



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**ULAŞTIRMA DENİZCİLİK VE  
HABERLEŞME BAKANLIĞI**

**2015 YILI**

**SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

Ağustos 2016



## **İÇERİK**

<b>ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI 2015 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETME DAİRESİ BAŞKANLIĞI 2015 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>59</b>
<b>ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI 2015 YILI PERFORMANS DENETİM RAPORU</b>	<b>85</b>



**ULAŞTIRMA DENİZCİLİK VE  
HABERLEŞME BAKANLIĞI**

**2015 YILI**

**DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**







## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	4
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	4
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	7
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	29
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	30
8.	EKLER.....	55





## KISALTMALAR

<b>AYGM</b>	Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü
<b>BİKY</b>	Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği
<b>DHMI</b>	Devlet Hava Meydanları İşletmesi
<b>GYMY</b>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>İHD</b>	İşletme Hakkı Devri
<b>KİK</b>	Kamu İhale Kanunu
<b>KİSK</b>	Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
<b>KMYKK</b>	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>KÖİ</b>	Kamu Özel İşbirliği
<b>MYMY</b>	Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>PTT A.Ş.</b>	Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi
<b>TCDD</b>	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
<b>UDHB</b>	Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
<b>VRHİB</b>	Vergi Resim ve Harç İstisna Belgesi
<b>YİĞŞ</b>	Yapım İşleri Genel Şartnamesi
<b>YİMKY</b>	Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği
<b>Yİ</b>	Yap-İşlet
<b>YİD</b>	Yap-İşlet-Devret
<b>YKD</b>	Yap-Kirala-Devret
<b>YKDİ</b>	Yol Kenarı Denetim İstasyonları

## **TABLÖLAR**

**Tablo 1:** UDHB 2015 Yılı Ödenekleri (TL)

**Tablo 2:** Hazine Adına Tescili Gereken Taşınmazlar

**Tablo 3:** Cins Değişikliği Yapılması Gereken Taşınmazlar

**Tablo 4:** Tenkis Yapılması Gereken Taşınmazlar

**Tablo 5:** Genel Bütçeli Kamu İdaresi Kullanımında Olan Taşınmazlar

**Tablo 6:** Genel Bütçe Harici İdarelerin Kullanımında Olan Taşınmazlar

**Tablo 7:** UDHB'ce (Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları hariç) Yürütölen YİD Projeleri

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

## Mali Yapı

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı (UDHB), 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa (KMYKK) ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2015 Yılı Bütçesiyle UDHB'ye 13.855.514.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin % 2,66'sına tekabül etmektedir.

Bakanlıkça, bütçeyle verilen ödenekler dışında, uluslararası antlaşmalar gereğince Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (IPA) kapsamında 2015 yılında sağlanan fonlarından 128.879.378,04 TL kaynak kullanılmıştır.

Ayrıca, Bakanlık faaliyetlerinin finansmanında, bütçe dışında kalan döner sermaye işletmesinden 329.028.009,03 TL, Araştırma, Geliştirme (AR-GE) ve Eğitim Faaliyetleri Payı Hesabından 56.137.748,60 TL ve Evrensel Hizmet Gelirlerinden 283.548.371,37 TL olmak üzere toplam 668.714.129,00 TL kaynak kullanılmıştır.

UDHB'nin 2015 yılı başlangıç ödenekleri toplam 13.855.514.000,00 TL olup, Personel Giderleri 131.279.000,00 TL, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Ödemeleri 26.606.000,00 TL, Mal ve Hizmet Alımları 40.013.000,00 TL, Cari Transferler 2.558.771.000,00 TL, Sermaye Giderleri 4.989.900.000,00 TL ve Sermaye Transferleri 6.108.945.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Eklenen ve düşülenler dâhil olmak üzere yılsonu toplam ödenek tutarı 27.457.552.263,11 TL olup ana kalemler itibarıyla harcama durumu aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 1: UDHB 2015 Yılı Ödenekleri (TL)**

Tertip	Başlangıç Ödeneği	Eklenen Ödenek	Düşülen Ödenek	Toplam Ödenek	Harcama
01- Personel Giderleri	131.279.000	29.187.903	17.905.301	142.561.602	131.912.578
02- SGK Ödemeleri	26.606.000	3.100.128	2.814.414	26.891.714	26.841.706
03-Mal ve Hizmet Alımları	40.013.000	163.633.016	4.542.093	199.103.923	135.444.597
05- Cari Transferler	2.558.771.000	442.844.403	760.501.460	2.241.113.943	2.128.934.807
06- Sermaye Giderleri	4.989.900.000	640.434.000	4.075.870.000	1.554.464.000	1.526.805.893
07-Sermaye Transferleri	6.108.945.000	17.184.472.081	0	23.293.417.081	22.226.331.583
<b>TOPLAM</b>	<b>13.855.514.000000,00</b>	<b>18.463.671.531</b>	<b>4.861.633.268</b>	<b>27.457.552.263</b>	<b>26.176.271.164</b>

Kaynak: 2015 Yılı İdare Faaliyet Raporu

Bakanlığın, 2015 yılsonu harcaması 26.176.271.164,03 TL olup; bu tutarın 21.342.059.603,00 TL'si Karayolları Genel Müdürlüğü'ne (KGM) cari ve sermaye transferi olarak, 2.940.000.000,00 TL'si Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları (TCDD) Genel Müdürlüğü'ne sermaye transferi olarak aktarılmıştır. Diğer kurum ve kuruluşlara yaptığı bu aktarmalar düşüldüğünde Bakanlığın 2015 sonu itibarıyla gider gerçekleşmesi 1.894.211.561,03 TL olmuştur.

### **Muhasebe ve Raporlama Sistemi**

Bakanlık mali işlemlerini 5018 sayılı KMYKK 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 (GYMY) “Amaç” başlıklı 1'inci maddesinde; *“Bu Yönetmeliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap*

*ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanması ile mali istatistiklerin hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin usul, esas, ilke ve standartların belirlenmesidir.” hükmü yer almaktadır.*

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

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

Bakanlığın muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklar tarafından yürütülmektedir.

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

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

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

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

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

Denetim, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla; kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu

doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla tasarlanmıştır. Kamu zararı iddialarına ilişkin hususlara bu raporda değil yargılamaya esas raporda yer verilmektedir.

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

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

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

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

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

kurumsal bazda Sayıştaya gönderilmiştir.

6085 sayılı Kanun uyarınca kamu idaresi esasına göre denetim yapılabilmesi ve



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

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

Birimlere ait faaliyet sonuçları konsolide edilmeden birleştirildiği için bilançoda, aynı anda olumlu ve olumsuz faaliyet sonucu ortaya çıkmaktadır. Farklı muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilen işlemler yıl sonu itibarıyla konsolide edilemediğinden, verilen tablolar farklı birimlerce hazırlanan veri setlerinin alt alta toplamlarından oluşmaktadır. Bu nedenle yukarıda Sayıştaya verildiği belirtilen tablolar, farklı muhasebe birimlerince oluşturulan yevmiye kayıtlarının bir araya getirilmiş halidir.

Denetim çalışmaları, UDHB merkez birimleri, İzmir, Antalya, Erzurum Bölge Müdürlükleri, İzmir, Çeşme, Antalya, Alanya ve Kemer Liman Başkanlıkları, İzmir Denizdibi Tarama Başmühendisliği'nde yürütülmüş olup, bu çerçevede hazırlanan mali tablolarla birlikte muhasebe birimlerindeki cetvel, belgeler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarına esas belgeler ve bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgeler esas alınarak bu belgelerin tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluğu açısından yürütülmüştür.

## 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Döner Sermayeli Kuruluşlara Taahhüt Edilen ve Yatırılan Sermayelerin Muhasebe Kayıtlarının Doğru Yapılmaması**

UDHB Döner Sermaye İşletmesi sermayesinin Bakanlar Kurulunun 26.10.2015 tarih ve 2015/8263 sayılı kararı ile 350.000.000 TL'ye çıkarılması ve geçmiş yıllar kârlarının sermayeye eklenmesi nedeniyle ilgili hesaplara yapılması gereken kayıtlar yapılmamıştır.

MYMY'nin 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı "Hesaba ilişkin işlemler" başlıklı 163 üncü maddesinde;

"...

(3) Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabına kayıt yapılmasını gerektiren her bir işlemin belgesi en geç bir ay içinde ilgili kamu idaresine intikal ettirilir. Söz konusu işlemlerden bütçe gelir ve gider hesaplarını ilgilendirenlere ilişkin kayıtların mahsup dönemi sonuna kadar ilgili hesaplara kaydedilmek suretiyle yapılması zorunludur.

(4) Döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin işletilmesi sonucunda ortaya çıkan ve özel kanunlarında sermayeye eklenmesine yetki verilen kârlar bütçe ve ödenek hesapları ile ilişkilendirilmek suretiyle hesaplara kaydedilir. Ancak, sermayeye eklenen karlardan yılı bütçe olanaklarıyla karşılanma imkânı olmadığı anlaşılan tutarlar, ödeneği temin edildiğinde bütçe ve ödenek hesaplarıyla ilişkilendirilmek üzere hesaplara alınır. Bütçe ödenekleriyle ilişkilendirilmeden hesaplara alınan tutarlardan ödeneği temin edilenler, ödeneğinin temin edildiği yılın bütçesine gider kaydedilir.

... ",

Aynı yönetmeliğin "Hesabın işleyişi" başlıklı 164 üncü maddesinde;

"(1) Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

1) Döner sermayeli kuruluşlara taahhüt edilen sermaye tutarları bu hesaba borç, 247-Sermaye Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilir.

.....

6) Döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin işletilmesi sonucunda ortaya çıkan

ve özel kanunlarında sermayeye eklenmesine yetki verilen kârlar, bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, ödeneği temin edildiğinde söz konusu tutar 830-Bütçe Giderleri Hesabına borç, 835-Gider Yansıtma Hesabına alacak kaydedilir.

...”

hükümleri yer almaktadır.

UDHB Döner Sermaye İşletmesi sermaye tutarı 10.009.060,00 TL'den Bakanlar Kurulunun 26.10.2015 tarih ve 2015/8263 sayılı kararı ile 350.000.000 TL'ye çıkarılmıştır. Döner sermaye işletmesince Geçmiş Yıllar Karlarından 206.374.553,75 TL'nin sermaye eklenmesine karar verilmesi sonucunda da Döner Sermaye İşletmesinin ödenmiş sermaye tutarı 216.383.613,75 TL'ye yükselmiştir. Dolayısıyla, Döner Sermaye İşletmesinin 2015 yılı Dönem Sonu Bilançosu 500 Sermaye Hesabı Tutarı 350.000.000 TL'ye, 501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı Tutarı (133.616.386,25) TL'ye ve 50 Ödenmiş Sermaye Tutarı da 216.383.613,75 TL'ye yükselmiştir.

MYMY gereği Döner sermayeli kuruluşlara taahhüt edilen sermaye tutarları 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına borç, 247-Sermaye Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilmelidir. Yine aynı yönetmelik gereği, sermayeye eklenmesine yetki verilen kârlar, 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; diğer taraftan 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydı yapılması gerekmektedir.

UDHB Döner Sermaye İşletmesinin 2015 yılı mali tabloları incelendiğinde anılan yönetmelik hükümleri gereğince yapılması gereken muhasebe kayıtlarının yapılmaması sonucu UDHB yılsonu mali tablolarında 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı toplam tutarı 339.990.940,00 TL, 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı 133.616.386,25 TL ve 600 Gelirler Hesabı 206.374.553,75 TL eksik olarak yer almıştır.

#### ***Kamu idaresi cevabında; Özetle,***

UDHB Döner Sermaye İşletmesi Sermayesinin arttırılması neticesinde Merkezi Muhasebe Yönetmeliğinin 162 inci ve 163 üncü maddelerine istinaden gerekli işlemlerin başlatılmış olduğu ancak Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 15.01.2016 tarih ve 473 sayılı

genel yazısına istinaden Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden ödenek talebinde bulunulduğu ve gelecek cevaba göre işlemlerin yürütüleceği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre döner sermayeli kuruluşlara verilen sermayenin işletilmesi sonucunda ortaya çıkan ve sermayeye eklenmesine yetki verilen karlar 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler hesabına borç, 600- Gelirler hesabına alacak, diğer taraftan 805- Gelir Yansıtma hesabına borç, 800- Bütçe Gelirleri hesabına alacak kaydedilmelidir. Ayrıca, söz konusu tutarlara ilişkin ödenek temini gerçekleştiğinde 830- Bütçe Giderleri hesabına borç, 835- Gider Yansıtma hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir. Bu itibarla, UDHB Döner Sermaye İşletmesi sermayesinin artırılması neticesinde ilgili varlık ve gelir hesaplarına yönetmelik gereği yapılması gereken kayıtlar için ödenek teminine ihtiyaç bulunmadığı değerlendirilmektedir.

Varlık ve gelir hesaplarına yapılması gereken kayıtların yapılması için ödenek teminin beklenmesi neticesinde 2015 yılı mali tablolarında 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı toplam tutarı 339.990.940,00 TL, 247 Sermaye Taahhütleri Hesabı 133.616.386,25 TL ve 600 Gelirler Hesabı 206.374.553,75 TL eksik olarak yer almıştır.

**BULGU 2: Hazine Adına Tescili Gereken Tapu Kaydının İdare Adına Tescil Edilmesi, İdareye Tahsisli Taşınmazların Muhasebeleştirilmemesi, Cins Tashihlerinin Yapılmaması, Bazı Taşınmazların Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdaresi Veya Genel Bütçe Dışı İdareler Tarafından Kullanılması**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince sahip olunan taşınmazların idaresine ilişkin genel düzenlemeler 5018 sayılı Kanunun Üçüncü Kısmında 44 ile 48 inci maddeleri arasında yapılmıştır.

Buna göre 44 üncü maddede,

*“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince, taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, ecrimisilin tahsil ve takibinde izlenecek yöntem, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin yönetimi ve korunması, işgalli malların tahliyesi gibi hususlar ilgili kanunlarında düzenlenir. Bu malların kaydı ile taşınırın muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usûl ve esaslar, Maliye Bakanlığınca*

*hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.”;*

45 inci maddede,

*“Kamu idareleri, taşınmaz satın alma veya kamulaştırma işlemlerini yetki devri yoluyla bir başka kamu idaresi eliyle yürütebilir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir.”;*

47 nci maddede,

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

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

48 inci maddede,

*“Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur.”* hükümlerine yer verilmiştir.

İlgili maddelerine istinaden, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik, Bakanlar Kurulu'nun 13.09.2006 tarih ve 2006/10970 sayılı kararına istinaden 02.10.2006 tarih ve 26307 sayılı, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik 10.10.2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

## **2.1 Hazine Adına Tescili Gereken Tapu Kaydının İdare Adına Tescil Edilmesi**

5018 sayılı Kanunun 45 inci maddesine göre Hazine adına tescili gereken taşınmazların UDHB adına kaydedildiği görülmüştür.

Hatalı kaydedilen ve aşağıda ayrıntısı gösterilen taşınmazlar için gerekli düzeltmeleri

teminen Maliye Bakanlığı ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü nezdinde gerekli işlemler tesis edilmelidir.

**Tablo 2: Hazine Adına Tescili Gereken Taşınmazlar**

İl	Tapu Müdürlüğü	Mahalle	Ada	Parsel	Alan (m <sup>2</sup> )	Açıklama	Edinme Tarihi	Edinme Sebebi
Mersin	Erdemli	Tömük	70	4	2.720	Arsa	27/12/2011	Satış
Malatya	Yeşilyurt	Görgü	146	8	6.362,85	Yol kenarı denetim istasyonu	24/06/2011	Kamulaştırma
Rize	Pazar	Soğuksu	417	1	503,19	Deniz feneri ve zemini	14/03/2007	Mülkiyet ve hisse oranlarının düzeltilmesi

## 2.2 İdareye Tahsis Edilen Taşınmazların Mali Tablolarda Gösterilmemesi

MYMY'nin maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin işlemleri açıklayan 170 inci maddesine göre, kamu idarelerince tahsisli olarak kullanılan taşınmazlar yardımcı hesaplar itibarıyla izlenmeli, taşınmazların tahsisinin kaldırılmasına karar verilmesi halinde taşınmazı tahsis eden idare ile taşınmazın tahsis edildiği idarenin muhasebe birimleri tarafından tahsise ilişkin muhasebe kayıtları kapatılmalı; maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan hesaplara kayıt yapılırken yardımcı hesap kodları ile birlikte bütçe sınıflandırmasında yer alan kurumsal, fonksiyonel ve finansman kodları da kullanılmalı; tahsis edilen taşınmazlara yapılan değer arttırıcı harcamalar, taşınmazın tahsis edildiği kamu idaresinin muhasebe hizmetini yürüten muhasebe birimince ilgili taşınmazın kayıtlı değeri üzerine ilave edilmelidir.

MYMY'nin 250 arazi ve arsalar hesabını düzenleyen 171 ve 172 nci maddesine göre, arazi ve arsalar hesabı, kamu idarelerinin her türlü arazi ve arsaları ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır ve tahsise konu edilen arazi ve arsalar tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir. Benzer düzenlemeler binalara ilişkin 175 ve 176 ncı maddelerde de yer almaktadır. Bahsedilen mevzuat hükümleri çerçevesinde İdareye tahsisli taşınmazlar mali tablolarda yer almalıdır.

MYMY'nin 186 ncı maddesine göre tahsise konu edilen taşınmazlar için ayrılmış amortisman tutarı 257 birikmiş amortismanlar hesabına alacak, 500-Net Değer Hesabına borç kaydedilir. Bu nedenle, İdare, tahsisli taşınmazlar için amortisman da hesaplaması gerekmektedir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte kamu idarelerinin yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazlar, tapu kütüğünde üçüncü kişiler veya diğer kamu idareleri adına tescilli olmakla birlikte irtifak hakkı tesisi, kiralama, kullanma izni verilmesi ve tahsis gibi yollarla yönetim veya kullanım hakkı kamu idarelerine verilen taşınmazlar olarak tanımlanmıştır. Bu Yönetmeliğin kayıt ve kontrol işlemlerine ilişkin 5 inci maddesine göre, 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. Yönetmeliğin 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. Taşınmazların rayiç değeri, maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanlar ise bu idarelerce tespit edilir.

