



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI**

**2017 YILI**

**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

**Eylül 2018**



## İÇERİK

<b>ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI DÖNÜŞÜM PROJELERİ ÖZEL HESABI 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>63</b>
<b>ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI 2017 YILI SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM RAPORU</b>	<b>99</b>

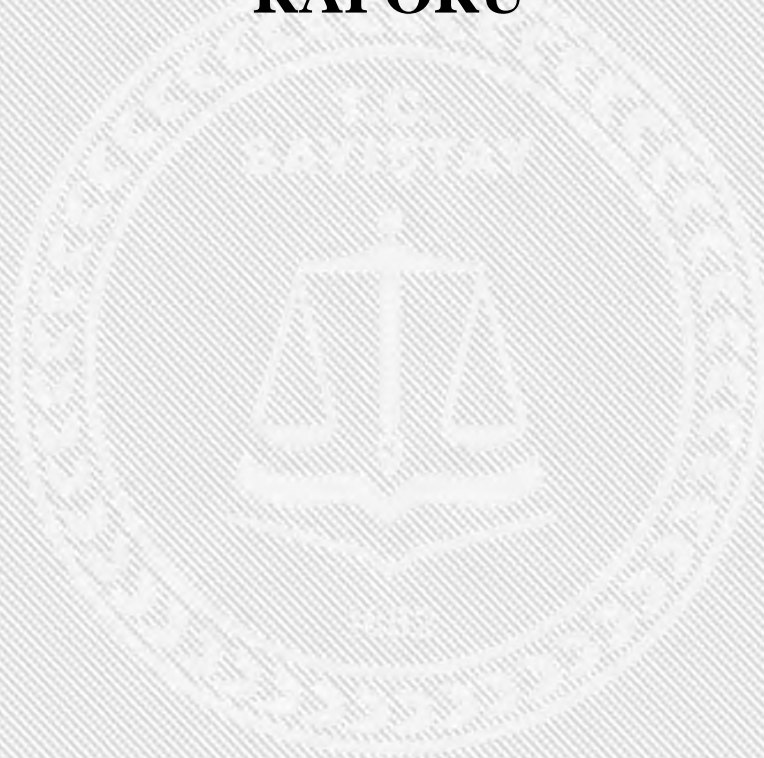


**ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI**

**2017 YILI**

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM**

**RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	5
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	5
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	6
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	28
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	28
8.	EKLER.....	55





## **TABLÖLAR LİSTESİ**

**Tablo 1:** Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2017 Yılı Bütçe Gerçekleşmesi

**Tablo 2:** Günlük Vadesiz Mevduat Ortalamaları

**Tablo 3:** İş Artışı Yapılan İşlerde Toplam Değişiklik Tutar ve Oranı



## KISALTMALAR

<b>IPA</b>	Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı
<b>KBS</b>	Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
<b>SGK</b>	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>TİF</b>	Taşınır İşlem Fişii



## 1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

### Mali Yapı

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2017 yılı bütçesiyle Çevre ve Şehircilik Bakanlığına 1.823.914.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Genel Bütçenin % 0,3'üne tekabül etmektedir.

Bakanlıkça, bütçeyle verilen ödenekler dışında, uluslararası antlaşmalar gereğince Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) kapsamında 2017 yılında sağlanan fonlardan 189.599.723,66 Avro kaynak kullanılmıştır. Ulusal katkı payı hesabından 8.699.924,42 Avro Hazine Müsteşarlığı hesaplarındaki Ulusal Fona aktarılmıştır.

Bakanlık bünyesinde faaliyetleri yürütülen Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının gelirleri 2.601.331.086,88 TL olarak gerçekleşmiştir.

Ayrıca Bakanlık faaliyetlerinin finansmanında, bütçe dışında kalan döner sermaye işletmesinden temin edilen 222.555.049,00 TL kaynak kullanılmıştır.

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

**Tablo 1: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2017 Yılı Bütçe Gerçekleşmesi**

Açıklama	2017 Başlangıç Ödeneği	2017 Revize Ödeneği	31.12.2017 İtibariyle Harcama	Gerçekleşme Oranı
01-PERSONEL GİDERLERİ	731.633.000,00 TL	731.630.000,00 TL	722.199.043,49 TL	% 98,7
02-SGK DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	128.503.000,00 TL	128.506.000,00 TL	122.416.860,85 TL	% 95,3
03-MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	79.958.000,00 TL	104.717.401,45 TL	95.859.112,21 TL	% 91,5
05-CARİ TRANSFERLER	401.010.000,00 TL	596.781.415,60 TL	592.721.525,48 TL	% 99,3
06-SERMAYE GİDERLERİ	292.780.000,00 TL	1.107.993.439,62 TL	765.920.662,34 TL	% 69,1
Bakanlık Yatırım Programı	273.752.000,00 TL	232.084.486,86 TL	170.970.493,50 TL	% 73,7
Bakanlık Kamulaştırma Ödeneği	19.028.000,00 TL	10.028.000,00 TL	6.599.909,06 TL	% 65,8
Diğer Kurumlar Yatırım Ödeneği	0,00 TL	865.880.952,76 TL	588.350.259,78 TL	% 67,9
07-SERMAYE TRANSFERLERİ	154.071.000,00 TL	2.753.127.000,00 TL	2.746.645.225,01 TL	% 99,8
Bakanlık Yatırım Programı	33.105.000,00 TL	36.551.000,00 TL	30.069.283,85 TL	% 82,3
Çevre Katkı Payı Ödeneği	120.966.000,00 TL	215.966.000,00 TL	215.965.941,16 TL	% 100,0
Kentsel Dönüşüm Ek Ödeneği	0,00 TL	2.500.610.000,00 TL	2.500.610.000,00 TL	% 100,0
08-BORÇ VERME	35.959.000,00 TL	51.474.000,00 TL	34.988.106,00 TL	% 68,0
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>1.823.914.000,00 TL</b>	<b>5.474.229.256,67 TL</b>	<b>5.080.750.535,38 TL</b>	<b>% 92,8</b>

### Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

5018 sayılı Kanununun 49'uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

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

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

Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek mali raporların şekil, süre ve türleri 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; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanması ile mali istatistiklerin hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul, esas, ilke ve standartların belirlenmesidir."* hükmü yer almaktadır.

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

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

maddelerinde bu tabloların mahiyetleri ve nasıl düzenleneceği; 327'nci maddesinde de mali tabloların hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

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

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli,
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu.

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

## **2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU**

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



### **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

### **4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI**

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

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

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

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

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

incelenmiştir.

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

## 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Çevre ve Şehircilik Bakanlığına Tahsisli veya Bakanlığın Kullanımında Bulunan Taşınmazların Envanter ve Kayıt Çalışmalarının Tamamlanmaması**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine tahsisli veya idarelerin kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” hükümlerine uygun taşınmaz kayıtlarının tamamlanmadığı anlaşılmıştır.

“Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik’in “Kayıt ve kontrol işlemleri” başlıklı 5’inci maddesinde;

*“(1) Taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri, kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır. Kayıtların belgeye dayanması esastır.*

*(2) (Ek: 3/6/2014-2014/6455 K.)*

*Ek 1’deki Kayıt Planının “Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar” başlığı altında yer alan taşınmazlar maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenler ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınır.*

...

*(3) (Ek: 3/6/2014-2014/6455 K.) Taşınmazların rayiç değeri; maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanlar ise bu idarelerce tespit edilir.”, hükümleri yer almaktadır.*

“Mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemler” başlıklı geçici 1’inci maddesinde;

*“(1) Yönetmeliğin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazlar bu değerler üzerinden*

*kayıtlara alınıncaya kadar emlak vergi değerleri üzerinden ve aşağıdaki şekilde kayıtlara alınır:*

*a) Taşınmazların fiili envanteri emlak vergi değerleri üzerinden kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince, mevcut kullanım şekilleri esas alınarak en geç 30/9/2014 tarihine kadar tamamlanır ve bu Yönetmelik ekinde yer alan formlara ve icmal cetvellerine kaydedilir.*

*b) Fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait bilgiler muhasebe kayıtları yapılmak üzere ilgili muhasebe birimlerine verilir. Muhasebe birimleri, kayıtlı taşınmazları ilgili hesaplardan 1/10/2014 tarihi itibarıyla çıkarır ve aynı tarihte fiili envanter bilgileri üzerinden muhasebe kayıtlarını yapar.*

*(2) Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2017 tarihine kadar tamamlanır.” denilmektedir.*

Taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri; kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınması olarak tanımlanmıştır. Tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değerleri üzerinden 31.12.2017 tarihine kadar kayıtlara alınması hüküm altına alınmıştır.

Yapılan incelemede, Bakanlığın kullanımında bulunan taşınmazların envanterine yönelik çalışmaya başlanmış olmakla beraber, Yönetmelikte istenen bilgileri karşılayacak nitelikte kayıt ve envanter çalışmasının sonuçlandırılmadığı görülmüştür. Bu durum taşınmazlara ilişkin 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252-Binalar Hesabının olması gerekenden az görünmesine neden olmaktadır.

Yukarıda ifade edilen hususları ihtiva eden bulgu, 2016 yılında raporlanmasına rağmen, Bakanlığın kullanımında bulunan taşınmazlarla ilgili olarak 2017 yılında Yönetmelikte istenen bilgileri karşılayacak nitelikte kayıt çalışması yapılması ve tutarlarının muhasebe hesaplarında takip edilmesi sağlanamamıştır.

Bakanlığa tahsisli veya Bakanlığın kullanımında bulunan taşınmazların kaydı ve icmal cetvellerinin düzenlenmesi işlemlerinin “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” hükümleri çerçevesinde yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

***Kamu idaresi cevabında; “... Konu ile ilgili olarak Yönetmeliğin yayımlanmasını***

*müteakiben Bakanlığımız merkez ve taşra teşkilatı kayıtlarında bulunan taşınmazlar, ilk olarak oluşturulan "Taşınmaz Envanter Sistemi"() ile kayıt altına alınmıştır. Taşınmaz Envanter <http://personel.csb.gov.tr/tasinmaz/default.aspx>Sisteminde, her birimden bir görevlinin kullanıcı olarak tanımlanarak o birime ait taşınmazların sisteme kaydedilmesi ile envanter kayıtlarının yapılması işlemleri tamamlanmıştır. "Taşınmaz Envanter Sistemi"nin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü TAKBİS uygulaması ve Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün "Kurum Tahsisleri" uygulaması ile kontrol edilebilmesine yönelik yazılım ve güncelleme çalışmaları, Bakanlığımız Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü bünyesinde devam etmektedir. Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nden Bakanlığımıza tahsisli taşınmazların bilgilerini takip edebilmek amacıyla "Kurum Tahsisleri" uygulamasının Bakanlığımız kullanımına açılması sağlanmıştır. 10/07/2017 tarihli 2246 sayılı olur ile merkez ve taşra birimlerimizde komisyonlar oluşturularak, birim bazında mevcut tahsisli taşınmazların kontrol edilmesi, fiilen kullanımımızda bulunmayan taşınmazların tahsisin kaldırılması ve rayiç bedellerin güncellenmesi ile ilgili 26/07/2017 tarihinde gerekli eğitimler verilmek suretiyle de çalışmalar yapılmıştır. Bakanlığımız merkez birimleri ile ekte bilgileri verilen 75 (yetmişbeş) İl Müdürlüğümüze tahsisli taşınmazların işlemleri tamamlanmış, diğer 6 (altı) adet İlimiz ile ilgili İl Müdürlüklerimiz ile Defterdarlık birimleri nezdinde çalışmalar devam etmektedir." denilmektedir.*

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, envanter kayıtlarının yapılması işlemlerinin devam ettiğini, kamu idaresine tahsisli taşınmaz kayıtlarına ilişkin elde edilen bilgilerin birleştirildiği, merkez ve taşra teşkilatından doğruluk teyidi alınarak güncellendiği ifade edilmiştir. Ancak 31.12.2017 tarihi itibarıyla fiili envanteri yapılan taşınmazlara ait muhasebe kayıtları henüz tamamlanmamıştır.

31.12.2017 tarihi itibarıyla, mali tablolar kamu idaresi mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınmazların değerini içermemekte, 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ile 252-Binalar Hesabı olması gerekenden az görünmektedir.

Bakanlığa tahsisli veya Bakanlığın kullanımında bulunan taşınmazların kayıt işlemlerinin "Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik" hükümlerine göre yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu konu kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.

**BULGU 2: İskân Kanunu Kapsamındaki İşler İçin Verilen Krediler ile Yapılan Tahsilatların Elektronik Ortamda İzlenmemesi ve Muhasebe Kayıtlarındaki Takibinin Zamanında Yapılmaması, Verilen Kredilerin Doğru Muhasebe Hesaplarında İzlenmemesi**

5543 sayılı İskân Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre kırsal alanda fiziksel yerleşimin düzenlenmesi amacıyla kendi evini yapana yardım niteliğinde verilen kredilerin kişi ve kredi bazında takibi ve bu işlemlerle ilgili muhasebe kayıtlarının oluşturulmasında aksaklıklar tespit edilmiştir.

5543 sayılı İskân Kanunu'nun 16'ncı maddesine istinaden, kırsal alanda fiziksel yerleşimin düzenlenmesi amacıyla, İskân Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinde belirlenmiş olan usule göre gerekli şartları taşıyan ve kendi evini yapanlara yardım niteliğinde verilen krediler, Çevre ve Şehircilik İl Müdürlükleri tarafından başvurusu kabul edilen hak sahiplerinin Ziraat Bankasında açılan hesaplarına aktarılmaktadır. Defterdarlık muhasebe müdürlükleri üzerinden aktarılan kredi tutarları 132 ve 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı kullanılarak muhasebe üzerinden takip edilmektedir. Kredilerin geri ödemeleri, yapılan protokol gereği Ziraat Bankası A.Ş. tarafından takip edilmekte olup, tahsilatlar Banka Genel Müdürlüğüne Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğüne toplu olarak gönderilmekte ve Merkez Saymanlık Müdürlüğünde 333-Emanetler Hesabına alınarak toplu olarak muhasebeleştirilmektedir.

5543 sayılı İskân Kanunu'nun "Amaç" başlıklı birinci maddesinde; *"(1) Bu Kanunun amacı; göçmenlerin, göçebelerin, yerleri kamulaştırılanlar ile millî güvenlik nedeniyle yapılacak iskân çalışmalarını, köylerde fiziksel yerleşimin düzenlenmesine ilişkin uygulamaya esas şartları ve alınacak tedbirleri, iskân edilenlerin hak ve yükümlülüklerini düzenlemektir."*,

"Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde; *"(1) Bu Kanuna göre;*

*...c) Fiziksel yerleşim: Bir aileye, yerleşim yerinin elverişsizliği nedeniyle köylerin nakledilmesi veya dağınık yerleşim birimleri ve afet sonucu parçalanmış köylerin toplulaştırılması amacıyla veya köy gelişme alanından ihtiyaçlılara yapılacak arsa satışından sonra Bakanlıkça belirlenecek kredi miktarı üzerinden verilecek kredi desteğiyle yapılan iskândır."*,

"Fiziksel yerleşim" başlıklı 16'ncı maddesinde; *"- (1) Kırsal alanda fiziksel yerleşimin düzenlenmesi amacıyla;*

...c) Afet nedeniyle parçalanmış köylerde, afete maruz kalmayan ailelerin talepleri halinde yeni yerleşim yerine ekleme yapılması,

ç) Nakli, toplulaştırılması ve fiziksel yerleşim iyileştirilmesi yapılacak köylerin imar planlarının yapılması, onaylanması ve bu planlara uyulmasının sağlanması, ayrıca onaylanmış köy imar planlarına göre ayrılan alanlardan istekli hak sahiplerine arsa satılması,

...e) Nakil, toplulaştırma ve fiziksel yerleşim iyileştirilmesi uygulamaları tamamlanan köylerde, daha sonraki yıllarda rezerv arsalardan satın alan ailelere, kendi evini yapana yardım metodu ile kredi açılması,

hizmetleri, imar mevzuatına uyularak hazırlanacak plan ve projelere göre yapılır veya yaptırılır. Gerekliğinde, yönetmelikte belirtilen esas ve usûller dahilinde hak sahibi ailelere borçlanmaya tâbi olmak kaydıyla konut ve işletme binası için nakdi kredi açılır.”,

İskân Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin “Alacakların yapılandırılması, ertelenmesi, takibi ve tahsili işlemleri” başlıklı 19'uncu maddesinde; “(1) Kanun veya bu Yönetmelik hükümlerine göre peşin veya borçlandırma sûretiyle verilen mal ve krediler sebebiyle ortaya çıkan alacakların takip ve tahsili, Genel Müdürlük tarafından 18/1/1943 tarihli ve 4353 sayılı Kanun hükümlerine göre; Banka tarafından ilgili mevzuata göre gerçekleştirilir.” denilmektedir.

02.12.2007 tarih ve 26718 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İskân Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 3'üncü maddesinde “Banka”; bu yönetmelik uyarınca yapılacak işlemler için mali hususlarda protokol yapılan banka olarak tanımlanmış olup, 5543 sayılı İskan Kanunu kapsamındaki uygulamalarla ilgili olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Afet İşleri Genel Müdürlüğü ile Ziraat Bankası A.Ş. Genel Müdürlüğü arasında 02.12.2008 tarihinde protokol düzenlenmiştir.

2011 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı teşkil edilmiş olup, 04.07.2011 tarihli 644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesinin (g) bendinde “5543 sayılı İskân Kanunu uyarınca Bakanlığa verilen görevleri yapmak” ifadesi ile Bakanlığın görevleri sayılmıştır. Bu tarihten itibaren Kanun Hükmünde Kararname gereği yukarıda adı geçen Protokolden kaynaklanan hak ve yükümlülükler de Çevre ve Şehircilik Bakanlığına devrolmuştur.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin aşağıdaki maddelerinde 132-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ile ilgili olarak;

*“Madde 71- (1) Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı; ...duran varlıklar ana hesap grubu içindeki kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inmiş olanlar, ... izlenmesi için kullanılır...”*

*Madde 73- (1) Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Borç*

*...8) Dönem sonunda, duran varlıklar ana hesap grubundaki kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan vadesi bir yılın altına inenler bu hesaba borç, 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına alacak kaydedilir.”, denilmektedir.*

232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ile ilgili olarak;

*“Madde 150- (1) Kurumca verilen borçlardan alacaklar hesabı; yılı bütçe kanunu veya ilgili mevzuatına dayanılarak vadesi bir yılı aşan bir süreyle nakit olarak veya özel tertip iç borçlanma senedi ihracı suretiyle yurtiçine veya yurtdışına verilen borçlardan kaynaklanan alacaklar, anaparaya eklenen faiz, masraf ve kur farkları, ikraz anlaşmasına dayanmayan teşvik uygulamaları çerçevesinde verilen krediler, alacağın borçlusu ve döviz cinsi değiştirilen tutarlar, alacağı etkileyen diğer işlemler sonucu oluşan tutarlar ile bu alacaklardan nakden veya mahsuben yapılan tahsilatlar, terkin veya tecil edilen tutarlar ve terkin veya tecilin iptalinden doğan tutarların izlenmesi için kullanılır.” denilmektedir.*

**A) İskân Kanunu kapsamında verilen kredilerin protokol gereği Banka tarafından yapılan takibinde ve ilgili tutarların Bakanlıkça muhasebeleştirilmesinde görülen aksaklıklar**

5543 sayılı İskân Kanunu, alt mevzuatı ve Ziraat Bankası A.Ş. ile yapılan protokol kapsamında kırsal alanda fiziksel yerleşimin düzenlenmesi amacıyla kendi evini yapana yardım niteliğinde verilen kredi işlemleriyle ilgili olarak, Ziraat Bankasından alınan bilgi ve belgelere göre;

- 2017 yılı sonu itibarıyla Bakanlığın, 15.702 Hak sahibinden toplam 259.241.047,89 TL kredi anapara ve 3.253.794,93 TL birikmiş faiz alacağının bulunduğu.
- 2017 yılında 12.335.749,66 TL anapara ve 438.840,15 TL gecikme faizi olarak toplam 12.774.589,81 TL tahsilat yapıldığı,

- 2017 yılı sonu itibarıyla, hesap açılış yılları 1992, 1993, 1995 ve 1997 yılları olan toplam 17 adet hak sahibine ait 3.388,90 TL borç bakiye tutarının bulunduğu,

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2017 Yıl Sonu Kesin Mizanına göre;

- 132.14.1- Hane Halkına Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı bakiyesinin 482.490,00 TL,
- 132.99.1-Kurumca Verilen Borçlardan Diğer Alacaklar Hesabı bakiyesinin 138.600,00 TL,
- 137.90.3-Kurumca Verilen Borçlardan Doğan Takipli Alacaklar Hesabı bakiyesinin 2.171.520,00 TL olduğu,

Yukarıdaki alacak ve takipli alacak hesaplarıyla ilgili 2017 yılı içerisinde herhangi bir tahsilat kaydı yapılmadığı,

- 232.14.1- Hane Halkına Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı bakiyesinin 215.496.629,62 TL,
- 232.99.1- Kurumca Verilen Borçlardan Diğer Alacaklar Hesabı bakiyesinin 24.330.530,50 TL,
- 232.90.0- 2005 Yılından Devreden Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı bakiyesinin 20.576.028,70 TL olduğu,

Yukarıdaki alacak hesaplarıyla ilgili 2017 yılı içerisinde toplam 8.863.132,03 TL çıkış kaydı yapıldığı,

Ziraat Bankası tarafından Çevre ve Şehircilik Bakanlığına yapılan aylık bildirimlere göre;

- 2017 yılı içerisinde Ziraat Bankası tarafından tahsil edilerek anapara ve faiz ayrımı yapılmaksızın aylık bildirimlerle Bakanlığı bildirilerek 333-Emanetler Hesabında muhasebeleştirilen toplam 18.182.521,43 TL tahsilat olduğu,

tespit edilmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ile 2017 yılı mali karar ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde; verilen kredilere dair elektronik takibin protokol gereği Ziraat Bankası tarafından yerine getirildiği, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 15.702 hak sahibinin işlemlerinin takibinin manuel yapıldığı, elektronik bir sistem dâhilinde takip edilmediği ve bu nedenle Bakanlıkça verilen kredilerin muhasebe hesaplarındaki anapara toplam tutarlarının Ziraat Bankası



verileriyle uyuşmadığı,

2017 yılı içerisindeki Bankaca bildirilen 18.182.521,43 TL tahsilat kayıtlarının muhasebe üzerinde aylık bildirimlere göre toplu olarak yapıldığı,

Bankaca yapılan tahsilat bildirimlerinde; anapara ve faiz tutarı ve hak sahibi kimliğine dair bilgilerin yeterli şekilde sunulmaması nedeniyle tahsilatla ilgili muhasebe kayıtlarının hak sahibi bazında, anapara ve faiz ayrımı yapılarak doğru bir şekilde yapılmadığı tespit edilmiştir.

**B) İskân Kanunu kapsamında verilen kredilerden yapılan tahsilatların takibi ve ilgili tutarların Bakanlıkça muhasebeleştirilmesindeki görülen aksaklıklar**

Kırsal alanda fiziksel yerleşimin düzenlenmesi amacıyla kendi evini yapana yardım niteliğinde açılan ve illerde defterdarlıklar tarafından gönderilen kredilerin geri dönüşleri, 02.12.2008 tarihli protokol gereği Ziraat Bankası tarafından takip ve tahsil edilmekte, yapılan tahsilatlar ise Ziraat Bankası tarafından Yapı İşleri Genel Müdürlüğü aracılığıyla Merkez Saymanlık Müdürlüğüne topluca bildirilip, verilen kredilerle bağlantısı kurulmadan, emanet hesaplarında muhasebeleştirilmektedir. İl müdürlüklerinde ise kredi geri ödemeleri tutarlarına ait hak sahibi, anapara, faiz vb. ayrıntılı bilgisi bulunmadığından illerde defterdarlık muhasebe müdürlükleri nezdinde 132-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı ve 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabından mahsup işlemleri yapılamamaktadır.

Ziraat Bankası tarafından Çevre ve Şehircilik Bakanlığına yapılan aylık bildirimlere göre;

2017 yılı içerisinde Ziraat Bankası tarafından tahsil edilerek anapara ve faiz ayrımı yapılmaksızın aylık bildirimlerle Bakanlık bildirilerek 333-Emanetler Hesabında muhasebeleştirilen toplam 18.182.521,43 TL tahsilat olduğu tespit edilmiştir.

Tahsil edilen kredilere ilişkin Ziraat Bankasıca yapılan bildirimler çerçevesinde; Merkez Saymanlık Muhasebe Müdürlüğü 333-Emanetler Hesabına toplu olarak kaydedilen tahsilat bilgilerinin, 132 ve 232- Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı kayıtlarının tutulduğu il defterdarlık muhasebe müdürlükleri ile paylaşılmaması nedeniyle tahsilat bilgilerinin Kurum alacak hesaplarına kaydedilmesi sağlanmamakta ve bu nedenle ilgili hesap bakiyeleri güncel tutarları yansıtmamaktadır.

Uygulamanın bu şekilde işlemesi, il defterdarlık muhasebe müdürlükleri nezdinde tahsilata ilişkin bir kayıt bulunmamasına ve bu saymanlıklarda 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının bakiyesi ile Merkez Saymanlık Müdürlüğünde 333-Emanetler

Hesabı bakiyesinin olması gerekenden fazla görünmesine yol açmaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 1'inci maddesinde de ifade edildiği üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtlarının yukarıda ifade edilen şekilde yapılması Bakanlığın bilançosunda “Varlıklar” tarafında 23 Kurum Alacakları tutarı ile “Yabancı kaynaklar” tarafında ise 33 Emanet Yabancı Kaynaklar tutarının olmaları gerekenden yüksek olmasına yani faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmemesine yol açmaktadır. Bu durum Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Bilanço ilkeleri” başlıklı 8'inci maddesinde ifade edilen “*belli bir tarihte kamu idaresinin mali durumunun ilgililer için saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılması...*” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

### **C) İskan Kanunu Kapsamındaki Kredi Ödemelerinin ve Yürütülen Projelere Ait Bedellerin Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı Yerine Giderler Hesabına Kaydedilmesi**

Kendi evini yapana yardım olarak ifade edilen kredi ödemelerinde bazı il müdürlüklerinin 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı yerine 630-Giderler Hesabına kayıt yaptıkları görülmüştür.

