



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

TARIM VE ORMAN 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

TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI 2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DOĞA KORUMA VE MİLLİ PARKLAR DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	84
TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	95



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI

2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	7
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	8
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	11
7.	DENETİM BULGULARI.....	11
8.	EKLER.....	78

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1: Merkez ve Taşra Teşkilatı Personel Durumu (31.12.2021).....	3
Tablo 2: 2022 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları, Ekonomik Sınıflandırma (TL).....	5
Tablo 3:Yıllar İtibariyle Bütçeden UNDP'yemAktarılan Tutarlar ile Halk Sahiplerine Yapılan Ödemelerin Karşılaştırma Tablosu.....	17
Tablo 4: Bilanço ve Taşınır Mal Yönetimi İcmallerinin Karşılaştırılması Tablosu (TL).....	31
Tablo 5:Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri(TL)	51
Tablo 6: 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabının Beş Yıllık Devir Hareketleri	53
Tablo 7: 2022 Yılında Sözleşmelerden Sonra Ödenekleri Aktarılan İhaleleri gösterir Tablo .	73

KISALTMALAR

AB	:Avrupa Birliği
BKMY S	:Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisitemi
EKAP	:Elektronik Kamu Alımları Platformu
GTHB	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
GYMY	:Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
HAYGEM	:Hayvancılık Genel Müdürlüğü
IFAD	:Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu
KBÖ	:Kesintili Başlangıç Ödeneği
KBS	:Kamu Bilgi Sistemi
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
MERBİS	:Mera Bilgi Sistemi
MYMY	:Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
OGM	:Orman Genel Müdürlüğü
ORKÖY	:Orman ve Köy İlişkileri
OSİB	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı
PBYS	:Personel Bilgi ve Yönetim Sistemi
SGB	:Strateji Geliştirme Başkanlığı
TCKN	:Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TOB	:Tarım ve Orman Bakanlığı
TRGM	:Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
UNDP	:Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
VERA	:Veri Analizi
VKN	:Vergi Kimlik Numarası
YBS	:Yönetim Bilgi Sistemi
YİKOB	:Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Kapatılan Ya Da Devredildilen Harcama Birimlerine Ait İşlemlerin Bakanlık Mali Tablolarında Raporlanması
2. Banka Hesaplarının Sayıştaya Bildirilmemesi ve Dönem Sonu Tutanaklarıyla Teyit Edilememesi
3. Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının, Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Harcanması
4. Kasa Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi
5. Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması
6. Proje Özel Hesabının Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi
7. Dönemine İlişkin Tahakkuk Eden İdari Para Cezası Tutarlarının Tam Olarak Mali Tablolara Yansıtılmaması
8. Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi
9. Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değer ve Yerde Raporlanmaması
10. Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması
11. Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi
12. Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Orman Genel Müdürlüğüne Usulüne Uygun Olarak Devredilememesi
13. Mali Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerle Raporlanmaması
14. Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi

15. İlama Bağlı Ödemelerin Tahakkuk Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması ve Ödeneklerin Zamanında Karşılanmaması Sonucu Mahkemece Hükmedilen Yargılama Giderlerinin İcralık Olması
16. Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanmaması ve Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların İlgili Alt Bölümüne Aktarılmaması
17. Değer Hareketleri Sonuç Hesabının Uygulamasında Mevzuata Aykırılıklar Bulunması
18. Özkaynak Ana Hesap Grubunda Uygulama Hataları Olması
19. Teminat Mektuplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Teminat Mektubu Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi
20. 2022 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi

B. Diğer Bulgular

1. Büyük Yatırım Projeleriyle İlişkilendirilmeksizin Ek Tazminata Esas İsim Listelerinin Düzenlenmesi
2. Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibinden Ödenmesi Gereken Hizmet Alımlarının Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi
3. İçme Sularının Kalite Kategorilerine İlişkin Bildirimlerin, İlgili İdarelerce Zamanında Yapılmaması
4. İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına Yönelik Usul ve Esasların Belirlenmemesi
5. Yapım İşleri İçin Ayrılan Ödeneklerin Yasal Programlama Gereklere Göre Kullanılmaması
6. Balıkçı Barınakları Üst Yapılarının Kiralama Sözleşmesine Dayanmaksızın Su Ürünleri İle ilgisi Bulunmayan Gerçek ve Tüzel Kişilerce Kullanılması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

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

Merkez Teşkilatı Birimleri;

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

Taşra Teşkilatı Birimleri;

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

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

şeklindedir.

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

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

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

İnsan kaynakları;

Bakanlık bünyesinde memur 43.980 kişi, işçi 12.165 kişi ve 4/B sözleşmeli 9.177 kişi olmak üzere üç farklı statüde 65.322 personel istihdam edilmektedir. Memur statülü personel Genel İdare Hizmetleri, Teknik Hizmetler, Sağlık Hizmetleri, Avukatlık Hizmetleri ve Yardımcı Hizmetler sınıfından oluşmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 yılı faaliyet raporuna göre bakanlığın kadro sınıf ve pozisyonları itibarıyla merkez ve taşra teşkilatında istihdam edilen personel sayıları aşağıdaki gibidir.

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

	GİH	Teknik Hizm.	Sağlık Hizm.	Avukath	Yardımc	4/B	Sözleşm	İŞÇİ	GENEL TOPLA
--	-----	--------------	--------------	---------	---------	-----	---------	------	-------------

	GİH idareci*	GİH diğer ünv.	Mühendis	Tekniker	Teknisyen	Diğer Teknik Ünv.	Veteriner Hekim	V's Tekniker	V's Teknisyeni	Diğer Sağlık Ünv.				Daimi İşçi	Geçici İşçi	
Merkez	125	1.468	1.572	298	73	190	252	1	0	55	5	74	32	1.283	6	5.434
Yurtdışı teşkilatı	9	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9
Bölge Müdürlüğü	135	627	745	343	59	59	102	2	0	42	14	39	348	1.216	261	3.992
İl ve ilçe Müd.	878	2.248	14.123	3.797	1.064	183	5.668	545	445	343	123	1.126	8.239	5.174	6	43.962
Kuruluş Müd.	117	776	3.498	671	201	175	912	93	57	404	0	126	558	3.032	1.178	11.788
Döner Sermaye	0	89	22	6	0	0	0	0	0	0	0	11	0	9	0	137
Genel Toplam	1.264	5.208	19.960	5.115	1.397	607	6.934	641	502	844	142	1.376	9.177	10.714	1.451	65.322

Kaynakça: TOB 2022 Yılı İdare Faaliyet Raporu

Merkez teşkilatında 5434, yurtdışı teşkilatında 9, taşra teşkilatında 59.879 olmak üzere toplam personel sayısı 65.322'dir.

1.3. Mali Yapı

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

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

Bakanlık harcama birimlerine Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile ödenek tahsis

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

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

2022 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 64.623.189.000 TL olan Bakanlık bütçesi yıl içinde 56.161.966.673 TL eklenen ve 8.944.769.874 TL düşülen ödenek sonucu, toplam ödenek 111.840.385.799 TL'dir. Bakanlığın 2022 yılı ekonomik sınıflandırmaya göre Bütçe Uygulama Sonuçları ve harcama oranları aşağıdaki şekildedir

Tablo 2: 2022 Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları, Ekonomik Sınıflandırma (TL)

Eko. Kod	Bütçe Giderleri	Kesintili Başlangıç Ödeneği (KBO)	Revize Ödenek	Harcama	Harcama Oranı (%)
		(1)	(2)	(3)	(3/2)
01	Personel Giderleri	8.300.945.000	11.782.668.125	11.381.872.774	97
02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	1.402.144.000	1.815.812.920	1.904.811.624	105
03	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	356.286.000	857.019.750	815.004.437	95
05	Cari Transferler	30.823.393.000	48.153.615.095	48.135.669.609	100
06	Sermaye Giderleri	1.672.347.000	2.838.096.830	2.176.007.605	77
07	Sermaye Transferleri	21.989.741.000	46.245.642.079	45.252.588.625	98
08	Borç Verme	78.333.000	147.531.000	147.142.448	100
TOPLAM		64.623.189.000	111.840.385.789	109.813.097.122	98

Bakanlığa tahsis edilen ödenekten yıl sonunda 109.813.097.122 TL harcanmış olup, kesintili başlangıç ödeneklerine göre harcama oranı %98 dir.

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

Mülga Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) 206 adet döner sermaye işletmesinin 2022 yılında net satış gelirleri 2.111.358.426,05 TL, diğer faaliyetlerden gelirleri 66.947.910,55 TL, giderleri toplamı ise 1.637.607.661 TL olup, dönem karı 540.698.675,58 TL'dir.

Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) na bağlı olarak kurulmuş bulunan 93 adet döner sermaye işletmesinin 2022 yılında net satış gelirleri 322.926.820,07 TL, diğer faaliyetlerden gelirleri 6.626.022,17 TL'si giderleri toplamı ise 313.965.272 TL olup, vergive diğer yasal yükümlülük öncesi dönem karı 15.587.570 TL'dir.

2022 yılı itibariyle Bakanlığın merkez ve taşra birimlerinde işletilen toplam 312 adet sosyal tesislerden elde ettiği gelir toplamı 123.475.833,85 TL, gider toplamı 115.199.764,02 TL olup, 2021 yılı dönem toplam karı 8.276.069,83 TL'dir.

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

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

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

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

Sistemi'ne bağı muhasebe modülü kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

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

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

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

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğı geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolarından bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğı 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 yansıtmamasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak

işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1 Kontrol Ortamı Standartları

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları konusunda, eksiklikler bulunmaktadır. Birleşen iki Bakanlığı kapsayan Tarım ve Orman Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatlarında bulunan her düzeydeki birimleri mevcut idari yapılanmaya göre şekillendirmek üzere hazırlanmış, ikincil mevzuat çıkarılmamıştır,

Teşkilatın oluşumu kadro unvanlarının birimler itibariyle dağıtılmasıyla belirlenmesi gerekmekte ise de, taşra teşkilatında kadro dağıtımları birimler itibariyle değil, iller itibariyle gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla görev tanımları da, kadro ünvanları itibariyle gerçekleştirilmemiştir. Ayrıca, Bakanlık organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmeyen çalışma grupları oluşturularak yürütülmektedir. Çalışma grubu sorumlusu veya koordinatör unvanı oluşturulması, kadro unvanlarına göre personelin yetki görev ve sorumlulukları belirlenmemiştir.

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

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

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

5.2 Risk Değerlendirme Standartları

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

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

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

raporlanmasındaki eksiklikler nedeniyle yeterli değildir.

5.3 Kontrol Faaliyetleri Standartları

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

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

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

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

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

Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi, mevcuttur.

5.4 Bilgi ve İletişim Standartları

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

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

5.5 İzleme Standartları

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

Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmuş olup 50 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Bu kadrolardan 33 tanesi doludur.

İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmaları mevcuttur.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tarım ve Orman Bakanlığı 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: Kapatılan Ya Da Devredildilen Harcama Birimlerine Ait İşlemlerin Bakanlık Mali Tablolarında Raporlanması

Bakanlık hesabı içerisinde çeşitli sebeplerle kapatılan ya da devredilen harcama birimlerinde halen bağlı harcama birimi gibi işlem yapıldığı görülmüştür.

2022 yılı Bakanlık hesabının incelenmesi neticesinde, Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından(SGB) temin edilen birim sayısı ile Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminden (BKMYIS) çekilen birim sayısı kıyaslamasında, altmış dört harcama biriminin kapatıldığı ya da Bakanlık içinde ve dışında başka hesaplara devredildiği halde halen müstakil bir harcama birimi gibi işlem gördüğü tespit edilmiştir.

Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı verilerine göre Bakanlığın 1199 birimi bulunmakta iken Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminde (BKMYIS) yer alan birim sayısı 1261 olmaktadır. Uygulamada bir Araştırma

Enstitüsü (Van Tarımsal Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü) ve bir Zirai Karantina Müdürlüğü (Ardahan Zirai Karantina Müdürlüğü) 2022 yılında kurulmuş olmasına rağmen sadece SGB birim listesinde yer almakta iken BKMY 'de yer almamakta, bunun yanında 4 adet birimin kapatıldığı ve 60 adet Doğa Koruma ve Milli Parklar Şube Müdürlüğünün Bakanlık içerisinde diğer birimlere devrolduğu halde BKMYS içerisinde müstakil bir harcama birimi olarak varlıklarını sürdürdüğü anlaşılmıştır.

Her ne kadar Bakanlık içinde devrolunan altmış dört birim, mali tablolarda sınıflandırma konusunda hataya sebep olmakla birlikte, bütünlük açısından bir fazlalık yaratmasa da, kapatılan dört birim olan; Bitkisel Biyoçeşitlilik , Geofit Araştırma ve Eğitim Merkezi Müdürlüğü, Tarım ve Orman Bakanlığı Hukuk Müşavirliği, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü Tütün ve Alkol Piyasası Denetleme Kurumu ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Çölleşme ve Erozyonla Mücadele Genel Müdürlüğü hiç olmaması gerektiği halde Bakanlık mali tablolarında yer almaktadır. Bu da Bakanlık bilançosunda ilgili hesaplardaki bakiye toplamı kadar fazlalık ya da noksanlığa sebep olmaktadır.

Bu itibarla; yukarıda sayılan dört birim kapatıldığı ya da bakanlık dışı harcama birimlerine devrolduğu halde bilançoda raporlandığı için Bakanlık hesabında; 140 Kişilerden Alacaklar Hesabında 873,19 TL, 333 Emanetler Hesabında(-) 32.688,43 TL, 500 Sermaye Hesabında (-) 511.210,39 TL, 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabında (-) 1.958.356,97 TL, 580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabında (-) 2.489.219,50 TL, 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabında ise 12.163,10 TL fark oluşmuştur.

Mali raporlarda yer alan kayıtların gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacı ile;

- Bakanlık mali tablolarında yer verilen varlık ve yükümlülüklerinin kayıtlı değerleri ile gerçek değerlerinin dönem sonlarında harcama birimleri itibarıyla mutabakatının sağlanmasına yönelik iş akış süreçlerinin ve görev tanımlarının yapılması,

- Kapatılan birimlerin Bakanlık kayıtlarından çıkarılarak ilgili idarelerin hesaplarına aktarılması,

- Bakanlık içerisinde başka birimlere devrolunan birimlerin ilgili birimlere intikalinin sağlanması,

gerekmektedir.

BULGU 2: Banka Hesaplarının Sayıştaya Bildirilmemesi ve Dönem Sonu Tutanaklarıyla Teyit Edilememesi

Bakanlık 2022 bilançosu ile raporlanan banka hesapları mevcudunun tespit tutanaklarının düzenlenmediği ve muhasebe birimleri adına açılmış bulunan banka hesap numaralarını gösterir bilgi formunun eksik olarak Sayıştaya sunulduğu anlaşılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları" başlıklı 61'inci maddesinde; muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmış ve bu işlemleri yürütenlerin muhasebe yetkilisi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu Kanun'a göre; muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Muhasebeleştirme işlemleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmekte olup, Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddelerine göre, hazır değerlerin mali yılın son günü itibarıyla muhasebe yetkilisinin başkanlığındaki sayım kurulları tarafından sayılacağı, sayımda banka hesabı defteri borç sayfası genel toplamı, banka hesabı defteri alacak sayfası genel toplamı, kayıtlara göre bankada bulunması gereken miktarı gösteren Örnek 49/B Numaralı Banka Mevcudu Tespit Tutanağının düzenleneceği ve bu tutanakların muhasebe birimlerinde muhafaza edileceği belirtilmiştir.

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

Yönetmelik'in 6'ncı maddesinde de;"Defter, mali tablo, belge ve bilgilerden 5'inci maddede sayılanların verilme yeri Başkanlıktır. Bu belgelerin onaylı bir örneği istemesi halinde ilgili denetçiye de verilir." hükmü yer almıştır. Yönetmelik hükmüne göre Sayıştay denetimine tabi kamu idareleri, her hesap döneminin başında adlarına açılmış bulunan banka hesap numaralarını Sayıştaya bildirmekle yükümlüdür.

Yapılan incelemede; Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik'in 5'inci maddesi uyarınca hesap dönemi başında muhasebe birimleri adına açılmış banka hesaplarından Merkez Muhasebe birimi adına açılmış 3 adedi Sayıştaya bildirilmiştir. Bakanlığın toplamda 1010 adet muhasebe birimi ve 1261 adet harcama birimi bulunmakta, her muhasebe biriminin gelirlerin tahsili amacıyla açılmış en az 1 (bir) adet banka hesabı bulunmaktadır. Ayrıca özel amaçlar için açılmış hesaplar da bulunabilmektedir. Bu bilgiler ışığında muhasebe birimleri adına açılmış banka hesaplarının tamamının Sayıştaya bildirilmediği anlaşılmaktadır.

31.12.2022 tarihi itibarıyla Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosunda 102 Banka Hesabında raporlanan ve 1010 muhasebe biriminde izlenen 399.426.533,43 TL'sı bakiyenin, hangi muhasebe birimlerindeki hangi banka hesap numaralarına ait bakiyelerinden oluştuğu teyit edilememektedir. Bu tutarın topluca teyidi herhangi bir kayıt sistemi ile gerçekleştirilememektedir. Zira Banka hesaplarına ilişkin Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığına ve/veya harcama birimlerine herhangi bir raporlama yapılmamaktadır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda mali tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından talep edilmiş ancak söz konusu tutanakların temin edilemediği bildirilmiştir. Bu nedenle 102 Banka Hesabında izlenen tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken Banka Mevcudu Tespit Tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenip düzenlenmedikleri örnek seçilen muhasebe birimlerinden istenilmiş, ancak muhasebe birimlerinin dönem sonunda düzenlemeleri gereken Banka Tespit Tutanaklarını düzenlemedikleri anlaşıldığından, Banka mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır.

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

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

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

- Düzenlenen tutanakların istenildiğinde verilmesi

gerekmektedir.

BULGU 3: Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının, Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Harcanması

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

21.09.1978 tarih ve 16411 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulunun 7/14889 sayılı Kararı ile "Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonu (IFAD) Anlaşması" milletlerarası andlaşma olarak onaylanmıştır. Söz konusu anlaşmada IFAD'ın amaç ve faaliyetleri;

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

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

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

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

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

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

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

Tablo 3:Yıllar İtibariyle Bütçeden UNDP'ye Aktarılan Tutarlar ile Halk Sahiplerine Yapılan Ödemelerin Karşılaştırma Tablosu

Yıl	Bütçeden UNDP Yöneticiliğine Aktarılan Tutar (TL)	UNDP Tarafından Hak Sahiplerine Aktarılan Tutar (TL)	UNDP Banka Hesabı Bakiyesi (TL)
2017	7.767.457,01	241.101,78	7.526.355,23
2018	4.873.762,83	3.380.889,59	9.019.228,47
2019	5.859.916,33	11.022.292,51	3.856.852,29
2020	40.725.484,84	19.651.525,06	24.930.812,07
2021	68.691.323,00	31.416.203,39	37.275.119,61
2022	114.621.039,99	123.111.451,25	100.456.642,64
TOPLAM	242.538.984,00	188.823.463,58	183.065.010,31

Tablodan anlaşılacağı üzere, 2022 yılında TRGM tarafından ödeme emrine bağlanan toplam 114.621.039,99 TL bütçe gideri yapıldığı halde, UNDP tarafından aynı amaçla açılmış olan bankadaki hesaplarından hak sahiplerine 123.111.451,25 TL ödemede bulunulmuştur. Geçmiş yıllardan gelen bakiyelerde hesaba katıldığında 2022 yıl sonunda bahse konu UNDP yöneticiliği banka hesapları 100.456.642,64 TL bakiye ile ertesi yıla devretmiştir. Bu tutar, geçmiş yıllarda ödenek aktarılmasına rağmen, zamanında harcanmadığı için 2022 yılına devredilen tutarlardan kaynaklanmaktadır.

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

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

- Gerçekleştirme belgeleri tamamlanmadan ödeme yapılmaması,

-Uluslararası andlaşmalardan kaynaklı istisnalar olmadığı sürece gider

gerçekleşmelerinin 5018 sayılı Kanun'a göre yürütülmesi,

-Ödemelerin muhasebe yetkililerince veya mutemetlerince açılan hesaplar dışında yürütülmemesi,

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

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

sağlanmalıdır.

BULGU 4: Kasa Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi

2022 yılı dönem sonu bilançosu ile raporlanan Kasa hesaplarının 28.896,88 TL kasa mevcudu, kasa Sayımı Tutanakları düzenlenmediğinden teyit edilememektedir.

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

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

Muhasebeleştirme işlemleri ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmekte olup, Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddelerine göre, hazır değerlerin mali yılın son günü itibarıyla muhasebe yetkilisinin başkanlığındaki sayım kurulları tarafından sayılacağı, sayımda kasa hesabı defteri borç sayfası genel toplamı, kasa hesabı defteri alacak sayfası genel toplamı, kayıtlara göre kasada bulunması gereken miktarı gösteren Örnek 49/A Numaralı Kasa Sayım Tutanağının düzenleneceği ve bu tutanakların muhasebe birimlerinde muhafaza edileceği düzenlenmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1261 adet harcama birimi ile 1010 adet muhasebe birimi

eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 28.896,88 TL kasa bakiyesi ise 1010 adet muhasebe birimindeki bakiyelerden oluşmaktadır.

100 Kasa Hesabında izlenen 28.896,88 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken Kasa Sayım Tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, kasa mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır.

Bahse konu tutanaklar dönem sonunda mali tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından talep edilmiş ancak söz konusu tutanakların temin edilemediği bildirilmiştir.

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

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

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

Kasa mevcutlarına ait Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen Örnek 49/A numaralı Kasa Sayım Tutanaklarının muhasebe yetkililerince düzenlenmesi, gerektiğinde ilgili harcama birimlerine ve Strateji Geliştirme Başkanlığına bilgi vermesi,

sağlanmalıdır.

BULGU 5: Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması

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

Tarım ve Orman Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatının tüm birimleri adına açılmış

banka hesaplarına ilişkin bilgiler; Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından talep edilmiş olup, 31.12.2022 dönem sonunda 673 adet banka hesabının Bakanlık ve bağlı birimleri adına açıldıkları halde genel bütçe, döner sermaye ve sosyal tesisler muhasebe birimlerinde muhasebeleştirilmedikleri, haricen açılan hesaplar olduğu ve herhangi bir bilanço ile Sayıştaya raporlanmadıkları anlaşılmıştır.

İdare tarafından, 31.03.2023 tarihine kadar, 2301 adet hesabın kapatıldığı, 32 adet hesabın kapatma sürecinin devam ettiği, söz konusu kayıt dışı banka hesaplarının 670 adedinin maaş, sosyal tesis ve döner sermaye hesaplarından oluştuğu, kalan 641 adet hesabın bilgisinin gelmediği ve söz konusu bilgisi gelmeyen hesapların kapatma işlemlerinin takibine devam edileceği belirtilmiştir.

Bunun sonucunda, 2021 yıl sonu itibarıyla 3644 adet olan bu tür hesap sayısının, 2022 yıl sonu itibarıyla 2301 adeti kapatılmış olup, kalan hesapların da 670 adedi maaş ve sosyal tesislere ait hesaplar olduğundan, bu hesapları toplam sayıdan düştüğümüzde 673 adet hesabın kapatılması gerektiği anlaşılmaktadır. 2020 yıl sonu itibarıyla 221.665.224,46 TL bakiye tutarı, 2021 yıl sonu itibarıyla 91.573.606,97 TL bakiye tutarı iken, 2022 yılı sonu itibarıyla da genel bütçe, döner sermaye ve sosyal tesisler muhasebe birimlerinde de muhasebeleştirilmeyen ve bakiyeleri bilinmemekle birlikte 673 adet hesabın halen kapatılmadığı ve açık kaldığı anlaşılmıştır.

Banka mevcutlarının gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla; kayıt dışında kalan tüm banka hesaplarının muhasebe birimleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmesi ve bilançoda raporlanması gerekmektedir.

