



**T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

Eylül 2020



İÇERİK

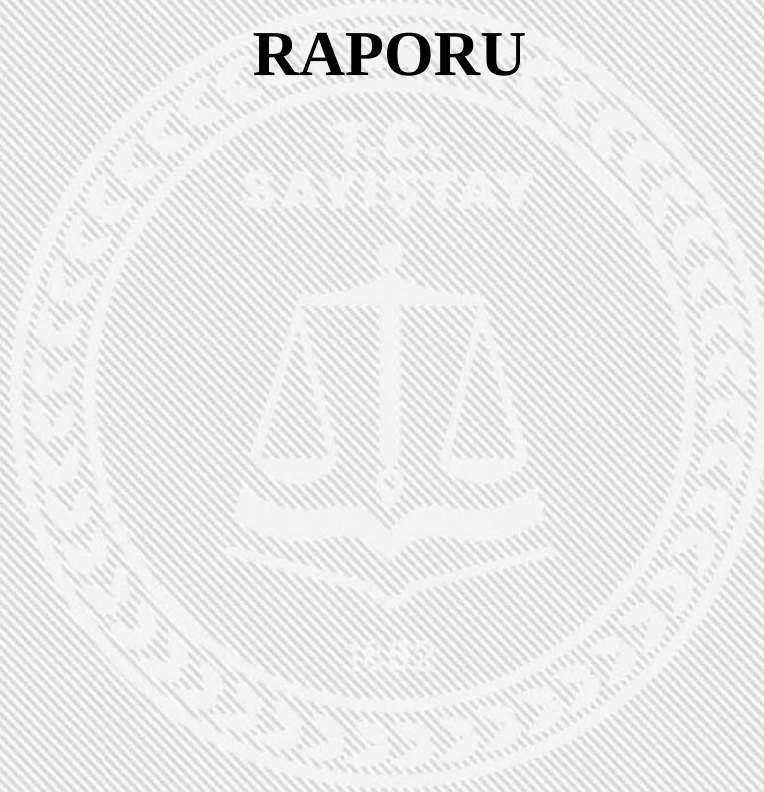
TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ 2019 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
TAPU VE KADASTRO GENEL MÜDÜRLÜĞÜ TAPU VE KADASTRO DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2019 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	48

**TAPU VE KADASTRO GENEL
MÜDÜRLÜĞÜ**

2019 YILI

SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM

RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	8
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	9
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	9
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	10
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	13
7.	DENETİM BULGULARI.....	13
8.	EKLER.....	45

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Genel Müdürlük Personelinin İstihdam Şekline Göre Dağılımı.....	4
Tablo 2: Ekonomik Ayrıma Göre Ödenek Durumu ve Bütçe Giderleri	5
Tablo 3: Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Gelirleri.....	6
Tablo 4: Arazi ve Arsalar Hesabı ile Binalar Hesabı 2019 Yıl Sonu Mizan Kayıtları	15
Tablo 5: Kuruma Tahsisli Taşınmazlara İlişkin Doğrudan Gider Kaydedilen Değer Artırıcı Harcamalar	18
Tablo 6: Genel Müdürlük 2019 Yıl Sonu Ayrıntılı Mizan Kayıtları	23
Tablo 7: 2019 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlık Ödemeleri	24
Tablo 8: Özel Maliyetler Hesabının Kullanılmadığı Değer Artırıcı Nitelikteki Harcamalar...	25
Tablo 9: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına İlişkin 2019 Yıl Sonu Mizan Kayıtları	27
Tablo 10: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı Kullanılmayan Hurdada Ayrıma İşlemleri.....	28
Tablo 11: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri	30
Tablo 12: Tapu Kayıtları ile Mevcut Kullanım Şekli Birbirine Uygun Olmayan Taşınmazlar	35
Tablo 13: Diğer Kurumlara Yapılan Devirler	37
Tablo 14: Aynı Muhasebe Birimine Bağlı Harcama Birimleri Arasında Birikmiş Amortisman Kaydı Yapılmayan Taşınır Devirleri.....	39

KISALTMALAR

KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
SGDB	: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
TAKBİS	: Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TKGM	: Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
TKYS	: Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi
VEDOP	: Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Genel Müdürlüğe Tahsisli veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Envanter ve Kayıt Çalışmalarının Tamamlanmaması
2. Kuruma Tahsisli Taşınmazların Duran Varlıklar İçin Açılan Yardımcı Hesaplarda İzlenmemesi
3. Binalar Hesabı İçin Fazla Amortisman Ayrılması
4. Kuruma Tahsisli Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Gider Kaydedilmesi
5. Taşınırlara İlişkin Taşınır Kayıt ve Yönetim Sisteminde (TKYS) Yer Alan Bilgiler ile Ambarda Mevcut Bilgilerin Birbirine Uygun Olmaması
6. Taşınırların Kayda Alınma işlemlerinin Yapılmaması
7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabına İlişkin Tutarların İlgili Varlık Hesaplarında Takip Edilmemesi
8. Özel Maliyetler Hesabının Kullanılmaması
9. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri İle Ayrılmış Amortisman Tutarları Arasındaki Farkın Yıl Sonunda Amorti Edilmemesi
10. Hurdaya Ayırma İşlemlerinde Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına Gerekli Kayıtların Yapılmaması
11. Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması
12. Kurumsal Bazda Üretilen Mali Tablolarda “Gelirler” Hesabı İçinde Yer Alan Tapu Harçları Gelirlerinin Gerçek Durumu Göstermemesi

B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. Tüketim Malzemesi Çıkışlarının Üçer Aylık Dönemler İtibariyle Yapılmaması
2. Peşin Ödenen Kira Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinde Dönem Ayırıcı Hesapların Kullanılmaması

3. Genel M¼d¼rl¼ęe Tahsisli Arazi ve Arsalar Üzerine Bina Yapılmasına Rağmen Tapu Kayıtlarında Cins Tashihlerinin Yapılmaması
4. Bedelsiz Taşınır Devirlerinde, Taşınırlara Ait Birikmiş Amortisman Tutarlarının Devredilmemesi
5. Hurdaya Ayırma İşlemlerinde Birikmiş Amortisman Tutarlarının Devredilmemesi
6. Aynı Muhasebe Birimine Bağlı Harcama Birimleri Arasında Yapılan Taşınır Mal Devirlerinde 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Ülkemizde ilk Tapu Teşkilatı 21 Mayıs 1847 tarihinde Defterhane-i Amire Kalemî adıyla kurulmuş ve Cumhuriyete kadar çeşitli isimler altında görevini sürdürmüştür. Cumhuriyetten sonra, 1924 yılında Tapu Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Bu teşkilat bünyesine 1925 yılında 658 sayılı Kanunla kadastro birimi ilave edilmiştir. Cumhuriyet sonrasında sırasıyla Maliye Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Başbakanlık ile Bayındırlık ve İskân Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren kurum, halihazırda Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bağlı olarak çalışmalarını sürdürmektedir.

Kurumun teşkilat kanunu olan 6083 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun 10.01.2010 tarih ve 27781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi yürürlüğe girene kadar uygulanmıştır.

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 ile 6083 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerinin büyük bölümü mülga haline gelmiştir.

15.07.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Genel Müdürlüğün teşkilatı ile görev ve yetkileri yeniden belirlenmiş ve Genel Müdürlük, Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bağlı idare olarak düzenlenmiştir.

4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 480'inci maddesinde, Genel Müdürlüğün görev ve yetkileri;

- Devletin sorumluluğu altındaki tapu sicillerinin düzenli bir biçimde tutulmasını, taşınmazlarla ilgili her türlü akitli ve akitsiz tapu işlemleri ile tescil işlerinin yapılmasını, siciller üzerindeki değişikliklerin takibini, denetlenmesini, sicil ve belgelerin arşivlenerek korunmasını sağlamak,
- Ülkenin kadastrounu yapmak, değişiklikleri takip etmek, tapu planlarının yenilenmesini ve güncellenmesini sağlamak, bunlara ilişkin kontrol ve denetim

hizmetlerini yürütmek,

- Büyük ölçekli kadastral ve topografik haritaların üretilmesi amacı ile jeodezik altyapı, havadan fotoğraf alımı, 1/5000 ve daha üst ölçekli fotogrametrik ve yersel harita üretim hizmetlerini yapmak veya yaptırmak, kontrol etmek, denetlemek ve temel prensipleri tespit etmek,
- Mekansal bilgi sistemi altyapısını ve harita üretim izleme merkezini oluşturmak, verilerden gerçek ve tüzel kişiler ile kamu kurum ve kuruluşlarının faydalanmasını sağlamak, coğrafi bilgi sistemleri konusunda verilecek görevleri yapmak,
- Yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişilerin ülkedeki tapu ve kadastro ile ilgili işlemlerini yapmak, Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışındaki taşınmazları ile ilgili hak ve menfaatlerini korumak, devletlerarası emlak müzakerelerine katılmak,
- Görev alanıyla ilgili konularda, diğer ülkeler ve uluslararası kuruluşlar ile işbirliği yaparak müşterek projeler planlamak, yürütmek,
- 16.06.2005 tarih ve 5368 sayılı Lisanslı Harita Kadastro Mühendisleri ve Büroları Hakkında Kanun hükümlerine göre harita ve kadastro mühendislik bürolarına lisans vermek, bu büroların faaliyet usul ve esaslarını belirlemek ve denetlemek,
- Taşınmaza yönelik aracılık faaliyetlerini düzenlemek, lisans vermek, bu faaliyetlerin usul ve esaslarını belirlemek ve denetlemek,
- Genel Müdürlüğün görev, hizmet ve faaliyetleri ile ilgili olarak diğer kamu kurum ve kuruluşları ile meslek kuruluşlarınca uyulacak esasları belirlemek, koordinasyonu sağlamak,
- Taşınmazların toplu değerlendirme yöntemleriyle değerini belirlemek, değer bilgi merkezini kurmak, yönetmek ve değer haritalarının üretilmesi ile güncel tutulmasını sağlamak,
- Kanunlarla ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yerine getirmek,

şeklinde belirlenmiştir.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Genel Müdürlük merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatından oluşur.

Genel Müdür, Genel Müdürlüğün en üst amiri olup, Genel Müdürlüğü temsil eder. Genel Müdüre yardımcı olmak üzere üç genel müdür yardımcısı bulunmaktadır.

Merkez teşkilatı hizmet birimleri şunlardır;

- Tapu Dairesi Başkanlığı
- Kadastro Dairesi Başkanlığı
- Harita Dairesi Başkanlığı
- Yabancı İşler Dairesi Başkanlığı
- Arşiv Dairesi Başkanlığı
- Taşınmaz Değerleme Dairesi Başkanlığı
- Teftiş Kurulu Başkanlığı
- İç Denetim Birimi Başkanlığı
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
- Personel Dairesi Başkanlığı
- Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı
- Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı
- Hukuk Müşavirliği

Genel Müdürlük taşra teşkilatı, 24 Bölge Müdürlüğü ile bunlara bağlı 973 Tapu Müdürlüğü ve 81 Kadastro Müdürlüğünden meydana gelmektedir. Kadastro müdürlükleri illerde, tapu müdürlükleri, merkez ilçe ve diğer ilçelerde kurulmuştur.

05.02.2019 tarih ve 30677 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 30 no’lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’ne göre, Genel Müdürlük yurtdışı teşkilatı kurmaya yetkilendirilmiş olup, buna istinaden yurtdışı teşkilatı olarak Berlin Tapu ve Kadastro Temsilciliği kurulmuştur.

2019 yılı sonu itibarıyla Genel Müdürlük merkez ve taşra teşkilatında toplam 19.302

personel istihdam edilmektedir. Bu personelin istihdam şekline göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 1: Genel Müdürlük Personelinin İstihdam Şekline Göre Dağılımı

İstihdam Şekli	657 4/A Memur	657 4/B Sözleşmeli Personel	657 4/D İşçi	Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel	Döner Ser. Sürekli İşçi (696 KHK)	Genel Toplam
Genel Müdürlük Birimi	881	15	83	11	196	1.186
Bölge Müdürlüğü	960	44	149	0	216	1.369
Kadastro Müdürlüğü	4.264	55	590	0	141	5.050
Tapu Müdürlüğü	8.732	1.822	548	0	595	11.697
Genel Toplam	14.837	1.936	1.370	11	1.148	19.302

Tabloda görüleceği üzere, Genel Müdürlük personelinin %77'si memur, %10'u sözleşmeli personel ve %13'ü işçi statüsünde çalışmaktadır. Merkez teşkilatında toplam 1.186 personel; taşra teşkilatında ise 1.369'u bölge müdürlüklerinde, 5.050'si kadastro müdürlüklerinde ve 11.697'si tapu müdürlüklerinde olmak üzere toplam 18.116 personel görev yapmaktadır. Genel Müdürlükte görevli personelin %6,14'ü merkez teşkilatında, %93,86'sı taşra teşkilatında görev yapmakta olup, en fazla personel %60,60 oranı ile tapu müdürlüklerinde istihdam edilmektedir.

1.3. Mali Yapı

Genel Müdürlük, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2019 yılı bütçesiyle Genel Müdürlüğe 1.113.861.000,00 TL tutarında ödenek tahsis edilmiş, yıl içinde yapılan aktarma işlemleri sonrası yıl sonu ödeneği 1.453.819.509,00 TL olmuştur. Söz konusu ödeneğin 1.176.428.517,00 TL'si harcanmış ve yılsonu harcama düzeyi revize ödeneğin %80,92'si olarak gerçekleşmiştir.

Genel Müdürlüğün 2019 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2: Ekonomik Ayrıma Göre Ödenek Durumu ve Bütçe Giderleri

Gider Çeşidi	2019 Başlangıç Ödeneği (TL)	2019 Yılı Revize Ödeneği (TL)	31.12.2019 İtibariyle Harcama Tutarı (TL)	Gerçekleşme Oranı (%)
01 Personel Giderleri	803.165.000,00	803.165.000,00	779.611.184,00	97,07
02 SGK Devlet Prim Giderleri	183.909.000,00	183.909.000,00	174.914.997,00	95,11
03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	22.482.000,00	44.218.550,00	42.338.699,00	95,75
05 Cari Transferler	5.794.000,00	5.803.243,00	5.800.563,00	99,95
06 Sermaye Giderleri	98.511.000,00	416.723.716,00	173.763.074,00	41,70
- Döner Sermaye Kaynağı	0	83.218.685,55	55.297.435,00	66,45
- Orman Genel Müdürlüğünden Aktarılan Kaynaklar	0	268.066.653,91	56.970.089,00	21,25
- Sultanbeyli Belediyesinden Aktarılan Kaynaklar	0	793.258,54	518.721,00	65,39
-Dış Kredi (Sermaye Giderleri Toplamına Dahildir)	33.040.000,00	45.340.000,00	41.914.592,00	92,45
GENEL TOPLAM	1.113.861.000,00	1.453.819.509,00	1.176.428.517,00	80,92

Tabloda görüleceği üzere, Genel Müdürlük 2019 yılı başlangıç ödeneği 1.113.861.000,00 TL iken yıl içinde temin edilen revize ödenekle, toplam ödenek 1.453.819.509,00 TL'ye yükselmiştir. Söz konusu ödeneğin 1.176.428.517,00 TL'si harcanmış olup, yıl sonu harcama düzeyi revize ödeneğin %80,92'si olarak gerçekleşmiştir.

Genel Müdürlük faaliyetlerinin finansmanında, bütçe dışında kalan döner sermaye işletmesinden 83.218.685,55 TL kaynak temin edilmiş ve bu kaynağın 55.297.435,00 TL'si kullanılmıştır. Döner Sermaye İşletmesinden temin edilen kaynaklar ve Orman Genel Müdürlüğü ile yapılan protokol kapsamında şartlı bağış ve yardım şeklinde gelen ödenekler ile Sultanbeyli Belediyesinden şartlı bağış ve yardım şeklinde gelen ödenekler 06 Sermaye Giderleri ekonomik koduna kaydedilmiştir.

Ayrıca, 2019 Yılı Yatırım Programı ile Genel Müdürlükçe yürütülen Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesinin finansmanında kullanılmak üzere Dünya Bankasından 33.040.000,00TL tutarında dış kredi tahsis edilmiş, yıl içinde bu tutara 12.300.000,00 TL eklenerek toplam 45.340.000,00 TL ödenek oluşmuştur. Yıl sonu itibarıyla bu ödeneğin 41.914.592,00 TL'si harcanmıştır.

