



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI
2016 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

Ağustos 2017

İÇERİK

ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI 2016 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI EĞİTİM VE ARAŞTIRMA MERKEZİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2016 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	63
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2016 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	89
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI 2016 YILI PERFORMANS DENETİM RAPORU	115

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI
2016 YILI
DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	5
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	6
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	32
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	33
8.	EKLER.....	56

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABMYDB	Avrupa Birliği Mali Yardımlar Dairesi Başkanlığı
ÇASGEM	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi
ÇSGB	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
DMSK	Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
DMS 1	1 Nolu Devlet Muhasebesi Standardı
GYMY	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IPA	Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument for Pre-Accession Assistance)
İKGPRO	İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Çerçevesinde Program Otoritesi
İMİD	İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
İSGÜM	İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı
KBS	Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
MYK	Mesleki Yeterlilik Kurumu
MYMY	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
UÇÖ	Uluslararası Çalışma Örgütü
UKSMS	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
UYG	Ulusal Yetkilendirme Görevlisi
YODÇE	Yakın ve Orta Doğu Çalışma Enstitüsü
YODÇEM	Yakın ve Orta Doğu Çalışma Eğitim Merkezi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2010-2016 Yılları Doğrudan Finansman Projesi Kapsamında Kullanılan AB ve TR Katkısı

Tablo 2: MYK Tarafından Hesaplanan 2016 Yılı MYK Aidatı

Tablo 3: Olması Gereken 2016 Yılı MYK Aidatı

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Mali Yapı

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (ÇSGB), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2016 yılı bütçesiyle Bakanlığa 38.389.157.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin %7'sine tekabül etmektedir. Bakanlığa tahsis edilen ödenek, yıl içinde eklenen ve düşülen ödeneklerle birlikte toplam 43.603.570.248,00 TL olmuştur. Bu ödeneğin de 43.588.661.456,00 TL'si ödenek gönderme belgesine bağlanmış olup, aşağıda yer verilen Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosunda, yıl içinde alınan ödeme emirleri başlığı altında gösterilmiştir.

Bakanlıkça, bütçeyle verilen ödenekler dışında, uluslararası antlaşmalar gereğince Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) kapsamında 2016 yılında sağlanan fonlardan (76.356.196,95 EUR karşılığı) 283.785.441,58¹ TL kaynak kullanılmıştır.

Ayrıca Bakanlık faaliyetlerinin finansmanında, döner sermaye işletmesinden aktarılan kaynaklardan temin edilen 3.973.930,00² TL kaynak kullanılmıştır.

Bakanlıkça sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre Bakanlığın 2016 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıda belirtilmiştir.

Yılı İçinde Alınan Ödeme Emirleri	Yapılan Tenkisler	2016 Yılı Bütçe Gideri
43.588.661.456,00	32.117.704,11	43.556.543.751,89

2016 yılı bütçe giderleri içindeki en büyük pay %99,4 ile cari transferlere ait olup, personel ve sosyal güvenlik ödemeleri, sermaye transferleri, mal ve hizmet alım giderleri ile diğer giderler, bütçe giderlerinin küçük bir kısmını oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen cari transferlerin; 39.569.614.045,00 TL'si Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK), 3.310.063.853,00

¹ 30.12.2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz satış kuru esas alınmıştır.

² 2016 Yılı Faaliyet Raporundan alınmıştır.

TL'si İşsizlik Fonuna, 387.518.000,00 TL'si Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğüne, 15.322.000,00 TL'si Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsüne yapılmıştır.

Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

5018 sayılı Kanununun 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 Kanununun 49'uncu ve 80'inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) ile belirlenmiştir.

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

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

Yönetmeliğin “Amaç” başlıklı 1'inci maddesinde; *“Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın*

çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanması ile mali istatistiklerin hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul, esas, ilke ve standartların belirlenmesidir.” hükmü yer almaktadır.

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

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

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

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Taşınır kesin hesap cetveli,

- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

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

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

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

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

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

Akreditasyon kararıyla birlikte ABMYDB kendi yararlanıcı olduğu ve başka kurumların yararlanıcı olduğu ihaleler için sözleşme makamı konumuna geçmiştir. Mal veya hizmet alımı sözleşmelerinde; %15 tutarındaki ulusal katkı yararlanıcı kurum tarafından Hazine Müsteşarlığı Ulusal Fon Dairesi’ne aktarılmakta, %85 tutarındaki AB katkısı ile beraber Ulusal Fon Dairesi’nden ABMYDB’ye toplam tutar aktarılmaktadır. Daha sonrasında ABMYDB Finans Birimi tarafından da firma veya kurumlara paralar aktarılmaktadır. Ancak bu işlemlerin muhasebe kayıtları sadece Presto isimli sistemde tutulmakta, ulusal muhasebeye entegrasyonu yapılmamaktadır. Dolayısıyla ÇSGB birimi olan ABMYDB tarafından yapılan

işlemler Bakanlık muhasebe kayıtlarında görülmemektedir. 3146 sayılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 12/B maddesinde; desteklenecek proje ve faaliyetlere ilişkin olarak; projelerin seçimini yapmak, önceliklendirmek, ihale ve sözleşmelerini yapmak ve yürütülmesini sağlamak, ödemelerini gerçekleştirmek ve muhasebeleştirmek, buna ilişkin kontrol, izleme ve değerlendirmeleri yapmak, ABMYDB görevleri arasında sayılmıştır. Ancak ABMYDB Bakanlık bünyesinde yer alan bir daire başkanlığıdır ve Bakanlıktan ayrı bir muhasebe yetkilisi de yoktur, dolayısıyla Daire Başkanlığının muhasebe işlemlerini yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Ulusal sistemden bağımsız olarak Presto sistemi altında tutulan kayıtların, kamu sektöründeki işlemlerin muhasebeleştirilmesinde genel kabul gören ve Avrupa Birliğinin de uygulanmasına özel önem atfettiği Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (UKSMS) ile uyumlu olmadığı tespit edilmiştir. UKSMS-1, en az yıllık raporlama yapılmasını öngördüğü ve İKG Operasyonel Programı Prosedürler El Kitabının “Muhasebe” başlıklı kısmı, yıllık üretilen mali tabloların ve üçer aylık mutabakatların Operasyonel Yapının resmi belgeleri olduğunu belirttiği halde, Başkanlıkça yapılan kayıtlarda dönemsellik ilkesine uyulmadığı, tutulan kayıtlara ilişkin olarak yıllık raporların tarafımıza sunulmasına karşın, hesapların kapanış ve açılış kaydı ile dönem sonu envanter işlemlerinin yapılmadığı ve bu sebeple; yıllık olarak sunulan mali tabloların sadece 31.12.2016 tarihindeki anlık durumu gösterdiği tespit edilmiştir. Ayrıca 7 yıllık bir süreci kapsayan proje bazında tutulan kayıtların yıllık bazda hazırlanan mali tabloları; açılış kapanış işlemlerinin yapılmaması, yıllık işlemler bazında planlanmaması sebebiyle de güvenilir bilgi sunmamaktadır. Örneğin 01.01.2016-31.12.2016 dönemi için tarafımıza sunulan bilançoda; 102 Diğer Bankalar Hesabı (-1.449.480,95) Avro olarak görünmektedir. Ancak söz konusu hesabın (-) bakiye vermesi mümkün değildir. Ayrıca bilanço dışı kalemlerden olan 920 Alınan Garanti Mektupları Hesabının (-1.412.703,31) Avro olarak yer aldığı görülmüş olup, bu hesap da (-) değer alamayacak hesaplardandır.

İşlemlerin muhasebeleştirilmesinde “İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Muhasebe Uygulama Rehberi”nde (IPA Turkey Human Resources Development Operational Programme Implementation Manual Chapter J) yer alan hesap planı kullanılmaktadır. 2015 Yılı Denetim Raporunda, hesap planında uzun vadeli aktif ve pasif hesaplar yer almasına ve gerçekleştirilen projelerin çoğunun vadesinin 1 yılı aşmasına karşın uzun vadeli hesapların kullanılmadığı ve bu nedenle yıllık olarak üretilen raporlarda tüm proje

dönemini yansıtan kayıt ve bilgilerin görünmediği ifade edilmişti. Rapordaki bulgumuz üzerine, hesap planı, 2016 yılı nisan ayında değiştirilmiş olup, uzun vadeli aktif ve pasif hesaplar yeni hesap planından çıkarılmıştır. Ancak Raporda, gerçekleştirilen projelerin çoğunun vadesinin 1 yılı aşması nedeniyle, uzun vadeli hesapların kullanılması gerektiği ifade edildiği halde, hesap planından söz konusu hesapların çıkarılması, IPA kapsamında kullandırılan fonlara ilişkin olarak üretilen mali tablonun gerçekçi olmamasına neden olmuştur.

Ulusal sistemden bağımsız olarak Presto sistemi altında tutulan kayıtların UKSMS ile uyumlu olmaması nedeniyle, IPA fonlarından ABMYDB kullanımına tahsis edilen fonlardan yüklenicilere/yararlanıcılara sözleşmeye dayalı olarak yapılan mal-hizmet alımı, hibe ve yapım sözleşmelerine ait her türlü avans ödemesinin fon kullanımı olarak kaydedildiği görülmüştür.

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

Ön ödeme işlemlerinin fon kullanımı olarak muhasebeleştirilmesi nedeniyle ABMYDB tarafından henüz kabul edilmemiş, gerçekleşmemiş giderlerin yani kullanılmamış fonların mali tablolara yansıdığı, dolayısıyla bu uygulamanın kullanılan fonları olduğundan fazla gösterdiği anlaşılmaktadır. 2016 yılı için Daire Başkanlığı tarafından sunulan bilançoda 301 Kullanılan Fonlar Hesabı (-) 76.356.196,95 Avro iken bu tutarın 44.430.437,98 Avrosunun 301 nolu hesabın 11 ve 12 alt kodlarında izlenen ve avans olarak kullandırılan fonlar olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca, ABMYDB tarafından yönetilen IPA fonlarına ilişkin olarak sunulan mali tablolar sadece İngilizce düzenlenmekte ve muhasebeleştirme ilkelerine aykırı uygulamalar olmasına rağmen, bu hususlar mali tablo dipnotlarında gösterilmemektedir. Hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanması için mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. IPA kapsamında AB ve Türkiye eş finansmanı ile sağlanan kaynakların kamu kaynağı olarak değerlendirilmeyerek Bakanlığın muhasebe kayıtlarında ve

mali tablolarında izlenmemesi, bu kaynakların mali yönetimi konusunda Türk Kamuoyunun bilgi sahibi olamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu çerçevede; ABMYDB tarafından yönetilen IPA fonlarının mali yönetimi konusunda bilgi sahibi olunabilmesi, ilgili mali tabloların İngilizcenin yanı sıra Türkçe düzenlenmesi ve mali tablolarda yer alan tüm hususların açıklanması ile mümkün olabilecektir. Mali tablolara ilişkin mevzuata aykırı uygulamaların da mali tablo dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

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

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

B) İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi kapsamında kullanılan fonlar, 5018 sayılı Kanun uyarınca muhasebeleştirilip raporlanmamaktadır. Yıllık bazda oluşturulan mali tablolar doğru bilgi sunmamaktadır.

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

ile muhasebeleştirilip raporlanması gerekirken, ABMYDB tarafından farklı bir sistem üzerinden yürütüldüğü görülmüştür.

Niteliği itibariyle bir kamu kaynağı olan AB fonları 5018 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde yer alan; "Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir." hükmü uyarınca anılan Kanun hükümlerine tabidir. Kamuda hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamayı amaçlayan bu Kanuna göre; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

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

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

Yapılan incelemede; ABMYDB'nin yararlanıcı kurum olduğu İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansman Projesi

kapsamında kullandığı fonlar için; AB Hibe Yönetmeliği hükümlerine uygun kayıtların yapılmadığı, fonların kullanımına ilişkin muhasebe kayıtlarını yalnızca Presto Muhasebe Sistemini kullanarak gerçekleştirdiği ve dolayısıyla söz konusu kayıtların herhangi bir şekilde ulusal muhasebe sistemi tarafından takip edilmediği görülmüştür. Başkanlık tarafından Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne, "İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi"nin uygulama usullerinin Standart Avrupa Sosyal Fonu Yöntemi modeline dayandığı, bu yönüyle hibe sözleşmelerinden ayrıldığı, proje bütçesinin doğrudan AB'den aktarılmadığı gerekçeleriyle Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanmasına ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik hükümlerine tabi olmaması gerektiğinin değerlendirildiği şeklinde bir yazı yazılması üzerine, Muhasebat Genel Müdürlüğünden alınan 13.02.2013 tarih ve 90192509/210.09 sayılı görüşte; proje karşılığında aktarılan bir hibe niteliğinde olmayan kaynağın kullanılması suretiyle gerçekleştirildiği belirtilen söz konusu Projeye ilişkin ödeme ve muhasebeleştirme işlemlerinin Yönetmelik hükümlerine tabi olmayacağı sonucuna varıldığı belirtilmiştir. Ancak İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi, IPA kapsamında yürütülen diğer hibe projelerinden farklı bir özelliğe sahip değildir. Ayrıca kamu kaynağı olduğu 5018 sayılı Kanun ile sabit olan ve muhasebeleştirilme usulü yönetmeliklerle belirlenen fon gelirlerinin Maliye Bakanlığı görüşü ile muhasebeleştirilmemesine karar verilmesinin normlar hiyerarşisi ilkesine uygun olmadığı açıktır.

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

Tablo 1: 2010-2016 Yılları Doğrudan Finansman Projesi Kapsamında Kullanılan AB ve TR Katkısı

Yıl	AB Katkısı (Avro)	TR Katkısı (Avro)	Toplam (Avro)
2010	443.186,6	78.209,4	521.396
2011	653.706,1	115.359,9	769.066
2012	697.923,1	123.162,9	821.086
2013	945.481,35	166.849,65	1.112.331
2014	1.323.892,85	233.628,15	1.557.521

2015	1.538.245,85	271.455,15	1.809.701
2016	1.659.336,51	292.824,09	1.952.160,6
TOPLAM	7.261.772,36	1.281.489,24	8.543.261,6

2010-11.03.2013 tarihleri arasında söz konusu fon kullanımına ilişkin işlemler Bakanlık Saymanlık Müdürlüğü tarafından say2000i sistemi üzerinden kayda alınmıştır. Ancak 11.03.2013 tarihinden itibaren muhasebe işlemleri ABMYDB tarafından yapılmaya başlanmış ve Presto sisteminde kayda alınarak ulusal sisteme entegrasyonu yapılmamıştır. TR katkısı ise Bakanlık Saymanlığı tarafından 630 nolu Giderler hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmiştir. 11.03.2013-31.03.2013 döneminde harcanan TR katkısı dahil fon tutarı 1.058.196,51 Avro, sadece AB katkısı ise 899.467,03 Avro'dur. Dolayısıyla proje başlangıç tarihinden 31.12.2016 tarihine kadar olan süreçte; AB katkısı olarak 5.420.942,24 Avro tutarındaki harcanan fon Bakanlık muhasebe işlemlerinde yer almamıştır ve bu durum Bakanlığın mali tablolarının gerçek durumu yansıtmamasına neden olmuştur.

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

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

Doğrudan Harcama Bütçesi kapsamında, her sene onaylanan bütçe kalemleri değiştiği için hesap planı güncellenmiş olup, 2016 yılına ait hesap planında, 102 Bankalar, 103 Ödeme Emirleri, 134 Yararlanıcılara Avanslar, 330 Fonlar, 334 Kullanılan Fonlar, 360 Ödenecek Vergiler, 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri, 372 ve 472 nolu Kıdem Tazminatı Karşılıkları, 920 Teminat Mektupları ve 921 Teminat Mektupları Karşılığı Hesapları yer almaktadır.

01.01.2016-31.12.2016 dönemi için tarafımıza sunulan Doğrudan Harcama Bütçesi bilançosunda, 102, 330, 334, 360, 920 ve 921 nolu hesapların kullanıldığı görülmüştür.

Yapılan incelemede, bilançoda, 360 nolu hesabın (-) olarak yer aldığı ve pasif toplamından düşüldüğü görülmüştür. Hesap planında (-) karakterli olarak belirtilmeyen 360 nolu hesaptaki 7.500,00 Avronun pasif toplamından düşülmemesi gerekmektedir. Ayrıca, 330 Fonlar Hesabına ilişkin olarak yapılan incelemede, bu hesabın, bilançoda, 2.494.307,72 Avro olarak yer aldığı görülmüştür. Bu hesabın 2016 yılı yevmiye fiş dökümü incelendiğinde ise, açılış kaydında 4.577.824,15, kapanış kaydında ise 6.877.148,09 Avro olarak yer aldığı görülmektedir. Kapanış ve açılış kayıtları arasındaki fark, 2.299.323,94 Avro olup, bilançodaki tutar doğrulanamamıştır.

Ayrıca, bilançoda, hesap planında yer almayan 101 Merkez Bankası, 120 ve 220 nolu Ulusal Fondan Alacaklar, 125 ve 225 nolu Diğer Alacaklar, 127 ve 227 nolu İdari Takipteki Alacaklar, 128 ve 228 nolu Yasal Takipteki Alacaklar, 181 ve 281 nolu Gelir Tahakkukları Hesapları ile 34 ve 44 nolu İhtiyat Kesintileri, 40 Ödenecek Fonlar, 39 ve 49 nolu Diğer Cari Ödemeler hesap grupları ve bilanço dışı hesaplardan 900 Finansman Anlaşması, 930 İmzalanmış Anlaşmalar Hesabı ve karşılık hesaplarının da yer aldığı görülmüş olup, tutarları sıfırdır.

2015 Yılı Denetim Raporunda, hesap planında uzun vadeli aktif ve pasif hesaplar yer almasına ve gerçekleştirilen projenin 7 yılı kapsamına karşın uzun vadeli hesapların kullanılmadığı ifade edilmişti. Raporunda, uzun vadeli hesapların kullanılması gerektiği ifade edildiği halde, hesap planından söz konusu hesapların çıkarılması; bilançoda, hesap planında yer almayan hesapların kullanılması; 330 ve 360 nolu hesaplara ilişkin yukarıda açıklanan sorunlar, Doğrudan Harcama Bütçesine ilişkin olarak üretilen mali tablonun gerçekçi olmamasına neden olmuştur.

Avrupa Birliği ve Mali Yardımlar Dairesi Başkanlığı tarafından yapılan IPA fonları ile ilgili işlemlerin, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslara ilişkin çalışma tamamlandıktan sonra, Bakanlık muhasebe kayıtlarında yer almasının sağlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; A) Uluslararası anlaşmalar ve 3146 sayılı Kanun ile, ABMYDB'nin, IPA fonlarıyla ilgili muhasebe kayıtlarının tutulması ile görevlendirildiğini; normlar hiyerarşisi bakımından eşit düzeyde iki düzenleme olan 5018 sayılı Kanun ile 3146 sayılı Kanun hükümleri karşılaştırıldığında daha sonraki tarihli ve özel nitelikli bir düzenleme olan 3146 sayılı Kanun ile Başkanlığa verilen muhasebeleştirme yetkisinin öncelikle

uygulanması gerektiğini; 5018 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde, Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolünün uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla bu Kanun hükümlerine tâbi olduğu hususunun düzenlendiğini; Finansman Anlaşmasınının 61'inci maddesinde, ulusal muhasebe sisteminden bağımsız bir sistemin kullanılmasına cevaz verildiğini; bu konuda Uluslararası Anlaşma ile tanınan seçim hakkının Ulusal Yetkilendirme Görevlisi (UYG) tarafından ayrı bir muhasebe sisteminin kullanılması yönünde yapıldığını, IPA fonlarının muhasebeleştirilmesinin 5018 sayılı Kanun kapsamı dışında bırakıldığını; söz konusu tercihin; ödemeye ilişkin belgelerin İngilizce olması, para birimi olarak Avro kullanılması, AB denetçilerinin ve UYG'nin IPA muhasebesini takip ve denetimine imkan sağlaması bakımından pratik bir zorunluluk olduğunu; ulusal muhasebe sistemine entegre bir muhasebe sistemi kullanılması halinde, IPA fonlarının 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirilebilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından ÇSGB nezdinde özel hesapların tanımlanması ve bu hesapların yönetimi için usul ve esasların belirlenmesi gerektiğini; AB ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmeliğin (Hibe Yönetmeliği), Program Otoriteleri ile sözleşme imzalayarak proje karşılığı hibe almaya hak kazanan kamu idareleri (hibe faydalanıcıları) için hazırlanmış olmakla birlikte Ulusal Fon'un yetkilendirmesi ile fon yönetimi yapan Program Otoritesi Bakanlıkların (sözleşme makamı) Ulusal Fon'dan alınan ve yüklenicilere aktarılan fonların ne şekilde muhasebeleştirileceklerine ilişkin herhangi bir mevzuat bulunmadığını; konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına 19 Ocak 2016 tarihli yazı ile görüşlerinin ve muhasebeleştirme usulleri konusunda yönlendirmelerinin sorulduğunu; Maliye Bakanlığı'nın gerekli çalışmaların taraflarınca başlatılacağı ve ilgili kurumların katılımlarıyla yapılacak toplantı ve çalıştaylar neticesinde usul ve esasların belirleneceğine dair cevap yazısını iletildiğini; IPA fonlarının 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirilmesi hususunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esasların tamamlanmasının beklenildiğini; IPA mali yardımlarının yedi yılı kapsayan çok yıllık programlar olup programın faaliyet döneminin sınırının Finansman Anlaşmasında çizildiğini, dolayısıyla muhasebe kayıtlarındaki dönemsellik ilkesinin, kapanış ve açılış kayıtlarının da yıllık bazda değil program dönemi esasına göre yapılması gerektiğini ve bu ilkeye riayet edilerek kapanış işlemleri ve dönem sonu kayıtlarının program kapanışında yapılacağını; ABMYDB tarafından IPA kapsamında yapılan muhasebe işlemlerinin, gelir-gider ve varlık yönetimi değil fon muhasebesi olduğunu, dolayısıyla ABMYDB tarafından gelir tablolarının

hazırlanmadığını, dönem sonu işlemlerinin yapılmadığını, uzun dönemli hesapların izlenmediğini ve açılış kapanış kayıtlarının yapılmadığını; bu konuda Uygulama Rehberinde de herhangi bir düzenleme bulunmadığını; Rehberde yer alan uzun dönemli hesap kodlarının yapılan revizyon çalışmasından çıkarıldığını ve rehberin UYG tarafından onaylandığını; 01.01.2016-31.12.2016 dönemi bilançosunda 102 Diğer Bankalar hesabının alacak bakiyesi vermesinin, 2016 yılı içerisinde faydalanıcılara yapılan ödeme tutarlarının aynı yıl için Ulusal Fon'dan gelen fon miktarından daha fazla olmasından kaynaklandığını; faydalanıcılara yapılan ödemelerin 2015 yılında ve daha önceki yıllarda Ulusal Fon tarafından gönderilen fonlar tarafından karşılandığını; bilanço dışı kalemlerden 920 Alınan Garanti Mektupları hesabının (-) değer almasının; 2015 yılı ve önceki yıllarda alınan garanti mektuplarının 2016 yılı içerisinde iade edilmesinden kaynaklandığını; muhasebe ve fon yönetiminde şeffaflığı sağlamak adına gerek yöneticilere, gerekse AB ve UYG yetkililerine düzenli üçer aylık ve yıllık raporlamalar yapıldığını; ABMYDB tarafından IPA kapsamında yürütülen mali işlemlerle ilgili bilgilerin yer aldığı “İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Yıllık Mali Durum Tablosunun” her yıl UYG'ye gönderildiğini; bu rapor içerisinde bilanço, nakit akış tabloları, hesap denkleştirme formu ve mali tablolara ilişkin notların yer aldığını; avans ödemelerinin Finansman Anlaşmasınının 13'üncü maddesine göre fon kullanımı olarak kaydedildiğini, ilgili madde uyarınca avans olarak ödenen tutarların AB Komisyonuna gerçekleşmiş harcama olarak beyan edilebildiğini; ABMYDB tarafından kullanılan iç işleyişi anlatan bir belge olan ve UYG tarafından onaylanan muhasebe rehberinde (PIM J) avans ödemelerinin 301 Kullanılan Fonlar (-) da gösterildiğini; 301 Kullanılan Fonlar Hesabı için bilançoda görünen toplam tutarın (-)76.356.196,95 Avro olduğunu, 301 no'lu hesabın 11 ve 12 alt kodlarının ilk ve ikinci avans ödemesini belirttiğini, 47.338.437,98 Avro avans ödemesi olarak, 24.299.944,68 Avro tutarının ara ödeme; 4.717.814,29 Avro tutarının final ödemesi olarak kullanıldığını, bu tutarların toplamının 301 Kullanılan Fonlar Hesabı için bilançoda yer alan toplam tutar olan -76.356.196,95 Avroya eşit olduğunu;

B) İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesinin uygulama usullerinin, hizmet veya hibe sözleşmelerinden farklı olarak “Standart Avrupa Sosyal Fonu Yöntemi” denilen ayrı bir yönetim modeline dayandığını, bu çerçevede Doğrudan Finansman Projesinin, hem bütçesinin doğrudan Avrupa Birliği tarafından aktarılmaması ve Avrupa Komisyonu ile bir sözleşme imzalanmaması, hem de uygulama usulleri bakımından hibe ve hizmet sözleşmelerinden ayrılması nedeniyle söz

konusu Projenin Hibe Yönetmeliği kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği hususunda Maliye Bakanlığının olumlu görüş bildirdiğini; Daire Başkanlığınca tüm harcamalara ilişkin şeffaflık ilkesini gözeterek şekilde Presto isimli bir muhasebe sisteminin tutulduğunu; ilgili muhasebe kayıtlarının yıllık olarak Hazine Kontrolörleri tarafından ve Yeminli Mali Müşavirler tarafından denetlendiğini, ilgili denetim raporlarının Hazine Müsteşarlığı ve Avrupa Komisyonu'na sunulduğunu ve ilgili kayıtların Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay ve Avrupa Sayıştay denetimine açık olduğunu; Doğrudan Harcama Bütçesi'nin muhasebe işlemlerinin İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Uygulama Rehberi'nde belirtildiği şekilde muhasebe kayıtlarına alındığını, bu çerçevede 2016 yılında 1.952.160,60 Avro harcandığını ve buna ilişkin muhasebe kayıtlarının da Bilanço ve Yevmiye Fiş Dökümü olarak gönderildiğini, açılış ve kapanış fişleri çıkarıldığında 1.952.160,60 Avro olarak hesaplandığını, bu tutarın Yeminli Mali Müşavir Raporu ile aynı olduğunu, Avrupa Komisyonu'na beyan edilen rakamın da aynı olduğu ve bu doğrultuda yapılan tüm harcamaların muhasebe kayıtlarına girdiğini ve bu durum belgelendirilebileceğini; Presto Muhasebe Sisteminden kaynaklanan sistemsel hata nedeniyle Sayıştay Başkanlığı'na gönderilen versiyonda 360 Ödenecek Vergiler kısmında (-) bakiye olduğunu, Presto sistem yetkilileri ile yapılan görüşme sonucunda gönderilen bilançonun açılış fişinde bazı verileri dâhil etmemesi nedeni ile söz konusu bakiyenin (-) verdiğini, açılış fişinin tüm verileri dâhil edilen ve kamu idaresi cevabı ekinde gönderilen bilançoda da görüleceği üzere 360 Ödenecek Vergiler muhasebe kaleminin eksi bakiye vermediğini; 360 Ödenecek Vergiler muhasebe kaleminin hesap bakiyesinin 90.000,00 Avro olduğunu, 330 Fonlar muhasebe kaleminin hesap bakiyesinin 6.877.148,09 Avro olduğunu, 2016 yılında Gelen Fonların 2.299.323,94 Avro olduğunu, açılış ve kapanış fişleri çıkarıldığında bu rakamın (6.877.148,09-4.577.824,15= 2.299.323,94 Avro) doğrulandığını, bu tutarın banka hesap ekstresinde ve 330 Fonlar muhasebe kalemi yevmiye fiş dökümünde de görüldüğünü; 334 Kullanılan Fonlar muhasebe kaleminin bakiyesinin -6.432.500,97 Avro olduğunu, açılış ve kapanış fişleri çıkarıldığında (6.432.500,97 - 4.480.340,37 =1.952.160,60 Avro) 2016 yılı harcama tutarının banka hesap ekstresinden ve 334 Kullanılan Fonlar yevmiye fiş dökümünden doğrulandığını; bilançoda yer alan ancak hesap planında yer almayan ve kullanılmayan kalemlerin, bilançoyu sadeleştirmek amacıyla 2017 yılına ilişkin Presto sisteminden çıkarılacağını; IPA birinci döneminin 7 yıllık bir program olsa da Doğrudan Harcama Bütçesi tahsisatının 2010 yılından itibaren başladığını ve her sene tahsis edilen bütçenin yıllık olarak AB Komisyonu tarafından onaylandığını; proje bütçelerinin, Daire Başkanlığına Sözleşme Makamı'nca yıllık olarak

aktarıldığını, bir önceki yılda harcanmayan ve banka hesap bakiyesinde kalan tutarın, cari yıl bütçesi için aktarılacak meblağdan düşüldüğünü, bu nedenle uzun dönem hesaplarının kullanılmasına ilişkin muhasebe sisteminin Doğrudan Harcama Bütçesi özelinde uygulanmasının mümkün görünmediğini; 2016 ve 2017 yıllarında IPA I. Dönemine ait fonların kısa dönemli hesaplarda takip edilmeye devam edileceğini, ancak 2017 yılı için, cari yıla ilişkin gelen ve harcanan fonların bilançoda görülebilmesini temin etmek amacıyla 331 kodlu Cari Yıl Gelen Fonlar muhasebe kalemi ve 335 kodlu Cari Yıl Harcanan Fonlar muhasebe kaleminin bilançoya ekleneceğini, böylelikle, 330 kodlu muhasebe kaleminin geçmiş yıllara ilişkin kümülatif gelen fonları, 334 kodlu muhasebe kaleminin geçmiş yıllara ilişkin kümülatif harcanan fonları göstereceğini, yeni açılacak hesaplar 331 ve 335 kodlu muhasebe kalemleri ile o yıl içinde gelen ve harcanan fonların bilançoda görülmesinin sağlanacağını, buna ilişkin olarak İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Uygulama Rehberi'nin ilgili bölümünün güncelleneceğini, ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi cevabında, her ne kadar uluslararası anlaşmalar ve 3146 sayılı Kanun ile, IPA fonlarıyla ilgili muhasebe kayıtlarının ABMYDB tarafından tutulması gerektiğini ifade etmişse de, söz konusu işlemlerin uluslararası anlaşmalar gereğince AB standartlarına uygun olarak hazırlanıp raporlanması, işlemlerin Bakanlık muhasebe kayıtlarında da izlenmesinin önünde bir engel teşkil etmemektedir. IPA fonlarının kullandırılması ile görevlendirilmiş bulunan ABMYDB'nin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin Bakanlık muhasebe kayıtlarında izlenmemesi, mevzuata aykırılık teşkil etmekte ve kamu kaynaklarının kayıt dışında kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca ABMYDB, Bakanlık bünyesinde yer alan bir daire başkanlığıdır ve Bakanlıktan ayrı bir muhasebe yetkilisi de yoktur, dolayısıyla Daire Başkanlığının muhasebe işlemlerini yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Kamu idaresi ayrıca, Hibe Yönetmeliğinin, Program Otoriteleri ile sözleşme imzalayarak proje karşılığı hibe almaya hak kazanan kamu idareleri için hazırlandığını, dolayısıyla, Program Otoritesi Bakanlıkların Ulusal Fon'dan alarak yüklenicilere aktardıkları fonların ne şekilde muhasebeleştirileceklerine ilişkin herhangi bir mevzuat bulunmadığını ifade ederek, IPA fonlarının 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirilebilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından ÇSGB nezdinde özel hesapların tanımlanması ve bu hesapların yönetimi için usul ve esasların belirlenmesi gerektiği düşüncesiyle, Maliye Bakanlığına görüşlerini

sormuştur. Maliye Bakanlığı gerekli çalışmaların başlatılacağını ve ilgili kurumların katılımlarıyla yapılacak toplantı ve çalıştaylar neticesinde usul ve esasların belirleneceğini ifade etmiş olup, ABMYDB tarafından, IPA fonlarının 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirilmesi hususunda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usul ve esasların tamamlanması beklenilmektedir. Söz konusu usul ve esasların tamamlanmasından sonra, IPA fonlarının 5018 sayılı Kanuna uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve Bakanlık muhasebe kayıtlarında yer alması gerekmektedir.

Kamu idaresi, her ne kadar IPA mali yardımlarının çok yıllık programlar şeklinde olduğunu, dolayısıyla muhasebe kayıtlarındaki dönemsellik ilkesinin, kapanış ve açılış kayıtlarının da yıllık bazda değil program dönemi esasına göre yapılması gerektiğini ifade etmiş ve bu nedenle uzun dönemli hesapların da kullanılmadığını ve Rehberde yer alan uzun dönemli hesap kodlarının çıkarıldığını belirtmişse de, 01.01.2016-31.12.2016 dönemi bilançosunda (-) değer almaması gereken 102 Diğer Bankalar ve 920 Alınan Garanti Mektupları Hesaplarının bulunması, açılış, kapanış ve dönem sonu işlemlerinin yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmakta olup, bu hususlara riayet edilmeden hazırlanan mali tablonun da güvenilir bilgi sunmamasına yol açmaktadır. Yıllık olarak hazırlanan mali tabloların güvenilir ve doğru bilgi sunması için bu hususlara riayet edilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi her ne kadar Finansman Anlaşması gereğince, avans ödemelerinin fon kullanımı olarak kaydedildiğini belirtmişse de, avans ödemelerinin fon kullanımı olarak kaydedilmesi, kullanılan fonların olduğundan fazla görünmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla avans niteliğindeki ödemeler için ayrı hesap kullanılması ve avansın, verilme amacı doğrultusunda harcandığının belgelenmesinin ardından, bu tutarların fon kullanım hesabına aktarılarak, avansın mahsubunun yapılması gerekmektedir. Ayrıca, kamu idaresi, cevabında, her ne kadar avans tutarını toplamını 47.338.437,98 Avro olarak belirtmişse de, tarafımıza resmi olarak sunulan 2016 yılı detaylı mizanında avans tutarını toplamı 44.430.437,98 Avro olarak yer almaktadır. Yapılan incelemede bu durumun, Prestodan kaynaklandığı anlaşılmış olup, Prestodan farklı zamanlarda alınan verilerin tutarlı olmasının sağlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi, cevabında, ödemeye ilişkin belgelerin İngilizce olduğunu; yöneticilere, AB ve UYG yetkililerine düzenli olarak raporlama yapıldığını ve her yıl UYG'ye gönderilen Mali Durum Tablosu içerisinde mali tablolara ilişkin notların yer aldığını belirtmişse de, tarafımıza resmi olarak sadece İngilizce mali tablo sunulmuş ve yukarıda belirtilen muhasebe ilkelerine aykırı uygulamalar, mali tablo dipnotlarında gösterilmemiştir. Bulguda da

belirtildiği üzere, IPA fonlarının mali yönetimi konusunda bilgi sahibi olunabilmesi, için, mali tabloların İngilizcenin yanı sıra Türkçe düzenlenmesi ve muhasebe ilkelerine aykırı uygulamaların mali tablo dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

B) Kamu idaresi cevabında, Doğrudan Finansman Projesinin uygulama usullerinin, hizmet veya hibe sözleşmelerinden farklı olarak “Standart Avrupa Sosyal Fonu Yöntemi” denilen ayrı bir yönetim modeline dayandığını belirtmişse de bulguda da ifade edildiği gibi, İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı Altındaki Giderlerin Doğrudan Finansmanı Projesi, IPA kapsamında yürütülen diğer hibe projelerinden farklı bir özelliğe sahip değildir. Ayrıca kamu kaynağı olduğu 5018 sayılı Kanun ile sabit olan ve muhasebeleştirilme usulü yönetmeliklerle belirlenen fon gelirlerinin Maliye Bakanlığı görüşü ile muhasebeleştirilmemesine karar verilmesinin normlar hiyerarşisi ilkesine uygun olmadığı açıktır. Dolayısıyla Doğrudan Finansman Projesi kapsamında yapılan işlemlerin Hibe Yönetmeliği hükümleri uyarınca Bakanlığın muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimleri aracılığı ile muhasebeleştirilip raporlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi, cevabında, her ne kadar, 2016 yılında harcanan tutarın, Bilanço ve Yevmiye Fiş Dökümünde görülebileceğini, söz konusu tutarın Yeminli Mali Müşavir Raporu ile aynı olduğunu, Avrupa Komisyonu’na da aynı rakamın beyan edildiğini ve bu doğrultuda yapılan tüm harcamaların muhasebe kayıtlarına girdiğini belirtmişse de, söz konusu tutar, bulguda da ayrıntısı açıklandığı üzere, sadece Presto sisteminde muhasebeleştirilmekte ancak Bakanlık mali tablolarında yer almamaktadır. Bakanlık mali tablolarının gerçek durumu yansıtması için, söz konusu işlemlerin, Bakanlık Saymanlık Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilmesi ve Bakanlık mali tablolarında yer alması gerekmektedir.

Kamu idaresi, 360 nolu hesabın (-) bakiye vermesinin, Presto sisteminden üretilen bilançoda açılış fişinde bazı verilerin dâhil edilmemesinden kaynaklandığını, açılış fişinin tüm verileri dâhil edilerek alınan ve kamu idaresi cevabı ekinde gönderilen bilançoda, 360 nolu hesabın eksi bakiye vermediğini, bakiyesinin 90.000,00 Avro olduğunu; ayrıca yeni alınan bilançoda 330 nolu hesabın bakiyesinin 6.877.148,09 Avro olduğunu, ve bu durumda açılış ve kapanış fişleri arasındaki farkın, $(6.877.148,09 - 4.577.824,15 = 2.299.323,94)$ Avro), 2016 yılında Gelen Fonlar tutarına eşit olduğunu ve bu tutarın banka hesap ekstresinde ve 330 nolu hesaba ilişkin yevmiye fiş dökümünde de görülebileceğini belirtmişse de, bulguda da belirtildiği gibi, 2016 yılı kapanış işlemleri yapıldıktan sonra resmi olarak talep edilen ve tarafımıza sunulan bilançoda, 360 nolu hesap (-) bakiye vermektedir; 330 nolu hesap ise açılış

ve kapanış kayıtları arasındaki fark tutarı kadar değildir. Ayrıca, söz konusu durumlara ilişkin olarak mali tablo dipnotlarında da herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Presto sisteminden kaynaklı olduğu ifade edilen söz konusu sorunlar, hesapların Bakanlık Saymanlık Müdürlüğü tarafından tutulması ihtiyacını ve gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla, hesapların Bakanlık Saymanlık Müdürlüğü tarafından tutulması ve muhasebe ilkelerine aykırı uygulamaların mali tablo dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, bilançoda yer alan ancak hesap planında yer almayan ve kullanılmayan kalemlerin, bilançooyu sadeleştirmek amacıyla 2017 yılına ilişkin Presto sisteminden çıkarılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresince yapılacak çalışmalar sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Kamu idaresi, IPA 1'inci döneminin 7 yıllık bir program olsa da Doğrudan Harcama Bütçesinin her sene tahsis edildiğini, yıllık olarak onaylandığını ve aktarıldığını, dolayısıyla uzun dönem hesaplarının kullanılmasına ilişkin muhasebe sisteminin Doğrudan Harcama Bütçesi özelinde uygulanmasının mümkün görünmediğini; 2016 ve 2017 yıllarında IPA I. Dönemine ait fonların kısa dönemli hesaplarda takip edilmeye devam edileceğini, ancak 2017 yılı için, cari yıla ilişkin gelen ve harcanan fonların bilançoda görülebilmesini temin etmek amacıyla 331 ve 335 kodlu hesapların bilançooya ekleneceğini ve bu amaçla Uygulama Rehberi'nin ilgili bölümünün güncelleneceğini ifade etmişse de, bulguda belirtildiği ve 2015 Yılı Denetim Raporunda da açıklandığı üzere, IPA'nın 7 yıllık bir dönemi kapsamı ve tüm proje dönemini yansıtan kayıtların ve bilgilerin görülebilmesi için uzun vadeli hesapların kullanılması zorunludur.

BULGU 2: İşçi Ücretlerinden Ceza Olarak Kesilen Paraların Muhasebeleştirilmesinde, Harcanmasında ve Raporlanmasında 5018 Sayılı Kanun Hükümlerine Uyulmaması

4857 sayılı İş Kanunu'nun 38'inci maddesi uyarınca işçi ücretlerinden ceza olarak kesilen paraların toplandığı banka hesabı ve bu hesaptan İşçi Ücretlerinden Ceza Olarak Kesilen Paraları Kullanmaya Yetkili Kurul kararı ile proje karşılığı yardımdan faydalanan kuruluşa aktarılan paralar Bakanlığın muhasebe kayıtlarında izlenmemekte ve raporlanmamaktadır.

4857 sayılı Kanun'un "Ücret Kesme Cezası" başlıklı 38'inci maddesinde; "*İşveren toplu sözleşme veya iş sözleşmelerinde gösterilmiş olan sebepler dışında işçiye ücret kesme cezası veremez.*"

İşçi ücretlerinden ceza olarak yapılacak kesintilerin işçiye derhal sebepleriyle beraber bildirilmesi gerekir. İşçi ücretlerinden bu yolda yapılacak kesintiler bir ayda iki gündelikten veya parça başına yahut yapılan iş miktarına göre verilen ücretlerde işçinin iki günlük kazancından fazla olamaz.

Bu paralar işçilerin eğitimi ve sosyal hizmetleri için kullanılıp harcanmak üzere Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı hesabına Bakanlıkça belirtilecek Türkiye'de kurulu bulunan ve mevduat kabul etme yetkisini haiz bankalardan birine, kesildiği tarihten itibaren bir ay içinde yatırılır. Her işveren işyerinde bu paraların ayrı bir hesabını tutmaya mecburdur. Birikmiş bulunan ceza paralarının nerelere ve ne kadar verileceği Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanının başkanlık edeceği ve işçi temsilcilerinin de katılacağı bir kurul tarafından karara bağlanır. Bu kurulun kimlerden teşekkül edeceği, nasıl ve hangi esaslara göre çalışacağı çıkarılacak bir yönetmelikte gösterilir.” denilmektedir.

4857 sayılı Kanun'un ilgili maddesine dayanılarak 05.03.2004 tarih ve 25393 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İşçi Ücretlerinden Ceza Olarak Kesilen Paraları Kullanmaya Yetkili Kurulun Teşekkülü ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmeliğin “Kurulun Teşekkülü” başlıklı 5'inci maddesinde; “Kurul, Bakanın Başkanlığında;

- a) Müsteşar veya görevlendirilecek Müsteşar Yardımcısı,*
 - b) Çalışma Genel Müdürü, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürü, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Başkanından veya yerlerine vekalet edenlerden,*
 - c) En fazla üyeye sahip işçi konfederasyonu yönetim kurulunca seçilecek iki işçi temsilcisinden,*
 - d) En fazla üyeye sahip işveren konfederasyonu yönetim kurulunca seçilecek iki işveren temsilcisinden,*
- teşekkül eder.” denilmiştir.*

Anılan Yönetmeliğin 9'uncu maddesinde, toplanan ceza paralarının, işçilerin mesleki eğitimleri, iş sağlığı ve güvenliği konularındaki eğitimleri, sosyal hizmetleri ve Bakanlıkça 3146 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca yürütülen sosyal hizmetlerin kalitesinin iyileştirilmesi ve bu kapsamda ortaya çıkacak teknik ihtiyaçları için kullanılacağı ifade edilmiştir. 10'uncu maddesinde ise faydalanacak kuruluşlar (2821 sayılı Sendikalar Kanunu uyarınca kurulmuş bulunan sendika ve konfederasyonlar, işçilerin mesleki eğitimi veya iş sağlığı ve güvenliği konularında faaliyet gösteren kamu kuruluşları, işçilerin sosyal hizmetleri

ile ilgili faaliyet gösteren kamu kuruluşları ve sosyal hizmetlerin kalitesinin iyileştirilmesine yönelik faaliyetler için 3146 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi kapsamındaki Bakanlık birimleri olmak üzere dört bent şeklinde) sıralanmıştır.

“Başvuru Usulü” başlıklı 11'inci maddesinde, “*Proje sunan teşekkül ve kuruluşlar, eğitim ve sosyal hizmet faaliyetleri için yapılan plan, proje ve programlarını, Kurulun Ocak ayındaki toplantısı ile ilgili istekleri için, en geç bir önceki yılın 30 Kasım tarihine kadar Bakanlıkta olacak şekilde göndermek veya vermek zorundadırlar. Ancak, olağanüstü toplantılarda Kurula sunulan projeler de değerlendirmeye alınabilir.*

Kurul, ancak uygun bulunduğu plan, proje ve programların gerçekleşmesi için yardım kararı verir....” denilmektedir.

Uygulamada; işçi ücretlerinden ceza olarak kesilen paralar Bakanlığın bir kamu bankası nezdinde açmış olduğu hesapta toplanmakta ve ilgili Kurulun uygun bulunduğu projelerde kullanılmaktadır. Yararlanıcı kuruluşların kabul edilen projelerinde gerekli harcamaların yapılabilmesi için, proje tutarı ilgili kuruluşlara aktarılmaktadır. Proje yürütücüsü kuruluşların yükümlülükleri ile projelerin izlenmesine ilişkin usul ve esasları açıklamak üzere Bakanlıkça hazırlanan İşçi Ücretlerinden Ceza Olarak Kesilen Paralardan Kaynak Kullanmak Üzere Hazırlanan Projeler İçin Başvuru, Uygulama ve İzleme Rehberi'nde belirlenen süreç takip edilmekte ve izleme faaliyeti Çalışma Genel Müdürlüğüne anılan Rehber gereği yapılmaktadır. Proje kapsamında temin edilen mal ve hizmetlerin alım usulleri ve harcamanın gerçekleştirilmesi süreci tamamen kendisine yardım kararı verilen kuruluşça belirlenen çerçevede gerçekleştirilmektedir.

2016 yılında yapılan incelemede; işçi ücretlerinden ceza olarak kesilen paraların toplandığı hesabın 2016 yılı başındaki devir toplamının 2.412.298,16 TL olduğu, 2016 yılında toplam 2.804.067,73 TL para toplandığı ve 131.189,53 TL faiz geliri elde edildiği görülmüştür. 2.905.590,00 TL'lik kaynak, Kurul tarafından uygun bulunan 13 proje (3 tanesi Bakanlık birimleri, 10 tanesi çeşitli sendika ve konfederasyonlar) için tahsis edilmiş ve 2017 yılına 2.441.965,42 TL devretmiştir.

Yukarıya alınan mevzuat hükümlerinden görüleceği üzere, 4857 sayılı Kanun'da işçi ücretlerinden ceza olarak kesilen paraların Bakanlıkça gösterilecek bir banka hesabında toplanacağına ilişkin hükmün dışında bu hesapta toplanan paraların muhasebeleştirilmesi ve

raporlanmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, bu hesapta toplanan paraların 5018 sayılı Kanun uyarınca genel hükümlere göre muhasebeleştirilip raporlanması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un "Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları" başlıklı 61'inci maddesine göre; muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak tanımlanmış ve bu işlemleri yürütenlerin muhasebe yetkilisi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu Kanunun ilgili maddesi gereği; muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Aynı Kanunun "Yetkisiz tahsil ve ödeme" başlıklı 72'nci maddesine göre; Kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişi, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamaz. 5018 sayılı Kanun'un 61'inci ve 72'nci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemlerinin muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, 4857 sayılı Kanun'un 38'inci maddesi gereğince toplanan paralar ve buna ait işlemlerin Bakanlığın muhasebe yetkilisi sorumluluğunda gerçekleştirilmesi gerektiği açıktır.

Bununla birlikte aynı Kanunun "Bütçe Türleri ve Kapsamı" başlıklı 12'nci maddesinde, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanıp uygulanacağı ifade edilmiş ve kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı hüküm altına alınmıştır. 13'üncü maddesinde ise, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ve bütçenin kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlaması gerektiği gibi bütçeleme ilkelerine yer verilmiştir. Dolayısıyla işçi para cezalarından kesilen paraların Bakanlığın kayıtlarına alınmaması ile 5018 sayılı Kanundaki bütçe ilkelerine uyulmadığı gibi Kanunda öngörülen bütçe yasağı da ihlal edilmiş olmaktadır.

Anılan Kanunun "Bütçelerden Yardım Yapılması" başlıklı 29'uncu maddesinde, gerçek

veya tüzel kişilere kanuni dayanağı olmadan kamu kaynağı kullandırılmayacağı, yardımda bulunulamayacağı veya menfaat sağlanamayacağı ifade edilmiştir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ancak bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla; kamu yararı gözetilerek dernek, vakıf, birlik, kurum, kuruluş, sandık ve benzeri teşekküllere yardım yapılabileceği ve bu yardımların yapılması, kullanılması, izlenmesi, denetlenmesi ve kamuoyuna açıklanmasına ilişkin esas ve usullerin Maliye Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye dayanılarak çıkarılan Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik'te yardım yapılabilmesinin şartları, yardımların kullanılması, izlenmesi ve denetlenmesine ilişkin hükümler belirlenmiştir. İşçi ücretlerinden ceza olarak kesilen paralardan ilgili kuruluşlara gönderilen kaynaklar, niteliği itibariyle bir hizmet temini değil, genel bütçeli bir idarenin 5018 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinde bahsi geçen yardımı niteliğindedir. Nitekim ilgili Kurulun Çalışma Esasları Hakkında Yönetmeliğinin 11'inci maddesinde "...*plan, proje ve programların gerçekleşmesi için yardım kararı verir...*" denilerek aktarılan bu kaynağın yardım mahiyetinde olduğu da ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 5018 sayılı Kanun gereğince mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla; banka hesabında toplanan ceza paralarının alınması, saklanması ve Kanun'da öngörülen amaçlarla harcanmasına ilişkin tüm işlemlerin 5018 sayılı Kanun'un bütçeleştirme, muhasebeleştirme ve raporlama ilke ve kuralları ile anılan Kanun'un 29'uncu maddesine uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 18.02.2013 tarihinde konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na görüş sorulduğunu, gelen cevabi yazıda 4857 sayılı Kanun'un 38'inci maddesinin 3'üncü fıkrasındaki hükme istinaden işçi para cezalarının Bakanlıkça belirtilecek özel hesapta izlenmesi gerektiğinden bu kapsamda elde edilecek gelirlerin bütçe ile ilişkilendirilmesi imkanının bulunmadığının belirtildiğini, 5018 sayılı Kanun'un bütçelerden yardım yapılması ile ilgili 29'uncu maddesinde, kamu idarelerinin bütçelerinde öngörülmüş olmak kaydıyla ibaresinin yer aldığını, işçi para cezaları Bakanlık bütçesi ile ilişkilendirilmediğinden, 5018 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesi hükümlerinin de uygulanması imkanının bulunmadığını ifade etmiştir.

Sonuç olarak Bulguda da belirtildiği üzere 4857 sayılı Kanun'da işçi ücretlerinden

ceza olarak kesilen paraların Bakanlıkça gösterilecek bir banka hesabında toplanacağına ilişkin hükmün dışında, bu hesapta toplanan paraların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, söz konusu banka hesabında toplanan paraların 5018 sayılı Kanun uyarınca genel hükümlere göre muhasebeleştirilip raporlanması gerekmektedir. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un 12 ve 13'üncü maddelerinde ifade edilen, Kanun'da sayılan bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ve bütçenin kamu mali işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlaması gerektiği hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, ceza olarak kesilen paraların 5018 sayılı Kanun'un bütçeleştirme ilke ve kurallarına uyumlu hale getirilmesi gerektiği açıktır. Bununla birlikte, bu paralardan ilgili kuruluşlara gönderilen kaynaklar, niteliği itibariyle bir hizmet temini değil genel bütçeli bir idarenin yardımı niteliğinde olduğundan, bu paralardan yapılan yardımların anılan Kanun'un 29'uncu maddesine de uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla,

- Banka hesabında toplanan ceza paralarının alınması, saklanması ve Kanun'da öngörülen amaçlarla harcanmasına ilişkin tüm işlemlerin anılan Kanun'un bütçeleştirme, muhasebeleştirme ve raporlama ilke ve kurallarına uyumlu hale getirilmesi,
- İşçi ücretlerinden ceza olarak kesilen paralardan ilgili kuruluşlara yapılan yardımların 5018 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesine uyumlu hale getirilmesi, gerekmektedir.

BULGU 3: Bakanlığa Tahsisli Taşınmazların, Tam ve Doğru Tutarlar İle Muhasebe Kayıtlarına İntikal Ettirilmemesi ve Yönetmelikte Belirtilen Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi

Bakanlığa tahsisli taşınmazların, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümlerine göre, tüm tahsisli taşınmazları içerecek şekilde ve rayiç değerlerle kayıtlara alınmadığı ve Yönetmelikte belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinde, "*Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına, diğer kamu idarelerine ait taşınmazlar ise tüzel kişilikleri adına tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar*

Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir...” denilmektedir.

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

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

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

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

Yönetmeliğin taşınmazların numaralandırılması başlıklı 8’inci maddesinde, kamu idarelerince kaydedilen her taşınmaz için daha önce belirlenmiş taşınmaz numarası var ise bu

taşınmaz numarasının, yoksa kamu idarelerinin belirleyeceği taşınmaz numarasının verileceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin Diğer İşlemler başlıklı üçüncü bölümünde ise, cins tashihlerinin yapılması hususu düzenlenmiştir. Madde gereğince, kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazların mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınması gerekmektedir. Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük, kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir. Ancak cins tashihi ilişkili gerekli belgeler ile buna ilişkin malî yükümlülükler kullanıcılar tarafından karşılanmaktadır. Cins tashihi durumunda, kayıtlarda meydana gelen değişikliklerin, en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine; işlemin yapıldığı ayı takip eden ay sonuna kadar, aralık ayı içinde işlem yapılanlar ise aynı ayın sonuna kadar maliki kamu idaresine gönderilmesi gerekmektedir.