2017 yılı içerisinde 6 ilde yapılan kamulaştırma suretiyle konut edinimi tutarı olan 2.727.300TL ile Mersin Anamur Alaköprü Yeniden Yerleşim İşleri İnşaatı için yapılan 41.370.622,68TL tutarlar için yapılan ödemelerin, 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı yerine 630-Giderler Hesabında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

5543 sayılı İskân Kanunu'nun 16'ncı maddesi gereği hane halkına “Kendi evini yapana yardım” projesi adı ile yapılan ödeme, Bakanlık bütçesinin gideri değil protokole dayalı bir borç vermedir. Söz konusu ödemeye ilişkin muhasebe kaydının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri gereği 630 Giderler Hesabı yerine 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında; “A) 5543 sayılı İskân Kanunu kapsamındaki işler için verilen kredilerin takibi ve yapılan muhasebe kayıtlarında aksaklıklar yaşanması alt başlığında,***

"Ziraat Bankası tarafından Çevre ve Şehircilik Bakanlığına yapılan aylık bildirimlere göre; 2017 yılı içerisinde Ziraat Bankası tarafından tahsil edilerek anapara ve faiz ayrımı yapılmaksızın aylık bildirimlerle Bakanlığa bildirilerek, 333-Emanetler Hesabında muhasebeleştirilen toplam 18.182.521,43 TL tahsilat olduğu, bu bilgilere göre 2017 yılı mali karar ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde; verilen kredilere dair elektronik takibin protokol gereği Ziraat Bankası tarafından yerine getirildiği, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 15.702 hak sahibinin işlemlerinin takibinin manuel yapıldığı, elektronik bir sistem dâhilinde takip edilmediği ve bu nedenle Bakanlıkça verilen kredilerin muhasebe hesaplarındaki anapara toplam tutarlarının Ziraat Bankası verileriyle uyuşmadığı 2017 yılı içerisindeki Bankaca bildirilen 18.182.521,43 TL tahsilat kayıtlarının muhasebe üzerinde aylık bildirimlere göre toplu olarak yapıldığı, Bankaca yapılan tahsilat bildirimlerinde; anapara ve faiz tutan ve hak sahibi kimliğine dair bilgilerin yeterli şekilde sunulmaması nedeniyle tahsilatla ilgili muhasebe kayıtlarının hak sahibi bazında, anapara ve faiz ayrımı yapılarak doğru bir şekilde yapılmadığının tespit edildiği" ifade edilmektedir.

Bu kapsamda muhasebe kayıtlarının sağlıklı olarak tutulabilmesi için Ziraat Bankasınca yapılan tahsilat bildirimlerinde; anapara ve faiz tutarı ve hak sahibi kimliğine dair bilgilerin güvenli bir şekilde takip edilebilmesi için Elektronik olarak izlenmesi gerekliliği Ziraat Bankası Genel Müdürlüğünde yapılan toplantıda ifade edilerek 24.05.2018 tarihli ve 92809 sayılı yazı ile de, Bakanlığımıza Web servisi hizmetinin verilmesinin gerektiği bildirilmiştir.

**B)** 5543 sayılı İskân Kanunu kapsamındaki işler için verilen kredilerin takibi ve yapılan muhasebe kayıtlarında aksaklıklar yaşanması alt başlığında, "2017 yılı içerisinde 6 ilde yapılan kamulaştırma suretiyle konut edinimi tutarı olan 2.727.300-TL'nin 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı yerine 630-Giderler Hesabında muhasebeleştirildiği tespit edildiği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri gereği, 630 Giderler Hesabı yerine 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabına kaydedilmesi gerektiği" bulgusu ile ilgili Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne 232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabının alt mizanına 06.4 Gayrimenkul Alımları ve Kamulaştırma ödenek kaleminin eklenmesi 24.05.2018 tarihli ve 92763 sayılı yazı ile Maliye Bakanlığına iletilmiştir.

**C)** Mersin Anamur Alaköprü Yeniden Yerleşim İşleri İnşaatı için yapılan 41.370.622,68-TL tutarlar için yapılan ödemelerin, 232-Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı yerine 630-Giderler Hesabında muhasebeleştirildiği" belirtilerek bu konuda yapılan yanlışın düzeltilerek,

*yapılan ödemenin 630 Giderler hesabından alınarak, 232 Kurumlarca Verilen Borçlardan Alacaklar hesabına kaydedilmesinin gerektiği, Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğüne 24.05.2018 tarihli ve 92740 sayılı yazı ile bildirilmiştir.” denilmektedir.*

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında bulgu konusu hususlarla ilgili olarak Ziraat Bankası Genel Müdürlüğüne, Maliye Bakanlığına ve Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gerekli yazıların yazıldığı belirtilmiş olsa da; Bulguda ifade edildiği üzere, İskân Kanunu kapsamındaki kredilerin takibinin elektronik ortamda Ziraat Bankasınca yapıldığı, Bakanlıkça ilgili tutarların muhasebeleştirilmesindeki bilgilerin manuel olarak takip edildiği, tahsilat bildirimlerinin merkez saymanlık müdürlüğüne yapılmasında borçlu kimlik bilgileri-tahsilat tutarı-kalan anapara-faiz gibi bilgilerin tam ve işlenebilir şekilde yapılmadığı, borçlandırma işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının il defterdarlık muhasebe müdürlüklerince yerine getirilirken tahsilat bilgilerinin merkez saymanlık müdürlüğüne verildiği ve tahsilat tutarlarının il defterdarlık muhasebe müdürlüğü alacak hesaplarından çıkarılmadığı dikkate alındığında, iskân kredilerini veren ve alacak hesaplarında takip eden Bakanlıkça kredilerin durumu ile ilgili yeterli bilgiyi üreten bir takibin yapılamadığı anlaşılmaktadır.

Ziraat Bankası elektronik kayıtları ile Bakanlıkta bulunan alacak dosyaları üzerinde yapılacak çalışma neticesinde, alacak envanterinin güncellenmesi ve muhasebe üzerinden takibinin doğru yapılmasını temin amacıyla, Bakanlık tarafından kredi borçlandırılması ve alacak tutarları ile tahsilat bilgilerinin elektronik ortamda takibini mümkün kılacak sistem altyapısının kurulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

### **BULGU 3: Devam Etmekte Olan Yatırımlara İlişkin Tutarların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenmemesi**

Bakanlık tarafından yaptırılan ve ilgili duran varlık hesabına aktarılincaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilmesi gereken yatırım harcamalarına ilişkin tutarların, 630-Giderler Hesabı ile 252-Binalar Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “25 Maddi Duran Varlıklar” başlıklı 169’uncu maddesinde;

*“Maddi duran varlıklar hesap grubu, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için kullanılır”*

“Hesap grubuna ilişkin işlemler” başlıklı 170’inci maddesinin (a) ve (b) bentlerinde;

“a) Maddi duran varlıkların hesaplara alınması;

1) Edinilen maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile hesaplara alınır. Maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde faiz hariç yapılan her türlü gider ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen maddi duran varlıklar varsa bilinen değeriyle, yoksa değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeriyle hesaplara alınır.

...

b) Maddi duran varlıklar için yapılan değer arttırıcı harcamalar;

1) Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı arttıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır”

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 187’nci maddesinde;

“Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılır”

“Hesabın işleyişi” başlıklı 188’inci maddesinin (a) bendinin 1 inci fıkrasında;

“Gerek yılı içinde gerekse yıllara sari olarak yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak tutarlar, bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaplara, ödenecek tutar 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir. Söz konusu tutar, taahhütler hesabında izlenen bir taahhüde ilişkin ise taahhüt tutarı sözleşme birim fiyatları üzerinden 921-Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç 920-Gider Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilir” ve yine 188 inci maddenin b fıkrasının 1 inci fıkrasında; “Tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir” denilmektedir.

Buna göre, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıkların, maliyet bedeli ile “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda izlenmesi, maliyet bedeline ise varlıkların elde edilmesi ile ilgili olarak yapılan faiz hariç her türlü giderin dahil edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, ilgili varlıklara ilişkin yapılan değer artırıcı harcamalar da ilgili duran varlığın değerine ilave edilmelidir. Duran varlıklar için yapılan bu tür harcamaların belirli bir zaman dilimine yayılarak yapılması halinde ise, iş tamamlanıncaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

Ancak, Bakanlık tarafından yaptırılan, inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin giderler doğrudan “630-Giderler Hesabı” ya da “252-Binalar Hesabı” kullanılarak muhasebeleştirilmektedir. İlgili harcamalar, ister yılı içerisinde tamamlansın ister yıllara sari bir şekilde yapılsın, belirli bir zaman dilimi içerisinde gerçekleştiriliyor ise tamamlanıp geçici kabulü yapılmıncaya kadar “258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında” izlenmelidir.

2017 yılı içinde merkez ve taşra teşkilatınca ödemesi yapılan ve 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilmesi gereken inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin toplam 117.724.455,10 TL ödemenin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabıyla ilişkilendirilmeyerek 630-Giderler Hesabı ya da 252-Binalar Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Bu durum, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı bakiyesinin 117.724.455,10 TL az, 630-Giderler Hesabı bakiyesinin 104.090.684,40 TL fazla ve 252 Binalar Hesap bakiyesinin 13.633.770,70 TL fazla görünmesine neden olmaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;** “258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi gereken tutarlarla ilgili olarak 24.03.2016 tarihli ve 1535 sayılı bilgilendirme yazısı yazılmıştır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla Bakanlık mali tablolarında 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı borç bakiyesi 117.724.455,10 TL az, 630-Giderler Hesabı borç bakiyesinin 104.090.684,40 TL fazla ve 252 Binalar Hesabı borç bakiyesinin 13.633.770,70 TL fazla görünmesine neden olmaktadır.

Bu konu kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük

Millet Meclisine raporlanmıştır.

#### **BULGU 4: Diğer İdareler Hesabına Yaptırılan Yatırımlardan Geçici Kabulü Yapılanların Kamu İdaresinin Binalar Hesabında İzlenmesi**

Mali tablolar üzerinde yapılan incelemede, diğer idareler hesabına yaptırılan inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin ödemelerin bir kısmının 252-Binalar Hesabında izlendiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "252-Binalar hesabı" başlıklı 175'inci maddesinde;

*"Binalar hesabı, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır."*

176'ncı maddesinde;

*"(1) Binalar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Borç*

*1) Bütçeye gider kaydıyla satın alınan binaların maliyet bedeli bir taraftan bu hesaba borç, ... kaydedilir.*

*2) Bütçeye gider kaydıyla gerçekleştirilip yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen bina yapımına ilişkin tutarlar binanın geçici kabulün yapılması ile birlikte, bu hesaba borç, ...kaydedilir.*

*3) Binalar hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarları, bir taraftan bu hesaba borç, ... kaydedilir.*

*4) Bu Yönetmeliğin yürürlük tarihinden önce mevcut olup, hesaplarda yer almayan binalardan envanteri yapılanlar, tespit edilen değerleri üzerinden bu hesaba borç, ...kaydedilir.*

...

*b) Alacak*

...

3) Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince genel bütçe dışı idare veya kuruluşlara, kapsama dâhil diğer kamu idarelerince diğer idare veya kuruluşlara bedelsiz olarak devredilen binalar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba alacak, ... kaydedilir.” denilmektedir.

2017 yılı içinde 252-Binalar Hesabına kaydedilen tutarlardan 58.759.756,56 TL'nin, diğer idareler hesabına yapılan inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ait olduğu görülmüştür.

Yukarıda ifade edilen hususları ihtiva eden bulgu, 2016 yılında raporlanmasına rağmen 2017 yılında, diğer idareler hesabına yaptırılan inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin kayıtların Bakanlık 252-Binalar Hesabında izlenmemesi sağlanamamıştır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden kişilik kavramı gereği, diğer kamu idarelerince Bakanlığa gönderilen yatırım ödenekleriyle yaptırılan inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerinden kabulü yapılarak yatırımcısına devredilen işlere ilişkin tutarların kamu idaresinin mali tablolarındaki varlık hesaplarında izlenmemesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Bulguda belirtilen hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi amacıyla Bakanlığımızca 30.05.2018 tarihli ve 97279 sayılı bilgilendirme yazısı yazılmıştır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla kamu idaresi mali tablolarında 252-Binalar Hesabı olması gerekenden 58.759.756,56 TL fazla görünmektedir.

Bu konu kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.

### **BULGU 5: Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Gider Kaydedilmesi**

Kurumun aktifinde kayıtlı duran varlıkların değerini, kullanım süresini ve hizmet kalitesini artıracak şekilde yapılan harcamaların, duran varlıkların değerine ilave edilmesi gerekirken, doğrudan gider kaydedildiği tespit edilmiştir.



Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “25 Maddi Duran Varlıklar” başlıklı 169’uncu maddesinde;

*“Maddi duran varlıklar hesap grubu, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar, bunların birikmiş amortismanları ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılır.”*

“Hesap grubuna ilişkin işlemler” başlıklı 170’inci maddesinin (b) bendinde;

*“ Maddi duran varlıklar için yapılan değer arttırıcı harcamalar;*

*1) Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı arttıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır”*

252-Binalar Hesabına ilişkin “Hesabın Niteliği” başlıklı 175’inci maddesinde;

*“Binalar hesabı, eklenti ve bütünleyici parçaları dahil olmak üzere kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır.”*

“Hesabın İşleyişi” başlıklı 176’ncı maddesinin (a) bendinde ise;

*“... binalar hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarları, bir taraftan bu hesaba borç, 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835 Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.”* denilmektedir.

Buna göre, kamu idaresinin kullanımında bulunan binaların edinme tarihindeki maliyet bedelleri ile 252-Binalar Hesabına kaydedilmelidir. Söz konusu varlıkların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması amacı ile yapılan değer arttırıcı harcama tutarlarının da kayıtlı değerlerine ilave edilmesi gerekmektedir. Söz konusu varlıkların giderleştirilmesi ise, kendilerinden beklenen yararlanma süresi içerisinde amortisman ayırmak sureti ile yapılmalıdır.

Diğer yandan, amortisman ve tükenme paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 47 sıra nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğinin 6’ncı maddesinde;

“...

(2) Ancak, maliyet bedeli, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan *Taşınır Mal Yönetmeliğinin* eki listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL’yi, 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan *Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte* yer alan taşınmazlar için 34.000 TL’yi aşmayan duran varlıklar ile tutarına bakılmaksızın *Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle maliyet bedeli bu tutarlara kadar olan duran varlıklar, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilir.*

(3) *Hesaplarda kayıtlı duran varlıklar için yapılan harcamalardan yukarıda belirtilen limitleri aşanlar değer artırıcı harcama olarak kabul edilir.”* denilmektedir.

Buna göre, taşınırlar için yapılan ve 14.000,00 TL’yi aşan harcamalar ile taşınmazlar için yapılan ve 34.000,00 TL’yi aşan harcamaların değer artırıcı harcama olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

2017 yılı içerisinde Bakanlığa ait binalar için ömürlerini uzatacak ve verimlerini artıracak şekilde toplam 3.917.242,61 TL tutarında bakım onarım harcaması yapılmış olup, ilgili harcama tutarlarının 252-Binalar Hesabına kaydedilmesi gerekmekte iken; ait oldukları varlıkların değeri ile ilişkilendirilmeksizin 630-Giderler Hesabına kaydedilerek giderleştirildiği görülmüştür.

Bu durum, mali tablolarda 252-Binalar Hesabının 3.917.242,61 TL noksan; 630-Giderler Hesabının ise, aynı tutar kadar fazla görünmesine yol açmaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “*Bulguda belirtilen hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi amacıyla Bakanlığımızca 30.05.2018 tarihli ve 97279 sayılı bilgilendirme yazısı yazılmıştır.”* denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla kamu idaresi mali tablolarında 252-Binalar Hesabı 3.917.242,61 TL noksan; 630-Giderler Hesabı ise, aynı tutar kadar fazla görünmektedir.

## **BULGU 6: Geçici Kabulü Yapılan Yatırımların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarına Aktarılmaması**

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin tutarlardan geçici kabulü yapılanların ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Niteliği" başlıklı 187'nci maddesinde;

*"Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılır."*

"Hesabın İşleyişi" başlıklı 188'inci maddesinin (b) bendinde;

*"Tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir."*

252-Binalar Hesabına ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 175'inci maddesinde;

*"Binalar hesabı, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır."*

"Hesabın İşleyişi" başlıklı 176'ncı maddesinde (a) bendinde;

"...

*Bütçeye gider kaydıyla gerçekleştirilip yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen bina yapımına ilişkin tutarlar binanın geçici kabulün yapılması ile birlikte, bu hesaba borç, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alacak kaydedilir." denilmektedir.*

Buna göre kamu idaresinin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin tutarlardan geçici kabulü yapılanların 252-Binalar Hesabına alınması gerekmektedir.

Kamu idaresinin 2017 yılı içerisinde geçici kabulü yapılan inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin tutarların 252-Binalar Hesabına aktarılmayıp 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlendiği görülmüştür.

Bu durum, mali tablolarda 252-Binalar Hesabının 86.593.188,73 TL noksan; 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının ise, aynı tutar kadar fazla görünmesine yol açmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** “Söz konusu iş ve işlemler Merkez Saymanlık Müdürlüğünce gerçekleştirilmekte olup, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından ödeme emri belgesi düzenlenen, geçici kabulü yapılan işlerin bilgilerini içeren listeler Bakanlığımızın 11.12.2017 tarih ve 45347153-010.99-30274 sayılı yazısı ile gerekli işlemler yapılmak üzere Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gönderilmiştir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında söz konusu işlemlerin düzeltilmesi amacıyla ilgili birime bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla kamu idaresi mali tablolarında 252-Binalar Hesabı 86.593.188,73 TL noksan; 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ise, aynı tutar kadar fazla görünmektedir.

#### **BULGU 7: Maddi Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Hesaplamaları ve İlgili Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Yapılması**

Dönem içerisinde Say2000i otomasyon sisteminin ürettiği hata raporlarındaki kayıtların düzeltilmesi amacıyla mevzuata aykırı olarak 500-Net Değer Hesabının kullanıldığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının Niteliği” başlıklı 185'inci maddesinde;

*“Birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı hesabı, maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesi ile maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarını izlemek için kullanılır.”*

“Hesabın İşleyişi” başlıklı 186'ncı maddesinin (a) bendinde ise;

*“Yıl sonunda maddi duran varlıklar için ayrılan amortisman tutarları bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir.*

2) Aynı muhasebe biriminden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile diğer kamu idarelerinin harcama birimleri arasında bedelsiz olarak devredilen amortismanla

*tabi maddi duran varlıklar, kayıtlı değerleri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına alacak ve borç, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları bu hesaba alacak ve borç kaydedilir.*

*3) Aynı muhasebe biriminden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki farklı kamu idareleri arasında bedelsiz olarak devredilen amortisman tabi maddi duran varlıklar, devir alan kamu idaresi adına kayıtlı değerleri üzerinden 600 Gelirler Hesabına alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir.*

*4) Farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki farklı kamu idareleri arasında bedelsiz olarak devredilen amortisman tabi maddi duran varlıklar, devir alan muhasebe birimince kayıtlı değerleri üzerinden 600 Gelirler Hesabına alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları bu hesaba alacak, 630 Giderler Hesabına borç kaydedilir.*

*5) Farklı muhasebe birimlerinden hizmet alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile diğer kamu idarelerinin harcama birimleri arasında bedelsiz olarak devredilen amortisman tabi maddi duran varlıklar, devir alan muhasebe birimince kayıtlı değerleri üzerinden 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarları bu hesaba alacak, 511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabına borç kaydedilir.” denilmektedir.*

Yukarıdaki mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde, Bakanlık tarafından diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak devredilen amortisman tabi maddi duran varlıklar için 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına borç kaydı yapılarak kayıtlardan çıkarılmalı; diğer kamu idarelerinden bedelsiz olarak devralınan amortisman tabi maddi duran varlıklar için ise 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır.

2017 yılı içerisinde Bakanlığa ait maddi duran varlıklardan diğer kamu idarelerine devredilen veya diğer kamu idarelerinden Bakanlığa devredilen bina, tesis, makine, cihazlar, taşıtlar ve demirbaşlar için amortisman girişlerinin veya çıkışlarının yapılmaması nedeniyle yıl içerisinde Say2000i sistemi hata raporu vermektedir. Sistem tarafından verilen bu uyarı sonucunda 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı hatalı olarak 500-Net Değer Hesabı ile muhasebeleştirilerek düzeltilmeye çalışılmaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde, yıl içerisindeki amortisman kayıtlarının zamanında yapılması sağlanmalıdır.

**Kamu idaresi cevabında;** “Bulguda belirtilen hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi amacıyla 25.05.2018 tarihli ve 92358 sayılı yazı ile merkez ve taşra teşkilatına bilgilendirme yazısı yazılmıştır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, 31.12.2017 tarihi itibarıyla bulguda belirtilen hususlar devam etmektedir. 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı ile 500-Net Değer Hesabı muhasebe kayıtlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde yapılması sağlanmalıdır.

#### **BULGU 8: Taşınmaz Varlıklar İçin Mevzuatta Yazılı Limitler Dikkate Alınmadan Amortisman Ayrılması**

252-Binalar Hesabına kaydedilen taşınmazlar için, mevzuatta yazılı limitlere ilişkin değerlendirme yapılmadan %100 oranında amortisman ayrılmaktadır.

4.11.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:47) Amortisman ve Tükenme Payları adlı Tebliğ’in;

“Amortisman ve tükenme payına tabi tutulan varlıkların değeri” başlıklı 4’üncü maddesinde; “(1) Duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi değerleri maliyet bedelidir. Maliyet bedeli ise, bir varlığın satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamalar veya verilen kıymetlerin toplamıdır.”,

“Amortisman ve tükenme payı ayırma yöntemi” başlıklı 5’inci maddesinde; “(1) Duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmasında normal amortisman yöntemi uygulanır. Bu yöntemle göre varlıklar için amortisman ve tükenme payı, varlığın yararlanma süresine göre Ek-1’de yer alan Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesinde belirlenen oranlarda her yıl eşit olarak ayrılır.”,

“Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları” başlıklı 6’ncı maddesinde “(2) Ancak maliyet bedeli, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliğinin eki listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL’yi, 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte yer alan taşınmazlar

*için 34.000 TL'yi aşmayan duran varlıklar ile tutarına bakılmaksızın Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle maliyet bedeli bu tutarlara kadar olan duran varlıklar, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilir.*

*(3) Hesaplarda kayıtlı duran varlıklar için yapılan harcamalardan yukarıda belirtilen limitleri aşanlar değer artırıcı harcama olarak kabul edilir.” denilmektedir.*

Buna göre; duran varlıkların satın alınması, üretilmesi veya değerinin artırılması için yapılan harcamaların toplamı üzerinden, Tebliğ'e ait Ek 1'de belirtilen süre ve % 2 oranında amortisman ayrılması gerekmektedir. Ancak 34.000,00 TL'yi aşmayan taşınmaz varlıklar için hesaplara alındıkları yılın sonunda % 100 amortisman ayrılmalıdır.

Duran varlıklara ilişkin muhasebe kayıtları oluşturulurken Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminde (KBS), edinilen varlığın maliyet bedeline bakılmaksızın, “limit altı” seçeneği işaretlenmektedir. Çünkü “limit üstü” olarak veri girişi yapıldığında “Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri” sayfası açılmakta, ancak bu ekrana veri girişi yapılabilmesi için duran varlıklara ait sicil numarası verilmiş olması gerekmektedir. Bakanlık tarafından envanter çalışmalarının henüz tamamlanmamış olması ve kayıt işlemleri yapılmadığından taşınmazlara ilişkin sicil bilgisi bulunmamaktadır.

Bu durumda sicil numarası verilmemiş taşınmaz varlıklar için Tebliğde belirlenen süre ve oranlarda amortisman ayrılması imkanı ortadan kalkmakta, limit altı taşınmazlarda olduğu gibi aktife alındığı yılda % 100 amortisman ayrılmaktadır. Bu suretle 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı alacak kalanı ve 630-Giderler Hesabı borç kalanı 211.964.567,64 TL olması gerekenden fazla görünmektedir.

Yukarıda ifade edilen hususları ihtiva eden bulgu, 2016 yılında raporlanmasına rağmen 2017 yılında, taşınmaz varlıklar için mevzuatta yazılı limitler ve oranlara uygun amortisman ayrılması sağlanamamıştır.

Tebliğ'de yer alan limiti aşan tutarlı işlemler için, Tebliğ ekinde belirtilen oranlar üzerinden amortisman ayrılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Bulguda belirtilen hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi amacıyla 28.05.2018 tarihli ve 94005 sayılı yazı ile bilgilendirme yazısı yazılmıştır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla kamu idaresi mali tablolarında 257-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı alacak kalanı ile 630-Giderler Hesabı borç kalanı olması gerekenden 211.964.567,64 TL fazla görünmektedir.

Bu konu kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 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: 2872 Sayılı Çevre Kanunu Gereğince Yapılan Giderlerde Mevzuata Uyulmaması**

A) 2872 sayılı Çevre Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödenenin Kullanımı Hakkında Yönetmelik kapsamında yapılan şartlı nakdi yardım ödemelerinde, ödemelerin Çevre ve Şehircilik Merkez Saymanlık Müdürlüğüne doğrudan hak sahibinin (Şartlı nakdi yardım yapılacak kamu idaresi) banka hesabına yapılmadığı tespit edilmiştir.