BULGU 6: Proje Özel Hesabının Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi

2022 yılı dönem sonu bilançosunda proje özel hesaplarıyla raporlanan 45.379.098,37 TL banka mevcudu, banka tespit tutanakları ile teyit edilememektedir.

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

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

Muhasebeleştirme işlemleri ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmekte olup, Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddelerine göre, hazır değerlerin mali yılın son günü itibarıyla muhasebe yetkilisinin bakanlığındaki sayım kurulları tarafından sayılacağı, sayımda banka hesabı defteri borç sayfası genel toplamı, banka hesabı defteri alacak sayfası genel toplamı, kayıtlara göre bankada bulunması gereken miktarı gösteren Örnek 49/B Numaralı Banka Mevcudu Tespit Tutanağının düzenleneceği ve bu tutanakların muhasebe birimlerinde muhafaza edileceği düzenlenmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığı 1261 adet harcama birimi ile 1010 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 45.379.098,37 TL Proje Özel hesabı Banka bakiyesi ise 1010 adet muhasebe birimindeki bakiyelerden oluşmaktadır.

104 Proje Özel Hesabında izlenen 45.379.098,37 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken Banka Tespit Tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, hesabın Banka mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda Mali Tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Bakanlığında talep edilmiş ancak söz konusu tutanakların temin edilemediği bildirilmiştir. Bankalarda bulunan tutarların fiili durumları ile hesapta kayıtlı tutarların yıl sonu tutanakları ile teyidi gerekmekte ise de dönem sonlarında tutanakların düzenlenmediği anlaşılmaktadır. Bahse konu tutanaklar gerek Bakanlık birimleri, gerekse Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından da temin edilememiştir. Bir başka deyişle hesapta kayıtlı tutarların gerçekte var olup olmadıkları teyit edilememektedir. Yönetmelik'in 543 ve 544'üncü maddeleri gereği düzenlenmesi gereken tutanakların ve hesaba ait bilgilerin Tarım ve Orman Bakanlığı harcama birimlerine ve Strateji Geliştirme Başkanlığına sunulmadığı, bu nedenle Bakanlıkça yapılan Mali Raporlama çalışmalarında dayanak olarak kullanılmadığı anlaşılmıştır. Örneğin, özel hesaplardaki döviz cinsi olanlarının ay sonlarındaki değerlemesine

ilişkin açıklamaların, mali tablo dipnotlarında gösterilmesi için ihtiyaç duyacağı bilgilerdendir. Bu nedenle dipnotlar usulüne uygun düzenlenememiştir.

Proje Özel Hesabının Banka mevcutlarının noksansız ve uygun değerle raporlanabilmesi, gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğun sağlanması amacıyla; Banka mevcutlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ekinde düzenlenen 49/B numaralı örneğe uygun olarak Banka Mevcudu Tespit Tutanaklarının düzenlenmesi, Mali Raporlamada gerekli not ve açıklamaların yapılabilmesi için gerekli olan banka mevcutlarının ayrıntılarına ilişkin kanıtların esas alınması, gerektiğinde bunların düzenli olarak muhasebe birimlerinden temin edilmesi sağlanmalıdır.

BULGU 7: Dönemine İlişkin Tahakkuk Eden İdari Para Cezası Tutarlarının Tam Olarak Mali Tablolara Yansıtılmaması

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

5018 sayılı Kanuna Ekli (I) Sayılı Cetvelde yer alan Tarım ve Orman Bakanlığı; 5488 sayılı Tarım Kanunu, 1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu, 5262 sayılı Organik Tarım Kanunu, 5553 sayılı Tohumculuk Kanunu, 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu, 6343 sayılı Veteriner Hekimliği Mesleğinin İcrasına, Türk Veteriner Hekimleri Birliği ile Odalarının Teşekkül Tarzına ve Göreceği İşlere Dair Kanun, 4634 sayılı Şeker Kanunu, 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu, 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun, 4250 sayılı İspirto ve İspirtolu İçkiler İnhisarı Kanunu, mülga 4703 sayılı Ürünlere İlişkin Teknik Mevzuatın Hazırlanması ve Uygulanmasına Dair Kanun, 7223 sayılı Ürün Güvenliği ve Teknik Düzenlemeler Kanunu, 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun, 4915 sayılı Kara Avcılığı Kanunu, 5199 sayılı Hayvanları Koruma Kanunu, 2872 sayılı Çevre Kanunu, 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu hükümlerine dayalı olarak vatandaşın kabahat niteliğindeki fiillerine karşı idari para cezaları uygulamaktadır.

5018 sayılı Kanun'un "Gelirlerin dayanakları" başlıklı 37'nci maddesinde; "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde*

gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanmış bulunan idari para cezalarının uygulamasına yönelik açıklamaların yer aldığı 442 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nde (12.03.2007/26520);

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

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

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

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

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

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

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

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

- İdari para cezalarında kullanılacak tutanakların seri ve sıra numaraları birbirini takip

eder şekilde bastırılması, görevli personele zimmetle teslim edilmesi, tutanakların iptal edilmesi gerektiğinde iptal işlemlerinin tutanağın üzeri çizilmek ve iptal şerhi konulmak suretiyle gerçekleştirileceği ve tutanakların güvenliği konusunda özen gösterilmesi gerektiği,

belirtilmiştir.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun "İdari para cezaları" başlıklı 17'nci maddesinde;

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

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

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

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

hususları hükme bağlanmış,

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

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

"Bu ana hesap grubunun, kamu idarelerinin faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk

eden her türlü gelir ve giderlerin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılacağı”,

“Gelirler hesabı” başlıklı 259’uncu maddesinde;

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

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

kurala bağlanmıştır.

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

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

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

Yapılan incelemede Tarım ve Orman Bakanlığı birimlerince uygulanan idari para cezalarında dönemine ilişkin tahakkuk eden tüm tutarların 600 Gelirler Hesabında

muhasabeleştirilmediği, dolayısıyla yıllık faaliyet sonuçlarına tümüyle yansıtılmadığı görülmüştür. Esasen, 5018 sayılı Kanun hükümlerinin yürürlüğe alınmasından sonra tahakkuk esasına göre yürütülmesi gereken idare para cezalarının muhasebe kayıtlarında, nakit esasına dayalı kayıt düzeninin devam ettirildiği anlaşılmıştır.

Kesinleşen idari para cezalarına ait tahakkuk işlemlerinin vergi dairelerine intikali alacak devri yerine, yazışma suretiyle sağlanmakta, vergi daireleri ise kesinleşen idari para cezası tutarlarını kendi tahakkukları gibi 600 Gelirler Hesabına kaydederek faaliyet sonuçları tablosuna yansıtmaktadır. Bakanlığın kendi görev alanındaki tabi olduğu yasalara göre 2022 yılında uyguladığı para cezalarının tutarı ve mahiyeti konusunda herhangi bir yardımcı bütünleşik kayıt sistemi bulunmadığından dönemine ilişkin uygulanan idari para cezalarının toplam tutarı belirlenememiştir.

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

İdare tarafından bu soruna çözüm bulmak için Hazine ve Maliye Bakanlığı e-tahsilat sistemine geçiş yapılması gerektiğinden bahisle Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne muhatap 09.03.2022 tarihli, 4810447 sayılı ve 16.05.2022 tarihli, 5616181 sayılı yazılarıyla Sayıştayın 2021 yılı denetim raporunda yer alan bulgulara ilişkin Muhasebat Genel Müdürlüğünün görüşü istenmiş; anılan genel müdürlüğün bilâ tarih E-1596957 sayılı cevabi yazısında: *“Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi (BKMYBS) ve E-Tahsilat Devlet Muhasebesi Bilişim Sistemi (DMBS) çerçevesinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde tahakkuk eden tüm vergilerin idarelerin kurumsal kodları kullanılarak kayıt altına alınmasını sağlayan alt yapı oluşturularak bazı idarelerin kullanımına açıldığı; sistem üzerinde faaliyet alacaklarına ilişkin muhasebe kayıtları harcama birimlerinden gelen bilgilere göre muhasebe birimleri tarafından alacak dosyası açılmak suretiyle manuel olarak veya e-tahsilat uygulamasından elektronik ortamda gerçekleştirilebildiği; Tarım ve Orman Bakanlığının çeşitli mevzuatlar uyarınca kestiği idari para cezalarının e-tahsilat kapsamına alınması için Bakanlık yetkilileri ile online toplantılar gerçekleştirildiği, yapılan toplantılar neticesinde muhasebe sistemine tanımlama yapabilmek için gerekli gelir kodlarının talep edildiği, ayrıca teknik dokümanların paylaşılarak entegrasyon çalışmalarına başlanıldığı,”* belirtilmiştir.

E-tahsilat; Devlet muhasebesi ve ilgili diğer işlemlerini DMBS üzerinden gerçekleştiren kamu idarelerinin tahakkuklu ya da tahakkuksuz alacakları, tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar

tarafından sunulan tahsilat kanalları aracılığıyla sorgulanarak yapılabildiği süreci ifade etmekte olup, tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar, TCKN, VKN, tahakkuk numarası, ödeme emri numarası veya tahsilata ilişkin referans numarası gibi DMBS’de belirlenen referans numaraları ile sorguladıkları tahakkuk belgelerinde yer alan bilgiler üzerinden tahsilat işlemlerini gerçekleştirebilmekte; tahakkuk belgeleri sorgulanarak yapılan tahsilatlara ilişkin bilgiler, ilgili kamu idaresi defterine kaydedilmek üzere tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar tarafından DMBS’ye iletilmekte; ilgili kamu idaresi de gerçekleştirilen tahsilat bilgilerini DMBS’den sorgulayarak alabilmektedir.

Yapılan inceleme, açıklama ve değerlendirmeler çerçevesinde, ilgili mevzuatlar uyarınca idari yaptırımlar kapsamında uygulanan idari para cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsilinin zamanında ve eksiksiz olarak gerçekleştirilmesinin sağlanması, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanaşımına uğratılmaması, yaptırımların etkinliğinin artırılması için;

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

-İdari para cezalarına ilişkin alacakların Tahsil Dairesine intikal ettirilmesinde kayıp ve hataların önlenmesi için, genel bütçeli idareler arası 51 Değer Hareketleri hesap grubu kullanılarak, alacak devirlerinin sağlanması için Bakanlığın çeşitli mevzuatlar uyarınca kestiği idari para cezalarının e-tahsilat kapsamına alınmasına ilişkin muhasebe sistemine tanımlama çalışmalarının bir an önce tamamlanması,

gerekli görülmektedir.

BULGU 8: Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi

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

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

“Diğer alacaklar hesap grubu, faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan alacakların izlenmesi için kullanılır. Diğer alacaklar, niteliğine göre bu grup içinde açılacak 140 Kişilerden Alacaklar Hesabından oluşur. Kişilerden alacaklar hesabı, kamu idarelerinin

faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılır. Kişilerden alacaklar hesabına alınarak takibi gereken alacaklar; kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda ortaya çıkar.” denilmiştir.

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

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

Muhasebe birimlerine bildirilen söz konusu alacakların takip ve tahsili için ayrıntılı bilgi sunan borçlular defterinin (MYMY Örnek:47) düzenlenmesi ve tutulması mevzuat gereği olup, söz konusu defterin sunacağı ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 yılı kesin mizanında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabında 42.528.460,71 TL asıl alacak, 104.881,76 TL faiz tutarı olmak üzere toplam 42.633.342,47 TL alacak kayıtlıdır. Bu alacaklar 404 harcama birimine ait tutarlardan oluşmaktadır.

Strateji Geliştirme Başkanlığında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına ilişkin 31.12.2022 tarihli kesin mizana esas yardımcı defter kayıtlarında kişilerden alacaklar listesi bulunmadığı, Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sistemi vasıtasıyla sunulan 28.02.2023 tarihli “Kişilerden Alacaklar Takip Raporu” nun ise, 31.12.2022 tarihli kesin mizan tutarlarıyla mutabakat sağlamaya ve alacak tutarlarını doğrulamaya elverişli olmadığı; Kişilerden Alacaklar Takip Raporunun 31.12.2022 tarihli bilanço gününe ilişkin alacak bakiyeleri hakkında dönemsel bilgi vermediği, bütünleşik biçimde 2023 yılı tahakkuk ve tahsilatlarını da içerdiği, ayrıca söz konusu alacaklar listesinde kayıtlı bazı alacaklarda, borçlunun ad / soyad, TC kimlik numarası bilgilerinin de yer almadığı görülmüştür.

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

İdare tarafından bu soruna çözüm bulmak için Hazine ve Maliye Bakanlığı e-tahsilat sistemine geçiş yapılması gerektiğinden bahisle Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme

Başkanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne muhatap 09.03.2022 tarihli, 4810447 sayılı ve 16.05.2022 tarihli, 5616181 sayılı yazılarıyla Sayıştayın 2021 yılı denetim raporunda yer alan bulgulara ilişkin Muhasebat Genel Müdürlüğünün görüşü istenmiş; anılan Genel Müdürlüğün 08.11.2022 tarih ve E-1596957 sayılı cevabi yazısında özetle:

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

Bulgu hakkında Bakanlık tarafından Sayıştaya gönderilen cevapta; Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün yukarıdaki yazılarına atıfta bulunularak Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı e-tahsilat sistemine entegrasyon çalışmalarının tamamlanması halinde idari para cezalarının tahakkuk kayıtlarında yaşanan sorunların da çözüme ulaşacağı belirtilmiştir.

E-tahsilat sistemi; devlet muhasebesi ve ilgili diğer işlemlerini DMBS üzerinden gerçekleştiren kamu idarelerinin tahakkuklu ya da tahakkuksuz alacakları, tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar tarafından sunulan tahsilat kanalları aracılığıyla sorgulanarak yapılabildiği süreci ifade etmektedir. Tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar, T.C. Kimlik Numarası (TCKN), Vergi Kimlik Numarası (VKN), tahakkuk numarası, ödeme emri numarası veya tahsilata ilişkin referans numarası gibi DMBS’de belirlenen referans numaraları ile sorguladıkları tahakkuk belgelerinde yer alan bilgiler üzerinden tahsilat işlemlerini gerçekleştirebilmekte; tahakkuk belgeleri sorgulanarak yapılan tahsilatlara ilişkin bilgiler, ilgili kamu idaresi defterine kaydedilmek üzere tahsilat yapmaya yetkili kuruluşlar tarafından DMBS’ye iletilmekte; ilgili kamu idaresi de gerçekleştirilen tahsilat bilgilerini DMBS’den sorgulayarak alabilmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığının e-tahsilat entegrasyonu yapılmadığı için kayıtların alacak dosyalarıyla bağlantısı kurulamamakta, mizan ile Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) raporları

arasında izah edilemeyen farkların önceki yıllardan bu yana devam ettiği görülmektedir.

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

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

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

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

gerekmektedir.

BULGU 9: Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değer ve Yerde Raporlanmaması

a) Taşınır Hesap Cetvellerinde Yer Alan Tutarlarla 2022 Yılı Bilançosunda Yer Alan Tutarların Örtüşmemesi

Taşınırlara ilişkin yapılan sayımlar sonrası harcama birimleri tarafından düzenlenen taşınır hesap cetvellerinin üst yönetici adına konsolide edilmesi neticesinde üretilen cetveller ile Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 yılı bilançosunda yer alan tutarların örtüşmediği görülmüştür.

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

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

Buna göre, taşınır kayıtlarının harcama birimleri itibarıyla tutulacağı; bu birimlerde harcama birimi taşınır mal yönetim hesabının hazırlanacağı ve bu hesabın muhasebe kayıtları ile uyumunun sağlanması öngörülmüştür. Muhasebe kayıtlarıyla uyumlu olarak harcama birimleri itibarıyla düzenlenen taşınır kayıtlarının konsolide edilmesi ile de üst yönetici adına İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetvelinin hazırlaması gerekmektedir.

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

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

Tablo 4: Bilanço ve Taşınır Mal Yönetimi İcmallerinin Karşılaştırılması Tablosu (TL)

Hesap Kodu	TOB 2021 Bilançosunda Kayıtlı Tutar	İdari Taşınır Mal Yönetimi İcmallerindeki Tutar	Fark
150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı	561.861.969,11	645.445.935,01	-83.583.965,90
253 Tesisler Hesabı	864.396.972,15	879.316.622,14	-14.919.649,99
255 Demirbaşlar Hesabı	771.188.255,47	783.054.299,94	-11.866.044,47
Toplam	2.197.447.196,73	2.307.816.857,09	-110.369.660,36

Karşılaştırma sonuçlarından da anlaşılacağı üzere, Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 Bilançosunda toplam 2.197.447.196,73 TL taşınır yer almakta iken, İdari Taşınır Mal Yönetimi İcmallerinde aynı taşınırlar için kayıtlı tutar 2.307.816.857,09 TL olup, fiili sayımlar sonucunda düzenlenen taşınır kayıtlarına göre 110.369.660,36 TL eksik taşınır raporlanmıştır.

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

yapılan hatalı kayıtların bir kısmı 2023 yılında düzeltilmiş olsa da mali tabloda oluşan hatayı düzeltmemiştir.

Bakanlığın taşınır kayıtlarına ilişkin hatalı uygulamalarına, 2019, 2020 ve 2021 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı Sayıştay Denetim Raporlarında yer verilmiştir.

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

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

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

b) Bakanlığın Merkez Teşkilatında Yer Alan Hizmet Birimlerinin İhtiyaçları İçin Kullandığı Taşıtların Kayıtlarının Merkeze Bağlı Taşra Teşkilatının Envanterinde Yer Alması

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

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 428'inci maddesinde;

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

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

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

ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.”

şeklinde Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının görev ve yetkileri belirtilmiştir.

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

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

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

Teşkilat Kararnamesine göre Destek Hizmetleri Daire Başkanlığının görevleri arasında açıkça sayılan taşıma ve benzeri hizmetlerin, başka birimlere devri bütçe ödeneklerinin tahsisinden, harcama yetkisinin belirlenmesine yetki/sorumluluk çatışmasına da yol açabilecektir. Söz konusu araçların işletilmesinde de 237 sayılı Taşıt Kanunu, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu gibi mevzuatların uygulanmasında tereddütlere ve risklere de sebep olabileceği değerlendirilmektedir. Bu sebeplerle Bakanlığın merkez teşkilatının, taşıma ve benzeri hizmetlerinin gerçekleştirilmesi Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının görevleri arasında olup, söz konusu taşıma ve benzeri hizmetler için ihtiyaç duyulan taşıt ve araçların da, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığının taşınır kayıtlarında bulunması gerektiği tabiidir.

Sorumlulukların yetki ve görevlere göre belirlenmesi olarak tarif edilebilecek olan hesap verme sorumluluğunun gereği olarak, görevlerin Teşkilat kuruluş ve görevlerine uygun olarak yürütülmesi, Taşıtların bu yetki ve görevli birimlerce alınması, saklanması, muhafazası

ve işletilmesi ile taşınırın kaydedilip raporlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 10: Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması

2022 yılı dönem sonu bilançosu ile raporlanan taşınmaz hesaplarına ait taşınmaz icmal cetvelleri hazırlanmadığından, taşınmaz kayıtları tam olarak teyit edilememekle birlikte; Bakanlığın yönetiminde ve kullanımındaki taşınmazlarının tamamının mali tablolarda raporlanmadığı tespit edilmiştir.

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

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne göre, arazi ve arsalar 250 No.lu hesap kodunda, yeraltı ve yerüstü düzenleri 251 No.lu hesap kodunda, binalar 252 No.lu hesap kodunda kaydedilip, yılsonu bilançosunda duran varlıklar arasında raporlanmalıdır.

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

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

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

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

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

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

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

Tarım ve Orman Bakanlığı 1261 adet harcama birimi ile 1010 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 2.555.908.958,61 TL taşınmaz kaydı ise yalnızca 108 adet harcama birimindeki taşınmaz kayıtlarından oluşmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığının 81 il ve bunlara bağlı tüm ilçelerde örgütlendiği ayrıca 147 adet araştırma enstitüsü ve araştırma merkezi bulunduğu ve bu birimlerin faaliyetleri için ihtiyaç duyulan taşınmazların hazine tarafından tahsis edildiği dikkate alındığında 108 adet harcama birimindeki taşınmaz kaydının Bakanlığa tahsisli taşınmazları yansıtmadığı açıktır.

Ek olarak, 14,6 milyon hektar mera varlığı da orta malları sınıflandırılmasında maddi duran varlıklar hesabına dahil edilmemiştir. Bakanlık tarafından 12,9 milyon hektar meranın tespiti yapılarak bunların Bakanlıkça kurulan Mera Bilgi Sistemi (MERBİS)'ne kaydedildiği; fakat taşınmaz yönetmeliği ve MYMY gereklerine uygun şekilde taşınmaz icmal cetvellerine kaydedilmediği ve 25 No.lu maddi duran varlıklar hesap grubunda muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

250-251 ve 252 numaralı taşınmazlar hesap grubunda izlenen toplam 2.555.908.958,61 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken müstakil cetveller ile idareye ait konsolide taşınmaz icmal cetvellerinin ilgili birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, taşınmaz

mevcudunun cetvellerle teyidinin yapılamadığı anlaşılmıştır.

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

Yapılan incelemede, konunun 2020 ve 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporlarına alındığı, Kurum tarafından taşınmazların envanteri ile ilgili “Taşınmaz Bilgi Sistemi” kurularak kayıt altına alınması çalışmaları yapıldığı ancak taşınmazların MYMY hükümlerine göre muhasebe kayıtlarına alınamadığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 Bilançosunda taşınmazların raporlandığı 25 No.lu Maddi Duran Varlıklar hesap grubunun gerçek durumu yansıtmadığı kanaatine ulaşılmıştır.

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

BULGU 11: Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi

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

31.12.2022 tarihli bilanço günü itibarıyla kesin mizan kayıtlarında 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında 341.092.705,44 TL’si Özel Sektör Şirketlerden Alacaklar, 267.548.043,15 TL’si Hane Halkına Verilen Borçlardan Alacaklar, 437.490,88 TL’si Diğer Alacaklar olmak üzere toplam 609.078.239, 47 TL borç tutarının bulunduğu, söz konusu tutarın dönem sonu işlemleri kapsamında her hangi vade ayırımına gidilmeden geçici ve kesin mizan kayıtlarında aynı tutarla yer aldığı görülmüştür.

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

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

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

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

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

uygun hesaplara yansıtılmamakta ve izlenememektedir.

31.12.2022 tarihli bilanço günü itibarıyla aracı banka kanalıyla, hangi kooperatiflere ne şartlarda kredi verildiği bilgileri ve verilen bu kredilerin geri dönüşlerine ilişkin yeterli veriye ulaşılamadığından, Tarım ve Orman Bakanlığına tahsis edilmiş ödeneklerden bugüne kadar verilen kredilerin ne kadarının geri döndüğü, ne kadarının zamanında ödenmediği, Bakanlıkça bilinmemekte ve izlenememektedir.

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

Tarım Reformu Genel Müdürlüğünden (TRGM) alınan bilgilere göre; Bakanlıkça 1990-2017 yılları arasında 1.739 kooperatife toplam 2.113.110.501,47 TL kredi kullanılmış; 6736, 7020 ve 7256 sayılı Kanunlar kapsamında kooperatifler için borç yapılandırmasına gidilmiş ve 2022 yılında T.C. Ziraat Bankası tarafından aktarılması gereken toplam tahsilat tutarının 86.916.605,05 TL olduğu bildirilmiştir. Ancak Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlığından alınan 232.14.01.01 No.lu ve 600.05.01.03.01 No.lu hesap kayıtlarında T.C. Ziraat Bankasından 55.794.168,08 TL'si ana para, 10.065.010,41 TL'si de faiz olmak üzere toplam 65.859.178,49 TL tahsilat yapıldığı görülmektedir. TRGM'den temin edilen 2022 yılı tahsilat raporunda kimi kredi geri ödemelerinde ana para faiz ayrımı yapılırken, kiminde bu ayrımın yapılmadığı görülmüştür. Bu nedenle tahsilat kayıtlarının tamamının anapara niteliğinde olmadığı ve bunların, anapara ve faiz ayrımına göre muhasebeleştirilmediği dikkate alındığında bu tutarın gerçek alacak tutarı olmadığı, gerçekte bu tutardan daha fazla bir alacağın muhtemel bulunduğu değerlendirilmektedir. Böylece Bakanlık kayıtlarından bu alacakların kooperatif ve ortaklar bazında kimlerden ve hangi tutarda alacak olduğu teyit edilememiştir.