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

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

Yapılan incelemede, Bakanlığa tahsis edilen taşınmazlarla ilgili aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.

Bakanlığa tahsis edilen taşınmazlar; Bakanlık, Çalışma Genel Müdürlüğü, ÇASGEM ve İş Sağlığı ve Güvenliği Araştırma ve Geliştirme Enstitüsü Başkanlığı (İSGÜM) olmak üzere dört ayrı birime tahsis edilmiştir. Bakanlığa tahsis edilen taşınmazlarla ilgili işlemler, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı (İMİD) tarafından yürütülmektedir.

Taşınmaz tahsislerine ilişkin çalışmalar, Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Dairesi Başkanlığının 08.12.2016 tarih ve 94845 sayılı yazısı üzerine başlamış olup, Yönetmelikte belirtilen çalışmalar bu tarihe kadar yapılmamıştır. Gelen yazı, Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından İMİD'e iletilmiş olup, İMİD tarafından da tahsis edildikleri birimler göz önünde bulundurularak Çalışma Genel Müdürlüğüne, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğüne ve ÇASGEM'e gönderilmiştir.

İMİD, 5 grup ada / parsel numarasına ait tahsisli taşınmazlarına ilişkin rayiç değer tespitini yaptırmış, Ek 2'deki formu doldurmuş; 28.12.2016 tarihinde Strateji Geliştirme Başkanlığına, 11.01.2017 tarihinde ise Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Dairesi Başkanlığına göndermiş ancak söz konusu formu, Yönetmelikte öngörülmesine rağmen, muhasebe birimine göndermemiştir. Çalışma Genel Müdürlüğü, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü ile ÇASGEM'e tahsisli taşınmazlar için ise herhangi bir çalışma yapılmamıştır. Bu durum üzerine, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 02.03.2017 ve 03.03.2017 tarihlerinde İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü, ÇASGEM ile İMİD'e tekrar yazı yazmıştır. İMİD'e yazılan yazıda, Bakanlık adına (Çalışma Genel Müdürlüğü adına) tahsisli taşınmazın rayiç bedel çalışmasının yapılması, Ek 2 formuna dahil edilmesi ve Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderilmesi, taşınmaz icmal cetvellerinin düzenlenebilmesi için de kendilerine bilgi verilmesi istenilmiştir. İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğüne yazılan yazıda, İSGÜM'e tahsisli, ÇASGEM'e yazılan yazıda ise Bakanlık adına tahsisli taşınmazların rayiç bedel çalışmasının yapılması, Ek 2 formunun düzenlenmesi, Merkez Saymanlık Müdürlüğü ile kendilerine gönderilmesi talep edilmiştir. Bu yazıdan sonra hem İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü hem de ÇASGEM, İMİD'e yazı yazarak, rayiç değer tespiti yapabilecek teknik eleman bulunmaması nedeniyle, rayiç değer çalışmasının İMİD tarafından yapılmasını talep etmiştir.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

- Çalışma Genel Müdürlüğü, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü ile ÇASGEM'e tahsisli taşınmazlar için Yönetmelikte öngörülen rayiç değer çalışmasının yapılmaması; Bakanlığa tahsisli taşınmazlar için İMİD tarafından yapılan rayiç değer tespit sonuçlarının ise Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderilmemesi nedeniyle, Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından, Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen muhasebe işlem fişleri ve ekindeki tablolar esas alınarak, MYMY'ye uygun bir biçimde muhasebe kayıtları yapılmış; 250 Arsalar Hesabına 6 taşınmaz için toplam 29.250.254,00 TL ve 252 Binalar Hesabına 3 taşınmaz için toplam 111.091,50 TL kayıt yapılmıştır. Ancak, muhasebe işlem fişleri ekindeki tablolarda taşınmazın değeri, tahmin edilen bedel olarak yer aldığından, söz konusu bedelin, emlak değeri mi rayiç değer mi olduğu anlaşılamamıştır. Dolayısıyla, tapuda kayıtlı olan taşınmazlar, rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınamamıştır.
- Tapuda kayıtlı olan taşınmazlar için kayıt ve kontrol işlemleri, Ek 2'deki formun düzenlenmesi; formlarda yer alan bilgilere ilişkin kayıtların bilgisayarda ya da defterde tutulması ve mali hizmetler biriminin, söz konusu formları konsolide ederek, taşınmaz icmal cetvellerini oluşturmasını gerektirdiği halde, Bakanlığa tahsisli taşınmazlar için İMİD tarafından düzenlenen dışında Ek 2'deki formun düzenlenmediği; kayıtların bilgisayarda ya da defterde tutulmadığı ve taşınmaz icmal cetvellerinin oluşturulmadığı tespit edilmiştir.
- Yönetmelikte, kamu idarelerince kaydedilen her taşınmaz için daha önce belirlenmiş taşınmaz numarası var ise bu taşınmaz numarasının verileceği belirtilmesine ve Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen muhasebe işlem fişleri ekindeki tablolarda taşınmaz numaraları bulunmasına rağmen, İMİD tarafından düzenlenen formda bu numaraların kullanılmadığı, bunun yerine, her taşınmaz için 1'den başlayan müteselsil sıra numaralarının kullanıldığı görülmüştür.
- İMİD tarafından rayiç değer çalışması yapılan taşınmazlar ile, Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen muhasebe işlem fişleri ekindeki tablolarda bulunan taşınmazlar karşılaştırıldığında aşağıdaki farklılıklar tespit edilmiştir:
 - 3 adet taşınmazın yüzölçümü farklıdır.
 - Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda lojman olarak kullanılmak üzere tahsis edildiği belirtilen ve kamu konutları alt kodundan çıkış yapılan 3 adet taşınmaz, Bakanlık muhasebe birimi tarafından, hizmet binaları alt

koduna kaydedilmiştir.

- 3 adet taşınmaz, Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda yer almamaktadır, dolayısıyla muhasebeleştirilmemiştir.
- Bakanlık hizmet binası, Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda tarla olarak görünmektedir. Dolayısıyla, 252 nolu hesap yerine 250 nolu hesapta muhasebeleştirilmiş ve binaya ilişkin olarak ayrılması gereken amortisman da ayrılamamıştır.
- Arsalar Hesabında kayıtlı taşınmazların, kullanım amaçları göz önünde bulundurularak, gerekenler için cins tashihi işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; Taşınmazların rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması işleminin 31.12.2017 tarihine kadar uzatıldığını; söz konusu rayiç değer tespit çalışmaları kapsamında, İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğüne 21.04.2017 tarihinde bir yazı yazıldığını, Genel Müdürlükçe çalışmaların devam ettirildiğini; İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı tarafından Bakanlığa tahsisli tüm taşınmazların rayiç bedel çalışmasının yapılarak 02.05.2017 tarihinde Merkez Saymanlık Müdürlüğüne, 26.04.2017 tarihinde Ankara Valiliği Defterdarlık Milli Emlak Dairesi Başkanlığına ve Strateji Geliştirme Başkanlığına bildirildiğini; Bakanlığa tahsisli tüm taşınmazların cins tashihi işlemlerinin devam ettiğini; Bakanlık tarafından yapılan çalışmalar doğrultusunda 250 Arsa Hesabına kaydedilen taşınmazların 252 Bina Hesabına alınması için 02.05.2017 tarihinde Merkez Saymanlık Müdürlüğüne tablolar halinde kayıtlara alınmasının bildirildiğini; tapuda kayıtlı olan taşınmazlar için kayıt ve kontrol işlemleri formunun düzenlenmesi, formlarda yer alan bilgilere ilişkin kayıtların bilgisayar ya da defter ile tutulması için 26.04.2017 tarihli yazı ile Bilgi İşlem Daire Başkanlığına Taşınmaz Kayıt Yönetim Programı yapılması talebinde bulunulduğunu; ÇASGEM'e tahsisli 3 adet taşınmaz bulunduğunu, ÇASGEM'e tahsisli taşınmazların değerlendirme ve kayıt işlemleri ile ilgili olarak, yapılan araştırmada Ankara Defterdarlığı Milli Emlak Daire Başkanlığının, mülkiyeti Hazineye ait olan Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına tahsisli tüm taşınmazların bilgilerini, ÇSGB Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderdiğini, bu belgelerde taşınmazın emlak değeri olması nedeniyle kayıtların emlak değeri üzerinden yapıldığını, daha sonra Merkeze tahsisli taşınmazların rayiç bedellerinin tespitinin yaptırıldığını ve ÇSGB Merkez Saymanlık Müdürlüğüne yazı ile bildirildiğini ve kayıtların rayiç bedeller üzerinden güncellendiğini,

ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabı ve ekleri incelendiğinde, bulgu üzerine, Çalışma Genel Müdürlüğü ve ÇASGEM'e tahsisli taşınmazlar için rayiç değer çalışmasının yapıldığı ve Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderildiği ayrıca Bakanlığa tahsisli taşınmazlar için İMİD tarafından yapılan rayiç değer tespit sonuçlarının da Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderildiği tespit edilmiş olup, Saymanlık Müdürlüğünce yapılacak işlemler 2017 yılı denetimleri sırasında incelenecektir.

Bulguda belirtildiği üzere, yukarıda sayılan birimler haricinde İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğüne tahsisli taşınmazlar da bulunmasına rağmen, Genel Müdürlükçe rayiç değer çalışmasının yapılmadığı ve Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yazı ile istenilmesine rağmen, bulgudaki hususlara ilişkin cevaplarının gönderilmediği tespit edilmiştir.

Bulgudaki Ek-2'deki formun düzenlenmemesi hususu ile ilgili olarak, Çalışma Genel Müdürlüğü ve ÇASGEM'e tahsisli taşınmazlar için Ek-2'deki formun düzenlendiği görülmüştür. Ayrıca, kamu idaresi, tapuda kayıtlı olan taşınmazlar için kayıt ve kontrol işlemleri formunun düzenlenmesi ve formlarda yer alan bilgilere ilişkin kayıtların bilgisayar ortamında tutulması amacıyla, Bilgi İşlem Daire Başkanlığından Taşınmaz Kayıt Yönetim Programı yapılması talebinde bulunmuştur. Kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar ile Yönetmelikte belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği sonraki yıl denetimlerimizde incelenecektir.

Kamu idaresi, mevcut taşınmaz numaralarının kullanılması hususunda ve İMİD tarafından rayiç değer çalışması yapılan taşınmazlar ile Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda bulunan taşınmazlar arasındaki farklılıklar konusunda, son iki alt başlıkta açıklanan cins tashihi dışında herhangi bir açıklama yapmamıştır. Kamu idaresi, Bakanlığa tahsisli tüm taşınmazların cins tashihi işlemlerinin devam ettiğini; Bakanlık tarafından yapılan çalışmalar doğrultusunda 250 Arsa Hesabına kaydedilen taşınmazların 252 Bina Hesabına alınması için Merkez Saymanlık Müdürlüğüne yazı yazıldığını belirtmiştir. Bulguda önerilen hususlar konusunda gerekli çalışmaların yapılıp yapılmadığı, 2017 yılı denetimleri sırasında incelenecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;

- Bakanlığa tahsisli tüm taşınmazlar için rayiç bedel çalışmalarının tamamlanması,
- Cins tashihi işlemlerinin tamamlanması,

- Bakanlık tarafından yapılan çalışmalar doğrultusunda taşınmazların tam ve doğru tutarlar ile muhasebe kayıtlarına alınması,
- Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda yer almayan ancak Bakanlık tarafından fiilen kullanılan ve rayiç değer çalışması yapılan taşınmazlara ilişkin hukuki işlemlerin tamamlanması,
- Bakanlık tarafından rayiç değer çalışması yapılan taşınmazlar ile Milli Emlak Dairesi Başkanlığı tarafından gönderilen tablolarda bulunan taşınmazlar arasındaki farklılıkların, nedeninin araştırılarak, giderilmesi,
- Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte belirtilen yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve taşınmaz yönetimi için gerekli tedbirlerin alınması, gerekmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2016 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Bakanlık Bünyesindeki Sosyal Tesislerin Mali İşlemlerinin 5018 Sayılı Kanunda Öngörülen Biçimde Düzenlenmemesi Ve Raporlanmaması

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

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

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

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

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

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

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

"Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve

raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir.”

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

Kanunun 62’nci maddesinde, muhasebe yetkilisi görevini yürütmek üzere atanacakların taşınması gereken şartlar düzenlenmiştir.

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

a) En az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinin muhasebe hizmetlerinde en az dört yıl çalışmış olmak koşuluyla bu idarelerde muhasebe yetkilisi yardımcısı veya eşiti görevlerde bulunmak.

c) Muhasebe yetkilisi sertifikası almış olmak.

d) Son üç yıl içerisinde olumsuz sicil almamış olmak.

e) Aylıktan kesme ve kademe ilerlemesinin durdurulması cezası almamış olmak.

f) Görevin gerektirdiği bilgi ve temsil yeteneğine sahip olmak.”

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

Bu kapsamda Bakanlık ve bağlı kuruluşları bünyesindeki sosyal tesisler incelendiğinde, Bakanlık bünyesinde kreş ve gündüz bakımevi, yemekhane ve ÇASGEM sosyal tesislerinin bulunduğu ve söz konusu sosyal tesislerin, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname gereğince çıkarılan Kamu

Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller gereğince işlemlerini gerçekleştirdikleri tespit edilmiştir.

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

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

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

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

Kamu sosyal tesislerine ilişkin yukarıda belirtilen ortak düzenlemeler dışında kreş,

yemekhane ve ÇASGEM sosyal tesisleriyle ilgili olarak ayrıca aşağıdaki düzenlemeler mevcut olup, yapılan incelemede aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

Kreş ve Gündüz Bakımevi

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

Bakanlık bünyesindeki kreşle ilgili olarak yapılan incelemede, kreşin bütçe hazırlamadığı; vadesiz banka hesabı bulunduğu; yılsonu gelir fazlasının bu hesaba aktarıldığı ile mal ve malzeme alımlarının, resmi olarak görevlendirilmeyen kreş müdürü, kreş muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi ile komisyon üyesi olarak belirlenen bir kişiden oluşan üç kişilik kreş komisyonu tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

Yemekhane

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

Bakanlık bünyesindeki yemekhane ile ilgili olarak yapılan incelemede, yemekhanenin ayrı bir bütçe hazırladığı; vadeli ve vadesiz olmak üzere iki tane banka hesabı bulunduğu;

yılsonu gelir fazlasının bu hesaplara aktarıldığı ile yemek servisi hizmetleri için ihtiyaç duyulacak mal ve hizmetlerin Kamu İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde piyasadan araştırılması ve teminini kimlerin yapacağını görevlendirme yazısıyla belirlendiği tespit edilmiştir.

ÇASGEM Sosyal Tesisleri

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

ÇASGEM bünyesindeki sosyal tesisler; misafirhane, restoran, konferans salonu ile sınıf hizmeti sunmaktadır. ÇASGEM sosyal tesisleri ilgili olarak yapılan incelemede, sosyal tesislerin kendi bütçesinin olduğu ve giderlerinin gelirlerinden karşılandığı ve elde edilen kar ya da zararın, sonraki döneme devredildiği tespit edilmiştir. Yapılan incelemede ayrıca, ÇASGEM sosyal tesisleri için ayrı bir yönerge bulunduğu; Yönergede, sosyal tesislerin idaresi, tesislerden yararlanma şartları, konaklama süreleri ile alınacak ücret, tutulacak kayıtlar ve düzenlenecek belgelere ilişkin usul ve esasların belirlendiği tespit edilmiştir. Yönergede sosyal tesislerin ihtiyacı olan malzemelerin satın alma memuru tarafından alınacağı düzenlenmekle birlikte, Sosyal Tesislerden Sorumlu Başkan Yardımcısı tarafından, Yönergenin bu hükmünün uygulanmadığı; ihalelerin ÇASGEM ihale ve satınalma birimi tarafından yapıldığı, Merkez Başkanının harcama yetkilisi, İdari ve Mali İşler Şube Müdürü Vekilinin gerçekleştirme görevlisi olduğu; doğrudan temin kapsamındaki alımların ise sosyal tesiste görevli olan kişilerce yapıldığı ancak bu kişilere ait görevlendirme yazılarının bulunmadığı ifade edilmiştir.

Değerlendirme

Bakanlık bünyesindeki sosyal tesislerle ilgili olarak yapılan incelemede, sosyal tesislerin, yukarıda açıklanan ikincil mevzuat hükümlerine göre iş ve işlemlerini yürüttükleri anlaşılmaktadır. Şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak için çıkarılan söz konusu düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun’un yukarıda açıklanan hükümleri gereğince, sosyal tesislerin

ayrı bir kamu idaresi olmadıkları; bütçe hazırlayamayacakları ve bütçeden harcama yapamayacakları göz önünde bulundurulduğunda, ayrı bir bütçe oluşturulmasına, muhasebe işlemlerinin 5018 sayılı Kanun'daki muhasebe yetkilisi dışındaki kişilerce yapılmasına ve dönem sonunda ait olduğu bütçe içinde raporlanmamasına neden olmaktadır.

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

Bakanlık bünyesindeki sosyal tesislerin, 2016 yılı sonundaki karlılık durumlarını tespit edebilmek amacıyla, Strateji Geliştirme Başkanlığından, mali istatistikleri oluşturmak amacıyla KBS'deki sosyal tesisler modülüne girilen rakamlara dayanak teşkil eden bilgi ve belgeler alınmıştır. Gelen bilgi ve belgeler ışığında, 2016 yılı 12 aylık döneme ilişkin sosyal tesis istatistik verilerinin, 2017 yılı şubat ayı sonunda söz konusu sisteme girildiği anlaşılmış olup, yapılan incelemede, kreşin 26.319,32 TL zarar ettiği, yemekhanenin 8.258,66 TL ve ÇASGEM sosyal tesislerinin 263.064,48 TL kar ettiği ve dolayısıyla sosyal tesislerin toplam 245.003,82 TL kar ettiği tespit edilmiştir.

Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından hazırlanarak, 02.03.2017 tarihinde tarafımıza gönderilen 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporunda da sosyal tesislere ilişkin bilgiler yer almaktadır. Ancak yapılan incelemede, Faaliyet Raporunda, kreşin 28.145,58 TL zarar ettiği, ÇASGEM'in 264.681,42 TL ve yemekhanenin ise 56.413,31 TL kar ettiği (2015 yılından devreden kasa ve banka bakiyeleri ile, 2017 yılına devreden tutar 173.340,01 TL olmaktadır) görülmüş olup, sosyal tesisler toplamda 292.949,15 TL kar etmiş olmaktadır.

Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından hazırlanan iki ayrı dokümanda, aynı konuyla ilgili olarak, farklı rakamların bulunmaması gerekmektedir. Söz konusu durum, sosyal tesislerin karlılık durumunun net olarak belirlenememesine neden olmuştur.

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

Kamu idaresi cevabında; Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına (Muhasebat Genel Müdürlüğü) 24.04.2017 tarih ve 35784 sayılı yazı ile görüş sorulduğunu, anılan Bakanlıktan alınacak cevabın tarafımıza iletileceğini ifade etmiştir.

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

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

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

BULGU 2: SGK ve Özel Sandıklar Aracılığıyla Gerçekleştirilen Teşviklerin, Gerçekleştirme Belgelerine Dayanmaksızın Yapılması

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

A) Prim Teşvik Ödemeleri

4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında, "*Özel sektör işverenlerince bu madde kapsamında çalıştırılan 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal*

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

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

6486 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun’un 81’inci maddesine eklenen ve 6663 sayılı Kanun ile değişen ikinci fıkrasında, *“Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı çalıştıran özel sektör işyerlerine uygulanmak üzere, birinci fıkranın (1) bendinde belirtilen ve Hazinece karşılanan puana, prime esas kazanç alt sınırı üzerinden altı puana kadar ilave puan eklemeye, sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksini dikkate almak suretiyle ilave puan uygulanacak illeri ve uygulama süresini belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.”* denilmiş ve sigorta primine esas kazanç alt sınırı üzerinden uygulanacak ilave puan, ilave puan uygulanacak iller ve uygulama süresi hakkındaki 2013/4966 sayılı

Bakanlar Kurulu Kararı, 14.07.2013 tarih ve 28707 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Uygulamada, yasal olarak Hazinece karşılanması gereken 4857 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ve 5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesi kapsamındaki yukarıda bahsi geçen teşvikler SGK tarafından tespit edilmekte ve bu tespit sonucunda hesaplanan prim toplamları bir yazı ile Bakanlıktan talep edilmektedir. SGK'nın Bakanlığa gönderdiği yazıya ekli tabloda ise sadece teşviğin dayandığı kanun maddesi ile talep edilen toplam tutar yer almakta olup, 2016 yılında teşvikler kapsamında Bakanlık bütçesinin 18.01.00.23-10.9.9.49-1-05.1 tertibinden SGK'ya 11.753.863.204,00 TL aktarılmıştır.

B) Özel Sandıklara İlişkin Teşvik Ödemeleri

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

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

ÇSGB'nin gerekli ödeneğin serbest bırakılmasını talep etmesinden sonra serbest bırakılan ödenek dahilinde hak sahiplerine ödeme yapılacağı ifade edilmiştir. Ödemenin SGK aracılığıyla yapılacağına ilişkin, protokolde herhangi bir düzenleme olmamasına rağmen, süreç ve belgelerin belirlenmesi ve düzenlemelerinin yanı sıra hak sahiplerine ödemelerin de SGK tarafından yapılması hususunda 26.01.2009 tarihli Bakan Oluru ile ÇSGB devre dışı bırakılmıştır. Uygulamada, SGK tarafından sandıkların bu teşvikler kapsamında alacaklarının yer aldığı liste ve yazı ile Bakanlıktan bu tutar talep edilmektedir. 2016 yılında özel sandıklara teşvik kapsamında Bakanlık bütçesinin 18.01.00.23-10.9.9.51-1-05.1 tertibinden SGK'ya 396.134.298,00 TL aktarılmıştır.

C) İşverene Asgari Ücret Desteği

İşverene asgari ücret desteği olarak kamuoyunda gündeme gelen, 6661 sayılı Kanunla 5510 sayılı Kanuna eklenen geçici 68'inci maddesinde, *“Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanan sigortalıları çalıştıran işverenlerce;*

a) 2015 yılının aynı ayına ilişkin Kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde prime esas günlük kazancı 85 TL ve altında bildirilen sigortalıların toplam prim ödeme gün sayısını geçmemek üzere, 2016 yılında cari aya ilişkin verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının,

b) 2016 yılı içinde ilk defa bu Kanun kapsamına alınan işyerlerinden bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının,

2016 yılı Ocak ila Aralık ayları/dönemleri için günlük 3,33 TL ile çarpımı sonucu bulunacak tutar, bu işverenlerin Kuruma ödeyecekleri sigorta primlerinden mahsup edilir ve bu tutar Hazinece karşılanır...” denilmekte ve maddenin devamında bu destekten yararlanmanın şartları sayılmaktadır. Uygulamada, işverene asgari ücret desteğine ilişkin Hazinece karşılanacak tutar, SGK tarafından tespit edilmekte ve bu tespit sonucunda hesaplanan toplam tutar bir yazı ile Bakanlıktan talep edilmektedir. SGK'nın Bakanlığa gönderdiği yazıya ekli tabloda ise sadece asgari ücret desteğine ilişkin kanun maddesi ile talep edilen toplam tutar yer almakta olup, 2016 yılında işverene asgari ücret desteği kapsamında Bakanlık bütçesinin 18.01.00.23-10.9.9.74-1-05.1 tertibinden SGK'ya 7.027.639.543,00 TL

aktarılmıştır.

5018 sayılı Kanun'a göre, Merkezi Yönetim Bütçesi; anılan Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşmaktadır. Genel bütçe; Devlet tüzel kişiliğine dâhil olan ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Bilindiği üzere, bütçe, devlet veya diğer kamu kuruluşlarının yıllık gelir ve giderlerini gösteren ve gelirlerin elde edilip harcamaların yapılmasına izin ve yetki veren bir kanundur ve aynı zamanda, kamu ekonomisinin konusu olan kamu mal ve hizmetlerini üretmenin finansman aracıdır. Yürütme gücünü oluşturan kurum ve daireler, yasama organınca onaylanmış olan bütçelerde belirtilmiş ödenekleri kullanarak söz konusu kamu hizmetlerini üretmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde "*Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir. Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir*" ve 33'üncü maddesinde "*Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir.*" denilerek bütçeye belli amaçla konulan ödeneklerin amacına uygun bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin de belgeyle doğrulanması gerektiği ifade edilmiştir. 33'üncü maddeye dayanılarak çıkarılan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 56'ıncı maddesinde; "*b) Sosyal güvenlik kurumlarına kendi mevzuatları ile verilen görevler dışında bir görev verilmesi durumunda verilen bu görevin ifası sonucu oluşan bedelin Hazinece karşılanması için yapılacak ödemelerde;*

-Harcama talimatı,

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

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

Bu itibarla, giderin gerçekleşmesi için tahakkuk işlemlerinin SGK ve özel sandıklarca

yapıldığı; ancak ödeyicisinin Bakanlık olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Bakanlığın bu yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilip getirilmediğinin gerçekleşme sonuçları ile kanıtlanması gerekmektedir. Hazinece karşılanması gereken bu teşvik ve desteklerden yararlanan kaç tane özel sektör işyeri ve özel sandıkların statülerine sahip personel olduğu, %5'lik kısmına isabet eden tutarın hangi matrahtan çıktığı ve ne kadar sigortalıya isabet ettiği, ilave puanların hangi iller itibariyle hangi oranlar üzerinden ve kaç sigortalı için uygulandığı, Bakanlıktan alınan teşviklere ilişkin sonradan SGK'ca yapılan periyodik kontroller sonrası teşvikten yararlanma hakkını kaybeden işveren ya da sigortalıya uygulanan iade ve düzeltme işlemlerine ait matrahın ne kadar olduğu Bakanlıkça takip edilmeli ve ödemeler, ödenecek miktarın yukarıda ifade edilen sonuçları kapsayacak şekilde hesaplanmasını gösteren belgelere dayanılarak yapılmalıdır.

