



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

MALİYE BAKANLIĞI

2015 YILI

SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Ağustos 2016

İÇERİK

MALİYE BAKANLIĞI 2015 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
MALİYE BAKANLIĞI 2015 YILI PERFORMANS DENETİM RAPORU	85

MALİYE BAKANLIğI

2015 YILI

DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARIHAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	3
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	4
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	7
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	22
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	23
8.	EKLER.....	74

KISALTMALAR

BOTAŞ	: Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi
BÜMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
KBS	: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MEOP	: Milli Emlak Otomasyon Projesi
Say2000i	: Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi
SGB	: Strateji Geliştirme Başkanlığı
SSDF	: Savunma Sanayii Destekleme Fonu
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
VDK	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Mali Yapı

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

Maliye Bakanlığına, 2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 127.254.013.500 TL başlangıç ödeneği tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin %24,45'ine tekabül etmektedir. Yıl içerisinde yapılan ödenek ekleme ve düşmeleri ile toplam ödenek 133.618.894.708 TL'ye çıkmış ve bu tutarın 133.341.152.134 TL'si harcanmıştır.

Tablo: Maliye Bakanlığı 2015 Yılı Ödenek Durum Tablosu

Başlangıç Ödeneği	Eklenen	Düşülen	Toplam Ödenek	Harcama
127.254.013.500	48.032.831.172	41.667.949.964	133.618.894.708	133.341.152.134

Tabloda yer alan 48.032.831.172 TL tutarında eklenen ödeneğin 37.600.406.554 TL'si Bakanlık bütçesinde yer alan Yedek Ödenek tertiplerine eklenen ödeneğe; 41.667.949.964 TL tutarında düşülen ödeneğin 41.173.039.554 TL'si ise Yedek Ödenek tertiplerinden yapılan aktarmalara ilişkindir.

Maliye Bakanlığı 2015 yılı harcamalarının toplamı olan 133.341.152.134 TL'nin ekonomik kod düzeyinde dağılımları ve bunların toplam harcamalar içerisindeki oranları aşağıda gösterilmektedir:

Tablo: Harcamaların Ekonomik Düzeyde Dağılımı

Bütçe Gideri Türleri	Gider Toplamı	Oran (%)
01 Personel Giderleri	1.398.781.800	1,05
02 Sosyal Güvenlik Giderleri	217.392.826	0,16
03 Mal ve Hizmet Alım giderleri	545.711.809	0,41
05 Cari Transferler	126.111.896.080	94,58
06 Sermaye Giderleri	122.267.058	0,09
07 Sermaye Transferleri	4.945.102.562	3,71
Toplam	133.341.152.134	100,00

Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Maliye Bakanlığı, 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 ve 80 inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

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

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “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 yönetimin 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 ncı maddelerinde, bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327 nci maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

Bakanlığın muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlık muhasebe müdürlükleri ve malmüdürlükleri tarafından yürütülmektedir.

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 tasarlanmıştır. Kamu zararı iddialarına ilişkin hususlara bu raporda değil yargılamaya esas raporda yer verilmektedir.

Maliye Bakanlığı mali işlemlerini, 5018 sayılı Kanun'un 49 ve 80' inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenen esaslara uygun olarak raporlamak zorunda olup, denetim, mali tablolar dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

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.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a 8/12/2013 tarih ve 28845 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan değişiklik ile eklenen geçici madde ile kurumsal mali tabloların Sayıştaya gönderilmesi 2013, 2014 ve 2015 yıllarını kapsamak üzere 2016 yılına kadar üç yıl ötelenmiş iken, Maliye Bakanlığınca kamu idarelerine ait mali tabloların düzenlenebilmesine esas olmak üzere Say2000i muhasebe otomasyon programı ve muhasebe yönetmeliklerinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde ilk defa 2015 yılı sonu itibarıyla kamu idaresi mali tablolarının sunulabilmesi zemini hazırlanmış ve KBS üzerinden kamu idarelerine sunulmaya başlanmıştır.

Bu kapsamda, Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesine göre hesap dönemi sonunda verilecek olan cetvel ve mali tablolardan daha önce sunulabilen bütçe giderleri ve ödenekler tablosu ve taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveline ilave olarak;

- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu

kurumsal bazda Sayıştaya gönderilmiştir.

6085 sayılı Kanun uyarınca kamu idaresi esasına göre denetim yapılabilmesi ve denetim görüşü verilebilmesi için, anılan Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesinde belirtilen yıl sonu kamu idaresi mali rapor ve tablolarının; kamu idaresince muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü birimlerden alınacak kayıtlarla ve gerektiğinde envanter işlemleri de yapılarak kamu idaresinin varlık ve yükümlülükleri ile mali yıla ilişkin faaliyet sonuçlarının Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen standartlarda sunulması gerekmektedir.

Kamu idareleri, KBS üzerinden alınan verileri kendi kayıtları ile teyit ederek tasarrufu altındaki varlık ve yükümlülükleri ile mali yıla ilişkin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen raporlama esaslarına uygun olarak hazırlaması gerekirken kamu idaresi bazında ilk defa mali tablo düzenlenmesi ve 2015 yılının geçiş süreci olması sebebiyle sadece KBS üzerinden alınan mali tabloları sunmuştur.

Birimlere ait faaliyet sonuçları konsolide edilmeden birleştirildiği için bilançoda, aynı anda olumlu ve olumsuz faaliyet sonucu ortaya çıkmaktadır. Farklı muhasebe birimleri

tarafından gerçekleştirilen işlemler yıl sonu itibariyle konsolide edilemediğinden, verilen tablolar farklı birimlerce hazırlanan veri setlerinin alt alta toplamalarından oluşmaktadır. Bu nedenle yukarıda Sayıştaya verildiği belirtilen tablolar, farklı muhasebe birimlerince oluşturulan yevmiye kayıtlarının bir araya getirilmiş halidir.

Denetim çalışmaları, bu çerçevede hazırlanan mali tablolarla birlikte Maliye Bakanlığının muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü muhasebe birimlerindeki cetvel, belgeler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarına esas belgeler ve bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgeler esas alınarak bu belgelerin tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluğu açısından yürütülmüştür.

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Müsadere veya Mülkiyetin Kamuya Geçirilmesi Suretiyle Edinilen Taşınırın Muhasebe Kayıtlarına ve Mali Tablolara Yansıtılmaması

Yasal veya idari süreçler sonucunda mülkiyeti Devlete intikal eden taşınırlara ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmediği, bu nedenle, mali tabloların söz konusu varlıklara ilişkin herhangi bir kayıt içermediği görülmüştür.

Özel mülkiyete konu olan taşınırlar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 54 üncü maddesi ve 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 18 inci maddesi hükümleri uyarınca, Devlete intikal edebilmektedir. 5237 sayılı Kanununun 54 üncü maddesinde suç ile ilişkilendirilen eşyanın, kesinleşen mahkeme kararına istinaden müsadere edileceğine ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. 5326 sayılı Kanunda ise, kabahat ile ilişkilendirilen eşyanın mülkiyetinin kamuya geçmesine karar verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 13 üncü maddesi birinci fıkrası (c) bendinde, Devlete intikal eden taşınırların Hazineye mal edilmesi işlemlerinin Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından yürütüleceği ifade edilmiştir. Genel Müdürlüğün söz konusu taşınırları, bir kamu hizmetine tahsis etmesi, satması ya da imha etmesi imkan dahilindedir. Diğer bir ifadeyle, müsadere veya mülkiyetin kamuya geçmesi kararı ile söz konusu taşınırlar Devlete ait varlık niteliği kazanmakta ve 4721 sayılı Medeni Kanunda taşınır mal sahibine tanınan haklar Milli Emlak Genel Müdürlüğüne kullanılmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde kamu kaynakları arasında sayılan taşınırların, edinim şekline bakılmaksızın, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Zira, mezkur Kanunun bir ekonomik değer yaratıldığında muhasebeleştirilmesini zorunlu kılan 50 nci maddesinde de bu husus vurgulanarak, kamu idaresi tarafından elde edilen tüm varlıkların muhasebe kayıtlarına alınacağı açıkça ifade edilmiştir.

Bu nedenle, Devlete özgü bir edinim şekli olan müsadere ve mülkiyetin kamuya geçirilmesi suretiyle edinilen taşınırların kayıtlara alınması ve mali tabloların bu varlıklara ilişkin bilgi sunması yasal bir zorunluluktur.

18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Taşınır Mal Yönetmeliğinde de, kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın, kamu idarelerine ait taşınır malların anılan Yönetmelik hükümleri uyarınca kayıtlara alınacağı ve oluşturulan Taşınır İşlem Fişi Belgelerinin bir nüshasının ilgili muhasebe birimine gönderilerek varlıkların muhasebeleştirilmesinin sağlanacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu muhasebe kayıtları esas alınarak hazırlanan mali tablolar da Devlete intikal eden taşınırlara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunacaktır.

Ancak yapılan incelemede, müsadere ya da mülkiyetin kamuya geçmesi suretiyle Devlete intikal eden taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliğine uygun olarak kayıtlara alınmadığı, dolayısıyla, muhasebe birimlerine de bu konuda gerekli bilginin gönderilmediği görülmüştür.

Özellikle akaryakıt, taşıt, elektronik cihazlar gibi ekonomik değeri görece yüksek olan taşınırların kayıtlara alınmaması söz konusu varlıkların etkili, ekonomik ve verimli yönetimini zorlaştıracağından, bu durumun önlenmesi ve mali tabloların doğru bilgi sunması için anılan yöntemlerle mülkiyeti intikal eden taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliğine uygun olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Sonuç olarak, 5237 ve 5326 sayılı Kanun hükümleri uyarınca Devlete intikal eden taşınırların edinimi ve yönetimine ilişkin süreçlerin muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların bu varlıklara ilişkin yeterli bilgiyi sunması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle, 22/04/2016 tarih ve 29692 sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe giren Taşınır Mal Yönetmeliğinin 21 inci maddesindeki değişiklikle müsaderesine karar verilenler ile idari yaptırımla mülkiyeti kamuya geçirilmesi kesinleşen taşınırların kaydına ilişkin düzenlemeler yapıldığı ve söz konusu varlıkların bu tarihten sonra muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara yansıtılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, müsadere veya mülkiyetin kamuya geçmesi suretiyle Devlete intikal eden taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliğinde 22/04/2016 tarihli Resmi Gazetede yapılan değişiklik sonrasında kayıt alınacağı ifade edilmiştir.

Bulguda ayrıntılarına yer verildiği üzere, anılan Yönetmeliğin denetim yılında yürürlükte olan hali, 5018 sayılı Kanunun 50 inci maddesi ve muhasebe mevzuatı hükümleri uyarınca, Maliye Bakanlığının sahibi olduğu tüm taşınırları kayıt altına alması ve bu varlıkların mevzuatta öngörülen hesaplarda raporlanması gerekmektedir.

Kamu İdaresi tarafından verilen cevapta, Devlete intikal eden taşınırların sonraki mali yılda ilgili hesaplara alınarak takip edileceği beyan edilmişse de, denetim yılındaki hatalı uygulamaya ilişkin herhangi bir hukuki gerekçe gösterilmediğinden 253, 254 ve 255 no.lu hesaplara ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 2: Hazine Taşınmazları Üzerinde Tesis Edilen Tahsis İşlemlerinin Muhasebeleştirilmemesi

Hazinenin mülkiyetinde olmakla birlikte tahsis işlemine konu olan taşınmazlara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı ve mali tabloların kamu idarelerinin kullanımına bırakılan söz konusu varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanununun 47 nci maddesi hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığı, Hazinenin mülkiyetinde bulunan taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak tahsis etmeye yetkilidir. Tahsis işleminin konusu olan taşınmaz mal kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili idarenin kullanımına bırakılmaktadır. Adına tahsis yapılan idarenin kullanımına bırakılan kamu kaynaklarının tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işleminin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 130 ve 132 nci maddelerinde, tahsis edilen taşınmazların niteliğine göre, 250-Arazi ve Arsalar Hesabı veya 252-Binalar Hesabında takip edileceği hükmüne yer verilmiştir. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 172 ve 176 ncı maddelerinde ise, tahsis işleminin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

MEOP ve Bakanlığın mali tabloları esas alınarak yapılan incelemede, kayıtlı değeri 34.772.658,73 TL olan 555.076 adet Hazine taşınmazının diğer kamu idarelerine tahsis edildiği, ancak, 250.2 ve 252.2-Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar Hesaplarına toplam 6.315.249,88 TL kayıt yapıldığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, tahsis edilerek diğer kamu idarelerinin kullanımına bırakılan 28.457.408,85 TL değerindeki taşınmazın Bakanlığın 2015 yılı mali tablolarında varlık kalemi olarak raporlandığı görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında özetle; 01/01/2015 tarihinde yürürlüğe giren GYMY ve MYMY'de taşınmazın, tahsisli olarak kullanan kamu idaresinin mali tablolarında sunumunu sağlamak üzere düzenlemeler yapıldığı ve farklı tarihlerde gönderilen yazılarla uygulayıcıların bu hususta bilgilendirildiği,

5018 sayılı Kanun öncesine ilişkin kayıtların güncel olmadığı ve sağlıklı veri oluşturabilmek adına diğer kamu idareleri ile birlikte pilot çalışmalara başlanıldığı,

Tüm taşınmazların rayiç değerler üzerinden MEOP sistemine girişinin 31/12/2016 tarihi itibarıyla tamamlanmasının planlandığı, bu işlemlerin tamamlanmasıyla birlikte tahsis işleminin mali tablolara yansıtılacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, muhasebe mevzuatına ve uygulayıcılara yapılan bilgilendirmelere rağmen, tahsis işlemlerinin 2015 yılı içinde muhasebeleştirilemediği kabul edilmiş ve hatanın gelecek yıllarda da meydana gelmemesi için gerekli çalışmalara başlanıldığı beyan edilmiştir. Bununla birlikte, denetim yılındaki hatalı uygulamaya ilişkin herhangi bir hukuki gerekçe gösterilmediğinden, 250 ve 252 no.lu hesapların doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 3: 294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının Genel Bütçeli Kurumların Sahip Olduğu Varlıklara İlişkin Doğru ve Güvenilir Bilgi Sunmaması

Genel bütçeli kurumlar tarafından hizmet dışı bırakılarak 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında takip edilen varlıkların Milli Emlak Genel Müdürlüğünün ilgili birimine devredilmesi ve bu birim tarafından satılarak elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmediği; bu nedenle, anılan hesabın genel bütçeli kurumların bahse konu olan varlıklarına ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanununun 44 üncü maddesinin verdiği yetkiye istinaden yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliğinin 28 inci maddesi hükmü uyarınca, komisyon tarafından yapılacak değerlendirme sonucunda harcama yetkilisi veya üst yöneticinin onayı ile kullanımında yarar

görülmeyerek hizmet dışı bırakılmasına karar verilen taşınırlar hurdaya ayrılırlar. Yapılan değerlendirme sonucunda hurdaya ayrılan taşınırın ekonomik değer taşıyıp taşıyamamasına bağlı olarak imha edilmesi veya satılması mümkündür.

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

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

Her ne kadar, Muhasebat Genel Müdürlüğünün 22.05.2014 tarihli yazısında, hurda satışından elde edilen gelirin taşınırın ilk sahibi olan kamu idaresinin kurumsal koduyla kayıtlara alınması gerektiği belirtilmişse de, bahse konu olan varlık devredildiği andan itibaren kurum ile bağlantısı kesildiğinden, satışın bu şekilde kaydedilmesinin mevzuat hükümlerine uygun olmadığı düşünülmektedir.

Zira, mezkur yazıda da; genel bütçeli idarelerin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde tüm kayıtların kurumsal kod kullanarak yapılması gerektiği ifade edilerek, faaliyeti gerçekleştiren idare ile muhasebe kayıtları arasında bağlantı kurulmasının önemi vurgulanmıştır.

Bu itibarla, taşınırın ilk sahibi olan kamu idaresi hurdaya ayırma ve milli emlak birimine devrine ilişkin işlemlerini, Maliye Bakanlığı ise hurdayı devraldığına ve bunların satışına ilişkin işlemleri faaliyet hesaplarını kullanarak muhasebeleştirmelidir. Söz konusu işlemlerin kayıtlara alınmasına ilişkin ayrıntılı düzenleme ise, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 215 inci maddesinde yapılmıştır.

Ancak yapılan incelemede, satılmak üzere ilgili milli emlak birimine teslim edilen hurdaların devre ilişkin muhasebe kaydının yapılmaması nedeniyle kurum hesaplarında bekletildiği; kendisine devir yapılmakla beraber 294 no.lu hesabın borcuna alınmayan söz

konusu varlıkların satılması sırasında da milli emlak biriminin bağlı olduğu muhasebe birimince anılan hesaptan çıkış yapılamadığı görülmüştür.

Sonuç olarak, öncelikle devir suretiyle ilgili kurumun, sonrasında da satış yoluyla milli emlak biriminin tasarrufundan çıkarılan varlıklar ilgili kurumun hesaplarında yer almaya devam ettiğinden, hem Maliye Bakanlığının hem de diğer genel bütçeli kurumların 294 no.lu hesaplarının kurumların tasarrufu altındaki varlıklara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; genel bütçeli kamu idarelerinin hurda işlemlerinin 22/05/2014 tarih ve 5297 sayılı yazıya istinaden yürütülmesinde zorluklar yaşandığı anlaşıldığından, raporda belirtildiği üzere, hurdaya ayrılan taşınırın kayıtlı değeri üzerinden milli emlak birimine devredilmesine ve satışlarının Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla yapılmasına ilişkin düzenleme yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, genel bütçeli kamu idarelerinin hurdaya ayırma işlemlerinin raporda öngörüldüğü şekilde yapılması yönünde düzenlemeler yapılacağı ifade edilmiştir. Ancak, bulguda da belirtildiği üzere, 5018 sayılı Kanunun 50 inci maddesi ve yürürlükte olan muhasebe mevzuatı gereği tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerektiğinden, söz konusu taşınırın devrine ve satışına ilişkin işlemlerin ayrı bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaksızın denetim yılında da faaliyeti gerçekleştiren idarenin kurumsal koduyla kayıtları alınması gerekmektedir. Bu nedenle, hem Maliye Bakanlığı, hem de diğer genel bütçeli kurumların 2015 yılı mali tablolarında yer alan 294 no.lu hesaplarının doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 4: Savunma Sanayii Destekleme Fonuna Aktarılmayan Kamu Payı Tutarı İçin 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına Tahakkuk Kaydının Yapılmaması

5602 sayılı Kanun gereğince şans oyunları hasılatından alınan kamu payının aktarılacağı kurumlardan biri olan Savunma Sanayii Destekleme Fonuna uzun süredir aktarma yapılmadığı ve aktarılmayan tutara ilişkin 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına tahakkuk kaydının yapılmadığı tespit edilmiştir.

5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında, ilgili kurum ve kuruluşlarca bir takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla hesaplanan kamu paylarının Bakanlık merkez muhasebe birimi hesabına yatırılarak genel bütçeye gelir kaydedileceği; ikinci fıkrasında ise, yıllık kamu payı tahmini dikkate alınmak suretiyle Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Olimpiyat Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu ile Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumuna aktarılmak üzere Bakanlık bütçesine ödenek konulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bakanlığa kamu payı göndermekle yükümlü kılınan Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, Türkiye Jokey Kulübü ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünden her üç ayda bir Bakanlığa gönderilen kamu payları, ilgili kurumlar için belirli oranlarda hesaplanarak dağıtılmakta, 363-Kamu İdareleri Payları Hesabı ile de tahakkuk kaydı yapılmaktadır.

Ancak, Savunma Sanayii Destekleme Fonu için %70 oranında ayrılan kamu payı bütçeye gelir kaydedilmekle birlikte Fona gönderilmemekte ve söz konusu gönderilmeyen pay için 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına tahakkuk kaydı da yapılmamaktadır.

2007-2015 dönemi itibarıyla Bakanlığa gelen kamu paylarından Savunma Sanayii Destekleme Fonu için hesaplanan ancak ödenmeyen ve 363 no.lu hesaba kaydı da yapılmayan tutarın toplamda 4.280.509.854,52 TL'ye ulaştığı ve Bakanlık için bir yükümlülük niteliğinde olan bu tutarın mali tablolarda izlenmediği görülmektedir. Dolayısıyla, 363-Kamu İdareleri Payları Hesabı 4.280.509.854,52 TL kadar hatalı bilgi sunmaktadır.

Bu itibarla, Kanunda aktarılması öngörülen, ancak yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanmasına rağmen, Savunma Sanayii Destekleme Fonuna gönderilmeyen kamu payının mali tablolarda izlenmesinin önem arz ettiği, dolayısıyla, söz konusu yükümlülüğün 363-Kamu İdareleri Payları Hesabına tahakkuk kaydının yapılmasının gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 5602 sayılı Kanunun "Kamu Payının Dağıtımı" başlıklı 7 nci maddesinin, hesaplanacak tutarlar ile ilgili belirtilen kurumlara hangi oranlarda pay ayrılacağı ve ne zaman aktarma yapılacağına ilişkin bir düzenleme içermediği, dolayısıyla bu hususta Bakanlığa inisiyatif tanındığı,

Kurumların bütçeleri ve ihtiyaçları da göz önüne alınarak söz konusu kurumlara hangi tutarda pay gönderileceğinin Bakanlığa verilmiş yetki çerçevesinde mali disiplin ve kamu hizmetlerinin gereği dikkate alınarak belirlendiği,

Kanun koyucunun yeni bir düzenleme öngörmesi halinde buna uygun işlem tesis edileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, Bakanlık inisiyatifi ile şans oyunları hasılatından alınan ve Savunma Sanayii Destekleme Fonu için %70 oranında ayrılan ancak Fona aktarılmayan kamu payına ilişkin tahakkuk kaydının yapılmaması hususuna açıklık getirilmemiştir. Yıllar itibariyle birikmiş hesaplanan tutarın, Bakanlık için bir yükümlülük niteliğinde olmasına rağmen mali tablolara yansıtılmaması nedeniyle, 2015 yılı Maliye Bakanlığı mali tablolarında 363-Kamu İdareleri Payları Hesabının 4.280.509.854,52 TL hatalı bilgi sunduğu sonucuna varılmıştır.

BULGU 5: Maliye Bakanlığına Ait Olan Gelirlerin Emanet Hesabına Kaydedilmesi

Hazine taşınmazlarından elde edilmekle birlikte muhasebe birimince niteliği tam olarak belirlenemeyen gelirlerin, 600-Gelirler Hesabına değil, 333-Emanetler Hesabına kaydedilmesi nedeniyle mali tabloların Bakanlığın gelirleri ile emanetlerine ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı görülmüştür.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin (GYMY) 4 üncü maddesinde, hesaplara ilk defa alınacak varlıklar dışında öz kaynakta artışa neden olan her türlü işlem gelir olarak tanımlanmaktadır. Bu itibarla, mevzuatın Maliye Bakanlığına tanıdığı yetkiye istinaden Hazine taşınmazları üzerinde tesis edilen işlemlerden elde edilen tutarlar Bakanlık açısından gelirdir. Dolayısıyla, yapılan işlemin mali tabloların söz konusu faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmasını sağlayacak şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Gelirlerin kayıtlara alınmasına ilişkin temel yasal düzenleme olan 5018 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde; kamu gelirlerinin, tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında kayıtlara alınarak ilgili yıl mali tablolarında raporlanacağı ifade edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde de paralel hükümlere yer verilmekle beraber, tüm gelirlerin kayıtlara alınması gerekliliğini vurgulamak üzere 6 ncı maddesinde; *“Gerçekleşmemiş gelir veya giderler gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından farklı gösterilemez”* şeklinde düzenlemeye ayrıca yer verilmiştir.

Niteliği belirlenemeyen gelirlerin hali hazırda kaydedildiği 333-Emanetler Hesabı ise, kurumun vadesi bir yıldan kısa olan yükümlülükleri hakkında bilgi sunmaktadır. GYMY'nin 180 inci maddesinde belirtildiği üzere; bahse konu olan hesabın, emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarları izlenmesi için kullanılması gerekmektedir.

Ancak yapılan incelemede, milli emlak işlemlerinden elde edilen gelirlerin, Milli Emlak Otomasyon Programı (MEOP) ile Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) arasında entegrasyon sağlanamadığından ve bankadan gelen dekontlarda işlemin niteliğine ilişkin yeterli bilgi yer almadığından doğru ekonomik kod altında kayıtlara alınamaması nedeniyle 600-Gelirler Hesabına değil, 333-Emanetler Hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir.

Bahse konu yanlış kaydın tutarının muhasebe sisteminden netleştirilmesi mümkün olmamakla beraber Ankara, Bursa, İstanbul ve İzmir muhasebe müdürlükleri tarafından yardımcı defterler esas alınarak yapılan çalışma sonucunda bu dört defterdarlıkta toplam 470.798.768,67 TL tutarında gelirin 333 no.lu hesaba kaydedildiği ifade edilmiştir.

Mevzuata aykırı olarak yapılan bu kayıt nedeniyle herhangi bir yükümlülük içermeyen aksine Bakanlığın öz kaynağını arttıran söz konusu faaliyetler gelir hesaplarına yansıtılmadığından mali tabloların 600- Gelirler Hesabı ile 333-Emanetler Hesabı hatalı bilgi sunmaktadır.

Milli emlak işlemlerinden elde edilen gelirlerin muhasebe kayıtlarına doğru aktarılmasını teminen MEOP-KBS arasında entegrasyon çalışmalarının tamamlanması ve dekontların gelirin kaynağı olan işlemi açıkça ortaya koyacak şekilde düzenlenmesi yönünde bankalarla gerekli protokollerin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 2/B kapsamındaki taşınmazların satışı ve muhasebeleştirilmesi hususunda Bakanlığın bilişim sistemleri (MEOP-KBS) arasında entegrasyon sağlandığı ve bu işlemlerin muhasebe kayıtlarının otomatik olarak oluşturulduğu,

Hak sahibinin, vevne yerine banka hesabından yaptığı ödemelerde bilgilerin bankaya eksik verilmesi halinde tahsilata ilişkin detaylı araştırma yapılmasının gerektiği ve bu durumda MYMY' nin 264 üncü maddesine uygun olarak 333 no.lu hesaba kayıt yapıldığı, gerekli bilgiler edinildikten sonra ise, MEOP-KBS entegrasyonu kapsamında emanetten mahsuben tahsilat kaydı oluşturulduğu,

2/B işlemlerine ilişkin Ziraat Bankası üzerinden yapılan tahsilatlarda bu sorunun önemli ölçüde giderildiği, ancak başka banka üzerinden yapılan ödemelerde sorunların kısmen de olsa devam ettiği,

Bankaya yatırılan tutarlara ilişkin gerekli araştırma ve incelemeler sonuçlandırılmadan 333 no.lu hesap yerine, 600-Gelirler Hesabına kayıt yapılmasının mali tabloların hatalı bilgi sunmasına neden olacağı,

333-Emanetler Hesabında kayıtlı tutarların temel mali tabloların hatalı bilgi vermesine sebebiyet vermeyecek şekilde bekletilmeksizin gerekli araştırma ve incelemelerin yapılarak ilgili hesaplara aktarılması hususunda Bakanlık birimlerinin sürekli olarak uyarıldığı ve emanetler hesabının denetimlerde öncelikli konu olarak belirlendiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, 2/B kapsamındaki taşınmazların satışına ilişkin MEOP-KBS arasında entegrasyonun sağlandığı, ancak bankalar üzerinden yapılan ödemelerde tahsilata ilişkin bilgilerin yetersiz olması nedeniyle gerekli incelemelerin yapılarak gelirin niteliğinin belirlenmesi amacıyla bu tutarların 333 no.lu hesaba kaydedildiği, incelemelerin sonuçlandırılmasının akabinde MEOP-KBS üzerinden emanetten mahsup edilerek tahsilat kaydı oluşturulduğu ve 2/B işlemlerine ilişkin bankalarla yaşanan sorunların kısmen giderildiği ifade edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, 2/B kapsamındaki taşınmazların satışı işlemlerinde MEOP-KBS arasında entegrasyonun kurulduğu, ancak uygulamada yaşanan bir takım sıkıntılar nedeniyle 333 no.lu hesabın kullanıldığı ve araştırmaların tamamlanmasının akabinde gelir hesaplarına kayıtların yapıldığı ifade edilmişse de, bulguda eleştiri konusu edilen husus salt 2/B işlemlerinin muhasebeleştirilmesi değil, aksine diğer milli emlak işlemlerinden elde edilen gelirlerin işlemin niteliğini gösterecek şekilde raporlanmamasıdır. Nitekim, gerek yapılan incelemelerde, gerekse kamu idaresi cevabında görüldüğü üzere 2/B satışlarında

bankalardan gerekli bilgilerin alınmasını sağlayacak bir sistem kurulmuş ve MEOP-KBS entegrasyonu sağlanmış olup, işlemler otomatik olarak muhasebeleştirildiğinden iyi uygulama örneği olarak değerlendirilmektedir.

