



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
2017 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2018

İÇERİK

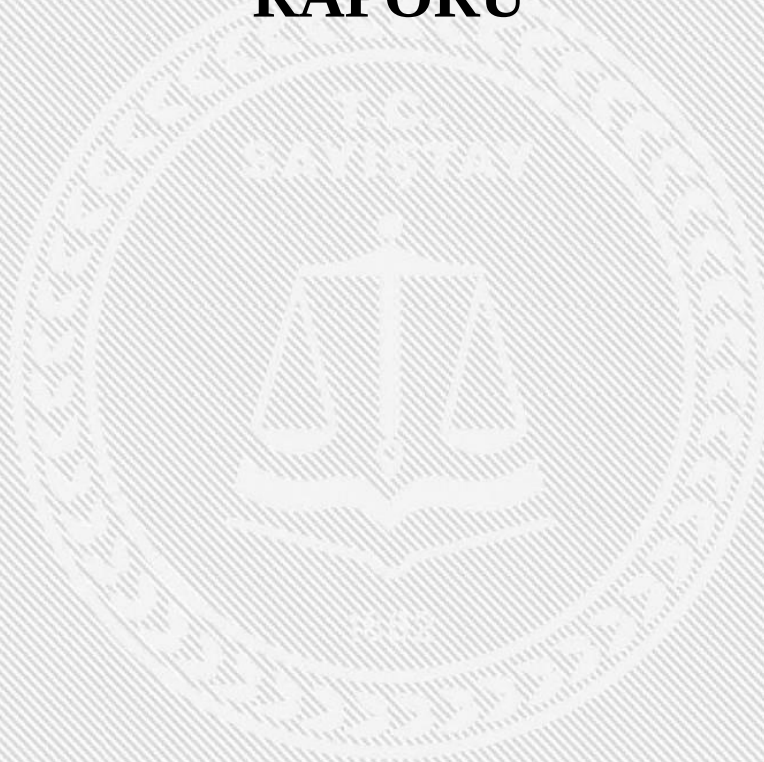
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI ANKARA PALAS DEVLET KONUKEVİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	47

DIŞIŞLERİ BAKANLIĞI

2017 YILI

SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM

RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	7
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	7
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	7
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	19
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	19
8.	EKLER.....	39

KISALTMALAR

BAKANLIK	Dışışleri Bakanlığı
BE	Büyükelçilik
BES	Bireysel Emeklilik Sistemi
BK	Başkonsolosluk
EKAP	Elektronik Kamu Alımları Platformu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	Sağlık Uygulama Tebliği
TL	Türk Lirası

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Dışışleri Bakanlığı Harcamalarının Ekonomik Kod Düzeyinde Dağılımı.....	2
Tablo 2: Bakanlık Merkez ile Büyükelçilik, Daimi Temsilcilik Ve Başkonsolosluk Harcamalarının Ekonomik Kod Düzeyinde Dağılımı	3
Tablo 3: Dışışleri Bakanlığı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Kod Düzeyinde Dağılımı.....	4
Tablo 4: Bakanlık Merkez Teşkilatında Teminat Süresi Dolan Kesin Teminat Mektupları (TL)	15
Tablo 5: Genel Bütçeye Gelir Kaydedilmesi Gereken Nakit Kesin Teminatlar	15
Tablo 6: Yurtdışı Misyonlarda Teminat Süresi Dolan Kesin Teminat Mektupları (TL).....	16

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Mali Yapı

Dışışleri Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na (KMYKK) ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2017 yılı Bütçesiyle Dışışleri Bakanlığına 2.963.645.000 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar genel bütçeli idarelerin bütçesinin % 4,67'sine tekabül etmektedir.

Bakanlıkça sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre Bakanlığın 2017 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıda belirtilmiştir

Başlangıç Ödenegi	Yıl İçinde Alınan Ödenek	Yapılan Tenkis	Toplam Ödenek	Yılı İçindeki Ödemeler	Mahsup Dönemi İçindeki Ödemeler
2.963.645.000	470.542.627,52	246.988.038,40	3.187.199.589,12	2.657.916.407,90	529.283.181,22

2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun E İşaretli Cetveli' nin 11'inci maddesi kapsamında belirtilen özel nitelikli faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla Dışışleri Bakanlığı bütçesinde tefrik edilen ödeneklerden özel hesaba, 2016 yılından 1.371.601,72 TL devredilmiş, 2017 yılında 25.210.997,08 TL daha ödenek aktarılmış olup 2017 yılında toplam 26.582.598,80 TL'ye ulaşmıştır. Bu tutardan 14.256.510,11 TL'si yıl içinde harcanarak, geri kalan 12.326.088,69 TL 2018 yılına aktarılmıştır.

Dışışleri Bakanlığı 2016 yılı ile 2017 yılı harcamalarının toplamaları, bunların ekonomik kod düzeyinde dağılımları ile bunların toplam harcamalar içerisindeki oranları aşağıda gösterilmektedir:

Tablo 1: Dışişleri Bakanlığı Harcamalarının Ekonomik Kod Düzeyinde Dağılımı

Bütçe Gider Türü	2016 Yılı Bütçe Gider Toplamı	Bütçe Gideri İçindeki Oranı (%)	2017 Yılı Bütçe Gider Toplamı	Bütçe Gideri İçindeki Oranı (%)	Bir Önceki Yıla Göre Artış veya Azalış oranı
01 Personel Giderleri	900.144.844,32	32,60	1.047.163.235,54	32,86	0,80
02 SGK Devlet Primi Giderleri	80.366.742,99	2,91	91.593.743,08	2,87	-1,39
03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	674.576.746,85	24,43	518.899.156,64	16,28	-33,36
05 Cari Transferler	786.930.535,10	28,50	893.407.585,29	28,03	-1,64
06 Sermaye Giderleri	319.232.805,85	11,56	635.965.394,57	19,95	72,56
08 Borç Verme	39.758,36	0,00	170.474,00	0,01	594,52
Genel Toplam	2.761.291.433,47	100	3.187.199.589,12	100	0,00

Bakanlık Merkez ile Yurtdışı Temsilciliklerinin 2017 yılı harcamalarının ekonomik kod düzeyinde dağılımları ile bunların toplam harcamalar içerisindeki oranları aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Bakanlık Merkez ile Büyükelçilik, Daimi Temsilcilik Ve Başkonsolosluk Harcamalarının Ekonomik Kod Düzeyinde Dağılımı

Bütçe Gider Türü	Toplam Bakanlık Harcamaları	Bakanlık Merkez	Bakanlık Merkezinin Toplam Harcamalar İçindeki Oranı (%)	Yurtdışı Temsilcilikler	Temsilciliklerin Toplam Harcamalar İçindeki Oranı (%)
01 Personel Giderleri	1.047.163.235,54	106.267.717,85	10	940.895.517,69	90
02 SGK Devlet Primi Giderleri	91.593.743,08	15.226.810,04	17	76.366.933,04	83
03 Mal ve Hizmet Alım Giderleri	518.899.156,64	161.367.948,19	31	357.531.208,45	69
05 Cari Transferler	893.407.585,29	893.407.585,29	100	0	0
06 Sermaye Giderleri	635.965.394,57	50.859.597,52	8	585.105.797,05	92
08 Borç Verme	170.474,00	136.906,43	80	33.567,57	20
Genel Toplam	3.187.199.589,12	1.227.266.565,32	39	1.959.933.023,80	61

Tablo 3: Dışişleri Bakanlığı Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Kod Düzeyinde Dağılımı

Bütçe Gelir Türü	2017 Yılı Bütçe Gelir Toplamı	Bütçe Geliri İçindeki Oranı (%)
Vergi Gelirleri	607.183.749,07	84,15
Teşebbüs Ve Mülkiyet Gelirleri	40.104.000,85	5,56
Alınan Bağış Ve Yardımlar İle Özel Gelirler	20.861.358,85	2,89
Diğer Gelirler	53.365.155,85	7,40
Alacaklardan Tahsilat	74.405,69	0,01
Genel Toplam	721.588.670,31	100
Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler	6.462.708,66	
Net Bütçe Gelirleri Toplamı	715.125.961,65	

Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

5018 sayılı Kanunun 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 Kanun’un 49 ve 80’inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

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

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

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 yurt dışı teşkilatı da dahil muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: Peşin Ödenen Kira Bedellerinin Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması

Bakanlığın yurtdışı temsilcilikleri tarafından kiralanan kançılara, konut, lojman ve araçların kira bedelleri üç ay, altı ay veya bir yıl gibi belirli periyotlarda peşin ödendiği halde kira bedellerinin tahakkuk kayıtları yapılmamıştır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 116 ve 117'nci maddelerinde 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının niteliği ve işleyişi açıklanmıştır. Bu maddeye göre Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak, gelecek aylara ait olan peşin ödenmiş giderler ile duran varlıklar ana hesap grubundaki gelecek yıllara ait giderler hesabında kayıtlı tutarlardan takip eden faaliyet döneminde tahakkuk edecek olanların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Hesaba ilişkin işlemler şu şekildedir;

“(1) Gelecek aylara ait olarak peşin ödenen giderler, ilgili oldukları ay sonlarında tahakkuk ettirmek üzere bu hesapta izlenir.

(2) ...

(3) Dönem sonunda, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelecek yıllara ait giderler hesabında yer alıp tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalan peşin ödenmiş giderler bu hesaba aktarılır.

(4) ...

(5) Gelecek aylara ait giderler hesabına kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılır.”

Bakanlığın yurtdışı temsilcilikleri tarafından kançılara, elçilik konutu, başkonsolosluk konutu, lojman ile araç kiralamaına ilişkin kira ödemeleri genel itibariyle aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak önceden peşin olarak ödendiği halde, ödenen kira bedellerinin İdarece 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı kullanılarak tahakkuk kaydı yapılmamakta ve ayrıca aynı şekilde içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemler için peşin ödenenlerin de 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında takibi yapılmayarak ödenen kira bedelleri doğrudan 630 Giderler Hesabı ile giderleştirilmektedir.

Bu itibarla, Bakanlıkça gelecek aylara ait olarak peşin ödenen kiralardan, ilgili oldukları ay sonlarında tahakkuk ettirmek üzere 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı kullanılarak izlenmesi, bunlardan aynı şekilde içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemler için

peşin ödenenlerin de 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında takibinin yapılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle temsilcilikler tarafından gelecek ay ve/veya yıllara yönelik olarak peşin ödenen kira bedellerinin, Bakanlığın yurtdışı harcama ve mahsup işlemlerinin düzenlendiği MFA.Net (Analitik Net) yazılım sistemi üzerinde 180 Gelecek Aylara ait Giderler Hesabı ve 280 Gelecek Yıllara ait Giderler Hesaplarına ait kodlar bulunmadığından, doğrudan 630 Giderler Hesabına kaydedilmekte olduğu, işlemlerin mevzuata uygunluğu açısından ilgili hesapların Analitik Net sistemine kaydedilmesi için yazılım yaptırıldığı, yazılımın tamamlanmasını müteakip tahakkuk kayıtlarının mevzuatta belirlenen şekilde yapılmasına başlanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulguda yer verilen tespit ve önerilere katılmakta olup bu konuda gerekli çalışmalara başlanıldığı, çalışmanın tamamlanmasına müteakip tahakkuk kayıtlarının mevzuatta belirlenen şekilde yapılmasına başlanacağı belirtilmekle birlikte, Raporun düzenlendiği tarih itibarıyla Bakanlığın yurtdışı temsilcilikleri tarafından kiralanan kanlılara, konut, lojman ve araçların kira bedelleri üç ay, altı ay veya bir yıl gibi belirli periyotlarda peşin ödendiği halde kira bedelleri, 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı ile faaliyet dönemini takip eden dönemler için peşin ödenenlerin 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı kullanılarak tahakkukları yapılmadığı 2017 yılı mali tablolarında yer almadığı görülmektedir.

Bu itibarla, Bakanlıkça gelecek aylara ait olarak peşin ödenen kiralardan, ilgili oldukları ay sonlarında tahakkuk ettirilmek üzere 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı kullanılarak izlenmesi, bunlardan aynı şekilde içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemler için peşin ödenenlerin de 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında takibinin yapılması gerekmektedir.