Genel Müdürlüğün, 2019 yılı bütçe gelirleri toplamı ise 1.862.909.366,07 TL tutarında gerçekleşmiş olup, 2019 yılı ekonomik ayrıma göre bütçe gelirleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 3: Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Gelirleri

Ekonomik Kodlar	BÜTÇE GELİRİNİN TÜRÜ	2019 Yılı Tutarı (TL)
800	BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	1.862.909.366,07
01	Vergi Gelirleri	524.523.511,80
03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.567.324,57
04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	112.786.244,96
05	Diğer Gelirler	1.224.032.284,74
06	Sermaye Gelirleri	0
810	BÜTÇE GELİRLERİNDEN RET VE İADELER HESABI	47.167.883,97
01	Vergi Gelirlerinden Ret ve İadeler	45.211.609,91
03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	21.547,02
05	Diğer Gelirlerden Ret ve İadeler	1.934.727,04
NET BÜTÇE GELİRLERİ TOPLAMI		1.815.741.482,10

Tabloya göre, 2019 yılı gerçekleşen bütçe gelirleri toplamı olan 1.862.909.366,07 TL tutarın 524.523.511,80 TL'si vergi gelirleri, 1.567.324,57 TL'si teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, 112.786.244,96 TL'si alınan bağış ve yardımlar ve 1.224.032.284,74 TL'si de diğer gelirlerden oluşmaktadır. Yıl sonunda bütçe gelirlerinden ret ve iadeler toplamı 47.167.883,97 TL olup, net gelirler toplamı ise 1.815.741.482,10 TL tutarında gerçekleşmiştir.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Genel Müdürlük mali işlemlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

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

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

şekilde kurulur ve yürütülür.

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

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

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

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

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

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

Yönetmelik’in 310’uncu maddesinde kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim ve her kurumsal birimin bir

mali raporlama birimi olduğu; 311'inci maddesinde kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticilerinin, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından, üst yöneticilerin de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumlu olduğu; 312'nci maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 313'üncü maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak temel mali tabloların Bilanço, Faaliyet Sonuçları Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Bütçelenen ve Gerçekleşen Tutarların Karşılaştırma Tablosu olduğu; 314-316'ncı maddelerinde bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327'nci maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

Genel Müdürlüğün muhasebe hizmetleri; merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada defterdarlıklar ve mal müdürlüklerine bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

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

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

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde

zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak 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 gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11'nci maddesinde, üst yöneticilerin, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanun'da belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri belirtilmektedir.

Genel Müdürlüğün 2019 yılı denetimi çerçevesinde, kurum iç kontrol sistemine ilişkin aşağıdaki tespit ve değerlendirmeler yapılmıştır:

Genel Müdürlük bünyesindeki her daire başkanlığı ayrı bir harcama birimidir. Her daire başkanlığının yetki ve sorumluluk alanındaki mali işlemler, daire başkanlıkları içinde ayrı süreçler halinde işlemektedir.

Kurumda iç kontrol sisteminin tamamlayıcı unsuru olan iç denetim birimi bulunmakta olup, iç denetim birimine 15 iç denetçi kadrosu verilmiş bulunmakla birlikte, iç denetim birimi 1 Başkan ve 8 iç denetçiden oluşmaktadır. 2019 yılında gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda 7 adet iç denetim raporu tanzim edilmiştir.

Kurumda, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumun sağlanması için 2009 yılından itibaren Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planları hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur.

Genel Müdürlük merkez ve taşra teşkilatında iç kontrolün yaygınlaştırılması için 2018-2019 yıllarını kapsayan TKGM Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanmış, 16.01.2018 tarih ve 124970 sayılı Genel Müdürlük Oluru ile yürürlüğe konulmuştur. Uyum Eylem Planında, gerekli görülen eylemler ile sorumlu birimler belirlenmiş ve ön görülen eylemlerin gerçekleştirilmesi bir takvime bağlanmıştır.

Kurum İç Kontrol Eylem Planı kapsamında yürütülen faaliyetler şunlardır:

- Kuruma ait 2018-2019 yılı İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanarak uygulamaya geçilmiştir.
- İdare faaliyet raporu hesap verebilirlik ve mali saydamlık çerçevesinde hazırlanmış ve yayımlanmıştır.
- TKGM merkez ve taşra birimlerinde görev yapan personele Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile ilgili eğitim verilmiştir ve bilgilendirme yapılmıştır.
- 08.02.2019 tarih E.629284 sayılı SGDB yazısı ile 13.02.2019 tarihinde ilgili Daire Başkanlıklarının personeline oluşturan odak grubu ile yapılan toplantı neticesinde riskler belirlenmiştir.
- Kurum personeline bilgi sistemleri, broşürler aracılığıyla iç kontrol sistemi hakkında bilgilendirmeler yapılmaktadır.
- Daire Başkanlıklarınca doldurulan “Risk Kayıt” formu doğrultusunda tespit edilen risklerin etki ve olasılıklarını düşürmeye yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmiştir.
- Belirlenen her risk için kontrol faaliyetlerinin sorumlusu, Risk Kayıt Formu ve Konsolide Risk Raporu formunda Harcama Birim Yöneticisi (ilgili Daire Başkanı) olarak belirlenmiştir.
- Genel Müdürlüğün 18.01.2013 tarihli yazısı ile İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulmuş olup Kamu İç Kontrol Sistemi ile ilgili konularda çalışmalar yapılmıştır.
- Kamu İç Kontrol Rehberine göre Kurumda iç kontrol sisteminin izlenmesi amacıyla İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu hazırlanarak İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun görüşüne sunulmuştur.
- Her yıl Birim Faaliyet Raporu ve İdari Faaliyet Raporu hazırlama çalışmaları kapsamında İç Kontrol Güvence beyanı imzalanmaktadır

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, sistemin değerlendirilmesi ve raporlanması ile ilgili işlemler İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu ile SGDB koordinasyonunda yapılmaktadır. SGDB'nin iç kontrol sistemine yönelik olarak yerine getirdiği görevler, üst yönetici tarafından onaylanan Genel Müdürlük kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planları aracılığıyla yerine getirilmektedir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ve Genel Müdürlük Ön Mali Kontrol Yönergesi çerçevesinde 2019 yılı gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin mali

karar ve işlemler İç Kontrol Birimi tarafından; Genel Müdürlük bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer ilgili mali mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden, ön mali kontrole tabi tutulmuştur.

2019 yılı içerisinde SGDB'nin İç Kontrol Birimince;

- Ön mali kontrole tabi olup, harcama birimlerinden SGDB'ye gelen belgelerin, iç kontrol birimi tarafından kontrol edilmesi sonucunda mevzuat yönünden uygun olanlar için yasal süresi içinde gerekli işlemler yapılmıştır. Hata ve noksanlıkları bulunanlar ise, düzeltilmesi ve eksikliklerin tamamlanması amacıyla tutanakla ilgili birime iade edilmiştir.
- Çeşitli daire başkanlıklarından SGDB'ye intikal ettirilen 89 adet sözleşme tasarısı ve taahhüt evrakı üzerinde ön mali kontrol yapılarak, bunlarla ilgili SGDB'nin görüşünü içeren uygun görüş yazıları yasal süresi içerisinde ilgili daireye gönderilmiştir.
- Çeşitli daire başkanlıklarına ait 561 adet ödeme emri belgesi ön mali kontrole tabi tutularak ödeme işleminin gerçekleştirilmesini teminen ilgili daire başkanlığına intikal ettirilmiştir.
- Genel Müdürlük merkez ve taşra teşkilatlarına ait 782 adet ödenek gönderme ve 116 adet tenkis belgesi üzerinde ön mali kontrol işlemleri yapılarak, bilgisayar ortamında onaylanmıştır.

Kurumun, iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve bu sistemden yönetim ve çalışanlarca beklenen sonuçların elde edilebilmesi için; iç kontrol sisteminin izlenmesi, izlemenin iç kontrol eksikliklerini ortaya çıkarabilecek kalitede gerçekleştirilebilmesi, tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin giderilerek sistemin sürekli olarak güçlendirilmesi gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin belirli dönemlerde değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin tespit edilerek uygulamaya dâhil edilmesi, sistemin etkinliğinin sağlanması açısından son derece önemlidir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma konusunda sistemin beklenen katkıyı sağlayıp sağlamadığının iç kontrol bileşenleri özelinde incelenmesi ve sistemin iyileştirmeye açık alanlarının tespit edilerek düzeltici önlemlerin belirlenmesine katkı sağlayacaktır. Kurumda iç kontrol sisteminin temelini oluşturmayı amaçlayan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı uygulanmakla birlikte iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi, risk yönetimi ve sistemin izlenmesi odaklı iç kontrol faaliyetlerine devam edilmektedir.

Bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine dahil edilmesinde, yılı içerisinde hangi faaliyet için ne kadar harcama yapıldığını takip edecek bir sistem kurulmadığı ve yılı faaliyet raporuyla raporlanmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan "plan-program-bütçe bağı"nın etkin bir şekilde kurulamamasına yol açmaktadır. Bu nedenle, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve faaliyetler için tahsis edilen ödeneklerin yıl sonu gerçekleştirmelerini izleyebilecek bir sistemin kurulması gerekmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 2019 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” 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 DAYANAKLARI

BULGU 1: Genel Müdürlüğe Tahsisli veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Envanter ve Kayıt Çalışmalarının Tamamlanmaması

Genel Müdürlüğe tahsisli veya kullanımında bulunan taşınmazların “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” hükümlerine uygun olarak envanter ve kayıt çalışmalarının tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin “Kayıt ve kontrol işlemleri” başlıklı 5’inci maddesinde, taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri; kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınması olarak tanımlanmış; “Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler” başlıklı geçici 1’inci maddesinde, tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli

belirlenemeyenlerin ise rayiç değerleri üzerinden 31.12.2017 tarihine kadar kayıtlara alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, Genel Müdürlüğün kullanımında bulunan taşınmazların envanterine yönelik çalışmalara başlanmış ve 2019 yılı içerisinde 252-Binalar Hesabına toplam 43.816.137,45 TL tutarında taşınmaz kaydı yapılmıştır. Ancak, Yönetmelik'te istenen kayıt ve envanter çalışmasının henüz tamamlanmadığı görülmüştür.

Bu durum, taşınmazlara ilişkin 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252-Binalar Hesabının olması gerekenden az görünmesine neden olmaktadır.

Yukarıda ifade edilen hususları ihtiva eden bulgu, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında da raporlanmasına rağmen, Genel Müdürlüğün kullanımında bulunan taşınmazlarla ilgili olarak 2019 yılında Yönetmelik'te istenen bilgileri karşılayacak nitelikte kayıt çalışması yapılması ve tutarlarının muhasebe hesaplarında takip edilmesi işlemleri tamamlanmamıştır.

Sonuç olarak, Genel Müdürlüğe tahsisli veya Genel Müdürlüğün kullanımında bulunan taşınmazların kaydı ve icmal cetvellerinin düzenlenmesi işlemlerinin Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri çerçevesinde tamamlanması uygun olacaktır.

BULGU 2: Kuruma Tahsisli Taşınmazların Duran Varlıklar İçin Açılan Yardımcı Hesaplarda İzlenmemesi

Genel Müdürlüğe Hazine tarafından tahsis edilmiş olan taşınmazların, kamu idarelerine tahsisli olan taşınmazların izlenebilmesi amacıyla oluşturulan yardımcı hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Mülkiyeti Hazineye veya diğer kamu idarelerine ait olup bir başka kamu idaresine tahsis edilen taşınmazların tahsis edildikleri kamu idarelerinin mali tablolarında gösterilmesini teminen, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130, 131 ve 132'nci maddeleri ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170, 172, 174, 176 ve 186'ncı maddelerinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, tahsis edilen taşınmazların izlenebilmesi amacıyla "02 Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar" ve kamu idarelerine tahsisli olan taşınmazların izlenebilmesi amacıyla da "03 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" olmak üzere, 41 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde yardımcı hesaplar belirlenmiş ve bu yardımcı hesaplar merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planına eklenmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 27.04.2015 tarih ve 90192509-010.03-4167 sayılı “Taşınmaz Tahsis İşlemleri” konulu yazısında, tahsis işleminin muhasebe birimine bildirimine ilişkin yapılan açıklamada tahsisli olarak kullanılan taşınmazlara ait belgelerin kullanan kamu idaresi tarafından muhasebe kayıtlarına alınmak üzere muhasebe birimine verileceği belirtilmiştir. Tahsis işleminin muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan açıklamada ise, taşınmazın tahsis edildiği kamu idaresi tarafından tahsis işlemine ilişkin belgelerin muhasebe birimine verildiğinde; ilgisine göre 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252-Binalar Hesabına (03.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) borç, 500-Net Değer Hesabına (12.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) alacak; varsa taşınmaza ilişkin amortisman tutarlarının 500-Net Değer Hesabına (13.Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman Tutarı) borç, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedileceği ve bu kayıtların taşınmazı tahsisli olarak kullanan idarenin taşınmaza ilişkin harcamalarını muhasebeleştiren ilgili muhasebe birimlerince yapılacağı ifade edilmiştir.

Ancak, genel bütçeli bir kuruluş olan Genel Müdürlük kullanımında olan taşınmazların tamamının Hazine tarafından tahsis edilmiş taşınmazlar olması ve bu nedenle anılan taşınmazların 250-Arazi ve Arsalar Hesabı veya 252-Binalar Hesabının “03.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar” yardımcı koduna kaydedilmesi gerekirken, bazı taşınmazların aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere “01 Kamu İdaresinin Mülkiyetinde Olanlar” yardımcı koduna kaydedildiği görülmüştür.

Tablo 4: Arazi ve Arsalar Hesabı ile Binalar Hesabı 2019 Yıl Sonu Mizan Kayıtları

Hesap Kodu	Borç Tutarı (TL)	Alacak Tutarı (TL)
250.01.02	20.172.452,07	0,00
252.01.01	376.210.710,20	0,00
252.01.02	590.000,00	0,00
252.01.04	190.000,00	0,00
TOPLAM	397.163.162,27	0,00

Kuruma tahsisli taşınmazların tamamının kayıtlı değerleri ile 250.03 Arazi ve Arsalar Hesabı, 252.03 Binalar Hesabı ile 500.12 Net Değer Hesabına; taşınmazlara ilişkin ayrılan amortisman tutarlarının ise, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 500.13 Net Değer Hesabına kaydedilmemesi sonucunda 2019 yılı Bilançosunda kaydedilmeyen değerler kadar hataya neden olunmuştur.

Sonuç olarak, Kuruma tahsisli taşınmazların kayıtlara alınmasını teminen, mali tablolardaki eksikliklerin giderilmesi ve taşınmaz hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre yapılması uygun olacaktır.

BULGU 3: Binalar Hesabı İçin Fazla Amortisman Ayrılması

252-Binalar Hesabında kayıtlı bulunan binalar için mevzuatta öngörülen tutarlardan daha fazla amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Binalar Hesabının 2019 yılı açılış kayıtlarında, 1.192.496.293,00 TL tutarında 2018 yılından devredilen binalar kaydının yapıldığı, yıl içerisinde yapılan taşınmaz envanter işlemleri ve değer tespiti çalışmaları sonucunda, 2019 yılında toplam 43.816.137,45 TL tutarında Binalar Hesabına yeni kayıt yapıldığı tespit edilmiştir. 2019 yılı Bilançosunda yıl sonu itibarı ile toplam 1.236.312.430,45 TL tutara ulaşan binalar için yapılan amortisman işlemleri ile 1.122.377.431,00 TL tutarında amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır. Dolayısıyla, yıl sonu itibarıyla bilançoda 113.934.999,45 TL tutarda net binalar kaydının olduğu görülmüştür.

