

Şöyle ki, MEOP sisteminden genel bütçeli idarelere tahsis edilip lojman ve kamu konutu olarak kullandırılan taşınmazlara ilişkin alınan rapor ile genel bütçeli kamu idarelerinden edinilen bilgilere dayanılarak Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BÜMKO) tarafından hazırlanan 2018 yılı Bütçe Kanunu Gerekçesinde yer verilen kamu konutlarının bilgisi, sayı itibarıyla birbiri ile eşleşmemektedir.

Genel bütçeli idareler tarafından lojman ve kamu konutu olarak kullanılan taşınmazların sayısı, MEOP'tan alınan "Tahsis Türlerine Göre Kamu Konutları Raporu"nda 173.976 adet, 2018 Bütçe Kanunu Gerekçesinde ise 207.435 adet olarak yer almaktadır.

Kamu konutu olarak kullandırılan taşınmaz bilgisinin farklı raporlarda farklı sayıda ifade edilmesi, bir başka deyişle kamu kurumlarından alınan bilgilerle oluşturulan bütçe gerekçesi ekindeki lojman sayısının, MEOP'tan alınan raporlarda yer alan rakamlarla teyit edilemiyor olması Bakanlık kayıtlarının bu konuda güvenilir bilgi üretmiyor olduğunu göstermektedir.

Söz konusu tutarsızlıkların kaynağı genel bütçeli idareler ile Bakanlık arasında kamu konutlarıyla ilgili bilgi paylaşımının sağlıklı yapılmaması olarak görülmekle birlikte anılan mevzuat hükümleri uyarınca bu idarelerin kullanımına bırakılan taşınmazlarla ilgili tahsis kayıtlarının, milli emlak birimlerince mevcut kullanım şekilleri itibarı ile tam ve doğru olarak tutulması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; bulguda belirtilen kamu konutlarına ilişkin güvenilir veri üretilmesini sağlamak amacıyla KTS Projesi kapsamında kamu konutları modülünün tamamlandığı, ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından veri girişlerinin yapılması ile defterdarlıklar tarafından bu verilerin kontrol edilmesinin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından genel bütçeli idarelerin kullanıma bırakılan kamu konutlarına ilişkin kayıtların güvenilir bilgi üretmiyor olduğu hususunda bulguya iştirak edilmiş, KTS Projesi kapsamında güvenilir kayıtların sağlanacağı ifade edilmişse de, bulgumuzda ayrıntısına yer verildiği üzere, genel bütçeli idarelere kamu konutu olarak kullandırılan tahsisli taşınmaz kayıtlarının tutulması görevi Bakanlığın sorumluluğunda olup denetim yılı itibarıyla söz konusu kayıtların tam ve doğru bilgi üretmediği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 4: Genel Tebliğ İle Doğal Gaz Boru Hattı İrtifak Hakkı Bedellerinin Belirlenmesine İlişkin Kanun ve Yönetmelik Hükümlerine Aykırı Düzenleme Yapılması

Doğalgaz boru hattı geçirilmek amacıyla Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi (BOTAŞ) lehine tesis edilen irtifak haklarında, Kanun ve Yönetmeliklerde bedelin belirlenmesine ilişkin istisnai hüküm yer almamasına karşın, Genel Tebliğ ile düzenleme yapılmak suretiyle irtifak bedelinin “taşınmazın değer düşüklüğü karşılığı” yöntemi ile hesaplanarak bir defaya mahsus alınması usulünün getirildiği tespit edilmiştir.

4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu’nun 12’nci maddesinde, doğal gaz iletim hattı kurulmasıyla ilgili arazi temin yöntemleri düzenlenmiştir. Maddenin (b) bendinde mülkiyetin gayri ayni hak tesisi yöntemi esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

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

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

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

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

Anılan Genel Tebliğ’in 4’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında;

“4646 sayılı Kanunun 12 inci maddesinin (a) ve (b) bentleri hükümleri uyarınca, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca düzenlenmiş üretim lisansına ve bu Kurumun uygun görüşüne

istinaden Hazine taşınmazları üzerinde doğal gazın iletimi, dağıtımı, depolanması, pazarlanması amacıyla irtifak hakkı tesis edilmesi veya kullanma izni verilmesinin talep edilmesi halinde;

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

b) Ancak, BOTAŞ lehine doğalgaz boru hattı geçirilmek amacıyla tesis edilecek irtifak hakkı ve kullanma izinlerinin süresi Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca düzenlenmiş lisans süresinin sona ereceği tarih olarak belirlenecek ve irtifak hakkı veya kullanma izni bedeli, boru hattının geçmesi nedeniyle taşınmazın değerinde meydana gelen azalma dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edilecektir”

düzenlemesi yapılmıştır.

Söz konusu maddenin (a) bendinde, genel uygulamanın, Yönetmelik’in 12’nci maddesine göre, “takdir edilecek bedel üzerinden” irtifak hakkı tesis edilmesi yöntemi olduğu belirtilmiş; ancak, (b) bendi ile BOTAŞ’a özgü istisnai bir düzenleme getirilerek, bu Kurum adına tesis edilecek haklarda, bedelin “taşınmazın değerinde meydana gelen azalma” dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edileceği ifade edilmiştir. Genel Tebliğ’de bedel hesaplaması için belirlenen kıstas, taşınmazın değerinde meydana gelen azalma miktarıdır, ancak, bu kıstasla ilgili genel hükümlerde herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Özetle; bahse konu Kanun ve Yönetmelik hükümleri bedele ilişkin istisnai düzenlemeler içermediğinden, bu hükümlere dayanılarak çıkarılan Genel Tebliğ ile normlar hiyerarşisine aykırı olarak yeni bir usul belirlenmesi mümkün değildir.

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

Ayrıca, Genel Tebliğ ile getirilen “değer düşüklüğü karşılığı bedel” belirleme yöntemi konuya ilişkin düzenlemelerde yer almadığından, bu bedelin nasıl tespit edileceğine ilişkin esaslar da belli değildir. Anılan yöntem esas alınarak belirlenen irtifak hakkı bedellerinde bazen taşınmazların “satış bedeli”nin, bazen de “bir yıllık kullanım bedeli”nin kıstas alınması gibi

farklı uygulamalara gidildiği görülmüştür. Bu durum da aynı tür idari işlemlerde farklı usullerin uygulanması anlamına gelmektedir.

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

Kamu idaresi cevabında; özetle, irtifak hakkı tesis edilmesine ilişkin işlemlerin, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 744’üncü maddesi, 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu’nun 12’inci maddesi, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu’nun 11’inci maddesi, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik ve bu Yönetmelik’e dayanılarak çıkarılan Milli Emlak Genel Tebliği uyarınca tesis edildiği, bahse konu kanun maddelerinde irtifak hakkı tesisine ve irtifak kurulması nedeniyle taşınmazda meydana gelen değer düşüklüğüne ilişkin hükümler yer almakta olduğu belirtilmektedir.

Aynı zamanda, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2004/5-749 Esas No.lu 2005/44 Karar No.lu kararında, irtifak bedelinin, taşınmaz üzerinde idarece dikilen pilon ve inşa edilen trafo binası ile enerji nakil hattının geçirildiği bölümlerin değer düşüklüğü esas alınarak irtifak hakkı tesis edileceği belirtilmekte olduğu, bu itibarla, irtifak hakkı tesisi işlemlerini düzenleyen 324 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliği’nin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkındaki Yönetmelik’e normlar hiyerarşisinde aykırılık teşkil etmediği,

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

ifade edilmiştir.

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

Ancak bulguda, münferit olaylardan ziyade üst normlarda BOTAŞ lehine herhangi bir

istisna hüküm bulunmamasına rağmen Bakanlık tarafından hazırlanan Genel Tebliğ ile bu kapsamda düzenleme yapılması eleştirisi konusu edilmiştir.

Verilen cevapta anılan Tebliğ’e dayanak teşkil ettiği ifade edilen 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu ile 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerinden bahsedilmiştir. 4721 sayılı Kanun’un 744’üncü maddesi; komşuluk ilişkisinden doğan mecra hakkını, yani komşuluktan kaynaklı bir zorunluluk halinde, uğranılan zararın ödenmesi şartıyla mecra geçirilmesine katlanma yükümlülüğünü, 2942 sayılı Kanun’un 11’inci maddesi ise; kamulaştırma yoluyla irtifak hakkı tesisi kurulan taşınmazlara ilişkin düzenlemeleri içermektedir.

BOTAŞ lehine irtifak hakkı ise, bu kanunlarda söz konusu edilen komşu hakkından kaynaklı bir “*Katlanma Yükümlülüğü*” ya da kamulaştırma yoluyla irtifak olmadığından aynı kapsamda değerlendirilmemelidir. Dolayısıyla, mezkûr kanunlarda öngörülen koşullar oluşmadığı halde bu hükümlerin genel kurala dönüştürülerek karma bir yöntem geliştirilmek suretiyle işlem tesis edilmesi de imkân dâhilinde değildir.