Nitekim Merkez Saymanlık Müdürlüğü verilerinin, idareden alınan verilerle teyit edilemediği hususu 2015-2021 yılları Sayıştay Denetim Raporlarında vurgulanmış olmakla birlikte henüz çözüme kavuşturulamamıştır.

Gelinen süreçte; Tarım Reformu Genel Müdürlüğünce 232 No.lu hesapta kayıtlı

alacakların, kredi dosyaları ve geçmiş yıllardaki yapılan tahsilatları dikkate alınarak iller bazında envanter çalışması yapıldığı; 7256 sayılı Kanuna istinaden yapılandırma başvurularının sisteme girildiği, 30 Kasım 2021 tarihinde ilk taksit ödemelerinin yapıldığı, kooperatif ve ortaklarının Bakanlığa olan borçlarının kesinleştiği; yapılandırmadan yararlanmayan kooperatif ve ortaklarla ilgili yasal takip işlemlerinin banka tarafından gerçekleştirileceği; web tasarım işlemleri için Bakanlık bilgi işlem dairesi tarafından yazılım programı gerçekleştirildiği, Ziraat Bankasına yapılan ödemelerin <http://kirsalkalkinma.tarimorman.gov.tr> web adresinden günlük olarak gerçek ve tüzel kişilik bazında takip edilecek konuma geldiği; mevcut durumda kredi vadesinin bitimine 1 yıl ve daha az kalan tutar bulunmadığı, yapılandırmalardan faydalananlara ait borçların vade sonununun 2025 yılı olduğu, bu nedenle 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenmesi uygun olan tutarın bulunmadığı, belirtilmiş ise de;

Bakanlık kayıtlarında bu alacakların kooperatif ve ortaklar bazında her türlü ayrıntısına ulaşılamadığı; 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 4’üncü maddesinin on üç numaralı fıkrasının, “Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılacak Kredilere İlişkin Yönetmelik” ve “Mülga Tarımsal Kooperatiflerin Yatırım Faaliyetlerine Yapılacak Devlet Yardımı Yönetmeliği (30 Nisan 1990 tarih ve 20504 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan)” hükümlerine göre Bakanlık kaynaklarından kullandırılan kredilerin 17.11.2020 tarihi itibarıyla muaccel hale gelip Bakanlıkça muacceliyet oluru (*tahsil oluru*) alınmış olan veya muacceliyet oluru (*tahsil oluru*) alınması gereken kooperatif ve ortakları ile ilgili mevzuatı uyarınca yeniden yapılandırılan ancak taksitleri süresinde ödenmeyen Bakanlığa ait alacakların yeniden yapılandırılarak taksitlendirilmesini kapsadığı; taksitlendirmeye esas borç miktarının beşe bölünerek, her yıl bir taksit olmak üzere beş eşit taksitle tahsil edileceği, belirlenen ödemelerin, taksitlendirmeler için hazırlanan sözleşmelerdeki geri ödeme tablosuna yazılacağı ve ilk taksit ödemesinin vadesinin Kasım 2021 tarihi olduğu bilindiğine göre; böylece dönem sonunda bir yıl ve daha az süre kalan taksitlendirilmiş alacak tutarlarının 132 Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında izlenmesi gerektiği açıktır.

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

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

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

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

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

gerekmektedir.

BULGU 12: Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Orman Genel Müdürlüğüne Usulüne Uygun Olarak Devredilememesi

Orman Genel Müdürlüğü (OGM) tarafından takip ve tahsili amacıyla Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesaplarında yer alan tutarların usulüne uygun olarak devredilemediği, hesaplardan çıkarıldığı tespit edilmiştir.

Tasfiye edilen fonlar (Ağaçlandırma Fonu ve Orman Köylüleri Kalkınma Fonu) kapsamında geçmiş yıllarda kullanılan kredilerden kaynaklı alacaklar olarak bahsedilen 04.12.2019 tarihinde Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosuna devredilen ve Bakanlığın Merkez Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Strateji Geliştirme Başkanlığı adına 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen 94.061.291,53 TL borç bakiyesinin, Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına, 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen 22.226,00 TL borç bakiyesinin, Ankara İl Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü nezdindeki kayıtlarda Tarım ve Orman Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı adına, 132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenen 4.813.606,21 TL borç bakiyesinin, Ankara İl Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne 21.11.2022 tarihinde, Merkez Muhasebe Müdürlüğüne 31.12.2022 tarihinde, Bursa Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğüne 11.01.2023 tarihinde Orman Genel Müdürlüğü adına kayıtlı hesaplara aktarılmak üzere kayıtlardan çıkarıldığı halde anılan Genel Müdürlük tarafından bu hesapların devir alınma işleminin gerçekleştirilemediği

görülmüştür.

Tarım ve Orman Bakanlığı 2021 yılı bilançosunda kayıtlı iken 2022 ve 2023 yılı içinde çıkışı yapılan devir konusu 132 ve 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar hesapları ayrı ayrı incelenmiş, bu alacakların ayrıntılarına ilişkin yeterli bilgiye ulaşılamadığından önceki yıllardan bu yana alacakların mahiyeti, devri ve tahsilatları hususunda olumlu gelişme yaşanmadığı anlaşılmıştır. Alacaklarla ilgili problemler “Kurumca Verilen Borçların tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması” başlıklı bulgu ile 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da raporlanmıştır.

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

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

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

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

Tarım ve Orman Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından da 23.11.2022 tarihli, 2022/958122 yevmiye no.lu ve 2022/39081 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişini

havi 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının Orman Genel Müdürlüğü Muhasebe Birimine devri için 94.061.291,73 TL'nin 511 Birimler Arası İşlemler Hesabına Borç, 232 Kurumca Verilecek Borçlardan Alacaklar Hesabına alacak kaydı düşülmek suretiyle devir yapılmaya çalışıldığı,

Denetim ve inceleme çalışmaları sırasında görüldüğünden, yetkili personelden düzeltme kaydı talebinde bulunulmuştur.

Bu defa, 31.12.2022 tarihli, 2022/1118233 yevmiye no.lu, 2022/47440 muhasebe birimi işlem no.lu mahsup fişi ile 511 Birimler Arası İşlemler Borç Bakiyesi 94.061.291,73 TL tutar 500 Net Değer Hesabına aktarılmak suretiyle düzeltme kaydı yapılmıştır.

Özetle 2022 yılında 132 nolu hesapta kayıtlı 4.813.606,21-TL ve 232 nolu hesapta kayıtlı 94.061.291,53 TL sı alacak kaydı hesaplardan çıkarılmış, ancak Orman Genel Müdürlüğü kayıtlarına intikal ettirilememiştir. Bu kapsamdaki 132 nolu hesapta kayıtlı 22.226 TL sı alacak tutarı ise 2023 yılında hesaplardan çıkarılmakla birlikte halen 2022 yıl sonu bilançosunda yer aldığı görülmüştür.

Orman Genel Müdürlüğünce gerekli kayıtların yapılabilmesi için ihtiyaç duyacağı kredi dosyaları, verilen kredilerden geçmiş yıllarda yapılan tahsilat bilgileri gibi alacaklara ilişkin ayrıntılı döküm, bilgi ve belgelerin kuruma gönderilmesi gerekmekte ise de bu bilgiler sağlanamadığı için OGM lüğü bahse konu alacakları kayıtlarına alamamıştır.

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

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

Yapılan işlemlerle 2021 yılı bilançosundaki toplam 98.874.897,74 TL alacak 2022 yılı sonunda kayıtlardan çıkarılmış, ancak OGM'ye devredilememiş, bir başka deyişle silinmiştir.

Tarım ve Orman Bakanlığının 2021 yılı bilançosunda 132 ve 232 No.lu hesaplarında kayıtlı ve (Mülga) Orman ve Su İşleri Bakanlığından, Tarım ve Orman Bakanlığı kayıtlarına devredilen toplam 98.897.123,74 TL tutarındaki mahiyeti tam olarak bilinmeyen alacakların esas itibarıyla Ağaçlandırma Fonu ile Orman Köylüleri Kalkınma Fonu'ndan gerçek ve tüzel kişilere kullanılan kredilerden kaynaklandığından bahisle kullanılan bu kredilerin Orman Genel Müdürlüğü'nün kendi envanterinde yer alan kayıtlar üzerinden takip edilmesi gerektiği değerlendirilmekle birlikte,

Orman Genel Müdürlüğüne devri için gerekli olan belge bilgi ve kayıtların temin edilmeden devredilmemesi, kredi alacaklarının tam ve doğru tutarlarının tespit edilmesi, varsa; geçmişte yapılan tahsilata ilişkin kayıtların tevsik edici belgelerle düzeltilerek gerçek kredi tutarlarının tespit edilerek kayıtlarının düzeltilmesi,

Gerekli tedbirler alınana değin mevcut alacakların yeniden hesaplara alınması gerekmektedir.

BULGU 13: Mali Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerle Raporlanmaması

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

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

(2) Döner sermayeli kuruluşların sermaye hareketleri işlemlerine ilişkin belgeler ilgili kamu idarelerine gönderileceği, kamu idarelerince sermaye hareketleri işlemlerine ilişkin

hazırlanan muhasebeleştirme belgeleri ve eki belgeler muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimlerine gönderileceği ve muhasebeleştirme işlemlerinin yerine getirileceği, sermaye hareketlerine ilişkin belgelerin bir nüshası muhasebeleştirme belgesine ekleneceği,

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

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

Yönetmeliğin 165’inci maddesinde de 247 Sermaye Taahhütleri Hesabının, kamu idarelerinin malî kuruluşlar, mal ve hizmet üreten kuruluşlar ve döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmekte ve devamında hesabın işleyişine ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Özetle bu hesabın bakıyesi, tahhüt edilmiş olup henüz karşılanmamış olan taahhütleri göstermektedir.

Bakanlık bünyesinde iki çeşit döner sermaye işletmesi bulunmaktadır. Bunlardan birisi 969 sayılı Kanun'a dayanılarak kurulmuş ve 206 adet işletmeye sahip olup, Kanunla verilen sermaye tutarı yüz milyon liradır. Bir diğeri ise mülga Orman Su İşleri Bakanlığı bağlı olarak kurulmuş ve 93 adet işletmeye sahip olup verilen sermaye tutarı yüz milyon liradır. Dolayısıyla Tarım ve Orman Bakanlığına bağlı iki çeşit döner sermaye işletmeleri bulunmakta olup bunların sermaye tavanı toplamı iki yüz milyon liradır. Ancak bu sermaye tavanı bağış suretiyle edinilen kaynaklar için aşılabilmektedir. Ne suretle edinildiğine bakılmaksızın Döner sermayeli kuruluş bilançolarında, ödenmiş sermaye hesaplarında izlenen tutarların Bakanlığın Genel Bütçesine ait bilançosunda 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenen sermaye tutarına denk olması gerekmektedir.

Yapılan incelenmede Döner sermayeli işletmelerin bilançolarında, ödenmiş sermaye hesaplarında izlenen toplam (114.959.216,36+100.000.000) 214.959.216,36 TL sı bulunmasına

karşın Bakanlığın genel bütçesine ait bilançosunun 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında 202.979.049,55 TL'sı kayıtlıdır. Bir başka deyişle 11.980.166,81 TL'sı sermaye tutarı genel bütçe muhasebe birimine bildirilmediği ve izlenmediği anlaşılmaktadır.

Ayrıca genel bütçe bilançosundaki 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı ile Döner Sermayeli İşletmeler konsolide bilançolarındaki ödenmemiş sermayeler hesabının da uyumlu olması gerekmektedir. Genel bütçe bilançosunda 46.867.796,97 TL'sı sermaye taahhütleri hesabında izlenmektedir. Bu taahhüt tutarları henüz ödenmemiş ancak kararlaştırılmış olan sermayelerin izlendiği bir hesaptı. Halbuki, Döner sermayeli işletmelerin bilançolarında taahhüt edildiği halde ödenmeyen sermaye tutarı 194.390,70 TL'sıdır.

Esasen her iki döner sermayeli kuruluşa yasal olarak verilen 100'er milyonluk sermaye tavanı doldurulmuş olup, henüz karşılanmamış bir sermaye taahhüdü de bulunmadığı dikkate alındığında, sermaye taahhütlerinde izlenecek bir tutarın kalmaması gerektiği değerlendirilmiştir.

Mali duran varlıkların gerçeğe uygun değer ile raporlanabilmesi ve aynı amaçla açılmış bulunan genel bütçe hesap planındaki 242 ve 247 No.lu hesaplar ile döner sermaye hesap planındaki 500 ve 501 No.lu hesaplarındaki uyumlulaştırılması için,

Hesaplara yapılan kayıtların gözden geçirilerek, 242 No.lu hesapta kaayıtlı yatırılan sermaye tutarları ile döner sermaye bilançosundaki özkaynak hesaplarının kayıt tutarsızlıklarının ve iki yüz milyon yasal sermaye tavanı da dikkate alınarak, hatalı kayıtların düzeltilmesi

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

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

BULGU 14: Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi

Bakanlığın bilançosunda yer alan toplam 207.398.393,79 TL tutarındaki 260 Haklar Hesabının bakiyesi, harcama birimlerinde izlenmesi gereken idari kayıtlarla teyit edilememektedir.

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

Hakların idarece alındığı tarihten itibaren harcama biriminde takibini ve kötüye karşı kullanımının önlenmesini ve muhasebeleştirilerek gerçeğe uygun değerle raporlanmasını sağlamak amacıyla idari kayıtlarla izlenmesi gerektiği açıktır.

Haklar Hesabında kayıtlı varlık tutarı 2021 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı Bilançosunda 285.607.582,98 TL iken 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılması üzerine, Strateji Geliştirme Başkanlığınca tüm harcama birimlerine "260 Haklar Hesabı Takip Çizelgesinin" oluşturulması, geçmişte kayıtlara alınıp güncelliğini kaybeden hakların tespit edilerek ilgili muhasebe birimlerine bilgi verilerek muhasebe kayıtlarından çıkarılmasının sağlanması ve yaptıkları işlemleri Bakanlığımıza bildirmeleri için" genel talimat yazıldığı, söz konusu talimat sonucunda harcama birimlerinde 260 Haklar Hesabı Takip Çizelgeleri düzenlendiği ve Bakanlığın 2021 Yılı Dönem Sonu Bilançosunda 260 Haklar Hesabında 285.607.582,98 TL'si varlıktan geçmişte kayıtlara alınıp güncelliğini kaybeden hakların hesaplardan çıkarılması sonucunda; 2022 yılı dönem sonu bilançosunda 260 Haklar Hesabında 207.398.393,79 TL'si varlık tutarının raporlandığı, yazışmalardan anlaşılmaktadır.

Ancak harcama birimlerinde Haklar Hesabı Takip Çizelgeleri ile idari kayıtları izlenen Hakların, 2022 yıl sonu bilançosundaki 207.398.393,79 TL tutarındaki Hakların ayrıntılı bilgilerine (varsa sicil no, cinsi, edinme tarihi, edinme maliyeti, değer artırıcı harcamaları vb) ilişkin liste sunulamamıştır. 2022 yılında muhasebe kayıtlarından düşülen varlık kayıtlarının ise ilgili uzmanlardan oluşturulan komisyon tespit raporuna dayanılmaksızın idari takdirle gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır.

Haklar Hesabında izlenen varlıkların mali tablolarda gerçeğe uygun olarak raporlanması ve hakların, kötüye kullanımının engellenmesi amacıyla talimat ile oluşturulan “Haklar Hesabı Takip Çizelgeleri”nin bir mevzuata dönüştürülmesi, hakların çeşitlerine göre alınması, saklanması, kullanılmasına ve elden çıkarılması ve muhasebeleştirilmesinde yetkili ve görevli olanların açık olarak tanımlanması,

Haklar hesabının ayrıntılı (taşınır hesaplarına benzer şekilde), muhasebeleştirilmesini sağlayacak bir kayıt sistemi oluşturulması gerekmektedir.

BULGU 15: İlama Bağlı Ödemelerin Tahakkuk Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması ve Ödeneklerin Zamanında Karşılanmaması Sonucu Mahkemece Hükmedilen Yargılama Giderlerinin İcralık Olması

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

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

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

Ayrıca 5018 sayılı Kanunu'nun “Ödenemeyen giderler ve bütçeleştirilmiş borçlar” başlıklı 34'üncü maddesinde, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödeneceği ancak

sırasıyla kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara ve ödenmesi talep edilen emanet hesaplarındaki tutarlara öncelik verileceği ifade edilmektedir.

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

Ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan ilama bağlı borçların ödemelerin ise genellikle aralık ayının sonunda yapıldığı görülmüştür. Bakanlık taşra birimlerinin 2022 yılında 03.04.20.90 Diğer Yasal Giderler tertibinden ödemesi yapılan davalarda hükmedilen miktar ile vekâlet ücreti ve yargılama giderlerinin toplamının 82.526.667,98 TL olduğu ve bu tutarın 76.537162,60 TL'sinin yani yaklaşık yüzde 92,74'ünün Aralık-2022 ayında ödemesi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca ödeneklerin yıl sonunda gönderilmesi katlanılan faiz ve icra masrafı yükünü de artırmıştır.

Raporlamaya esas 31.12.2022 itibarıyla hükme bağlanarak ödenemeyen ilama bağlı borçlara ait giderlerin, borçların izlenmesini ve takibini sağlayacak bir sistemin mevcut olmadığı ve ilama bağlı borçların ödeme aşamasına kadar tahakkuk kayıtlarının yapılmaması nedeniyle, gecikme faizi cezası vb. mali külfetlerine ilişkin toplu bir bilgi sağlanamamaktadır.

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

-İlama bağlı ödemelere ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılarak mali tablolarda raporlanması ve olduğu yer ve zamanda ödeneği bulunmadığı için ödenemeyen giderlerden kaynaklanan ilama bağlı borçların 323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabında izlenmesi,

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

-Ödeneklerin ihtiyacı bulunan birimlere zamanında gönderilmesi,

sağlanmalıdır.

BULGU 16: Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması ve Bütçe Emanetleri Hesabında Kayıtlı Tutarların İlgili Alt Bölümüne Aktarılmaması

2022 yılı dönem sonu bilançosundaki toplam 276.450.354,74 TL emanet ve teminat niteliğindeki yükümlülüklerin mevcudiyetinin ve bunların ayrıntılarının bilgi ve kayıtlarla doğrulanamamakta, bu nedenle tam ve noksansız raporlanıp raporlanmadığı teyit edilememektedir.

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

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

Bu kapsamda Emanetler ve benzeri hesaplar için kullanılabilmesi amacıyla Yönetmelik eki (Örnek 21) No.lu "Emanetler Defteri" yardımcı hesap defteri olarak belirlenmiştir. Örnek 21 Numaralı Emanetler Defterinin; hesabın ayrıntısına ilişkin, alınan veya mahsup edilen emanetlerin sıra numarası, yevmiye tarihi, yevmiye numarası, kimden ve ne için tahsil edildiği, emanete ilişkin zamanaşımı başlangıç tarihi, tahsil olunan miktar, tahsilat karşılığında verilen alındının tarihi ve numarası, geri verilen veya mahsup olunan paraların ayrıntısı, emanetin kime nereye gönderildiği, verilen veya gönderilen miktarlar ve emanetlere ilişkin açıklamaları içerecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Defter yardımı ile emanet karakterli borçların yönetimi ve sağlıklı takip ve iadesi mümkün olacaktır.

Bilançoda raporlanan emanet nitelikli toplam 276.450.354,74 TL yükümlülüğün

mevcudiyeti, tam, doğru ve uygun değerle raporlanıp raporlanmadıklarının teyidi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Tarım ve Orman Bakanlığına bilgi sağlayan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemine Entegre Yönetim Bilgi Sisteminden temin edilen 28.02.2023 tarihli Emanetler Raporundaki tutarları ile bilançodaki tutarlar doğrulanamamıştır.

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

Uygulamada muhasebe birimlerinde; emanetin alındığı veya mahsup edildiği tarihe, kimden tahsil edildiğine, zamanaşımına uğrayacağı tarihe ait bilgilerin sistemlerinde olduğu, emanet iade işlemlerinde ise emanetin, ait olduğu kişi ise kimlik numarası, firma ise vergi kimlik numarası ve İban numaralarıyla kontrolünün gerçekleştirilerek iade edildiği, 5'inci yılın sonunda zamanaşımına uğrayarak gelir kaydedilmesi gereken emanetlerin, muhasebe birimlerince harcama birimlerine bildirilerek hak sahipleri ile irtibat kurulmasının sağlandığı, harcama birimlerinin 25.05.2022 tarihi itibarıyla yönetim bilgi sistemine erişiminin sağlanabildiği, buna rağmen emanet raporları ile bilançodaki tutarların uyumlu olmadığı görülmüştür.

Bundan başka Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Dönem sonu işlemleri" başlıklı 535'inci maddesinde; dönem sonu işlemlerinin mali yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu ifade edilmiş ve bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu işlemleri ile bütçe ve ödenek hesapları dışındaki dönem sonu işlemleri bentler halinde sayılmıştır.

Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilen defter, mali tablo ve belgelerin incelenmesi sonucunda; Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin ilgili maddesi uyarınca yapılması gereken bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemlerinden; bütçe emanetleri hesabında kayıtlı tutarlardan, bu hesabın ilgili alt bölümüne aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Dönem sonu işlemlerinin, Yönetmeliğin yukarıda yer verilen maddesi gereğince; geçici

mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, aşağıdaki tabloda yer verilen hesapların geçici mizan bakiyeleri ile kesin mizan bakiyeleri arasında tutar itibarıyla herhangi bir fark olmadığı ve dolayısıyla mevzuat gereği yapılması gereken söz konusu dönem sonu işlemlerinin yapılmamış olduğu anlaşılmıştır:

Tablo 5:Bütçe Emanetleri Hesapları Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri(TL)

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi	Kesin Mizan Bakiyesi
320.01Cari Yıla (N) Ait Borçlar	72.587.480,09	72.587.480,09
320.02 (N-1) Yılına Ait Borçlar	15.051,51	15.051,51

Açıklamalar çerçevesinde bilançoda raporlanan ve bakiyeleri tutarı; 320 Bütçe Emanetleri Hesabındaki 72.603.732,86 TL' nin, 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabındaki 53.927.440,87 TL'nin, 333 Emanetler Hesabındaki 148.179.179,77 TL'nin ve 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabındaki 1.740.001,24 TL'nin mevcudiyetlerinin teyidi ve gerçek durumları ile kayıtlı değerleri arasındaki uygunluğunu teminen;

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

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

- İstenildiğinde Sayıştay denetçilerine verilmesi,

- Bütçe Emanetleri hesabında dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılması,

gerekmektedir.