47 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amortisman ve tükenme payı ayırma yöntemi" başlıklı 5'inci maddesinde, duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmasında normal amortisman yöntemi uygulanacağı, bu yöntemle göre varlıklar için amortisman ve tükenme payının varlığın yararlanma süresine göre Ek-1'de yer alan Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesinde belirlenen oranlarda her yıl eşit olarak ayrılacağı belirtilmiş olup, Tebliğ eki listede binaların amortisman süresi 50 yıl ve amortisman oranı %2 olarak tespit edilmiştir.

252-Binalar Hesabında kayıtlı bulunan toplam 1.236.312.430,45 TL tutarında bina için %2 oranında amortisman ayrılacağı düşünüldüğünde, 2019 yılı binalar amortisman ve değer düşüklüğü karşılığının 24.726.248,60 TL olması gerekmektedir. Böyle bir durumda, 2019 yılı için ayrılmış görünen 1.122.377.431,00 TL amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı tutarının fazla hesaplandığı düşünülmektedir.

Bu durum, geçen yılki denetim raporunda da bulgu konusu edilmiş olup, toplam 1.097.651.182,40 TL tutarında amortisman ve değer düşüklüğü karşılığının fazla hesaplanması, mali tablolarda 630-Giderler Hesabı ile 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının 1.097.651.182,40 TL tutarında fazla görünmesine yol açmaktadır.

Sonuç olarak, Genel Müdürlüğe tahsisli binalar için ayrılması gereken amortisman ve değer düşüklüğü karşılığının, ilgili Yönetmelikler ve bunlara dayanılarak hazırlanan 47 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği çerçevesinde hesaplanması uygun olacaktır.

BULGU 4: Kuruma Tahsisli Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Gider Kaydedilmesi

Genel Müdürlüğe tahsisli taşınmazlar için yapılan değer artırıcı işlemlerin ilgili maddi duran varlık hesaplarında izlenmeyerek doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin işlemlerin açıklandığı 170'inci maddesinin (b) bendinde, maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı arttıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyetin, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği ve amortisman hesaplamasında dikkate alınacağı; tahsis edilen taşınmazlara yapılan değer artırıcı harcamaların taşınmazın tahsis edildiği kamu idaresinin muhasebe hizmetini yürüten muhasebe birimince ilgili taşınmazın kayıtlı değeri üzerine ilave edileceği ve ilave edilen değer, taşınmazı tahsis eden kamu idaresine, bu kamu idaresince de muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine kayıtlara alınmak üzere bildirileceği hüküm altına alınmıştır.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün “Amortisman ve Tükenme Payları” başlıklı 28 Sıra No'lu Genel Tebliği'nin 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile 47 Sıra No'lu Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, hesaplarda kayıtlı duran varlıklar için yapılan harcamalardan 34.000,00 TL'yi aşanların değer artırıcı harcama olarak kabul edileceği ve ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği belirtilmiştir.

Ayrıca, Muhasebat Genel Müdürlüğünün “Taşınmaz Tahsis İşlemleri” konulu 27.04.2015 tarih ve 90192509-010.03-4167 sayılı yazısında taşınmazların tahsis işlemi kapsamında kamu idareleri ve muhasebe birimlerinde yapılacak işlemler ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Buna göre, tahsisli taşınmazlar için kullanan idare tarafından yapılan değer artırıcı harcamalar, harcamayı yapan kamu idaresinin taşınmaza ilişkin harcamalarını muhasebeleştirilen muhasebe birimince ilgisine göre bir taraftan, 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252-Binalar Hesabına (03.Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar) borç, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabına veya 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan, 830-Bütçe

Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilecektir.

Değer artırıcı harcamayı yapan kamu idaresince, ödeme belgesinin onaylı iki sureti yazı ekinde, mülkiyeti Hazineye ait taşınmazlar için Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili merkez dışı birimine, diğer kamu idarelerinde ise kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli ilgili birimine gönderilecektir. Maliki kamu idaresi de değer artırıcı harcama tutarını, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik eki “EK-2-Tapuya Kayıtlı Olan Taşınmazlar Formu”nun değer sütununa kaydedecek olup, ödeme belgesinin bir suretini taşınmazın kayıtlı olduğu muhasebe birimine gönderecektir.

Taşınmazın mülkiyet kayıtlarının bulunduğu muhasebe birimi de ilgisine göre; 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252-Binalar Hesabına (01.Kamu İdaresinin Mülkiyetinde Olanlar) borç, 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı veya 252-Binalar Hesabına (02.Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar) alacak kaydı yapacaktır.

2019 yılı içerisinde Kuruma tahsisli ayrıntısı aşağıda gösterilen taşınmazlara ait binaların ömürlerini uzatacak ve verimlerini artıracak şekilde toplam 1.374.391,85 TL tutarında bakım onarım harcaması yapıldığı, ancak ilgili harcama tutarlarının 252-Binalar Hesabına kaydedilmesi gerekirken, 630-Giderler Hesabına kaydedilerek giderleştirildiği görülmüştür.

Tablo 5: Kuruma Tahsisli Taşınmazlara İlişkin Doğrudan Gider Kaydedilen Değer Artırıcı Harcamalar

Muhasebe Birimi Yevmiye No'su	Tutarı (TL)	İşin Niteliği
1450	56.640,00	Oran Kampüsü Girişine Yeni Güvenlik Kulübesi Yaptırılması İşİ
3387	73.849,36	Emet Kadastro Birimi Bakım-Onarım İşİ
4357	95.816,00	Bolu Tapu ve Kadastro Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım-Onarım İşİ
4478	74.930,00	Oran Yerleşkesi Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü Hizmet Binasının Ana Rogarın Bakım-Onarım İşİ
4546	104.681,65	Kağıthane Tapu Müdürlüğü Bakım-Onarım İşİ
5893	94.857,25	Arşiv Dairesi Başkanlığı, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü, Eğitim Binası ve Oran

		Yerleşkesi İçerisindeki Alanların Bakım-Onarım İşi
6261	95.934,00	Efeler Tapu Müdürlüğü Bakım-Onarım İşi
7274	104.701,40	Alsancak (Karşıyaka) Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım-Onarım İşi
7779	102.070,00	Tefiş Kurulu Başkanlığının Hizmet Verdiği Binanın İstinat Duvarının Yenilenmesi İşi
8204	100.064,00	Bornova ve Menderes Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım-Onarım İşi
8208	102.660,00	Yunus Emre Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım-Onarım İşi
8352	101.720,59	Amasya Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım-Onarım İşi
8913	87.697,60	Oran Yerleşkesi Çevre Emniyet Duvarı ile Çevre Düzenlemesinin Yapılması ve Genel Müdürlük Hizmet Binasında Muhtelif Odaların Bakım- Onarım İşi
9044	98.530,00	Elazığ Kadastro Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım-Onarım İşi
9198	80.240,00	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile Sincan-Etimesgut Hizmet Binalarının Bakım-Onarım İşi
TOPLAM:	1.374.391,85	

Bu durum, mali tablolarda 252-Binalar Hesabının 1.374.391,85 TL tutarında noksan, 630-Giderler Hesabının ise bu tutar kadar fazla görünmesine sebebiyet vermektedir.

Sonuç olarak, Genel Müdürlüğe tahsisli taşınmazlar için yapılan değer artırıcı harcamaların doğrudan giderleştirilmek yerine ilgili maddi duran varlıkların değeri ile ilişkilendirilerek gerekli kayıtların yapılması uygun olacaktır.

BULGU 5: Taşınırlara İlişkin Taşınır Kayıt ve Yönetim Sisteminde (TKYS) Yer Alan Bilgiler ile Ambarda Mevcut Bilgilerin Birbirine Uygun Olmaması

Kurumun taşınır işlemlerine ilişkin yapılan incelemeler sonucunda;

- TKYS kayıtlarında Genel Müdürlük bünyesinde bulunan harcama birimi ambarlarında kayıtlı görünen tüketim malzemesi ve dayanıklı taşınırların fiilen ambarlarda olmadığı,
- Taşınır sisteminde olmayan ancak ambarda mevcut demirbaşların olduğu,

- Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı dayanaklı taşınır ambarında bulunan taşınırların kullanılamaz durumda olduğu,
 - Hurda ambarının yeterli olmadığı ve ambarlarda hurdaya ayrılmak üzere bekletilen taşınırların muhafaza edildiği,
 - Ambarların düzensiz olduğu,
 - Harcama birimlerine ait ambarlarda yapılan fiili denetimler sonucunda taşınırların hiçbirinin üzerinde sicil numarası bulunmadığından, kamu idaresinde taşınırların fiili sayım ve tespitinin zor hale geldiği ve bu nedenle kayıtlı durumla fiili durumun birbirinden farklı olduğu,
- tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde ambar, kamu idarelerine ait taşınırların kullanıma verilinceye kadar veya kullanımdan iade edildiğinde muhafaza edildiği yer şeklinde tanımlanmış; aynı Yönetmelik'in "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasında; harcama yetkililerinin taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden ve kayıtlarının bu Yönetmelik'te belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumlu olduğu ve bu sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getireceği düzenlenmiştir.

Taşınırların muhafazası ve kontrolüne ilişkin olarak adı geçen Yönetmelik'in 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan kamu görevlilerinin bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak zorunda olduğu; aynı maddenin beşinci fıkrasında, taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup, 6'ncı maddenin dördüncü fıkrasında ise, taşınır kayıt yetkililerinin taşınırların ambarda muhafazasından ve bulundukları yerde kontrolünden sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede;

- Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Kadastro Dairesi Başkanlığı, Tapu Dairesi Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Teftiş Kurulu Başkanlığı ve Özel Kalem ambarlarında kayıtlı görünen tüketim malzemesi ve dayanaklı taşınırların fiilen ambarlarda olmadığı,

- Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesine göre verilmesi gereken taşınır sicil numaralarının taşınırlar üzerinde yer almadığı,
 - Ambarlarda kayıtlı olmasına rağmen, fiili sayımlarda bulunamayan taşınırlar nedeniyle Sayım Tutanağında (Örnek: 12) yer alan “ambarda bulunan miktar” sütunu yanında, “kayıtlara göre ortak kullanım alanlarında bulunan miktar” sütunu ve “kayıtlara göre kişilere verilen miktar” sütunlarının da gerçeği yansıtmadığı,
 - Yıl sonu sayımı sonucunda düzenlenen Sayım Tutanağında ve dolayısıyla Malzeme Sicil Raporunda ambarda görünmesine rağmen, fiili sayımlarda ambarlarda mevcut olmadığı görülen taşınırlar için Sayım Kurulu tarafından fiili bir sayım yapılmadığı veya sayım yapılmış ise fiili sayım sonuçlarının gerçeğe uygun olmayan şekilde tutanağa yazıldığı,
- tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen eksiklikler, taşınırların takip ve muhafazasını zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak, taşınırlarla ilgili gerekli sayım ve kontrol işlemlerinin usule uygun şekilde yeniden yapılması ve ambarda kayıtlı görüldüğü halde fiilen ambarda mevcut olmayan taşınırlar için sorumluluğu tespit edilen kişiler hakkında gerekli işlemlerin yapılması uygun olacaktır.

BULGU 6: Taşınırların Kayda Alınma işlemlerinin Yapılmaması

Kurumun taşınır işlemlerine ilişkin Genel Müdürlük harcama birimleri ile İstanbul ve Gaziantep Bölge Müdürlükleri bünyesinde yapılan incelemelerde,

- Genel Müdürlük harcama birimleri bünyesinde, duvarlarda sergilenen tablo niteliğindeki demirbaş eşyaların,
- Teftiş Kurulu Başkanlığı bünyesinde toplam 313 adet taşınırın,
- İstanbul Bölge Müdürlüğü bünyesinde toplam 115 adet taşınırın,
- Gaziantep Bölge Müdürlüğü bünyesinde toplam 21 adet taşınır ile duvarlarda sergilenen tablo niteliğindeki demirbaşların,

kayda alma işlemlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Taşınırların kaydı” başlıklı 12'nci maddesinin birinci fıkrası gereğince, kamu idarelerince bütün taşınırların ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınması esas olup her bir kaydın belgeye dayanması şarttır.

Taşınırın muhasebe kayıtlarına alınmasında kullanılan Taşınır Mal Yönetmeliği ekinde yer alan Taşınır Kod Listesine göre, duvarlarda sergilenen tabloların 255.11.02 hesap kodunda; tarihi veya sanat değeri olan koleksiyon, kitap, müze vb. eserlerin 255.06 hesap kodunda; kitap, ansiklopedi, mevzuat kitapları, dergi, gazete vb. basılı yayınların 255.07.02 hesap kodunda kaydının yapılması ve takip edilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, yukarıda sayılan taşınırın giriş kaydının yapılmaması nedeniyle;

- Kayda alınmayan söz konusu taşınırın fiili durumunun Taşınır Mal Yönetmeliği kapsamında düzenlenmesi gereken belge ve cetveller ile taşınır mal yönetim hesabına yansımadağı; böylece söz konusu taşınırın tamamının 255.11 (ilgisine göre 255.06 veya 255.07) Hesap Grubunda ilgili kodlarda kayıtlarının olmadığı,
- Giriş kaydı olmayan söz konusu taşınırın Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinin (b) bendi gereğince, her bir taşınıra ait giriş ve çıkış kayıtlarının yapılması gerektiği Dayanıklı Taşınır Defterinde de (Örnek: 2) bulunmadığı,
- Kurumun 25 Hesap Grubunda kayıtlı tutarların fiili durumu yansıtmadığı, anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, kurumun taşınır sisteminde kaydı olmayan demirbaşlardan duvarlarda sergilenen tabloların 255.11.02 hesap kodunda; tarihi veya sanat değeri olan koleksiyon, kitap, müze vb. eserlerin 255.06 hesap kodunda; kitap, ansiklopedi, mevzuat kitapları, dergi, gazete vb. basılı yayınların ise 255.07.02 hesap kodunda kaydının yapılması uygun olacaktır.

BULGU 7: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabına İlişkin Tutarların İlgili Varlık Hesaplarında Takip Edilmemesi

Genel Müdürlük faaliyetleri kapsamında, 2019 yılı içerisinde elde edilen maddi olmayan duran varlık mahiyetindeki yazılım, kadastro ve diğer harita çalışmaları neticesinde ortaya çıkan tapu planları, kadastral harita, ortofoto ve diğer haritalar için yapılan giderlerin, ilgili varlık hesaplarına kaydedilmeden doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

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

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

Bilanço ilkelerinin amacı belirtilmiş;

“İç imkânlarla üretilen varlıklar” başlıklı 20’nci maddesinin birinci fıkrasında; kamu idarelerinin bizzat kendi imkânlarıyla ürettikleri maddi ve maddi olmayan duran varlıkların üretimi için yapılan giderlerin işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedileceği;

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

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

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

Ancak, aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere, 2019 yıl sonu ayrıntılı mizan kayıtları incelendiğinde, söz konusu kayıtların büyük bir kısmının 2018 yılı ve öncesi dönemlerde kaydedilen tutarlar olduğu görülmüştür.

Tablo 6: Genel Müdürlük 2019 Yıl Sonu Ayrıntılı Mizan Kayıtları

Hesap Adı	Borç Tutar	Alacak Tutar
260.1.0.Bilgisayar Yazılımları	2.234.690,35	
260.2.1.Haritalar	429.511,04	

260.2.2.Plan Projeler	34.923,20	
260.3.0.Lisanslar	1.208.295,28	
260.99.0.Diğer Haklar	1.746,80	
264.0.0.Özel Maliyetler	2.199.471,28	
268.1.1.Bilgisayar Yazılımları		2.234.690,35
268.1.2.Harita, Plan ve Projeler		464.434,24
268.1.3.Lisanslar		1.208.295,28
268.1.99.Diğer Haklar		1.746,80
268.4.0.Özel Maliyetler Amortismanı		2.199.471,28
TOPLAM:	6.108.637,95	6.108.637,95

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

Yapılan incelemede, 2019 yılı içerisinde, tutarı aşağıdaki tabloda belirtilen Genel Müdürlüğün muhtelif birimlerinde elde edilen yazılım, kadaströ ve diğer harita çalışmaları neticesinde ortaya çıkan tapu planları, kadastral harita, ortofoto ve diğer haritalar için yapılan giderlerin ilgili varlık hesaplarına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Tablo 7: 2019 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlık Ödemeleri

Hesap Adı	Tutar (TL)
Kadastral Harita Ödemeleri	89.305.060,19
Ortofoto Harita Ödemeleri	100.000,00
TOPLAM:	89.405.060,19

Bu durum, 2018 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu edilmiş olup, 2019 yılında toplam 89.405.060,19 TL tutarında harita giderlerinin maddi olmayan duran varlık hesaplarında izlenmemesi nedeniyle, giderler hesabının 89.405.060,19 TL tutarında fazla, maddi olmayan duran varlık hesaplarının da aynı tutarda daha az görünmesine sebebiyet verilmiştir.