Kaldı ki, Medeni Kanun’un “4. Mecralar” başlıklı 727’nci maddesinde, “...*Komşuluk hukukunun gerektirdiği hâller dışında bir taşınmazın böyle bir mecra ile aynî hak olarak yüklenmesi, ancak bir irtifak hakkı kurulması suretiyle olabilir. ...*” denilmek suretiyle komşuluk hukuku dışındaki hallerde bir mecranın ancak irtifak suretiyle kurulacağı ifade edilmiştir. Tarafların anlaşması ile kurulacak böyle bir mecra irtifakında ise zararın telafisi mahiyetinde “*değer düşüklüğü*” şeklinde bir bedel tespiti söz konusu olamayacaktır.

Ayrıca cevapta yer verilen Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı, kamulaştırmaz el atmaya ilişkin olduğundan Hazine taşınmazı üzerinde tesis edilen mecra haklarında bedel belirlenmesine emsal gösterilmesi uygun değildir. Hâlbuki emsal olarak kabul edilebilecek Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E. 2010/12-101 K. 2010/128 karar ve T. 3.3.2010 tarihli kararında, 744’ üncü madde ile ilgili olarak, “*Maddenin kanun içerisindeki sistematik yerine bakıldığında, mecranın geçirilmesi lüzumu komşuluk ilişkisine dayanmalıdır. Komşunun mutlaka bitişik taşınmaz olması gerekmez; ancak, komşu kavramına girmeyen uzaktaki bir işletme, su, elektrik gibi ulaştırma tesisatını geçirmek için bu maddeden yararlanamaz (Oğuzman M. Kemal, Seliçi Özer, Eşya Hukuku 5. Bası istanbul 1988 s. 483 vd.). Bu tür işletme veya taşınmaz malikleri ancak malikle anlaşarak mecra irtifakı kurabilirler.*” denilmiş olup, komşuluk ilişkisi olmayan hallerde bu maddeden yararlanılamayacağı açıkça belirtilmiştir.

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

Dolayısıyla bu kapsamda tesis edilen irtifak haklarında bedelin, 2886 sayılı Kanun ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca belirlenmesi gerekmektedir. Nitekim 324 sıra sayılı Tebliğ'in üçüncü bölümü 4'üncü maddesinde yer alan, *"BOTAŞ lehine tesis edilenler hariç olmak üzere 4646 sayılı Kanun kapsamında tesis edilen mecra haklarından genel hükümlere göre bedel alınacağı"* şeklindeki düzenleme de İdare tarafından ortaya konulan iddiayı geçersiz kılacak niteliktedir.

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

Diğer taraftan bulgu konusu husus 2015 ve 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da konu edildiği halde, uygulamaya 2017 yılında da devam edildiği görülmüştür.

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

BULGU 5: 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Hükümlerine Aykırı Olması

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

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

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

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

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

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

“ 14.01.2012 tarihi itibarıyla kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsünde olup 375 sayılı KHK'ya ekli (II) ve (III) sayılı Cetveller kapsamında yer alan personel hakkında, geçici 12'nci maddenin yürürlüğe girdiği 15.01.2012 tarihinden önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre fiili çalışmaya bağlı ödemeler hariç olmak üzere, kadrolarına bağlı olarak ikramiyelerin (teşvik ikramiyesi dahil) bir aya isabet eden tutarı dahil mali haklar kapsamında

filen yapılan her türlü ödemeler toplamı net tutarının; anılan KHK'nın Ek 10'uncu maddesine göre söz konusu kadro unvanları için öngörülen ücret ve tazminat toplamı net tutarından fazla olması halinde, bu tarihten önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerinin geçici 10'uncu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle uygulanmasına devam olunacaktır.

...

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

...” denilmiş,

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

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

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

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

Mülga 5916 sayılı Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 13'üncü madde hükmü uyarınca,

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

Gerek 637 sayılı KHK'da gerekse 4059 ve 5916 sayılı Kanun'da; üstün gayret ve çalışmaları sonucunda emsallerine göre başarılı çalışma yaptıkları tespit edilenlere

Müsteşarın/Genel Sekreterin teklifi, ilgili Bakanın onayı ile Haziran ve Aralık aylarında birer aylık sözleşme ücreti tutarına kadar teşvik ikramiyesi ödenebileceği belirtilmektedir.

Hazine Müsteşarlığı, Ekonomi Bakanlığı ve Avrupa Birliği Bakanlığı 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında, teşvik ikramiyesi “üstün gayret gösterme” ve “Bakan onayı” şartlarına bağlanmış olduğu için arızı bir ödeme olarak değerlendirilmiş ve teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak maaş karşılaştırmasına dâhil edilmesi hususu mevzuata uygun bulunmamıştır.

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

Bulgu konusu husus, Maliye Bakanlığı 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu’nda konu edilmiş, İdare tarafından verilen cevapta; uygulama birliği sağlanması amacıyla kamu idarelerince Kanunların uygulanmasına ilişkin şekil ve usul açısından açıklamalar ihtiva eden Tebliğlerin Kanunlara uygunluğunun denetiminin idari yargının görev alanında olduğu ifade edilmiş idi.

Tebliğlerin Kanunlara uygunluğunun denetiminin idari yargının görev alanında olduğunun ifade edilmiş olması, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “ ... *merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak* ... ” görevini Sayıştaya veren 160’ıncı maddesi hükmünü görmezden gelmek anlamına gelmektedir.

Özetle, söz konusu Tebliğ, 375 sayılı KHK hükümlerine aykırıdır ve bunun doğurduğu sonuç kamu zararıdır. Bu hususun kamu zararı olarak raporlanmasındaki teknik zorluk ise, uygulayıcı kurumların işleminin Tebliğ’i uygulamaktan ibaret olması ve hatanın kaynağının normlar hiyerarşisine aykırı tasarrufta bulunan Maliye Bakanlığı olmasıdır.

Bu itibarla ilgili Kamu İdareleri Sayıştay Denetim Raporlarında konu edilen, “üstün gayret gösterme” ve “Bakan onayı” şartlarına bağlanan arızı ödeme niteliğindeki “teşvik

ikramiyesi” nin mevzuata aykırı olarak kadroya bağlı bir hak kapsamında maaş karşılaştırmasına dâhil edilmesi hususunun, Maliye Bakanlığınca üst hukuk normu durumunda bulunan 375 sayılı KHK hükümleriyle çelişki yaratacak şekilde çıkarılan 161 seri no.lu Tebliğ düzenlemesinden kaynaklandığı ve Bakanlığın Genel Tebliğ’de söz konusu çelişkiyi giderecek şekilde düzenleme yapması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, 666 sayılı KHK ile kamu görevlilerinin mali haklarına ilişkin yapılan düzenlemelerde, ücret dengesizliğine yol açan değişik adlar altındaki kurumsal her türlü ödemenin kaldırılarak tüm personele, hizmet sınıfı, kadro ve görev unvanları esas alınmak suretiyle eşit tutarda ek ödeme yapılmasının ancak mevcut çalışanların mali haklarında herhangi bir azalmaya sebebiyet verilmemesinin amaçlandığı,

Bu amaca uygun olarak anılan Kararname ile 375 sayılı KHK’ya eklenen Geçici 12’nci maddede kadro karşılığı çalışmakta olan mevcut sözleşmeli personelin mevcut hakları, teşvik ikramiyesi de dahil tüm ikramiye ödemeleriyle birlikte korunmak suretiyle kıyasa dahil edilerek bunlar için yeni bir hukuksal durum yaratıldığı,

Dolayısıyla 375 sayılı KHK’nın geçici 12’nci maddesinde yer alan “kadrolarına bağlı olarak mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler (ikramiyelerin bir aya isabet eden tutarı dahil)” ibaresindeki ikramiyeler kapsamına ikramiye, teşvik ikramiyesi adı altında yapılan tüm ikramiye ödemelerinin girdiği, zira kanun koyucunun Geçici 12’nci maddede belirtilen ikramiyeden teşvik ikramiyesini hariç tutmadığı, ikramiyelerin bir aya isabet eden tutarını kıyasa dahil ettiği,

Bu kapsamda, 161 Seri No.lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliğinin “C) Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personele İlişkin Açıklamalar” bölümünün 1 numaralı açıklamasında, hakkında 15/01/2012 tarihinden önce yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri uygulanmasına devam olunan personele mevzuatında ödenmesi öngörülen teşvik ikramiyesinin, hem kıyas hesabında dikkate alınacağı hem de aynı usul ve esaslar dahilinde ödenmesine devam olunacağını belirtildiği, söz konusu açıklamanın 375 sayılı KHK hükümleriyle uyumlu olduğu, herhangi bir çelişki bulunmadığı,

Hakimler ve savcılarının mali haklarının tespitinde esas alınan ve 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanunu’nun "Mali haklar" başlıklı 102’nci maddesinde tanımlanan kıstas aylığın "en yüksek Devlet memuruna mali haklar kapsamında fiilen yapılmakta olan her türlü ödemeler toplamının brüt tutarı" şeklinde ifade edildiği, anılan Kanun’un "Aylık tablosu" başlıklı

103'üncü maddesinde mali haklar hesaplanırken, kıstas aylık içindeki ikramiyenin bir mali yıldaki toplam tutarının onikide birinin dikkate alınacağını belirtildiği ve bu nedenle hakim ve savcıların mali haklarının teşvik ikramiyesinin de dahil edildiği kıstas aylık üzerinden hesaplandığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi tarafından verilen cevapta, 666 sayılı KHK ile değişik adlar altındaki kurumsal her türlü ödemenin kaldırılarak ücret dengesizliğine yol açan durumların ortadan kaldırılması ancak bu arada çalışanların mali haklarında herhangi bir azalmaya sebebiyet verilmemesinin amaçlandığı, bu amaca uygun olarak 375 sayılı KHK'ya eklenen geçici 12'nci maddede kadro karşılığı sözleşmeli personelin mevcut haklarının teşvik ikramiyesi de dahil edilmek suretiyle korunduğu ifade edilmiştir.