BULGU 17: Değer Hareketleri Sonuç Hesabının Uygulamasında Mevzuata Aykırılıklar Bulunması

Değer hareketleri sonuç hesabının devirlerinin incelenmesi neticesinde mevzuatın emrettiği incelemelerin yapılmadığı ve Bakanlığın geçici mizanına göre ilgili hesapların yıl sonu devirleri yapıldığında Değer Hareketleri Sonuç Hesabı bakiyesinin aynı hesabın kesin mizan tutarı ile uyumlu olmadığı görülmüştür.

a) Değer hareketleri sonuç hesabı bakiyeleri ile ilgili olarak mevzuat gerekliliğinin yerine getirilmiyor olması;

Değer Hareketleri Sonuç Hesabının son beş yıllık devirlerinin incelenmesi neticesinde; mevzuatın emrettiği incelemelerin yapılmaması ya da incelemelerin sonuç vermemesi hasebiyle bakiye devir tutarlarının bir azalma olmadan bir sonraki yıla devrildiği, beşinci yılın sonunda ise sermaye hesabına devrolarak hesabın tamamen kapandığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "51 Değer Hareketleri" başlıklı 360'ıncı maddesinde değer hareketleri grubunun, aynı bütçeli kamu idarelerinin farklı muhasebe birimleri arasındaki nakit ve nakit dışı değer hareketlerine ait işlemlerin izlenmesi için kullanılacağı, "519 Değer hareketleri sonuç hesabı Hesabın niteliği" başlıklı 371'inci maddesinde değer hareketleri sonuç hesabının bu grup içindeki hesapların yıl sonunda kalan bakiyeleri ve bu bakiyelere ilişkin olarak daha sonraki yıllarda yapılan kayıtların izlenmesi için kullanılacağı, "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 372'nci maddesinde ise; malî yıl sonu itibarıyla muhasebe birimlerince bu hesaba kaydedilen tutarların Bakanlıkça merkezde birleştirileceği, birleştirme sonucu, hesabın borç veya alacak bakiyesi vermesi durumunda hesabın denkliğinin sağlanması amacıyla Bakanlıkça merkezde ve yerinde gerekli incelemeler yapılacağı ifade edilmektedir.

Değer hareketleri grubunda yer alan hesaplar, aynı bütçeli kamu idarelerinin farklı muhasebe birimleri arasındaki nakit ve nakit dışı değer hareketlerine ait işlemlerin izlenmesi için kullanılmakta, yıl sonlarında bu grupta yer alan hesaplar 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabına aktarılmaktadır. Uygulamada bir bütçeden diğerine aktarım olması nedeniyle bütçenin bütünü açısından 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabında denklik sağlanması gerekmektedir.

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabının bakiye verme durumu, bir bütçeden çıkan nakit ve nakit dışı değer hareketlerin, diğer bütçeye intikalinin olmamasını ifade etmektedir. Bu sebeple hesabın denkliğinin sağlanması amacıyla mevzuata, malî yıl sonu itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerekli incelemelerin yapılacağı hükmü getirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca hesabın denkliğinin sağlanması amacıyla gerekli incelemelerin yapılması halinde açığın nedeni bulunarak hesapta biriken bakiyenin kapatılması ya da yıl devirlerinde bakiyenin nedeni bulunduğundan bir azalmanın olması gerekmektedir.

519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabının son beş yıllık devir hareketlerine göre; söz

konusu hesabın yıl sonu bakiyelerinin 2018 yılından 2019 yılına devrinde azalış yerine artış olduğu, 2022 yılına kadar olan diğer devirlerde ise mevcut tutarlarda herhangi bir değişimin olmadığı ya da çok az bir değişimin olduğu, 2022 yılında 2018 yılından gelen devirin N-5 olması hasebiyle 500.07 Net Değer Hesabına devredilerek tamamen kapandığı, bu tablonun da beş yıllık süre zarfında bakiyenin nedeninin bulunmadığı ve konunun kapandığını ifade etmektedir.

Aşağıda yer alan 519 Değer Hareketleri Hesabının Beş Yıllık Devir Hareketlerini Gösterir Tabloda söz konusu hesabın 2018 yılından 2022 yılına kadar yıl sonu devir tutarları yer almaktadır.

Tablo 6: 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabının Beş Yıllık Devir Hareketleri

Hesap No.	Hesap Adı	Ekod.2	2018	2019	2020	2021	2022
5519	Değer hareketleri sonuç hesabı	N-1 Yılından Devredenler	20.927.876.725,66	35.484.838.900,38	43.501.328.333,57	55.337.902.540,49	107.564.633.450,37
5519	Değer hareketleri sonuç hesabı	N-2 Yılından Devredenler	18.395.438.877,48	37.969.720.270,53	35.484.838.900,38	43.500.341.625,44	55.309.219.242,83
5519	Değer hareketleri sonuç hesabı	N-3 Yılından Devredenler	16.091.629.137,62	33.695.278.315,57	37.915.266.086,73	35.483.010.779,62	43.475.100.748,27
5519	Değer hareketleri sonuç hesabı	N-4 Yılından Devredenler	14.279.033.593,17	28.245.774.140,82	33.695.278.315,57	37.914.347.972,66	35.458.800.322,27
5519	Değer hareketleri sonuç hesabı	N-5 Yılından Devredenler	13.468.137.453,01	26.163.345.649,28	28.245.772.140,82	33.695.271.029,91	37.888.786.438,35
TOPLAM			83.162.115.786,94	161.558.957.276,58	178.842.483.777,07	205.930.873.948,12	279.696.540.202,09

519 Değer Hareketleri Hesabının Beş Yıllık Devir Hareketlerine göre, 2018 yılından 2019 yılına yapılan devirlerde artış, diğer yıllarda denk ve/veya denke yakın bir aktarım olduğu görülmektedir. Söz konusu durum hesabın denkleğinin sağlanması amacıyla gerekli incelemelerin yapılmadığı ya da yapılsa bile nedeninin bulunamadığını ortaya koymaktadır.

Değer Hareketleri Sonuç Hesabında yıllar itibariyle oluşan bakiyelerin nedenleri araştırılarak denkleği bozan nakit ve nakit dışı değer hareketlerinin tespit edilerek gerekli işlemin yapılması gerekmektedir.

b) Değer hareketleri hesap grubundaki hesapların yıl sonu aktarımlarının hatalı olması;

Değer hareketleri sonuç hesabı bakiyesinin aynı hesabın kesin mizan tutarı ile uyumlu olmadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesabın işleyişi" başlıklı 373'üncü maddesinde Değer Hareketleri Sonuç Hesabının işleyisi anlatılmaktadır.

Söz konusu mevzuat gereği dönem sonlarında, 510 Nakit Hareketleri Hesabı, 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı, 512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı, 513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabına devredilir. Buna ilave olarak söz konusu hesap her yıl kendi içinde devredilir ve bu devirler sonucu 519 Değer Hareketleri sonuç hesabında 5. yılın sonunda oluşan (n-5) bakiye 500.07 net değer hesabına aktarılarak hesabın kesin mizan tutarı ve bilançodaki değeri bulunur.

Bakanlığın Strateji Geliştirme Başkanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminden (BKMYS) Mart 2023 tarihinde temin ederek tarafımıza gönderdiği 2022 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı geçici mizan rakamlarına göre;

- 510 No.lu, 511 No.lu ve 512 No.lu hesapların alacak bakiyeleri toplamı (sırasıyla 106.586.889.519,89 TL, 26.599.253,77 TL, 99.439.715,21 TL) 106.712.928.488,87 TL dir.

- Geçici mizanda 519 No.lu hesabın alacak bakiyesi toplamı olan 203.812.042.896,66 TL ye bu bakiyeyi ilave ettiğimizde (203.812.042.896,66 TL + 106.712.928.488,87 TL =) 519 No.lu hesapta 310.524.971.385,53 TL tutarında bir alacak bakiyesi elde edilmektedir.

• Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hesabın işleyişi" başlıklı 373'üncü maddesinin üçüncü bendinde Değer Hareketleri Sonuç Hesabının borç bakiyesinin net değere aktarılacağına hükmedildiğinden 519 No.lu hesaptan geçici mizanda 519 No.lu hesabın "n-5"ine tekabül eden 33.667.805.291,06 TL'nin çıkartılması gerekmektedir. 310.524.971.385,53 TL' den 33.667.805.291,06 TL çıkarılınca 276.857.166.094,47 TL elde edilmekte ve bu tutarın dönem sonu işlemleri sonucunda 519 No.lu hesabın kesin mizandaki cari yıl (N) nakit hareketleri yıl sonu bakiyesini oluşturması gerekmektedir.

Denetimlerde Sayıştaya gönderilen kesin mizan incelendiğinde ise;

• 519 No.lu hesabın cari yıl (N) nakit hareketleri yıl sonu bakiyesi 107.689.883.991,07 TL olup arada 169.167.282.103,40 TL fark olduğu görülmüştür.

Her ne kadar müstakil olarak muhasebe birimleri bazında yukarıda anlatılan yıl sonu aktarımları doğru olsa da, kümülatif olarak kurum mizanında aynı sonuç elde edilememektedir. Bunun nedeninin ise; muhasebe birimlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminde gerçekleştirdikleri Değer hareketleri hesap grubundaki

kayıtlamalarını iki ayrı yöntemle yapmalarından kaynaklanmaktadır. Birinci yöntem olan “hesaben devret” kullanılarak yapılanlar (alacak dosyası-emanet-avans vb. hesapları) karşı muhasebe birimine otomatik kayıt düşmekte, ikinci yöntem olan “muhasebe kaydı ekle” işlemi ile manuel muhasebe kaydı yapıldığında ise nakit ya da varlık bir muhasebe biriminden gönderilmekte ama karşı muhasebe birimine kayıt düşmemektedir. Manuel yöntemde gönderilen değer sistem içinde askıda kalabilmektedir. Bunun sonucunda da muhasebe birimi bazında geçici mizan ile kesin mizan kayıtlamaları denk olmakla birlikte, Bakanlık geçici ve kesin mizanlarında Değer Hareketleri Sonuç Hesabında denklik sağlanamamaktadır. Olması gereken bir değer hareketi hesabı çalıştırıldığında her durumda karşı muhasebe birimine kayıt düşmesidir.

Değer hareketleri hesap grubundaki kayıtların muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması sonucu, Bakanlık 2022 yılı 519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı hatalı bilgi sunmaktadır.

Değer hareketleri hesap grubundaki hesapların yıl sonu aktarımlarının bakiyeleri ile uyumlu olmasının sağlanması gerekmektedir.

BULGU 18: Özkaynak Ana Hesap Grubunda Uygulama Hataları Olması

Bakanlığın 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı tutarının, geçmiş yıl bilançosunda yer alan tutar ve açılış yevmiyesi kayıtları ile denk olmadığı ve faaliyet sonuçları hesabı bakiyesinin ilgili özkaynaklar hesabına doğru aktarılmadığı tespit edilmiştir.

a) Dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabının yevmiye ve mali tablo aktarımlarında farklılık olması

Bakanlığın 2022 yılı hesaplarının incelenmesinde;

2022 yılının 1 no.lu yevmiyesinde yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı tutarının 2021 yılı bilançosunda yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı ile denk olmadığı ve aynı hesabın 2022 yılı kesin mizan bakiyesi ile 2022 yılı bilanço tutarlarının da farklı olduğu görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 5'inci maddesinin beşinci bendinde;

“(5) Malî yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek “1” yevmiye numaralı muhasebe

işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir.” denilmekte,

Dönem sonu işlemleri başlıklı 535 ‘inci maddesinde ise;

“...(3) Her faaliyet döneminin sonunda, muhasebe yetkilileri dönem sonu işlemlerini yaparak yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alınacak kesin mizanı çıkarırlar. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.

(4) Kesin mizanın düzenlenmesini takiben, dönem sonunda son yevmiye olarak borç ve alacak bakiyesi veren hesapların kapatılmasını sağlamak için kesin mizanda borç bakiyesi veren hesaplar alacak; alacak bakiyesi veren hesaplar ise borç kaydı yapılarak muhasebe dönemi kapatılır....” denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat gereği dönem sonu işlemlerinde faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesi, öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılmakta ve kesin mizan oluşturulmaktadır. Ardından kesin mizanın alacak ve borç bakiyeleri kapatılarak ilgili yılın kapanış bilançosu oluşturulmakta, takip eden malî yılın başında ise, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenmekte ve açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek “1” yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilmektedir.

Bakanlığın Strateji Geliştirme Başkanlığının, Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminden (BKMYS) mart 2023 tarihinde temin ederek tarafımıza gönderdiği 2021 yılı Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosunda yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı tutarı 55.981.106.184,35 TL iken, 2021 yılı kesin mizanında ve 2022 yılı açılış kaydında söz konusu hesapta 56.359.845.874,21 TL yer almaktadır. Her ne kadar 2021 yılı kesin mizanı ile 2022 yılı açılış kayıtları aynı olsa da 2021 yılı kesin mizanı ile bilançosu denk olmadığından 2021 yılı bilançosu ve 2022 yılı açılış kayıtları da denk olmamaktadır.

Buna ilave olarak 2022 yılı kesin mizanında yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı tutarı (-)109.029.741.818,50 TL iken, 2022 yılı bilançosunda aynı tutar (-) 108.285.751.853,27 TL dir.

Yapılan incelemede, birden çok muhasebe birimini barındıran Bakanlık hesabında, her bir muhasebe biriminin müstakil olarak yıl sonu işlemi yaptığı, bazılarının yıl sonunda dönem karı bazılarının dönem zararı açıkladığı görülmüştür. Bakanlığın mizanı ise bu birimlerin mizanlarının kümülatifi olmaktadır. Bu sebeple uygulamada Bakanlığın kesin mizanında hem

591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı hem de 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı yer almaktadır. Bilançoda ise sadece kesin mizanda yer alan 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı ile 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabının farkı olan -108.285.751.853,27 TL yer almaktadır. Açılış yevmiyesi ise kesin mizan bakiyesine göre yapıldığından bilanço ile denklik sağlanamamaktadır. Bu sebeple 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabının 2022 yılı kesin mizan bakiyesi ile 2022 yılı bilanço tutarları ve ayı şekilde mevzuata göre kapanış bilanço tutarları ile açılması gereken 1 no.lu yevmiye tutarları denk olmamaktadır.

Söz konusu uygulama kesin mizandan sonra yapılan, kaydı olmayan ilave bir yevmiye kaydı niteliğinde olup yıl sonu tablolarında ve açılış kaydında farklılığa yol açmaktadır. Olması gereken sistem içerisinde muhasebe birimleri dönem sonu işlemlerini tamamladıktan sonra, ilave bir yevmiye kaydı ile Bakanlık toplamı için bir dönem sonu işlemi yapılarak farkın belirlenmesidir. Böylece Bakanlığın kesin mizanında sadece dönem karı ya da zararı yer alacaktır. Bunun devamı olarak da Bakanlığın kesin mizanı, bilançosu ve bir sonraki yıl açılış kaydında denklik ve mevzuata uyum sağlanmış olacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminde (BKMYS) otomatik olarak gerçekleştirilen yıl sonu kayıtlarında 2021 ve 2022 yılı kesin mizanı ile bilançosunun denk olması ve açılış kayıtlarının bilanço ile uyumlu olması gerekmektedir.

b) Faaliyet sonucu tablosu sonucu ile kesin mizanın uyumlu olmaması

Faaliyet sonuçları tablosuna göre 2022 yılı faaliyet sonucu -108.285.751.853,27 TL olmasına rağmen kesin mizandaki Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı tutarı -109.029.741.818,50 TL olmaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "690 Faaliyet Sonuçları Hesabı, Hesabın Niteliği" başlıklı 404'üncü maddesinde;

"(1) Faaliyet sonuçları hesabı, bir faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap gruplarında yer alan hesaplarda ve enflasyon düzeltmesi hesabında kayıtlı tutarlardan, dönem faaliyet sonucunun elde edilmesi için kullanılır." denilmekte,

"Hesabın işleyişi" başlıklı 405'inci maddesinde;

" (1) Faaliyet sonuçları hesabına borç ve alacak yazılacak tutarlar aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

1) Dönem sonunda indirim, iade ve iskontolar hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabına alacak kaydedilir. 2) Dönem sonunda giderler

hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 630-Giderler Hesabına alacak kaydedilir. 3) İlgili mevzuatı gereğince faaliyet sonuçları hesabından ayrılan yedekler bu hesaba borç, yedekler hesap grubundaki ilgili hesaba alacak kaydedilir. 4) Dönem sonunda enflasyon düzeltmesi hesabının borç bakiyesi bu hesaba borç, 698-Enflasyon Düzeltmesi Hesabına alacak kaydedilir. 5) Dönem sonunda hesabın alacak bakiyesi vermesi durumunda, bakiyesi bu hesaba borç, 590-Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Dönem sonunda gelirler hesabının alacak bakiyesi bu hesaba alacak, 600-Gelirler Hesabına borç kaydedilir. 2) Dönem sonunda enflasyon düzeltmesi hesabının alacak bakiyesi bu hesaba alacak, 698-Enflasyon Düzeltmesi Hesabına borç kaydedilir. 3) Dönem sonunda hesabın borç bakiyesi vermesi durumunda, bakiyesi bu hesaba alacak, 591-Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabına borç kaydedilir.” denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuat gereği dönem sonu işlemlerinde faaliyet sonuçları hesabının alacak veya borç bakiyesi, öz kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan dönem olumlu faaliyet sonucu hesabı veya dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabına aktarılmakta ve kesin mizan oluşturulmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının bütünleşik kamu mali yönetim bilişim sisteminde (BKMYS) otomatik olarak gerçekleştirilen faaliyet sonuçları tablosuna göre 2022 yılı faaliyet sonucu (-) 108.285.751.853,27 TL olmasına rağmen kesin mizandaki Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı tutarı (-) 109.029.741.818,50 TL dir. Arada 743.989.965,23 TL fark vardır. Faaliyet sonucu hesabı bakiyesi ile dönem olumsuz faaliyet sonucu hesabının denk olması gerekmektedir.

Yapılan incelemede söz konusu sonucun Faaliyet Sonuçları Tablosunun Bakanlığın bütününün kar-zarar farkını içerdiği, kesin mizanda ise sonuç değil tüm muhasebe birimlerinin kümülatif toplamı geldiğinden hem kar hem zararın yer almasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Bu itibarla, faaliyet sonuçları hesabı işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması sonucu, Bakanlık 2022 yılı Bilançosu 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı itibariyle hatalı bilgi sunmaktadır.

BULGU 19: Teminat Mektuplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Teminat Mektubu Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi

Teminat mektupları sayım tutanakları ile 31.12.2022 tarihli bilanço tutarı teyit edilememektedir.

910 No.lu Teminat Mektupları Hesabı, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne

göre muhasebe birimlerine teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat ve garanti mektupları ile şahsi ve garantiye ilişkin belgeler ve bunlardan ilgililerine geri verilenler veya paraya çevrilenlerin izlenmesi için kullanılır.

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

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

Tarım ve Orman Bakanlığı 1261 adet harcama birimi ile 1010 adet muhasebe birimi eliyle mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir. 31.12.2022 tarihi itibarıyla Tarım ve Orman Bakanlığı bilançosu ile raporlanan toplam 848.186.052,69 TL teminat mektupları bakiyesi ise 1010 adet muhasebe birimindeki bakiyelerden oluşmaktadır.

910 Teminat Mektupları Hesabında izlenen 848.186.052,69 TL tutarın teyidi amacıyla düzenlenmesi gereken teminat mektubu sayım tutanaklarının ilgili muhasebe birimlerince düzenlenmediği anlaşıldığından, teminat mektupları mevcudunun tutanaklarla teyidi yapılamamıştır. Bahse konu tutanaklar dönem sonunda mali tabloları hazırlamakla mükellef olan Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığından istenmiş, ancak temin edilememiştir.

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sisteminden idareye raporlama yapan Yönetim Bilgi Sisteminden Teminat Mektupları Raporu dönemler itibarıyla raporlamaya elverişli olmadığından 2023 yılında alınan Teminat mektupları Raporu üzerine yapılan çalışma ile de bilançodaki 910 Teminat Mektupları Hesabında izlenen 848.186.052,69 TL tutarlar teyit edilememiştir.

Yine teminat mektupları raporu üzerinden yapılan incelemede, vade tarihi 2099, 9999 yılı olarak kaydedilen, kabul tarihi vade tarihinden sonra olan teminat mektuplarının bulunduğu, vade tarihi geçen ve iade edilen teminat mektuplarının yer aldığı tespit edilmiştir.

Bu konuya 2020 ve 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verilmiş ve bunun üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Bakanlığa bir yazı gönderilerek söz konusu hususla ilgili olarak; YBS'den alınan söz konusu raporlar ile mizan arasındaki uyumsuzluğun, teminat mektuplarına ait kısmi iadelerin mizana yansdığı halde harcama birimleri tarafından YBS'den alınan teminat mektubu raporlarına yansımamasından kaynaklandığı tespiti yapılarak, söz konusu bulguyu çözüme kavuşturmak amacıyla, harcama birimleri tarafından YBS'den alınan Teminat Mektubu Raporuna kısmi iade no, kısmi iade açıklama, kısmi iade tarihi, kısmi iade tutarı vb. parametrelerin 2023 yılında eklendiği ifade edilmiştir. Yapılan çalışmalar 2023 yılında olup, halen 2022 yılı sonu itibarıyla bilançoda kayıtlı teminat mektuplarını teyit edecek bir Teminat Mektupları listesi sunulamamıştır.

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

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

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

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

-Mali raporlar düzenlenirken gerçeğe uygun verilerin kullanılması, gerekmektedir.

BULGU 20: 2022 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi

Bakanlık harcama birimleri tarafından yürütülen projeler için konulan ödenekler, projeler için öngörülen iş, mal ve hizmetler alınmadan ve hiçbir harcama yapılmadan, gerçekleştirme belgelerine dayanmaksızın il özel idaresi hesaplarına para transferi yapılarak 2022 yılı bütçesinden gider yapılmıştır.

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

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2020 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; kamu idarelerinin, bütçelerinde yer alan ödeneklerin üzerinde harcama yapamayacağı, bütçeyle verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılacağı, 20 nci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde; cari yılda kullanılmayan ödeneklerin yıl sonunda iptal edileceği, 32'nci maddesinde; bütçelerden harcama yapılabilmesinin, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olduğu, harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgilere yer verileceği, harcama yetkililerinin harcama talimatlarının bütçe ilkeleri ile kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Kanun'un 33'üncü maddesinde "giderin gerçekleştirilmesi" işlemlerine yer verilmiş olup bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerektiği ifade edilmiştir. Giderin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Kamu gelir ve giderlerinin yılı başlıklı 51'inci maddesinde, kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceği, bütçe gelirlerinin tahsil edildikleri, bütçe giderlerinin ise ödendikleri yılda muhasebeleştirileceği düzenlenmiştir.

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

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

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6'ncı maddesi; "*Bakanlıklar ve diğer merkezi*

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

2022 yılı Bütçe Kanunu'nun “Aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri” başlıklı 6'ncı maddesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden hizmeti yaptıracak olan kamu idaresi, yıl içinde hizmeti yürütecek olan idarenin bütçesine ödenek aktarmaya yetkili olduğuna ilişkin hükümler yapılan aktarmaların gerekçesi olarak ileri sürülmekle birlikte, bu aktarma ekleme ve devir işlemleri genel bütçe kapsamındaki idarelerin birbirlerine olan aktarımlarını kapsamaktadır.

Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 yılı Bütçesinde 06. Sermaye Giderleri harcama kalemine konulan ödeneklerin toplam 104.464.020,47 TL'si İl Özel İdarelerine aktarılmış, İl Özel İdareleri tarafından 2022 yılı içerisinde aktarılan bu tutardan yalnızca 9.824.193,46 TL'sinin harcanıldığı bildirilmiştir. 2022 yılı bütçesi ile harcanmasına izin verilen ancak harcanmadığı halde Bakanlık bütçesine gider yazılan tutar toplam 94.639.827,01 TL'dir.

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

Ödenekler Tarım ve Orman Bakanlığı 2022 yılı bütçesinde harcanmış gibi raporlanmakla birlikte, hiçbir gider kaleminde harcanmadan il özel idarelerine transfer edilerek giderleştirilmiş, edinilmesi gereken maddi ve maddi olmayan duran varlıklar da Bakanlık envanterine alınamamıştır.