Kamu idaresi cevabında özetle; A) Prim Teşvik Ödemeleri ile ilgili olarak; bu teşviklerden yararlanma şartlarına sahip olan özel sektör işyeri işverenlerinin e-bildirge sistemi üzerinden teşvikli tahakkuk bildirimini yaptığını, bu nedenle bulguda bahsi geçen teşviklerden ve ilave puan indiriminden yararlanan özel sektör işyeri sayısı ile teşvikten yararlanan sigortalı sayısının, prime esas kazanç tutarının ve teşvikten yararlanma hakkını kaybeden işveren ya da sigortalıya uygulanan düzeltme ve iade işlemlerine ait matrahların temin edilmesinin mümkün bulunduğunu,

B) Özel Sandıklara İlişkin Teşvik Ödemeleri ile ilgili olarak; (14.04.2009 tarih ve 2009/61 sayılı SGK Genelge hükümleri doğrultusunda) ilgili sandık, banka, sigorta ve reasürans şirketleri, oda, borsa ve birliklerin 5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesinin (1) bendinde belirtilen beş puanlık prim indiriminden yararlanan personele ilişkin bilgilerin temin edilmesinin mümkün bulunduğunu,

C) İşverene Asgari Ücret Desteği ile ilgili olarak; 2016 yılında uygulanan asgari ücret desteğinin 2016/4 sayılı, 2017 yılında uygulanan asgari ücret desteğinin ise 2017/9 sayılı SGK Genelgeleri kapsamında yürütüldüğünü ve söz konusu verilerin elde edilmesinin mümkün bulunduğunu,

Ayrıca Hazinece karşılanması gereken teşvik ve desteklerden yararlanmaya ilişkin istenen bilgi ve belgelerin SGK tarafından verilebileceğinin belirtildiğini ve ödeme emri belgesine eklenecek verileri içeren formların oluşturulması çalışmalarının başlatılacağını ve formların ödeme emri belgesi ekine ekleneceğini,

ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında, ödeme emri belgesine eklenecek verileri içeren formların oluşturulması çalışmalarının başlatılacağını ifade etmiş olup; bulguda da bahsedildiği üzere, Hazinece karşılanması gereken teşvik ve destekler kapsamında, giderin gerçekleşmesi için tahakkuk işlemlerinin SGK ve özel sandıklarca yapıldığı ancak ödemelerin Bakanlık tarafından yapıldığı göz önüne alındığında; Bakanlığın yükümlülüğünü tam olarak yerine getirip getirmediğinin gerçekleşme sonuçları ile kanıtlanması sağlanmalıdır. Bu itibarla;

- Hazinece karşılanması gereken teşvik ve desteklerden yararlanan özel sektör işyeri personel sayısının, sigortalı adına bildirilen prime esas kazanç tutarının, sigorta primi teşvik destek ve indirimlerden yersiz yararlanan işyerleri ve sigortalılara ilişkin listelerin, özel sandıkların statülerine sahip personele ilişkin bilgilerin Bakanlıkça takip edilmesi,
- Teşvik ve destekler kapsamında ödenecek miktarın, kanıtlayıcı belgelere dayanılarak yapılması, gerekmektedir.

BULGU 3: SGK'ya Finansman Açığı Karşılığı Aktarılan Tutarın Mevzuatta Net Olarak Tanımlanmaması

SGK'nın finansman açığına ilişkin olarak Bakanlık bütçesinden transfer ödemesi gerçekleştirilmektedir. 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu'nun 34'üncü maddesinin (e) bendinde “*Merkezi Yönetim Bütçesinden yapılacak diğer transferler*” SGK'nın gelirleri arasında sayılmaktadır. SGK'ya yapılan diğer transferler içerisinde ÇSGB tarafından aktarılan finansman açığı da yer almaktadır. Ancak mevzuatta ÇSGB tarafından SGK finansman açığı tutarı kadar transfer yapılmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. 5502 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesinde, SGK'nın gelirleri arasında Merkezi Yönetim Bütçesinden yapılacak diğer transferler yer almakta, fakat bu transferin niteliği hakkında herhangi bir bilgi bulunmamaktadır. Finansman açığının ne olduğu mevzuatta açık ve net olarak tanımlanmamış olup, sadece bütçe kanununa konulan tertibin adı durumundadır.

Uygulamada, SGK, finansman ihtiyacına ilişkin olarak, finansman açığının öngörüldüğü günden önce ödeneğin serbest bırakılmasını ve kendilerine aktarılmasına ilişkin talebini yazı ve eki ‘.....Ayı Günlük Nakit Hareketleri Tahmini Tablosu’ ile Bakanlığa bildirmekte ve serbest bırakılan ödenek SGK'ya aktarılmaktadır. Bu kapsamda 2016 yılında

Bakanlığın gider kalemleri arasında 18.01.00-23-10.9.9.26-1-05.2 Emeklilik Sigortası Finansman Açığı tertibinden SGK'ya 20.391.977.000,00 TL aktarılmıştır.

SGK'nın gönderdiği Nakit Hareketleri Tahmini Tablosu, likitide açısından durumu gösteren bir tablo olup, dönemsel gelir-gider farkını ortaya koyan, yahut aylık gelir tablosu yerine geçen bir tablo değildir. Bakanlık bütçesine finansman açığını karşılamak üzere konulan ödenek bir tahmin olup, bu ödeneğin (tahminin) direkt aktarılması açığın diğer bir deyişle zararın da o kadar olacağı anlamına gelmemektedir. Finansman açığı SGK'nın tüm faaliyetlerinden doğmuş ya da doğacak olduğundan, bunun da hesap verme usulünün bir bilançoya bağlanması ve ara dönem rapor çıkartılarak sınırlarının ve genel bütçeye yükünün netleştirilmesi; bununla birlikte finansman açığı kavramının mevzuatta açık ve net bir tanıma kavuşturulması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 5502 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesinde Kurumun gelir ve giderlerine yer verildiğini, anılan maddenin (e) bendinde Merkezi yönetim bütçesinden yapılacak diğer transferlerin belirtilmiş olup birebir açık finansmanı ifadesine yer verilmemiş olsa da söz konusu transfer kaleminin de Kanunun bu bendi kapsamında değerlendirildiğini, transfer ödemelerinin kontrolünün sağlanmasına yönelik olarak 16.01.2017 tarihinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bütçesinden Bağlı ve İlgili Kuruluşlara Yapılan Transfer Ödemelerine İlişkin Genelge çıkarıldığını, bu Genelge içerisinde finansman açığının, SGK'nın aracılık ettiği ödemeler ile devletin bizzat ödemesi taahhüt ettiği ödemeler haricinde SGK'nın gelir ve giderleri arasındaki olumsuz fark şeklinde yapıldığını,

Bütçe döneminde SGK gelir ve giderleri de göz önünde bulundurularak yıllık olarak açık finansmanı tahmininin yapıldığını, aynı zamanda her ay nakit ihtiyacı başlamadan önce ihtiyaç duyulan tutara ilişkin tahminin, Nakit Talep Yazısı ile Bakanlığa bildirildiğini, SGK tarafından günlük olarak günlük nakit hareketleri tablosunda izlendiğini, günlük nakit ihtiyacının SGK'nın gelirlerine ve giderlerine bağlı olarak belirlendiğini, her ne kadar gelir ve gider tahminleri sağlıklı bir şekilde yapılmaya çalışılsa da özellikle sigortalı davranışlarındaki değişiklikler ile prim erteleme, prim yapılandırması gibi çeşitli politika değişikliklerinin de prim gelirlerini etkilediğini, bu nedenle bir sonraki güne ait olan prim gelirlerinin tam olarak bilinmesinin mümkün olmadığını, bu durumun nakit ihtiyacının günden güne değişmesine yol açtığını,

SGK tarafından nakit gerçekleştirmeleri dikkate alınarak aylık olarak SGK gelir ve giderlerini gösteren tablonun oluşturulduğunu, yılsonunda da bir önceki yıl gerçekleştirmeleri ve bütçe tahmini ile karşılaştırmaların yer aldığı 12 aylık gerçekleştirme raporunun hazırlandığını, açık finansmanı kapsamında kullanılan tutarların Hazine Yardımı adı altında SGK'nın kurum mizanında gösterildiğini,

ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bütçesinden Bağlı ve İlgili Kuruluşlara Yapılan Transfer Ödemelerine İlişkin Genelgede, finansman açığı kavramının, SGK'nın gelir ve giderleri arasındaki olumsuz fark şeklinde tanımlandığını ifade etmiş olsa da, bulguda ve kamu idaresi cevabında da belirtildiği üzere, SGK'nın hazırladığı tablolar nakit açısından durumu gösteren tablolar olup, gelir ve gidere dayalı faaliyet sonucunu ortaya koyan tablolar değildir. Uygulamada finansman açığı olarak yapılan transferlerde, tamamen nakit yönünden gelir gider dengesi kurulmuş olup, bunun da faaliyet sonucu diyebileceğimiz tutardan farklı olabileceği ve haksız yere faaliyet sonucundan daha fazla aktarmaya sebep olabileceği, bununla birlikte aktarılan tutarların sonraki yıllarda iade edilmesinin muhtemel bulunmadığı; nakit açığı ile gelir gider farkının aynı olmadığı ve hiçbir zaman da aynı olmasının mümkün bulunmadığı dikkate alındığında; finansman açığının netleştirilmesi; gelir gider farkından kaynaklanan açığın gider niteliğinde, nakit açıklarının avans ve kredi işlemi niteliğinde yapılması sağlanmalıdır.

BULGU 4: Mesleki Yeterlilik Kurumuna Aktarılan Üyelik Aidatının, Mevzuat Hükümlerine Aykırı Olarak Belirlenmesi ve Bu Tutar Üzerinden Ödemenin Gerçekleştirilmesi

Mesleki Yeterlilik Kurumu (MYK), 07.10.2006 tarih ve 26312 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5544 sayılı Kanunla kurulmuştur. Kurumun amacı; ulusal ve uluslararası meslek standartlarını temel alarak, teknik ve mesleki alanlarda ulusal yeterliliklerin esaslarını belirlemek; denetim, ölçme ve değerlendirme, belgelendirme ve sertifikalandırmaya ilişkin faaliyetleri yürütmek için gerekli ulusal yeterlilik sistemini kurmak ve işletmektir.

Bu kapsamda, Kurumun gelirleri, Kurumun, sınav ve belgelendirme çalışmaları karşılığında müracaatçılardan alınacak masraf karşılıkları; Kurumun ulusal ve uluslararası düzeyde gerçek veya tüzel kişilere vereceği hizmetler karşılığında elde edeceği gelirler; sınav, ölçme, değerlendirme, belgelendirme ve akreditasyon alanında Kuruma hizmet sunmak isteyen kurum ve kuruluşlardan alınan başvuru, inceleme, denetim ve masraf karşılıkları;

ulusal meslekî yeterlilikler alanında eğitim ve öğretim kurumlarının akreditasyonundan elde edilen gelirler; yayın, telif hakları, marka ve lisanslardan alınacak ücretler, aidatlar, Kurum gelirlerinin değerlendirilmesinden elde edilen gelirler ile diğer gelir ve kazançlar ile bağışlardan oluşmaktadır.

Kanunun “*Kurumun Organları*” başlıklı 5’inci maddesinde; Kurumun Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve hizmet birimlerinden oluştuğu; “*Genel Kurul*” başlıklı 6’ncı maddesinde ise Genel Kurul’un, Kurumun en üst karar organı olduğu belirtilmiştir. Genel Kurul, ÇSGB de dahil olmak üzere, Kanunda sayılan Bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, işçi ve işveren konfederasyonları ile diğer kuruluşların üyelerinden oluşmaktadır.

Kanunun 7’nci maddesine göre Yönetim Kurulu tarafından hazırlanan bütçeyi aynen veya değiştirerek kabul etmek ve üyelerin aidat miktarını belirlemek Genel Kurulun görevleri arasında sayılmıştır. Genel Kurul üyelerinin ödeyeceği aidatın belirlenmesine ilişkin usul, Kanunun 26’ncı ve 28’inci maddelerinde açıklanmıştır.

Kanunun Gelirler başlıklı 26’ncı maddesinde,

“(1) *Kurum gelirleri şunlardır:*

a) *Bu Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, işçi ve işveren konfederasyonları ile diğer kuruluşların Genel Kuruldaki her bir temsilcisi için, olağan Genel Kurulun yapıldığı tarihte geçerli olan aylık brüt asgari ücretin yirmi katını geçmemek üzere, miktarı Genel Kurulca belirlenen aidatlar.*

b) *Kurumun Genel Kurula sunulan bütçesinden, bu maddenin (a) bendine göre belirlenen aidatlar düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden 6’ncı maddenin birinci fıkrasında belirtilen her bir Bakanlık ile kamu kurum ve kuruluşu için eşit miktarda belirlenen aidatlar. ...”*

Bütçe başlıklı 28’inci maddesi birinci fıkrasında;

“(1) *Kurumun gelirlerinin giderlerini karşılaması esastır. Kurum gelirleri bir bankada açılacak hesapta tutulur. Bu gelirlerden hesap yılı sonuna kadar harcanmayan paralar Maliye Bakanlığına bildirildikten sonra Kurumun ertesi yıl gelir hesabına aktarılır ve takip eden Genel Kurul üyelik aidatları gelir fazlası dikkate alınarak belirlenir.”*

hükümleri ile üyelik aidatları belirlenirken dikkate alınması gereken hususlar belirtilmiştir.

Kanunun yukarıda anılan maddelerinden anlaşılacağı üzere, MYK tarafından Bakanlık, kurum ve kuruluşlar için üyelik aidatları belirlenirken; Genel Kurula sunulan

bütçeden Kanunun 26'ncı maddesinin (a) bendinde belirtilen (meslek kuruluşları, işçi ve işveren konfederasyonları ile diğer kuruluşların) 22 üye için belirlenen aidatlar düşüldükten sonra kalan kısmın 17 kuruluşa eşit miktarda paylaştırılacağı ifade edilmiştir. Bu aidatlar belirlenirken, Kanunun 28'inci maddesi gereğince, bir önceki yıl harcanmayıp gelir hesabına aktarılan gelir fazlasının, sonraki yıl aidatlarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

ÇSGB'nin 2016 yılı yevmiye kayıtları incelendiğinde, 11.01.2016 tarihinde 213.000,00 TL ve 01.04.2016 tarihinde 177.000,00 TL olmak üzere, 2016 yılında toplam 390.000,00 TL tutarında MYK üyelik aidatı ödendiği görülmüştür. Söz konusu ödeme, MYK Olağan Genel Kurul Kararına istinaden yapılmış olup, bu kararda gelir ve gider bütçesi tahminleri esas alınarak belirlenen aidat miktarı yer almakta ancak aidata ilişkin hesaplama tablosu bulunmamaktadır. Bu nedenle, MYK üyelik aidatı hesaplama tablosu, Bakanlık Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı aracılığıyla talep edilmiştir.

MYK tarafından gönderilen hesaplama tablosu incelendiğinde, üyelik aidatının, MYK tarafından, "Gelir Fazlasının" tamamı dikkate alınmadan, sadece "Gelir Fazlasından Kullanılacak Net Finansman Öngörüsü" düşülerek hesaplandığı görülmüştür.

Tablo 2: MYK Tarafından Hesaplanan 2016 Yılı MYK Aidatı

SATIR	2016 YILI MYK AIDATI HESABI	TUTAR
A	Mesleki Yeterlilik Kurumunun 01.01.2015 Tarihine Devreden Gelir Fazlası	14.178.000,00 TL
B	Orta Vadeli Plan (OVMP 2015 – 2017) Bütçe Tavanları Esas Alınarak 01.01.2016 -30.06.2017 (18 aylık) Dönemi Harcama/Gider Öngörüsü	25.971.000,00 TL
C	18 Aylık Gideri Karşılama için 2016 Yılında Elde Edilmesi Gereken Gelir Hedefi (C= B-A)	11.793.000,00 TL
D	Mesleki Yeterlilik Kurumu 2016 Yılı Gider Bütçe Tavanı (OVMP 2015 -2017)	16.861.000,00 TL
E	2016 yılı Gelir Fazlasından Kullanılacak Net Finansman Öngörüsü (E=D-C)	5.068.000,00 TL
F	2016 Yılı Gelir Bütçesi Öngörüsü (F-C)(G+H)	11.793.000,00 TL
G	<i>Faaliyetlerden Elde Edilecek Gelirler ile Diğer Gelirler</i>	4.602.660,00 TL
H	<i>Genel Kurul Üyelerinden Aidat Gelirleri</i>	7.190.340,00 TL
I	Genel Kurul Üyelerinden Aidat Gelirleri	7.190.340,00 TL
J	<i>Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları, İşçi ve İşveren Konfederasyonları ve Diğer Sosyal Taraflar Payı [(Ekim/2015) Brüt Asgari Ücret: 1273,50 x 20 x 22]1</i>	560.340,00 TL
K	<i>Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları Toplam Payı (F=D-E)</i>	6.630.000,00 TL
L	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları 2016 Yılı Aidat Tutarı Hesabı (G=F/17)	390.000,00 TL
M	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları 2016 Yılı Aidat Tutarı	390.000,00 TL

2016 yılı için, yukarıdaki tabloda ayrıntısı görüleceği üzere, MYK'nın 2016 yılı gider bütçe tavanından (16.861.000,00 TL), 2016 yılı gelir fazlasından kullanılacak net finansman

öngörüsü (5.068.000,00 TL) düşülerek hesaplama yapılmış ve Kanununun 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında belirtilen 17 adet bakanlık ile kamu kurum ve kuruluşlarının ödemesi gereken aidat miktarı 390.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

Kanunda, MYK Genel Kurul üyelik aidatlarının, gelir fazlasının tamamı dikkate alınarak hesaplanacağı açıkça ifade edildiğinden, ÇSGB tarafından MYK'ya aktarılacak tutar, 2016 yılı gider bütçe tavanından (16.861.000,00 TL), MYK'nın 01.01.2015 tarihine devreden gelir fazlasının tamamı (14.178.000,00 TL) düşülerek hesaplandığında, aşağıdaki tabloda ayrıntısı görüleceği üzere 124.862,35 TL olmaktadır.

Tablo 3: Olması Gereken 2016 Yılı MYK Aidatı

SATIR	2016 YILI MYK AİDATI HESABI*	TUTAR
A	Mesleki Yeterlilik Kurumu 2016 Yılı Gider Bütçe Tavanı (OVMP-2015-2017)	16.861.000,00 TL
B	Mesleki Yeterlilik Kurumunun 01.01.2015 Tarihine Devreden Gelir Fazlası	14.178.000,00 TL
C	2016 Yılı Gider Bütçe Tavanından Gelir Fazlasının Düşülmesi (C=A-B)	2.683.000,00 TL
D	Genel Kurul Üyelerinden Aidat Gelirleri	2.683.000,00 TL
E	<i>Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları, İşçi ve İşveren Konfederasyonları ve Diğer Sosyal Taraflar Payı [(Ekim/2015) Brüt Asgari Ücret: 1273,50 x 20 x 22)]</i>	560.340,00 TL
F	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları Toplam Payı (F=D-E)	2.122.660,00 TL
G	Bakanlıklar ile Diğer Kamu Kurumları 2016 Yılı Aidat Tutarı Hesabı (G=F/17)**	124.862,35 TL
* "Faaliyetlerden Elde Edilecek Gelirler ile Diğer Gelirler" kısmı ihmal edilerek yapılan hesaplama.		
** Genel Kurul üyelerinden alınması gereken aidat tutarı 124.862,35 TL'dir.		

MYK Genel Kurul üyesi bazı kurum ve kuruluşlara ait 2014 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında (örnek Kalkınma Bakanlığı, KOSGEB vb.); MYK Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü karşısında, Bakanlıklar ile diğer kamu kurumlarının ödeyeceği üyelik aidatlarının gelir fazlası dikkate alınarak hesap edilmesi gerektiği TBMM'ye raporlanmıştır.

Ayrıca, MYK Kanundaki Kurumun amacı göz önünde bulundurulduğunda, Kurumun esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerle giderlerini karşılaması ve söz konusu gelirlerin yetmemesi durumunda, aidat alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; MYK'nın 5544 sayılı Kanunla kurulduğunu; özel hukuk hükümlerine tabi, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip, özel bütçeli ve hazine yardımı almayan bir kamu kurumu olduğunu; Genel Kurulun Kurumun en üst Karar organı olduğunu; Genel Kurul üyelerinin aidat miktarını belirleme yetkisinin MYK Genel Kuruluna ait olduğunu; 2016-2018 Dönemi Bütçe Çağrısı Tebliği ve Eki Bütçe Hazırlama Rehberi uyarınca MYK'nın, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin bütçe tekliflerini MYK Genel Kurulunun onayını müteakip TBMM'ye sunulmak üzere Maliye Bakanlığına ilettiğini;

MYK Genel Kurulunda aidat tutarlarının belirlenmesinin, MYK'ya aidat ödeyen bakanlıklar ve kamu kurumlarının aidat ödeneklerinin tesis edilmesi ve bunların yıl içerisinde MYK'ya ödenmesine ilişkin süreçlerin Maliye Bakanlığı'nın bilgi ve onayı dâhilinde 5544 ve 5018 sayılı Kanunların ilgili hükümlerine uygun olarak gerçekleştirildiğini; 15.10.2015 tarihinde yapılan MYK 10'uncu Genel Kurul toplantısında 2016 yılı aidatlarının bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları için 390.000,00 TL olmasının kararlaştırıldığını; MYK Genel Kurulu'nun, Kurumun gelir fazlasını dikkate almadan aidat tutarını belirlemesi durumunda *(Kurumun nakit fazlası olmasaydı bu yöntem de tercih edilebilir)* 2016 yılı aidatlarının bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları için 937.509,41 TL olacağını; 2016 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile MYK'nın 2016 yılı gider bütçesi cetvelleri toplamının 16.498.000 TL, gelir bütçesi cetvelleri toplamının 13.498.000 TL olarak yasalaştığını; MYK'nın kanunlaşan 2016 yılı Gelir (B) Cetveli incelendiğinde, Kurumun 2016 yılında 6.700.000 TL aidat geliri elde etmesinin kabul edildiğini; bu planlamaya paralel olarak MYK Genel Kurul üyesi Bakanlığın 2016 yılı bütçesinde MYK aidatı olarak yer alan 390.000,00 TL ödenek talebinin de kanunlaştığını; bulguda yer alan yorumun 5544 sayılı Kanunla MYK Genel Kuruluna verilen aidat tutarlarını belirleme yetkisini tamamen ortadan kaldırdığını ve MYK Genel Kuruluna hiçbir takdir hakkı bırakmadığını; Genel Kurul aidat tutarlarını belirleme yetkisinin, takdir hakkı sınırlı olmak kaydıyla açık bir şekilde MYK Genel Kuruluna ait olduğunu ve MYK Genel Kurulu'nun takdir yetkisini mevzuata uygun olarak kullandığını; MYK Genel Kurul üyesi herhangi bir bakanlık veya kamu kurumunun herhangi bir gerekçeyle Genel Kurulda alınan aidat Kararı dışında resen hesaplama yapma yetkisi bulunmadığı gibi, Genel Kurul Kararlarını bozan veya değiştiren bir uygulamaya gitmesinin de mümkün bulunmadığını; MYK Genel Kurul üyelik aidatlarının Kanunun 6, 7 ve 26'ncı maddelerindeki hükümleri doğrultusunda Kurumun nakit fazlasının Kanun hükümlerine uygun olarak belirlendiğini; bu bağlamda, Bakanlığın MYK'ya yapmış olduğu 390.000,00 TL ödemenin MYK Genel Kurul Kararı doğrultusunda gerçekleştirildiğini, Bakanlıkça MYK'ya herhangi bir fazla ve/veya eksik ödeme yapmasının söz konusu olmadığı ayrıca; 5544 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesi gereğince MYK'nın da Sayıştay denetimine tabi olduğunu ve yapılan Sayıştay denetimlerinde de bugüne kadar böyle bir tespite yer verilmediğini,

ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, cevabında, Genel Kurul üyelerinin aidat miktarını belirleme yetkisinin MYK Genel Kuruluna ait olduğunu; MYK Genel Kurul toplantısında

2016 yılı aidatlarının bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları için 390.000,00 TL olmasının kararlaştırıldığını; MYK Genel Kurulunda aidat tutarlarının belirlenmesinin, MYK'ya aidat ödeyen bakanlıklar ve kamu kurumlarının aidat ödeneklerinin tesis edilmesi ve bunların yıl içerisinde MYK'ya ödenmesine ilişkin süreçlerin Maliye Bakanlığı'nın bilgi ve onayı dâhilinde 5544 ve 5018 sayılı Kanunların ilgili hükümlerine uygun olarak gerçekleştirildiğini ve MYK Genel Kurulu'nun, Kurumun gelir fazlasını dikkate almadan aidat tutarını belirlemesi durumunda 2016 yılı aidatlarının bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları için 937.509,41 TL olacağını belirtmiştir. Bulguda da detayı açıklandığı üzere, 5544 sayılı Kanunun 28'inci maddesi gereğince, bir önceki yıl harcanmayıp gelir hesabına aktarılan gelir fazlasının, sonraki yıl aidatlarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, uygulamada, MYK'nın, Kanundaki hükmün aksine gelir fazlasının tamamını dikkate almadan aidat miktarını hesaplaması sonucunda, aidat tutarı 390.000,00 TL olarak bulunmuştur. Kanunda öngörüldüğü şekilde aidat miktarının hesaplanması durumunda ise, ilgili tabloda görüleceği üzere aidat tutarı 124.862,35 TL olacaktır.

Kamu idaresi, bulguda yer alan yorumun 5544 sayılı Kanunla MYK Genel Kuruluna verilen aidat tutarlarını belirleme yetkisini tamamen ortadan kaldırdığını; MYK Genel Kuruluna hiçbir takdir hakkı bırakmadığını; MYK Genel Kurulu'nun takdir yetkisini mevzuata uygun olarak kullandığını; MYK Genel Kurul üyesi herhangi bir bakanlık veya kamu kurumunun herhangi bir gerekçeyle Genel Kurulda alınan aidat Kararı dışında resen hesaplama yapma yetkisi bulunmadığı gibi, Genel Kurul Kararlarını bozan veya değiştiren bir uygulamaya gitmesinin de mümkün bulunmadığını ifade etmiştir. Ancak, bulguda yapılan açıklamalar ve olması gereken MYK aidatına ilişkin olarak eklenen hesaplama tablosu, Genel Kurulun yerine geçerek resen hesaplama yapılması amacıyla değil, Kanunun 28'inci maddesinde açıkça ifade edildiği üzere gelir fazlasının tamamı dikkate alınarak aidat tutarının hesaplanması gerektiği hükmü çerçevesinde, alınması gereken aidat tutarını hesaplamak ve göstermek amacıyla konulmuştur.

Kamu idaresi, ayrıca, MYK Genel Kurul üyelik aidatlarının Kanunun 6, 7 ve 26'ncı maddelerindeki hükümleri doğrultusunda Kurumun nakit fazlasının Kanun hükümlerine uygun olarak belirlendiğini; bu bağlamda, Bakanlığın MYK'ya yapmış olduğu 390.000,00 TL ödemenin MYK Genel Kurul Kararı doğrultusunda gerçekleştirildiğini, Bakanlıkça MYK'ya herhangi bir fazla ve/veya eksik ödeme yapmasının söz konusu olmadığını ayrıca MYK'nın da Sayıştay denetimine tabi olduğunu ve yapılan Sayıştay denetimlerinde de bugüne kadar

böyle bir tespite yer verilmediğini belirtmiştir. Ancak, bulguda, Kurumun nakit fazlası tutarı eleştirilmemiş; aidat tutarının, gelir fazlasından, kullanılacak net finansman öngörüsü düşülerek hesaplanması eleştirilmiştir. Bulguda, ödemenin dayanağının MYK Genel Kurul Kararı doğrultusunda yapıldığı belirtilmiştir. Burada eleştirilen, ödemenin dayanağı değil, hesaplamanın Kanununun 28'inci maddesine aykırı bir biçimde yapılmasıdır. Ayrıca, bulguda da ifade edildiği gibi, MYK Genel Kurul üyesi bazı kurum ve kuruluşlara ait 2014 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında (örnek Kalkınma Bakanlığı, KOSGEB vb.); MYK Kanunu'nun 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası hükmü karşısında, Bakanlıklar ile diğer kamu kurumlarının ödeyeceği üyelik aidatlarının gelir fazlası dikkate alınarak hesap edilmesi gerektiği TBMM'ye raporlanmıştır.