375 sayılı KHK'ya eklenen Geçici 12'nci maddenin “... *fiili çalışmaya bağlı ödemeler hariç olmak üzere kadrolarına bağlı olarak mali haklar kapsamında fiilen yapılan her türlü ödemeler (ikramiyelerin bir aya isabet eden tutarı dahil) ...*” hükmü ile ikramiyelerin bir aya isabet eden tutarının kadroya bağlı ödemeler kapsamında olduğu belirtilmiş olsa da, esasen madde metninden ancak kadroya bağlı bir ödemenin maaş mukayesesine dahil edileceği, fiili çalışmaya bağlı ödemelerin hesaplama dahil edilmeyeceği anlamı çıkmaktadır ki bu durum 666 sayılı KHK'nın kurumlarda farklı adlar altında yapılan ödemelerin kaldırılması suretiyle kamudaki ücret dengesizliğini giderme amacına da uygun düşmektedir.

Nitekim Hazine Müsteşarlığı, Ekonomi Bakanlığı ve Avrupa Birliği Bakanlığı denetim ekiplerince de teşvik ikramiyesi kadroya bağlı bir ödeme olarak değil arızı bir ödeme olarak değerlendirilmiş ve teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak maaş karşılaştırmasına dahil edilmesi hususu mevzuata uygun bulunmayarak ilgili idarelerin 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarına konu edilmiştir.

Yine kamu idaresi cevabında, 161 Seri No.lu Genel Tebliğ'de yer alan örnek ve açıklamaların 375 sayılı KHK ile uyumlu olduğu ifade edilmiştir.

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

Nitekim, ilgili idareler tarafından Taslak Denetim Raporlarına verilen cevapta, 161 Seri No.lu Tebliğ’de yer alan örnekler çerçevesinde eski ve yeni maaş karşılaştırmasının yapıldığı ve teşvik ikramiyesinin bu suretle hesaplamalara dahil edildiği ifade edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından verilen cevapta; 2802 sayılı Kanun’un 103’üncü maddesi gereği, mali haklar hesaplanırken kıstas aylık içindeki ikramiyenin bir mali yıldaki toplam tutarının onikide birinin dikkate alınacağı, yani hakim ve savcıların kıstas aylığına teşvik ikramiyesinin de dahil edildiği ileri sürülmüş olsa da, yukarıda da ifade edildiği üzere, kadro karşılığı sözleşmeli personel statüsünde çalışan personelin mali haklarının düzenlendiği 375 sayılı KHK’nın Geçici 12’nci maddesinde; kadroya bağlı mali haklar kapsamında yapılan ödemelerin/ikramiyelerin maaş mukayesesine dahil edileceği hüküm altına alınmıştır. Tarafımızca eleştirilen husus da, teşvik ikramiyesinin kadroya bağlı bir hak olarak ödenmesi değil, arızı bir ödeme mahiyetinde olmasıdır.

Açıklanan nedenlerle, “üstün gayret gösterme” ve “Bakan onayı” şartlarına bağlanan arızı ödeme niteliğindeki teşvik ikramiyesinin mevzuata aykırı olarak kadroya bağlı bir hak kapsamında maaş mukayesesine dahil edilmesi hususunun, Maliye Bakanlığınca üst hukuk normu durumunda bulunan 375 sayılı KHK hükümleriyle çelişki yaratacak şekilde çıkarılan 161 Seri No.lu Genel Tebliğ düzenlemesinden kaynaklandığı ve Bakanlığın Genel Tebliğ’de söz konusu çelişkiyi giderecek şekilde düzenleme yapması gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 6: Yedek Ödeneğin Geçmiş Yıl Gerçekleşmeleri Dikkate Alınmadan Belirlenmesi

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

5018 sayılı Kanun’un “Bütçe İlkeleri” başlıklı 13’üncü maddesinde sayılan ilkeler gereğince, bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlığın esas alınması gerekmektedir.

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

Tablo 10: Yedek Ödenek Durum Tablosu (TL)

Yılı	Başlangıç Ödenegi (I)	Eklenen Ödenek (II)	Düşülen Ödenek	Ödenek Eklenme Oranı (II/I)
2014	3.593.223.000	35.070.832.215	38.664.055.215	9,76
2015	3.572.633.000	37.600.406.554	41.173.039.554	10,52
2016	4.971.728.000	34.579.468.953	39.551.196.953	6,96
2017	6.420.922.000	35.471.897.998	41.892.819.998	5,52

Yukarıdaki tablodan anlaşılabacağı üzere, yıllar itibariyle Bakanlık bütçesinde yer alan yedek ödenek tertibi ihtiyaca göre düşük bir tutarda belirlenmiş ve yıl içinde idarelerin ihtiyaçları doğrultusunda bu tertibe başlangıç ödenegine kıyasla yüksek tutarlarda ekleme yapılmıştır. Ancak bir sonraki yıl bütçesi hazırlanırken diğer kamu idarelerinin yıl içinde yedek ödeneye ihtiyaç duyacağı muhtemel olmasına rağmen, yedek ödenek başlangıç ödenegi yine düşük belirlenmiştir. Şöyle ki; 2016 yılında yedek ödeneye, başlangıç ödeneginin 6,96 katı kadar ödenek eklenmesine rağmen, 2017 yılı Bakanlık bütçesinde bir önceki yıla göre %29'luk bir artışla 6.420.922.000 TL tutarında ödenek tahmin edilmiştir. 2017 yılında ise başlangıç ödeneginin 5,52 katı kadar ödenek kurum içi ve kurum dışı aktarmalar yoluyla eklenmiş ve yedek ödenek tertibinden ihtiyacı olan kurumlara toplam 41.892.819.998 TL ödenek aktarılmıştır.

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

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

Bu çerçevede 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun (6/1-a) maddesinde;

“Bu Kanunla verilen ödeneklerin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması amacıyla, kamu idarelerinin yıl içinde ortaya çıkabilecek ihtiyaç fazlası ödeneklerinin diğer kamu idarelerinin ödenek ihtiyacının karşılanmasında kullanılmasını temin etmek veya ödeneklerin

öncelikli hizmetlerde kullanılmasını sağlamak üzere genel bütçe ödeneklerinin yüzde 10'unu aşmamak kaydıyla; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerin bütçelerine konulan (01), (02), (03), (05), (06), (07), (08) ve (09) ekonomik kodlarındaki ödenekleri kamu idareleri bütçeleri arasında veya Maliye Bakanlığı bütçesinin "Yedek Ödenek" tertibine aktarmaya, ... Maliye Bakanı yetkilidir" hükmünün yer aldığı,

2017 yılında ve geçmiş yıllarda yedek ödenek tertibine yapılan aktarmaların, bütçe kanunları ile Bakanlığa verilmiş olan yetkilere uygun olarak, yıl içinde bütçe politikasının gerekleri ve idarelerin ihtiyaçları dikkate alınarak gerçekleştirildiği,

Bu kapsamda, Raporda bulgu konusu edilen hususa iştirak edilmediği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında vurgulandığı üzere her ne kadar Bakanlığın yetkisi dâhilinde yedek ödenekten aktarma yapılmış olsa da, bu uygulama bütçe ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.

Bilindiği üzere, merkezi yönetim bütçesinin hazırlanmasından ve kapsamındaki kurumlar arası koordinasyonun sağlanmasından Bakanlık sorumludur. Merkezi yönetim kapsamındaki kurumların bütçe ödenekleri bütçe ilkelerine uygun olarak belirlenmiş olsa idi, kamu idarelerinin bütçelerinden yedek ödeneye ve yedek ödenekten de ihtiyacı olan kamu idarelerine aktarma yapma ihtiyacı doğmayacaktı. Ayrıca Bakanlık tarafından yılı bütçesi hazırlanırken, yedek ödenenin belirlenmesi sırasında, önceki yıl ödenek hareketlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan bulgu konusu husus 2015 ve 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporlarında konu edildiği halde, uygulamanın 2017 yılında da devam ettiği görülmüştür.

Bu itibarla, yedek ödenenin yıllar itibarıyla düşük belirlenmesinin bütçenin doğruluk ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 7: Muhasebe Birimi Tahsilat Hesabı Bakiyesinin Tek Hazine Tahsilat Hesabına Aynı Gün Aktarılmaması

Muhasebe birimlerinin banka tahsilat hesaplarındaki tutarın, Tek Hazine Tahsilat Hesabına aynı gün aktarılmadığı görülmüştür.

idareleri muhasebe birimleri tarafından nakit ihtiyacı veya nakit fazlası hakkında yapılacak işlemlerin Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar'a göre yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Usul ve Esaslar'ın, "Tahsilatın tek hazine hesabına aktarılması" başlıklı 18'inci maddesinde, muhasebe birimlerinin ve vergi dairelerinin Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) nezdindeki tahsilat hesaplarındaki tutarların aynı gün Tek Hazine Tahsilat Hesabına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.