Sonuç olarak, yukarıda verilen bilgiler ve mevzuat hükümleri çerçevesinde; İdare tarafından, 2019 yılı ve öncesinde temin edilen maddi olmayan duran varlık envanterinin yapılması ve kamu idaresinin tasarrufundaki kaynaklar ile bunlardan elde edilen varlıkların elde

edildiği maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilmesi; henüz kayıtlara alınmamış olan maddi olmayan duran varlıklardan herhangi bir nedenle elden çıkarılanların öncelikle elden çıkarma değerleriyle ilgili maddi olmayan duran varlık hesabı ve net değer hesabına kaydedilmek suretiyle hesaplara alınması uygun olacaktır.

BULGU 8: Özel Maliyetler Hesabının Kullanılmaması

Genel Müdürlük tarafından hizmet binası olarak kullanılmak üzere kiralanan taşınmazlar için yapılan değer artırıcı nitelikteki harcamaların 264-Özel Maliyetler Hesabına kaydedilmeksizin doğrudan giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 264-Özel Maliyetler Hesabının niteliğine ilişkin 198'inci maddesinde bu hesabın hangi işlemlerde kullanılacağı; aynı Yönetmeliğin "Maddi Olmayan Duran Varlık" başlıklı 192'nci maddesinin ilk iki fıkrasında ise maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunun hangi işlemlerde kullanılacağı ve hangi hesaplardan oluştuğu açıklanmıştır.

Buna göre, Kurum tarafından kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin kalıcı olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların 26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubunda izlenmesi gerekmektedir.

Anılan Yönetmeliğin 193'üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemleri açıklanmış ve maddi olmayan duran varlıkların ilgili hesapta izlenmesi ve yıl sonunda amortisman ayrılması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, yapılan incelemede Genel Müdürlük tarafından hizmet binası olarak kullanılmak üzere kiralanan ve ayrıntısı aşağıda gösterilen taşınmazlar için yapılan toplam 479.935,38 TL tutarındaki değer artırıcı nitelikteki harcamaların, 264-Özel Maliyetler Hesabına kaydedilmeksizin doğrudan giderleştirildiği görülmüştür.

Tablo 8: Özel Maliyetler Hesabının Kullanılmadığı Değer Artırıcı Nitelikteki Harcamalar

Muhasebe Birimi Yev. No.	Tutarı (TL)	İşin Niteliği
985	75.610,27	Uzunköprü Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşİ
2078	105.610,00	Karadeniz Ereğli Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşİ

3500	96.465,00	Keçiborlu ve Gönen Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşi
4889	46.905,00	Çine Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşi
5201	81.361,00	Selendi Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşi
5385	46.846,00	İkizce Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşi
8203	27.138,11	Adilcevaz Tapu Müdürlüğü Hizmet Binası Bakım Onarım İşi
TOPLAM	479.935,38	

Söz konusu uygulama sonucu 264-Özel Maliyetler Hesabı, 268-Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 630-Giderler Hesabının tam ve doğru verileri yansıtmadığı düşünülmektedir.

Sonuç olarak, Genel Müdürlük tarafından hizmet binası olarak kullanılmak üzere kiralanan taşınmazlar için yapılan değer artırıcı nitelikteki harcamaların doğrudan giderleştirilmek yerine 264-Özel Maliyetler Hesabına kaydedilmesi uygun olacaktır.

BULGU 9: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri İle Ayrılmış Amortisman Tutarları Arasındaki Farkın Yıl Sonunda Amorti Edilmemesi

Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının kayıtlı değeri ile bu varlıklar için ayrılmış amortisman tutarı arasındaki fark için yıl sonunda amortisman ayrılmadığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının işleyişine ilişkin 219'uncu maddesinin (a)-2 bendine göre, elden çıkarılacak amortismana tabi duran varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman tutarı arasındaki fark, bu hesap grubuna aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilecektir. Söz konusu hüküm çerçevesinde, dönem sonunda 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı arasındaki fark giderilecek şekilde amortisman ayrılması ve bu hesapların eşitlenmesi gerekmektedir.

Ancak, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, idarenin 2019 yılı kesin mizanına göre, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının borç bakiyesi 34.954.276,37

TL iken, buna denk olması gereken 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacak bakiyesi 35.169.739,86 TL tutarındadır.

Tablo 9: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına İlişkin 2019 Yıl Sonu Mizan Kayıtları

Hesap Adı	Borç Tutarı (TL)	Alacak Tutarı (TL)
294.1.1.Tüketim Malzemeleri	15.368,58	
294.1.2.Ticari Mallar	3,00	
294.1.99.Diğer Stoklar	6.004,78	
294.2.1.Tesis, Makine ve Cihazlar	2.211.123,05	
294.2.2.Taşıtlar	280.535,99	
294.2.3.Demirbaşlar	31.606.895,11	
294.2.99.Diğer	834.345,86	
299.2.1.Makine ve Cihazlar		2.279.842,68
299.2.2.Taşıtlar		307.987,63
299.2.3.Demirbaşlar		31.704.635,86
299.2.99.Diğer		847.532,85
299.9.0.Diğer Çeşitli Duran Varlıklar		29.740,84
TOPLAM:	34.954.276,37	35.169.739,86

Dolayısıyla, mevzuata uygun olmayan şekilde yapılan işlemler sonucunda anılan iki hesap arasında oluşan 215.263,49 TL'lik fark, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının bilançoda olması gerekenden bu tutar kadar fazla görünmesine, diğer taraftan yıl sonunda amortisman ayrıldığında faaliyet gideri yapılacağından Faaliyet Sonuçları Tablosunda da giderlerin yine bu tutar kadar olması gerekenden fazla görünmesine neden olunmuştur.

Sonuç olarak, dönem sonunda 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı arasındaki fark giderilecek şekilde amortisman ayrılması ve dolayısıyla bu hesapların eşitlenmesi uygun olacaktır

BULGU 10: Hurdaya Ayırma İşlemlerinde Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına Gerekli Kayıtların Yapılmaması

Genel Müdürlük Merkez Saymanlık Müdürlüğü ve Bölge Müdürlükleri bünyesinde çeşitli nedenlerle kullanıma olanaklarını yitiren maddi duran varlıkların hurdaya ayırma işlemlerinde sistematik bir uygulamanın olmadığı, hurdaya ayırma işlemlerinde 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına gerekli kayıtların yapılmadığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı" başlıklı 214'üncü maddesinde; söz konusu hesabın çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren gelecek yıllar ihtiyacı stoklar ve maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı;

Hesabın işleyişine ilişkin 215'inci maddesinin birinci fıkrasında ise; kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması durumunda 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının kullanılması gerekmektedir.

Ancak, Merkez Saymanlık Müdürlüğü ve Bölge Müdürlükleri bünyesinde yapılan ve aşağıdaki tabloda ayrıntısı gösterilen hurdaya ayırma işlemlerinde, ilgili varlıkların 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı yerine doğrudan 630-Giderler, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı ya da 157-Diğer Stoklar Hesaplarına borç kaydı yapılmak suretiyle kayıtlardan düşüldüğü tespit edilmiştir.

Tablo 10: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı Kullanılmayan Hurdaya Ayırma İşlemleri

Muhasebe Birimi Adı	Muhasebe Birimi İşlem No	294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına kayıt yapılması gereken tutar (TL)
Trabzon Bölge Müdürlüğü	47302	69.153,79
Hatay Bölge Müdürlüğü	30543	32.171,83
Samsun Bölge Müdürlüğü	72382	82.681,39
Erzurum Bölge Müdürlüğü	19258	13.829,60
Antalya Bölge Müdürlüğü	223664	1.662,33
Antalya Bölge Müdürlüğü	256689	36.934,46
Antalya Bölge Müdürlüğü	159939	8.626,54
Sivas Bölge Müdürlüğü	23175	24.975,40
Şanlıurfa Bölge Müdürlüğü	80488	30.108,56
Şanlıurfa Bölge Müdürlüğü	139391122	33,12
Şanlıurfa Bölge Müdürlüğü	139391428	1.339,06

Elazığ Bölge Müdürlüğü	107663	5.224,12
Elazığ Bölge Müdürlüğü	105761	83.021,57
Konya Bölge Müdürlüğü	138269883	9.020,97
Ankara Bölge Müdürlüğü	219680	22.938,00
Ankara Bölge Müdürlüğü	212323	164.746,56
Ankara Bölge Müdürlüğü	195312	9.550,00
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	18864	20.582,52
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	18874	15.436,61
	TOPLAM:	632.036,43

Yukarıda ayrıntısı gösterilen hurdaya ayırma işlemlerine ilişkin, mevzuata uygun olmayan şekilde yapılan muhasebe kayıtları sonucunda, Kurumun yıl sonu mali tablolarında 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının 632.036,43 TL tutarında eksik; 630-Giderler Hesabının 216.193,26 TL tutarında, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının 407.216,63 TL tutarında ve 157-Diğer Stoklar Hesabının da 8.626,54 TL tutarında fazla görünmesine sebebiyet verilmiştir.

Sonuç olarak, hurdaya ayırma işlemlerinde, kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmesi uygun olacaktır.

BULGU 11: Dönem Sonu İşlemlerinin Eksik Yapılması

Genel Müdürlük 2019 yılı dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisindeki hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadesi 1 yılın altına düşen ve kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Dönem Sonu İşlemleri" başlıklı 535'inci maddesinde; dönem sonu işlemlerinin mali yılın sonunda geçici mizanın çıkarılmasının ardından yapılan işlemler olduğu ifade edilmiş ve bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin dönem sonu işlemleri ile bütçe ve ödenek hesapları dışındaki dönem sonu işlemleri bentler halinde sayılmıştır. Buna göre, bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemlerinden; uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisinde yer alan hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadesi 1 yılın altına inmesi nedeniyle kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap

grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarlar bu hesaplara borç, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara alacak kaydedilerek aktarma işlemi tamamlanacaktır.

Genel Müdürlük 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; uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisindeki hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadesi 1 yılın altına düşen ve kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarların aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Dönem sonu işlemlerinin Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 535'inci 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 mevzuat gereği yapılması gereken söz konusu dönem sonu işlemlerinin yapılmamış olduğu anlaşılmıştır.

Tablo 11: Uzun-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Ana Hesap Grupları İçerisinde Dönem Sonu İşlemlerine Tabi Olan Hesapların Geçici ve Kesin Mizan Bakiyeleri

İlgili Hesaplar	Geçici Mizan Bakiyesi (TL)	Kesin Mizan Bakiyesi (TL)
330 Alınan Depozito ve Teminatlar	1.379.932,79	1.379.932,79
430 Alınan Depozito ve Teminatlar	4.447.762,67	4.447.762,67
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	6.456.701,26	6.456.701,26
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	98.551.328,48	98.551.328,48

Dolayısıyla, dönem sonu işlemlerinin muhasebe düzenlemelerine uygun olarak yapılmaması sonucunda, 2019 yılı Bilanço ve Faaliyet Sonuçları Tablosunda yukarıda yer verilen hesaplar itibarıyla hatalı bilgi sunulmasına neden olunmuştur.

Sonuç olarak, bütçe ve ödenek hesapları dışındaki hesaplara ilişkin dönem sonu işlemlerinden; uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içerisindeki hesaplarda kayıtlı tutarlardan vadesi 1 yılın altına düşen ve kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubundaki ilgili hesaplara aktarılması gereken tutarların aktarılması uygun olacaktır.

BULGU 12: Kurumsal Bazda Üretilen Mali Tablolarda “Gelirler” Hesabı İçinde Yer Alan Tapu Harçları Gelirlerinin Gerçek Durumu Göstermemesi

Kurumsal bazda üretilen Mali Tablolarda 600-Gelirler Hesabı içerisinde yer alan Tapu Harçları gelirlerinin Faaliyet Sonuçları Tablosu verileri ile karşılaştırıldığında gerçek durumu göstermediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri doğrultusunda 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 310’uncu maddesinde; kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresinin bir kurumsal birim olduğu ve kapsama dâhil her kurumsal birimin bir mali raporlama birimi olduğu; 311’inci maddesinde mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından mali hizmetler birim yöneticileri ve üst yöneticilerin sorumlu tutulduğu belirtilmiş; 313’üncü maddesine göre ise, mali raporlamada her bir kamu idaresi itibarıyla düzenlenecek temel mali tablolar, genel bütçeli idareler için bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu olarak sayılmıştır.

Yine aynı Yönetmeliğin “Faaliyet sonuçları tablosu ilkeleri” başlıklı 6’ncı maddesinde, faaliyet sonuçları tablosu ilkelerinin uygulaması açıklanmış; kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemlerinin tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izleneceği, gerçekleşmemiş gelir veya giderlerin gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenlerin gerçek tutarından farklı gösterilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, Genel Müdürlüğün 2019 yılı için aylık olarak ve hesap dönemi sonunda üretilen ve denetime sunulan defter ve mali tabloları incelenmiş ve bu defter ve mali tablolarda tapu harçlarının gerçek durumu yansıtmadığı görülmüştür. Faaliyet Sonuçları Tablosunda harç geliri olarak görülen 423.509.206,26 TL harç tutarı, Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) kayıtlarına göre Genel Müdürlüğün 2019 yılı içinde gerçekleştirdiği 10.924.221.197,00 TL tapu harcına esas işlemlerinden elde edilen tapu harcı geliri tutarının yaklaşık %3,88’i kadardır.

Uygulamada, tapu müdürlüklerinde yapılan işlemlere ilişkin harç tutarları vergi daireleri tarafından gerçekleştirilen, düzeltme, ret ve iade işlemleri ve bunlara ilişkin muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) sistemine herhangi bir kurumsal kod kullanılmadan kaydedilmektedir. VEDOP sisteminde yer alan tapu

harçlarına ilişkin tahakkuk, tahsilat vb. kayıtlar Genel Müdürlük tarafından görülememekte olup, Genel Müdürlüğün defter ve mali tablolarında yer almamaktadır.

Hâlbuki, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 8'inci maddesinin son fıkrasında, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planında yer verilen tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılmasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 27.04.2015 tarihli Genel Yazısında da Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği kapsamında kurumsal bazda mali tabloların oluşturulabilmesi için, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planında yer alan tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılması gerektiği, bu çerçevede tahsil edilen gelirlerin ilgili kamu idaresinin kurumsal koduyla muhasebeleştirilmesi gerektiği kamu idarelerine bildirilmiştir.

Dolayısıyla, 2016, 2017 ve 2018 yılları Sayıştay Denetim Raporunda da mali tablolarda gelirler hesabı içinde yer alan tapu harç gelirlerinin gerçek durumu göstermediği belirtilmiş olmasına rağmen, kurumsal kod kullanılmadan muhasebeleştirilen tapu harçlarının Genel Müdürlüğün mali tablolarına yansıtılmaması, mali tablolarda 600-Gelirler Hesabı ve 800-Bütçe Gelirleri Hesabının 10.500.711.990,74 TL tutarında daha düşük görülmesine sebebiyet vermektedir.

Sonuç olarak, tapu harçlarının kurumsal kod kullanılarak Genel Müdürlüğün mali tablolarına yansıtılması ve Mali Tablolarda 600-Gelirler Hesabı içerisinde yer alan Tapu Harçları gelirlerinin gerçek durumu göstermesinin sağlanması uygun olacaktır.

