



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

2022 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2023



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



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



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇERİK

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI 2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI DARPHANE VE DAMGA MATBAASI DÖNER SERMAYESİ 2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	58



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU	10
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	10
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	10
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	11
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	13
7.	DENETİM BULGULARI	13
8.	EKLER.....	56

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: 2022 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu	6
Tablo 2: 2022 Yılı Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	6
Tablo 3: 2022 Yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu	7
Tablo 4: 2022 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu	7

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
BKMYBS	Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi
DİBS	Devlet İç Borçlanma Senedi
DHMI	Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü
DMS	Devlet Muhasebe Standartları
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GYMY	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IPSAS	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
IPA	AB Katılım Öncesi Yardım Aracı
KGF	Kredi Garanti Fonu A.Ş.
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
METOP	Merkezi Erişimli Taşra Otomasyon Programı
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
THKH	Tek Hazine Kurumlar Hesabı

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Dönem Faaliyet Sonuçlarında Kesin Mizan ile Mali Tablolar Arasında Tutarsızlık Olması
2. Görevlendirme Giderlerine İlişkin Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması
3. Hazine Kontrolörleri Tarafından Tespit Edilen Görevlendirme Gider Farklarının Alacak Hesaplarına Alınmaması
4. Türev Ürün İşlemlerine İlişkin Faiz Gelir ve Giderlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
5. Takipli Alacağa Dönüştürülen İdari Para Cezalarının Bakanlık Mali Tablosunda Raporlanması
6. Hazineye Ait Madeni Para, Madalyon ve Madalya Arşivinin Taşınır ve Muhasebe Sistemlerinde İzlenmemesi
7. Avukatlık Vekâlet Ücretlerine İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Tutulması
8. İlama Bağlı Ödemelerin ve Muhasebe Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması

B. Diğer Bulgular

1. Türev İşlemlerinin Kullanım Amacı, Muhasebeleştirilme Yöntemi ve Raporlama Kriterlerine İlişkin Olarak Devlet Muhasebe Standartlarına Uygun Düzenleme Yapılmamış Olması
2. Mali Yıla İlişkin Mahsup İşlemleri Dışındaki Muhasebe Kayıtlarının İzleyen Yılda Yapılmaya Devam Edilmesi
3. Kullanım Süresi Sona Eren Hibe Anlaşmalarının Koşullu Yükümlülük Olarak Takibine Devam Edilmesi
4. Doğrudan Dış Proje Kredisi Kullanımlarına İlişkin Uzun Süredir Teyit Edilemeyen Kayıtların Olması
5. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Uymayan Hesap Kodları Kullanılması
6. Tek Hazine Kurumlar Hesabı Uygulamasına Dahil Edilmeyen Kurumlar ve Hesaplar Olması
7. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına İlişkin Yasal ve Sistemsel Sorunların Vekâlet Ücretlerinin Takip ve Dağıtımını Güçleştirmesi

8. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde Mali Varlıklara İlişkin Olarak Belirlenen Hesap İşleyişinin Devlet Muhasebe Standartları ile Tam Olarak Uyumlu Olmaması
9. Hazine Geri Ödeme Garantisi Altında Dış Finansman Kullandırılması Kararı Verilen Kuruluşların Nakit Akışlarına İlişkin Kontrol ve Değerlendirmelerde Eksiklikler Bulunması
10. İkrazen Özel Tertip Devlet İç Borçlanma Senet (DİBS) İhraçlarına Yetki Veren Düzenlemenin İlgili Borçlanma Mevzuatında Yer Almaması
11. Sözleşmeli Olarak İstihdam Edilen Bilişim Personelinin Bakanlık Merkez Teşkilatı Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi
12. Döviz Hesabına İlişkin Yapılması Gereken Değerlemelerin Sistem Dışında Manuel Olarak Yapılması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve teşkilatına ilişkin düzenlemeler 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 217'nci madde ile başlayan sekizinci bölümünde düzenlenmiştir.

Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri;

a) Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,

b) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,

c) Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,

ç) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek,

d) Her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak,

e) Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,

f) Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,

g) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak,

ğ) Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak,

h) Hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu sermayeli kuruluş ve işletmeler ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi ile ilgili işlemleri yapmak ve Hazinesinin Cumhurbaşkanı kararı ile yurtiçindeki ya da yurtdışındaki şirketlere iştirak etmesini sağlamak,

ı) Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak,

i) Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetleri düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek,

j) Finansal piyasalara ilişkin yurtiçi ve yurtdışı gelişmeleri izlemek, değerlendirmek, finansal sektörü geliştirici ve finansal istikrarı güçlendirici çalışmalar yapmak,

k) Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katılım sağlamak,

l) Uluslararası kuruluşlarla iletişim içerisinde çalışarak ileriye dönük stratejiler geliştirme amacıyla çalışmalar yapmak ve topluma perspektif sağlayan politika önerilerini katılımcı bir yaklaşımla belirleyerek özel kesim için orta ve uzun dönemde belirsizlikleri giderici genel bir yönlendirme görevini yerine getirmek,

m) Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı Programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ile sektörel plan ve programları, ilgili kamu idareleri ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde bulunan Politika Kurullarının görüşlerini de almak suretiyle Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile müştereken hazırlamak ve makro dengelerini oluşturmak,

n) Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanı yıllık programı ile sektörel plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerektiğinde (k) bendinde belirtilen usule uygun olarak değişiklik yapmak veya teklif etmek,

o) Kamu harcamalarında etkinlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik sağlamak amacıyla gerekli standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak,

ö) Bölgesel, çok taraflı ve ikili kalkınma ve ekonomik ilişkilerin kalkınma planları ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programlarında belirtilen ilke, hedef ve politikalarla uyumlu ve etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli çalışmaları yapmak,

p) Faaliyet alanına giren konularda bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği ve koordinasyonu sağlamak,

r) (Mülga)

s) Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak, olarak belirlenmiştir.

Bakanlık, bu görevlerin yanı sıra 7344 sayılı 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve eki cetvelleri ile verilmiş görevleri de yerine getirmekle yükümlüdür. Ayrıca Bakanlığa 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bazı faaliyetleri yürütme yetkisiyle beraber Kanun'da sınırları belirlenen çerçevede ikincil mevzuat çıkarma yetkisi verilmiştir.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre Hazine ve Maliye Bakanlığı; merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından oluşmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığındaki hizmet birimleri şunlardır:

- a) Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü,
- b) Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü,
- c) Muhasebat Genel Müdürlüğü,
- d) Risk Analizi Genel Müdürlüğü,
- e) Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü,
- f) Borçlanma Genel Müdürlüğü,
- g) Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü,
- h) Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü,
- i) Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü,
- j) Ekonomik Programlar ve Araştırmalar Genel Müdürlüğü,
- k) Personel Genel Müdürlüğü,
- l) Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü,
- m) Teftiş Başkanlığı,

- n) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı,
- o) Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı,
- p) Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı,
- q) Strateji Geliştirme Başkanlığı,
- r) Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı,
- s) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği,
- t) Özel Kalem Müdürlüğü.

Bakanlığın taşra teşkilatı, illerde Defterdarlıklar; ilçelerde ise Defterdarlıklara bağlı Malmüdürlükleri vasıtasıyla hizmet vermektedir.

İllerde Defterdarlıklara bağlı;

- Muhasebat Birimleri (Muhasebe Müdürlükleri, Saymanlık Müdürlükleri, Malmüdürlükleri),
- Muhakemat Birimleri,
- Personel Müdürlükleri bulunmaktadır.

Bakanlık yurt dışı teşkilatı, çeşitli ülkelerdeki daimi temsilciliklere, büyükelçiliklere ve başkonsolosluklara bağlı müşavirlikler ve ataşeliklerinden oluşmaktadır.

İnsan Kaynakları

Hazine ve Maliye Bakanlığının 2022 yılı sonu itibarıyla personel sayısı 24.333 olup bu personelin 11.595'i merkez teşkilatında, 12.727'si taşra teşkilatında, 11'i ise yurt dışı teşkilatında hizmet vermektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı, ilgili ve ilişkili olduğu kurum ve idareler şunlardır:

Bakanlığın Bağlı Kuruluşları

- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü
- Gelir İdaresi Başkanlığı
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı

- Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü
- Kefalet Sandığı Başkanlığı

Bakanlığın İlgili Kuruluşları

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
- Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi
- Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi
- Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı
- Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi
- Merkezi Finans ve İhale Birimi
- Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü

Bakanlığın İlişkili Kuruluşları

- Kamu İhale Kurumu
- Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Türkiye İstatistik Kurumu

1.3. Mali Yapı

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığına, 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 774.973.121.000,00 TL başlangıç ödeneği tahsis edilmiş olup, bu tutar genel bütçeli idarelere (I sayılı cetvel) verilen toplam ödenek tutarının %44,84'üne tekabül etmektedir.

Bakanlıkça sunulan bütçe gelir ve giderlerine ilişkin Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: 2022 Yılı Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu

ÖDEMELER	Bütçelenen Tutarlar (TL)		Gerçekleşen Tutar (TL)
	Bütçe Ödeneği	Nihai Ödenek	
Personel Giderleri	3.010.529.000,00	4.381.490.245,00	4.300.652.910,14
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	438.603.000,00	616.485.215,00	604.120.238,95
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	3.225.537.000,00	13.665.191.062,00	13.439.549.338,05
Faiz Giderleri	240.383.662.000,00	329.800.000.000,00	310.803.652.583,97
Cari Transferler	466.845.874.000,00	838.847.421.584,00	834.283.938.067,73
Sermaye Giderleri	355.193.000,00	565.731.799,00	518.888.462,63
Sermaye Transferleri	10.633.908.000,00	19.239.878.871,38	18.359.653.146,91
Borç Verme	50.079.815.000,00	190.053.996.163,54	188.521.898.993,04
Yedek Ödenekler	0,00	0,00	0,00
Toplam Ödemeler	774.973.121.000,00	1.397.170.194.939,92	1.370.832.353.741,42

Yukarıdaki tabloda gösterilen harcamaların türler itibarıyla toplam harcama içerisindeki oranları aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 2: 2022 Yılı Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Bütçe Gideri Türü	Bütçe Gideri (TL)	Oran (%)
01 Personel Giderleri	4.300.652.910,14	0,31
02 Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	604.120.238,95	0,04
03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	13.439.549.338,05	0,98
04 Faiz Giderleri	310.803.652.583,97	22,67
05 Cari Transferler	834.283.938.067,73	60,86
06 Sermaye Giderleri	518.888.462,63	0,04
07 Sermaye Transferleri	18.359.653.146,91	1,34
08 Borç Verme	188.521.898.993,04	13,75
Toplam	1.370.832.353.741,42	

Tablo 2'ye göre; 2022 yılında bütçe gider türlerinin toplam harcama içindeki paylarına bakıldığında en yüksek bütçe gideri %60,86 ile "Cari Transferler"dir. Cari transferleri, %22,67 ile "Faiz Giderleri" takip etmektedir.

Bütçe gelirlerinin türler itibarıyla toplam gelirler içerisindeki oranları ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3: 2022 Yılı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu

Bütçe Geliri Türü		Bütçe Geliri (TL)	Oranı (%)
01	Vergi Gelirleri	355.658.194,84	0,15
03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	88.084.378.035,34	37,93
04	Alınan Bağış ve Yardımlar İle Özel Gelirler	4.610.305,96	0,001
05	Diğer Gelirler	135.553.807.415,55	58,37
06	Sermaye Gelirleri	6.000.152.128,76	2,58
08	Alacaklardan Tahsilat	2.368.869.970,07	1,02
09	Red ve İadeler (-)	152.033.580,17	0,06
Toplam		232.215.442.470,35	

Tablo 3'e göre 2022 yılında bütçe gelir türlerinin toplam gelir içindeki paylarına bakıldığında en yüksek bütçe gelir türleri %58,37 ile "Diğer Gelirler" ve %37,93 ile "Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri" olmaktadır. Bütçe gelirleri içinde en yüksek paya sahip olan "Diğer Gelirler" in içeriğinde ise "Kişi ve Kurum Payları", "Faiz Gelirleri", "İdari Para Cezaları" ve diğer gelirler görülmektedir.

Bakanlıkça sunulan Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre Bakanlığın 2022 yılı faaliyet sonucu aşağıda belirtilmektedir.

Tablo 4: 2022 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet Giderleri (TL) (A)	Faaliyet Gelirleri (TL) (B)	İndirim İade İskonto Toplamı (TL) (C)	Net Gelir (TL) (D=B-C)	Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu (TL) D-A
2.741.800.693.231,00	592.869.523.423,24	152.033.611,60	592.717.489.811,64	-2.149.083.203.419,36

Tablo 4'e göre Bakanlığın 2022 yılı faaliyet gideri 2.741.800.693.231,00 TL olup 592.717.489.811,64 TL net gelir ile mukayese edildiğinde 2.149.083.203.419,36 TL olumsuz faaliyet gideri olduğu görülmektedir.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Hazine ve Maliye Bakanlığı mali işlemlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

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

Muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği,

Kamu hesaplarının, 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 tutulacağı belirtilmiştir.

Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek mali raporların şekil, süre ve türleri anılan Kanun'un 49 ve 80'inci maddelerine dayanılarak düzenlenen Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) ile belirlenmiştir.

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

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Amaç" başlıklı 1'inci maddesinde; 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 ile 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 ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi şeklinde açıklanmıştır.

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

Bakanlığın muhasebe hizmetleri; merkezde İç Ödemeler Saymanlığı, Dış Ödemeler Saymanlığı, Devlet Borçları Saymanlığı ve 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 ve denetim ekibince Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesi gereğince temin edilen defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup denetim bunlar ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Özkaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı

icmal cetveli.

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

Kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin

doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasına esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç Kontrol Sistemi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

Söz konusu Kanunun "İç kontrolün tanımı" başlıklı 55'inci maddesinde; malî yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemlerin ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenip geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı ifade edilmiş; bu idarelerin, sistemlerin koordinasyonunu sağlama ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verme görevlerinin de bulunduğu madde metninde belirtilmiştir.

Yukarıdaki Kanun maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği hazırlanmıştır. Tebliğ'de kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınmak suretiyle tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde olmasını

sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiş, esas alınan iç kontrol bileşenlerine yönelik olarak da 18 adet iç kontrol standardı ve 79 adet genel şart belirlenmiştir. Ayrıca; kamu idarelerinde, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi ve bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması öngörülmüştür.

Hazine Maliye Bakanlığının stratejik yönetimi, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi standartlarını sağlamaya yönelik faaliyetleri iç kontrolün bileşenleri itibariyle değerlendirildiğinde;

Kontrol Ortamı Standartları

Kurumun misyonu ve organizasyon yapısının ilgili mevzuatla belirlendiği, “Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi” yürütülerek, Proje kapsamında Bakanlıkta yer alan tüm iş süreçlerinin belirlendiği, her bir harcama biriminden belirlenen personele kapsamlı eğitimler verildiği, insan kaynakları politikası ile terfi ve ödüllendirmeye yönelik yazılı kuralların bulunduğu, benzer şekilde etik ve dürüstlük kurallarının bir yönetmelikle tanımlanarak personelin bilgisine sunulduğu, çalışanların eğitim ve performanslarının gözden geçirildiği ve eğitim taleplerinin toplanarak uygun bir eğitim planlaması yapıldığı,

Risk Değerlendirme Standartları

Kurum faaliyetlerine ilişkin amaç, hedef ve göstergeler ile bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları içeren beş yıllık Stratejik Plan ve yıllık Performans Programlarının oluşturularak duyurulduğu; birim bazında iş süreçleri ve bunları içeren kontrol riskleri tespit edilmiş olsa da Bakanlığın vizyon, misyon, stratejik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyebilecek kurumsal risklerin tespit edilmediği ve Konsolide Risk Raporu ile Risk Strateji Belgesi hazırlanmadığı,

Kontrol Faaliyetleri Standartları

“Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Yönetimi ve İç Kontrol Dönüşüm Projesi” yürütülerek, Proje kapsamında Bakanlıkta yer alan tüm iş süreçleri ile süreçlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetlerinin belirlendiği, kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluların kimler olduğunun düzenlendiği,

Bilgi ve İletişim Standartları

Kurumun merkez ve taşra birimlerinin ve çalışanların performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olduğu (intranet); amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler ile sonuçların, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlandığı; gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olduğu; sahip olunan bu sistemlerin düzenli bir biçimde yedeklendiği,

İzleme Standartları

İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun (İYK) üst yönetici onayıyla kurulduğu, birimlerin üçer aylık dönemlerle İYK'ya bilgi sunduğu, bu kapsamda iç kontrol sistemini değerlendirmek üzere “2022 yılı İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu” hazırlandığı, onaylanan İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporlarında yer alan iç kontrol bileşenlerine ilişkin tespit edilen yetersizlikleri gidermek üzere gerekli çalışmalar yapıldığı, Kurumda fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetinin sağlandığı, İç denetim biriminde altmış 60 adet iç denetçi kadrosu bulunduğu, bunun 15'inin dolu olduğu, ancak dolu kadro sayısının Bakanlığın büyüklüğünün göz önüne alındığında yeterli olmadığı,

görülmüştür.