İdarelerin mevcut taşınmazların kaydına ilişkin işlemleri düzenleyen geçici 1 inci maddesinde,

*"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.*

*Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre yapılması gereken işlemler 31/12/2016 tarihine kadar tamamlanır."*

hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle, İdareye tahsisli taşınmazlar, 2015 yılı için,



Emlak Vergisi değeri üzerinden kayıtlara alınmalı, tahsisli taşınmazlara ilişkin değerleme işlemleri 2016 yılı sonuna kadar tamamlanmalıdır. İdareye tahsisli, bina, arazi, tarla, demiryolu, otoyol, lojman, liman gibi muhtelif cinsten, toplam alanı 59.747.875,35 m<sup>2</sup> olan 4628 adet taşınmaz bulunmaktadır.

Açıklanan mevzuat hükümleri çerçevesinde İdareye tahsisli tüm taşınmazlar Emlak Vergisi değeri üzerinden 2015 yılı mali tablolarına kaydedilmelidir.

### **2.3 İdareye Tahsis Edilen Taşınmazlara İlişkin Gerekli Tashihlerin Yapılmaması**

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin 6 ncı maddesinde, taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri ile görevli birim ve personelin yapılan kayıt ve işlemlerden dolayı harcama yetkililerine karşı sorumlu olduğu, bu Yönetmelik ve ilgili mevzuatı gereğince harcama yetkilisi adına hazırlayacakları Ek 1 'deki Kayıt Planına göre oluşturulan formları, en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine; işlemin yapıldığı ayı takip eden ay sonuna kadar, Aralık ayı içinde işlem yapılanlar ise aynı ayın sonuna kadar, maliki kamu idaresine göndermekle yükümlü olduğu; kamu idarelerinin taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince hazırlanan formların taşınmaz icmal cetvelleri hazırlanmak üzere mali hizmetler birimine gönderileceği; mali hizmetler birimince bu formlar konsolide edilerek bu Yönetmeliğin ekinde (Ek 7) bulunan örneğe uygun şekilde taşınmaz icmal cetvelleri oluşturulacağı hüküm altına alınmıştır.

Yönetmeliğin cins tashihlerinin yapılmasına ilişkin 10 uncu maddesine göre kamu idarelerince; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazlar mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınır. Kamu idareleri taşınmazların cins tashihinin yapılması için gerekli işlemleri yaparlar. Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir.

Yönetmeliğin kayıt değişikliği işlemlerine ilişkin 11 inci maddesine göre; kadastro, imar, ifraz, tevhid, cins tashihi, yüzölçüm değişikliği, kat mülkiyeti tesisi, kamuya terk gibi nedenlerle taşınmazda meydana gelebilecek değişikliklerde eski kayıtlar kapatılıp oluşan taşınmazlar esas alınarak yeni kayıt tesis edilmesi; terkin, satış, devir gibi mülkiyeti sona erdiren durumlarda sona eriş nedeni açıklanarak kayıt kapatılması; taşınmaza yapılan değer

arttırıcı harcamaların taşınmazın değerine eklenmesi; bu madde uyarınca kayıtlarda meydana gelen değişikliklerin en geç yedi gün içinde muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine; işlemin yapıldığı ayı takip eden ay sonuna kadar, Aralık ayı içinde işlem yapılanlar ise aynı ayın sonuna kadar maliki kamu idaresine gönderilmesi gerekmektedir.

İdareye tahsisli görünen ve aşağıda ayrıntısı gösterilen bazı taşınmazlar üzerinde hava alanı, liman veya otoyol gibi çeşitli yapılar yapılmış olmasına rağmen, gerekli cins tashihi yaptırılmadığı gibi taşınmazın değerinde meydana gelen artışlarda kaydedilmemiştir.

**Tablo 3: Cins Değişikliği Yapılması Gereken Taşınmazlar**

İl	İlçe	Mahalle	Birim	Ada	Parsel	Taşınmaz Yüzölçümü (m <sup>2</sup> )	Ana Cinsi	Cinsi	Mevcut Durumu
Diyarbakır	Bağlar	Alıpınar	DLH Genel Müdürlüğü	0	28	8.180.220	Arazi	Askeri Hizmet Alanı	Hava Alanı
İzmir	Gaziemir	Atıfbey	DLH Genel Müdürlüğü	257	1	365.580	Tarla	Tarla	Hava Alanı
İstanbul	Tuzla	Merkez	Ulaştırma Bakanlığı	0	5808	96.520	Tarla	Tarla	Liman
Kocaeli	Kartepe	Maşukiye	DLH Genel Müdürlüğü		1419	3.820	Tarla	Tarla	Yol

Benzer şekilde, İdareye tahsis edilmiş olan ve aşağıda ayrıntısı gösterilen dükkan, ticarethane vb. taşınmazlardan yol yapımı, Marmaray durağı vb. hizmetler nedeniyle yıkılmış olan taşınmazlara ilişkin tenkis işlemleri yaptırılmamıştır.

**Tablo 4: Tenkis Yapılması Gereken Taşınmazlar**

İl	İlçe	Mahalle	Birim	Ada	Parsel	Taşınmaz Yüzölçümü (m <sup>2</sup> )	Ana Cinsi	Cinsi	Mevcut Durumu
İstanbul	Fatih	Hocapaşa	DLH Genel Müdürlüğü	25	16	524,5	Bina	Kargir Bina	Marmaray Durağı
Kocaeli	İzmit	Körfez	DLH Genel Müdürlüğü	648	33	30	Bina	Dükkan	Yol
Kocaeli	İzmit	Körfez	DLH Genel Müdürlüğü	650	4	30	Bina	Dükkan	Yol

## 2.4 İdareye Tahsisli Olup Genel Bütçeli Kamu İdaresi Tarafından Kullanılan Taşınmazların Olması

10.10.2006 tarih ve 26315 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis Ve Devri Hakkında Yönetmeliğin devir ve geri alma işlemlerini düzenleyen maddesine göre kamu idarelerine devredilen bu taşınmazlar, hizmetin devamı

süresince kullanılabilir. Ancak bu taşınmazların devir amacının ortadan kalkması veya amacına uygun kullanılmaması halinde, maliki kamu idaresince geri alınabilir. Devir amacının ortadan kalkması halinde geri alma işlemi, adına devir yapılan idarenin isteği üzerine de, devreden malik kamu idaresi tarafından yapılabilir.

İdareye tahsisli olup idarenin kullanımında olmayıp genel bütçeli bir kuruluşun kullanımında olup aşağıda ayrıntısı gösterilen taşınmazlar için gerekli düzeltmenin yapılmasını teminen Maliye Bakanlığı'na yazılması gerekir.

**Tablo 5: Genel Bütçeli Kamu İdaresi Kullanımında Olan Taşınmazlar**

İl	İlçe	Mahalle	Birim	Ada	Parsel	Taşınmaz Yüzölçümü (m <sup>2</sup> )	Ana Cinsi	Durumu
İzmir	Bornova	Erzene	Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Araştırmaları Merkezi Başkanlığı	135	215	1455167,03	Tarla	Genel Bütçeli İdare Kullanımında
İstanbul	Beyoğlu	Camii Kebir	AYGM	1045	1	292460,9	Arazi	Genel Bütçeli İdare Kullanımında

## 2.5 İdareye Tahsisli Olup Genel Bütçe Dışında Bir İdare Tarafından Kullanılan Taşınmazların Olması

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis Ve Devri Hakkında Yönetmeliğin İşgallere karşı korumaya ilişkin 8 inci maddesinde,

*“Adına tahsis yapılan kamu idaresi, tahsisli taşınmazın işgal ve tecavüzlere karşı korunması ile ilgili her türlü tedbiri almak, işgal ve tecavüz halinde yasal yollara başvurmak ve durumu; Hazineye ait taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler için defterdarlık veya malmüdürlüklerine, diğerlerinde taşınmaz maliki kamu idaresine bildirmek zorundadır.”;*

İzinsiz kullanımlarda bedel alınmasına ilişkin 11 inci maddesinde,

*“Kamu idaresine ait bir taşınmazın tahsis işlemi yapılmadan bir başka kamu idaresi tarafından kullanımı hâlinde, taşınmazın maliki olan kamu idaresince, kendi taşınmaz kira ihalesi komisyonunca belirlenen tutardaki tazminat taşınmazı kullanan kamu idaresinden alınır. Bu tazminat, tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde taşınmazı kullanan kamu*

idaresince ödenir. Bu sürenin geçmesi ile tazminat kesinleşir. Bu tazminatlar, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanunu hükümlerine göre icra dairelerince tahsil olunur.

Hazineye ait taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler için ise; Maliye Bakanlığı yerel birimince ilgili mevzuatına göre tespit edilen ecrimisil alınır. Rızaen ödenmeyen ecrimisil, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tahsil edilir. Ancak, Hazineye ait taşınmazlar ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler için (Değişik ibare:RG-14/8/2014-29088) genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden ecrimisil alınmaz.” hükümlerine yer verilmiştir.

İdareye tahsisli olup, genel bütçe harici, başka bir kamu kurumu tarafından kullanılan ve aşağıda ayrıntısı gösterilen taşınmaz için gerekli işlemlerin yapılmasını teminen Maliye Bakanlığına yazılması gerekmektedir.

**Tablo 6: Genel Bütçe Harici İdarelerin Kullanımında Olan Taşınmazlar**

İl	İlçe	Mahalle	Birim	Ada	Parsel	Taşınmaz Yüzölçümü (m <sup>2</sup> )	Ana Cinsi	Cinsi	Kullanan İdare
İstanbul	Sarıyer	İstinye	Denizcilik Müsteşarlığı	378	10	2187,34	Arsa	Arsa	Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü
İstanbul	Sarıyer	İstinye	“	378	7	607,82	Kıyı ve Dolgu Alanları	Deniz Dolgu Alanları	Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü
İstanbul	Sarıyer	İstinye	“	378	8	101,97	Arsa	Arsa	Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü
İstanbul	Bakırköy	Ümraniye	DLH Genel Müdürlüğü	1030	100	1440	Tarla	Tarla	Bakırköy Belediyesi

**Kamu idaresi cevabında;** Özetle; Hazine adına tescili gereken tapu kaydının idare adına tescil edilmesi ile ilgili olarak, bulguda belirtilen taşınmazlar ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün TAKBİS sisteminden gerçekleştirilen tüzel kişi mülkiyet sorgusu sonucu belirlenen 19 adet taşınmazın da mülkiyetinin Maliye Hazinesi adına tescilinin gerçekleştirilmesi için çalışma yürütülmekte olduğunu belirtmiştir.

İdareye tahsis edilen taşınmazların mali tablolarda gösterilmemesi ile ilgili olarak, yönetmelik kapsamında Bakanlığımız merkez ve taşra teşkilatı harcama birimlerinin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ilişkin yapılması gereken çalışmaların başlatılmış olduğunu belirtmiştir. Bu çalışma kapsamında kurum adı ve harcama birimi adlarının düzeltilmesi, cins tashihlerinin yapılması, UDHB veya

birimlerine tahsisli olup Bakanlık veya birimlerinin kullanımında olmayıp başka bir kuruluşun kullanımındaki taşınmazlar için gerekli işlemlerin yapılması, taşınmaz kodlarının belirtilmesi vb. işlemler yer almaktadır. Bu kapsamlı çalışmanın neticesinde, gerekli cins tashihlerinin yapılacağı belirtilmiştir.

İdareye tahsisli olup genel bütçeli kamu idaresi tarafından kullanılan taşınmazların olması ile ilgili olarak, “İstanbul İli, Beyoğlu İlçesi, Camii Kebir Mahallesi, 1045 Ada, 1 parsel numaralı taşınmazın tahsisi Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğünce talep edilmiş ve tahsis gerçekleştirilmiştir.” denilmiştir. Örnek olarak gösterilen diğer taşınmazlara ilişkin özel olarak cevap verilmemekle birlikte; İdare, tahsisli idare-kullanıcı idare uyumsuzluğunu gidermeye yönelik çalışma başlatmıştır.

İdareye tahsisli olup genel bütçe dışında bir idare tarafından kullanılan taşınmazların olması ile ilgili olarak, İstanbul İli, Sarıyer İlçesi, İstinye Mahallesi, 378 Ada, 10, 7 ve 8 Parsellerde bulunan 2.187,34 m<sup>2</sup>, 607,82 m<sup>2</sup> ve 101,97 m<sup>2</sup> Denizcilik Müsteşarlığı adına tahsisli Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü kullanımında bulunan taşınmazların, Kıyı Emniyeti ve Gemi Kurtarma İşletmeleri Genel Müdürlüğüne Devrine İlişkin Protokol olduğu belirtilmiştir. Örnek olarak gösterilen diğer taşınmaza ilişkin özel olarak cevap verilmemekle birlikte; İdare, tahsisli idare-kullanıcı idare uyumsuzluğunu gidermeye yönelik çalışma başlatmıştır.

**Sonuç olarak** Bulguda bahsedilen mevzuat hükümleri doğrultusunda gerekli çalışmalar başlatılmakla birlikte; taşınmaz kayıt işlemlerinin gerçekleştirilmemesi ve 2015 yılına ait mali tablolarda gösterilmemesi sonucunda, UDHB'nin mali tablolarında Maddi Duran Varlık Hesapları olması gerekenden daha düşük değerde görünmektedir.

### **BULGU 3: Geçici Kabulü Yapılan Yatırımların 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenmeye Devam Edilip Varlık Kaydının Yapılmaması, Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Proje Bazında Raporlama Yapılmaması**

MYMY'ye göre ilgili varlık hesaplarına kaydedilmesi gereken geçici kabulü yapılmış yatırımlar, yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmeye devam edilmektedir.

MYMY'nin maddi duran varlıklar hesap grubu ve yapılmakta olan yatırımlar hesabı işlemlerine ilişkin maddelerine göre, 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 aktarılıncaya kadar izlenmesi için kullanılır.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenen maddi duran varlıklar, geçici kabul işlemi tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır. Bu hesapta izlenen her bir iş için proje numarasıyla ayrı bir taahhüt kartı tutulur. Bu hesapta, maddi duran varlık çeşitlerine göre bölümlenmekle birlikte proje bazında raporlanır ve girişilen taahhütler için fiyat farkı ve benzerleri dâhil yapılan toplam ödemeler gösterilir.

İdarenin mali tablolarında yapılan inceleme sonucunda, geçmiş yıllarda geçici kabulü yapılan işlerin ilgili varlık hesaplarına alınmadığı, halen yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlendiği, yapılmakta olan yatırımlar hesabının proje bazında raporlanmadığı, idarenin satın almış olduğu haritalama, projelendirme veya planlama gibi giderlerin yatırımların maliyetlerine eklenmeksizin giderleştirildiği görülmüştür.

2015 yılında, 258 hesaptan 474.765.818,09 TL varlık hesaplarına kayıt yapılmak suretiyle çıkış yapılmıştır. Bununla birlikte, 2015 yılında geçici kabulü yapılarak varlık kaydı yapılmayan yatırımların tutarı 1.045.939.973,92 TL'dir. Geçmiş yıllarda geçici kabulü yapılarak varlık kaydı yapılmayan yatırımların tutarı 4.343.695.275,20 TL'dir. Toplam 5.389.635.249,12 TL yatırımın, 5.388.972.838,12 TL'si 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri hesabına, 662.411 TL'si 252 Binalar hesabına kaydedilmelidir.

Yapılmakta olan yatırımlar, proje bazında raporlanmalı, proje bazında yapılan haritalama, projelendirme veya planlama gibi tüm giderler yatırımın maliyetine eklenmeli ve projenin geçici kabulü yapıldığında ilgili varlık hesaplarına kaydı yapılmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** aynen; *"İşlemleri tamamlanarak işletmeye açılan veya kamu kurum ve kuruluşlarına devredilen tesislerin geçici kabullerinin yapılmasını müteakip gerekli bilgiler bulgu doğrultusunda Merkez Saymanlık Müdürlüğüne ivedilikle gönderilecektir."* demiştir.

**Sonuç olarak** yapılmakta olan yatırımlar, proje bazında raporlanmalı; proje bazında yapılan haritalama, projelendirme veya planlama gibi tüm giderler yatırımın maliyetine eklenmeli ve projenin geçici kabulü yapıldığında ilgili varlık hesaplarına kaydı yapılmalıdır.

Varlıkların geçici kabulünün yapıpı varlık kaydı yapılmaması sonucu mali tablolarda 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı 5.389.635.249,12 TL. fazla, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı 5.388.972.838,12 TL, 252 Binalar Hesabı 662.411,00 TL eksik görünmektedir.

**BULGU 4: Yap-İşlet-Devret Modeli Kapsamında Yürütülen Projelerden Yapımı Tamamlanarak İşletme Süresi Başlayan Hizmet İmtiyaz Varlıklarının Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması ve Yap-İşlet-Devret Modeli Kapsamında Yürütülen Projelere İlişkin İşletme Süresi Boyunca Verilen Talep Veya Alım Garantilerinin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması**

Kamu idareleri büyük ölçekli altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesinde, özel finansmana ihtiyaç duymaktadır. Ülkemizde kamu yatırım ve hizmetlerinin özel sektörle işbirliği çerçevesinde gerçekleştirilmesinde Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-İşlet (Yİ), Yap-Kirala-Devret (YKD) ve İşletme Hakkı Devri (İHD) olmak üzere 4 temel Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) modeli uygulanmaktadır.

Kamu yatırımlarında KÖİ modeline başvurulmasının başlıca gerekçeleri büyük ölçekli altyapı yatırımlarına ilave kaynak yaratmak, Devletin taşıdığı risklerin önemli bir kısmını özel sektöre devretmek ve hizmet sunumunda etkinliği artırmaktır.