BULGU 2: Bakanlıkça Depozito ve Teminatların Kayıt ve Takibinin Tam Olarak Yapılmaması

Bakanlık tarafından, verilen depozito ve teminatların yıllar itibarıyla takibini sağlayacak aktif hesaplara kaydedilmeden ilgili yılına doğrudan gider kaydedildiği ve tahsil edilirken de aynı gün içinde tahakkuk ve tahsil kaydının gerçekleştiği; alınan teminatların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmeksizin temsilciliklerin banka hesaplarında veya kasalarında saklandığı ve yılsonu işlemleri kapsamında tutanağa bağlanmadığı; süresi dolan teminat mektuplarının iade edilerek kayıtlardan çıkartılmadığı ve zamanaşımına uğramış nakdi

teminatların gelir kaydedilmediği görülmüştür.

5018 sayılı KMYKK'nin,

49' uncu maddesinde kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulduğu,

50' nci maddesinde bütün malî işlemlerin muhasebeleştirilmesinin ve her muhasebe kaydının belgeye dayanmasının şart olduğu,

51' inci maddesinde kamu gelir ve giderlerinin tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterileceği,

ifade edilmiştir.

Bakanlığın gelecekte tahsil edeceği alacaklarını takip edebilmesi amacıyla verdiği depozito ve teminatları; ödeyeceği veya geri iade edeceği teminatlarını takip edebilmesi amacıyla da aldığı teminatları kayıt altına alması muhasebe disiplini açısından zorunludur.

Bu çerçevede depozito ve teminatların kayıt altına alınmaması, uzun dönemli hesaplarla ilişkilendirilmemesi, süresi dolan teminat mektuplarının iade edilerek kayıtlardan çıkartılmaması ve zamanaşımına uğramış nakdi teminatların gelir kaydedilmemesi hususları aşağıda değerlendirilmiştir.

A) Bakanlığın Yurtdışı Teşkilatı Tarafından Verilen Depozito ve Teminatların Kayıt ve Takibinin Yapılmaması

Kamu idarelerince, bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak diğer kamu idarelerine veya kişilere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin 126 ve 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 60' ıncı maddesinde 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının bir yıldan daha az süreli, 142' nci maddesinde ise 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir. Ayrıca anılan Yönetmeliğin 61 ve 143' ncü maddelerinde de 126 ve 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının niteliği ile hesabın işleyişine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Verilen depozito ve teminatlar gerçekte bir gider değil, daha sonra tahsil edilecek bir ödemedir. Kamu idareleri açısından alacak hükmünde olan bu değerlerin, gider hesaplarından ayrı olarak tahakkuk kaydının yapılması ve yıllar itibarıyla takibini sağlayacak şekilde aktifleştirilerek muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından mal ve hizmet alımı, hizmet ve konut binası

kiralama, araç kiralama veya benzeri sebeplerle verilmiş olan depozito ve teminatların yıllar itibarıyla takibini sağlayacak 126 ve 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesaplarına kaydedilmeden ilgili yılına doğrudan gider kaydedilmektedir. Verilen depozito ve teminatlar geri alındığında ise envanter işlemi mahiyetinde olmak üzere önce 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına borç diğer taraftan aynı tutar 500 Net Değer Hesabına alacak kayıt edilmekte; aynı gün içinde farklı yevmiye kaydı ile 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı alacak çalıştırılarak tahakkuk ve tahsilat gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında, bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminatlar mevcut olduğu halde 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kayıt gerçekleştirilmemiştir. Bakanlık tarafından alacak hükmünde olan verilen depozito ve teminatların öncelikle giderleştirilmesi daha sonra aynı gün içinde tahakkuk ve tahsil kaydının yapılması, bu değerlerin yıllar itibarıyla takibini ve kontrolünü imkânsız hale getirmektedir.

Bu itibarla, Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından verilen depozito ve teminatların ilgisine göre 126 veya 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kayıt edilerek takibinin yapılması gerekmektedir.

B) Bakanlığın Yurtdışı Teşkilatı Tarafından Alınan Teminat Mektupları veya Nakdi Teminatların Muhasebe Kayıtlarına İntikal Ettirilmemesi ve Yılsonu İşlemleri Kapsamında Tutanağa Bağlanmaması

Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından “İdarelerin Yabancı Ülkelerdeki Kuruluşlarının Mal ve Hizmet Alımları ile Yapım İşlerine İlişkin Esaslar” kapsamında yapılan mal ve hizmet alımları ile yapım işleri veya benzeri sebeplerle alınmış olan teminatlardan, nakdi olanların 330 ve 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesaplarında, mektup şeklinde olanların ise 910 Alınan Teminat Mektupları ve 911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri nazım hesaplarında izlenmesi gerekmektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 256 ncı maddesinde, mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan bir yıl içinde iade edilecek olanların 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında, 330 uncu maddesinde ise, bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade edilecek olanların 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında izleneceği belirtilmiştir.

İdarenin gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerini takip edebilmesi amacıyla, teminat mektuplarının da 910 Alınan Teminat Mektupları ve 911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri nazım hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 457’ nci maddesinde, muhasebe birimlerine teslim edilen teminat mektuplarıyla, bunlardan ilgililerine geri verilenler veya paraya çevrilenlerin izlenmesi için 910

Alınan Teminat Mektupları' Hesabının, 460' ıncı maddesinde de alınan teminat mektupları hesabına yazılan tutarların kaydedilmesi için 911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabının kullanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca alınan teminat mektupları mali yılın son gününde sayılarak, yılsonu işlemleri kapsamında Menkul Kıymet ve Varlıklar/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı düzenlenmelidir. 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar"a göre Teminat Mektupları Sayım Tutanağı, hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilmesi gereken belgeler arasında sayılmaktadır.

Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından alınmış olan teminat mektupları veya nakdi teminatların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmeksizin temsilciliklerin banka hesaplarında veya misyonda muhafaza edilmektedir. Bakanlığın muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının incelenmesi sonucunda, sadece sınırlı sayıda misyonun aldığı teminatların muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı görülmektedir. Bu durum, nakdi teminatların izlendiği 330 ve 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesaplarının, teminat mektuplarının izlendiği 910 Alınan Teminat Mektupları ve 911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri nazım hesaplarının ve hesap dönemi sonunda Sayıştay'a verilmesi gereken Menkul Kıymet ve Varlıklar/Teminat Mektupları Sayım Tutanağının gerçeği yansıtmamasına yol açmaktadır.

Bununla beraber, bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade edilecek olan teminatların izlendiği 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı da, Bakanlığın mali tablolarında yer almamaktadır.

Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından verilen depozito ve teminatlar ile alınan teminatların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemesi, bu teminatların izlendiği hesapların gerçeği yansıtmamasına neden olduğu gibi, bu değerlerin yıllar itibarıyla kontrolünü ve İdarenin gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerini takip edebilmesini de imkânsız hale getirmektedir.

Bu itibarla, Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından alınan teminat mektupları veya nakdi teminatların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi ve yılsonu işlemleri kapsamında tutanağa bağlanması gerekmektedir.

C) Süresi Dolan Teminat Mektuplarının Kayıtlardan Çıkartılmaması ve Süresi Dolan ve Talep Edilmeyen Kesin Teminatların Gelir Kaydedilmemesi

Teminat mektupları hesabı, muhasebe birimlerine teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat ve garanti mektuplarıyla şahsi kefalete ilişkin belgeler ve bunlardan ilgililerine geri verilenler veya paraya çevrilenlerin izlenmesi için kullanılmaktadır.

Teminat mektubu alındığında ilgili hesaba kayıt yapılmakla beraber süresi biten veya uzatılan teminat mektupları ile ilgili olarak herhangi bir işlem gerçekleştirilmemektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunun 35 inci maddesinde;

“Kesin teminat mektuplarının süresi, ihale konusu işin bitiş tarihi dikkate alınmak suretiyle idare tarafından belirlenir” denilmektedir.

Teminat mektuplarının geçerlilik süresinden sonra banka nezdinde hiçbir hüküm ifade etmemesi nedeni ile mektupların süresi ile ilgili olarak muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun bir şekilde yapılarak takip edilmesi gerekmektedir.

Bunun yanında 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’nun 13’ üncü maddesi hükmüne göre, taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiği ve yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcu olmadığından tespitinden sonra kesin teminat ve ek kesin teminatların;

a) Yapım işlerinde; varsa eksik ve kusurların giderilerek geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yarısı, Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesi ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra kalanının,

b) Yapım işleri dışındaki işlerde Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesinin getirildiği saptandıktan sonra; alınan mal veya yapılan iş için bir garanti süresi öngörülmesi halinde yarısı, garanti süresi dolduktan sonra kalanı, garanti süresi öngörülme hallerde ise tamamının,

Yükleniciye iade edilmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun “İade edilemeyen teminatlar” başlıklı 14’ üncü maddesinde; 13’ üncü maddeye göre mahsup işlemi yapılmasına gerek bulunmayan hallerde; yapım işlerinde kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından, diğer işlerde ise işin kesin kabul tarihinden veya garanti süresinin bitim tarihinden itibaren iki yıl içinde idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmemesi nedeniyle iade edilmeyen kesin teminat mektuplarının hükümsüz kalacağı ve bankasına iade edileceği, teminat mektupları dışındaki teminatların sürenin bitiminde Hazineye gelir kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki hususlara göre Dışişleri Bakanlığınca, süresi geçmiş teminat mektupları ile kesin kabulün yapıldığı veya usulüne uygun olarak tamamlandığı bildirilen işlere ait teminat mektuplarının, kayıtlardan çıkararak ilgili teminat mektubunu düzenleyen bankaya gönderilmeleri,

Nakit olarak yükleniciler tarafından verilerek 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında kayıtlı bulunan nakdi teminatların ise yükleniciye ait Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve vergi borçlarının sorgulaması yapılarak varsa bu borçlarına mahsup edilmesi yok ise

idarece genel bütçeye gelir olarak kaydedilmeleri gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere 2017 yılı içinde teminat mektuplarının yeterli düzeyde takip edilmemesi ve bu durumun kayıtlara yansımaları nedeniyle, mali tablolarda, 910 Alınan Teminat Mektupları Hesabı ile 911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı olması gerekenden **1.516.613,00 TL**, 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı ise olması gerekenden **35.784,22 TL** yüksek görünmektedir.

Tablo 4: Bakanlık Merkez Teşkilatında Teminat Süresi Dolan Kesin Teminat Mektupları (TL)

Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	Kayıtlı Bulunan Yer/Temsilcilik	Kesin Teminatın Son Geçerlilik Tarihi	Kesin Teminat Tutarı
26/12/2013	20130058175	Bakanlık Merkez Teşkilatı	31/03/2015	200.000,00
03/12/2014	20140065183	Bakanlık Merkez Teşkilatı	30/05/2016	117.000,00
03/12/2014	20140065186	Bakanlık Merkez Teşkilatı	28/02/2016	115.000,00
04/12/2014	20140065404	Bakanlık Merkez Teşkilatı	31/03/2016	438.000,00
11/12/2014	20140067033	Bakanlık Merkez Teşkilatı	29/12/2017	71.265,00
15/01/2015	20150000791	Bakanlık Merkez Teşkilatı	31/03/2016	105.000,00
30/04/2015	20150020552	Bakanlık Merkez Teşkilatı	27/04/2016	9.600,00
14/08/2015	20150041683	Bakanlık Merkez Teşkilatı	28/02/2017	66.819,90
06/01/2016	20160000048	Bakanlık Merkez Teşkilatı	01/03/2017	90.000,00
11/04/2016	20160018439	Bakanlık Merkez Teşkilatı	30/06/2016	27.387,00
11/04/2016	20160018440	Bakanlık Merkez Teşkilatı	30/08/2016	21.000,00
27/05/2016	20160028588	Bakanlık Merkez Teşkilatı	02/05/2017	150.000,00
11/07/2016	20160036085	Bakanlık Merkez Teşkilatı	30/07/2017	70.560,00
10/01/2017	20170001015	Bakanlık Merkez Teşkilatı	31/03/2017	21.000,00
16/05/2017	20170027325	Bakanlık Merkez Teşkilatı	03/07/2017	10.688,00
07/07/2017	20170037084	Bakanlık Merkez Teşkilatı	25/09/2017	3.293,10
Toplam				1.516.613,00

Tablo 5: Genel Bütçeye Gelir Kaydedilmesi Gereken Nakit Kesin Teminatlar

Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	Nakdi Teminat Tutarı
24/12/2014	20140071693	1.140,00
17/06/2015	20150029918	6.294,22
15/10/2015	20150054036	9.000,00
16/10/2015	20150054513	1.350,00
27/10/2015	20150057167	9.000,00
23/02/2016	20160010142	9.000,00
Toplam		35.784,22

İdarelerin Yabancı Ülkelerdeki Kuruluşlarının Mal ve Hizmet Alımları İle Yapım İşlerine İlişkin Esaslar'ın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar'da (Dışişleri Bakanlığı) Geçici ve kesin teminatların iadelerine ve gelir kaydedilmelerine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bunun yanında anılan Esasların 13'üncü maddesinde; "Bu Esaslar kapsamındaki işlere ait diğer idari ve mali hususlar ile muayene ve kabul işlemleri, konuyla ilgili mevzuat hükümleri de dikkate alınarak ilgili bakanlıklarca çıkarılacak yönergelerle tespit edilir." hükmü yer almakta olup Bakanlıkça söz konusu hususları düzenleyen bir Yönerge de henüz çıkartılmamıştır.