İç kontrol sisteminin Bakanlığın üst yönetimi ve kurum personeli tarafından genel olarak sahiplenildiği anlaşılmış olup kurumsal risk yönetimi konusunda konsolide raporların üretilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Hazine ve Maliye Bakanlığının 2022 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

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

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

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

BULGU 1: Dönem Faaliyet Sonuçlarında Kesin Mizan ile Mali Tablolar Arasında Tutarsızlık Olması

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 yılı mali tablolarının ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi neticesinde dönem faaliyet sonuçları hesapları olan 590 Dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı ile 591 Dönem olumsuz faaliyet sonucu hesaplarının kesin mizanda aynı anda bakiye verdiği ve bu bakiyelerin bilanço ile öz kaynak değişim tablosundaki tutarları ile uyumsuz olduğu görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 690 Faaliyet sonuçları hesabının işleyişini açıklayan 405'inci maddesinde; gelir ve gider hesaplarında takip edilen tutarların dönem sonunda 690 Faaliyet sonuçları hesabına aktarılacağı, anılan Hesabın; alacak bakiyesi vermesi halinde bakiyenin 590 Dönem olumlu faaliyet sonucu hesabına, borç bakiyesi vermesi halinde ise bakiyenin 591 Dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Yönetmelik'in "Dönem sonu işlemleri" başlıklı 535'inci maddesinde faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesinin, öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılacağı ifade edilmiştir. Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında, dönem sonu işlemlerinin yapılmasının akabinde yeni faaliyet döneminin açılış kaydında esas alınacak kesin mizanın çıkarılacağı; dördüncü fıkrasında ise kapanış kaydı yapılarak muhasebe döneminin kapatılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yönetmelik'in "Dönem başı işlemleri" başlıklı 536'ncı maddesinin ikinci fıkrasında ise açılış kaydını takiben önceki dönem olumlu veya olumsuz faaliyet sonucunun, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları hesabı veya geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları hesabına aktarılacağı düzenlenmiştir.

Özetle kamu idarelerince yılı gelir ve gider dengesine göre dönem sonunda ya olumlu ya da olumsuz faaliyet sonucu elde edileceğinden kesin mizanın faaliyet sonucunun niteliğine

göre 590 veya 591 No.lu hesabı içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Kesin mizan sonrasında kapanış kaydı yapılarak muhasebe dönemi kapatılmakta, bu tutarlar açılış kaydı ile sonraki yıla devredilmektedir. Açılış kaydını takiben 590 ve 591 No.lu hesaplardaki tutarlar ise ilgisine göre 570 Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonucu veya 580 Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonucu hesaplarına aktarılarak mali tablolarda raporlanmaktadır.

Ancak yapılan incelemelerde;

- Dönem sonu işlemlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından işletilen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) üzerinden otomatik olarak harcama birimi bazında yapıldığı,

- Olumlu faaliyet sonucu veren birimlerin bakiyelerinin 590 No.lu hesaba, olumsuz faaliyet sonucu verenlerin bakiyelerinin ise 591 No.lu hesaba kaydedildiği,

- Bu nedenle Bakanlığın kesin mizanının hem olumlu hem de olumsuz dönem faaliyet sonucu hesaplarını içerecek şekilde düzenlendiği,

- Bakanlık bazında dönem faaliyet sonucunu elde etmek üzere 590 ve 591 No.lu hesapların, Yönetim Bilgi Sistemi üzerinden netleştirilerek bilanço ve öz kaynak değişimi tablosuna aktarıldığı,

- Söz konusu işlemin Bakanlığın kesin mizanı ile bilanço ve öz kaynak değişim tablosu arasında dönem faaliyet sonuçları hesapları itibarıyla uyumsuzluğa sebebiyet verdiği görülmüştür.

Bununla birlikte, 590 ve 591 No.lu hesapların yevmiye kaydına dayanmaksızın sistem üzerinden netleştirilmesi, kesin mizanda bir değişiklik yaratmadığı halde; hatalı kayıtların açılış kaydı ile sonraki yıla aktarılmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda açılış kaydı ile 2021 yılından, harcama birimlerinde elde edilen toplam 35.913.442.749,66 TL olumlu faaliyet sonucu 590 No.lu hesapta, elde edilen toplam 1.286.908.540.787,14 TL olumsuz faaliyet sonucu ise 591 No.lu hesapta 2022 yılına aktarılmıştır. Aynı şekilde, 2022 yılında elde edilen toplam 98.593.330.430,43 TL olumlu faaliyet sonucu 590 No.lu hesapta, elde edilen toplam 2.247.676.533.849,79 TL olumsuz faaliyet sonucu ise 591 No.lu hesapta 2023 yılına aktarılmıştır. Diğer bir ifadeyle, gelir gider dengesini yansıtan net tutar üzerinden değil de harcama birimleri bazında alacak ve borç bakiyelerinin 590 ve 591 No.lu hesaplara aktarılması nedeniyle anılan hesaplar, sonraki yıla olması gerekenden yüksek tutarlarla devretmiştir.

Ayrıca, söz konusu hatalı tutarlar, dönem açılış kaydını takiben 570 Geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonucu ve 580 Geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonucu hesaplarına aktarılmaktadır. Dolayısıyla anılan hesaplar da, bilanço ve öz kaynak değişim tablosunda olması gerekenden fazla tutarlarda raporlanmaktadır.

Yukarıda, BKMYBS sisteminde harcama birimi bazında yapılan dönem sonu işlemlerinin, hatalı raporlamanın sebebi olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle BKMYBS sistemini kullanan tüm kamu idareleri için aynı hatalı sonuçlar ortaya çıkmakta ve faaliyet sonuçları hesaplarının mali tablolarda gerçeğe aykırı olarak raporlanmasına yol açılmaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, 2016 yılından itibaren idarelerin kesin mizanlarındaki 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı ile 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesaplarına muhasebe kaydı yapılmadan bu iki hesabın farkı mutlak değer olarak büyük olan hesap ile bilançoya yansıtılmaya başlandığı ve bu şekilde Faaliyet Sonuçları Tablosunun sonucu ile bilançodaki 59 Dönem Faaliyet Sonuçları hesap grubunun bakiyesinde eşitlik sağlandığı ifade edilmiştir. Ancak böyle bir uygulamada, kamu idaresinin dönem faaliyet sonucu olması gereken dönem faaliyet sonucundan farklılık gösterecek ve doğru tutarları yansıtmayacaktır.

Sonuç olarak; Bakanlığın kesin mizanı ile mali tablolar arasında 59 Dönem Faaliyet Sonuçları hesapları açısından tutarlılığın sağlanması, 57-58 Geçmiş Yıllar Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesaplarının harcama birimlerinin birikimli tutarları üzerinden değil kurumun nihai faaliyet sonucu üzerinden raporlanması ve BKMYBS sistemini kullanan Bakanlık dâhil tüm kurumlar için kesin mizan ile mali tablolar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 2: Görevlendirme Giderlerine İlişkin Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması

Teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklara verilen görevler veya bazı mal ve hizmetlere ait fiyatların tespit edilmesi durumlarında ortaya çıkan görevlendirme bedellerine ilişkin gider tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı görülmüştür.

233 sayılı KHK'nın 35'inci maddesinde; teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların faaliyet alanları ile ilgili olarak Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilebileceği veya mal ve hizmetlerin fiyatlarının Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilebileceği, bu madde kapsamında

İşletmelere verilmiş olan görevler veya mal ve hizmet fiyatlarının tespiti sebebiyle ortaya çıkacak görevlendirme bedellerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinden karşılanacağı, İşletmelerin muhasebe kayıtlarına göre hesaplanan görevlendirme bedellerinin incelenerek tespit edileceği ve yapılan inceleme sonucunda tespit edilen tutarlar ile İşletmelere ödenen tutarlar arasında fark olması durumunda tarafların yükümlülüklerini faizsiz olarak yerine getireceği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 50'nci maddesi gereğince bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmelidir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 40/A maddesi ile de koşullu yükümlülükler; kamu idarelerinin geçmişteki bir olay sonucunda, kontrolünde olmayan gelecekteki belirsiz olayların gerçekleşmesi ya da gerçekleşmemesi ile teyit edilebilecek olan ve ekonomik bir fayda veya hizmet potansiyeli içeren kaynakların çıkışı güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yükümlülükleri olarak tanımlanmıştır.

Teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklara Cumhurbaşkanı tarafından verilen görevler veya bazı mal ve hizmetlere ait fiyatların yine Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilmesi durumlarında ortaya çıkan ve hesaplama usulleri Cumhurbaşkanı Kararları ile belirlenmiş olan görevlendirme giderleri, ilgili İşletmelerin muhasebe kayıtlarına yansımakta olup bu giderler, mevzuat ile tanımlanmış olan faaliyetin gerçekleştirilmesi ile doğmakta, Bakanlık açısından gider, İşletmeler açısından ise alacak mahiyeti taşımaktadır.

Yapılan incelemede;

- Görevlendirme bedellerinin; teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklar tarafından yapılacak ödeme talebine istinaden, Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinde yer alan ilgili harcama tertiplerinden gider kaydedilerek ödendiği,

- Ödemesi gerçekleşmemiş görevlendirme bedellerine ilişkin gider tahakkuklarının yapılmayarak bu tutarların Bakanlık mali tablo dipnotlarında koşullu yükümlülük olarak takip edildiği,

- 31.12.2022 tarihi itibarıyla Bakanlık mali tablo dipnotlarında kayıtlı görevlendirme giderinin toplam 34.901.821.552,59 TL olduğu,

- İlgili İşletme mali tablolarında tahsili gerçekleşmemiş görevlendirme bedellerinin

"Hazine ve Maliye Bakanlığında Alacaklar" olarak raporlandığı,

- Hazine Kontrolörleri Kurulunca 2022 yılı içerisinde toplam 58.539.781.610,54 TL tutarlı görevlendirme gideri incelemesinin sonuçlandırıldığı, bu incelemeler sonucunda 568.810.393,94 TL tutar kadar Bakanlık lehine müspet farkın rapora bağlandığı ve fark tutarının incelemeye alınan toplam görevlendirme giderinin yaklaşık %1'ine denk geldiği görülmüştür.

İşletmelere, faaliyet alanları ile ilgili verilmiş olan görevler sebebiyle ortaya çıkan görevlendirme giderleri söz konusu faaliyetin gerçekleşmiş olması ile doğmakta olup bu giderlerin gerçekleşmesi veya Bakanlık tarafından ödenmesi de inceleme sonucunda yapılacak tespit benzeri herhangi bir koşula bağlanmamaktadır.

Bakanlık tarafından henüz ödemesi yapılmamış olan görevlendirme giderlerine ilişkin gider tahakkuk kayıtlarının yapılmayarak bu tutarların koşullu yükümlülük olarak takip edilmesinin mali işlemin özüne uygun olmadığı, görevlendirme bedellerinin tespiti amacıyla öngörülmüş olan inceleme süreçlerinin Bakanlık açısından yükümlülük doğuran görevlendirme bedellerini koşullu yükümlülük haline getirmeyeceği, yapılan incelemelerde tespit edilen hata oranı dikkate alındığında bu giderlerin güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yükümlülükler bir başka ifadeyle koşullu yükümlülük olarak tanımlanamayacağı, inceleme sonucunda aksi tespit edilmediği sürece İşletme muhasebe kayıtlarında yer alan görevlendirme gider kayıtlarının geçerli olduğu değerlendirilmektedir.

Nitekim, görevlendirme giderine konu faaliyeti yürüten İşletmeler tarafından bu giderlere karşılık gelen tutarlar alacak hesaplarına alınarak doğrudan mali tablolarının aktif toplamları içerisinde yer almakta olup bu aktif toplamları aynı zamanda Bakanlık tarafından yayımlanan Kamu İşletmeleri Raporunda da yer almaktadır.

Söz konusu giderlere ilişkin gider tahakkuk kayıtlarının yapılmaması sebebiyle; gider tahakkukları hesabı bakımından Bilançoda 34.901.821.552,59 TL, gider hesapları bakımında ise Faaliyet Sonuçları Tablosunda 34.901.821.552,59 TL hataya neden olmaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer alan tespitlere iştirak edilmiş olup görevlendirme bedellerine ilişkin olarak Kamu İktisadi Teşebbüslerinden gelen taleplerin ve Hazine Kontrolörleri Kurulu raporları ile kesinleştirilen tutarlara ilişkin kayıtların periyodik olarak gerçekleştirilmesinin sağlanacağı bilgisi verilmiştir.

Sonuç olarak; koşullu yükümlülük mahiyeti taşımayan görevlendirme bedellerinin karşılanması, Bakanlığın faaliyet alanı içerisinde tanımlanmakta olduğundan bu kapsamda oluşan tüm giderlere ilişkin gider tahakkuklarının kayıt zamanı ilkelerine uygun olarak yapılması ve bu kayıtların Bakanlık temel mali tablolarında yer alması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 3: Hazine Kontrolörleri Tarafından Tespit Edilen Görevlendirme Gider Farklarının Alacak Hesaplarına Alınmaması

Hazine Kontrolörleri Kurulu tarafından yürütülen incelemeler sırasında tespit edilen görevlendirme gider farklarının alacak hesaplarına alınmadığı görülmüştür.

233 sayılı KHK'nın 35'inci maddesinde; teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların faaliyet alanları ile ilgili olarak Cumhurbaşkanı tarafından görevlendirilebileceği veya mal ve hizmetlerin fiyatlarının Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilebileceği, bu madde kapsamında İşletmelere verilmiş olan görevler veya mal ve hizmet fiyatlarının tespiti sebebiyle ortaya çıkacak görevlendirme bedellerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesinden karşılanacağı, İşletmelerin muhasebe kayıtlarına göre hesaplanan görevlendirme bedellerinin incelenerek tespit edileceği ve yapılan inceleme sonucunda tespit edilen tutarlar ile İşletmelere ödenen tutarlar arasında fark olması durumunda tarafların yükümlülüklerini faizsiz olarak yerine getireceği,

5018 sayılı Kanun'un 50'nci maddesinde kamu idarelerin bütün mali işlemlerinin muhasebeleştirileceği, GYMY'nin 8'inci maddesinde bütün varlıkların, yabancı kaynakların ve öz kaynakların bilançoda gayrisafi değerleriyle gösterileceği ve Yönetmelik'in 16'ncı maddesinde de bir ekonomik değer; yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıklara Cumhurbaşkanı tarafından verilen görevler veya bazı mal ve hizmetlere ait fiyatların yine Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilmesi durumlarında ortaya çıkan ve hesaplama usulleri Cumhurbaşkanı Kararları ile belirlenmiş olan görevlendirme giderlerinin İşletmelerin muhasebe kayıtları esas alınarak incelenmesi sonucunda İşletmeler tarafından talep edilen tutarlar ile inceleme sonuçları arasında Bakanlık lehine fark olması durumunda ortaya çıkan fark alacak mahiyetinde olup bu tutarların kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yapılan incelemede;

- Hazine Kontroller Kurulunca yürütülen inceleme faaliyeti sonucunda ortaya çıkan müspet farklara ilişkin alacak kayıtlarının yapılmadığı,
- Bu farkların sonraki görevlendirme gideri ödemelerinden mahsup edildiği,
- Söz konusu mahsuplaşmanın muhasebeye intikal ettirilmediği görülmüştür.

Görevlendirme giderlerine yönelik yapılan incelemelerde fark tespit edilmesi ve bu farkın ilgili İşletmelerden tahsil edilmesi iki ayrı mali işlem mahiyetinde olup her iki işlemin de muhasebeleştirilmesi, farka konu tutarın alacak kayıtlarına alınması ve mahsuplaşma işleminde bu alacak kayıtlarının esas alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

İnceleme raporları ile yapılan fark tespitinin ve bu tutarların sonraki görevlendirme bedellerinden mahsup işleminin muhasebe kayıtlarına aktarılmaması, alacak hesapları bakımından Bilançoda 568.810.393,94 TL, gelir hesapları bakımından Faaliyet Sonuçları Tablosunda 568.810.393,94 TL hataya neden olmaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer alan tespitlere iştirak edilmiş olup görevlendirme bedellerine ilişkin olarak KİT'lerden gelen talepler ile Hazine Kontrolörleri Kurulu raporları ile kesinleştirilen tutarlar arasında fark olması durumunda ortaya çıkan bu farkın alacak veya borç olarak kayıtlara alınması hususunda bulguda ifade edilen önerilerin yerine getirileceği bilgisi verilmiştir.

Sonuç olarak; Bakanlık tarafından görevlendirme giderleri kapsamında yürütülen tüm mali işlemlerin muhasebeye intikalini teminen İşletmelere ödenen görevlendirme bedelleri ile inceleme sonucu ile tespit edilen giderler arasında Bakanlık lehine fark olması durumunda ortaya çıkan bu farkın alacak olarak kayıtlara alınması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 4: Türev Ürün İşlemlerine İlişkin Faiz Gelir ve Giderlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi

Bakanlıkça borç ve risk yönetimi kapsamında kullanılan türev ürünlere ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının ilgili mevzuata uygun olarak yürütülmediği görülmüştür.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi ile türev ürün; Devlet borcunun etkin bir şekilde idare edilebilmesi ve risk yönetimi amacıyla yurt içi veya uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan her türlü finansal

araç olarak tanımlanmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (GYMY) “Mali varlıklar ve sınıflandırılması” başlıklı 22’nci maddesinde mali türevler ve sözleşmelerden doğan alacaklar mali varlık olarak sınıflandırılmış, “Borçlanma ve borçlanma maliyetleri” başlıklı 35’inci maddesinin son fıkrasında yurtiçi veya uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan türev ürünlerin muhasebe sisteminde izleneceği belirtilmiştir.