UDHB'ce (Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları hariç) uygulanan KÖİ modeli YİD modelidir. YİD modeli; ilgili mevzuatı çerçevesinde idare adına kamu hizmeti sunmak amacıyla ihtiyaç duyulan yapım işlerinin işletmeci/görevli şirket/yüklenici tarafından finanse edilerek yapılmasını, sözleşme veya ilgili mevzuatında belirlenen süreyle sınırlı olarak belirlenen hizmet bedeli üzerinden kamu hizmetinin işletmeci/görevli şirket/yüklenici tarafından sunulmasını ve süre bitiminde hizmet imtiyaz varlığının idareye devredilmesini içeren modeli ifade etmektedir.

UDHB'ce (Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları hariç) yürütülen YİD projelerine ilişkin bilgiler aşağıda tabloda yer almaktadır.



**Tablo 7: UDHB'ce (Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları hariç) Yürütülen YİD Projeleri**

Sıra No	Projenin Adı	Yatırımın İşletmeye Girdiği Tarih	Yatırım Tutarı
1	Muğla-Ören Yat Limanı	10.08.2015	9.750.000 \$
2	Didim Yat Limanı	31.03.2009	12.000.000 \$
3	Turgut Reis Yat Limanı	12.03.2003	11.000.000 \$
4	BodrumYolcu İskelesi	08.11.2007	9.660.000 \$
5	Kumkuyu Yat Limanı	27.12.2013	2.725.000 \$
6	SığacıkYat Limanı	25.05.2010	5.296.960 \$
7	Alanya Yat Limanı	01.11.2010	5.302.474 \$
8	Çeşme Yat Limanı	28.06.2010	9.746.554 \$
9	Yalova Yat Limanı	14.06.2010	3.990.431 \$
10	KaşYat Limanı	25.04.2011	11.607.480 \$
11	Çanakkale (Kepez) Limanı	11.11.2005	10.600.000 \$
12	MersinYat Limanı	11.04.2011	6.137.230 \$
13	Dalaman Yat Limanı ve Deniz Otobüsü Yanaşma Yeri		14.400.000 \$
14	Muğla Datça Yat Limanı		10.500.000 \$
15	Gazipaşa Yat Limanı		3.923.815 \$ (%44,50)
16	Karasu Limanı		73.114.193 \$
17	Haliç Yat Limanı ve Kompleksi		1.428.436.000,00
18	İstanbul Boğazı Karayolu Boğaz Geçiş Tüneli Projesi		1.245.121.188 \$

KÖİ sözleşmelerinden kaynaklanan yükümlülüklerinin gelecekte kamu finansmanı üzerinde oluşturacağı baskı, bu yükümlülüklerin karşılanabilme kapasitesi ve gelecek dönemlerin finansman ihtiyaçlarının başlangıçta yeterince analiz edilebilmesi için İdarenin KÖİ sözleşmelerinde üstlendiği riskleri devlet muhasebe sistemi içerisinde göstermesi gerekmektedir.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde, tarafların sözleşmelerden kaynaklanan varlıklarının ve borçlarının mali tablolarda saydam biçimde gösterilmesi

gerekmektedir.

Bu kapsamda; 2015 yılında Maliye Bakanlığı tarafından GYMY'ne dayanılarak hazırlanan “Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Tebliği” 08.07.2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ, Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri tarafından KÖİ modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım ve hizmetlerin muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Bakanlıkça YİD modeli kapsamında yürütülen projelerin muhasebe kayıtlarıyla ilgili değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

#### **4.1 Yap-İşlet-Devret Modeli Kapsamında Yürütülen Projelerden Yapımı Tamamlanarak İşletme Süresi Başlayan Hizmet İmtiyaz Varlıklarının Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması**

YİD modeli kapsamında yürütülen projelerden yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlıklarının muhasebe kayıtları yapılmamıştır.

Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Tebliğinin;

“KÖİ modeline ilişkin sözleşmelerin envanter işlemleri” başlıklı 13 üncü maddesinde;

*“(1) Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olan ya da yapımı süren kamu özel iş birliği modeli çerçevesindeki sözleşmelere konu varlıklar ile bunlara ilişkin yükümlülük, garanti ve taahhütlerin envanteri, muhasebeleştirme işlemleri de dikkate alınarak Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesine göre 31.08.2015 tarihine kadar yapılacaktır.*

*(2) 1.09.2015 tarihine kadar envanteri yapılan varlıklara ilişkin Kamu Özel İş Birliği Projeleri Bildirim Formu doldurularak muhasebe birimlerine gönderilecektir. Muhasebe birimlerince, gerekli kontroller yapıldıktan sonra varsa eksikliklerin tamamlanması sağlanarak muhasebe kayıtları bu Tebliğ hükümlerine göre en geç 15.09.2015 tarihine kadar yapılacaktır*

...

*(4) Bu Tebliğin yayımı tarihinden önce yapımı tamamlanıp işletmeye alınan hizmet imtiyaz varlıkları, 7 nci maddenin birinci fıkrasında belirlenen değer üzerinden 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek tutarlar 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda*

*tahakkuk ettirilmesi gereken tutarlar 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, geçmiş dönemler itibarıyla gelir kaydedilmesi gereken tutarlar 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilecektir.” hükümleri,*

“Yap-İşlet-Devret modelinde varlık ve yükümlülük kayıtları” başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

*“Yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığı, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmı 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı ise 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir. Gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir, sözleşmeye esas dokümanlarda yer alan İşletmeci/Görevli Şirket/Yüklenici tarafından hesaplanmış yatırımların işletilmesinden elde edilmesi muhtemel geliri ifade eder. Hizmet imtiyaz varlığı inşası için verilen arsa ve araziler varlığın gerçeğe uygun değerinin içinde yer alması nedeniyle arsa ve araziler kayıtlı değerleri üzerinden 630-Giderler Hesabına borç, 250-Arsa ve Araziler Hesabına alacak kaydı yapılarak muhasebe kayıtlarından çıkartılır.”*

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; 01.01.2015 tarihinden önce YİD modeli kapsamında yürütülen projelerden yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlıklarının 15.09.2015 tarihine kadar muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığı, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmı 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı ise 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilmelidir.

Bakanlık tarafından hazırlanan 2015 yılı mali tabloların incelenmesi sonucunda; YİD modeli kapsamında yürütülen projelerden yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlıklarının muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesaplarının hiç kullanılmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak; 01.01.2015 tarihinden önce YİD modeli kapsamında yürütülen projelerden yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlıklarının muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

#### **4.2 Yap-İşlet-Devret Modeli Kapsamında Yürütülen Projelere İlişkin İşletme Süresi Boyunca Verilen Talep Veya Alım Garantilerinin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması**

YİD modeli kapsamında yürütülen projelere ilişkin işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantilerinin muhasebe kayıtları yapılmamıştır.

08.07.2015 tarih ve 29410 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Özel İş Birliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Tebliğinin;

“KÖİ modeline ilişkin sözleşmelerin envanter işlemleri” başlıklı 13 üncü maddesinde;

*“(1) Yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olan ya da yapımı süren kamu özel iş birliği modeli çerçevesindeki sözleşmelere konu varlıklar ile bunlara ilişkin yükümlülük, garanti ve taahhütlerin envanteri, muhasebeleştirme işlemleri de dikkate alınarak Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesine göre 31.08.2015 tarihine kadar yapılacaktır.*

*(2) 1.9.2015 tarihine kadar envanteri yapılan varlıklara ilişkin Kamu Özel İş Birliği Projeleri Bildirim Formu doldurularak muhasebe birimlerine gönderilecektir. Muhasebe birimlerince, gerekli kontroller yapıldıktan sonra varsa eksikliklerin tamamlanması sağlanarak muhasebe kayıtları bu Tebliğ hükümlerine göre en geç 15.09.2015 tarihine kadar yapılacaktır*

...

*5) Bu Tebliğin yayımı tarihinden önce verilen talep veya alım garantilerinden geriye kalan garanti tutarları 8 inci maddenin birinci fıkrasındaki hükme göre muhasebeleştirilecektir.” hükümleri,*

“Talep garantisi, alım garantisi ve katkı payı ödemeleri” başlıklı 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

*“İşletmeci/Görevli Şirket/Yükleniciye kamu hizmetinin sunumu ile ilgili olarak sözleşme ile işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantileri sözleşme imzalandıktan sonra 930-Verilen Garantiler Hesabına borç, 931-Verilen Garantiler*

*Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir.”*

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere; YİD modeli kapsamında yürütülen projelere ilişkin işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantilerinin, 15.09.2015 tarihine kadar muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. İşletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantileri sözleşme imzalandıktan sonra 930-Verilen Garantiler Hesabına borç, 931-Verilen Garantiler Karşılığı Hesabına alacak kaydedilmelidir.

Bakanlık tarafından hazırlanan 2015 yılı mali tabloların incelenmesi sonucunda; YİD modeli kapsamında yürütülen projelere ilişkin işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantilerinin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı, 930-Verilen Garantiler Hesabı ile 931-Verilen Garantiler Karşılığı Hesabını hiç kullanılmadığı görülmüştür.

Sonuç olarak; YİD modeli kapsamında yürütülen projelere ilişkin işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantilerinin muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında; Aynen,***

**4.1** *“Bakanlığımızca Yap-İşlet-Devret Modeli kapsamında yürütülüp yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan Yat Limanları bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün 26.01.2016 tarih ve 746 sayılı yazısında Yat Limanlarının 2016 Mali Yılı sonuna kadar varlığın bulunduğu ildeki Defterdarlık personeli arasından, Defterdar tarafından görevlendirilecek bir kişinin de yer aldığı komisyon marifetiyle gerçeğe uygun değer tespitinin yapılarak, ilgili muhasebe birimlerince de 256- Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı, 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına kaydedilen tutarların tespit edilen değer üzerinden güncellenerek uygulanması gerektiği hükmü ilgili birimlere bildirilmiştir.*

*Bu doğrultuda Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü’nün Bölge Müdürlüklerine 10.02.2016 tarihli ve 9924 sayılı yazıyla Maliye Bakanlığının yazısı iletilmiş, 05.05.2016 tarihli ve 33969 sayılı yazıyla da İl Defterdarlıklarıyla temasa geçilerek söz konusu çalışmaların 2016 Ekim ayı sonuna kadar tamamlanması talimatı verilmiştir.”* denilmiştir.

**4.2** “KÖİ projelerinin muhasebeleştirilmesi çalışmaları kapsamında, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen bilgiler, Merkez Saymanlık Müdürlüğüne intikal ettirilmiştir. Ancak, tablolar ve eki belgelere ilişkin ilave bilgiler talep edildiğinden, muhasebe kayıtları için gereken bilgi ve belgelerin zamanında temin edilip, Merkez Saymanlığa gönderilmesi hususuna titizlikle riayet edilecektir.” denilmiştir.

**Sonuç olarak 4.1** nolu bulguda; 01.01.2015 tarihinden önce YİD modeli kapsamında yürütülen projelerden yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlıklarının 15.09.2015 tarihine kadar muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığı, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmı 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı ise 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilmelidir.

İdare tarafından gönderilen cevapta, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 26.01.2016 tarih ve 746 sayılı yazısında Yat Limanlarının 2016 Mali Yılı sonuna kadar varlığın bulunduğu ildeki Defterdarlık personeli arasından, Defterdar tarafından görevlendirilecek bir kişinin de yer aldığı komisyon marifetiyle gerçeğe uygun değer tespitinin yapılarak, ilgili muhasebe birimlerince de 256- Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı, 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına kaydedilen tutarların tespit edilen değer üzerinden güncellenerek uygulanması gerektiği hükmünün ilgili birimlere bildirildiği, Bölge Müdürlüklerine 10.02.2016 tarihli ve 9924 sayılı yazı ile Maliye Bakanlığının yazısı iletilindiği, 05.05.2016 tarihli ve 33969 sayılı yazıyla da İl Defterdarlıklarıyla temasa geçilerek söz konusu çalışmaların 2016 Ekim ayı sonuna kadar tamamlanması talimatı verildiği ifade edilmiştir.

YİD modeli kapsamında yürütülen projelerden yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlıklarının muhasebe kayıtlarının yapılmaması sonucunda, mali tablolarda “256- Hizmet İmtiyaz Varlıkları” ve “380- Gelecek Aylara Ait Gelirler” ile “480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler” hesapları mali tabloda yer almamıştır.

4.2 nolu bulguda; YİD modeli kapsamında yürütülen projelere ilişkin işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantilerinin, 15.09.2015 tarihine kadar muhasebe kayıtlarının yapılıp, bilanço dipnotlarında (nazım hesaplarda) izlenmesi ve mali tablolarda raporlanması gerekmektedir.

Söz konusu projeler gereği verilen talep garantisi toplam tutarları, işlem günündeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemesi yapılarak bulunacak Türk Lirası üzerinden, 930 “Verilen Garantiler Hesabı” ile 931 “Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı” kullanılarak muhasebeleştirilmelidir. Bunun yanında verilen garantiler hesabı borç bakiyesinin, ay sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlemesi sonucunda oluşan kur farkları da aynı hesaplarda izlenmelidir.

UDHB'ce (Bakanlığın bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşları hariç) yürütülen YİD projelerinden sadece “İstanbul Boğazı Karayolu Boğaz Geçiş Tüneli Projesi”nde talep garantisi verilmiştir. Söz konusu projede, işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantisi tutarları mali tablolara yansımamıştır.

YİD modeli kapsamında yürütülen projelere ilişkin işletme süresi boyunca verilen talep veya alım garantilerinin muhasebe kayıtlarının yapılmaması sonucunda, 930 “Verilen Garantiler” ile 931 “Verilen Garantiler Karşılığı” Hesapları mali tabloda yer almamıştır.

#### **BULGU 5: Duran Varlıklar İçin Amortisman Kayıtlarının Yanlış Yapılması**

Duran varlıklara ilişkin amortisman tutarlarının hatalı hesaplanması sonucunda muhasebe kayıtları yanlış yapılmıştır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:47) Amortisman ve Tükenme Payları adlı tebliğinin ‘Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları’ başlıklı 6 ncı maddesinde;

*“Amortisman ve tükenme payı süresi, duran varlıkların aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için “1” rakamı bu Tebliğ ekinde belirtilen, varlığın yararlanma süresine göre belirlenmiş orana bölünür. (Örnek:  $1/0,20 = 5$  yıl;  $1/0,025 = 40$  yıl);*

*Ancak, maliyet bedeli, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliğinin eki listede yer alan dayanıklı taşınırın 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.”*

“Amortisman ve Tükenme Payının Muhasebeleştirilmesi” başlıklı 8 inci maddesinde;

*“Ayrılan amortisman ve tükenme payları, 630-Giderler Hesabına borç, ilgisine göre 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 268-Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 278-Birikmiş Tükenme Payları Hesabı veya 299-Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kaydedilir.*

“Amortisman Tabi Duran Varlıkların Deftere Kaydedilmesi” başlıklı 9 uncu maddesinde;

*“Amortisman tabi her bir varlık Ek-2’de yer alan Duran Varlıklar Amortisman Defterine kaydedilir.*

*Bu Tebliğde belirlenen limitlerin üzerinde olan varlıkların ilk kayıtları ile değer artırıcı harcamalara ilişkin kayıtlarının düzenli olarak tutulabilmesini sağlamak amacıyla harcama birimlerince muhasebe birimlerine varlıklar taşınır sicil numarası veya taşınmaz numarası ile bildirilir. Muhasebe yetkilileri de taşınır ve taşınmazları muhasebe kayıtlarına ve Ek-2’de yer alan Duran Varlıklar Amortisman Defterine bu limitleri ve bilgileri göz önünde bulundurarak kaydeder.*

*Tutarları bu Tebliğde belirtilen limitleri aşmayan duran varlıklar ile 260-Haklar Hesabı, 263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı, 264-Özel Maliyetler Hesabı, 267-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı, 271-Arama Giderleri Hesabı, 277-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı ve 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında kayıtlı duran varlıklar bu deftere kaydedilmez.*

*Tutarına bakılmaksızın taşınırların ilgili yönetmelikleri çerçevesinde taşınır kayıtlarında; taşınır kayıtlarında izlenmeyen haklar, lisanslar gibi diğer duran varlıkların ise hesaplardan çıkarılıncaya kadar idari kayıtlarda izlenmesine devam edilir.”*

denilmektedir.

Buna göre sözü edilen tebliğe ait Ek 1’de belirtilen süre ve oranlarda amortisman ayrılması gerekmektedir; taşınırlar için 14.000 TL, taşınmazlar için ise 34.000 TL’yi aşmayan varlıklar için %100 amortisman ayrılarak, hesaplara alındıkları yılın sonunda

tamamen amorti edilmeleri gerekmektedir. Ayrılan amortisman ve tükenme payları; 630 “Giderler Hesabı”na borç, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmelidir. Ayrıca, Tebliğ’de belirtilen limitleri aşan duran varlıklar “Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defterine” kaydedilmelidir.

Duran varlıklara ilişkin muhasebe kayıtları oluşturulurken say2000i sistemi üzerinde, 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.

Bu durumda sicil numarası verilmemiş maddi duran varlıkların yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi olanağı ortadan kalkmakta, dolayısı ile duran varlıklar için amortisman kayıtları yapılmaması sonucu 257 “Birikmiş Amortismanlar” ve 630 “Giderler” hesapları gerçek değerlerini yansıtmamaktadır.

İdarenin mali tablolarının incelenmesi sonucunda 2015 yılında varlık kaydı gerçekleştirilen 402.183.614,15 TL yatırım için % 100 amortisman ayrılmıştır. Bu taşınmazların sicil kaydı oluşturulmamıştır. Bu varlıkların 364.512.006,06 TL’si demiryolları hatlarına, 37.671.608,09 TL’si liman ve rıhtımlara ilişkindir. Mevzuatta belirtilen süre ve oranlar dikkate alındığında, demiryolları hatları ve istasyonlarına % 2,5 oranında amortisman ayrılması gerekirken % 100 ayrılması sonucu 355.399.205,91 TL, liman ve rıhtımlara % 5 oranında amortisman ayrılması gerekirken % 100 ayrılması sonucu 35.788.027,69 TL fazla amortisman ayrıldığı, toplamda amortisman giderinin 391.187.233,59 TL. hatalı olduğu görülmüştür.