B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Tüketim Malzemesi Çıkışlarının Üçer Aylık Dönemler İtibariyle Yapılmaması

Genel Müdürlük bünyesinde bulunan harcama birimlerinde tüketim malzemesi çıkışlarının üçer aylık dönemler itibariyle yapılmadığı tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Tüketim suretiyle çıkış" başlıklı 22'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, tüketim malzemelerinin çıkış kayıtlarının ambarlara girişlerindeki öncelik sırası dikkate alınarak "*ilk giren-ilk çıkar*" esasına göre ve giriş bedelleri üzerinden yapılacağı; "Taşınır giriş ve çıkış işlemlerinin muhasebe birimine bildirilmesi" başlıklı 30'uncu

maddesinin ikinci fıkrasında, muhasebe kayıtlarında "150-İlk Madde ve Malzemeler Hesabı"nda izlenen tüketim malzemelerinin çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin muhasebe birimine gönderilmeyeceği, bunların yerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır II'nci düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesinin en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, Kurumun taşınır işlemlerine ilişkin yapılan incelemede, Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, Tapu Dairesi Başkanlığı ve Hukuk Müşavirliği bünyesinde bulunan ambarlardan tüketim malzemesi çıkışlarında üçer aylık dönemlere uyulmadığı; tüketim malzemesi çıkışlarının Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığında yıl sonunda yapıldığı; Tapu Dairesi Başkanlığı ile Hukuk Müşavirliğinde ise hiç yapılmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak, tüketim malzemesi çıkışlarının en geç üçer aylık dönemler itibarıyla yapılması ve muhasebe birimine bildirilmesi uygun olacaktır.

BULGU 2: Peşin Ödenen Kira Giderlerinin Muhasebeleştirilmesinde Dönem Ayırıcı Hesapların Kullanılmaması

Genel Müdürlük uçaklarına ait hangarların kiralanmasına ilişkin peşin ödenen kira giderlerinin muhasebeleştirilmesinde, 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının kullanılmadığı, yapılan ödemenin tamamının doğrudan gider olarak kaydedildiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı" ile ilgili 116'ncı maddesinde; gelecek aylara ait giderler hesabının, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin ödenmiş giderler ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan takip eden faaliyet döneminde tahakkuk edecek olanların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş ve hesabın işleyişi de Yönetmeliğin 118'inci maddesinde gösterilerek, hangi işlemlerde bu hesabın nasıl kullanılacağı açıklanmıştır.

Buna göre, peşin ödenmiş giderlerden, içinde bulunulan aya ait olanlar 630-Giderler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet döneminin gelecek aylarında tahakkuk ettirilmesi gerekenler ise, 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına borç; ödenen tutarın tamamı 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili

diğer hesaplara alacak; diğer taraftan ödenen tutarın tamamı 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilecek olup; Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında kayıtlı tutarlar ilgili oldukları ay sonlarında gider olarak tahakkuk ettirilmesi amacıyla 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilecektir.

Yapılan incelemede, yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olmayan şekilde Genel Müdürlük uçaklarına ait hangarların üçer aylık kira bedelleri peşin ödendiği halde tamamının giderleştirildiği, peşin ödenen iki aylık kısım için 180-Gelecek Aylara ait Giderler Hesabının kullanılmadığı görülmüştür.

İdare cevabında, kira sözleşmesi hükmü gereği kiraların aylık olarak belirlenerek burada hem dönem belirlendiği, hem de muaccel hale gelen ve tahakkuk etmiş bir borcun ödenmekte olduğu, bundan dolayı bulgunun tekrar değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmüş olsa da üçer aylık kira bedelleri peşin ödenmiş olduğundan anılan mevzuat hükümleri karşısında bu iddianın kabulü mümkün değildir.

Sonuç olarak, söz konusu kiralamaya ilişkin peşin ödenmiş giderlerden içinde bulunulan aya ait olanların 630-Giderler Hesabına, diğer iki aylık peşin ödenen tutarların da 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına borç ve ödenen tutarın tamamının 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabına alacak; ödenen tutarın tamamının 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilmesi ve Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabında kayıtlı tutarların ilgili oldukları ay sonlarında gider olarak tahakkuk ettirilmesi amacıyla 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilmesi uygun olacaktır.

BULGU 3: Genel Müdürlüğe Tahsisli Arazi ve Arsalar Üzerine Bina Yapılmasına Rağmen Tapu Kayıtlarında Cins Tashihlerinin Yapılmaması

Kuruma Hazine tarafından tahsis edilmiş olan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kayıtlarının birbirine uygun olmadığı ve cins tashihlerinin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin (b) bendinde cins tashihi, taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının farklılık göstermesi durumunda tapu kayıtlarının mevcut kullanım şekli dikkate alınarak düzeltilmesi işlemi olarak tanımlanmış;

Aynı Yönetmelik’in “Cins tashihlerinin yapılması” başlıklı 10’uncu maddesinin ikinci fıkrasında, tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülüğün kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye ait olduğu; ancak cins tashihiine ilişkin gerekli belgeler ile buna ilişkin mali yükümlülüklerin kullanıcılar tarafından karşılanacağı,

“Kayıt değişikliği işlemleri” başlıklı 11’inci maddesinde ise, kadastro, imar, ifraz, tevhid, cins tashihi, yüzölçüm değişikliği, kat mülkiyeti tesisi, kamuya terk gibi nedenlerle taşınmazda meydana gelebilecek değişikliklerde kayıtların kapatılıp oluşan taşınmazların esas alınarak yeni kayıt tesis edileceği; terkin, satış, devir gibi mülkiyeti sona erdiren durumlarda sona eriş nedeninin açıklanarak kaydın kapatılacağı belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, Hazine mülkiyetinde olup Genel Müdürlüğe tahsisli taşınmazlardan aşağıdaki tabloda gösterilenlerin mevcut kullanım şekli ile tapu kayıtlarının uyumlu olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 12: Tapu Kayıtları ile Mevcut Kullanım Şekli Birbirine Uygun Olmayan Taşınmazlar

İli- İlçesi	Birimi	Ada-Parsel No	Mevcut Kullanım Şekli	Tapuda Kayıtlı Hali
Ankara-Etimesgut/Sincan	Sincan- Etimesgut Tapu Müd. ve Kad. Birimleri	4209-1	Hizmet Binası	Arsa
Ankara-Elmadağ	Elmadağ Kadaastro Birimi	250-17	Hizmet Binası	Arsa
Ankara-Altındağ	Altındağ Tapu ve Ankara Kadaastro Birimleri	24504-11	Hizmet Binası	Arsa
Bolu- Merkez	Bolu Tapu ve Kadaastro Müdürlüğü	757-89	Hizmet Binası	Arsa
İstanbul-Silivri	Silivri Tapu Müd. ve Kadaastro Birimi	1546-1	Hizmet Binası	Arsa
İstanbul-Beşiktaş	Beşiktaş Tapu Müd. ve Kadaastro Birimi	1325-1	Hizmet Binası	Arsa
Kocaeli-Kandıra	Kandıra Tapu Müd. ve Kadaastro Birimi	547-2	Hizmet Binası	Arsa
İzmir-Konak	İzmir Bölge Müd. Ek Hizmet Binası	179-5	Hizmet Binası	Arsa

Antalya-Alanya	Alanya Tapu Müd. ve Kadastro Birimi	730-2	Hizmet Binası	Arsa
Van-İpekyolu	Van Bölge Müd. Yeni Hizmet Binası	298-132	Hizmet Binası	Arsa
Sivas-Merkez	Sivas Bölge Müd. ve Tapu ve Kadastro Müdürlükleri	6072-1	Hizmet Binası	Arsa

Dolayısıyla, cins tashihi işlemlerinin yapılmaması ve söz konusu taşınmazların mevcut kullanım şekilleri itibarıyla ilgili taşınmaz cetvellerine kaydedilmemesi, mali tablolarda 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252-Binalar Hesabının gerçek durumu yansıtmamasına sebebiyet vermektedir.

Sonuç olarak, malik idare tarafından cins tashihi işlemlerinin yapılabilmesi için bu işlemlere ilişkin durum tespitinin kullanıcı idare konumunda olan Genel Müdürlük tarafından malik idareye yazı ile bildirilmesi ve gerekli belgeler ile buna ilişkin mali yükümlülüklerin karşılanması; cins tashihi işlemlerinin Genel Müdürlük kayıtları ile taşınmazları tahsis eden “Malik idarenin” kayıtlarına güncel değerler üzerinden alınması uygun olacaktır.

BULGU 4: Bedelsiz Taşınır Devirlerinde, Taşınırlara Ait Birikmiş Amortisman Tutarlarının Devredilmemesi

A) Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlükleri tarafından diğer kurumlara yapılan bedelsiz taşınır devirlerinde, bedelsiz devredilen taşınırlara ait birikmiş amortisman tutarlarının hesaplardan çıkarılmadığı ve devredilmediği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı” başlıklı 185’inci maddesinde; birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabının maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesi ile maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş ve hesabın işleyişi de 186’ncı maddesinde gösterilerek hangi işlemlerde bu hesabın nasıl kullanılacağı açıklanmıştır.

Buna göre, farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan farklı kamu idareleri arasında bedelsiz olarak devredilen amortismanla tabi maddi duran varlıklar, devreden muhasebe birimince kayıtlı değerleri üzerinden 630-Giderler Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık

hesabına alacak; varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilecektir.

Yapılan incelemede, aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlükleri muhasebe birimleri bünyesinde izlenen taşınırlardan diğer kurumlara yapılan bedelsiz devir işlemlerinde toplam 423.996,63 TL tutarında taşınırın doğrudan 630-Giderler Hesabı kullanılarak muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı, söz konusu demirbaşların birikmiş amortisman kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 13: Diğer Kurumlara Yapılan Devirler

Harcama Birimi Adı	Muhasebe Birimi İşlem No	Kurum Dışına Bedelsiz devredilen tutar (TL)
Personel Dairesi Başkanlığı	7147	10.673,17
Personel Dairesi Başkanlığı	4061	7.698,60
Personel Dairesi Başkanlığı	2168	29.234,32
Yabancı İşler Dairesi Başkanlığı	4558	16.662,67
Tapu Dairesi Başkanlığı	2477	50.012,35
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	3070	16.435,27
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	3071	7.627,13
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	3094	1.411,92
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	6652	6.039,00
Kadastro Dairesi Başkanlığı	4680	5.281,15
Kadastro Dairesi Başkanlığı	6766	13.693,97
Kadastro Dairesi Başkanlığı	6767	11.973,76
Kadastro Dairesi Başkanlığı	6768	5.464,75
Yabancı İşler Dairesi Başkanlığı	4558	16.662,67
İç Denetim Birimi Başkanlığı	6708	8.435,49
Yozgat Bölge Müdürlüğü	24669	21.907,59
Erzurum Bölge Müdürlüğü	19258	13.829,60
Erzurum Bölge Müdürlüğü	18711	815,78
Denizli Bölge Müdürlüğü	49356	14.840,65
Sivas Bölge Müdürlüğü	7670	31.014,46
Diyarbakır Bölge Müdürlüğü	89220	44.781,00
Konya Bölge Müdürlüğü	14559	8.391,40

Konya Bölge Müdürlüğü	14559	7.958,60
Konya Bölge Müdürlüğü	14556	11.587,67
Konya Bölge Müdürlüğü	14554	10.693,22
Konya Bölge Müdürlüğü	14553	7.684,34
Konya Bölge Müdürlüğü	14551	13.387,67
Konya Bölge Müdürlüğü	14550	2.158,98
Konya Bölge Müdürlüğü	14549	9.625,26
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	18993	1.719,61
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	19103	2.390,01
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	18993	1.719,61
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	19103	898,30
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	19103	587,57
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	19103	3.316,65
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	19103	6.139,13
Gaziantep Bölge Müdürlüğü	18989	1.243,31
TOPLAM:		423.996,63

Sonuç olarak, muhasebe hesaplarında izlenen taşınırın diğer idarelere yapılan bedelsiz devir işlemlerinde, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç kayıtlarının yapılması uygun olacaktır.

B) Genel Müdürlük bünyesinde bulunan harcama birimleri ile Bölge Müdürlükleri harcama birimleri arasındaki bedelsiz taşınır devir işlemlerinde, bedelsiz devredilen taşınırlara ait birikmiş amortisman tutarlarının devredilmediği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan aynı kamu idaresine bağlı harcama birimleri arasındaki bedelsiz taşınır devir işlemlerinde, bedelsiz olarak devredilen amortisman tabi maddi duran varlıkların, devreden muhasebe birimince kayıtlı değerleri üzerinden 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlükleri muhasebe birimleri arasında 9.178.375,89 TL tutarında 255-Demirbaşlar ve 15.280,00 TL tutarında 254-Taşıtlar olmak üzere toplam 9.193.655,89 TL tutarındaki bedelsiz

taşınır devirlerinde, bedelsiz devredilen taşınırlara ait birikmiş amortisman kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 14: Aynı Muhasebe Birimine Bağlı Harcama Birimleri Arasında Birikmiş Amortisman Kaydı Yapılmayan Taşınır Devirleri

Devri yapan harcama birimi	Devir alan harcama birimi	Muhasebe Birimi İşlem No	Bedelsiz devredilen tutar (TL)
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	19.Bölge Müdürlüğü	3083	3.196,62
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	Muğla Kadastro Müdürlüğü	7723	15.280,00
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	Sincan Tapu Müdürlüğü	6642	226.978,00
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	Etimesgut Tapu Müdürlüğü	6643	170.769,60
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	Ankara Kadastro Müdürlüğü	6644	133.126,20
Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı	Elmadag Tapu Müdürlüğü	6651	2.986,92
Kadastro Dairesi Başkanlığı	Kırşehir Kadastro Müdürlüğü	2526	4.982,55
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	1.Bölge Müdürlüğü	9375	884.454,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	9.Bölge Müdürlüğü	9394	34.976,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	13.Bölge Müdürlüğü	9393	225.420,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	15.Bölge Müdürlüğü	9392	15.302,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	16.Bölge Müdürlüğü	9391	214.228,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	17.Bölge Müdürlüğü	9390	406.858,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	18.Bölge Müdürlüğü	9389	435.014,00

Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	20.Bölge Müdürlüğü	9388	103.004,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	24.Bölge Müdürlüğü	9387	116.120,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	6.Bölge Müdürlüğü	9386	142.090,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	7.Bölge Müdürlüğü	9385	236.350,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	8.Bölge Müdürlüğü	9384	159.840,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	5.Bölge Müdürlüğü	9383	135.252,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	4.Bölge Müdürlüğü	9382	1.306.614,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	11.Bölge Müdürlüğü	9382	402.486,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	21.Bölge Müdürlüğü	9380	297.558,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	14.Bölge Müdürlüğü	9379	236.350,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	12.Bölge Müdürlüğü	9378	527.088,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	3.Bölge Müdürlüğü	9377	706.340,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	10.Bölge Müdürlüğü	9376	507.152,00
Bilgi Teknolojileri Dairesi Başkanlığı	2.Bölge Müdürlüğü	9395	1.543.840,00
		TOPLAM:	9.193.655,89

Sonuç olarak, aynı kamu idaresi içinde farklı muhasebe birimlerine bağlı harcama birimleri arasındaki bedelsiz taşınır devir işlemlerinde, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç ve 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına alacak kayıtlarının yapılması uygun olacaktır.

BULGU 5: Hurdaya Ayırma İşlemlerinde Birikmiş Amortisman Tutarlarının Devredilmemesi

Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlükleri tarafından yapılan hurdaya ayırma işlemlerinde, ilgili varlık hesaplarına ait birikmiş amortisman tutarlarının devredilmediği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı" başlıklı 185'inci maddesinde; birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabının maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesi ile maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı;

"294-Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabı" başlıklı 214'üncü maddesinde; elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabının çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren gelecek yıllar ihtiyacı stoklar ve maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş ve hesabın işleyişi de 215'nci maddesinde gösterilerek hangi işlemlerde bu hesabın nasıl kullanılacağı açıklanmıştır.

Buna göre, kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede, Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlükleri hesaplarında izlenen taşınırlardan hurdaya ayrılma nedeniyle yapılan çıkışlarda toplam 1.191.240,96 TL tutarındaki taşınıra ait birikmiş amortisman tutarlarının devredilmediği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, hurdaya ayrılma nedeniyle yapılan taşınır çıkışlarında, ilgili varlık hesaplarına ait olan birikmiş amortisman hesaplarındaki bakiye tutarların, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydı yapılmak suretiyle hesaplardan çıkarılması uygun olacaktır.