Anılan Yönetmelik’te bu kapsamda Dönen Varlıklar hesap grubu içinde 134 Türev ürün alacakları hesabı ile Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubu içinde 334 Türev ürün borçları hesabı ihdas edilip türev ürünler sebebiyle ortaya çıkacak alacak ve borç işlemlerinin bu hesaplar vasıtasıyla muhasebeleştirileceği hüküm altına alınmıştır. Özellikle bir yapıya sahip olmakla beraber söz konusu Yönetmelik’te türev ürün hesapları için ayrıntılı bir düzenleme olmadığından türev ürün alacak ve borçlarının bu Yönetmelik’in alacak ve borç kayıtlarına ilişkin genel hükümleri gereğince bir taraftan 134 ve 334 no.lu hesaplar üzerinden kayda alınması, diğer taraftan 600 Gelirler hesabı ve 630 Giderler hesabı ile tahakkuk ettirilip, buradan sonuç hesaplarına yansıtılarak faaliyet tablosunda gösteriminin sağlanması gerekmektedir.

GYMY’de türev işlemlere ilişkin detaylı düzenleme yer almadığından türev ürünlere ilişkin muhasebe kayıtları Muhasebat Genel Müdürlüğünün 20.05.2008 tarih ve 07098 no.lu yazısı ile Bakanlık Makamı tarafından verilen 21.02.2019 tarih ve 3884 no.lu onay doğrultusunda yapılmaktadır. Söz konusu onaylar ile GYMY ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) hükümlerinde yer almayan türev anlaşması tutarlarının izleneceği nazım hesaplar ihdas edilmiş ve 134 ve 334 no.lu hesapların kullanımına ilişkin genel ilkelere farklı kayıt usulü belirlenmiştir.

Bahsedilen onaylar doğrultusunda;

- Türev ürün anlaşmaları sebebiyle doğan alacak ve borçların muhasebeleştirilmesi için tanımlanan ve bilanço hesapları olan 134 ve 334 no.lu hesaplar türev anlaşmasından kaynaklı faiz ile anapara ödeme ve tahsilatları için kullanılmakta olup ilgili faaliyet tablosu hesapları olan 600 ve 630 no.lu hesapları kullanarak tahakkuk ettirilmeksizin, sadece ödeme ve tahsilat aşamasında banka hesapları ile beraber çalıştığı,

- Türev ürün alacaklarının tahsilatında 134 no.lu hesap yerine, yükümlülük hesabı olan 334 no.lu hesabın; türev ürün borçlarının ödenmesinde ise 334 no.lu hesap yerine, varlık hesabı olan 134 no.lu hesabın kullanıldığı,

- Türev ürün alacak ve borçları sebebiyle ortaya çıkan gelir (11.544.845.868,75 TL) ve giderin (6.417.339.777,72 TL) yıl içerisinde 600 ve 630 no.lu Hesaplar vasıtasıyla kayıtlara alınmadığı, yılsonunda 134 ve 334 no.lu hesaplar ters kayıtla kapatılarak aradaki 5.127.506.091,03 TL'lik farkın faaliyet geliri olarak kaydedildiği,

- Faaliyet sonuçları itibarıyla hataya yol açılmamakla birlikte 600 ve 630 no.lu hesapların mali tabloda eksik raporlandığı,

tespit edilmiştir.

Türev ürün anlaşmaları neticesinde önceden belirlenmiş dönemler itibarıyla ödeme yükümlülüğü ve tahsilat imkânı ile birlikte varlık ve yükümlülük (faiz, vb.) de doğmaktadır. Bu kapsamda, geçmiş yıllar Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verildiği üzere, türev ürün işlemlerinin ilgili mevzuat hükümlerinde yer alan genel kurallar dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi, alacak ve borç olarak bilançoya, gelir ve gider olarak da faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

Buna ilaveten yapılan türev sözleşmelerinden doğacak anapara, faiz ve teminat borç ve alacak işlemlerinin, diğer Hazine işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde olduğu gibi tam açıklama ve önemlilik gibi muhasebenin temel kavramlarına uygun biçimde gösterilmesinin sağlanmasının önem arz ettiği değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresince, Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınan görüş doğrultusunda bahse konu muhasebe kayıtlarının gerçekleştirildiği ve mevzuata uygun olduğu ifade edilmiş ise de, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe işlemleri başta 5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi olmak üzere, bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği tarafından düzenlenmektedir. Buna karşın, GYMY ve MYMY'de türev işlemlerinin muhasebeleştirilme politika ve ilkeleri konusunda standartlara uygun ve detaya inen açıklamalar yer almadığından Bakanlıkça görüş yazıları ve onaylar ile genel uygulamanın dışına çıkılması ve yeni hesap ihdas edilmesi, muhasebe genel ilke ve kurallarının uygulamasında istisna yaratılması sonucunu doğurmaktadır.

Sonuç olarak, 2022 yılı mali tabloları; türev ürün alacaklarının tahsilatı ve türev ürün borçlarının ödenmesinde yapılan genel hükümlere uygun olmayan kayıtlar nedeniyle 134 ve 334 no.lu hesaplar itibarıyla doğru ve güvenilir bilgi sunmakta, türev ürün işlemleri sebebiyle doğan varlık ve yükümlülüklerin faaliyet hesapları ile ilişkilendirilmeksizin

muhasebeleştirilmesi nedeniyle de 600 no.lu hesap itibarıyla 11.544.845.868,75 TL, 630 no.lu hesap itibarıyla 6.417.339.777,72 TL tutarında eksik bilgi sunmaktadır.

BULGU 5: Takipli Alacağa Dönüşen İdari Para Cezalarının Bakanlık Mali Tablosunda Raporlanması

Süresinde tahsil edilemediği için takipli alacağa dönüşerek Gelir İdaresi Başkanlığına devredilmesi gereken idari para cezalarının, 121 Gelirlerden takipli alacaklar hesabı kullanılarak Bakanlık mali tablosunda izlendiği görülmüştür.

İdari para cezalarına ilişkin yasal düzenlemenin yer aldığı 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinde bulgu konusu hususa ilişkin olarak; 5018 sayılı Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri tarafından verilen idari para cezalarının, ilgili kanunlarında aksine bir hüküm bulunmadıkça, genel bütçeye gelir kaydedileceği, genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idari para cezalarına ilişkin kesinleşen kararların, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderileceği ifade edilmiştir.

Anılan madde hükmü uyarınca; kanuni ödeme süresi ya da kesinleşme tarihi içerisinde tahsil edilemeyerek takipli alacağa dönüşen idari para cezalarının, 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir. Mezkûr Kanun hükümlerine tabi Devlet alacağı niteliği kazanan söz konusu idari para cezalarını tahsil etme görevi ise 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 137'nci maddesi hükmü uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) aittir.

Nitekim GİB'in 442 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde de ödeme veya kesinleşme süresi içerisinde ödenmeyen idari para cezalarına ilişkin idari yaptırım kararlarının, kararın kesinleşmesini müteakip tahsil için ilgili vergi dairesine gönderileceği hükmüne yer verilerek takipli hale gelen idari para cezalarının tahsil edilmesi görevinin kendisinde olduğu hususu vurgulanmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri gereğince, genel bütçe geliri olarak kayıtlara alınmakla beraber kanuni ödeme süresi ya da kesinleşme tarihi içerisinde tahsil edilmeyen idari para cezalarını 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takip ve tahsil etme görev ve yetkisi, cezayı kesen kuruma değil GİB'e aittir. Bu yetkinin GİB'e geçtiği tarih itibarıyla cezayı kesen

kurumun tasarruf alanından çıkan söz konusu alacakların ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtlarının anılan Başkanlığa aktarılması, dolayısıyla tahakkuk tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığınca 120 Gelirlerden alacaklar hesabı ile kayıtlara alınan idari para cezalarından süresi içerisinde tahsil edilmeyenlerin Bakanlık hesaplarından çıkarılarak GİB hesaplarına aktarımının sağlanması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemelerde; takipli alacak niteliği kazanan 20.026.166,53 TL tutarındaki idari para cezasının Bakanlık hesaplarından çıkarılmayarak mali tablolarda raporlandığı tespit edilmiştir. Söz konusu husus 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer almıştır.

Diğer taraftan, genel bütçe gelirlerinin ilgili idarelerin kurumsal kodlarına kaydedilmesine yönelik 16.12.2019 tarihli ve E.561356 sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yazısının eki tablo açıklamalar bölümünün ikinci bendinde de, idari para cezalarından ödeme süresi içerisinde tahsil edilenler cezayı kesen kurumun kurumsal koduyla, kesinleştikten sonra 6183 sayılı Kanun gereğince takip ve tahsili için ilgili vergi dairesine intikal ettirilenler ise Gelir İdaresi Başkanlığının kurumsal koduyla kayıtlara alınacağı belirtilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, BKMYBS’de kurum bazlı muhasebe ve hesap planı düzenine geçildiği ve gelirlerin ilgili kurum adına tahsil edilmesinin sağlandığı göz önünde bulundurulduğunda, takibe konu alacak hesaplarının Gelir İdaresi Başkanlığı kurumsal koduna devredilmesi sonucunda bu imkânın ortadan kalkacağı düşünülmekle birlikte eleştirinin giderilmesini teminen kamu tahsilat sürecinin tahakkuka dayalı olarak elektronik ortamda gerçekleştirilmesini sağlayan e-Tahsilat uygulaması kapsamında entegrasyon çalışmalarının devam ettiği ifade edilmiştir. Şu ana kadar idare tarafından yapılmış bir çalışma olmamakla birlikte mevcut durumda bu alacak hesaplarının takip ve tahsil görevi ile kayıtlara alma işleminin GİB’de olduğu değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak; tahsil edilemeyen ve takipli alacağa dönüşen idari para cezaları, kayıtlardan çıkarılmadığı için 2022 yılı Bilançosunda 121 Gelirlerden takipli alacaklar hesabı itibarıyla 20.026.166,53 TL hataya neden olunmuş olup söz konusu idari para cezalarının Gelir İdaresi Başkanlığına devredilmesi gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 6: Hazineye Ait Madeni Para, Madalyon ve Madalya Arşivinin Taşınır ve Muhasebe Sistemlerinde İzlenmemesi

Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan madeni para, madalyon ve madalya arşivinin taşınır ve muhasebe sisteminde izlenmediği görülmüştür.

4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 106'ncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, “Hazinenin para, madalyon ve madalya arşivini oluşturmak” Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğünün görevleri arasında sayılmıştır.

Anılan görev gereğince Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan arşivde 31.12.2022 tarihi itibarıyla yaklaşık 13.424 çeşit olmak üzere toplam 44.457 adet madeni para, hatıra para, madalyon, madalya, nişan, takı, sembol, ziynet ve muhtelif eşya bulunmaktadır. Koleksiyona dâhil eser sayısı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından her yıl üretilen para, madalyon ve madalyalardan ikişer adedinin eklenmesi ile büyümeye devam etmektedir.

Kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi, merkez ve taşrada taşınır yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesi ve kamu idareleri arasında taşınırların bedelsiz devri ile tahsisine ilişkin esas ve usuller Taşınır Mal Yönetmeliği'nde belirlenmiştir. Anılan Yönetmelik gereğince bu arşive dâhil söz konusu taşınırların değeri tespit edilerek 255.06 Tarihi veya sanat değeri olan demirbaşlar hesabına giriş kayıtlarının yapılması, taşınır işlem fişlerinin düzenlenmesi, sicil numaralarının verilmesi, ilgili defter ve cetvellerin düzenlenerek Taşınır Mal Yönetim Hesabına eklenmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, Genel Müdürlük bünyesinde bulunan kasalarda saklanan ve sergi salonunda sergilenen bu koleksiyona dâhil para, madalyon ve madalyalar ile tarihi, antika, eski eser niteliği taşıyan taşınırların; her bir taşınıra sıra numarası verilip bir deftere kaydedilerek takibi yapılmasına rağmen taşınır ve muhasebe kayıtlarında yer almadıkları tespit edilmiştir.

2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da belirtildiği üzere, Hazineye ait madeni para, madalyon ve madalya arşivinin taşınır ve muhasebe sisteminde izlenmemesi sonucunda 2022 yılı Bilançosunda 255.06 Demirbaşlar hesabı itibarıyla hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında, kıymetlerle ilgili değer tespit komisyonu kurulduğu, komisyonun yaptığı çalışmada kayıtlı envantere ait değerlendirme çalışmasının bitirildiği ve gerekli muhasebe kayıtlarının yapıldığı ifade edilmiştir. Ancak Kamu İdaresi cevabında gerekli muhasebe kayıtlarının yapılmış olduğunu ifade etmiş olsa da yapılan incelemelerde muhasebe kayıtlarının yapılmadığı görülmüş olup 255.06 Demirbaşlar hesabı hatalı görünmeye devam etmektedir.

Sonuç olarak; Genel Müdürlük bünyesinde yer alan söz konusu taşınır için Taşınır Mal Yönetmeliğinin ilgili hükümlerinin uygulanarak mali tabloların doğru bilgi içermesinin sağlanması gerekmektedir.

BULGU 7: Avukatlık Vekâlet Ücretlerine İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Tutulması

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü tarafından takip edilen davalar neticesinde hak kazanılan veya ödenen avukatlık vekâlet ücretlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının hatalı olduğu görülmüştür.

659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin KHK'nın 14'üncü maddesi ile Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde hak kazanılan avukatlık vekâlet ücretlerinin kimlere, hangi oranlarda dağıtılacağı, kişilere dağıtılacak tutarın yıllık üst sınırı, limit fazlası tutarın dağıtımını düzenlenmiş olup, dağıtım sonunda arta kalan limit fazlası tutarların da tahsilini takip eden üçüncü bütçe yılı sonunda idarenin bütçesine gelir kaydedilmesi öngörülmüştür.

Genel Bütçe Ortak Detaylı Hesap Planında ise vekâlet ücretlerine ilişkin aşağıda sayılan yardımcı hesap kodları ihdas edilmiş ve hesapların kullanım şekli 12.07.2012 tarihli Avukatlık Vekâlet Ücretleri konulu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yazısı ile açıklanmıştır. Söz konusu Genel Yazı ve Hesap Planına göre;

- Muhasebe birimlerinin, tahsil ettikleri vekâlet ücreti tutarlarını 333.18.01 Dağıtılacak vekâlet ücretleri yardımcı hesabına kaydetmesi, merkez dışı muhasebe birimlerinin bu tutarları 511 Muhasebe birimleri arası işlemler hesabı vasıtasıyla merkez muhasebe birimine aktarması,

- 333.18.02 no.lu hesabın %55 oranında dağıtılacak payın, 333.18.03 no.lu hesabın %40 oranında dağıtılacak payın, 333.18.05 no.lu hesabın ise limit fazlası olarak ödenmesi

gereken tutarların izlenmesinde kullanılması,

- Üçüncü bütçe yılının sonuna kadar dağıtılamayan vekâlet ücreti tutarlarının 333.18.01 no.lu hesaba borç, 600.03.01.02.03 Avukatlık vekâlet ücreti gelirleri yardımcı hesabına alacak kaydedilerek bütçe hesaplarına da gerekli yansıtma kayıtlarının yapılması, gerekmektedir.

Avukatlık vekâlet ücretlerinin muhasebe kayıtlarına ilişkin yapılan incelemelerde;

- Yönetmelik'in ekinde yer alan tabloya göre Genel Müdürlüğe bildirilen tahsil edilen vekâlet ücreti tutarları ile muhasebe kayıtlarına göre tahsil edilen tutarların uyumlu olmadığı,
- Taşra birimlerince 333 Emanetler hesabının farklı alt kodları ile de tahsilat yapıldığı,
- Taşrada biriken 333.18 no.lu hesapta yıl sonunda merkez saymanlığına aktarılmamış bakiye kaldığı,
tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu edilen bazı hususların düzeltildiği, diğer hususlarla ilgili olarak gerekli çalışmalara başlanılacağı ifade edilmiş olup Yeni Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemine gerekli kontrollerin ekleneceği ve duyuruların yayımlanacağı belirtilmiştir. Ancak işlemlerin 2023 yılında yapılacak olması sebebiyle 2022 yılı mali tablolarına bir etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak; 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, tahsil edilen avukatlık vekâlet ücretlerinin hatalı muhasebeleştirilmesinin önüne geçilmesi, tahsilat ve aktarımların takibini sağlayabilmek için muhasebe sisteminin geliştirilerek kontrol mekanizmalarının oluşturulması gerekmektedir.