Söz konusu durum mali tablolarda 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı ile 630 Giderler hesabının 391.187.233,59 TL fazla görünmesine neden olmaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** aynen;"Duran Varlıklara ilişkin amortisman kayıtları Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 47 Sıra No.lu Genel Tebliğinin 8 inci maddesinin “Ayrılan amortisman ve tükenme payları, 630-Giderler Hesabına borç, ilgisine göre 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 268-Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 278-Birikmiş Tükenme Payları Hesabı veya 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.” hükmü gereğince Merkez Saymanlık Müdürlüğü'nce yürütülmektedir.

*İşlemleri tamamlanarak işletmeye açılan veya kamu kurum ve kuruluşlarına devredilen tesislerin kesin kabullerinin yapılmasından sonra kabule ait gerekli bilgiler, bulgu doğrultusunda Merkez Saymanlık Müdürlüğüne ivedilikle gönderilecektir. Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 47 Sıra No.lu Genel Tebliğine uyulması konusunda da gerekli hassasiyet gösterilecektir."* demiştir.

**Sonuç olarak** Kamu İdaresi cevabında Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 47 Sıra No.lu Genel Tebliğine uyulması konusunda gerekli hassasiyetin gösterileceğini belirtmiştir. Bu Tebliğde ve bulguda da belirtildiği üzere, amortisman işlemlerinin başlangıcı, varlıkların ilk kayıtları ile değer artırıcı harcamalara ilişkin kayıtlarının düzenli olarak tutulabilmesini sağlamak amacıyla harcama birimlerince muhasebe birimlerine varlıklar taşınır sicil numarası veya taşınmaz numarası ile bildirilmesidir. Bu nedenle öncelikle taşınmazlar için kayıt numarası oluşturulmalı ve muhasebe birimlerine bildirilmelidir.

Kamu idaresi cevabında *"kesin kabullerinin yapılmasından sonra kabule ait gerekli bilgiler, bulgu doğrultusunda Merkez Saymanlık Müdürlüğüne ivedilikle gönderilecektir."* demişse de, bu bildirim, varlık kaydının yapılmasını gerektiren geçici kabul işlemiyle birlikte yapılmalıdır. Bu nedenle, geçici kabul işleminden sonra, ilgili varlık için amortisman işlemlerine başlanmalıdır.

Duran varlıkların amortisman kaydının yanlış yapılması, mali tablolarda 257 Birikmiş Amortismanlar hesabının alacak tutarı ile 630 Giderler hesabının borç tutarı 391.187.233,59 TL hatalı görünmektedir.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı 2015 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve "Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı" bölümünde açıklanan çerçevede ekte sunulan mali rapor ve tablolarının "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı "Mali Duran Varlıklar", "Maddi Duran Varlıklar" ve "Nazım Hesaplar" hesap alanları hariç doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi Kapsamında Yapılan Vergi Resim ve Harç İstisnası Uygulamasının Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yürütülmemesi**

UDHB tarafından yürütülen bazı hizmet ve yapım işlerine yönelik olarak Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi (VRHİB) kapsamında yapılan vergi resim ve harç istisnası uygulaması ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmemektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek-2 nci maddesinde;

*"Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.*

...

*Bu maddenin uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir."*

hükmüne yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanununda düzenlenen hükümlerin benzerine 492 sayılı Harçlar Kanununun Ek-1 inci maddesinde de yer verilmiştir. Belirtilen hükümler çerçevesinde döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili işlem ve kağıtlar yönünden, damga vergisi ve harç istisnası getirilmiştir.

Damga Vergisi Kanununun Ek-2 nci maddesi ile Harçlar Kanununun Ek-1 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili damga vergisi ve harç istisnası uygulamasının usul ve esaslarının belirlenmesi amacıyla hazırlanan 1 Seri No'lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi Ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğ 27/02/2004 tarihli ve 25386 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1 Seri No'lu Tebliğin 'Döviz Kazandırıcı Faaliyetle İlgili İstisnanın Kapsamı' başlıklı 3 üncü maddesinde; *"Döviz kazandırıcı faaliyet tanımı, ihracat ile bu Tebliğde sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri kapsar."* hükmüne yer verilerek 'Diğer Döviz Kazandırıcı Faaliyetler' başlıklı 3.2 inci maddesinde;

“3.2.1. (21/03/2012 tarih ve 28240 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (5) Seri No.lu Tebliğ ile yeniden düzenlenen bent) Kalkınma Bakanlığınca yayımlanan cari yıl yatırım programında yer alan yatırımlardan ... uluslararası ihaleye çıkarılanların (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,

3.2.1.1. Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, ... yapacakları hizmet ve faaliyetler ...,

...

3.2.1.4. Yukarıda belirtilen ... proje sahibi kamu kurumları ile bu projeleri üstlenen firmalara yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları,

...”

hükümleri düzenlenmiştir. Bu kapsamda yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım projelerini üstlenen firmaların yapacakları mal, malzeme, hizmet satış ve teslimleri ile bu firmalara veya proje sahibi kamu kurumlarına yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışları diğer döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında sayılarak yatırım projeleri çerçevesinde yapılan faaliyetlere ilişkin işlem ve kağıtlar yönünden, damga vergisi ve harç istisnası öngörülmüştür.

Aynı Tebliğin ‘Vergi Dairelerince Yapılacak İşlemler Ve Yaptırımlar’ başlıklı 6 ncı maddesinin ‘İşlem Yapan Kuruluşlara Uygulanacak Yaptırımlar’ başlıklı üçüncü bölümünde;

“... ”

6.3.2. Bu Tebliğ kapsamına girmediği halde bu Kanun ve Tebliğ gerekçe gösterilerek damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilen işlemleri yapan kuruluşlar (noter, tapu, gümrük, ihaleyi yapan kurum veya kuruluş vb.), alınmayan damga vergisi ve harç tutarları ile bunlara ilişkin faizlerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaktadırlar.

6.3.3. İstisnaya konu işlemi yaptığı halde gerekli bildirimde bulunmayan kuruluşlar, döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmemesi veya belge şartlarına uyulmadığının tespiti halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ilgililerden ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmesi gereken damga vergisi ve harç tutarlarından, müteselsilen sorumlu olacaktadırlar.”

hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme ile damga vergisi ve harç istisnası tatbik

edilen işlemleri yapan kuruluşlara çeşitli sorumluluklar getirilmiştir.

Diğer taraftan; ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasının uygulama usul ve esaslarına ilişkin tedbirlerin düzenlenmesi ve yürütülmesi kapsamında ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmek amacıyla Dış Ticaret Müsteşarlığınca düzenlenen 23/12/1999 tarihli ve 99/13812 sayılı Kararname eki Karar 31/12/1999 tarihli ve 23923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Karar'ın 'Belge süresi ve ek süreler' başlıklı 8 inci maddesinde;

*“Vergi Resim Harç İstisnası Belgelerinin süreleri azami 24 aydır.*

*Ancak, bu Karara istinaden Müsteşarlıkça yayımlanacak tebliğle belirlenen özellik arzeden satış ve teslimler ile hizmet ve faaliyetlere ilişkin belgelerin süresi, proje süresi kadar tespit edilebilir...”*

hükmü düzenlenmiştir.

Anılan Karar'a istinaden Dış Ticaret Müsteşarlığınca hazırlanan İhracat: 2008/6 No'lu İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ 05/12/2008 tarihli ve 27075 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğde de anılan Karar'a paralel olarak; ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmek amacıyla ihracat, transit ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlere yönelik olarak uygulanacak vergi, resim ve harç istisnalarının uygulama usul ve esaslarına ilişkin tedbirler düzenlenmiştir.

İhracat: 2008/6 No'lu Tebliğin 'Müracaatların değerlendirilmesi ve belge düzenlenmesi' başlıklı 7 nci maddesinde;

*“(1) Firmaların, vergi resim harç istisnası belgesi almak üzere ek-1'de belirtilen bilgi ve belgelerle birlikte Müsteşarlığa müracaat etmeleri gerekir. Firmalar tarafından ibraz edilen bilgi ve belgeler, aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir...”*

'Belge süresi ve ek süreler' başlıklı 8 inci maddesinde;

*“(1) (Değişik: R.G.- 30.01.2010-27478) Vergi resim harç istisnası belgelerinin*

*süreleri azami 24 (yirmidört) aydır. Ancak, yurt dışı ve yurt içi müteahhitlik hizmetleri, ... ilişkin belgelerin süresi proje süresi kadar, ... tespit edilebilir. Ayrıca, yap-işlet modeli çerçevesinde düzenlenen belgelerin süresi yatırım projesi süresi kadardır.*

...”;

‘Vergi resim harç istisnası belgesinin iptali’ başlıklı 18 inci maddesinde ise;

...

*(2) Bu Tebliğ ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili genelgeleri hükümlerine uyulmadığının, vergi resim harç istisnası belgesinin düzenlenmesi ve revizesi için ibraz edilen bilgi ve belgeler ile belge kapsamında yapılan işlemlerin gerçek dışı olduğunun ve ilgili belge üzerinde tahrifat yapıldığının tespiti halinde; ilgili belge Müsteşarlıkça iptal edilir ve ilgililer hakkında kanuni işlem yapılır.*

...”

hükümlerine yer verilmiştir.

VRHİB kapsamında uygulanan vergi resim ve harç istisnalarının işlemi yapan kuruluşlar tarafından yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde; UDHB tarafından yürütülen bazı hizmet ve yapım işlerine yönelik olarak uygulanan vergi resim ve harç istisnalarına ilişkin işlemler aşağıda değerlendirilmiştir.

### **1.1 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 21 inci Maddesinin (b), (c) ve (f) Bentlerine Göre İlansız Pazarlık Usulü İle Sadece Yerli İstekli Davet Edilerek Yapılan İhaleler Kapsamında Vergi Resim ve Harç İstisnası Uygulanması**

UDHB tarafından 4734 sayılı KİK’in 21 inci maddesi kapsamında ilansız pazarlık usulü ile ihale edilen bazı yatırım projeleri ve hizmet işleri ihalelerine sadece yerli istekli davet edilmesine rağmen VRHİB kapsamında vergi resim ve harç istisnası uygulandığı görülmüştür.

04/07/2012 tarihli ve 6353 sayılı Kanunun 28 inci maddesinde yapılan düzenleme ile 4734 sayılı KİK’in 28 inci maddesine eklenen cümleye göre; ilan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanının sadece idare tarafından davet edilenlere satılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri ile ilgili Tebliğ hükümleri değerlendirildiğinde; uluslararası ihaleye çıkarılan yatırım projelerini üstlenen firmaların yapacakları mal,

malzeme, hizmet satış ve teslimleri ile bu firmalara veya proje sahibi kamu kurumlarına yapılacak teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışlarının vergi, resim ve harç istisnasından faydalandırılması, söz konusu ihalelerin yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olması durumunda mümkün olabilecektir. Çünkü, vergi, resim ve harç istisnalarının yatırım projeleri açısından yerli firmalara sağladığı fayda; uluslararası ihaleye teklif sunan yerli firmaların yabancı firmalara karşı avantajlı olmasının sağlanması ve desteklenmesidir.

Bu kapsamda, UDHB tarafından KİK'in 21 inci maddesi kapsamında ilansız pazarlık usulü ile ihale edilen '*ANTALYA II. Aşama Raylı Sistem Hattı Mühendislik, Kontrollük ve Danışmanlık Hizmetleri*' hizmet işi ile '*ANTALYA II. Aşama (Meydan-Havaalanı-Expo 2016) Raylı Sistem Hattı İnşaatı ile Elektromekanik Sistemlerinin Temin, Montaj ve İşletmeye Alma İşleri*', '*Ordu-Giresun Havaalanı Hava Tarafı Çevre Emniyet Sistemleri ve Deniz Dolgusu İnşaatı*', '*Tandoğan-Keçiören (M4) Metrosu M1-M4 (AKM) Bağlantı Hattı Acil Tamamlama İnşaatı*', '*Necatibey İstasyonu Tamamlaması İnşaatı*' yapım işleri örneklem seçilerek incelenmiştir.

İncelenen işlerde temin edilen VRHİB temin sürecini kısaca özetlemek gerekirse; öncelikle işin ihalesi üzerinde kalan firmalar tarafından Ekonomi Bakanlığına müracaat etmek için ihaleyi gerçekleştiren UDHB'den ihale sonucu ve işe ilişkin bilgiler ile ihalenin yerli ve yabancı istekliye açık olduğunu bildiren bir yazı talep edilmiştir. Ardından UDHB tarafından firmaya verilen cevabi yazıda ise istenilen bilgiler ile idari şartnamenin 8 inci maddesinde yer alan düzenlemeye yer verilerek şartname hükümlerine göre ihalenin yerli ve yabancı isteklilere açık olduğu bildirilmiştir. İlgili firmalar bu yazı ve diğer gerekli belgeler ile birlikte Ekonomi Bakanlığına müracaat ederek iş kapsamında vergi, resim ve harç istisnasından faydalanmak üzere VRHİB temin etmiştir. UDHB tarafından işin sözleşmesinin uygulanması sürecinde ortaya çıkan vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak temin edilen belgeler çerçevesinde istisna uygulanmıştır.

Söz konusu işlerin ihale onay belgesi ekindeki davetli listelerinde yer alan firmaların tamamının yerli firma olduğu, yerli firmalar dışında yabancı firmaların davet edilmediği ve ihale dokümanının sadece bu firmalar tarafından satın alındığı anlaşılmıştır. İhale dokümanları içerisinde yer alan idari şartnamelerin 8 inci maddeleri "*İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Her ne kadar belirtilen düzenlemeye idari şartnameler de yer verilse de 4734 sayılı KİK'in 28 inci



maddesinin birinci fıkrasına göre ilan yapılmayan ihalelere davet edilen firmalar dışında herhangi bir firmanın ihale dokümanı satın alma imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle belirtilen ihalelerde davetli listesi ile davet edilen yerli istekliler dışında yerli ve yabancı firmaların teklif verebilmeleri mümkün değildir.

Buna göre, 4734 sayılı KİK'in 21 inci maddesi kapsamında ilansız pazarlık usulü ile ihale edilen ve ihalesine sadece yerli firmaların davet edildiği yatırım projeleri ve hizmet işleri ihalelerinde idari şartnamede ihalenin yerli ve yabancı isteklilere açık olduğu belirtilmiş olsa da ihalenin yabancı isteklilerin katılımına açık olduğunu belirtmek mümkün değildir. Bu kapsamda söz konusu ihalelere sadece yerli istekli katılımı isteniyor ise idari şartnamelerin buna göre düzenlenmesi ya da Ekonomi Bakanlığına VRHİB müracaatı için talep edilen bilgi ve belgelere ilişkin UDHB tarafından yazılan yazı ve eklerinde davetli listesinin de bildirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 1 Seri No'lu Tebliğin 6 ncı maddesinin üçüncü bölümünde yer alan ve işlem yapan kuruluşlara uygulanacak yaptırımların düzenlendiği hükümler ile İhracat: 2008/6 No'lu Tebliğin 7 nci ve 18 inci maddelerinde belirtilen hükümler birlikte değerlendirildiğinde; VRHİB kapsamında işlem yapanların bilgi ve belgelerin doğruluğunun sağlanması ve gerekli bildirimlerin yapılması ile vergi, resim ve harç istisnasının usulüne uygun bir şekilde uygulanması bakımından yetkili birim tarafından ilgili mevzuatın gözetilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

## **1.2 Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Temin Edilen VRHİB Süresinin Proje Süresi Kadar Düzenlenmesi ve Bu Sürelerde Vergi Resim ve Harç İstisnası Uygulanması**

UDHB tarafından yürütülen bazı yatırım projeleri kapsamında temin edilen teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışlarına yönelik olarak ilgili müşavirlik ve danışmanlık firmalarınca vergi, resim ve harç istisnasından faydalanmak üzere İhracat:2008/6 No'lu Tebliğde öngörülen azami süreyi aşacak şekilde VRHİB temin edildiği ve bu belgeler kapsamında işlem yapanlar tarafından aşan sürelerle ilişkin dönemlerde de istisna uygulamaya devam edildiği görülmüştür.

23/12/1999 tarih ve 99/13812 sayılı Kararname eki Karar'ın 8 inci maddesi ile bu karara istinaden çıkarılan İhracat: 2008/6 No'lu Tebliğin 8 inci maddesine göre genel kural olarak VRHİB süresinin azami 24 (yirmidört) aya kadar düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan kararın 8 inci maddesinin ikinci fıkrasında Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanacak tebliğle belirlenen özellik arzeden satış ve teslimler ile hizmet ve faaliyetler

kapsamında temin edilen belgelerin süresinin proje süresi kadar tespit edilebileceği öngörülmüştür. İhracat: 2008/6 No'lu Tebliğin 8 inci maddesinde ise sadece yurt dışı ve yurt içi müteahhitlik hizmetlerine ilişkin olarak temin edilen belgelerin süresinin proje süresi kadar tespit edilebileceği belirtilmiştir. Müteahhitlik hizmetleri dışında teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmetler belge süresi açısından istisnaya tabi tutulmamıştır. Teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışlarına yönelik olarak düzenlenecek VRHİB süreleri genel kural olarak belirlenmiş olan 24 ay ile sınırlandırılmıştır.

Dolayısıyla; İhracat: 2008/6 No'lu Tebliğin 8 inci maddesine göre özellik arzeden satış ve teslimler ile hizmet ve faaliyetler arasında sayılmayan teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışlarına yönelik olarak ilgili firmalara azami süreyi aşacak şekilde düzenlenen VRHİB kapsamında vergi, resim ve harç istisnası uygulanmaya devam edilmesi mümkün değildir. Söz konusu hizmet ve faaliyetleri yürüten müşavir firmaların yatırım projesi kapsamında gerçekleştirmiş oldukları hizmet satışlarına azami 24 ay istisna uygulanabilecektir.

Bu kapsamda, UDHB tarafından yürütülen bazı yatırım projeleri kapsamında temin edilen '*Ankara Metroları Yapım İşlerinin Kontrollük Danışmanlık ve Mühendislik Hizmetleri*' , '*Gebze-Haydarpaşa, Sirkeci-Halkalı Banliyö Hatlarının İyileştirilmesi ve Demiryolu Boğaz Tüp Geçişi İnşaatı (Mühendislik ve Müşavirlik Hizmetleri)*' teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet işleri incelenmiştir.