T.C. Ziraat Bankası A.Ş. ile Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü arasında 10.11.2016 tarihinde (Mülga 17.04.2014 tarihli protokol) imzalanan protokol hükümleri doğrultusunda ödemeler; hak sahiplerinin banka hesapları yerine, hak sahiplerince gerekli işlemler yerine getirilmeden ve dosyalar tekemmül etmeden, öncelikli olarak ara bir hesap olarak kullanılan Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü adına Ziraat Bankasında açılan “Havuz Hesabına”



yapılmıştır. Yıl içerisinde belli tarihlerde alınan komisyon kararı ve Olur çerçevesinde “Havuz Hesabına” aktarılan tutarlar, anılan Genel Müdürlük tarafından önce hak sahibi idareler adına açılan “Ödenek Hesaplarına” blokeli olarak aktarılmakta, sonrasında gerekli belgeleri sunan hak sahibi kamu idarelerinin hesaplarındaki blokeler, Genel Müdürlüğün talimatıyla kaldırılmakta ve şartlı nakdi yardım mahiyetindeki çevre giderleri yapılmış olmaktadır.

2872 sayılı Çevre Kanunu’nun “Çevre katkı payı alınması, diğer gelirler ve bütçe ödenekleri” başlıklı 18’inci maddesinde;

*“Çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla;*

*...çevre katkı payı olarak tahsil edilir. Tahsil edilen bu tutarlar, ilgililerce en geç ertesi ayın onbeşine kadar ilgili mal saymanlıkları hesaplarına aktarılır ve bütçeye gelir kaydedilir.*

...

*Atıksu arıtımı, atık bertarafı ve katı atık geri kazanım tesislerinin gözetim, fizibilite, etüt, proje ve inşaat işlerinin kredi veya yardım suretiyle desteklenmesi... çevre kirliliğinin giderilmesi çalışmaları için Bakanlık bütçesine, yılı bütçe gelirleri içerisinde tahmin edilen yukarıdaki gelirler karşılığı ödenek öngörülür.*

*Yukarıda sayılan gelirlerin tahsili ve bütçede öngörülen ödeneklerin kullanımı ile ilgili usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”* denilmektedir.

Yukarıdaki madde hükmüne dayanılarak hazırlanan ve 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödenegin Kullanımı Hakkında Yönetmeliğin “Ödenegin kullanımı” başlıklı 7’nci maddesinde;

*...(2) Söz konusu ödenek;*

*a) Atıksu altyapı, atıksu arıtımı, derin deniz deşarjı, atık bertarafı ve katı atık geri kazanım tesislerinin gözetim, fizibilite, etüt, proje ve inşaat işlerinin kredi veya yardım suretiyle desteklenmesinde,*

*...k) Çevre kirliliğinin giderilmesi için yapılan harcamalarda,*

1) Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bunlar tarafından kurulan ve yönetilen hizmet birliklerince ihtiyaç duyulan çöp toplama aracı, vidanjör, arazöz, ilaçlama makinası, yol süpürme aracı ve Bakanlıkça uygun görülecek diğer araç ve ekipmanlara yönelik harcamalarda,

kullanılır.

(3) İkinci fıkrada ifade edilen hususlar kapsamında Bakanlıkça yapılacak veya yaptırılacak olan her türlü çevresel faaliyeti gerçekleştirmek üzere;

...c) Bakanlıkça ihtiyaç duyulan çevre teknolojileri ve projeleri ile çevre hizmetlerinde kullanılmak üzere her türlü cihaz ve materyal, makine, teçhizat, araç ve ekipmanların satın alınması ve kiralanması bedelleri ile bunların bakım ve onarımına yönelik harcamalarda,

...d) Atıksu altyapı, atıksu arıtımı, derin deniz deşarjı, atık bertarafı ve katı atık geri kazanım tesislerinin gözetim, fizibilite, etüt, proje ve inşaat işleri ile bu tesislerin işletilmesi için yapılan harcamalarda,

...kullanılır.” denilmektedir.

Aynı Yönetmeliğin “Yardım veya kredi ödemeleri” başlıklı 14’üncü maddesinin birinci fıkrasında;

“(1) (Değişik:RG-28/7/2017-30137) Yardım veya kredilere ilişkin tutarlar; gerekli şartları yerine getiren ve istenilen belgeleri (ihale komisyon kararı veya sözleşme, ihale onay belgesi, fatura, hakediş raporu, serbest bırakma tablosu, araçlar için ruhsat belgesi) sunan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, bunlar tarafından oluşturulan birliklerin, gerçek veya tüzel kişilerin hesaplarına aktarılır.” denilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun, “Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları” başlıklı 61’inci maddesinde;

“(Değişik birinci fıkra: 22/12/2005-5436/10 md.) Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir.

...

*Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;*

*a) Yetkililerin imzasını,*

*b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,*

*c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,*

*d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,*

*Kontrol etmekle yükümlüdür.*

*...Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir.*

*...Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin ikinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin bu Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.” denilmektedir.*

Yukarıda ifade edilen 2872 sayılı Çevre Kanunu ile ilgili Yönetmelik ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na göre, çevre kirliliğinin giderilmesi amacıyla çevre gideri yapılması durumunda;

Yardım veya kredilere ilişkin tutarların; gerekli şartları yerine getiren ve istenilen belgeleri (ihale komisyon kararı veya sözleşme, ihale onay belgesi, fatura, hakediş raporu, serbest bırakma tablosu, araçlar için ruhsat belgesi) sunan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin doğrudan hesaplarına aktarılması,

5018 sayılı Kanunun amir hükmü çerçevesinde, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Merkez Saymanlık Muhasebe Müdürlüğüne (muhasebe yetkilisi sıfatıyla), ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

a) Yetkililerin imzası,

b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olması,

c) Maddi hata bulunup bulunmadığı,

d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgiler,

kontrol edilerek, çevre gideri mahiyetindeki tutarın hak sahibi idarelere doğrudan ödenmesi, paranın ilgili Genel Müdürlüğün havuz hesabına gönderilmemesi gerekmektedir

**B)** İlgili protokol hükümleri doğrultusunda “*hesap, özel hesap, havuz ve benzeri adlarla açılan ve/veya yönetilen*” banka hesabı şeklindeki; Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü adına Ziraat Bankasında açılan “Havuz Hesabına” ve hak sahibi idareler adına açılan “Ödenek Hesaplarına” aktarılan tutarların vadesiz mevduat hesaplarında bekletildiği ve Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği çerçevesinde; mali kaynakların vadeli mevduat faiz oranı veya katılma hesabı beklenen/tahmini getiri oranlarından ya da diğer araçlarla değerlendirilmediği tespit edilmiştir.

Protokol çerçevesinde açılan “Havuz Hesabı” ile “Ödenek Hesapları”nın yıllar itibarıyla günlük ortalama vadesiz mevduat ortalamaları aşağıdaki gösterilmiştir.

**Tablo 2: Günlük Vadesiz Mevduat Ortalamaları**

Yıl	Ortalama Günlük Bakiye - TL
2015	64.977.399
2016	82.239.537
2017	98.295.750

08.12.2016 tarihli ve 29912 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği’nin “Uygulama ve kullanılacak araçlar” başlıklı 5’inci maddesinde; “(1) *Hazine Müsteşarlığı dışında kalan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri;*

a) *Kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını TCMB veya muhabiri olan bankada açılacak TL cinsi vadesiz hesaplarda tutmakla yükümlüdür.*

...c) *Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince afet nedeniyle toplanan nakdi bağış ve yardımlar ile özel kanunların verdiği yetki çerçevesinde belli bir kamusal amaca özgülenmek suretiyle fon, hesap, özel hesap, havuz ve benzeri adlarla açılan ve/veya yönetilen her türlü*

*banka hesaplarında tutulan kaynaklar bu maddenin ikinci fıkrasında sayılan esaslar çerçevesinde değerlendirilir.*

*(2) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri dışındaki kurumlar kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını kamu sermayeli bankalarda açtıracakları hesaplarda aşağıdaki araçları kullanarak değerlendirmekle yükümlüdür:*

*a) TL cinsi vadesiz ve/veya vadeli mevduat ile özel cari hesap ve/veya katılma hesabı,*

*b) Gerekli görülmesi halinde ve ihtiyaçları ölçüsünde döviz cinsi ödemeleri için vadeli ve/veya vadesiz mevduat ile özel cari hesap ve/veya katılma hesabı, ... ”,*

*“Kaynakların değerlendirilmesi ve nemalandırma” başlıklı 6’ncı maddesinde; “(1) Kurumların mevduat ve katılma hesabı olarak değerlendirmeyi öngördükleri mali kaynakları için uygulanacak vadeli mevduat faiz oranı ve katılma hesabı beklenen/tahmini getiri oranı, Ek 1’de yer alan ve ilgili vadelere karşılık gelen oranlardan daha yüksek olamaz.”,*

*“Sorumluluk” başlıklı 9’uncu maddesinde; “(1) Bu Tebliğ kapsamında yer alan kurum yetkilileri ve muhasebe yetkilileri bu Tebliğ hükümlerini yerine getirmekle yükümlü olup bu Tebliğ hükümlerine aykırılık sebebi ile ortaya çıkabilecek zararlardan şahsen ve müteselsilen sorumludur.”, denilmektedir.*

Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğinde; Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince belli bir kamusal amaca özgülünmek suretiyle fon, hesap, özel hesap, havuz ve benzeri adlarla açılan ve/veya yönetilen her türlü banka hesaplarında tutulan kaynakların değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı zamanda, Tebliğ kapsamında yer alan kurum yetkilileri ve muhasebe yetkililerinin, Tebliğ hükümlerini yerine getirmekle yükümlü oldukları belirtilmekte ve Tebliğ hükümlerine aykırılık sebebi ile ortaya çıkabilecek zararlardan şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları ifade edilmektedir.

Kurumlar mevduat ve katılma hesabı olarak değerlendirmeyi öngördükleri mali kaynaklarını, Tebliğin 6’ncı maddesi çerçevesinde uygulanacak vadeli mevduat faiz oranı ve katılma hesabı beklenen/tahmini getiri oranları ile ya da diğer araçlarla değerlendirmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** *“4749 sayılı Kamu Finansman ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkındaki Kanununun 12 inci Maddesinde, “Genel bütçe kapsamındaki*

*idareler kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında veya muhabetinde kendi adlarında açtıracakları hesaplarda toplarlar. “*

*11.09.2013 ve 28762 sayılı, 18.11.2015 tarih ve 29536 sayılı, 08.12.2016 tarih ve 29912 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Kamu Haznedarlığı Tebliği Madde 5/1-a'ya göre, “Hazine Müsteşarlığı dışında kalan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri; Kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını TCMB veya muhabiri olan bankada açılacak TL cinsi vadesiz hesaplarda tutmakla yükümlüdür.”*

*Kamu Haznedarlığı Tebliği Madde 5/1-c'ye göre, “Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerince özel kanunların verdiği yetki çerçevesinde belli bir kamusal amaca özgülenmek suretiyle fon, hesap, özel hesap, havuz ve benzeri adlarla açılan ve/veya yönetilen her türlü banka hesaplarında tutulan kaynaklar bu maddenin ikinci fıkrasında sayılan esaslar çerçevesinde değerlendirilir.” Hükümleri yer almaktadır.*

*Çevre katkı payı gelirlerinin kullanımı ile ilgili ödemelerde, kurumlardan talep edilen bilgi ve belgelerin tamamlaması gerektiği ve hataya neden olunmaması için çevre gideri mahiyetindeki tutarların hak sahiplerine/idarelere doğrudan ödenememekte olup, kurumların resmi talebiyle ödemeler ilgili yükleniciye yapılmaktadır.*

*Çevre katkı payı gelirlerinden ilgili kurumlara yapılan miktarlar uzun süreli ödemeler olduğundan, (örneğin; çevre temizlik araçları, atıksu arıtma tesisi, kanalizasyon veya katı atık tesisi) ve yapılacak harcamaların süresi uzun olduğundan (1-2 yıl gibi ) ödenekler hemen aktarılamamaktadır. Bu durumda çevre katkı payı ödeneği aktarımı gerçekleşemediğinden, yılı içerisinde de harcama gerçekleşmemiş olmaktadır.*

*Bu nedenle; yıl içerisinde harcama gerçekleşmediği için tekrar çevre katkı payı geliri Maliye Bakanlığından, Bakanlığımıza intikal etmeyecek ve ilgili kurumlara da gerekli Kanun kapsamında öngörülen yardımlar yapılamayacaktır. Bu durum, çevre yatırımlarının aksamasına dolayısıyla da çevrenin korunmasına ilişkin çalışmalarımızın aksamasına neden olabilecektir.*

*2872 sayılı Çevre Kanunu, ilgili Yönetmelik ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre, çevre kirliliğinin giderilmesi amacıyla çevre giderleri hususunda Bulguda belirtilen hususlar dikkate alınarak Bakanlığımızca gerekli tedbirler alınacaktır.”*

denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, Kamu Haznedarlığı Tebliği madde 5/1-a hükmü ile 5/1-c hükmüne yer vermiş ancak, Tebliğin “Nemalandırma” başlıklı 6’ncı maddesindeki mali kaynakların nemalandırılması hususunda değerlendirmede bulunmamıştır. Çevre gideri mahiyetindeki tutarların hak sahiplerine/idarelere doğrudan ödenemediği, kurumların resmi talebiyle ödemelerin ilgili yükleniciye yapıldığı, çevre katkı payı gelirlerinden ilgili kurumlara yapılan aktarımların uzun süreli ödemeler olduğundan ödeneklerin hemen aktarılamadığı, bu nedenle yıl içerisinde harcama gerçekleşmediği için tekrar çevre katkı payı gelirinin Maliye Bakanlığınca Çevre ve Şehircilik Bakanlığına intikal ettirilemeyeceği ve ilgili kurumlara da gerekli yardımların yapılamayacağını belirtmiştir. Son olarak 2872 sayılı Çevre Kanunu, ilgili Yönetmelik ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre, çevre kirliliğinin giderilmesi amacıyla çevre giderleri hususunda bulguda belirtilen hususlar dikkate alınarak idarece gerekli tedbirlerin alınacağı ifade edilmiştir.

Bulguda da belirtildiği üzere; Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü adına Ziraat Bankasında açılan ve özel hesap mahiyetinde kullanılan banka hesabına yapılan aktarımlar suretinde gerçekleştirilen çevre giderleri, 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerine göre bütçe giderinin gerçekleşmesi mahiyetinde değildir. Bankadaki hesaba aktarılan tutarlar belli bir süre sonra gider aşamalarının tekemmülünün gerçekleşmesinden sonra ilgili idare hesabına ya da ilgili yükleniciye aktarılmaktadır.

Bu arada ilgili özel hesap mahiyetindeki hesapta, 2017 yılında günlük ortalama 98.295.750 TL tutar, yapılan protokol çerçevesinde, nemalandırılmaksızın vadesiz mevduat hesaplarında bekletilmektedir. Rapor yazım tarihimiz itibarıyla Hazine Müsteşarlığının kamu giderlerinin yapılmasını temin amacıyla yaptığı güncel borçlanmaları için ödenen faiz tutarı % 17 seviyelerinde bulunmaktadır. Devlet Hazinesinin %17 oranında faizle kaynak temin ettiği düşünüldüğünde, bütçe gideri tekemmül etmeden özel hesap mahiyetindeki Genel Müdürlük hesabında vadesiz hesapta tutulan kaynağın, Tebliğ hükümleri çerçevesinde nemalandırılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Eğer çevre giderlerinin yapılmasında özel hesap mahiyetindeki uygulamanın devamı idari ve mali maslahatlara uygun olduğu düşünülüyorsa, bu uygulamayı mümkün kılacak gerekli Kanun ve diğer mevzuat düzenlemelerinin yapılması yerinde olacaktır.

**BULGU 2: 2872 Sayılı Çevre Kanunu Gereğince Büyükşehir Belediyelerinden Tahsil Edilmesi Gereken Çevre Katkı Payı Gelirlerinin Eksik Tahsil Edilmesi**

2872 sayılı Çevre Kanunu gereğince büyükşehir belediyelerinden tahsil edilmesi gereken çevre katkı payı gelirleri eksik olarak tahsil edilmiştir. Bu gelirlerin tahsilatına yönelik takip ve kontrol işlemleri Bakanlıkça tam ve zamanında yerine getirilmemiştir.

2872 sayılı Çevre Kanunu'nun "Çevre katkı payı alınması, diğer gelirler ve bütçe ödenekleri" başlıklı 18'inci maddesinde;

*"Çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla;*

...

*b) Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilen su ve kullanılmış suları uzaklaştırma bedelinin yüzde biri,*

*çevre katkı payı olarak tahsil edilir. Tahsil edilen bu tutarlar, ilgililerce en geç ertesi ayın onbeşine kadar ilgili mal saymanlıkları hesaplarına aktarılır ve bütçeye gelir kaydedilir.*

...

*Bu maddede sayılan gelirlerin tahsilatında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.*

*Bakanlar Kurulu (a) ve (b) bentlerinde yer alan oranları ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya kanunî oranına kadar yükseltmeye yetkilidir.*

*...çevre kirliliğinin giderilmesi çalışmaları için Bakanlık bütçesine, yılı bütçe gelirleri içerisinde tahmin edilen yukarıdaki gelirler karşılığı ödenek öngörülmür.*

*Yukarıda sayılan gelirlerin tahsili ve bütçede öngörülen ödeneklerin kullanımı ile ilgili usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle belirlenir." denilmektedir.*

Yukarıdaki madde hükmüne dayanılarak hazırlanan ve 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Çevre Gelirlerinin Takip ve Tahsili ile Tahsilat Karşılığı Öngörülen Ödenegin Kullanımı Hakkında Yönetmeliğin "Çevre gelirlerinin tahsili" başlıklı 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında;

*"Tahsil, ...b) Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince; çevre temizlik vergisi, katma değer vergisi dâhil her türlü vergi ve cezadan arındırılmış net metreküp karşılığı*



*su bedeli ve kullanılmış suları uzaklaştırma bedeli olarak tahsil edilen meblağın yüzde biri oranındaki tutar en geç ertesi ayın onbeşine kadar büyükşehir belediyesinin bulunduğu mahaldeki ilgili muhasebe birimi hesaplarına aktarılır ve bütçeye gelir kaydedilir. Büyükşehir belediyelerince ilgili muhasebe birimine yatırılan tutarı gösteren alındı belgesi, tutarın yatırıldığı ayın sonuna kadar ilgili büyükşehir belediyesince Bakanlığa gönderilir.”*

“Ödenğin kullanımı” başlıklı 7’nci maddesinin birinci fıkrasında;

*“5 inci maddede belirtilen gelirlerden tahsil edilecek tutarlar karşılığı, ikinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen giderler için bütçeye ödenek öngörülür. Bütçede yer alacak bloke ödeneklerin; tahsilât miktarı dikkate alınarak serbest bırakılmasına ilişkin iş ve işlemler Strateji Geliştirme Başkanlığınca takip edilir.”* denilmektedir.

Büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince çevre temizlik vergisi, katma değer vergisi dâhil her türlü vergi ve cezadan arındırılmış net metreküp karşılığı su bedeli ve kullanılmış suları uzaklaştırma bedeli olarak tahsil edilen meblağın yüzde biri oranındaki tutar, sonraki ayın onbeşine kadar büyükşehir belediyelerinin bulunduğu mahaldeki ilgili muhasebe birimi hesaplarına düzenli olarak aktarılmamıştır. Bazı aktarımlar 3-5 aylık toplu aktarımlar şeklinde yapılmış, bazı büyükşehir belediyeleri su ve kanalizasyon idarelerince yıl içerisinde hiçbir aktarım yapılmamış ya da yapılan aktarımlar aylar itibarıyla tam olarak yapılmamıştır.

Söz konusu eksik aktarımlar nedeniyle Bakanlığın yılı bütçe gelirleri içerisinde tahmin edilen çevre katkı payı gelirleri eksik gerçekleşmiştir.

**Kamu idaresi cevabında;** *“2872 Sayılı Çevre Kanunu Gereğince Büyükşehir Belediyelerden Alınan Yüzde Bir Oranında Çevre Katkı Payı geliri ve bu gelirlerin tahsilatına yönelik gereken takip ve kontrol işlemleri yönetmelik çerçevesinde, Büyükşehir Belediyelerince Yüzde Bir Oranında Çevre Katkı Payı olarak yatırılan ve Bakanlığımıza gönderilen çevre katkı payına ilişkin banka dekontu izleme tablosuna işlenmektedir. Tahsili eksik veya hiç yapılmayan, Büyükşehir Belediyelerinden yıllar itibari ile düzenli olarak bilgi ve belgeleri talep edilmekte olup yazı örneklerinden birkaçı ekte yer almaktadır.*

*Aynı kapsamda; Büyükşehir Belediyeleri bazı aktarımların birkaç aylık toplu aktarımlar yapılmaması ve hazırlanan ödeme tablolarının doldurulması konusunda uyarılmış olup Büyükşehir Belediyelerinden tahsil edilmesi gereken çevre katkı payı gelirlerinin tahsilatına yönelik gereken takip ve kontrol işlemleri Sayıştay Başkanlığının da görüşleri dikkate alınarak titizlikle yapılacaktır.*

*Bakanlığımızca; 2017 yılı için çevre katkı payı gelirleri karşılığı su bedeli ve kullanılmış suları uzaklaştırma bedeli olarak tahsil edilen meblağın yüzde biri oranındaki tutar 78.750.000,00 TL olarak tahmin edilmiş olmasına rağmen 2017 yılı sonu gelir gerçekleşmesi tutarı 106.389.499,12 TL olmuştur.*

*Bilindiği üzere 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun 7 inci maddesinin (a) bendi gereğince çevre katkı payı olarak tahsil edilerek genel bütçeye gelir kaydedilecek tutarın yüzde ellisi dönüşüm geliri olarak kayıt edilmektedir.*

*Bu kapsamda gelirleri düzenleyen bütçe eki B cetvelinin gelir kalemleri tahminleri hazırlanırken “Belediyelerden Alınan Yüzde Bir Oranında Çevre Katkı Payı” gelir kaleminin tahmini, elde edilmesi muhtemel gelirin yüzde ellisi olarak hesaplanmakta ve çevre katkı payı geliri olarak tahsil edilen gelirin de yarısı bu kaleme yarısı ise “Afet Riski Altındaki Alanların Dönüşüm Gelirleri” ödenek kalemine gelir olarak kayıt edilmektedir.*

*6767 sayılı 2017 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun B cetvelinde “5.2.5.19” kodu ile yer alan “Belediyelerden Alınan Yüzde Bir Oranında Çevre Katkı Payı” gelir kaleminin bütçe tahmini 39.375.000,00 TL iken yılsonu gelir gerçekleşmesi 53.194.749,56 TL olmuştur. Bu gelir kalemindeki gerçekleşme oranı %135,10 dur.” denilmektedir.*

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, gereken takip ve kontrol işlemlerinin Yönetmelik çerçevesinde yerine getirildiği ve belediyelerin gönderilen yazılarla uyarıldığı tahsili eksik veya hiç yapılmayan, Büyükşehir Belediyelerinden yıllar itibari ile düzenli olarak bilgi ve belgelerin talep edildiği, Büyükşehir Belediyelerinden tahsil edilmesi gereken çevre katkı payı gelirlerinin tahsilatına yönelik gereken takip ve kontrol işlemleri Sayıştay Başkanlığının da görüşleri dikkate alınarak titizlikle yapılacağı belirtilmekle birlikte, Bakanlık gelirleri arasında önemli yer tutan çevre katkı payı gelirlerinin takibinin ve belediyelerden düzenli tahsilinin sağlanması için ilgili kamu idareleri ile gerekli koordinasyonun sağlanmasına yönelik çalışma ve girişimlerde bulunulması gerekir.

Konu, kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.

**BULGU 3: Kamu İdaresinin Satın Aldığı Muhtelif Mal ve Malzemelerin, İlk Madde ve Malzeme Hesabı Kullanılarak Stoklarına Alınmadan Giderler Hesabı ile Doğrudan Giderleştirilmesi**

Mali tablolar üzerinde yapılan incelemeler sonucunda Stok Değerler Hesap Grubunda izlenmesi gereken tüketim malzemelerinin doğrudan 630-Giderler Hesabına kaydedilerek muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu” başlıklı 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında;

*“Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hallerinde çıkış kaydedilir.”*

“Satın alınan taşınırların giriş işlemleri” başlıklı 15'inci maddesinin 1'inci fıkrasında

*“Satın alınan taşınırlar için, teslim alındıktan sonra, Taşınır Kod Listesindeki hesap kodları itibarıyla üçer nüsha Taşınır İşlem Fişi düzenlenir.”* denilmektedir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde Yönetmeliğin ilke olarak herhangi bir şekilde elde edilen taşınırlar için Taşınır İşlem Fişi(TİF) düzenlenerek ilgili varlık hesabına giriş yapılması esasını getirdiği anlaşılmaktadır.

Bununla beraber Yönetmeliğin TİF düzenlenmeyecek mal ve malzemeleri de 10'uncu maddenin (a) bendinde ve 15'inci maddenin 4'üncü fıkrasında yer vermek suretiyle sıraladığı görülmektedir.

Yönetmelik taşınırların tüketim suretiyle çıkışlarını 22'nci maddede düzenlemiştir. Söz konusu madde uyarınca,

*“1)Tüketim malzemeleri, Taşınır İstek Belgesi karşılığında düzenlenecek Taşınır İşlem Fişi ile çıkış kaydedilir.*

*2)...*

*3) Taşınır İşlem Fişi düzenlenmeden hiçbir şekilde tüketim malzemesi çıkışı yapılamaz.*

4) *Tüketim malzemelerinin çıkış kayıtları, ambarlara girişlerindeki öncelik sırası dikkate alınarak “ilk giren-ilk çıkar” esasına göre ve giriş bedelleri üzerinden yapılır.”*

Denilmek suretiyle tüketim malzemelerinin çıkışının mutlaka TİF düzenlenerek olacağı, bu fiş olmadan hiçbir şekilde çıkış yapılamayacağı ve çıkışların ambara giriş sırasına göre yapılacağı ifade edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabının niteliğinin açıklandığı 87'nci maddesinde;

*“İlk madde ve malzeme hesabı; kamu idarelerince üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak ya da tüketilmek üzere edinilen tüketim malzemeleri ile hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlenmesi için kullanılır.”*

Hükmü yer almaktadır.