Bu minvalde Yurtdışı Misyonlarda Teminat Süresi Dolan Kesin Teminat Mektupları ile nakdi teminatlar hakkında yapılması gereken işlemler konusunda Yönerge çıkarılıncaya karar her bir işe ilişkin sözleşmede buna ilişkin düzenleme yapılması gerekmektedir.

Bakanlıkça yurtdışı alımlar için kullanılan tip sözleşmelerde teminatların geri verilmesi ile ilgili olarak; "Taahhüdün, Sözleşme ve eklerine uygun olarak yerine getirilmesinden ve varsa işe ait eksik ve kusurların giderilerek kabul tutanağının onaylanmasından sonra, alınmış olan teminat Yükleniciye iade edilecektir. ..." ifadesi bulunmaktadır. Diğer yandan aynı sözleşmede hüküm bulunmayan hallerde, ilgili yerel mevzuatın uygulanacağı belirtilmiştir.

2017 yılı sonu itibarıyla yurtdışı misyonlarca alınan ve teminat süresi dolan 910 ve 911 nolu hesaplarda kayıtlı olan teminat mektuplarının bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 6: Yurtdışı Misyonlarda Teminat Süresi Dolan Kesin Teminat Mektupları (TL)

Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	Kayıtlı Bulunan Yer/Temsilcilik	Kesin Teminatın Son Geçerlilik Tarihi	Kesin Teminat Mektubu Tutarı
03/09/2015	20150045989	Muskat BE	30/11/2017	61.320,00
12/05/2017	20170026954	Sofya BE	07/07/2017	11.059,44
17/07/2017	20170038873	Newyork BK	28/08/2017	17.485.429,50
17/07/2017	20170038876	Newyork BK	08/11/2017	72.870,84
17/07/2017	20170038878	Newyork BK	30/09/2017	407.219,40
Toplam				18.037.899,18

Bu çerçevede yurtdışı misyonlarda teminat süresi dolan kesin teminat mektupları ile nakit alınan teminatlardan iadesi talep edilmeyenlerden yapım işlerinde kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından, diğer işlerde ise işin kesin kabul tarihinden veya garanti süresinin bitim tarihinden ne kadar süre içinde idarenin yazılı uyarıda bulunacağının ve talep edilmemesi nedeniyle iade edilmeyen kesin teminat mektuplarının hükümsüz kalacağının veya teminat

mektupları dışındaki teminatların hangi sürede gelir olarak kaydedileceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle,

A) Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından verilen depozito ve teminatların kayıt ve takibinin yapılmaması konusunda, Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından verilmiş olan depozito ve teminatların yıllar itibarıyla takibinin sağlanması için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde 126 ve 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesaplarının (dörtlü düzeyde) MFA.Net yazılım sistemine işlemlerin tamamlanmasını müteakip hesapların kullanımına geçilmesi yönünde birimlere yazılı duyuru yapılacağı,

B) Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından alınan teminat mektupları veya nakdi teminatların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemesi ve yılsonu işlemleri kapsamında tutanağa bağlanmaması konusunda, Yurtdışındaki Temsilciliklerince tamamlanmış işlerle ilgili alınan teminat mektuplarının, ilgili firmalara teslim edilerek, muhasebe kayıtlarından çıkarılması hususu, Dışişleri Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğüne yazıyla bildirilmiş, devam eden işlerle ilgili süresi tamamlanan teminat mektuplarının yerine ise yenileri alınmış, teminatların yıl sonu sayım tutanaklarına alınmasının takip edileceği

C) Süresi Dolan Teminat Mektuplarının Kayıtlardan Çıkartılmaması ve Süresi Dolan ve Talep Edilmeyen Kesin Teminatların Gelir Kaydedilmemesi hususunda ise süresi dolan teminat mektuplarının iadesi ve kayıtlardan çıkarılmaları için Dışişleri Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü ile eş güdüm hâlinde gerekli işlemlere başlanıldığı ve teminat mektupları ile ilgili işlemlerin zamanlıca yapılması hususunun takip edileceği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulguda yer verilen tespit ve önerilere katılmakta olup bu konuda gerekli çalışmalara başlanıldığı, yurtdışındaki temsilciliklere duyuru yapılacağı ve takip edileceği belirtilmekle birlikte, Raporun düzenlendiği tarih itibarıyla;

A) Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından verilen depozito ve teminatların ilgisine göre 126 veya 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kaydının henüz yapılamadığı, bununla beraber bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade edilecek olan teminatların izlendiği 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının da, Bakanlığın 2017 yılı mali tablolarında yer almadığı,

B) Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından alınan teminat mektupları veya nakdi

teminatların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi ve yılsonu işlemleri kapsamında tutanağa bağlanmadığı ve 2017 yılı mali tablolarında yer almadığı,

C) Bakanlıkça 2017 yılı içinde teminat mektuplarının yeterli düzeyde takip edilmemesi ve bu durumun kayıtlara yansımaları nedeniyle, mali tablolarda, 910 Alınan Teminat Mektupları Hesabı ile 911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı olması gerekenden 1.516.613,00 TL, 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı ise olması gerekenden 35.784,22 TL yüksek olduğu,

görülmüştür.

Bu çerçevede, izleyen dönemde mali tabloların uygunluğu açısından Bakanlığın yurtdışı teşkilatı tarafından verilen depozito ve teminatların kayıt ve takibinin zamanında yapılması, yurtdışı teşkilatı tarafından alınan teminat mektupları veya nakdi teminatların muhasebe kayıtlarına zamanında intikal ettirilmesi ve yılsonu işlemleri kapsamında tutanağa bağlanması, süresi dolan teminat mektuplarının kayıtlardan çıkartılması ile süresi dolan ve talep edilmeyen kesin teminatların sürenin sonunda gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Dışişleri Bakanlığının 2017 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Yurtdışı Misyonlara Gönderilen Avans ve Krediler ile Bunların Mahsuplarının Muhasebe Kayıtlarında Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Belirtilen Tarihteki Kurların Kullanılmaması

İdarece, yurtdışı misyonlarının iş ve işlemlerinde kullanmak üzere ön ödeme niteliğinde gönderilmiş olunan tutarlar ile bunlardan yapılan harcamaların mahsuplarına ilişkin tutarların muhasebe kayıtlarında, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen şekilde ön ödemenin verildiği tarihteki kurların esas alınması gerekirken, uygulamada ön ödemenin verildiği tarihten önceki ayın son gününün (ön ödemenin verildiği ayın ilk iş günü) merkez bankası döviz satış kuru esas alınmıştır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 102'nci maddesinde 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın borç ve alacak kısmının işleyişine ilişkin açıklamalar yer almakta olup borç kısmı ile ilgili olarak 6, 7 ve 8'inci maddelerinde;

*“6) Yurtdışı teşkilatı bulunan kamu idarelerince mahallî giderlere harcanmak üzere yurtdışı teşkilatlarına gönderilen ön ödemeler **verildiği tarihteki kur üzerinden** bu hesaba borç, ilgisine göre 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 106-Döviz Gönderme Emirleri Hesabına ya da 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabına alacak kaydedilir.*

7) Dışişleri Bakanlığı Muhasebe Birimince mahallî giderlere harcanmak üzere elçilik ve konsolosluklar hasılatından avans olarak ödenmesi bildirilen tutarlar, işlem tarihindeki kur üzerinden bu hesaba borç, 338-Konsolosluk Cari Hesabına alacak kaydedilir.

8) Yurtdışı teşkilatlarına gönderilen avanslardan harcanmayan kısmın başka bir gider kalemi için avansa dönüştürülmesi hâlinde; avans tutarı bu yönde talimat verildiği tarihteki kur üzerinden bu hesaba, varsa kur azalışından doğan fark 630-Giderler Hesabına borç, avansın gönderildiği tarihteki kur üzerinden hesaplanan tutarı bu hesaba, varsa kur artışından doğan fark 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.” hükümleri,

Alacak kısmının işleyişinde ise;

“2) Kamu idarelerinin yurtdışı teşkilatlarına gönderilen ön ödemelere ilişkin olarak muhasebe birimine gelen harcama belgeleri tutarı verildiği tarihteki kur üzerinden bir taraftan bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabı veya varlığa dönüştürülecek bir harcama unsuru ise ilgili varlık hesabına borç; diğer taraftan 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak, 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir.

3) Elçilik ve konsolosluklara gönderilen ön ödemelerden iade edildiği bildirilenler, verildiği tarihteki kur üzerinden bu hesaba alacak, 107-Elçilik ve Konsolosluk Nezindeki Paralar Hesabına borç kaydedilir.

4) Kamu idarelerinin yurtdışı teşkilatlarına gönderilen ön ödemelerden harcanmayan kısmın başka bir gider kalemi için avansa dönüştürülmesi hâlinde; avansın verildiği tarihteki kur üzerinden hesaplanan tutarı bu hesaba, varsa olumlu kur farkı 600-Gelirler Hesabına alacak, avans tutarı bu yönde talimat verildiği tarihteki kur üzerinden bu hesaba, varsa olumsuz kur farkı 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir.”

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yurtdışına gönderilen ön ödemelerin verildiği tarihteki kur üzerinden; aynı şekilde ön ödemelerden yapılan harcamaların mahsuplarının da ön ödemenin verildiği tarihteki kur üzerinden muhasebeye kaydedilmesi gerekmektedir.

İdarece 160 İş Avans ve Kredileri Hesabının muhasebe kayıtlarında, avansın verildiği tarihten önceki ayın son gününün (avansın verildiği ayın ilk iş günü) merkez bankası döviz satış kurunun esas alındığı, bunun gerekçesinin de Maliye Bakanlığının Merkez Bankasına yazdığı 12.05.1981 tarih ve 29724 sayılı Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşların Yurt Dışındaki Memurlarının Ücret Transferi Hakkındaki yazısının olduğu görülmüştür. Söz konusu yazıda;

“Maaş dışındaki diğer transfer taleplerinde, tedavi gideri, uluslararası kuruluşlara katılma payı ve devlet borçları vs. gibi belirli bir ayda transferi istenecek dövizin miktar ve cinsi bir önceki ayın en geç son iş gününe kadar bankanıza sayman ve veya mutemetlerce bildirilecektir.

Bu dövizlerin transfer edilecek ayın ilk iş günündeki kurdan satışı yapılacaktır. Sayman ve mutemetlerde aynı günkü kurlardan tahakkuk yaparak ilgili ayı içinde Türk Liralarına Bankanıza gönderecekler ve satışı yapılmış dövizlerin transferi gerçekleştirilecektir.” denilmektedir.

01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYK Kanununun 49’ ncu maddesine istinaden yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde yapılan düzenlemeler karşısında yukarıda bahsi geçen Maliye Bakanlığının

yazısının uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

Yurtdışı teşkilatlara gönderilen ön ödemelere ilişkin olarak 160 İş Avans ve Kredileri Hesabına Yönetmelikte belirtilen şekilde kayıt yapılmadığından, kur farklarından doğan olumlu ve olumsuz kur farklarının sırasıyla 600 Gelirler ve 630 Giderler Hesaplarına kayıt edilmesinde de avans tarihiyle işlem tarihindeki kur'un esas alınması gerekirken avansın verildiği tarihten önceki ayın son gününün (avansın verildiği ayın ilk iş günü) kuru ile işlem tarihindeki kur arasındaki fark esas alınmaktadır.