Verilen cevapta, tahsilatların niteliğinin belirlenemediği ve ilgili hesabı tespit etmek üzere 333 no.lu hesabın kullanıldığı ve gerekli araştırmalar yapılmadan muhasebe kaydının yapılmasının mali tablolarda hata yola açacağı ifade edilmiştir. Milli emlak işlemleri, Maliye Bakanlığının temel gelir kalemlerinden biridir. Bu sebeple, bu işlemlerin ilave araştırmaya gerek kalmayacak şekilde, 2/B uygulamasında olduğu gibi, bankalardan sağlıklı bilgi gelmesini temin etmek üzere gerekli protokollerin yapılması ve MEOP-KBS sistemlerinin entegre edilerek işlemlerin otomatik muhasebeleştirilmesinin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

MYMY'nin 264 üncü maddesinde, yükümlülüğün belirlenemediği durumlarda gelirin emanet hesabında takibine imkan tanıyacak düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak, anılan düzenleme istisnai nitelikte olup, temel gelir kaleminin, yaygın ve sürekli olarak yükümlüklerin takip edildiği emanet hesabında izlenmesinin uygun olmayacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, işlem yoğunluğunun çok yüksek olduğu taşınmaz gelirlerinde sonradan yapılan incelemelerin çok etkin olmadığı ve hesabın sürekli şiştiği de görülmektedir. Emanette beklenen tutarların gelir hesaplarına aktarılması çoğunlukla ilgili yılda yapılamadığından sonrasında yapılan kayıtlar ise dönemsellik ilkesini zedelemektedir.

Taşınmaz işlemlerinden elde edilen gelirin sürekli ve yaygın olarak emanet hesaplarında izlenilmesinin mali tabloların işlemin içeriğine ilişkin yanlış bilgi sunmasına sebep olduğu, mali tabloların anılan hesaplara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmasını sağlayacak tedbirlerin alınması gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 6: Bakanlık Mali Tablolarının Hazineye Ait Taşınmazlara İlişkin Doğru Bilgi Sunmaması

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

5018 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde, kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu itibarla, taşınmazların fiili envanterinin yapılması ve mevzuata uygun olarak belirlenen değerler üzerinden mali tablolara alınması önem arz etmektedir.

Kamu idarelerince yapılacak envanter çalışmaları, 02.10.2006 tarih ve 26307 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte düzenlenen kayıt işlemleri çerçevesinde yürütülmektedir.

Anılan Yönetmeliğin 5 inci maddesinde, taşınmazların, maliyet bedeli veya rayiç değer üzerinden kayıtlara alınması gerektiği ifade edilmiştir. Paralel bir düzenlemeye taşınmazların muhasebeleştirilmesine ilişkin çerçevenin çizildiği Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 26 ncı maddesinde de yer verilmiştir.

Ancak, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin 03.06.2014 tarihinde yürürlüğe giren geçici 1 inci maddesinde yer alan düzenleme gereğince, taşınmazların anılan değerler üzerinden kayıtlara alınması 31.12.2016 tarihine kadar ertelenmiştir. Bununla beraber, mezkur madde hükmü uyarınca, 30.09.2014 tarihi itibarıyla kamu idarelerine ait taşınmazların fiili envanter işlemlerinin tamamlaması ve 01.10.2014 tarihine kadar da emlak vergi değeri üzerinden muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir.

Hazineye ait taşınmaz malların envanter kayıtlarını tutma görev ve sorumluluğu, 178 sayılı KHK'nın 13 üncü maddesi birinci fıkrası (f) bendi hükmü uyarınca Milli Emlak Genel Müdürlüğündedir. Bu nedenle, 01.10.2014 tarihi itibarıyla Hazinesinin mülkiyetinde olan taşınmazların fiili envanterinin Genel Müdürlük tarafından tamamlanarak, söz konusu taşınmazların emlak vergi değeri üzerinden Maliye Bakanlığı mali tablolarında yer alması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 2012 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda, Hazineye ait taşınmazların envanter çalışmasının sağlıklı bir şekilde yapılmamış olması nedeniyle mali tabloların 250, 251 ve 252 no.lu hesaplara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sunmadığı hususu eleştiri konusu olmuştur. Kamu İdaresi tarafından verilen cevapta, gerekli çalışmaların başlatılacağı ifade edilmiş ve yapılan incelemelerde de bahse konu olan çalışmaların başlatıldığı ve önemli bir aşama kat edildiği görülmüştür.

Bununla beraber, aşağıda yer verilen tespitler nedeniyle mali tabloların denetim yılında da Hazineye ait taşınmazlara ilişkin sağlıklı ve güvenilir bilgi sunmadığı sonucuna varılmıştır.

A) Değerlemesi yapılmayan taşınmazların mali tablolara aktarılamaması;

Taşınmazların mali tablolarda gerçek değeri ile raporlanması için fiili envanter çalışmalarının taşınmazın cinsini de ortaya koyacak şekilde yapılması önem arz etmektedir. Nitekim, hem rayiç hem de emlak vergi değeri taşınmazın arsa, arazi veya bina vasfı taşınmasına göre değişkenlik gösterdiğinden, değerlendirme çalışmalarının fiili durum esas alınarak yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde, Hazineye ait taşınmazlarda cins tashihi çalışmalarının tamamlanamadığı, bu nedenle, kayıtlardaki taşınmaz cinsinin fiili durumu yansıtmadığı görülmüştür. Söz konusu taşınmazların değerlendirme çalışmalarının, fiili envanterlerinin tamamlanmasının akabinde yapılması planlanmaktadır. MEOP sisteminden elde edilen bilgiye göre, Hazinesinin mülkiyetinde olmakla beraber değerlendirme çalışması yapılmamış olan toplam 87.000 adet taşınmazın, muhasebe kayıtlarına dolayısıyla da mali tablolara yansıtılmadığı görülmüştür.

B) Taşınmazların genel bütçeli diğer kamu idareleri adına tescil edilmiş olması;

5018 sayılı Kanunun “Taşınır ve Taşınmaz Edinme” başlıklı 45 inci maddesinde yer alan; *“Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, kamu hizmetlerinin zorunlu kıldığı durumlarda gereken nicelikte ve nitelikte taşınır ve taşınmazları, yurt içinde veya yurt dışında, bedellerini peşin veya taksitle ödeyerek veya finansal kiralama suretiyle edinebilirler. ... 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 ...”* hükmü uyarınca, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri adına tapuda taşınmaz tescil edilmesi mümkün değildir. Bu taşınmazlar Hazine adına tescil olunur ve mülkiyetten doğan haklar Maliye Bakanlığı tarafından kullanılır.

Ancak, 04.01.2016 tarihinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünden alınan bilgiler ile Hazine taşınmazlarının envanter kayıtlarının tutulduğu MEOP sistemi üzerinde yapılan incelemelerde; anılan hükme aykırı olarak 5018 sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvele dahil olan

kamu idareleri adına tescil yapıldığı, bu nedenle, Hazineye ait toplam yüzölçümü 4.529.016,76 m² olan 1.081 adet taşınmazın Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından envanter kayıtlarına dahil edilemediği tespit edilmiştir.

C) Yurtdışında Türkiye Cumhuriyeti Devleti adına edinilen taşınmazların kayıtlara alınmaması;

5018 sayılı Kanunda genel bütçeli kurumlar arasında sayılan Dışişleri Bakanlığının anılan Kanununun 45 inci maddesi hükmü uyarınca, yurtdışında taşınmaz edinmesi imkan dahilindedir. Dış temsilciliklerin ihtiyacına binaen yurtdışında satın alınan taşınmazlar, tapuda Türkiye Cumhuriyeti adına tescil edilmekle birlikte, Devlet malı niteliğinde olan söz konusu taşınmazların, yukarıda da ifade edildiği üzere, Milli Emlak Genel Müdürlüğünce envanter kayıtlarına alınarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak, Dışişleri Bakanlığı ve Milli Emlak Genel Müdürlüğünden alınan bilgilere istinaden yapılan incelemede, dış temsilcilikler tarafından başkonsolosluk, büyükelçilik, daimi temsilcilik binası, resmi konut ve lojman olarak kullanılmak üzere yurtdışında satın alınan, ancak Milli Emlak Genel Müdürlüğünce envantere dahil edilmeyen 105 adet hizmet binası, 113 adet resmi konut ile 190 adet lojman binası olmak üzere toplam 408 adet taşınmazın olduğu ve bu taşınmazların mali tablolara yansıtılmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak, genel bütçeli kurumlar tarafından gerek yurt içinde gerekse yurt dışında edinilen taşınmazların Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından envantere alınması ve mali tablolara yansıtılmasını teminen gerekli önlemlerin alınması, değerlendirme çalışmasına esas olacak cins tashihlerinin en kısa sürede tamamlanması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle;

a) Değerlemesi yapılmayan taşınmazların mali tablolara aktarılması

Rapora konu edilen 87.000 adet taşınmazın envanter çalışmalarının 31/07/2016 tarihine kadar tamamlanmasının planlandığı ve bu taşınmazların 31/12/2016 tarihi itibarıyla rayiç değer üzerinden envantere dahil edilmesine yönelik çalışmaların yürütüldüğü,

b) Taşınmazların genel bütçeli diğer kamu idareleri adına tescil edilmiş olması

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne gönderilen 03/05/2016 tarihli yazı ile 5018 sayılı Kanuna ekli I sayılı cetvelde sayılan kamu idareleri adına tescil edilen taşınmazların Hazine adına tescil edilmesinin istendiği, tapuda Hazine adına tescilin ardından söz konusu taşınmazların envantere dahil edilerek muhasebeleştirileceği,

c) Yurtdışında Türkiye Cumhuriyeti Devleti adına edinilen taşınmazların kayıtlara alınmaması

2010 yılında Dışişleri Bakanlığında yurtdışında kullanımlarında olan taşınmazların listesinin temin edildiği ve bu bilgilerin MEOP kayıtlarına alındığı,

Dışişleri Bakanlığı Merkez Saymanlığı Müdürlüğüne gönderilen 15/04/2016 tarihli yazıda, taşınmazların envanterinin yapılarak gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesi ve muhasebe kayıtlarına alınması gerektiğinin belirtildiği,

MEOP sisteminde yurtdışında bulunan taşınmazlara ilişkin olarak oluşturulan modülün 30/05/2016 tarihi itibarıyla kullanıma açılmasının planlandığı, bu programın açılmasını müteakip taşınmazların sağlıklı bir şekilde mali tablolara aktarılacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, bulguya esas teşkil eden tespitler genel olarak kabul edilmiş ve her birine ilişkin öngörülen farklı eylemler sonucu envanter işlemlerinin tamamlanarak muhasebeleştirileceği ifade edilmiştir.

Bununla beraber, bulgunun (c) bölümüne verilen cevapta; 2010 yılında Dışişleri Bakanlığı tarafından kullanılan taşınmazların listesinin temin edilerek bu bilgilerin MEOP'a aktarıldığı belirtilmişse de, yapılan incelemelerde, söz konusu taşınmazların Yurt Dışı Temsilcilik Modülünde ek bilgi olarak yer aldığı, ancak envanter sistemine dahil edilmediğinden, mali tabloların yurtdışında Türkiye Cumhuriyetinin mülkiyetinde bulunan taşınmazları içermediği görülmüştür.

İdare tarafından verilen cevapta, envanter ve değerlendirme çalışmalarının tamamlanmasına ilişkin bir takım eylemler öngörülmüş olup, denetim yılındaki hatalı uygulamaya ilişkin herhangi bir hukuki gerekçe gösterilmediğinden, 250 ve 252 nolu hesapların doğru ve güvenilir bilgi içermediği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Maliye Bakanlığı 2015 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve “Denetimin Dayanağı Amacı, Yöntemi ve Kapsamı” bölümünde açıklanan çerçevede ekte sunulan mali rapor ve tablolarının “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı maddi duran varlıklar, diğer yükümlülükler ve taşınmaz gelirleri hesap alanları hariç doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Münhasıran Hazine Müsteşarlığı Tarafından Kullanılması Gereken 137.90.01-Dış Borcun İkazından Doğan Takipli Alacaklar Hesabının Bakanlık Taşra Teşkilatınca Kullanılması

Dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı ile bu alacakların takibinin yapıldığı hesapların münhasıran Hazine Müsteşarlığına bağlı muhasebe birimlerinde kullanılması gerekirken, bazı defterdarlıklar tarafından 137.90.01-Dış Borcun İkazından Doğan Takipli Alacaklar hesap kodu kullanılarak kayıt yapıldığı tespit edilmiştir.

01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 66 ncı maddesi, 130-Dış Borcun İkazından Doğan Alacaklar Hesabının niteliğine ilişkin hükümler içermekte olup, hesaba ilişkin işlemler ise, Yönetmeliğin 67 nci maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabının, sadece Hazine Müsteşarlığına bağlı muhasebe birimlerinde kullanılması ve dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan vadesinde tahsil edilemeyenlerin, takipteki kurum alacakları hesabına aktarılarak izlenmesi gerekmektedir.

Yönetmeliğin 74 üncü maddesi de 137-Takipteki Kurum Alacakları Hesabının niteliğine ilişkin aşağıdaki hükmü içermektedir;

“(1) Takipteki kurum alacakları hesabı; dış borcun ikrazından doğan alacaklar hesabı, para piyasası nakit işlemleri alacakları hesabı, kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı ve diğer kurum alacakları hesabında kayıtlı tutarlardan vadesinde tahsil edilemeyenler ile bu tutarlara ilişkin olarak hesaplanan faiz alacaklarından, anaparaya ilave edilmemiş olanların takibe alınarak izlenmesi için kullanılır”

Yönetmeliğin yukarıda yer verilen hükümleri uyarınca, 130 no.lu hesapta kayıtlı alacaklardan vadesinde tahsil edilemeyenler ile varsa anaparaya eklenmiş olan faizin tamamı, 137 no.lu hesaba borç kaydedilmekte ve bu hesabın altında yer alan ekonomik kodlarda Dış Borcun İkazından Doğan Takipli Alacaklar olarak izlenmektedir. Dolayısıyla, sadece Hazine Müsteşarlığına bağlı muhasebe birimlerinde kullanılması gereken 130 no.lu hesap kodundaki alacaklardan takibe alınanların kaydedildiği ve 137 no.lu hesap kodu altında yer alan Dış

Borcun İkrasından Doğan Takipli Alacakların da sadece Hazine Müsteşarlığına bağlı muhasebe birimleri kayıtlarında yer alması gerekmektedir.

Tablo: 137.90.01 no.lu hesaba ilişkin işlemler

Muhasebe Birim Ad	Açılış Kaydı BORÇ	Yıl İçi İşlem ALACAK	Kapanış Kaydı ALACAK
Batman Defterdarlık Muhasebe Müd.	120.000,00	-	120.000,00
Erzincan Defterdarlık Muhasebe Müd.	355.515,00	-	355.515,00
Hakkari Defterdarlık Muhasebe Müd.	831.505,28	-	831.505,28
Siirt Defterdarlık Muhasebe Müd.	674.570,00	-	674.570,00
TOPLAM			1.981.590,28

Bakanlık muhasebe verilerinin incelenmesi neticesinde, yukarıdaki Tabloda da özetlendiği üzere, bazı defterdarlıklar tarafından 137.90.01-Dış Borcun İkrasından Doğan Takipli Alacaklar Hesabına dönem içi işlem içermeksizin sadece açılış ve kapanıştan oluşan kayıtların yapıldığı görülmüştür.

Başka bir ifadeyle, Hazine Müsteşarlığına bağlı muhasebe birimleri haricinde kullanılmaması gereken ve Dış Borcun İkrasından Doğan Takipli Alacakların yer aldığı hesaba bahsi geçen defterdarlıklar tarafından yanlış kayıt yapılmış, yıl içinde herhangi bir işlem gerçekleştirilmemiş ve bu kayıtlar düzeltilmediğinden ertesi yıla devredilmiştir. Dolayısıyla, Bakanlık mali tablolarında yer alan 137 no.lu hesap,1.981.590,28 TL hatalı bilgi sunmaktadır.

Bu itibarla, defterdarlıklar tarafından kullanılan 137.90.01-Dış Borcun İkrasından Doğan Takipli Alacaklar Hesabında kayıtlı işlemlerin mahiyetinin belirlenerek Bakanlığa ait bir alacak ise, doğru ekonomik koda kaydının yapılması; başka kuruma ait ise, ilgili hesap devri süreçlerinin tamamlanması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve ikincil mevzuatının yürürlüğe girmesi ile birlikte, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin bireysel mali tablo oluşturması ve kamu idare hesaplarının Sayıştaya verilebilmesi amacıyla 2013 yılından itibaren muhasebe kayıtlarının tamamında kurumsal kod kullanımı çalışmalarına başlanıldığı,

2015 yılında yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan hüküm çerçevesinde tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanma zorunluluğu getirildiği,

Yayımlanan duyurularla, geçmiş dönemlerden gelen ve kontrolü yapılamayan hesapların 2015 yılına Maliye Bakanlığı kurumsal koduyla devrettirildiği,

2015 yılında ise, Maliye Bakanlığı kurumsal kodundan ilgili kamu idaresinin kurumsal koduna düzeltme yapılması öngörülmekle beraber, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bireysel mali tablo çıkarılması uygulamasına ilk defa geçiliyor olmasından dolayı uygulamada özellikle geçmiş kayıtlardan kaynaklı kısa dönemde hemen çözülemeyecek sorunların ortaya çıktığı,

137.90.01-Dış Borcun İkazından Doğan Takipli Alacaklar yardımcı hesap kodu kullanılarak yapılan kayıtların 2005 yılı ve öncesinde Genel Bütçeye Dâhil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler mülga Muhasebe Yönetmeliğine göre 138-Hazinece Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına alınması gerekirken sehven 139-Takipteki Hazine Alacaklar Hesabına alınan kayıtlar olduğu,

Mülga Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğinin 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte söz konusu hesabın yeni hesap planına uygun olarak 2005 yılından 2006 yılına 137.90.01-Dış Borcun İkazından Doğan Takipli Alacaklar yardımcı hesap koduyla devrettirildiğinin anlaşıldığı,

Bu kapsamda muhasebe birimlerine gerekli talimatların verilerek söz konusu tutarların Maliye Bakanlığı kurumsal kodundan çıkarıldığı ve ait olduğu kamu idaresinin kurumsal koduyla ilgili hesaplara (132/232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı) alınmasının öncelikle sağlandığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, başka kurumlara ait geçmişten kalan kurum alacaklarının Maliye Bakanlığı mali tablolarında yer aldığı ve bu alacakların kurumsal kod kullanım hatasının yanısıra, 132-232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesapları gibi hesap kodları yerine sehven 137.90.01-Dış Borcun İkazından Doğan Takipli Alacaklar yardımcı hesap koduyla devrettiği ifade edilmiştir.

Her ne kadar söz konusu tutarların ait olduğu kamu idaresinin kurumsal koduyla ilgili hesaplara alınmasının öncelikle sağlandığı belirtilmiş olsa da, farklı kurumlara ait alacak kayıtlarının, münhasıran Hazine Müsteşarlığı tarafından kullanılması gereken 137.90.01 yardımcı hesap kodu altında 2015 yılı Maliye Bakanlığı mali tablolarında hatalı bir şekilde yer aldığı ve bunun sonucunda, 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabının 1.981.590,28 TL hatalı bilgi sunduğu sonucuna varılmıştır.

BULGU 2: İlgili Mali Yılda Ödemesi Yapılmayan Giderlerin Bütçe Gideri Olarak Muhasebeleştirilmesi

Maliye Bakanlığına ait 05.1 Görev Giderleri, 05.2 Hazine Yardımları, 05.8 Gelirlerden Ayrılan Paylar, 07.1 Yurtiçi Sermaye Transferleri harcamalarının incelenmesi neticesinde, gider tahakkuku yapılan harcamaların bir kısmının, ödeme yapılmadığı halde, 830-Bütçe Giderleri ve 835-Bütçe Giderleri Yansıtma Hesapları kullanılarak bütçe gideri olarak muhasebeleştirildiği ve 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının emanet hesabı niteliğinde kullanıldığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Kayıt Zamanı” başlıklı 50 nci maddesinde; *“Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır”* hükmü yer almaktadır.

Anılan hüküm uyarınca, her türlü mali işlemin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir, ancak, muhasebeleştirme işleminin nasıl yapılacağı, gerçekleştirilen giderin kamu gelir ve gideri veya bütçe gelir ve gideri olmasına göre farklılık göstermektedir.

5018 sayılı Kanunun “Kamu Gelir ve Giderlerinin Yılı ve Mahsup Dönemi” başlıklı 51 inci maddesine göre, kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir. Ancak, aynı madde gereğince bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.

Yukarıdaki hükümlerden anlaşılacağı üzere, 5018 sayılı Kanun, bütçe gelir ve giderlerinin nakit, diğer tüm mali işlemlerin ise tahakkuk esasına göre kaydedilmesi gerektiğini öngörmüştür. Buna rağmen, Maliye Bakanlığı 2015 yılı mali tablolarında

ödenmediği halde, 830-Bütçe Giderleri ve 835-Bütçe Giderleri Yansıtma Hesaplarında muhasebeleştirilen giderler bulunmaktadır.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin nakit ihtiyaçlarının elektronik ortamda belirlenmesi, karşılanması, ödemelerin gerçekleştirilmesi ve tahsilat işlemleri Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslara göre yapılmaktadır. Bu Usul ve Esaslar uyarınca, nakit ihtiyacının belirlenmesi ve Hazine Müsteşarlığınca karşılanması için Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının kullanılması öngörülmüştür.

Uygulamada, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı kullanılmak suretiyle Hazine Müsteşarlığından nakit talep edilmesi karşılığında, 630-Faaliyet Giderleri Hesabı veya ilgili varlık hesaplarına kayıt yapılmakla beraber, bütçe giderinin ödenmiş olması şartı aranmadan, 830-Bütçe Giderleri ve 835-Bütçe Giderleri Yansıtma Hesaplarına da kayıt yapılarak bütçe gideri muhasebeleştirilmektedir.

Maliye Bakanlığına ait 05.1 Görev Zararları, 05.2 Hazine Yardımları, 05.8 Gelirlerden Ayrılan Paylar, 07.1 Yurtiçi Sermaye Transferleri harcamalarında, Tabloda görüleceği üzere, 2015 yılında 48.239.496,00 TL Görev Zararı, 2.731.556.362,30 TL Hazine Yardımı, 4.085.260.001,19 TL Savunma Sanayi Destekleme Fonu (SSDF)'ye ödenmek üzere ayrılan Gelirlerden Ayrılan Paylar ve 1.185.360.962,85 TL Yurtiçi Sermaye Transferi olmak üzere toplam 8.050.416.822,34 TL'nin ödenmediği halde, 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydı yapılarak muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Tablo: Ödenmediği Halde Bütçe Gideri Olarak Muhasebeleştirilen Giderler (TL)

Bütçe Gideri Türü	Ödenmediği Halde Bütçe Gideri Olarak Muhasebeleştirilen Giderler
05.1 Görev Zararları	48.239.496,00
05.2 Hazine Yardımları	2.731.556.362,30
05.8 Gelirlerden Ayrılan Paylar	4.085.260.001,19
07.1 Yurtiçi Sermaye Transferleri	1.185.360.962,85
Toplam	8.050.416.822,34

Ek olarak, geçmiş yıllarda bütçe gideri kaydı yapıldığı halde, halen ödenmeyen SSDF'ye ait Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Kamu Payları da mevcuttur. 325-Nakit

Talep ve Tahsisleri Hesabında kayıtlı olan bu tutarlar, aşağıdaki Tabloda görüleceği üzere 2012 yılı için 2.978.428.039,99 TL, 2013 yılı için 2.254.500.932,00 TL ve 2014 yılı için 3.783.381.304,13 TL olmak üzere toplam 9.016.310.276,12 TL'dir. Bu toplam tutar kadar gider, ilgili oldukları yıl mali tablolarında bütçe giderleri arasında görünmekle birlikte halen ödenmemiştir.

Tablo: 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabında Bulunan Geçmiş Yıl Kayıtları (TL)

Yıllar	325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabında Bulunan Geçmiş Yıl Kayıtları
2012	2.978.428.039,99
2013	2.254.500.932,00
2014	3.783.381.304,13
Toplam	9.016.310.276,12

Bu durum, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü düzenlemeye aykırı olarak muhasebeleştirilen bütçe giderlerinin yanında, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabına da Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen amaçlara aykırı olarak kayıt yapılmasına neden olmaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 250 nci maddesi, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimlerinin nakit ihtiyaçlarının belirlenmesi, talep edilmesi ve karşılanan tutarlardan gerçekleştirilen ödemelerin izlenmesi için kullanılmasını öngörmekte iken, uygulamada bu hesabın emanet hesabı niteliğinde kullandığı ve dolayısıyla mali tablolarda hatalı bilgi sunulmasına neden olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklanan uygulamanın, 5018 sayılı Kanun ile hüküm altına alınan bütçe giderleri ödendiği yılda muhasebeleştirilir hükmüne uygun olmadığı ve mevzuata aykırı bu muhasebe kayıtları nedeniyle 830-Bütçe Giderleri ve 835-Bütçe Giderleri Yansıtma Hesabının 2015 yılında 8.050.416.822,34 TL; Yönetmeliğin öngörmediği şekilde emanet hesabı niteliğinde kullanılması nedeniyle de 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının 17.066.727.098,46 TL (2015 yılında yapılan kayıtlar için 8.050.416.822,34 TL ve daha önceki yıllardan gelen 9.016.310.276,12 TL olmak üzere toplam 17.066.727.098,46 TL) hatalı bilgi sunduğu sonucuna varılmıştır.

Kamu idaresi cevabında özetle, bulguda belirtilen gider gerçekleştirmelerinin; Yılı Bütçe Kanunlarının “Aktarma, ekleme, devir ve iptal işlemleri” başlıklı 6 ncı maddelerinde

yer alan; “...*Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri arasındaki kaynak transferleri ödenek aktarma suretiyle yapılır. Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki idareler ve kurumlar arasındaki diğer kaynak transferleri tahakkuk işlemleriyle gerçekleştirilir*” hükmüne ve bütçe politikasının bir gereği olarak idarenin ihtiyaçları doğrultusunda tahakkuka bağlanarak gider kaydı yapılmak ve ilgili idarelere aktarılmak üzere Merkez Muhasebe Birimine intikal ettirildiği,

4842 sayılı Kanunun 38 inci maddesine göre hesaplanan payın SSDF hesabına aktarılmak üzere tahakkuk işlemi yapılarak merkezi yönetim muhasebe yönetmeliğinde öngörüldüğü üzere 325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı ile Hazine Müsteşarlığından nakit talep edildiği, nakit planlamasının ise, kurumların talep ve ihtiyaçları doğrultusunda Hazine Müsteşarlığınca yapıldığı,

5018 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde; bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ödendiği yılda muhasebeleştirileceği hükmü ile beraber, aynı Kanunun 34 üncü maddesinde ise, ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarların, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınacağı ve buradan ödemesinin gerçekleştirileceğinin hüküm altına alındığı,

325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında yer aldığı ve emanet karakterli bir hesap olduğu, dolayısıyla, yapılan işlemlerin 5018 ve 4749 sayılı Kanunlar ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine uygun olarak gerçekleştirildiği,

Merkezi yönetim mali tablolarında SSDF’ye aktarılacak tutarın elimine edildiği ve böylece mali tabloların hatadan arındırıldığı ifade edilmektedir.

325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabında yılı geçen ve nakdi karşılanarak ödemesi yapılamayan giderlere ilişkin yılsonlarında aynı nitelik ve karakterdeki 320-Bütçe Emanetleri Hesabına alınmak suretiyle takibinin bu hesaptan yapılması hususunun değerlendirileceği ise ayrıca belirtilmiştir.