Mezkur Yönetmeliğin bu hükmü gereğince alınan mal ve malzemelerin 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabına girişinin yapılması ve tüketime verildiğinde bu hesaptan çıkış yapılması gerekmektedir.

Kamu İdaresince satın alınan tüketim malzemelerinin, istisna kapsamında olmadığı halde taşınır işlem fişi düzenlenmeyerek girişinin yapılmaması, bu suretle çıkış işlemlerinin de gerçekleşmemesi, hem Taşınır Mal Yönetmeliği hem de Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine aykırı olduğu gibi mal ve malzemelerin takibini de güçleştirmektedir.

2017 yılında mevzuat hükümlerine aykırı olarak 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabına giriş kaydı yapılmadan doğrudan giderleştirilen 382.230,50 TL'lik alım nedeniyle 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı 382.230,50 TL eksik görünmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** *“Bulguda belirtilen hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi amacıyla 25.05.2018 tarihli ve 91806 sayılı yazı ile merkez ve taşra teşkilatına bilgilendirme yazısı yazılmıştır.”* denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla kamu idaresi mali tablolarında 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabı 382.230,50 TL eksik görünmektedir.

#### **BULGU 4: Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarının Doğrudan Giderleştirilmesi**

Kamu idaresinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan bilgisayar yazılımı gibi değerlerin 260-Haklar Hesabında izlenmediği ve doğrudan gider kaydedildiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” başlıklı 192’nci maddesinde;

*“(1) Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve kapsama dâhil kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ve belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıklar ile bunlar için hesaplanan birikmiş amortismanların kaydı için kullanılır...”*

260-Haklar Hesabının “Hesabın niteliği” başlıklı 194’üncü maddesinde;

*“(1) Haklar hesabı, bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılır”*

“Hesabın işleyişi” başlıklı 195’inci maddesinde ise;

*“(1) Haklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Borç*

*1) Bütçeye gider kaydıyla edinilen haklar bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaba, ödenecek tutar 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir”* denilmektedir.

Buna göre, kamu idaresinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve yararlanma süresi bir yıldan fazla olan bilgisayar yazılımı ve lisans gibi değerler edinme tarihindeki maliyet bedelleri ile 260-Haklar Hesabına kaydedilmelidir.

Diğer yandan, ilgili varlıklar için ayrılacak amortisman oranları amortisman ve tükenme paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 47 sıra nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel

Tebliğ ile belirlenmiş olup ilgili Tebliğin 6'ncı maddesinde;

“ ... (2) Ancak, maliyet bedeli, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan *Taşınır Mal Yönetmeliğinin* eki listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL'yi, 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan *Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte* yer alan taşınmazlar için 34.000 TL'yi aşmayan duran varlıklar ile tutarına bakılmaksızın *Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle maliyet bedeli bu tutarlara kadar olan duran varlıklar, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilir...*” denilerek maddi olmayan duran varlıklar için amortisman oranı %100 olarak belirlenmiştir.

Anılan mevzuat hükmüne göre, bilgisayar yazılım lisansı ve patent gibi varlık alımlarının maddi olmayan duran varlık grubuna kaydedilmesi ve aynı yıl sonunda bu varlıkların tamamı için amortisman ayrılması gerekmektedir.

Ancak, 2017 mali yılı içerisinde yapılan bazı lisans alımlarına ait tutarlar 260-Haklar Hesabına kaydedilmesi gerekirken, 630-Giderler Hesabında muhasebeleştirilerek doğrudan gider kaydedilmiştir.

Bu durum, mali tablolarda 260-Haklar Hesabı ile 268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının 10.775.524 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** “Bulguda belirtilen hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi amacıyla 25.05.2018 tarihli ve 93552 sayılı yazı ile merkez ve taşra teşkilatına bilgilendirme yazısı yazılmıştır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların düzeltilmesi amacıyla ilgili birimlere bilgilendirme yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, bu haliyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla kamu idaresi mali tablolarında 260-Haklar Hesabı ile 268-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı 10.775.524 TL noksan görünmektedir.

**BULGU 5: Bakanlık Muhasebe Kayıtlarında Kurumlardan Alınan Şartlı Bağış ve Yardımlar Hesabında Yer Alan Tutarların Şartlı Bağış ve Yardım Niteliğinde Olmaması**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yapı İşleri Genel Müdürlüğü tarafından diğer kamu idareleri adına yaptırılan inşaat işlerinin finansmanı için söz konusu idarelerden gönderilen ödeneklerin Bakanlık muhasebe kayıtlarında 600-Gelirler Hesabının 04.04. Ekonomik Kodunda kurumlardan alınan şartlı bağış ve yardımlar adı ile takip edildiği görülmüştür.

Diğer kamu idareleri adına yaptırılan ve bittiği zaman bu idarelere devredilecek olan inşaat işleri için Bakanlık hesabına gönderilen ödeneklerin muhasebe kayıtlarında 600-Gelirler Hesabında 04.04. Ekonomik Kodu ile Kurumlardan alınan şartlı bağış ve yardımlar adı altında takip edilmesinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden özün önceliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Bağış ve yardımlar" başlıklı 40'inci maddesinde;

“ ...

*Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar (...) (1) gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınır.*

*(1) Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.*

*Bu ödeneklerden malî yılsonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir. Ancak, bu ödeneklerden tahsis amacı gerçekleştirilmiş olanlardan kalan tutarlar, tahsis amacının gerçekleştirilmesi bakımından yetersiz olanlar ile yılı bütçesinde belirlenen tutarı aşmayan ve iki yıl devrettiği halde harcanmayan ödenekleri iptal etmeye genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, diğer kamu idarelerinde üst yönetici yetkilidir.*

*Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında*

*kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettilir.” denilmektedir.*

Madde hükmü gereği kamu idaresine yapılan şartlı bağış ve yardımlar bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilmektedir. Bu ödeneklerden yılsonunda harcanmayan tutarlar ise bir sonraki yıl bütçesine devredilmektedir.

Bakanlık mali tablolarının gelirler kısmında söz konusu ödenek rakamının bağış ve yardım tutarı olarak görünmesinin, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 5’inci maddesinde belirtilen muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı çerçevesinde mali tabloların bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmesi ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Bu itibarla, Bakanlık bütçesinde kurumlardan alınan şartlı bağış ve yardımlar adı ile gelir olarak kaydedilip, takip edilen ancak şart konusu “iş” bitirildiğinde kurum muhasebe kayıtlarından çıkacak olan yatırıma ait tutarların Bakanlığa yapılan bir bağış niteliği taşıması nedeniyle söz konusu ödeneklerin “Kurumlardan alınan şartlı bağış ve yardımlar” hesabında takip edilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Bu konu Bakanlığın 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Bulguda belirtilen muhasebe kayıtları hatalarının giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığına Bakanlığımızca 30.05.2018 tarihli ve 95468 sayılı görüş yazısı yazılmıştır.” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Kamu idaresi cevabında, belirtilen hususların giderilmesi amacıyla Maliye Bakanlığına görüş yazısı yazıldığı belirtilmekle birlikte, kamu idarelerine başka kurumlardan aktarılacak şartlı bağış ve yardım hesabında muhasebeleştirilen ancak bağış ve yardım niteliği taşımayan tutarların Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 5’inci maddesinde belirtilen muhasebenin temel kavramlarına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Bu konu kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.



## **BULGU 6: Uygulama Projesi ile İhale Edilen Yapım İşlerinde Uygulama Sırasında Birçok Proje Değişikliği Yapılması**

Uygulama projesi ile ihale edilen yapım işlerinde sözleşmenin uygulaması sırasında projelerde önemli ölçülerde değişiklik yapıldığı görülmüştür. Bu değişiklikler işin sözleşme süresi içinde bitirilmesine engel olduğu gibi, işin devamı sırasında meydana gelen iş artışları ve bunların bedellerinin belirlenme yöntemi nedeniyle, rekabet koşulları ortadan kalkmaktadır.

Uygulama projesi 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinde "*Yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz.*" denilmektedir.

"Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde "*Uygulama projesi: belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği proje*" olarak tanımlanmıştır.

Uygulama projesiyle ihaleye çıkılan işlerde, işin yapılacağı yere ilişkin zemin etüdü, inşaatta kullanılacak her türlü iş kaleminin/grubunun niteliğini gösteren teknik şartnameler ve bu işlerin nerede ve ne kadar yapılacağını gösteren mahal listeleri projeye eklenerek ihale dokümanı oluşturulur. Bu suretle ihale öncesinde yapıya ilişkin en ince ayrıntıların dahi netleşmesi sağlanarak, sözleşme süresi sonunda yapının anahtar teslimi olarak her şeyi ile eksiksiz ve kullanılabilir halde teslim alınması beklenir.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "Sözleşme kapsamında yaptırılacak ilave işler, iş eksilişi ve işin tasfiyesi" başlıklı 24'üncü maddesinde; "*Mal ve hizmet alımlarıyla yapım sözleşmelerinde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, artışa konu olan iş;*

*a) Sözleşmeye esas proje içinde kalması,*

*b) İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması,*

*Şartlarıyla, anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen yapım işlerinde sözleşme bedelinin % 10'una, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilen mal ve hizmet alımlarıyla yapım işleri sözleşmelerinde ise % 20 'sine kadar oran dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale*

*dokümanındaki hükümler çerçevesinde aynı yükleniciye yaptırılabilir.*

...

*İşin bu şartlar dahilinde tamamlanamayacağını anlaşılmaması durumunda ise artış yapılmaksızın hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir. Ancak bu durumda, işin tamamının ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi zorunludur.”* denilmektedir

Bu hüküm çerçevesinde yapım işlerinde iş artışı yapılabilmesi için;

-İş artışı başlangıçta öngörülemeyen nedenlere dayalı olarak ortaya çıkmalı,

-İlave işler sözleşmeye esas proje içinde kalmalı,

-Artışa konu işlerin yaptırılmasında zorunluluk bulunmalı,

-İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılması teknik veya ekonomik olarak mümkün olmamalı,

-İş, sözleşme bedelinin % 10’una ya da %20’sine (birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilenler) kadar oran dahilinde iş artışlarıyla tamamlanıyor olmalıdır.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin “Projelerin uygulanması” başlıklı 12’nci maddesinin dördüncü fıkrasında;

*“(4) İdare, sözleşme konusu işlerle ilgili proje v.b. teknik belgelerde, değişiklik yapılmaksızın işin tamamlanmasının fiilen imkansız olduğu hallerde, işin sözleşmede belirtilen niteliğine uygun bir şekilde tamamlanmasını sağlayacak şekilde gerekli değişiklikleri yapmaya yetkilidir. Yüklenici, işlerin devamı sırasında gerekli görülecek bu değişikliklere uygun olarak işe devam etmek zorundadır. Proje değişiklikleri, ilk projeye göre hazırlanmış malzemenin terk edilmesini veya değiştirilmesini veya başka yerde kullanılmasını gerektirirse, bu yüzden doğacak fazla işçilik ve giderleri idare yükleniciye öder. Proje değişiklikleri işin süresini etkileyecek nitelikte ise yüklenicinin bu husustaki süre talebi de idare tarafından dikkate alınır.”* denilmektedir.

İhale sürecinde rekabet ve yarışma konusu, proje ve mahal listelerinde gösterilen işlerdir. İşin her türlü ayrıntısının isteklilerce bilinmesi, bir başka ifadeyle ihale dokümanında tarif

edilen işle fiilen gerçekleştirilecek işin aynı olması rekabet, saydamlık, ihtiyaçların uygun şartlarla karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması ilkelerinin gereğidir. Esas itibarıyla Kanun'un yapım işleri açısından getirdiği proje disiplini, ihale dokümanının idarece eksiksiz hazırlanma gereği, ihale dokümanı içerisinde işi hiçbir tereddüde mahal bırakmayacak biçimde tarif eden teknik içerikli belgenin (proje, teknik şartname, mahal listesi gibi) bulunma zorunluluğu, ihale dokümanının taşıdığı eksiklik ve yanlışlıkları gidermeye yönelik zeyilname mekanizması gibi iş ve işlemler bu amaca yöneliktir.

Dolayısıyla işin devamı sırasında meydana gelen iş artışları ve bunların bedellerinin belirlenme yöntemi, ihaleye katılan diğer isteklilerin bilgisine sunulmadığından rekabet şartlarını ortadan kaldırmaktadır. Özel durumlar haricinde, yapım işlerinin uygulama projesi yapılmadan ihale edilememesinin ve bu işlerde iş artışının sözleşme bedelinin %10'uyla ya da %20'siyle sınırlandırılmasının temel gerekçesi de rekabetin, sözleşmenin uygulanması sırasında ortadan kalkmasının engellenmesidir.

İdarenin, ihale sürecinde gerekli özeni göstererek Kanun'un öngördüğü her türlü iş ve işlemi eksiksiz yerine getirmesi, bu çalışmalar çerçevesinde öngörülebilir durumda olan tüm ihtiyacı ihale dokümanına yansıtması ve 4735 sayılı Kanun'un 24'üncü maddesiyle getirilen imkanı da yine maddede belirtilen hükümlere uygun kullanması gerekmektedir.

Projelerde çok sayıda iş kalemi değişikliği yapılması, işlerin sözleşme süresinde teslim alınmasına engel olduğu gibi, yapılan değişikliklerde yeni fiyat oluşturma uygulaması nedeniyle 4734 sayılı Kanun'un temel ilkelerinden olan "rekabetin sağlanması" ilkesinin zarar gördüğü değerlendirilmektedir.

Nitekim aşağıda yer alan tabloda görüleceği üzere; projedeki değişiklikler nedeniyle yapılan net iş artışı sözleşme bedelinin % 10'unu ya da %20'sini geçmemesine rağmen, iş artış ve eksilişleriyle birlikte toplam değişiklik tutarı sözleşme bedelinin % 99'una ulaşabilmektedir. Bu yoğunluktaki değişiklikler ihale dokümanında tarif edilen ve ihale sürecinde rekabet ve yarışmaya konu olan işle fiilen gerçekleştirilen iş arasındaki bağlantıyı koparmakta, bunların fiyatlarının belirlenme yöntemi nedeniyle de, ihaleye katılan diğer isteklilerin bilgisine sunulmayan ve üzerinde rekabet edilmeyen imalatlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Tablo 3: İş Artışı Yapılan İşlerde Toplam Değişiklik Tutar ve Oranı**

İşin adı	Sözleşme bedeli (TL)	Toplam iş değişikliği (TL)	Yüzde %	Artan İmalat	Yüzde %	Net iş artışı	Yüzde %
Denizli Bak. ve Sos. Reh. Mer. Hiz. Binası	2.844.000,00	1.226.227,94	<b>43,12</b>	659.225,51	<b>23,18</b>	92.223,08	<b>3,24</b>
Edirne MİT Bölge D. Bşk. Kestanelik Enez Üni.Onarımı	557.166,70	556.812,45	<b>99,94</b>	333.252,14	<b>59,81</b>	109.691,83	<b>19,69</b>
Kayseri Kız Yetiştirme Yurdu (Sevgi Evleri Sitesi) Yapım İşİ	3.038.889,00	1.292.422,83	42,53	754.393,79	24,82	216.364,75	7,12
Kayseri Develi İlçe Gıd. Tar. ve Hay. Md. Hiz. Bin.	1.050.000,00	290.629,00	27,68	194.147,05	18,49	97.665,10	9,30
Van Tapu ve Kadastro Böl. Müd. Hizmet Binası	9.789.000,00	6.285.513,11	<b>64,21</b>	3.342.012,51	<b>34,14</b>	398.511,91	<b>4,07</b>
Ekonomi Bak. Hiz. Bin. Top. Sal., Küt. ve Bak. Yer. Kam. Güv. Sis. Yap.	1.548.790,00	1.285.077,35	<b>82,97</b>	796.842,51	<b>51,45</b>	308.607,67	<b>19,93</b>

Uygulama projesi ile ihale edilen işlerde sözleşme bedeline nazaran yüksek oranlı değişiklik yapılması, uygulama projelerinin ihtiyaca uygun hazırlanmadığını göstermektedir. Kanun koyucu, yapım işlerinde uygulama projesi yapılmadan ihaleye çıkılmamasına, iş artışlarına yalnızca öngörülemez durumlarda başvurulmasına ve öngörülemez durumlarda dahi iş artışının %10 ya da %20 ile sınırlanmasına hükmederken, uygulama projelerinin değişmezliğine vurgu yapmış ve bu projelere büyük önem atfetmiştir. Ön veya kesin projeden farklı olarak uygulama projelerinin, ciddi çalışmalar neticesinde, yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği nitelikte hazırlanması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “*Tip İdari şartnamelerinin 12 nci maddesi ile 14 üncü maddesi hükümleri gereği, yükleniciler işin yapılacağı yeri ve çevresini gezmek, inceleme yapmak, teklifini hazırlamak ve taahhüde girmek için gerekli olabilecek tüm bilgileri temin etmekle yükümlüdür. Ayrıca tekliflerin hazırlanmasını veya işin gerçekleştirilmesini etkileyebilecek maddi veya teknik hatalar veya eksiklikleri idareye yazılı olarak bildirilmesi halinde, zeyilname düzenlenmek suretiyle ihale Dokümanında değişiklik yapılabilir hükmü de bulunmaktadır.*

*Ancak işin devamı sırasında işin ihale öncesinde öngörülmesi mümkün olmayan yapılacağı yer ve zeminle ilgili sorunlar ile uygulama sürecinde projelere ilişkin yaşanması muhtemel tereddütlerden dolayı iş artışı ve proje değişiklikleri yapmak zorunda kalınmaktadır. Yatırımcı Kuruluşlarca vatandaşlara hizmet verecek ya da önemli görevlerin ifa edileceği yatırımların bir an önce hayata geçirilmesini teminen işin aciliyeti ve yeniden ihale yapılmasının süreci uzatacağı, önem arz eden fonksiyon ve kapasite ihtiyaç değişikliklerine binaen bu imalatların yapılması hususlarına yer verilerek mevcut sözleşme kapsamında iş artışı*

*olarak bu imalatların yapılması talep edilmiştir.*

*Bu hususta 02.08.2013 tarih ve 2013/29 sayılı Genelgemiz ile Yatırımcı Kuruluşlar da uyarılarak; tasdikli proje ve mahal listelerinde maliyeti artırıcı yönde imalat değişikliği ve ihtiyaç programı dışında ilave imalat taleplerinden kaçınılması, Genelgede bahsi geçen süreçlerin dikkate alınması için gerekli hassasiyetin gösterilmesi istenmiştir. Ancak işin devamı sırasında yatırımcı kuruluşların zorunluluk arz ettiği belirtilerek taleplerinde ısrarcı olmaları ve bu konuda da yatırımcı kuruluşlar tarafından ödenek gönderilmesi vb. nedenlerle %10 iş artışı kapsamında ihtiyaçların giderilmesi de zorunlu hale gelmektedir.” denilmektedir.*

**Sonuç olarak** İş artışı yapılabilecek haller 4735 sayılı Kanun’un 24’üncü maddesinde açıkça sayılmıştır. Bu şartlar oluşmadan iş artışı yapılması, İhale Kanunu’nun rekabet, saydamlık, ihtiyaçların uygun şartlarla karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması gibi temel ilkelerine aykırıdır. İşin devamı sırasında meydana gelen iş artışları ve bunların bedellerinin belirlenme yöntemi, ihaleye katılan diğer isteklilerin bilgisine sunulmadığından rekabet şartlarını ortadan kaldırmaktadır.

Gerek kamu idaresinin gerekse yatırımcı kuruluşların ihtiyaçlarını yürürlükteki mevzuat hükümleri çerçevesinde karşılaması gerekmekte olup, planlamalarını buna göre yapmalıdırlar.

Kamu idaresinin, ihale sürecinde gerekli çalışmayı göstererek öngörülebilir durumda olan tüm ihtiyacını ihale dokümanına yansıtması, iş artışlarının da Kanun’un 24’üncü maddesinde sayılı nedenlerle sınırlı tutulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Proje değişiklikleri ile iş artış ve eksilişlerinin İdarenin 02.08.2013 tarihli Genelgesindeki hükümler çerçevesinde, makul bir süre içinde yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Konu, kamu idaresinin önceki yıllar Sayıştay Denetim Raporları ile de Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmıştır.

### **BULGU 7: Yapım İşlerinde Yeni Birim Fiyat Tespiti İşlemlerinde Mevzuata Uyulmaması**

Yapım işlerinde sözleşmenin uygulaması sırasında, proje değişikliği şartlarının gerçekleştiği hallerde yeni iş kalemlerinin ve/veya iş gruplarının bedellerinin tespiti için oluşturulan yeni birim fiyatlarda, ilgili mevzuattaki usuller yerine doğrudan piyasa fiyat araştırması yapılarak, bunun üzerinden yapılan analizlerle yeni fiyatların tespit edildiği

görülmüştür.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşmede bulunmayan işlerin fiyatının tespiti" başlıklı 22'nci maddesinde; "(1)... proje değişikliği şartlarının gerçekleştiği hallerde, işin yürütülmesi aşamasında idarenin gerekli görerek yapılmasını istediği ve ihale dokümanında ve/veya teklif kapsamında fiyatı verilmemiş yeni iş kalemlerinin ve/veya iş gruplarının bedelleri ile 21 inci maddeye göre sözleşme kapsamında yaptırılacak ilave işlerin bedelleri, ikinci fıkrada belirtilen usuller çerçevesinde yüklenici ile birlikte tespit edilen yeni birim fiyatlar üzerinden yükleniciye ödenir.

...(3) İş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak yukarıdaki analizlere, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek aşağıdaki rayiçlerden biri, birkaçı veya tamamı uygulanabilir:

a) Varsa yüklenicinin teklifinin ekinde idareye verdiği teklif rayiçler.

b) İdarede veya diğer idarelerde mevcut rayiçler.

c) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği ve ihale konusu işe benzer nitelikteki yapım işlerinin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar.

ç) İdarece kabul edilmek şartıyla, ticaret ve/veya sanayi odasınca onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçleri." hükmü bulunmaktadır.

Yapım işi iş artışlarında ortaya çıkan yeni iş kalemlerinin/gruplarının birim fiyatının tespiti için Yapım İşleri Genel Şartnamesinde belirtildiği üzere, iş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak yapılacak analizlere, kaynakların verimli kullanılması amacıyla;

a) Varsa yüklenicinin teklifinin ekinde idareye verdiği teklif rayiçler,

b) İdarede veya diğer idarelerde mevcut rayiçler,

c) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği ve ihale konusu işe benzer nitelikteki yapım işlerinin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar,

ç) İdarece kabul edilmek şartıyla, ticaret ve/veya sanayi odasınca onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçler,

Araştırılarak bunlardan (varsa) hangisinin esas alınacağına karar verilmesi

gerekmektedir. Aksi halde kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda fikir sahibi olunamaz. Eğer ilk üç veri kaynağında söz konusu bileşenin fiyatı ile ilgili bilgi yoksa o zaman ticaret ve/veya sanayi odasınınca onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçler kullanılmalıdır.

İdarece yapılan yeni birim fiyat tespitlerinde bazı yapım işlerinde piyasada fiyat araştırması yapılarak, tespit edilen fiyatların analizlere uygulandığı, ticaret ve/veya sanayi odasınınca onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçlerin araştırılmasının yapılmadığı görülmüştür.

Piyasa fiyat araştırması yapılarak elde edilen fiyatların ticaret ve/veya sanayi odası tarafından yerel rayiçlere uygunluğunun tespit edilmemesi, bu fiyatlarla yapılan işler bakımından kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığına ilişkin tereddütlere yol açmakta ve bu haliyle Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22'nci maddesine aykırılığa yol açmaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “İdarece yapılan yeni birim fiyat tespitlerinde, piyasa fiyat araştırması yapılarak elde edilen fiyatların ticaret ve/veya sanayi odası tarafından yerel rayiçlere uygunluğunun tespit edilmemesi, bu fiyatlarla yapılan işler bakımından kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığına ilişkin tereddütlere yol açığının düşünüldüğü belirtilmiş olup; ihale öncesi süreçlerinde yer alan yaklaşık maliyet hazırlama işlemlerinde projede yer alan imalatlara ait fiyatlar Yapım İşleri Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinde “Yaklaşık maliyet hesabına esas fiyat ve rayiçlerin tespitinde;

a) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlerin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar,

b) Kamu kurum ve kuruluşlarınca belirlenerek yayımlanmış birim fiyat ve rayiçler,

c) İlgili meslek odaları, üniversiteler veya benzeri kuruluşlarca belirlenerek yayımlanmış fiyat ve rayiçler,

ç) Yüklenici veya alt yüklenici olarak faaliyet gösteren, konusunda deneyimli kişi ve kuruluşlardan alınacak, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlere ilişkin maliyetler,

d) İdarenin piyasa araştırmasına dayalı rayiç ve fiyat tespitleri, esas alınır.

(2) İdareler, yaklaşık maliyete ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentlerinde belirtilen fiyat ve rayiçlerin birini, birkaçını veya tamamını herhangi bir öncelik sırası olmaksızın kullanabilirler.

(3) İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; iş, imalat ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ve satıcılarından fiyatlar veya proforma faturalar alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayiçlerine uygun olup olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleştirilir.

(4) Fiyat araştırması için yapılan çalışmalarda fiyat sorulacak kişi ve kuruluşlara yazılan yazıda fiyatı tespit edilecek iş grubu, iş kalemi veya malzemenin ayrıntılı özellikleri ve standardına yer verilir, fiyat istenecek kişi ve kuruluşlara aynı koşulları taşıyan yazılarla başvurulur ve fiyatlar Katma Değer Vergisi hariç istenir. İstenen özellikleri taşımayan fiyat bildirimleri ve proforma faturaları dikkate alınmaz. “denilmektedir.