Bakanlık Bütçesinden yapılan harcamaların 2017 yılı itibariyle yaklaşık %61'inin yurtdışı teşkilatlara ait olduğu dikkate alındığında, işlemlerde kullanılacak döviz kurunun anılan Yönetmelik hükümlerine uygun belirlenmemesi, Bakanlık bütçesinden yurtdışı teşkilatı için ayrılan tutarın oransal değeri ile 690 Faaliyet Sonuçları Hesabında yer alan tutarın doğruluğunu etkilemektedir.

Bu itibarla Bakanlıkça, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen şekilde ön ödemenin verilmesine ve buradan yapılan harcamanın mahsubuna ilişkin muhasebe kayıtlarında, ön ödemenin verildiği tarihteki kurların esas alınması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle yurtdışı temsilciliklerinin harcamalarında kullanılmak üzere tahsis edilen (döviz) ödeneklere ait avans/kredilerin TL cinsinden hesaplamalarında, Maliye Bakanlığı tarafından Merkez Bankasına gönderilen 12.05.1981 tarih ve 29724 sayılı yazı kapsamında bir önceki ayın son günü kurları kullanılarak işlemler gerçekleştirildiği,

Raporda yer alan değerlendirme ile ilgili olarak, Bakanlık tarafından Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğüne) yazılan yazı ile yurtdışı temsilciliklere avans/kredi göndermelerinde transfer tarihindeki günlük kurların uygulamada yaratacağı sorunlar iletilmiş olmakla birlikte, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde düzenleme yapılması hususunun değerlendirilmesi ve mevcut uygulamanın yürütülmesine ilişkin görüş talep edilmiş olup, alınacak cevap doğrultusunda işlem yapılacağı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresinin yurtdışı temsilciliklerine harcamalarında kullanılmak üzere tahsis edilen (döviz) ödeneklere ait avans/kredilerin TL cinsinden hesaplamalarında, Maliye Bakanlığı tarafından Merkez Bankasına gönderilen 12.05.1981 tarih ve 29724 sayılı yazı kapsamında bir önceki ayın son günü kurları kullanılarak işlemler gerçekleştirildiği ve Yönetmeliğin hükmünün uygulanması durumunda yurtdışı temsilciliklere avans/kredi göndermelerinde transfer tarihindeki günlük kurların uygulamada yaratacağı sorunlar ile

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde düzenleme yapılması hususu ve mevcut uygulamanın yürütülmesine ilişkin Maliye Bakanlığından görüş talep edildiği belirtilmiştir.

Yürürlükte olan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 102'nci maddesinde 160 İş Avans ve Kredileri Hesabı'nın borç ve alacak kısmının işleyişine ilişkin açıklamalarda açıkça yurtdışına gönderilen ön ödemelerin verildiği tarihteki kur üzerinden; aynı şekilde ön ödemelerden yapılan harcamaların mahsuplarının da ön ödemenin verildiği tarihteki kur üzerinden muhasebeye kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir.

İdarenin cevabında Maliye Bakanlığı tarafından Merkez Bankasına gönderilen 12.05.1981 tarih ve 29724 sayılı yazı kapsamında bir önceki ayın son günü kurları kullanılarak işlemler gerçekleştirildiği belirtilmiş olmasına rağmen söz konusu yazının, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYK Kanununun 49'ncü maddesine istinaden yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yapılan düzenlemeler karşısında uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

Yurtdışı teşkilatlara gönderilen ön ödemelere ilişkin olarak 160 İş Avans ve Kredileri Hesabına Yönetmelikte belirtilen şekilde kayıt yapılmaması, 600 Gelirler ve 630 Giderler Hesaplarına kaydedilecek kur farklarından doğan olumlu ve olumsuz fark tutarlarının da hatalı belirlenmesine neden olmaktadır. Zira, avans tarihiyle işlem tarihindeki kurun esas alınması gerekirken avansın verildiği tarihten önceki ayın son gününün (avansın verildiği ayın ilk iş günü) kuru ile işlem tarihindeki kur arasındaki fark esas alınmaktadır.

Bakanlık bütçesinden yapılan harcamaların 2017 yılı itibariyle yaklaşık %61'inin yurtdışı teşkilatlara ait olduğu dikkate alındığında, işlemlerde kullanılacak döviz kurunun anılan Yönetmelik hükümlerine uygun belirlenmemesi, Bakanlık bütçesinden yurtdışı teşkilatı için ayrılan tutarın oransal değeri ile 690 Faaliyet Sonuçları Hesabında yer alan tutarın doğruluğunu etkilemektedir.

Bu itibarla Bakanlıkça, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen şekilde ön ödemenin verilmesine ve buradan yapılan harcamanın mahsubuna ilişkin muhasebe kayıtlarında, ön ödemenin yapıldığı tarihteki kurların esas alınması gerekmektedir.

BULGU 2: 2016 Yılı Taşınır İşlemlerine İlişkin Muhasebe Kayıtlarının 2017 Yılında Yapılması, Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli İle İcmal Cetvelinin Yasal Süresi İçerisinde Sayıştay'a Verilememesi

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabına konu olan işlemler 2016 yılında gerçekleştiği halde muhasebe kayıtları, 2017 yılına ait tarih ve yevmiye numaraları ile 2017 yılı işlemi gibi yapılmıştır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “*Tanımlar*” başlıklı 4’üncü maddesinde “*Tahakkuk esası*”, “*Bir ekonomik değerin yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini*”,

“*Temel kavramlar*” başlıklı 5’nci maddesinde, “*Belgelendirme*” kavramı, “*Muhasebe kayıtları, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılır.*”, “*Dönemsellik*” kavramı “*Kamu idarelerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanır.*”, “*Tutarlılık*” kavramı ise “*Muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması esastır.*”

ifadeleriyle açıklanmıştır. Muhasebede “Dönem” ibaresi “Hesap dönemi”ni bu da aksi kararlaştırılmadığı sürece “Mali yıl”ı ifade etmektedir.

Genel bütçelerde tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanması ve yukarıya alınan muhasebenin temel kavramlarında belirtilen hususlar birlikte değerlendirildiğinde, işlemler hangi mali yılda cereyan etmiş ise muhasebe kayıtlarının da gerçek durumu yansıtır biçimde o mali yıl içerisinde yapılması gerekmektedir.

15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar Hesap Grupları içerisinde yer alan ve yukarıda belirtilen hesaplara ilişkin işlemler 2016 yılında gerçekleştirildiği halde misyonlar tarafından bu işlemlere ait belgelerin Say2000i sisteminde muhasebe kayıt yapma dönemi içerisinde gönderilememesi nedeniyle 2016 yılı işlemleri 2017 yılında kaydedilmektedir. Bu durumda, misyonların bahse konu hesaplara ilişkin kendi tuttukları kayıtları ile muhasebe kayıtları farklı bilgiler içermektedir. Muhasebe kayıtları ile gerçek durumun birbiriyle uyumlu olmaması hem 2016 yılı hem de 2017 yılında üretilen mali tablolarda 15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar Hesap Grupları içerisinde yer alan; 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabına ilişkin tutarların doğru bilgi içermemesine neden olmaktadır.

Bununla beraber, misyonların kendi kayıtlarına göre hazırladıkları harcama birimi

taşınır mal yönetim hesaplarının konsolide edilmesinden çıkarılan, Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İcmal Cetvelinde yer alan tutarlar ile muhasebe kayıtlarından üretilen mali tablolarda 15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar Hesap Grupları içerisinde yer alan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabına ilişkin tutarlarında eşit olması gerekirken birbiriyle uyumlu olmamasına yol açmaktadır.

Nitekim bu durumun bir yansıması olarak, 2016 yılı İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İcmal Cetvelinde yer alan tutarlar ile 2016 yılı Bilançosunda 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabına ilişkin tutarlar birbirleriyle uyumlu değildir.

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 8’nci maddesine istinaden yayımlanan “*Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar*”ın “*Verilecek defter, mali tablo, belge ve bilgilerin çeşitleri*” başlıklı 5’nci maddesi ile “*Defter, mali tablo, belge ve bilgilerin verilme yeri ve süresi*” başlıklı 6’ncı maddesi hükümleri gereğince, hesap dönemi sonunda mali tabloların yanında Sayıştaya verilecek defter ve belgeler arasında sayılan idare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile icmal cetvelinin ilgili mali yılı takip eden yılın Şubat ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına gönderilmesi gerekmektedir. Uygulamada ilgili cetveller Şubat ayı sonu itibariyle gönderilemediği gibi mali tabloların çıkarıldığı tarih itibariyle de gönderilememektedir.

Yukarıda açıklanan hususlar, 15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar hesap grupları içerisinde bulunan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabı ile ilgili olarak yılı mali tablolarında yer alan tutarların doğruluğunun teyidini imkânsız hale getirmektedir.

2017 mali yılına ilişkin anılan cetveller henüz temin edilemediğinden 2017 yılı Bilançosunda yer alan rakamların doğruluğu teyit edilememiştir.

Muhasebenin tahakkuk esaslı olması ile belgelendirme, dönemsellik ve tutarlılık kavramlarının bir gereği olarak 15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar hesap grupları içerisinde bulunan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabına ilişkin işlemlerin gerçekleştiği mali yıl muhasebe kayıtlarında yer almasının temin edilmesi,

Mali tablolara uygunluğun kontrol edilebilmesi açısından, İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli İle İcmal Cetvelinin süresi içerisinde Sayıştay’a gönderilmesi, gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle bahsekonu sorunların giderilebilmesini teminen ilgili birimler tarafından eşgüdüm hâlinde gerekli düzenlemeler yapılmak üzere çalışmalara başlanıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi bulguda yer verilen tespit ve önerilere katılmakta olup bu konuda gerekli çalışmalara başlanıldığı belirtilmekle birlikte, Kurumca gönderilen cevap ekinde, İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli ile İcmal Cetveli Sayıştaya gönderilmediğinden, 2017 yılı Bilançosunda 15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar hesap grupları içerisinde bulunan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabı ile ilgili olarak belirtilen tutarların doğruluğunun teyidi mümkün olmamıştır.

Muhasebenin tahakkuk esaslı olması ile belgelendirme, dönemsellik ve tutarlılık kavramlarının bir gereği olarak 15 Stoklar ile 25 Duran Varlıklar hesap grupları içerisinde bulunan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabına ilişkin işlemlerin gerçekleştiği mali yıl muhasebe kayıtlarında yer almasının temin edilmesi,

Mali tablolara uygunluğun kontrol edilebilmesi açısından, İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli İle İcmal Cetvelinin süresi içerisinde Sayıştay’a gönderilmesi, gerekmektedir.

BULGU 3: Konsolosluk İşlemlerinde Uygulanacak Harç Tarife Bedellerinin Küsuratlarının Tama İbلاغ Edilmesi

Konsolosluklar tarafından tahsil edilecek harç tarife bedellerinin mahalli para cinsinden belirlenmesinde; küsuratlı kısımların, 492 sayılı Harçlar Kanunu ve diğer yasal düzenlemeler ile herhangi bir yetki verilmediği halde “verginin yasallığı” ilkesine aykırı olarak yukarıya doğru tama ibلاغ edilerek belirlendiği ve uygulandığı tespit edilmiştir.

Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğünün yazısı ile Büyükelçilik, Konsolosluk Şubeleri ve Başkonsolosluklardan, yapacakları işlemlerde döviz cinsinden alınacak harç tarife

bedellerini mahalli para cinsinden hesaplanmasına esas döviz kuru ve emsal katsayılarını dikkate alarak belirlemeleri istenmiştir. Belirlenen harç tarifeleri, Büyükelçilik Konsolosluk Şubeleri ve Başkonsolosluklar tarafından Merkez Saymanlık Müdürlüğüne bildirilmiş ve söz konusu tarife bedelleri 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Harç tarife bedellerinin mahalli para cinsinden hesaplanması sırasında ortaya çıkan küsuratlı kısmı (ondalık kesirlerinin), ufak veya madeni para azlığı veya yokluğu, işlemlerin hızlandırılması ve benzeri nedenlerle Büyükelçilik Konsolosluk Şubeleri ve Başkonsolosluklar tarafından yukarıya doğru tama iblağ edilerek belirlenmiş ve uygulamaya konulmuştur.