Sonuç olarak İdare cevabında, yılı Bütçe Kanunlarına göre kaynak tahsisinin tahakkuk işlemi ile yapıldığı, tahakkuk işlemiyle gider kaydı yapılan tutarlar için Muhasebe Yönetmeliğine uygun olarak 325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı ile nakit talep edildiği ve nakit planlamasının Hazine Müsteşarlığınca yapıldığı, Merkezi Yönetim mali tablolarında

SSDF'ye ödenen tutarların elimine edilmesi dolayısıyla mali tablolarda hataya yol açılmadığı ifade edilmektedir.

Bulgu konusu edilen husus İdare cevabında açıklanan bu işlemlerin yapılması veya konsolide mali tablolarda oluşacak hata değil, ödeme yapılmadığı halde bütçe gideri olarak muhasebeleştirme işleminin yapılması dolayısıyla Maliye Bakanlığı mali tablolarında hata ortaya çıkmasıdır.

Bu hususa ilişkin olarak ise İdare cevabında, 5018 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinde ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarların, bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınacağı ve buradan ödemenin gerçekleştirileceğinin hüküm altına alındığı, 325 no'lu hesabın ise, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında yer aldığı ve emanet karakterli bir hesap olduğu ifade edilmektedir.

Ancak, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğini göre, 325- Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı kısa vadeli yabancı kaynak olmakla beraber, 32-Faaliyet Borçları hesabının altında yer almaktadır ve Yönetmelik hükümlerinde emanet karakterli bir hesap olduğunu gösterir bir ifade bulunmadığından, 320- Bütçe Emanetleri Hesabı ile aynı özellikleri taşıdığı söylenemez, dolayısıyla, 5018 sayılı Kanunun 34 üncü maddesi gereği emanet hesap olarak düşünülüp bu hesabın kullanılması karşılığında yapılan giderin bütçe gideri olarak kaydedilmesi düşünülemez. Zira Yönetmelikte, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri muhasebe birimlerinin nakit ihtiyaçlarının belirlenmesi, talep edilmesi ve karşılanan tutarlardan gerçekleştirilen ödemelerin izlenmesi için kullanılacağını belirtilmiştir. Dolayısıyla, Yönetmelikte bu hesabın emanet karakter taşıdığına dair bir vurgu bulunmamaktadır.

Bu itibarla, 5018 sayılı Kanun ile hüküm altına alınan bütçe giderleri ödendiği yılda muhasebeleştirilir hükmüne aykırı olan muhasebe kayıtları nedeniyle 830-Bütçe Giderleri ve 835-Bütçe Giderleri Yansıtma Hesabının 2015 yılında 8.050.416.822,34 TL; Yönetmeliğin öngörmediği şekilde emanet hesabı niteliğinde kullanılması nedeniyle de 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabının 17.066.727.098,46 TL (2015 yılında yapılan kayıtlar için 8.050.416.822,34 TL ve daha önceki yıllardan gelen 9.016.310.276,12 TL olmak üzere toplam 17.066.727.098,46 TL) hatalı bilgi sunduğu sonucuna varılmıştır.

BULGU 3: Kurumsal Kodun Hatalı Kullanılması Nedeniyle Mali Tabloların Bakanlığın Gelir ve Alacaklarına İlişkin Doğru Bilgi Sunmaması

Genel bütçeye dahil diğer kamu idarelerine ait olan ve faaliyeti gerçekleştiren kurumun mali tablolarında raporlanması gereken gelir ve alacakların hatalı kurumsal kod kullanılması nedeniyle Maliye Bakanlığı hesaplarına kaydedildiği, buna karşın Bakanlık gelirlerinin de diğer kamu idarelerinin mali tablolarında raporlandığı görülmüştür.

5018 sayılı Kanunun 51 inci maddesi hükmü uyarınca, kamu gelirleri tahakkuk esasına, bütçe gelirleri ise, nakit esasına göre kayıtlarına alınacaktır. Gelir işlemlerinde yapılacak muhasebe kaydının ayrıntıları ise 27.12.2014 tarihli Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmeliğin 391 inci maddesi uyarınca, faaliyetler sonucu elde edilen gelirler, 600-Gelirler Hesabında muhasebeleştirilirken; nakden veya mahsuben yapılan tahsilatlar ise, Yönetmeliğin 412 nci maddesine göre, 800- Bütçe Geliri Hesabına kaydedilecektir.

Muhasebe kaydında kullanılacak kurumsal kod ise, anılan Yönetmeliğin 8 inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Bu Yönetmeliğin, bütçe sınıflandırmasının kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları kullanılarak hesaplara kayıt yapılmasına ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin hesap planında yer verilen tüm hesaplara kayıt yapılırken kurumsal kod kullanılması zorunludur.”

Bu hüküm gereğince, gelirler mali işlemi tesis eden kamu idaresinin kurumsal koduyla muhasebeleştirilecek ve raporlanacaktır. 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu maddenin uygulanmasında birlik sağlanması amacıyla Muhasebat Genel Müdürlüğünce yayımlanan 27.04.2015 tarihli Genel Yazıda, kurumların faaliyetlerinden elde edilen gelirler ekonomik kod bazında tanımlanmıştır.

Anılan yazı ekinde yer alan cetvelde ikili bir ayrıma gidilerek; ilgili teşkilat kanununda geliri doğuran faaliyetin konusu olan idari işlemi veya süreci tesis etmekle yükümlü kılınan kamu idaresi tanımlanmışsa, gelirin onun kurumsal kodu ile kayıtlara alınması; buna karşın, mevzuatta herhangi bir kamu idaresine atfedilmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ise,

işlemi tesis eden kamu idaresinin kurumsal kodu kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilmesi prensibi benimsenmiştir.

Ancak, Bakanlığın 2015 yılı mali tabloları ve say2000i verileri esas alınarak yapılan incelemelerde;

- Mevzuatta genel bütçeye dahil diğer kamu idarelerinin yetkili kılındığı ve Genel Müdürlükçe hazırlanan cetvelde de ilgili kurumla ilişkilendirilen gelirlerin, Maliye Bakanlığı kurumsal kodu (12) ile gelir ve alacak hesaplarına kaydedildiği görülmüştür. Hatalı kurumsal kod kullanılması neticesinde; diğer kamu idarelerine ait olan gelirlerin tahakkukuna ilişkin 138.312.413,30 TL tutarın, Bakanlığın 120-Gelirlerden Alacaklar Hesabında; yine başka idarelerin faaliyet gelirlerine ilişkin toplam 3.883.379.966,49 TL tutarın ise, 600-Gelirler Hesabına kaydedilerek Bakanlığın mali tablolarında raporlandığı,
- Anılan Genel Yazı ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uyarınca, münhasıran Maliye Bakanlığının faaliyeti olarak belirlenen ve Bakanlığın kurumsal koduyla 600-Gelirler Hesabına kaydedilmesi gereken 9 farklı ekonomik koddaki gelir kalemlerine ilişkin 387.040.814,35 TL tutarın, diğer kamu idarelerinin kurumsal koduyla muhasebeleştirildiği ve bu idarelerin hesaplarında izlendiği, tespit edilmiştir.

Sonuç olarak, Maliye Bakanlığının gelir işlemleri sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilemediğinden, Bakanlık mali tablolarının, 600-Gelirler Hesabı ve 120-Gelirlerden Alacaklar Hesaplarına ilişkin hatalı bilgi sunduğu değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, tespit edilen aksaklıkların giderilmesi ve gelirlerin kurumsal düzeyde ayrımının sağlıklı biçimde muhasebe kayıtlarına yansıtılmasının diğer kamu idarelerine ait mali tabloların da denetime esas teşkil edecek şekilde hazırlanması açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle genel bütçeli idarelerin her biri için bilanço ve faaliyet sonuçları tablosunun üretilmesi için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin değiştirildiği ve 41 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğın yayımlandığı,

Bu düzenlemeler çerçevesinde, genel bütçeli her bir kamu idaresinin faaliyet sonuçları tablosu, gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu ve bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosuna dahil edilecek gelir türlerinin belirlenmesi amacıyla Bakanlıkça gelirlerin kurumsal ayırımına ilişkin cetvel oluşturulduğu,

Cetvelin 27/04/2015 tarihli ve 4168 sayılı yazı ekinde kamu idarelerine gönderilerek tahsil edilen gelirlerin cetvelde belirlenen idarelerin kurumsal koduyla muhasebeleştirilmesi gerektiğinin duyurulduğu, söz konusu cetvel baz alınarak 2015 yılı Ağustos ayından itibaren KBS'ye gerekli kontrollerin eklendiği,

Bu çerçevede, geçiş dönemi olmasından dolayı ortaya çıkan bu tür hatalar uygulayıcıların dikkati çekilerek düzeltilirdiği ve sistemsal tedbirler alındığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdarece verilen cevapta, genel bütçeli idarelerin gelir kalemlerinin kurumsal ayırımına ilişkin 2015 yılı içinde yapılan düzenlemeler ve idari işlemler belirtilmişse de, mevcut hatalı kayıtların esas alındığı denetim yılına ait mali tabloların düzeltilmesine ilişkin somut bir eylemden söz edilmemiştir.

Gelirlerin kurumsal düzeyde ayırımının muhasebe kayıtlarına doğru yansıtılmaması sonucu ortaya çıkan hataların düzeltilmesi ve sistemsal tedbirlerin alınması, sonraki yıl denetimlerinin konusunu oluşturmakla beraber denetim yılı içinde yapılan hatalı muhasebe kayıtları ve bu kayıtlar esas alınarak oluşturulan 2015 yılına ait Faaliyet Sonuçları Tablosu, Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu ve Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosunun denetime esas teşkil edecek nitelikte doğru ve tam bilgi sunmadığı yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

Anılan Genel Tebliğin 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında;

“4646 sayılı Kanunun 12 inci maddesinin (a) ve (b) bentleri hükümleri uyarınca, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca düzenlenmiş üretim lisansına ve bu Kurumun uygun görüşüne istinaden Hazine taşınmazları üzerinde doğal gazın iletimi, dağıtımı, depolanması, pazarlanması amacıyla irtifak hakkı tesis edilmesi veya kullanma izni verilmesinin talep edilmesi halinde;

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

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

düzenlemesi yapılmıştır.

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

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

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

Ayrıca, Genel Tebliğ ile getirilen “değer düşüklüğü karşılığı bedel” belirleme yöntemi konuya ilişkin düzenlemelerde yer almadığından, bu bedelin nasıl tespit edileceğine ilişkin esaslar da belli değildir. Anılan yöntem esas alınarak belirlenen irtifak hakkı bedellerinde bazen taşınmazların “satış bedeli”nin, bazen de “bir yıllık kullanım bedeli”nin kıstas alınması gibi farklı uygulamalara gidildiği görülmüştür. Bu durum da aynı tür idari işlemlerde farklı usullerin uygulanması anlamına gelmektedir.

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

Kamu idaresi cevabında özetle mecra hakkı bedelinin, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 744'üncü maddesi, 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun 12 nci maddesi ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 11 inci maddesi hükümleri çerçevesinde belirlendiği,

Konuyla ilgili olarak Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 2004/5-749 Esas No.lu 2005/44 Karar No.lu kararında, irtifak bedelinin taşınmazın tamamından trafo binası ve pilon yerinin yüzölçümü indirildikten sonra, kalan bölümün irtifak hakkı tesisinden önceki değeri ile irtifak hakkı geçirildikten sonraki değeri arasındaki fark belirlenmek suretiyle hesaplandığına yer verildiği,

Mecra irtifak hakkı tesisi işleminde taşınmazın tamamı ya da bir kısmı üzerinde irtifak hakkı tesis edilmeyip, sadece taşınmazın altından ya da üstünden gaz ve benzerlerine ait boruların geçirilmesi söz konusu olduğundan; taşınmazın enerji nakil/boru hattı geçmeden önceki değeri ile enerji nakil/boru hattı geçtikten sonraki değeri arasında oluşan farkın mecra irtifak hakkı olarak belirlenmesi, bedelin de bir defaya mahsus olmak üzere tahsil edilmesinin gerektiği,

İrtifak hakkı bedelinin bağımsız ve/veya sürekli irtifak hakkı tesisi ve kullanma izni verilmesi durumunda Yönetmeliğin 12 nci maddesine göre, mecra irtifak hakkı tesis edilmesi durumunda ise değer düşüklüğü yöntemine göre hesaplanmaya tabii olduğu,

324 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliğinde yer alan düzenlemenin; mecra irtifak hakkı tesisinde değer düşüklüğü yöntemini açıklayıcı ve uygulama birliğini sağlamaya yönelik olup, 2886 sayılı Kanun ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkındaki Yönetmeliğe normlar hiyerarşisinde aykırılık teşkil etmediği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu İdaresi cevabında mecra irtifak hakkı tesis edilmesi durumunda bedelin, çeşitli kanunlarda düzenlenen, katlanma yükümlüğünün bir karşılığı ve/veya kamulaştırma bedeli esas alınarak, değer düşüklüğü yöntemine tabii olarak hesaplanması gerektiği değerlendirilmiştir.

Her ne kadar Kamu İdaresi cevabında genel irtifak haklarından ayrı olarak değerlendirilerek sadece taşınmazın altından ya da üstünden gaz ve benzerlerine ait boruların geçirilmesi söz konusu olduğunda hakkın mecra niteliğinde olduğundan bahisle farklı bir

uygulamaya gidilmesi ve değer düşüklüğünün esas alınması gerektiği ifade edilmişse de önceki yıl incelemelerinde aynı kapsamda Bakanlıkça, Hazine taşınmazları altından geçirilen petrol boru hatlarıyla ilgili tesis edilen irtifaklarda yıllık bedel belirlenmesi ve bu bedellere ek olarak hasılat payı alınması suretiyle gelir elde edilmekte olduğu görülmüştür.

Buna ek olarak 324 nolu Tebliğin bulguda yer verilen 4 üncü maddesinde, irtifak hakkından ayrı olarak mecra hakkı tanımı yapılmamış, boru hatları için Yönetmeliğin 12 nci maddesine göre takdir edilecek bedel üzerinden kullanma izni verileceği veya irtifak hakkı tesis edileceği, sadece BOTAS'a verilecek irtifaklarda değer düşüklüğü yönteminin esas alınacağı ifade edilmiştir. Nitekim irtifak hakkının içeriğine ilişkin temel düzenlemenin yapıldığı Medeni Kanununda da mecra hakkı, irtifak hakkı başlığı altında bir hak türü olarak tanımlanmaktadır.

Özetle; boru hattına esas irtifak hakkı bedellerinde uygulama farklılıkları ile Tebliğ hükümleri göz önüne alındığında bu yöntemin mecra irtifak hakkıyla ilgili genel bir uygulama olduğuna ilişkin ifadenin gerçek durumu yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

BOTAS lehine tesis edilen irtifak haklarında bedel tespitlerinin dayanağı olarak açıklanan mevzuat hükümleriyle ilgili olarak; 4721 sayılı Kanununun 744 üncü maddesinde zorunlu hallerdeki mecra hakkından bahsedilmekte ve malikin tazminat yoluyla kaybının önlenmesi hedeflenmektedir. Halbuki 4646 sayılı Kanuna göre doğalgaz nakil boru hattı geçirilmesine yönelik olarak yapılan irtifak hakkı tesislerinde, talep eden kuruluş lehine Bakanlıkça 2886 sayılı Kanun 51/(g) hükümleri uyarınca pazarlık usulüyle ihale yapılmakta, bedel teklifi üzerinde anlaşmak ve resmi senet imzalamak suretiyle işlemler sonuçlanmaktadır. Medeni Kanunda öngörülen zorunluluk koşulu, BOTAS'a hak tesisi işlemlerinin konusunu oluşturmadığından mecra hakkı değer tespitinde bu kanundaki tazminat belirleme hükmüne atıf yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı düşünülmektedir.

Bedel tespitlerinin ikinci bir dayanağı olarak gösterilen 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 11 inci maddesinde irtifak hakkının kamulaştırma bedeli, kamulaştırma sebebiyle taşınmaz malda meydana gelecek kıymet düşüklüğü karşılığı olarak belirlenmiştir. Bilindiği üzere 2942 sayılı Kanun, gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetinde bulunan, Devlet ve kamu tüzelkişilerince kamulaştırılması yoluyla edinilen taşınmaz mallar ve bunlar üzerinde kurulmuş irtifak haklarının kamulaştırma bedellerinin düzenlenmesine yönelik hükümler içermektedir.

İdare tarafından BOTAŞ lehine tesis edilen bulgumuza konu ettiğimiz irtifak hakları ise hali hazırda zaten Hazine mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufunda bulunan taşınmazlarla ilgili olup kamulaştırma yoluyla tesis edilen irtifak haklarından farklı, genel bir hak tesisi işlemi türüdür. Kanunda öngörülen koşullar oluşmadığı halde bu Kanuna atıf yapılarak, taşınmaz malda meydana gelecek kıymet düşüklüğü karşılığı bedel belirlenmesi açıkça yürürlükte olan genel hükümlere aykırılık teşkil etmektedir.

Bu kapsamda eleştiri konusu edilen husus, BOTAŞ'a yapılan irtifak hakkı bedelinin tespitinde dayanak olarak 2886, 4721 ve 2942 sayılı Kanunların hepsine atıf yapılarak idari işlemin farklı süreçleri için farklı Kanun hükümlerinin uygulanması suretiyle genel mevzuatın dışına çıkılarak karma bir yöntem benimsenmesi ve bu yeni yöntemin hukuki çerçevesinin de Bakanlıkça hazırlanan Tebliğ ile çizilmesidir.

Özetle; 4646 ve 2886 sayılı Kanunlar, ilgili Yönetmeliklerde doğal gaz boru hatlarına yönelik kurulacak irtifak haklarında BOTAŞ'a özgü istisna uygulama düzenlenmediği için mecra irtifakı bedellerinin belirlenmesinde İdarece genel hükümlere göre işlem tesis edilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 5: Bakanlık Harcama Birimleri Tarafından Doğrudan Temin ve Pazarlık Usulü İçin Belirlenen Sınırın Takip Edilememesi

Harcama süreçlerinin tamamının Maliye SGB-net sistemi üzerinden izlenmemesi ve ilgili mevzuat hükmü ile Analitik Bütçe Sınıflandırmasına uyumlu olmaması nedeniyle, doğrudan temin ve pazarlık usulü için 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile belirlenen %10'luk sınırın harcama birimleri tarafından sağlıklı bir biçimde takip edilemediği görülmüştür.

a) Bakanlık harcamalarına ilişkin süreçlerin tamamının Maliye SGB-net sisteminden izlenmemesi nedeniyle, doğrudan temin ve pazarlık usulü için belirlenen %10'luk sınırın sağlıklı bir biçimde takip edilemediği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62 nci maddesinin (1) bendiyle, kurumların, Kanunun 21/f (pazarlık usulü) ve 22/d (doğrudan temin) bentleri uyarınca yapacakları harcamaların yıllık toplamının idarelerin bütçelerine bu amaçla konulacak ödeneklerin %10'unu aşamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeyle, Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak

mal ve hizmet alımları ile yapım işlerine ilişkin harcamaların, 4734 sayılı Kanunda belirtilen temel ilkelere ve usullere uygun bir şekilde yapılması amaçlanmıştır.

31.12.2008 tarih ve 2008/6 sayılı Bakanlık Genelgesi ile 01.01.2009 tarihinden itibaren Bakanlığın merkez ve taşra birimlerine, tüm harcama süreçlerinde, Maliye SGB.net sistemi içerisinde yer alan harcama yönetim modülünü kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bakanlığa ait bilişim sistemleri incelendiğinde, Maliye SGB.net sisteminin yanı sıra, Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminden (KBS) de ödeme emri belgesi elde edilebildiği, dolayısıyla harcama birimlerinin ödeme emri belgelerini her iki sistemi kullanarak oluşturduğu görülmüştür.

Maliye SGB-net sistemi harcama sürecinde ödeme emri belgesi düzenlenmesinden önceki aşamaları da ihtiva ettiği için, bu sistemden ihale mevzuatında yer alan %10'luk sınırın takip edilmesi mümkündür. Ancak, KBS yalnızca ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve muhasebe hizmetlerini ihtiva eden bir bilişim sistemi olduğu için, bu sistem %10'luk sınırın takip edilmesine imkan vermemektedir.

2015 yılı Maliye Say2000i/SGB.net Harcama Tutarları Tablosunda görüleceği üzere, harcama birimleri tarafından ödeme emri belgesi düzenlenmesinden önceki aşamalarda Maliye SGB-net sistemine giriş yapılmadan, doğrudan KBS'de ödeme emri belgesi düzenlendiği tespit edilmiştir.

Bu durum, kamu ihale mevzuatında belirtilen %10'luk sınırın yalnızca Maliye SGB-net sisteminden izlenebilmesi nedeniyle, harcama birimlerince bu sınırın takibini imkansız hale getirmektedir.

b) Doğrudan temin ve pazarlık usulü için belirlenen %10'luk sınıra ilişkin mevzuat incelendiğinde, bu düzenlemenin Analitik Bütçe Sınıflandırmasıyla uyumlu olmaması nedeniyle, harcama birimlerince mevzuatın takibinin sağlıklı bir biçimde yapılamadığı tespit edilmiştir.

Kamu İhale Genel Tebliğinin 21.2 nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre; 4734 sayılı Kanununun 21/f ve 22/d bentlerinde düzenlenen pazarlık ve doğrudan temin usulüyle ihtiyaçların temininde kurum ve kuruluşların, yıllık bütçelerinde belirlenen toplam ödenek miktarını dikkate almaları ve mal alımı, hizmet alımı ve yapım işleri için bütçelerine konulan

yıllık toplam ödenekleri üzerinden her biri için ayrı ayrı % 10 oranını hesaplamaları gerekmektedir.

Bilindiği üzere, Analitik Bütçe Sınıflandırmasının bölümlerinden biri de giderin ekonomik sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırmaya göre giderler birinci düzeyde aşağıdaki şekilde tasniflenmiştir:

- 01- Personel Giderleri
- 02- Sosyal Güvenlik Kurumuna Devlet Primi Ödemeleri
- 03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri
- 04- Faiz Giderleri
- 05- Cari Transferler
- 06- Sermaye Giderleri
- 07- Sermaye Transferleri
- 08- Borç Verme
- 09- Yedek Ödenekler

Kurumlar bütçenin hazırlaması ve uygulanması yani harcama ve muhasebe süreçlerinde, harcamalarını bu sınıflandırmaya göre tasnif etmek zorundadırlar. Yukarıda anılan kamu ihale mevzuatı ise, bütçeye konulan ödeneklerin %10'luk kısmının hesabında mal ve hizmet alımı ile yapım işleri şeklinde takip edilmesini zorunlu kılmıştır.

Analitik Bütçe Sınıflandırmasında yer alan, Giderin Dördüncü Düzeyde Ekonomik Sınıflandırması Cetveli incelendiğinde, hangi kodun hangi tür harcama (mal alımı, hizmet alımı ya da yapım işi) için olduğu tam olarak anlaşılamadığı görülmüştür. Bu durum, idareler arasında farklı uygulamalara yol açmaktadır. Bakanlığın ilgili mevzuat hükmünün uygulanmasına ilişkin harcama birimlerine yol gösterecek genelge ya da genel yazı gibi bir düzenlemesi de bulunmamaktadır.

Diğer kurumların bu konudaki uygulamaları incelendiğinde, 4734 sayılı Kanununun 62/1 bendi uygulamasına ilişkin diğer kamu idareleri tarafından yayımlanan genelgelerde kamu idarelerince bu konuya ilişkin farklı düzenlemeler yapıldığı, sonuç olarak uygulamada yöntem birliği oluşmadığı görülmüştür.

Bu itibarla;

a) Bakanlık harcama birimlerince % 10'luk sınırın takip edilebilmesini mümkün kılmak amacıyla ödeme emri belgesi düzenlenmesinden önceki süreçlerin tamamının Maliye SGB-net sisteminden yapılmasının sağlanması,

b) Kamu idarelerinin farklı uygulamalarını ortadan kaldırmak ve sağlıklı bir izleme sisteminin oluşturulması için Bakanlık ve ilişkili kuruluşu olan Kamu İhale Kurumu tarafından mevzuatın uygulanabilir hale getirmesinin sağlayacak düzenlemelerin yapılması, gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında 4734 sayılı Kanunun ilgili hükmünün uygulaması, Kamu İhale Kurumunca çıkarılmış bulunan Kamu İhale Genel Tebliğinin "Madde 21- 4734 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin (1) bendinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar" başlıklı hükümleri çerçevesinde idarelerce yürütülmekte olup söz konusu hükmün bu takibi sağlayacak mahiyette bulunmadığı,

4734 sayılı Kanunun söz konusu hükmünün daha etkin uygulanması ile ilgili olarak Kamu İhale Kurumuna gönderilen 10/05/2016 tarih ve 4279 sayılı yazı ile kamu idareleri arasında farklı uygulamaların ortadan kaldırılması ve konuyla ilgili mevzuatın uygulanabilir hale getirilmesi ve sağlıklı bir izleme sisteminin oluşturulmasını sağlayacak gerekli düzenlemelerin yapılması ve çalışma sonuçlarıyla ilgili Bakanlığa bilgi verilmesinin istendiği,

belirtilmiştir.

Sonuç olarak bu aşamada önerilecek başka bir husus bulunmamakla birlikte konuya ilişkin uygulamalar izleyen yıl denetimlerinde takip edilecektir.

BULGU 6: (09)- Yedek Ödeneklerden Yapılan Aktarmaların Tamamı Yerine Yalnızca (09.6)- Yedek Ödenek Kodu İtibariyle İlan Edilmesi

Bakanlık bütçesinde yer alan (09)- Yedek Ödenekler ekonomik kodundan mali yıl içinde yapılan aktarmaların tamamı yerine yalnızca (09.6) ekonomik kodu itibariyle ilan edildiği; dolayısıyla, 7.790.035.000 TL tutarında yedek ödenekten yapılan aktarmaya ilişkin bilginin açıklanmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Yedek Ödenek” başlıklı 23 üncü maddesinde;

“Merkezî yönetim bütçe kanununda belirtilen hizmet ve amaçları gerçekleştirmek, ödenek yetersizliğini gidermek veya bütçelerde öngörülmeyen hizmetler için, bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idareler ile (II) sayılı cetvelde yer alan idarelerden merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilecek olanların bütçelerine aktarılmak üzere, genel bütçe ödeneklerinin yüzde ikisine kadar Maliye Bakanlığı bütçesine yedek ödenek konulabilir. Bu ödenekten aktarma yapmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Malî yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımı, yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Maliye Bakanlığınca ilan edilir”

hükmü yer almaktadır.

Anılan hüküm uyarınca, yedek ödenekten yapılan aktarmaların dağılımının yılın bitimini takip eden on beş gün içinde Bakanlıkça ilan edilmesi gerekmektedir.

Bütçe Hazırlama Rehberi ekinde yer alan Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehberde, giderin ekonomik sınıflandırması kısmında düzenlenen “09- Yedek Ödenekler” ekonomik kodu, *“bütçede başlangıçta öngörülemeyen hizmetlerin karşılığı olmak üzere veya yıl içi gelişmeler neticesinde yapılan tahminlerde sapmalar olması ihtimaline karşılık hizmetleri aksatmamak amacıyla ihtiyat olarak ayrılan ödenektir”* şeklinde açıklanmaktadır.

Yine Rehberde göre (09)-Yedek Ödenekler ekonomik kodu ikinci düzeyde;

09.1- Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği

09.2- Kur Farklarını Karşılama Ödeneği

09.3- Yatırımları Hızlandırma Ödeneği

09.5- Doğal Afet Giderlerini Karşılama Ödeneği

09.6- Yedek Ödenek

09.7- Yeni Kurulacak Daire ve İdarelerin İhtiyaçlarını Karşılama Ödeneği

09.9- Diğer Yedek Ödenekler

şeklinde sınıflandırılmıştır.

5018 sayılı Kanunda atıf yapılan yedek ödenek tanımı ile Rehberde açıklanan yedek ödenek kavramlarının birebir örtüştüğü; bu itibarla, Kanunun (09)- Yedek Ödenekler ekonomik kodunun yılsonu gerçekleşmesinin tamamının açıklanmasını hükme bağladığı,

yalnızca ikinci düzeyde düzenlenen (09.6)- Yedek ödenek ekonomik koduna atıf yapmadığı anlaşılmaktadır.