İdarece yapılan yeni birim fiyat tespitlerinde Yapım İşleri Genel Şartnamesinin "Sözleşmede bulunmayan işlerin fiyatının tespiti" başlıklı 22'nci maddesinde belirtilen seçenekler sırası ile değerlendirilmektedir. Değerlendirme sonucunda eğer ilk üç veri kaynağında söz konusu bileşenin fiyatı ile ilgili bilgi yoksa o zaman ticaret ve/veya sanayi odasınınca onaylanmış uygulama ayına ait rayiçler kullanılmaktadır, Ancak idare olarak piyasa araştırması yapılması sonrasında söz konusu işin yapıldığı yerdeki ticaret ve/veya sanayi odasına Oda Muamalat Yönetmeliği " Rayiç fiyatların " başlıklı 35'nci maddesinde belirtilen kurallara göre sorulması ve cevabın beklenmesi süreci tespiti uzun sürebilmekte bu da işin süresinde tamamlanmasında sıkıntılara yol açabilmektedir. Sanayi ve/veya Ticaret odaları bazen sorumlulukları olmadığı için İlden İl'e farklı uygulamalarla piyasa fiyatlarının üzerinde olan rayiçleri de onaylayabilmektedirler.

Ayrıca; söz konusu imalatlara ait fiyatların tespitinde Bakanlığımız ve diğer kurumlara ait resmi birim fiyatlar kullanılmakta olup; imalatın fiyatının buralardan temin edilememesi durumunda piyasa araştırması yapılarak fiyat tespiti yapılmaktadır.

Ayrıca, Bakanlığımız Yüksek Fen Kurulu Başkanlığı ve Yapı İşleri Genel Müdürlüğü koordinesinde piyasaya yeni giren imalatların birim fiyat kitabına dahil edilmesi sağlanmaktadır.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, idarece yapılan yeni birim fiyat tespitlerinde piyasa araştırması yapılması sonrasında söz konusu işin yapıldığı yerdeki ticaret ve/veya sanayi odasına belirtilen kurallara göre görüş sorulması ve cevabın beklenmesi sürecinin uzun



sürebildiği ve bunun da işin süresinde tamamlanmasında sıkıntılara yol açabildiği, sanayi ve/veya ticaret odalarının ilden ile farklı uygulamalarla piyasa fiyatlarının üzerinde olan rayiçleri de onaylayabildiği belirtilmektedir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22'nci maddesindeki açık hükme uyularak; proje değişikliği şartlarının gerçekleştiği hallerde, idarenin gerekli görerek yapılmasını istediği ve ihale dokümanında ve/veya teklif kapsamında fiyatı verilmemiş yeni iş kalemlerinin ve/veya iş gruplarının bedelleri, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek ilgili mevzuatta yer alan rayiçlerin uygulanması; bunun sağlanamaması durumunda dahi, iş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak ticaret ve/veya sanayi odasınca onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçlerin araştırılması gerekmektedir.



## **8. EKLER**

**EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI**

## BİLANÇO

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI

Yıl: 2017

AKTİF HESAPLAR	N Yılı 2017	PASİF HESAPLAR	N Yılı 2017
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>53.239.068,16</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.544.540.038,63</b>
<b>10 HAZİR DEĞERLER</b>	<b>1.046.031,34</b>	<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>	<b>1.068.063.125,05</b>
102 BANKA HESABI	14.962,00	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	9.733.171,28
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-32.117,63	325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	1.058.329.953,77
104 PROJE ÖZEL HESABI	1.063.186,97	<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>1.467.704.537,88</b>
<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>	<b>657.633,15</b>	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	22.360.173,87
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	212.377,32	333 EMANETLER HESABI	1.445.344.364,01
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI	252.824,44	<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>580.082,70</b>
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	192.431,39	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	542.711,25
<b>13 KURUM ALACAKLARI</b>	<b>2.792.610,00</b>	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	37.371,45
132 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	621.090,00	<b>37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>8.192.293,00</b>
137 TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI HESABI	2.171.520,00	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	8.192.293,00
<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>11.165.167,36</b>	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>107.056.091,79</b>
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	11.165.167,36	<b>43 DİĞER BORÇLAR</b>	<b>7.095,03</b>
<b>15 STOKLAR</b>	<b>9.202.290,81</b>	430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	7.095,03
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	9.202.290,81	<b>47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>107.048.996,76</b>
<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>	<b>28.375.335,50</b>	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	107.048.996,76
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	28.375.335,50	<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>758.269.024,49</b>
		<b>50 NET DEĞER</b>	<b>1.295.282.027,98</b>
		500 NET DEĞER HESABI	1.295.282.027,98
		<b>51 DEĞER HAREKETLERİ</b>	<b>6.623.914.796,65</b>
		510 NAKİT HAREKETLERİ HESABI	-731.024,12
		511 MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLER HESABI	2.790,03
		519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	6.624.643.030,74
		<b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>38.840.057,24</b>
		570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	38.840.057,24
		<b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-3.360.552.914,68</b>
		580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (-)	-3.360.552.914,68
		<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-3.839.214.942,70</b>
		591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	-3.839.214.942,70

## BİLANÇO

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI		Yıl : 2017	
AKTİF HESAPLAR	N Yılı 2017	PASİF HESAPLAR	N Yılı 2017
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>3.356.626.086,75</b>		
22 FAALİYET ALACAKLARI	301.929,80		
228 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	301.929,80		
<b>23 KURUM ALACAKLARI</b>	<b>267.741.489,49</b>		
232 KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	267.741.489,49		
<b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>33.401.507,03</b>		
242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H	200.000.000,00		
247 SERMAYE TAHHÜTLERİ HESABI (-)	-166.598.492,97		
<b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>3.055.151.378,61</b>		
250 ARAZI VE ARSALAR HESABI	1.252.533.188,63		
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	9.339.518,44		
252 BİNALAR HESABI	498.075.786,22		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	54.985.226,78		
254 TAŞITLAR HESABI	33.707.413,98		
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	122.520.156,45		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-444.421.412,88		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	1.515.758.544,52		
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI	12.352.976,47		
<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>27.612,00</b>		
260 HAKLAR HESABI	69.295.339,86		
264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	2.209.061,00		
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-71.478.795,86		
<b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.169,82</b>		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	7.978.919,41		
299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-7.976.749,59		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.409.865.154,91</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>3.409.865.154,91</b>
<b>Bilanço Dipnotları :</b>			
900 GÖNDERİLECEK BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI	301.511.751,83		
901 BÜTÇE ÖDENEKLERİ HESABI	-5.474.229.256,67		
902 BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI	5.172.717.504,82		
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	551.957.557,93		
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	551.957.557,93		
912 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMETLER HESABI	35.523,01		
913 KİŞİLERE AİT MENKUL KIYMET EMANETLERİ HESABI	35.523,01		
920 GİDER TAHHÜTLERİ HESABI	909.177.030,52		
921 GİDER TAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	909.177.030,52		
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	51.903.446,06		

BİLANÇO

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI		Yıl: 2017
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HES	51.903.446,06	
998 DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI	1.734,68	
999 DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	1.734,68	

## FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI

Yılı : 2017

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630	<b>GİDERLER HESABI</b>	4.891.798.074,00	600	<b>GELİRLER HESABI</b>	1.052.583.131,30
630 01	<b>Personel Giderleri</b>	722.690.830,98	600 01	<b>Vergi Gelirleri</b>	119.715.502,11
630 01 01	Memurlar	578.774.990,79	600 01 01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	72.873.367,20
630 01 02	Sözleşmeli Personel	6.935.192,57	600 01 03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	32.508.167,77
630 01 03	İşçiler	122.348.729,07	600 01 05	Damga Vergisi	14.530.780,94
630 01 04	Geçici Personel	14.831.918,55	600 01 06	Harçlar	3.186,20
630 02	<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>	122.416.860,85	600 03	<b>Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri</b>	5.359.719,31
630 02 01	Memurlar	96.758.317,81	600 03 01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	256.257,23
630 02 02	Sözleşmeli Personel	2.160.772,29	600 03 06	Kira Gelirleri	5.103.432,08
630 02 03	İşçiler	21.167.132,39	600 03 09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	30,00
630 02 04	Geçici Personel	2.324.699,68	600 04	<b>Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler</b>	802.466.494,05
630 02 99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemelerin Gecikme Cezası ve Zamları	5.938,88	600 04 01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	1.939.426,69
630 03	<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	91.310.048,20	600 04 02	Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan	248.556,43
630 03 01	Üretim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	15.281,00	600 04 03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	6.900.015,08
630 03 02	Tüketim Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	16.413.513,29	600 04 04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	361.944.042,91
630 03 03	Yolluklar	14.680.114,05	600 04 05	Proje Yardımları	5.704,70
630 03 04	Görev Giderleri	9.426.528,44	600 04 06	Özel Gelirler	431.428.749,24
630 03 05	Hizmet Alımları	47.965.009,93	600 05	<b>Diğer Gelirler</b>	118.783.478,01
630 03 06	Temsil ve Tanıtım Giderleri	298.678,52	600 05 01	Faiz Gelirleri	66.849,79
630 03 07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım	2.139.757,71	600 05 02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	61.254.447,57
630 03 08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	366.682,47	600 05 03	Para Cezaları	37.358.302,68
630 03 09	Tedavi ve Cenaze Giderleri	4.582,79	600 05 09	Diğer Çeşitli Gelirler	20.103.877,97
630 05	<b>Cari Transferler</b>	592.721.525,48	600 11	<b>Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri</b>	1.186.130,66
630 05 02	Hazine Yardımları	63.354.913,41	600 11 01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur	1.186.130,66
630 05 03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	511.627.367,38	600 15	<b>Konusu Kalmayan Karşılık Gelirleri</b>	62.995,69
630 05 04	Hane Halkına Yapılan Transferler	361.320,00	600 15 04	Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Kaynaklananlar	62.995,69
630 05 06	Yurtdışına Yapılan Transferler	17.377.924,69	600 25	<b>Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel</b>	5.008.811,47
630 07	<b>Sermaye Transferleri</b>	2.751.603.031,53	600 25 01	Gen Bütç/Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	4.756.367,21
630 07 01	Yurtiçi Sermaye Transferleri	2.751.603.031,53	600 25 02	Özel Bütç/Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	208.978,00
630 11	<b>Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri</b>	124.018,14	600 25 05	Mahalli İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	43.466,28
630 11 01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Kur	124.018,14			
630 12	<b>Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan</b>	28.700.013,18			



## FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI

Yıl : 2017

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630 12 01	Devlet Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan	23.888.454,94		NET GELİR TOPLAMI :	1.052.583.131,30
630 12 03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde	22.587,11			
630 12 04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret	1.567.189,43			
630 12 05	Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid	3.221.801,70			
630 13	<b>Amortisman Giderleri</b>	274.892.564,43			
630 13 01	Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	264.922.282,75			
630 13 02	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	9.910.011,18			
630 13 03	Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri	60.290,50			
630 14	<b>İlk Madde ve Malzeme Giderleri</b>	6.090.745,38			
630 14 01	Kırtasiye Malzemeleri	3.588.765,09			
630 14 02	Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme	44.193,98			
630 14 03	Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri	529.139,93			
630 14 04	Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar	535.942,38			
630 14 05	Temizleme Ekipmanları	185.130,17			
630 14 06	Giyerek, Mefruşat ve Tuhafiyeye Malzemeleri	342.392,43			
630 14 08	İpecek	181,78			
630 14 10	Zirai Maddeler	23,78			
630 14 12	Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri	354.040,05			
630 14 13	Yedek Parçalar	195.656,68			
630 14 14	Nakil Vasıtaları Lastikleri	100.980,24			
630 14 15	Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar	24.408,22			
630 14 16	Spor Malzemeleri Grubu	119,98			
630 14 17	Basınçlı Ekipmanlar	3.498,00			
630 14 99	Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler	186.272,73			
630 15	<b>Karşılık Giderleri</b>	5.272.048,54			
630 15 04	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	5.272.048,54			
630 20	<b>Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler</b>	30.630,40			
630 20 02	Kişilerden Alacaklardan Silinenler	30.630,40			
630 25	<b>Kamu İd Bedelsiz Olı Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid</b>	1.216.377,52			
630 25 01	Genel Bütçe Kap Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	802.102,14			
630 25 02	Özel Bütçe Kap Kamu İd Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	3.822,78			
630 25 05	Mahalli İdarelere Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid	410.452,60			
630 30	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	278.799.464,29			

06/03/2018 08:03

Sayfa 2 / 3

## FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI

Yıl : 2017

Ekonomik Kodlar	GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630 30 06	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	278.799.464,29			
630 99	Diğer Giderler	15.929.915,08			
630 99 99	Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler	15.929.915,08			

GİDERLER TOPLAMI : 4.891.798.074,00

GİDERLER TOPLAMI (A)	4.891.798.074,00				
GELİRLER TOPLAMI (B)	1.052.583.131,30				
İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C)	0,00	NET GELİR ( D= B- C)	1.052.583.131,30	FAALİYET SONUCU D- A	-3.839.214.942,70

**ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI  
DÖNÜŞÜM PROJELERİ ÖZEL HESABI**

**2017 YILI**

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM**

**RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	63
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	67
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	67
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	68
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	68
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	79
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	79
8.	EKLER.....	97



## KISALTMALAR

<b>EKGYO</b>	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
<b>İLBANK</b>	İller Bankası Anonim Şirketi
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>TOKİ</b>	Toplu Konut İdaresi Başkanlığı





## 1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı; 16.05.2012 tarih ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun'un "Dönüşüm Gelirleri" başlıklı 7'nci maddesinin dördüncü fıkrası ile oluşturulan ve Bakanlık Merkez Muhasebe Birimince muhasebe kayıt ve işlemlerinin yerine getirildiği özel hükümlere tabi bir hesaptır. Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı; 29.06.2011 tarihli ve 644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin Değişik 11'inci maddesine göre, Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğünün 6306 sayılı Kanun kapsamında yürüttüğü görevleri çerçevesindeki iş ve işlemleri kapsamaktadır.

6306 sayılı Kanun'un "Dönüşüm Gelirleri" başlıklı 7'nci maddesindeki aşağıda sayılan gelirler, dönüşüm gelirleri olarak ilgili yıl genel bütçesinin (B) işaretli cetvelinde özel gelir olarak öngörülür ve gelir gerçekleşmesine bağlı olarak gelir kaydedilir:

a) 09.08.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanunu gereğince, çevre katkı payı ve idari para cezası olarak tahsil edilerek genel bütçeye gelir kaydedilecek tutarın yüzde ellisi.

b) 31.08.1956 tarihli ve 6831 sayılı Orman Kanunu'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (B) bendine göre Hazine adına orman dışına çıkarılan yerlerin satışından elde edilen gelirlerin yüzde doksanını geçmemek üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen orana tekabül eden tutar.

c) İller Bankası Anonim Şirketi'nin Hazine gelirleri ve faiz gelirleri dışındaki banka faaliyetleri ile 26.01.2011 tarihli ve 6107 sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca yapacağı faaliyetlerden elde edeceği kârın yüzde ellisi.

İlgili yıl genel bütçesinin (B) işaretli cetvelinde özel gelir olarak tahmin edilen dönüşüm gelirleri karşılığı tutar, Bakanlık bütçesinde özel ödenek olarak öngörülür. Bu madde kapsamındaki ödenekler, Bakanlığın merkez muhasebe birimi adına açılacak dönüşüm projeleri özel hesabına aktarılmak suretiyle kullanılır.

6306 sayılı Kanun'da öngörülen amaçlar için kullanılmak üzere;

a) Bu Kanunda öngörülen uygulamalar sonucunda elde edilecek her türlü gelir ve hasılat,

b) Bakanlığa tahsis veya devredilen taşınmazlardan imar uygulamasına tabi tutulması sonucunda tapuda Hazine adına tescil edilenlerin satışından elde edilecek gelirler,

c) Dönüşüm projeleri özel hesabından kullandırılan krediler kapsamında ilgili kişi veya kuruluşlarca yapılan geri ödemeler ile bu kapsamda tahsil edilen gecikme zamları,

ç) Her türlü şartlı veya şartsız bağış ve yardımlar ile sair gelirler dönüşüm projeleri özel hesabına gelir olarak kaydedilir.

25.02.2017 tarih ve 29990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesine göre;

Aşağıda yer alan harcamalar özel hesaptan yapılır.

a) Dönüşüm hizmetlerine ait danışmanlık, yazılım, araştırma, her tür ve ölçekte harita, etüt, proje, kadastro, kamulaştırma, mikro bölgeleme, risk yönetimi ve sakınım planı çalışmaları, envanter belirleme, arsa ve arazi düzenleme, değerlendirme iş ve işlemleri, her tür ve ölçekte plan yapımı ve imar uygulaması işleri ve müşavirlik hizmetleri gibi faaliyetlerin gerektirdiği harcamalar.

b) Kanun kapsamına giren uygulamalarda, gerekli taşınmazların satın alınması ve kamulaştırılması ile ilgili harcamalar.

c) Kanun kapsamına giren alanlarda, her türlü konut ve işyerleri, alt-yapı ve üst yapı tesisleri, idare binaları, sosyal binalar ve benzeri tesislerin etüt ve projesi, yapımı, bakımı, onarımı ve işletilmesi için yapılan her türlü harcamalar.

ç) Riskli alanların belirlenmesi, riskli yapıların tespit, tahliye ve yıktırma iş ve işlemlerinin gerektirdiği harcamalar.

d) Kanun kapsamına giren alanlarda, yer alan binaların yıktırılması, enkazının taşıtılması ve arsanın yeni inşaata hazır hale getirilmesi ile ilgili harcamalar.

e) Anlaşma ile tahliye edilen yapıların maliklerine veya malik olmasalar bile kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak bu yapılarda ikamet edenlere veya bu yapılarda işyeri bulunanlara yapılacak kira yardımı ödemeleri,

f) Kanun kapsamında kullanılacak krediler,

g) Kanunun 5'inci maddesinin ikinci fıkrası kapsamında yapılabilecek yardımlar ile enkaz bedeli ödemeleri,

ğ) Bakanlar Kurulunca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Bakanlıkça verilebilecek güçlendirme kredisi ödemeleri,

h) Hak sahiplerince bankalardan kullanılacak kredilere verilebilecek faiz desteği ödemeleri,

i) Kanun'un 8'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca çalıştırılacak sözleşmeli personele ilgili mevzuatı uyarınca yapılacak ödemeler ile dönüşüm işlerinde görevlendirilen kişilere 10.2.1954 tarihli ve 6245 sayılı Harcırah Kanun'u hükümlerine göre yapılacak ödemeler,

i) Kanun'un 8'inci maddesinin sekizinci fıkrası uyarınca yapılacak ödemeler,

j) Kanun'un 8'inci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında bedeli ödenmeyecek yayınlar hariç Kanun kapsamındaki uygulamaların ve dönüşüm hizmetlerinin tanıtılmasına yönelik olarak; yazılı, görsel basında ve internette yayınlanacak reklam ücretleri, tanıtım amaçlı her türlü yayın, broşür, afiş, kitapçık ve benzeri doküman bedelleri ile yapılacak organizasyon veya tanıtım toplantısı giderleri,

k) Dönüşüm hizmetlerinin gerektirdiği her türlü iş makineleri, taşıt, araç-gereç, ekipman ve benzeri taşınırların satın alınması, kiralanması, bakımı, onarımı ve işletilmesi ile ilgili her türlü harcamalar,

l) Dönüşüm hizmetleri için gerekli olan demirbaş ve tüketim malzemeleri ile ilgili harcamalar,

m) Özel hesaba ilişkin vergi, resim, harç, faiz, ulaştırma ve haberleşme ücretleri ve benzeri giderler,

n) Bakan onayı ile uygun görülen Kanun kapsamındaki diğer harcamalar.

(2) Bakanlıktan izin alınmak kaydıyla, ilgili idarelerin makine parkının yetersiz olması durumunda ihtiyaç duyulan iş makinesi, taşıt, araç ve gereçler hizmet alımı yöntemi ile temin edilebilir.

Bakanlık ve İdarelerce bu Yönetmelik kapsamında yapılacak harcamalarda; ilgisine göre, 31.12.2005 tarihli ve 26040 3'üncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği ile 15.08.2007 tarihli ve 26614 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümleri uygulanır. Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) ve İller Bankası Anonim Şirketi (İLBANK) tarafından

bu Yönetmelik kapsamında yapılacak harcamalarda, Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümleri uygulanır.

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının 2017 yılına ait gelirleri özetle aşağıda gösterilmiştir:

**Tablo 1: Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı 2017 Yılı Gelirleri**

Gelir Türleri	Tutar (TL)	Gelir Türü %
ÇKP ve İdari para cezasının %50si ile 2/b Satış Geliri	216.968.000,00	8,34
İller Bankası A.Ş. %50 Karı	50.318.271,98	1,93
Hazineye Tescilli Taşınmazların Satışından Elde Edilen Gelirler	295.463.083,07	11,36
Proje Karşılığı Aktarılan Tutarlar	1.738.467.000,00	66,83
Döner Sermayeden Aktarılan Tutarlar	230.000.000,00	8,84
Mevduat Faiz Gelirleri	4.659.059,50	0,18
Diğer Gelirler	65.455.672,33	2,52
<b>Toplam</b>	<b>2.601.331.086,88</b>	<b>100,00</b>

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının 2017 yılına ait giderleri özetle aşağıda gösterilmiştir:

**Tablo 2: Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı 2017 Yılı Giderleri**

Gider Türleri	Tutar (TL)	Gider Türü %
Belediyelere Yapılan Aktarımlar	369.583.890,28	17,24
İller Bankasına Yapılan Aktarımlar	52.145.911,98	2,43
Tokiye Yapılan Aktarımlar	299.112.908,19	13,95
6306 sayılı Kanun 8/2 uyarınca yapılan Protokol Giderleri	1.205.235.979,92	56,21
Sözleşmeli Personel Giderleri	11.926.088,25	0,56
Hizmet Alım Giderleri	33.175.127,95	1,55
Kira Yardımı	145.206.770,11	6,77
Faiz Desteği Giderleri	23.575.674,10	1,10
Diğer Giderler	4.312.731,62	0,20
<b>Toplam</b>	<b>2.144.275.082,40</b>	<b>100,00</b>

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.

- Yevmiye Defteri
- Banka Mevcudu Tespit Tutanağı
- Geçici ve Kesin Mizan
- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Teminat Mektupları Sayım Tutanağı

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 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**

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

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

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

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

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

#### **5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI**

##### **BULGU 1: Gider Taahhütleri ile Gider Taahhütleri Alacaklı Hesaplarına Yapılması Gereken Taahhüt Kayıtlarının Eksik Yapılması**

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı üzerinde yapılan incelemelerde, 980-Gider Taahhütleri ile 981-Gider Taahhütleri Alacaklı Hesaplarına yapılması gereken taahhüt kayıtlarının eksik yapılması nedeniyle nazım hesapların doğru bilgi vermediği görülmüştür.

23.12.2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin Nazım Hesaplara İlişkin İlkeler başlıklı 12’nci maddesinde;

*“a) Kamu idarelerinin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ile gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izlemek*

*üzere nazım hesaplar kullanılır.*

*b) Nazım hesaplar, yalnızca ilgili olduğu diğer nazım hesaplarla karşılıklı olarak borç ve alacak çalışan hesaplardan oluşur. Bu hesaplar mizanda ve bilançonun dipnotunda gösterilir.”*

Hükmü bulunmaktadır. Söz konusu ilkeler gereği nazım hesaplara ilişkin kayıtların takibi ve mali tablolarda gösterilmesi, idarelerin iş ve işlemlerine ilişkin bilgi verme ve izleme görevi olmasının yanında idareler açısından muhasebe disiplini sağlama ve gelecekte doğması muhtemel hak ve yükümlülüklerine ilişkin işlemlerini izleme kolaylığı da sağlar.

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanununun 7’nci ve 8’ inci maddelerine dayanılarak hazırlanan 25.02.2017 tarih ve 29990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği’nin “Muhasebeleştirme İşlemleri başlıklı” 8’inci maddesinin 25’inci fıkrasında;

*“Bakanlıkça taahhüt edilen kira yardımı, konut ve işyeri kredileri, yıkım kredileri, kredi faiz desteği ve kaynak aktarım tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışları ve diğer yükümlülükler merkez muhasebe birimine bildirildiğinde, 980 Gider Taahhütleri Hesabına borç, 981 Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabına alacak kaydedilir. Gerçekleşen taahhütler 981 Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabına borç, 980 Gider Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilir.”* denilmektedir.

Yönetmelik hükmü gereği, Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından Bakanlıkça taahhüt edilen kira yardımı, konut ve işyeri kredileri, yıkım kredileri, kredi faiz desteği ve kaynak aktarım tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışları ve diğer yükümlülüklerin merkez muhasebe birimine bildirilip, nazım hesaplara ilgili kayıtların yapılmasının sağlanması gerekmektedir.

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının 2017 yılı mali tablolarında, sadece riskli alanlarda yürütülen projelere ilişkin olarak toplam 36.889.980,00 TL tutarındaki kira yardımı ödemesinin 980.04.02 ekonomik kodu ile Gider Taahhütleri Hesabında takip edildiği görülmüştür. Ancak Bakanlık tarafından bu ödemeler dışında takip edilen ve taahhüt altına girilen diğer yükümlülükler bulunmakta olup, bunlara ilişkin taahhüt kayıtlarına rastlanılmamıştır.

Riskli alanlarda yapılan kira yardımı ödemeleri dışında riskli yapı kira yardımı, kredi faiz desteği ve kaynak aktarım tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışları ve diğer yükümlülüklerin yönetmelik hükmü gereği takibinin yapılmaması; muhasebenin temel

kavramlarından Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde “*Mali tablolar, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenir.*” şeklinde ifade edilen “Tam açıklama” ve “Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, mali olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.” şeklinde tanımlanan “Önemlilik” ilkelerine aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak, 980-Gider Taahhütleri ile 981-Gider Taahhütleri Alacaklı Hesaplarına yapılması gereken kayıtların tam ve doğru şekilde yapıldığı görülmüştür.