BULGU 8: İlama Bağlı Ödemelerin ve Muhasebe Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması

Bakanlık tarafından yapılan ilama bağlı ödemelerde; ilam ödemelerinin yasal süresi içinde yapılmasında aksaklıklar olduğu, bu durumun katlanılan faiz ve icra masrafı yükünü artırdığı ve ilamda yer alan tutarların ödeme aşamasına kadar muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı görülmüştür.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrasında idari davalarda, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 142'nci maddesinin onuncu

fikrasında ise ceza davalarında idarenin işlem tesis etmesi gereken süreler açıklanmıştır. Anılan Kanunlarda, tazminat tutarlarının idari davalarda kararın idareye tebliğinden itibaren, ceza davalarında ise kararın kesinleşmesi ve davacının banka hesap numarası bildiriminden itibaren 30 gün içerisinde ödenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre de, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenmesi gerekmekte olup, bu kapsamda ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde;

- İlam ödemeleri için belirlenen ödenek tutarlarının, ödeme bekleyen ilamlar için yeterli olmaması ve ödenek temin ve gönderme işlemlerinin tamamlanmasının vakit alması nedeniyle 30 gün içerisinde ödeme yapılmasında gecikme yaşanabildiği, ödemelerin zamanında yapılamamasının, davacı tarafa yapılan faiz ödemelerinin artmasına ve davacının icraya başvurması sonucu ayrıca icra vekâlet ücreti, masraf ve faiz ödenmesine yol açtığı,

- Söz konusu ilam ödemelerinin davacıya ödeme yapılması aşamasına kadar muhasebe kaydına alınmadığı, bu durumun ertesi yıla sarkan ödemeler olması halinde bahse konu ilam giderlerinin ilgili olduğu yılda Faaliyet Sonuçları Tablosuna yansıtılmamasına yol açtığı,

tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, ilama bağlı borç giderlerinin yılı ödenekleri çerçevesinde planlanmakta olduğu, gerekli revize işlemleri gerçekleştirilerek mevcut ödenekler dahilinde gecikmeksizin ödenek dağıtım ve ödeme işlemlerinin yapıldığı, yapılan iş ve işlemlerin MYYM'nin 247'nci maddesine uygun olduğu ifade edilse de, uygulamada yasal süreler içerisinde ödeme yapılmasında sıkıntılar olduğu, faiz ve icra giderleri ödendiği, bekleyen ödemelerin ise muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmektedir.

İlam ödemelerine ilişkin ödenek kalemlerinin başlangıç ödeneği ile yıl sonu kullanılan ödenek tutarlarına bakıldığında, son üç yıllık dönemde sırasıyla 2020 yılında %285, 2021 yılında %446 ve 2022 yılında %983 oranında başlangıç ve yıl sonu ödenekleri arasında fark olduğu, dolayısıyla başlangıç ödeneğinin çok yetersiz belirlendiği anlaşılmaktadır. Bu durum yıl içerisinde ödenek taleplerinin karşılanmasında devamlı olarak ödenek temini için yazışma vb. işlem yapılmasını gerektirmekte, mevzuatta öngörülen 30 günlük sürenin de aşılmasına

neden olmaktadır.

Bilindiği üzere, 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun "Bütçe Kanunlarının Bazı Ödeneklerin Kullanımına ve Harcamalara İlişkin Esaslar" başlıklı E Cetvelinde; mahkeme harç ve giderlerinin ödenek gönderme belgesi aranmaksızın ödenebileceği ve gerekli ödeneğin Strateji ve Bütçe Başkanlığı bütçesinin Özellikli Giderleri Karşılama Ödeneği tertibinden talep edileceği belirtilmiştir. Ancak, anılan hüküm ile sadece dava giderleri için istisna tanınmış, ilama bağlı ödemeler için bu türden bir istisna öngörülmemiştir.

Sonuç olarak, 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da belirtildiği üzere, ilama bağlı ödemelere ilişkin muhasebe kayıtlarının ilgili olduğu dönemde mali tablolara yansıtılması, bütçe ödenek rakamlarının daha gerçekçi belirlenmesi veya İdare tarafından katlanılan faiz yükü ve icra masrafı da göz önünde bulundurulduğunda, ilama bağlı ödemelerin de mahkeme harç ve giderleri gibi ödenek aranmaksızın ödenebilmesini teminen yasal düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Türev İşlemlerinin Kullanım Amacı, Muhasebeleştirilme Yöntemi ve Raporlama Kriterlerine İlişkin Olarak Devlet Muhasebe Standartlarına Uygun Düzenleme Yapılmamış Olması

Bakanlıkça borç ve risk yönetimi kapsamında kullanılan türev işlemlerin muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına esas hususların, söz konusu mali araçların kullanımına ilişkin uluslararası standartlarla uyumlu şekilde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde (MYMY) yer almadığı görülmüştür.

Uluslararası muhasebe ve raporlama standartları ile türev işlemler, mali araç olarak sınıflandırılarak bu işlemler sonucu oluşacak finansal etkilerin tam ve doğru bir şekilde raporlanması amacıyla düzenlemeler yapılmış ve bu standartlar Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ile kamu sektörü için uyarlanmıştır.

Türkiye'de ise Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, Devlet Muhasebe

Standartları (DMS) olarak mali literatüre katılmış olup bu minvalde, türev ürünler dâhil mali araçların düzenlendiği “DMS 28: Mali Araçlar; Sunum”, “DMS 29: Mali Araçlar; Muhasebeleştirme ve Ölçme” ve “DMS 30: Mali Araçlar; Açıklamalar” başlıklı Devlet Muhasebe Standartları Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Türev ürünler; taşıdıkları risklerin yönetimi (kur riski, likidite riski, vb.), mali rapor ve tablolarda yer verilme şekilleri ve finansal etkilerinin ölçülmesi anlamında özellik arz eden mali araçlar olması sebebiyle yukarıda bahsi geçen Standartlar’da bu ürünlere ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemeler gereğince; türev işlemlerin riskten korunma ya da alım satım olmak üzere iki temel amaç ile kullanılabilmesi, bu işlemlerin raporlama, muhasebeleştirme ve ölçme gibi unsurlarının türev araçların kullanım amacına göre şekillenmesi, türev ürün kullanım amacının kullanıcılar tarafından kurumsal dokümanlarda açıkça yer alması, belirlenen amaca göre türev işleminin mali etkinliğinin belli dönemler itibarıyla ölçülmesi ve etkinliğin sağlanamaması durumunda raporlama, muhasebeleştirme ve ölçme unsurlarında değişiklik yapılması gerekmektedir.

Türev ürünlerin riskten korunma amacıyla kullanılması durumunda değerlendirme ve muhasebeleştirme işlemleri riskten korunma muhasebesi olarak tanımlanmakta ve oluşacak kazanç ve kayıpların mali tablolarda raporlanması işlemin sona erdiği dönem sonuna ertelenmektedir. Riskten korunma muhasebesinin uygulanabilmesi ise ilgili devlet muhasebe standartları kapsamında belirli koşulların (risk yönetim hedefi ve stratejisi oluşturulması ile riskten korunma ilişkisinin etkin olması) yerine getirilmesini gerektirmektedir.

Türev ürünlerin riskten korunma muhasebesi uygulama koşullarını sağlamaması ya da türev ürünün alım satım amacıyla kullanılması durumunda ise ortaya çıkacak finansal kayıp ve kazançlar ertelenmemekte, ilgili oldukları dönemin mali tablolarında yer almaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 49'uncu maddesi ile devlet muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulacağı ve bu muhasebe sisteminin de devlet muhasebe standartlarına uygun ve kapsayıcı bir yapıda olması gerekliliği hüküm altına alınmıştır. Bu minvalde, muhasebe yönetmelikleri standartlarda yer verilen gereksinimlere cevap verecek şekilde kurgulanarak düzenlenmektedir.

Bakanlıkça kullanılan türev ürünler ve bunlara ilişkin muhasebe işlemlerinin

incelenmesinde;

- Türev işlemlerine ilişkin standartlara uygun detaylı düzenlemenin ilgili mevzuat olan GYMY ve MYMY’de yer almadığı,
- Faiz kupon ödemeleri için GYMY’de tanımlanmış olan 134 ve 334 no.lu hesapların kullanıldığı,
- Teminat ödemeleri ile ana sözleşmelere ilişkin kayıtların ise bu konuda verilen Bakan Onayına göre yapıldığı,

tespit edilmiştir.

Türev ürün kullanım amacının ve buna uygun muhasebe ve raporlama usullerinin belirlenmesi; türev işlemleri sebebiyle yapılan teminat alışverişleri, değerlendirme faaliyetleri, ortaya çıkan kur değişimlerinin, dönemsel faiz ödemeleri gibi işlemler sebebiyle ortaya çıkacak kazanç ve kayıpların hangi dönemde ve hangi tablolar üzerinden raporlanacağını tespiti anlamında önem arz etmektedir. Aynı minvalde bu işlemler sebebiyle ortaya çıkan değer değişimlerinin etkili olacağı mali tablo ve raporlama dönemlerinin tespiti de amaç ve usullerin belirlenmesiyle neticelendirilecektir.

Uygulamada ise Bakan Onayında belirlenen esaslar dikkate alınmakla birlikte söz konusu kararda standartlarda yer verilen türev ürünlerin kullanımının sonucu anapara, faiz ve teminat işlemlerine ve bunların mali tablolarda gösterimine ilişkin detaylı düzenleme yer almamakta, yapılması öngörülen kayıtların da muhasebe yönetmeliği genel kurgusuna uygun olmadığı anlaşılmaktadır. Bu işlemlerin düzenlenme yerinin 5018 sayılı Kanun’un öngördüğü şekilde muhasebe yönetmelikleri olduğu değerlendirilmektedir. Söz konusu türev işlemlerinin yapılış amacıyla ilgili genel uygulamaya yön verecek bir doküman ve Yönetmeliklerde bu kapsamda ayrıntılı bir kayıt esası belirlenmemesi, bu işlemlerin raporlanması ve mali tablolarda gösterimi ile ilgili kanaat oluşturulmasını engellemektedir.

Kamu idaresince, türev işlemlerinin muhasebe kayıtlarına aktarılabilmesi amacıyla gereken hesapların GYMY’de mevcut olduğu ifade edilmekte ise de, bulgu konusu hususa ilişkin düzenleme eksikliğinin giderilmesi ve söz konusu işlemlerin raporlanabilmesi için Bakanlık tarafından Muhasebat Genel Müdürlüğü görüşü ve Bakan onayı alınarak işlem tesis edilmesi türev işlemlerine ilişkin olarak uluslararası standartlara uyumlu bir düzenlemenin GYMY ve MYMY’de bulunmadığını göstermektedir.

Bulgu konusu edilen husus, yönetmeliklerde yapılacak düzenlemelerle başta türev

ürünlerin kullanım amacının (riskten kaçınma veya alım-satım amaçlı, vb.) belirlenmesi olmak üzere, kullanım amacına göre belirlenecek muhasebe ve raporlama yöntemlerine yer verilen detaylı bir düzenlemenin yapılmamasıdır. Zira doğası gereği riskli ve özellikli bir işlem olan türev işlemlerinin, standartlarda belirtilen özelliklere uygun olarak tasnifi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması söz konusu mali bilgilerin kullanıcıları açısından kritik önemdedir. Kamu idaresince de, uluslararası standartları takiben DMS 29'da bir güncelleme yapılacağı ve akabinde de bir yönetmelik değişikliği gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak; türev işlemlerinin özellikli yapısı dikkate alındığında, bu işlemler sebebiyle ortaya çıkan kazanç ve kayıpların kullanım amacına uygun hesaplar üzerinden ve yine kullanım amacına uygun dönemlerde mali tablolara aktarılmasının sağlanması önem arz ettiğinden türev işlemlerin muhasebeleştirme ve raporlama ilke ve düzenlemelerine Devlet Muhasebe Standartlarında yer alan hususlar dikkate alınarak GYMY ve MYMY'de yer verilmesi gerekmektedir.

BULGU 2: Mali Yıla İlişkin Mahsup İşlemleri Dışındaki Muhasebe Kayıtlarının İzleyen Yılda Yapılmaya Devam Edilmesi

Bakanlık tarafından 2022 mali yılına ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmasına raporlama tarihi olan mali yılın bitiminden sonra da devam edildiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5'inci, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 346'ncı ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (MYMY) 534'üncü maddeleri gereğince; kamu hesapları mali yıl esasına göre tutulmakta, mali yıl bitimine kadar fiilen yapılmış olan ödemelerden mahsup edilmemiş olanların mahsup işlemleri ise mali yılın bitiminden itibaren bir aylık mahsup döneminde tamamlanabilmektedir. Zorunlu hallerde ise bu mahsup süresi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uzatılabilmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ile mali yıla ilişkin işlemlerin mali yılın bitimine kadar kayıt altına alınması esas kural olarak benimsenmiş olup mahsup dönemine ilişkin işlemler ise bu kuralın istisnası olarak belirlenmiştir. Bir başka ifadeyle, mali yıl bitiminden sonra yapılacak işlemler, mahsup işlemlerinin yapılması ile sınırlandırılmıştır.

Ancak Bakanlıkça, mali yıl bitimi olan 31.12.2022 tarihinden sonra yapılan işlemlerin incelenmesinde yukarıdaki hükümlere aykırı ve mahsup işlemlerinden farklı olacak şekilde aşağıda belirtilen işlemlerin de gerçekleştirildiği tespit edilmiştir:

- Çeşitli hesap kodlarına ilişkin harcama birimi bazında vergi kimlik numarası ve kurumsal kod düzeltmeleri,
- Bütçe işlemleri,
- Nazım hesaplara ilişkin düzeltme kayıtları.

Kamu İdaresi cevabında, mahsup dönemi süresinin sadece avanslar için getirilmiş bir zaman kısıtı olduğu, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yılsonundan sonra muhasebe kayıtlarında düzeltme yapılamayacağına dair kısıtlayıcı bir hüküm bulunmadığı, kayıt hatalarının ancak yeni bir muhasebe kaydıyla düzeltilebileceği, yılsonunda yapılan muhasebe içi ve muhasebe dışı envanterin gereği olarak düzeltme kayıtlarının yıl bittikten sonra da yapılmasının kaçınılmaz olduğu belirtilmekte ise de, söz konusu Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca hesaplar mali yıl esasına göre tutulmak zorundadır. Kaldı ki mali yıl bitiminden sonra Bakanlık tarafından yapılan işlemler düzeltme kayıtları ile sınırlı olmamakta, gelir tahsilatından harcama yapılmasına kadar bir çok muhasebe işlemi mali yıl bitiminden sonra da yapılmaya devam edilmektedir

Genel bütçeli idarelerin muhasebe hizmetlerinin Bakanlık tarafından yürütülmesi ve Bakanlık taşra teşkilatının yaygınlığı gibi sebeplerle mali yıl verilerinin alınması, işlenmesi ve kayıt altına alınmasında zorluklar yaşandığından mali yılın bitiminden sonra tespit edilen ve mali tabloları etkileyeceği düşünülen hususların kayıt altına alınması ve/veya düzeltme kayıtlarının yapılması hususları, bu işlemlerin ilgili oldukları yıl ile ilişkilendirilmesi ve doğru raporlanması anlamında büyük öneme sahiptir. Ancak Bakanlık tarafından yapılacak bu tarz işlemlerin dayanağı olacak düzenlemeler yapılmadığından işlemlerin mevcut yasal çerçeve olan 5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatında yer alan hükümlere uygun tesis edilmesi hukuki bir gerekliliktir.

Sonuç olarak; mali yıl bitiminden sonra yapılabilecek işlemler ilgili meri mevzuat ile sınırlandırıldığından, mahsup işlemleri dışındaki kayıtların yapılabilmesi için Bakanlığa yetki verecek yeni bir düzenlemenin yapılmasına değin mevzuatın yetki verdiği muhasebe işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

BULGU 3: Kullanım Süresi Sona Eren Hibe Anlaşmalarının Koşullu Yükümlülük Olarak Takibine Devam Edilmesi

Kullanım süresi sona eren hibelere ilişkin anlaşmaların kapanış işlemleri

tamamlanmadığından, bu anlaşmalar kapsamındaki koşullu yükümlülüklerin konuya ilişkin meri mevzuata aykırı olarak nazım hesaplarda takip edilmeye devam edildiği görülmüştür.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, herhangi bir dış finansman kaynağından geri ödeme yükümlülüğü olmaksızın Türkiye Cumhuriyetinin aldığı aynı ve/veya nakdi yardım ile Türkiye Cumhuriyetinin yabancı ülkeler, yabancı ülkelerin kuruluşları, uluslararası kuruluşlar ve oluşturulacak uluslararası yardım konsorsiyumlarına verdiği aynı ve/veya nakdi yardımlar hibe olarak tanımlanmıştır.