Muhasebe birimlerinin ödeme ve tahsilat işlemlerinin Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası aracılığıyla yapılmasını sağlamak ve işleyişe ilişkin esasları belirlemek amacıyla TCMB ile T.C. Ziraat Bankası arasında 03.03.2017 tarihinde "Tek Hazine Sistemi Kapsamında Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Tarafından Yürütülecek İşlemlere İlişkin Muhabir Banka Protokolü" imzalanmıştır.

Anılan Protokolün "Genel Esaslar" başlıklı 4'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında; muhasebe birimlerine ait nakit/çek tahsilat tutarlarının aynı gün içinde Tek Hazine Hesabına aktarılmasının esas olduğu, aynı gün içinde aktarımın mümkün olmaması halinde söz konusu tahsilat tutarlarının, Banka tarafından izleyen iş günü en geç saat 09:30'a kadar muhabir banka Tek Hazine Tahsilat Hesabına aktarılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıya alınan Usul ve Esaslar ile Protokol hükümleri uyarınca muhasebe birimlerinin kasa nakit fazlasının aynı gün içinde Tek Hazine hesabına aktarılması esastır. Diğer bir ifade ile muhasebe birimlerinin Ziraat Bankası nezdinde olan banka tahsilat hesabının gün sonlarında bakiye vermemesi, banka tahsilat hesabındaki bakiyenin tek hazine tahsilat hesabına günlük olarak aktarılması hedeflenmektedir.

Uygulamada ise, muhasebe birimleri tahsilat hesabının gün sonlarında bakiye verdiği, muhasebe birimlerinin tahsilatlarının aynı gün içerisinde tek hazine tahsilat hesabına aktarılması gerekirken, aktarma işleminin paranın yatırıldığı günden sonraki gün gerçekleştiği, hatta Cuma günü yatan paralarda Tek Hazine Tahsilat Hesabına aktarma işleminin Pazartesi günü gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar 'da öngörülen düzenlemeye uygun olarak 102.5.2 Muhasebe Birimi Tahsilat Hesabı Bakiyesinin Aynı Gün

Tek Hazine Tahsilat Hesabına Aktarılmasını sağlayacak uygulamaların hayata geçirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar'ın 18'inci maddesi ile muhasebe birimlerinin ve vergi dairelerinin banka tahsilat hesaplarındaki tutarın, Tek Hazine Tahsilat Hesabına aynı gün aktarılacağı belirtilmiştir, 21'inci maddesinde de Maliye Bakanlığının, Hazine Müsteşarlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve TCMB'nin uygun görüşlerini almak suretiyle bu Usul ve Esaslarda belirtilen süre ve saatlerde yer ve zaman bakımından değişiklik yapmaya yetkili olduğu,

Bu doğrultuda, TCMB ve Ziraat Bankası arasında imzalan protokolde yer alan;

✓ Söz konusu tahsilat tutarlarının aynı gün içerisinde Tek Hazine Hesabına aktarılması gerektiği ancak, bunun mümkün olmaması halinde izleyen iş günü en geç saat 09.30'a kadar Muhabir Banka Tek Hazine Tahsilat Hesabına, aynı gün en geç saat 10.00'a kadar ise bu hesap üzerinden Tek Hazine Hesabına aktarılacağı,

✓ Tam iş günlerinde saat 17.00'dan sonra, yarım iş günlerinde ise saat 12.30'dan sonra gelen EFT/Havale tutarlarının ise izleyen iş günü en geç saat 09.30'a kadar Muhabir Banka Tek Hazine Tahsilat Hesabı üzerinden Tek Hazine Hesabına aktarılacağı,

hükümleri doğrultusunda işlem yapıldığından uygulamanın mevzuata aykırılık teşkil etmediği,

Bununla birlikte, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar ile söz konusu Protokol hükümlerinin yeniden değerlendirilmesinin mümkün olduğu,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında vurgulandığı üzere **esas olan** muhasebe birimlerine ait nakit/çek tahsilat tutarlarının aynı gün içerisinde Tek Hazine Hesabına aktarılması gerektiğidir. Zira Protokol'ün Genel Esaslar başlıklı 4'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında; muhasebe birimlerine ait nakit/çek tahsilat tutarlarının aynı gün içinde Tek Hazine Hesabına aktarılmasının esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak bu aktarım mümkün olmadığı takdirde ertesi gün aktarım yapılmasına cevaz verilmiştir.

Uygulamada ise muhasebe birimlerinin nakit/çek tahsilat tutarlarının rutin olarak banka hesabına yatırıldıktan bir gün sonra Tek Hazine Hesabına aktarıldığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, Protokol ile zorunluluk halinde ertesi gün aktarıma imkân verilmesine rağmen bu durum genel uygulama halini almıştır.

Kamu idaresi cevabında ayrıca Protokol ile tam iş günlerinde saat 17.00'dan sonra, yarım iş günlerinde ise saat 12.30'dan sonra gelen EFT/Havale tutarlarının izleyen iş günü en geç saat 09.30'a kadar Muhabir Banka Tek Hazine Tahsilat Hesabı üzerinden Tek Hazine Hesabına aktarılacağına hüküm altına alındığı ifade edilmiş ise de tahsilat hesabının günlük olarak yüksek bakiye vermesinin nedeni anılan saatlerden sonra gelen EFT/Havale tutarları değildir. Zira bu saatlerden sonra gelen EFT/Havale tutarlarının çok yüksek olmadığı görülmüştür. Tahsilat hesabında günlük olarak kalan bakiyelerin büyük çoğunluğu muhasebe birimlerine ait nakit/çek tahsilat tutarları, diğer bir ifade ile kasa fazlarıdır. Bu kasa fazlarının Tek Hazine Hesabına aktarılması hususunda ise Protokolde aynı gün aktarım kuralı ilke olarak benimsenmiştir.

Diğer taraftan kamu idaresi tarafından verilen cevapta, Usul ve Esaslar ile Protokol hükümlerinin ve uygulamasının yeniden değerlendirilmesi gerektiği kanaati de ortaya konularak bulgu konusu hususa iştirak edilmiştir.

Açıklanan nedenlerle, 102.5.2 Muhasebe Birimi Tahsilat Hesabı Bakiyesinin aynı gün Tek Hazine Tahsilat Hesabına aktarılmasını sağlayacak uygulamaların hayata geçirilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 8: Kanun Tasarılarının Mali Yüklerinin Strateji Geliştirme Birimleri Tarafından Değerlendirilememesi

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

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

"Gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarıları, malî yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere malî hizmetler

birimine gönderilir. Kanun tasarılarının malî yükleri en az üç yıllık bir dönem için hesaplanarak, orta vadeli program ve orta vadeli malî plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi üzerindeki etkileri açısından değerlendirilir. ...”

Ayrıca, 01.05.2006 tarihli Maliye Bakanlığı Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi ile de, gelirlerin azalmasına veya giderlerin artmasına neden olacak ve idareye yükümlülük getirecek kanun tasarılarının ilgili birim tarafından mali yüklerinin hesaplanmasını sağlamak üzere Strateji Geliştirme Başkanlığına gönderileceği, Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından kanun tasarılarının mali yüklerinin en az üç yıllık bir dönem için hesaplanacağı, orta vadeli program ve orta vadeli mali plan çerçevesinde, idarenin stratejik planı, performans programı ve bütçesi üzerindeki etkileri açısından değerlendirilip bu değerlendirme sonucunun ilgili birime yazılı olarak bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

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

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

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

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

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

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

64. Hükümet Planı 2016 Eylem Planında üç ay içerisinde gerçekleştirilecek eylemler arasında “her türlü mevzuat düzenlemelerinde düzenleyici etki analizi uygulamasının etkili bir şekilde hayata geçirilebilmesine yönelik tedbir”e yer verildiği, bu kapsamda 2016 yılında Başbakanlık koordinasyonunda yürütülen çalışmalarda 5018 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesinin uygulamasının da tartışıldığı,

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

Bununla birlikte, 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümleri uyarınca, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimlerinin birlikte yapılacağı seçim sonucunda seçilen Cumhurbaşkanının göreve başladığı tarih itibarıyla “kanun tasarısı” kategorisi mevzuat sistemimizden çıkacak olup bu durumun, 5018 sayılı Kanun’un 14’üncü maddesi ve buna paralel olarak İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 16’ncı maddesinde esaslı değişiklikler yapılmasını gerektireceği,

Bu kapsamda yeni hükümet sisteminde Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü’nde gerekli düzenlemelerin yapılmasının ardından, bu düzenlemelere uygun olarak, bulgu konusu mevzuatta değişiklik yapılabileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda yer alan hususlar ve kamu idaresi cevabındaki açıklamalar doğrultusunda, bulgu konusu mevzuatın gözden geçirilerek uygulanabilir hale getirilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

Diğer taraftan, Bakanlık tarafından bu konuda yapılacak eylemler gelecek denetim dönemlerinde takip edilecektir.