Yapılan inceleme neticesinde, 2015 yılında (09)- Yedek Ödeneklerin başlangıç ödeneğinin 3.572.633.000 TL; yılsonu gerçekleşmesinin ise 41.173.039.554 TL olduğu tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanunda yer alan ve yukarıda anılan hüküm çerçevesinde, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün (BÜMKO) 15.01.2016 tarihinde “2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunundaki Yedek Ödenegin Kullanımı” başlıklı bir duyuru yayımladığı ve duyuruda yalnızca (09.6)- Yedek Ödenek ekonomik kodundan yapılan olan 33.383.004.554 TL tutarındaki aktarmanın idareler itibariyle tür ve tutar olarak dağılımının açıklandığı görülmüştür.

Dolayısıyla, yukarıda sayılan (09.1), (09.3), (09.5), (09.7) ve (09.9) ekonomik kodlarından; diğer bir ifadeyle, personel giderlerini karşılama, yatırımları hızlandırma, doğal afet giderlerini karşılama, yeni kurulacak daire ve idarelerin ihtiyaçlarını karşılama ve diğer sınıflandırmaya girmeyen sebeplerle yedek ödenekten yapılan aktarmaların türü, tutarı ve aktarma yapılan idareler açıklanmamıştır. Açıklanmayan yedek ödeneğin toplam büyüklüğü ise, (09) ekonomik kodu yıl sonu gerçekleşmesi ile (09.6) yıl sonu gerçekleşmesi arasındaki fark olan 7.790.035.000 TL (=41.173.039.554-33.383.004.554) kadardır.

5018 sayılı Kanunda mali yıl içinde yedek ödenekten yapılan aktarmaların tamamının tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımının ilan edilmesi öngörülmüşken, yedek ödenekten yapılan aktarmalardan sadece (09.6) kodundan yapılan aktarmaların tür, tutar ve idareler itibarıyla dağılımının açıklanmamasının anılan Kanun hükümlerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle,

5018 sayılı Kanunun “Yedek ödenek” başlıklı 23 üncü maddesi hükmünde, bütçe kanunlarında hangi idare tarafından ne için kullanılacağı başlangıçta belli olmayan, ancak yıl içinde ortaya çıkan ihtiyaçlarda kullanılmak üzere Maliye Bakanlığı Bütçesine konulan ve ihtiyacı olan idarelere aktarma yetkisi Maliye Bakanına verilen “Yedek Ödenek” tertibindeki ödeneklerin kullanımı ile ilgili kamuoyunun bilgilendirilmesi gerektiği,

2015 yılı ve geçmiş yıllar bütçe kanunlarında “*Gerektiğinde kullanılacak ödenekler*” madde başlığı altında yer verilen bu ödeneklerden sadece Bakanlık bütçesinin “12.01.31.00-01.1.2.00-1-09.6” tertibindeki ödeneğin “*Yedek Ödenek*” olarak ifade edildiği,

Sayıştay raporunda, Bakanlıkça kamuoyuna açıklanmadığı ifade edilen ödeneklerin, anılan tertiplere ilişkin bütçe kanunlarındaki açıklamalardan da görüleceği üzere, başlangıçta hangi ihtiyaçlar için kullanılacağı belli olan ödenekler olduğu ve bu ödeneklerin tamamının kurumlara dağıtılmasının, çeşitli nedenlerle bazı kurumlarda ödenek atıl kalırken bazı kurumlarda ödenek ihtiyacının ortaya çıkmasına neden olacağı,

Dolayısıyla, Personel Giderlerini Karşılama Ödeneği, Yatırımları Hızlandırma Ödeneği, İlama Bağlı Borçları Karşılama Ödeneğinin, ödeneklerin etkin ve ekonomik kullanımı için oluşturulmuş bir bütçeleme aracı olarak kullanıldığı ve bu özellikleri itibariyle 5018 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde tanımlanan “*Yedek Ödenek*” ten farklılaştığı ve tüm bu nedenlerle “*Yedek Ödenek*” olarak da isimlendirilmediği,

Öte yandan, Sayıştay Başkanlığınca geçmiş yıllarda hazırlanan Denetim Raporlarındaki yedek ödeneye ilişkin tüm değerlendirmelerde, 5018 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde tanımlanan “*Yedek Ödenek*” olarak, sadece Bakanlık bütçesinin “12.01.31.00-01.1.2.00-1-09.6” Yedek Ödenek tertibinde yer alan ödeneğin esas alındığı, yukarıda ifade edilen tertiplerde yer alan ödeneklerin bu kapsamda olduğuna dair bir değerlendirmede bulunulmadığı,

Bu itibarla, bulgu konusu yapılan söz konusu ödenekler 5018 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi kapsamındaki “*Yedek Ödenek*” olarak değerlendirilmediği için, Bakanlıkça söz konusu tertiplerdeki ödeneklerin kullanımı ile ilgili olarak geçmiş yıllarda olduğu gibi 2015 yılında da kamuoyuna bir açıklama yapılmadığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak yukarıda anılan mevzuat hükümlerine göre, kurumların ödenek yetersizliklerini gidermek ve bütçede öngörülmeyen hizmetler için Bakanlık bütçesine Yedek Ödenek konulabilmektedir.

Her ne kadar bulgu konusu ödenekler (09.1, 09.3, 09.5 ve 09.7) bir bütçeleme aracı olarak kullanıldığı iddia ediliyor olsa da, bu ödeneklerin tamamı Kanundaki tanımda da

açıklandığı gibi ödenek yetersizliğini gidermek için diğer kurumların bütçelerine aktarılmaktadır. Dolayısıyla, tam olarak da yedek ödenek tanımına uymaktadır. Ayrıca, mahiyeti ne olursa olsun Analitik Bütçe Sınıflandırılmasında bu ödeneklerin tamamı (09)- Yedek ödenek altında sınıflandırılmaktadır.

Kurum cevabında yalnızca personel giderleri karşılama ödeneği, yatırımları hızlandırma ödeneği ve ilama bağlı borçları karşılama ödeneğine ilişkin açıklamada bulunulmuştur. Oysaki, bunların dışında kalan ve Kurum cevabında hiçbir açıklamada bulunulmayan “Doğal Afetleri Giderlerini Karşılama Ödeneği” bulunmaktadır ve bu ödenek tam olarak da yedek ödenek tanımına uymaktadır. Buna rağmen, bu ödenekten yapılan aktarmalar da Bakanlık tarafından ilan edilmemiştir.

Başkanlığımızca yapılan düzenlilik denetimlerinde Yedek ödeneğin açıklanması hususu son olarak “Maliye Bakanlığı 2013 Yılı Sayıştay Denetim Raporu” nda eleştiri konusu edilmiştir. Söz konusu rapordaki bulgu incelendiğinde, bulgunun sonuç kısmında (09)- Yedek Ödeneğin tamamının açıklanması gerektiği değerlendirilmiştir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler sonucunda, Bakanlığın (09)- Yedek ödenek itibarıyla aktarılan tüm ödeneği ilan etmesi gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 7: Bakanlık Bütçesinde Yer Alan Yedek Ödenek Tertiplerine İlişkin Bütçe Gider Tahminlerinin Bütçe İlkelerine Aykırı Olarak Tespit Edilmesi

Bütçe ve Mali Kontrol (BÜMKO) Genel Müdürlüğü bütçesinde yer alan yedek ödenek tertiplerinde yıllar itibarıyla başlangıç ödeneğinin yetersiz kalması ve yıl içinde bu ödeneye ekleme yapılmasına rağmen, başlangıç ödeneğinin yıllar itibarıyla düşük belirlenmeye devam edildiği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun “Bütçe İlkeleri” başlıklı 13 üncü maddesinde sayılan ilkeler gereğince, bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde, Bakanlıkça uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tabi tutularak hazırlanır ve uygulanır. Aynı madde uyarınca, bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlığın esas alınması gerekmektedir.

Kanun hükmünde sayılan bütçe ilkeleri doğrultusunda, bütçe gelir ve gider tahminlerinde açıklık, doğruluk ve saydamlığın sağlanması gerekirken, BÜMKO Genel Müdürlüğü bütçesinde yer alan yedek ödenek tertiplerinde, aşağıda yer alan tabloda görüleceği üzere, geçmiş yıllar sonuçları dikkate alınmadan, başlangıç ödeneğinin çok düşük belirlendiği görülmektedir.

Tablo: Yedek Ödenek Tertiplerinde Başlangıç Ödeneği ve Yıl Sonu Gerçekleşmeleri

Yılı	Başlangıç Ödeneği (a)	Yılsonu Gerçekleşmesi (b)	Sapma Oranı (c)={ (b-a)/a}*100
2013	2.592.553.000 TL	38.690.503.988 TL	% 1392
2014	3.593.223.000 TL	38.664.055.215 TL	%976
2015	3.572.633.000 TL	41.173.039.554 TL	% 1052

Tablodan anlaşılacağı üzere, 2013 yılında BÜMKO Genel Müdürlüğü bütçesinde yer alan yedek ödenek tertiplerine 2.592.553.000 TL başlangıç ödeneği konulmuş, yılsonu bu ödenekten yapılan aktarma tutarı 38.690.503.988 TL olmuştur. 2014 yılında 3.593.223.000 TL başlangıç ödeneği konulmasına karşılık yılsonu bu tertipten aktarma 38.664.055.215 TL olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde, 2015 yılında 3.572.633.000 başlangıç ödeneğine karşılık, yılsonu aktarma tutarı 41.173.039.554 TL olmuştur.

Maliye Bakanlığı BÜMKO bütçesinde yer alan yedek ödenek tertiplerinde, başlangıç ödeneklerinin gerçek ihtiyaca uygun olarak ve geçmiş yıl bütçe uygulama sonuçları dikkate alınmadan çok düşük tahmin edilmesinin, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü bütçe gelir ve gider tahminlerinde açıklık, doğruluk ve saydamlığın sağlanması ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle, yedek ödenek tertibinden yıl içinde herhangi bir harcama dolayısıyla gider yapılmadığı, bu tertibin idarelerin ilgili tertiplerine aktararak kullanıldığı, 2015 yılında ve geçmiş yıllarda yedek ödeneğe yapılan aktarmaların bütçe kanunları ile Maliye Bakanlığına verilmiş olan yetkiye uygun olarak, yıl içinde bütçe politikasının gerekleri ve idarelerin ihtiyaçları dikkate alınarak gerçekleştirildiği ifade edilmektedir.

İdare cevabında ayrıca, 5018 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi hükmü ile Maliye Bakanlığı bütçesine başlangıç ödeneği olarak konulabilecek yedek ödenek miktarının genel

bütçe ödeneklerinin % 2'si olarak sınırlandırılmasından hareketle yıl içinde kullanılan yedek ödenek miktarı kadar ödeneğin başlangıçta bütçeye konulmasının mümkün bulunmadığı belirtilmektedir. Bu itibarla, İdarenin bulgu konusu edilen hususa iştirak etmediği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak İdare cevabında, yedek ödenek kapsamında bir gider veya harcama yapılmadığı, yalnızca yetkisi ve gereklilikler dahilinde diğer idarelere aktarma yapıldığı ifade edilmekte ise de, bulgu içeriğinde bu hususların aksini iddia eden bir değerlendirmede bulunulmamıştır. Bulgu konusu edilen husus, geçmiş yıllar gerçekleştirmeleri bilinmesine rağmen her yıl 09-Yedek Ödenekler ekonomik kodunun altında yer alan tertiplerde bütçe ödeneklerinin çok düşük belirlenmesidir.

İdare cevabında ayrıca, Maliye Bakanlığı bütçesine başlangıç ödeneği olarak konulabilecek yedek ödenek miktarının genel bütçe ödeneklerinin % 2'si olarak sınırlandırıldığı, dolayısıyla raporda önerildiği şekilde yıl içinde kullanılan yedek ödenek miktarı kadar ödeneğin başlangıçta bütçeye konulmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmekte ise de, bulguda böyle bir öneri bulunmamaktadır. Bulguda, yıllar itibarıyla başlangıç ödeneğinin yetersiz kalması ve yıl içinde bu ödeneye ekleme yapılmasına rağmen, bu ödeneğin yıllar itibarıyla düşük belirlenmesi eleştirilmektedir. Dolayısıyla, geçmişe dönük olarak bir düzeltme değil, gerçek ihtiyaca uygun olarak ve geçmiş yıl bütçe uygulama sonuçları dikkate alınarak gelecek yıllarda planlamanın sağlıklı yapılması önerilmektedir.

Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı BÜMKO bütçesinde yer alan 09 Yedek Ödenekler ekonomik kodu altında yer alan tertiplerde, başlangıç ödeneklerinin gerçek ihtiyaca uygun olarak ve geçmiş yıl bütçe uygulama sonuçları dikkate alınmadan çok düşük tahmin edilmesi, 5018 sayılı Kanunun öngördüğü bütçe gelir ve gider tahminlerinde açıklık, doğruluk ve saydamlığın sağlanması ilkesine aykırılık teşkil ettiğinden, Sayıştay'ın denetim amaçları doğrultusunda bu hususun Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunulmasının gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

BULGU 8: Bütçe Kanunu ile Ödenek Tahsis Edilmeyen Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlarının Ödenek Gönderme Belgesiyle Harcama Yetkilisi Olarak Belirlenmesi

2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunuyla Vergi Denetim Kurulu (VDK) Grup Başkanlıklarına ödenek tahsis edilmediği halde, merkezden ödenek gönderme belgesi düzenlenmek suretiyle ödenek gönderildiği ve Grup Başkanlarının harcama yetkilisi olarak belirlendiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun; “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinde, kamu idare bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimin harcama birimi olduğu; “Harcama yetkisi ve yetkilisi” başlıklı 31 inci maddesinde ise, her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun “Merkez dışı birimlere ödenek gönderme” başlıklı 22 nci maddesinde; kamu idarelerinin merkez teşkilatı harcama yetkililerinin, merkez dışı birimlere ihtiyaçlarında kullanılmak üzere ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek göndereceği düzenlenmiştir.

Belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca; harcama birimlerine bütçeyle tahsis edilen ödeneğin harcama yetkilisi tarafından kullanılması, merkez teşkilatı dışındaki birimlere bütçeyle ödenek tahsis edilmişse, söz konusu ödeneğin merkez birimi tarafından ödenek gönderme belgesiyle gönderilmesi gerekmektedir.

2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa ekli (A) işaretli cetvelde yer alan Bakanlığa ait ödenek cetveli incelendiğinde, kendisine ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin kurumsal sınıflandırmanın 3 ve 4 üncü düzeyinde yer aldığı görülmektedir. VDK, Bakanlık harcama birimlerinden biri olup, kurumsal sınıflandırması aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

I. Düzey (Bakanlık)	II. Düzey (Üst Yönetici)	III. Düzey (Ana Hizmet Birimleri)	IV. Düzey (Danışma ve Denetim Birimleri)
12	01	00	22

VDK, Bakanlık merkez teşkilatında “danışma ve denetim birimi” olarak doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan

onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 42 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur. VDK yalnızca merkezde örgütlendiğinden harcama yetkisi Kurul Başkanına ait olup, illerde görevlendirilen Grup Başkanlarına bütçeyle ödenek tahsis edilmediğinden harcama yetkileri bulunmamaktadır.

VDK illerde bulunan Grup Başkanlıklarının harcama yetkilisi olarak belirlenip belirlenemeyeceği hakkında Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden görüş istenmiş ve BÜMKO Genel Müdürlüğü, (1) seri No.lu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğin “2.2- Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilileri” başlıklı bölümünde yer alan, “*Çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticileri harcama yetkilisidir*” hükmüne istinaden, Grup Başkanlıklarına ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde, Grup Başkanlarının harcama yetkililiği görevini yürütebileceğini mütalaa etmiştir.

Ayrıca VDK, Muhasebat Genel Müdürlüğünden illerdeki Grup Başkanlıkları için KBS ve Say2000i sistemlerinden birim kodu tanımlanmasını istenmiş ve Genel Müdürlük tarafından kurumsal sınıflandırmanın beşinci düzeyinde kod tanımlanmıştır. Başkanlığın harcamaları incelendiğinde, Grup Başkanlıklarının harcama birimi gibi kendilerine tanımlanan kurumsal koddan harcama yaptıkları ve buldukları illerdeki Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri tarafından merkezin kodu yani VDK'nın kurumsal kodunu (12.00.00.22) kullanılarak muhasebe işlemlerinin gerçekleştirildiği görülmüştür.

Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, merkezde kendisine ödenek tahsis edilen her birim harcama birimi; merkez dışı birimler ise kendilerine bütçeyle ödenek tahsis edilmiş olması halinde, merkez tarafından düzenlenen ödenek gönderme belgesiyle harcama birimi olarak tanımlanabilmektedir.

Dolayısıyla, Grup Başkanlıklarına bütçeyle ödenek tahsis edilmediğinden, Başkanlıkların merkez dışı birim gibi değerlendirilmesi ve Grup Başkanlarının harcama yetkilisi olarak belirlenmesi mümkün değildir. Bu itibarla, BÜMKO Genel Müdürlüğünün VDK'ya harcama yetkililiği konusunda verdiği görüşün ve buna istinaden yapılan işlemlerin Kanuna uygun olmadığı düşünülmektedir.

Anılan gerekçeyle, Grup Başkanlıklarının merkez dışı birim olarak kabul edilmesi ve merkez tarafından ödenek gönderme belgesi düzenlemek suretiyle ödenek gönderilmesi ve Grup Başkanlarının harcama yetkilisi olarak belirlenmesinin Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna aykırılık teşkil ettiği sonucuna varılmıştır.

Kamu idaresi cevabında Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğin (Sıra No: 1) “Merkez Dışı Birimlerde Harcama Yetkilileri” başlıklı 2.2 nci maddesi hükmü gereğince, Bölge Müdürlükleri veya eşdeğer birimler için Bölge Müdürü veya eşdeğer yetkililerin ödenek gönderme belgesi ile harcama yetkilisi olarak belirlenebileceği,

Gerek 5018 sayılı Kanunun anılan maddesinde belirtilen “merkez dışı” ibaresinden, gerekse konuya ilişkin yayımlanan söz konusu Tebliğde belirtilen “merkez dışı” ibaresinden sadece taşra birimi niteliğinde olan örgütlenmelerin kast edilmediği; taşra teşkilatı olarak örgütlenmeyip Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlıkları, bölge müdürlükleri veya eşdeğer birimler gibi yapıları da kapsayan genel bir ifade kullanıldığı,

Analitik bütçe sınıflandırmasına göre yapısal anlamda merkez-taşra ayrımı olan birimlerin ana hizmet birimleri olduğu ve Vergi Denetim Kurulu danışma ve denetim birimi olduğu için bütçelerinde taşra için öngörülen 61-62 kodunu kullanmalarının imkanı bulunmadığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kurum cevabında ifade edildiği gibi, bulguda Vergi Denetim Kurulundaki grup başkanlıklarının Analitik bütçe sınıflandırmasında taşra teşkilatı şeklinde tanımlanması önerilmemektedir.

Bulguda yer alan değerlendirmeler ışığında “merkez dışı birim” ifadesinden taşra ve yurt dışı teşkilatının kastedildiği düşünülmektedir. Bu nedenle, Bakanlığın diğer denetim ve danışma birimleri ile Bakanlık dışındaki kurumların danışma ve denetim birimleri arasındaki uygulama farklılıklarını gidermek açısından ikincil mevzuatta söz konusu hususla ilgili düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 9: Şans Oyunları Hasılatından Alınan Kamu Paylarının İlgili Kurumlara Aktarılmasında Kullanılan Oranların Yasal Dayanağının Bulunmaması

5602 sayılı Kanun kapsamında ilgili kurumlara aktarılmak üzere Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, Türkiye Jokey Kulübü ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığına gönderilen kamu paylarının ilgili kurumlara dağıtımı yapılırken kullanılan oranların herhangi bir yasal dayanağının bulunmadığı tespit edilmiştir.

5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasında, ilgili kurum ve kuruluşlarca bir takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla hesaplanan kamu paylarının, izleyen ikinci ayın 15 inci günü mesai bitimine kadar Bakanlık merkez muhasebe birimi hesabına yatırılarak genel bütçeye gelir kaydedileceği; ikinci fıkrasında ise, yıllık kamu payı tahmini dikkate alınmak suretiyle Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu, Olimpiyat Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu ile Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumuna aktarılmak üzere Bakanlık bütçesine ödenek konulacağı, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumunun yılı bütçesine ödenek ayrılırken bu payların dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Birinci fıkrada geçen ve Bakanlığa kamu payı göndermekle yükümlü ilgili kurum ve kuruluşlar Spor Toto Teşkilat Başkanlığı, Türkiye Jokey Kulübü ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü olup, söz konusu kurum ve kuruluşların kamu payını nasıl hesaplayacağı hususu ise, 5602 sayılı Kanunun “Tanımlar” başlıklı 3 üncü maddesinin (e) fıkrasında “kamu payı” tanımı altında belirtilmiştir.

Bu tanıma göre, kamu payı; *“ilgili kurum ve kuruluşların net hasılatı ile at ıslahı faaliyetlerine ilişkin gelirleri hariç olmak üzere, her ne ad altında olursa olsun elde ettikleri diğer gelirler toplamından her türlü yatırım ve işletme giderleri düşüldükten sonra kalan tutarı”* ifade etmektedir.

Dolayısıyla, kamu payı gönderecek kurum ve kuruluşların söz konusu tanıma göre üçer aylık dönemler itibarıyla hesaplanan tutarları, yıl içerisinde Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının, son üç aylık dilime ait kamu payını da takip eden yılda Şubat ayının 15inci günü mesai bitimine kadar Bakanlık merkez muhasebe birimi hesabına yatırmaları gerekmektedir.

Yapılan incelemede, kamu payı göndermekle yükümlü kurum ve kuruluşların mevzuatta öngörülen şekilde üçer aylık dönemlere ait kamu paylarını ilgili banka hesaplarına yatırdıklarını gösterir dekontları Bakanlığa gönderdikleri, aktarılan toplam kamu payı tutarının Kanunun 7 nci maddesinin ikinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar nezdinde dağıtımına ilişkin hesaplamanın da Bakanlıkça yapıldığı görülmüştür. Söz konusu dağıtım; Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Tanıtma Fonu Kurulu Başkanlığı, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile İstanbul Olimpiyat Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu arasında sırasıyla %70, %14, %7, %5 ve %4 oranları dahilinde yapılmıştır.

Ancak, 5602 sayılı Kanun ve kamu payı aktarılacak kurum ve kuruluşların teşkilat kanunları incelendiğinde, aktarılacak payların dağıtımında esas alınmak üzere kullanılacak oranlara ilişkin herhangi bir düzenlemenin bulunmadığı görülmüştür. 01.04.2007 tarihinde yürürlüğe giren 5602 sayılı Kanun ile söz konusu kurum ve kuruluşların teşkilat kanunlarının "Gelirler" bölümünde yer alan kamu payına ilişkin hükümler mülga edilmiş ve 5602 sayılı Kanunda oranlara ilişkin yeni bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu durum, 5602 sayılı Kanunun "Kamu payının dağıtımı" başlıklı 7 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının "*Şans oyunları hasılatından yapılacak her türlü kesinti ve ayrılacak paylar ancak, bu Kanuna hüküm eklenmesi veya bu Kanunda değişiklik yapılması ile mümkündür*" hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, şans oyunları hasılatından ayrılacak payların belirlenmesinde esas alınacak oranların Kanun hükmü ile belirlenmesi gerektiği açıktır.

Mevzuatta yapılan incelemeler ve Bakanlıkta yapılan görüşmeler neticesinde, kamu payının dağıtımında esas alınan yukarıdaki oranların halihazırda yasal bir dayanağının bulunmadığı, Bakanlık tarafından 2007 yılı öncesi yürürlükte olan mevzuat hükümlerinde belirlenen oranların kullanılmaya devam edildiği anlaşılmıştır. Ancak, söz konusu fiili durumun ilgili mevzuat çerçevesinde yasal veya idari düzeyde herhangi bir düzenlemeden yoksun olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla, şans oyunları hasılatından ayrılacak payların belirlenmesinde esas alınacak oranlara ilişkin yasal altyapının oluşturulması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında 5602 sayılı Kanunun "Kamu Payının Dağıtımı" başlıklı 7 nci maddesinin, hesaplanacak tutarlar ile ilgili belirtilen kurumlara hangi oranlarda pay

ayrılacağı ve ne zaman aktarma yapılacağına ilişkin bir düzenleme içermediği, dolayısıyla bu hususta Bakanlığa inisiyatif tanındığı,

Kurumların bütçeleri ve ihtiyaçları da göz önüne alınarak söz konusu kurumlara hangi tutarda pay gönderileceğinin Bakanlığa verilmiş yetki çerçevesinde mali disiplin ve kamu hizmetlerinin gereği dikkate alınarak belirlendiği,

Kanun koyucunun yeni bir düzenleme öngörmesi halinde buna uygun işlem tesis edileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta da belirtildiği üzere, 5602 sayılı Kanunda, şans oyunları hasılatından kamu payı ayrılacak kurumlar belirtilmesine rağmen, söz konusu kurumlara hangi oran veya miktarda pay ayrılacağına ilişkin bir hüküm yer almaması nedeniyle, Bakanlık tarafından gerçekleştirilen kamu payı dağıtımının yasal dayanaktan yoksun olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla, şans oyunları hasılatından ayrılacak kamu paylarına ilişkin gerekli yasal altyapının oluşturulması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 10: Hizmet Alımı Suretiyle Taşıtların Edinilmesine İlişkin Esas ve Usullerde Yer Alan İhale Sürecine İlişkin Düzenlemelerin 4734 Sayılı Kanun ve İlgili Mevzuatı Hükümlerine Aykırılık Teşkil Etmesi

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıtların Edinilmesine İlişkin Esas ve Usullerde 2014/6814 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesi ve 2015/8204 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 nci maddesiyle taşıtların kiralamalarının ihale sürecine ilişkin yapılan düzenlemelerin 4734 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatına aykırı olduğu ve bu Kanun çerçevesinde yapılacak ihalelerde uygulanmasının mümkün olmadığı tespit edilmiştir.

Hizmet Alımı Suretiyle Taşıtların Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller, 237 sayılı Taşıtların Edinilmesine İlişkin Esas ve Usuller Kanununun 12 nci maddesinin (f) bendinin; *“Hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olmayacağı ve diğer hususlar için gerekli esas ve usuller Bakanlar Kurulunca saptanır”* hükmü uyarınca,

Maliye Bakanlığınca hazırlanarak 2006/10193 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulmuştur.

Söz konusu Esas ve Usuller, bu haliyle kapsama dahil idarelerin hizmet alımı suretiyle edinebilecekleri taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde ne şekilde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olmayacağı gibi idari hükümler içeren konularla sınırlı düzenlemeler içermektedir.

Ancak, Esas ve Usullerde 2014/6814 sayılı ve 2015/8204 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılan değişikliklerle, taşıt kiralama hizmeti ihale yapılmak suretiyle temin edilmesine ilişkin olan ve 4734 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatı hükümlerini de ilgilendiren düzenlemeler getirilmiştir.

Anılan Esas ve Usullerin söz konusu Bakanlar Kurulu Kararlarıyla değiştirilen ve taşıt kiralama hizmeti ihale edilmesine ilişkin hükümleri de içeren 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasının son hali aşağıdaki şekildedir;

“(2014/6814 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesi ile değişik) (2) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermayelerin (Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği ile TBMM Genel Sekreterliği hariç) hizmetleri için ihtiyaç duyulan binek, station-wagon, arazi binek, kaptı kaçı, panel ve pick-up tipi taşıtların hizmet alımı yöntemiyle ediniminde;

a) Şoför giderleri hariç yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli (katma değer vergisi hariç, her türlü bakım-onarım, sigorta ve benzeri giderler dahil), taşıtın Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından yayımlanan ve harcama talimatının verildiği yılın ocak ayı itibarıyla uygulanacak Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesinde yer alan kasko sigortası değerinin % 2'sini aşmayacaktır.

b) Şoför giderleri dahil yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli, (a) bendine göre tespit edilecek tutara yürürlükteki brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı tutarının ilave edilmesi suretiyle hesaplanacak tutarı aşmayacaktır.

c) “(2015/8204 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 nci maddesi ile değişik bent) Şoför gideri dahil taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli hesabında yemek, yol, resmi tatil ücreti ve benzeri giderler de dahil yürürlükte bulunan brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı

tutarı esas alınacak; işveren maliyeti kapsamında yer alan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı (%20,5) ve işsizlik sigortası işveren payı (%2) ile işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler (%4) ise idarelerce ayrıca ödenecektir”

Esas ve Usullerde her iki Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılan değişikliklerle, Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermayelerin (Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliği ile TBMM Genel Sekreterliği hariç) binek, station-wagon, arazi binek, kaptı kaçtı, panel ve pick-up tipi taşıtların hizmet alımı yöntemiyle kiralamalarını, şoförsüz yapılan kiralamalar ve şoförlü yapılan kiralamalar olmak üzere iki kısma ayrılmış ve her iki kiralama türü için de azami kiralama limit bedelleri öngörülmüştür.