İncelenen hizmet işlerine yönelik olarak, ilgili müşavirlik ve danışmanlık firmalarınca vergi, resim ve harç istisnasından faydalanmak üzere azami 24 ayı aşacak şekilde temin edildiği ve aşan sürelerle ilişkin dönemlerde istisna uygulamasına devam edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak, UDHB tarafından yürütülen yatırım projeleri kapsamında temin edilen teknik müşavirlik, mühendislik vb. hizmet satışlarına yönelik olarak ilgili müşavirlik ve danışmanlık firmalarınca vergi, resim ve harç istisnasından faydalanmak üzere azami 24 ayı aşacak şekilde temin edilen belgeler çerçevesinde aşan sürelerle ilişkin dönemlerde istisna uygulanmaya devam edilmesi anılan Tebliğ hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir.

Ayrıca, 1 Seri No'lu Tebliğin 6 ncı maddesinin üçüncü bölümünde yer alan ve işlem yapan kuruluşlara uygulanacak yaptırımların düzenlendiği hükümler ile İhracat: 2008/6 No'lu Tebliğin 7 nci ve 18 inci maddelerinde belirtilen hükümler birlikte değerlendirildiğinde; VRHİB kapsamında işlem yapanların gerekli bildirimlerin yapılması ile vergi, resim ve harç

istisnasının usulüne uygun bir şekilde uygulanması bakımından yetkili birim tarafından ilgili mevzuatın gözetilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** aynen;

“Vergi Resim ve Harç İstisnası başvuru ve belgelendirme süreci bulgu içerisinde anlatıldığı gibidir. İhaleyi gerçekleştiren İdare, Sözleşme imzalamaya davet edilen firmanın yazılı talebi üzerine “İşveren, İşin Adı, İşin Yapılma Yeri, İhalenin Yabancı İsteklilere Açıklığı, İhale Tarihi, İhale Tutarı, Yatırım Proje No.su, İşin Süresi ve İş Ortaklığı Oranı” bilgilerini içeren gerçek bilgi ve belgeleri üzerinde herhangi bir tahrifat olmayacak şekilde düzenlemekte ve yazı ekinde cevaben göndermektedir.

İlgili mevzuat gereği Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi düzenlemeye, belgenin düzenlenip düzenlenmeyeceğini belirlemeye, ayrıca belgenin geçerlilik süresini tayin etmeye Ekonomi Bakanlığı yetkilidir.

Sözleşmenin tarafı idare, kendine ibraz edilen geçerli ve süresi bulunan belgeye uygun olarak işlem yapmak mecburiyetindedir.

Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine göre ilansız pazarlık usulü ile sadece yerli istekli davet edilerek yapılan ihalelerde, denetim raporu sayfa 45 üçüncü paragrafta ifade edildiği üzere “... ***Bu nedenle belirtilen ihalelerde davetli listesi ve davet edilen yerli istekliler dışında yerli ve yabancı firmaların teklif verebilmeleri mümkün değildir.***” hükmünün mevzuata uygun olmadığı düşünülmektedir.

Şöyle ki davet usulü ihalelerde davetli olmak ihaleye katılımın ön şartıdır, ancak davet edilen istekli ihaleye başkaca bir firma ile bir iş ortaklığı kurarak da teklif verebilmektedir. Ortak olunabilecek firmanın yerli ve/veya yabancı olabilmesi durumu ise İdari Şartnamenin 8 inci maddesinde belirlenmektedir. Eğer ihale yerli ve yabancı tüm isteklilere açık olarak belirlenmiş ise **Davet edilen Yerli bir firmanın Yabancı bir firma ile iş ortaklığı oluşturarak ihaleye teklif vermesi önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.**”

hususları ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** İdare tarafından verilen cevapta kendilerine ibraz edilen ve süresi bulunan belgeye uygun olarak işlem yapmak mecburiyetinde olduğu belirtilse de; Vergi Resim ve Harç İstisnası belgelerinin alt bölümünde “*Vergi, Resim ve Harç Tedbirleri, bu belgede belirtilen esas ve şartlara göre Vergi, Resim ve Harç İstisnası Mevzuatı çerçevesinde*

*ilgili kuruluşlar tarafından uygulanır.*” bilgisine yer verilerek uygulayıcı kuruluşların ilgili mevzuat çerçevesinde işlem yapmaları gerektiği belirtilmiştir.

1 Seri No’lu Tebliğin 6 ncı maddesinin üçüncü bölümünde yer alan ve işlem yapan kuruluşlara uygulanacak yaptırımların düzenlendiği hükümler ile İhracat: 2008/6 No’lu Tebliğin 7 nci ve 18 inci maddelerinde belirtilen hükümlere göre VRHİB kapsamında işlem yapanların gerekli bildirimlerin yapılması ile vergi, resim ve harç istisnasının usulüne uygun bir şekilde uygulanması bakımından uygulayıcı kuruluş tarafından ilgili mevzuatın gözetilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, idare tarafından verilen cevapta, ilgili mevzuat gereği Vergi Resim ve Harç İstisnası Belgesi düzenlemeye, belgenin düzenlenip düzenlenmeyeceğini belirlemeye, ayrıca belgenin geçerlilik süresini tayin etmeye Ekonomi Bakanlığı yetkili olduğu ve idarenin sözleşmenin tarafı olarak kendilerine ibraz edilen geçerli ve süresi bulunan belgeye uygun olarak işlem yapmak mecburiyetinde olduğu belirtilse de, vergi, resim ve harç İstisnasına ilişkin mevzuatın uygulayıcı idare tarafından gözetilmesi gerekmektedir.

İdare tarafından 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine göre ilansız pazarlık usulü ile sadece yerli istekli davet edilerek yapılan ihalelerde anılan Kanunun 28 inci maddesinde yapılan değişikliğin amacı dikkate alınmadan sadece idari şartnamelerin 8 inci maddesinden hareketle yabancı bir isteklinin de davet edilmemesine rağmen yerli isteklilerin yabancı istekliler ile iş ortaklığı kurmak suretiyle ihaleye teklif verebileceği sonucuna varmak mümkün değildir. İncelenen işlere ait idari şartnamelerin 8 inci maddesinde belirtilen *“İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.”* düzenlemesinden kasıt; anılan Kanunun 28 inci maddesi de dikkate alındığında, yerli ve yabancı isteklilerin tek başına veya iş ortaklığı kurmak suretiyle, başka bir isteklinin inisiyatifinden bağımsız olarak teklif verebilme imkanının olmasıdır.

İdari şartnamelerin 8 inci maddesinde yer alan düzenleme ile uygulamada yapılan işlemler birlikte değerlendirildiğinde; şartnamede yer alan düzenleme tek başına ihaleye uluslararası ihale niteliği kazandırmaktadır. İdare tarafından verilen cevapta da belirtildiği üzere davet usulü ihalelerde davetli olmak ihaleye katılımın ön şartıdır. Sadece yerli istekli davet edilen ve pazarlık usulüyle yapılan ilansız ihalelerde; ihaleye davet edilmeyen ve teklif vermeye istekli olan herhangi bir yabancı istekli tek başına ihaleye katılamayacağı gibi, davet edilen yerli isteklilerin inisiyatifi dışında iş ortaklığı kurarak KİK’in 28 inci maddesindeki düzenlemeye göre ihale dokümanı satın alabilmesi ve teklif sunabilmesi mümkün değildir. Bu

nedenle; idari şartnamelerin 8 inci maddesinde yer alan “İhale, yeterlik kriterlerini taşıyan yerli ve yabancı tüm isteklilere açıktır.” düzenlemesinden hareketle sadece yerli istekli davet edilerek yapılan söz konusu ihalelere uluslararası ihale niteliği kazandırmak mümkün görülmemektedir.

Bulguda belirtilen ve incelenen işlere ilişkin 4734 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin (b), (c) ve (f) bentlerine göre ilansız pazarlık usulü ile sadece yerli istekli davet edilerek yapılan ihalelerde yerli istekli dışında yabancı istekli davet edilmediği gibi, davet edilen yerli istekliler ile birlikte herhangi bir yabancı istekli tarafından iş ortaklığı kurmak suretiyle teklif sunulmamıştır. Ancak, söz konusu durumda olan işlerin ihalelerinde ve sözleşme uygulamalarında idari şartnamelerin 8 inci maddesinden hareketle uluslararası ihale niteliği kazandırılmak suretiyle vergi, resim ve harç istisnası tatbik edilmiştir.

Bu nedenle vergi, resim ve harç İstisnası uygulamalarında ilgili mevzuatına aykırı durumların tespit edilmesi durumunda idare tarafından gerekli bildirimlerin yapılması ve vergi, resim ve harç istisnasının usulüne uygun bir şekilde uygulanması bakımından ilgili mevzuatın gözetilmesi gerekmektedir.

### **Öneri:**

04/07/2012 tarihinde 4734 sayılı Kanunun 28 inci maddesinde yapılan değişiklik çerçevesinde ilan yapılmayan ihalelerde, ihale dokümanının sadece idare tarafından davet edilenlere satılacağı hükmü dikkate alınarak yaklaşık maliyeti eşik değere eşit veya eşik değerin üzerinde olan ihalelere sadece idare tarafından davet edilenlerin katılabilmesine imkan verecek şekilde Kamu İhale Kurumunca tip idari şartnamelerde düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Ayrıca, uygulamada idarelerin yaşadığı sıkıntılar ile konuyla ilgili yargı kararları dikkate alınarak; Kamu İhale Kanunundan bağımsız bir şekilde döviz kazandırıcı faaliyetlerin kapsamının gereği olarak, uygulanacak vergi, resim ve harç istisnalarının amacına uygun olacak şekilde uluslararası ihale tanımının yapılmasına ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir.

### **BULGU 2: Uygulama Projesi Bulunmasına Rağmen Kesin Proje İle İhaleye Çıkılması ve Uygulama Projesi Müellifi Tarafından Sunulan Teklifin Kabul Edilmesi**

UDHB tarafından yürütülen birim fiyat sözleşmeli yapım işleri kapsamında tamamlanamayan imalatlara yönelik olarak idarece onaylanan uygulama projesi bulunmasına

rağmen kesin proje ile ihaleye çıkılmış ve yeni ihalede uygulama projesi müellifi tarafından sunulan teklif kabul edilerek sözleşme imzalanmıştır.

4734 sayılı KİK'in "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde; kesin projenin Kanunun uygulanmasında belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projeyi ve uygulama projesinin ise belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi ifade ettiği belirtilmiştir.

Kanunda yapılan tanıma göre uygulama projesi onaylanmış kesin projeye göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği proje olarak tanımlanmış ve sözleşmelerin uygulanması sürecinde uygulama projesinin hangi koşullarda hazırlanacağı, onaylanacağı ve uygulanacağı YİĞŞ'nin 11 inci ve 12 nci maddelerinde düzenlenmiştir.

YİĞŞ'nin "Projelerin yükleniciye teslimi" başlıklı 11 inci maddesinde;

...

*(4) Uygulama projelerinin yüklenici tarafından hazırlanması da istenebilir, bu durumda aşağıdaki esaslar geçerlidir:*

*a) Yüklenicinin yapacağı uygulama projeleri, hesaplar vb. sözleşme ve eklerinde belirtilen şartlara, idare tarafından kendisine verilen ön/kesin projelere, talimatlara, esaslara, fen ve sanat kurallarına uygun olarak iş programını aksatmayacak şekilde hazırlanır ve uygulamada gerekli görülecek tüm ölçüleri ve ayrıntıları kapsar.*

...

*e) İdare, değiştirilmesini gerekli gördüğü projeleri, değişikliğin özelliğine, işin aciliyet durumuna göre, isterse, yapılması gerekli görülen değişikliklerin daha sonra yapılması şartı ile onaylayabilir.*

*f) Yüklenici, hazırladığı projelerin ve hesapların hata ve eksiklerinden ve bunların her türlü sonuçlarından sorumludur. Projelerin idare tarafından görülmüş ve onaylanmış olması yükleniciyi bu sorumluluktan kurtarmaz.*

*g) Yüklenici tarafından hazırlanan proje ve hesapların belirlenen tarihlerde idareye verilmemesinden, verilen proje ve hesapların hata ve eksiklerinden dolayı, idarece onaylanmadan geri verilmiş olmalarından kaynaklanan zaman kayıpları ve gecikmelerden*

*yüklenici sorumludur.*

...

“Projelerin uygulanması” başlıklı 12 nci maddesinde ise;

*(1) Sözleşme konusu işler, idare tarafından yükleniciye verilen veya yüklenici tarafından hazırlanıp idarece onaylanan uygulama projelerine uygun olarak yapılır.*

...

*(3) Projelerin zemine uygulanması sırasında meydana gelen hataların sorumluluğu ve hataların neden olduğu zararlar ve giderler yükleniciye ait olup, bunun sonucu olarak meydana gelen hatalı işin bedeli de yükleniciye ödenmez.*

*(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.*

...”

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen hükümler kapsamında yapılan incelemeye göre; UDHB tarafından kesin proje ile ihale edilen bazı birim fiyat sözleşmeli yapım işleri kapsamında yüklenici tarafından uygulama projelerinin hazırlanması ve onaylı iş programında öngörülen zamanda İdareye teslim edilmesi öngörülmesine rağmen teslim edilmediği ve idare tarafından onaylanan uygulama projelerinin sözleşmenin uygulanması sürecinde defalarca revize edildiği görülmüştür.

İdarece onaylanan uygulama projeleri uygulamada görülecek tüm ölçüleri ve ayrıntıları kapsadığı için uygulama sürecinde gerekli proje değişikliği sadece YİĞŞ’ nin 12 nci maddesinde belirtilen şartların ortaya çıkması durumunda yapılabilecektir. Buna göre; projelerin uygulanması sürecinde proje değişiklikleri, sözleşme konusu işlerle ilgili proje v.b.

teknik belgelerde, değişiklik yapılmaksızın işin tamamlanmasının fiilen imkânsız olduğu hallerde, işin sözleşmede belirtilen niteliğine uygun bir şekilde tamamlanmasını sağlayacak şekilde gerekli değişikliklerin yapılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Değişiklik yapılmaksızın işin tamamlanmasının fiilen imkânsız olduğu bir hal ortaya çıkmamış ise proje v.b. teknik belgelerin değiştirilemeyeceği öngörülmüştür. Uygulama sürecinde; sözleşme konusu işlerin, yüklenici tarafından hazırlanıp idarece onaylanan uygulama projelerine uygun olarak yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde uygulama projelerinin sık sık revize edilmesi durumunda imalatların miktarına ve uygulanmasına yönelik ihtilafli durumlar ortaya çıkmaktadır.

Bu kapsamda birim fiyat esaslı sözleşmeler çerçevesinde İdarece uygulama projelerinin yüklenici tarafından hazırlanması talep edilmişse; yüklenicinin hazırlayacağı uygulama projeleri idare tarafından kendisine verilen kesin projelere, talimatlara, esaslara, fen ve sanat kurallarına uygun olarak iş programını aksatmayacak şekilde hazırlanmalı ve uygulamada gerekli görülecek tüm ölçüleri ve ayrıntıları kapsamalıdır. Sözleşme konusu işlerin, yüklenici tarafından hazırlanıp idarece onaylanan uygulama projelerine uygun olarak yapılması gerekmektedir.

### **2.1 Birim Fiyat Sözleşmeli Yapım İşi Kapsamında İdarece Onaylanan Uygulama Projesi Bulunmasına Rağmen Kesin Proje İle İhaleye Çıkılması**

UDHB tarafından yürütölen birim fiyat sözleşmeli yapım işi kapsamında sözleşme bedelinin tamamlanması nedeniyle bitirilemeyen imatlara yönelik olarak idarece onaylanan uygulama projesi bulunmasına rağmen kesin proje ile ihaleye çıkmıştır.

Birim fiyat esaslı sözleşme çerçevesinde sözleşme süresinin sonuna yaklaşılmışna rağmen yüklenici tarafından uygulama projesinde yer alan imalat miktarlarının hesaplamalarında çeşitli nedenlerle imalat miktarı artışının ortaya çıktığı ve ortaya çıkan ilave imalatlar sonucunda ilave iş sınırına ulaşılması nedeniyle uygulama projesinde yer alan bazı imalatların sarfınazar edildiği ve tamamlanamadığı görölmüştür. Bu şekilde sözleşme kapsamında yer alan ancak tamamlanamayan imalatların idarece onaylanan uygulama projesi bulunmasına rağmen kesin proje ile ihale edildiği ve tamamlatıldığı görölmüştür.

İdarece uygulama projelerinin yüklenici tarafından hazırlanmasının talep edildiği birim fiyat esaslı sözleşmeler çerçevesinde sözleşme bedelinin tamamlanması nedeniyle bitirilemeyen imalatların ortaya çıkması durumunda kalan imalatların tamamlanması amacıyla yapılan ihalelere mevcut uygulama projesi veya nihai (as-built) proje esas alınarak çıkılması



gerekmektedir. Aksi takdirde, yüklenici tarafından hazırlanarak idarece onaylanan uygulama projeleri ile nihai (as-built) projelerin gerçek anlamda uygulama projesi niteliği taşıyıp taşımadığının değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Uygulama projesi mevcut olan imalat kalemlerine yönelik olarak zemin etüdü, sondaj, vb. etüd-proje çalışmalarının tamamlandığı değerlendirildiğinde bu imalatların yeniden ihale edilmesi aşamasında kesin projenin esas alınması; ya imalatların mevcut uygulama projesi seviyesinin düşürülmesi ya da daha önce onaylanan uygulama projelerinin gerçek anlamda uygulama projesi niteliği taşınamaması anlamına gelecektir. Nitekim tamamlanamayan imalatlara yönelik olarak kesin proje esas alınarak yapılan işlerin sözleşmesinin uygulama süreci değerlendirildiğinde kesin projenin uygulama projesi safhasına geçmesi aşamasında herhangi bir zemin etüdü, sondaj, vb. çalışmaların yapılmadığı ve yapılmasına ihtiyaç duyulmadığı görülmektedir.