Yukarıda bahsedilen giderlere ait ödeme emri belgeleri ve eki harcama talimatlarından;

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

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

- Bakanlık harcama birimlerince 2022 yılı içerisinde ilgili yatırım projelerinin gerektirdiği mal ve hizmetlerin alınmadığı ve işlerin yaptırılmadığı, dolayısıyla gerçekleştirme işlemleri yapılmadığı halde, bu işlemlerin 830.06.Sermaye Giderleri tertibinde bütçe gideri olarak muhasebeleştirildiği,

- İlgili proje ödeneklerindeki gider çeşitlerine göre; makine, teçhizat, bakliyat vb. birçok mal alımı yapılması veya gayrimenkul sermaye üretim gideri yapılması gerekliliği nedeniyle 2022 yılındaki Bakanlık Faaliyet Sonuçları Tablosunda, alınan veya değeri artan maddi duran varlıkların da 2022 yılı Bilançosunda raporlanmadığı,

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

- Bilahare ilgili özel idareler eliyle sonraki yıllarda edinilen taşınır ve taşınmaz gibi varlıkların, envantere alınmasının da usulüne ayrıca proje kapsamında alınan taşınırın zamanında ve maliyet değerleriyle kayda alınmaması ve ilgili kişilere tesliminde de çıkışının yapılmamasının taşınırın korunması, saklanması ve yönetilmesi açısından zafiyetlere yol açacağı,

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

Tarım ve Orman Bakanlığına 2022 yılı bütçesi ile verilen ödeneklerin, bütçelerin yıllık olması ve bütçeyle verilen ödeneklerin, tahsis edildikleri amaçlar doğrultusunda yılı içinde yaptırılan iş, satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlerin karşılanmasında kullanılacağı ve cari yılda kullanılmayan ödeneklerin yılsonunda iptal edileceği kuralı gereği 2022 yılında

kullanılması gerekmektedir. Bir an için 5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanunu'nun ödenek aktarımına cevaz veren hükümlerine uygun yürütüldüğü ileri sürülebilir ise de, 2022 yılı bütçesindeki ödeneklerin 2022 yılında yaptırılan iş ve satın alınan mal ve hizmetlerde kullanılabileceği kuralını değiştirmemektedir. 5302 sayılı Kanunun aktarıma ilişkin hükümleri, bütçenin yıllık olma vasfını değiştirici nitelikte değildir. Öte yandan "ödenek aktarımı işlemi" nin ancak aynı bütçeli idareler arasında olabileceği, bütçe sistemi farklı olan idarelerin birbirine yapacakları aktarımların ya ödeme veya transfer şeklinde olması mümkündür. Bu husus da dikkate alındığında özel idare kanununda yapılması istenen aktarımdan hiçbir harcama yapılmadan ve bütçe yılı şartı aranmadan aktarımın anlaşılması mümkün olmadığı, bunun yerine YİKOB larda olduğu gibi bir uygulamaya cevaz verdiği anlaşılmaktadır. Ancak burada yıl devrine ilişkin hüküm olmaması nedeniyle, ödeneklerin aktarım suretiyle gerçekleştirilmesi usulü benimsenmiş olsa dahi, 2022 yılı bütçesi ile verilen ödeneklerin 2022 yılında harcaması zorunludur. Bütçe ile öngörülen amaçlarla yapılacak harcamaların gider çeşitlerine uygun olarak 2022 yılı içerisinde tamamlanması ve giderlerin Bakanlık Faaliyet sonuçları arasında, edinilen varlıkların ise 2022 Bilançosunda raporlanması gerekmektedir. Aksi uygulama bütçelerin yıllık olması kuralına aykırılık teşkil edecektir.

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

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

Mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi, 2022 yılı bütçesi ile yılında harcanma izni verilen proje kapsamındaki ödeneklerin ve hazine birliğinin sağlanabilmesi, faaliyet ve bütçe hesaplarında muhasebeleştirilerek tam olarak raporlanabilmesi amacıyla,

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

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

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

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

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Büyük Yatırım Projeleriyle İlişkilendirilmeksizin Ek Tazminata Esas İsim Listelerinin Düzenlenmesi

Bakanlık merkez ve taşra hizmet birim personeline ödenen büyük proje tazminatına esas isim listelerine, yürüttükleri projelerle ilişkilendirilmeksizin onay alındığı ve onaylı listeye dayanak olarak gösterilen projelerin ise, büyük-küçük ayırımına tabi tutulmaksızın yatırım programındaki tüm projeler olarak değerlendirilerek, alınan onaylı listelere göre büyük proje tazminatı ödemelerinin gerçekleştiği tespit edilmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu hükümlerine göre maaş alan bazı memurlara, büyük yatırım projelerinde çalıştıkları sürelerde ek tazminat ödenebilmektedir. Büyük proje tazminatının nasıl hesaplanacağı hususu 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan “Devlet Memurlarına Ödenecek Zam ve Tazminatlara İlişkin Karar” eki II sayılı Özel Hizmet Tazminatı Cetvelinin “(E) Teknik Hizmetler” bölümünde düzenlenmiş olup, bu tazminatın ödemesine ilişkin diğer açıklamalar ise 160 seri No’lu Devlet Memurları Tebliğinde yapılmıştır. Büyük proje tazminatını kimlerin alacağı ilgili tebliğde ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

Buna göre; II sayılı Cetvelin (E) Teknik Hizmetler Bölümünün 5'inci sırasında; bazı personele belirli şartlara bağlı olarak %20 ve %30 oranında ek özel hizmet tazminatı ödenebileceği öngörülmüştür. Bu ödeme; yüksek mühendis, yüksek mimar, mühendis, mimar ve şehir plancısı kariyerlerine sahip olup, 1 ila 4'üncü derecelerden aylık alanlara, kurumlarınca belirlenen ve ödeneği bulunan faaliyet halindeki büyük yatırım projelerinde fiilen çalışanlara ilgili Bakan, Rektör, Vali ve Belediye Başkanından adlarına onay alınmak şartıyla yapılabilecektir. Mezkur mevzuat hükmünde, hangi projelerin “Büyük Yatırım Projesi” sayılacağına ilişkin herhangi bir ölçü öngörülmediğinden, hangi projelerin büyük yatırım projesi sayılacağı kurumlarınca belirlenecektir.

Onaylı listelerin düzenlenmesi aşamasında, Personel Genel Müdürlüğü tarafından, tüm merkez ve taşra harcama birimlerinden büyük yatırım projelerinin isim listeleri istenmekte, daha sonraki aşamada ise fiilen büyük projede çalışan personel listeleri, ilgili harcama birimlerine ayrılan kontenjanı geçmemek üzere talep edilmektedir. Ancak hangi personelin, hangi büyük yatırım projesinde görevli olduğuna dair ilişkilendirme yapılmamaktadır. Dolayısıyla Bakan onayına sunulan büyük yatırım projelerinde görevli olanlara ait listeler, proje adları ile görevli adları ilişkisi kurulmaksızın düzenlenmektedir.

Bu listelerde yer alan personelin buldukları harcama birimlerinde yürütülen projelerin 2022 yılı ödeme tutarları ile ek özel hizmet alanların isim listelerinin karşılaştırılmasında ise;

- Adlarına onay alınmasında ilgi tutulan bazı projelere 2022 yılında ilgili harcama biriminde herhangi bir ödemede bulunulmadığı,
- İlgili harcama biriminde, ödemesi bulunan birçok projelerin ise, çok cüzi tutarlı onarım, muhtelif vb. gibi büyük proje ile ilişkilendirilmesi mümkün olmayan harcamalardan oluştuğu,

anlaşılmıştır.

Bir başka deyişle harcaması bulunmayan projelerde fiilen çalışmanın mümkün olmadığı, cüzi harcama tutarlarının ise büyük proje olarak değerlendirilemeyeceği gibi hususlar birlikte değerlendirildiğinde, büyük projeler için öngörülen ek özel hizmet tazminatlarının ödenmesinde 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 160 seri nolu Devlet Memurları Tebliği ile belirlenen amaca uygun düşmediği anlaşılmaktadır.

İnceleme sonuçlarından da görüleceği üzere; büyük proje tazminatından yararlanacaklar için düzenlenen isim listelerinde, büyük proje ayırımına gidilmeksizin, ilgili harcama birimlerinde proje harcaması olup olmadığına bakılmaksızın onay alındığı anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle bakanlığın yatırım programındaki tüm projelerin tüm personelle ilişkilendirilerek onay alındığı anlaşılmaktadır.

Büyük projeler için öngörülen ek özel hizmet tazminatının usulüne uygun olarak ödenebilmesi için;

- Yatırım Programındaki projelerin hangilerinin büyük proje olarak değerlendirileceğinin objektif esaslara göre belirlenmesi,
- Onay listelerinin ise, belirlenen büyük yatırım projeleriyle ilişkilendirilerek

fiilen projede görevlendirilen personele göre düzenlenmesi, gerekmektedir.

BULGU 2: Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibinden Ödenmesi Gereken Hizmet Alımlarının Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi

Bakanlıkça yapılan havadan aşılı yem atım hizmet alımının, mal ve hizmet alımları tertibi yerine sermaye giderleri tertibinden ödendiği görülmüştür.

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

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayınlanan "2022-2024 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi"nin "Bütçe Sınıflandırması " başlıklı 3'üncü Bölümü 3.5.1.2. Sermaye Giderleri kısmında; "*Sermaye giderleri, normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan, bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunları ile belirlenen asgari değerleri aşan ödemelerdir. Yukarıdaki tanım gereğince sermaye ödeneklerinden yapılan harcamaların ilgili varlık hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.*" denilmektedir.

Yine aynı Rehberin "03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri" başlıklı kısmında; "*Bu kısımdaki giderler, mal ve hizmet karşılığında yapılan faturalı ödemeleri kapsamaktadır. Devletin, karşılığında herhangi bir mal veya hizmet almadığı karşılıksız ödemeler ile sermaye giderleri bu kapsam dışındadır.*" denilmektedir.

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

Yapılan incelemede, herhangi bir varlık hesabı ile ilişkilendirilmesi mümkün görülmeyen ve hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla fatura karşılığı alınan hizmetlerden olan; "Havadan Aşılı Yem Atımı Hizmet Alımı" işinin; "03.05 Mal ve hizmet alım giderleri"

tertibinden ödenmesi gerekirken “06.07 Sermaye giderleri” tertibinden ödendiği görülmüştür.

Bu kapsamda;

Gıda Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından ihalesi yapılan 2022/859750 1207907 ihale kayıt numaralı “Havadan Aşılı Yem Atımı Hizmet Alımı” işinde; 03.05 Hizmet Alım Giderleri II. Düzey ekonomik kodunun IV. düzeyinde yer alan 03.05.10.90 Diğer Genel Hizmet Alımları tertibinde yer alan ödeneklerin kullanılması gerekirken; 06.07 Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri ekonomik II. Düzey kodunun IV. düzeyinde yer alan 06.05.06.08 Uçak Kiralaması Giderleri tertibinde yer alan ödeneklerin kullanıldığı, görülmüştür

Her ne kadar uygulamanın sermaye giderleri tertibinde bütçeleştirilen uçak kiralama kalemi bulunduğu gerekçesiyle yapıldığı ileri sürülse de, “06.Sermaye giderleri” tertibinden yapılacak olan ödemeler, idarenin varlık hesaplarıyla ilişkilendirilmesi mümkün olmayan hizmet alımlarından ibaret olup, fatura karşılığı alınan hizmet alımları kapsamında bu amaçla açılmış ödenek tertibi bulunmaktadır.

Bu itibarla; hizmet alım giderlerinin, niteliğine ve analitik bütçe esaslarına uygun sınıflandırılması ve mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görülmesini sağlayacak şekilde, kurumsal ve ekonomik sonuçların görülebilmesi amacıyla “03.05 Mal ve hizmet alımları” ekonomik kodundan ödenmesi sağlanmalıdır.

BULGU 3: İçme Sularının Kalite Kategorilerine İlişkin Bildirimlerin, İlgili İdarelerce Zamanında Yapılmaması

10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 421’inci maddesine dayanılarak hazırlanan, İçme Suyu Temin Edilen Suların Kalitesi ve Arıtılması Hakkında Yönetmelik’in 12’nci maddesine göre büyükşehir belediyelerine bağlı su ve kanalizasyon idareleri, içme ve kullanma suyu kalite parametrelerindeki oranların izlenmesi amacıyla, verilerini altı ayda bir Bakanlığa bildirmeleri gerekirken bazı idarelerin buna riayet etmedikleri görülmüştür.

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

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

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

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

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

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

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

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

Bu itibarla içme sularının kalite parametrelerine uygun olarak ölçümlenen su bilgilerinin

zamanında temin edilmesi için gerekli olan idari para cezası veya ilgililerin ilan edilmesi gibi sair yaptırımların yasal düzenlemelerle ihdas edilmesine ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 4: İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına Yönelik Usul ve Esasların Belirlenmemesi

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

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

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

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

Aynı yönetmeliğin "Planlamaya ilişkin hususlar" başlıklı 6'ncı maddesinin dokuzuncu fıkrasında ise; *"Tüketicilere ulaşan suyun kalitesi ve miktarını güvence altına almak için ihtiyaç duyulması halinde, idare tarafından içme-kullanma suyu havzası koruma planını da kapsayan içme suyu güvenliği planı hazırlanır. İçme suyu güvenliği planlarının hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar, Bakanlık tarafından belirlenir."* düzenlemesi yapılmıştır.

Yapılan incelemede, Bakanlık tarafından İçme Suyu Güvenliği Planının hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmediğinden ilgili idarelerce (Büyükşehir belediyeleri su ve

kanalizasyon idareleri) içme suyu güvenliği planları hazırlanamamıştır.

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

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

BULGU 5: Yapım İşleri İçin Ayrılan Ödeneklerin Yasal Programlama Gereklere Göre Kullanılmaması

Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı tarafından ihalesi yapılan bazı yapım işlerinde yılı için yüklenmeye girişilen tutara ait ödeneklerin başka tertiplere aktarıldığı ve yükleniciye yapılan ödemelerin sözleşme tarihindeki ödeneklerden yapılmadığı görülmüştür.

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

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

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

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

- Yatırım projelerinin plânlanan sürede tamamlanarak ekonomiye kazandırılabilmesi amacıyla, birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için, işin süresine uygun

olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur.

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

31.12.2021 tarihli ve 31706 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 7344 sayılı 2022 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun "Yatırım harcamaları" başlıklı dokuzuncu maddesinde; Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerine yatırım projeleri ile ilgili olarak yapılacak ödenek ekleme, devir ve aktarma işlemlerinin 2022 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Kararda yer alan usul ve esaslara göre yatırım programı ile ilişkilendirileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda 1 sıra No.lu 2022 Yılı Yatırım Programı Yıl İçi İşlemlerinin Uygulanması ve İzlenmesi Hakkında Genelge'nin "II. Genel İlke ve Esaslar" başlıklı ikinci bölümünde; Yatırım Programında yer almayan herhangi bir yatırım projesinin veya Yatırım Programında yer almakla birlikte Programda belirlenen parametrelerine uygun olmayan projelerin ihalesine çıkılamayacağı ve harcama yapılamayacağı, yine aynı bölümün takip eden maddelerinde; proje ödeneklerinin yatırım ile ilgili olmayan amaçlar için kullanılamayacağı, yıl içerisinde ödeneği tenkis edilmiş projelere ödenek aktarılmaması ve yıl içerisinde herhangi bir kaynaktan ödenek aktarılan projeden ödenek kesintisi yapılmamasının esas olduğu ve Yatırım Programında yer alan projelerin sözleşmelerinde 2022 yılı ödeneği üstünde ödeme taahhüdüne girilemeyeceği hususları düzenlenmiştir.

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

Yapılan incelemede 2022 yılında sözleşmesi imzalanan ve başlangıç ödeneği belirlenen aşağıdaki tabloda yer alan ihalelerde sözleşmenin imzalanmasından sonra başlangıçta programlanan ödeneklerin başka tertiplere aktarıldığı ve proje maliyetinin %10' undan az

olarak kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 7: 2022 Yılında Sözleşmelerden Sonra Ödenekleri Aktarılan İhaleleri gösterir Tablo

Alt Faaliyet	Tertip	Sözleşme Tarihi	Sözleşme Bedeli	Başlangıç Ödeneği	Gelen Ödenek Tarihi	Gelen Ödenek Miktarı	Giden Ödenek Tarihi	Giden Ödenek Miktarı
16874-Gökçeada İlçe Müdürlüğü Hizmet Binası ve Lojman Yapımı	36.185.556.16874-0023.0067-01-06.05	16.11.2022	33.350.000,00	5.500.000,00	07.09.2022	500.000,00	8.12.2022	- 3.000.000,00
					07.10.2022	500.000,00	22.12.2022	- 3.400.000,00
16837-Çanakkale İl Tarım ve Orman Müdürlüğü	98.900.9004.16837-0023.0004-01-06.05	09.12.2022	107.150.000,00	8.000.000,00	17.10.2022	10.842.000,00	15.8.2022	- 5.910.403,00
							7.9.2022	- 797.747,00
							7.10.2022	- 1.289.850,00
							14.12.2022	- 2.800.000,00

Yatırım projelerinin planlanan sürelerde ekonomiye kazandırılabilmesini teminen yıllar itibarıyla ödeneklerinin bütçelerde planlanmasının ve ilk yıl bütçe ödeneğinin kanunla belirlenen %10 undan az olmayacak şekilde planlanarak azaltılmaksızın uygulanması gerekmektedir.

BULGU 6: Balıkçı Barnakları Üst Yapılarının Kiralama Sözleşmesine Dayanmaksızın Su Ürünleri İle İlgisi Bulunmayan Gerçek ve Tüzel Kişilerce Kullanılması

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

yerine ilgisiz kişilerce kullanıldığı tespit edilmiştir.

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

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

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

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

Tarım ve Orman Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.” denilmektedir.

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

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

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

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

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

özellikle Karadeniz Bölgesindeki balıkçı barınaklarında “dam” olarak nitelendirilen tek veya iki katlı kayık muhafaza yerlerinden, su ürünleri ile ilgili kooperatif veya kooperatif birlikleri ya da üretici birlikleri ile ilgisi olmayan kişilerce yaralanıldığı ve yararlanma hakkının herhangi bir kiralama sözleşmesinde dayanmadığı ve bunlardan herhangi bir kira geliri elde edilemediği görülmüştür. Yapılan araştırmada balıkçı barınaklarına ait vaziyet planlarında “dam” olarak adlandırılan üst yapıların, kayık muhafaza veya çekek yeri olarak inşa edildikleri anlaşılmaktadır. Yasal düzenlemelerde Bakanlığa tanınan yetkiler kiralama ile sınırlı olup, devir tarihinden bugüne kıyı yapılarının amacı dışında kullanılmasına engel olunamamıştır. Bu yapılar balıkçılık faaliyetleri için kamu kaynakları ile yapılmış olmalarına karşın, kullanıcıları tarafından ticarete konu edilmekte, alınıp satılabilmekte, lokantalar, yazlık konutlar ve benzeri diğer ticari faaliyetler için kurulup işletilmektedir. Bu durum ise balıkçılık faaliyetlerini engellemekte, balıkçılar için yapılan bu kıyı yapılarının amacı dışında kullanılmasına neden olmaktadır.

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

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
İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına Yönelik Usul ve Esasların Belirlenmemesi	2021	Yerine Getirilmedi	İçme Suyu Güvenliği Planının Hazırlanmasına yönelik Usul ve Esasları hazırlanmakla imza aşamasına getirilmekle birlikte henüz yürürlüğe konulamamıştır. Bu nedenle 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu olaraktekraren raporlanmıştır
Fark Ödemesi Desteği Geri Alınan Çiftçilerce Açılan Davaların Bakanlık Aleyhine Sonuçlanmasının İstikrar Kazanması Suretiyle İlave Kamu Giderine Yol Açılması	2021	Tam Olarak Yerine Getirildi	Bulgu konusu hususun çözümü için 5488 sayılı Tarım Kanununun 19 uncu maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde çözüme kavuşturulmuştur.
Mevcut Ödenekler Üzerinde Ödeme Taahhüdüne Girilmesi	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Bulgu konusu tespitler 2021 yılı Bütçesi kapsamında yapılan işlemlerden olup, bütçe yılının kapanması nedeniyle ait olan yıla ilişkin bütçe tekniği gereğince idarece herhangi bir düzeltme işlemi yapılamamaktadır.

			Ancak 2022 yılı bütçesinin uygulanmasında benzer bir durum tespit edilmemiştir.
Yüklenmeye Girişilen Tutara Ait Ödeneklerin Saklı Tutulmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2021 yılı Bütçesi ile ilgili olup, benzer bir husus 2022 yılı Bütçe uygulamasında da rastlanmış olup, "Yapım İşleri İçin Ayrılan Ödeneklerin Yasal Programlama Gereklere Göre Kullanılmaması" başlıklı bulgu ile yeniden raporlanmıştır.
Sürekli Görev Yollukları ile Mahkeme Harç ve Giderlerinden Diğer Tertiplere Ödenek Aktarılmasında Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın Onayının Alınmaması	2021	Tam Olarak Yerine Getirildi	2022 yılı Bütçe uygulama döneminde ödeneklerin aktarılmasında gerekli onaylar alınmaktadır.
Mali Tablolarla Birlikte Verilmesi Gereken Açıklama ve Notların Bulunmaması	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Dipnot ve açıklamalar Sayıştaya verilmemekle birlikte kamuoyuna duyurulmaktadır. Bu bakımdan kısmen yerine getirilmiştir.
Bakanlığın Merkez Teşkilatında Yer Alan Hizmet Birimlerinin İhtiyaçları için Kullandığı Taşıtların Kayıtlarının Merkeze Bağlı Taşra Teşkilatının Envanterinde Yer Alması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, "Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru, Uygun Değer ve Yerde Raporlanmaması" başlıklı bulgu ile

			raporlanmaya devam edilmiştir.
Bakanlığın Mali Tablolarındaki Emanet ve Teminat Niteliğindeki Yükümlülüklerin Mevcudiyetinin Kayıtlarla Doğrulanamaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Teminat Mektuplarının Tam Olarak Raporlanmaması ve Mali Tablolardaki Teminat Mektubu Mevcudunun Tutanaklarla Teyit Edilememesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
2021 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, "2022 Yılı Bütçesindeki Yatırım Projelerine Ait Ödeneklerin Ait Olduğu Yılda Gerçekleştirilmeden Giderleştirilmesi" başlıklı bulgu ile raporlanmaya devam edilmiştir.
Bütçedeki Mal ve Hizmet Alımları Tertibinden Ödenmesi Gereken Yolluk Giderlerinin Sermaye Giderleri Tertibinden Ödenmesi	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberinde sermaye giderleri ile mal ve hizmet alım giderlerinin tanımlamaları yapılarak bu tanımlamalara uygun bütçe hazırlanması gerektiği belirtilmiş olup geçmişe dönük

			yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.
Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Yapılması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, "Uluslararası Tarımsal Kalkınma Fonundan Sağlanan Proje Finansman Kaynaklarının, Gerçekleştirme İşlemleri Tamamlanmaksızın Harcanması" başlıklı bulgu ile raporlanmaya devam edilmiştir.
İlama Bağlı Ödemelerin Tahakkuk Kayıtlarının Zamanında Yapılmaması ve Ödeneklerin Zamanında Karşılanmaması Sonucu Mahkeme Dosyalarının İcralık Olması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Kişilerden Alacaklara Esas Bilgi ve Belgelerin Eksik Olması ve İlgili Hesabın Tam ve Doğruluğunun Teyit Edilememesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Sığır Cinsi Hayvanların Tanımlanması, Tescili ve İzlenmesi Yönetmeliği Gereği İl Müdürlükleri Tarafından Hazırlanması Gereken Yıllık Raporun Bakanlığa Gönderilmemesi	2021	Tam Olarak Yerine Getirildi	2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda konu edilen bulgu konusu husus yerine getirilmiştir.
İçme Sularının Kalite Kategorilerine İlişkin Bildirimlerin İlgili İdarelerce Zamanında Yapılmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu

			konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Banka Hesaplarının Tam ve Uygun Değerle Raporlanmaması	2021	Kısmen Yerine Getirildi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, "Banka Hesaplarının Sayıştaya Bildirilmemesi ve Dönem Sonu Tutanaklarıyla Teyit Edilememesi" başlıklı bulgu ile raporlanmaya devam edilmiştir.
Proje Özel Hesabı Ay Sonu Değerleme İşlemlerinin Düzenli Yapılmaması	2021	Tam Olarak Yerine Getirildi	2021 yılı Sayıştay Denetim Raporunda konu edilen bulgu konusu husus yerine getirilmiştir.
Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere Kullandırılan Kredilerden Kaynaklanan Alacakların Gerçek Tutarı Göstermemesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Tam ve Doğru Olarak Raporlanmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, "Kurumca Verilen Borçlardan Alacakların Orman Genel Müdürlüğüne Usulüne Uygun Olarak Devredilememesi" başlıklı bulgu ile raporlanmaya devam edilmiştir.