BULGU 6: Aynı Muhasebe Birimine Bağlı Harcama Birimleri Arasında Yapılan Taşınır Mal Devirlerinde 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının Kullanılması

Merkez Saymanlık Müdürlüğü bünyesinde bulunan Genel Müdürlük harcama birimlerinden olan Destek Hizmetleri Dairesi, Personel Dairesi, Teftiş Kurulu, Bilgi

Teknolojileri Dairesi, Kadastro Dairesi, Harita Dairesi, Tapu Dairesi Başkanlıkları, Özel Kalem, Hukuk Müşavirliği arasında yapılan taşınır mal devirlerinde mevzuata uygun olmayan şekilde 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının kullanıldığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 186'ncı maddesinde, 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının işleyişi gösterilerek, hangi işlemlerde bu hesabın nasıl kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, aynı muhasebe biriminden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile diğer kamu idarelerinin harcama birimleri arasında bedelsiz olarak devredilen amortismanla tabi maddi duran varlıklar, kayıtlı değerleri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına borç ve alacak, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları da bu hesaba borç ve alacak kaydedilmelidir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı" başlıklı 364'üncü maddesinde; Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının aynı bütçeli kamu idarelerine ait muhasebe birimlerinin birbirlerine gönderdikleri veya birbirlerinden aldıkları para ve kıymetler ile birbirleri adına nakden veya mahsuben yaptıkları tahsilat ve ödemelerin izlenmesi için kullanılacağı,

"Hesaba İlişkin İşlemler" başlıklı 365'inci maddesinde; Kamu idaresine ait stoklar ile maddi duran varlıkların farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan aynı kamu idaresinin harcama birimlerine gönderilmesine ilişkin işlemlerin Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı aracılığıyla yapılacağı,

"Hesabın İşleyişi" başlıklı 366'ncı maddesinde, Kamu idaresinin farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan harcama birimleri arasındaki stok veya maddi duran varlık aktarımlarının, gönderen birimin muhasebe birimince bu hesaba borç, ilgili varlık hesaplarına alacak kaydedileceği,

hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, aynı muhasebe biriminden hizmet alan ve aynı kamu idaresine bağlı harcama birimleri arasındaki bedelsiz devirlerde bedelsiz olarak devredilen amortismanla tabi maddi duran varlıklar, kayıtlı değerleri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına borç ve alacak, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç ve alacak kaydedilecektir. 511-Muhasebe Birimleri Arası

İşlemler Hesabı farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan aynı kamu idaresine bağlı harcama birimleri arasındaki bedelsiz devirlerde kullanılabilecektir.

Yapılan incelemede, Genel Müdürlük Merkez Saymanlık Müdürlüğü bünyesinde bulunan ve aynı muhasebe biriminden hizmet alan harcama birimleri arasında yapılan taşınır mal devirlerinde mevzuata uygun olmayan bir şekilde, 511-Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabının kullanıldığı ve bu hesapta toplam 233.711,80 TL tutarında fazla, ilgili varlık hesaplarında da (150-253-254-255) aynı tutarda noksan gösterilmesine sebebiyet verildiği görülmüştür.

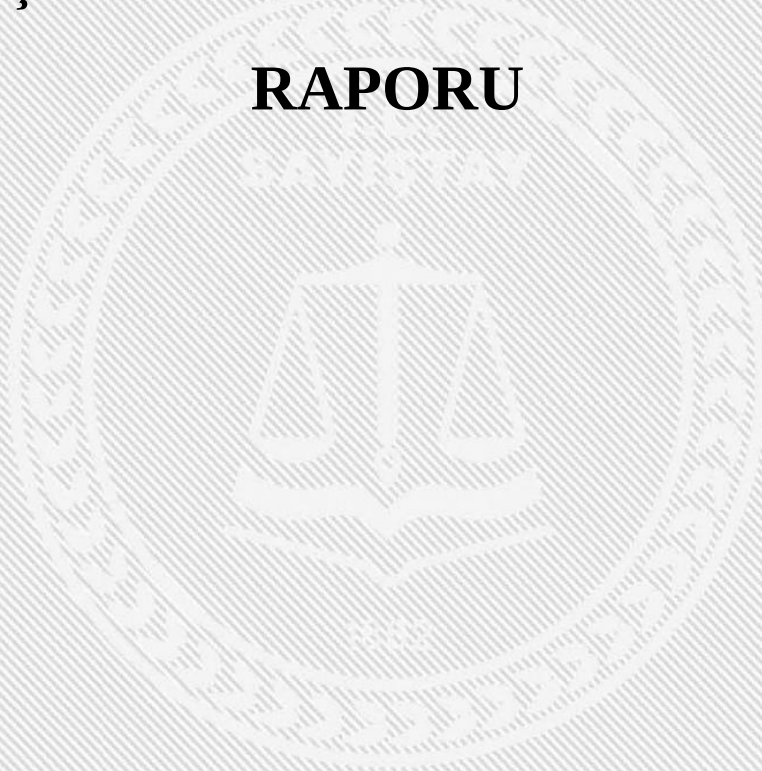
Sonuç olarak, aynı muhasebe birimi bünyesinde bulunan harcama birimleri arasında olan taşınır mal devirlerinde amortismana tabi maddi duran varlıkların, kayıtlı değerleri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına borç ve alacak, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarlarının da 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç ve alacak kaydedilmesi uygun olacaktır.

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
<http://www.sayistay.gov.tr>

8. EKLER**EK 1: İZLEME**

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Taşınır Mal Devirlerinde İlgili Birikmiş Amortisman Hesaplarındaki Tutarların İşlem Anında Devredilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile Birikmiş Amortismanlar Hesabının Doğru Takip Edilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.
Binalar Hesabı Amortisman İşlemlerinin Hatalı Yapılması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabına İlişkin Tutarların İlgili Varlık Hesaplarında Takip Edilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.
Kurumsal Bazda Üretilen Mali Tablolarda “Gelirler” Hesabı İçinde Yer Alan Tapu Harçları Gelirlerinin Gerçek Durumu Göstermemesi	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.
Genel Müdürlüğün Tahsisli veya Kullanımında Bulunan Taşınmazların Envanter ve Kayıt Çalışmalarının Tamamlanmaması	2018	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.

**TAPU VE KADASTRO GENEL
MÜDÜRLÜĞÜ TAPU VE KADASTRO
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
2019 YILI
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	48
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	52
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	53
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	53
5.	DENETİM GÖRÜŞÜ	54
6.	DENETİM BULGULARI.....	54
7.	EKLER.....	69

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: İşletme Müdürlüğü Personelinin İstihdam Şekline Göre Dağılımı.....	49
Tablo 2: İşletme Müdürlüğü 2019 Yılı Gider Bütçesi	50
Tablo 3: İşletme Müdürlüğü 2019 Yılı Gelir Bütçesi	51
Tablo 4: Veri Paylaşımı ve Sorgu Adetleri Üzerinden Alınan Hizmet Bedelleri	55
Tablo 5: Sıra Takip Etmeyen, Arasında Boşluk Bırakılan Yevmiye Tarihleri ve Yevmiye Numaraları.....	64
Tablo 6: Gecikme Faizi Tutarları	65

KISALTMALAR

DBİS	: Döner Sermaye İşletmesi Bilgi Sistemi
DMİS	: Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
DÖSİM	: Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MEGSİS	: Mekansal Gayrimenkul Sistemi
TAKBİS	: Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TAKPAS	: Tapu ve Kadastro Paylaşım Sistemi
TKGM	: Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
TUSAGA-AKTİF	: Türkiye Ulusal Sabit GPS (Küresel Konumlandırma Sistemi) Ağı

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının Kullanılmaması
2. İşletmenin Faaliyet Konusunu Oluşturan Hizmet Satışlarından Kaynaklanan Alacaklarının Muhasebeleştirilmemesi
3. Genel Bütçeye Devredilen İlk Madde ve Malzemenin Bilanço Hesaplarında Yer Alması
4. Gelir Tahakkukları Hesabının Kullanılmaması
5. Genel Bütçeye Devredilen Demirbaşların Bilanço Hesaplarında Yer Alması
6. Taşınırlara İlişkin Döner Sermaye İşletmesi Bilgi Sisteminde (DBİS) Yer Alan Kayıtlar ile Ambarda Mevcut Kayıtların Birbirine Uygun Olmaması
7. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması ve Kıdem Tazminatları Karşılıkları Hesabının Kullanılmaması
8. Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Kullanılmaması
9. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile Genel Yönetim Giderleri Hesabının Kullanılmasında Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması

B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. Yevmiye Defterinde Yevmiye Numaralarının Sıralı Olarak Birbirini Takip Etmemesi
2. Tapu ve Kadastro Paylaşım Sistemi (TAKPAS) Üzerinden Paylaşılan Tapu Kadastro Verilerine İlişkin Yapılan Protokol Hükümlerine Uyulmaması
3. Personelden Alacaklara Faiz Yürütülmemesi

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

5.11.2010 tarihli ve 6083 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 8'inci maddesine dayanılarak Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü bünyesinde kurulan Döner Sermaye İşletmesinin yönetimi, faaliyet alanları, işleyişi, sermaye kaynakları, her türlü idari ve mali işlemleri ile gelir ve giderlerine ilişkin usul ve esaslar 28.01.2012 tarihli ve 28187 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 487'nci maddesinde Genel Müdürlüğün, ürettiği her türlü tapu, kadastro, harita ve arşiv bilgi ve belgeleri ile sunduğu hizmetlerden gelir elde etmek üzere merkez veya bölge müdürlükleri bünyesinde döner sermaye işletmeleri kuracağı düzenlenmiştir.

Kararname'nin 87'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, döner sermaye işletmelerinin yönetimi, faaliyet alanları, işleyişi, sermaye kaynakları, her türlü idari ve mali işlemlerine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığının da görüşünün alınarak çıkartılan yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir.

28.01.2012 tarihli ve 28187 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve halen yürürlükte olan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'ne göre;

İşletme Müdürlüğünün faaliyet alanları şunlardır:

a) Sipariş almak sureti ile her türlü harita, kadastro, değişiklik işlemleri ve bunlarla ilgili teknik hizmet üretmek, uygulamak, idari işlemleri yapmak veya bunların üretim hizmetine katılmak.

b) Genel Müdürlükçe üretilmiş olan her türlü tapu, kadastro, harita ve hava fotoğrafı, arşiv bilgi ve belgeleri ile benzeri hizmetleri sunmak.

c) Eğitim amaçlı hizmet sunmak.

ç) Uçaklar dahil olmak üzere her türlü üretim araç ve gereçlerini kiraya vermek.

d) Teknik hizmetlere ilişkin proje ve araştırma çalışmaları yapmak, personel için eğitim amaçlı kurslar ve seminerler düzenlemek.

e) Tanıtma ve yayın hizmetleri vermek.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Döner Sermaye Teşkilatı, İşletme Müdürlüğü ve bölge işletme birimlerinden oluşmaktadır.

Döner sermaye hizmetleri; Yönetim Kurulu, Genel Müdür, İşletme Müdürü, Harcama Yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi, taşınır konsolide görevlisi ile diğer kamu görevlileri tarafından yürütülmektedir. Bölge işletme hizmetleri; bölge işletme kurulu, bölge müdürü, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi ve diğer kamu görevlileri tarafından yürütülmektedir.

Yönetim Kurulu; Genel Müdür veya Genel Müdürün belirleyeceği bir Genel Müdür Yardımcısı başkanlığında, Birinci Hukuk Müşaviri, Strateji Geliştirme Daire Başkanı, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanı, İşletme Müdürü ile teklifi görüşülen Daire Başkanından oluşmaktadır.

Kurumda çalışan personelin istihdam şekline göre sayıları aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: İşletme Müdürlüğü Personelinin İstihdam Şekline Göre Dağılımı

Birim	657 S. Kanun'a göre Kadrolu Memur	657/4-B Döner Sermaye Sözleşmeli Personel	657/4-D Döner Sermaye İşçi	Döner Sermaye Sürekli İşçi (696 KHK)	Genel Toplam
Genel Müdürlük Birimi	109	2	82	196	389
Bölge Müdürlüğü	88	3	67	216	374
Kadastro Müdürlüğü	75	2	173	141	391
Tapu Müdürlüğü	273	1422	216	595	2506
Genel Toplam:	545	1429	538	1148	3660

Tabloda görüleceği üzere, 2019 yılı sonu itibarıyla İşletme Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında 545 kadrolu memur, 1429 sözleşmeli personel (657/4-B kapsamında), 538 İşçi

(657/4-D kapsamında) ve 1148 Sürekli İşçi (696 KHK kapsamında) olmak üzere toplam 3660 personel istihdam edilmektedir.

İşletme Müdürlüğü, Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bağlı olan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü bünyesinde faaliyet göstermekte olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü ile bütçe işlemleri, Muhasebat Genel Müdürlüğü ile muhasebe ve kesin hesap işlemleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğü ile Hazine arazileri, 2B kadastro ve yabancıların mülk edinme işlemleri, Gelir İdaresi Başkanlığı ile de tapu harcı tahsilatları konularında ilişki içerisinde bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

İşletme Müdürlüğünün bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebe ile kontrol ve denetimi Hazine ve Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Ayrıca, Kurumun bütçe ve yatırım programında yer alan mal ve hizmet alımları, demirbaş alımları, personel giderleri, yolluklar, vergiler gibi her türlü giderler, imkanlar dahilinde Döner Sermaye İşletmesi kaynaklarından karşılanmaktadır.

İşletmenin ekonomik değer ifade eden işlemlerinin muhasebe kayıtlarına alınması ve bu kayıtların raporlanması sürecinin gerçekleştirilmesi amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) Programı kullanılmaktadır.

Aşağıdaki tablolarda görüleceği üzere, İşletme Müdürlüğünün 2019 yılı gider toplamı 1.102.735.796,34 TL, gelir toplamı da 1.159.611.000,59 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2: İşletme Müdürlüğü 2019 Yılı Gider Bütçesi

Giderin Çeşidi	2019 Yılı Verilen Ödenek Tutarı (TL)	2019 Yılı Harcama Tutarı (TL)
Personel Giderleri	490.085.500,00	485.599.448,64
Sosyal Güv. Prim Giderleri	30.256.650,00	37.512.631,45
Mal ve Hizmet Alım Giderleri ve Diğer Giderleri	152.467.850,00	174.495.618,75
Cari Transferlere Ait Giderler	548.245.000,00	394.732.909,51
Sermaye Giderleri	28.945.000,00	10.395.187,99
Ek Ödeme Giderler	0	0

TOPLAM:	1.250.000.000,00	1.102.735.796,34
----------------	-------------------------	-------------------------

Tablo 3: İşletme Müdürlüğü 2019 Yılı Gelir Bütçesi

Gelirin Çeşidi	2018 Yılı (TL)	2019 Yılı (TL)
Net Satışlar Hesabı	964.439.980,69	1.141.338.915,42
Faiz Gelirleri	47.527.030,71	17.747.521,33
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	413.041,39	381.380,35
Olağandışı Gelir ve Karlar	371.524,67	139.541,30
Önceki Dönem Gelir ve Karlar	1.577.048,51	3.642,19
TOPLAM:	1.014.328.625,97	1.159.611.000,59

İşletme Müdürlüğünün gelir bütçesinin önemli bir gelir kalemi olan, Genel Müdürlükçe üretilen veya arşivlenen verilerin, bilişim sistemleri üzerinden kurumlar ve kişilerle paylaşılması sonucu elde edilen gelirlerden oluşan Net Satış tutarı 1.141.338.915,42 TL'dir.

İşletme Müdürlüğünün gider bütçesinin önemli bir gider kalemi olan ve büyük oranda genel bütçeye verilen kaynaklardan oluşan Cari Transferlere Ait Giderler 394.732.909,51 TL'dir.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

İşletme Müdürlüğü, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne tabi olup; uygulanan muhasebe sistemi belirtilen mevzuatlarda da öngörülen tahakkuk esaslı muhasebe sistemidir.