UDHB tarafından yürütülen birim fiyat sözleşmeli yapım işleri kapsamında idarece onaylanan uygulama projesi bulunan yapım işleri için kesin proje ile ihaleye çıkılmaması gerekmektedir.

## **2.2 Tamamlanamayan İmalatlara Yönelik Olarak Yapılan Yeni İhalede Uygulama Projesi Müellifi Tarafından Sunulan Teklifin Kabul Edilmesi**

İdarece uygulama projelerinin yüklenici tarafından hazırlanmasının talep edildiği birim fiyat esaslı sözleşmeler çerçevesinde sözleşme bedelinin tamamlanması nedeniyle bitirilemeyen imalatların ortaya çıkması durumunda kalan imalatların tamamlanması amacıyla yapılan ihalelere mevcut uygulama projesi veya nihai (as-built) proje esas alınarak çıkılması gerektiği yukarıda açıklanmıştır. UDHB tarafından kalan imalatların tamamlanması amacıyla yapılan ihalelere tamamlanamayan imalatlara yönelik olarak ilk iş kapsamındaki uygulama projesinin veya nihai projenin hazırlayıcısı olan yüklenici tarafından teklif sunulmuş, sunulan teklif idare tarafından kabul edilmiş ve uygulama projesi müellifi ile sözleşme imzalanarak kalan imalatlar tamamlanmıştır.

Tamamlanamayan imalatlara yönelik olarak yapılan ihaleye ilk iş kapsamındaki uygulama projesinin veya nihai projenin hazırlayıcısı olan yüklenici tarafından teklif sunulması 4734 sayılı KİK'in temel ilkeleri olan rekabet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesi bakımından uygun görülmemektedir. Çünkü, gerek tamamlanamayan imalatların çeşidi, türü, niteliği ve miktarının detaylı olarak bilinmesi bakımından gerekse sarfınazar edilen imalatların neler olduğunun bilinmesi bakımından uygulama projesinin hazırlayıcısı olan teklif sahipleri ihaleye katılan diğer isteklilere nazaran ciddi teklif avantajına sahip

olmaktadır.

Bu husus, 4734 sayılı KİK'in "İhaleye katılamayacak olanlar" başlıklı 11 inci maddesinde; "Aşağıda sayılanlar doğrudan veya dolaylı veya alt yüklenici olarak, kendileri veya başkaları adına hiçbir şekilde ihalelere katılamazlar:

...

*İhale konusu işin danışmanlık hizmetlerini yapan yükleniciler bu işin ihalesine katılamazlar. Aynı şekilde, ihale konusu işin yüklenicileri de o işin danışmanlık hizmeti ihalelerine katılamazlar. Bu yasaklar, bunların ortaklık ve yönetim ilişkisi olan şirketleri ile bu şirketlerin sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketleri için de geçerlidir.*

...

*Bu yasalara rağmen ihaleye katılan istekliler ihale dışı bırakılarak geçici teminatları gelir kaydedilir. Ayrıca, bu durumun tekliflerin değerlendirmesi aşamasında tespit edilememesi nedeniyle bunlardan biri üzerine ihale yapılmışsa, teminatı gelir kaydedilerek ihale iptal edilir." "* şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İhale konusu işin danışmanlık hizmetlerini yapanların o işe ilişkin ihaleye katılamaması, anılan Kanun'un 5 inci maddesinde yer alan temel ilkeler çerçevesinde ihaleye katılacak olanlar arasında eşitliği ve rekabeti sağlamak bakımından önem taşımaktadır. Bu husus Kanun'un 11 inci maddesinde ihale konusu işin danışmanlık hizmetlerini yapan yüklenicilerin bu işin ihalesine katılamayacağı belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin gerekçesinde de bu durumun, ihaleye katılacak istekliler arasında eşitlik ve rekabeti sağlamak ve ihaleye fesat karıştırılmasını önlemek amacıyla olduğu ifade edilmiştir.

Söz konusu husus, Kamu İhale Kurumunun vermiş olduğu çeşitli kararlarda da (2014/UY.III-1763, 2015/UY.II-2830, 2015/UY.I-937) rekabet ve eşitlik ilkelerine aykırılık yönünden incelenmiş ve uygulama projesi müelliflerinin benzer ihalelerde teklif vermesinin 4734 sayılı Kanuna aykırı olduğu değerlendirilmiştir. Kamu İhale Kurumu tarafından alınan söz konusu kararlarda; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İhaleye katılamayacak olanlar" başlıklı 11 inci maddesinde ihale konusu işin danışmanlık hizmetlerini yapan yüklenicilerin bu işin ihalesine katılamayacağı, bu yasalara rağmen ihaleye katılan isteklilerin ihale dışı bırakılarak geçici teminatlarının gelir kaydedileceği, anılan Kanun'un "Yasak fiil veya davranışlar" başlıklı 17 nci maddesinde Kanun'un 11 inci maddesine göre ihaleye katılamayacağı belirtildiği halde ihaleye katılanlar hakkında Kanun'un dördüncü kısmında

belirtilen hükümlerin uygulanacağı, aynı Kanun'un "İhalelere katılmaktan yasaklama" başlıklı 58 inci maddesinde 17 nci maddede belirtilen fiil veya davranışlarda buldukları tespit edilenler hakkında fiil veya davranışlarının özelliğine göre, bir yıldan az olmamak üzere iki yıla kadar, bütün kamu kurum ve kuruluşlarının ihalelerine katılmaktan yasaklama kararının verileceği hususları değerlendirilmiştir.

Buna göre, ilk ihale kapsamında uygulama projesinin veya nihai projenin hazırlayıcısı olan yüklenici tarafından, bitirilemeyen imalatlara yönelik olarak yapılan yeni ihalede teklif sunulması belirtilen hükümlere aykırılık teşkil etmektedir. Bu şekilde yapılan ihalelere uygulama projesinin veya nihai projenin hazırlayıcısı olan yüklenici tarafından teklif sunulması durumunda Kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** aynen;

*"Projelendirme ve yapım faaliyetleri Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğünce yürütülen işlerin birçoğunun özellikle altyapı imalatlarına yönelik kesin projeleri anılan Genel Müdürlük tarafından üretilmekte, yapım ihalesi neticesinde belirlenen yüklenici ile imzalanan sözleşme kapsamında da uygulama projeleri yükleniciden temin edilerek Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğünce incelenip onaylanmaktadır.*

*Bu süreçte, özellikle kıyı yapıları ve deniz dolgusu imalatlarında fiziki ve batimetrik değerler ile zeminin yapısı, zemine uygulanacak yükler ve bu yükler altındaki davranışın tam olarak öngörülememesine bağlı olarak; hazırlanan uygulama projeleri doğrultusunda yapılan dolgu imalatını takiben de öngörülemeyen durumlar ortaya çıkabilmektedir.*

*Bu durum dolgu üzerine yapılacak imatları da etkileyebilmekte ve önlem almaya yönelik proje revizyonlarına neden olabilmektedir.*

*Söz konusu revizyonların, işin yasal keşif artış sınırını aşacak ölçüde artışa sebep olması durumunda ise yatırımın hizmete açılabilmesi için zaruri olan imalatların tespiti ile birlikte iş kapsamındaki imalatların birim fiyatlarının da incelenmesi neticesinde idare açısından en çok fayda sağlayacak imalatın mümkün olduğu nispette aynı iş kapsamında yapılmasının; diğer taraftan işletme talepleri veya öngörülemeyen durumlar nedeniyle mevcut haliyle uygulanamayacak ve proje revizyonu gerektiren imatlardan ise sarfinazar edilmesinin, kamu yararı açısından uygun olacağı değerlendirilmektedir.*

*Bu kapsamda, aynı iş ile ilgili olarak birbirini takip eden ihale yapılmasının zaruri*

*olduğu durumlarda, önce yapılan işin revize uygulama veya nihai (as built) projeleri yeni ihale edilecek iş ile ilgili yapılacak çalışmalarda esas alınmakta, altlık olarak kullanılmaktadır.*

*Bununla birlikte, yeni iş kapsamında yapılacak imalatlarda, yukarıda açıklanan sebeplerle yapılması gereken değişiklikler nedeniyle ilk iş kapsamındaki projelerin uyumlu olmaması, uygulama projelerinin hazırlanmasına yönelik batimetrik ölçüm yapılamaması, ilk işin kesin hesap çalışmalarının da beklenemeyecek olmasına bağlı olarak uygulama projeleri hazırlanamamakta ve dolayısı ile ilk işin projelerinden farklı olarak üretilen kesin projeler üzerinden ihale edilmektedir.*

*İhaleye esas kesin projeler ile ihale sonrasında uygulama projelerinin hazırlanması ve gerekli zemin etüdü, sondaj, batimetri vb. bilgilerin temini aşamalarında yeterli zaman ve personel yönüyle proje faaliyetlerinin geliştirilmesi ile benzer sorunların yaşanmayacağı değerlendirilmiş olup, bu doğrultuda yapılan çalışmalar ile yatırım programımızda yer alan işlerin daha sağlıklı yürütülmesi hedeflenmektedir.”*

denilmiştir.

**Sonuç olarak** 4734 sayılı Kanunda yapılan tanımlamaya göre uygulama projesi, onaylanmış kesin projeye göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği proje olarak tanımlanmış ve sözleşmelerin uygulanması sürecinde uygulama projesinin hangi koşullarda hazırlanacağı, onaylanacağı ve uygulanacağı YİĞŞ'nin 11 inci ve 12 nci maddelerinde düzenlenmiştir.

YİĞŞ'nin “Projelerin yükleniciye teslimi” başlıklı 11 inci maddesine göre; Yüklenicinin yapacağı uygulama projeleri ile hesapların sözleşme ve eklerinde belirtilen şartlara, idare tarafından kendisine verilen ön/kesin projelere, talimatlara, esaslara, fen ve sanat kurallarına uygun olarak iş programını aksatmayacak şekilde hazırlanması ve uygulamada gerekli görülecek tüm ölçüleri ve ayrıntıları kapsamı gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Yüklenicinin, hazırladığı projelerin ve hesapların hata ve eksiklerinden ve bunların her türlü sonuçlarından sorumlu olduğu ve projelerin idare tarafından görülmüş ve onaylanmış olmasının yükleniciyi bu sorumluluktan kurtarmayacağı da hüküm altına alınmıştır.

YİĞŞ'nin “Projelerin uygulanması” başlıklı 12 nci maddesine göre ise; Sözleşme konusu işlerin, idare tarafından yükleniciye verilen veya yüklenici tarafından hazırlanıp idarece onaylanan uygulama projelerine uygun olarak yapılması ve projelerin zemine

uygulanması sırasında meydana gelen hataların sorumluluğu ve hataların neden olduğu zararlar ve giderlerin yükleniciye ait olduğu ve İdarenin, 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 yetkili olduğu hususları düzenlenmiştir.

Ayrıca, YİGŞ'nin "İşlerin denetimi" başlıklı 14 üncü maddesine göre; yüklenici, üstlenmiş olduğu işleri, sorumlu bir meslek adamı olarak fen ve sanat kurallarına uygun olarak yapmayı kabul etmiş olduğundan, kendisine verilen projeye ve/veya teknik belgelere göre işi yapmakla, bu projenin ve/veya teknik belgelerin iş yerinin gereklerine, fen ve sanat kurallarına uygun olduğunu, ayrıca işin yapılacağı yere, kullanılacak her türlü malzemenin nitelik bakımından yeterliliğini incelemiş, kabul etmiş ve bu suretle işin teknik sorumluluğunu üstlenmiş sayılır. Bununla birlikte yüklenici, kendisine verilen projelerin ve/veya şartnamelerin, teslim edilen işyerinin veya malzemenin veyahut talimatın, sözleşme ve eklerinde bulunan hükümlere aykırı olduğunu veya fen ve sanat kurallarına uymadığı hususundaki karşı görüşlerini teslim ediliş veya talimat alışı tarihinden başlayarak on beş gün içinde (özelliği bakımından incelenmesi uzun sürebilecek işlerde, yüklenicinin isteği halinde bu süre idarece artırılabilir) idareye yazı ile bildirmek zorundadır. Bu sürenin aşılması halinde yüklenicinin itiraz hakkı kalmaz.

Buna göre; proje değişiklikleri sözleşme konusu işlerle ilgili proje v.b. teknik belgelerde, değişiklik yapılmaksızın işin tamamlanmasının fiilen imkansız olduğu hallerin ortaya çıkması durumunda gerçekleştirilebilecektir. Proje değişikliği gerçekleştirilmeden önce ise işin sözleşmesine uygun olarak teslim edilen iş yerinde ortaya çıkan değişiklik nedenlerinin veya varsa hesap hatalarının yüklenici sorumluluğundan kaynaklanıp kaynaklanmadığının da belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü, iş yerinin teslim edilmesinden sonra işin tüm teknik sorumluluğunu yüklenici üstlenmiş sayılmaktadır. Bu değerlendirmeler yapıldıktan sonra revize edilen uygulama projelerinin de onaylanmış kesin projeye göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği ve uygulamada gerekli görülecek tüm ölçüleri ve ayrıntıları kapsadığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Uygulama projeleri ve revize uygulama projelerinde yer alan fakat tamamlanamayan imalatlara yönelik olarak birbirini takip eden ihale yapılmasının zaruri olduğu durumlarda mevcut uygulama ve revize uygulama projeleri ile nihai (as-built) projelerin yeni ihale edilecek iş ile ilgili kesin proje çalışmalarında esas alınmak suretiyle altlık olarak

kullanılmasını kabul etmek 4734 sayılı Kanun bakımından mümkün değildir. Çünkü, anılan Kanunun 4 üncü maddesinde ön projelerin, kesin projelerin hazırlanmasında, kesin projelerin ise uygulama projelerinin hazırlanmasında esas alınan projeler olduğu açıkça ifade edilmiştir. Bu nedenle, mevcut uygulama ve revize uygulama projeleri ile nihai (as-built) projelerin yeni ihale edilecek iş ile ilgili kesin proje çalışmalarında esas alınmak suretiyle anılan Kanunda tanımlaması dahi yapılmamış bir tabir olan ‘altlık’ ifadesiyle tanımlanması ve proje seviyesinin düşürülmesi mümkün değildir.

Dolayısıyla, birim fiyat sözleşmeli yapım işleri kapsamında idarece onaylanan uygulama projesi bulunan yapım işleri için kesin proje ile ihaleye çıkılmaması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan ihalelere uygulama projesinin veya nihai projenin hazırlayıcısı olan yüklenici tarafından teklif sunulması durumunda 4735 sayılı Kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Yatırım Avanslarına Yönelik Mahsup İşlemleri ile Geçici Kabul Noksanları İçin Yapılan Kesintilerin İadesine İlişkin İşlemlerin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yapılmaması**

Yabancı para cinsinden belirlenen yapım işi sözleşmesi kapsamında işin yüklenicisine verilen yatırım avanslarına yönelik olarak hakedişlerden yapılan mahsup işlemleri ile geçici kabul noksanları için hakedişlerden kesinti yapılmak suretiyle emanet hesaplarda takip edilen nakit teminat kesintilerinin iadesine ilişkin işlemler ilgili mevzuatta öngörülen hükümlere uygun olarak yürütülmemektedir.

Yabancı para cinsinden belirlenen yapım işi sözleşmelerinin “Ödeme yeri ve şartları” başlıklı düzenlemelerine göre yapılacak ödemeler; yüklenici hakedişlerinin onaylanmasından sonra düzenlenecek olan fatura tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz kuru esas alınarak Türk Lirası’na çevrilmek suretiyle yapılmaktadır.

23.12.2014 tarihli ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan GYMY'nin ‘Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve kur değişiklikleri’ başlıklı 19 uncu maddesinde;

*“(1) Yabancı para cinsinden yapılan işlemler, fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alım ve satımları, yabancı para cinsinden borç temin edilmesi ve borç verilmesi, yabancı para birimine dayalı bir anlaşmaya taraf olunması, yabancı para cinsinden bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılması ve yabancı para cinsinden bir yükümlülüğün oluşması veya yerine getirilmesi gibi işlemlerdir.*

(2) *Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedilir. ... Yabancı para cinsinden yapılan bir işlem ve faaliyet, işlem ve faaliyetin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kaydedilir.*

(3) *Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasıncı belirlenen ilgili döviz kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarında gösterilir.*

(4) *Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları oluştukları dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak kaydedilir.”*

hükümleri düzenlenmiştir.

Belirtilen hükümler çerçevesinde; UDHB tarafından yürütülen yabancı para cinsinden sözleşmeler kapsamında ödemeleri hakediş onayından sonra belirli bir tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz kuru esas alınarak yapılan işlere yönelik olarak düzenlenen hakedişlerden yatırım avanslarının mahsup işlemleri ile geçici kabul noksanları için emanet hesaplarda takip edilen nakit teminat kesintilerinin iadesi işlemlerine ilişkin değerlendirmeler aşağıda yapılmıştır.

### **3.1 Yatırım Avanslarına Yönelik Mahsup İşlemlerinin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yapılmaması**

Sözleşmesi yabancı para cinsinden belirlenen yapım işleri kapsamında işin yüklenicisine verilen yatırım avanslarına yönelik mahsup işlemlerinin hakedişlerin onaylanmasından sonra düzenlenen fatura tarihindeki döviz kuru esas alınarak yapılması gerekirken, avansın verildiği tarihteki döviz kuru esas alınarak yapıldığı görülmüştür. Ayrıca, söz konusu yatırım avanslarına yönelik olarak raporlama tarihindeki döviz kuru üzerinden değerlendirme işlemi yapılmadığı anlaşılmıştır.