Kamu idaresi cevabında, gelir fazlası dikkate alınmadan aidat tutarının belirlenmesi durumundan bahsetmiştir ancak, bulguda detayı açıklandığı üzere, bulguda önerilen, gelir fazlası dikkate alınmadan aidat tutarının belirlenmesi değil, gelirin yeterli olması durumunda aidat alınmamasıdır. MYK Kanundaki Kurumun amacı göz önünde bulundurulduğunda, Genel Kurul üyelik aidatlarının, Kurumun esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirler kapsamında olmadığı, Kurumun esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerle giderlerini karşılaması ve söz konusu gelirlerin yetmemesi durumunda, aidat alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde;

- MYK tarafından, Genel Kurul üyelik aidatlarının, gelir fazlasının tamamı dikkate alınarak hesaplanması,
- MYK tarafından, Bakanlıktan Genel Kurul üyelik aidatı talep edilirken, aidatın nasıl hesaplandığına dair tablonun gönderilmesi ve tablonun Bakanlık tarafından, ilgili ödeme emri belgesine eklenmesi, gerekmektedir.
- MYK Kanununda, Genel Kurul üyelerinden, MYK'nın kendi giderlerini karşılayacak miktarda geliri olmaması durumunda aidat alınmasını sağlayacak düzenleme yapılmasının uygun olacağı, değerlendirilmektedir.

BULGU 5: 4734 Sayılı Kanunun İstisna Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Bulunmadığı Halde Bu Kapsamda Alım Yapılması

ÇSGB tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (f) bendinin uygulanmasına ilişkin Usul ve Esaslar hazırlanıp yürürlüğe konulmadığı halde, Çalışma Genel Müdürlüğüne, anılan istisna hükmü kapsamında, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi'nden "Ulusal

İstihdam Stratejisi (2017-2019) Danışmanlık Hizmeti” alımı yapıldığı görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı 3’üncü maddesinin (f) bendinde; “(Değişik: 20/11/2008-5812/1 md.) Ulusal araştırma-geliştirme kurumlarının yürüttüğü ve desteklediği araştırma-geliştirme projeleri için gerekli olan mal ve hizmet alımları ile finansmanının tamamı Kanun kapsamındaki bir idare tarafından karşılanarak elde edilen sonuçların bu idare tarafından sadece kendi faaliyetlerinin yürütülmesinde faydalandığı haller hariç, her türlü araştırma ve geliştirme hizmeti alımları, ...Ceza ve ihalelerden yasaklama hükümleri hariç bu Kanuna tâbi değildir.” denilmektedir.

Kanunun uygulanmasında karşılaşılan tereddütlere açıklık getirilmesi ve bu hususlarda uyulması gerekli esasların belirlenmesi amacıyla hazırlanan Kamu İhale Genel Tebliği’nin “4.2. 4734 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesinin (f) bendi” başlıklı maddesinde;

“4.2.1. 4734 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (f) bendi 20/11/2008 tarihli ve 5812 sayılı Kanunla değiştirilmiş olup, bu bent kapsamında yapılacak alımlar Kanunun geçici 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından Kurumun uygun görüşü alınarak belirlenecek esas ve usullere göre gerçekleştirilecektir.” denilmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “İstisnalara ilişkin esas ve usuller” başlıklı geçici 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde;

“c) Bu Kanunun 3 üncü maddesinin (f) bendi gereğince yapılacak mal ve hizmet alımlarına ilişkin esas ve usuller, Kamu İhale Kurumunun uygun görüşü üzerine, ilgili kurumlar tarafından,

İlgili kurum ve kuruluşların görüşleri alınmak suretiyle Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar hazırlanarak, Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulur. ” denilmektedir.

Yukarıya alınan mevzuat hükümleri gereğince, Bakanlık tarafından, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (f) bendinin uygulanmasına ilişkin Usul ve Esaslar hazırlanıp yürürlüğe konulmadığından, bu kapsamda alım yapılmaması ve Kanunun geçici 4’üncü maddesine uygun olarak Esas ve Usullerin belirlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve Kamu İhale Genel Tebliği hükümleri esas alınarak, bulguda belirtilen öneriler doğrultusunda Usul ve Esasların belirlendiğini ve Resmi Gazetede yayımlanmak üzere, Başbakanlığa gönderildiğini ifade

etmiştir.

Sonuç olarak Bulguda belirtilen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (f) bendinin uygulanmasına ilişkin Usul ve Esaslar, kamu idaresince hazırlanıp yayımlanmak üzere Başbakanlığa gönderilmiş olduğundan, bu kapsamında yapılacak alımların, yayımlanacak Usul ve Esaslar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.

8. EKLER

Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 18.0		Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI		Yıl : 2016	
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2016	PASİF HESAPLAR		N Yılı 2016
1 DÖNEN VARLIKLAR		21.161.541,78	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		489.794.688,40
10 HAZİR DEĞERLER		515.415,14	32 FAALİYET BORÇLARI		487.093.971,25
104 PROJE ÖZEL HESABI		515.415,14	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		863.108,08
12 FAALİYET ALACAKLARI		1.617,60	325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI		486.230.863,17
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		1.617,60	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR		2.094.374,43
14 DİĞER ALACAKLAR		257.300,61	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		54.323,78
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI		257.300,61	333 EMANETLER HESABI		2.040.050,65
15 STOKLAR		1.504.903,19	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		606.342,72
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		1.504.903,19	397 SAYIM FAZLALARI HESABI		606.342,72
16 ÖN ÖDEMELER		18.882.305,24	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		277.636,02
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI		7.643.766,08	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		277.636,02
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI		11.238.539,16	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI		277.636,02
2 DURAN VARLIKLAR		33.859.097,39	5 ÖZ KAYNAKLAR		-435.051.685,25
24 MALİ DURAN VARLIKLAR		630.476,61	50 NET DEĞER		-678.499.608,31
242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H		630.476,61	500 NET DEĞER HESABI		-678.499.608,31
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR		33.228.620,78	51 DEĞER HAREKETLERİ		102.208.340.301,32
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI		29.250.254,00	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI		102.208.340.301,32
252 BİNALAR HESABI		111.091,50	57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI		516.427,36
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		6.319.809,37	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI		516.427,36
254 TAŞITLAR HESABI		7.154.476,95	58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI		-58.434.070.752,68
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		32.171.431,17	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-58.434.070.752,68
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-41.778.442,21	59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI		-43.531.338.052,94
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		0,00	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)		-43.531.338.052,94
260 HAKLAR HESABI		8.390.981,34			
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-8.390.981,34			
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR		0,00			
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		1.705.252,47			
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)		-1.705.252,47			
AKTİF TOPLAMI		55.020.639,17	PASİF TOPLAMI		55.020.639,17
Bilanço Dipnotları :					
906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER H		11.238.539,16			
907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI		11.238.539,16			
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI		3.554.074,97			
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI		3.554.074,97			
920 GİDER TAHHÜTLERİ HESABI		11.301.921,47			
921 GİDER TAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI		11.301.921,47			

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 18.0	Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI	Yılı : 2016
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	1.659.892,82	
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES	1.659.892,82	

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 18.0		Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI		Yılı : 2016	
Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630	GİDERLER HESABI	43.553.796.723,98	600	GELİRLER HESABI	22.458.671,04
630 01	Personel Giderleri	158.348.901,63	600 01	Vergi Gelirleri	19.775.297,75
630 01 01	Memurlar	151.024.084,32	600 01 01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	15.830.825,79
630 01 02	Sözleşmeli Personel	6.820.418,11	600 01 03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	2.223.703,43
630 01 04	Geçici Personel	61.073,89	600 01 05	Damga Vergisi	1.720.768,53
630 01 05	Diğer Personel	443.325,31	600 03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	138.811,96
630 02	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	21.536.074,73	600 03 01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	4.999,49
630 02 01	Memurlar	21.484.205,00	600 03 06	Kira Gelirleri	133.812,47
630 02 02	Sözleşmeli Personel	43.311,14	600 04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	419.191,88
630 02 04	Geçici Personel	8.439,34	600 04 01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	343.791,88
630 02 99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları	119,25	600 04 04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	69.500,00
630 03	Mal ve Hizmet Alım Giderleri	40.740.595,35	600 04 05	Proje Yardımları	5.900,00
630 03 02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	2.853.809,68	600 05	Diğer Gelirler	1.555.401,44
630 03 03	Yolluklar	15.401.672,93	600 05 01	Faiz Gelirleri	29.973,68
630 03 04	Görev Giderleri	168.041,74	600 05 03	Para Cezaları	638.730,95
630 03 05	Hizmet Alımları	20.881.304,32	600 05 09	Diğer Çeşitli Gelirler	886.696,81
630 03 06	Temsil ve Tanıtma Giderleri	1.018.589,04	600 11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	104.426,94
630 03 07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım	300.465,77	600 11 01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur	104.426,94
630 03 08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	106.022,56	600 25	Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	465.541,07
630 03 09	Tedavi ve Cenaze Giderleri	10.689,31	600 25 01	Gen BütKap Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	449.456,40
630 05	Cari Transferler	43.199.979.300,12	600 25 04	Sosyal Guv Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	16.084,67
630 05 01	Görev Zararları	19.177.637.045,12			
630 05 02	Hazine Yardımları	24.005.648.852,66			
630 05 03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	1.820.000,00			
630 05 06	Yurtdışına Yapılan Transferler	14.873.402,34			
630 07	Sermaye Transferleri	114.582.628,65			
630 07 01	Yurtiçi Sermaye Transferleri	113.685.653,94			
630 07 02	Yurtdışı Sermaye Transferleri	896.974,71			
630 11	Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	36.968,06			
630 11 01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Ku	36.968,06			
630 12	Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	4.248.553,77			
				NET GELİR TOPLAMI :	22.458.671,04

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 18.0			Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI			Yılı : 2016			
Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ			Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ			Cari Yıl (N)
630 12 01	Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan			4.248.120,58					
630 12 03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde			304,03					
630 12 05	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid			129,16					
630 13	Amortisman Giderleri			7.081.075,81					
630 13 01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri			5.467.265,75					
630 13 02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri			1.613.810,06					
630 14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri			2.010.767,32					
630 14 01	Kırtasiye Malzemeleri			1.256.513,48					
630 14 02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme			21.870,29					
630 14 03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri			47.340,09					
630 14 05	Temizleme Ekipmanları			189.384,39					
630 14 06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiyeye Malzemeleri			48.219,00					
630 14 07	Yiyecek			1.462,18					
630 14 08	İçecek			10.311,08					
630 14 10	Zirai Maddeler			43,20					
630 14 12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri			116.475,83					
630 14 13	Yedek Parçalar			96.713,59					
630 14 15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar			209.209,25					
630 14 99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler			13.224,94					
630 15	Karşılık Giderleri			79.994,47					
630 15 04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları			79.994,47					
630 20	Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler			389,85					
630 20 02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler			389,85					
630 25	Kamu İd Bedelsiz Ol Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid			645.889,64					
630 25 01	Genel Bütçe/Kap Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var Kay Gid			645.889,64					
630 30	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler			4.498.998,43					
630 30 06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler			4.498.998,43					
630 99	Diğer Giderler			6.586,15					
630 99 99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler			6.586,15					

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 18.0		Adı : ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI		Yılı : 2016	
Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
GİDERLER TOPLAMI :		43.553.796.723,98			

GİDERLER TOPLAMI(A)	43.553.796.723,98				
GELİRLER TOPLAMI(B)	22.458.671,04				
İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C)	0,00	NET GELİR (D= B- C)	22.458.671,04	FAALİYET SONUCU D- A	-43.531.338.052,94

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>

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI EĞİTİM VE ARAŞTIRMA
MERKEZİ DÖNER SERMAYE
İŞLETMESİ**

2016 YILI

DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU



İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	63
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	63
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	64
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	64
5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	66
6. DENETİM GÖRÜŞÜ	77
7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	78
8. EKLER.....	85

KISALTMALAR

ÇASGEM	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi
DMİS	Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
TMY	Taşınır Mal Yönetmeliği

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Sıra Takip Etmeyen Yevmiye Tarih ve Numaraları

Tablo 2: 2015 Yılı Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 Yılı Açılış Yevmiyesi Arasındaki Farklılıklar

Tablo 3: 2016 Yılı Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 Yılı Kapanış Kayıtları Arasındaki Farklılıklar

Tablo 4: Bakiye Veren Alacakların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Tablo 5: Alınan Sipariş Avanslarından Kapatılmayanların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Tablo 6: Diğer Çeşitli Borçların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

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

İşletmenin, 2016 yılı bütçesi, 1.000.000,00 TL'dir. 2016 yılı bilançosunda kayıtlı ödenmiş sermayesi 300.000,00 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 782.320,14 TL'dir. Mali yıl sonu itibarıyla gelir tablosundaki dönem net kârı 187.377,50 TL'dir.

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 Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Taşınır yönetim hesabı cetveli,
- Gelir tablosu.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların

kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak 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, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

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

Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürünün

belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Döner Sermaye İşletmesinin Yevmiye Sistemine İlişkin Sorunların Bulunması

A) Döner Sermaye İşletmesinin 2016 yılı yevmiye defterinde, yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmediği tespit edilmiştir.

Tablo 1: Sıra Takip Etmeyen Yevmiye Tarih ve Numaraları

Yevmiye tarihi	Yevmiye numarası	Yevmiye tarihi	Yevmiye numarası
16.02.2016	139	11.05.2016	680
15.02.2016	140	10.05.2016	681
19.02.2016	155	24.06.2016	795
29.01.2016	156	25.05.2016	796
29.02.2016	157	30.06.2016	910
22.02.2016	158	28.06.2016	911
29.02.2016	182	01.07.2016	917
26.02.2016	183	30.06.2016	918
08.03.2016	249	15.08.2016	1009
07.03.2016	250	26.07.2016	1010
26.04.2016	408	29.09.2016	1045
28.03.2016	409	03.08.2016	1046
29.03.2016	419	07.09.2016	1144
22.03.2016	420	06.09.2016	1145
15.04.2016	428	13.12.2016	1444
30.03.2016	429	02.12.2016	1445
15.04.2016	430	18.12.2016	1484
30.03.2016	432	02.12.2016	1485
01.04.2016	460	18.12.2016	1490
30.12.2016	461	02.12.2016	1491

Yapılan incelemede, yevmiye numarası artarken yevmiye tarihinin geriye düştüğü ya

da 460 nolu yevmiyeden 461 nolu yevmiyeye geçiş sırasında olduğu gibi yevmiye tarihinin 8 ay atladığı görülmüştür.

Ayrıca yevmiye defterinde 1619 ve 1620 nolu yevmiye kayıtlarının bulunmadığı, yevmiye numarasının 1618'den 1621'e atladığı görülmüştür.

B) Döner Sermaye İşletmesinin 2016 yılı yevmiye defteri ile yevmiye kaydına ilişkin ödeme emri belgelerindeki yevmiye kayıtlarının farklı olduğu tespit edilmiştir.

29.02.2016 tarih ve 157 nolu yevmiye ile ilgili olarak, yevmiye defterinde 150 nolu hesaba 1.000,00 TL tutarında borç kaydı yapıldığı görülmektedir. Ancak aynı ödeme emri belgesinin basılı hali incelendiğinde, 740 nolu hesaba 1.000,00 TL tutarında borç kaydı yapıldığı görülmüştür.

18.03.2016 tarih ve 342 nolu yevmiye ile ilgili olarak, yevmiye defterinde 150 nolu hesaba 500,00 TL tutarında borç kaydı yapıldığı görülmektedir. Ancak aynı ödeme emri belgesinin basılı hali incelendiğinde, 770 nolu hesaba 500,00 TL tutarında borç kaydı yapıldığı görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin, "Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları" başlıklı 57'nci maddesi aşağıdaki gibidir:

"(1) Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.

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

3) Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, "Hesabın İşleyişi" bölümlerinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilir. Hesabın işleyişi bölümlerinde yer almayan işlemler ise bu Yönetmelikte belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilmekle birlikte Bakanlığa bilgi verilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç-alacak eşitliği bulunur.

(4) Nakden veya mahsuben yapılan harcamalar "Ödeme Emri Belgesi" (Örnek:1), diğer işlemler ise "Muhasebe İşlem Fişi" (Örnek:2) ile muhasebeleştirilir.

..."

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, yevmiye numaralarının hesap dönemi başında 1 ile başlaması, müteselsil olarak devam etmesi, muhasebeleştirme belgesindeki yevmiye kaydı ile yevmiye defterindeki yevmiye kaydının aynı olması gerekmektedir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından yapılan yevmiye kayıtlarının, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; A) Döner Sermaye İşletmesinin 2016 yılı yevmiye defterinde, yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmemesinin, DMİS’den onaylanmadan çıktı alınmasından kaynaklandığını; söz konusu sorunun, yevmiye tarih ve numaralarının onaylanması ile birlikte çıktı alınarak giderileceğini,

B) Döner Sermaye İşletmesinin 2016 yılı yevmiye defteri ile yevmiye kaydına ilişkin ödeme emri belgelerindeki yevmiye kayıtlarının farklı olmasının, sehven yapılan hatadan kaynaklandığını ve muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapıldığını, ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi, yevmiye tarih ve numaralarının sıra takip etmemesinin nedenini açıklamış ve söz konusu sorunun giderileceğini ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

B) Kamu idaresi, yevmiye defteri ile yevmiye kaydına ilişkin ödeme emri belgelerindeki yevmiye kayıtlarının farklı olmasının, sehven yapılan hatadan kaynaklandığını ve muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapıldığını ifade etmiş olup, yeniden düzenlenen ödeme emri belgeleri, talebimiz üzerine, tarafımıza gönderilmiştir. Ancak söz konusu ödeme emri belgeleri, ıslak imzalı değildir. Kamu idaresi tarafından yapılan çalışmalar ile söz konusu sorunun devam edip etmediği, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 2: Taşınır İşlemlerinin Mevzuata Uygun Yapılmaması

A) 2015 yılı Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 yılı açılış yevmiyesinin karşılaştırılmasında tutarsızlıklar tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Taşınır İşlemleri” başlıklı 27’nci maddesinde, işletmelerce edinilen taşınırın kayıtlara alınmasında,

verilmesinde ve izlenmesinde Taşınır Mal Yönetmeliği (TMY) hükümlerinin uygulanacağı, taşınırların muhasebe hesap planında yer alan ilgili stok ve maddi duran varlık hesaplarına kaydının sağlanması için, taşınır işlemlerini yürütmekle görevli birimler tarafından düzenlenen belgelerin bir nüshasının muhasebe birimine gönderilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda, 2015 Yılı Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelinde yer alan ve 2016 yılına devreden taşınırların, açılış yevmiyesinde farklı alt kodlarda ve farklı tutarlarda kayıt altına alındığı tespit edilmiştir.

Tablo 2: 2015 Yılı Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 Yılı Açılış Yevmiyesi Arasındaki Farklılıklar

2015 Yılı Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelinde		2016 Yılı 1 nolu Açılış Yevmiyesinde	
150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı		150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı	
Hesabın Kodu	Tutarı	Hesabın Kodu	Tutarı
		150.01.03	2.700,00
150.01.04	3.976,60		
150.01.08	70,80		
150.12.01	64,90		
150.12.04	778,70		
150.12.04	519,20		
TOPLAM	5.410,20	TOPLAM	2.700,00
253. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı		253. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	
Hesabın Kodu	Tutarı	Hesabın Kodu	Tutarı
		253.01	3.742,03
253.02.05	1.958,80		
253.02.10	13.369,40		

TOPLAM	15.328,20	TOPLAM	3.742,03
255. Demirbaşlar Hesabı		255. Demirbaşlar Hesabı	
Hesabın Kodu	Tutarı	Hesabın Kodu	Tutarı
255.01.02	1.499,86	255.01.02	1.356,00
255.01.05	1.534,00		
255.02.01	251.236,87	255.02.01	214.572,60
255.02.02	31.830,15	255.02.02	38.998,69
255.02.04	5.723,39	255.02.04	2.498,70
255.02.04	2.808,40		
255.02.05	54.293,43	255.02.05	32.413,00
255.02.99	34.954,43	255.02.99	29.743,90
255.03.01	96.318,48	255.03.01	126.468,08
255.03.01	25.189,05		
255.03.02	1.770,00		
255.03.05	13.292,70	255.03.05	1.560,00
255.07.02	24.545,84		
255.08.01	13.605,40	255.08.01	12.869,19
255.08.02	8.555,00	255.08.02	8.938,20
255.09.99	129,60		
255.10.02	14.266,20	255.10.02	15.822,00
TOPLAM	581.552,80	TOPLAM	485.240,36

B) 2016 Yılı Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 yılı kapanış kayıtlarının karşılaştırılmasında tutarsızlıklar tespit edilmiştir.

Tablo 3: 2016 Yılı Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 Yılı Kapanış Kayıtları Arasındaki Farklılıklar

Hesap Kodu	2016 Yılı Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli Kayıtları	2016 Yılı Kapanış Kayıtları
253.01		3.742,03
253.02.05	1.958,80	
253.02.10	13.369,40	
TOPLAM	15.328,20	3.742,03
255.01.02	1.499,86	1.356,00
255.01.05	1.534,00	
255.02.01	251.236,87	214.572,60
255.02.02	32.667,95	39.708,69
255.02.04	2.808,40	2.498,70
255.02.04	5.723,39	
255.02.05	54.293,43	32.413,00
255.02.99	34.954,43	29.743,90
255.03.01	91.914,13	
255.03.01	25.189,05	126.468,08
255.03.02	1.770,00	
255.03.05	9.929,70	1.560,00
255.06.05		18.071,45
255.07.02	24.545,84	
255.08.01	13.605,40	12.869,19
255.08.02	8.555,00	8.938,20
255.09.99	129,60	
255.10.02	14.266,20	15.822,00
TOPLAM	574.623,25	504.021,81

C) 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda tespit edilen, sayım fazlası olmadığı halde 255 Demirbaşlar Hesabına borç ve 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına alacak kaydedilen 23.783,19 TL'lik tutarla ilgili olarak, 2016 yılında herhangi bir işlem yapılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına ilişkin 328'inci maddesinde, "*Sayım ve tesellüm fazlaları hesabı, sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok, menkul kıymet ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların, nedenleri tespit edilinceye kadar geçici olarak kaydedilip izlenmesi için kullanılır.*" denilmektedir. Yönetmelik hükmünden de anlaşılacağı üzere, 397 nolu hesap, geçici olarak kullanılabilir bir hesaptır. Söz konusu fazlanın nedeninin tespit edilerek, ilgili muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir. Ancak, 2016 yılında söz konusu fazlanın niteliğini tespit etmeye yönelik herhangi bir çalışma yürütülmemiştir. 397 nolu hesapta bekleyen 23.783,19 TL'lik tutar, 2017 yılına devretmiştir.

Döner Sermaye İşletmesinde, Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelleri ile muhasebe kayıtlarının uyumlu olması; sayım fazlası olarak yapılan kayıtların sayım tutanakları ile kanıtlanması ve TMY usullerine göre kaydedilmesi ve raporlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; A) ÇASGEM Döner Sermaye İşletmesinde, Taşınır İşlemleri için DMİS Taşınır Modülündeki hata ve noksanlıklar nedeniyle, önceden kullanılmakta olan SGB.Net Taşınır sisteminin kullanıldığını; SGB.net taşınır kodları ile DMİS Muhasebe modülünde yer alan kodlar arasında uyumsuzluklar bulunduğunu; farklılığın bu durumdan kaynaklandığını; Maliye Bakanlığı'nın DMİS Taşınır modülündeki aksaklıkları gidermesi ve İşletmenin DMİS Taşınır modülüne geçmiş olması nedeniyle, kod numarası farklılıkları ve tutarsızlıkların giderileceğini,

B) ÇASGEM'in, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Muhasebe Yönetmeliğine göre KDV mükellefi bir işyeri olduğunu; söz konusu Yönetmeliğin 46'ncı maddesi gereğince KDV mükellefi işyerlerinin edindikleri taşınırlar için ödedikleri KDV tutarlarının maliyet bedeline dahil edilmemesi gerekirken, sehven taşınır kayıtlarının KDV'li tutarlar üzerinden kayda alındığını ve bu nedenle taşınır kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında fark oluştuğunu; taşınır kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılarak, taşınır kayıtlarının da KDV'siz tutarlar

üzerinden kaydedilerek yanlışlığın giderileceğini,

C) Muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme işleminin yapılacağını, ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi, 2015 yılı Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 yılı açılış yevmiyesinin karşılaştırılmasında tespit edilen tutarsızlıkların, taşınır işlemleri için kullanılan SGB.Net Taşınır Sistemindeki taşınır kodları ile DMİS Muhasebe Modülünde yer alan kodlar arasındaki uyumsuzluktan kaynaklandığını; İşletmenin DMİS Taşınır Modülüne geçmiş olması nedeniyle, kod numarası farklılıkları ve tutarsızlıkların giderileceğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

B) Kamu idaresi, 2016 Yılı Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 yılı kapanış kayıtlarının karşılaştırılmasında tespit edilen tutarsızlıkların, ÇASGEM'in, KDV mükellefi bir işyeri olması ve KDV mükellefi işyerlerinin edindikleri taşınırlar için ödedikleri KDV tutarlarının maliyet bedeline dahil edilmemesi gerekirken, sehven, taşınır kayıtlarının KDV'li tutarlar üzerinden kayda alınması nedeniyle oluştuğunu, taşınır kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılarak, taşınır kayıtlarının da KDV'siz tutarlar üzerinden kaydedilerek yanlışlığın giderileceğini ifade etmiştir.

Ancak bulguda yer alan tabloda da görüleceği üzere; taşınır yönetim hesabı cetvelinde olmayıp, kapanış kaydında olan ya da kapanış kaydında olmayıp, taşınır yönetim hesabı cetvelinde olan taşınırlar da mevcuttur. Dolayısıyla kamu idaresi tarafından yapılan açıklama doğrultusunda yapılacak işlemler, taşınır yönetim hesabı cetvelinde ve kapanış kaydında yer alan ancak tutarları farklı taşınırlar için sorunu çözebilir ancak sadece cetvelde ya da sadece kapanış kaydında olan taşınırlara ilişkin sorunu çözemez.

Kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. 2016 Yılı Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli ile 2016 yılı kapanış kayıtları karşılaştırıldığında, 2016 yılı mali tablolarında, 253 ve 255 nolu hesap, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

C) Kamu idaresi, sayım fazlası olmadığı halde 255 Demirbaşlar Hesabına borç ve 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına alacak kaydedilen 23.783,19 TL'lik tutarla ilgili olarak, 2016 yılında herhangi bir işlem yapılmaması hususunda, muhasebe kayıtlarında

gerekli düzeltme işleminin yapılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 3: İlk Madde ve Malzemelerin Kullanıldıkça Giderleştirilmemesi ve Kanıtlayıcı Belge İle Doğrulanamaması

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği gereğince, üretime verilen veya diğer amaçlarla kullanılan ilk madde ve malzemelerin 150 nolu hesaba alacak ve “7 Maliyet Hesapları” sınıfındaki ilgili grubun gider hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

ÇASGEM Döner Sermaye işletmesinde yapılan incelemede, ilk madde ve malzemelerin, Yönetmelikte belirtildiği gibi kullanıldıkça gider hesaplarına atılmadığı ve kullanıma ilişkin muhasebe işlem fişi ile tüketim malzemeleri çıkış raporu arasında farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir:

Döner Sermaye İşletmesinin 150 nolu İlk Madde ve Malzeme Hesabına ilişkin yevmiye kayıtları incelendiğinde, 2016 yılında kullanılan toplam 41.996,30 TL tutarındaki ilk madde ve malzemenin, Yönetmelikte belirtilenin aksine, yıl sonunda tek bir muhasebe işlem fişi ile (30.12.2016 tarih ve 1613 nolu) kayıtlardan çıkarıldığı tespit edilmiştir.

Muhasebe işlem fişi ekinde tüketim malzemeleri çıkışına ilişkin herhangi bir bilgi bulunmadığından, talebimiz üzerine İşletme tarafından, yapılan kullanıma ilişkin detayı gösteren tüketim malzemeleri çıkış raporu tarafımıza sunulmuştur. Muhasebe işlem fişi ile tüketim malzemeleri çıkış raporu karşılaştırıldığında aşağıdaki farklılıklar tespit edilmiştir:

- Muhasebe işlem fişinde, basılı yayınlara ilişkin çıkış tutarı 10.673,05 TL iken, tüketim malzemeleri çıkış raporunda 16.106,41 TL'dir.

- Muhasebe işlem fişinde, kağıt tutturucuları, tutkallar ve bantlar, bilişim malzemeleri, tuhafiyeye malzemeleri, un ve unlu gıdalar, baharat ve çeşniler ile çikolata ve tatlandırıcılar, elektrik-elektronik ve aydınlatma malzemeleri ile metal ürünlere ilişkin herhangi bir çıkış muhasebeleştirilmediği halde; tüketim malzemeleri çıkış raporunda sayılan sözkonusu ürünlere ilişkin toplam çıkış tutarı, 1.315,84 TL'dir.

İşletmede kullanılan ilk madde ve malzemelerin kayıtlardan çıkarılması işleminin,

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yapılması ve muhasebeleştirilen tutarların, tüketim malzemeleri çıkış raporlarıyla tutarlı olması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Geçmiş yıllarda muhasebe kayıtlarına 150 tüketim giriş ve çıkışlarının 740 ve 770 kodları üzerinden yapıldığını; İşletmenin KDV mükellefi olması nedeniyle, taşınırın KDV'siz tutarlar üzerinden giriş ve çıkışlarının yapılması gerekirken sehven KDV'li tutarlar üzerinden kayıt yapılmasının taşınır sistemi ile muhasebe sistemi arasında uyumsuzluğa sebebiyet verdiğini; muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme işleminin yapıldığını; 2017 yılında taşınır kayıt kontrol yetkilisinden üçer aylık periyotlar halinde tüketim çıkış raporları alınarak düzenli olarak 150 tüketim çıkışları yapılarak muhasebe ve taşınır sistemi arasındaki kayıt düzensizliklerinin giderileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, cevabında, İşletmenin KDV mükellefi olması nedeniyle, taşınırın KDV'siz tutarlar üzerinden giriş ve çıkışlarının yapılması gerekirken sehven KDV'li tutarlar üzerinden kayıt yapılması nedeniyle, taşınır sistemi ile muhasebe sistemi arasında uyumsuzluk olduğunu; muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme işleminin yapıldığını; 2017 yılında taşınır kayıt kontrol yetkilisinden üçer aylık periyotlar halinde tüketim çıkış raporları alınarak düzenli olarak 150 tüketim çıkışları yapılarak muhasebe ve taşınır sistemi arasındaki kayıt düzensizliklerinin giderileceğini ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılacak olan çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 4: Maddi Duran Varlıkların Amortismanlarına İlişkin Sorunlar Bulunması

ÇASGEM Döner Sermaye İşletmesinde yapılan incelemede, duran varlıklar hesap grubundaki varlıkların amortisman tutarlarına ilişkin aşağıdaki sorunlar tespit edilmiştir:

A) Maddi Duran Varlıklar Grubuna Kaydedilmesi Gereken Kitapların Amortismanına İlişkin Sorunlar

2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda, maddi duran varlıklar grubuna kaydedilmesi gereken kitapların, maddi olmayan duran varlıklar grubuna kaydedildiği tespit edilmiş ve toplam 18.071,45 TL'lik kitap ile bunların amortismanlarına ilişkin kayıtların, 25 nolu Maddi Duran Varlıklar hesap grubundaki ilgili hesaplar kullanılarak yapılması gerektiği ifade

edilmişti.

2016 yılında yapılan incelemede, söz konusu kitapların, öneri doğrultusunda, 267 nolu Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabından, 255 nolu Demirbaşlar Hesabına aktarıldığı görülmüştür. Ancak, söz konusu kitapların amortisman tutarı, Muhasebe Birimi tarafından ayrıştirilamadığından, amortismanın doğru hesaba alınması amacıyla yapılan 10.515 TL'lik kaydın doğru olup olmadığı teyit edilememiştir.

Duran varlık edinme, kayıttan çıkarma ve amortisman işlemlerinin, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

B) Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Tutarının, İlgili Olduğu Varlık Hesabından Fazla Olması

30.12.2016 tarih ve 1621 nolu yevmiyede, 268 nolu hesaba borç ve 299 nolu hesaba 2.502,28 TL alacak kaydı yapılmıştır. Ancak, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde, 268 nolu hesaba borç ve 299 nolu hesaba alacak kaydı yapılmasına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, söz konusu kaydın yapılma nedeni anlaşılamamıştır. Söz konusu durum, 2016 yılı kesin mizanında da 299 nolu elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin amortisman tutarının, ilgili olduğu varlık hesabından bu tutar kadar fazla olmasına neden olmuştur. Kesin mizanda, 294 nolu hesabın bakiyesi 73.020,68 TL iken, 299 nolu hesabın bakiyesi 75.522,96 TL'dir.

Muhasebe kayıtlarının, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yapılması, söz konusu kaydın araştırılarak tutarsızlığın giderilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; A) Kaydi envanter kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında uyumlaştırılmaya yönelik bir çalışma yürütüldüğünü, çalışma neticesinde uyumsuzlukların giderileceğini, B) Muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme işleminin yapılacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Maddi Duran Varlıklar Grubuna kaydedilmesi gereken kitapların amortisman tutarının Muhasebe Birimi tarafından ayrıştirilamaması nedeniyle, yapılan 10.515 TL'lik kaydın doğru olup olmadığının teyit edilememesine ilişkin olarak, kamu idaresi, kaydi envanter kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında uyumlaştırılmaya yönelik bir çalışma

yürütüldüğünü, çalışma neticesinde uyumsuzlukların giderileceğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, yukarıda açıklanan nedenle, 2016 yılı mali tablolarında, 257 ve 268 nolu hesaplar, belirtilen tutar kadar, doğruyu göstermemektedir.

B) Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklara ilişkin amortisman tutarının, ilgili olduğu varlık hesabından fazla olmasına ilişkin olarak, kamu idaresi, muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme işleminin yapılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, bulguda açıklanan nedenlerle, 2016 yılı mali tablolarında, 268 ve 299 nolu hesaplar, 2.502,28 TL kadar doğruyu göstermemektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi, 2016 yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Alıcılar ve Personelden Alacaklar Hesaplarında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi

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

“(1) Alacakların takip edilerek tahsil edilebilir hâle getirilmesi idarenin görev ve sorumluluğundadır.

(2) Muhasebe yetkilisi, alacakların takibi için gerekli bilgileri ve belgeleri düzenli olarak işletmeye vermekle yükümlüdür.

(3) Muhasebe yetkilisi, idarelerce ilgili mevzuatına göre tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hâle gelmiş gelir ve alacakları ilgili hesaplara kaydederek, nakden veya mahsuben tahsil edilmesinden sorumludurlar.” denilmektedir.

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

A) 120 nolu Alıcılar Hesabında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi

120 nolu Alıcılar Hesabının yılsonu bakiyesi 166.753,60 TL'dir. Bakiye veren alacakların doğduğu mali yıla göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu tabloya göre, tahsil edilmemiş alacakların % 33,52’si, 2015 mali yılı ve öncesine aittir.

Tablo 4: Bakiye Veren Alacakların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Alacağın Doğduğu Mali Yıl	Toplam Alacak Tutarları	Toplam Alacak İçerisindeki Yüzdesi
2011 ve öncesi	43.880,81	26,31 %
2012	2.154	1,29 %
2013	9.864	5,92 %
2014	3,79	0,002 %
2016	110.851	66,48 %
TOPLAM	166.753,60	100 %

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

2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazılmış ve 2015 yılı kapanış işlemleri yapıldıktan sonra, 2012 yılında doğmuş alacakların 30,00 TL'si, 2013 yılında doğmuş alacakların 88,08 TL'si, 2014 yılında doğmuş alacakların 8.857,58 TL'si ve 2015 yılında doğmuş 4.603,00 TL tutarındaki alacakların tamamı olmak üzere toplam 13.578,66 TL tutarındaki alacak tahsil edilmiştir. Ancak 2016 yılı sonu itibarıyla toplam alacakların hala dörtte birinden fazlası 2011 yılında doğmuş alacaklara aittir. Söz konusu alacaklar, 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporuna kurumun verdiği cevapta da belirtildiği gibi, 2011 yılında işletme tarafından mükerrer kesilen faturalardan ve muhasebe birimi tarafından kullanılan muhasebe programının bulunduğu bilgisayarın çökmesinden dolayı, 2011 yılı hesaplarına sistem üzerinden ulaşılamaması sonucu reel alacakların tam tespit edilememesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu alacakların tespiti amacıyla komisyon kurulmuş, geriye dönük 10 yıla ait kesilen faturaların excel ortamında girişleri yapılmış ancak komisyon çalışmaları tamamlanmadığı için gerekli muhasebe kayıtları yapılamamıştır.

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

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

B) 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında Kayıtlı Alacakların Takip Edilmemesi

2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda detayı açıklandığı üzere, 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabına, sayım noksanlıkları sebebiyle, 31.12.2015 tarihinde 1452 nolu yevmiye ile 3.304,00 TL tutarında borç kaydı yapılmıştır.

Söz konusu yevmiye kaydına ilişkin kanıtlayıcı belgeler istenildiğinde, bu durumun, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulu Başkanlığı İdari İnceleme Raporuna istinaden yapıldığı anlaşılmıştır. Raporla, söz konusu tutarın, kaybolan projeksiyon cihazına ilişkin olduğu ve projeksiyon cihazının rayiç bedelinin, cihazı teslim alan eski Taşınır Kayıt ve Kontrol Yetkilisinden tahsil edilmesi hususu düzenlenmiştir. Bu kapsamda, muhasebe birimi tarafından 135 nolu hesaba borç kaydı yapılmıştır.

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

2016 yılı denetimi kapsamında 135 nolu hesabın defteri kebir kayıtları incelenmiştir. Açılış ve kapanış fişleri dışında çalışmadığı ve yukarıda bahsedilen 3.304,00 TL'lik alacağın 2017 yılına aynen devrettiği görülmüştür.

135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında kayıtlı alacakların,

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

Kamu idaresi cevabında; A) 2011 yılı muhasebe kayıtlarına, muhasebe programının yüklü olduğu bilgisayarın çökmüş olması nedeniyle sistem üzerinden ulaşamadığını; bununla ilgili muhasebe işlem fişleri ve faturalar üzerinden tespit çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulduğunu; bunun neticesinde alacakların %66,48'inin tahsil edildiğini, alacakların takibi ile ilgili olarak 2014 ve 2016 yıllarına ait 110.854,79 TL alacağın tahsil edildiğini; 2011, 2012 ve 2013 yıllarına ait alacakların takibi konusunda kurulan komisyon çalışmalarının devam ettiğini,

B) 16.03.2017 tarih ve E.693 sayı ile bir komisyon kurulduğunu ve Komisyonun alacağı karara istinaden gerekli işlemlerin yapılacağını, ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Kamu idaresi, 120 nolu Alıcılar Hesabında kayıtlı alacakların takip edilmemesinin nedenini açıklamış ve alacakların %66,48'inin tahsil edildiğini belirtmiştir. Ancak bulguda da açıklandığı üzere, 2016 yılı sonu itibarıyla toplam alacakların hala dörtte birinden fazlası 2011 yılında doğmuş alacaklara aittir. Kamu idaresi ayrıca söz konusu alacakların takibi ile ilgili olarak komisyon çalışmalarının devam ettiğini belirtmiştir. Ancak, 2014 ve 2015 yıllarında da aynı konuda bulgu yazılmış olup, komisyon çalışmalarının başlatıldığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, komisyon çalışmalarının bir an önce tamamlanması ve söz konusu alacakların zamanaşımına uğrama ihtimalleri de gözönünde bulundurularak niteliklerinin araştırılması ve gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

Bulguda açıklanan nedenlerle, 2016 yılı mali tablolarında 120 nolu hesap tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

B) Kamu idaresi, 135 nolu Personelden Alacaklar Hesabında kayıtlı alacakların takip edilmesi amacıyla, 16.03.2017 tarih ve E.693 sayı ile bir komisyon kurulduğunu ve Komisyonun alacağı karara istinaden gerekli işlemlerin yapılacağını ifade etmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 2: Alınan Sipariş Avansları ve Diğer Çeşitli Borçların Takip Edilmemesi

A) 340 nolu Alınan Sipariş Avansları Hesabının yıl sonu bakiyesi 396.504,10 TL'dir. Alınan sipariş avanslarından kapatılmayanların doğduğu mali yıla göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu tabloya göre, alınan avansların büyük çoğunluğu 2010 yılı öncesi ve 2011 yılına ait olup, bu avansların ne amaçla ilgisinden tahsil edildiği işletme tarafından bilinmemektedir.

Tablo 5: Alınan Sipariş Avanslarından Kapatılmayanların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Avansın Alındığı Mali Yıl	Toplam Avans Tutarları	Toplam Avans İçerisindeki Yüzdesi
2010 ve öncesi	123.035,44	31,03 %
2011	200.782,27	50,64 %

2012	31.628,39	7,98 %
2013	12.542,00	3,16 %
2014	1.239,00	0,31 %
2015	1.770,00	0,45 %
2016	25.507,00	6,43 %
TOPLAM	396.504,10	100%

2014 ve 2015 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazıldığı, İşletme tarafından gerekli çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulduğu ifade edilmiş olmasına rağmen, 2010 yılı bakiyesinde hiçbir değişiklik olmamış, 2011 yılı bakiyesinde ise sadece 3.777,00 TL tutarında azalma olduğu görülmüştür.

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

B) 336 nolu Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının yıl sonu bakiyesi 130.609,12 TL'dir. Bu tutarın doğduğu mali yıla göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Söz konusu tabloya göre, kapatılmamış borçların %95'i 2010 mali yılı ve öncesine ait olup, bu meblağ için herhangi bir işlem yapılmadığı görülmüştür.

Tablo 6: Diğer Çeşitli Borçların Doğduğu Mali Yıla Göre Dağılımı

Borcun Doğduğu Mali Yıl	Toplam Borç Tutarları	Toplam Borç İçerisindeki Yüzdesi
2010 ve öncesi	124.355,11	95,21 %
2011	---	---
2012	5.457,30	4,18 %
2013	---	---
2014	25,00	0,02 %
2015	760,71	0,58 %
2016	11,00	0,01 %
TOPLAM	130.609,12 TL	100%

2015 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazıldığı ve gerekli çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulduğu ifade edilmiş olmasına rağmen, hesap bakiyesinde hiçbir değişiklik olmadığı görülmüştür. 336 nolu hesapta bekleyen tutarların mahiyetinin tespit edilmesi ve gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2011 yılı muhasebe kayıtlarına muhasebe programının yüklü olduğu bilgisayarın çökmüş olması nedeniyle sistem üzerinden ulaşılamadığını, bununla ilgili muhasebe işlem fişleri ve faturalar üzerinden tespit çalışmaları yapmak üzere komisyon kurulduğunu ve çalışmalarına devam ettiğini, çalışmalar tamamlandıktan sonra komisyonun alacağı kararlara istinaden komisyonun raporu doğrultusunda muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltme kayıtlarının yapılacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak Bulguda da belirtildiği üzere 2014 ve 2015 Sayıştay Denetim Raporlarında da aynı konu ile ilgili bulgu yazılmış ve Kamu idaresi anılan iki yıl raporlarına verdiği cevabı bu yıl da yineleyerek komisyon kurulduğunu ve çalışmalarına devam ettiğini belirtmiş olmakla birlikte, 2017 tarihi itibarıyla halen komisyonun çalışmalarını bitiremediği görülmektedir. Kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, bulguda açıklanan nedenlerle 2016 yılı mali tablolarında, 340 ve 336 nolu hesaplar tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

BULGU 3: Muhasebe Birimi Tarafından Kullanılan Nazım Hesapların Bilanço Dipnotlarında Yer Almaması

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

2016 yılı denetimleri kapsamında, Döner Sermaye Muhasebe Birimi tarafından 900

nolu Alınan Teminatlar Hesabı, 901 nolu Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı, 980 nolu Gider Taahhütleri Hesabı ile 981 nolu Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabının kullanıldığı; bu hesapların 2016 yılı kesin mizanında yer aldığı ancak bilanço dipnotlarında yer almadığı tespit edilmiştir.

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

Kamu idaresi cevabında; Döner Sermaye İşletmesi olarak DMİS muhasebe programının kullanıldığını; bilanço da dahil olmak üzere raporların sistemden otomatik olarak alındığını; bilançoda nazım hesapların dipnot olarak gözükmediğini, manüel olarak müdahale edilemediğini ve konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'na yazı yazılacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak Muhasebe Birimi tarafından kullanılan nazım hesapların bilanço dipnotlarında yer almamasına ilişkin olarak, kamu idaresi, bilançonun DMİS muhasebe programından otomatik olarak alındığını; bilançoda nazım hesapların dipnot olarak gözükmediğini, manüel olarak müdahale edilemediğini ve konu ile ilgili Maliye Bakanlığı'na yazı yazılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

8. EKLER

Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK EĞİTİM VE ARAŞTIRMA MERKEZİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN 2016
YILI BİLANÇOSU

İşletme 18680603
AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

	CARI DÖNEM		CARI DÖNEM
1 DÖNEN VARLIKLAR	755.919,79	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	830.938,64
10 HAZIR DEĞERLER	439.551,50	32 TİCARİ BORÇLAR	182.746,44
102 BANKALAR HESABI	439.551,50	320 SATICILAR HESABI	182.746,44
12 TİCARİ ALACAKLAR	166.753,60	33 DİĞER BORÇLAR	130.609,12
120 ALICILAR HESABI	166.753,60	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	130.609,12
13 DİĞER ALACAKLAR	115.977,69	34 ALINAN AVANSLAR	396.504,10
135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI	3.304,00	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	396.504,10
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	112.673,69	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	97.295,79
15 STOKLAR	33.637,00	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	48.781,94
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	33.637,00	362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI	48.513,85
2 DURAN VARLIKLAR	26.400,35	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI	23.783,19
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	27.417,63	397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI HESABI	23.783,19
253 TESIS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	4.422,03	5 ÖZ KAYNAKLAR	-48.618,50
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	515.871,81	50 ÖDENMİŞ SERMAYE	300.000,00
257 BİRİKMiŞ AMÖRTİSMANLAR HESABI (-)	-492.876,21	500 SERMAYE HESABI	300.000,00
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	1.485,00	58 GEÇMiŞ YILLAR ZARARLARI	-535.996,00
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	1.485,00	580 GEÇMiŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)	-535.996,00
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	-2.502,28	59 DÖNEM NET KARIZARARI	187.377,50
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	73.020,68	590 DÖNEM NET KARI HESABI	187.377,50
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-75.522,96		
	AKTF (VARLIKLAR) TOPLAMI :		PASF (KAYNAKLAR) TOPLAMI :
	782.320,14		782.320,14

DİPNOTLAR :

20/01/2017


Hüseyin YÜKSEL
Sayman

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

İşletme Kodu / Adı : 18680603 / Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi

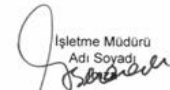
	2016	2015
A- BRÜT SATIŞLAR	904.627,00	0,00
1- Yurt İçi Satışlar	904.627,00	0,00
2- Yurt Dışı Satışlar	0,00	0,00
3- Diğer Gelirler	0,00	0,00
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00	0,00
1- Satıştan İndiriler (-)	0,00	0,00
2- Satış İskontoları (-)	0,00	0,00
3- Diğer İndirimler (-)	0,00	0,00
C- NET SATIŞLAR	904.627,00	0,00
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	371.197,86	0,00
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0,00	0,00
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00	0,00
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	371.197,86	0,00
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00	0,00
BRÜT SATIŞ KARI ve ZARARI	533.429,14	0,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	346.822,29	0,00
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00	0,00
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0,00	0,00
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	346.822,29	0,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	186.606,85	0,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR	1.007,65	0,00
1- Faiz Gelirleri	0,00	0,00
2- Konusu Kalımayan Karşılıklar	0,00	0,00
3- Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	0,00
4- Kambiyo Karları	0,00	0,00
5- Reeskont Faiz Gelirleri	0,00	0,00
6- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.007,65	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (-)	237,00	0,00
1- Karşılık Giderleri (-)	0,00	0,00
2- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00	0,00
3- Kambiyo Zararları (-)	0,00	0,00
4- Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00	0,00
5- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	237,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	187.377,50	0,00
H- OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	0,00	0,00
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00	0,00
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	0,00	0,00
I- OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)	0,00	0,00
1- Çalışmayan Kısmı Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	187.377,50	0,00
J- DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	0,00	0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	187.377,50	0,00


Hüseyin YÜKSEL
Başkan

20/01/2017

NAKİT AKIM TABLOSU

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARI DÖNEM
	2015	2016
A-DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU	129.312,73	142.864,02
B-DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ	272.176,75	582.415,52
1) Satışlardan Elde Edilen Nakit		
a) Net Satışlar		
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar		
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)		
2) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit		
3) Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit		
4) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)		
5) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)		
6) Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit		
7) Diğer Nakit Girişimleri		
C-DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI	258.625,46	285.728,04
1) Maliyetlerden kaynaklanan Nakit Çıkışları		
a) Satışların Maliyeti		
c) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar		
d) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)		
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)		
f) Stoklardaki azalışlar (-)		
2) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
c) Genel Yönetim Giderleri		
d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (-)		
3) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları		
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)		
4) Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları		
5) Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı		
a) Olağandışı Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)		
6) Duran Varlıklar Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları		
7) Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
8) Uzun vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
9) Ödenen Vergi ve Benzerleri		
10) Diğer Nakit Çıkışları		
D) DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A+B-C)	142.864,02	439.551,50
E- NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞI (B-C)	13.551,29	296.687,48


İşletme Müdürü
Adı Soyadı
Abdurrahim ŞENOCAK
Merkez Başkanı

Sayman
Adı Soyadı
İmza
Hüseyin YÜKSEL
Başkan

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>

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI İŞ SAĞLIĞI VE
GÜVENLİĞİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ**

2016 YILI

DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	89
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	89
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	90
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	90
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	92
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	105
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	106
8.	EKLER.....	110

KISALTMALAR

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

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yevmiye Defteri İle Islak İmzalı Belgede Farklı Olan Yevmiye Numaraları

Tablo 2: 120 Nolu Hesapta Kayıtlı Alacakların Yıllar İtibarıyla Durumu

Tablo 3: 340 Nolu Hesapta Kayıtlı Avansların Yıllar İtibarıyla Durumu

Tablo 4: Eksik Raporlanan Bütçe Hesapları

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

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

İşletmenin 2016 yılı bütçesi, 38.381.765,00 TL'dir. İşletmenin, 2016 yılı bilançosunda kayıtlı ödenmiş sermayesi 330.476,61 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 15.806.601,32 TL'dir. Mali yıl sonu itibarıyla gelir tablosundaki dönem net kârı 5.280.159,88 TL'dir.

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 Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

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

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Döner Sermaye İşletmesinin Muhasebe Sistemine İlişkin Sorunlar Bulunması

A) Muhasebe Kayıtlarının DMİS'te Tutulmaması

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

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

2016 yılında yapılan denetimde, İSGDSİ'nin muhasebe kayıtlarını özel bir yazılım programı aracılığıyla tuttuğu, dönem sonu mali tablolarını özel yazılım programı aracılığıyla ürettiği tespit edilmiştir.

İSGDSİ tarafından, 2016 yılının ilk 6 ayına ilişkin veriler tek seferde DMİS'e girilmiş, daha sonraki aylar için de aylık ya da üçer aylık dönemler itibarıyla mizan alınarak hesapların bakiye tutarları, DMİS'e girilmiştir. Ancak gün bazında tüm yevmiye kayıtları DMİS'e girilmediğinden, hesapların muavin defter kayıtları da bulunmadığından, DMİS'te yer alan veriler hesaplar bazında denetime elverişli değildir.

Dolayısıyla, DMİS'te 2016 yılı yevmiye kayıtlarının bulunmaması sadece hesaplar bazında mizan tutarlarının yer alması ve İşletmenin, tüm yevmiye kayıtlarını özel yazılım programı aracılığıyla tutması ve mali tablolarını da özel yazılım programı aracılığıyla üretmesi nedenleriyle, denetim özel yazılım programı aracılığıyla üretilen veriler üzerinden gerçekleştirilmiştir.

B) Özel Yazılım Programından Alınan Yevmiye Defterindeki Yevmiye Numarası İle Muhasebe Biriminden Alınan Islak İmzalı Belgedeki Yevmiye Numarasının Farklı Olması

2016 yılı denetimleri sırasında, örnek olarak seçilen yevmiyelere ilişkin olarak yapılan

incelemede, aşağıdaki yevmiye numaralarının, yevmiye defteri ile ıslak imzalı belgede farklı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1: Yevmiye Defteri İle Islak İmzalı Belgede Farklı Olan Yevmiye Numaraları

Yevmiye defteri kayıtlarında yevmiye no	Muhasebe Biriminden alınan ıslak imzalı belgede yevmiye no
2386	2385
2388	2387
2428	2427
2442	2441
2397	2395
2395	2394

Söz konusu durumun nedeni, Muhasebe Birimi tarafından, faizle ilgili gelirin tahakkuk kaydının, 16.08.2016 tarih ve 2364 nolu yevmiye kaydıyla sonradan girilmesi olarak açıklanmıştır. Bu durum, özel yazılım programının geriye dönük kayıt yapılmasına izin vermesi, olmayan bir işlemin eski tarihli olarak sonradan yaratılabilmesi ve bu yüzden de sıralamanın değişmesinden kaynaklanmıştır.