Yine anılan Kanun'un "Hibe" başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrası hükmü ile Türkiye Cumhuriyeti adına herhangi bir dış finansman kaynağından hibe almaya, bununla ilgili anlaşmaları yapmaya ve bu anlaşmaların esas ve şartlarını belirlemeye, sağlanan bu hibeleri bu Kanun'un 2'nci maddesinde yer alan kurum ve kuruluşlara kullandırmaya Hazine ve Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti adına hibe alınması ve hibelerin takibi ile ilgili usul ve esaslar ise 4749 sayılı Kanun Kapsamında Hazine Müsteşarlığı Tarafından Türkiye Cumhuriyeti Adına Hibe Alınması, Hibe Verilmesi ve Hibelerin Takibine Dair Yönetmelik ile belirlenmiştir.

Anılan Yönetmelik'in "Alınan hibelerin izlenmesi" başlıklı 7'nci maddesi hükümleri gereğince;

- Hibeden kullanımların tamamlandığına ve hibe anlaşması kapsamındaki tüm hak ve yükümlülüklerin yerine getirildiğine ilişkin bilginin, hibe veren tarafın bildirim üzerine Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü tarafından Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüne bildirilmesi,

- Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü tarafından bu bildirim hibe veren taraftan temin edilememesi halinde bu durumun Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü tarafından Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüne bildirilmesi ve hibeden kullanımların tamamlandığına ilişkin bilginin, Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü tarafından kullanıcı kurum veya kuruluştan temin edilmesi,

- Bu yöntemlerden biri yoluyla hibeden kullanımların tamamlandığı bilgisi Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüne ulaştığı zaman da ilgili hibenin koşullu yükümlülük olarak takibine son verilmesi,

gerekmektedir.

Ancak uygulamada, 31.12.2022 tarihi itibarıyla hibelere ilişkin anlaşmaların incelenmesi neticesinde, kullanım süresi tamamlanmış ve/veya anlaşma kapsamında kullanılabilir hibe tutarı kalmamış, buna rağmen Bakanlık hibe raporlamalarında aktif olarak görülen ve anlaşma kullanım tutarları koşullu yükümlülük olarak takip edilen 8 adet hibe anlaşmasının olduğu tespit edilmiştir.

Alınan hibe tutarlarının anlaşmalarda belirlenen koşullarda kullanılmaması durumunda hibe kullanıcısı kuruluşlar açısından geri ödeme yükümlülüğü doğacağından, söz konusu hibe kullanımları hibe anlaşmalarının tarafı olan Bakanlık tarafından koşullu yükümlülük olarak takip edilmektedir. Hibe anlaşma süresinin sona ermesi veya hibe kullanımlarının tamamlanması durumunda hibe anlaşmalarının sona erdirilmesi ve taraflar arasındaki yükümlülüklerin netleştirilmesi amacıyla bu yükümlülüklerin anlaşma tarafları olan kreditor ve Bakanlık arasında teyit edilmesi, teyit edilememesi durumunda ise kullanıcı kuruluştan alınacak bilgiler ile teyit işlemlerinin yapılarak koşullu yükümlülük takibinin sonlandırılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında 2022 yılında 19 adet, 2023 yılında ise 2 adet olmak üzere toplam 21 hibe projesinin koşullu yükümlülük olarak takibine son verildiği, bununla birlikte, hibelerin daha etkin bir şekilde takibinin yapılabilmesi ve Bakanlığın koşullu yükümlülüklerinin doğru ve tutarlı raporlanabilmesini teminen, hibenin alındığı dış finansman kaynağı ile kullanıcı kuruluşlardan gerekli bilgi ve belgeleri sağlamaya yönelik ortak çalışmaların ilgili Yönetmelik kapsamında yürütülmekte olduğu, kreditor ve kullanıcı kuruluşlardan alınan bilgiler doğrultusunda HMBS’de hibelerle ilgili verilerin güncelleme çalışmalarına devam edildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla bulgu konusu edilen 8 adet hibe projesinden 2 adedinin takibine son verildiği, diğer hibe projelerinde koşullu yükümlülük takibinin devam ettiği anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak; 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, Bakanlık koşullu yükümlülüklerinin doğru raporlanabilmesi amacıyla kullanım süresi sona eren hibelere ilişkin anlaşmaların, kapanış işlemlerinin tamamlanarak bu kapsamda takip edilen koşullu yükümlülüklerin kayıtlardan çıkarılması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 4: Doğrudan Dış Proje Kredisi Kullanımlarına İlişkin Uzun Süredir Teyit Edilemeyen Kayıtların Olması

Doğrudan kullanılan dış proje kredilerine ait dış finansman kaynağından kullanıma ilişkin bilgi geldiği halde, kullanıcı idare tarafından Devlet Borçları Muhasebe birimine teyit belgesinin gelmemesi sonucu 956 Genel bütçe dışı idareler teyitsiz doğrudan dış proje kredi kullanımları hesabının borcunda uzun süredir devreden tutarların olduğu görülmüştür.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Devlet borçlarının bütçeleştirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması" başlıklı 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında; kullanıcı ve borçlu bütün kamu kurum ve kuruluşlarının, dış borç kaydı yapılan kullanımlarına ilişkin teyit bilgilerini, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına vermekle yükümlü oldukları belirtilmiştir. Dış Proje Kredilerinin Dış Borç Kaydına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik'in 8, 9 ve 10'uncu maddelerinde ise, kuruluşların kullanımlarını 10 iş günü içerisinde teyit amacıyla Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğüne bildirmesi gerektiği, bildirim yapılmadığı takdirde, Yönetmelik'in 12'nci maddesine göre dış borç kaydı yapılan ve teyit edilmeyen kullanımların üçer aylık dönemler itibarıyla ilgili kuruluşlara bildirileceği, kuruluşların da bu bildirim üzerine 10 iş günü içerisinde teyitte bulunmalarının zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan Yönetmelik'in "Sorumluluk ve denetim" başlıklı 13'üncü maddesinde ise; dış borç kaydına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin belge ve formların doğru, düzenli ve Yönetmelik'te belirtilen sürede gönderilmesinden dış proje kredisi kullanan kuruluşların ilgili birimlerinin, gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkililerinin sorumlu olduğu, Bakanlığın, bu Yönetmelikte yer alan yükümlülüklerin takibine yönelik gerekli denetimin yapılmasını kullanıcı kuruluşlardan talep etmeye yetkili olduğu, belirtilmektedir.

Yapılan incelemeler sonucunda; doğrudan kullanılan dış proje kredilerinde, dış finansman kaynağından yapılan kullanımlara ilişkin olarak; genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idareleri için 956 No'lu Hesabın borcunda 12.824.625,53 TL tutarında uzun süredir devreden teyitsiz kullanımlar olduğu tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, söz konusu teyitsiz dış proje kullanan kamu kurumuna yazı yazıldığı, ilgili kamu kurumunca verilen cevapta dış proje kullanımı ile ilgili herhangi bir bilgi ve belgeye rastlanılmadığının bildirildiği ifade edilmiştir. Kamu idaresi cevabı, bulgu konusu edilen muhasebe kayıtları ve Kamu idaresinin sorumluluğu konusunda bir açıklama

getirmemektedir.

Sonuç olarak; Bakanlığın bu teyitsiz kullanımlara ilişkin takip yükümlülüğü devam etmekte olup, teyit edilemeyen kullanımlarla ilgili tutarlara ilişkin muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun hale getirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 5: Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Uymayan Hesap Kodları Kullanılması

Bakanlık tarafından yürütülen bazı mali işlemlerin karşılığı bütçe hesap kodlarının analitik bütçe sınıflandırılmasında yer alan tanımlanmalar ile uyumlu olmadığı görülmüştür

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda bütçelerin, kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak, gelir ve giderlerin ekonomik ve mali analizinin yapılmasına imkân verecek şekilde uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine göre hazırlanacağı ve uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanununun 16'ncı maddesine istinaden hazırlanmış olan 2022-2024 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberinde; program bütçe yapısının dâhil edildiği analitik bütçe sınıflandırmasının giderin (program sınıflandırması ile kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma), gelirin ve finansmanın sınıflandırması olmak üzere üç bölümden oluştuğu, ekonomik sınıflandırmada, Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerde kullandığı mal ve hizmetlerin türleri ve bunların milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkileri esas alındığı ifade edilmiştir.

Bu amaçla analitik bütçe sınıflandırmasına göre oluşturulan bütçe tertip yapısında ekonomik sınıflandırma içerisinde yer alan;

- 830.05-Cari Transferler, sermaye birikimi hedeflemeyen ve cari nitelikli mal ve hizmet alımını finanse etmek amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemeleri,
- 830.07-Sermaye Transferleri, bütçe dışına sermaye birikimi amaçlayan veya sermaye nitelikli mal ve hizmetlerin finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız yapılan ödemeleri,
- 830.08-Borç Verme, bir mali hakka dayanan veya Devletin teşebbüs mülkiyetinde hisse (sermaye) katılımına neden olan ve likidite yönetimi veya kazanç sağlama amaçları dışında kamusal amaçlarla yapılan ödemeleri kapsamaktadır.

Analitik bütçe sınıflandırmasında yer alan söz konusu gruplandırmalar, gerçekleştirilen harcamanın mahiyetine göre belirlenmekte olup bu harcamalar yine mali işlemin mahiyetine göre Alacak Hesap Grupları ve/veya Mali Duran Varlıklar itibarıyla Bilançoyu veya Gider Hesapları itibarıyla da Faaliyet Sonuçları Tablosuna etki etmektedir. Bir başka ifadeyle bütçe hesap kodlarının mali işlemin mahiyetine uygun olarak belirlenmesi ve bütçe hesapları ile ilgili Bilanço ve/veya Faaliyet Sonuçları Tablosu hesaplarının kullanılması kurumlar tarafından düzenlenecek mali tabloları doğrudan etkilemektedir.

Yapılan incelemede, Bakanlık tarafından yürütülen ve aşağıda detayı verilmiş olan mali işlemlerde yukarıda belirtilen hususlara uygun olmadığı değerlendirilen kayıtlar olduğu görülmüştür:

- Türkiye Varlık Fonu bünyesinde bulunan şirketlere sermaye artışları karşılığı olarak Bütçe Kanunu gereğince yapılan ödemeler 830.08 Borç verme detay kodu ve 630.07 Sermaye transferleri detay kodu ile muhasebeleştirilmektedir. İlgili şirketlere ait sermaye kayıtlarının Bakanlık mali tablolarında mali duran varlık hesaplarında yer almaması, işlemin mahiyetinin bütçe dışına sermaye transferi olması ve mali işleme ilişkin bütçe ve faaliyet kayıtlarının birbiri ile tutarlı olmasını teminen hesap kodununun 830.08 Borç verme yerine 830.07 Sermaye transferi kodu olarak değiştirilmesi gerektiği,

- Köprü Finansman kapsamında AB Fonları ile finanse edilen projeler sebebiyle genel bütçeden yapılan ödemeler 830.05 Cari transfer kodu ve 132.99 (IPA) Katılım öncesi yardım aracı kapsamında geçici finansman amacıyla verilen borç alacaklar ile muhasebeleştirilmiştir. Köprü Finansman olarak aktarılan tutarlar cari transfer mahiyetinde olmayıp AB tarafından yükümlülükleri yerine getirilinceye kadar Bakanlık tarafından alacak hesaplarında takip edilen tutarlardır. Bu nedenle işlemin mahiyetinin dikkate alınarak bütçe hazırlık sürecinde hesap kodununun 830.05 Cari transfer yerine 830.08 Borç verme kodu olarak değiştirilmesi gerektiği,

değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında, bulguda yer alan tespitlere iştirak edilmiş olup Türkiye Varlık Fonu bünyesindeki şirketlere sermaye artışları karşılığı olarak yapılan ödemeler ile Köprü Finansman kapsamında Avrupa Birliği Fonları ile finanse edilen projeler sebebiyle genel bütçeden yapılan ödemelere ilişkin bulguda önerilen bütçe kodlarının kullanımının ilgili birimlerle ve Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile istişare edilerek sağlanacağı

ifade edilmektedir.

Sonuç olarak; bütçenin, yürütülen mali işlemlerin mahiyetini doğru bir şekilde yansıtmamasını teminen bütçe hazırlık sürecinde analitik bütçe sınıflandırmasına ilişkin temel tanım ve kriterlerin dikkate alınarak uygun hesap kodları itibarıyla hazırlanması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 6: Tek Hazine Kurumlar Hesabı Uygulamasına Dahil Edilmeyen Kurumlar ve Hesaplar Olması

Tek Hazine Kurumlar Hesabı (THKH) uygulamasına ilişkin olarak kapsam dahilindeki kamu idareleri ile bu idarelere ait tüm mali kaynakların anılan uygulamaya dahil edilmediği görülmüştür.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, THKH, İşsizlik Sigortası Fonu hariç olmak üzere kamu idarelerinin mali kaynaklarının bütçenin gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirmeksizin karşılığı Hazineden alacak kaydedilmek üzere toplandığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen hesap olarak tanımlanmıştır.

Yine anılan Kanun'un "Nakit, borç ve risk yönetimi" başlıklı 12'nci maddesinde; mali kaynakları THKH kapsamında değerlendirilecek olan kamu idarelerini belirlemeye Cumhurbaşkanının yetkili olduğu, THKH uygulamasına ilişkin usul ve esasların Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir.

4749 sayılı Kanun'un anılan maddesine dayanılarak çıkarılan ve THKH uygulamasına dâhil edilecek kurumları belirleyen 08.08.2018 tarih ve 17 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 4'üncü maddesi ile;

- Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar kapsamında açılmış hesapları dışında kalan hesaplarda tutulan mali kaynaklarının,

- Özel bütçeli idarelerin,
- Düzenleyici ve denetleyici kurumların,
- Sosyal güvenlik kurumlarının,

- Fonların (İşsizlik Sigortası Fonu ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu hariç),

- ve bunların döner sermayelerinin kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü malî kaynaklarının,

THKH kapsamında değerlendirileceği ifade edilmiş, anılan kamu idarelerine ait mali kaynakların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek ve ilgili kamu idarelerine bildirilecek takvim doğrultusunda THKH kapsamına alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Sonraki süreçte 09.06.2020 tarih ve 2649 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile söz konusu maddede değişiklik yapılmış ve özel kanunla veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulmuş diğer kamu kurum, kurul, üst kurul ve kuruluşların (Özel kanunla kurulmuş kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları ile kefalet ve yardımlaşma sandıkları hariç) her türlü mali kaynakları da THKH kapsamına dahil edilmiştir.

Yukarıda yer verilen THKH kapsamı hakkındaki düzenlemeler uyarınca 2018 yılı Ekim ayından itibaren Bakanlıkça belirlenen takvim doğrultusunda kısımlar halinde kamu idareleri THKH uygulamasına dahil edilmeye başlanmıştır. THKH uygulamasına hâlihazırda 224 kamu idaresi dâhil edilmiş olup 2019-2023 Hazine ve Maliye Bakanlığı Stratejik Planında 2022 yılı için belirlenen 200 kamu idaresi hedefine ulaşılmıştır.

Ancak yapılan incelemelerde mevzuatta belirtilen tüm kamu idareleri ve bunlara ilişkin tüm mali kaynakların THKH uygulamasına dahil edilmediği tespit edilmiştir.

THKH'nin 4749 sayılı Kanun'da yer alan tanımı göz önünde bulundurulduğunda, Hazine ve ilgili kurumlar arasında sistemde toplanan mali kaynaklar üzerinden bir borç-alacak ilişkisi doğmakta, diğer bir ifade ile kamu idarelerinin anılan mali kaynakları üzerindeki hakları ortadan kalkmamakta, yalnızca etkin ve verimli bir nakit yönetimi sağlamak açısından atıl olarak banka hesaplarında kalan kaynaklarının yönetimi Hazineye bırakılmaktadır. Böylece kapsama alınan kamu kaynağı büyüdükçe THKH ile hedeflenen amaç da gerçekleşmiş olacaktır.

Kapsama alınacak kamu idaresi ve hesapların belirlenmesi sürecinde istisna tutulacak idare ve hesaplara ilişkin objektif kriterlerin mevzuatta yer alması hususu, kamu idareleri arasında uygulama birliğinin sağlanması, bu idarelerin sisteme entegre olma hususundaki tereddütlerinin giderilmesi ve sisteme olan güveni artırmak konusunda büyük bir öneme haizdir.

Kamu İdaresi cevabında, kamu idarelerinin THKH uygulamasına dahil edilmesi sürecinin devam ettiği, 2022 yılsonu itibarıyla, THKH uygulamasında toplam 224 kamu idaresinin yer almakta olduğu, 2019-2023 Hazine ve Maliye Bakanlığı Stratejik Planında THKH uygulaması kapsamına alınması hedeflenen kurum sayısının 2023 yılı itibarıyla 230 kamu idaresi olduğu belirtilmiş, ayrıca sistemin daha etkin şekilde işlerliğinin sağlanması amacıyla “Tek Hazine Kurumlar Hesabı Uygulamasına İlişkin Yönetmelik’te Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” taslağı çalışmalarının da devam ettiği ifade edilmiştir.

Bununla birlikte, Kamu İdaresince bazı kamu idarelerinin tabi oldukları mevzuat hükümleri nedeniyle THKH uygulamasına geçişlerde zorluklar yaşanabileceği ifade edilmekte ise de, Bakanlıkça yapılan bu teknik değerlendirmelerin yasal dayanağının olması gerektiği düşünülmektedir.