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0 Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yıl : 2017	
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
N Yılı 2017		N Yılı 2017	
1 DÖNEN VARLIKLAR	2.217.722.521,19	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	6.950.179.477,82
10 HAZİR DEĞERLER	101.361.906,91	32 FAALİYET BORÇLARI	5.776.524.215,51
100 KASA HESABI	12.404.611,22	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	16.321.924,19
101 ALINAN ÇEKLER HESABI	6.689.654,48	325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	5.760.068.747,41
102 BANKA HESABI	81.570.524,04	329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	133.543,91
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-12.389.611,10	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	1.140.498.236,56
104 PROJE ÖZEL HESABI	295.222,91	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	91.231.970,49
105 DÖVİZ HESABI	528.052,19	333 EMANETLER HESABI	1.049.266.266,07
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-21,18	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	31.382.285,57
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI	9.789,97	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	109.053,31
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	12.253.684,38	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	72.614,70
11 MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	5.000,00	363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI	31.200.617,56
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI HESABI	5.000,00	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	1.731.506,99
12 FAALİYET ALACAKLARI	1.845.024.717,68	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	1.731.506,99
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	8.849.196,08	38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	34.818,69
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	7.291.078,86	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	34.818,69
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	27.872.998,08	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	8.414,50
127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI	1.801.011.444,66	397 SAYIM FAZLALARI HESABI	8.414,50
14 DİĞER ALACAKLAR	173.444.886,06	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	20.426.058,04
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	173.444.886,06	40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	2.330.897,08
15 STOKLAR	20.497.125,48	409 UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HESABI	2.330.897,08
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	18.028.093,94	43 DİĞER BORÇLAR	304.163,84
157 DİĞER STOKLAR HESABI	2.469.031,54	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	304.163,84
16 ÖN ÖDEMELER	77.147.711,90	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	17.702.683,19
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	73.500.683,10	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	17.702.683,19
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI	3.647.028,80	48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	88.313,93
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	3.181,10	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI	88.313,93
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	3.181,10		
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	237.992,06		
197 SAYIM NOKSANLARI HESABI	237.992,06		

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0		Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yıl : 2017	
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2017		PASİF HESAPLAR	
				N Yılı 2017	
2 DURAN VARLIKLAR		1.950.269.879.232,12		5 ÖZ KAYNAKLAR	
22 FAALİYET ALACAKLARI		1.275.310.690,14		50 NET DEĞER	
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI		785.592,61		500 NET DEĞER HESABI	
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		3.068.459,21		51 DEĞER HAREKETLERİ	
227 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI		1.271.456.638,32		519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR		1.948.991.429.861,04		57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI		1.669.894.912.824,41		570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI		42.813.045.332,35		58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	
252 BİNALAR HESABI		257.219.293.198,53		580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		20.376.480,93		59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	
254 TAŞITLAR HESABI		30.623.820,02		590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		281.737.033,53			
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-21.403.859.613,17			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI		135.300.498,49			
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI		285,95			
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		869,00			
260 HAKLAR HESABI		169.744.267,66			
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI		17.092,54			
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-169.760.491,20			
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR		3.137.811,94			
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		75.769.454,14			
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-72.631.642,20			
AKTİF TOPLAMI		1.952.487.601.753,31		PASİF TOPLAMI	
Bilanço Dipnotları :				1.952.487.601.753,31	
906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER H		3.647.028,80			
907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI		3.647.028,80			
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI		680.801.506,04			
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI		680.801.506,04			
912 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HESABI		25.611.971,36			
913 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI		25.611.971,36			
920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI		143.714.159,03			
921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI		143.714.159,03			
940 DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI		592.087.574,04			
942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI		84.850.177,16			
944 YOLDAKİ DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI		7.698.525,38			
945 DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI		684.636.276,58			
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI		889.533.492,70			

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0	Adı : MALİYE BAKANLIĞI	Yıl : 2017
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES	889.533.492,70	
990 KIRAYA VER,İRTIFAK HAKKI TESİS ED MADDİ DURAN VAR KAYITLI DE	1.010.848.962,35	
993 MADDİ DURAN VARLIKLARIN KİRA VE İRTIFAK HAKKI GEL	145.514.664,06	
998 DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI	438.306.077,47	
999 DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	1.594.669.703,88	

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.0				Adı : MALİYE BAKANLIĞI				Yılı : 2017																															
Ekonomik Kodlar				GİDERİN TÜRÜ				Cari Yıl (N)				Ekonomik Kodlar				GELİRİN TÜRÜ				Cari Yıl (N)																			
630								GİDERLER HESABI				221.242.037.007,73				600								GELİRLER HESABI				2.590.246.223.094,74											
630				01				Personel Giderleri				1.547.264.965,67				600				01				Vergi Gelirleri				250.528.466,28											
630				01				01				Memurlar				1.517.465.015,32				600				01				01				Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler				139.491.236,05			
630				01				02				Sözleşmeli Personel				2.997.942,94				600				01				03				Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri				23.036.343,87			
630				01				03				İşçiler				3.881.951,68				600				01				05				Damga Vergisi				82.743.884,40			
630				01				04				Geçici Personel				20.881.589,65				600				01				06				Harçlar				5.257.001,96			
630				01				05				Diğer Personel				2.038.466,08				600				03				Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri				3.149.027.152,66							
630				02								Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri				245.632.951,26				600				03				01				Mal ve Hizmet Satış Gelirleri				37.900.710,89			
630				02				01				Memurlar				240.740.740,78				600				03				02				Malların kullanma veya faaliyette bulunma izni ge				37.150,95			
630				02				02				Sözleşmeli Personel				535.921,53				600				03				04				Kurumlar Hasılatı				1.704.193,55			
630				02				03				İşçiler				693.316,13				600				03				05				Kurumlar Karları				1.532.878.384,12			
630				02				04				Geçici Personel				3.638.433,30				600				03				06				Kira Gelirleri				1.569.392.185,82			
630				02				99				Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları				24.539,52				600				03				09				Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri				7.114.527,33			
630				03								Mal ve Hizmet Alım Giderleri				627.010.513,11				600				04				Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler				7.493.179,58							
630				03				01				Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları				1.715.955,89				600				04				01				Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar				1.033.443,35			
630				03				02				Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları				228.869.167,14				600				04				03				Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar				11.775,98			
630				03				03				Yolluklar				41.991.107,71				600				04				04				Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla				3.602.571,45			
630				03				04				Görev Giderleri				194.631.628,81				600				04				05				Proje Yardımları				2.845.388,80			
630				03				05				Hizmet Alımları				149.784.811,15				600				04				06				Özel Gelirler				0,00			
630				03				06				Temsil ve Tanıtma Giderleri				1.206.521,72				600				05				Diğer Gelirler				4.642.533.873,47							
630				03				07				Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım				4.145.672,70				600				05				01				Faiz Gelirleri				79.773.009,61			
630				03				08				Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri				4.657.669,05				600				05				02				Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar				3.328.331.614,53			
630				03				09				Tedavi ve Cenaze Giderleri				7.978,94				600				05				03				Para Cezaları				90.022.441,89			
630				05								Cari Transferler				167.701.743.308,80				600				05				09				Diğer Çeşitli Gelirler				1.144.406.807,44			
630				05				01				Görev Zararları				20.961.602.200,23				600				06				06				Sermaye Gelirleri				0,00			
630				05				02				Hazine Yardımları				73.159.027.776,05				600				06				03				Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri				0,00			
630				05				03				Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler				349.443.549,77				600				11				Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri				2.582.161.757.160,63							
630				05				04				Hane Halkına Yapılan Transferler				505.703.817,00				600				11				01				Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur				40.900,16			
630				05				06				Yurtdışına Yapılan Transferler				901.604,46				600				11				02				Menkul Kıymet ve Varlıkların Değer. Oluşan Olumlu Farklar				1.634,17			
630				05				08				Gelirden Ayrılan Paylar				72.725.064.361,29				600				11				04				Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinden Oluşan Olumlu Fark.				2.582.119.573.550,09			
630				07								Sermaye Transferleri				6.087.164.800,01				600				11				05				Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerl. Oluşan Olumlu Fark.				4.844,00			
630				07				01				Yurtiçi Sermaye Transferleri				6.087.164.800,01				600				11				08				Kur Değişikliği Dışındaki Değ. ve Mik. Değişiml. Kaynak. Gelir				40.739.084,71			
630				11								Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri				35.083.035.815,58																							