Elektrik ve Doğalgaz Abonelikleri İçin Ödenen Güvence Bedellerinin Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında İzlenmemesi	2021	Kısmen Yerine Getirildi	İdarece bulgu konusu hususla ilgili olarak gerekli çalışmalar yapılmış olup tam bir envanter çıkarılamamakla birlikte verilen depozito ve teminatlarla ilgili kayıtlar gerçeğe yakın şekilde kavuşturulmuştur. Dolayısıyla bu konu gelecek yıllarda denetimlerde dikkate alınmak için izlemeye alınmıştır.
Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değerle Raporlanmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, "Bakanlık Taşınırlarının Tam, Doğru ve Uygun Değer ve Yerde Raporlanmaması" başlıklı bulgu ile raporlanmaya devam edilmiştir.
Bakanlığın Yönetiminde ve Kullanımındaki Taşınmazlarının Noksansız ve Tam Olarak Raporlanmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Geçici Kabul İşlemleri Yapılan Yatırımlara İlişkin Tutarların İlgili Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmaması	2021	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdarece bulgu konusu hususla ilgili olarak gerekli çalışmalar yapılmış olup, 2022 yılı içerisinde geçici kabulü yapılan taşınmazlar ilgili

			hesaplara akayedilmiştir.
Mali Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerle Raporlanmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Haklar Hesabında Raporlanan Varlıkların İdari Kayıtlarla Teyit Edilememesi	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.
Sözleşmeye Dayanılarak Girişilen Bazı Gider Taahhütlerinin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi	2021	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdarece bulgu konusu hususla ilgili olarak gerekli çalışmalar yapılmış olup, 2022 yılı içerisinde ilgili hesaplar kullanılmıştır.
Bakanlıkça Uygulanan İdari Para Cezalarının Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması	2021	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2022 yılında da devam etmekte olup, 2022 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu yapılmaya devam edilmiştir.



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

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

2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	84
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	89
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	90
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	90
5. DENETİM GÖRÜŞÜ	90
6. DENETİM BULGULARI.....	91

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2021) TL.....	87
Tablo 2: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu (TL).....	87

KISALTMALAR

DKMP	:Doğa Koruma ve Milli Parklar
GTHB	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
KHK	:Kanun Hükümünde Kararname
OSİB	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı
TOB	:Tarım ve Orman Bakanlığı

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

B. Diğer Bulgular

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

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

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

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

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

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

Bu hükümlere dayanılarak Mülga Orman ve Su İşleri Bakanlığı (OSİB) Döner Sermayeli İşletmeleri, Tarım ve Orman Bakanlığına devredilmişlerdir.

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

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

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

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

Bu kapsamda;

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

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü merkezde, işletme bütçelerinin hazırlanması, İşletmelerin dönem sonu mali tablolarının konsolide edilmesi ve Sayıştaya sunulması, kurumlar vergisine ilişkin tutarların hesaplanması, beyannamelerin düzenlenmesi ve ödenmesi işlemleri, işletmelerin nakit yönetimi, hizmet içi eğitim, işletmelerle koordinasyon ile merkez hissesi olarak toplanan paylarının harcanmasında gerekli gerçekleştirme işlemlerinin yürütülmesi iş ve işlemlerini yürütülmektedir. Merkez Döner Sermaye Müdürlüğünün; Genel İdare Hizmetlerinde 2, Teknik Hizmetlerde 4 ve işçi statüsünde 9 olmak üzere 15 personeli bulunmaktadır.

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

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

2022 yıl sonu itibariyle Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinde Genel İdare Hizmetlerinde 89 kişi memur kadrosunda, Teknik Hizmetlerde 22 kişi mühendis ve 6 tekniker kadrosunda olmak üzere 28, Yardımcı Hizmetlerde 11 kişi yardımcı hizmetler ve 9 kişi daimi işçi olmak üzere toplam 137 personel bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin mali işlemleri, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmektedir. İşletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve muhasebeleştirilmesi ile raporlanması işlemleri bu Yönetmelik'te belirlenen usul ve esaslara göre yürütülmektedir.

645 sayılı Orman ve Su İşleri Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin "Döner Sermaye" başlıklı 22'nci maddesine istinaden kurulan Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri, Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği hükümlerine göre faaliyetlerini yürütmekte olup işletmelerin; sermaye kaynaklarına, faaliyet alanlarına, gelirlerine, giderlerine ile merkez payı olarak adlandırılan ve Bakanlık merkez döner sermaye işletmesine aktarılacak tutarlara ilişkin hükümler de yine aynı Yönetmelik'te düzenlenmiştir.

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

olan yapı ve tesisler ile açık alan etkinliklerinin yıllık işletme bedelinin %5'ine tekabül eden ağaçlandırma bedelinden, 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tâbi milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarından ilgili mevzuat uyarınca elde edilen diğer gelirlerden ve diğer çeşitli gelirlerden oluşmaktadır.

2022 mali yılında 93 adet döner sermaye işletmesinin konsolide gelirleri ağırlıklı olarak; av yaban hayatı gelirleri, milli park tabiat parkı tabiatı koruma alanı ve tabiat anıtlarından elde edilecek gelirler, belgelendirme ve izin verme gelirleri ile faiz gelirlerinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca, Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin yaptığı faaliyetler dolayısıyla Kurumlar Vergisi mükellefiyeti de bulunmaktadır.

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

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

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

Tablo 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2021) TL

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
I-Dönen Varlıklar	404.820.165,91	III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	389.958.697,92
II-Duran Varlıklar	102.377.350,14	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	32.249.625,79
		V-Özkaynaklar	84.989.192,34
Aktif Toplamı	507.197.516,05	Pasif Toplamı	507.197.516,05

2022 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide net satışları 322.926.820,07 TL, satışların maliyeti 46.284.869,67 TL ve brüt satış karı 276.641.950,40 TL'dir. Dönem net zararı toplamı ise -15.010.807,66 TL'dir. Döner Sermaye İşletmelerinin 2022 yılına ait konsolide gelir tablosu aşağıdaki tablodadır.

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

Açıklama	2022
A-Brüt Satışlar	338.577.819,31
B- Satış İndirimleri (-)	15.650.999,24
C- Net Satışlar	322.926.820,07
D- Satışların Maliyeti (-)	46.284.869,67
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI	276.641.950,40
E- Faaliyet Giderleri	269.451.417,07
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	7.190.533,33
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	6.626.022,17
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
H- Finansman Giderleri (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	13.816.555,50
I- Olağandışı Gelir ve Karlar	1.779.366,24
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	8.351,16
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	15.587.570,58
K- Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları(-)	30.598.378,24
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-15.010.807,66

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmelerinin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, 01.05.2007 tarihli Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yürütülmektedir.

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

Döner sermaye işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 2021 yılı Kasım ayına kadar Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemini (DMİS) kullanmakta iken bu tarihten sonra yine aynı Bakanlık tarafından hizmete sunulan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemini (BKMYBS) kullanmaktadır.

Yönetmelik gereği kullanılması gereken yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesaplar defterleri ile kullanılacak belgeler BKMYBS tarafından elektronik olarak muhasebe yetkililerine sağlanmaktadır. Dönem sonlarında muhasebe birimleri itibarıyla düzenlenmesi gereken geçici mizan, kesin mizan, bilanço ve gelir tablosu gibi raporlar bu sistemden

muhasebe yetkililerince üretilebilmektedir.

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

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden aşağıda yer alanlar denetime sunulmuş olup denetim bunlar ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütölüp 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 yansıtmışından 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 işlemlerinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağı oluşturulan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tarım ve Orman Bakanlığı Doğa Koruma ve Milli Parklar Döner Sermaye İşletmeleri 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: Turizm Yatırımlarına Tahsis Edilen Milli Park ve Tabiat Parklarından Elde Edilen Pay ve Bedellerin Döner Sermayeye Gelir Kaydedilememesi

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

2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'nun 17'nci maddesinde, bu Kanun'a tabi alanlardan elde edilecek gelirlerin, Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedileceği Kamu Taşınmazlarının Turizm Yatırımlarına Tahsisi Hakkında Yönetmeliği'nin 30/A maddesinde ise 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi korunan alanlarda turizm yatırımı için arazi tahsisinin Orman ve Su İşleri Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Bakanlıkça yapılacağı ve 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi korunan alanlardan elde edilecek her türlü gelirin Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermaye bütçesine gelir kaydedileceği ifade edilmektedir. Orman ve Su İşleri Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında; "2873 sayılı Milli Parklar Kanununa tâbi milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarında kalmasına karşılık, aynı zamanda 12/3/1982 tarihli ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararı ile ilan edilen kültür ve

turizm koruma ve gelişim bölgesi veya turizm alan ya da merkezi içerisinde yer alan ormanlık alanlar üzerinde turizm amaçlı kullanılmak üzere verilen kesin izin (arazi izni) ve tesis edilen üst haklarından dolayı Maliye Bakanlığınca takip ve tahsil edilmesi gereken, kesin izin (arazi izni)/üst hakkı bedelleri ve gayri safi yıllık gelir payları ile 4916 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi uyarınca alınması gereken proje maliyet bedelinin %3'ü oranındaki bedeller İşletmenin gelirleri dışındadır." hükmü bulunmaktadır. Yapılan incelemede; Bakanlıkların birleştirilmeleri ile ilgili 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 439'uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, işletmelerin faaliyet alanları, gelirleri, giderleri, merkeze aktarılacak tutarların harcanması ve denetimi ile ilgili hususların Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye Yönetmeliği'nin çıkarılmamasından dolayı Bakanlığa bağlı döner sermaye işletmeleri 2019, 2020 ve 2021 yıllarında da faaliyetlerini (mülga GTHB) Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği ile (mülga OSİB) Döner Sermaye Yönetmeliği hükümlerine göre yürütmektedir. Döner sermaye gelirlerinin incelenmesinde ise; 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi taşınmazlardan 2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm yatırımı için ihtiyaç duyulanları, gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine Kültür ve Turizm Bakanlığınca tahsis edilebilmekte olup bu tahsislerden elde edilen gelirlerin Mülga OSİB Döner Sermayesine İşletmelerine gelir kaydı yapılması gerekirken, söz konusu Yönetmelik'in çıkarılmamasından kaynaklı halen genel bütçeye gelir kaydedildiği görülmüştür.

2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'na tabi taşınmazlardan Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm yatırımı için ihtiyaç duyulan taşınmazların yıllık arazi bedelleri ve hasılat payları Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından hesaplanmakta, defterdarlık veya mal müdürlükleri tarafından tahsil edilmektedir. Ancak 2873 sayılı Kanun'a tabi alanlardan elde edilecek tüm gelirlerin Tarım ve Orman Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Bir başka deyişle, 2873 sayılı Kanun'un 17'nci maddesindeki; "Bu Kanuna tabi alanlardan elde edilecek gelirler, Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilir." hükmünün, OSİB Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde "işletme gelirleri dışında" sayılan gelir çeşitleri bakımından uygulanamadığı anlaşılmaktadır. 2873 sayılı Yasa'da herhangi bir istisnaya yer verilmeksizin bu kanuna tabi alanlardan elde edilecek tüm gelirleri kapsadığı dikkate alındığında, uygulamanın Kanun'daki düzenlemeye aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Milli park ve tabiat parklarından turizm yatırımlarına tahsis edilenlerden elde edilecek gelirlerin Tarım ve Orman Bakanlığının döner sermaye bütçesine gelir kaydedilememesi hususuna 2019, 2020 ve 2021 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında yer

verilmiş olmakla birlikte halen çözüme kavuşturulamamıştır.

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

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

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

Gerekmektedir.

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>



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**TARIM VE ORMAN BAKANLIĞI DÖNER
SERMAYE İŞLETMELERİ**

2022 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	95
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	100
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	100
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	100
5. DENETİM GÖRÜŞÜ	101
6. DENETİM BULGULARI.....	101
7. EKLER.....	127

TABLÖLAR LİSTESİ

Table 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2022)	
98	
Table 2: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosu	98
Tablo 3: Açılış Fişinde 381 Personel Ücret Tahakkuku Kaydı Bulunan İşletmeler	104
Tablo 4: Taşeron İşçiler İçin Geçmiş Yıllarda Ayrılan Kıdem Tazminatı	106
Tablo 5: 2021 Yılı Kapanış Bakiyeleri İle 2022 Yılı Açılış Bakiyeleri Eşit Olmayan Bilanço Hesaplarının Açılış ve Kapanış Kayıtları	113

KISALTMALAR

BKMYBS	: Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemi
DMIS	: Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
GTHB	:Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
GYMY	:Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
OSİB	:Orman ve Su İşleri Bakanlığı
TOB	:Tarım ve Orman Bakanlığı
TRGM	:Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
VERA	:Veri Analizi

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. İşletmeler Arası Malî Borçlar Hesabının Kullanımında Uygulama Yanlılıklarının Olması
2. Peşin Ödenen Personel Ücret Giderlerine İlişkin Tahakkukların Yapılmaması
3. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Kullanımında Çeşitli Hatalar Ve Uygulama Farklılıklarının Olması
4. Araştırma Enstitüleri Adına Tescil Edilen Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının ve Bunlardan Satış ve Lisans Yoluyla Devrinden Doğan Koşullu Alacakların Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması

B. Diğer Bulgular

1. Bilanço Hesaplarının Açılış Kayıtları İle Kapanış Kayıtlarının Eşit Olmaması
2. Satıcılar Hesabının Kullanımında Yönetmeliğe Aykırı Hususlar olması
3. Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Dönem Ayrımına Dikkat Edilmeksizin Muhasebeleştirilmesi
4. Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde KDV Konusunda Uygulama Birliğinin Sağlanmamış Olması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

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

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

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

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

Bu hükümlere dayanılarak Mülga Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı (GTHB) Döner Sermayeli İşletmeleri, Tarım ve Orman Bakanlığına devredilmişlerdir.

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

Halen yürürlükte olan 969 sayılı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun'a dayanılarak kurulan işletmeler

31.12.2015 tarihli Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre faaliyetlerini yürütmektedirler.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Daha önce Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri, 2019 yılında Bakanlığın ilgası ile Tarım ve Orman Bakanlığınca devralınmış olup, ilga edildikleri Bakanlığın bünyesindeki usul ve esaslarına göre işletilmeye devam edilmektedirler. Döner Sermaye İşletmelerinin Bakanlıktan bağımsız bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri, İl Tarım ve Orman Müdürlükleri ve diğer enstitü ve merkez müdürlükleri nezdinde kurulmuşlardır. Bu kapsamda 209 adet döner sermayeli işletme faaliyet göstermektedir.

Döner sermayeli işletmelerinin nezdinde kuruldukları birimlere göre tasnifi aşağıdaki şekildedir;

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

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

yapısı bulunmamaktadır.

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

2022 yıl sonu itibarıyla Döner Sermaye İşletmelerinde 128'i memur, 9'u işçi olmak üzere toplam 137 görevli personel bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri mali işlemleri, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre yürütülmektedir. İşletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve muhasebeleştirilmesi ile raporlanması işlemleri bu Yönetmelik'te belirlenen usul ve esaslara göre yürütülmektedir.

969 sayılı Tarım ve Köy İşleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan döner sermaye işletmeleri Mülga GTHB döner sermaye işletmeleri olarak da adlandırılabilir.

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

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

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

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin sermaye miktarı 969 sayılı Kanun'a göre 100.000.000,00 TL iken zaman içerisinde yapılan sermaye artışları ile 31.12.2022 itibariyle 114.746.609,92 TL olmuştur. 2022 yılı aktif büyüklüğü 1.327.380.756,97 TL olup işletmelerin konsolide özet bilançosu aşağıda yer almaktadır.

Table 1: Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Özet Bilançosu (31.12.2022)

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
I-Dönen Varlıklar	1.275.842.142,85	III-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	484.662.117,10
II-Duran Varlıklar	51.538.614,12	IV-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	203.729.161,82
		V-Özkaynaklar	638.989.478,05
Aktif Toplamı	1.327.380.756,97	Pasif Toplamı	1.327.380.756,97

2022 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin konsolide net satışları 2.111.358.426,05 TL, satışların maliyeti 354.309.426,77 TL ve brüt satış karı 1.757.048.999,28 TL'dir. Dönem net karı ise 540.698.675,58 TL'dir. Döner Sermaye İşletmelerinin 2021-2022 yılları karşılaştırmalı konsolide gelir tablosu aşağıda yer almaktadır.

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

Açıklama	2021	2022
A-Brüt Satışlar	1.442.899.692,08	2.119.453.674,71
B- Satış İndirimleri (-)	8.578.169,47	8.095.248,66
C- Net Satışlar	1.434.321.522,61	2.111.358.426,05
D- Satışların Maliyeti (-)	290.906.582,82	354.309.426,77
Brüt Satış Kari ve Zararı	1.143.414.939,79	1.757.048.999,28
E- Faaliyet Giderleri	757.989.444,00	1.272.021.802,23
Faaliyet Kari veya Zararı	385.425.495,79	485.027.197,05
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	70.903.000,84	66.940.980,44
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)	2.507.104,38	6.975.939,34
H- Finansman Giderleri (-)	0,00	0,00
Olağan Kar veya Zarar	453.821.392,25	544.992.238,15
I- Olağandışı Gelir ve Karlar	5.441.561,57	5.944.487,05
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	9.171.180,11	10.238.049,62
Dönem Kari veya Zararı	450.091.773,71	540.698.675,58
K- Dönem Karı Vergi Ve Diğ. Yas. Yük. Karşılıkları(-)		
Dönem Net Kari veya Zararı	450.091.773,71	540.698.675,58

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması, 01.05.2007 tarihli Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yürütülmektedir.

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

Döner sermaye işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında 31.10.2022 tarihine kadar Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMIS) adlı yazılımın muhasebe modülü kullanılmaktayken bu tarihten sonra Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilgi Sistemine (BKMYBS) geçilmiştir. BKMYBS yazılımı TÜBİTAK tarafından geliştirilmiş olup; Kontrol ve yönetimi Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından işletilmektedir. Yönetmelik gereği kullanılması gereken yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesaplar defterleri ile kullanılacak belgeler bu yazılım tarafından elektronik olarak muhasebe yetkililerine sağlanmaktadır. Dönem sonlarında muhasebe birimleri itibarıyla düzenlenmesi gereken geçici mizan, kesin mizan, bilanço ve gelir tablosu gibi raporlar bu sistemden muhasebe yetkililerince üretilebilmektedir.

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri tarafından işletme bazlı düzenlenen dönem sonu tablolar, merkezde birleştirilerek 209 adet işletmeye ait mali raporlar düzenlenmekte ve ilgili birimlere ve Sayıştaya verilmektedir.

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

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Mali Raporları;

- Birleştirilmiş Veriler Defteri
- Geçici ve Kesin Mizan

- Bilanço
- Gelir Tablosu

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri 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.

6. DENETİM BULGULARI

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

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

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

BULGU 1: İşletmeler Arası Malî Borçlar Hesabının Kullanımında Uygulama Yanlışlıklarının Olması

Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri arasında verilen mali borçların, uzun vadeli

borçlar olmasına rağmen Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne aykırı olarak kısa vadeye kaydedildiği tespit edilmiştir.

1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 303 İşletmeler Arası Malî Borçlar Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 261'inci maddesinde;

"İşletmeler arası malî borçlar hesabı, aynı idareye bağlı olarak faaliyet gösteren işletmelerin mevzuatları gereği birbirlerine olan kısa vadeli malî borçlar ile uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki işletmeler arası malî borçlar hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenlerin izlenmesi için kullanılır." denilmekte,

Aynı Yönetmelik'in "Hesabın işleyişi" başlıklı 262'nci maddesinde;

"... 1) İşletmelerden alınan ve vadesi bir yıldan az olan malî borçlar bu hesaba alacak, 102 Bankalar veya ilgili hesaba borç kaydedilir..." denilmekte,

"43 Diğer borçlar" başlıklı 343'üncü maddesinde ise; "Diğer borçlar hesap grubu; herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş bir yıldan uzun vadeli borçların izlenmesi için kullanılır." denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuata göre işletmeler arası malî borçlar hesabı, aynı idareye bağlı olarak faaliyet gösteren işletmelerin mevzuatları gereği birbirlerine olan mali borçlarının kaydı için kullanılmakta ve vadesi bir yıldan az olan borçlanmalar için 303 İşletmeler arası malî borçlar hesabı, vadesi bir yıldan uzun borçlanmalar için ise 403 İşletmeler arası malî borçlar hesabı kullanılmaktadır.

Yapılan incelemede Merkez Döner Sermaye İşletmesinden alınmak sureti ile;

Çanakkale İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesine, 14.03.2022 tarih ve E-61700085-869-4736888 sayılı Olur ile 08.03.2023 tarihine kadar ödenmek üzere verilen, 1.250.000,00 TL tutarındaki borcun, bir yıldan fazla sürede geri ödemesi olduğu halde, 391 No.lu yevmiye ile kısa vadeli borçların takip edildiği 303 işletmeler arası malî borçlar hesabına kaydedildiği,

İzmir Menemen Uluslararası Tarımsal Araştırma ve Eğitim Merkezi Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesine, 14.03.2022 tarih ve E-61700085-869-4736888 sayılı Olur ile 08.03.2023 tarihine kadar ödenmek üzere verilen, 150.000 TL tutarındaki borcun, bir yıldan fazla sürede

geri ödemesi olduğu halde, 172 ve 173 No.lu yevmiyeler ile kısa vadeli borçların takip edildiği 303 İşletmeler arası malî borçlar hesabına kaydedildiği,

Erzincan İl Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesine, 08.08.2022 tarih ve E-61700085-869-6292764 sayılı Olur ile 20.07.2023 tarihine kadar ödenmek üzere verilen, 900.000,00 TL tutarındaki borcun, bir yıldan fazla sürede geri ödemesi olduğu halde, 737 No.lu yevmiye ile kısa vadeli borçların takip edildiği 303 işletmeler arası malî borçlar hesabına kaydedildiği,

Uşak İl Tarım ve Hayvancılık Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesine, 08.08.2022 tarih ve E-61700085-869-6292764 sayılı Olur ile 20.07.2023 tarihine kadar ödenmek üzere verilen, 1.470.000,00 TL tutarındaki borcun, bir yıldan fazla sürede geri ödemesi olduğu halde, 1071 No.lu yevmiye ile kısa vadeli borçların takip edildiği 303 işletmeler arası malî borçlar hesabına kaydedildiği,

Ankara Lalahan Uluslararası Hayvancılık Araştırma ve Eğitim Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesine, 17.05.2022 tarih ve E-61700085-869-5550220 sayılı Olur ile 13.05.2023 tarihine kadar ödenmek üzere verilen, 2.000.000,00 TL tutarındaki borcun, bir yıldan fazla sürede geri ödemesi olduğu halde, 692 No.lu yevmiye ile kısa vadeli borçların takip edildiği 303 işletmeler arası malî borçlar hesabına kaydedildiği,

görülmüştür.