Sözleşmelerin “Avans verilmesinin şartları ve miktarı” başlıklı düzenlemelerine göre; sözleşmede öngörülen bazı giderlerin karşılanması amacıyla sözleşme bedelinin belirli bir oranı esas alınarak yüklenicilere ön ödeme niteliğinde yatırım avansı ödenmektedir. Verilen yatırım avansları aynı düzenlemeler kapsamında hakedişin sözleşme bedeline ait tutarına avans mahsup oranı uygulanarak belirlenen tutar esas alınarak hakedişlerden kesinti yapılmak

suretiyle mahsup edilmektedir. Dolayısıyla, gerek avansın verilmesinde gerekse de verilen avansların mahsup işlemlerinde yabancı para cinsinden belirlenen sözleşme bedeli esas alınmaktadır. Hakediş raporlarının yabancı para cinsinden düzenlenmesi neticesinde yatırım avanslarına ilişkin mahsup tutarları da yabancı para cinsinden hakediş raporu üzerinde gösterilmektedir.

UDHB açısından sözleşme konusu, fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alımı niteliğinde olan yapım işleri kapsamında verilen yatırım avansları ile bu avansların mahsubuna ilişkin işlemler yabancı para cinsinden işlem niteliğindedir.

Yapılan incelemede; UDHB tarafından yürütülen ve sözleşmesi yabancı para cinsinden belirlenen yıllara yaygın yapım işleri kapsamında yükleniciye verilen avansların, avansın verildiği tarihteki döviz kuru esas alınarak 259 Verilen Yatırım Avansları hesabı kayıtlarına alındığı görülmüştür. Avanslara ilişkin mahsup işlemlerinde ise hakedişlerin onaylanmasından sonra düzenlenen fatura tarihindeki döviz kuru esas alınarak mahsup edilmesi gerekirken, avansın ilk verildiği tarihteki döviz kuru esas alınarak mahsup edildiği anlaşılmıştır. Ayrıca, yatırım avansları hesabına ilişkin yılsonu değerlendirme işlemlerinin yapılmadığı anlaşılmıştır.

Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade etmektedir. Alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak mal veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, mal/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır. Dolayısıyla; yabancı para cinsinden verilen avanslar yabancı para cinsinden alacak hükmündedir.

Sonuç olarak ülkemizde yıllar itibarıyla döviz kurlarında meydana gelen değişimlerde dikkate alındığında; UDHB tarafından gerçekleştirilen ve sözleşmesi yabancı para cinsinden belirlenen projeler kapsamında yükleniciye verilen avanslar için GYMY'nin 19 uncu maddesine göre uygun olarak işlem yapılması ve avans işleminin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişim olduğunda ortaya çıkan kur farklarının oluştukları dönemlerde gelir veya gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.



### **3.2 Geçici Kabul Noksanları İçin Yapılan Kesintilerin İadesine İlişkin İşlemlerin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yapılmaması**

Sözleşmesi yabancı para cinsinden belirlenen yapım işleri kapsamında sözleşme gereği geçici kabul noksanları için tutulan nakit teminat kesintilerinin iadesine ilişkin işlemlerin; geçici kabul onay tarihinden sonra emanet iade tarihindeki döviz kuru esas alınarak yapılması gerekirken, nakit teminat kesintilerinin ilk kayda alındığı tarihteki döviz kuru esas alınarak yapıldığı görülmüştür.

Sözleşmelerin “Geçici Kabul Noksanları” başlıklı düzenlemelerinde; geçici kabul noksanları için sözleşme bedelinin belirli bir oranına karşılık gelen tutarın tutulmasının ve geçici kabul onay tarihinden sonra iade edilmesinin öngörüldüğü yabancı para cinsinden sözleşmeler kapsamında tutulan nakit teminat kesintileri hakedişlerden kesinti yapılmak suretiyle ilgili emanet hesaplarda takip edilmekte ve geçici kabul onay tarihinden sonra yükleniciye iade edilmektedir.

Yapılan incelemeye göre; yıllara yaygın yapım işi niteliğinde olan yapım işleri kapsamında emanet olarak alınan nakit teminat kesintileri UDHB tarafından düzenlenen hakedişlerden kesilmek suretiyle kayıtlara alınmaktadır. Hakediş raporlarının yabancı para cinsinden düzenlenmesi neticesinde nakit teminat kesintileri de yabancı para cinsinden hakediş raporu üzerinde gösterilmektedir. Hakedişin onaylanmasından sonra yüklenici tarafından düzenlenen fatura da yabancı para cinsinden düzenlenmekte, hakediş raporunda onaylanan nakit teminat kesintisi fatura tarihindeki döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek fatura üzerinde gösterilmekte ve 333 Emanetler Hesabı kayıtlarına alınmaktadır. Ancak, nakit teminat kesintilerinin iade işlemlerinin hesaplanmasında iade suretiyle kayıtlardan çıkarıldığı tarihteki döviz kurunun esas alınması gerekirken, ilk kayıtlara alındığı fatura tarihindeki döviz kurunun esas alındığı anlaşılmıştır. Ayrıca, yıllara yaygın olarak düzenlenen hakedişlerden kesinti yapılarak yabancı kaynak niteliğindeki emanet hesap kayıtlarına alınan nakit teminat kesintilerine ilişkin yılsonu değerlendirme işlemlerinin de yapılmadığı anlaşılmıştır.

Dolayısıyla, UDHB açısından sözleşme konusu, fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alımı niteliğinde olan iş kapsamında sözleşme bedeli üzerinden hesaplanarak kayıtlara alınan nakit teminat kesintilerinin iadesine ilişkin işlemler de yabancı para cinsinden işlem niteliğindedir.

Geçici kabul noksanları için emanet olarak tutulan ve geçici kabul onayından sonra

sözleşme gereği iade edilen nakit teminat kesintileri gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin olarak alınan değerleri ifade etmektedir. Bu kesintiler geçici kabul aşamasında noksanlıkların giderilememesi durumunda bu noksanlıkların karşılığı olacak şekilde emanet hesaplar da takip edilmektedir. Geçici kabul onayından sonra herhangi bir noksanlığın bulunmaması durumunda ise iade edilmektedir. Dolayısıyla; yabancı para cinsinden kesinti yapılarak kayıtlara alınan nakit teminat kesintileri de yabancı para cinsinden borç hükmündedir.

Sonuç olarak ülkemizde yıllar itibariyle döviz kurlarında meydana gelen değişimlerde dikkate alındığında; UDHB tarafından gerçekleştirilen ve sözleşmesi yabancı para cinsinden belirlenen projeler kapsamında geçici kabul noksanları için tutulan nakit teminat kesintileri işlemlerinde GYMY'nin 19 uncu maddesine göre uygun olarak işlem yapılması ve kesinti işleminin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da ödeme yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farklarının oluştuğu dönemlerde gelir, gider veya emanet olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** aynen;

***“3.1 Yatırım Avanslarına Yönelik Mahsup İşlemlerinin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yapılmaması***

*Yabancı para cinsinden ihale edilen, yıllara yaygın yapım işleri kapsamında yükleniciye verilen avansların mahsup işlemlerinde; Muhasebe işlemlerinin yapıldığı Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminde (KBS), 259 “Verilen Yatırım Avansları” hesabında kayıtlara alınan avans ile mahsup edilen avansın birbirine eşit olarak yapılmasında lehte veya aleyhte kar veya zarar durumu ile karşılaşmamak için avansın ilk verildiği tarihteki döviz kuru sabitlenerek, her bir mahsup işlemlerinde aynı kur esas alınmaktadır.*

*Uygulamada KBS sistemi açısından yatırım avansları hesabına ilişkin yılsonu değerlendirme işlemlerinin yapılamama sıkıntısı olup, söz konusu işlemlerin mevzuata uygun olarak yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü nezdinde girişimde bulunularak, konu hakkında uygulamaya esas görüş talep edilmiştir. Uygulamaya esas talimat beklenmektedir.*

***3.2 Geçici Kabul Noksanları İçin Yapılan Kesintilerin İadesine İlişkin İşlemlerin Mevzuat Hükümlerine Uygun Olarak Yapılmaması***

*“Hakediş Raporunda Onaylanan Nakit Teminat Kesintisi” fatura tarihindeki döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek fatura üzerinde gösterilmekte ve 333 Emanetler*

*Hesabı kayıtlarına alınmaktadır. Kayıtlara alınan Nakit Teminat kesintisinin iade işlemlerinde, KBS sistemi açısından Nakit Teminat Kesintilerine ilişkin yılsonu değerlendirme işlemlerinin yapılamama sıkıntısı olup; emanet hesaba alınan tutar ile iade edilmesi gereken tutarlarda lehte veya aleyhte kar veya zarar durumu ile karşılaşmamak için 333 Emanet Hesabında kayıtlara alındığı fatura tarihindeki hakediş döviz kuru esas alınmaktadır.*

*Söz konusu işlemlerin mevzuata uygun olarak yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü nezdinde girişimde bulunularak, konu hakkında uygulamaya esas görüş talep edilmiş olup, uygulamaya esas talimat beklenmektedir.*

*Ayrıca, verilen avansların veya Nakit Teminat Kesintilerinin yılsonu değerlemeye tabi tutulabilmesi için öncelikle ortada bir para borcu olması gerekmektedir. Verilen avanslarda sözleşme fesh edilmediği sürece “para borcu” doğmadığı; diğer bir deyişle, avansların gerçek borç-alacak durumuna dönüşmesi esas itibarıyla, sözleşmenin fesh edildiği veya sözleşmenin yerine getirilmesinin imkansız hale geldiği durumlar oluşmadığı için değerlendirme yapılması mümkün görülememektedir.”*

denilmiştir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta yabancı para cinsinden ihale edilen, yıllara yaygın yapım işleri kapsamında yükleniciye verilen avansların mahsup işlemleri ile hakedişlerden yapılan nakit teminat kesintilerinin iadesine ilişkin işlemlerin mevzuata uygun olarak yapılabilmesi için Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü nezdinde KBS sisteminde yapılabilecek değişiklikleri de kapsayan uygulamaya esas bir görüş talep edildiği belirtilmiştir.

İdare tarafından verilen cevapta her ne kadar verilen avansların veya nakit teminat kesintilerinin yılsonu değerlemeye tabi tutulabilmesi için öncelikle ortada bir para borcu olması gerektiği ve yılsonu değerlendirme yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmiş olsa da; özel sektör uygulamalarında verilen avans işlemlerine yönelik olarak Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda “Avanslar, gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu haliyle avanslar gerçek bir borç veya alacaktan farksızdır. Zira avansa konu işlemde vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağa dönüşmektedir. Bu durumda verilen avansların işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekir.” denilmiştir. Benzer şekilde özel sektör uygulamalarında verilen avans işlemlerine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan çeşitli Özelgelerde “Avanslar gelecekte

*yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder, bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.”* denilmiştir.

Buna göre; yabancı para cinsinden ihale edilen, yıllara yaygın yapım işleri kapsamında yükleniciye verilen avansların mahsup işlemleri ile hakedişlerden yapılan nakit teminat kesintilerinin iadesine ilişkin işlemlerin ilgili mevzuata uygun olarak yapılması gerekmektedir.

#### **Öneri:**

Uygulamada idarelerin yaşadığı sıkıntılar ile sözleşmelerin diğer tarafı olan yüklenicilerin talepleri dikkate alınarak; bedeli yabancı para cinsinden belirlenen yapım işi sözleşmeleri kapsamında işin yüklenicisine verilen yatırım avanslarına yönelik olarak hakedişlerden yapılan mahsup işlemleri ile geçici kabul noksanları için hakedişlerden kesinti yapılmak suretiyle emanet hesaplarda takip edilen nakit teminat kesintilerinin iadesine ilişkin işlemlerde ortaya çıkan kur farklılıklarının muhasebe kayıtlarına alınarak mali tablolara yansıtılmasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından açıklayıcı düzenleme yapılmasına ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir.

## **8. EKLER**

### **Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları**

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 34.0		Adı : ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI		Yılı : 2015	
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2015		PASİF HESAPLAR	
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>6.329.567.324,73</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>7.904.841.595,69</b>	<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>	<b>7.797.517.967,31</b>
10 HAZİR DEĞERLER	-96.262,24	320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	2.783.831,84	325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI	7.794.734.135,47
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-209.818,90	<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>107.112.992,51</b>	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	938.701,33
104 PROJE ÖZEL HESABI	51.314,61	333 EMANETLER HESABI	106.174.291,18	<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>210.635,87</b>
105 DÖVİZ HESABI	62.242,05	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	193.770,62	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA	16.865,25
<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>	<b>6.121.484.088,82</b>	<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>10.840.043.887,41</b>	<b>50 NET DEĞER</b>	<b>18.240.778.021,59</b>
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	6.121.233.552,74	500 NET DEĞER HESABI	18.240.778.021,59	51 DEĞER HAREKETLERİ	25.874.502.369,69
121 GELİRLERDEN TAKİFLİ ALACAKLAR HESABI	249.379,08	519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI	25.874.502.369,69	<b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>54.797,45</b>
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.157,00	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	54.797,45	<b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-14.019.846.500,83</b>
<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>14.755.473,08</b>	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	-14.019.846.500,83	<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-19.255.444.800,49</b>
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	14.755.473,08	590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	3.213.535,14	591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	-19.258.658.335,63
<b>15 STOKLAR</b>	<b>1.716.386,92</b>	<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>18.744.885.483,10</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>18.744.885.483,10</b>
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	1.716.386,92	Bilanço Dipnotları :			
<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>	<b>191.707.638,15</b>				
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	5.357.990,45				
166 PROJE ÖZEL HESABINDAN VERİLEN AVANS VE AKREDİTİFLE	186.349.647,70				
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>12.415.318.158,37</b>				
<b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>10.009.060,00</b>				
242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H	10.009.060,00				
<b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>12.405.309.098,37</b>				
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	321.158,23				
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	407.745.284,22				
252 BİNALAR HESABI	1.168.240,00				
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	23.095.680,12				
254 TAŞITLAR HESABI	44.312.609,89				
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	217.672.954,31				
257 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-659.197.740,98				
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	12.103.802.774,26				
259 YATIRIM AVANSLARI HESABI	266.388.138,32				
<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>				
260 HAKLAR HESABI	50.753.986,77				
268 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-50.753.986,77				
<b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>				
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	4.915.746,55				
299 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-4.915.746,55				

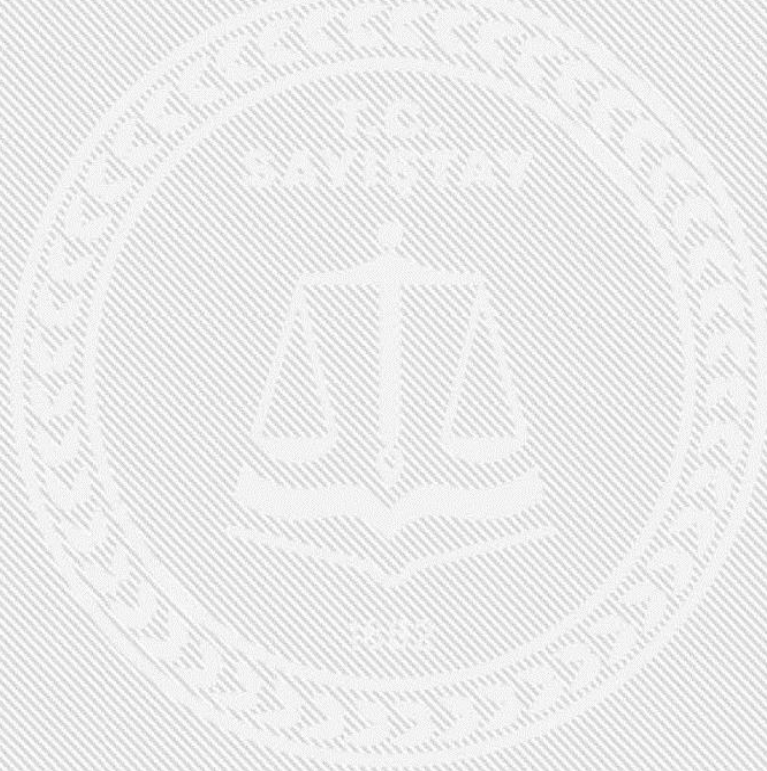
TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (M)	Ekonomik Kodlar			GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (M)
Kurum Kodu : 34.0			Adı : ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI		Yılı : 2015				
630			<b>GİDERLER HESABI</b>	22.708.622.320,43	600		<b>GELİRLER HESABI</b>	3.453.177.519,94	
630	01		Personel Giderleri	131.912.577,82	600	01	Vergi Gelirleri	2.011.748.966,11	
630	01	01	Memurlar	103.430.920,24	600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	42.555.177,06
630	01	02	Sözleşmeli Personel	98.127,75	600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	1.959.540.681,94
630	01	03	İşçiler	27.559.964,57	600	01	04	Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergi	242,50
630	01	04	Geçici Personel	59.496,75	600	01	05	Damga Vergisi	9.621.878,24
630	01	05	Diğer Personel	764.068,51	600	01	06	Harçlar	30.986,37
630	02		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	26.841.705,52	600	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	3.470.104,12	
630	02	01	Memurlar	21.853.732,74	600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	2.592.932,18
630	02	02	Sözleşmeli Personel	4.665,12	600	03	06	Kira Gelirleri	877.171,94
630	02	03	İşçiler	4.970.805,79	600	04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	16.045.535,75	
630	02	04	Geçici Personel	10.591,62	600	04	01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	8.262.781,92
630	02	99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Geçikme Cezası ve Zamları	1.910,25	600	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	2.530.609,86
630	03		Mal ve Hizmet Alım Giderleri	129.811.903,38	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	5.235.574,97
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	3.369.300,77	600	04	05	Proje Yardımları	16.569,00
630	03	03	Yolluklar	3.932.900,87	600	05	Diğer Gelirler	1.415.566.539,11	
630	03	04	Görev Giderleri	1.794.934,43	600	05	01	Faiz Gelirleri	136.367,63
630	03	05	Hizmet Alımları	119.505.709,62	600	05	02	Kişiler ve Kurumlardan Alınan Paylar	1.346.202.292,37
630	03	06	Temsil ve Tanıtım Giderleri	233.829,54	600	05	03	Para Cezaları	7.143.777,51
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım	528.770,61	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	62.084.101,60
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	446.457,54	600	11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	6.321.558,24	
630	05		Carî Transferler	2.128.934.807,42	600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur	6.316.302,24
630	05	02	Hazine Yardımları	2.114.114.603,00	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	5.256,00
630	05	03	Kar Amacı Götmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	2.841.103,72	600	25	Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	24.816,61	
630	05	04	Hane Halkına Yapılan Transferler	9.940.644,56	600	25	01	Gen Bütçeye Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel	24.816,61
630	05	06	Yurtdışına Yapılan Transferler	2.038.456,14			<b>NET GELİR TOPLAMI :</b>	<b>3.453.177.519,94</b>	
630	07		Sermaye Transferleri	19.286.981.583,29					
630	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri	19.286.981.583,29					
630	11		Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	4.379.552,86					
630	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Kur	1.368.642,75					
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	3.010.910,11					
630	12		Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan	15.608.720,12					

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI  
06520 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<http://www.sayistay.gov.tr>



**ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE  
HABERLEŞME BAKANLIĞI DÖNER  
SERMAYE İŞLETME DAİRESİ  
BAŞKANLIĞI  
2015 YILI  
DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	59
DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	61
SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	62
DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	62
DENETİM GÖRÜŞÜ .....	63
DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	65
EKLER.....	76



## KISALTMALAR

<b>DMİS</b>	Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
<b>EGM</b>	Emniyet Genel Müdürlüğü
<b>KDGM</b>	Karayolu Düzenleme Genel Müdürlüğü
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KTY</b>	Karayolları Taşıma Yönetmeliği
<b>UDHB</b>	Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
<b>YKDİ</b>	Yol Kenarı Denetim İstasyonu

## TABLÖLAR

**Tablo 1:** Genel Bütçeden Karşılanması Gereken Döner Sermaye İşletmesi Giderleri

**Tablo 2:** Tescilli Araç Sayısı ile Yetki Belgeli Araç Sayısının Karşılaştırılması



## **KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ**

655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 21/f maddesinde öngörülen Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği çıkarılmadığından, anılan KHK'nın Geçici 8 inci maddesine dayanılarak, 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Ulaştırma Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği ile 23.10.2008 tarih ve 27033 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği hükümleri uygulanmaya devam etmektedir.