**Kamu idaresi cevabında;** “25/2/2017 tarihli ve 29990 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği’nin 8 inci maddesinin yirmi beşinci fıkrasında “*Bakanlıkça taahhüt edilen kira yardımı, konut ve işyeri kredileri, yıkım kredileri, kredi faiz desteği ve kaynak aktarım tutarları ile bunlara ilave edilen her türlü taahhüt artışları ve diğer yükümlülükler merkez muhasebe birimine bildirildiğinde, 980 Gider Taahhütleri Hesabına borç, 981 Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabına alacak kaydedilir. Gerçekleşen taahhütler 981 Gider Taahhütleri Alacaklı Hesabına borç, 980 Gider Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilir.*” hükmü yer almaktadır.

*Bulguda da ifade edildiği üzere anılan Yönetmelik hükmü gereği, Bakanlığımızca riskli alan ilan edilen yerlerde yetkilendirilen İdarelere tahsis edilen kira yardımlarının gider taahhüt muhasebe kayıtları yapılmıştır.*

*31/05/2018 tarihine kadar dönüşüm projeleri özel hesabından yapılan gider taahhütlerine ilişkin ise, Bakanlığımızın 30/05/2018 tarihli ve E.96402, E.96588 sayılı yazıları, 31/05/2018 tarihli ve E.97226, E.98281 sayılı yazıları ile Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gider taahhütleri muhasebe kayıtlarının yapılması amacıyla yazı yazılmıştır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, Merkez Saymanlık Müdürlüğüne gider taahhütlerine ait muhasebe kayıtlarının yapılması amacıyla yazı yazıldığı belirtilmiş olsa da 31.12.2017 tarihi itibarıyla Bakanlık Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında Gider Taahhütleri ile Gider Taahhütleri Alacaklı Hesaplarına Yapılması Gereken Taahhüt Kayıtları eksik görünmektedir.



## **BULGU 2: Hazineye Tescilli Taşınmazların Satışından Elde Edilen Gelirlerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi Nedeniyle Binalar Hesabının Doğru Kayıt İçermemesi**

Mali tablolar üzerinde yapılan incelemelerde, satışı yapılan konutlara ilişkin muhasebeleştirme işleminin hatalı yapılması nedeniyle 252-Binalar ve 604-Gelirler Hesaplarının olması gereken rakamlardan fazla görüldüğü tespit edilmiştir.

2016 yılı Sayıştay Raporunda, Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı (EKGYO) arasında imzalanan gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri ile elde edilen Hazineye Tescilli Taşınmazların Maddi Duran Varlıklar hesap grubu altındaki hesaplara kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesinin uygun olacağı bulgu konusu yapılmıştır.

İdare, 11.12.2017 tarihinde bu tarihe kadar henüz satışı yapılmamış 59.993.000,00TL değerinde konutu 252-Binalar Hesabında muhasebeleştirerek Dönüşüm Projeleri Özel Hesabında takip etmeye başlamıştır. Ancak 31.12.2017 tarihi itibarıyla yevmiye defteri ve mali tablolar üzerinde yapılan incelemelerde, 11.483.207,21TL tutarında konut satışı yapıldığı ve satış işleminin 604-Gelirler Hesabında Hazineye Tescilli Taşınmazların Satışından Elde Edilen Gelirler şeklinde gelir kaydedilerek muhasebeleştirildiği görülmüştür.

25.02.2017 tarihli ve 29990 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin "Muhasebeleştirme İşlemleri" başlıklı 8'nci maddesinde muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağı hüküm altına alınmış olup, 29'uncu maddesinin birinci fıkrasında ise, *"Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 27/12/2014 tarihli ve 29218 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ve 1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları kıyasen uygulanır."* hükmü yer almaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 252 Binalar Hesabı'nı düzenleyen 176'ncı maddesinin Alacak kaydını düzenleyen birinci fıkrasında satılan binaların, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumlu fark 600-Gelirler hesabına alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle, konutlar satıldıkça 252-Binalar Hesabının alacak kaydı yapılarak konutun elde edilme değerinin bu hesaptan düşülmesi ve konutun satış bedeli ile defter değeri arasında fark oluşursa bu tutarın 604-Gelirler Hesabında

gelir kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Temel Kavramlar” başlıklı 5’inci maddesinde;

“(1) Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:

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

denilmektedir.

Uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereği, yapılan hatalı muhasebeleştirme işleminin mali tablo kullanıcıları açısından tam ve doğru bilgi vermediğinden hareketle; tablolarda 252-Binalar Hesabında yer alan taşınmazlara ilişkin kayıtların, mevzuata uygun, gerçek durumu tam ve doğru yansıtmadığı değerlendirilmiştir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. tarafından Bakanlığımız ve Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. arasında imzalanan Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi'ne istinaden yapımı tamamlanan ve Bakanlığımıza tahsis edilen Körfezkent, Bahçekent ve Kayabaşı "Emlak Konut Evleri" proje konutlarından 11/12/2017 tarihine kadar satışı yapılmayanlar Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS)'nde 11/12/2017 tarihli ve 3678, 3717 ve 3718 sayılı muhasebe işlem fişleri ile "252 - Binalar Hesabı"nda muhasebeleştirilmiştir.

27/12/2014 tarihli ve 29218 Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 176 ncı maddesi uyarınca, söz konusu konutların satıldıkça "252 -Binalar Hesabı"na alacak, satış bedeli ile defter değeri arasında oluşan olumlu farkın da "604 - Dönüşüm Gelirleri Hesabı"na gelir kaydı yapılarak muhasebeleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, Bakanlığımızın 31.05.2018 tarihli ve E.97878 sayılı yazısı ile Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğünden 11/12/2017 tarihinden itibaren satışı yapılan, "252 - Binalar Hesabı"nda defter değeri **33.825.000,00-TL** olan ve satışı gerçekleştirilen konutların, "604 - Dönüşüm Gelirleri Hesabı"na borç, "252 - Binalar Hesabı"na alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi talep edilmiştir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, Merkez Saymanlık Müdürlüğüne yapılan satış işlemine ait muhasebe kayıtlarının yapılması amacıyla 31.05.2018 tarihinde yazı yazıldığı

belirtilmiş olsa da 31.12.2017 tarihi itibariyle Bakanlık Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında 252-Binalar ve 604-Gelirler Hesapları olması gereken rakamlardan yüksek görünmektedir.

### **BULGU 3: Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmaması**

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında maddi duran varlıklar bulunduğu halde bu varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmadığı ve 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın kullanılmadığı görülmüştür.

25.02.2017 tarih ve 29990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin "Muhasebeleştirme İşlemleri" başlıklı 8'inci maddesinin 7'nci fıkrasında özel hesabın muhasebeleştirilmesinde kullanılacak çerçeve hesap planı belirlenmiş olup, (n) bendinde 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ihdas edilmiştir.

Yönetmelikte ilgili hesap kodunun nasıl kullanılacağı konusunda bir açıklama bulunmamakla birlikte yönetmeliğin "Hüküm bulunmayan haller"i düzenleyen 29' uncu maddesinde;

*"Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 27/12/2014 tarihli ve 29218 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ve 1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları kıyasen uygulanır."* hükmü bulunmaktadır.

Yönetmeliğin atıfta bulunduğu Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin "25-Maddi Duran Varlıklar" başlıklı 169' uncu maddesinde;

*"Maddi duran varlıklar hesap grubu, kamu idarelerince faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için kullanılır."* denilmektedir.

257-Birikmiş amortismanlar hesabı (-) "Hesabın niteliği" başlıklı 185' inci maddesinde;

*"Birikmiş amortismanlar hesabı, maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılır."* şeklinde tanımlanmış olup, devamındaki 186' ıncı maddesinde hesabın işleyişi tarif edilmiştir.

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının 252-Binalar Hesabında takip edilen 59.993.000,00 TL tutarında varlığı mevcut olup, bu varlıklar için yönetmelik hükümleri çerçevesinde amortisman ayrılmadığı görülmüştür.

25 hesap grubunda kayıtlı maddi duran varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılması ve bunun 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nda muhasebeleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Sonuç itibariyle, mali tablolarında 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 634-Giderler Hesabı olması gereken tutardan noksan görünmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "6306 sayılı Kanun'un 7 nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "Bu madde kapsamındaki ödenekler, Bakanlığın merkez muhasebe birimi adına açılacak dönüşüm projeleri özel hesabına aktarılmak suretiyle kullanılır." hükmü uyarınca, dönüşüm projeleri özel hesabının muhasebeleştirme işlemleri Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğüne yürütülmektedir.

*Bulguda belirtilen hususlar Bakanlığımız merkez saymanlık müdürlüğüne iletilmiştir."* denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, konunun Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletilmiş olsa da 31.12.2017 tarihi itibariyle Bakanlık Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı işlem görmemiştir.

#### **BULGU 4: Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarının Doğrudan Giderleştirilmesi**

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabından Bakanlığın faaliyetlerinde kullanmak üzere edindiği plan ve proje niteliğindeki değerlerin 260-Haklar Hesabında izlenmeyerek müşavirlik hizmet alımları şeklinde doğrudan gider kaydedildiği tespit edilmiştir.

25/02/2017 tarihli ve 29990 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin "Muhasebeleştirme" işlemleri başlıklı 8'inci maddesinin yedinci fıkrası ile Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının muhasebeleştirilmesinde kullanılacak çerçeve hesap planı düzenlenmiştir. Her ne kadar bu hesap planında 260-Haklar Hesabı ihdas edilmemiş olsa da sekizinci fıkrasında "Bu Yönetmelik kapsamında kullanılacak yeni hesapları ihdas etmeye ve kullanılacak hesapların yardımcı hesaplarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü bulunmaktadır.

Mezkur Yönetmeliğin 29'uncu maddesinin birinci fıkrasında "Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 27/12/2014

*tarihli ve 29218 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ve 1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları kıyasen uygulanır."* denilmektedir.

2017 yılı Genel Bütçe Detaylı Hesap Planında 260 Haklar Hesabı; 260.01 Bilgisayar Yazılımları, 260.02.01. Ekonomik kodu ile Haritalar, 260.02.02 Ekonomik kodu ile Plan Projeler, 260.99 Diğer Haklar şeklinde detaylandırılmıştır.

2017 yılı içerisinde 24.317.704,78 TL tutarında kentsel tasarım projesi, kent bilgi sistemi, imar planı, master plan, mimari kesin proje, zemin etüd raporu, rezerv alanlara ait mikro bölgeleme etüt ve raporları gibi ait harcamaların 634 Giderler Hesabında müşavirlik hizmet alımları şeklinde doğrudan giderleştirildiği görülmüştür. Bu durum, dönüşüm projeleri özel hesabı mali tablolarında "260-Haklar" hesabı ile "268-Amortismanlar" hesabının bu rakam kadar noksan görünmesine yol açmaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" başlıklı 192'nci maddesinde;

*"(1) Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubu, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve kapsama dâhil kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ve belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıklar ile bunlar için hesaplanan birikmiş amortismanların kaydı için kullanılır..."*

"260-Haklar" hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 194 üncü maddesinde;

*"(1) Haklar hesabı, bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılır"*

"Hesabın işleyişi" başlıklı 195 inci maddesinde ise;

*"(1) Haklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Borç*

*1) Bütçeye gider kaydıyla edinilen haklar bir taraftan bu hesaba borç, kesintiler ilgili hesaba, ödenecek tutar 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir."*

Denilmektedir.

Kamu idaresinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen, herhangi bir fiziksel varlığı

bulunmayan ve yararlanma süresi bir yıldan fazla olan harita, plan-proje gibi değerler edinme tarihindeki maliyet bedelleri ile “260-Haklar” hesabına kaydedilmelidir. Söz konusu varlıkların giderleştirilmesi ise, mezkur yönetmeliğin 202 ve 203 üncü maddeleri gereğince kendilerinden beklenen yararlanma süresi içerisinde amortisman ayırmak sureti ile yapılmalıdır.

Diğer yandan, ilgili varlıklar için ayrılacak amortisman oranları amortisman ve tükenme paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 47 sıra nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile belirlenmiş olup ilgili tebliğin 6’ ncı maddesinde;

“ ...

*(2) Ancak, maliyet bedeli, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliğinin eki listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL’yi, 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte yer alan taşınmazlar için 34.000 TL’yi aşmayan duran varlıklar ile tutarına bakılmaksızın Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle maliyet bedeli bu tutarlara kadar olan duran varlıklar, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilir.*

...” denilerek maddi olmayan duran varlıklar için amortisman oranı %100 olarak belirlenmiştir.

Anılan mevzuat hükmüne göre, plan-proje gibi varlık alımlarının maddi olmayan duran varlık grubuna kaydedilmesi ve aynı yıl sonunda bu varlıkların tamamı için amortisman ayrılması gerekmektedir.

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı mali tablolarında 260-Haklar Hesabının olmamasının mali tablo kullanıcıları açısından hatalı ve eksik bilgi verdiği düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği’nin 8 inci maddesinin yedinci fıkrası ile özel hesabın muhasebeleştirilmesinde kullanılacak çerçeve hesap planı belirlenmiştir.

*Mezkur Yönetmeliğin 29 uncu maddesinin birinci fıkrasında “Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 27/12/2014 tarihli ve 29218 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ve 1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları kıyasen uygulanır.” hükmü yer almaktadır.*

*Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) 'nın 28/07/2017 tarihli ve 17104 sayılı yazısı ile Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) hesap planında "26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunda yer alan hesapların, dönüşüm projeleri özel hesabının muhasebeleştirilmesinde kullanılmasına ilişkin uygun görüş alınmıştır.*

*Bu kapsamda , "kentsel tasarım projesi, kent bilgi sistemi, imar planı, master plan, mimari kesin proje, zemin etüd raporu, rezerv alanlara ait mikro bölgeleme etüd ve raporları" gibi Bakanlığımız faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve yararlanma süresi bir yıldan fazla olan harcamaların bundan böyle "260 - Haklar Hesabı"nda muhasebeleştirilmesi sağlanacaktır. Maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayrılmasına ilişkin konunun ise Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletilmiştir." denilmektedir.*

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, Bakanlık faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve yararlanma süresi bir yıldan fazla olan harcamaların bundan böyle "260 - Haklar Hesabı"nda muhasebeleştirilmesi sağlanacağı ve maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayrılmasına ilişkin konunun ise Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletilmiş olsa da 31.12.2017 tarihi itibarıyla Bakanlık Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında 260 - Haklar Hesabı işlem görmemiştir.

#### **BULGU 5: Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabının Kullanılmaması**

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı 2017 yılı yevmiye defteri üzerinde yapılan incelemelerde, TOKİ'ye aktarılan kaynaklar muhasebeleştirilirken taşınmaz yapımına ilişkin olan tutarların Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin ilgili hükmü gereği 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabında takibi gerekirken 634-Giderler Hesabında izlenerek doğrudan gider kaydedildiği tespit edilmiştir.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve TOKİ arasında 04.05.2017 tarihinde "Kamu düzenî ve güvenliğinin olağan hayatı durduracak veya kesintiye uğratacak şekilde bozulduğu alanlarda uygulanacak kentsel dönüşüm projelerinin usul ve esaslarına ilişkin çerçeve protokol" imzalanmıştır. Protokole istinaden Bakanlık tarafından TOKİ'ye kaynak aktarılarak belirlenen alanlarda kentsel dönüşüm uygulamaları mahiyetinde yapımı devam eden 21.363 adet konut bulunmaktadır.

25.02.2017 tarih ve 29990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin "Muhasebeleştirme İşlemleri" başlıklı 8'inci maddesinin 7'nci

---

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı 2017 Yılı Sayıştay 77  
Düzenlilik Denetim Raporu

fikrasında özel hesabın muhasebeleştirilmesinde kullanılacak çerçeve hesap planı belirlenmiş olup, (ğ) bendinde 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabı ihdas edilmiştir. Aynı maddenin 13' üncü fıkrasında;

*“Dönüşüm projeleri çerçevesinde İdare, TOKİ ve İller Bankasına taşınmaz yapımlarına ilişkin aktarılan tutarlar, 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına borç, 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak kaydedilir. Proje tamamlandığında 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabının borç bakiyesi bu hesaba alacak, 634 Dönüşüm Giderleri Hesabına borç kaydedilir.”* hükmü bulunmaktadır.

Madde hükmü gereği; TOKİ'ye aktarılan taşınmaz yapımına ilişkin tutarların proje tamamlanana kadar 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

2017 yılında Dönüşüm Projeleri Özel Hesabından TOKİ'ye aktarılan toplam 1.500.609.514,01TL kaynak ile yapımı devam eden 21.363 adet konut bulunmaktadır. Bakanlık, mali sonuç doğuran söz konusu işlemi “241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler” Hesabında izlemesi gerekirken doğrudan gider kaydetmiştir.

Hatalı muhasebeleştirme işleminin mali tablolarda 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabının 1.500.609.514,01TL noksan, 634-Giderler Hesabının ise bu tutar kadar fazla görünmesine yol açtığı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** *“Bakanlığımız, Maliye Bakanlığı ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) arasında 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca, 04/05/2017 tarihinde "Kamu Düzeni ve Güvenliğinin Olağan Hayatı Durduracak veya Kesintiye Uğratacak Şekilde Bozulduğu Alanlarda Uygulanacak Kentsel Dönüşüm Projelerinin Usul ve Esaslarına İlişkin Çerçeve Protokol" imzalanmıştır.*

*Söz konusu Protokol kapsamında 2017 mali yılında TOKİ'ye yapılan kaynak aktarımları, “634 - Dönüşüm Giderleri Hesabı”nda muhasebeleştirilmiştir.*

*28/05/2018 tarihli ve E.94116 sayılı yazımız ile 2018 malî yılında, TOKİ'ye anılan Protokol kapsamında aktarılan kaynakların “241 – Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabı”nda muhasebeleştirilmesine ilişkin, Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğüne yazı yazılmıştır.*



*Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin 8 inci maddesinin on üçüncü fıkrası hükmü uyarınca, bundan böyle zikredilen Protokol çerçevesinde TOKİ'ye taşınmaz yapımına ilişkin yapılan kaynak aktarımlarının muhasebeleştirilmesinde de "241 – Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabı" kullanılacaktır." denilmektedir.*

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, TOKİ'ye taşınmaz yapımına ilişkin yapılan kaynak aktarımlarının 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabında muhasebeleştirilmesinin sağlanacağı ve konunun Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletildiği belirtilmiş olsa da 31.12.2017 tarihi itibariyle Bakanlık Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında 241-Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Aktarılan Sermayeler Hesabı işlem görmemiştir.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı 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: Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına İlişkin Muhasebe Kayıtlarının Hatalı Olması**

Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı (EKGYO) ile imzalanan Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesine istinaden yapımı tamamlanan ve Bakanlığa tahsis edilen konutların ortak alan abonelik ve güvence bedellerinin maliklerden tahsili ile bu bedellerin EKGYO'ya ödenmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin hatalı yapılması sonucu, mali tablolarda 126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına ilişkin kayıtların doğru bilgi vermediği görülmüştür.

25/02/2017 tarihli ve 29990 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin "Muhasebeleştirme İşlemleri" başlıklı 8'nci maddesinde muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağı hüküm altına alınmış olup, 29 uncu maddesinin birinci fıkrasında ise *"Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde, 10/12/2003 tarihli ve 5018*

*sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 5018 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 27/12/2014 tarihli ve 29218 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin ve 1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları kıyasen uygulanır."* hükmü yer almaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin "Temel Kavramlar" başlıklı 5'inci maddesinde;

*"(1) Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:*

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

denilmektedir.

EKGYO tarafından yapımı tamamlanan ve Bakanlığa teslim hazır hale getirilen, İstanbul Bahçekent ve Başakşehir Emlak Konut Evleri ile Kocaeli Körfezkent Emlak Konut Evleri projelerinde yer alan konutların satış işlemleri Bakanlık tarafından yaptırılmaktadır. Söz konusu projelerde yer alan ve satışı devam eden konutların bulunduğu sitelerde, Bakanlık payına düşen ortak alan abonelik güvence bedelleri Dönüşüm Projeleri Özel Hesabından 21.11.2017 tarihinde EKGYO'ya 1.494.244,84TL olarak ödenerek 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına ilgili muhasebe kaydı yapılmıştır.

21.11.2017 tarihinden önce ve sonra satışı yapılan konutlar için hak sahipleri tarafından özel hesaba bağımsız birim başına 1.500,00TL tutarında ortak alan güvence bedeli ödemiş olup, söz konusu tutarlar 604-Gelirler Hesabında "Hazineye Tescilli Taşınmazların Satışından Elde Edilen Gelirler" şeklinde kaydedilmiştir. Oysaki söz konusu tahsilatlar dönüşüm projeleri özel hesabı açısından bir gelir niteliği taşımamaktadır.

Bakanlık tarafından EKGYO'ya ödemenin yapıldığı tarihten önceki güvence bedeli tahsilatlarının 333 Emanetler Hesabında takip edilip, EKGYO'ya ödeme yapılırken de yine emanete alınan söz konusu tutarlardan paranın gönderilmesinin muhasebeleştirme tekniğine uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan 21.11.2017 tarihinden sonra tahsil edilen ortak alan güvence bedellerinin de 604-Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmesinin hatalı olduğu değerlendirilmiş olup, tahsilatların 126-Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabından alacak kaydı yapılarak düşülmesi

gerektiği düşünülmektedir.

Yapılan hatalı muhasebeleştirme işlemi nedeniyle, 126-Verilen Depozito ve Teminatlar ile 604-Gelirler Hesaplarındaki rakamların olması gerekenden yüksek görünmesine neden olduğu düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. tarafından Bakanlığımız ve Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. arasında imzalanan Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi'ne istinaden yapımı tamamlanan ve Bakanlığımıza tahsis edilen Körfezkent, Bahçekent ve Kayabaşı "Emlak Konut Evleri" proje konutlarının elektrik, su, doğalgaz bağlantı bedeli v.b. olarak Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'ye ödenen 1.494.244,84-TL depozito bedeli, Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS)'nde 21/11/2017 tarihli ve 3496 yevmiye numaralı ödeme emri belgesi ile "126 - Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı"nda muhasebeleştirilmiştir.

2017 malî yılı içerisinde emlak konut proje konutlarından satışı yapılanlara ilişkin, dönüşüm projeleri özel hesabına muhtelif tarihlerde yatırılan depozito bedelleri sehven "604 - Dönüşüm Gelirleri Hesabı"nda alacak kaydedilerek muhasebeleştirilmiş olup, bu muhasebeleştirme işleminin hatalı olduğu, tahsilatların "126 - Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı"ndan alacak kaydı düşülerek muhasebeleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bakanlığımız 30.05.2018 tarihli ve E.96526 sayılı yazısı ile Bakanlığımız Merkez Saymanlık Müdürlüğünden, 23/12/2014 tarihli ve 29214 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen muhasebenin temel kavramlarından "Tam Açıklama Kavramı" gereği, Turyap Yapı San. ve Tic. A.Ş. aracılığıyla 2017 malî yılı içerisinde Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına yatırılan toplam 1.263.342,27-TL tutarın, "604 - Dönüşüm Gelirleri Hesabı"na borç, "126 - Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı"na alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi talep edilmiştir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, sehven yapılan muhasebe işleminin düzeltilmesi amacıyla konunun Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletildiği belirtilmiş olsa da 31.12.2017 tarihi itibarıyla Bakanlık Dönüşüm Projeleri Özel Hesabının mali tablolarında 126-Verilen Depozito ve Teminatlar ile 604-Gelirler Hesaplarındaki rakamların olması gerekenden yüksek görünmektedir.

## **BULGU 2: Bitlis Eren Üniversitesi ile Yapılan Protokol Kapsamında Yürütülen İşin Ortak Hizmet Uygulaması Niteliği Taşımaması**

Bitlis Eren Üniversitesi ile 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasına istinaden yapılan "*Kentsel Dönüşüm Alanlarının Belirlenmesi ve Senaryo Afetlerin Oluşturulması İçin Yerel Yönetimlerin Verilerinin Kullanıldığı Coğrafi Bilgi Sistemi Tabanlı Otomasyon Sisteminin Oluşturulmasının Araştırılması ve Geliştirilmesi Projesi Ortak Hizmet Uygulaması Protokolü*" kapsamında yürütülen işin anılan Kanun kapsamına girmediği ve maddede belirtilen "ortak hizmet uygulaması" niteliğini taşımadığı görülmüştür.

Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile Bitlis Eren Üniversitesi arasında 07.11.2014 tarihinde KDV hariç 11.000.000,00TL bedel üzerinden 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un 8 inci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca "*Kentsel Dönüşüm Alanlarının Belirlenmesi ve Senaryo Afetlerin Oluşturulması İçin Yerel Yönetimlerin Verilerinin Kullanıldığı Coğrafi Bilgi Sistemi Tabanlı Otomasyon Sisteminin Oluşturulmasının Araştırılması ve Geliştirilmesi Projesi Ortak Hizmet Uygulaması Protokolü*" imzalanmıştır.

Coğrafi Bilgi Sistemi Tabanlı Otomasyon Sistemi İş, iş paketleri biçiminde tasarlanmış olup veri toplama, hazırlama, düzenleme, veri uyumlaştırma ve sisteme aktarma, yazılım geliştirme gibi teknik konular ile bunlara ilişkin eğitim, tasarım ve tanıtım toplantılarından oluşmaktadır.

Protokolün dayanağı olan 6306 sayılı Afet Riski Altındaki alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un "Amaç" başlıklı 1 inci maddesinde;

*"Bu Kanunun amacı; afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde, fen ve sanat norm ve standartlarına uygun, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini teşkil etmek üzere iyileştirme, tasfiye ve yenilemelere dair usul ve esasları belirlemektir."* denilmektedir.