Olurlarda da belirtildiği gibi söz konusu borçların geri ödemesi bir sonraki yılda olduğundan, 403 işletmeler arası malî borçlar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

BULGU 2: Peşin Ödenen Personel Ücret Giderlerine İlişkin Tahakkukların Yapılmaması

Döner sermaye işletme müdürlüklerinin hesaplarının incelenmesi neticesinde, işçilere Ocak ayında ödemesi yapılacak ücret tahakkuklarının, bazı işletmelerde yapılmadığı tespit edilmiştir.

1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 381 Gider Tahakkukları Hesabının "Hesabın niteliği” başlıklı 321’inci maddesinde;

“(1) Gider tahakkukları hesabı, gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye

dayalı gider tahakkuklarının izlenmesi için kullanılır.

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

“Hesabın işleyişi” başlıklı 322’nci maddesinde ise;

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

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

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

Söz konusu mevzuat gereği 15.12.2021-14.01.2022 dönemine ilişkin işçi personel ücretlerinin, gelecek aylarda ödemesi yapılacak olan bir gider olduğundan, 2021 yıl sonunda 381 Gider Tahakkukları Hesabına kaydedilmesi ve 2022 yılı açılış fişinde yer alması gerekmektedir.

381 Gider Tahakkukları Hesabının 2022 yılı açılış fişlerinin incelenmesi neticesinde, Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinin 14’ünde 15.12.2021-14.01.2022 dönemine ilişkin personel ücret tahakkukları kaydının yapıldığı, diğer 48 işletmede işçi personel ücreti ödemesi olduğu halde herhangi bir kaydın olmadığı görülmüştür.

Tablo 3:Açılış Fişinde 381 Personel Ücret Tahakkuku Kaydı Bulunan İşletmeler

İşletme Ad	Yevmiye Tarih	Hesap Kod	Eko d1	Hesap Ad	Toplam Borç TL	Toplam Alacak TL	İşletme Yevmiye No	Açıklama
İstanbul Pendik Veteriner Kontrol Ens.Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	87704,18	1	Açılış fişi.
Edime İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	35939,13	1	Açılış fişi.
Samsun İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	33494,69	1	Açılış fişi.
Artvin İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	25890,34	1	Açılış fişi.
Ordu Gıda Kontrol Laboratuvar Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	16508,7	1	Açılış fişi.
Artvin Zirai Karantina Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	15386,02	1	Açılış fişi.
Aydın Nazilli Pamuk Araştırma Ens.Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	12990,3	1	Açılış fişi.
Denizli Gıda Kontrol Laboratuvar Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	11950,35	1	Açılış fişi.
Samsun Zirai Karantina Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	10265,82	1	Açılış fişi.
Ağrı Zirai Karantina Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	6792,2	1	Açılış fişi.

Nevşehir İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	6599,92	1	Açılış fişi.
Giresun Gıda Kontrol Laboratuvar Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	5305,74	1	Açılış fişi.
Erzurum Doğu Anadolu Tarımsal Arş.Ens.Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	3366,85	1	Açılış fişi.
Bolu İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	1.01.2022	381	1	Personel Ücret Tahakkukları	0	1184,24	1	Açılış fişi.

Sonuç olarak; 381 Gider tahakkukları hesabının eksik kullanılması nedeniyle Bakanlık 2022 yılı Bilançosu 380/480 No.lu Hesapları hatalı bilgi sunmaktadır.

Peronel ücret tahakkuklarının tüm işletmelerde yapılmasının sağlanması gerekmektedir.

BULGU 3: Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Kullanımında Çeşitli Hatalar Ve Uygulama Farklılıklarının Olması

Genel bütçe kadrosuna geçen taşeron işçiler için geçmiş yıllarda ayrılan kıdem tazminatlarının halen döner sermaye bütçesinde bulunduğu ve kıdem tazminatı karşılıklarının giderleştirme zamanı bakımından döner sermaye işletme müdürlükleri arasında uygulama birliğinin olmadığı görülmüştür.

a) Genel Bütçe Kadrosuna Geçen Taşeron İşçilerin Geçmiş Yıllarda Ayrılan Kıdem Tazminatlarının Döner Sermaye Kayıtlarında Yer Alması

Daha önceden döner sermaye işletme müdürlükleri bünyesinde çalışırken, 696 sayılı KHK'nın yürürlüğe girdiği tarihte genel bütçe kadrolarına geçen işçilerin, geçmiş yıllarda ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının genel bütçeye aktarılmadığı görülmüştür.

4857 sayılı İş Kanunu'nun "Bazı kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların kıdem tazminatı" başlıklı 112'nci maddesinde; 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatlarının ilgili veya son çalışılan kamu idaresi tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu idarelerinin personel çalıştırmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin iş sözleşmelerinin, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre kıdem tazminatını gerektirecek şekilde sona ermesi durumunda, yukarıda belirtilen Kanun maddesi uyarınca, kıdem tazminatlarının ilgili kamu idaresi tarafından ödenmesi, idarelerin bunun için karşılık ayırması ve ayırdıkları bu karşılıkları kayıt altına almaları gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde daha önce taşeron işçi olarak görev yapmış olan kişilerin kıdem tazminatlarının her yılın sonunda o yıla ait kıdem tazminatı ve varsa geçmiş yıllar için ayrılmış kıdem tazminatlarının güncelleştirilmesinden kaynaklı tutarlar ile birlikte 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç ve 472.03 Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği,

Döner Sermaye bütçesinden yapılan personel çalıştırılmasına dayalı ihalelerin bütçesi yıllara göre değişkenlik gösterdiğinden, daha önce döner sermaye bütçesinden yapılan sözleşmeler kapsamında taşeron işçi olarak çalışanların daha sonraki yıllarda genel bütçeden yapılan sözleşmeler kapsamında taşeron işçi olarak çalıştırıldığı, dolayısıyla döner sermaye hesaplarında kıdem tazminatı bakiyesi olan personelden özellikle temizlik hizmeti kapsamında çalışanların 696 sayılı KHK' nın yürürlüğe girdiği tarihte genel bütçe kapsamında yapılan sözleşme üzerinden ücret almaları sebebiyle genel bütçe kadrolarına geçtikleri, ancak genel bütçe kadrosuna geçen 696 sayılı KHK kapsamında çalışan işçilerin daha önce döner sermaye bütçesinden yapılan ihaleler için çalıştıkları sürelerle isabet eden kısımlarının halen döner sermaye işletme müdürlüklerinin 472 No.lu hesaplarında alacak bakiyesi olarak durduğu tespit edilmiştir.

Uygulamada bu işçilerden emekli olacakların emeklilik ile ilgili yazıları döner sermaye işletme müdürlüklerine ulaştığında bu tutarlar öncelikle 372 No.lu hesaba aktarılmakta, ödeme emri belgesine istinaden de ilgili personele ödemesi gerçekleştirilmektedir. Ancak halen çalışan işçilerin cari yıl karşılıkları genel bütçeden ayrılmaktayken, geçmiş yıllar için biriken karşılıkları döner sermayede beklemektedir.

Aşağıdaki tabloda taşeron işçiler için geçmiş yıllarda ayrılan kıdem tazminatlarının döner sermaye işletme müdürlüklerine göre dağılımı yer almaktadır;

Tablo 4: Taşeron İşçiler İçin Geçmiş Yıllarda Ayrılan Kıdem Tazminatı

İşletme Ad	Hesap Kod	Eko d1	Hesap Ad	Toplam Alacak Bakiyesi TL
Adana Biyolojik Mücadele Arş.Ens.Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	22.705,93
Afyonkarahisar İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	5.857,01
Afyonkarahisar Gıda Kontrol Laboratuvar Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3.950,97
Amasya İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	193.181,82
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	4.206.432,14
Antalya Akdeniz Su Ürünleri Arş.Ürt.ve Eğt.Ens.Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	243.011,79
Bursa İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	130.061,94
Bursa Zirai Karantina Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	8.533,49

Çorum İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	352.091,80
Edirne Trakya Tarımsal Arş.Ens.Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	135.166,95
Erzincan İl Gıda, Tarım ve Hayvancılık Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	119.972,28
Erzurum Doğu Anadolu Tarımsal Arş.Ens.Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3.900,37
Giresun İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	142.563,62
Hatay İl Tarım ve Orman Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	690.113,00
Mersin Gıda Kontrol Laboratuvar Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	16.585,82
İstanbul Gıda, Kontrol Laboratuvar Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	17.257,81
İstanbul Pendik Veteriner Kontrol Ens.Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.576.128,69
İzmir Menemen Uluslararası Tarımsal Arş.ve Eğt.Mrk.Md. D.S.İ.	472	3	Taşeron İşçilerin Kıdem Tazminatı Karşılıkları	73.827,39
TOPLAM				7.941.342,82

Döner Sermaye hesaplarında genel bütçe kapsamında görev yapan personele -hali hazırda 336 tanesi Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı (Merkez) D.S.İ.' de bulunan- ait olmak üzere toplam 7.941.342,82 TL tutarında alacak bakiyesi 472 No.lu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabında kayıtlı bulunmaktadır. Mali tabloların analizinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılması için söz konusu karşılık tutarlarının genel bütçeye aktarılması gerekmektedir.

Sonuç olarak, 472 No.lu Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına toplam 7.941.342,82 TL fazla kayıt yapılması nedeniyle Bakanlık bilançosunun 472 No.lu hesabının hatalı bilgi sunduğu değerlendirilmektedir.

Söz konusu hesapta biriken bakiyenin ilgili bütçeye aktarımının sağlanması gerekmektedir.

b) Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Gidere Alınma Zamanı Bakımından Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri Arasında Uygulama Birliğinin Olmaması

Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinin bir kısmında kıdem tazminatı ödemesi işlem anında yapılıyorken, bir kısmında dönem sonunda toplu olarak yapılmaktadır.

1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği' nin 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 311'inci maddesinde;

"Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılır." denilmekte,

Aynı Yönetmelik'in "Hesabın işleyişi" başlıklı 312'nci maddesinde;

"Kıdem tazminatı karşılığı hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a) Alacak: 1) Ayrılan karşılık tutarları bu hesaba alacak, ilgili gider hesaplarına borç kaydedilir.

b) Borç: 1) Ödenen tazminatlar bu hesaba borç, ödemenin şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir." denilmekte,

"472 Kıdem tazminatı karşılığı hesabı - Hesabın niteliği" başlıklı 354'üncü maddesinde;

"Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar dâhilinde ayrılan bir yıldan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesi için kullanılır." denilmekte,

Son olarak "Hesabın işleyişi" başlıklı 355'inci maddesinde ise;

"Kıdem tazminatı karşılığı hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a) Alacak: 1) Faaliyet dönemini aşan bir süreyle ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları bu hesaba alacak, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç kaydedilir.

b) Borç: 1) Bu hesapta kayıtlı tutarlardan dönem sonunda, izleyen dönemde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatı karşılıkları bu hesaba borç, 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.

2) Konusu kalmayan kıdem tazminatı karşılıkları bu hesaba borç, 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedilir." denilmektedir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 20.05.2016 tarih, 90192509-140.02-9430 sayı ve "Kıdem Tazminatı" konulu yazısında genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin olarak;

"...Kıdem tazminatı ile ilgili olarak uygulama birliğinin sağlanması amacıyla söz konusu işlemlerin aşağıda yer alan açıklamalar ve ekte yer alan örnek muhasebe kayıtlarına göre yapılması uygun görülmüştür. Buna göre;...

2- 2016 yılı ve sonraki yılların dönem sonlarında, kamu idarelerinden alınan kıdem

tazminatı hesaplama listesinin toplam tutarı muhasebe birimlerince 630-Giderler Hesabına borç, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak,

.... kaydedilecektir.” denilmektedir.

Söz konusu yazıya göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde kıdem tazminatı toplam tutarları dönem sonlarında gider hesabına borç yazılacaktır.

209 adet döner sermaye işletme müdürlüğünde yapılan incelemede, kıdem tazminatı karşılığı hesabının, bazı işletmelerde işlem anında, bazı işletmelerde ise Muhasebat Genel Müdürlüğünün yukarıda yer alan yazısına istinaden yıl sonunda toplu olarak gider hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Her ne kadar ilgili yazı genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ilişkin düzenlenmiş olsa da uygulamada farklılığa yol açtığı görüldüğünden, mali tabloların analizinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılması için söz konusu işlemin kayıtlamasında döner sermayeler adına görüş alınarak, uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir.

BULGU 4: Araştırma Enstitüleri Adına Tescil Edilen Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının ve Bunlardan Satış ve Lisans Yoluyla Devrinden Doğan Koşullu Alacakların Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması

5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun'un yürürlüğe girdiği 15.01.2004 tarihinden bu yana Tarım ve Orman Bakanlığı bünyesindeki döner sermayeli 28 Araştırma Enstitüsü tarafından 712 yeni bitki çeşidi için ıslahçı hakkının korunmasına yönelik başvuruda bulunduğu, 622 çeşit için korumanın tescil edildiği, günümüzde aktif koruması devam eden 505 bitki çeşiti bulunduğu ancak bunlara ilişkin ıslahçı haklarının muhasebe kayıtlarında izlenmediği; yine koruma altındaki söz konusu bitki çeşitlerinin üretim ve pazarlama haklarının bir yıldan uzun süreli sözleşmelerle yüklenicilere verilmesinden sonra ortaya çıkan koşullu alacakların ise Nazım Hesaplarda kayıt ve takibinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

5042 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde, yeni, farklı, yeknesak ve durulmuş olduğu tespit edilen bitki çeşitlerinin, bu Kanunda belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ıslahçı hakkının verilerek korunacağı,

Kanun'un 10'uncu maddesinde, koruma süresinin ıslahçı hakkının tescilinden itibaren yirmi beş yıl, bu sürenin ağaçlar, asmalar ve patates için otuz yıl olduğu,

Kurala bağlanmış,

Kanun'un diğer ilgili maddelerinde; ıslahçı hakkının tescil başvuru şartları, tescil ve tescilin ilanı, ıslahçı hakkı kütüğü, işlem ücreti ve yıllık ücretler, ıslahçı hakkı sahibinin yetkileri, ıslahçı hakkının zorunlu lisansa konu edilmesi ve lisans devri, ıslahçı hakkının tüketilmesi gibi hususlar ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

İdare tarafından yürütülen AR-GE projelerinde ortaya çıkan ve araştırma enstitüleri adına tescil edilen ıslahçı haklarının muhasebeleştirilmediği; geliştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin tohumculuk kuruluşlarına satışı veya lisans yoluyla devri suretiyle döner sermayeli işletmelere alacak hakkı sağlayan uzun süreli koşullu alacakların nazım hesaplarda izlenmediği hususları önceki dönem Sayıştay Denetim Raporunda bulgu konusu yapılmıştır.

Döner sermaye işletmelerinin 2022 yılına ilişkin hesap ve işlemlerinin denetim ve inceleme çalışmaları neticesinde idare tarafından gerekli kayıt işlemlerinin henüz yapılmadığı anlaşılmıştır.

Nitekim, Bitkisel Üretim Genel Müdürlüğünce oluşturulup yayımlanan Islahçı Hakkı Kütüğünün incelenmesinde; 2022 yılında bakanlığa bağlı araştırma enstitü müdürlükleri adına 74 bitki çeşiti tescil edilmiş ve enstitüler adına 28 tescil belgesi düzenlenmiştir. Ancak söz konusu tescillerin araştırma enstitü müdürlüklerinin muhasebe kayıtlarında izlenmediği görülmüştür. 2022 yılından önceki yıllardaki tescil edilen Islahçı Hakları da dikkate alındığında bu sayının daha da artacağı öngörülmektedir.

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

Sözleşmelerle satış ve devire konu çeşitlerin satışından veya üretim miktarından çeşit sahibi olan kuruluşlara (araştırma enstitüleri vb.) üretim veya satış tutarından belirli bir yüzde oranda pay verilmesi de kararlaştırılmaktadır. Bu oran, devir ve satış usulü ile ürün çeşidinin piyasadaki değerine göre değişiklik göstermektedir. Sözleşmelerdeki bu hükümlerle çeşit sahibi kuruluşa, ürünün üreticisi tarafından çoğaltılması halinde alacak hakkı vermektedir.

Tohumculuk kuruluşlarına satışı veya lisans yoluyla gerçekleştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin devirleri sonucunda oluşan ve uzun süreli şarta bağlı alacakların muhasebe kayıtlarında izlenmedikleri görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "26 Maddi olmayan duran varlıklar" başlıklı 220'nci maddesinde; maddi olmayan duran varlık hesap grubunun, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ve belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıklar ile bunlar için hesaplanan birikmiş amortismanların kaydı için kullanılacağı; "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 221'inci maddesinde ise; değeri Bakanlıkça belirlenen tutarı aşmayan maddi olmayan duran varlıkların, 260 Haklar Hesabı, 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-) ve 269 Verilen Avanslar Hesabı ile ilişkilendirilmeden doğrudan doğruya gider yazılabileceği; doğrudan gider yazılan maddi olmayan duran varlıkların ilgili Nazım Hesaplara alınarak bilançonun dip notlarında gösterileceği; mezkûr Yönetmeliğin 523'üncü maddesinde ise, Nazım Hesaplar ana hesap grubunun varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğabilecek hak ve yükümlülüklerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, İdare tarafından yürütülen AR-GE projelerinde ortaya çıkan ve araştırma enstitüleri adına tescil edilen ıslahçı haklarının maddi olmayan duran varlık grubunun ilgili hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmekte birlikte söz konusu ıslahçı haklarının koruma tescil ve işlem süreçlerinin teknik inceleme denemelerini de içeren birkaç yıllık döneme uzaması, böylece idare için yaratılan bu hakların maliyet değerlerinin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda bu hakların Nazım Hesaplarda da takip ve izlenmesinin uygun olabileceği; geliştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin tohumculuk kuruluşlarına satışı veya lisans yoluyla devri, tohumluk üretimi ve pazarlama haklarının satışı ile çeşit geliştirme amacıyla kullanımına ilişkin döner sermayeli işletmelere alacak hakkı sağlayan bu kapsamda satış ve lisans yoluyla sözleşmeye dayalı olarak devredilen haklardan doğan uzun süreli koşullu alacaklara ilişkin döner sermaye gelirleri olarak ilk defa tahakkuk ettirilecek ıslahçı hakkı payı gelirleri tahakkuklarında ise; cari yıla ait tutarlardan nakit tahsil edilen tutarların 102 Bankalar Hesabına borç ya da taksitli tahsil edilecek tutarların 120 Alıcılar Hesabına borç, 600 Yurt İçi Satışlar Hesabına alacak, bir yıldan uzun süreli alacak tutarlarının ise Nazım Hesaplarda tanımlanacak "9xx- Gelecek Yıllara Ait Islahçı Hakkı Payı Gelirleri

Hesabı” ve “9xx- Gelecek Yıllara Ait İslahçı Hakkı Payı Gelirleri Karşılığı Hesabı”na alacak ve borç kaydı düşülmek suretiyle takip ve izlenmesi gerekmektedir.

Sonuç itibarıyla, 5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun kapsamında araştırma enstitüleri adına tescil edilen bitki çeşitleri ıslahçı hakları ile bu hakların satış ve lisans yoluyla yüklenicilere devrinden doğan uzun süreli koşullu alacakların muhasebe kayıtlarında takibi gerektiğinden;

- Araştırma Enstitüleri adına tescil edilen ıslahçı haklarının korunma süresi boyunca ilgili maddi olmayan duran varlık hesaplarında ya da Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 221'inci maddesi uyarınca doğrudan gider yazılanların Nazım Hesaplarda izlenmesi,

- Geçmiş yıllardan bu yana tohumculuk kuruluşlarına ıslahçı hakkı satışı veya lisans yoluyla gerçekleştirilen bitki çeşitleri, çeşit adayları ve ıslah materyallerinin devirleri sonucunda sözleşmelere dayalı biçimde oluşan şarta bağlı bir yıldan uzun süreli alacak tutarlarına ilişkin envanter çalışması yapılarak bu alacakların ilgili Nazım Hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Bilanço Hesaplarının Açılış Kayıtları İle Kapanış Kayıtlarının Eşit Olmaması

102 Bankalar Hesabı, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 255 Demirbaşlar Hesabı, 335 Personle Borçlar Hesabı, 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı, 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, 362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı, 500 Sermaye Hesabı, ve (-)501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı 2021 yılı kapanış bakiyeleri ile 2022 yılı açılış bakiyelerinin eşit olmadığı görülmüştür.

1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’ nin “Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 57’nci maddesinde;

“...Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında “1”den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaraları esas alınır....

Mali yılın başında, bir önceki hesap dönemi kapanış bilançosu ve dipnotları esas alınarak açılış bilançosu düzenlenir. Açılış bilançosuna dayanılarak, açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar, düzenlenecek “1” yevmiye numaralı muhasebe işlem fişiyle ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına ilişkin muhasebe işlem fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenir. Açılış kaydına esas tutarlar, ilgili hesaplar için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarıldıktan sonra yılı işlemlerinin kaydına başlanır.” denilmektedir.

Yukarıda yer alan mevzuata göre döner sermaye işletme müdürlükleri gerekli kayıtları yaptıktan sonra yıl sonunda kapanış bilançosu düzenlemekte, takip eden yılda geçen senenin kapanış bilançosu ve dip notlarını esas alarak açılış bilançosu düzenlenmekte ve “1” No.lu açılış yevmiyesinde ise açılış bilançosundaki tutarları esas alarak kayıt oluşturmaktadır. Dolayısıyla kullanılan hesapların bir önceki yıl kapanış kayıtlarındaki bakiyesi devam eden yılın açılış kayıtlarındaki bakiyeden oluşmaktadır. Bu sebeple hesapların bir önceki yıl kapanış bakiyeleri ile bir sonraki yıl açılış bakiyelerinin aynı olması gerekmektedir.

Yapılan incelemede aşağıdaki tabloda yer alan hesaplarının 2021 yılı kapanış bakiyeleri ile 2022 yılı açılış bakiyelerinin aynı olmadığı görülmüştür.

Tablo 5: 2021 Yılı Kapanış Bakiyeleri İle 2022 Yılı Açılış Bakiyeleri Eşit Olmayan Bilanço Hesaplarının Açılış ve Kapanış Kayıtları

Hesap Kod	2021 Kapanış Bakiyesi	2022 Açılış Bakiyesi	Fark
102	733.134.895,61	733.671.271,91	536.376,30
150	34.746.131,31	34.747.431,31	1.300,00
255	74.332.859,62	74.332.999,62	140,00
335	5.630.447,13	5.642.212,90	11.765,77
336	2.425.699,81	2.582.589,81	156.890,00
360	22.429.914,32	22.430.357,10	442,78
362	54.593.191,32	54.598.541,43	5.350,11
500	114.445.301,97	114.520.301,97	75.000,00
501	526.901,87	551.901,87	25.000,00

Yukarıda yer alan tabloya göre 102 Bankalar Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 733.134.895,61 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 733.671.271,91 TL olup, fark 536.376,30 TL dir.

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 34.746.131,31 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 34.747.431,31 TL olup, fark 1.300,00 TL dir.

255 Demirbaşlar Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 74.332.859,62 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 74.332.999,62 TL olup, fark 140,00 TL dir.

335 No.lu Personele Borçlar Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 5.630.447,13 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 5.642.212,90 TL olup, fark 11.765,77 TL dir.

336 No.lu Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 2.425.699,81 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 2.582.589,81 TL olup, fark 156.890,00 TL dir.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 22.429.914,32 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 22.430.357,10 TL olup, fark 442,78 TL dir.

362 ÖdenecekDöner Sermaye Yükümlülükleri Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 54.593.191,32 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 54.598.541,43 TL olup, fark 5.350,11 TL dir.