492 sayılı Harçlar Kanunun 79'uncu maddesi ile yabancı para ile tahsil edilecek harçların hesabının ne şekilde yapılacağı belirlenmiştir. Buna göre konsolosluk harçları ile Türkiye Cumhuriyeti Muvazzaf ve Fahri Konsolosluklarının yaptıkları her türlü işlemlere ait harçlar Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek döviz kurlarına göre ve bu işlemlerle ilgili tarifelere ayrı ayrı veya birlikte emsal uygulanmak suretiyle hesap edilerek tespit edilecektir. 2017 yılı için söz konusu belirleme 27.12.2016 tarih ve 29931 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 78 Seri Nolu Harçlar Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır. Bununla beraber yabancı para ile tespit ve tahsil edilecek harç tarife bedellerinin hesaplanmasında ortaya çıkacak ve tahsilât sırasında dikkate alınmayacak küsurlara ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Emsal katsayı ve döviz kuru uygulanması sonucunda ortaya çıkacak tarife bedellerinin küsurlarının konsolosluk işlemlerinin yapılmasını zorlaştıracak hususu açıktır. Ancak, söz konusu küsurları tama iblağ etme (aşağıya ya da yukarıya doğru) uygulamasının da yasal bir zemine kavuşturulması gerekmektedir. Fiili durumda olduğu gibi tama iblağ etme yetki ve sorumluluğunun, Büyükelçilik, Konsolosluk Şubeleri, Başkonsolosluklar ve Fahri Konsoloslukların uhdesinde bırakılmış olması kanunun açıkça tanımadığı bir yetkinin adı geçen birimler eliyle kullanılması anlamına gelmekte olup kanuni dayanaktan yoksundur.

Anayasanın 73'üncü maddesi, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır*" şeklindeki verginin yasallığı ilkesi gereğince vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin yasayla düzenlenmesi zorunluluğunu öngörmektedir. Tarife bedellerinin herhangi bir yasal dayanak olmadan ve değişiklik anlamına gelebilecek şekilde yukarı doğru tama iblağ edilmesi verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu husus 2013, 2014, 2015 ve 2016 yılı denetim raporlarında konu edilmiş ancak bir ilerleme sağlanamamış ve hatalı uygulama 2017 yılında da devam etmiştir. Konunun çözüme

kavuşturulmasını sağlamak bakımından, Maliye Bakanlığı nezdinde girişimlerde bulunulması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle konsolosluklar tarafından yürütülen işlemlere ilişkin olarak, 492 sayılı Harçlar Kanunu gereğince tahsil edilecek harç tarife bedellerinin mahalli para cinsinden belirlenmesinde ortaya çıkan küsuratlı tutarların, uygulama ve işlem kolaylığı sağlanması ve konsolosluk hizmetlerinde aksaklık yaşanmaması bakımından yıllardır tama iblâğ edilerek uygulanmaya geldiği,

Ancak mahalli şartlar nedeniyle (Ülkemizdeki 1 kuruş uygulamasında olduğu gibi) bir çok ülkede zorunlu olarak yürütülen bu uygulamaya ilişkin olarak yasal bir yetkinin bulunmadığı hususu gerek Maliye Bakanlığı Müfettişlerince gerek Sayıştay Başkanlığı Sayıştay Denetçileri tarafından eleştiri konusu yapıldığı, konunun kalıcı ve yasal zemine kavuşturulması için 2013 yılından bu yana Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından gerekli yasal düzenlemenin yapılması için müteaddit defa yazılı ve sözlü taleplerde bulunulmasına rağmen bu güne kadar bir sonuç alınamadığı,

2017 yılı Denetim Raporuna istinaden gerekli yasal düzenleme sürecinin bir an önce başlatılması yönündeki talebimiz bir kez daha ile Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığı) iletilmiş olup düzenleme yapılması beklendiği,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında Bakanlığın 2013 yılından bu yana Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından gerekli yasal düzenlemenin yapılması için müteaddit defa yazılı ve sözlü talepte bulunmuş olmasına rağmen bu güne kadar bir sonuç alınamadığı belirtilmiştir.

Bulgu konusu husus 2013, 2014, 2015, 2016 yılı denetim raporlarında konu edilmiş ancak bir ilerleme sağlanamamış ve hatalı uygulama 2017 yılında da devam etmiştir. Konunun çözüme kavuşturulmasını sağlamak bakımından, İdarenin Maliye Bakanlığı nezdinde yaptığı girişimler ile bulgu konusu tespitin devam edip etmediği takip eden denetimlerde izlenecektir.

BULGU 4: Yurtdışı Tedavi Giderlerinin Ödenmesinde Mevcut Mevzuatın Uygulamadaki Sorunları Gidermede Yetersiz Kalması

Yurtdışı temsilciliklerde görev ifa eden Bakanlık personeli ile bakmakla yükümlü oldukları aile fertlerinin tedavi giderlerinin ödenmesinde, mevcut mevzuatın uygulamadaki

sorunları gidermede yetersiz kaldığı görülmüştür.

Sağlık yardımları SGK'ca karşılanan genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin yurt dışındaki tedavi işlemleri, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 66'ncı ve ek 4'üncü maddesi, Genel Sağlık Sigortası Uygulamaları Yönetmeliği'nin Beşinci Bölümü ile Sağlık Uygulama Tebliği'nin (SUT) 2.5'inci maddesi hükümlerine göre yürütülmektedir.

Bu hükümlere göre, yurtdışında sağlanan sağlık hizmeti giderleri, öncelikle işveren tarafından ödendikten sonra tedavi belgelerine dayanılarak işverence SGK'dan talep edilmektedir. SGK tarafından karşılanacak tutar, yurtiçinde sözleşmeli sağlık hizmeti sunucularına tedavinin yapıldığı tarihte ödenen en yüksek tutarı geçemeyecektir. Bu tutarı aşan kısım, işveren tarafından karşılanacaktır. Kamu kurumlarınca bedeli ödenecek sağlık hizmetlerinin kapsamı, 5510 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden yayımlanan yönetmelikler ve SUT'a göre SGK tarafından ödenen sağlık hizmetleri ile sınırlıdır.

Anılan mevzuata istinaden uygulamada, yurtdışı tedavi ödemelerine ait evraklar önce Bakanlık bünyesindeki Tedavi Şubesinde mevcut SUT hükümleri çerçevesinde incelenerek, kişi bazında tedavi bedellerinin ödenmesi mümkün olan kısmı tahakkuka bağlanmaktadır. Bu defa aynı tedavi evrakı 5510 sayılı Kanun' un 66 ıncı maddesi uyarınca Türkiye rayici ödemelerinin (SGK bütçesinden karşılanacak tutarların belirlenmesi işleminin) yapılabilmesini teminen SGK'ya gönderilmektedir. SGK tarafından aynı tedavi evrakı aynı amaca yönelik olarak tekrar incelendikten sonra rayiç bedel karşılıkları toplu ve tek bir tutar olarak Bakanlığın bütçesine gelir kaydedilmek üzere gönderilmektedir. Yurtdışı tedavi gideri karşılığı SGK tarafından ödenen bir yıllık rayiç bedel toplamı, tedavi bütçesinin yaklaşık yüzde %5'ine veya %6'sına tekabül etmektedir. Geri kalan tedavi giderlerinin tamamı Bakanlık bütçesinden ödenmektedir.

Mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde, uygulamada aşağıda belirtilen bazı sorunlarla karşılaşmaktadır:

A) SUT Kapsamında Yurtiçi Tedaviler İçin Öngörülmüş Olan Tedavi Usullerinin Aynı Şekilde Yurtdışında Uygulanmasının Mümkün Olmaması

Kamu kurumlarınca bedeli ödenecek sağlık hizmetlerinin kapsamı, 5510 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden yayımlanan yönetmelikler ve SUT'a göre SGK tarafından ödenen sağlık hizmetleri ile sınırlıdır. Ancak ülkemizdeki sağlık uygulamalarına göre hazırlanmış olan SUT

esasları, görev yapılan ülkelerin mevzuatlarıyla ve ülke uygulamaları ile örtüşmemektedir. Temsilciliklerimizin bulunduğu ülkelerin sağlık mevzuatı, tedavi ve ilaç uygulamaları ile bu uygulamalara ait belge dokümantasyonunda ciddi farklılıklar bulunmaktadır.

Örneğin, SUT'a göre bedeli ödenecek ilaçlar listesinde yer almayan bir ilacın bedelinin ödenmesi mümkün değildir. Fakat görev ifa edilen ülkenin sağlık mevzuatındaki ilaç uygulamalarındaki farklılıklar ve ilaç etkin madde vb. sınıflandırmalarının ülkemizdeki ilaç sınıflandırmasıyla örtüşmemesinden kaynaklanan sebepler yüzünden bazı ilaç bedelleri ödenememektedir. Aynı şekilde, SUT'a göre ayaktan tedavilerde hastanın aynı sağlık kurumuna acil servis başvuruları hariç olmak üzere 10 gün içindeki aynı uzmanlık dalına başvurusu faturalandırılmaz iken görev ifa edilen ülkenin sağlık mevzuatında böyle bir hükmün bulunmaması tedavi giderinin ödenmesinde sıkıntı yaratmaktadır.

B) Bakanlık ve SGK arasında, Yurtdışı Tedavi Evrakının İncelenmesi ve Tedavi Giderlerinin Ödenmesi Süreçlerinde Eşgüdümü Mümkün Kılacak Bir Mekanizmanın Kurulmamış Olması

Bakanlıkça kişi bazında yapılan tedavi ödemelerinin rayiç bedel karşılıklarının Bakanlığın bütçesine gelir kaydedilmek üzere SGK tarafından topluca gönderilmesi nedeniyle, SGK'nın kişi bazında hangi sağlık hizmeti için ne miktarda rayiç bedel ödediği tespit edilememektedir. Bu durum, kişi bazında hangi sağlık hizmetlerinin karşılandığı hususunda SGK tarafından ayrıntılı bilgi verilememesi nedeniyle, tedavi yardımından faydalanan kişi tarafından ödenmesi gereken bazı sağlık hizmetlerinin Bakanlık tarafından karşılanabilmesine yol açmaktadır. Bu itibarla, yurtdışı tedavi evrakı üzerinde Bakanlık ve SGK tarafından aynı amaca yönelik inceleme yapılmakla birlikte her iki kurum farklı sonuçlar elde edilebilmektedir. Her iki kurum tarafından yapılan ödemelerin SUT hükümleri dahilinde uyumlu olup olmadığının tespitine yönelik çalışmalar, aralarında eşgüdümü sağlayacak bir mekanizmanın mevcut olmaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

C) Mevzuatta Yurtdışı Tedavi Giderlerinin SGK'nın Karşıladığı Türkiye Rayici Tutarını Aşan Kısımının Tamamının İşveren Tarafından Karşılanmasına İzin Verildiği Halde, Tedavi Giderlerinin Yukarı Doğru Kontrolsüz Artışını Önleyici Tedbirlerin Bulunmaması

Mevcut mevzuata göre, yurtdışında sağlanan sağlık hizmetlerinin SGK tarafından karşılanacak bedelleri, yurtiçinde sözleşmeli sağlık hizmeti sunucularına tedavinin yapıldığı

tarihte ödenen en yüksek tutarı geçemeyecektir. Bu tutarı aşan kısım, işveren tarafından karşılanacaktır. Bu tür bir düzenleme, SGK tarafından karşılanacak bedeli aşan kısmın, üst tavan olmaksızın ilgili kurum tarafından ödenmesi sonucunu doğurduğu gibi aynı ülke için dahi benzer tedaviler için birbirinden çok farklı tedavi faturalarının ödenmesine yol açabilmektedir.

Mevzuatta, ülkeler bazında tedavi giderleri ile ilgili parasal üst limit konulması veya kişilerden yüzdelik bazda katılım payı alınması gibi tedavi giderlerinin yukarı doğru kontrolsüz artışını ortadan kaldırmaya yönelik önleyici tedbirlerin bulunmaması, Bakanlığın tedavi giderlerinin artışına sebep olmaktadır.