Sonuç olarak; kamu nakit yönetiminin etkinliğinin artırılmasını teminen, kapsamdaki tüm kurumlar ile bunlara ait tüm mali kaynakların THKH uygulamasına alınması için Bakanlıkça gerekli işlemlerin yapılması, uygulamaya dahil edilemeyen kamu idareleri veya hesaplara ilişkin olarak da mevzuatta açıkça kriterlere yer verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 7: Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına İlişkin Yasal ve Sistemsel Sorunların Vekâlet Ücretlerinin Takip ve Dağıtımını Güçleştirmesi

Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğüne bağlı hazine avukatları tarafından takip edilen davalar sonucunda tahsil edilen avukatlık vekâlet ücretlerinin dağıtımına ilişkin mevzuat ve uygulamada tereddütlü hususların bulunduğu görülmüştür.

659 sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin KHK'nın 14'üncü maddesi ile Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde, tahsil olunan vekâlet ücretlerinin kimlere, hangi oranlarda dağıtılacağı, kişilere ödenebilecek vekâlet ücretinin yıllık üst sınırı, limit fazlası tutarların dağıtımını ile dağıtım sonunda arta kalan tutarların bütçeye kaydedilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Vekâlet ücretinin dağıtımına ilişkin mevzuat yönünden tereddütlü hususlar şunlardır:

-Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde, tahsil edilen tutarın %40'ının dağıtımında hak sahibi olmak için, “*dağıtımın yapıldığı yıl içerisinde altı aydan fazla süreyle hukuk biriminde fiilen*

görev yapmış olmak” şartına yer verilmiş, ancak fiilen çalışmanın kapsamı açıklanmamıştır. Uygulamada, (mülga) Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden alınan görüş doğrultusunda dağıtım yapılmakta, izinli ve raporlu günler fiili çalışma sayılmamaktadır.

-İzinli ve raporlu günlerin fiili çalışma sayılması için açılan davalarda ise mahkemelerce aksi yönde kararlar verilmektedir. Bu durumda eksik alınan vekâlet ücretlerinin ve faizin nasıl, hangi ödenekten ödeneceği, uygulamaya nasıl devam edileceği tereddüt yaratmakta olup fiili çalışmanın kapsamının yasal olarak da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

-Aynı maddede, “Davanın takibi ve sonuçlandırılmasında birbiri ardına veya birlikte hizmeti geçenlere (a) bendine göre ayrılan hisseler bu kişilerin hizmet ve karara tesir derecesine göre hukuk birim amiri tarafından paylaşılır.” denilmektedir. Bu hüküm vekâlet ücretinin dağıtımının subjektif kriterlere göre yapılması riskini doğurmaktadır.

Uygulamaya ilişkin sorunlar ise aşağıda belirtildiği şekildedir:

-Tahsil edilen vekalet ücreti tutarları hazine avukatlarınca Merkezi Erişimli Taşra Otomasyon Programına (METOP) girilmekte ve METOP’tan alınan rapora göre ödeme bordrosu hazırlanmakta, muhasebe ile METOP arasında ise mutabakat sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, METOP ile bütünleşik sistem arasında bir entegrasyon olmadığı için tüm tahsilatların merkeze aktarılıp aktarılmadığı ya da METOP’a girilen verilerin doğruluğunun teyidi sistem üzerinden yapılamamaktadır.

-METOP programı ya da muhasebe bilgi sistemi üzerinde dava dosya numaraları bazında bir kontrol olmadığı için, aynı dosyaya ait vekâlet ücretinin zaman içinde tekrar sisteme girilmesi, tahsil edilmemiş bir tutarın sisteme girilmesi vb. hatalı giriş ya da suistimallere ilişkin kontrolleri yapmak güçleşmektedir.

-Tahsil edilmesi gereken vekâlet ücretinin takibi dava yoğunluğu (31.12.2022 itibarıyla toplam 652.274 dava) nedeniyle güçleşmekte, ilgili avukatın gayretine bağlı hale gelmektedir. Tahsil edilmesi gereken vekâlet ücretlerinin sistem üzerinden raporlanamaması tahsilatın takipsiz kalması riskini arttırmaktadır.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin olarak gerek kanun taslağı çalışmalarının gerekse METOP Sistemi ile BKMY Sistemi arasında tam entegrasyonun sağlanmasına yönelik çalışmaların devam ettiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak; 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, Hazine

avukatlarının avukatlık vekâlet ücreti tahsilatlarının takibi ile taşra birimlerinin tahsilat tutarlarını eksik aktarması ya da aktarmamasına yönelik sıkıntıların giderilebilmesi için tahsilat tutarlarının otomatik olarak merkeze aktarılmasını sağlayacak bir sistem oluşturulması, ayrıca yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan mevzuattan kaynaklı tereddütlü hususların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

BULGU 8: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde Mali Varlıklara İlişkin Olarak Belirlenen Hesap İşleyişinin Devlet Muhasebe Standartları ile Tam Olarak Uyumlu Olmaması

Devlet Muhasebe Standartlarının (DMS) iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin hükümlerinin Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne (MYMY) dercedilmesi sırasında anılan Yönetmelik'e tam olarak yansıtılmadığı, MYMY'de mali varlıklar hesap grubuna ilişkin açıklamaların takip edilen sermaye paylarına ilişkin işlem çeşitlerini karşılamakta yetersiz kaldığı görülmüştür.

Mali duran varlıklar hesap grubunun kullanımı MYMY'nin 155'inci maddesinde açıklanmış ve DMS'lere uyum kapsamında 2018 yılında bu maddeye eklenen üçüncü fıkra ile mali duran varlıkların öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirileceği, bu yöntemle göre mali duran varlıkların edinim tarihindeki maliyet bedeli ile kayıtlara alınması, edinim tarihinden sonra kuruluşun öz kaynaklarında meydana gelen değişikliklerin kamu idaresi payına düşen kısmının düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yönetmelik'te atıfta bulunulan öz kaynak yöntemi "İştiraklerdeki Yatırımlar" başlıklı 7 no.lu DMS'de; yatırımın önce maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirildiği ve ediniminden sonra kamu idaresi tarafından yatırım yapılan kuruluşun net varlıklarında/özkaynağında meydana gelen değişikliklerin kamu idaresinin payına düşen kısmını yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemi olarak tanımlanmıştır.

MYMY'de bu kapsamda kuruluşa nakdi ve/veya aynı sermaye transferi şeklinde iştirak edilmesi/geri alınması, sermaye taahhüdünde bulunulması/vazgeçilmesi, kâr ya da zararın sermayeye yansıtılması, enflasyon ve kur değerlemesi, envanter kaydı yapılması, uluslararası kuruluşlara ait çağrılabilir sermaye katılımında bulunulması halinde hangi işlemlerin yapılacağı açıklanmış, ayrıca sermaye katılımlarının, ilgili malî kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla kuruluşun sermayesi içindeki Bakanlık payının TL karşılığı ile bu

sermayenin elde edilmesi için kuruluşa ya da sermayedarına ödenen maliyet bedelinin örtüşmemesi halinde eşitliğin nasıl sağlanacağı Yönetmelik'te açıklanmamıştır. Mevcut durumda Yönetmelik'in 155'inci maddesinde maliyet bedeli ile kayıt yapılması öngörülmekte, yine Yönetmelik'in 157'nci maddesi ile sermaye şeklindeki katılımların ilgili malî kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerektiği belirtilmekte olup, beher hisse bedeli üzerinden mali kuruluşlara iştirak edilmesine ilişkin olarak oluşan olumlu olumsuz bedel farkının ortaya çıkması hali ise öngörülmemiştir.

Kamu idaresi tarafından, MYMY'nin ilgili hükümleri ile standartlara uygun olarak kamu idaresinin yatırım yaptığı kuruluşun öz kaynaklarında meydana gelen değişikliklerdeki kamu idaresi paylarının düzeltildiği, 240, 241, 242 no.lu muhasebe hesaplarının yatırım yapılan kuruluşun öz sermayesine eşit olmakta olduğu ve anılan detay düzenlemeler ile ilgili kuruluşların sermayesine yansıyan kâr veya zararların muhasebeye yansıtıldığı ifade edilmektedir.

Bu açıklama sermaye katkısı yapıldığı durumda maliyet bedeli ile sermaye payının karşılığının eşit tutarlarda olması halinde ve ortaya çıkan kar zararın her iki tarafça tutarlı olarak kaydedilmesi halinde geçerli olacaktır.

Oysaki; kuruluşun sermayesi içindeki Bakanlık payının TL karşılığı ile bu sermayenin elde edilmesi için kuruluşa ya da sermayedarına ödenen maliyet bedelinin örtüşmemesi halinde eşitliğin nasıl sağlanacağı, ortaya çıkan bedel farkının nasıl kayda alınacağı Yönetmelik'te açıklanmamıştır.

Bununla birlikte kamu idaresince beher hisse bedeli ile sermaye iştiraklerine yönelik uygulamaların başlaması durumu göz önüne alınarak Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği değişiklik çalışmaları kapsamında konunun değerlendirildiği ve gerekli taslak düzenleme hazırlandığı bilgisi de verilmiştir.

Sonuç olarak; MYMY kapsamında yapılacak bir düzenleme ile bulgu konusu hususun açıklığa kavuşturulmasının, öz kaynak yönteminin daha doğru uygulanmasını sağlayacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 9: Hazine Geri Ödeme Garantisi Altında Dış Finansman Kullandırılması Kararı Verilen Kuruluşların Nakit Akışlarına İlişkin Kontrol ve Değerlendirmelerde Eksiklikler Bulunması

Hazine geri ödeme garantisi kapsamında kullanılan kredilerin temin edilmesi süreçlerinde kuruluşların öngörülen nakit akışlarına ilişkin ilgili mevzuat kapsamında yapılması gereken kontrol ve değerlendirmelerde eksiklikler olduğu görülmüştür.

Hazine geri ödeme garantileri, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde, kanun ile belirlenmiş olan idareler lehine bu idarelerin dış finansman kaynağından sağladıkları finansmanın geri ödenmesi hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen garantiler olarak tanımlanmıştır.

4749 sayılı Kanun Kapsamında Dış Finansman Sağlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Dış finansman temininde uygulanacak usul ve esaslar" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince Bakanlık tarafından yapılacak olan dış finansman temini izin taleplerinin değerlendirilmesi, ilgili kuruluşlar tarafından sunulan bilgi ve belgeler üzerinden yapılacaktır.

Yine anılan Yönetmelik'in "Uygulanacak usul ve esaslar" başlıklı 15'inci maddesinde yer alan hükümlere göre; sağlanacak garantili finansmanın geri ödeme döneminde, kuruluşun öngörülen tüm nakit akışlarının; geri ödeme garantisine konu borç servislerini, kuruluşun Bakanlığa olan mevcut borçlarından kaynaklanan yükümlülüklerini, mevcut garantili finansman ve ikrazlı kredilerinin borç servisini ve sair tüm yükümlülüklerini karşılayacak düzeyde olması gerekmekte olup, bu kapsamda ilgili kuruluş, bahsi geçen kriterleri karşıladığını ortaya koyacak projeksiyonları ve bu projeksiyonların dayandırıldığı varsayımları gösteren raporları Bakanlığa sunmakla yükümlüdür.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda;

- Hazine geri ödeme garantisine konu finansmanın temin edilme sürecinde ilgili kuruluşların mevcut tüm nakit akışlarının, kuruluşun tüm yükümlülüklerini karşılayacak düzeyde olduğunun kredi ödeme projeksiyonları ve bu projeksiyonların dayandırıldığı varsayımları gösteren raporlar ile tevsik edilmesi,

- Bakanlıkça bu raporların incelenerek ilgili kuruluşun talep edilen dış finansmanı

ödeme kabiliyetinin değerlendirilmesi,

gerekmektedir.

Uygulamada, 2022 yılı içerisinde Bakanlık tarafından çeşitli gerekçelerle beş farklı kuruma temin ettikleri krediler için hazine garantisi verildiği görülmüştür. Bu garantilerden, yenilenebilir enerji ve enerji verimliliği kapsamında proje destekli ve nakit açık pozisyonlarının finansmanı gerekçeleri ile temin ettikleri iki krediye ilişkin, kuruluşlarca ibraz edilen nakit akış projeksiyonlarıyla ilgili olarak;

- Kurumların sunmuş olduğu nakit akış tablolarında yer alan parasal değerlere temel oluşturacak herhangi bir hesaplama, ölçme veyahut mali tablonun esas alınmadığı, hazine geri ödeme garantisine konu finansmanın temin edilme sürecinde ilgili kuruluşların mevcut tüm nakit akışlarının, kuruluşun tüm yükümlülüklerini karşılayacak düzeyde olduğunun kredi ödeme projeksiyonları ve bu projeksiyonların dayandırıldığı varsayımları gösteren raporlar ile tevsik edilmediği, dolayısıyla 4749 sayılı Kanun Kapsamında Dış Finansman Sağlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15'nci Maddesinin 2 (e) bendi ve 3'ncü fıkralarının gereğinin yerine getirilmediği, Bakanlığın da sadece nakit akış tablolarını değerlendirmeye alarak, bu tablolarda yer alan parasal değerlere nasıl ulaşıldığını yazılı olarak sorgulamadığı,

- Sunulan bir nakit akış tablosunda yer alan tüm parasal değerlerin bu değerlere en yakın olabilecek küsuratsız değerlere yuvarlandığı (Örneğin; 935.000 ABD dolarının, 1.000.000.000 ABD olarak yazılması), dolayısıyla nakit akış tablosunun bu haliyle tam olarak gerçeği yansıtmadığı,

- Kuruluşlarca ibraz edilen tablo, belge ve raporlarda uygulama birliği olmadığı, görülmüştür.

Kuruluşlarca bu kapsamda sunulan raporların mevzuatta belirtilen çerçevede sunulmamasının sebeplerinin bazılarının banka olması nedeniyle geri ödeme performansını ölçmek için nakit akış projeksiyonlarının uygun nitelikte olmamasından, bazılarının ise ödenek kullanan ve/veya aktarılan kamu kuruluşu olmasından ve teknik verilerinin projeksiyon yapmaya elverişli olmamasından kaynaklandığı görülmektedir.

Geri ödeme garantisinin dış finansman kaynağından döviz cinsi borçlanma için düzenlenmiş bir yöntem olduğu düşünüldüğünde işlemin özünde döviz kuru riskinin, kuruluşça

kredi kullanımında hali hazırda değerlendirilmesi elzem olan bir risk olduğunun açık olduğu değerlendirilmektedir.

Buna ilaveten nakit akışlarına ilişkin projeksiyonların hazırlanmasında kurumların güçlük yaşamasının, mevzuattaki gerekliliklerin yerine getirilememesine bir gerekçe olarak gösterilemeyeceği de değerlendirilmektedir. Nitekim Yönetmelik'te yer verilen gerekliliklerin kuruluşlarca teknik açıdan karşılanmasının mümkün olmadığı durumlarda ilgili hükümlerin değiştirilmesi yönünde çalışma yapılması da Bakanlığın görev ve yetkisi dâhilindedir.

Bununla birlikte yukarıda yer verildiği üzere, projeksiyona esas raporlamaların mevzuatta belirtilen formatta sunulmaması veya bazı kurumların kredi geri ödeme döneminde nakit akışlarının yükümlülüğü karşılayamaması durumlarıyla ilgili olarak Bakanlığın değerlendirme kriterinin ne olacağı ve kuruluşların finansman durumunun nasıl değerlendirileceği hususlarında belirsizlik bulunmaktadır.

Borçlunun geri ödeme yükümlülüğünü yerine getirip getiremeyeceği konusunda yapılacak ön değerlendirmeye esas raporlamalar Bakanlığın garantör olması sebebiyle karşı karşıya olduğu kredinin üstlenilmesi riskinin ölçülmesi açısından önem arz etmektedir. Yönetmelik hükümlerinde de yer aldığı üzere garantili finansmana ilişkin bütün süreçlerin etkin bir şekilde işletilmesi ve Bakanlık bütçesine yansıtılacak olan yükümlülüklerin en aza indirgenmesi amacıyla belirlenen kontroller esas itibarıyla kuruluşlar tarafından sunulacak olan belgeler üzerinden yapılmaktadır. Ancak söz konusu belgeler belirtilen çerçevede sunulmadığından veyahut amacına hizmet edecek nitelikte kuruluşların nakit akışlarını tam olarak yansıtmadığından kredi riskinin takip edilmesine ilişkin önlem alınamamasına yol açabilecektir.

Kamu idaresi cevabında, Eylül 2022 tarihinden sonra gerçekleştirilen işlemlerde nakit akış tablolarında uygulama birliği sağlanması kapsamında çalışmaların gerçekleştirildiği ve benzer formatta nakit akış tabloları ile projeksiyonların dayandırıldığı varsayımlara yönelik raporların da kuruluşlardan temin edilmeye başlandığı, kuruluşlar ile nakit akışlarındaki tutarların yuvarlanmaması konusunda görüşüldüğü, bu hususa dair kontrollerle ilgili personel bilgilendirildiği ve nihayetinde nakit akış tablolarının tam olarak gerçeği yansıtmamasının sağlandığı ifade edilmiştir.