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.0

Adı : MALİYE BAKANLIĞI

Yılı : 2017

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630 11 01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Ku	38.118,22	600 11 99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	1.397.147,50
630 11 04	Kur Değişikliği Dışındaki Değer ve Miktar Değişiml	35.079.204.704,31	600 15	Konusu Kalmayan Karşılık Gelirleri	31.197,96
630 11 05	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerl. Oluşan Olumsuz Fark.	3.234,50	600 15 04	Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Kaynaklananlar	31.197,96
630 11 08	Kur Değiş.Dışında.Değer ve Mik.Değiş.Kaynaklanan Giderler	42.850,88	600 25	Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	34.852.064,16
630 11 99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	3.746.907,67	600 25 01	Gen BütKap Kamu İdBedelsiz Olarak Al Mali Olmayan VEİEd Gel	34.774.882,45
630 12	Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	429.072.693,57	600 25 02	Özel BütKap Kamu İd Bedelsiz Ol Al Mali Olmayan VEİEd Gel	48.890,34
630 12 01	Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan	62.619.365,95	600 25 03	Düz ve Den Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali OlmayanVEİEd Gel	0,02
630 12 03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde	30.591.923,60	600 25 05	Mahalli İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	28.291,35
630 12 04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret	241.330.387,94			
630 12 05	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid	88.702.700,82			
630 12 06	Sermaye Gelirlerinden Ret ve İadeler	5.828.315,26			
630 13	Amortisman Giderleri	7.276.432.950,80			
630 13 01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	7.269.040.075,58			
630 13 02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderle	6.232.191,62			
630 13 03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	1.160.683,60			
630 14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	40.731.851,60			
630 14 01	Kırtasiye Malzemeleri	16.767.850,76			
630 14 02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	146.246,18			
630 14 03	Tıbbi ve Laboratuar Sarf Malzemeleri	118.974,26			
630 14 04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	17.399.496,45			
630 14 05	Temizleme Ekipmanları	1.517.975,95			
630 14 06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	437.970,69			
630 14 07	Yiyecek	872.913,48			
630 14 08	İçecek	103.895,61			
630 14 09	Canlı Hayvanlar	1,77			
630 14 10	Zirai Maddeler	6.857,33			
630 14 12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	755.472,59			
630 14 13	Yedek Parçalar	351.189,64			
630 14 14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	200.692,32			
630 14 15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	112.659,30			
630 14 17	Basınçlı Ekipmanlar	23.924,50			
630 14 99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	1.915.730,77			
630 15	Karşılık Giderleri	2.179.670,58			
630 15 04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.179.670,58			

NET GELİR TOPLAMI :

2.590.246.223.094,74

NET GELİR TOPLAMI : 2.590.246.223.094,74

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.0

Adı : MALİYE BAKANLIĞI

Yılı : 2017

Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar			GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630	20		Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	25.543.476,11					
630	20	01	Gelirlerden Alacaklardan Silinenler	3.215.495,97					
630	20	02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	20.530.493,64					
630	20	03	Kurum Alacaklarından Silinenler	1.797.486,50					
630	25		Kamu İd Bedelsiz Ol Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid	41.072.178,00					
630	25	01	Genel BütKap Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	41.016.539,82					
630	25	02	Özel Bütçe Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	1.433,00					
630	25	03	Düz ve Den Kurumlara Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	0,01					
630	25	05	Mahalli İdarelere Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	54.205,17					
630	30		Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	55.572.538,81					
630	30	06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	55.572.538,81					
630	99		Diğer Giderler	2.079.579.293,83					
630	99	94	Hazine Taşınmazlarının Satışından Mahalli İdarelere Paylar	21.249.161,90					
630	99	95	Tarımsal Alan Satışlarından Vakıflar Genel Müdürlüğü Payı	8.670.146,14					
630	99	96	Tarımsal Alan Satış İndirimi	306.346.120,14					
630	99	97	2/B Satışlarından Vakıflar Genel Müdürlüğü Payı	38.827.333,17					
630	99	98	2/B Satış İndirimi	997.817.614,48					
630	99	99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	706.668.918,00					

GİDERLER TOPLAMI :

221.242.037.007,73

GİDERLER TOPLAMI(A)

221.242.037.007,73

GELİRLER TOPLAMI(B)

2.590.246.223.094,74

İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C)

0,00

NET GELİR (D= B- C)

2.590.246.223.094,74

FAALİYET SONUCU D- A

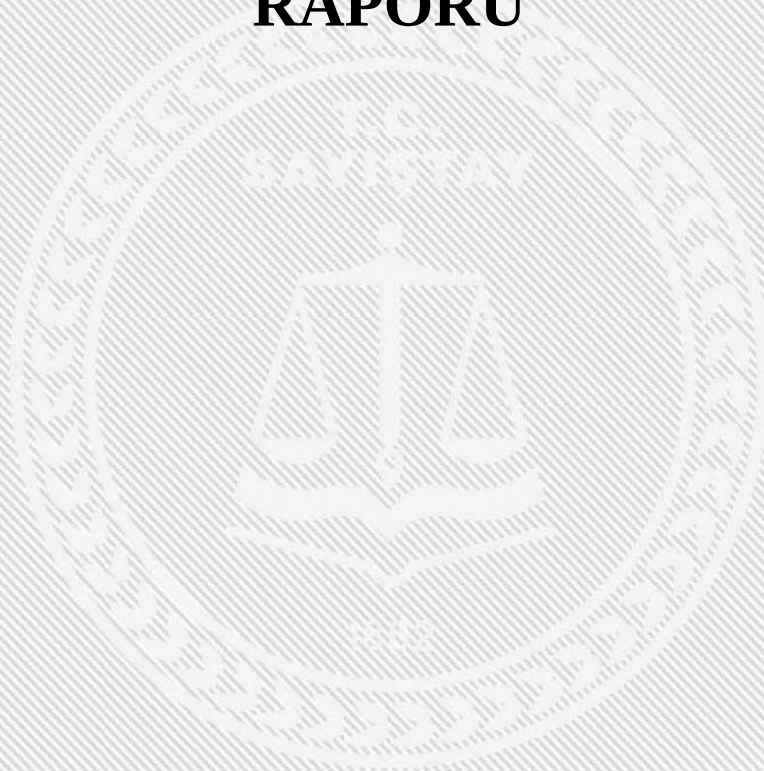
2.369.004.186.087,01

MALİYE BAKANLIĞI

2017 YILI

SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM

RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	ÖZET.....	82
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	83
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	83
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	83
5.	GENEL DEĞERLENDİRME	84
6.	DENETİM BULGULARI.....	85

1. ÖZET

Bu Rapor, Maliye Bakanlığının 2017 yılı performans denetimi sonuçlarını ve bulgularını içermektedir.

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

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

- 2017 yılı Performans Programı,
- 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu,
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

2013–2017 dönemine ait Stratejik Planın denetimi 2013 yılında gerçekleştirildiğinden, bu belge 2017 yılı denetimi kapsamında yeniden değerlendirilmemiştir.

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

Performans programında göstergelerin genel olarak iyi tanımlanmış ve ölçülebilir nitelikte belirlendiği görülmüştür.

Faaliyet raporunda, performans hedef ve göstergelerine performans programı ile tutarlı bir şekilde yer verilmiştir. Ancak, performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak kurulamaması nedeniyle, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirme aşamaları, performans yönetim süreciyle bütünleştirilememiştir. Bakanlığın bu konudaki düzenleyici rolü dikkate alındığında, faaliyet raporundan beklenen kurumsal hesap verilebilirliğin tam olarak sağlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, Bakanlığın, Raporun “Genel Değerlendirme” ve “Denetim Bulguları”

kısımında yer alan değerlendirme ve önerileri dikkate alarak gerekli tedbirleri alması gerektiği değerlendirilmektedir.

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

Denetimin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

Denetim, kamu idaresinin faaliyet raporunda yer alan performans bilgilerinin ve bunları oluşturan kayıt ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek

üzere; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile gerçekleştirilir.

Bu çerçevede, Maliye Bakanlığının yayımladığı 2017 yılı Performans Programı ve 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME

2017 yılı performans denetimi kapsamında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2017 yılı Performans Programı ve 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilirliği değerlendirilmiştir.

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

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

Öncelikle, Sayıştay denetim sonuçlarının, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin revize edilmesine imkân sağlayan bir düzenleme bulunmadığından, 2016 yılı performans denetimi kapsamındaki tespitlere ilişkin 2017 yılı Faaliyet Raporunda gerekli düzeltme ve bilgilendirmenin yapılamadığı görülmüştür. Performans denetiminden beklenen amacın gerçekleşmesi için bu konudaki düzenleme eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir.

2013-2017 dönemi Stratejik Planıyla ilgili Sayıştay değerlendirmeleri Bakanlık tarafından hassasiyetle takip edilmekte olup, bu durum faaliyet raporu ve performans programlarında görülmektedir. 2018-2022 dönemi Stratejik Planının 2018 yılı denetimleri sırasında değerlendirilmesinde 2013-2017 dönemi Stratejik Planıyla ilgili bulgu konusu hususlar göz önünde tutulacaktır.

Performans programıyla ilgili olarak Sayıştay Raporlarında belirtilen hususlar göstergelerin niteliği ve süreklilik arz etmesi gözetilerek Bakanlık tarafından dikkate

alınmaktadır. Bununla birlikte, performans programının değerlendirilmesine ilişkin bulgular kısmında “göstergelerin genel nitelikli belirlenmesine bağlı olarak Bakanlığın performans gerçekleştirmelerine katkısının tam olarak değerlendirilememesi” bulgusuna yer verilmiştir.

Faaliyet Raporunda, performans hedef ve göstergelerine performans programı ile tutarlı bir şekilde yer verilmiştir. Bununla birlikte, performans esaslı bütçeleme sisteminin hâlihazırda tam olarak kurulamadığı görülmektedir. Ayrıca Faaliyet Raporunda dış denetim raporu ile güvence sağlandığı ifade edilmekle birlikte faaliyet raporları fiili durumda güvence sağlanmadan yayımlanmaktadır. Bir performans göstergesine ait gerçekleştirmelerin izlenmesinde ise bu gerçekleştirmelerin hangi tarihler arasındaki verilere dayanılarak oluşturulduğu bilgisine yer verilmemiştir.