Buna göre, düzenlemenin (a) bendi uyarınca, şoförsüz yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli (katma değer vergisi hariç, her türlü bakım-onarım, sigorta ve benzeri giderler dahil), taşıtın Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesinde yer alan kasko sigortası değerinin % 2'sini; yine, düzenlemenin (b) bendi uyarınca, şoför giderleri dahil yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedeli ise, (a) bendine göre tespit edilecek tutara yürürlükteki brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı tutarının ilave edilmesi suretiyle hesaplanacak tutarı aşamayacaktır.

Ayrıca, düzenlemenin (c) bendi uyarınca, şoförlü yapılan taşıt kiralamalarında aylık kiralama bedelinin hesabında yemek, yol, resmi tatil ücreti ve benzeri giderler de yürürlükteki brüt asgari ücretin yüzde elli artırımlı tutarına dahil kabul edilecek ve brüt asgari ücret hesabının haricinde olan ve işveren maliyeti kapsamında yer alan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı (%20,5) ve işsizlik sigortası işveren payı (%2) ile işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler (%4) ise, idarelerce yükleniciye ayrıca ödenecektir.

Öncelikle, söz konusu düzenlemeler aylık kiralama bedellerini üst limitle sınırlamak suretiyle ihalenin sonucunda oluşacak bedele üst sınır getirmektedir. Ancak, ihalede sunulan teklifler isteklilerin iradesi sonucu oluşmaktadır ve bunların nasıl değerlendirileceği de ihale mevzuatının konusudur. İhale mevzuatında isteklilerin teklif bedellerinin bir üst limitle sınırlandırılabilmesine ilişkin bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu düzenleme ihale yapan kapsamdaki kamu idarelerini muhatap alan ve bu idareler için bağlayıcı olan bir düzenlemedir, düzenlemenin bu haliyle isteklileri bağlayıcı bir yönü bulunmamaktadır. Bilindiği üzere, ihaleye sunulan teklif fiyatları üzerinde idarelerin bir tasarrufu bulunmamakta, teklif bedelleri istekliler tarafından maliyetleri göz önüne alınarak oluşturulmakta ve ihale sonucu oluşan ihale bedeli de ihaleye verilen tekliflerden ekonomik açıdan en avantajlı teklifin seçilmesiyle belirlenmektedir. Dolayısıyla, teklif veren istekliler için bağlayıcılığı olmayan söz konusu düzenlemelerin ihale dokümanında yer almadıkça ihaleyi yapan idareler açısından ihale sürecinde uygulanabilirliği bulunmamaktadır.

Bunun yanında, ilgili düzenlemelerde getirilen üst sınır değerler ihalelerin sonucunda oluşan bedele yönelik olmakla birlikte, idarelerin söz konusu düzenlemeyi ihale sürecinin hangi aşamasında gerçekleştireceği, söz konusu üst limit değerlerin nasıl hesap edileceği veya bu sınır değerlere uygun olmayan teklifler hususunda ne gibi işlemler tesis edileceğine ilişkin bir düzenleme de yapılmamıştır. Söz konusu düzenlemelerin idari olduğu, ihale sürecine ilişkin ise, ihale mevzuatının uygulanması gerektiği iddia edilse bile, yapılan düzenlemeler idari olmakla birlikte, uygulanması halinde ihale sürecine etki eden ve ihale mevzuatının ihale süreci içinde doğru uygulanmasını engelleyen hükümler içermektedir.

Özellikle, Esas ve Usullerle getirilen üst limit değerlerin birim fiyat teklif alınan ihalelerde nasıl hesap edileceği ve sınır değerlere uygun olmayan tekliflerin ihale dışı mı bırakılacağı, yoksa ihalenin iptal mi edileceği hususları idarelerin uygulamada karşılaştıkları ve ihale mevzuatı içinde çözüm bulamadıkları hususlardır.

Yine Esas ve Usullerin 2 nci fıkrasının (c) bendinde yer alan, “*brüt asgari ücret hesabının haricinde olan ve işveren maliyeti kapsamında yer alan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası işveren payı (%20,5) ve işsizlik sigortası işveren payı (%2) ile işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler (%4) ise, idarelerce yükleniciye ayrıca ödenecektir*” düzenlemesi, ihale mevzuatına aykırı olduğu gibi ödeme mevzuatıyla da uyuşmamaktadır.

Yapılan düzenlemeyle, üst sınır değer brüt asgari ücrete bağlı olarak belirlenmiş, brüt asgari ücretin haricinde olan ve işin maliyet kalemleri arasında bulunan işveren sigorta payları ile sözleşme giderleri ve genel giderlerinin ise, işin ihale ve sözleşme bedeli haricinde yükleniciye ayrıca ödeneceği ifade edilmiştir.

Öncelikle, istekliler tarafından verilen teklif bedelleri ve dolayısıyla ihale ve sözleşme bedellerinin, işin yapılmasına ilişkin tüm maliyet kalemlerini içermesi gerekmektedir. Şoförlü araç kiralama işlerinde, işin maliyetini oluşturan kalemlerin neler olduğu ve işin maliyet kalemlerine göre yaklaşık maliyetin ne şekilde hesap edileceği ilgili Yönetmelik ve Tip İdari Şartname ve Sözleşme Tasarıları ile Genel Tebliğ hükümlerinde yer almaktadır. Bu hükümlerde de işin idarece belirlenen maliyet kalemlerin tamamının yaklaşık maliyete dahil edilmesi ve isteklilerin teklif bedellerini işin tüm maliyet kalemlerini kapsayacak şekilde vermesi gerektiği düzenlenmiştir.

Bu nedenle, söz konusu işlerde, işveren sigorta payları ile sözleşme giderleri ve genel giderler maliyetlerini içermeyecek şekilde bir ihale yapılması mümkün değildir.

Bunun yanında, söz konusu düzenlemede ihale bedeline dahil edilmeyen giderlerin idarelerce yükleniciye ayrıca ödeneceği ifade edilmektedir. Hükme uygun olarak, isteklilerin teklif bedellerini söz konusu maliyet unsurlarını içermeyecek şekilde sunduğu ve ihale ve sözleşme bedelinin bu şekilde olduğu hallerde dahi, işin sözleşmesi ve ödeme mevzuatı gereğince, yükleniciye yaptığı iş karşılığında işin sözleşmesine göre hesaplanan sözleşme bedeli ve oluşmuş ise fiyat farkı ödenebilecektir. Ayrıca ödeneceği ifade edilen giderler sözleşme bedeline dahil olmadığından ve fiyat farkı veya iş artışı olarak da değerlendirilemeyeceğinden, bu giderlerin işin sözleşmesine dayalı olarak ödenmesi mümkün görülmemektedir.

Buna karşın, söz konusu giderler sözleşmeye dayalı olmadan ödenecek ise, giderlerin hangi ad altında nasıl bir prosedürle ödeneceğinin de açıklamaya kavuşturulması gerekmektedir.

Yine, anılan hükümde, işçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderlerin yüzde dört (%4) olarak yükleniciye ayrıca ödeneceği düzenlenmiştir. İşçilik maliyeti üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderlerin yüzde dört (%4) olarak esas alınması ve teklif edilecek asgari işçilik maliyeti içinde bulunması zorunluluğu, Kamu İhale Genel Tebliğ'in 78 nci maddesinde yer alan hükümler uyarınca, sadece personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları için geçerli bir durumdur. Şoförlü araç kiralama hizmet alımları ise, yine aynı maddede yer alan hükümler uyarınca, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları arasında yer almamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu işlerde sözleşme giderleri ve genel giderler için belirli bir tutar idarelerce öngörülebilmekle birlikte, bu tutarın yüzde dört (%4) olması zorunluluğu bulunmamaktadır. Nihayetinde bu tutar teklif edilmesi gereken asgari işçilik maliyet içinde yer almadığından rekabete açıktır ve isteklilerin teklif bedeline dahil olduğu kabul edilir. Dolayısıyla, şoförlü araç kiralama hizmet alımlarında teklif bedeli içinde zaten var olan sözleşme giderleri ve genel giderler karşılığının, ayrıca yüzde dört (%4) olarak hesap edilmesi ve yükleniciye ödenmesi mümkün değildir.

Açıklanan gerekçeler nedeniyle, Hizmet Alımı Suretiyle Taşıt Edinilmesine İlişkin Esas ve Usullerde 2014/6814 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2 nci maddesi ve 2015/8204 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 nci maddesiyle kiralamaların ihale sürecine ilişkin yapılan düzenlemelerin 4734 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatına aykırı olduğu ve bu Kanun çerçevesinde yapılacak ihalelerde, ihale mevzuatıyla birlikte uygulanmasının idareler açısından sorun yaratacağı sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla, ihale sürecini ilişkin idari düzenlemelerin, ihalelerin sürecine ve sonucuna müdahale edecek şekilde hükümler getirmek yerine, ihalenin hazırlık aşaması olan yaklaşık maliyetin hesaplanması ve ihale dokümanının hazırlanması aşamasına yönelik bağlayıcı hükümler getirmek suretiyle yapılmasının sağlanmak istenen amaç açısından daha uygun olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, bu tür düzenleme yapılırken ihale sürecine ilişkin düzenleme yapma yetkisinin Kamu İhale Kurumunda olduğu hususunun da göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır.

Diğer taraftan, Sayıştay Kanununun 27 nci maddesinin dördüncü fıkrasında; “(4) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştayın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur...” hükmü uyarınca, mali konuları düzenleyen yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler ve bunların değişiklikleri yürürlüğe konulmadan önce Sayıştayın istişari görüşünün alınması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, bulgu konusu Esas ve Usullerde Bakanlar Kurulu Kararıyla yapılan değişiklikler için Sayıştayın istişari görüşünün alınmadığı tespit edilmiştir.

Söz konusu Esas ve Usullerde değişiklik içeren düzenlemeler idari olmakla birlikte, mali konulara ilişkin ve yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler olduğundan, Sayıştayın istişari görüşüne sunulması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle, 5018 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 10 uncu maddesinde yer alan hükümler uyarınca söz konusu düzenlemenin yapıldığı, ayrıca, 237 sayılı Taşıt Kanununun 12 nci maddesinin (f) bendinin *“Hizmet alımı suretiyle edinilecek taşıtların cinsi, adedi, yaşı, hangi hizmetlerde kullanılacağı, kaynağı, yabancı menşeli olup olamayacağı ve diğer hususlar için gerekli esas ve usuller Bakanlar Kurulunca saptanır”* hükmünün de bu konuda İdareye yetki tanıdığı,

Anılan düzenlemeyle aylık kira bedellerine getirilen sınırlamaların, idareler açısından hizmet alımı suretiyle taşıt ediniminin ekonomik olup olmadığı yönünde belirleyici bir unsur olduğu, buna göre, kapsam dahilindeki idarelerin bu sınırlar içerisinde kalmak kaydıyla hizmet alımı suretiyle taşıt edinebilecekleri, bu sınırları aşan ve hizmet alımı suretiyle edinimi ekonomik olmayan taşıtların ise satın alma suretiyle edinilebileceği,

Bununla birlikte, Bakanlık tarafından hazırlanan yeni Kamu Taşıtları Kanunu Tasarısının Başbakanlığa sevk edildiği, Tasarının Kanunlaşmasıyla birlikte hazırlanacak olan ikincil mevzuat çalışmalarında bulguda yer alan hususların dikkate alınacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu da yer alan tespitler üzerinde durulmadan yapılan düzenlemelerin Bakanlığın yetkisinde olduğu ve Sayıştayın normlar arası denetim yapma yetkisinin bulunmadığı ileri sürülmüştür.

Bulguda yer alan tespitler Bakanlığın düzenleme yapma yetkisi olup olmadığına ilişkin değil, yapılan düzenlemelerin yetki alınan Kanun haricinde başka alanları da ilgilendirdiği ve söz konusu düzenlemeler yapılırken düzenleme yapılan alanda yürürlükte olan üst mevzuatın da göz önüne alınması gerekliliğine ilişkindir. Aksi halde, düzenleme yapılan alanda var olan Kanun ve Yönetmeliklerle uyumlu olmayan Bakanlık idari düzenlemeleri uygulama aşamasında karışıklığa neden olunması sonucunu doğuracaktır.

Bu itibarla, Bakanlıkça yapılan düzenlemelerin 4734 sayılı Kanunun ve ikincil mevzuatı göz önüne alınarak tekrar değerlendirilmesi veya anılan Esas ve Usullerin 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Bu Esas ve Usullerin uygulanması ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Maliye Bakanlığı yetkilidir*” hükmüne istinaden söz konusu alanda var olan uygulamaya ilişkin tereddütlerin Bakanlık tarafından açıklığa kavuşturulması gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 11: Harca Esas Değer Üzerinden Satılması Gereken Arsa Niteliğindeki Taşınmazların Bedelsiz Olarak Devredilmesi

Hazinenin mülkiyetinde bulunan ve arsa niteliği kazanmış taşınmazların, 4706 sayılı Kanun hükümleri uyarınca harca esas değer üzerinden satılması gerekirken, arsa üretim alanı kapsamında değerlendirilerek Toplu Konut İdaresi Başkanlığına (TOKİ) bedelsiz devredildiği görülmüştür.

Hazinenin mülkiyetinde bulunan arazi ve arsalar; 1164 sayılı Arsa Üretimi ve Değerlendirilmesi Hakkında Kanun ile 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun olmak üzere iki farklı mevzuat hükmüne istinaden TOKİ'nin kullanımına bırakılmaktadır.

1164 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

“28.12.1960 tarihli ve 189 sayılı Kanun kapsamında bulunanlar ile her hangi bir kamu hizmetine tahsis edilmiş arazi ve arsalar hariç olmak üzere Toplu Konut İdaresi Başkanlığının talebi, Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanlarının müşterek teklifi ve Başbakanın onayı ile belirlenen arsa üretim alanlarında bulunan Hazineye ait taşınmazlar ve Hazine adına tescil edilecek taşınmazların mülkiyeti Toplu Konut İdaresi Başkanlığına bedelsiz olarak devredilir. Kamu hizmetlerine ayrılan yerler ile Maliye Bakanlığınca değişik ihtiyaçlarla talep edilen taşınmazlar bedelsiz olarak Hazineye iade edilir.”

Her ne kadar madde metninde arsa üretim alanı kapsamında değerlendirilecek Hazine taşınmazının cinsi açıkça belirtilmemişse de, 11.09.2004 tarih ve 25580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Altyapılı Arsa Üretimi ve Bu Arsaların Tahsis

Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmelik hükümlerinden anlaşılacağı üzere sadece arazilerin, arsa üretim alanı kapsamında bedelsiz devredilebilmesi imkan dahilindedir.

Anılan Yönetmeliğin taşınmaz seçimini düzenleyen 6 ncı maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir:

“Öncelikli arsa üretimi yapılacak yerleşme yerleri ve bu alanlarda yapılacak üretimin takvimi İdare tarafından tespit edilir. İdarece belirlenen öncelikli yerleşmelerde arsa üretilecek arazilerin tespiti, bu arazilerin Ön Yapılabilirlik Raporlarının hazırlanması ve Altyapılı Arsa olarak geliştirilmesi ile ilgili hizmetler İdare tarafından yapılır veya yaptırılır.

İdare tarafından belirlenmiş Öncelikli Yerleşmeler Listesine göre, İdarenin elinde bulunan arsa ve arazi envanteri taranarak ve gerektiğinde yerinde ve ilgili kaynaklarda araştırma yapılarak, yerleşme yerleri içinde ve yakın çevresinde yer alan, öncelikle tescil harici araziler ile Hazine ve kamu kurum ve kuruluşları mülkiyetinde bulunan yerler olmak üzere, Altyapılı Arsa üretimine uygun araziler tesbit edilir.”

Aynı Yönetmeliğin arsa ve arazi teminine ilişkin 7 nci maddesinde yer alan;

“İdare;

a) Öncelikle Hazineden; tescilli araziler ile tescil dışı alanların kadastrosu yapılarak Hazine adına tescilinden sonra devir, satın alma veya trampa,

b) Diğer kamukurum ve kuruluşlarından devir, satınalmaveyatrapma,

c) Özelkişi ve kuruluşlardan satın alma, anlaşma, trampa,

yoluyla bedelli, bedelsiz, peşin veya vadeli olarak arazi ve arsa edinebilir. Ayrıca, Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü aracılığı ile kamulaştırma yapılmak suretiyle de arazi ve arsa temin edilebilir” hükmünden de, TOKİ'nin “arsa üretim alanı” kapsamında kullanacağı Hazine taşınmazlarının arazi niteliğinde olması gerektiği ve arsa üretim sürecinin, arazilerin TOKİ tarafından tesis edilecek bir takım işlemler sonucunda arsaya dönüştürülmesi şeklinde kurgulandığı görülmektedir.

Yönetmelikte, ayrıca, TOKİ'ye diğer kurumlardan veya özel kişilerden arazi veya arsa edinim yetkisi de verilmiş olmakla birlikte, bu durumda işlemin bedelsiz devir değil satın alma, trampa, devir veya anlaşma şeklinde olması gerektiği açıktır.

Her ne kadar mevzuatta “arsa üretim alanına” ilişkin açık bir tanım yapılmamış olsa da, arazi ve arsa tanımlarından yola çıkmak suretiyle de bu kavramın, arazinin bir takım idari işlemler sonucunda yapılaşmaya elverişli hale getirilmesi süreçlerini ifade ettiğini söylemek mümkündür.

Taşınmazın arazi veya arsa olarak tanımlanmasında temel kriter yapılaşma koşullarının belirlenip belirlenmemesidir. Yapılaşma koşulları belirlenmemiş toprak parçası arazi olarak tanımlanmaktadır. Bir arazinin parsellenerek sınırlarının belirlenmesi ve üzerinde inşası mümkün olan yapıların hukuki olarak tanımlanması durumunda ise, taşınmaz arsa vasfı kazanmaktadır.

Dolayısıyla, arsa herhangi bir toprak parçası olmayıp, kent içinde imar planı kapsamında düzenleme görmüş, araziye göre daha nitelikli ve ekonomik değeri daha yüksek bir taşınmazı ifade etmektedir. Nitekim, literatürde de arsa üretimi, yeni bir meta üretimi olmayıp üretilmesi mümkün olmayan toprağın kullanım türünün değişmesi anlamına geldiğinden bahisle, tarımsal toprağın (arazinin) kentsel toprağa yani arsaya dönüştürülmesi olarak tanımlanmaktadır.

Özetle; 1164 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesinde taşınmazın niteliği açıkça belirtilmemişse de, bu madde kapsamında TOKİ'ye bedelsiz devredilebilecek taşınmazların arsa değil, arazi niteliğinde olması gerektiği düşünülmektedir. Zira, mezkûr Kanunun gerekçesinde de, Hazine taşınmazlarının bu kapsamda bedelsiz devri suretiyle atıl durumundaki kamu arazilerinin değerlendirilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

Hazine mülkiyetindeki taşınmazların TOKİ'nin kullanımına bırakılmasını öngören ikinci bir yasal dayanak ise, 4706 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde yer alan;

“Hazineye ait taşınmazlar; ... toplu konut üretmek amacıyla Toplu Konut İdaresi Başkanlığına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinde yer alan harca esas değer üzerinden doğrudan satılabilir. Bu yerlerin amacı dışında kullanılmayacağına dair tapu kütüğüne şerh konulur” şeklindeki hükümdür.

Bu düzenleme uyarınca, Hazine taşınmazlarının, toplu konut yapılmak üzere TOKİ'ye harca esas değer üzerinden satılması imkan dahilindedir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler, birbirinin alternatifi olmayıp, farklı durumların vuku bulması veya şartların oluşması durumunda Hazine taşınmazlarının hangi usullerle TOKİ'nin kullanımına bırakılacağına çerçevesini çizmektedir. Her iki mevzuat birlikte değerlendirildiğinde Hazinesinin mülkiyetinde bulunan;

- Arazilerin, 1164 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesi hükmü uyarınca, TOKİ'ye bedelsiz devredilmesi,
- Arsa/arazilerin ise, toplu konut yapılmak üzere 4706 sayılı Kanun 4 üncü maddesi hükmü uyarınca, harca esas değer üzerinden bedeli mukabilinde TOKİ'ye doğrudan satılabilmesi mümkündür.

Ancak, işleme konu olan taşınmazlardan örneklem alınarak seçilen dosyalar üzerinde yapılan incelemelerde, imar planında konut alanı olarak ayrılan ve arsa niteliği kazanmış taşınmazların konut üretmek üzere TOKİ'ye bedelsiz devredildiği görülmüştür.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, bahse konu olan koşulların varlığı 4706 sayılı Kanun hükmünün uygulanmasını, yani harca esas değer üzerinden satılmasını gerektirdiğinden, bu taşınmazların bedelsiz devrinin mevzuata uygun olmadığı düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; 1164 sayılı Kanunun Ek-4 üncü maddesinde, Hazineye ait taşınmazların Toplu Konut İdaresine bedelsiz devredilebileceği ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesi (ğ) bendinde, Hazine taşınmazının, Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler olarak tanımlandığı, her iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde, arsa üretim alanı hususunda arsa veya arazi şeklinde bir ayrıma gidilmediği gibi imar durumuna ilişkin de bir koşulun da olmadığı,

Raporda yer verilen Arsa Üretim ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmeliğin arsa üretimine ilişkin esas ve usulleri içerdiği, Hazine taşınmazlarının TOKİ'ye devrine ilişkin düzenlemeye yer verilmediği,

Belirtilen nedenlerle Hazineye ait arazi ve arsaların 1164 sayılı Kanunun Ek-4 üncü maddesine göre TOKİ'ye bedelsiz devrinin mevzuata aykırı olmadığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak İdare tarafından verilen cevapta, arsa üretim alanına ilişkin mevzuatta bir kısıtlamaya gidilmediği gibi imar durumuna ilişkin herhangi bir şart öngörülmediği ve Arsa Üretimi ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmeliğin arsa üretimine ilişkin esas ve usulleri düzenlediği, Hazine taşınmazlarının TOKİ'ye bedelsiz devrine ilişkin hüküm içermediği ifade edilmiştir.

Bulguda ayrıntılı olarak yer verildiği üzere, Hazine taşınmazlarının; arsa üretim alanı kapsamında 1164 sayılı Kanuna istinaden bedelsiz olarak veya 4706 sayılı Kanun hükümleri uyarınca toplu konut yapılmak üzere bedeli mukabili TOKİ'ye devredilmesi imkan dahilindedir. Anılan mevzuat hükümleri, birbirinin alternatifi olmayıp, farklı durumların vuku bulması halinde devrin hangi şartlarda gerçekleştirileceğini düzenlemektedir.

Bulguda eleştiri konusu edilen husus, imarda konut alanı olarak ayrılmış ve arsa niteliği kazanmış Hazine taşınmazlarının toplu konut üretmek üzere TOKİ'ye devir işlemlerinin, 4706 sayılı Kanunda öngörüldüğü üzere, bedeli mukabilinde yapılmamasıdır. Zira, anılan Kanunun 4 üncü maddesinde, toplu konut üretmek üzere TOKİ'ye devredilecek Hazine taşınmazlarının harca esas değer üzerinden satılmasına ilişkin düzenleme yapılmaktadır. Mezkur madde ile istisnai bir düzenleme yapılarak, söz konusu taşınmazların ihale sonucu belirlenen bedel üzerinden değil, harca esas değer üzerinden doğrudan satılmasına imkan tanınmıştır.

İdare tarafından verilen cevapta, ayrıca, Arsa Üretimi ve Bu Arsaların Tahsis Yoluyla Satışına İlişkin Yönetmeliğin, Hazine taşınmazının TOKİ'ye bedelsiz devrine ilişkin hükümleri düzenlemediği, sadece arsa üretimine ilişkin esas ve usulleri içerdiği belirtilmiştir.

Bulguda da ifade edildiği üzere, sadece “arsa üretim alanı” kapsamında kalan Hazine taşınmazlarının 1164 sayılı Kanunun Ek-4 üncü maddesi hükmü uyarınca TOKİ'ye bedelsiz devredilebilmesi mümkündür. Arsa üretim alanının belirlenmesine ilişkin esas ve usuller ise, İdare cevabında da belirtildiği üzere, anılan Kanuna istinaden yürürlüğe konulan Yönetmelikte ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu itibarla, arsa üretim alanını belirleyen Yönetmelik bu kapsamda devredilebilecek Hazine taşınmazlarının da niteliğini ortaya koymaktadır. Yönetmeliğin 6 ve 7 nci maddelerinde arsa üretimi alanı kapsamında değerlendirilebilecek Hazine taşınmazlarının arazilerden ibaret olduğu açıkça belirtildiğinden konut alanı olarak ayrılmış arsaların bu amaçla TOKİ'ye bedelsiz devrinin uygun olmadığı düşünülmektedir

İmar planında konut olarak ayrılarak arsa vasfı kazanmış Hazine taşınmazlarının arsa üretim alanı kapsamında kalamayacağı, bu koşullara haiz bir taşınmazın 4706 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde bedeli mukabilinde devredilmesi gerektiği yönündeki değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 12: Tahsis Amacına Aykırı Kullanılan Taşınmazlara İlişkin Mevzuatta Öngörülen Yaptırımların Uygulanmaması

Tahsisli taşınmazların kamu hizmetini aşan kullanımlara konu edildiği, üzerinde bulunan gelir getirici ünitelerin milli emlak birimleri yerine, adına tahsis yapılan kurumlar veya kiracılar tarafından kiraya verilerek gelir elde edildiği ve aykırı kullanımlara rağmen tahsis işlemlerinin halen devam ettiği uygulamalar görülmüştür.

Tahsise ilişkin temel yasal dayanak olan 5018 sayılı Kamu Yönetim ve Kontrol Kanununun 47 nci maddesi aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“Kamu idareleri, kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mülkiyetlerindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri, birbirlerine ve köy tüzel kişiliklerine bedelsiz olarak tahsis edebilirler. Tahsis edilen taşınmaz, amaç dışı kullanılamaz.”

Maddenin ilk fıkrasında, taşınmazların tahsis yetkisi düzenlenirken; ikinci fıkrasında, Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlarla Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerleri tahsis etmeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu ifade edilmiştir. Diğer kamu idarelerine tahsis edilen Hazine taşınmazları üzerinde bulunan ve ticari amaçlı kullanılması mümkün olan yerlerin ihale ve kiralama işlemleri ise, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin 70 inci maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca, milli emlak birimleri tarafından tesis edilir ve bu işlemlerden doğacak gelir genel bütçe adına tahsil edilir.

Anılan maddede, ayrıca, tahsisli yerlerin Bakanlığın bilgisi dışında kullanılması veya kullandırılması durumunda ecrimisil alınması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

10.10.2006 tarihli Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde ise, taşınmazın tahsis amacı dışında kullanılması veya maliki kamu idaresinin izni olmaksızın üçüncü kişilere kullandırılması ile işgal ve tecavüzlere

karşı gerekli önlemlerin alınmaması ve bildirimde bulunulmaması durumunda tahsisin ilgili milli emlak birimince resen kaldırılmasına imkan tanınmıştır.

Kanun ve Yönetmelik hükümlerinden anlaşıldığı üzere, tahsis işleminin konusu olan taşınmaz mal, ilgili idarenin kullanımına sadece kanunlarında belirtilen kamu hizmetlerinin ifası amacıyla bırakılmaktadır. Bu nedenle, taşınmazın ilgili idarece amacına aykırı kullanılması veya kiralanması durumunda tahsisin kaldırılması ve ecrimisil uygulanması gerekmektedir.