Yurtdışı tedavi uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkan eksikliklerin ancak ilgili mevzuatta değişiklikler yapılmak suretiyle düzeltilebileceği düşünülmektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na 23.07.2010 tarihinde eklenen Ek 4' üncü Maddesi Yurtdışı Tedavi Yönetmeliği'nin çıkarılmasına cevaz vermekte ve bu yönetmeliğin Maliye Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde, Dışişleri Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından müştereken çıkarılması gerektiği hükmü yer almaktadır. Bununla birlikte, aradan geçen 7 yıllık süre zarfında ilgili kurumların bir araya gelmeleri suretiyle bir çalışma yürütmedikleri görülmüştür.

Bu husus 2015 ve 2016 yılı denetim raporunda konu edilmiş ancak bir ilerleme sağlanamamıştır. Mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde, uygulamada karşılaşılan yukarıda zikredilen sorunların giderilmesini teminen, gerekiyorsa Kanunda da değişiklikler yapılarak, yurtdışı tedavi yönetmeliğinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle Sayıştay Başkanlığı 2017 yılı Denetim Raporu'nda yer alan tespitlerin Bakanlıkça da paylaşıldığı,

Ülkemizdeki sağlık uygulamalarının esaslarını belirleyen ve aynı zamanda yurtdışı temsilciliklerimizde görevli genel sağlık sigortalıların (memur ve Türk uyruklu sözleşmeli personel) tedavi giderlerinin ödenmesinin yasal dayanağı olan mevzuatımız ile temsilciliklerimizin bulunduğu ülke mevzuatlarının farklılık arz etmesi nedeniyle ortaya çıkan sorunların çözüme kavuşturulabilmesi amacıyla, “Yurtdışı Tedavi Yönetmeliği” nin Maliye Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde, ilgili kurumların katkılarıyla hazırlanarak hayata geçirilmesinin önem arz ettiği,

Bakanlık ve SGK arasında yurtdışı tedavi evrakının incelenmesi ve tedavi giderlerinin

karşılanması sürecinde kurumlar arasında eşgüdümü sağlayacak bir mekanizmanın uygulamada istenen sonucu vermeyebileceği; eşgüdüm sağlanmış olsa dahi, yurtiçi sağlık uygulamalarına göre düzenlenmiş olan mevcut mevzuatın yetersizliği nedeniyle, kurumlar arasında mutlak bir uyum ve mutabakat sağlanmasının imkan dâhilinde görülmediği,

Bu itibarla, çıkarılacak yurtdışı tedavi yönetmeliğiyle birlikte, eşzamanlı olarak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 66' ncı maddesinin yeniden düzenlenerek, SGK tarafından rayiç bedel ödenmesine ilişkin uygulamanın kaldırılması ve yurtdışı tedavi giderlerinin kurumların kendi bütçelerinden karşılanması imkânı getirilmesinin uygun olacağının değerlendirildiği,

Söz konusu mevzuat değişikliklerinin yapılmasını teminen ilgili kurumlar nezdinde girişimlerde bulunulmaya devam edileceği

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulgu ve bulguda belirtilen önerilerle ilgili Bakanlık girişimlerde bulunmaktadır.

Bununla birlikte, mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen yurtdışı tedavi giderlerinin ödenmesinde karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik düzenleme yapılmasına ihtiyaç olmakla ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda da değişiklik yapılması gerekmele birlikte, bulgu konusu husus 2015, 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da konu edilmiş olmasına rağmen bir ilerleme sağlanamamıştır.

Yurtdışı Tedavi Yönetmeliği'nin 5510 sayılı Kanun'un ek 4 üncü maddesine istinaden Maliye Bakanlığı'nın koordinatörlüğünde, Dışişleri Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından müştereken çıkarılması gerekmektedir.

BULGU 5: İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması

Dışişleri Bakanlığının iç kontrol sistemi, 5018 sayılı KMYKK'nın 55, 56 ve 57'nci maddeleri, Maliye Bakanlığınca yayımlanmış olan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol İlişkin Usul ve Esaslar, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi ile Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 02.12.2013 tarih ve 70451396-24 sayılı "Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum" konulu Genelge çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 02.12.2013 tarih ve 70451396-24 sayılı “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum” konulu Genelge’de;

İlk defa Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlayacak olan kamu idarelerinin söz konusu çalışmaları İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberinde de belirtildiği üzere üst yönetici onayı ile başlatmalarının uygun olacağı, bu onayda üst yöneticinin kurulacak iç kontrol sisteminin önemine ve yararlarına vurgu yaparak personeli bu çalışmalara katılım ve destek verme konusunda teşvik etmesi gerektiği,

Eylem planı hazırlık çalışmalarında etkinliğin sağlanması için iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu ile uyum eylem planı hazırlama grubunun oluşturulması gerektiği, üst yönetici onayında söz konusu kurul ve grupların görev ve sorumluluklarına da yer verilmesinin yerinde olacağı ifade edilmiş olup Genelgenin devamında; Bakanlığa eylem planı göndermeyen kamu idarelerinin, eylem planlarını Genelgede yapılan açıklamalar, www.bumko.gov.tr/kontrol adresinde yer alan tespit ve öneriler ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi çerçevesinde en geç 31.12.2014 tarihine kadar hazırlayacakları ve üst yöneticinin onayını müteakip on iş günü içerisinde Bakanlığa ve ayrıca ikep@bumko.gov.tr e-posta adresine gönderecekleri belirtilmiştir.

Dışişleri Bakanlığınca 2011 yılında taslak iç kontrol eylem planı hazırlanmış ancak bu eylem planı uygulamaya geçirilememiştir. 2011 yılından 2017 yılının sonuna kadar iç kontrol adına yapılan çalışmalarda bir ilerleme sağlanamamıştır.

Aşağıda iç kontrol eylem planı hazırlanmasına ilişkin bugüne kadar yürütülen süreç ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

Dışişleri Bakanlığı İç Kontrol Dairesi Başkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığına bağlı olarak 2006 yılında kurulmuştur. İç Kontrol Dairesi Başkanlığında; 1 Daire başkanı, 1 Mali Hizmetler Uzmanı, 1 Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı ve 1 Bilgisayar İşletmeni olmak üzere 4 kişi görev yapmaktadır.

Kurumda iç kontrole ilişkin çalışmalara 18.02.2008 tarihinde yayınlanmış Genelge ile başlanılmış olup anılan Genelgede iç kontrole ilişkin çalışma yapacak tüm birimler sayılmış ve bu birimlerin 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ve ekinde belirtilenler çerçevesinde iç kontrole ilişkin çalışmalara başlanması gerektiği ifade edilmiştir.

İç kontrol çalışmalarına başlanması konusunda üst yönetici tarafından 13.04.2009 tarihli olur verilmiştir.

Bilahare merkez teşkilat için yayınlanan 17.06.2009 tarihli Genelgede de 04.02.2009 tarih ve 1025 sayılı Maliye Bakanlığı yazıları ekinde yer alan “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi” kapsamında yapılması gereken çalışmalardan bahsedilmiş ve 13.04.2009 tarihli Üst Yönetici Onayından bahisle 19.06.2009 tarihinde üst yönetici ve harcama yetkilileri ile üst düzey yöneticilerin katılımı ile bilgilendirme toplantısı yapılacağı belirtilmiştir.

04.03.2010 tarihli olur ile İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu ile İç Kontrol Çalışma Grubu görevlendirmeleri yapılmış olup İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun sekreteryaya faaliyetleri ile çalışma yapılacak konu ve birimlere göre organize edilecek toplantıların koordinasyonunu yürütmek üzere Strateji Geliştirme Başkanlığı/İç Kontrol Dairesi Başkanlığı görevlendirilmiştir.

Müsteşarlık Makamının 18.05.2010 tarih ve 144293 sayılı Olur’ları ile özel bir firmadan iç kontrol çalışmalarına katkı sağlaması ve iç kontrol eylem planının hazırlanması amacıyla danışmanlık hizmeti satın alınmıştır.

Bu çalışmalar neticesinde Taslak İç Kontrol Eylem Planı hazırlanmış ve 03.06.2011 tarihli olur ile 15.07.2011 tarihine kadar görüşlerini bildirmek üzere taslak plan ilgili birimlere gönderilmiştir. Çalışmalar bu aşamada kalmış olup 2017 yılı sonu itibariyle ilerleme sağlanamamıştır.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, 2016 yılı Kurum idare faaliyet raporlarına eklenmiş olan üst yönetici tarafından imzalanan "İç Kontrol Güvence Beyanı" ile mali hizmetler birim yöneticisi tarafından imzalanan “Mali Hizmetler Birim Yöneticisinin Beyanı" şekli olarak yasal bir düzenlemenin yerine getirilmesi mahiyetinde olmaktadır.

Sonuç itibariyle, mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması ve işleyişinin gözetilmesinden, üst yöneticinin sorumlu olduğu ve bu sorumluluğunun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceği, 5018 sayılı KMYKK'nın 11'inci maddesi ile hükme bağlanmıştır. Söz konusu husus göz önüne alındığında mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması ve işleyişinin üst yönetici tarafından gözetilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulguda bahsi geçen, iç kontrol sistemi yapılandırma çalışmalarının tamamlanmaması hususunda, bir çok faaliyetin gerçekleştirildiği veya gerçekleştirilmekte olduğu, iç kontrol eylem planının hazırlanmasına başlanılacağı ifade edilmiş ise de somut bir bilgi ve belge sunulmamıştır.

Sonuç olarak Bakanlıkça, temel iç kontrol standartları yapılandırma çalışmalarına başlanılmış olmakla birlikte, en geç 31.12.2014 tarihine kadar Maliye Bakanlığına gönderilmesi gereken iç kontrol eylem planı henüz hazırlanmamıştır.

Dolayısıyla, kamu idaresinde 5018 sayılı Kanun uyarınca kurulması gereken iç kontrol sistemi henüz mevcut değildir.

BULGU 6: Yurtdışında Sözleşme İle Çalışan Türk Uyruklu Personele İlişkin Ödemelerden Vergi ve Yasal Kesintilerin Hatalı Yapılması

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4/B maddesi gereğince 7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki “Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar” çerçevesinde yurtdışında sözleşme ile çalışan Türk uyruklu personele, sözleşme ücretinin yanı sıra durumlarına bağlı olarak aile ve çocuk yardımı, teşvik ödeneği ile toplu sözleşme ikramiyesi ödenmektedir.

Sözleşme ücreti, teşvik ödeneği ile toplu sözleşme ikramiyesinin vergi ve yasal kesintiler açısından incelenmesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

1- Sözleşme Ücreti

Sendikalı sözleşmeli personelin gelir vergisi hesaplanırken, sendika kesintisinin vergi matrahından düşülmediği görülmüştür.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4/B maddesi gereğince 7/15754 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki “Sözleşmeli Personel Çalıştırılmasına İlişkin Esaslar” çerçevesinde yurtdışında sözleşme ile çalışan Türk uyruklu personele Esasların 14’ncü maddesi gereğince sözleşme ücreti ödenmektedir. Anılan maddede, 657 sayılı Kanunun değişik 4’üncü maddesinin (B) fıkrasına göre çalıştırılacak sözleşmeli personelin sayısı, unvanı, nitelikleri, sözleşme ücreti ve sürelerinin ilgili Bakanlığın önerisi ve Devlet Personel Başkanlığının olumlu görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca saptanacağı ifade edilmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde Maliye Bakanlığınca yurtdışında çalışan sözleşmeli personelin sözleşme ücretleri net tutar olarak belirlenmiş olup Kararda ayrıca, “*Aylık ücretler azami net ücretler olup, Kurum bu ücretler*

altında ödeme yapmaya yetkilidir.” denilmektedir.

Türk uyruklu çalışan personelin sözleşme ücretinin net tutar üzerinden ödenecek olmasının bir sonucu olarak, vergi ve diğer yasal kesintiler dikkate alınarak öncelikle brüt ücret hesabı yapılmakta ve hesaplanan bu tutardan mevzuatları gereğince yapılması gereken SGK (işveren, çalışan hissesi), gelir ve damga vergisi kesintileri hesaplanmaktadır. Hesaplanan vergi ve yasal kesinti tutarları çalışanın alacağı net ücreti etkilememektedir. Diğer bir ifadeyle bu kesintiler İdarenin bütçesinden karşılanmaktadır.