Kanunun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ise;

*"Bakanlık, TOKİ ve İdare; danışmanlık, yazılım, araştırma, her tür ve ölçekte harita, etüt, proje, kadastro, kamulaştırma, mikro bölgeleme, risk yönetimi ve sakınım planı çalışmalarını, her tür ve ölçekte plan yapımı ve imar uygulaması işlerini ve dönüşüm uygulamalarını, 4734 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile akdedecekleri protokoller*

*çerçevesinde 4734 sayılı Kanuna tabi olmaksızın ortak hizmet uygulamaları suretiyle de gerçekleştirilebilirler.” hükmü bulunmaktadır.*

Kanunun 1 ve 8’inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; 8 inci madde uyarınca 4734 sayılı Kanuna tabi idarelerle anılan Kanuna tabi olmaksızın yapılacak protokollerin 6306 sayılı Kanunun amacına yönelik olması gerektiği açıktır.

Üniversite ile yapılan protokolün 6’ncı maddesinde işin kapsamı belirtilmiş olup, buna göre maddenin (ç), (d), (e), (f), (g) ve (ğ) bentlerinde belirtilen ve kentsel dönüşüm alanlarının tespiti için gerekli olan farklı nitelikteki verileri üretebilecek coğrafi bilgi sistemi tabanlı otomasyon sisteminin oluşturulması, protokolün en önemli bileşeni olarak görülmektedir.

Protokolün tarafların yetki, görev ve sorumluluklarının belirleyen 7’nci maddesinin (a) bendinde;

*“Bu Protokolün 6’ıncı maddesinin (ç), (d), (e), (g), (ğ) ve (h) bentlerinde belirtilen iş ve işlemlerden Bakanlığın Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü; (f) ve (ı) bendinde belirtilen iş ve işlemlerden Bakanlığın Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü ve 6. maddenin a, b, c ve i bentlerinde belirtilen iş ve işlemlerden anılan iki Genel Müdürlük kendi iş ve işlemlerine ilişkin hususlarla ilgili olarak müştereken sorumludur.” hükümleri yer almaktadır.*

Bu bağlamda iş, Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğünün müşterek sorumluluğundadır. İşin gerçekleştirilmesine yönelik kayıt ve belgelerin incelenmesi sonucunda; Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğünün işin %10’luk kısmının kontrollüğünü yürüterek kabul teklifini yaptığı, geriye kalan %90’lık kısmının kontrollüğünü yürütmesinden hareketle de, işin asıl faydalanıcısının Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim 644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 13’üncü maddesinde Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğünün görevleri şu şekilde sıralanmıştır;

*“a) Ulusal Coğrafi Bilgi Sisteminin kurulmasına, kullanılmasına ve geliştirilmesine dair iş ve işlemleri yapmak ve yaptırmak.*

*b) Çağdaş coğrafi bilgi teknolojilerinin ülkede etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını teşvik etmek ve eşgüdümü sağlamak.*

c) Coğrafi veri ve bilginin ulusal düzeyde üretimine, kalitesine ve paylaşımına yönelik standartlar ile bunlara ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesini sağlamak ve gerekli mevzuatı hazırlamak.

ç) Coğrafi bilgi sistemleri konusunda ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlarca gerçekleştirilen çalışmalarda ülkemizi temsil etmek, işbirliği ve uyum çalışmalarını koordine etmek.

d) Ulusal Coğrafi Bilgi Sistemi kapsamına giren tüm konularda, resmi ve özel kurum ve kuruluşlarca üretilen verilerin Bakanlık birimlerince kullanılmasını ve değerlendirilmesini sağlamak.

e) Bakanlık hizmetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için Bakanlık mekânsal veri altyapısının oluşturulması ve geliştirilmesi ile Bakanlığın ihtiyaç duyacağı her türlü verinin iletilmesi ve temin edilmesi konularında çalışmalar yürütmek,

f) Kent bilgi sistemlerinin standart ve yaygın bir şekilde oluşturulması için gerekli düzenlemeler yapmak.

g) Ulusal Coğrafi Bilgi Sistemi kapsamında resmi ve özel kurum ve kuruluşlarca üretilen mekânsal verilerin sunulduğu portalı kurmak ve işletmek.

ğ) Uluslararası veri paylaşım ağlarına katılmak.

h) Coğrafi bilgi sistemleri ile ilgili sertifikasyon ve akreditasyon çalışmalarının yapılmasını sağlamak.

ı) Coğrafi bilgi sistemleri uygulamalarını bütünleyen navigasyon, yönetim, otomasyon ve dokümantasyon sistemleri ile uzaktan algılama tekniği konularında uygulama, düzenleme, geliştirme ve izleme faaliyetlerini yürütmek.

i) Bakanlığın bilgi işlem hizmetlerini yürütmek.

j) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.”

Yukarıda yazılı görevler ile protokol kapsamında belirtilen iş paketleri birlikte değerlendirildiğinde, protokol konusu işleri yapma sorumluluğunun hâlihazırda Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğünde olduğu, projenin çıktılarının 6306 sayılı Kanun kapsamındaki işler için de altlık oluşturduğu görülmekle birlikte, söz konusu coğrafi bilgi sisteminin zaten adı geçen Genel Müdürlük tarafından Türkiye'nin geneli için kurulması gereken bir sistem olduğu, 6306 sayılı Kanun kapsamındaki işlere özel bir sistem olmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan Üniversite, Protokol kapsamındaki işi “Yükseköğretim Kurumları Tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 3’üncü Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Ekli Esaslar”ın 20’nci maddesinin (d) fıkrasına istinaden 17.10.2014 tarihinde pazarlık usulü ile ihale yapmış ve bir firma ile 05.11.2014 tarihinde 8.470.000,00TL bedelli sözleşme imzalamıştır. Bakanlık ile Üniversite arasında yapılan protokolün tarihi ise, 07.11.2014’tür.

Protokolde, Üniversitenin anılan iş için hizmet alımı yapmasına engel bir hüküm bulunmamaktadır. Nitekim Protokolün 5 inci maddesinin (h) bendinde;

Yüklenici, *“Protokol konusu işin nev’i itibarıyla gerçekleştirilmek üzere Üniversite adına ve ona bağlı olarak çalışan gerçek veya tüzel kişi”* şeklinde tanımlanmıştır.

Üniversiteden yüklenici firma ile olan işe ait ihale işlem dosyası ve hak ediş evrakları istenerek ilgili belgeler incelenmiştir. İhale işlem dosyasında işin yaklaşık maliyetinin 11.000.000,00TL olarak fiyatlandığı, ihale onay tarihinin ise 09.10.2014 olduğu görülmüştür. Öte yandan pazarlığa davet edilen diğer iki firmadan biri teşekkür mektubu göndererek ihale sürecine katılmamış, diğeri de belgeleri eksik ve yetersiz olduğundan değerlendirmeye alınmamıştır.

Protokoldeki iş tanımları ile yüklenicinin sözleşmesindeki iş tanımları ve yapılacak işler karşılaştırıldığında bunların aynı işler olduğu görülmüştür. Bakanlığın Üniversiteden yazışmalar ile istemiş olduğu işlerin Üniversite tarafından doğrudan yükleniciye yönlendirildiği, esasen Üniversitenin firma ile Bakanlık arasındaki koordinasyon ve işin Protokol eki teknik şartname hükümlerine uygun gerçekleştirilmesini sağlama fonksiyonu olduğu, işin tamamının aslen yüklenici firma tarafından yapıldığı değerlendirilmiştir. Üniversite tarafından yüklenici firmaya yapılan hak ediş ödemeleri incelendiğinde, ödeme emri belgelerine ekli belgelerde Bakanlığın kontrol teşkilat üyelerinin düzenleyip imzaladığı kontrol teşkilatı raporlarının ödemeye dayanak oluşturduğu görülmüştür.

Protokolün Bakanlığın yetki, görev ve sorumluluklarını belirleyen 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasındaki hükümlerde özetle; Bakanlığa bırakılan sorumluluğun sistemin oluşturulması için gerekli olan verilerin Üniversiteye temini ve Üniversite tarafından yapılan iş kısımlarının incelenerek uygunluğun denetlenmesi ile sınırlı olduğu görülmektedir.

Protokolün Üniversitenin yetki, görev ve sorumluluklarını belirleyen 7’nci maddesinin 2’nci fıkrasının (c) bendindeki; *“Üniversite, kapsamı bu Protokolün 6’ncı maddesinde*

*belirtilen ve eklerde ayrıntılı olarak detaylandırılan iş ve işlemler ilişkin çalışmaları, işbu Protokolün imza tarihini takip eden 450 (dört yüz elli) gün içinde tamamlamakla yükümlüdür...*” hükmü, Protokol kapsamındaki bütün işlerin Üniversite uhdesine bırakılmasını temin etmektedir.

Protokolün bu maddeleri ışığında; söz konusu projenin gerçekleştirilmesi için Bakanlığın işin herhangi bir kısmını uhdesine almadığını, bu nedenle işin bir ortak hizmet uygulaması niteliği taşımayarak hizmet alımı şeklinde bir ihalenin konusu olduğu kanaati oluşmuştur.

Yukarıda yazılı mevzuat hükümleri ve yapılan incelemeler çerçevesinde; protokol konusu projenin esas faydalanıcısının Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü olduğu ve bu haliyle çok küçük bir kısmının Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğünün 6306 sayılı Kanun kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin olduğu değerlendirilmiştir. İşin, 6306 sayılı Kanunun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında olduğu gerekçe gösterilerek protokol ile yaptırılmayacağı, gerçekleştirilme şekline bakıldığında ise ortak hizmet uygulaması niteliği taşımadığı ve Üniversitenin anılan projenin herhangi bir kısmını fiilen gerçekleştirmediği kanaatine varılmıştır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “6306 sayılı Kanun özel kanun olarak düzenlenmiş olan bir yasa olup, “Ortak hizmet uygulaması” konusunda Kanunun 8 nci maddesinin 2 nci fıkrası dışında bir tanım veya hüküm getirilmemiştir. Kanunun 8 nci maddesinin ikinci fıkrasında ise; “Bakanlık, TOKİ ve İdare; danışmanlık, yazılım, araştırma, her tür ve ölçekte harita, etüt, proje, kadastro, kamulaştırma, mikro bölgeleme, risk yönetimi ve sakınım planı çalışmalarını, her tür ve ölçekte plan yapımı ve imar uygulaması işlerini ve dönüşüm uygulamalarını, 4734 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile akdedecekleri protokoller çerçevesinde 4734 sayılı Kanuna tabi olmaksızın ortak hizmet uygulamaları suretiyle de gerçekleştirebilirler.” hükmünde, kanun kapsamında ihtiyaç duyulacak, “danışmanlık, yazılım, araştırma, her tür ve ölçekte harita, etüt, proje, kadastro, kamulaştırma, mikro bölgeleme, risk yönetimi ve sakınım planı çalışmalarını, her tür ve ölçekte plan yapımı ve imar uygulaması işlerini ve dönüşüm uygulamaları” nın ortak hizmet uygulaması yolu ile gerçekleştirilebileceği düzenlenmiştir.

Yukarıda ifade edildiği gibi “Ortak Hizmet Uygulaması” nın; kanun ile düzenlenmiş, 4734 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile protokoller çerçevesinde çalışmaların gerçekleştirilme yöntemi olduğu, burada çalışmaların (yazılım geliştirme, araziden veri



toplama vb.) bir kısmının Bakanlığın uhdesinde gerçekleştirilmesi zorunluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmadığı görülmektedir.

Protokol, Üniversite ile Bakanlık arasında gerçekleştirilmiş ve protokol çerçevesinde Bakanlık uhdesinde iş ve işlemleri hem Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü, hem de Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile birlikte gerçekleştirmiştir. Çalışmaların ekseriyatını, yazılım araştırma, Coğrafi veri geliştirme, veri alışverişi konuları oluşturduğundan, Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü uhdesinde yapılmıştır. Bu tür yazılımların Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü'nün uhdesinde bir hizmet olmadan (veri alışverişi, diğer kurumlar ile mutabakatlar, bilgi güvenliği prosedürleri, kontroller, vb.) gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte protokol çerçevesindeki görevlere ilişkin girilen verilerin kontrolü, senaryo afetlerin denenmesi aşamalarında Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nün uhdesinde gerçekleştirilen kontrol işlemleri, arazi çalışmaları olmuştur.

Genel olarak Kanunda dönüşüm olgusu iki ana ekseninde gerçekleşmekte olup, bunlardan ilki Kanun'un 2 nci maddesinde "Riskli yapı: Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmi ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapıyı," olarak tanımlanan Riskli Yapı dönüşümü olup, bu dönüşüm vatandaşın kendi iradi talebi ile başladığından, dönüşüm gereksinimi olup olmadığı konusunda dönüşümden etkilenen kesimlerde olumsuz beklentiler oluşmaksızın riskli yapılar nedeni ile oluşabilecek can ve mal kayıplarının önlenmesi sağlanmış olmaktadır. İkinci eksen ise, kamuoyunda dönüşümün, parsel bazlı değil alan bazlı yapılması gerektiği- yönünde oldukça sıklıkla dile getirilen alan bazlı dönüşüm olup, bu konuda Kanundaki tanımda ise ; "Riskli alan: Zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Bakanlık veya İdare tarafından Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının görüşü de alınarak belirlenen ve Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan alanı," olarak tarif yapılmıştır.

Bu tarife göre Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana ülkemizde mahkeme kararı ile iptal edilenler hariç toplam 222 adet ayrı Bakanlar Kurulu Kararı ile toplamda 12,600 hektar Riskli alan ilan edilmiştir. Bu alanların belirlenmesi çoğunlukla Belediye ve Büyükşehir Belediyelerinin teklifleri ile gerçekleştirilmiştir. İptal kararlarının çoğunluğu riskli alan ilanı gerekçelerine ilişkin olup, gerek alan belirleme sürecinde, gerekse belirlenen alanlar hakkında açılan yürütmeyi durdurma ve iptal davalarının görülmesinde, Riskli alan belirlenme kriterleri konusunda ulusal ölçekte çalışmaların yapılması gereği açık bir şekilde görülmüştür.

*Bu çalışmalar doğası gereği sadece bir kamu kurumunun sorumluluğunda yürütülebilecek çalışmalar olmayıp, özellikle araştırma konularında akademik destek zorunlu olmaktadır.*

*Afet riski taşıyan alanların belirlenme kriterleri 6306 sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliğinin 5 nci maddesinde ;*

*“Riskli alanın tespiti*

*Riskli alan;*

*a) Alanın, zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıdığına dair teknik raporu,*

*b) (Mülga:RG-28/7/2017-30137)*

*c) Alanın büyüklüğünü de içeren koordinatlı sınırlandırma haritasını, varsa uygulama imar planını,*

*ç) Alanda bulunan kamuya ait taşınmazların listesini,*

*d) Alanın uydu görüntüsünü veya ortofoto haritasını,*

*e) Zemin yapısı sebebiyle riskli alan olarak tespit edilmek istenilmesi halinde yerbilimsel etüd raporunu,*

*f) Alanın özelliğine göre Bakanlıkça istenecek sair bilgi ve belgeleri,*

*ihativa edecek şekilde hazırlanmış olan dosyaya istinaden ve Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının görüşü alınarak Bakanlıkça belirlenir ve teklif olarak Bakanlar Kuruluna sunulur.” olarak sıralanmıştır.*

*Riskli Alanların belirlenmesine ilişkin teknik kriterler konusunda, Bakanlıkça istenecek bilgi ve belgelerin neler olduğu hususunda belirleme ve teknik araştırma ve geliştirme çalışmalarının bu gerekliliklerden kaynaklandığı belirtilmelidir.*

*Doğal afet risklerinin belirlenmesi konusunda riskin olup olmadığının belirlenmesi ve riskli alan sınırlarının belirlenmesi gibi oldukça kesinlik gösteren bu kararların alınması konusunda teknik gerekçelerin ortaya konulabilmesi bakımından ülkemizde derinlikli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar arasında özetle; deprem senaryosu olarak simüle edilen ve bir kaynaktan deprem dalgası üretilerek, deprem dalgalarının zemin özelliklerine bağlı olarak yayılımı ile zemindeki altyapı ve üstyapı özelliklerine dayalı can ve mal kayıplarını tahmin edebilmek için araştırılan ve tasarlanan “Deprem kayıp tahmin yazılımları” (Earthquake Lost Estimation Routine –ELER) nin gerçekleştirilmesi ve bu çalışmalardan yararlanılması da yukarıda belirlenen ihtiyaç çerçevesinde yapılabilecek en isabetli faaliyettir.*

*Bir paragrafla özetlenen bu önemli araştırma çalışmalarının yürütülebilmesi ve bu*

*çalışmalardan Kanunun amacı doğrultusunda yararlanılması için anılan Kanun hükmüne uygun olarak Bakanlığımızca bir protokol çerçevesinde çalışmalar Üniversite ile yürütülmüştür.*

*Üniversitenin görevlendirdiği yürütücü ve araştırmacı öğretim görevlilerinin işin yürütülmesi sırasında bir çok görüşler, raporlar toplantılarda görüşülmüş, Üniversitenin hazırladığı ve imzaladığı raporlar üst yazı ile gönderilmekte olup, Kontrol Teşkilatı tarafından sistem üzerinden ve raporlar kontrol edilirken, tespit edilen düzeltme ve eksiklikler üst yazı, e mail ve faks ile Üniversite'ye bildirilerek, nihai rapor Üniversite tarafından onaylı olarak tarafımıza gönderilmesiyle kabul işlemleri yürütülmüştür.*

*Protokolde, işin, görev ve porsantaj olarak %10 luk bir diliminin Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Genel Müdürlüğüne ilişkin olmasından, bu projenin ekseri yararlanıcısının bu Genel Müdürlük olmadığı sonucu çıkmayacaktır.*

*Ülkemizde, 6306 sayılı Kanun çerçevesinde uygulama alanı haline gelen alanlardan, kamu düzeninin olağan hayatı etkileyecek derecede bozulduğu bölgelerde ilan edilen riskli alanlarda, 2015 yılında güvenlik güçlerimizce bölgede asayişin sağlanması sonrasında, söz konusu sistem sayesinde, gerçekleştirilen hasar tespiti, arazi verisi, görüntü verileri arazi ekip çalışmalarından servis sağlanarak, Kanun kapsamında gerçekleştirilen uygulamalara destek sağlanmıştır.*

*Bu yazılım ürününden beklenen diğer bir fayda da yerel yönetimlerin ihtiyaç duydukları kent bilgi sistemi hizmetini Belediyelere sağlarken, Belediyelerden de veri sağlamak, senaryo afetlerin çalıştırılabilmesi için, belirlenen standartlarda veri girişi ve veri kalitesinin sağlanması olmuştur. Zira ülkemizde bu tür teknik verilere çok ihtiyaç bulunmakta iken, web tabanlı yazılımların en büyük sorunu veri girişinde ve kalitesinde sürdürülebilirliğin sağlanamaması bunun nasıl gerçekleştirilebileceği olmuştur. Ülkemizde altyapı envanteri konusu da ulusal teknik bilgi envanteri arasında bir diğer önemli eksiklik olup, söz konusu sistemlerde altyapı envanteri modülü de afet sonrası hasar senaryolarında altyapı hasarlarının belirlenmesini hedeflemektedir. Sistem ile diğer bir yandan 644 sayılı KHK'nin 11 nci maddesinin 1 inci fıkrasında Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında sayılan altyapı tesislerine ilişkin envanter oluşturması hedeflenmektedir. Bu sistemler, yararlanmaları ve beklentilerini karşılamaları bakımından belediyelere kent bilgi sistemleri yolu ile hizmet eder iken, afet senaryolarının çalıştırılabilmesi için ihtiyaç duyulan verilerin elde edilmesini sağlayarak Kent Bilgi Sistemleri için belediyelerin kaynak ayırmasına gerek kalmayacak ve kaynak israfına engel olunacaktır.*

*Görev itibarı ile Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü bu gibi çalışmalarında esas yararlanıcı pozisyonunda değil, başta yazılım ve Coğrafi bilgi veri altyapısı olmak üzere, Bakanlık içinde diğer birimlere destek ve hizmet sunucu pozisyonunda olduğu belirtilmelidir. Bu çalışmalarda, yazılım, bilgi işlem, veri temini, veri paylaşımı ve güvenliği düzen ve koordinasyonu bakanlığın bu birimi tarafından yürütülmektedir.*

*644 sayılı KHK'nin 11 nci maddesinin d ve e fıkrasındaki Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Genel Müdürlüğü'nün görevleri de; Protokoldeki sistemlerin temel amacına uygun olup bunlar, Kentsel dönüşüm alanlarının belirlenebilmesi için ihtiyaç duyulan ve yerel yönetimlerce üretilen adres, arazi kullanımı, arazi örtüsü, bina, bitki örtüsü, jeodezik tesisler, kamusal hizmet servisleri, kent mobilyası, su kütlesi, ulaşım verilerinin ve mekansal plan ile plana esas yerleşime uygunluk etüt süreçlerinin yönetilebildiği ve afet riski senaryolarının yapılabildiği coğrafi bilgi sistemi tabanlı bilgi sistemi altyapısının araştırılması, tasarlanması ve geliştirilmesi ile sistemin test edilmesi için gerekli verilerin toplanarak hazır hale getirilmesidir. Bu kapsamda protokolü oluşturan proje başlıkları genel olarak;*

*“Sistem1- Kentsel Dönüşüm Alanları Tespit Edilirken İhtiyaç Duyulan ve Yerel Yönetimlerce Üretilen Verilerin Yönetildiği Coğrafi Bilgi Sistemli Otomasyon Sistemi”*

*“Sistem 2- Kentsel Dönüşüm Alanları Tespit Edilirken İhtiyaç Duyulan Plana Esas Yerleşime Uygunluk Etüt Verilerinin Yönetildiği Coğrafi Bilgi Sistemli Otomasyon Sistemi”*

*“Sistem 3- Kentsel Dönüşüm Alanları Tespit Edilirken İhtiyaç Duyulan Mekansal Plan Verilerinin Yönetildiği Coğrafi Bilgi Sistemli Otomasyon Sistemi”*

*“Sistem 4- Kentsel Dönüşüm Alanları Tespiti için Afet Riski Senaryolarının Yapılabildiği ve Kentsel Dönüşümle ilgili Coğrafi Verilerin Yönetilebildiği Coğrafi Bilgi Sistemli Otomasyon Sistemi”*

*Bu konu başlıklarının her biri ayrı ayrı aşamalarda dönüşüm uygulamalarının konusu olmaktadır. Bu bakımdan, alan bazlı dönüşüm uygulamalarında pratikte yaşandığı gibi yazılım ortamında da benzer bir modelin oluşması kaçınılmaz ve Bakanlığın diğer birimlerinin desteği olağandır.*

*Bu çalışmaların ulusal nitelikte olması ve bir coğrafi veri altyapısı- Ulusal orto foto, koordinat vb.- gerektirmesi, verilerin kent bilgi sistemleri ile yakın ilişkisi, stratejik önemi, bilgi güvenliğinin sağlanması, veri erişim denetimi ve yönetimi vb. hususları birlikte dikkate alındığında, bu projelerin ortak veri tabanı (Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü-CBS) ve protokol çerçevesinde gerçekleştirilmesi zorunluluğu doğmaktadır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında, “Ortak Hizmet Uygulaması” konusunda bir

tanım ve hüküm getirilmediğini, bu uygulamanın kanun ile düzenlenmiş, 4734 sayılı Kanun kapsamındaki idareler ile protokoller çerçevesinde çalışmaların gerçekleştirilme yöntemi olduğunu, burada çalışmaların (yazılım geliştirme, araziden veri toplama vb.) bir kısmının Bakanlık uhdesinde gerçekleştirilmesi zorunluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmadığını belirtmiştir. Ancak “Ortak Hizmet Uygulaması”nın ayrıca tanımlanmasına ihtiyaç olmadığı, Kanun koyucunun bu ifadeyi 6306 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin 2 nci fıkrasına koyarken bir ortaklık diğer bir ifadeyle bir işbirliğini öngördüğünün açık olduğu düşünülmektedir. Aksi takdirde bu durum yüklenici ile işveren arasında bir iş ilişkisine dönüşür. İdare, zaten cevabında iş kapsamında yapılan çalışmaların doğası gereği sadece bir kamu kurumunun sorumluluğunda yürütülebilecek düzeyde olmadığını ve araştırma konularında akademik desteğin zorunlu olduğunu belirtmiştir. Kanun koyucunun da bu durumu göz önüne alarak 6306 sayılı Kanuna böyle bir istisna maddesi getirdiği aşikârdır. Böyle bir desteğin sağlanabilmesi için de Bakanlık ile üniversitenin ortak hareket etmesinin temini Bakanlığın sorumluluğundadır.

Cevapta, Protokol çerçevesinde yapılan çalışmaların Üniversite ile yürütülerek, öğretim görevlileri ile işin ifası sırasında birçok görüşme ve toplantı yapıldığı ve hazırlanan raporların Kontrol Teşkilatı tarafından kontrol edilip, tespit ve düzeltmeler yapıldığı ifade edilmiştir.

Ancak bulguda da ifade edildiği üzere, Üniversite, Protokol kapsamındaki işi yüklenici firma vasıtası ile yürütmüş olup, Protokoldeki iş tanımları ile yüklenicinin sözleşmesindeki iş tanımları ve yapılacak işler karşılaştırıldığında bunların aynı işler olduğu görülmüştür. Bakanlığın Üniversiteden yazışma ile istemiş olduğu işlerin Üniversite tarafından doğrudan yükleniciye yönlendirildiği, esasen Üniversitenin firma ile Bakanlık arasındaki koordinasyon ve işin Protokol eki teknik şartname hükümlerine uygun gerçekleştirilmesini sağlama fonksiyonu olduğu, işin tamamının aslen yüklenici firma tarafından yapıldığı bulguda belirtilmiştir. Üniversite tarafından yüklenici firmaya yapılan hakediş ödemeleri incelendiğinde, ödeme emirlerine ekli belgelerde Bakanlığın kontrol teşkilat üyelerinin düzenleyip imzaladığı kontrol teşkilatı raporlarının ödemeye dayanak oluşturduğu görülmüştür.