Ancak, örneklem alınarak seçilen dosyaların incelenmesi neticesinde; tahsisli taşınmazların “kamu hizmeti”nin ifası amacını aşan çeşitli ticari kullanımlara konu edildiği, milli emlak birimlerinde tespit çalışmalarının düzenli yapılamaması nedeniyle hukuka aykırı kullanılan taşınmazların tahsisinin kaldırılmadığı ve elde edilen gelirlerin genel bütçeye aktarılmadığı görülmüştür.

Tahsis işlemine konu olan taşınmazların dosyaları üzerinde yapılan tetkiklerde ve milli emlak teknik ekipleri eşliğinde yapılan yerinde incelemelerde bulguya esas teşkil eden örnekler aşağıda özetlenmiştir;

- Eğitim ve öğretim hizmetlerinde kullanılmak üzere tahsis edilen taşınmazların açık alanları otopark olarak işletilmektedir.
- Dini hizmet alanı olarak kullanılmak üzere tahsis edilen taşınmazın açık alanın bir kısmıtaksi durağı olarak işletilmektedir.
- Kamu hizmet binası yapılmak üzere tahsis edilen taşınmaz, halka açık satış mağazası ve otopark olarak işletilmektedir.
- Spor alanı olarak kullanılmak üzere belediyeye tahsis edilen taşınmaz, yüzme havuzu ve fitness salonu olarak piyasa rayicindeki ücretler mukabilinde sadece üyelerine kullandırılmak suretiyle işletilmektedir.
- Belediye hizmet alanı olarak tahsis edilen taşınmazın nikah salonu, konferans salonu, sahne ve kreş olarak işletilmektedir.
- Pazar alanı olarak tahsis edilen taşınmaz, üzerinde bina inşa edilerek belediye tarafından ücretli düğün salonu olarak işletilmektedir.

- Kültürel ve sosyal amaçlı kullanılmak üzere belediyeye tahsis edilen taşınmazın bir kısmı komşu işletme tarafından otopark olarak kullanılmaktadır, kalan kısmı ise belediye tarafından İdarenin izni dışında kiraya verilmiştir. Spor amaçlı kullanılmak üzere tahsis edilen taşınmazların üzerinde bulunan ünitelerin, 2876 sayılı Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununun mülga 104 üncü maddesine dayanılarak tesis edilmiş olan protokoller çerçevesinde kamu idaresi olmayan kişilerce işletildiği veya kiraya verildiği görülmüştür. Oysa, maddenin mülga olmasıyla birlikte kira sözleşmelerin Defterdarlıkça yürütülmesi ve gelirin Hazineye aktarılması gerekmektedir.

Bu itibarla, mevzuata aykırı kullanımların önlenmesi adına rutin tespit çalışmalarının icra edilmesi; mevzuata aykırı olduğu tespit edilen kiralama işlemlerine ilişkin sözleşmelerin feshedilerek milli emlak birimleri tarafından kiralanması için yeniden ihale edilmesi; uygun görülenlerin sözleşme devirlerinin yapılması; sözleşmesiz kullanımlar için ecrimisil tahakkuk ettirilmesi, tahsis amacına aykırı kullanımların devamı halinde ise tahsis işleminin kaldırılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle 81 il valiliğine (defterdarlık) yazılan;

24/01/2014 tarihli ve 2563 sayılı yazıyla, Hazine taşınmazlarının tespit çalışmalarının planlanması ve çalışmalarının merkezden de kontrol edilmesinin sağlandığı,

28/04/2016 tarih ve 12102 sayılı yazıyla ise, tahsisli taşınmazların da tespit planına dahil edilmesi ve tahsis amaçlarına uygun kullanılıp kullanılmadığının takibine özen gösterilmesine yönelik talimat verildiği,

Hazine taşınmazlarının ilgili idarelere tahsisi, ön tahsis mekanizması ve tahsisin kaldırılması ile tahsisli taşınmazlar içinde yer alan ticari ünitelerin kiraya verilmesine ilişkin 178 sayılı KHK, 5018 sayılı Kanun, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik ve Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmeliklerde düzenlemelerin yer aldığı,

Sağlık, Adalet ve Kültür ve Turizm Bakanlıklarına tahsisli taşınmazlarda yer alan ticari ünitelere ilişkin olarak imzalanan protokoller çerçevesinde kiralama işlemlerinin bu Bakanlıklarca yapıldığı,

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda bulunan salon, açık alan, otopark vb. alanlarının kiralanmasının tahsisli idarenin uygun görüşüne istinaden Maliye Bakanlığınca yapıldığı,

633 sayılı Kanunun Ek 4 üncü maddesi ile cami ve mescitler ile Kur'an kurslarının bulunduğu taşınmazlar üzerinde Diyanet İşleri Başkanlığına ve ilgili dernek ve vakıflara işletme işletme veya kiraya verme yetkisi verildiği,

2876 sayılı Kanun kapsamında Atatürk Kültür Merkezi (AKM) alanı sınırları içerisindeki taşınmazların yönetimine ilişkin Protokol ve sözleşmelerin hukuki durumlarının netleştirilmesine yönelik gerekli işlemlerin yürütüldüğü,

Sonuç olarak; muhtelif mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ilgili idarelere verilen yetki ve haklar da dikkate alınarak tahsis amacına aykırı kullanıldığı belirlenen taşınmazların denetim ve idare altına alınmasına ilişkin çalışmaların ikame edildiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu İdaresi cevabında, bulgumuzda vurguladığımız hususlarla ilgili mevzuat hükümlerine yer verilmesi, tahsis amacını aşan kullanımlarla ilgili çalışmaların devam ettiği belirtilerek önerimiz doğrultusunda tahsisli taşınmazların tespit programlarına alınacağı ifade edilmesinden anlaşıldığı üzere, genel olarak bulgumuza esas tespitler İdarece kabul edilmiştir.

Bulguya esas teşkil eden hatalı uygulama örneklerine mevzuat ve idari işlemlerin açıklanması suretiyle verilen cevaplara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerimiz ise şu şekildedir;

Maliye Bakanlığı ile ilgili bakanlıklar arasında tahsisli taşınmazların ticari ünitelerinin kiralanmasıyla ilgili olarak yapılan protokollerden bahsedilmişse de, bulgumuzun dayanağı tespitlerimizde bu protokollerin kapsamına girmeyen ve kamu hizmeti amacını aşan ticari kullanımlara yer verilmiş olup, İdarenin cevabı tespitleri açıklar nitelikte değildir.

İncelemelerimiz neticesinde Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda bulunan açık alanların otopark olarak kiralandığı görülmüş, bu kullanımların eğitim ve öğretim amacıyla doğrudan ilişkili olmadığı ve tahsis amacını aştığı yönündeki tespitlerimize kiralama yetkisinin Maliye Bakanlığında olduğu şeklinde verilen İdare cevabı bulgumuzu karşılar

nitelikte görülmediğinden, bulguda yer verilen değerlendirmemiz devam etmektedir. Ayrıca, yapılan incelemelerde defterdarlığın tesis ettiği bir idari işlem olmaksızın da otopark olarak kullanımların devam ettiği görülmüştür.

633 sayılı Kanun gereğince dini hizmet alanı olarak tahsis edilen taşınmazların müstemilatlarının ticari nitelikte alanlarını işletme, işletirme veya kiraya verme yetkisi Diyanet İşleri Başkanlığı ve ilgili dernek ve vakıflarca kullanılmakta olup, bu yetki ibadet yerinin dışındaki alanları kapsamamaktadır. Nitekim, tespitimizde söz konusu edilen aykırı kullanımlar, caminin müstemilat kısmına girmeyen açık alanların kiralanmasını kapsadığından, bu alanların tahsis amacıyla kullanılmak üzere Maliye Bakanlığının yetkisi dahilinde ticari işletilmeye konu olabilecektir.

Atatürk Kültür Merkezi (AKM) alanı sınırları içerisinde, kültürel ve sosyal amaçlı kullanılmak üzere belediyeye tahsis edilen ve ticari ünitelerin yer aldığı taşınmazların yönetimine ilişkin olarak protokol ve sözleşmelerin hukuki durumlarının netleştirileceği ifade edilmiş olup, bulgumuzda yer verilen kira sözleşmelerin Defterdarlıkça yürütülmesi ve gelirin Hazineye aktarılması gerekliliğine ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

BULGU 13: Hazine Taşınmazlarının Diğer Kamu İdarelerince İşgalli Kullanılması

Tasarruf yetkisi Kanunla Maliye Bakanlığına tanınmış olan Hazineye ait taşınmazlar üzerinde diğer kamu idarelerince mevzuata aykırı olarak gelir getirici faaliyetlerde bulunduğu ve bu taşınmazlar üzerindeki ticari ünitelerin sözleşme konusu yapılarak veya sözleşme yapılmaksızın üçüncü kişilerin kullanımına bırakıldığı tespit edilmiştir.

Hazine taşınmazlarının edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, korunması, işgalli taşınmazların tahliyesi ve idaresine ilişkin diğer yetkiler, 178 sayılı KHK 13 üncü maddesi ile 5018 sayılı Kanunun 44 ve devamı maddeleri uyarınca, Maliye Bakanlığına aittir.

Anılan Kanununa göre çıkarılan yönetmeliklerle bu yetkinin çerçevesi çizilmiş olup, Bakanlık bu taşınmazları tahsis, irtifak, kira gibi usullerle ilgili kamu idarelerinin veya üçüncü kişilerin kullanımına sunabilmektedir.

Özetle; Hazine taşınmazlarının yönetim yetkisi Devlet tüzel kişiliğini temsilen Maliye Bakanlığına ait olup, bu taşınmazlar üzerinde aynı veya kişisel hakkın kurulması, ancak

hukuki süreçler neticesinde, Bakanlıkça verilecek izin ve/veya onaylar doğrultusunda mümkün olabilmektedir.

Anılan Kanunun 48 inci maddesi hükmü uyarınca, taşınmazların verimlilik ve tutumluluk ilkesi çerçevesinde mevzuata uygun olarak kullanılmasını sağlama sorumluluğu Maliye Bakanlığına aittir. Bu itibarla, Hazine taşınmazları üzerinde İdarenin izni dışındaki kullanımların önlenmesinde birinci derecede sorumlu ve yetkili merci de Bakanlıktır.

Bahse konu taşınmazların işgalli kullanımında uygulanacak yaptırımlar 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75 inci maddesinin birinci fıkrasında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Devletin özel mülkiyetinde veya hüküm ve tasarrufu altında bulunan taşınmaz malları ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile idare ve temsil ettiği mazbut vakıflara ait taşınmaz malların, gerçek ve tüzelkişilerce işgali üzerine, fuzuli şagilden, bu Kanunun 9 uncu maddesindeki yerlerden sorulmak suretiyle, idareden taşınmaz ve değerlendirme konusunda işin ehli veya uzmanı üç kişiden oluşan komisyonca tespit tarihinden geriye doğru beş yılı geçmemek üzere tespit ve takdir edilecek ecrimisil istenir. Ecrimisil talep edilebilmesi için, Hazinesinin işgalden dolayı bir zarara uğramış olması gerekmez ve fuzuli şagilin kusuru aranmaz”

Söz konusu maddede, fuzuli şagil konusunda kamu ve özel kişi ayrımı yapılmadığı gibi, ecrimisil ve tahliye konusunda da kamu lehine bir muafiyet öngörülmemiştir. İşgallerin taşınmazların etkin bir şekilde yönetilmesi açısından zafiyet oluşturması nedeniyle, Bakanlığın uyguladığı yaptırımlarla bu kullanımları engellenmesi gerekmektedir.

Ancak, yapılan incelemelerde, Hazine taşınmazlarının, yetkisiz kamu idarelerince üçüncü kişilerle yapılan hukuki dayanaktan yoksun protokol ve sözleşmelerle ticari amaçla kullandırıldığı ve işgalli kullanımlardan elde edilen gelirlerin söz konusu kamu idareleri veya bunlara ait ticari işletmelere aktarıldığı görülmüştür.

İşgalli taşınmaz dosyaları üzerinde ve milli emlak teknik ekipleri eşliğinde yapılan ve tutanağa bağlanan yerinde incelemelerde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir;

- Yeşil alan, park, meydan gibi umumi hizmetler amacıyla kamuya terk edilen taşınmazlar, belediye tarafından kafeterya, çay bahçesi, bina ve halı saha yapıları inşaa edilerek amacına aykırı kullanılması nedeniyle tekrar Hazine adına tescil edilmiştir.

Ancak, söz konusu taşınmazlar üzerinde belediyenin kiracısı ticari işletmeler halen faaliyette olup, kira bedelleri belediyeler tarafından tahsil edilmektedir.

- Hazine taşınmazları üzerinde belediye tarafından izinsiz inşaa edilen spor tesisleri futbol kulüplerine bedeli karşılığı kullanılmaktadır.
- Mera vasfında ve sit alanında kalan taşınmazların belediyeler tarafından mesire yeri, park alanlarına dönüştürülerek, bu alanlar üzerinde butik otel, kamp karavan tesisleri, futbol sahası, restoran, kafe, odun ve kömür depoları gibi ticari üniteler inşaa edilmiş ve üçüncü kişilerle bu alanlara ilişkin kira sözleşmeleri yapılmıştır.
- 2876 sayılı Kanununun 104 üncü maddesine istinaden belediye tarafından ticari amaçla kiraya verilen Hazine taşınmazlarının, anılan maddenin 2012 tarihinde mülga olmasından sonra da belediye ve kiracı arasındaki sözleşmenin uygulamasına devam edildiği ve 42 adet ünitenin alt kiralama suretiyle işletirildiği görülmüştür. Oysa, ilgili maddenin mülga edildiği tarihten sonra belediyenin taşınmaz üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi kalmadığından, sözleşmenin Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmesi ve elde edilen gelirin genel bütçeye kaydedilmesi gerekmektedir. Nitekim, Maliye Bakanlığının tespit yapılan yerlere ilişkin 24.12.2013 tarihi ve 47400 sayılı yazısında, iş ve işlemlerin Bakanlıklarınca tesis edileceği, bu nedenle, anılan Kanuna dayanılarak üçüncü kişilerle yapılan kira sözleşmelerinin Defterdarlıkça devam ettirilmesi ve kira bedellerinin Hazine hesabına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Hazine taşınmazları üzerinde işgalli kullanımları engelleyici tahliye mekanizmalarının işletilmesi, ticari kullanımlardan elde edilen gelirlerin ilgililerden tahsil edilmesi ve İdarece uygun görülen kullanımların sözleşmeye bağlanması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle, bulgu 25'e verilen cevapta da belirtildiği üzere, rutin tespit çalışmaları sonucunda söz konusu taşınmazlar denetim ve idare altına alınacağı,

3194 sayılı Kanununun 11 inci maddesi uyarınca, terk edilen taşınmazların terk amacıyla kullanılmadığının belirlenmesi halinde, taşınmazın geri alınarak tekrar Hazine adına tescil edilmesine ilişkin işlemlerin yürütüldüğü,

4342 sayılı Kanuna göre meraların kiralamasında, vasıf değişikliğinde, denetlenmesi ve korunması hususlarında Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı/Mera Komisyonlarının yetkili olduğu,

Hazine taşınmazları üzerinde işgalen belediyeler tarafından yapılan tesis ve yapıların bedeli karşılığında futbol/spor kulüplerine kullandırıldığı belirlenmesi halinde, 336 sıra sayılı Milli Emlak Genel Tebliğinin 5 inci maddesinin 6 ve 7 nci fıkraları uyarınca işlemlerin tekemmül ettirildiği,

2876 sayılı Kanun kapsamında AKM alanı sınırları içerisindeki taşınmazların yönetimine ilişkin Protokol ve sözleşmelerin hukuki durumlarının netleştirilmesini müteakip kamu idarelerinin yetkisiz kullanımlarının sona erdirilmesi ve elde edilen gelirlerin tahsili yoluna gidilmesi yönünde işlem tesis edileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kamu İdaresi cevabında, bulgumuzda vurguladığımız hususlarla ilgili genel olarak mevzuat hükümlerine yer verilmesi ve işgalli kullanımlarla ilgili önerimiz doğrultusunda rutin tespit çalışmaları sonucunda söz konusu taşınmazların denetim ve idare altına alınmakta olduğunun ifade edilmesinden anlaşıldığı üzere, bulgumuza esas tespitler İdarece kabul edilmiştir.

Bulguya esas teşkil eden hatalı uygulama örneklerine mevzuat ve idari işlemlerin açıklanması suretiyle verilen cevaplara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelerimiz ise şu şekildedir;

İdare cevabında, terk edilen taşınmazların terk amacıyla kullanılmadığının belirlenmesi halinde, taşınmazın geri alınması yönünde işlemler tesis edileceği ifade edilmişse de, söz konusu işgalli kullanımlara 2011, 2012 yılı Maliye Bakanlığı Denetim raporunda yer verilmesine rağmen, bu kapsamdaki işgalli kullanımların halen devam ettiği görülmüştür. Bulgumuzda yer alan tespitlere karşılık, İdarece somut ve ileriye dönük bir eylemden söz edilmediğinden, işgalli kullanımları engelleyici tahliye mekanizmalarının kurulmasına ilişkin değerlendirmemiz devam etmektedir.

Mera vasfında olup daha sonradan Hazine adına kaydedilen taşınmazlarının belediyeler tarafından ticari kullanımlarına ilişkin olarak, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı yetkili olduğu belirtilmişse de, tespitlerimizde yer alan taşınmazlar mera vasfından

çıkarılarak Hazine adına ham toprak olarak kaydedilmiş taşınmazlar ile sit alanı kapsamındaki olan Hazine taşınmazlarıyla ilgili olup, İdare yetkisi dahilinde taşınmazlar üzerindeki işgalci kullanıcılardan ecrimisil talep edilmesine rağmen tahliye edilememiş alanları kapsamaktadır. Özetle, taşınmaz yönetimi yetkisi malik sıfatıyla İdareye ait olup, işgallerin giderilmesi yükümlüğü de yine Bakanlığa aittir.

İdare yetkisi dışında bedeli karşılığında futbol/spor kulüplerine kullandırılan Hazine taşınmazlarıyla ilgili olarak taşınmaz dosya incelemeleri ve defterdarlık milli emlak birimlerince yapılan görüşmelere ek olarak yerinde yapılan incelemeler neticesinde aykırı kullanımın mevcudiyeti tespit edilmiş, ancak tahliye veya kullanımı sözleşmeye bağlayıcı yönde hukuki bir işlem gerçekleştirilmediği görülmüştür. Bu itibarla, İdare cevabında yer verilen işgalli kullanımın belirlenmesi halinde işlem tekemmül ettirildiği ifadesi somut bir eylem içermediği ve bulgumuzu açıklar nitelikte görülmediğinden aykırılıkla ilgili değerlendirmemiz devam etmektedir.

8. EKLER

Ek1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0 Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yıl : 2015	
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
N Yılı 2015		N Yılı 2015	
1 DÖNEN VARLIKLAR	-3.020.076.516,70	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	20.344.078.741,53
10 HAZİR DEĞERLER	-4.953.300.684,63	32 FAALİYET BORÇLARI	17.092.770.899,04
100 KASA HESABI	56.411.000,44	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	5.518.501,82
102 BANKA HESABI	100.521.278,74	325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	17.087.118.853,31
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-5.134.919.288,21	329 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	133.543,91
104 PROJE ÖZEL HESABI	1.260.131,66	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	3.214.244.873,23
105 DÖVİZ HESABI	1.512.312,94	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.007.649.389,50
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-119,55	333 EMANETLER HESABI	2.206.595.483,73
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI	3.500.438,29	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	33.369.578,79
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	19.413.561,06	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	207.796,44
11 MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	269.685,19	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	549.139,22
110 HİSSE SENETLERİ HESABI	79,50	363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI	32.612.643,13
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI HESABI	5.000,00	38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	75.527,00
117 MENKUL VARLIKLAR HESABI	264.605,69	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	75.527,00
12 FAALİYET ALACAKLARI	1.557.881.629,66	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	3.617.863,47
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	189.185.436,04	397 SAYIM FAZLALARI HESABI	3.617.863,47
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	103.408.416,15	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.499.977,29
122 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI	3.057.640,45	40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	2.330.897,08
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	35.812.303,23	409 UZUN VADELİ DİĞER İÇ MALİ BORÇLAR HESABI	2.330.897,08
127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI	1.226.417.833,79	43 DİĞER BORÇLAR	128.848,11
13 KURUM ALACAKLARI	123.640.107,15	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	128.848,11
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	120.053.706,87	48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	40.232,10
137 TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI	3.586.400,28	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI	40.232,10
14 DİĞER ALACAKLAR	139.949.388,81		
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	139.949.388,81		
15 STOKLAR	23.836.498,40		
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	20.506.364,16		
157 DİĞER STOKLAR HESABI	3.330.134,24		
16 ÖN ÖDEMELER	67.327.159,29		
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	66.516.662,02		
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI	810.497,27		
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	6.906,60		
181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	6.906,60		
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	20.312.792,83		
197 SAYIM NOKSANLARI HESABI	20.312.792,83		

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0		Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yıl : 2015	
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2015		PASİF HESAPLAR	
2 DURAN VARLIKLAR		520.482.903.079,91		5 ÖZ KAYNAKLAR	
22 FAALİYET ALACAKLARI		2.195.883.568,35		50 NET DEĞER	
220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	570.041,49			528.732.006.854,97	
222 GELİRLERDEN TECİLLİ VE TEHİRLİ ALACAKLAR HESABI	275.383,53			500 NET DEĞER HESABI	
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	172.301,51			51 DEĞER HAREKETLERİ	
227 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI	2.194.865.841,82			143.028.203.060,25	
23 KURUM ALACAKLARI		2.584.113.150,75		519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	
232 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	2.584.113.150,75			57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR		515.701.444.156,03		570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	
250 ARAZI VE ARSALAR HESABI	418.404.124.569,28			58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	3.861.526.139,91			580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (
252 BİNALAR HESABI	109.833.453.103,65			-121.358.226.592,38	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	19.502.716,31			59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	
254 TAŞITLAR HESABI	23.751.561,91			590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	269.535.013,88			591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-17.358.512.250,43				
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	845.653.457,23				
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI	2.409.854,29				
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		0,00			
260 HAKLAR HESABI	221.950.316,08				
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	2.862.004,55				
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	8.308.450,15				
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-233.118.770,78				
28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLAR		6.456,79			
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	6.456,79				
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR		1.455.747,99			
293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR HESABI	0,12				
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	81.692.398,83				
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-80.236.650,96				
AKTİF TOPLAMI	517.462.826.563,21	PASİF TOPLAMI	517.462.826.563,21		
Bilanço Dipnotları :					
906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER H	810.497,27				
907 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI	810.497,27				
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	14.242.948.684,74				
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	14.242.948.684,74				
912 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HESABI	1.416.046,01				
913 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI	1.416.046,01				

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 12.0	Adı : MALİYE BAKANLIĞI	Yıl : 2015
920 GIDER TAAHHÜTLERİ HESABI	6.783.027.149,01	
921 GIDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	6.783.027.149,01	
940 DEĞERLİ KAĞIT AMBARLARI HESABI	775.018.276,31	
942 ZİMMETLE VERİLEN DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	61.253.200,10	
944 YOLDAKİ DEĞERLİ KAĞITLAR HESABI	4.076.821,20	
945 DEĞERLİ KAĞIT İŞLEMLERİ HESABI	840.348.297,61	
946 ÖZEL TAHAKKUKLARDAN ALACAKLAR HESABI	1.013.901,65	
947 ÖZEL TAHAKKUKLAR HESABI	1.013.901,65	
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	651.759.747,40	
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES	651.759.747,40	
990 KIRAYA VERİLTİFAK HAKKI TESİS ED MADDİ DURAN VAR KAYITLI DE	448.504.445,84	
993 MADDİ DURAN VARLIKLARIN KİRA VE İRTIFAK HAKKI GEL	114.905.410,31	
998 DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI	2.926.588,56	
999 DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	566.336.444,71	

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.0 Adı : MALİYE BAKANLIĞI				Yılı : 2015							
Ekonomik Kodlar		GİDERİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)		Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	
630			GİDERLER HESABI		137.671.553.462,80	600			GELİRLER HESABI		10.376.106.722,64
630	01		Personel Giderleri		1.398.792.180,12	600	01		Vergi Gelirleri		3.632.305.897,69
630	01	01	Memurlar		1.370.145.404,15	600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler		423.236.329,97
630	01	02	Sözleşmeli Personel		3.196.772,19	600	01	02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler		149.640.617,58
630	01	03	İşçiler		3.812.049,25	600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri		489.744.127,62
630	01	04	Geçici Personel		18.389.715,27	600	01	04	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi		2.076.402.881,51
630	01	05	Diğer Personel		3.248.239,26	600	01	05	Damga Vergisi		152.244.810,74
630	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri		217.389.973,94	600	01	06	Harçlar		341.003.886,40
630	02	01	Memurlar		212.859.035,95	600	01	09	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler		34.643,89
630	02	02	Sözleşmeli Personel		497.085,87	600	03		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		2.936.857.607,21
630	02	03	İşçiler		694.967,75	600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri		264.714.951,58
630	02	04	Geçici Personel		3.321.775,01	600	03	02	Mallların kullanma veya faaliyette bulunma izni ge		160.556,42
630	02	99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları		17.109,36	600	03	03	KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri		360.580.805,20
630	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri		506.776.268,03	600	03	04	Kurumlar Hasılatı		871.602,41
630	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları		4.184,39	600	03	05	Kurumlar Karları		1.066.968.760,73
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları		226.676.792,18	600	03	06	Kira Gelirleri		1.106.637.277,37
630	03	03	Yolluklar		47.828.885,44	600	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		136.923.854,53
630	03	04	Görev Giderleri		117.555.644,99	600	04		Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler		10.411.021,62
630	03	05	Hizmet Alımları		102.436.576,94	600	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar		134.047,29
630	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri		1.524.728,45	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla		10.227.199,65
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım		3.735.603,42	600	04	06	Özel Gelirler		49.774,68
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri		6.994.287,39	600	05		Diğer Gelirler		3.736.101.440,89
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri		19.564,83	600	05	01	Faiz Gelirleri		78.837.679,38
630	05		Cari Transferler		126.177.684.886,69	600	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar		2.642.942.284,42
630	05	01	Görev Zararları		13.596.016.155,36	600	05	03	Para Cezaları		213.258.687,01
630	05	02	Hazine Yardımları		54.840.319.052,52	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler		801.062.790,08
630	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler		1.488.003.842,72	600	06		Sermaye Gelirleri		120.283,33
630	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler		539.874.742,60	600	06	03	Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri		120.283,33
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler		583.981,88	600	11		Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri		53.883.690,30
630	05	08	Gelirden Ayrılan Paylar		55.712.907.111,61	600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur		69.694,75
630	07		Sermaye Transferleri		4.948.031.957,48	600	11	08	Kur Değişikliği Dışındaki Değ. ve Mik. Değişiml. Kaynak. Gelir		53.436.425,84
630	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri		4.948.031.957,48	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri		377.569,71
630	11		Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri		13.042.143,40	600	25		Kamu İd. Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan		6.426.781,60