Ancak, her ne kadar projeksiyonların dayandırıldığı varsayımlara yönelik raporların da kuruluşlardan temin edilmeye ve kontrol mekanizmasının kurulmaya başlandığı ifade edilsede,

nakit akış tablolarında yer alan parasal değerlere temel oluşturacak hesaplama, ölçme veyahut mali tablo içeren ve hazine geri ödeme garantisine konu finansmanın temin edilme sürecinde ilgili kuruluşların mevcut tüm nakit akışlarının, kuruluşun tüm yükümlülüklerini karşılayacak düzeyde olduğunu gösteren kredi ödeme projeksiyonları ve bu projeksiyonların dayandırıldığı varsayımları gösteren raporların tarafımıza sunulmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak; hazine geri ödeme garantisi verilmesi süreçlerinde anılan bilgi ve belgelerin ilgili kuruluşlar tarafından mevzuatta belirtilen kriterleri karşılayacak biçimde sağlanması Bakanlıkça yapılacak kontrol ve değerlendirilme mekanizmalarının işletilmesine ve ileride oluşabilecek risklerin tespiti ile buna ilişkin önlem alınması anlamında bir gereklilik olduğundan, mevzuatta çerçevesi çizilen raporlamalarda ve buna ilişkin değerlendirmelerdeki eksikliklerin giderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 10: İkrazen Özel Tertip Devlet İç Borçlanma Senet (DİBS) İhraçlarına Yetki Veren Düzenlemenin İlgili Borçlanma Mevzuatında Yer Almaması

İkrazen özel tertip Devlet iç borçlanma senedi (DİBS) ihracına ilişkin düzenlemelerin 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da yer almaması sebebiyle borçlanmaya ilişkin mali mevzuatta dağınıklığa sebep olduğu görülmüştür.

4749 sayılı Kanun'da, ikrazen ihraç olunan özel tertip DİBS'lere ilişkin bir tanımlama yapılmamış olmakla birlikte, bu senetlerin ihraç şartlarına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Bu kapsamda anılan Kanun'un 5'inci ve 6'ncı maddelerinde;

-Çeşitli kanunlara dayanılarak ikrazen ihraç olunan bu senetlerin net borçlanma limit hesaplamasında dikkate alınmayacağı,

-Mali yıl içerisinde ikrazen ihraç edilecek özel tertip DİBS'lere ilişkin limitin her yıl bütçe kanunlarıyla belirleneceği,

-İkrazen ihraç edilen özel tertip DİBS için karşılığı yeterli ödenek şartı aranmayacağı,

-Bu senetlerin ihraç edilmesi durumunda düzenlenecek ikraz anlaşmasının vade, faiz ve diğer şartlarının Bakan tarafından belirleneceği,

hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanun'da "çeşitli kanunlarına dayanılarak çıkarılan" ifadesine yer verilerek suretiyle lehine senet ihracı yapılabilecek kuruluşun ve borçlanma tutarının yasa ile belirlenmesi gerekliliğine atıf yapılmıştır. Bu şartlar oluştuktan sonra yapılacak olan ikraz anlaşmasının vade, faiz gibi diğer unsurlarını belirleme konusunda da Bakan yetkili kılınmıştır.

İhracı için ödenek şartının aranmadığı ve net borçlanma limitine dâhil olmayan söz konusu borçlanma aracına ilişkin düzenlemelerin 4749 sayılı Kanun'da yapılması; mali disiplinin bozulması ve borç yönetiminin etkinliğinin zedelenmesi gibi riskleri bertaraf edeceği gibi, anılan Kanun'un genel gerekçesinde ortaya konulan; dağılık olan mali mevzuatın tek bir çatı altında toplanması, bu alandaki görev ve sorumlulukların açık ve tereddüte mahal vermeyecek şekilde ortaya konulması ve mevzuat anlamında yeknesaklığın sağlanması şeklindeki amacın gerçekleşmesine de hizmet edecektir.

2019 yılı öncesinde ihraç edilen ikrazen özel tertip DİBS'ler için sair Kanunlarla düzenleme yapılarak Bakanlığa bu senetlerin kullanımı için yetki verilmiş ve bu hükümler Bakanlığın asıl faaliyet alanını belirleyen özel bir düzenleme niteliğinde olan 4749 sayılı Kanun'a geçici madde olarak işlenmiştir.

Ancak yapılan incelemelerde; 2021 ve 2022 yılları Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun 12'nci maddesinde, ikrazen ihraç edilecek özel tertip DİBS'lere ilişkin limit belirlenmesinin yanı sıra borçlanma senetlerinin kamu sermayeli bankalar ile kamu kurum ve kuruluşları arasındaki dağılımına ilişkin Bakana yetki tanıyan genel bir düzenlemeye de yer verildiği görülmüştür.

Bütçe hem kabul edilme biçimi hem de süreli olması sebebiyle diğer kanunlardan farklı olup Anayasa Mahkemesinin bu konuda aldığı istikrarlı kararlarda da bu husus vurgulanarak kanun konusu olacak yeni bir kuralın düzenleme alanının bütçe yasası yerine bu alanda yapılacak olan diğer yasalar olduğu ifade edilmiştir.

Bununla beraber, vade koşullarına bağlı olarak yıllara sâri mahiyette olan senet ihracının yıllık düzenlemeleri içeren bütçe kanununda yer almasının bütçe yılının bitimiyle beraber bu senetlerin kullanımına ilişkin yetki sorunu doğurabileceği düşünülmektedir.

2023 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda da aynı hükme yer verilmesi ve buna istinaden yıl içerisinde ikrazen özel tertip DİBS ihracının gerçekleştirilmiş olması, bahse konu olan sorunun gelecek yıllarda da devam etmesine sebep olabilecektir.

Kamu idaresi cevabında, söz konusu ihraçların Bütçe Kanununa dayanılarak

gerçekleştirildiği, mevcut ihraç işlemlerine ilişkin yetkilerin veya usul ve esasların hangi kanunda yer alacağı hususu Türkiye Büyük Millet Meclisi uhdesinde olduğu ifade edilmiş olmakla birlikte yapılmış olan düzenlemenin Bakanlığın ana faaliyet konusu olan borçlanma ve borç verme faaliyetini ilgilendirmesi ve yine bu düzenlemenin 2019-2023 yılları arasında Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarında yer almasının yetki ve görev ihdasında süreklilik sağlanmasının istendiğini göstermekte olup bu hususun kurumun yetki ve sorumluklarının düzenlendiği ilgili kanun olan 4749 sayılı Kanunda yer almasının daha uygun olduğu değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, Bakanlığın ana faaliyet konusu içerisinde yer alan hususun, ileride oluşabilecek tereddütlerin önüne geçilebilmesi, mali disiplinin sağlanması ve etkin borç yönetim ilkelerinin temin edilmesi amacıyla Bakanlığın yetki ve sorumluklarının düzenlendiği ilgili Kanun olan 4749 sayılı Kanun'da yer alması gerekmektedir.

BULGU 11: Sözleşmeli Olarak İstihdam Edilen Bilişim Personelinin Bakanlık Merkez Teşkilatı Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi

Sözleşmeli olarak istihdam edilen bilişim personelinin daire başkanı kadrosunda görevlendirildiği görülmüştür.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümlere ilişkin genel ilkeleri açıklayan 128'inci maddesinin ilk fıkrasında devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle gördürülmesi hüküm altına alınmıştır. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "İstihdam Şekilleri" başlıklı 4'üncü maddesinde de Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenlerin memur sayılacağı ve sözleşmeli personelin ise kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlileri olduğu ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 31'inci maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ve

32'nci maddesinde de harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun ve diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

17.5.1987 tarih ve 19463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99 Seri No'lu Devlet Memurları Kanunu Genel Tebliği'nde; bir görevin vekâleten yürütülmesi halinde görevin gerekleri ve nitelikleri değişmeyeceğinden bu görevi vekâleten yürütecek olanların asil memurda aranan şartlara sahip olmaları gerektiği, asilde aranan şartlara sahip vekil memur bulunmadığı takdirde hizmetin aksamadan yürütülebilmesi bakımından herhangi bir şekilde boşalmış veya boş bulunan bir görevin öncelikle varsa yardımcıları yoksa asilde aranan şartlara en yakın personel tarafından tedviren gördürülmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

657 sayılı Kanuna göre memur ve amir arasında hiyerarşi bulunmaktadır. Dolayısıyla, sözleşmeli personelin memur ve amiri arasında bir hiyerarşik kademeye konulması veya bir memurun amiri olması mevzuat hükümlerine aykırıdır. 657 sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliklere göre bir memur tarafından yürütülmesi gereken daire başkanlığı görevi vekâleten de olsa sözleşmeli statüsündeki bir personel eliyle yürütülemez. Buna ilave olarak, yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri gereğince, sözleşmeli personel, kadroya dayalı olarak çalışan devlet memurlarının amiri olarak görev yapamayacaktır. Zira memur ile sözleşmeli personel farklı statülere sahip olup farklı kanunlara tabidirler.

Yapılan incelemede, 31.12.2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Büyük Ölçekli Bilgi İşlem Birimlerinde Sözleşmeli Bilişim Personeli İstihdamına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik uyarınca Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü bünyesinde çalışan üç sözleşmeli bilişim personelinin, aynı genel müdürlükte daire başkanı olarak görevlendirildiği görülmektedir.

Daire başkanlığı görevi, genel esaslara göre yürütülmesi gereken asli ve sürekli bir görevdir. Harcama biriminde ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu olan daire başkanlığı görevinin süreli sözleşmeler ile istihdam edilen sözleşmeli personel eliyle gördürülmesi mümkün değildir.

Kamu İdaresi cevabında, Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü'nün Bakanlığın teknik iş ve işlemlerinin yürütüldüğü bir hizmet birimi olduğu, bilgi teknolojileri alanında iş tecrübesi yüksek, bilgi sahibi ve nitelikli yöneticilere ihtiyaç duyulduğu, dolayısıyla teknik personelin

sevk ve idaresini yine teknik bilgiye sahip olan kişiler tarafından yürütülmesi gerektiği, bu kişilerin personel ihtiyacından dolayı tedviren daire başkanı olarak görevlendirildiği ve kendilerine yürütmüş oldukları daire başkanlığı görevi için ayrıca bir ücret ödenmediği ifade edilmiştir.

Ancak, genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerinin yerine getirilmesiyle görevli birim yetkililerinin 657 sayılı Kanuna tabi Devlet memuru olmaları gerektiği açıktır. 657 sayılı Kanuna göre memur ve amir arasında hiyerarşi bulunmaktadır. Dolayısıyla, sözleşmeli personelin memur ve amiri arasında bir hiyerarşik kademeye konulması veya bir memurun amiri olması mevzuat hükümlerine aykırıdır. Bu itibarla, 657 sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliklere göre bir memurca yürütülmesi gereken müdürlük görevinin tedviren de olsa sözleşmeli statüsündeki bir personel eliyle yürütülmesinin hukuken mümkün bulunmadığı değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak; sözleşmeli bilişim personellerinin sözleşmesinde belirtilen görev dışında çalıştırılmaması, bu personelin daire başkanı olarak görevlendirilmemesi ve daire başkanlıklarına yapılan görevlendirmelerin yürürlükte bulunan mevzuatın izin verdiği şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

BULGU 12: Döviz Hesabına İlişkin Yapılması Gereken Değerlemelerin Sistem Dışında Manuel Olarak Yapılması

Dış Ödemeler Muhasebe Birimi tarafından yapılan döviz hesabı değerlendirme işlemlerinin sistem dışında manuel olarak yapıldığı ve bu hesaplama sonucu oluşan değerlendirme tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtlarının da tekrar sisteme aktarılarak takip edildiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 105 Döviz hesabına ilişkin işlemlerin açıklandığı 27'nci maddesinin birinci fıkrasında, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimlerine Hazine malı olarak teslim edilen ya da kişi malı olarak teslim edildiği hâlde sonradan Hazine malı olan konvertibl yabancı paralarla, mevzuatı gereği döviz cinsinden tahsili gereken Hazine malı yabancı paralardan konvertibl olanların Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin;

Dördüncü fıkrasında, genel bütçe kapsamındaki idarelerin muhasebe birimi hesaplarında toplanan konvertibl dövizlerin, Dış Ödemeler Muhasebe Birimine gönderileceği,

döviz hesabına kaydedilen Hazine malı dövizlerin bir sonraki iş günü ve her durumda mali yılın son iş günü; her bir döviz cinsi için ayrı ayrı düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile dövizin cinsi ve tutarı belirtilerek döviz gönderme emri düzenlenmek suretiyle Dış Ödemeler Muhasebe Birimine aktarılacağı ve muhasebe işlem fişinin bir nüshasının Dış Ödemeler Muhasebe Birimine gönderileceği,

Beşinci fıkrasında, Dış Ödemeler Muhasebe Birimince, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe birimlerinden gönderilen dövizlerle ilgili muhasebe işlem fişleri alındığında, gelen dövizlerin fişlerde gösterilen değer üzerinden kayıtlara alınacağı ve göndermeyle ilgili fişin aslı geldiğinde banka dekontunda gösterilen döviz tutarı da dikkate alınarak, yapılan kaydın doğruluğunun ayrıca kontrol edileceği ifade edilmiştir.

Yine anılan Yönetmeliğin “Hesabın İşleyişi” başlıklı 28’inci maddesinde ise, bu hesaba ilişkin yardımcı hesap kayıtlarından elde edilen bilgilere göre tespit edilecek konvertibl yabancı paralar mevcudunun, Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren muhasebe birimlerinde gün sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemesi sonucu oluşan kur artışı farklarının yine bu hesaba borç, kur azalışı farklarının ise alacak kaydedileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimlerinin hesaplarında kayıtlı döviz tutarları gün sonlarında Dış Ödemeler Muhasebe Birimine gönderilmekte ve Dış Ödemeler Muhasebe Birimi de gün sonlarında hesaplarına intikal eden toplam dövizlerin değerlendirme işlemlerini gerçekleştirmektedir.

Yapılan incelemede, Dış Ödemeler Muhasebe Birimi hesaplarına intikal eden döviz tutarlarının değerlendirme işlemleri sırasında, sistem tarafından otomatik değerlendirme yapılamadığından, kur artış ve azalış hesaplamaları sistem dışında manuel olarak yapılmakta ardından bulunan tutarlar tekrardan sisteme girilerek muhasebe kaydı gerçekleştirilmektedir. Ancak böyle bir uygulamada, döviz türlerinin çeşitliliği, bankalar arası mutabakat ve benzeri durumlar göz önüne alındığında hata yapma olasılığının yüksek olduğu, kur artış ve azalış farklarının doğru bir şekilde belirlenememe ihtimalinin bulunduğu, diğer taraftan muhasebe birimi personeli açısından da zaman ve emek kaybına yol açıldığı görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, döviz hesabı değerlendirme işlemlerine ilişkin süreç analizi ve işlemlerin sistem üzerinden otomatik olarak yapılabilirliğinin ilgili birimlerin ortaklaşa çalışması ile değerlendirilerek yazılım çalışmaları yapılacağı ifade edilmiştir. Ancak, idare

tarafından yapılacak sistemsel iyileştirmelerin sonuçları gelecek yıllarda ortaya çıkacağından mevcut durumda bulgu konusu edilen husulara yönelik eksiklikler devam etmektedir.

Sonuç olarak, Dış demeler Muhasebe Birimi tarafından yapılan döviz hesabı değerleme işlemlerinin sistem dışında manuel olarak değil, sistem içerisinde otomatik hesaplamayı sağlayacak şekilde Bakanlık düzeyinde sistemsel iyileştirmelerin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI
06520 Balgat / ANKARA
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr
<https://www.sayistay.gov.tr>

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

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Mali Yıla İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Mahsup İşlemleri Dışında İzleyen Yılda Yapılmaya Devam Edilmesi	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Dağıtımına İlişkin Yasal ve Sistemsel Sorunların Vekâlet Ücretlerinin Takip ve Dağıtımını Güçleştirmesi	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Hazine Geri Ödeme Garantisi Altında Dış Finansman Kullanılmasına Kararı Verilen Kuruluşların Nakit Akışlarına İlişkin Kontrol ve Değerlendirmelerde Eksiklikler Bulunması	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Kamu İdaresi sözkonusu bulgu ile ortaya konulan eksikliğin giderilmesi adına Temmuz 2022 de, 4749 sayılı Kanun Kapsamında Dış Finansman Sağlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15 nci maddesini esas alarak, garanti talebinde bulunan tüm kuruluşların tüm nakit akışlarının geri ödeme garantisine konu borç da dahil olmak üzere tüm borçlarını karşılayıp karşılamadığını tespit amacıyla standart bir nakit akış tablosu formatı oluşturmuştur. Ancak 2022 yılında verilen iki adet hazine garantisinin temmuz 2022 den önce olması ve bulguda ssözü edilen eksikliklerin bu garantiler açısından giderilmemesi nedeniyle bulgunun 2022 yılı raporuna alınması uygun olacaktır.