Vergi ve yasal kesintiler dikkate alınarak hesaplanan brüt ücret tutarı 630 Giderler Hesabı ile 830 Bütçe Giderleri Hesabı; gelir ve damga vergisinden hesaplanan tutarlar 600 Gelirler Hesabı ile 800 Bütçe Gelirleri Hesabı, SGK kesintisi şahıs ve Devlet hissesi tutarları ise 630 Giderler Hesabı, 830 Bütçe Giderleri Hesabı ve 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmektedir.

Brüt ücret üzerinden gelir vergisine tabi matrah belirlenirken sadece SGK şahıs hissesi tutarı düşülmekte, çalışanın sendikalı olması halinde sendika kesintisine ilişkin tutar ise matrahtan düşülmemektedir. Bu tutar düşülmeden gelir vergisinin hesaplanması 600 Gelirler Hesabı ile 800 Bütçe Gelirleri Hesabının olması gerekenden daha fazla gözükmeye neden olmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Gerçek Ücretler” başlıklı 63’üncü maddesinde, ücretin gerçek safi değerinin işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar olduğu ifade edildikten sonra dördüncü fıkrasında, “4- Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre, sendikalara ödenen aidatlar (Şu kadar ki, aidatın ödendiğinin tevsik edilmesi şarttır.)” ibaresine yer verilmiştir. Bu itibarla, gelir vergisi matrahı belirlenirken sendika aidatının da brüt ücret tutarından düşülmesi gerekmektedir.

2- Teşvik Ödeneği

6004 sayılı Dışişleri Bakanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 17’nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince Türk uyruklu sözleşmeli personele her ay düzenli olarak ödenen “Teşvik ödeneği”nden, SGK (Devlet- şahıs hissesi), Bireysel Emeklilik Sistemi (BES), gelir ve damga vergisi kesintileri yapılmamıştır.

Teşvik ödeneğine ilişkin 6004 sayılı Kanunun 17’nci maddesinin birinci fıkrasında,

“(1) Bakanlığın yurtdışı teşkilatına sürekli görevle atananlara, aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde kazanılmış hak teşkil etmemek üzere, teşvik ödeneği verilebilir:

a) Teşvik ödeneği, 14 üncü maddenin beşinci fıkrasına göre belirlenen dış temsilcilik gruplandırmasında son üç grupta yer alan temsilciliklerde görev yapan memurlara, yurtdışı aylığının % 15'ini geçmemek üzere emsal kararnamesinde belirlenen oran, esas ve usuller çerçevesinde ödenir. Sondan üçüncü grupta yer alan temsilciliklerde görevli memurlara ödenecek tazminat oranı % 5'tir. Sondan ikinci ve sonuncu gruplarda görev yapanlara ödenecek tazminat oranları Bakanlar Kurulunca tespit edilir. Bakanlar Kurulu bu oranları birer katına kadar artırmaya ve yarısına kadar azaltmaya yetkilidir. Savaş, iç savaş ve iç karışıklık halinin devam ettiği veya bu durumların ortaya çıktığı ülke veya bölgelerdeki temsilciliklerde görevli memurlara, temsilcilik sınıflandırması gözetilmeksizin, daha yüksek oranlarda tazminat ödenmesine Bakanlar Kurulunca karar verilebilir.

b) Teşvik ödeneği kapsamına dahil temsilciliklerde görevli Türk uyruklu sözleşmeli personel de teşvik ödeneğinden yararlanır. Bu ödemenin hesaplanmasında, sözleşmeli personelin net maaşı esas alınır. Net maaş üzerinden hesaplanacak ödenek miktarının oranı, aynı temsilcilikte görevli memurlar için saptanan teşvik ödeneği oranına eşittir.

(2)” hükmü yer almaktadır.

Mezkur maddenin yukarıya alınan (b) fıkrası hükmüne istinaden, İdarece Genelge ile belirlenmiş altı grup ülkeler içerisinde olmak üzere 2009/15191 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3’ncü maddesinde belirtilen son üç grup içerisinde yer alan ülkelerde görevli sözleşmeli personelin (Türk uyruklu) net ücretlerine %5, %8, %12; Irak ve Afganistan için %15 oranları uygulanmak suretiyle teşvik ödeneği miktarı hesaplanmaktadır. Yurtdışında görevli yabancı kökenli sözleşmeli personele bu ödeme yapılmamaktadır.

6004 sayılı Kanunun 17’nci maddesi, sözleşmeli personelin prime esas kazancının nasıl belirleneceğinin düzenlendiği 5510 sayılı Kanunun 80’inci maddesi birinci fıkrası alt bentleri, 6740 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun hükümleri, gelir vergisi kesintisine ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 61’inci maddesi ile ücret ve diğer ödemelere ilişkin “Müteferrik istisnalar” başlıklı Bölümde yer alan 23 ila 30’ncü maddeler arasında yer alan düzenlemeler, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunun ilgili hükümleri teşvik ödeneğinden yapılması gereken vergi ve yasal kesitiler açısından incelenmiştir. Mevzuatta sözleşmeli personele ödenen teşvik ödeneğinin SGK, BES, gelir ve

damga vergisi kesintilerine tabi olmadığına ilişkin istisnai bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, teşvik ödeneğinden SGK BES, gelir ve damga vergisi kesintilerinin yapılması gerekmektedir.

6004 sayılı Kanunun 17'nci maddesi gereğince ödenen teşvik ödeneğinin sözleşmeli personele net ödeneceği yönünde bir hüküm bulunmadığından ve Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslar çerçevesinde sadece sözleşme ücretinin net ödeneceği hususu göz önüne alındığında; ilgili düzenlemeler gereğince SGK şahıs hissesi (işveren hissesi idare tarafından karşılanacaktır), BES kesintisi, gelir ve damga vergisi kesintilerinin, hesaplanan teşvik ödeneği tutarından düşülerek kalan meblağ personele ödenmelidir.

Mevcut uygulamada, sözleşmede belirtilen net ücret tutarına bulunulan yer için belirlenen oranın uygulanması sonucu hesaplanan tutar hiçbir kesinti yapılmadan dövizde çevrilmekte ve net ücrete ilave edilmek suretiyle de ödenmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Türk uyruklu sözleşmeli personele her ay düzenli ödenen teşvik ödeneğinin, net ödeneceğine dair bir hüküm bulunmadığından, SGK, BES, gelir ve damga vergisi kesintilerine tabi tutulması ve bu kesintiler düşüldükten sonra kalan tutarın personele ödenmesi gerekmektedir.

3- Toplu Sözleşme İkramiyesi

375 sayılı KHK'nin Ek 4'ncü maddesi ile 3. Dönem toplu sözleşmenin 26'ncı maddesi hükümleri çerçevesinde Türk uyruklu sözleşmeli personelden sendika üyesi olanlara üç ayda bir ödenen "Toplu Sözleşme İkramiyesi"nden damga vergisi kesintisi yapılmamaktadır.

375 sayılı KHK'nin Ek 4'ncü maddesinde,

"25/6/2001 tarihli ve 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu hükümleri uyarınca kamu görevlileri sendikalarına üye olup, aylık veya ücretinden üyelik ödentisi kesilen kamu görevlilerine ocak, nisan, temmuz ve ekim aylarında aylık veya ücretleri ile birlikte kırkbeş Türk Lirası toplu sözleşme ikramiyesi ödenir. Bu madde uyarınca yapılan ödeme, damga vergisi hariç herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmaz ve ilgili mevzuatı uyarınca ödenmekte olan zam, tazminat, ödenek, döner sermaye payı, ikramiye, ücret ve her ne ad altında olursa olsun benzer ödemelerin hesabında dikkate alınmaz" denilmektedir.

Mezkûr maddede de açıkça ifade edildiği üzere toplu sözleşme ikramiyesi damga vergisi kesintisine tabidir.

375 sayılı KHK'nın Ek 4'üncü maddesi gereğince yapılan bu ödemenin sözleşmeli personele net ödeneceği yönünde bir hüküm bulunmadığından ve Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslar çerçevesinde sadece sözleşme ücretinin net ödeneceği hususu göz önüne alındığında; toplu sözleşme ikramiyesinden damga vergisi kesintisinin yapılarak kalan tutarın personele ödenmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle sözleşme ücreti, teşvik ödeneği ve toplu sözleşme ikramiyesi konularında bulguda belirtilen tespitlere Kurumca da iştirak edilmiş olup, personel maaş hesap programında gerekli değişikliklerin yapılacağı ve ayrıca teşvik ödeneği ile ilgili olarak, bu ödemenin her hangi bir kesintiye tabi tutulmaksızın net ödenebilmesi için yasal düzenleme yapılmasını teminen ilgili kurumlar nezdinde girişimde bulunulacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda yer verilen hususlar doğrultusunda çalışmalara başlanacağı belirtildiğinden söz konusu tespitlerin devam edip etmediğinin takip eden denetimlerde izlenmesinin uygun olacağı; ayrıca, mevcut kanuni düzenlemeler çerçevesinde 6004 sayılı Kanunun 17'nci maddesine istinaden, belirli bölgelerde yer alan yurt dışı temsilciliklerde görevli Türk uyruklu sözleşmeli personele ödenen teşvik ödeneğinin her hangi bir kesintiye tabi tutulmaksızın net ödenebilmesi için kanuni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunduğu ve gerekli kanuni düzenleme yapıncaya kadar bu ödemeden bulguda belirtilen vergi ve diğer kesintilerin yapılmasının gerektiği değerlendirilmektedir.

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

TABLO 1.1 BİLANÇO

Kurum Kodu : 11.0 Adı : DİŞİŞLERİ BAKANLIĞI		Yıl : 2017	
AKTİF HESAPLAR		PASİF HESAPLAR	
N Yılı 2017		N Yılı 2017	
1 DÖNEN VARLIKLAR	962.907.117,79	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	172.440.925,45
10 HAZİR DEĞERLER	307.814.646,24	32 FAALİYET BORÇLARI	26.238.494,49
102 BANKA HESABI	12.326.088,69	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	26.238.494,49
107 ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK NEZDİNDEKİ PARALAR HESABI	295.488.557,55	33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR	139.128.071,32
13 KURUM ALACAKLARI	388.548,04	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	5.450.768,51
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	18.874,15	333 EMANETLER HESABI	133.677.302,81
137 TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI	369.673,89	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	7.074.359,64
14 DİĞER ALACAKLAR	2.010.845,30	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	7.074.359,64
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	2.010.845,30	4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	16.258.392,24
15 STOKLAR	38.917.418,31	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	16.258.392,24
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	38.917.418,31	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	16.258.392,24
16 ÖN ÖDEMELER	613.775.659,90	5 ÖZ KAYNAKLAR	12.461.869.373,11
162 BÜTÇE DİŞİ AVANS VE KREDİLER HESABI	66.585.976,99	50 NET DEĞER	12.718.710.885,99
165 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI	547.189.682,91	500 NET DEĞER HESABI	12.718.710.885,99
2 DURAN VARLIKLAR	11.687.661.573,01	51 DEĞER HAREKETLERİ	6.435.595.619,38
22 FAALİYET ALACAKLARI	6.195.676,04	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	6.435.595.619,38
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	6.195.676,04	57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI	116.018.127,37
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	842.055,49	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	116.018.127,37
242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H	842.055,49	58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI	-4.454.768.405,10
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	11.680.493.484,01	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	-4.454.768.405,10
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	1.277.272.185,46	59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI	-2.353.686.854,53
252 BİNALAR HESABI	9.814.996.527,59	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	-2.353.686.854,53
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	25.887.875,73		
254 TAŞITLAR HESABI	220.482.389,48		
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	282.380.920,40		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-694.354.885,59		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	753.828.470,94		
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	0,00		
260 HAKLAR HESABI	43.726.314,15		
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	219.714,32		
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-43.946.028,47		
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	130.357,47		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	91.971.634,47		
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-91.841.277,00		
AKTİF TOPLAMI	12.650.568.690,80	PASİF TOPLAMI	12.650.568.690,80
Bilanço Dipnotları :			
906 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER H	547.189.682,91		