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

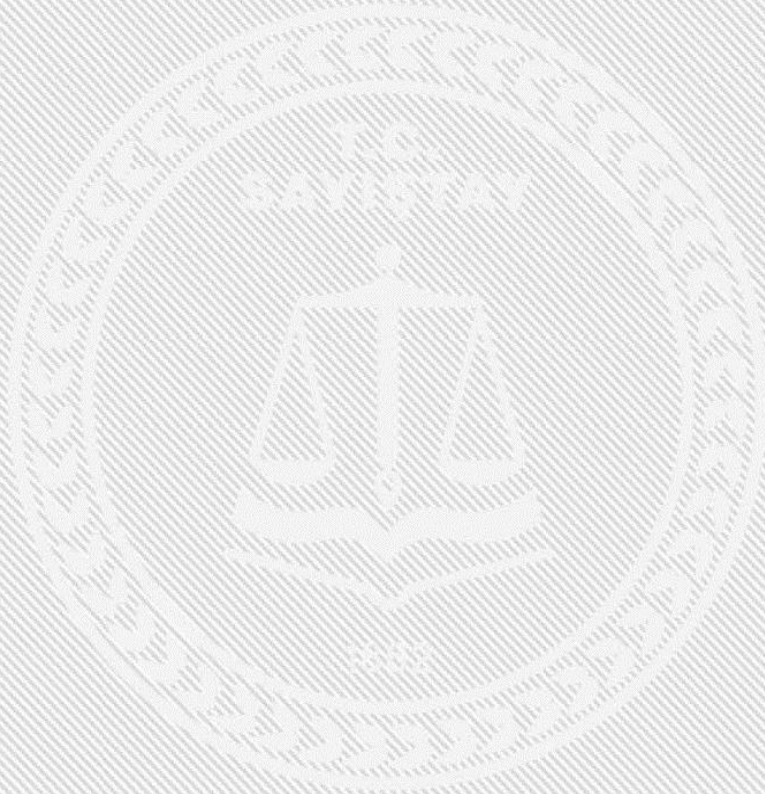
Kurum Kodu : 12.0				Adı : MALİYE BAKANLIĞI				Yılı : 2015			
Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar			GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)		
630	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Ku	3.354.427,42	600	25	01	Genel Bütçe Gel	6.278.906,53		
630	11	04	Kur Değişikliği Dışındaki Değer ve Miktar Değişimi	1.618.621,93	600	25	02	Özel Bütçe Gel	54.214,63		
630	11	08	Kur Değişiminde Değer ve Miktar Değişim Kaynaklanan Giderler	8.370,02	600	25	05	Mahalli İdare Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan Varlıkların Gel	93.660,44		
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	8.060.724,03	NET GELİR TOPLAMI :					10.376.106.722,64	
630	12		Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	417.938.989,13							
630	12	01	Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklanan	173.244.548,03							
630	12	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde	30.772.537,80							
630	12	04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret	159.504.199,28							
630	12	05	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid	54.417.704,22							
630	13		Amortisman Giderleri	2.604.854.131,66							
630	13	01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	2.587.138.895,23							
630	13	02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	16.908.521,52							
630	13	03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	806.714,91							
630	14		İlk Madde ve Malzeme Giderleri	31.423.181,94							
630	14	01	Kırtasiye Malzemeleri	12.719.134,78							
630	14	02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	88.520,27							
630	14	03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	52.130,84							
630	14	04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	14.977.701,94							
630	14	05	Temizleme Ekipmanları	1.163.001,12							
630	14	06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiyeye Malzemeleri	418.049,08							
630	14	07	Yiyecek	12.086,80							
630	14	08	İçecek	64.334,11							
630	14	10	Zirai Maddeler	4.198,03							
630	14	11	Yem	0,12							
630	14	12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	821.213,76							
630	14	13	Yedek Parçalar	416.773,39							
630	14	14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	94.689,29							
630	14	15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	87.682,67							
630	14	17	Basınçlı Ekipmanlar	140,00							
630	14	99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	505.525,94							
630	20		Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	64.773.274,39							
630	20	01	Gelirlerden Alacaklardan Silinenler	17.896.597,65							
630	20	02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	38.044.261,16							
630	20	03	Kurum Alacaklarından Silinenler	8.832.415,58							

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 12.0				Adı : MALİYE BAKANLIĞI		Yılı : 2015					
Ekonomik Kodlar		GİDERİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)		Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	
630	25		Kamu İd Bedelsiz Ol Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid		5.828.239,00						
630	25	01	Genel Bütç/Kap Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid		5.708.451,92						
630	25	02	Özel Bütçe Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid		88.816,76						
630	25	03	Düz ve Den Kurumlara Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid		2.865,40						
630	25	05	Mahalli İdarelere Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid		28.304,92						
630	30		Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler		31.474.473,39						
630	30	06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler		31.474.473,39						
630	99		Diğer Giderler		1.253.543.763,63						
630	99	95	Tarımsal Alan Satışlarından Vakıflar Genel Müdürlüğü Payı		6.558,27						
630	99	96	Tarımsal Alan Satış İndirimi		54.639,54						
630	99	97	2/B Satışlarından Vakıflar Genel Müdürlüğü Payı		33.525.918,62						
630	99	98	2/B Satış İndirimi		1.073.641.995,51						
630	99	99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler		148.314.651,69						
GİDERLER TOPLAMI :				137.671.553.462,80							
GİDERLER TOPLAMI (A)		137.671.553.462,80									
GELİRLER TOPLAMI (B)		10.376.106.722,64									
İNDİRİM :İADE:İSKONTO TOPLAMI (C)		0,00		NET GELİR (D= B- C)		10.376.106.722,64		FAALİYET SONUCU D- A		-127.295.446.740,16	

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>

MALİYE BAKANLIĞI
2015 YILI
PERFORMANS DENETİM RAPORU



İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	85
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	86
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	86
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	87
5. GENEL DEĞERLENDİRME	88
6. DENETİM BULGULARI.....	91

1. ÖZET

Bu rapor, Maliye Bakanlığının 2015 yılı 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.

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

- 2013-2017 dönemine ait Stratejik Plan,
- 2015 yılı Performans Programı,
- 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu ve
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

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

Bu değerlendirmelerle birlikte, 2014 yılı Sayıştay Denetim Raporunda da yer verildiği üzere, stratejik planın hedefler ve göstergelere ilişkin mevcut durum ve hedeflenen değerleri içermemesi, mevcut göstergelerin genel nitelikli belirlenmesi ve sürekli değiştirilmesi, performans programlarının stratejik plandan bağımsız bir şekilde kurgulanmasına yol açmıştır.

Performans programında genel olarak ölçülebilir ve iyi tanımlanmış göstergelerin belirlendiği görülmüştür. Ancak, performans hedefleri, göstergeler ve faaliyetler arasındaki bağ tam olarak kurulamadığından gösterge ve kurum faaliyetlerinin hedeflere ulaşılmasındaki katkısı anlaşılamamıştır.

Faaliyet raporunda, performans hedef ve göstergelerine performans programı ile tutarlı bir şekilde yer verilmiştir. Ancak, performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak kurulamaması nedeniyle, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirme aşamaları, stratejik yönetim sürecine entegre edilememiştir. Bakanlığın bu konudaki düzenleyici rolü de dikkate alındığında, faaliyet raporundan beklenen kurumsal hesap verilebilirliğin tam olarak sağlanması için lazım olan düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, Bakanlığın, Raporun “Genel Değerlendirme” ve “Denetim Bulguları” kısmında yer alan değerlendirme ve önerileri dikkate alarak gerekli tedbirleri alması gerektiği düşünülmektedir.

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 Sayıştaya 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 gerçekleştirilmiştir.

Bu çerçevede, Maliye Bakanlığının yayımladığı 2013-2017 dönemine ait Stratejik Plan, 2015 yılı Performans Programı ve 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME

2015 yılı performans denetimi kapsamında Maliye Bakanlığının yayımladığı 2013-2017 dönemine ait Stratejik Plan, 2015 yılı Performans Programı ve 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

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

Bu değerlendirmelerle birlikte, stratejik yönetim sürecinin daha iyi işlemesine yönelik olarak düzeltilmesi ve geliştirilmesi gereken birtakım unsurların varlığı tespit edilmiştir.

Öncelikle, Sayıştay denetim sonuçlarının, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin revize edilmesine imkan sağlayan bir düzenleme bulunmadığından, 2014 yılı performans denetimi kapsamındaki tespitlere ilişkin 2015 yılı Faaliyet Raporunda gerekli düzeltme ve bilgilendirmenin yapılmadığı görülmüştür. Performans denetiminden beklenen amacın gerçekleşmesi için bu konudaki düzenleme eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir.

Stratejik planın, hedefler ve göstergelere ilişkin mevcut durumu, yıllar itibariyle ulaşılmak istenen hedef değerler ile plan süresince izlenecek ilgili tüm göstergeleri içermemesi, mevcut göstergelerin genel nitelikli belirlenmesi ve süreklilik arz etmemesi, performans yönetim sisteminin etkinliğini azaltmaktadır.

Performans programında ise, yukarıda bahsedilen düzenleme eksikliğinden dolayı, 2014 yılı Denetim Raporunda tespit edilen hatalar, 2015 yılı Programı için de aynen devam etmektedir. Ayrıca, 2016 yılı Performans Programı söz konusu tespitler bağlamında incelendiğinde, bazı önerilerin dikkate alındığı, ancak bazılarının dikkate alınmayarak gerekli düzeltmelerin yapılmadığı görülmüştür. Bu nedenle, 2014 yılı denetim sonuçlarına ilişkin tespitlerden düzeltilmeyen hususlara “Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin

Bulgular” bölümünde 3, 4 ve 5 numaralı bulgularda tekrar yer verilmiştir. Bu kapsamda, göstergelerin ve faaliyetlerin genel nitelikli belirlenmesine bağlı olarak Kurumun performans gerçekleştirmelerine katkısı tam olarak değerlendirilememiştir. Programda, performans hedefi ile ilgili olmayan ve iyi tanımlanmamış birer adet performans göstergesi bulunduğu tespit edilmiş, bir performans hedefine yönelik ise, hedefin tümünü ölçmeye katkı sağlayacak nitelikte gösterge belirlenmemiştir.

Faaliyet raporunda, performans hedef ve göstergelerine performans programı ile tutarlı bir şekilde yer verilmiştir. Bununla birlikte, performans esaslı bütçeleme sisteminin halihazırda tam olarak kurulamadığı görülmüştür. Ayrıca, faaliyet raporunun, dış denetim raporu ile güvence sağlanamadan yayınlanması ve iç-dış denetim sonuçlarını mevzuatta öngörülen şekilde içermemesi nedenleriyle söz konusu rapordan beklenen kurumsal hesap verebilirlik tam olarak sağlanamamıştır.

Bakanlığın veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesinde ise, bir göstergenin iyi tanımlanmamasına bağlı olarak veri ölçüm aşamasında tutarsızlık görülmüş ve gerçekleşme değeri faaliyet raporunda hatalı bir şekilde raporlanmıştır.

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

Bu bağlamda;

- Sayıştay denetim sonuçlarına stratejik yönetim belgelerinde yer verilmesine ilişkin düzenleme eksikliğini giderilmesi,
- Stratejik planın, kurumun hedef ve gösterge bazında bulunduğu mevcut durumu ile plan uygulandıktan sonra ulaşmak istediği nokta arasında bağlantı kurulmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve plan döneminde kullanılacak performans göstergelerinde sürekliliğin sağlanması,
- Gerçekleşmesi büyük oranda kurumun kendi faaliyet ve projeleri ile ilişkilendirilebilen performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi ve bunların iyi tanımlanarak birbiriyle ilgisinin kurulması,

- Belli bir performans hedefi çerçevesinde maliyetlendirilebilen ve hedefle doğrudan bağı kurulabilen iş ve işlemlerin faaliyet olarak belirlenmesi,
 - Plan-program-bütçe bağının geliştirilerek performans esaslı bütçeleme sisteminin tam olarak kurulması,
- gerektiği sonucuna varılmıştır.

6. DENETİM BULGULARI

A. Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Maliye Bakanlığı 2013-2017 Stratejik Planı üzerinde 2014 yılı Sayıştay Denetim Raporunda gerekli değerlendirmeler yapıldığından, 2015 yılı performans denetimi kapsamında Stratejik Plana ilişkin yeni bir değerlendirme yapılmamıştır. Stratejik Plan halihazırda yürürlükte olduğundan ve gerekli düzeltmeler yapılamadığından, ilgili denetim bulguları, bu Raporun “Genel Değerlendirme” bölümünde özetlenmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından izleyen stratejik plan hazırlama çalışmalarında ilgili denetim raporunda yapılan değerlendirmelerin dikkate alınmasının önem arz ettiği düşünülmektedir.

B. Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

BULGU 1: “Devlet Muhasebe Sisteminin Milletlerarası Standartlara Uyum Derecesinin Artırılması” Hedefi ile İlgili Performans Göstergesi Belirlenmemesi

“Devlet muhasebe sisteminin milletlerarası standartlara uyum derecesinin artırılması ve mali işlemlere ait sonuçların anlık izlenerek kamuoyu ve karar vericilere raporlanmasının sağlanması”na ilişkin performans hedefi kapsamında belirlenen göstergelerin devlet muhasebe sisteminin milletlerarası standartlara uyum derecesinin artırılmasına yönelik olmadığı, dolayısıyla, hedefin bu bölümünün izlenemediği tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelikte performans hedefi, *“Kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedefleri”* ifade eder şeklinde tanımlanmış; performans göstergelerinin de kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlar olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, performans göstergelerinin hedefe ulaşıp ulaşılmadığını ölçmede kullanılabilmesi için hedefle göstergenin ilgili olması ve hedefin, göstergeler aracılığıyla izlenebilmesinin mümkün olması gerekmektedir.

2015 yılı Maliye Bakanlığı Performans Programı incelendiğinde, Stratejik Planda yer alan *“milletlerarası mali raporlama standartlarına uygun mali raporlama yapmak ve*

yayımlamak” stratejisi ile uyumlu olarak Programda, “Devlet muhasebe sisteminin milletlerarası standartlara uyum derecesi artırılacak ve mali işlemlere ait sonuçların anlık izlenerek kamuoyu ve karar vericilere raporlanması sağlanacaktır” performans hedefinin belirlendiği görülmüştür.

Ancak, söz konusu hedef kapsamında belirlenen göstergeler daha çok kamu idarelerinin mali işlemlerine ilişkin süreçlerinin tüm aşamalarını içeren entegre bir bilişim sistemi kurulması üzerine belirlenmiş olup, performans hedefi açıklamasında bahsedildiği gibi ulusal raporlamada milletlerarası standartlara ulaşılmasına ilişkin herhangi bir gösterge belirlenmemiştir. Söz konusu eksikliğe, 2014 yılı Sayıştay Performans Denetimi Raporunda da yer verilerek hedefin bahsi geçen bölümünün izlenemediği belirtilmiştir.

Bu itibarla, göstergeler mevcut haliyle, belirlenen performans hedefinin “devlet muhasebe sisteminin milletlerarası standartlara uyum derecesinin artırılması” bölümünü desteklememekte ve bu kapsamda herhangi bir gösterge öngörülmediğinden, hedefin söz konusu kısmına ilişkin izleme ve değerlendirme de yapılamamaktadır.

Kamu idaresi cevabında söz konusu performans hedefi için yürürlükte olan muhasebe yönetmeliklerinin yayımlanmış Devlet muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanabilmesi hususunda bir çalışma başlatıldığı ve 2016 yılı Performans Programına bu hedefe ilişkin bir performans göstergesi eklendiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında, “devlet muhasebe sisteminin milletlerarası standartlara uyum derecesinin artırılması” performans hedefine ilişkin olarak 2016 yılı Performans Programına gösterge eklendiğinin belirtilmesi yeterli bulunmuş olup, bu husus gelecek yıl denetimlerinde takip edilecektir.

BULGU 2: Faaliyetlerin Performans Hedefleri ile Doğrudan İlişkilendirilemeyecek Genellikle Belirlenmesi

Maliye Bakanlığı 2015 yılı Performans Programında yer alan performans hedeflerine yönelik birçok faaliyetin, performans hedefleri ile doğrudan ilişkilendirilemeyecek ve hedeflere ulaşılmasındaki katkısı spesifik olarak ölçülemeyecek şekilde genel ifadeler ile belirlendiği tespit edilmiştir.

Performans Programında yer alan faaliyetler şu şekildedir:

- Vergi Mevzuatını Geliştirme Faaliyeti
- Mali Kontrol Faaliyeti
- Bütçe Yönetimi Faaliyeti
- Ekonomik ve Sektörel Analiz Faaliyeti
- Merkezi Uyumlaştırma Faaliyeti
- Muhasebe Faaliyeti
- Raporlama Faaliyeti
- Muhasebe Destek Faaliyeti
- Milli Emlak Yönetimi Faaliyeti
- Milli Emlak Taşra Faaliyeti
- Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Faaliyeti
- Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele Faaliyeti
- Muhakemat ve Hukuki Danışmanlık Faaliyeti
- Genel Yönetim Faaliyeti

Performans Programı Hazırlama Rehberinde faaliyet, “*Belirli bir amaca ve hedefe yönelen, başlı başına bir bütünlük oluşturan, yönetilebilir ve maliyetlendirilebilir üretim veya hizmetler*” olarak tanımlanmış; faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmesi ve hedefin gerçekleşmesine ne ölçüde katkı sağlayacağını tanımlanabilir olması gerektiği ifade edilmiştir. Rehberde ayrıca performans hedeflerinin idarenin neleri başaracağını, faaliyetlerin ise bunların nasıl gerçekleştirileceğini ifade edeceğine vurgu yapılmıştır.

Ancak Performans Programında “*Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele*” ve “*Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele*” faaliyetleri haricindeki diğer faaliyetler, çok genel ifadelerle ve genel müdürlük isimlerinin faaliyete çevrilmesi suretiyle düzenlenmiştir. Bu şekilde düzenlenen faaliyetler, izlenen performans göstergelerinin Bakanlığın faaliyetleri ile ne kadar ilgili olduğunun ve bu faaliyetlerin hedefe ulaşılmasındaki katkısının anlaşılmasını zorlaştırmaktadır.

Bu çerçevede, örneğin Muhasebe, Raporlama veya Genel Yönetim gibi genel çalışma alanlarının belli bir performans hedefi ile ilişkilendirilerek spesifik iş ve işlemler olarak görülmesi ve söz konusu faaliyetlerin performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik ne tür

bir katkı sağlayacağını belirlenmesi mümkün değildir. Bu durum, hedeflere yönelik kaynak ihtiyacının gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesini ve faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde maliyetlendirilmesini de zorlaştırmaktadır.

Bu itibarla, belli bir performans hedefi çerçevesinde maliyetlendirilebilen ve hedefle doğrudan bağı kurulabilen iş ve işlemlerin faaliyet olarak belirlenmesinin daha uygun olduğu düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle, halihazırda idare bütçesi analitik temelde hazırlandığından süreçlere odaklı iş ve işlemlerin faaliyet olarak belirlenmesi neticesinde maliyetlendirme işleminin yapılmasının çok zaman alan ve etkin olmayan bir süreç haline geleceği,

Bakanlık Performans Programında yer alan faaliyetler belirlenirken fonksiyonel ve maliyet unsurları olarak birbirinden ayrılabilen iş ve işlemlerin dikkate alındığı ve maliyetlendirme işleminde kullanılan kaynakların analitik bütçe sınıflandırmasında yer alan tertipler ile uyumlu halde olduğu,

Analitik bütçe sınıflandırmasının program ve faaliyetleri içermemesi nedeniyle performans programları ile bütçeleme sürecinin birbiriyle tam uyumlu olarak yürütülemediği,

Aradaki bağlantının kurulabilmesi için Bakanlık faaliyetlerinin zorunlu olarak kapsayıcı ve genel nitelikli olması gerektiği,

Bununla birlikte bulguda yer alan hususların bir sonraki stratejik plan ve performans programı çalışmalarında faaliyetler belirlenirken dikkate alınacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında, performans programları ile bütçeleme sürecinin birbiriyle tam uyumlu olarak yürütülemediği ve bunun sonucunda Bakanlık faaliyetlerinin zorunlu olarak kapsayıcı ve genel nitelikli belirlendiği kabul edilmiştir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan plan-program-bütçe bağının kurulamaması hususu, 2014 yılında olduğu gibi 2015 yılı Performans Denetimi kapsamında da halihazırda eleştirilen hususlardan birisidir. Söz konusu bağın kurularak sistemin bir an önce işlerlik kazanması ile süreçlere odaklı iş ve işlemlerin faaliyet olarak belirlenmesi ve bu faaliyetlerin maliyetlendirmesinin, idare tarafından verilen cevapta belirtildiği gibi, etkin

olmayan ve zaman alan bir yapı değil, aksine performans hedeflerinin gerçekleşmesine katkıyı tam olarak ölçebilecek ve bu açıdan idarelerin iç işleyişine fayda sağlayacak bir yapı oluşturacağı düşünülmektedir.

BULGU 3: Performans Gerçekleşmesine Bakanlığın Katkısını Ölçmeye Elverişli Olmayan Genel Nitelikli Göstergelerin Belirlenmesi

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

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

Bu çerçevede yapılan incelemede, faaliyet raporunda başarılı olarak ifade edilen performans gelişmelerinin ne kadarının Bakanlığın faaliyet ve projeleri doğrultusunda gerçekleştiği tespit edilememiştir. Diğer bir deyişle, performans hedef ve göstergelerinin gelişme düzeyine, idarenin faaliyet ve projelerinin ne ölçüde katkıda bulunduğu anlaşılamamıştır.

Aşağıda örnek olarak verilen göstergelerin, diğer kurumların faaliyet alanını, dolayısıyla performanslarını içerecek genellikte belirlenmesi, idare performans programı ve faaliyet raporu ile amaçlanan kurumsal hesap verebilirlikle bağdaşmamaktadır.

- **Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı**

“*Vergi tabanını adil ve öngörülebilir bir şekilde genişletmek*” olarak belirlenen performans hedefinin göstergelerinden biri toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payıdır. Dolaysız vergiler kapsamında değerlendirilen gelir, kurumlar, veraset ve intikal, motorlu taşıtlar vergisi merkezi bütçe gelirleri içerisinde yer alırken emlak vergisi ile çevre ve temizlik vergisi mahalli idarelerin gelirleri içerisinde sınıflandırılmaktadır.

Ayrıca, toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı göstergesine ilişkin olarak dolaysız vergilere OECD sınıflandırması kapsamında sosyal güvenlik primleri ile işsizlik fonu primlerinin de dahil edildiği belirtilmiştir. Ancak, sosyal güvenlik prim gelirleri ve işsizlik sigorta fonu prim gelirleri, OECD sınıflandırması açısından dolaysız vergi olarak değerlendirilmiş olsa bile, bu gelirler, Maliye Bakanlığının faaliyet, karar ve performansına bağlı olarak yönetilebilecek gelir türleri olarak nitelendirilemez. Keza, mahalli idareler tarafından toplanan vergi gelirlerine ilişkin olarak da aynı değerlendirme yapılabilir.

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

Göstergenin sadece Bakanlığa atfedilecek bir performans sonucunu göstermeyecek genellikle belirlenmesinin yanı sıra başarılı olarak raporlanan performans gerçekleşmesinin de teknik anlamda dolaysız vergi olarak tanımlanmayan gelir türlerini içerdiği tespit edilmiştir. Göstergiyi oluşturan kalemler incelendiğinde, mahalli idarelerin tüm vergi gelirlerinin hesaplamaya dahil edildiği görülmüştür. Ancak, mahalli idareler tarafından tahsil edilen gelirlerden sadece emlak vergisi ile çevre ve temizlik vergisi dolaysız vergi olarak sınıflandırabilir.

Göstergenin farklı dokümanlarda kullanılma ihtimali ve makroekonomik analiz ve değerlendirmelerdeki önemine binaen, bahsi geçen sınıflandırma ve hesaplama hatasının düzeltilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

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

“Mali disiplini ve sürdürülebilir büyümeyi gözeterek kaynak tahsis ve kullanım süreçlerini etkinleştirmek” stratejik hedefinin göstergesi olarak merkezi yönetim bütçe açığının GSYH’ye oranı seçilmiştir. Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH’ye oranı, önemli ulusal makroekonomik göstergelerden biri olmakla beraber, tek bir kurumun faaliyetiyle gerçekleştirilebilecek bir hedef olarak nitelendirilemez. Faaliyet raporunda başarılı olarak ifade edilen gösterge gerçekleşmelerinin ne kadarının Maliye Bakanlığının faaliyet ve projelerine bağlı olduğu anlaşılamamaktadır.

Diğer bir deyişle, kurumsal hesap verebilirliğin sağlanması için gerekli olan idarenin faaliyeti ile performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme seviyesi arasındaki bağlantı tam

olarak kurulmadığından, Bakanlık faaliyetlerinin söz konusu hedefin gerçekleşmesine katkısı tespit edilememektedir.

- **Kayıt dışı ekonominin oranında azalma**

“Kayıtlı ekonomiyi büyütme ve genişletmeye öncelik verilmek üzere üst düzey kamusal mali denetim icra edilmesi ve vergi denetimini etkinliğinin artırılması” performans hedefine yönelik olarak seçilen göstergelerden biri kayıt dışı ekonominin oranındaki azalma olarak belirlenmiştir.

Kayıt dışı ekonominin azaltılması, 2014-2018 dönemini kapsayan 10. Kalkınma Planında program dahilinde gerçekleştirilmesi kararlaştırılan ulusal hedeflerden biridir. Bu kapsamda Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı hazırlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı konu ile ilgili koordinatör kurum olarak belirlenmiş ve 14 kamu kurum ve kuruluşu da farklı program bileşenleri kapsamında görevlendirilmiştir. Bu doğrultuda, kayıt dışı ekonominin oranının azaltılması için, beş yıllık dönem içerisinde 14 farklı kurum görev alanlarına göre çeşitli faaliyetlerde bulunacak ve bunun için her bir kuruma ödenek ayrılacaktır.

Bu bağlamda, çok sayıda kurum ve kuruluşu ilgilendiren genel nitelikli, ulusal düzeydeki bir göstergenin Bakanlık tarafından kullanılması, idare performans programı ve faaliyet raporu ile amaçlanan kurumsal hesap verebilirlikle bağdaşmamaktadır.

Kamu idaresi cevabında özetle; Bakanlık tarafından gelir politikalarına münhasıran gerçekleştirilen faaliyetler kapsamında net performans göstergeleri belirlemede güçlük yaşandığı ve Maliye Bakanlığı Stratejik Planında (2013-2017) stratejik hedef ve performans göstergelerinin makro düzeyde ve soyut olarak belirlendiği,

“Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı” göstergesinin hesaplanmasında esas alınan sınıflandırma esasen Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulan EKOD 4 sistemi olmakla beraber, uluslararası kıyaslama yapabilmek açısından OECD sınıflandırmasının da kullanılabilirdiği,

OECD’ye periyodik olarak iletilen belge ve dokümanlar açısından, örneğin her ne kadar sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası prim gelirleri ile mahalli idare vergi gelirleri genel bütçe gelirleri içerisinde yer almasa da, sağlıklı bir uluslararası karşılaştırmanın yapılabilmesi

açısından OECD yaklaşımının kullanılmasının uygun ve gerekli olduğu ve aynı konuda farklı hesaplama yöntemi kullanılarak farklı bir oran üretilmesinin kavram kargaşasına yol açacağı,

“*Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı*” göstergesini etkileyen unsurların tamamen Maliye Bakanlığınca kontrol edilmesi ve yönetilmesi mümkün olmamakla birlikte, Bakanlığın sorumluluğunda uygulanan harcama politikaları ve yıl içindeki gelişmelere bağlı olarak alınan önlemlerin, söz konusu göstergenin gerçekleşme seviyesini önemli ölçüde etkilediği ve benzer göstergelerin, performans esaslı bütçeleme uygulamasının bulunduğu bazı ülkelerin Maliye Bakanlıklarının performans göstergeleri arasında yer aldığı,

“*Kayıt dışı ekonominin oranında azalma*” göstergesine ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının 2015-2017 dönemi Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı kapsamında kayıt dışı ekonomi oranının ölçülmesine ilişkin Bakanlığın sorumlu kuruluş olarak belirlendiği ve ölçümde kullanılan yöntemlerin geliştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin yol açtığı sorunların etkisinin araştırılması yönünde çalışmalar yaptığı,

Bununla birlikte, bulguya konu olan üç göstergenin, performans denetim raporunda yer verilen bulgular dikkate alınarak bir sonraki stratejik planda takip edilmesi hususunun tekrar değerlendirileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak “*Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı*” göstergesi, OECD karşılaştırmalarında kullanılan bir gösterge olmakla birlikte, dolaysız vergilere, sosyal güvenlik primleri ile işsizlik fonu primlerinin dahil edildiği ve mahalli idarelerin tüm vergi gelirlerinin hesaplamada dikkate alındığı mevcut hesaplama yöntemi açısından, Bakanlığın performans gerçekleşmesine katkısını doğrudan ölçebilecek nitelikte bir gösterge değildir. İdare tarafından verilen cevapta da belirtildiği üzere, bulguya konu üç gösterge, Bakanlık Stratejik Planında (2013-2017) makro düzeyde ve soyut olarak belirlenmiş ve söz konusu göstergeler, 2014 yılı Performans Denetimi kapsamında da eleştirilmiştir. Bu itibarla, “*Toplam vergiler içerisinde dolaysız vergilerin payı*” göstergesi için hesaplama yönteminin, ülkemiz mevzuatında belirlenen dolaylı-dolaysız vergi ayırımına uygun olarak belirlenmesi ve Bakanlığa atfedilecek bir performans sonucunu gösterecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

“Merkezi yönetim bütçe açığının GSYH içindeki payı” göstergesini etkileyen unsurların, idare tarafından verilen cevapta da belirtildiği üzere, tamamen Bakanlıkça kontrol edilmesi ve yönetilmesi mümkün olmadığından, Bakanlığın performansının hedefin gerçekleşmesine katkısı anlaşılamamaktadır. Bu nedenle, bütçe politikalarıyla ilgili Bakanlığın performansını doğrudan ölçebilecek nitelikte daha spesifik göstergelerin belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

“Kayıt dışı ekonominin oranında azalma” göstergesine ilişkin performans gerçekleşmesi, çok sayıda kurum ve kuruluşun faaliyet sonucunu içerdiğinden, genel nitelikte belirlenen söz konusu gösterge, ilgili hedefe ulaşılmasında Bakanlığın katkısını ölçmeye elverişli değildir. Kayıt dışı ekonomi oranının ölçümüne ve yol açtığı sorunların etkisinin araştırılmasına ilişkin Bakanlığa verilen sorumluluğun, doğrudan oranın azaltılmasına yönelik olmadığı değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, hedeflere ilişkin olarak seçilen göstergelerin genel ve kapsayıcı nitelikte belirlenmesinden ziyade, Bakanlığın faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilerek belirlenmesinin kurumsal hesap verebilirliğin sağlanması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

BULGU 4: Performans Hedefi ile İlgili Olmayan Performans Göstergesinin Belirlenmesi

“Vergileme kapsamı genişletilerek mali güce göre vergi alınacaktır” performans hedefi kapsamında belirlenen “Vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı” göstergesinin performans hedefiyle ilgili olmadığı tespit edilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelikte performans göstergeleri, kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal ifade edilen araçlar olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, performans göstergelerinin hedefe ulaşıp ulaşılmadığını ölçmede kullanılabilmesi için hedefle göstergenin ilgili olması gerekmektedir.