Bulguda Altyapı ve Kentsel Dönüşüm Hizmetleri Genel Müdürlüğünün işin %10'luk kısmının kontrollüğünü yürüterek kabul teklifini yaptığı, geriye kalan %90'luk kısmının kontrollüğünü yürütmesinden hareketle de, işin asıl faydalanıcısının Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü olduğu sonucuna varıldığı belirtilmiştir. Netice itibarıyla protokol konusu projenin esas faydalanıcısının Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü olduğu ve işin 6306 sayılı Kanunun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrası kapsamında olduğu gerekçe gösterilerek protokol ile yaptırılamayacağı ifade edilmiştir. Kamu idaresi de cevabında, çalışmaların ekseriyatını,

yazılım araştırma, coğrafi veri geliştirme ve veri alışverişi konuları oluşturduğundan, iş ve işlemlerin Coğrafi Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü uhdesinde yapıldığını ikrar etmiştir.

Bulgu; 6306 sayılı Kanun'un 8 inci maddesinin 2 nci fıkrası kapsamında olan bir ihtiyaç ile bu kapsamda olmayan bir ihtiyacın birlikte karşılanmak istenmesi halinde bütün haline gelmiş bir işin anılan madde kapsamında değerlendirilmemesi gerektiğine ilişkin olup, İdarenin cevabı bu konudaki değerlendirmeyi değiştirecek mahiyette görülmemiştir.

### **BULGU 3: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Arasında İmzalanan Protokolün Normlar Hiyerarşisine Aykırı Hüküm İçermesi**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) arasında 04.05.2017 tarihinde “Kamu düzeni ve güvenliğinin olağan hayatı durduracak veya kesintiye uğratabilecek şekilde bozulduğu alanlarda uygulanacak kentsel dönüşüm projelerinin usul ve esaslarına ilişkin çerçeve protokol” imzalanmıştır.

Tarafların protokol metnine; kaynak aktarımında “Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği” nde belirtilen şartlar aranmaksızın işlem yapılacağına dair hüküm koyduğu görülmüştür.

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği, 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanununun 7'nci ve 8'inci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır. Yönetmeliğin amacı; dönüşüm projeleri özel hesabı gelirlerinin elde edilmesine, tahsili ve takibi ile bu hesaba bütçeden aktarılan tutarların dönüşüm faaliyetleri kapsamında yürütülecek hibe veya borç verme programlarında kullanılmasına, her türlü yapım, mal ve hizmet alımına ilişkin taahhütlere girişilmesine, giderleştirilmesine, muhasebeleştirilmesine, denetimine ve özel hesabın işleyişine ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Bakanlık, Maliye Bakanlığı ve TOKİ arasında imzalanan Protokol'ün Maliye Bakanlığı'nın yükümlülüklerini belirleyen 6'ncı maddesinin ilk fıkrasında;

*“..... Maliye Bakanlığı ödenek taleplerine ilişkin bütçe işlemlerini ivedilikle sonuçlandırır. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı bütçesine aktarılan ödenek tahakkuka bağlanarak Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı'na kaynak aktarılır. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı aktarılan bedelleri, 7 (yedi) gün içerisinde TOKİ hesabına transfer eder. TOKİ'ye bedellerin aktarılmasında “Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği” nde belirtilen şartlar*

*aranmaksızın Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından işlem yapılır.” hükmü bulunmaktadır.*

Maddede ifade edilen TOKİ’ye bedel aktarımında protokolün istisna tutulduğu “aranacak şartlar”, Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği’nin “İdarelere Kaynak Aktarılması” başlıklı 5’inci bölümünün ilgili maddelerinde aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır;

*“Kaynak aktarılacak faaliyetler ve kurumlar*

*MADDE 19 – (1) Bakanlık, Kanun kapsamındaki uygulamalarda kullanılmak üzere özel hesaptan TOKİ, İdare ve İller Bankası Anonim Şirketine kaynak aktarabilir.*

*Kaynak aktarımı başvurularının değerlendirilmesi ve onay*

*MADDE 20 – (1) Kanun kapsamında kaynak aktarım talebinde bulunanlardan;*

*a) Bakanlığa hitaben yazılan müracaat yazısı,*

*b) Her bir iş kalemi için ayrı ayrı hesaplanmış yaklaşık maliyet hesap cetveli veya ihale bedelini ve iş kalemlerini gösterir dokümanlar*

*istenir.*

*(2) Kaynak aktarım talebi, Genel Müdürlükçe değerlendirildikten sonra, uygun görülen talepler Bakan onayına sunulur. Bakan tarafından uygun görülen tutar kadar kaynak aktarımı tutarı belirlenir.*

*(3) Kanununun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca; Bakanlık ile İdare, TOKİ ve İller Bankası arasında Bakan tarafından imzalanan protokollerde aktarılacak kaynak tutarına protokolde açıkça yer verilmesi halinde, kaynak aktarımı için ayrıca Bakan onayı aranmaz.*

*Kaynağın aktarılması*

*MADDE 21 – (1) Kanun kapsamında kaynak aktarılması uygun görülen İdare, TOKİ ve İller Bankası Anonim Şirketine durum yazılı olarak bildirilir. Kaynak aktarımının gerçekleştirilebilmesi için;*

a) Sadece Kanun kapsamında yapılacak iş, işlem ve uygulamalarda kullanılmak üzere açılacak Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına ilişkin IBAN numarası,

b) Vergi Kimlik Numarası,

c) Aktarım talebinde bulunan İdare, TOKİ ve İller Bankası Anonim Şirketi en üst yöneticisi tarafından imzalı ve mühürlü EK-3'te yer alan taahhütname,

Bakanlığa gönderilir.

(2) Kaynak aktarımına ilişkin düzenlenecek dosyada;

a) Birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan belgelerin,

b) Bakanlığa hitaben yazılan kaynak aktarım talep yazısının,

c) Kaynak aktarımına ilişkin Bakan onayının,

onaylı suretleri yer alır.

Özel hesaba iade

MADDE 22 – (1) Özel hesaptan kaynak aktarılan ve dönüşüm projesini yürütmekle sorumlu olan TOKİ, İdare ve İller Bankası Anonim Şirketi, tamamlanan her bir projeyi en geç otuz gün içinde Genel Müdürlüğe bildirmek zorundadır.

(2) Tamamlanan dönüşüm projelerine ilişkin harcanmayan tutarlar birinci fıkrada belirtilen süre içinde özel hesaba iade edilir.

Kaynak aktarımının durdurulması

MADDE 23 – (1) TOKİ, İdare ve İller Bankası Anonim Şirketi tarafından yürütülen projenin bu Yönetmelik hükümleri ile teknik ve idari şartnamesine uygun yürütülmediğinin tespit edildiği durumlarda kaynak aktarımı durdurulur. Tespit edilen noksanlık ve aksaklıkların giderilebilmesi için Bakanlıkça uygun bir süre verilir.

(2) Birinci fıkraya göre verilen süre içerisinde noksanlık ve aksaklıkların giderilmemesi halinde aktarılan kaynaklar, aktarılış tarihinden itibaren tahakkuk eden kanuni faizi ile birlikte



*genel hükümlere göre geri alınır.”*

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun’un 7’nci ve 8’inci maddelerine dayanılarak hazırlanmış olan ve Resmi Gazete’de yayımlanan hukuki niteliği haiz bir metindir.

Hukukun temel kaynakları olan yazılı kaynaklar; Anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname, uluslararası andlaşma, tüzük ve yönetmeliklerdir. İdare, normlar hiyerarşisinde yer alan Anayasa, yasa, kanun hükmünde kararname, uluslararası antlaşma ve tüzüklere uymak zorunda olduğu gibi bir kanun hükmüne dayanılarak çıkarılan yönetmelik hükümlerine de aynı şekilde uymakla yükümlüdür. Anayasanın 124’üncü maddesinde ise Yönetmelikler;

*“Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunla belirtilir”.* şeklinde düzenlenmiştir.

Taraflar, kendi aralarında yapacakları sözleşme veya protokollere yapacakları işlemlerde yönetmelik hükümlerinden istisna olacaklarına dair hüküm bağlayamazlar. İdare hukuku düzeninde yönetmeliğin bazı maddelerinden istisna getirilmesi yine yönetmelik değişikliği yapılarak mümkündür.

Hal böyle iken kurumların kendi aralarında düzenlediği ve normlar hiyerarşisinde yeri bulunmayan bir protokole yönetmelik hükümlerinden istisna olunarak kaynak aktarımı yapılacağı şeklinde bir hüküm konulmasının mümkün olmadığı değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** *“6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında, Bakanlığımız, Maliye Bakanlığı ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) arasında 04/05/2017 tarihinde "Kamu Düzeni ve Güvenliğinin Olağan Hayatı Durduracak veya Kesintiye Uğratacak Şekilde Bozulduğu Alanlarda Uygulanacak Kentsel Dönüşüm Projelerinin Usul ve Esaslarına İlişkin Çerçeve Protokol" imzalanmıştır.*

*Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği’nin 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında “Kanunun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca; Bakanlık ile İdare, TOKİ ve İller Bankası arasında Bakan tarafından imzalanan protokollerde aktarılacak kaynak tutarına protokolde açıkça yer verilmesi halinde, kaynak aktarımı için ayrıca Bakan onayı aranmaz.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu Protokol, Çevre ve Şehircilik Bakanı, Maliye Bakanı ve TOKİ Başkanı tarafından imzalanarak yürürlüğe konulmuş olup, Protokol ekinde yapılacak harcamalara ilişkin detaylı tablo da yer almaktadır.*

*2017 Yılı içerisinde söz konusu protokol kapsamında yapılan ödemelerde Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin ilgili maddesi çerçevesinde protokol ekinde yer alan bedeller aşılmaksızın uygulama yapılmıştır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi cevabında protokol kapsamında yapılan ödemelerin, Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin ilgili maddesi çerçevesinde ve protokol ekinde yer alan bedeller aşılmaksızın yapıldığını belirtmiştir.

Oysaki Bulguda tarafların, kendi aralarında yapacakları sözleşme veya protokollere, kendi aralarında yapacakları işlemlerde Yönetmelik hükümlerinden istisna olacaklarına dair hüküm koyamayacakları, idare hukuku düzeninde yönetmeliğin bazı maddelerinden istisna getirilmesi yine yönetmelik değişikliği yapılarak mümkün olacağı belirtilmiştir. Hal böyle iken kurumların kendi aralarında düzenlediği ve normlar hiyerarşisinde yeri bulunmayan bir protokole Yönetmelik hükümlerinden istisna olunarak kaynak aktarımı yapılacağı şeklinde bir hüküm konulmasının hukukun temel ilkelerine aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

Kamu idaresinin protokol ekinde yer alan bedeller aşılmaksızın uygulama yapmış olması, Yönetmelik hükümlerini hukukun temel ilkelerine aykırı şekilde başka bir kamu idaresi ile yaptığı protokol hükümleri ile kaldırabilmesine imkân vermemektedir.

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabı Yönetmeliği'nin 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan;

*“Kanunun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca; Bakanlık ile İdare, TOKİ ve İller Bankası arasında Bakan tarafından imzalanan protokollerde aktarılacak kaynak tutarına protokolde açıkça yer verilmesi halinde, kaynak aktarımı için ayrıca Bakan onayı aranmaz.”*

hükmü aktarılacak kaynak tutarına protokolde açıkça yer verilmesi halinde Bakan onayı aranmamasına cevaz vermekte olup; yönetmelik hükümlerinden istisna şekilde kaynak aktarılması şeklinde düzenleme yapılmasına da cevaz vermemektedir.

Yapılacak protokollere konulan hükümlerin hukukun temel ilkeleri göz önüne alınarak hazırlanması ve normlar hiyerarşisi ilkesine uygun hareket edilmesi gerekir.

## 8. EKLER

## EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

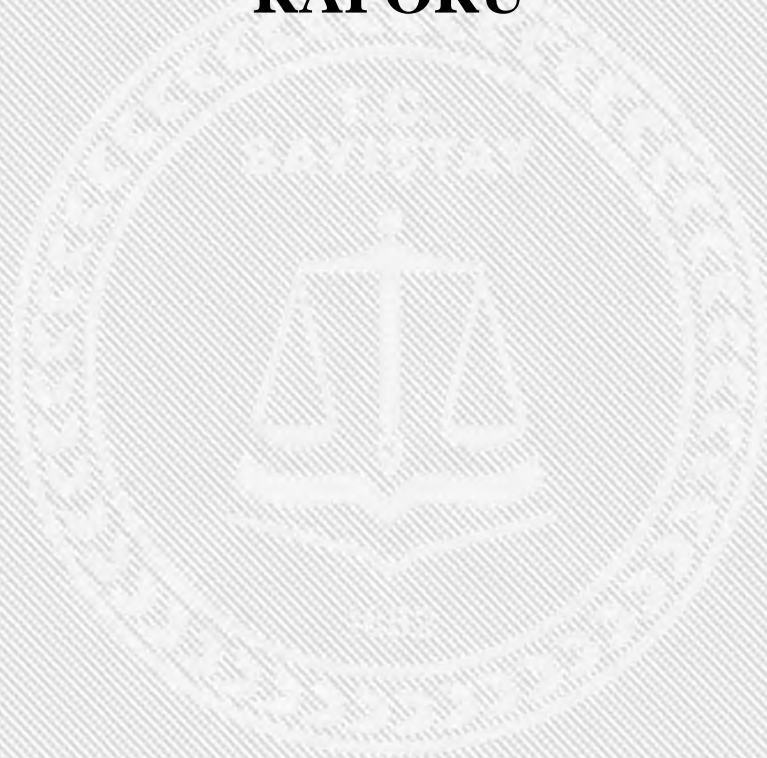
## 2017 YILI BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
1 DÖNEN VARLIKLAR	51.431.754,49	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	-367.886.441,29
10 HAZIR DEĞERLER	47.668.819,01	32 TİCARİ BORÇLAR	3.854.004,27
102 BANKALAR HESABI	47.668.819,01	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	3.854.004,27
'2 TİCARİ ALACAKLAR	1.494.244,84	33 DİĞER BORÇLAR	198.812,94
26 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.494.244,84	333 EMANETLER HESABI	198.812,94
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	2.268.690,64	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	201.696,07
195 İŞ AVANSLARI HESABI	2.268.690,64	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	201.696,07
2 DURAN VARLIKLAR	782.509.845,90	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI	-372.140.954,57
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	782.509.845,90	393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	-372.140.954,57
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	616.654.168,90	5 ÖZ KAYNAKLAR	1.201.828.041,68
252 BİNALAR HESABI	59.993.000,00	50 ÖDENMİŞ SERMAYE	616.654.188,90
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	105.862.657,00	505 Net Değer Hesabı	616.654.188,90
Toplam :	833.941.600,39	57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	2.236.067.038,28
		570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	2.236.067.038,28
		58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-2.107.949.190,07
		580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)	-2.107.949.190,07
		59 DÖNEM NET KARI/ZARARI	457.056.004,57
		590 DÖNEM NET KARI HESABI	457.056.004,57
		Toplam :	833.941.600,39

## 2017 YILI GELİR TABLOSU

	2017
A- BRÜT SATIŞLAR	2 601.331.086,88
1- Yurt İçi Satışlar	0,00
2- Yurt Dışı Satışlar	0,00
3- Dönüşüm Gelirleri	2 601.331.086,88
4- Diğer Gelirler	0,00
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1- Satıştan İadeler (-)	0,00
2- Satış İskontoları (-)	0,00
3- Diğer İndirimler (-)	0,00
C- NET SATIŞLAR	2 601.331.086,88
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	0,00
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)	0,00
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0,00
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00
BRÜT SATIŞ KARI ve ZARARI	2 601 331 086,88
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	2 144 275 082,31
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0,00
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	0,00
4- Dönüşüm Giderleri (-)	2 144 275 082,31
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	457 056 004,57
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR	0,00
1- Faiz Gelirleri	0,00
2- Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
3- Menkul Kıymet Satış Karları	0,00
4- Kambiyo Karları	0,00
5- Reeskont Faiz Gelirleri	0,00
6- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (-)	0,00
1- Karşılık Giderleri (-)	0,00
2- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0,00
3- Kambiyo Zararları (-)	0,00
4- Reeskont Faiz Giderleri (-)	0,00
5- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR	457 056 004,57
H- OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR	0,00
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karları	0,00
I- OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)	0,00
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0,00
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0,00
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	457 056 004,57
J- DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	457 056 004,57

**ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI**  
**2017 YILI**  
**SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİM**  
**RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	99
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	99
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	100
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	100
5. GENEL DEĞERLENDİRME .....	101
6. DENETİM BULGULARI.....	102





## 1. ÖZET

Bu rapor, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı performans denetimi sonuçlarını ve bulgularını içermektedir.

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

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla aşağıdakiler denetlenmiştir:

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

Yapılan performans denetimi sonucunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığının performans yönetimi sistemini ilgili mevzuat hükümlerine ve iç kontrol sistemi ilkelerine kısmen uygun şekilde oluşturduğu ve belirlemiş olduğu hedeflere ilişkin gerçekleştirmeleri ölçtüğü değerlendirilmiştir.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığının stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunu hazırlamakla birlikte söz konusu belgelerin mevzuat hükümlerine tam olarak uygun olması için gelişime ihtiyaç duyulmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun sağlanması amacıyla bulguda belirtilen Performans Programı ve faaliyet raporundaki eksikliklerin giderilmesi kurumun performans yönetimi sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayacaktır. Genel olarak performans yönetim sisteminin geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

## 2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresi yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporlarının hazırlanmasına ilişkin yönetmelik ve kılavuzlara uygun olarak hazırlanmış olan performans bilgisi raporlarının doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından; bir bütün olarak

sunulan bu raporların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmasından; kamu idaresinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin sistemlerin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden; performans bilgisinin dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

### **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

### **4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI**

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

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

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

Bu çerçevede, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı yayımladığı 2015-2017 dönemine ait Stratejik Plan, 2017 yılı Performans Programı ve 2017 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

## 5. GENEL DEĞERLENDİRME

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

Stratejik Planın son senesi olduğu için 2015-2017 dönemine ilişkin genel bir değerlendirme aşağıda yapılmıştır.

Denetim yukarıda sayılan iki belge üzerinden kamu idaresinin raporlama gerekliliklerine uyumunun değerlendirilmesi, bu belgelerde sunulan performans bilgisinin değerlendirilmesi ve performans bilgisinin üretilmesi için kullanılan veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla gerçekleştirilmiştir.

2015–2017 Stratejik Planında 4 adet stratejik amaç, bu dört amaca ulaşmak için de 26 stratejik hedef, stratejik hedeflerin ölçülebilmesi için de 141 adet performans göstergesi belirlenmiştir. 26 hedef ve 141 adet performans göstergesi bazında gerçekleşme düzeyi % 86 düzeyinde olmuştur.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı plan dönemi içerisinde şehirlere yapılan yatırımların ülkenin kalkınmasına hizmet etmesinin sağlanması; kentsel dönüşüm kapsamında yapılan yapı stoku yenilenmesi çalışmaları ile afetlere karşı dayanıklı yaşam alanlarının geliştirilmesi, atık su arıtma ve atık yönetimi hizmetlerinin kurulması, yaygınlaştırılması ve bütüncül yönetiminin sağlanması için faaliyetler yürütmüştür.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 2017 yılı Performans Programı ve Faaliyet Raporu değerlendirildiğinde, ilgili mevzuata uygun olarak hazırlanıp yayımlandığı görülmüştür. Yapılan inceleme neticesinde, performans göstergelerine ilişkin veri kayıt sisteminin performans ölçme ve raporlama amacına uygun olduğu ve sunulan verilerin güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kamu idaresi stratejik planı, performans programı ve faaliyet raporunu hazırlamakla birlikte söz konusu belgelerin mevzuat hükümlerine uygun olarak zamanında, birbirleri ile koordineli hazırlanması, performans bütçelemelerinin daha gerçekçi yapılması için performans yönetimi sisteminin geliştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun

sağlanması amacıyla bulguda belirtilen performans programı ve faaliyet raporundaki eksikliklerin giderilmesi kurumun performans yönetimi sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayacaktır.

## **6. DENETİM BULGULARI**

### **A. Stratejik Planın Değerlendirilmesi**

2015–2017 Stratejik Planına ilişkin olarak 2015 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda değerlendirme yapıldığından, 2017 yılında Stratejik Planla ilgili olarak “Genel Değerlendirme” Bölümünde belirtilenler dışında yeniden değerlendirme yapılmamıştır.

### **B. Performans Programının Değerlendirilmesi**

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

### **C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesi**

#### **BULGU 1: Stratejik Yönetim Süreci ile Bütçe Uygulama Sürecinin Birbirinden Bağımsız Olarak İşlemesi**

Bütçe uygulama süreçlerinin incelenmesinde, harcama ve muhasebe süreçlerinin stratejik plan, yılı performans programı ve faaliyet raporundan bağımsız bir şekilde yürütüldüğü, dolayısıyla stratejik yönetim süreci ile bütçe bağının kurulmadığı tespit edilmiştir.

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

Kamu İdaresinin 2017 yılı Performans Programı incelendiğinde, Stratejik Planda yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yılı içinde yürütülecek faaliyetlere ve ulaşılmak istenen performans hedeflerine kaynak tahsis edildiği görülmüştür. Ancak, performans hedeflerine ve dolayısıyla faaliyetlere ilişkin bütçe gerçekleştirmelerini takip edecek

bir sistemin kurulmadığı ve dolayısıyla 2017 yılı Faaliyet Raporunda hangi faaliyet için ne kadar harcama yapıldığının raporlanmadığı tespit edilmiştir.

Bu durum, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan "plan-program-bütçe bağı"nın etkin bir şekilde kurulamamasına yol açmaktadır.

Bu itibarla, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve faaliyetler için tahsis edilen ödeneklerin yıl sonu gerçekleştirmelerini izleyebilecek bir sistem kurulması gerektiği düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi aşamasında birden fazla kamu idaresi ayrı ayrı ve/veya birlikte Kamuda da stratejik planlama sürecinin bütçe hazırlanmasında tam dikkate alınmadığı, planlama-bütçe ilişkisinde eksikliklerin olduğu ve sorumlu kamu idareleri arasında anlayış ve koordinasyon problemlerinin yaşandığı görülmektedir.

*Performans esaslı bütçeleme sürecinin performans programı ve bütçe olmak üzere iki ayrı belge üzerinden işlemesi de kamuda stratejik plan bütçe ilişkisinin tam ve doğru şekilde kurulmasını güçleştiren bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.*

*Mevzuatta kamu idarelerinin, hem bütçe hem de performans programı tekliflerini hazırlayarak Maliye Bakanlığına göndermeleri öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı tarafından konsolide edilen merkezi yönetim bütçe tasarısı üzerinde, gerek Bakanlıktaki gerekse Meclisteki görüşmelerde, bütçe ödenek kalemlerine odaklanılırken, hükümetin ilgili mali yıldaki öncelikli politika hedeflerini yansıtan performans programları üzerinde bir değerlendirme yapılmamaktadır.*

*Bu süreci olumsuz etkileyen bir diğer etken de 5018 sayılı Kanunda öngörülen stratejik yönetim süreçlerinin ilgili mevzuata uygunluğunu ve etkinliğini güvence altına alacak yeterli denetim ve kontrol mekanizmalarına işlerlik kazandırılmamasıdır. Aynı zamanda, bütçe hazırlama ve uygulama süreçlerinin izlendiği e-bütçe programı, performans programındaki hedeflerin stratejik plandaki amaç/hedeflerle uyumu, performans göstergelerinin ölçülebilirliği, hedefle ilgililiği, doğrulanabilirliği gibi hususlarda kamu idarelerine bir güvence sağlamamaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından kamu idare bütçeleri üzerinde yürütülen kontroller daha ziyade gelir ve gider tekliflerinin ve ödenek taleplerinin, önceden belirlenmiş ödenek tavanlarına ve merkezi yönetim bütçe tasarısına uygunluğunu sağlamaya*

yöneliktir.

*Sonuç olarak; Kamu mali yönetim sistemlerinde yaşanan çok boyutlu, yoğun reform beraberinde, birçok alanda yeni ve çok fazla raporlama ve izlemeyi zorunlu kılmıştır. Yapısal eksikliklerin giderilememesi nedeniyle raporlamalar ve izlemeler Stratejik yönetim anlayışının öngördüğü çerçevede gerçekleştirilememektedir. Bu durum, Bakanlığımıza özgü olmayıp, Stratejik Yönetim anlayışının uygulatıcıları konumunda olan kamu idareleri de dahil olmak üzere tüm kamu idarelerinin ortak bir sorunu olarak görünmektedir. Bu alanda yapılacak mevzuat düzenlemeleri ile Stratejik yönetim ve bütçe ilişkisinin kurulmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kamu İdaresi cevabında, bulgu konusu durumun, Bakanlığa özgü olmayıp, Stratejik Yönetim anlayışının uygulatıcıları konumunda olan kamu idareleri de dahil olmak üzere tüm kamu idarelerinin ortak bir sorunu olduğu, bu alanda yapılacak mevzuat düzenlemelerinin Stratejik yönetim ve bütçe ilişkisinin kurulmasına katkı sağlayacağını değerlendirildiği, belirtilmiştir.

Ancak performans hedeflerine ve dolayısıyla faaliyetlere ilişkin bütçe gerçekleştirmelerini takip edecek bir sistemin kurulması ve dolayısıyla yılı Faaliyet Raporunda hangi faaliyet için ne kadar harcama yapıldığının raporlanması için çalışma yapılabilir.

Bu amaçla, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve faaliyetler için tahsis edilen ödeneklerin yıl sonu gerçekleştirmelerini izleyebilecek bir sistem kurulması gerektiği düşünülmektedir.

#### **D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi**

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.