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

Bu bağlamda;

- Sayıştay denetim sonuçları doğrultusunda performans yönetim belgelerinin gözden geçirilmesine ilişkin düzenleme eksikliğinin giderilmesi,
- Gerçekleşmesi büyük oranda kurumun kendi faaliyet ve projeleri ile ilişkilendirilebilen performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi ve bunların iyi tanımlanarak birbiriyle ilgisinin kurulması,
- Plan-program-bütçe bağının geliştirilerek performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak kurulması

gerektiği sonucuna varılmıştır.

6. DENETİM BULGULARI

A. Stratejik Planın Değerlendirilmesi

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

B. Performans Programının Değerlendirilmesi

BULGU 1: Performans Gerçekleşmesine Bakanlığın Katkısını Ölçmeye Elverişli Olmayan Genel Nitelikli Gösterge Belirlenmesi

Bakanlık Performans Programının incelenmesi neticesinde, hedeflere ilişkin olarak seçilen bazı göstergelerin, Bakanlığın sadece kendi faaliyetleri ile gerçekleştirilemeyecek şekilde genel ve kapsayıcı olduğu tespit edilmiştir.

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

Bu çerçevede yapılan incelemede, Performans Programında yer alan ve Faaliyet Raporunda gerçekleşmeleri ifade edilen performans göstergelerinin ne kadarının Bakanlığın faaliyet ve projeleri doğrultusunda gerçekleştiği tespit edilememektedir. Çok sayıda kurum ve kuruluşu ilgilendiren genel nitelikli veya ulusal düzeydeki bir göstergenin Bakanlık tarafından kullanılması, idare performans programı ve faaliyet raporu ile amaçlanan kurumsal hesap verebilirlikle bağdaşmamaktadır.

Bu kapsamda, *toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı* göstergesinin ve *merkezi yönetim bütçesi açığının GSYH içindeki payı* göstergesinin diğer kurumların faaliyet alanını, dolayısıyla performanslarını içerecek genellikte olması aşağıda açıklanmaktadır.

- **Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı**

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

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

"... 2017 yılı toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payının hesabında, 2017-2019 dönemini kapsayan Orta Vadeli Programda yer alan nominal büyümeye dayalı mahalli idare vergi gelirleri tahminleri ile 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısının (B) Cetveli dikkate alınmaktadır. ..."

2017 yılı Performans Programında dolaysız vergilerin hesaplanmasında mahalli idare vergi gelirleri ve 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Tasarısının (B) Cetvelinin dikkate alındığı belirtilmiş olmakla birlikte, *toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı* göstergesinin %53 olarak belirlenmesinden, -2016 yılı Bakanlık Performans Programında da görüldüğü üzere- dolaysız vergilerin hesaplanmasında sosyal güvenlik prim gelirleri ve işsizlik sigortası fonu prim gelirlerin de dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

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

Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı göstergesi kapsamında Bakanlık faaliyeti ile performans hedefi ve göstergenin gerçekleşme seviyesi arasındaki bağlantı tam olarak kurulamadığından Bakanlık faaliyetlerinin bu göstergenin gerçekleşmesine katkısı tespit edilememiştir.

- **Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı**

Kamu kaynakları kamunun öncelikleri doğrultusunda 3E temelli yönetilecek ve dağılımı sağlanacaktır performans hedefinin göstergelerinden biri *merkezi yönetim bütçesi açığının GSYH içindeki payıdır*.

Bakanlık Performans Programında *merkezi yönetim bütçesi açığının GSYH içindeki payı* göstergesinin açıklanmasında şu ifade aynen yer almaktadır:

"... Bu kapsamda merkezi yönetim gelirleri ile giderleri arasındaki farkın GSYH'ye oranı takip edilecektir."

Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH'ye oranı, önemli ulusal makroekonomik göstergelerden biri olmakla beraber, tüm kamu kurumlarının faaliyet sonuçlarından etkilenebilmektedir. Faaliyet raporunda ifade edilen gösterge gerçekleşmelerinin ne kadarının Maliye Bakanlığının faaliyetlerine bağlı olduğu anlaşılamamaktadır.

Merkezi yönetim bütçesi açığının GSYH içindeki payı göstergesi kapsamında Bakanlık faaliyeti ile performans hedefi ve göstergenin gerçekleşme seviyesi arasındaki bağlantı tam olarak kurulamadığından Bakanlık faaliyetlerinin bu göstergenin gerçekleşmesine katkısı tespit edilememiştir.

Kamu idaresi cevabında; “Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı” göstergesine ilişkin olarak; Sayıştayın tespitleri de dikkate alınarak 2018-2022 dönemi Bakanlık Stratejik Planında ilgili göstergeye yer verilmediği, 2018 yılı Performans Programı kapsamında da bu konuda izleme ve değerlendirme yapılmayacağı,

“Merkezi yönetim bütçesi açığının GSYH içindeki payı” göstergesine ilişkin olarak ise;

Bakanlığın; bütçe kanunu tasarısının hazırlanması, plan ve programlar ile ekonomi ve maliye politikalarıyla uyumlu olarak uygulanması ve izlenmesi, harcama politikalarının oluşturulması ve uygulamaya yön verilmesi, kamu harcamalarında tasarruf sağlanması, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikasının yürütülmesi amacıyla yerine getirdiği görevlerle hükümet politikasının uygulanmasında önemli bir görevi yerine getirdiği,

Bu çerçevede; mali disiplinin göstergelerinden birisinin sürdürülebilir bütçe açığı olduğu ve bunun takip edilebilmesi için de “Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı” şeklindeki performans göstergesinin belirlendiği,

“Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı” performans göstergesini etkileyen unsurların tamamen Bakanlıkça kontrol edilmesi ve yönetilmesi mümkün olmamakla birlikte, bu göstergenin tamamen terk edilmemesi gerektiği,

Bakanlık sorumluluğunda uygulanan harcama politikaları ve yıl içindeki gelişmelere bağlı olarak alınan önlemlerin, söz konusu göstergenin gerçekleşme seviyesini önemli ölçüde etkilediği,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında “Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı” göstergesine ilişkin olarak bu göstergenin Bakanlığın 2018-2022 dönemi Stratejik Planı ve 2018 yılı Performans Programı kapsamına alınmayacağı belirtilmiştir. Bu gösterge için, Bakanlık faaliyeti ile performans hedefi ve göstergenin gerçekleşme seviyesi arasındaki bağlantının tam olarak kurulamadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

“Merkezi yönetim bütçesi açığının GSYH içindeki payı” göstergesine ilişkin olarak ise kamu idaresi cevabında özetle bu göstergeyi etkileyen unsurların tamamen Bakanlıkça kontrol edilmesi ve yönetilmesinin mümkün olmadığı ifadesine yer verilmekle birlikte göstergenin gerçekleşmesinde Maliye Bakanlığının mali disiplinin sağlanması kapsamında etkin rol aldığı belirtilmiştir.

Bulguda tarafımızca vurgulanan ve Bakanlık cevabında gözden kaçırılmış olan nokta, Performans Programı Hazırlama Rehberinde belirtildiği üzere, performans programlarının idare düzeyinde hazırlanan belgeler olduğudur. Rehberde göre performans programları idare düzeyinde hazırlanır, bütçe hazırlık sürecine entegre edilir ve idare bütçelerinin stratejik planlarda belirlenmiş amaç ve hedefler doğrultusunda hazırlanmasına yardımcı olur.

Bu itibarla, “merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı” göstergesinin Bakanlık performans programında yer almasının Performans Programı Hazırlama Rehberinde yer alan hususlara uygun olmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi

BULGU 2: Faaliyet Raporunda Yer Alan Gösterge Gerçekleşmelerinin İzlenmesinde Esas Alınan Verilerin Tarih Aralığının Belirtilmemesi

Bakanlık Performans Programı ve Faaliyet Raporunda yer alan *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler* göstergesinin belirli endeksler aracılığıyla Bakanlık Faaliyet Raporunda takip edilmesi sırasında, endekslerde esas alınan verilerin hangi tarih aralığına ait olduğu bilgisinin verilmediği görülmüştür.

2017 yılı Performans Programında yer alan *açık, kolay anlaşılan ve uyum sağlanan bir vergi mevzuatı oluşturulacaktır* performans hedefinin göstergelerinden biri *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler*dir. Bu göstergeye ait gerçekleşmeler 2017 yılı Faaliyet Raporunda açıklanmaktadır.

Bakanlık 2017 Yılı Faaliyet Raporunda bu gösterge ile ilgili olarak dört endekste iyileşme sağlandığı belirtilmiştir. Faaliyet Raporunda iyileşme sağlanan endekslerle ilgili yapılan açıklama şu şekildedir:

“İş Ortamı Raporu'nda Türkiye 69'uncu sıradan 60'ncı sıraya yükseliş göstermiştir. (Ekim 2017)

Vergi Ödeme Raporu'da Türkiye 128'inci sıradan 88'inci sıraya yükselmiştir. (Ekim 2017)

Forbes'in hazırladığı iş yapmak için en iyi ülkeler sıralamasında Türkiye bir önceki yıla göre 6 sıra yükselerek 62'nci sıradan 56'ncı sıraya yükselmiştir. (Aralık 2017).