Aynı Yönetmeliğe göre, performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin sade ve anlaşılır olması esastır. Bu düzenleme gereğince, kamu idarelerinin neyi başarmak istediklerini program dönemi başında açıkça ortaya koymaları gerekmektedir. Kurumların

performans hedef ve göstergelerini açıkça tanımlamamaları, gerçekleştirmelerin yanlış raporlanması riskini ortaya çıkaracaktır. Bu nedenle, hedeflerin ve göstergelerin performans programlarında herkesin anlayabileceği şekilde ifade edilmesi ve belirli olması gerekir.

Stratejik planda yer alan “*Vergi tabanını adil ve öngörülebilir bir şekilde genişletmek*” hedefine ulaşmak için performans programında, “*Vergileme kapsamı genişletilerek mali güce göre vergi alınacaktır*” performans hedefi belirlenmiştir. Bu performans hedefine ulaşıp ulaşılmadığını ölçmek için belirlenen Vergi gelirleri/GSYH oranı; vergi yükünü ifade eden, sürdürülebilirlik ve esneklik analizlerinde kullanılan temel makroekonomik göstergelerden birisidir, ancak belirlenen performans hedefi ile ilgili değildir. Bu oranın artması, toplam vergi yükünün arttığı anlamına gelmekle beraber, tek başına vergi tabanının adil ve öngörülebilir şekilde genişletildiğini ve mali güce göre vergi alındığını göstermemektedir.

Örneğin, mali güce göre alınmayan dolaylı vergilerdeki bir artış da vergi tabanının genişlemesine yol açabilir. Bu nedenle, anılan göstergenin stratejik planda yer alan hedef ve programda bulunan performans hedefine ulaşmada katkısını ölçecek şekilde kapsamının sınırlandırılması gerekmektedir.

Bu itibarla, hedef ve göstergeler arasında ilgililik bağının kurulması için, performans programlarında belirlenen göstergelerin içeriğinin stratejik hedef ve performans hedefine ulaşmada etkili olabilecek şekilde sınırlandırılması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; vergi gelirlerinin dolaysız vergiler ve dolaylı vergilerden oluştuğu, dolaysız vergilere yönelik kayıtlılık düzeyinin artırılması ile vergi tabanının genişletilmesinin mali güce göre vergi alınmasına hizmet edeceğinin değerlendirildiği ve “*Vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı*” göstergesinin uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla kullanıldığı, bununla birlikte, bir sonraki stratejik planın hazırlık çalışmalarında söz konusu tespitlerin değerlendirilmeye tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak idare tarafından verilen cevapta da belirtildiği üzere, dolaysız vergiler aracılığıyla vergi tabanının genişletilmesi, mali güce göre vergi alınmasına ve dolayısıyla hedefe ulaşılmasına hizmet etmektedir. Ancak, “*Vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı*” olarak tanımlanan bulguya konu gösterge, vergi gelirlerini dolaylı/dolaysız ayrımı yapmadan bir bütün olarak ele aldığından, her ne kadar vergi yükünün tespitinde uluslararası karşılaştırmalarda sıklıkla kullanılan parametrelerden biri olsa da, vergi tabanının adil ve

öngörülebilir şekilde artırıldığını ve mali güce göre vergi alındığını göstermemektedir. Söz konusu gösterge, performans hedefiyle ilgililik bağının kurulamaması açısından 2014 yılı Performans Denetimi kapsamında da eleştirilmiş olup, göstergenin hedefe yönelik olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

BULGU 5: Sayıştay Denetim Sonuçları ile İlgili Düzenleme Eksikliği

Performans esaslı bütçeleme sistemine ilişkin düzenlemeler incelendiğinde, Sayıştay denetim sonuçlarının, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna yansıtılmasına veya bu belgelerin uygulama sürecinde revize edilmesine imkan sağlayan düzenlemelerin olmadığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür. 5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde yer alan stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye ilişkin düzenleme ve aynı Kanunun 41 inci maddesi hükmü gereğince kamu idarelerinin;

- Kalkınma planları ile uyumlu geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle “*stratejik plan*” hazırlamaları,
- Bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlamaları ve
- Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde “*yıllık faaliyet raporları*” hazırlamaları, gerekmektedir.

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

- Kalkınma Bakanlığı tarafından 26.05.2006 tarihinde Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar ile Haziran 2006'da Stratejik Planlama Kılavuzu,
- Maliye Bakanlığınca 17.03.2006 tarihinde Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik, 05.07.2008 tarihinde ise, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik ile 2009 yılında Performans Programı Hazırlama Rehberi, çıkarılmıştır.

Bilindiği üzere, Sayıştay tarafından stratejik planlama ve performans yönetim sistemi üzerine tasarlanan "Performans Denetimi" metodolojisi, 19.12.2010 tarihinde çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile benimsenmiştir. Dolayısıyla, stratejik yönetime ilişkin yukarıda anılan Yönetmeliklerin ve Rehberin hazırlanması aşamasında Sayıştay tarafından yapılan bir Performans Denetimi söz konusu olmadığından, anılan Yönetmelik ve Rehberlerde Performans Denetimi sonuçlarına yönelik düzenlemeler de öngörülmemiştir.

Performans denetimi kapsamında, Sayıştay tarafından, söz konusu temel belgeler ve kurumun performans bilgisi üreten veri kayıt sistemleri incelenmekte ve sonuçları raporlanmaktadır. Yukarıda ifade edildiği üzere, denetim sonuçlarının ilgili belgelere dercedilmesine ilişkin düzenlemeler bulunmadığı için uygulamada kurumların nasıl bir yol izleyeceklerinin de belli olmadığı görülmüştür.

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

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

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

Yukarıda açıklanan hususların dikkate alınarak, Kalkınma Bakanlığı ile koordineli olarak Bakanlık tarafından ilgili mevzuat ve rehberlerde gerekli değişikliklerin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında 5018 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi çerçevesinde, performans esaslı bütçelemeye ilişkin hususları belirleme yetkisinin Bakanlığa verildiği ve bu çerçevede ikincil düzenlemeler ve rehberlerin hazırladığı,

Sistemin işleyişine, performans programları ve faaliyet raporlarının hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin tespit ve değerlendirmeler ile geliştirilmesine yönelik hususların Bakanlıkça izlendiği ve bu çerçevede 2010, 2012, 2014 yıllarında yayımlanan genel yazılar ile söz konusu belgelerde yer alan performans bilgisinin içsel ve dışsal gelişim ve değişimlere bağlı olarak güncellenmesi, idare tarafından iyileştirici tedbirlerin alınmasına imkan verecek içerik ve nitelikte olması gerektiği; iç ve dış denetim için gerekli verilerin zamanında ve yeterli seviyede sağlanmasına yönelik bir performans bilgisi üretiminin gerekliliğinin belirtildiği,

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte, stratejik planların en az iki yıl uygulandıktan sonra kalan süresi için güncellenebileceğine ilişkin düzenleme yapıldığı,

Performans programı hazırlık çalışmalarının Mayıs ayında başladığı, Ocak ayı itibarıyla yayımlandığı; dolayısıyla, Sayıştay raporlarında tespit edilen bulgu ve tavsiyelerin söz konusu belgelere yansıtılabileceğinin düşünüldüğü,

Performans esaslı bütçeleme alanında Bakanlıkça yapılan mevcut düzenlemelerin gözden geçirilmesine ve önümüzdeki dönemde yapılacak olan düzenlemelerde; iç ve dış denetim sonuçlarının idarelerce dikkate alınmasına ve söz konusu belgelerde gerekli iyileştirmelerin yapılmasına imkân verecek açıklama ve yönlendirmelere yer verileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda açıklanan hususlar ve kamu idaresi cevabında yapılan açıklamalar doğrultusunda Bakanlıkça bulgu konusuna ilişkin yapılacak eylemler önümüzdeki denetim dönemlerinde takip edilecektir.

C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

BULGU 6: Faaliyet Raporlarının Dış Denetim Raporu ile Güvence Sağlanamadan Yayımlanması

Bakanlığın 2015 yılı Faaliyet Raporu ve birim faaliyet raporlarında “*Sayıştay denetim raporlarına dayanılarak güvence verildiği*” beyan edildiği halde, uygulamanın bu şekilde yürütülmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Faaliyet raporları” başlıklı 41 inci maddesinde, üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlayacağı hükme bağlanmıştır. Bu maddenin son fıkrasında, faaliyet raporlarında yer alacak hususlarla, raporların hazırlanması, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin hususların Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği düzenlenmiştir.

Bu hükme istinaden Bakanlık tarafından çıkarılan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin “Birim ve idare faaliyet raporlarının şekli” başlıklı 19 uncu maddesinde, faaliyet raporlarına Yönetmelik eklerinde yer verilen, “*Üst Yöneticinin İç Kontrol Güvence Beyanı*”nın; birim faaliyet raporlarına ise, “*Harcama Yetkilisinin İç Kontrol Güvence Beyanı*”nın ekleneceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenleme uyarınca, faaliyet raporları ekinde maktu olarak Yönetmelikte anılan beyanlara yer verilmektedir.

Yönetmeliğin “Birim ve idare faaliyet raporlarının kapsamı” başlıklı 18 inci maddesi gereğince, iç ve dış denetim sonuçları hakkındaki özet bilgilere “Mali Bilgiler” başlığı altında faaliyet raporlarında yer verilmesi gerekir.

2015 yılı Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu ve birim faaliyet raporları incelendiğinde, faaliyet raporları eklerinde “*İç Kontrol Güvence Beyanları*”na yer verildiği görülmüştür.

Anılan beyan;

“.....

Bu raporda açıklanan faaliyetler için idare bütçesinden harcama birimimize/bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıldığını, görev ve yetki

alanım çerçevesinde iç kontrol sisteminin idari ve mali kararlar ile bunlara ilişkin işlemlerin yasallık ve düzenliliği hususunda yeterli güvenceyi sağladığını ve harcama birimimizde süreç kontrolünün etkin olarak uygulandığını bildiririm.

Bu güvence, harcama yetkilisi olarak sahip olduğum bilgi ve değerlendirmeler, iç kontroller, iç denetçi raporları ile Sayıştay raporları gibi bilgim dahilindeki hususlara dayanmaktadır.

.....”

şeklindedir.

Faaliyet raporlarına güvence sağlayan beyandan anlaşılacağı üzere, Sayıştay raporları faaliyet raporlarında yer verilen bilgilerin doğruluğuna güvence verilebilmesi için gereken önemli hususlardan biridir. Dolayısıyla, kurumların faaliyet raporlarında, dış denetim görüşü almış mali tablolara ve dış denetim sonuçlarına yer vermesi gerekir. Bu amaçla, öncelikle kurumların yukarıda belirtilen hususlarda güvenceyi sağlaması ve daha sonra faaliyet raporlarını kamuoyu ile paylaşmaları esastır. Bu sayede faaliyet raporları aracılığıyla hesap verebilirlik ve mali saydamlık sağlanabilecektir.

Buna karşın, uygulamaya bakıldığında, kurumların faaliyetlerine ilişkin dış denetim raporları ile güvenceyi sağlamadıkları halde faaliyet raporlarını hazırladıkları ve güvence elde edilmiş gibi kamuoyu ile paylaştıkları görülmektedir. Oysa, faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklandığı tarihte Sayıştay mali ve performans denetimleri henüz tamamlanmamış durumdadır.

Bu durumun yol açacağı sakıncaları önlemek, kamuoyunu doğru bir şekilde bilgilendirmek ve faaliyet raporları aracılığıyla kurumsal hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak açısından faaliyet raporlarının Sayıştaya sunulma ile kamuoyuna açıklanma tarihlerinin farklılaştırılması ve bu tarih aralığında dış denetim raporları aracılığıyla gerekli güvencenin sağlanması üzerine oluşturulacak bir sistemin Bakanlıkça yeniden tasarlanması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle,

5018 sayılı Kanunun 41 inci maddesinde, kamu idarelerince hazırlanması öngörülen faaliyet raporlarının idarelerde hazırlık süreçlerinin tamamlanmasının ardından ilgili mercilere sunulmasına yönelik bir düzenleme yapıldığı,

Bu raporların Sayıştayın güvencesi olmadan kamuoyuyla paylaşılamayacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediği,

Bakanlığımızca yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin eki güvence beyanı ile Sayıştay güvence sağlamadan güvence beyanının imzalanamayacağı şeklinde değil, varsa iç ve dış denetim raporlarından yararlanılması şeklinde bir düzenleme yapıldığı,

Anılan Yönetmelikte idare faaliyet raporlarının Sayıştaya gönderilme tarihi mevcut yasal düzenlemeler ile uyumlu olarak belirlendiği, dolayısıyla, 5018 sayılı Kanun ve ilgili kanunlarında değişiklik yapılmadan faaliyet raporlarının Sayıştaya sunulma ve kamuoyuna açıklanma tarihlerinin farklılaştırılmasının mümkün bulunmadığının değerlendirildiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda açıklanan hususlar ve kamu idaresi cevabında yapılan açıklamalar doğrultusunda, faaliyet raporları hakkında dış denetim raporları aracılığıyla gerekli güvencenin sağlanması üzerine sistemin yeniden tasarlanması hususunun Bakanlıkça 5018 sayılı Kanunda yapılması düşünülen değişiklik kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

BULGU 7: Faaliyet Raporunda İç ve Dış Denetim Sonuçlarının Mevzuatta Öngörüldüğü Şekilde Sunulmaması

Bakanlığın 2015 yılı Faaliyet Raporunda, iç-dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelerin, mevzuatta öngörüldüğü şekliyle ilgili başlıklar altında ve kamuoyunu yeterli düzeyde bilgilendirecek kapsam ve içerikte sunulmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin “Birim ve idare faaliyet raporlarının kapsamı” başlıklı 18 inci maddesinin “Genel bilgiler” bölümünde, iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere kısaca yer verileceği; “Mali bilgiler” bölümünde de, 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 ek olarak iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgilerin yer alacağı belirtilmiştir.

Yönetmeliğin “Sorumluluk” başlıklı 4 üncü maddesinde, “*Faaliyet raporlarının mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde hazırlanacağı*”; “Tam Açıklama İlkesi” başlıklı 7 nci maddesinde de, “*Faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin eksiksiz olması, faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle açıklaması gerektiği*” hüküm altına alınmıştır.

Bakanlığın 2015 Yılı Faaliyet Raporu incelendiğinde, “Mali bilgiler” bölümünde mali denetim sonuçlarına yer verilmiştir. Ancak, bu kapsamda sadece Sayıştay Denetim Raporunun sonuçlandırılması sürecine değinilmiş ve “*Maliye Bakanlığı 2014 Yılı Nihai Denetim Raporunda; düzenlilik denetimi çerçevesinde milli emlak işlemlerine ilişkin 2 adet ve performans denetimi çerçevesinde 11 adet bulgu yer almıştır. Performans denetimine ilişkin bulguların 2’si Bakanlık 2013-2017 dönemi Stratejik Planı, 5’i 2014 yılı Performans Programı ve 4’ü ise 2014 yılı Faaliyet Raporuna ilişkindir*” bilgisi sunulmuştur.

İç denetim faaliyetlerine ise, Faaliyet Raporunun “Performans bilgileri” başlığı altında sunulan faaliyet bilgileri kapsamında yer verilmiştir. Denetim ve danışmanlık faaliyetleri olarak ayrılan bölümlerde sunulan söz konusu bilgi ise, iç denetim raporlarına ilişkin tespit ve değerlendirmelere ilişkin bir özet içermemektedir.

Faaliyet Raporunda yer alan iç-dış denetim sonuçlarına ilişkin bilginin kapsamı ve sunuş şekli yukarıda bahsedilen Yönetmelik hükümleri çerçevesinde değerlendirildiğinde, dış mali denetim sonuçlarına Raporun sadece “Mali Bilgiler” bölümünde yer verildiği, ancak söz konusu bilginin yetersiz düzeyde olduğu; iç denetim sonuçlarına ise, ilgili bölümlerde yer verilmediği görülmüştür.

Yönetmelik hükümlerine göre, mali denetim sonuçlarına ilişkin açıklanması gereken bilgi, sadece bulgu sayısının sunumu veya denetimlerin nerede gerçekleştirildiği ile kısıtlı olmayıp, denetim sonuçlarının içeriğine yönelik kamuoyunun özet bir şekilde de olsa bilgilendirilmesini içermektedir.

Bu bilgilendirmenin hem Faaliyet Raporunun “Genel bilgiler” bölümünde, iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelerin kısa bir sunumu şeklinde; hem de, “Mali bilgiler” bölümünde iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgi şeklinde olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde sunulan Faaliyet Raporlarının hesap verme sorumluluğuna katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle; Maliye Bakanlığı 2015 Yılı İdare Faaliyet Raporunda, iç denetim sonuçlarına İç Denetim Faaliyetleri başlığı altında, dış denetim sonuçlarına ise, Mali Bilgiler başlığı altında özet olarak yer verildiği,

İç ve dış denetim raporlarına konu bulgulara Faaliyet Raporunda tek tek yer verilmesinin faaliyet raporlarının kapsamı dışında kaldığının düşünüldüğü, çünkü dış denetim raporlarının halihazırda kamuoyu ile açık bir şekilde paylaşıldığı,

Bununla birlikte, iç ve dış denetim sonuçlarına 2016 yılı İdare Faaliyet Raporunda Genel Bilgiler ve Mali Bilgiler başlığı altında yer verileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında, Bakanlığın 2015 Yılı İdare Faaliyet Raporunda yer verildiği belirtilen iç denetim ve dış denetim sonuçları, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin öngördüğü şekil ve kapsama uygun değildir. İç ve dış denetim sonuçlarına Faaliyet Raporunda tek tek yer verilmesi şeklinde değil, bulgu metninde de vurgulandığı gibi, söz konusu sonuçlara, Yönetmeliğin öngördüğü bölümler altında ve kapsamda, hesap verebilirliği sağlayacak özet bir şekilde yer verilmesinin uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

BULGU 8: Plan-Program-Bütçe Bağı Üzerine Tasarlanan Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kurulamaması

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

5018 sayılı Kanun ile performans esaslı bütçeleme sistemi benimsenmiştir. Performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları oluşturmaktadır. Stratejik plan ve performans programları vasıtasıyla kamu idarelerinin temel politika hedefleri ile bunların kaynak ihtiyaçları arasında bağlantı kurulmakta; söz konusu belgelerde öngörülen hedeflere ilişkin gerçekleştirmeler ise, hesap

verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla faaliyet raporları aracılığıyla kamuoyuna açıklanmaktadır.

Kanunla kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin hususları belirlemeye Bakanlık yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, Bakanlığın kendi stratejik yönetim sürecini yönetmek dışında tüm kamu idareleri için de bu sürecin kurulmasını sağlamak gibi önemli bir görevi bulunmaktadır.

Bununla birlikte, maddenin yürürlüğe girdiği 01.01.2005 tarihinden bu yana stratejik yönetimin yukarıda sayılan temel belgeleri ile bütçe uygulama süreçleri arasında bir bağ kurulamadığı, parlamentoya ve kamuoyuna hangi faaliyet için ne kadar harcamanın yapıldığının raporlanmadığı; buna rağmen, bu belgelerin uygulamada bütçe ödeneği ile bağı olmaksızın performans göstergeleri bazında izlendiği görülmüştür. Ancak, bu izlemenin ödenek ile bağlantısı kurulamadığı sürece kurumların performanslarının değerlendirilmesi de eksik kalacaktır.

Bakanlığın 2015 yılı Performans Programı incelendiğinde, Stratejik Planda yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yılı içinde yürütülecek faaliyetlere ve ulaşılmak istenen performans hedeflerine kaynak tahsis edildiği görülmüştür. Ancak, performans esaslı bütçelemenin tam olarak kurulmaması nedeniyle, 2015 yılı Faaliyet Raporunda hangi faaliyet için ne kadar harcama yapıldığının raporlanmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan “*plan-program-bütçe bağı*”nın etkin bir şekilde kurulmamasının sonucudur. Kanun kapsamındaki diğer kamu idareleri için de aynı durum geçerlidir.

Bu itibarla, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesinin bu sistemin en önemli gereği olduğu ve Kanun kapsamındaki kurumlarda stratejik yönetim belgelerinin doğru şekilde üretilmesi ve uygulanmasının kaynakların etkin kullanılmasına katkı sağlayacağı da göz önüne alındığında, konuyla ilgili Bakanlık tarafından bir an önce gerekli tedbirlerin alınması gerektiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında özetle,

Kamu mali yönetimi alanında yürütülmekte olan reformlar kapsamında performans bütçeleme uygulamasının güçlendirilmesi, plan-program-bütçe ve raporlama bağının daha

etkin bir şekilde kurulması amacıyla bütçenin kamu hizmet programlarını gösterecek şekilde yeniden tasarlanmasının hedeflendiği,

Bakanlıkça, Onuncu Kalkınma Planında da ifade edilen kamu hizmetlerini program yaklaşımıyla ele alan bütçe yapısına geçişin sağlanması hedefi çerçevesinde; Öncelikli Dönüşüm Programları/Kamu Harcamalarının Rasyonelleştirilmesi Programı/5. Bileşen: Program-Bütçe Bağlantısının Güçlendirilmesi kapsamında “*Performans esaslı bütçe yapısının geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılacaktır, program yaklaşımını içeren bir bütçe modeli tasarlanacaktır.*” 65 no’lu eylemi ve 2016 Yılı Programı Eylem Planı kapsamında “*Tedbir 261. Kamu hizmetlerini program yaklaşımıyla ele alan bütçe yapısına kademeli bir şekilde geçişin alt yapısı hazırlanacaktır.*” eylemi ile program yaklaşımını içeren bütçe yapısına geçişe yönelik çalışmaların yürütüldüğü,

Bu kapsamda bulguya konu edilen plan-program-bütçe bağının kurulamamasının söz konusu bütçe yapısına geçilmesiyle aşılabacağı düşünülüyor,

belirtilmiştir.

Sonuç olarak bulguda açıklanan hususlar ve kamu idaresi cevabında yapılan açıklamalar doğrultusunda Bakanlıkça bulgu konusuna ilişkin yapılacak eylemler önümüzdeki denetim dönemlerinde takip edilecektir.

D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

BULGU 9: “Ortalama İşlem Sürelerinin Bir Önceki Yıla Göre Azalma Oranı” Göstergesi İyi Tanımlanmamış Olduğundan Gösterge Ölçümlerinin Sağlıklı Şekilde Yürütülememesi

“Ortalama işlem sürelerinin bir önceki yıla göre azalma oranı” göstergesi kapsamında hangi işlemlerin dikkate alınacağı önceden belirlenmediği, dolayısıyla, Performans Programında göstergenin iyi tanımlanmadığı, buna bağlı olarak da göstergeye ilişkin yapılan ölçümlerin sağlıklı bir şekilde yürütülemediği tespit edilmiştir.

Bakanlık tarafından yayımlanan Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelikte, performans göstergeleri, kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve

değerlendirmek için kullanılan ve sayısal ifade edilen araçlar olarak tanımlanmaktadır. Yönetmeliğe göre, performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin sade ve anlaşılır olması esastır. Ayrıca, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğe göre, faaliyet raporları mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve faaliyet raporlarında yer alan bilgiler doğru ve güvenilir olmalıdır.

Yukarıdaki hükümler gereğince, performans programındaki göstergeler ölçülebilir ve iyi tanımlanmış; faaliyet raporunda sunulan gerçekleştirmeler ise, güvenilir ve doğrulanabilir olmalıdır. Kamu idarelerinin neyi gerçekleştirmek istediklerini program dönemi başında açıkça ortaya koymaları gerekmektedir. Kurumların performans hedef ve göstergelerini açıkça tanımlamamaları, gerçekleştirmelerin yanlış raporlanması riskini ortaya çıkaracağından, hedeflerin ve göstergelerin performans programlarında herkesin aynı şekilde anlayabileceği gibi ifade edilmesi ve belirli olması gerekir.

Bakanlığın 2015 yılı Performans Programında “*Ortalama işlem sürelerinin bir önceki yıla göre azalma oranı*” göstergesi, Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilen işlemlerin tamamlanma süresinin bir önceki yıl ile karşılaştırıldığındaki azalma oranı olarak ifade edilmiştir. Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından görevlerine istinaden çok sayıda işlemin yürütüldüğü göz önüne alındığında, söz konusu tanımdan hangi işlemlerin ortalama sürelerinin dikkate alınacağı ve gerçekleşme ölçümüne dahil edileceği anlaşılmamaktadır.

İlgili performans ölçümlerine ilişkin belgeler üzerinde yapılan incelemeler sonucunda; ilk üç aylık izleme kapsamında kira, ecrimisil ve satış işlemlerinin dikkate alındığı, takip eden üçer aylık dönemler için ise, bu işlemlere, tahsis işleminin de dahil edildiği görülmüştür. Ayrıca, yılın başında irtifak işlemlerinin de kapsama alınabileceği değerlendirilmiş, ancak, ortalama saptıracağı düşüncesiyle vazgeçilmiştir. Söz konusu belirsizlik, performans ölçümlerini de etkilediğinden 2015 yılı Faaliyet Raporunda, ilk döneme ilişkin ölçüm verisi raporlanamamış, ikinci döneme ilişkin yüzde %21,8 olarak raporlanan ölçüm ise, sunulan belgeler üzerinden doğrulanamamıştır.

Bu itibarla, ortalama işlem sürelerinin bir önceki yıla göre azalma oranı göstergesi kapsamında hangi işlemlerin dikkate alınacağı hususunun Performans Programı çerçevesinde önceden belirlenmemesi, diğer bir deyişle, göstergenin iyi tanımlanmaması veri ölçüm

aşamasında karışıklığa yol açmış ve Faaliyet Raporunda yer alan ölçümlerin, tutarlı ve sağlıklı bir şekilde yürütülememesine neden olmuştur.

Kamu idaresi cevabında özetle; 2017 yılına ilişkin performans göstergelerinin belirlenmesi sürecinde mevcut performans göstergeleri yeniden gözden geçirilerek, ilgili performans göstergesinin açık olarak yeniden tanımlanması çalışmalarının yürütüldüğü ve öneri çerçevesinde değerlendirme yapılacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulguya konu göstergenin gözden geçirilerek daha açık bir şekilde yeniden tanımlanacağını belirtilmesi yeterli bulunmuş olup, bu husus gelecek yıl denetimlerinde takip edilecektir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI

06520 Balgat / ANKARA

Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 4800

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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