İkrazen Özel Tertip Devlet İç Borçlanma Senet (DİBS) İhraçlarına Yetki Veren Düzenlemenin İlgili Borçlanma Mevzuatında Yer Almaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus devam etmektedir.
Kullanım Süresi Sona Eren Hibe Anlaşmalarının Koşullu Yükümlülük Olarak Takibine Devam Edilmesi	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Kamu İdaresince düzeltmeler yapılmakla birlikte halen teyit edilmemiş ve muhasebeye takip edilen hibe anlaşmaları yer aldığından bu husus 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Tek Hazine Kurumlar Hesabı Uygulamasına Dahil Edilmeyen Kurumlar ve Hesaplar Olması	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Hazineye Ait Madeni Para, Madalyon ve Madalya Arşivinin Taşınır ve Muhasebe Sistemlerinde İzlenmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Avukatlık Vekâlet Ücretlerine İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Tutulması	2021	Kısmen Yerine Getirildi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
İlama Bağlı Ödemelerin ve Muhasebe Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Takipli Alacağa Dönüştürülen İdari Para Cezalarının Bakanlık Mali Tablosunda Raporlanması	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.
Türev Ürün İşlemlerine İlişkin Faiz Gelir ve Giderlerinin Mevzuata Aykırı Muhasebeleştirilmesi	2021	Yerine Getirilmedi	2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
DARPHANE VE DAMGA MATBAASI DÖNER
SERMAYESİ**

2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	58
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU	63
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	64
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	64
5. DENETİM GÖRÜŞÜ	65
6. DENETİM BULGULARI	65
7. EKLER.....	68

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: 2022 Yılı Özet Bilanço Tablosu.....	61
Tablo 2: 2020-2021-2022 Yılları Karşılaştırmalı Gelir Tablosu	62

KISALTMALAR

BKMYBS	Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi
DDMGM	Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SELSİS	Darphane Üretim ve Yönetim Sistemi
TKYS	Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi
Yİ-ÜFE	Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

B. Diğer Bulgular

1. Yarı Mamul veya Mamul Niteliğindeki Altınların İlk Madde ve Malzeme Hesabında İzlenmesi

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşudur. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü emrine döner sermaye tahsis edilmiş ve bu döner sermayeden görevlerin yerine getirilmesi amacı ile gerek duyacağı harcamaları yapmaya Genel Müdürlük yetkili kılınmıştır.

Genel Müdürlük, 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun çerçevesinde 1983 yılına kadar Maliye Bakanlığının ana hizmet birimi olarak görev yapmıştır. Hazine birimlerinin 1983 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinden ayrılarak Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı haline getirilmesiyle birlikte Genel Müdürlük de anılan Müsteşarlığa bağlanmıştır. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, 234 sayılı Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğünün Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) gereğince Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlı, ayrı bütçeli bir genel müdürlük olarak görevini yürütmüştür. Ancak Anayasada yapılan değişikliklere uyum sağlanması amacıyla 703 sayılı KHK ile 234 sayılı KHK'nın Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğünün teşkilatlanmasına ilişkin hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Genel Müdürlük, Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olarak 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile yeniden yapılandırılmıştır.

Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğüne ilişkin bölümünün 104-115'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Genel Müdürlüğe tahsis edilen Döner Sermaye ise 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 116 ve 117'nci maddelerinde tanımlanmıştır.

Genel Müdürlüğün görevleri Kararname'nin 106'ncı maddesinde;

a) (Değişik:RG-29/3/2022-31793-CK-96/2 md.) Kanunlar gereğince tedavüle çıkarılması kararlaştırılan madeni para ve madeni hatıra paraları basmak, dağıtımını yapmak ve madeni hatıra paraları satmak,

b) Cumhuriyet altın sikkeleri ile Cumhuriyet ziynet altınlarını basmak ve satmak,

c) Resmî kuruluşlarca hatıra madalyonu mahiyetinde olmayıp belirli amaçlarla belirli kişilere dağıtılan madalyaları imal etmek,

ç) (Değişik:RG-29/3/2022-31793-CK-96/2 md.) Kıymetli madenlerden ve kıymetli taşlardan mamul süs ve ziynet eşyalarının kontrollerini yapmak, yaptırmak, ticaretini düzenlemek amacı ile standartlar belirlemek, kıymetli maden ve madeni para sahteciliği ile ilgili laboratuvar ve analiz çalışmaları yapmak,

d) Resmî mühürleri imal etmek ve resmî mühür sicilini tutarak resmî mühür beratlarını tanzim etmek,

e) Hazinesinin para, madalyon ve madalya arşivini oluşturmak,

f) (Değişik:RG-29/3/2022-31793-CK-96/2 md.) Devlet gelirlerinin tahsilinde kullanılan harç pullarını, 21/2/1963 tarihli ve 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununa tabi değerli kâğıtlar ile güvenli basımı gerektiren diğer belgeleri basmak, bastırmak ve dağıtımını sağlamak,

g) (Değişik:RG-29/3/2022-31793-CK-96/2 md.) Kamu kurum ve kuruluşlarınca usul ve esasları belirlenmek suretiyle kullanılma mecburiyeti getirilen özel etiket ve işaretlerle takip edilmesi öngörülen ürünler için bu kurum ve kuruluşların talebi üzerine izleme sistemlerinin kurulması ve işletilmesiyle ilgili işleri yapmak veya yaptırmak,

ğ) (Ek:RG-29/3/2022-31793-CK-96/2 md.) Kıymetli madenlerden ürün üretmek, ürettirmek, satmak ve dağıtımını yapmak, Hazineye intikal eden ve Darphane ve Damga Matbaası Saymanlık Müdürlüğünün hesaplarında kayıtlı bulunan kıymetli maden, kıymetli taş ve kıymetli ürünler gibi menkul malların saflaştırılması, dönüştürülmesi ve satış yoluyla elden çıkarılması ile ilgili işlemleri yapmak veya yaptırmak,

h) (Ek:RG-29/3/2022-31793-CK-96/2 md.) Bakan tarafından verilecek diğer görevleri yapmak

olarak belirlenmiştir.

Kararname'nin 117'nci maddesinde Genel Müdürlük emrine, söz konusu bölümde yazılı görevlerin yerine getirilmesi amacıyla, miktarı ilgili mevzuatına göre belirlenmek üzere, sermaye tahsis edilerek bir döner sermaye hesabı tanımlanmış ve Genel Müdürlük bu döner sermayeden görevlerin yerine getirilmesi amacı ile gerek duyacağı harcamaları yapmaya yetkili kılınmıştır.

Dolayısıyla Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ikili bütçe yapısına

sahiptir. Genel Müdürlük, Kararname'nin 106'ncı maddesinde sayılan görevlerini yerine getirmek üzere, Bakanlık bünyesinde Genel Bütçeden ve Döner Sermaye Hesabından gerek duyulan harcamaları yapmaktadır. Ancak görevlerin yerine getirilmesi amacı ile gerek duyulacak yatırım projeleri, bina ve tesis yapımı ile ilgili olarak yapılacak harcamalar için Hazine ve Maliye Bakanlığından izin alınması gerekmektedir. Bu yolla edinilen gayrimenkuller döner sermayeye tahsis edilmek kaydıyla Hazine adına tescil edilmektedir.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Genel Müdürlük, Genel Müdür ve hizmet birimlerinden oluşmaktadır.

Genel Müdür, Genel Müdürlüğün en üst amiridir ve Genel Müdürlük hizmetlerinin mevzuata, plan ve yıllık programlara uygun olarak verilen direktifler doğrultusunda yönetmekle, Genel Müdürlük faaliyet alanına giren konularda, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevlidir. Hizmet birimlerinin yönetim ve koordinasyonunda Genel Müdüre yardımcı olmak üzere iki Genel Müdür Yardımcısı atanmıştır.

Genel Müdürlüğün hizmet birimleri şunlardır:

- a) Darphane Dairesi Başkanlığı,
- b) Damga Matbaası Dairesi Başkanlığı,
- c) Uygulama Dairesi Başkanlığı,
- ç) Bandrollü Ürün İzleme Sistemleri Dairesi Başkanlığı,
- d) Kalite Güvence Dairesi Başkanlığı,
- e) Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı,
- f) Personel Dairesi Başkanlığı,
- g) Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı,
- ğ) Döner Sermaye Saymanlığı.

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 117'nci maddesine göre, Genel Müdürlüğe görevlerin yerine getirilmesi amacıyla sermaye tahsis edilerek bir döner sermaye hesabı tanımlanmıştır. Dolayısıyla Döner Sermayenin, Darphane ve Damga Matbaası Genel

Müdürlüğünden ayrı bir teşkilat yapısı bulunmamaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğünde yılsonu itibarıyla maaşları Genel Bütçeden ödenen 146 memur ve 5 sözleşmeli personel ve ücretleri Döner Sermaye Hesabından ödenen 361 işçi olmak üzere toplam 512 personel istihdam edilmektedir.

1.3. Mali Yapı

Genel Müdürlüğe 234 sayılı KHK ile tahsis edilen döner sermaye 20.000,00 TL olup, bu miktar 92/3614 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 40.000,00 TL'ye çıkarılmıştır. Ayrıca 234 sayılı KHK'nın 16'ncı maddesi (4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 117'nci maddesi) uyarınca döner sermayeden elde edilen ve her yılsonunda kullanılmayan gelirin tahsis olunan sermayeye eklenmesi suretiyle, Döner Sermayenin sermayesi 80.000,00 TL'ye ulaşmış iken son olarak, 29.3.2022 tarih ve 31793 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 96 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Darphaneye 150.000.000 TL döner sermaye tahsis edilmiştir.

Döner Sermayenin mali işlemleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirilmektedir. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri uyarınca Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi uygulanmaktadır. Döner Sermayenin muhasebe hizmetleri, 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 116'ncı maddesi gereğince Döner Sermaye Saymanlığı tarafından yürütülmektedir.

Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü Döner Sermayesinin 2022 yılı için 18.531.688.023,81 TL özkaynağı olup 2022 yılı bilançosunun toplam aktif büyüklüğü 21.789.485.201,65 TL'dir.

Döner Sermaye Hesabının 2022 yılı özet bilançosu aşağıdadır.

Tablo 1: 2022 Yılı Özet Bilanço Tablosu

Aktif (Varlıklar)	31.12.2022 (TL)	Pasif (Kaynaklar)	31.12.2022 (TL)
I. Dönen Varlıklar	21.632.166.694,15	I-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	3.203.233.365,84
II. Duran Varlıklar	157.318.507,50	II-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	54.563.812,00
		III-Özkaynaklar	18.531.688.023,81
Aktif (Varlıklar) Toplamı	21.789.485.201,65	Pasif (Kaynaklar) Toplamı	21.789.485.201,65

Döner Sermayenin net satışları 4.212.686.421,96 TL, satışların maliyeti 3.539.963.978,75 TL olup brüt satış karı 672.722.443,21 TL'dir. Gelir tablosunda yılsonu itibarıyla tahakkuk eden dönem net karı toplamı 199.623.038,26 TL'dir.

Döner Sermaye Hesabının 2020-2021-2022 yılları karşılaştırmalı gelir tablosu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 2: 2020-2021-2022 Yılları Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

	2020 Yılı Tutarı (TL)	2021 Yılı Tutarı (TL)	2022 Yılı Tutarı (TL)
A. Brüt Satışlar	854.194.225,88	2.518.664.180,14	4.219.330.913,26
B. Satış İndirimleri (-)	610.648,78	1.411.753,36	6.644.491,30
C. Net Satışlar	853.583.577,10	2.517.252.426,78	4.212.686.421,96
D. Satışların Maliyeti (-)	628.992.490,63	1.999.949.900,43	3.539.963.978,75
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	224.591.086,47	517.302.526,35	672.722.443,21
E. Faaliyet Giderleri	129.056.403,50	313.683.579,34	552.828.777,71
FAALİYET KARI VE ZARARI	95.534.682,97	203.618.947,01	119.893.665,50
F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	2.695.696,60	6.832.277,28	79.919.976,09
G. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	383.435,04	10.995,54	811.652,43
H. Finansman Giderleri (-)	0	0	0
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	97.846.944,53	210.440.228,75	199.001.989,16
I. Olağan Dışı Gelir ve Karlar	189.822,09	1.337.837,33	1.666.927,85
J. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	4.442.978,80	315.695,74	1.045.878,75
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	93.593.787,82	211.462.370,34	199.623.038,26
K. Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları (-)	0	0	0
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	93.593.787,82	211.462.370,34	199.623.038,26

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 116'ncı maddesine göre; Döner Sermaye Hesabının, maliyet muhasebesine imkân verecek bir muhasebe yönetmeliğine göre tutulması gerekmekte olup Döner Sermaye Saymanlığı, muhasebe işlerini yapmak ve dönem sonu hesaplarını düzenleyerek ilgili mercilere sunmakla görevli kılınmıştır. Her mali yılın bitiminden

itibaren hazırlanacak bilanço ve ekleri ile bütün gelir ve gider belgeleri denetim için Sayıştay Başkanlığına, bilanço ve eklerin onaylı birer örneği de Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir.

Döner Sermayenin bütçe işlemleri, 5018 sayılı Kanun'un geçici 11'inci maddesi uyarınca, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yürütülmektedir. Saymanlığın mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde İdare tarafından geliştirilen Üretim Yönetim Sistemi adlı muhasebe bilgi sistemi kullanılmaktadır. Veriler aynı zamanda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine de aktarılmaktadır. Ancak Üretim Yönetim Sisteminin üretime yönelik muhasebe modülünün Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine entegrasyonu bulunmadığından her iki sistemin birlikte kullanılmasına devam edilmektedir.

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 anılan Usul ve Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır:

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Gelir tablosu.

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Hazine ve Maliye Bakanlığı Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermayesinin 2022 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

6. DENETİM BULGULARI

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

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Yarı Mamul veya Mamul Niteliğindeki Altınların İlk Madde ve Malzeme Hesabında İzlenmesi

Darphane ve Damga Matbaası atölyelerinde işlemde geçerek yarı mamul veya mamul hale gelen altınların Döner Sermaye Hesabında ilk madde ve malzeme olarak izlendiği görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 129'uncu maddesine göre; 151 Yarı mamuller-üretim hesabı, henüz tam mamul haline gelmemiş ancak ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin; aynı Yönetmelik'in 131'inci maddesine göre 152 Mamuller hesabı ise, üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hâle gelmiş bulunan mamullerin izlenmesi için ihdas edilmiştir.

Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermayesinin 150 İlk madde ve malzeme hesabında 31.12.2022 itibarıyla kayıtlı tutara karşılık gelen 16.685.349,80 gram altın bulunmakta olup söz konusu altının üretim sürecine girmiş, dökülerek hadde olarak tutulan yarı

mamul niteliğinde olan, küçük bir kısmının ise mamul niteliğinde olan altın olduğu anlaşılmıştır. Ancak üretim sürecinde fiziki hurda ortaya çıkmaması ve mevcut üretim ve muhasebe yazılımının sadece 150 no.lu hesaba kayıt yapılmasına imkân tanınması gerekçesiyle 151 ve 152 no.lu hesaplarda kayıtlı altın bulunmamaktadır.

Oysaki, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından Cumhuriyet altını ve hatıra para basımı için elde bulundurulmuş altınların büyük kısmı; döküm atölyesine girmiş, dökülerek hadde olarak tutulan, üretim giderlerinden belli oranda pay almış yarı mamul veya mamul niteliği taşıyan altınlar olup bunların 150 İlk madde ve malzeme hesabında değil 151 Yarı mamuller-üretim hesabında, mamul hale gelince de 152 Mamuller hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, yeni bir yazılım için ihaleye çıkıldığı, 01.04.2023 tarihi itibarıyla uygulamaya geçildiği, yarı mamul/mamul niteliğindeki altınların 01.04.2023 tarihi itibarıyla ilgili muhasebe hesaplarında izlendiği ifade edilmiştir. Ancak söz konusu düzeltici işlemler 2023 yılına ait olup, 2022 yılı mali tablolarını etkilememektedir.

Sonuç olarak, 2018 yılından itibaren Sayıştay Denetim Raporlarında da ifade edildiği üzere, Darphane altın stokunun önemli bir kısmının, talebi hızla karşılayabilmek amacıyla, eritilmiş ve haddelenmiş bir biçimde yarı mamul ya da mamul olarak tutulduğu anlaşıldığından 16.685.349,80 gr altının 150 İlk madde ve malzeme hesabı yerine 151 Yarı mamuller-üretim hesabı ve ilgisine göre 152 Mamuller hesabında izlenmesi gerekmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI
06520 Balgat / ANKARA
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr
<https://www.sayistay.gov.tr>

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

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Yarı Mamul/Mamul Niteliğindeki Altınların İlk Madde ve Malzeme Hesabında İzlenmesi	2021	Yerine Getirilmedi	Darphane altın stokunun önemli bir kısmının, talebi hızla karşılayabilmek amacıyla, eritilmiş ve haddelenmiş bir biçimde yarı mamul ya da mamul olarak tutulduğu anlaşıldığından 16.685.349,80 gr altının 150 İlk madde ve malzeme hesabı yerine 151 Yarı mamuller-üretim hesabı ve ilgisine göre 152 Mamuller hesabında izlenmediği görülmüştür.