Küresel Rekabet Gücü Raporunda Türkiye 55'inci sıradan 53'üncü sıraya yükselmiştir. (Eylül 2017)”

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te belirtilen raporlama ilkelerinden tam açıklama ilkesine göre, faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin eksiksiz olması, faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle açıklaması gerekir.

Faaliyet Raporunda yer alan iyileşme sağlanan endekslerle ilgili açıklamada parantez içinde belirtilen tarihler, endekslerin açıklanma tarihleridir. Bu endekslere esas alınan verilerin hangi tarihlere ait olduğu ise 2017 yılı Faaliyet Raporunda yer almamaktadır. Verilerin tarih aralıkları endeksler arasında değişkenlik göstermekte ve bu veriler endeksin açıklandığı yılın bir önceki yılına ait olabilmektedir.

Dolayısıyla, Bakanlık Performans Programı ve Faaliyet Raporunda yer alan milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler göstergesinin izlenmesi sırasında iyileştirme sağlanan endeksler Faaliyet Raporunda açıklanırken, tam açıklama ilkesi uyarınca, bu endekslerde esas alınan verilerin hangi tarih aralıklarına ait olduğu bilgisinin verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle, bulguda belirtilen 2017 Yılı Performans Programı ve Faaliyet Raporunda yer alan “milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler” göstergesinin belirli endeksler aracılığıyla Bakanlık Faaliyet Raporunda takip edilmesi sırasında, endekslerde esas alınan verilerin hangi tarih aralığına ait olduğu bilgisinin verilmediği hususundaki eleştirinin değerlendirildiği ve Bakanlık tarafından bundan sonra yapılacak çalışmalarda eleştiri konusu hususa dikkat edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda yer alan açıklamalar ve kamu idaresi cevabı doğrultusunda, *milletlerarası karşılaştırmalarda sağlanan iyileşmeler* göstergesinin belirli endeksler aracılığıyla Bakanlık Faaliyet Raporunda takip edilmesi sırasında, endekslerde esas alınan verilerin ait olduğu tarih aralıklarının belirtilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 3: Plan-Program-Bütçe Bağı Üzerine Tasarlanan Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kurulamaması

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

5018 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçeleme sistemi benimsenmiştir. Performans

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

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

Bakanlığın 2017 yılı Performans Programı incelendiğinde, Stratejik Planda yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yılı içinde yürütülecek faaliyetlere ve ulaşılmak istenen performans hedeflerine kaynak tahsis edildiği tespit edilmiştir.

Ancak performans esaslı bütçelemenin tam olarak kurulmaması nedeniyle 2017 yılı Faaliyet Raporunun faaliyetler için yapılan harcamaları içermediği tespit edilmiştir. Bu durum, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan *plan-program-bütçe* bağının etkin bir şekilde kurulamamasının sonucudur. Kanun kapsamındaki diğer kamu idareleri için de aynı durum geçerlidir.

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

Kamu idaresi cevabında; Performans programları kapsamında öngörülen performans hedeflerinin gerçekleştirilmesi amacıyla yürütülecek faaliyetlerin bütçe tertip yapısında yer almadığı, ekonomik sınıflandırma düzeyinde tahsis edilen ödeneklerin söz konusu faaliyetlere dağıtılması suretiyle faaliyetlerin kaynak ihtiyacının hesaplandığı, dolayısıyla bütçe uygulama sonuçlarından faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan harcamaların izlenmesinin mümkün olmadığı, bu sebeple bütçe tertip yapısının, kamu idarelerinin çıktı, ürün ve hizmetlerini kapsayacak şekilde düzenlenmesine ihtiyaç duyulduğu,

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

Program bütçe yapısına geçilmesinin; stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporlarının idare bütçeleriyle bağının güçlü bir şekilde kurulmasına yönelik bir çerçeve sağlayacağı,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda yer alan hususlar ve kamu idaresi cevabında yapılan açıklamalar doğrultusunda bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesinin performans esaslı bütçeleme sisteminin en önemli gereği olduğu ve Bakanlık tarafından performans esaslı bütçe sisteminin kurulması için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 4: Sayıştay Denetim Sonuçlarının Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporuna Yansıtılması ile İlgili Düzenleme Eksikliği

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

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür. 5018 sayılı Kanun'da yer alan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve faaliyet

raporları ile ilgili hükümler gereği kamu idarelerinin;

Kalkınma planları ile uyumlu geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle *stratejik plan* hazırlamaları,

Bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlamaları ve

Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde *yıllık faaliyet raporları* hazırlamaları, gerekmektedir.

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

Kalkınma Bakanlığı tarafından 26.05.2006 tarihinde Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar ile Haziran 2006'da Stratejik Planlama Kılavuzu,

Maliye Bakanlığınca 17.03.2006 tarihinde Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 05.07.2008 tarihinde ise, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik ile 2009 yılında Performans Programı Hazırlama Rehberi,

çıkartılmıştır.

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

Performans denetimi kapsamında, Sayıştay tarafından, söz konusu temel belgeler ve kurumun performans bilgisi üreten veri kayıt sistemleri incelenmekte ve sonuçları raporlanmaktadır. Yukarıda ifade edildiği üzere, denetim sonuçlarının ilgili belgelere işlenmesine ilişkin düzenlemeler bulunmadığı için uygulamada kurumların Sayıştay denetim

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

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

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

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

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

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

Bununla birlikte, bulgu konusu hususların yapılacak düzenlemelerde göz önünde bulundurulacağı,

İfade edilmiştir.

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

Bu kapsamda, bulguda açıklanan hususlar ve kamu idaresi cevabında yer alan açıklamalar doğrultusunda, Bakanlık tarafından Sayıştay denetim raporlarında yer verilen hususların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkan sağlayan düzenlemelerin yapılması gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 5: İç Kontrol Güvence Beyanında Sayıştay Raporlarına Dayanılarak Güvence Verildiğinin Beyan Edilmesi

Bakanlığın 2017 yılı Faaliyet Raporunda ve faaliyet raporu düzenlemekle yükümlü diğer kamu kurumlarının faaliyet raporlarında *Sayıştay denetim raporlarına dayanılarak güvence verildiği* beyan edildiği halde, faaliyet raporlarının yayımlanma tarihinde Sayıştay denetimleri henüz tamamlanmamış olduğu için fiili durumu yansıtmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un faaliyet raporlarını düzenleyen 41'inci maddesinde, üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporu hazırlayacağı hükme bağlanmıştır. Maddede ayrıca faaliyet raporlarında yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin hususların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiştir.

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

2017 yılı Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu incelendiğinde, ekinde *iç kontrol güvence beyanına* yer verildiği görülmüştür.

İç Kontrol Güvence Beyanı metni aynen;

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

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

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

şeklindedir.

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

Bu durumun yol açacağı sakıncaları önlemek, kamuoyunu doğru bir şekilde bilgilendirmek ve faaliyet raporları aracılığıyla kurumsal hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak açısından faaliyet raporlarının eki olan iç kontrol güvence beyanında yer alan ilgili ifadelerin fiili durumu yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in eki güvence beyanlarında, “Bu güvence, üst yönetici/harcama yetkilisi olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dâhilindeki hususlara dayanmaktadır.” ifadesine yer verilerek Sayıştay güvence sağlamadan güvence beyanının imzalanamayacağı şeklinde değil, varsa iç ve dış denetim raporlarından yararlanılması şeklinde bir düzenleme yapıldığı,

Yönetmelik'te idare faaliyet raporlarının Sayıştay'ın güvencesi olmadan kamuoyuyla paylaşılamayacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş olduğu,

Bununla birlikte, bulgu konusu hususların Bakanlık tarafından 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta yapılacak değişikliklerde değerlendirileceği,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in eki güvence beyanında yer alan “Bu güvence, üst yönetici/harcama yetkilisi olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dâhilindeki hususlara dayanmaktadır” ifadesinin, varsa, Sayıştay raporlarından yararlanılması şeklinde bir düzenleme olduğu ifade edilmiştir. Ancak güvence beyanında yer alan bu ifade okunduğunda “varsa” kelimesinin anlamına ulaşılamamaktadır.

Yine kamu idaresi cevabında Yönetmelik'te idare faaliyet raporlarının Sayıştay'ın güvencesi olmadan kamuoyuyla paylaşılamayacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş olduğu da belirtilmiştir. Tarafımızca bulgu konusu edilen husus, üst yönetici tarafından idare faaliyet raporunda yer alan bilgilere güvence verilirken, bunlara ilişkin Sayıştay raporları hakkında bilgi sahibi olunduğunun belirtilmesidir. Bulguda da ifade edildiği üzere, idare faaliyet raporları, eklerindeki güvence beyanıyla birlikte, kamuoyuyla paylaşıldığı tarihte bu idare faaliyet raporlarının içeriğindeki hususlara ilişkin Sayıştay denetim raporları henüz kamu idareleriyle paylaşılmamış olmaktadır.

Bulguda yer alan hususlar ve kamu idaresi cevabına yönelik yapılan açıklamalar doğrultusunda, güvence beyanında yer alan ifade ile fiili durumun birbirine uygun olmadığı yönündeki kanaatimiz devam etmektedir.

D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.