500 Sermaye Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 114.445.301,97 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 114.520.301,97 TL olup, fark 75.000,00 TL dir.

501 Ödenmemiş Sermaye Hesabının 2021 yılı kapanış yevmiyesi bakiyesi 526.901,87 TL iken, 2022 yılı açılış yevmiyesi bakiyesi 551.901,87 TL olup, fark 25.000,00 TL dir.

Bakanlığın mali işlemlerinin sağlıklı, güvenilir ve gerçek mahiyetlerine uygun olarak muhasebeleştirilebilmesini teminen bilanço hesaplarındaki açılış ve kapanış kayıtları farkının önlenmesi gerekmektedir.

BULGU 2: Satıcılar Hesabının Kullanımında Yönetmeliğe Aykırı Hususlar olması

Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri hesaplarının incelenmesi neticesinde 320 Satıcılar Hesabının amacı dışında kullanıldığı ve hesabın alt yardımcı hesap kullanımlarında yanlışlıklar olduğu görülmüştür.

a) Satıcılar Hesabının Amacı Dışında Kullanılması

1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri" başlıklı 14'üncü maddesinde;

"Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri aşağıda belirtilmiştir:....."

ç) Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer malî işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, şekilde tutmak..." denilmekte,

"Temel muhasebe kavramları" başlıklı 29'uncu maddesinde;

".....Döner sermayeli işletmelerin muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:....."

g) Tam açıklama: Malî tablolar, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir....." denilmekte,

"Hesabın niteliği" başlıklı 264' üncü maddesinde;

"Satıcılar hesabı, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ticari borçlarının izlenmesi için kullanılır." denilmekte,

"Hesabın işleyişi" başlıklı 265'inci maddesinde ise;

"Satıcılar hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

a) Alacak: 1) Mal ve hizmet alımlarından doğan borçlar bu hesaba alacak, satın alınan mal ve hizmet maliyet bedeli ile ilgili hesaplara, ödenen katma değer vergisi 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına borç kaydedilir. 2) İşletmenin anlaşmalar uyarınca satıcılara olan borçlarına yürütülen faizler bu hesaba alacak, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına borç kaydedilir. 3) Envanter dönemlerinde satıcılara yabancı para birimi üzerinden olan borçların değerlemesi sonucunda oluşan değer artışları bu hesaba alacak, 656 Kambiyo Zararları Hesabına borç kaydedilir. 4) Mal ve hizmet alımlarında satıcıların işletme adına yaptığı giderler bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

b) Borç: 1) Satıcılara nakden veya hesaben yapılan ödemeler bu hesaba borç, ödemenin şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir. 2) İade edilen stok tutarları bu hesaba borç,

maliyet bedeli ile ilgili stok hesabına, ödenen katma değer vergisi 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabına alacak kaydedilir. 3) Satıcıların sonradan yaptığı iskontolar bu hesaba borç, iskonto yapılan mal ve hizmet bedeli 602 Diğer Gelirler Hesabına, bu tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabına alacak kaydedilir. 4) Envanter dönemlerinde satıcılara yapancı para birimi üzerinden olan borçların değerlendirilmesi sonucunda oluşan değer azalışları bu hesaba borç, 646 Kambiyo Kârları Hesabına alacak kaydedilir.” denilmektedir.

Muhasebeye ait dört ana görevden biri de sınıflandırmadır. Kaydedilen bilgiler belirli zaman aralıklarında derlenip niteliklerine göre gruplara ayrılır. Böylece farklı nitelikteki ve gruplardaki işlemler birbirleri ile karıştırılmadan farklı sınıflarda incelenebilir. Muhasebenin sınıflandırma işlemine aracılık eden kodlara "Hesap" adı verilir ve hesap, bilançoda meydana gelen artış ve azalışların ayrı ayrı izlenmesini ve aynı nitelikteki işlemlerin aynı başlık altında toplanmasını sağlar. Bu sayede muhasebenin "tam açıklama" ilkesi sağlanmış olmaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuatta belirtildiği gibi, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımından kaynaklanan ticari borçlar için 320 Satıcılar Hesabı kullanılmaktadır. Temel muhasebe kavramlarından "tam açıklama" ilkesi gereği 320 Satıcılar Hesabına yalnız işletmenin faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan ticari borçların izlenmesi için kullanılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede 320 No.lu hesabın, faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımından kaynaklanan ticari borçlarının izlenmesinden başka; döner sermaye işletmelerine borç para verilmesinde, yıl sonu karı üzerinden ödenecek katkı payı ödemelerinde, üretim primi ödemelerinde, toplu sözleşmenin 24. maddesi gereği yapılan ilave ödemelerde, düzenleyici ve denetleyici kurumlara verilen borçlarda, ek karşılık prim tutarı ödemelerinde ve vergi beyannamelerinin ödenmesinde kullanıldığı görülmüştür.

Mali tabloların analizinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için her hesabın yalnız yönetmeliğin cevaz verdiği faaliyet alanlarında kullanılması gerekmektedir.

b) Satıcılar Hesabının Yardımcı Hesaplarının Kullanımında Yanlışlıklar Olması

320 Satıcılar Hesabının alt yardımcı hesaplarının, mevzuatın belirlediği kapsam dışındaki sektörler için kullanıldığı ve alt hesapların kullanımı konusunda uygulama birliğinin olmadığı görülmüştür.

29 Eylül 2010 tarih ve 27714 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği'nin "Amaç" başlıklı 1'inci maddesinde;

"... genel yönetim sektörü kapsamında bulunan döner sermayeli işletmelerin hesap planlarında da konsolide mali rapor, tablo ve istatistiklerin üretilmesine imkan verecek detayda ortak yardımcı hesapların kullanılması gerektiğinden Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde değişiklik yapıluncaya kadar, bu Tebliğ ile yeni hesapların açılmasına, defteri kebir düzeyinde açılmış bazı hesapların yardımcı hesap olarak açılması nedeniyle kullanılmamasına ve döner sermayeli işletme hesaplarının konsolidasyonuna yönelik ortak yardımcı hesapların belirlenmesine karar verilmiştir." denilmekte,

Tebliğin "Bütçe hesaplarının açılması ve bütçe sınıflandırması" başlıklı 4'üncü maddesinde:

"...İşletmelerin bütçe uygulamalarında kullanacakları "Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı Tablosu (EK:1)"de, "Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırma Tablosu" (EK:2)'de, "Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırma Tablosu" (EK:3)'de ve "Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırma Tablosu" (EK:4)'de gösterilmiştir." denilmekte,

"Ortak yardımcı hesaplar ve kayıt önceliği" başlıklı 8'inci maddesinde;

"(1) Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan kamu idarelerinin her biri tüm işletmelerinde kullanılmak üzere işletme detaylı hesap planı hazırlayacaklardır.

(2) İşletme detaylı hesap planlarının hazırlanmasında esas alınmak üzere EK:5'de yer alan "Detaylı Hesap Planı Ortak Yardımcı Hesaplar Tablosu" oluşturulmuştur.

(3) Ortak yardımcı hesaplara, işletme detaylı hesap planlarında yer verilmesi ve en az bu detayda kayıt ve raporlama yapılması zorunludur....

(7) Ekte yer alan Detaylı Hesap Planı Ortak Yardımcı Hesaplar Tablosunun (EK:5) beş numaralı dipnotunda açıklanan hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal ve fonksiyonel kodlar da kullanılacaktır." denilmektedir.

Tebliğ Detaylı Hesap Planı Ortak Yardımcı Hesaplar Tablosu' nun (EK:5) 320 Satıcılar Hesabı kısmında ise 320 No.lu hesap aşağıda yer alan yardımcı hesaplardan oluşmaktadır;

Tablo 1: 320 No.lu Hesabın Detaylı Hesap Planı Ortak Yardımcı Hesapları

Hesap No	Yardımcı 1	
320		Satıcılar Hesabı Alt Yardımcı Hesaplarının Sektörel Dağılımı
320	01	Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerine Borçlar
320	02	Özel Bütçe Kapsamındaki İdarelere Borçlar
320	03	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara Borçlar
320	04	Mahalli İdarelere Borçlar
320	05	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Borçlar

320	06	KİT'lere Borçlar
320	07	Diğer Tüzel Kişilere Borçlar
320	08	Gerçek Kişilere Borçlar
320	09	Diğer Borçlar

209 adet Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün kullandığı 320 Satıcılar Hesabının incelenmesi neticesinde; 320 No.lu hesap için kullanılan birinci ekonomik düzeydeki yardımcı hesapların; 320.01 Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine borçlar, 320.02 Özel bütçe kapsamındaki idarelerine borçlar, 320.03 Düzenleyici ve denetleyici kurumlara borçlar, 320.04 Mahalli idarelere borçlar, 320.05 Sosyal güvenlik kurumlarına borçlar, 320.0 KİT'lere borçlar, 320.07 Diğer kamu tüzel kişilere borçlar, 320.08 Sigorta şirketlerine borçlar, 320.09 Özel sektör şirketlerine borçlar, 320.10 Dernek ve kamuya yararlı kuruluşlara borçlar, 320.11 Gerçek kişilere borçlar ve 320.14 Periyodik abonelik ödemeleri olduğu,

Her bir alt hesap bazında inceleme yapıldığında, söz konusu alt hesapların aşağıda yer alan işlemler için kullanıldığı görülmüştür;

- 320.01 genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine borçlar alt kodu genel itibariyle; il müdürlüğü döner sermaye işletmelerine borç para verilmesi, yılsonu karı üzerinden ödenecek katkı paylarında, üretim primi ödemelerinde, şap aşısı ödemesi, vergi beyannamelerinin ödemesinde ve elektrik ödemesinde, hazine payı ödemelerinde,
- 320.02 özel bütçe kapsamındaki idarelerine borçlar alt kodu genel itibariyle; şap alımı, elektrik 2022/06 dönemi elektrik ödemesi, Devlet Malzeme Ofisinden mal alımı, özel firma alımları, üretim teşvik primi ödemeleri,
- 320.04 mahalli idarelere borçlar alt kodunda; faturalı su ödemeleri ve tıbbi atık imha ve taşıma hizmeti alım ödemeleri,
- 320.05 sosyal güvenlik kurumlarına borçlar alt kodunda; ek karşılık prim tutarı ödemeleri,
- 320.06 KİT'lere borçlar alt kodunda; kimyevi gübre alımı, elektrik faturası ödemesi, motorin alımı, HGS alımı, resmi posta pulu alımı
- 320.07 diğer kamu tüzel kişilere borçlar alt kodunda; merkez döner sermaye işletmesinden borç para alımı, şap aşısı alımı, 2022 yılı hububat sulama ücreti ödemesi, ıslahçı hakkı ödemeleri, Tarım Kredi Kooperatifi ar-ge çalışma kapsamında gübre alımı, elektrik bedeli ödemesi, hazine payı ödemesi, tarımsal su alımı,
- 320.10 dernek ve kamuya yararlı kuruluşlara borçlar alt kodunda; tarım arazilerinin sulanması ile ilgili olarak sulama birliklerine ve kredi kooperatifine yapılan ödemeler.

Netice itibariyle söz konusu kullanımların bazıları ilgili alt kodla uyumlu olmadığı gibi aynı işlemin işletmesine göre farklı alt kodlarda kayıt altına alınabildiği görülmüştür.

Mali tabloların analizinde doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için her alt hesabın yalnız mevzuatın cevaz verdiği alanlarında kullanılması gerekmektedir.

BULGU 3: Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Dönem Ayrımına Dikkat Edilmeksizin Muhasebeleştirilmesi

397 No.lu Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Yönetmeliki gereği, gelire kaydedilecekse 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına kaydedilmesi gerekirken bunun dışındaki gelir hesaplarına kaydedilerek kapatıldığı tespit edilmiştir.

1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği' nin 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 328 'inci maddesinde;

“(1) Sayım ve tesellüm fazlaları hesabı, sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok, menkul kıymet ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların, nedenleri tespit edilinceye kadar geçici olarak kaydedilip izlenmesi için kullanılır.” denilmekte,

“Hesabın işleyişi” başlıklı 329'uncu maddesinde ise;

“(1) Sayım ve tesellüm fazlaları hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Alacak: 1) Kasa sayımında ortaya çıkan fazlalıklar bu hesaba alacak, 100 Kasa Hesabına borç kaydedilir. 2) Stokların sayımında ortaya çıkan fazlalıklar bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç kaydedilir. 3) Maddi duran varlıkların ve menkul kıymetlerin sayımında ortaya çıkan fazlalıklar rayiç değerleriyle bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

b) Borç: 1) Kasa sayımı sonucunda ortaya çıkan fazlalıklardan hak sahipleri tespit edilenlere yapılan ödemeler bu hesaba borç, ödemenin şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir. 2) Sayım fazlalarından gelir yazılması gereken tutarlar bu hesaba borç, duruma göre 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar

Hesabına alacak kaydedilir. “ denilmektedir.

209 adet döner sermaye işletme müdürlüğünde yapılan inceleme neticesinde, 12 adet Döner Sermaye İşletme Müdürlüğündeki 46 yevmiyede, 397 No.lu Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabından gelire kaydedilerek kapatılan yevmiyelerin, 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı dışındaki gelir hesaplarına kaydedildiği tespit edilmiştir.

Her ne kadar kurum tarafından fazlalığın bir önceki mali yılın faaliyetleri kapsamında oluşan tutarlar olması halinde 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına kaydedilmesi gerektiği, fazlalığın aynı yıl içerisindeki faaliyetlerle ilgili ise 600 No.lu Hesaba ya da ilgisine göre ilgili gelir hesaplarına kaydedilmesi gerektiği değerlendirilmişse de yönetmelikte bu ayırımın 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı ve 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı ile yapıldığı ve söz konusu hesaba yapılan kayıtların nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm fazlaları olduğu, bunun nedeni bulunduğu gelire kaydedilmesinin mümkün olmadığı, bu durumda gelir hesapları ile ilişkilendirilmeden ilgili bilanço hesaplarına kaydedilerek kapatılacağı değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına toplam 169.173,91 TL tutarında eksik kayıt yapılması nedeniyle gelir tablosu hatalı bilgi sunmaktadır.

397 No.lu Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Yönetmelik'in cevaz verdiği gelir hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir.

BULGU 4: Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde KDV Konusunda Uygulama Birliğinin Sağlanmamış Olması

Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde; aynı hizmet türleri için KDV muafiyetinde ve KDV oranlarında farklı uygulamalar olduğu görülmüştür.

a) Aynı Hizmet Türleri İçin KDV Muafiyeti Konusunda Uygulama Birliğinin Sağlanmamış Olması

Tarım ve Orman Bakanlığı bünyesinde bulunan 209 adet Tarım ve Orman Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü'nde yapılan inceleme sonucunda; aynı hizmet türleri için, bazı işletmelerde KDV muafiyeti uygulandığı bazılarında ise uygulanmadığı görülmüştür.

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun "İhracat İstisnası" başlıklı bölümünün "Mal ve hizmet ihracatı" başlıklı 11'inci maddesinde;

"1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) (Değişik: 4/6/2008-5766/12 md.) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler..." denilmekte,

Aynı Kanun'un 17'nci maddesinin birinci fıkrasında;

"1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri..."

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar..... işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler..." denilmekte,

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İstisnalar" başlıklı 2'nci bölümünün "İhracat istisnası" başlıklı (A) fıkrasında;

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir." denilmekte,

Aynı fıkranın "İstisnanın Kapsamı" başlıklı 2.1 bendinde;

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun (12/2) nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması, gerekir...” denilmekte,

Maliye Bakanlığının 14.02.2017 tarih ve 84958988-130(5417-3598)E.E.17629 sayılı Gıda Tarım Bakanlığı Destek Hizmetleri Daire Başkanlığına gönderdiği yazıda ise;

“.....

1. *Döner sermayeli kuruluşlar 3065 sayılı KDV Kanununun (17/1) inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar arasında yer almakta olup, döner sermayeli kuruluşların tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı ile yaptıkları teslim ve hizmetleri bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın KDV'den istisnadır.*

2. *3065 sayılı KDV Kanununun 17/1-a maddesinde ifade edilen tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı, toprak analizleri, tarla denemeleri, zirai araştırmaların yapılması, hububat sebze ve meyve üzerine yapılan araştırma, inceleme ve ıslah çalışması, zirai mahsullerin muayene edilmesi, fumigasyona tabi tutulması, damızlık tohum ve hayvan yetiştirilmesi, orman yollarının yapılması, damızlık hayvan, damızlık fide, fidan, bağ çubuğu, tohum ve faydalı böcekler gibi teslim ve hizmetleri kapsamaktadır.*

3. *Döner sermayeli kuruluşların istisna kapsamına girmeyen teslim ve hizmetleri 3065 sayılı KDV Kanununun (1/3-g) maddesine göre KDV'ye tabidir....”* denilmektedir.

Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri vermiş oldukları bazı hizmetlerle ilgili, yukarıda yer alan mevzuatı referans alarak, KDV muafiyeti uygulamaktadır.

Yapılan incelemede; sulama suyu analizleri, bitki yaprak analizleri, karantina analizleri, tek tırnak ihracatı, kurutulmuş meyve ve sebzeler 1-30 ton (ihracat), ahşap ambalaj malzemesi işaretleme izin ve yenileme belgesi ve tohum yetiştirici ve üretici belgesi hizmetlerinde bazı işletmelerde KDV muafiyeti uygulanırken bazılarında uygulanmadığı tespit edilmiştir.

Aşağıda yer alan tabloda hizmet türlerine göre döner sermaye işletme müdürlüklerindeki KDV muafiyeti uygulamaları yer almaktadır.

Sulama suyu analizleri hizmetinde;

Doğu Anadolu Tarımsal Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü, Döner Sermaye İşletmesi, Antalya Batı Akdeniz Tarımsal Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Doğu Akdeniz Geçit Kuşağı Tarımsal Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi ve

Atatürk Bahçe Kùltürleri Merkez Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde %18 KDV uygulanırken aynı hizmet türü için Karadeniz Tarımsal Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanunu'nun 17'nci maddesinin birinci bendi ve Maliye Bakanlığının 14.02.2017 tarih ve 84958988-130(5417-3598)E.E.17629 sayılı yazısı, Antepfıstığı Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesinin birinci bendi ve Isparta Eęridir Meyvecilik Araştırma Enstitüsü Döner Sermaye İşletmesinde ise KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/A-2.1) Bölümü ve 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesi referans gösterilerek muafiyet uygulamakta ve KDV almamaktadır.

Bitki- yaprak analizleri hizmetinde;

Antalya Batı Akdeniz Tarımsal Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesi, Doğu Akdeniz Geçit Kuşağı Tarımsal Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesi ve Manisa Bağcılık Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde % 18 KDV uygulanırken, aynı hizmet türü için Karadeniz Tarımsal Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde, Antepfıstığı Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde, Isparta Eęridir Meyvecilik Araştırma Enstitüsü Döner Sermaye İşletmesinde, İzmir Bornova Zeytincilik Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde ve Atatürk Bahçe Kùltürleri Merkez Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesinin birinci bendi referans gösterilerek muafiyet uygulamakta ve KDV alınmamaktadır.

Karantina Analizleri (İhracat-İthalat) hizmetinde;

İzmir Bornova Zeytincilik Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde ve Atatürk Bahçe Kùltürleri Merkez Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesinin 2'nci ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/A-1.1) bendi referans gösterilerek hem ithalatta hem de ihracatta muafiyet uygulamakta,

Diyarbakır Zirai Mücadele Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesinin ikinci bendi, Ankara Zirai Mücadele Merkez Araştırma Enstitüsü Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 11'inci maddesinin (A) bendi ve İzmir Zirai Karantina Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde ise KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/A-2.1) Bölümü ve 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesi referans gösterilerek ihracata muafiyet uygulamakta, ithalata uygulamamakta,

İstanbul Zirai Karantina Mùdùrlùğü Döner Sermaye İşletmesinde ise hem ihracata hem

de ithalata %18 KDV uygulamaktadır.

Tek tırnaklı ihracatı hizmetinde;

İzmir İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde muafiyet uygulanmayarak %18 KDV alınırken, Kocaeli İl Tarım Ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi ve Hatay İl Tarım Ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre muafiyet uygulanmaktadır.

Kurutulmuş meyve ve Sebzeler 1-30 ton (İhracat) hizmetinde;

Muğla İl Tarım Ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde muafiyet uygulanmayarak %18 KDV alınırken, Ordu İl Tarım Ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin birinci bendi ne göre, Kırklareli İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin birinci bendine göre ve Eskişehir İl Tarım Ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde ise 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesine göre muafiyet uygulanarak KDV alınmamaktadır.

Ahşap Ambalaj Malzemesi İşaretleme İzin ve Yenileme Belgesi hizmetlerinde;

Düzce Tarım Ve Orman İl Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Çankırı İl Tarım Ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Çanakkale İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi ve İstanbul İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde muafiyet uygulanmayarak %18 KDV alınırken, Balıkesir İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesi ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/A-2.1) bölümü referans gösterilerek muafiyet uygulanmakta ve KDV alınmamaktadır.

Son olarak Tohum Yetiştirici ve Üretici Belgesi hizmetinde;

Yalova İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde muafiyet uygulanmayarak %18 KDV alınırken, Karaman İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde 3065 s. Kanun'un 17'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi referans gösterilerek muafiyet uygulanmakta ve KDV alınmamaktadır.

Yukarda ayrıntılı olarak gösterildiği üzere, Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde, aynı hizmet kalemleri için KDV muafiyeti konusunda farklı uygulamaların gerçekleştirildiği görülmüştür. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun yukarıda sayılan maddelerinde muafiyet konusunda "tarımı yaymak, ıslah ve teşvik amacı ile yapılan teslim ve

hizmetler” veya “ihracat” gibi genel ifadeler kullanıldığı için uygulama farklılıkları olduğu düşünüldüğünden, her bir hizmet kalemi özelinde tüm işletmeleri kapsayan, uygulama birliğinin sağlayıcı alt mevzuatın oluşturulması ve buna göre tüm işletmelerde uygulama birliğinin sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

b) Aynı Hizmet Türü İçin Farklı KDV Oranı Uygulanması

Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde “aşı” ve “kuduz tanısı” hizmet türlerinde farklı KDV oranları uygulandığı görülmüştür.

3065 sayılı KDV Kanunu’nun “Mükellef” başlıklı 8’inci maddesinde;

“1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ... dir.” denilmektedir.

Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri de söz konusu mevzuat hükmü gereği vermiş oldukları hizmetlerde mükellef sıfatı ile KDV uygulamaktadır.

Yapılan incelemede, “kuduz tanısı” hizmet türünde, Erzurum Veteriner Kontrol Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Samsun Veteriner Kontrol Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi ve İzmir/Bornova Veteriner Kontrol Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde %18 KDV uygulanırken, Ankara Etlik Veteriner Kontrol Enstitüsü Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde %8 KDV uygulandığı,

“Muhtelif aşı” hizmetlerinde de yine, Adıyaman İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Ağrı İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, Aksaray İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi ve Adıyaman İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde %8 KDV uygulanırken, Adana İl Tarım ve Orman Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinde %18 KDV uygulandığı görülmüştür.

Tüm işletmelerde aynı hizmet türü için aynı KDV oranının uygulanması gerekmektedir.

Sonuç itibariyle, yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda Tarım ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde; aynı hizmet türleri için KDV muafiyetinde ve KDV oranlarında farklı uygulamalar yapıldığı tespit edilmiş olup, uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir.

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

7. EKLER

EK-1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Turizm Yatırımlarına Tahsis Edilen Milli Park ve Tabiat Parklarından Elde Edilen Pay ve Bedellerin Döner Sermayeye Gelir Kaydedilememesi (Mülga OSİB)	2021	Yerine Getirilmedi	
Maddi Duran Varlıkların Amortisman Kayıtlarının Hatalı Yapılması (Mülga OSİB)	2021	Kısmen Yerine Getirildi	