Muhasebe işlemleri 2011 yılına kadar tek düzen hesap planına paralel bir hesap planı ile yürütülürken, 2012 yılından itibaren hesap planına bütçe işlemleri de eklenmiş ve bu sayede işlemlerin bütçe ile de bağlantısı kurulmaya başlanmıştır.

Yapılan işlemin türüne göre ilgili birimlerce gerçekleştirilen işlemler karşılığı düzenlenen evraklar, muhasebe birimine gelmekte; muhasebe biriminde ilgili kontrolleri yapıldıktan sonra DMİS sistemine giriş yapılmak sureti ile muhasebe işlemleri gerçekleştirilmektedir.

İşletme bünyesinde bölge müdürlüklerinin bulunduğu yerlerde ve bölge müdürlüklerine bağlı olarak döner sermaye işletme birimleri bulunmaktadır. Taşrada gerçekleştirilen işlemler;

bölge müdürlüklerinin bulunduğu illerde kurulan döner sermaye işletme birimlerince yürütülmektedir. Bölge Müdürlüklerine bağlı işletmelerin kendilerine ait gelirleri bulunmamaktadır. Bu işletmelerin muhasebe işlemleri, işletmelerin bulundukları yerlerdeki Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen saymanlıklarca gerçekleştirilmektedir. İlgili muhasebe birimleri yıl sonlarında yaptıkları faaliyetlere ilişkin tabloları merkeze göndermekte ve bu tablolar merkezde konsolide edilmektedir.

Kurumda bütçe işlemlerine ilişkin raporlamalar bütçe servisinde; diğer raporlar ise muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri
- Geçici ve kesin mizan.
- Bilanço.
- Kasa sayım tutanağı,
- Taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveli veya envanter defteri.
- Gelir tablosu

Denetim görüşü, Kurumun 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 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 gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinin 2019 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” 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 DAYANAKLARI

BULGU 1: Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının Kullanılmaması

İşletme Müdürlüğünde gelirlerin bir kısmı banka kredi kartları ile tahsil edildiği halde, 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Aynı Yönetmeliğin “Hüküm bulunmayan hâller” başlıklı 599’uncu maddesinde, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nde hüküm bulunmayan hâllerde Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esaslarının kıyasen uygulanacağı belirtilmiştir.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 38’inci maddesinde, banka kredi kartlarından alacaklar hesabının, muhasebe birimince banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilat ve bunlara ilişkin olarak yapılan mahsup ve iade işlemlerinin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünde gelirlerin 55.730.582,73 TL tutarındaki kısmının tahsilatı banka kredi kartları ile yapılmasına rağmen, 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılmadığı görülmüştür. İşletme Müdürlüğünün Banka Kredi Kartları ile tahsil edilen gelirlerine ilişkin açık ve anlaşılır bilgi edinebilmek için 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının kullanılması gerektiği düşünülmektedir.

Gelirlerin bir kısmının tahsilatı banka kredi kartları ile yapılmasına rağmen, Döner Sermaye Muhasebe İşletim Sisteminin (DMİS) kullandığı hesap kodları arasında 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı yer almadığından 109-Banka Kredi Kartlarından

Alacaklar Hesabını kullanılmadığı idare cevabında ileri sürülse de anılan mevzuat hükümleri gereğince yapılan açıklamalar doğrultusunda bu iddianın kabulü mümkün değildir.

Banka kredi kartları ile tahsil edilen gelir tutarlarının 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabında izlenmemesi sonucu, mali tablolarda söz konusu hesabın toplam 55.730.582,73 TL tutarında eksik görülmesine sebebiyet verilmiştir.

Sonuç olarak, banka kredi kartları ile tahsil edilen gelir tutarlarının 109-Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

BULGU 2: İşletmenin Faaliyet Konusunu Oluşturan Hizmet Satışlarından Kaynaklanan Alacaklarının Muhasebeleştirilmemesi

İşletme Müdürlüğünde hizmet satışlarından kaynaklanan alacakların 120-Alıcılar Hesabında takip edilmediği tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 96'ncı maddesinde, 120-Alıcılar Hesabının, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmamış alacaklarının izlenmesi için kullanılacağı;

Aynı Yönetmelik'in 97'nci maddesinde, mal ve hizmet satışlarından doğan senetsiz alacakların bu hesaba borç, ilgili hesaba alacak kaydedileceği; alıcılar tarafından nakden veya hesaben yapılan ödemelerin ise bu hesaba alacak, tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara borç kaydedileceği,

belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünce, veri paylaşımı ve sorgu adetleri üzerinden alınan hizmet bedelleri aşağıdaki tabloda gösterilmiş olup; İşletme Müdürlüğü ile bankalar, resmi kurumlar, sulama birlikleri, faktoring firmaları ve Barolar birliği ile yapılan protokol kapsamında, Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) üzerinden online veri paylaşımı ve Mekansal Gayrimenkul Sistemi (MEGSİS) sorgu adetleri üzerinden verilen hizmetler sonucu oluşan alacakların, 120-Alıcılar Hesabına kaydedilmeden excel dosyaları üzerinden izlendiği, tahsilatlar yapıldığında direkt gelir hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Tablo 4: Veri Paylaşımı ve Sorgu Adetleri Üzerinden Alınan Hizmet Bedelleri

Hizmet Türü- İlgili Kurum	2019 Yılı Gelir Toplamı (TL)
TAKBİS Veri Paylaşım Resmi Kurumlar ve Sulama Birlikleri	3.063.127,38
TAKBİS veri Paylaşım Bankalar ve Faktoring	65.419.949,03

MEGSİS	3.389.968,70
Diğer Gelirler Ödeme Belgesi ile Fatura Bedelini Ödeyen Kurumlar	254.320,78
Genel Toplam:	72.127.365,89

Veri paylaşımı ve sorgu adetleri üzerinden alınan hizmet gelirlerinin 120-Alıcılar Hesabında izlenmemesi sonucunda mali tablolarda söz konusu hesapta 72.127.365,89 TL tutarında eksikliğe neden olunmuştur.

Sonuç olarak, hizmet satışlarından kaynaklanan alacakların 120-Alıcılar Hesabında takip edilmesi uygun olacaktır.

BULGU 3: Genel Bütçeye Devredilen İlk Madde ve Malzemenin Bilanço Hesaplarında Yer Alması

İşletme Müdürlüğü tarafından genel bütçeye devredilen ilk madde ve malzeme tutarlarının yıl sonu bilanço hesaplarında yer aldığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Bilanço ilkeleri" başlıklı 30'uncu maddesinde, bilançonun kaynaklar ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin malî durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğü tarafından alımı yapılan ilk madde ve malzemelerin büyük bir kısmının genel bütçeye devredildiği ancak devredilen söz konusu ilk madde ve malzeme tutarlarının İşletme Müdürlüğü hesaplarında takip edilmeye devam edildiği görülmüştür.

Genel bütçeye devredildiği halde, yıl sonu bilanço hesaplarında görülen ilk madde ve malzemelerin devredilmediği idare cevabında ileri sürülse de İlk Madde ve Malzeme Transfer Raporu ve Bilanço hesaplarına göre, devredilen tutarların hesaplarda takip edildiği anlaşıldığından bu iddianın kabulü mümkün değildir.

Yıl sonunda genel bütçeye devredilmeyen ilk madde ve malzeme tutarı 118.208,80 TL'dir. Dolayısıyla, bilançoda yer alması gereken ilk madde ve malzeme tutarı 118.208,80 TL olması gerekirken 144.703,87 TL olarak görülmektedir. Genel bütçeye devredilen ilk madde ve malzeme tutarlarının bilanço hesaplarında yer alması sonucunda, söz konusu hesabın mali tablolarda 28.495,07 TL tutarında fazla görülmesine sebebiyet verilmiştir.

Sonuç olarak, genel bütçeye devredilen ilk madde ve malzeme tutarlarının yıl sonu mali tablolarda yer almaması uygun olacaktır.

BULGU 4: Gelir Tahakkukları Hesabının Kullanılmaması

İşletme Müdürlüğünde, vadeli banka hesaplarına ilişkin olarak dönem sonu itibariyle tahakkuk eden faiz tutarlarının 181-Gelir Tahakkukları Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 181-Gelir Tahakkukları Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 150'nci maddesinde, gelir tahakkukları hesabının, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkmış olmakla birlikte, üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar adına kesin borç kaydı, hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Buna göre vadeli banka hesaplarına ilişkin tahakkuk eden faiz tutarlarının 181-Gelir Tahakkukları Hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünün gelir tablosunda 642-Faiz Gelirleri Hesabında 17.747.521,33 TL tutarında faiz geliri yer almakta olup, söz konusu faiz gelirlerinin, içinde bulunulan dönem sonu itibariyle tahakkuk eden 17.747.521,33 TL tutarının 181-Gelir Tahakkukları Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Vadeli banka hesaplarına ilişkin faiz tutarlarının içinde bulunulan dönemde ortaya çıkmadığından ve vadenin bozdurulması durumunda faiz geliri elde edilemediğinden 181-Gelir Tahakkukları Hesabının kullanılmadığı idare cevabında ileri sürülse de dönem sonu itibariyle tahakkuk eden faiz tutarı, içinde bulunulan döneme ait olduğundan ve vade bozdurulsa dahi faiz geliri elde edilmesi mümkün olduğundan bu iddianın kabulü mümkün değildir.

Gelir tablosunda 642-Faiz Gelirleri Hesabında yer alan 17.747.521,33 TL tutarın, 181-Gelir Tahakkukları Hesabında izlenmemesi sonucunda, mali tablolarda 17.747.521,33 TL tutarında eksikliğe neden olunmuştur.

Sonuç olarak, İşletme Müdürlüğünde, vadeli banka hesaplarına ilişkin olarak dönem sonu itibariyle tahakkuk eden faiz tutarlarının 181-Gelir Tahakkukları Hesabına kaydedilmesi uygun olacaktır.

BULGU 5: Genel Bütçeye Devredilen Demirbaşların Bilanço Hesaplarında Yer Alması

İşletme Müdürlüğü tarafından genel bütçeye devredilen demirbaş tutarlarının yıl sonu

bilanço hesaplarında yer aldığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Bilanço ilkeleri" başlıklı 30'uncu maddesinde, bilançonun kaynaklar ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin malî durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun bir şekilde yansıtması gerektiği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğü tarafından alımı yapılan demirbaşların büyük bir kısmı genel bütçeye devredildiği halde, devredilen söz konusu demirbaş tutarlarının İşletme Müdürlüğü hesaplarında takip edilmeye devam edildiği görülmüştür.

Genel bütçeye devredildiği halde, yılsonu bilanço hesaplarında görülen demirbaşların devredilmediği idare cevabında ileri sürülse de Demirbaş Transfer Raporu ve Bilanço hesaplarına göre devredilen tutarların hesaplarda takip edildiği anlaşıldığından bu iddianın kabulü mümkün değildir.

Yıl sonunda genel bütçeye devredilmeyen demirbaş tutarı 1.819.468,14 TL'dir. Dolayısıyla, bilançoda yer alması gereken demirbaş tutarı 1.819.468,14 TL olması gerekirken 2.259.855,92 TL olarak görülmektedir. Genel bütçeye devredilen demirbaş tutarlarının bilanço hesaplarında yer alması sonucunda, söz konusu hesabın mali tablolarda 440.387,78 TL tutarında fazla görülmesine sebebiyet verilmiştir.

Sonuç olarak, İşletme Müdürlüğü tarafından genel bütçeye devredilen demirbaş tutarlarının yıl sonu mali tablolarında yer almaması uygun olacaktır.

BULGU 6: Taşınırlara İlişkin Döner Sermaye İşletmesi Bilgi Sisteminde (DBİS) Yer Alan Kayıtlar ile Ambarda Mevcut Kayıtların Birbirine Uygun Olmaması

Kurumun taşınır işlemlerine ilişkin yapılan incelemede;

- Döner Sermaye İşletmesi Bilgi Sisteminde (DBİS) İşletme Müdürlüğü ambarında kayıtlı görünen demirbaşların ambarda olmadığı ve bunların kişi kullanımında olduğu,
- Taşınır sisteminde olmayan ancak ambarda mevcut demirbaşların olduğu,
- Ambarlarda yapılan fiili denetimler sonucunda, taşınırların hiçbirinin üzerinde sicil numarası bulunmadığından, kamu idaresinde taşınırların fiili sayım ve tespitlerinin imkânsız hale gelmesine sebep olduğu ve bu nedenle kayıtlı durumla fiili durumun birbirinden farklı olduğu,

tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde ambar, kamu idarelerine ait taşınırın kullanıma verilinceye kadar veya kullanımdan iade edildiğinde muhafaza edildiği yer olarak tanımlanmıştır. Buna göre, kişilerin bizzat veya birimlerin kullanımına verilen taşınırın ilgililere Yönetmeliğin 10'uncu maddesi kapsamında düzenlenecek belgelerle teslim edilmesi, ambarlara iade edilenlerin ise, iade sonrasında ilgili kişiler üzerinden kaydının alınması gerekmektedir.

Aynı Yönetmelik'in "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasında; harcama yetkililerinin taşınırın etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelik'te belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumlu olduğu; taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getireceği düzenlenmiştir.

Taşınırın muhafazası ve kontrolüne ilişkin olarak adı geçen Yönetmelik'in 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında; kamu idarelerine ait taşınırın muhafazası ile görevli olan kamu görevlilerinin bu taşınırın en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak zorunda oldukları belirtilmiş, aynı maddenin beşinci fıkrasında taşınırın muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Taşınır kayıt yetkililerinin görev ve sorumlulukları ise Yönetmelik'in 6'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında sayılmış olup, taşınır kayıt yetkilileri, taşınırın ambarda muhafazasından ve bulundukları yerde kontrolünden sorumludurlar.

Sayım tutanaklarında "Ambarda mevcut olduğu" şeklinde kaydı bulunan taşınırın fiili sayımı yapılarak Döner Sermaye İşletmesi Bilgi Sisteminde (DBİS) kayıtlı tutarları ile ambarda mevcut tutarı karşılaştırılmak suretiyle denetim yapılmış olup;

- Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ambarında kayıtlı görülen demirbaşların fiilen ambarda olmadığı,
- Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesine göre verilmesi gereken taşınır sicil numaralarının taşınırın üzerinde yer almadığı,

- Ambarlarda kayıtlı olmasına rağmen, fiili sayımlarda bulunamayan taşınırılar nedeniyle Sayım Tutanağında (Örnek: 12) yer alan “ambarda bulunan miktar” sütunu yanında, “kayıtlara göre ortak kullanım alanlarında bulunan miktar” sütunu ve “kayıtlara göre kişilere verilen miktar” sütunlarının da fiili durumu yansıtmadığı,
 - Sayım Kurulu tarafından yıl sonu sayımı sonucunda düzenlenen Sayım Tutanağında ve dolayısıyla Dağıtılabılır Taşınırılar Listesinde ambarda görünmesine rağmen, fiili sayımlarda ambarlarda mevcut olmadığı görülen taşınırılar için Sayım Kurulu tarafından, fiili bir sayım yapılmadığı veya sayım yapılmış ise fiili sayım sonuçlarının gerçeğe uygun olmayan şekilde tutanağa yazıldığı,
- tespit edilmiştir.

Dolayısıyla, yukarıda belirtilen eksiklikler, taşınırılarının takip ve muhafazasını zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak, taşınırılarla ilgili gerekli sayım ve kontrol işlemlerinin usule uygun şekilde yeniden yapılması ve ambarda kayıtlı görüldüğü halde fiilen ambarda mevcut olmayan taşınırılar için sorumluluğu tespit edilen kişiler hakkında gerekli işlemlerin yapılması uygun olacaktır.