C) Özel Yazılım Programında Muhasebe İşlem Fişi ve Ödeme Emri Belgesi Düzenlenmemesi ile Düzenlenen Mahsup Fişlerine İlişkin Sorunlar

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

Düzenlenen mahsup fişlerine ilişkin olarak aşağıdaki sorunlar tespit edilmiştir:

Basılı mahsup fişlerinde çalışan hesap kodları, yevmiye defterinde yer alan muhasebe kaydında kullanılan hesap kodlarından farklıdır. Örneğin, 01.09.2016 tarih ve 2478 nolu

mahsup fişinde 320 nolu hesaba 7.026,81 TL tutarında alacak kaydı yapıldığı halde, yevmiye defterindeki muhasebe kaydında aynı fişte 136 nolu hesaba 5.865,51 TL ve 320 nolu hesaba 1.161,30 TL olmak üzere toplam 7.026,81 TL tutarında alacak kaydı yapılmıştır.

Mahsup fişlerinin ekinde yer alan faturaların fotokopi olduğu görülmüştür. Örneğin, 09.05.2016 tarih ve 1340, 09.05.2016 tarih ve 1341, 10.05.2016 tarih ve 1347 ile 30.06.2016 tarih ve 1925 nolu mahsup fişleri ekinde yer alan faturalar fotokopidir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Muhasebe yetkililerince ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılacak kontroller" başlıklı 20'nci maddesinde;

"(1) Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde;

a) Yetkililerin imzasını,

b) Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını,

c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,

ç) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdürler.

(2) Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması hâlinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.

(3) Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir....."

"Giderlerin ödenmesine ilişkin belgeler" başlıklı 25'inci maddesinde;

"(1) İşletme bütçelerinden yapılacak harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeler hakkında, 31/12/2005 tarihli ve 26040 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümleri uygulanır."

“Yevmiye sistemi, muhasebeleştirme belgeleri ve açılış kayıtları” başlıklı 57’nci maddesinde;

“(1) Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.

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

(3) Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, “Hesabın İşleyişi” bölümlerinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilir. Hesabın işleyişi bölümlerinde yer almayan işlemler ise bu Yönetmelikte belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilmekle birlikte Bakanlığa bilgi verilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç-alacak eşitliği bulunur.

(4) Nakden veya mahsuben yapılan harcamalar “Ödeme Emri Belgesi” (Örnek:1), diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” (Örnek:2) ile muhasebeleştirilir.....” denilmektedir.

Yukarıya alınan mevzuat hükümlerinden görüleceği üzere nakden veya mahsuben yapılan harcamaların ödeme emri belgesi, diğer işlemlerin ise muhasebe işlem fişi ile muhasebeleştirilmesi gerekmekte olup, ekindeki kanıtlayıcı belgelerin de yukarıya alınan mevzuat hükümleri doğrultusunda olması gerekmektedir. Dolayısıyla, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğindeki hükümler doğrultusunda hazırlanan ve muhasebe yetkilisince kontrolü sağlanan ödeme emri belgeleri ile muhasebe işlem fişlerinin düzenlenmesi gerekmekte olup, bu belgelerin düzenlenmemesi, sorumluluğun tespitine ilişkin sorun yaratmaktadır.

Kamu idaresi cevabında; A) 01.01.2017 tarihinden itibaren DMİS yazılımının fiili olarak kullanılmaya başlandığını, fakat işletmenin iş ve işlem hacminin parasal yekun olarak küçük olmakla birlikte adetsel işlemlerin çok fazla olması (örneğin 2017 Ocak Ayı içinde sadece kişisel belge ücretleri için kurumsal tahsilat hesabına 9.276 adet banka girişi

gerçekleşmiş ve bunların karşılığı olarak da 9.276 adet fatura düzenlenmiştir.) sebebiyle DMIS işlemlerinin tamamlanamamış olmakla birlikte, işlem girişlerine devam edildiğini,

B) İşletmenin ihtiyaç fazlası nakit mevcudunun belirli aralıklarla vadeli hesaplarda değerlendirildiğini; Ziraat Bankasının sistemi gereği vadeli hesapların vade dolmuş tarihi itibarıyla faiz tahakkuk ettirilerek vadesiz hesaba virmanı gerçekleştirildikten sonra kapatıldığını; ilgili dönemin gelirlerinin ve ödenecek vergi ve paylarının doğru hesaplanması amacıyla muhasebe iş ve işlemlerini gerçekleştiren personelin ve muhasebe yetkilisinin gözünden kaçan bu hususun denetim yapan personele yevmiye defteri dökümü verildikten sonra farkedilerek 16.08.2016 tarihinde tahakkuk eden faiz gelirin tahakkuk tarihi itibarıyla kayıtlara alındığını ve yevmiyelerin tekrar sıralatıldığını; girilen bu kayıt sebebiyle yevmiye numaraları arasında farklılık oluştuğunu,

C) Mahsup fişleri döküldükten sonra Muhasebe Birimi tarafından yapılan kontroller sonucu 01.09.2016 tarihli ve 2478 Nolu yevmiye kaydının düzeltme işleminin yapıldığını, yevmiye defteri ve mahsup fişi arasındaki farkın buradan kaynaklandığını; bulguda belirtilen fotokopi faturaların ise, Uluslararası İş Sağlığı ve Güvenliği Kongresi kapsamında 6.000 katılımcının bulunduğu bir ortamda faturaların kesilmiş olması nedeniyle, işletmede kalması gereken bazı faturaların 2 ve 3'üncü nüshalarının olmadığına anlaşıldığı ve bu faturaların muhataplarından suretleri temin edilerek muhasebe kayıtlarının dayanağı olarak kullanılmasından kaynaklandığını ve bundan sonra evrak asıllarının olmasına özen gösterileceğini,

ifade etmiştir.

Sonuç olarak A) Muhasebe kayıtlarının DMİS'te tutulmamasına ilişkin olarak, kamu idaresi, 01.01.2017 tarihinden itibaren DMİS yazılımının fiili olarak kullanılmaya başlandığını, fakat işletmenin iş ve işlem hacminin parasal yekun olarak küçük olmakla birlikte, adetsel işlemlerin çok fazla olması sebebiyle DMIS işlemlerinin tamamlanamamış olmakla birlikte, işlem girişlerine devam edildiğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

B) Özel yazılım programından alınan yevmiye defterindeki yevmiye numarası ile Muhasebe Biriminden alınan ıslak imzalı belgedeki yevmiye numarasının farklı olmasına

ilişkin olarak, kamu idaresi, 16.08.2016 tarihinde tahakkuk eden faiz gelirin, tahakkuk tarihi itibarıyla kayıtlara alınması ve yevmiyelerin tekrar sıralatılması nedeniyle yevmiye numaraları arasında farklılık oluştuğunu ifade etmiş olup, sonraki dönem incelemelerimizde aynı sorunun devam edip etmediği incelenecektir.

C) Özel yazılım programında muhasebe işlem fişi ve ödeme emri belgesi düzenlenmemesi ile düzenlenen mahsup fişlerine ilişkin sorunlara ilişkin olarak, kamu idaresi, mahsup fişleri döküldükten sonra Muhasebe Birimi tarafından yapılan kontroller sonucu 01.09.2016 tarihli ve 2478 Nolu yevmiye kaydının düzeltme işleminin yapıldığını, yevmiye defteri ve mahsup fişi arasındaki farkın buradan kaynaklandığını; bulguda belirtilen fotokopi faturaların ise, Uluslararası İş Sağlığı ve Güvenliği Kongresi kapsamında kesilen faturalardan işletmede kalması gerekenlerin bazılarının nüshalarının olmadığına anlaşılmış üzerine, söz konusu faturaların muhataplarından suretlerinin temin edilerek muhasebe kayıtlarının dayanağı olarak kullanılmasından kaynaklandığını ve bundan sonra evrak asıllarının olmasına özen gösterileceğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, muhasebe kayıtlarının DMİS'te tutulmasının ve muhasebe sisteminin, yetki ve sorumlulukları ortaya çıkaracak belgeleri düzenlemesinin sağlanması gerekmektedir.

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

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, 120 nolu Alıcılar Hesabında kayıtlı alacakların takip edilmediği tespit edilmiştir. 120 nolu hesapta kayıtlı alacakların, yıllar itibarıyla durumu aşağıdaki tabloda yer almaktadır. 2016 yılı sonu itibarıyla bakiyesi 1.143.955,93 TL olan alacakların, ne kadarının hangi yılda gerçekleştirilen işlemde kaynaklandığı belli değildir.

2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da aynı konuda bulgu yazılmış olmasına rağmen, 120 nolu hesaptaki bakiye azalmamıştır.

Tablo 2: 120 Nolu Hesapta Kayıtlı Alacakların Yıllar İtibarıyla Durumu

Yıllar	Önceki Yıllan Devir	Yıl İçinde Yapılan İlave Satışlar	Yıl İçinde Yapılan Mahsuplar	Yıl Sonu Bakiyesi
2006	11.576,23	113.960,30	-114.791,93	10.746,60
2007	10.746,60	224.131,60	-205.873,80	29.004,40
2008	29.004,40	296.182,45	-223.880,45	101.306,40
2009	101.306,40	356.535,45	-331.252,50	126.589,35
2010	126.589,35	660.285,83	-654.950,68	131.924,50
2011	131.924,50	727.702,47	-691.766,92	167.860,05
2012	167.860,05	1.750.523,27	-581.362,91	1.337.020,41
2013	1.337.020,41	2.771.931,04	-1.239.777,92	2.869.173,53
2014	2.869.173,53	1.419.611,61	-2.104.429,22	2.184.355,92
2015	2.184.355,92	896.720,79	-1.540.553,42	1.540.523,29
2016	1.540.523,29	678.772,70	-1.075.340,06	1.143.955,93

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

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

- 2016 yılı ve öncesine ilişkin alacakların, niteliklerinin araştırılarak, tahsil edilebilenlerin tahsil edilmesi; takibi gerekenlerin takip edilmesi; hatalı kayıttan kaynaklananların tespit edilerek düzeltilmesi ve alacakların zamanaşımına uğratılmaması,
- 2017 yılından itibaren, alacakları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmesi, gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 2015 yılından 2016 yılına 120 Alıcılar Hesabından devreden 1.540.523,29 TL borç devrinin mevcut olduğunu; 2016 yılı içinde bu hesabın borcuna yapılan

678.772,70 TL tutarındaki borç kaydı neticesinde hesabın 2016 sonu itibarıyla borç toplamı tutarının 2.219.295,99 TL olduğunu; yıl içerisinde yapılan tahsilatlar ile kayıtlar üzerinde yapılan incelemeler neticesinde tespit edilen ödemelerin mahsubu sonucu 2017 mali yılına devreden 120 Alıcılar Hesabı bakiyesinin 1.143.955,93 TL olduğunu; kalan alacakların çoğunluğunun borç ve ödemelerin eşleştirilme probleminden kaynaklandığını ve 2017 yılı içinde de gerekli mahsuplaştırma işlemlerinin yapılacağını ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında, 120 Alıcılar Hesabı bakiyesinin çoğunluğunun, borç ve ödemelerin eşleştirilme probleminden kaynaklandığını ve 2017 yılı içinde de gerekli mahsuplaştırma işlemlerinin yapılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, alacakların, ait oldukları dönem içinde kapatılmaları gerektiği de göz önünde bulundurulduğunda, 2016 yılı mali tablolarında 120 Alıcılar Hesabındaki alacaklar, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

BULGU 3: Alınan Sipariş Avanslarının Takip Edilmemesi

İSGDSİ tarafından, 340 nolu Alınan Sipariş Avansları Hesabında kayıtlı avansların takip edilmediği tespit edilmiştir. 340 nolu hesapta kayıtlı avansların yıllar itibarıyla durumu aşağıdaki tabloda yer almaktadır. 2016 yılı sonu itibarıyla bakiyesi 8.376.529,34 TL olan avansların, ne kadarının hangi yılda gerçekleştirilen işlemten kaynaklandığı belli değildir.

Tablo 3: 340 Nolu Hesapta Kayıtlı Avansların Yıllar İtibarıyla Durumu

Yıllar	Açılış Rakamı	Yıl İçinde Girişler	Devir ve Girişler Toplamı	Yıl İçinde Yapılan Mahsuplar	Yıl Sonu Bakiyesi
2006	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2007	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2008	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2009	3.142,08	0,00	3.142,08	0,00	3.142,08
2010	3.142,08	3.142,08	6.284,16	0,00	6.284,16
2011	3.142,08	0,00	3.142,08	53,00	3.089,08

2012	3.089,08	11.400.944,37	11.404.033,45	6.512.221,25	4.891.812,20
2013	4.891.812,20	28.736.707,17	33.628.519,37	26.552.151,58	7.076.367,79
2014	7.076.367,79	47.158.647,01	54.235.014,80	46.947.756,14	7.287.258,66
2015	7.287.258,66	25.279.829,30	32.567.087,96	25.138.401,72	7.428.686,24
2016	7.428.686,24	24.294.208,58	31.722.894,82	23.346.365,48	8.376.529,34

Tablo incelendiğinde, 340 nolu hesabın açılış bakiyesinin, 2006 yılında 3.142,08 TL olduğu; bu tutarın 2011 yılına kadar mahsup edilmediği, daha sonraki yıllarda 340 nolu hesaptan farklı tutarlarda mahsup yapıldığı ancak yılsonu bakiyesinin sürekli artarak, 2016 yılı sonunda, 8.376.529,34 TL'ye ulaştığı görülmektedir.

2016 yılına ilişkin yapılan incelemede ise, 340 nolu hesabın açılış bakiyesinin 7.428.686,24 TL olduğu görülmüş olup, bu tutarın neredeyse yarısı (3.117.395,81 TL) şahıslardan alınan avanslar açıklamasıyla önceki yıllardan devretmiştir. Söz konusu tutarın 469.085,96 TL'lik kısmı, 2016 yılında mahsup edilmiştir. Dolayısıyla 340 nolu hesabın şahıslardan alınan avanslar açıklamasıyla önceki yıllardan devreden kısmı, 2016 yılı sonu itibarıyla 2.648.309,85 TL'dir.

Ayrıca, 2015 Yılı Raporundaki "336 nolu Diğer Çeşitli Borçlar Hesabında Önceki Yıllardan Kalan Tutarların Mahiyetine Uygun Hesaplara Aktarılmaması" bulgusuyla ilgili olarak, 2016 yılında, 336 nolu hesapta 2011 yılından gelen toplam 310.248,31 TL devrin 303.599,91 TL'lik kısmı, 340 nolu hesaba devredilerek kapatılmıştır. 336 nolu hesaptaki bakiye azaltılmakla birlikte, 340 nolu hesabın alacak bakiyesi artırılmıştır. Ancak 340 nolu hesaba aktarılan tutarların, 120 nolu hesapla ya da ilgili diğer hesaplarla da ilişkili olma ihtimali bulunmaktadır.

Dolayısıyla, hem 340 nolu hesapta önceki yıllardan devreden yüksek tutarlı bir bakiye olması ve bu tutarın 2016 yılı itibarıyla azaltılamaması, hem de 336 nolu hesaptaki 2011 yılından devreden tutarın kapatılması sonucu 340 nolu hesaba aktarılan tutarın, geçmiş yıllardan gelmesi dolayısıyla, hizmet sunumundan önce avans olarak alınan bu tutarlara ilişkin hizmetin şimdiye kadar sunulmuş olması ve/veya ilgisine iade edilmiş olması ihtimali yüksek olduğundan, 340 nolu hesap, tam ve doğru tutarları göstermemektedir.

340 nolu hesapta kayıtlı avansların;

- 2016 yılı ve öncesine ilişkin olanlarının, niteliklerinin araştırılarak, ilgili hesaplara kaydedilmesi,
- 2017 yılından itibaren, avansları takip edebilmek ve yönetebilmek için bir yardımcı defter sisteminin geliştirilmesi ve hizmetin gerçekleşmiş olması durumunda alınan avansların kapatılarak, faaliyet geliri olarak kaydedilebilmesi için gerekli tedbirlerin alınması, gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 340 nolu hesaptaki tutarların bir kısmının, 120 nolu hesaptaki tutarların karşılığı olmakla birlikte, ilgili birimler tarafından sağlıklı takibi yapılmadığı için faturaları kestirilmeyen tutarlardan ve firmalar tarafından sehven ya da mükerrer olarak yapılan ödemelerden oluştuğunu, 120 nolu hesap karşılıklarının mahsup işlemlerinin tamamlanmasının akabinde ilgili birimlerden alınacak belgeler doğrultusunda faturalandırma ve iade işlemlerinin gerçekleştirileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında, 340 nolu hesaptaki tutarların bir kısmının, 120 nolu hesaptaki tutarların karşılığı olduğunu, 120 nolu hesap karşılıklarının mahsup işlemlerinin tamamlanmasının akabinde ilgili birimlerden alınacak belgeler doğrultusunda faturalandırma ve iade işlemlerinin gerçekleştirileceğini ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, hizmet sunumundan önce avans olarak alınan bu tutarlara ilişkin hizmetin şimdiye kadar sunulmuş olması ve/veya ilgisine iade edilmiş olması ihtimalinin yüksek olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, 2016 yılı mali tablolarında 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

BULGU 4: İlk Madde ve Malzemelerin, İlgili Varlık Hesabı Kullanılmadan Giderleştirilmesi ve Taşınır Kesin Hesap Cetvellerinde Yer Almaması

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

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 150 nolu İlk Madde

ve Malzeme Hesabının niteliğinin anlatıldığı 127’nci maddesinde, bu hesabın, işletmelerce üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri ile hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir. Hesabın işleyişinin anlatıldığı 128’inci maddesinde;

“İlk madde ve malzeme hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

1) Satın alınan veya üretilen ilk madde ve malzemeler maliyet bedelleri ile bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

2) İlk madde ve malzemelerin sayımı sonucunda ortaya çıkan fazlalıklar bu hesaba borç, fazlalığın nedeninin araştırılıp sonuçlandırılmasına kadar 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına alacak kaydedilir.

3) Üretimde veya tüketimde kullanılmak üzere gider yerlerine verilen ancak, daha sonra kullanılmayarak iade edilen ilk madde ve malzemeler bu hesaba borç, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabına veya 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Üretime verilen veya diğer amaçlarla kullanılan ilk madde ve malzemeler bu hesaba alacak, “7 Maliyet Hesapları” sınıfındaki ilgili grubun gider hesabına borç kaydedilir.

.....” denilmektedir.

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

TMY’nin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinin (ş) bendinde; *“Tüketim malzemeleri: Belirli bir hizmetin üretilmesinde kullanılan, kullanımı sonucunda tükenen veya bir süre kullanıldıktan sonra ilk özelliklerini kısmen veya tamamen kaybederek bir daha*

kullanılmayacak duruma gelen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (A) bölümü 150 hesap detayında yer alan malzemeleri ifade eder.” denilmiş ve Yönetmeliğe ekli ‘A-Tüketim Malzemeleri Taşınır Kod Listesi’ yayımlanarak taşınır hesabında izlenmesi ve raporlanması gereken tüketim malzemeleri (düzey kodlar itibarıyla) belirlenmiştir.

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

Kamu idaresi cevabında; 2009 yılında 4 eğitim için yaptırılan ve eğitime katılacak kişilere dağıtılacak olan 13.925,00 TL tutarındaki sarf malzemenin 150 nolu İlk Madde ve Malzeme hesabına alındığını ve eğitimler gerçekleştikçe bunların tüketimiyle ilgili birimlerden 2013 yılının sonuna kadar evrak gelmediği için 770 nolu hesaba gider kaydedilmek suretiyle kapatılmak zorunda kalındığını, aynı dönem içinde (2009-2013) 740 nolu Maliyet hesabının çalıştırıldığı ve ilgili birimden bununla ilgili belgelerin gelmemesi nedeniyle, düzenlenen faturalar üzerinden katılımcıların tespit edilerek 150 nolu İlk Madde ve Malzeme hesabında bekletilen tüketim malzemelerinin 740 nolu hesaba aktarılarak çıkışının yapıldığını, bundan sonraki işlemlerde gerekli özenin gösterileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, bulguda açıklanan nedenlerle, 2016 yılı mali tablolarında, 150 nolu hesap, tam ve doğru tutarlar ile yer almamaktadır.

BULGU 5: İşletmece Taahhüt Altına Alınan Sözleşmeler İçin Taahhüt Hesaplarının Kullanılmaması

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

Ayrıca, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 34'üncü maddesinde yer alan "Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler" gereğince de, 980 ve 981 nolu hesapların mizanda ve bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekmekte olup, 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda aynı konuda bulgu yazılmasına rağmen, bu hesapların 2016 yılı mizanında ve bilanço dipnotlarında gösterilmediği tespit edilmiştir.

Döner Sermaye İşletmesi, sözleşmeye bağlanan taahhütlerini 980 ve 981 nolu hesaplarda izlememektedir. Muhasebe Birimi tarafından, sözleşmesi yapıp 2016 ve sonraki yıllarda ödenecek taahhüt miktarı 15.287.801,38 TL ve bu tutardan yapılan ödeme miktarı 7.341.839,27 TL olarak bildirilmiştir.

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

Kamu idaresi cevabında; Söz konusu hesapların 2017 yılında takibine başlanıldığını, ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, cevabında, 2017 yılında, işletmece taahhüt altına alınan sözleşmeler için taahhüt hesaplarının kullanılacağını ifade etmiş olup, kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir. Ancak, 2016 yılı mali tabloları üzerindeki etkisinde bir değişiklik olmamıştır. 980 ve 981 nolu hesaplar, 2016 yılı mali tablolarında, 15.287.801,38 TL tutarında doğruyu göstermemektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi, 2016 yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Bütçe ve Ödenek Hesaplarının Kullanılmaması

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

Anılan Tebliğin “Bütçe hesaplarının açılması ve bütçe sınıflandırması” başlıklı 4'üncü maddesinde; işletme hesaplarının, işletme bütçesiyle ilişkisinin kurulması amacıyla bütçe hesaplarının açıldığı, bütçe hesapları ana hesap grubunun; işletmelerin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılacağı, bu ana hesap grubunun; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümleneceği ifade edilmektedir. Bu hususa riayet edilmemesi, bütçe hesaplarının aşağıdaki tabloda gösterilen tutarlar kadar eksik raporlanmasına yol açmıştır.

Tablo 4: Eksik Raporlanan Bütçe Hesapları

Hesabın Adı	Tutarı
800-Bütçe Gelirleri Hesabı	19.687.222,06 TL
805-Gelir Yansıtma Hesabı	19.664.924,67 TL
810-Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı	22.297,39 TL
830-Bütçe Giderleri Hesabı	13.102.991,50 TL
835-Gider Yansıtma Hesabı	13.102.991,50 TL
895-Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı	6.561.933,17 TL

B) Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı'nın “Yeni açılan nazım hesaplar” başlıklı 5'inci maddesinde, ödenek hesaplarının açıldığı; bu hesap grubunun bütçe ödeneklerinin, bunlardan yapılan kullanımlar ile tenkislerin izlenmesi için kullanılacağı ve niteliklerine göre 970, 971 ve 975 nolu hesaplardan oluştuğu; 970 ve 971 nolu hesapların,

işletme bütçelerinde öngörülen ödenekler ile ödenek aktarma, düşme, iptal, kesinti ve devir işlemlerinin izlenmesi için kullanılacağı; 975 nolu hesabın ödeneğine dayanılarak tahakkuk ettirilip nakden veya mahsuben ödenen bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, 970, 971 ve 975 nolu ödenek hesaplarının kullanılmadığı ve dolayısıyla bu hesapların mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterilmediği tespit edilmiştir.

İşletmenin bilanço dipnotlarında göstermediği 2016 yılı onaylanmış bütçesi 38.381.765,00 TL'dir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, ödenek hesaplarının kullanılması ile mizanda ve bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Söz konusu hesapların 2017 yılında takibine başlandığını ifade etmiştir.

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

BULGU 2: Maliyet Hesaplarının Kullanılmaması

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

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

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

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

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

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

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

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

a) Borç

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

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

b) Alacak

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

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

Kamu idaresi cevabında; Döner sermaye işletmesi adına hizmet üreten birimlere verdikleri hizmetlere ilişkin maliyet ve bileşenlerinin çıkarılması, belge düzeni ve personelin eğitimi ile ilgili çalışmaların devam etmekte olduğunu, en kısa zamanda maliyet hesaplarının işletilmesinin temin edileceğini ifade etmiştir.