TABLO 1.1 BİLANÇO

Kurum Kodu : 11.0		Adı : DİŞİŞLERİ BAKANLIĞI	Yıl : 2017
907	MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI	547.189.682,91	
910	ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	1.094.548.884,96	
911	ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	1.094.548.884,96	
920	GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	20.902.367,72	
921	GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	20.902.367,72	
948	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	719.318,64	
949	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	719.318,64	
998	DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI	25.571.204,39	
999	DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	25.571.204,39	

TABLO 1.2 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 11.0				Adı : DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI				Yılı : 2017			
Ekonomik Kodlar		GİDERİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)		Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	
630			GİDERLER HESABI		3.133.647.529,19	600			GELİRLER HESABI		779.960.674,66
630	01		Personel Giderleri		1.047.006.132,46	600	01		Vergi Gelirleri		607.169.445,83
630	01	01	Memurlar		654.597.618,31	600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler		81.421.570,01
630	01	02	Sözleşmeli Personel		388.548.195,75	600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri		4.197.016,56
630	01	03	İşçiler		3.246.511,59	600	01	05	Damga Vergisi		6.147.010,11
630	01	04	Geçici Personel		613.806,81	600	01	06	Harçlar		515.403.849,15
630	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri		89.481.240,75	600	03		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		40.097.003,14
630	02	01	Memurlar		30.645.175,38	600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri		35.775.578,46
630	02	02	Sözleşmeli Personel		58.126.517,98	600	03	06	Kira Gelirleri		4.321.424,68
630	02	03	İşçiler		709.547,39	600	04		Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler		37.753.084,90
630	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri		487.452.203,26	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla		16.891.726,05
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları		42.910.496,77	600	04	06	Özel Gelirler		20.861.358,85
630	03	03	Yolluklar		103.854.587,37	600	05		Diğer Gelirler		91.742.098,08
630	03	04	Görev Giderleri		1.527.530,92	600	05	01	Faiz Gelirleri		259.303,08
630	03	05	Hizmet Alımları		265.803.358,26	600	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar		192.959,62
630	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri		43.754.201,54	600	05	03	Para Cezaları		2.276.057,76
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım		9.161.492,32	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler		89.013.777,62
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri		6.791.713,72	600	11		Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri		1.763.297,87
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri		13.648.822,36	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri		1.763.297,87
630	05		Cari Transferler		890.129.670,66	600	25		Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel		1.435.744,84
630	05	02	Hazine Yardımları		697.000,00	600	25	01	Gen BütKap Kamu İdBedelsiz Olarak Al Mali Olmayan VEİEd Gel		1.435.744,84
630	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler		2.782.000,00						
630	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler		143.124,71						
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler		886.507.545,95						
630	11		Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri		570.759,54						
630	11	04	Kur Değişikliği Dışındaki Değer ve Miktar Değişimi		12.900,00						
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri		557.859,54						
630	12		Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler		6.435.815,11						
630	12	01	Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan		6.084.235,16						
630	12	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde		57.736,37						
630	12	04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret		2.987,41						
630	12	05	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid		290.856,17						

NET GELİR TOPLAMI : 779.960.674,66

TABLO 1.2 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 11.0				Adı : DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI		Yılı : 2017		
Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar		GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630	13		Amortisman Giderleri	325.514.436,54				
630	13	01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	313.256.730,20				
630	13	02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderle	12.007.556,84				
630	13	03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	250.149,50				
630	14		İlk Madde ve Malzeme Giderleri	30.714.472,76				
630	14	01	Kırtasiye Malzemeleri	8.493.779,71				
630	14	02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	264.015,98				
630	14	03	Tıbbi ve Laboratuar Sarf Malzemeleri	189.818,80				
630	14	04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	5.264.587,54				
630	14	05	Temizleme Ekipmanları	2.505.141,51				
630	14	06	Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri	360.978,42				
630	14	07	Yiyecek	498.060,19				
630	14	08	İçecek	2.769.478,81				
630	14	09	Canlı Hayvanlar	14.614,15				
630	14	10	Zirai Maddeler	293.133,50				
630	14	11	Yem	37.174,27				
630	14	12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	2.021.108,42				
630	14	13	Yedek Parçalar	5.179.452,86				
630	14	14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	1.667.394,17				
630	14	15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	46.585,12				
630	14	16	Spor Malzemeleri Grubu	177,00				
630	14	17	Basıncılı Ekipmanlar	31.812,92				
630	14	99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	1.077.159,39				
630	20		Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	18.332,61				
630	20	02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	16.093,31				
630	20	03	Kurum Alacaklarından Silinenler	2.239,30				
630	25		Kamu İd Bedelsiz Ol Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid	1.452.086,22				
630	25	01	Genel BütKap Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	1.452.086,22				
630	30		Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	244.833.890,42				
630	30	06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	244.833.890,42				
630	99		Diğer Giderler	10.038.488,86				
630	99	99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	10.038.488,86				

TABLO 1.2 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

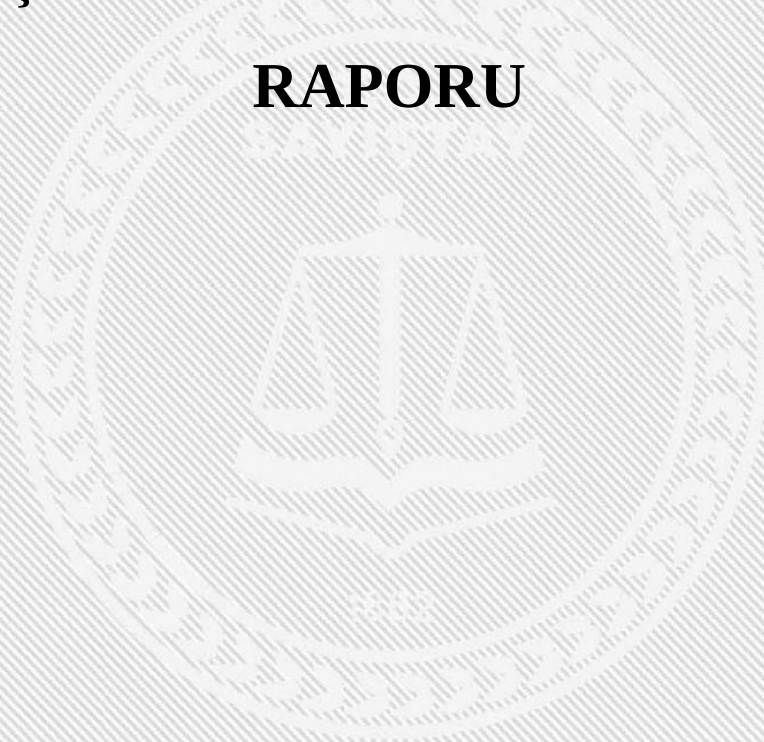
Kurum Kodu : 11.0		Adı : DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI		Yılı : 2017	
Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
GİDERLER TOPLAMI :		3.133.647.529,19			

GİDERLER TOPLAMI(A)	3.133.647.529,19				
GELİRLER TOPLAMI(B)	779.960.674,66				
İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C)	0,00	NET GELİR (D= B- C)	779.960.674,66	FAALİYET SONUCU D- A	-2.353.686.854,53

**DIŞIŞLERİ BAKANLIĞI ANKARA
PALAS DEVLET KONUKEVİ DÖNER
SERMAYE İŞLETMESİ**

2017 YILI

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	47
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	48
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	48
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	48
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	49
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	49
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	49
8.	EKLER.....	50

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Ankara Palas Devlet Konukevi Döner Sermaye İşletmesi, iş ve işlemleri ile bütçesinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslar bakımından Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir. Söz konusu Yönetmelik hükümleri gereğince bu işletmede Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi uygulanmaktadır.

İşletmenin muhasebe hizmetleri, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 16 ncı maddesi ile Devlet Konukevleri Döner Sermaye Yönetmeliğinin 10 uncu maddesi gereğince Maliye Bakanlığınca atanan muhasebe yetkilisi tarafından yürütülmektedir.

31.12.2017 tarihli bilançoya göre, İşletmenin aktif toplamı 248.949,25 TL'dir.

İşletmenin ödenmiş sermayesi 842.055 TL olmakla birlikte, geçmiş yıl zararlar toplamı 1.638.414,88 ve 2017 yılı dönem zararı 418.650,05 TL'dir.

İşletmenin 2017 yılı Gelir Tablosuna göre, brüt satışları 2.783.925,21 TL, satışların maliyeti ile faaliyet giderleri toplamı 3.202.587,76 TL, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karları 12,50 TL'dir. İşletmeye 2017 yılında Bakanlık bütçesinden 697.000 TL ödenek aktarılmış olup, İşletmenin gelirleri arasında "Diğer Gelirler" hesabında yer almaktadır.

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

- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,

- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Değerli kağıtlar sayım tutanağı,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli.

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Ankara Palas Devlet Konukevi Döner Sermaye İşletmesinin 2017 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

İşletme Kodu : 11010601		DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ BİLANÇOSU		2017
İşletme Adı : Devlet Konukevleri				
Aktif			Pasif	
1 DÖNEN VARLIKLAR	233.320,55	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.463.958,69
10 HAZIR DEĞERLER	8.573,65	32 TİCARİ BORÇLAR		1.213.477,22
100 KASA HESABI	2.250,33	320 SATICILAR HESABI		1.207.036,22
102 BANKALAR HESABI	6.323,32	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		6.441,00
12 TİCARİ ALACAKLAR	92.988,00	34 ALINAN AVANSLAR		7.500,00
120 ALICILAR HESABI	92.988,00	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		7.500,00
13 DİĞER ALACAKLAR	1.789,32	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		98.012,13
135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI	1.789,32	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		25.903,70
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	32.334,17	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		15.058,97
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	32.334,17	362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI		55.370,66
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	97.635,41	369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI		1.678,80
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	96.772,53	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		144.969,34
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	862,88	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI		144.969,34
2 DURAN VARLIKLAR	15.628,70	5 ÖZ KAYNAKLAR		-1.215.009,44
22 TİCARİ ALACAKLAR	6.403,10	50 ÖDENMİŞ SERMAYE		842.055,49
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	6.403,10	500 SERMAYE HESABI		842.055,49
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	9.225,60	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		-1.638.414,88
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	4.687,37	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)		-1.638.414,88
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	82.349,65	59 DÖNEM NET KARI/ZARARI		-418.650,05
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-77.811,42	591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)		-418.650,05
Toplam :	248.949,25	Toplam :		248.949,25

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

İşletme Kodu / Adı : 11010601 / Devlet Konukevleri

	2017	2016
A- BRÜT SATIŞLAR	2.783.925,21	0,00
1- Yurt İçi Satışlar	2.086.198,99	0,00
2- Yurt Dışı Satışlar	0,00	0,00
3- Dönüşüm Gelirleri	0,00	0,00
4- Diğer Gelirler	697.726,22	0,00
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00	0,00
1- Satıştan İadeler (-)	0,00	0,00
2- Satış İskontoları (-)	0,00	0,00
3- Diğer İndirimler (-)	0,00	0,00
C- NET SATIŞLAR	2.783.925,21	0,00
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	1.732.446,11	0,00
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0,00	0,00
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00	0,00
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	1.732.446,11	0,00
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00	0,00
BRÜT SATIŞ KARI ve ZARARI	1.051.479,10	0,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	1.470.141,65	0,00
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0,00
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0,00	0,00
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	1.470.141,65	0,00
4-Dönüşüm Giderleri (-)	0,00	0
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	-418.662,55	0,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR	12,50	0,00
1- Faiz Gelirleri	0,00	0,00
2- Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	0,00
3- Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	0,00
4- Kambiyo Karları	0,00	0,00
5- Reeskont Faiz Gelirleri	0,00	0,00
6- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	12,50	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (-)	0,00	0,00
1- Karşılık Giderleri (-)	0,00	0,00
2 - Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00	0,00
3- Kambiyo Zararları (-)	0,00	0,00
4- Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00	0,00
5- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	-418.650,05	0,00
H- OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	0,00	0,00
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00	0,00
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	0,00	0,00
I- OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)	0,00	0,00
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	0,00	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-418.650,05	0,00
J- DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	0,00	0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-418.650,05	0,00