BULGU 7: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması ve Kıdem Tazminatları Karşılıkları Hesabının Kullanılmaması

İşletme Müdürlüğünde işçi kadrosunda çalışan personelin çalıştığı süre boyunca kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı ve Kıdem Tazminatları Karşılıkları Hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Temel muhasebe kavramları” başlıklı 29’uncu maddesinde, muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelikte belirtilen durumlarda karşılık ayrılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik’in 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 331’inci maddesinde, kıdem tazminatı karşılığı hesabının belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı;

472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 354’üncü maddesinde de Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının, belirlenecek esaslar dâhilinde ayrılan bir yıldan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan mevzuat hükümleri gereğince, işçilerin çalıştığı süreler için kıdem tazminatı

karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünde çalışan 1680 işçinin çalıştığı süreler için kıdem tazminatı karşılığının ayrılmadığı ve Kıdem Tazminatları Karşılıkları Hesabının kullanılmadığı görülmüştür. İşçiler için kıdem tazminatı karşılığının ayrılmaması, Bilançoda söz konusu hesabın eksik gösterilmesine neden olmaktadır.

Sonuç olarak, İşletme Müdürlüğünde işçi kadrosunda bulunan personelin çalıştığı süreler boyunca kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ve Kıdem Tazminatları Karşılıkları Hesabının kullanılması uygun olacaktır.

BULGU 8: Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Kullanılmaması

İşletme Müdürlüğünde, sayım fazlası olan 160 adet taşınır için 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 328'inci maddesinde, 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının, 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 kullanılacağı;

Aynı Yönetmelik'in 329'uncu maddesinde, maddi duran varlıkların ve menkul kıymetlerin sayımında ortaya çıkan fazlalıkların rayiç değerleriyle bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedileceği belirtilmiştir. Buna göre sayım fazlası olan maddi duran varlıkların rayiç değerleri üzerinden bu hesaba kayıt edilmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 160 adet maddi duran varlık sayım fazlası olarak tespit edildiği halde, 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının kullanılmadığı görülmüştür.

Sayım sonucunda fazla olduğu tespit edilen 160 adet maddi duran varlık için 53.675,94 TL olarak belirlenen rayiç bedelin 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabında izlenmemesi sonucu, söz konusu hesabın mali tablolarda 53.675,94 TL tutarında eksik gösterilmesine sebebiyet verilmiştir.

Sonuç olarak, sayım fazlası olarak tespit edilen maddi duran varlıklar için 397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının kullanılması uygun olacaktır.

BULGU 9: Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile Genel Yönetim Giderleri Hesabının Kullanılmasında Yönetmelik Hükümlerine Uyulmaması

İşletme Müdürlüğünde maliyet hesaplarından olan 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabının mevzuata uygun kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 496'ncı maddesinde, 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının, hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesi için kullanılacağı, 497'nci maddesinde de bu hesaba ilişkin borç ve alacak kayıtlarının nasıl yapılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in 517'nci maddesinde ise, 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabının, işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve personel, idare hizmetleri, büro hizmetleri gibi üretilen veya satılan malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan genel mahiyetteki giderlerin izlenmesi için kullanılacağı, 518'inci maddesinde de bu hesaba ilişkin borç ve alacak kayıtlarının nasıl yapılacağı belirtilmiştir. Anılan mevzuat hükümleri gereğince, döner sermaye işletmesince üretilen hizmetlerle doğrudan ilişkili olan giderlerin 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında, üretilen ürününün maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan giderlerin de 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünce, maliyet hesaplarına ilişkin olarak merkez birimlerince yapılan giderlerin tamamının 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabında, taşra birimlerince yapılan giderlerin tamamının ise, 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlendiği görülmüştür. Yani, maliyet hesaplarına yapılan kayıtlarda, kayıt yapılan giderlerin üretilen hizmetlerle doğrudan ilişkili olan ya da üretilen ürününün maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan genel nitelikte bir gider olup olmadığına bakılmaksızın yalnızca merkez ve taşra birimi ayrımının kriter olarak alındığı görülmüştür.

Merkez teşkilatı birimlerinin gördüğü hizmetlerin idari hizmetler olduğundan, bu hizmetlere ilişkin maliyet giderlerinin tamamının 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabında takip edildiği ve taşra teşkilatı birimleri tarafından üretilen hizmetlerin doğrudan hizmet üretimine ve hizmetlerden yararlananlara yönelik olduğundan, bu hizmetlere ilişkin maliyet giderlerinin tamamının 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında takip edildiği idare cevabında ileri sürülse de merkez teşkilatı birimlerinin üretilen hizmetle doğrudan ilişkili olan giderleri olduğu gibi taşra teşkilatı birimlerinin de organizasyon ve personel, idare hizmetleri ve büro

hizmetlerine ilişkin giderleri olduğundan ve anılan mevzuat hükümleri gereğince bu iddianın kabulü mümkün değildir.

2019 yılında toplam 494.389.383,65 TL tutarında 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabına, toplam 608.184.727,06 TL tutarında da 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kayıt yapılmış olup, kayıt yapılan söz konusu maliyet giderlerinin ne kadarlık tutarının üretim maliyeti ya da yönetim gideri olduğu ayrımı yapılamamaktadır.

Sonuç olarak, maliyet hesaplarına yapılan kayıtlarda, merkez ya da taşra birimi ayrımının kriter olarak alınması yerine, söz konusu giderlerin üretilen hizmetlerle doğrudan ilişkili olan ya da üretilen ürününün maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan genel nitelikte bir gider olup olmadığı kriterinin temel alınması, hizmetle doğrudan ilişkili olan giderlerin 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında, üretilen ürününün maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan giderlerin ise, 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Yevmiye Defterinde Yevmiye Numaralarının Sıralı Olarak Birbirini Takip Etmemesi

İşletme Müdürlüğünün merkez işletme birimi muhasebe kayıtlarında, yevmiye numaralarının sıra takip etmediği, yevmiye numaraları arasında boşluklar bırakılarak ileri tarihlerde bu boş yevmiye numaralarına kayıt yapıldığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Kayıt düzeni ve kayıt düzeltmesi" başlıklı 40'ncı maddesinde; işletmelerin muhasebe birimlerinin, muhasebe işlemlerini, gerçekleşme sırasına göre düzenli bir şekilde hesap dönemi başında '1'den başlamak üzere hesap döneminin sonuna kadar numaralandırarak kaydedecekleri ifade edilmiş; "Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları" başlıklı 57'nci maddesinde de muhasebe işlemlerinin yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedileceği buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılacağı;

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 verileceği ve yevmiye defteri, büyük defter

ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaralarının esas alınacağı ifade edilmiştir.

İşletme Müdürlüğü merkez işletme biriminin, izleyen tabloda örnek olarak gösterilen 2019 yılı Ocak ayı yevmiye kayıtları, söz konusu uygulamayı ortaya koymakta olup, bu uygulama yıl boyunca yaygın olarak gözlenmektedir.

Tablo 5: Sıra Takip Etmeyen, Arasında Boşluk Bırakılan Yevmiye Tarihleri ve Yevmiye Numaraları

Yevmiye Tarihi	Yevmiye No'su	Yevmiye Tarihi	Yevmiye No'su	Yevmiye Tarihi	Yevmiye No'su
21.01.2019	3	03.01.2019	95	24.01.2019	323
10.01.2019	4	04.01.2019	145	25.01.2019	376
02.01.2019	71	04.01.2019	146	14.01.2019	377
02.01.2019	72	04.01.2019	147	28.01.2019	480
02.01.2019	73	03.01.2019	96	16.01.2019	481
02.01.2019	74	22.01.2019	160	31.01.2019	753
02.01.2019	75	07.01.2019	161	24.01.2019	754
02.01.2019	76	23.01.2019	217	01.02.2019	834
02.01.2019	77	08.01.2019	218	28.01.2019	835
02.01.2019	78	11.01.2019	322	01.02.2019	919

Dolayısıyla, yevmiye numaralarının sıra takip etmemesi, yevmiye numaraları arasında boşluklar bırakılarak, sonraki tarihlerde boş bırakılan yevmiye numaralarına kayıt yapılması yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine aykırılık oluşturmakta, Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin ve dolayısıyla mali tabloların güvenilirliğini de zedelemektedir.

İdare cevabında aylık mizanın geç hazırlanması ve gelir kayıtlarının geç yapılması nedeniyle yevmiye kayıtlarının boş bırakılarak sonradan tamamlandığı ileri sürülmüş olsa da anılan mevzuat hükümleri karşısında bu iddianın kabulü mümkün değildir.

Bu husus, 2017 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nda da belirtilmiş olup, yevmiye numaralarının sıra takip etmesi ve yevmiye numaraları arasında boşluk bırakılmamasının sağlanması uygun olacaktır.

BULGU 2: Tapu ve Kadastro Paylaşım Sistemi (TAKPAS) Üzerinden Paylaşılan Tapu Kadastro Verilerine İlişkin Yapılan Protokol Hükümlerine Uyulmaması

A-)TAKPAS Üzerinden Paylaşılan Tapu Kadastro Verilerinden Elde Edilen Gelirlere Gecikme Faizi İşletilmemesi

İşletme Müdürlüğünce veri paylaşımı üzerinden alınan hizmet bedellerinin geç tahsil edilmesine rağmen, söz konusu bedellere gecikme faizi uygulanmadığı tespit edilmiştir.

İşletme Müdürlüğü ile kurumlar arasında tapu kadastro verilerinin TAKPAS üzerinden paylaşılmasına ilişkin protokoller yapılmaktadır. Söz konusu protokollerde veri paylaşımına ilişkin hizmet bedellerinin tahsili hakkında hükümler bulunmaktadır. Buna göre; Genel Müdürlük tarafından Log kayıtlarından sorgulamalara verilen cevapların tespit edilerek, her ayın sonunda ilgili kuruma ödemesi gereken döner sermaye hizmet bedeli faturası gönderilmekte ve ilgili kurumun da belirtilen sürelerde faturaları ödemesi gerekmektedir. Ancak, yapılan protokollerde veri paylaşımına ilişkin hizmet bedellerinin tahsilinde gecikme olduğunda uygulanacak gecikme faizine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır

Sözleşmelerde alacağın tahsilinde gecikme olduğunda uygulanacak gecikme faizine ilişkin bir hüküm bulunmadığında alacağın çeşidine göre 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun veya Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği değerlendirilmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanunun şümulü" başlıklı 1'inci maddesinde, idarelerin akitten doğan alacaklarının amme alacaklarının dışında tutulduğu belirtilmiştir. Tapu kadastro verilerinin TAKPAS üzerinden paylaşılmasına ilişkin alacaklar akitten doğan alacaklar olması nedeniyle amme alacaklarına girmediğinden Borçlar Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun "Faiz" başlıklı 88'inci maddesinin birinci fıkrasında, yıllık faiz oranının, sözleşmede kararlaştırılmamışsa faiz borcunun doğduğu tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre belirleneceği belirtilmiştir. Faiz borcunun doğduğu tarihte yürürlükte olan 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'un "Kanuni faiz" başlıklı 1'inci maddesinde, faiz oranının, sözleşme ile belirlenmemiş ise yıllık %12 olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Ancak, 19.12.2005 tarihli ve 2005/9831 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kanuni faiz oranı 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yıllık %12'den %9'a indirilmiştir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünce, veri paylaşımı üzerinden tahsil edilen hizmet bedelleri geç tahsil edilmesine rağmen, gecikme faizi uygulanmadığı görülmüştür. Geç

tahsil edilen hizmet bedelleri için anılan Borçlar Kanunu hükmü gereğince, kanuni faiz işletilmesi gerektiği düşünülmektedir. Veri paylaşımı üzerinden alınan hizmet bedellerinin geç tahsil edilmesi sonucunda oluşan, %9 oranı üzerinden hesaplanan gecikme faizi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6: Gecikme Faizi Tutarları

İlgili Kurum	2017 Yılı (TL)	2018 Yılı (TL)	2019 Yılı (TL)	Toplam Tutar (TL)
Bankalar ve Faktöring Firmaları	25.860,38	6.825,42	10.463,07	43.148,87
Resmi Kurumlar	4.243,29	1.705,79	4.212,57	10.161,65
Genel Toplam:				53.310,52

Sonuç olarak, alıcılardan geç tahsil edilen hizmet bedelleri için gecikme faizi işletilmesi uygun olacaktır.

B-)Hizmet Bedelleri Süresi İçinde Ödenmemesine Rağmen, TAKPAS Bağlantısının Kesilmemesi

İşletme Müdürlüğünce, süresi içerisinde ödenmeyen veri paylaşımı üzerinden alınan hizmet bedelleri için ilgili kurumların TAKPAS bağlantılarının kesilmediği tespit edilmiştir.

İşletme Müdürlüğü ile kurumlar arasında tapu kadastro verilerinin TAKPAS üzerinden paylaşılmasına ilişkin protokoller yapılmakta, söz konusu protokollerde veri paylaşımına ilişkin hizmet bedellerinin tahsil edilememesi halinde uygulanacak prosedürlere ilişkin hükümler bulunmaktadır. Söz konusu Protokol hükümlerine göre, belirtilen süre içerisinde ödeme yapılmaması durumunda, ilgili kurumun TAKPAS bağlantısı kesilecek, alacak takibi için kanuni işlemler başlatılacak ve ücret tahsil edilene kadar TAKPAS bağlantısı açılmayacaktır.

Yapılan incelemede, veri paylaşımı üzerinden alınan hizmet bedelleri süresi içerisinde ödenmediği halde, ilgili kurumların TAKPAS bağlantısının kesilmediği ve veri sorgulama işlemlerine devam edebildikleri görülmüştür.

Sonuç olarak, veri paylaşımı üzerinden alınan hizmet bedellerinin süresi içerisinde ödenmemesi durumunda, ilgili kurumların TAKPAS bağlantılarının kesilmesi ve alacak takibi için gerekli kanuni işlem sürecinin başlatılması uygun olacaktır.

BULGU 3: Personelden Alacaklara Faiz Yürütülmemesi

İşletme Müdürlüğünde çalışan 54 personelin işletmeye olan çeşitli borçları için faiz yürütülmediği tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 135-Personelden Alacaklar Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 117'nci maddesinde, personelden alacaklar hesabının, işletme personelinin işletmeye olan çeşitli borçlarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in 135-Personelden Alacaklar Hesabına ilişkin “Hesabın işleyişi” başlıklı 118'inci maddesinde, personelin ücret iptali sonucunda işletmeye doğan borçları bu hesaba, ücret tahakkuk ettirilmesi nedeniyle yapılan vergi, sosyal güvenlik ve diğer kesintiler ilgili hesaplara borç, daha önce hangi gider hesabına borç yazılmış ise o hesaba alacak kaydedileceği ve personelden alacaklara yürütülen faizlerin de bu hesaba borç kaydedileceği belirtilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde, 135-Personelden Alacaklar Hesabının diğer alacaklar hesap grubu içerisinde yer aldığı ve diğer alacakların takip, tahsil ve benzeri işlemlerinde, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in “Kamu zararından doğan alacakların tahsil şekilleri” başlıklı 12'nci maddesinde alacağın ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir.

Yapılan incelemede, İşletme Müdürlüğünde çalışan 54 personelin işletmeye olan borçları 135-Personelden Alacaklar Hesabında kaydedilmiş ancak borç kapatılırken, faiz yürütülmediği görülmüştür. Anılan mevzuat gereğince personelin işletmeye olan borcunun kapatılması sırasında faiz yürütülmesi gerektiği düşünülmektedir.

İşletme Müdürlüğünde çalışan personelin işletmeye olan çeşitli borçlarına faiz yürütülmemesinden dolayı mali tablolarda 135-Personelden Alacaklar Hesabında eksikliğe neden olunmuştur.

Sonuç olarak, personelin işletmeye olan borçları için faiz yürütülmesi uygun olacaktır.

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
<http://www.sayistay.gov.tr>

7. EKLER

EK 1: İZLEME

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Yevmiye Defterinde Yevmiye Numaralarının Sıralı Olarak Birbirini Takip Etmemesi	2017	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.
Döner Sermaye İşletmesinde Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabının Yanlış Kullanılması	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	Kurum tarafından gerekli düzeltmeler yapılmıştır.
Kurumlar Vergisi Karşılığının Ayrılmaması	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	Kurum tarafından gerekli düzeltmeler yapılmıştır.
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Mali Tablolarda Görünmemesi	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	Kurum tarafından gerekli düzeltmeler yapılmıştır.
Gelir Tahakkukları Hesabının Kullanılmaması	2017	Yerine Getirilmedi	2019 yılı Denetim Raporunda Bulgu konusu edilmiştir.