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

8. EKLER

Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜV.BAK. +++++		31.12.2016 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇO		Sayfa No - 1 / 2
AKTİF (VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)		
AÇIKLAMA		AÇIKLAMA		
CARI DÖNEM (2016)		CARI DÖNEM (2016)		
I - DÖNEM VARLIKLAR		I - KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A - Hazır Değerler	10.485.413,00	B - Ticari Borçlar	1.200.037,67	1.284.448,73
3 - Bankalar		4 - Alınan Depozito ve Teminatlar	81.400,06	
4 - Verilen Çekler ve Ödene Emrilen (-)		C - Diğer Borçlar	33.243,62	84.620,05
5 - Diğer Ticari Alacaklar	1.143.955,93	4 - Personel Borçları	51.376,43	
6 - Diğer Ticari Alacaklar	1.171,00	D - Alınan Avanslar	8.376.520,34	8.376.520,34
7 - Diğer Ticari Alacaklar	400,00	1 - Alınan Sırası Ayrılan		
8 - Diğer Ticari Alacaklar	762,50	F - Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	613.273,65	613.273,65
9 - Diğer Ticari Alacaklar	14.300,76	1 - Ödenecek Vergi ve Fonlar	99.767,86	
10 - Diğer Ticari Alacaklar	6.330,50	4 - Ödenecek Döşe Yükümlülükler	413.505,79	
11 - Diğer Ticari Alacaklar	92.340,18	G - Borç ve Güler Karşılıkları	(62.803,94)	
12 - Diğer Ticari Alacaklar		1 - Dönem Karı ve Diğer Yük. Yük. Kar.	1.320.141,56	
13 - Diğer Ticari Alacaklar		2 - Dön. Karı Payın Öd. Var. ve Diğer Yük. (-)	(1.303.045,50)	
14 - Diğer Ticari Alacaklar				
15 - Diğer Ticari Alacaklar				
16 - Diğer Ticari Alacaklar				
17 - Diğer Ticari Alacaklar				
18 - Diğer Ticari Alacaklar				
19 - Diğer Ticari Alacaklar				
20 - Diğer Ticari Alacaklar				
21 - Diğer Ticari Alacaklar				
22 - Diğer Ticari Alacaklar				
23 - Diğer Ticari Alacaklar				
24 - Diğer Ticari Alacaklar				
25 - Diğer Ticari Alacaklar				
26 - Diğer Ticari Alacaklar				
27 - Diğer Ticari Alacaklar				
28 - Diğer Ticari Alacaklar				
29 - Diğer Ticari Alacaklar				
30 - Diğer Ticari Alacaklar				
31 - Diğer Ticari Alacaklar				
32 - Diğer Ticari Alacaklar				
33 - Diğer Ticari Alacaklar				
34 - Diğer Ticari Alacaklar				
35 - Diğer Ticari Alacaklar				
36 - Diğer Ticari Alacaklar				
37 - Diğer Ticari Alacaklar				
38 - Diğer Ticari Alacaklar				
39 - Diğer Ticari Alacaklar				
40 - Diğer Ticari Alacaklar				
41 - Diğer Ticari Alacaklar				
42 - Diğer Ticari Alacaklar				
43 - Diğer Ticari Alacaklar				
44 - Diğer Ticari Alacaklar				
45 - Diğer Ticari Alacaklar				
46 - Diğer Ticari Alacaklar				
47 - Diğer Ticari Alacaklar				
48 - Diğer Ticari Alacaklar				
49 - Diğer Ticari Alacaklar				
50 - Diğer Ticari Alacaklar				
51 - Diğer Ticari Alacaklar				
52 - Diğer Ticari Alacaklar				
53 - Diğer Ticari Alacaklar				
54 - Diğer Ticari Alacaklar				
55 - Diğer Ticari Alacaklar				
56 - Diğer Ticari Alacaklar				
57 - Diğer Ticari Alacaklar				
58 - Diğer Ticari Alacaklar				
59 - Diğer Ticari Alacaklar				
60 - Diğer Ticari Alacaklar				
61 - Diğer Ticari Alacaklar				
62 - Diğer Ticari Alacaklar				
63 - Diğer Ticari Alacaklar				
64 - Diğer Ticari Alacaklar				
65 - Diğer Ticari Alacaklar				
66 - Diğer Ticari Alacaklar				
67 - Diğer Ticari Alacaklar				
68 - Diğer Ticari Alacaklar				
69 - Diğer Ticari Alacaklar				
70 - Diğer Ticari Alacaklar				
71 - Diğer Ticari Alacaklar				
72 - Diğer Ticari Alacaklar				
73 - Diğer Ticari Alacaklar				
74 - Diğer Ticari Alacaklar				
75 - Diğer Ticari Alacaklar				
76 - Diğer Ticari Alacaklar				
77 - Diğer Ticari Alacaklar				
78 - Diğer Ticari Alacaklar				
79 - Diğer Ticari Alacaklar				
80 - Diğer Ticari Alacaklar				
81 - Diğer Ticari Alacaklar				
82 - Diğer Ticari Alacaklar				
83 - Diğer Ticari Alacaklar				
84 - Diğer Ticari Alacaklar				
85 - Diğer Ticari Alacaklar				
86 - Diğer Ticari Alacaklar				
87 - Diğer Ticari Alacaklar				
88 - Diğer Ticari Alacaklar				
89 - Diğer Ticari Alacaklar				
90 - Diğer Ticari Alacaklar				
91 - Diğer Ticari Alacaklar				
92 - Diğer Ticari Alacaklar				
93 - Diğer Ticari Alacaklar				
94 - Diğer Ticari Alacaklar				
95 - Diğer Ticari Alacaklar				
96 - Diğer Ticari Alacaklar				
97 - Diğer Ticari Alacaklar				
98 - Diğer Ticari Alacaklar				
99 - Diğer Ticari Alacaklar				
100 - Diğer Ticari Alacaklar				
101 - Diğer Ticari Alacaklar				
102 - Diğer Ticari Alacaklar				
103 - Diğer Ticari Alacaklar				
104 - Diğer Ticari Alacaklar				
105 - Diğer Ticari Alacaklar				
106 - Diğer Ticari Alacaklar				
107 - Diğer Ticari Alacaklar				
108 - Diğer Ticari Alacaklar				
109 - Diğer Ticari Alacaklar				
110 - Diğer Ticari Alacaklar				
111 - Diğer Ticari Alacaklar				
112 - Diğer Ticari Alacaklar				
113 - Diğer Ticari Alacaklar				
114 - Diğer Ticari Alacaklar				
115 - Diğer Ticari Alacaklar				
116 - Diğer Ticari Alacaklar				
117 - Diğer Ticari Alacaklar				
118 - Diğer Ticari Alacaklar				
119 - Diğer Ticari Alacaklar				
120 - Diğer Ticari Alacaklar				
121 - Diğer Ticari Alacaklar				
122 - Diğer Ticari Alacaklar				
123 - Diğer Ticari Alacaklar				
124 - Diğer Ticari Alacaklar				
125 - Diğer Ticari Alacaklar				
126 - Diğer Ticari Alacaklar				
127 - Diğer Ticari Alacaklar				
128 - Diğer Ticari Alacaklar				
129 - Diğer Ticari Alacaklar				
130 - Diğer Ticari Alacaklar				
131 - Diğer Ticari Alacaklar				
132 - Diğer Ticari Alacaklar				
133 - Diğer Ticari Alacaklar				
134 - Diğer Ticari Alacaklar				
135 - Diğer Ticari Alacaklar				
136 - Diğer Ticari Alacaklar				
137 - Diğer Ticari Alacaklar				
138 - Diğer Ticari Alacaklar				
139 - Diğer Ticari Alacaklar				
140 - Diğer Ticari Alacaklar				
141 - Diğer Ticari Alacaklar				
142 - Diğer Ticari Alacaklar				
143 - Diğer Ticari Alacaklar				
144 - Diğer Ticari Alacaklar				
145 - Diğer Ticari Alacaklar				
146 - Diğer Ticari Alacaklar				
147 - Diğer Ticari Alacaklar				
148 - Diğer Ticari Alacaklar				
149 - Diğer Ticari Alacaklar				
150 - Diğer Ticari Alacaklar				
151 - Diğer Ticari Alacaklar				
152 - Diğer Ticari Alacaklar				
153 - Diğer Ticari Alacaklar				
154 - Diğer Ticari Alacaklar				
155 - Diğer Ticari Alacaklar				
156 - Diğer Ticari Alacaklar				
157 - Diğer Ticari Alacaklar				
158 - Diğer Ticari Alacaklar				
159 - Diğer Ticari Alacaklar				
160 - Diğer Ticari Alacaklar				
161 - Diğer Ticari Alacaklar				
162 - Diğer Ticari Alacaklar				
163 - Diğer Ticari Alacaklar				
164 - Diğer Ticari Alacaklar				
165 - Diğer Ticari Alacaklar				
166 - Diğer Ticari Alacaklar				
167 - Diğer Ticari Alacaklar				
168 - Diğer Ticari Alacaklar				
169 - Diğer Ticari Alacaklar				
170 - Diğer Ticari Alacaklar				
171 - Diğer Ticari Alacaklar				
172 - Diğer Ticari Alacaklar				
173 - Diğer Ticari Alacaklar				
174 - Diğer Ticari Alacaklar				
175 - Diğer Ticari Alacaklar				
176 - Diğer Ticari Alacaklar				
177 - Diğer Ticari Alacaklar				
178 - Diğer Ticari Alacaklar				
179 - Diğer Ticari Alacaklar				
180 - Diğer Ticari Alacaklar				
181 - Diğer Ticari Alacaklar				
182 - Diğer Ticari Alacaklar				
183 - Diğer Ticari Alacaklar				
184 - Diğer Ticari Alacaklar				
185 - Diğer Ticari Alacaklar				
186 - Diğer Ticari Alacaklar				
187 - Diğer Ticari Alacaklar				
188 - Diğer Ticari Alacaklar				
189 - Diğer Ticari Alacaklar				
190 - Diğer Ticari Alacaklar				
191 - Diğer Ticari Alacaklar				
192 - Diğer Ticari Alacaklar				
193 - Diğer Ticari Alacaklar				
194 - Diğer Ticari Alacaklar				
195 - Diğer Ticari Alacaklar				
196 - Diğer Ticari Alacaklar				
197 - Diğer Ticari Alacaklar				
198 - Diğer Ticari Alacaklar				
199 - Diğer Ticari Alacaklar				
200 - Diğer Ticari Alacaklar				

Sarpil AY
Şeyman
07.03.2017

Abdül ŞİMŞEK
Şube Müdürü

Abdullah ÇİĞDEM
İşletme Müdürü

Sedat YENİBUNYA
Genel Müdür Yardımcısı

İsmail GERİM
Genel Müdürü

(01.01.2016 - 31.12.2016 DÖNEMİ) AYRINTILI GELİR TABLOSU			
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜV.BAK. +++++			
Sayfa No : 1 / 1			
AÇIKLAMA	CARI DÖNEM (2016)		
A - BRÜT SATIŞLAR		19.325.080,61	
1 - Yurtiçi Satışlar	19.286.712,34		
3 - Diğer Gelirler	38.368,27		
B - SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(22.297,39)	
1 - Satıştan İadeler (-)	(22.297,39)		
C - NET SATIŞLAR			19.302.783,22
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI			19.302.783,22
E - FAALİYET GİDERLERİ (-)		(13.102.400,66)	
3 - Genel Yönetim Giderleri (-)	(13.102.400,66)		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI			6.200.382,56
F - DİĞ. FAAL. OLAĞAN GELİR VE KARLAR		386.472,14	
3 - Faiz Gelirleri	384.109,53		
10 - Diğer Olağan Gelir ve Karlar	2.362,61		
G - DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZAR. (-)		(18,84)	
7 - Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(18,84)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR			6.586.835,86
I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		14.037,58	
1 - Önceki Dönem Gelir ve Karları	2.544,61		
2 - Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	11.492,97		
J - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		(572,00)	
2 - Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(572,00)		
3 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)			
DÖNEM KARI VEYA ZARARI			6.600.301,44
K - DÖN. KARI VERGİ VE Dİ.YA.YÜ.KAR.(-)		(1.320.141,56)	
1 - Dön.Kar. vergi ve Diğ. Yasal Yük. Karş.	(1.320.141,56)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			5.280.159,88


Serpil AY
Sayman
07.03.2017


Alekber ŞİMŞEK
Şube Müdürü


Abdullah ÇİĞDEM
İşletme Müdürü


Sedat YENİDÜNYA
Genel Müdür Yardımcısı


İsmail GEMİM
Genel Müdür V.

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>

**ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK
BAKANLIĞI
2016 YILI
PERFORMANS DENETİM RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	115
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	116
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	116
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	116
5. GENEL DEĞERLENDİRME	118
6. DENETİM BULGULARI.....	120

1. ÖZET

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

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

Bakanlığın hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla aşağıdakiler denetlenmiştir:

- 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan,
- 2016 yılı Performans Programı,
- 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu ve
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

Bakanlık tarafından hazırlanan 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2014 Yılı Performans Denetimi Raporunda değerlendirilmiştir. Bakanlık, 2017-2021 dönemi için yeni stratejik plan hazırladığından ve 2017 yılından itibaren yeni plan geçerli olacağından, Performans Denetimi Rehberi'nde yer alan, "Stratejik plan döneminin sonunda stratejik planın 5 yıllık gerçekleşmesine ilişkin genel bir değerlendirme yapılır. Bu kapsamda geçmiş yıllara ait denetim raporları da dikkate alınarak uygulama sonuçları raporlanır " hükmü çerçevesinde 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan değerlendirilmiş ve değerlendirme sonuçları, Genel Değerlendirme başlığı altında açıklanmıştır.

Bakanlığın 2016 Yılı Performans Programı ve Faaliyet Raporu değerlendirildiğinde ise, söz konusu dokümanların zamanında hazırlandığı ve yayımlandığı görülmüştür. Performans Programı ve Faaliyet Raporu, bulgular bölümünde yer alan hususlar dışında, genel olarak şekil ve içerik açısından mevzuata uygun olarak hazırlanmıştır.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

Bu çerçevede, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının yayımladığı 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2016 yılı Performans Programı ve 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME

2016 yılı performans denetimi kapsamında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın yayımladığı 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2016 yılı Performans Programı ve 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Bakanlığın 2014-2018 dönemine ait Stratejik Planını zamanında hazırlayarak yayımladığı görülmüştür. Bakanlık, misyon ve vizyonunu gerçekleştirmek üzere 8 amaç, bu amaçların altında 43 adet hedef belirlemiştir. Bakanlığın belirlediği amaçlar, üst politika belgelerine uygundur.

2014 ve 2015 Yılı Performans Denetimi Raporlarında, Stratejik Planda maliyetlendirme bölümüne yer verilmediği; mevcut durum analizinin, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmadığı görülmüştür. Stratejik amaçla ilgili olmadığı tespit edilen 2 adet hedef dışında kalan hedeflerin, stratejik amaçlarla uyumlu olduğu; 1 adet hedef ile bu hedefe ait performans göstergeleri dışında kalan hedef ve göstergelerin ise, ölçülebilir olduğu değerlendirilmiştir.

2014-2018 Stratejik Planında yer alan stratejik amaç ve hedeflerin maliyetleri ile yılı Faaliyet Raporlarındaki gerçekleşme sonuçları karşılaştırıldığında ise, aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Stratejik Planda stratejik amaç ve hedeflerin maliyetleri, 2014 yılı için 234.126.000,00 TL olarak öngörülmüştür. 2014 Yılı Faaliyet Raporunda, faaliyet maliyetleri için toplam 204.605.767,00 TL kaynak ayrıldığı ve bu tutarın 174.884.352,00 TL'sinin harcandığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, stratejik planda öngörülen tutar, %74,7 oranında gerçekleşmiştir.
- Stratejik Planda stratejik amaç ve hedeflerin maliyetleri, 2015 yılı için 256.733.000,00 TL olarak öngörülmüştür. 2015 Yılı Faaliyet Raporunda, faaliyet maliyetleri için toplam 191.131.295,00 TL kaynak ayrıldığı ve bu tutarın 170.529.322,00 TL'sinin harcandığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, stratejik planda öngörülen tutar, %66,42 oranında gerçekleşmiştir.
- Stratejik Planda stratejik amaç ve hedeflerin maliyetleri, 2016 yılı için 269.569.400,00 TL olarak öngörülmüştür. 2016 Yılı Faaliyet Raporunda, faaliyet maliyetleri için toplam 257.298.652,00 TL kaynak ayrıldığı ve bu tutarın 213.624.355,00 TL'sinin harcandığı belirtilmiştir. Dolayısıyla, stratejik planda öngörülen tutar, %79,25

oranında gerçekleşmiştir.

2016 Yılı Performans Programı değerlendirildiğinde, Performans Programının zamanında hazırlandığı ve yayımlandığı görülmüştür. Performans Programı, Performans Programı Hazırlama Rehberinde belirtilen şekle uyulmaması; 1 adet hedefin Stratejik Plandaki hedeften farklı olması ve 3 adet girdi/faaliyet odaklı hedef bulunması dışında ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanmıştır.

Bakanlığın 2016 Yılı Faaliyet Raporu değerlendirildiğinde ise, Faaliyet Raporunun, yasal süreler içinde hazırlanarak yayımlandığı; Performans Programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin tamamının gerçekleşme sonuçlarının raporlandığı görülmüştür. Ayrıntısı bulgular başlığı altında belirtildiği üzere, Faaliyet Raporunda yer alan mali bilgiler bölümünün eksik olduğu ve hedefin aşıldığı performans göstergelerinde sapmalar için neden sunulmadığı tespit edilmiştir.

2016 Yılı Faaliyet Raporunda yer alan Toplam Kaynak İhtiyacı Tablosu incelendiğinde, toplam kaynak ihtiyacından transfer edilecek ödenekler çıktıktan sonra kalan 335.632.222,00 TL bütçe ödeneğinin; %76,66'sının Program Döneminde yer alan performans hedeflerine yönelik faaliyetlerle ilişkilendirildiği, %23,34'ünün ise, faaliyetlerle ilişkilendirilmeyerek, genel yönetim giderleri içerisinde gösterildiği görülmüştür.

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

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

6. DENETİM BULGULARI

A. Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

B. Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

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

Performans Programı Hazırlama Rehberinin Ek-1 kısmında, Performans programının şekline yer verilmektedir. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın 2016 Yılı Performans Programı incelendiğinde, aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

a) Rehberde göre, “B- Teşkilat Yapısı” başlığı altında, idarenin organizasyon şemasına ve organizasyon yapısının etkinliğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmesi gerekmektedir. Bakanlığın 2016 Yılı Performans Programında, sadece, organizasyon şeması ile Bakanlığın birimlerine yer verildiği, ancak organizasyon yapısının etkinliğine ilişkin değerlendirmelere yer verilmediği tespit edilmiştir.

b) Rehberde göre, “C-Fiziksel Kaynaklar” başlığı altında, idarenin kullanımında olan ve program döneminde temin edilmesi düşünülen hizmet binası, lojman, taşıt aracı, iş makineleri, telefon, faks, bilgisayar, yazıcı vb. varlıklara ilişkin bilgilere, bunların elde edilmesi ve kullanımı hususunda izlenecek politikalara yer verilir. İdarenin bilişim sistemi, bilişim sisteminin faaliyetlere katkısı, karşılaşılan sorunlar, program döneminde sistemde planlanan değişiklikler ile e-devlet uygulamaları kısaca açıklanır. Fiziki kaynaklara ilişkin bilgiler tablolaştırılarak programa eklenir. Bakanlığın 2016 Yılı Performans Programı incelendiğinde, varlıklara ilişkin bilgilere yer verildiği ve fiziki kaynaklara ilişkin bilgilerin tablolaştırılarak programa eklendiği görülmüştür. Ancak varlıkların elde edilmesi ve kullanımı hususunda izlenecek politikalara; idarenin bilişim sistemi, bilişim sisteminin faaliyetlere katkısı, karşılaşılan sorunlar, program döneminde sistemde planlanan değişiklikler ile e-devlet uygulamalarına ilişkin bilgilere yer verilmediği tespit edilmiştir.

c) Rehberde göre, “D-İnsan Kaynakları” başlığı altında, idarenin mevcut insan kaynakları, istihdam şekli, hizmet sınıfları, kadro unvanları, istihdam politikası ve benzeri bilgilere yer verilir. Ayrıca program dönemindeki insan kaynakları ihtiyacı ve bunun

karşılanmasına yönelik izlenecek politikalar açıklanır. İnsan kaynaklarına ilişkin bilgiler tablolştırılarak programa eklenir. Bakanlığın 2016 Yılı Performans Programı incelendiğinde, mevcut insan kaynaklarına, personelin birimlere, hizmet sınıflarına, öğrenim durumlarına ve yaş gruplarına göre dağılımı bilgilerine yer verildiği ve bu bilgilerin tablolştırılarak programa eklendiği görülmüştür. “D-İnsan Kaynakları” başlığı altında yer verilmesi gereken, istihdam şekli, kadro unvanları, istihdam politikası bilgileri ile program dönemindeki insan kaynakları ihtiyacı ve bunun karşılanmasına yönelik izlenecek politikalara yer verilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Teşkilat Yapısı, Fiziki Kaynaklar ve İnsan Kaynakları başlıkları altında yer alan açıklamalarda eksiklikler olduğunun belirtildiğini, yapılan değerlendirmeler göz önünde bulundurularak önümüzdeki dönemlerde hazırlanacak olan Performans Programlarında bu eksikliklerin giderileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, kamu idaresince gerçekleştirilecek işlemler, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 2: Performans Programında Girdi/Faaliyet Odaklı Hedeflerin Bulunması

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

Bakanlık 2016 Yılı Performans Programında, aşağıda belirtilen hedeflerin girdi veya faaliyet odaklı olduğu görülmüştür.

- “Çalışma Barışına Katkı Sağlayan Mekanizmaları Daha Etkin Hale Getirmek” amacına ilişkin 2.4 nolu “Kamu Görevlileri Sendikaları Üyelerine Ait Sayısal Verilerin Bilgisayar Ortamında Anlık Olarak Takip Edilebilmesi İçin Çalışmalar Yapılması” Hedefi,
- “Avrupa Birliğinin İnsan Kaynakları Politikalarının Ülkemizde Daha Etkin Kullanılmasını Sağlamak ve Kazanılan Deneyim ve Perspektifi Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Geliştirmek ve Paylaşmak” amacına ilişkin 6.2 nolu “Avrupa Birliği Dışındaki Uluslararası Kuruluşlarla İnsan Kaynakları Alanında Program/Projeler Uygulanması” ile 6.3 nolu “AB Sosyal Politika ve İstihdam

Faslındaki Müzakerelere Yönelik Gerekli Çalışmaların Yapılması ve Avrupa İstihdam ve Sosyal İçerme Stratejilerine Uyum Çalışmaları Kapsamında Bu Alanlara İlişkin Uygulamalar Yürütülmesi” Hedefleri.

Kamu idaresi cevabında; 2.4 no’lu “Kamu Görevlileri Sendikalarına Ait Sayısal Verilerin Bilgisayar Ortamında Anlık Olarak Takip Edilebilmesi İçin Çalışmalar Yapılması” hedeflerinin içeriği incelendiğinde; faaliyet odaklı olduğunun kabul edildiğini, önümüzdeki dönemde Performans Programı Hazırlama Rehberindeki ilkeler çerçevesinde söz konusu hedefler için gerekli revizyon çalışmasının yapılacağını,

6.2 no’lu “Avrupa Birliği Dışındaki Uluslararası Kuruluşlarla İnsan Kaynakları Alanında Program/Projeler Uygulanması” ile 6.3 no’lu “AB Sosyal Politika ve İstihdam Faslındaki Müzakerelere Yönelik Gerekli Çalışmaların Yapılması ve Avrupa İstihdam ve Sosyal İçerme Stratejilerine Uyum Çalışmaları Kapsamında Bu Alanlara İlişkin Uygulamalar Yürütülmesi” hedeflerinin içeriği incelendiğinde; faaliyet odaklı olduğunun kabul edildiğini, önümüzdeki dönemde Performans Programı Hazırlama Rehberindeki ilkeler çerçevesinde söz konusu hedefler için gerekli revizyon çalışmasının yapılacağını, ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, kamu idaresince gerçekleştirilecek işlemler, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 3: Performans Programında Yer Alan 1.8 nolu Hedefin, Stratejik Plandaki 1. 8 Nolu Hedeften Farklı Olması

Performans Programı Hazırlama Rehberinde, “B- Amaç ve Hedefler” başlığı altında, idarenin stratejik planında yer alan misyon, vizyon, amaç ve hedeflerine kısaca yer verileceği ifade edilmektedir.

Bakanlığın 2016 Yılı Performans Programında, 1.8 nolu hedef, “H1.8 Çalışma Hayatı ve İş Sağlığı ve Güvenliği İle İlgili Olarak Sosyal Taraflarla İşbirliğinin Artırılması” olarak yer almaktadır. Ancak Bakanlığın 2014-2018 Stratejik Planı incelendiğinde, 1.8 nolu hedefin, “Çalışma Hayatıyla İlgili Konularda Sosyal Tarafların Bilinç Düzeyinin Artırılması” olarak yer aldığı görülmektedir.

Stratejik planda yer alan hedeflerin, performans programında da aynı şekilde yer alması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 1.8 no'lu "Çalışma Hayatıyla İlgili Konularda Sosyal Tarafların Bilinç Düzeyinin Artırılması" şeklindeki Stratejik Hedefin, gerek İdari Faaliyet Raporunda gerekse de Performans Programının izlenmesine yönelik Üst Yönetime sunulan dönemsel değerlendirme raporlarında Stratejik Plandaki gibi yer aldığını ancak, Performans Programı kitabında sehven "Çalışma Hayatı ve İş Sağlığı ve Güvenliği İle İlgili Olarak Sosyal Taraflarla İşbirliğinin Artırılması" şeklinde yer aldığını ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, bulgudaki tespitlere katılmakta olup, söz konusu hatanın, sehven yapıldığını belirtmiştir. Kamu idaresince gerçekleştirilecek işlemler, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

BULGU 4: Faaliyet Raporunda Yer Alan Mali Bilgiler Bölümünün Eksik Olması

Bakanlık 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporunda "Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler" başlığı altında yer alan mali bilgilerin eksik olduğu görülmüştür.

5018 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin "Birim ve idare faaliyet raporlarının kapsamı" başlıklı 18'inci maddesinde, faaliyet raporlarının maddede yazılı bölümleri ve bilgileri içerecek şekilde hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre; faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler bölümünde, mali bilgiler ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir. Mali bilgiler başlığı altında, kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir. Ayrıca, iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgiler de bu başlık altında yer alır.

Bakanlık 2016 yılı İdare Faaliyet Raporunda mali bilgiler başlığı altında bütçe hedef ve gerçekleştirmelerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmediği tespit

edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında özetle; Bütçe hedef ve gerçekleştirmelerinde sapma yaşanan iki harcama kalemi bulunduğunu; ilk hususun, Devletin işveren sıfatıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna ödediği sigorta primlerinin izlendiği Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri harcama kaleminin ikinci düzeyinde yer alan Geçici Personel ödemeleri olduğunu; ikinci hususun ise Bakanlık 2016 yılı bütçesinin Görev Giderleri harcama kalemindeki ödemeler olduğunu belirtmiş ve 2016 Yılı Yatırım Programlarında yer alan projelerin harcama miktarları ve sapma nedenlerini bir tablo ile göstermiştir. Kamu idaresi, ayrıca, sapma oranı %5'in altında kalan harcamaların, proje giderlerindeki öngörülemeyen nedenlerden kaynaklandığını, 2017 yılından itibaren mali bilgiler başlığı altında yer alan bütçe hedef ve gerçekleştirmelerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine İdare Faaliyet Raporlarında yer verileceğini ifade etmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi, bulgudaki tespite katılmakta olup, bütçe hedef ve gerçekleştirmelerinde meydana gelen sapmaların nedenlerini ayrıntılı olarak açıklamıştır. Kamu idaresi, 2017 yılından itibaren mali bilgiler başlığı altında yer alan bütçe hedef ve gerçekleştirmelerinde meydana gelen sapmaların nedenlerine İdare Faaliyet Raporlarında yer verileceğini ifade etmiş olup, kamu idaresince gerçekleştirilecek işlemler, sonraki dönem incelemelerimizde izlenecektir.

BULGU 5: Hedefin Aşıldığı Performans Göstergelerinde Sapmalar İçin Neden Sunulmaması

Bakanlık 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporunda, performans göstergelerinde hedefin aşıldığı durumlarda, sapma nedenlerinin açıklanmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin "Birim ve idare faaliyet raporlarının kapsamı" başlıklı 18'inci maddesinde; performans bilgileri başlığı altında, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir, denilmektedir.

Bakanlık 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporunda, Performans Programında yer alan hedef

ve göstergelere ilişkin yılsonu gerçekleştirmeler gösterilmektedir. Buna göre; 2016 Yılı Performans Programında yer alan toplam 82 adet göstergeden %25,6'sı (21 adet) hedef değerlerine tam olarak ulaşmış, %25,6'sı (21 adet) hedef değerlerine ulaşamamış, %48,8'i ise (40 adet) hedef değerlerini aşmıştır. Hedef ve gerçekleştirmeler arasında meydana gelen sapmalardan sadece hedefe ulaşılamadığı durumlarda, sapma gerekçesinin belirtildiği, hedefin aşılması durumunda sapma gerekçesine yer verilmediği görülmüştür. Halbuki yukarıya alınan mevzuat hükümlerinden de görüleceği üzere “*performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmalar*” denilerek hem hedefe ulaşamama hem de hedefin aşılma durumları kast edilmiş olmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme sisteminde; gerçekleştirilmesi planlanan amaçlar ile alternatif programların maliyetleri ve birim maliyetlerinin hesaplanması ve bu anlamda uygun planlama yapılması önem arz ettiğinden, hedefin aşılması durumunda da sapma gerekçesinin yazılıp değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporundaki hedefin aşıldığı performans göstergeleri için sapma gerekçesini, her bir performans göstergesi için ayrı ayrı değerlendirip Performans Hedefi İzleme ve Değerlendirme Formundaki tablolara ekleyerek tarafımıza göndermiştir.

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

D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

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>