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı (UDHB) Döner Sermaye İşletmesi mali işlemlerine ilişkin olarak, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğine tabi olup; tahakkuk esaslı muhasebe sistemi uygulanmaktadır.

Döner sermaye işletmesinin saymanlık hizmetleri Maliye Bakanlığınca kurulan Döner Sermaye Saymanlığınca yürütülmektedir. İşletmenin muhasebe işlemleri, kadrosu Maliye Bakanlığınca tahsis edilerek atanan sayman ile saymanlık personeli tarafından yerine getirilmektedir.

5018 sayılı Kanununun Geçici 11 inci maddesi, döner sermaye işletmelerinin 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmasını hükme bağlamıştır. Bu kapsamda Maliye Bakanlığınca (Muhasebat Genel Müdürlüğü) tüm döner sermaye işletmelerinde kullanılması için geliştirilen ve döner sermayelerin muhasebe işlemlerini standardize eden Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) uygulanmaya başlamıştır. 2014 yılında Saymanlık tarafından DMİS kullanılmaya başlanmışsa da harcama birimleri tarafından sistem henüz kullanılmamaktadır.

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesinin sermayesi, 22/11/2015 tarih ve 29540 sayılı Resmi gazetede yayımlanan 26/10/2015 tarih ve 2015/8263 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 350.000.000,00 TL' ye çıkartılmıştır.

İşletmenin aktif toplamı 285.058.515,56 TL'dir. Bununun 263.041.473,68 TL'si (%92)

dönen varlıklar dan, 22.017.041,88 TL'si (%8) duran varlıklardan oluşmaktadır. İşletmenin pasif toplamı ise 285.058.515,56 TL'dir. Bunun 266.943.446,02 TL'si (%83) özkaynaklar, 18.115.069,54 TL'si (%17) kısa vadeli yabancı kaynaklardan oluşmaktadır.

İşletme 2015 yılında kar etmiş olup; dönem net karı 50.559.832,27 TL olarak gerçekleşmiştir.

Gelir tablosu kalemleri şu şekildedir;

“Brüt Satış Karı” 375.647.319,25 TL

“Faaliyet Giderleri (Genel Yönetim Giderleri)” (-) 329.140.776,23 TL,

“Faaliyet Karı” 46.506.543,02TL,

“Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” 11.914.869,48 (“Faiz Gelirleri” 11.790.604,19 TL, diğer gelirler 124.265,29 TL),

“Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” (-)6.664,69”

“Olağan Kar” 58.414.747,81 TL,

“Olağandışı Gelir ve Kar” 424.607,20 TL,

“Olağandışı Gider ve Zarar (-) 8.279.522,74 TL,

“Dönem Karı” 50.559.832,27 TL,

“Dönem Net Karı” 50.559.832,27 TL'dir.

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

Geçici ve kesin mizan.



Bilanço.

Kasa sayım tutanağı,

Banka mevcudu tespit tutanağı,

Alınan çekler sayım tutanağı,

Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,

Teminat mektupları sayım tutanağı,

Taşınır kesin hesap cetveli ile envanter defteri.

Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu (sadece başlangıç bütçesi),

Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu(sadece başlangıç bütçesi),

Gelir tablosu.

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

## **DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU**

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

## **SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

## **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.

## **DENETİM GÖRÜŞÜ**

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı 2015 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.



## DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Genel İdare Esaslarına Göre Yürütülen Genel Bütçe Faaliyetlerine İlişkin Giderlerin Döner Sermaye Bütçesinden Karşılanması**

Genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetlere ilişkin bazı ödemelerin döner sermaye bütçesinden karşılanması döner sermaye işletmelerinin kuruluş amaçlarıyla örtüşmemektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2003 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte getirilen yeni kamu mali yönetim sisteminin en önemli unsurlarından birisi de bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi yönündeki temel düzenlemelerdir.

Döner sermaye işletmelerinin bu yeni kamu mali yönetim sistemi içerisinde bir zemine oturtulması amacıyla Kanun'un geçici 11 inci maddesinde bir düzenleme yapılmış ve önce 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilmeleri hüküm altına alınmışken daha sonra yapılan değişiklikler ile döner sermaye işletmelerinin tasfiyesinden vazgeçilerek 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir. Yeniden yapılandırma çerçevesinde de Maliye Bakanlığınca 2007 yılı başından geçerli olmak üzere Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmelikle döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak 5018 sayılı Kanun paralelinde uygulamalar getirilmiştir. Ancak bu düzenlemeler 5018 sayılı Kanun'un temel ilkelerinden biri olan bütçe birliğinin sağlanmasında, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak belirlenen genel esaslardan mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinin (b) fıkrasında Döner sermaye "*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis*

*edilen sermaye*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere döner sermaye işletmelerinin kuruluş amacı, genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimidir. Bundan da anlaşılacak fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet üretimi ve satımıdır.

655 sayılı KHK'nın “Döner Sermaye İşletmesi Dairesi Başkanlığı” başlıklı 21 inci maddesinde Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığının görevleri düzenlenmiştir. Maddede, “*Bakanlığın görev alanına giren hizmetlerin yerine getirilmesi için gerektiğinde kiralama yapmak, mal ve hizmet satın almak*” İşletmenin görevleri arasında sayılmıştır. Bu da uygulamada döner sermaye işletmesinin, elde ettiği gelirlerinden kuruluş amacı doğrultusunda faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere yaptığı giderlerini karşılamanın yanı sıra daha çok genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olan genel bütçe faaliyetleri için yapılan giderleri karşılaması durumunu ortaya çıkarmaktadır.

Döner sermaye işletmesinin yılsonunda gerçekleşen bütçe gideri toplamı 329.028.009,03 TL'dir. Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, bu tutarın 210.012.042,08 TL'si UDHB'nin genel bütçe ile karşılanması gereken ihtiyaçları için yapılan harcamalardır. Dolayısıyla döner sermaye işletmesinin giderlerinin yaklaşık %64'ü genel bütçe faaliyetleri için yapılan harcamalardır.

**Tablo 1: Genel Bütçeden Karşılanması Gereken Döner Sermaye İşletmesi Giderleri**

Açıklama	Tutar
Akaryakıt ve Yağ Alımları	6.545.403,75
Seyyar Görev Tazminatları	105.114,02
Temizlik Hizmeti Alım Giderleri	12.490.589,15
Özel Güvenlik Hizmeti Alım Giderleri	30.673.729,86
Personel Hizmeti Alım Giderleri	48.074.928,46
Taşıt Kiralaması Giderleri	9.293.050,68
Hizmet Binası Kiralama Giderleri	425.150,30
Gemi Bakım ve Onarım Giderleri	1.020.963,11
Tersane Bakım ve Onarım Gideri	67.369,92
Ek Ödeme	101.315.742,83
<b>Toplam</b>	<b>210.012.042,08</b>

Yeni kamu mali yönetim sistemi kurulurken başlangıçta kaldırılması planlandığı için sisteme dahil edilmemeleri, ancak varlıkları devam ederek sistemdeki yerlerinin belirsiz hale gelmesi ve 5018 sayılı Kanun ve yeni kamu mali yönetim anlayışı ile tam olarak uyum sağlayamamaları nedenleriyle döner sermaye işletmelerine amacı ve faaliyet alanı dışında gider yapma olanağı verilebilmektedir. Böylece döner sermaye bütçelerinin kamu idarelerinin ikinci bir bütçesi gibi kullanılması söz konusu olmaktadır.

Buna göre, UDHB'ye Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi ve raporlanan bütçe uygulama sonuçları, giderlerin bir kısmını içermekte, döner sermaye kaynaklarından karşılanan giderleri Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi dışında gerçekleşmekte ve hesap verme sorumluluğu kamu idaresi temelinde yerine getirilememektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** özetle, Döner Sermaye Bütçesinden Yapılacak Taleplerin Karşılansında Uygulanacak Prensipler, Harcama Usul Esaslarına göre tüm birimlerin ihtiyaçlarını önceden olduğu gibi Bütçe Kanunu çerçevesinde kendilerine tahsis edilen ödeneklerden karşılayacaklarını, ödenek olmadığı takdirde İşletmenin imkanları dahilinde yapılacağını belirtilmiştir.

İdare ayrıca, Akaryakıt ve Yağ Alımları, Seyyar Görev Tazminatları, Temizlik Hizmeti Alım Giderleri, Özel Güvenlik Hizmeti Alım Giderleri, Personel Hizmeti Alım Giderleri, Taşıt Kiralaması Giderleri, Hizmet Binası Kiralama Giderleri için Genel Bütçede yeterli ödenek bulunmadığından; Gemi Bakım ve Onarım Giderleri ile Tersane Bakım ve Onarım Giderlerini de İşletmenin Gemi Adamları Belge satışları, denize elverişlilik belgesi gibi gelirleriyle ilgili olduğu için İşletme bütçesinden yaptıklarını da ifade etmiştir. Bununla birlikte bulguda belirtilen giderlerin büyük bir kısmının Yol kenarı Denetim İstasyonları ile ilgili olduğunu ve bu giderleri de 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Ulaştırma Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği” İkinci Bölüm, Faaliyet Alanları 4 üncü madde (g) bendinde yer alan “Araçların ağırlık ve boyut kontrollerinin yapılması ve yaptırılması ile denetlenmesi için gerekli olan işleri yapmak” hükmüne dayanarak yaptıklarını vurgulamıştır.

Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatında görev yapan personel ile Karayolları Genel Müdürlüğünde görev yapan personelin ek ödemelerini de 02.11.2011 tarih ve 28103 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 666 sayılı “Kamu Görevlilerinin Mali

Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” nin 1 inci maddesi ile 375 sayılı KHK’ya eklenen Ek 9 uncu maddesine dayanarak da İşletme bütçesinden karşıladıklarını belirttikten sonra Karayolları Genel Müdürlüğü için yapılan ek ödemelerin ileride İşletme bütçesine büyük yük getireceğini ve bu ödemelerin merkezi yönetim bütçesinden ödenmesi hususunun Maliye Bakanlığında istenildiğini, ancak bu güne kadar herhangi bir gelişme olmadığını ifade etmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, Döner Sermaye Bütçesinden Yapılacak Taleplerin Karşılanmasında Uygulanacak Prensipler, Harcama Usul ve Esaslarına, Ulaştırma Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği ve 666 sayılı “Kamu Görevlilerinin Mali Haklarının Düzenlenmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanarak söz konusu giderleri yaptıklarını belirtmişlerdir. Ancak genel idare esaslarına göre yürütülen bu hizmetlere ilişkin ödemelerin işletme bütçesinden yapılması bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlüğün bozulmasına neden olduğu gibi İşletme bütçesine de yük getirmektedir. İşletme de zaten göndermiş olduğu cevapta Karayolları Genel Müdürlüğü için yapılan ek ödemelerin ileride İşletme bütçesine büyük yük getireceğini ifade etmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin kuruluş amacı, genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet üretimi ve satışlarıdır. Ancak bulguda ve kamu idaresi cevabında bahsedilen düzenlemeler ile döner sermaye işletmelerine amacı ve faaliyet alanı dışında gider yapma olanağı verilebilmekte böylece döner sermaye bütçelerinin kamu idarelerinin ikinci bir bütçesi gibi kullanılması söz konusu olabilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi yönündeki temel prensiplerini ortadan kaldırıcı sonuçlar doğuran söz konusu düzenlemeler, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe dışında giderler yapılmasına sebep olmakta ve “bütçe hakkının” tam olarak gerçekleşmesine de engel teşkil etmektedir.



### **Öneri:**

Bütçe hakkı gereği, genel bütçe ödeneklerinin yetersiz olması durumunda döner sermaye bütçesi kullanılması yerine mevzuatı gereği ödeneklerinin arttırılması yoluna gidilmesi gerekmektedir. Döner Sermaye İşletmelerinin ikinci bir bütçe gibi kullanılmasına neden olan düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Böylece 5018 sayılı Kanun ile benimsenen performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan "plan-program-bütçe bağı"nın etkin bir şekilde kurulmasını sağlayacaktır.

### **BULGU 2: Karayollarında Yetki Belgesine Sahip Olmadan (Kayıtdışı) Taşımacılık Yapan Önemli Miktarda Karayolu Taşıma Aracının Bulunması**

Karayollarında yetki belgesine sahip olmadan (kayıtdışı) taşımacılık yapan önemli miktarda karayolu taşıma aracının bulunduğu tespit edilmiştir.

19.07.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu ve 11.06.2009 tarih ve 27255 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliğiyle, karayollarında yük ve yolcu taşımacılığı yapanların uyacağı usul ve esaslar belirlenmiş, seyir emniyetini sağlamaya ve aşırı yüklü araçlar nedeniyle karayollarının bozulmasını önlemeye yönelik önemli standart ve tedbirler getirilmiştir. Getirilen bu standart ve tedbirler uygulamada Bakanlık tarafından kurulan yol kenarı denetim istasyonları ( YKDİ ) ile denetlenmeye başlanmış, karayollarında seyir emniyetini ve karayolu işletme maliyetlerini (yol bozulmalarından kaynaklanan) olumsuz olarak etkileyen kuralsız taşımacılık önlenmeye çalışılmıştır. Her yıl yapılan denetimlerde kurallara uymayan veya yetki belgesi bulunmayan araçlara yönelik önemli tutarlarda cezai yaptırımlar uygulanarak genel bütçeye gelir kaydedilmektedir.

Söz konusu mevzuatla getirilen kurallara uyulmasının sağlanması ve karayollarında yük ve yolcu taşımacılığı yapacak olan firma ve kişilerin Bakanlıkça belirtilen standartlara uyumu amacıyla beş yıl süreliğine bu firma ve kişilere yapacakları taşımacılık faaliyetinin türüne göre belirli bir yetki belgesi verilmekte ve verilen belge türüne göre belirli bir bedel tahsil edilerek Bakanlık döner sermaye işletme bütçesine alınmaktadır. Bu belgelendirme süreci gerek taşımacılık faaliyeti yapan araçların kayıt altına alınarak standart ve kurallara uyulmasının, dolayısıyla bahsi geçen seyir emniyeti ve karayolu bakım-onarım tasarrufunun

sağlanmasını gerekse döner sermaye işletmesince önemli miktarda gelir elde edilmesini sağlamaktadır.

Bunlarla birlikte, bahsi geçen yetki belgesi işlemlerinin incelenmesinde, hâlihazırda mevzuata göre yetki belgesi verilmesi gereken ancak kayıt dışında kalan, yetki belgesi olmaksızın taşımacılık yapan karayolu taşıma araçlarının bulunduğu tespit edilmiştir.

2015 Yılı sonu itibarıyla Emniyet Genel Müdürlüğü'nün (EGM) ülke genelinde tescilli araç sayılarına ilişkin verileri ile aynı tarihli Karayolu Düzenleme Genel Müdürlüğü'nün (KDGM) yetki belgelerine sahip ülke geneli araç sayılarına ilişkin verileri aşağıda karşılaştırılarak verilmiştir:

**Tablo 2: Tescilli Araç Sayısı ile Yetki Belgeli Araç Sayısının Karşılaştırılması**

Araç Cinsi	EGM Trafikte Tescilli Araç Sayısı	KDGM Yetki Belgelerine Kayıtlı Araç Sayısı
Kamyon <sup>1</sup>	804.329	476.269
Kamyonet	3.255.299	699.545

(1) Çekici ve Tanker cinsi yük taşıtlarını da kapsamaktadır.

Yukarıdaki veriler araç türlerine göre sırayla incelendiğinde:

Ülke genelinde trafikte tescilli 804.329 kamyon bulunmakta olup; bunlardan 476.269 tanesinin Bakanlık tarafından verilen yetki belgesi vardır. Kamyon cinsi araçlar yük ve eşya taşımacılığında kullanıldığından Karayolları Taşıma Yönetmeliğinin (KTY) 6 ncı maddesine göre ticari olanların tamamı ile hususi tescilli olanlardan ticari maksatla taşımacılık yapmayacak olanlar hariç, araç sahibinin kendi esas işiğal konusu ile ilgili eşya taşımacılığı yapılacakların K2 belgesi alması zorunludur. Yukarıdaki tabloda hususi ticari ayrımı yapılmamıştır. Bununla birlikte hususi tescilli kamyonlardan ne kadarının “K2 Belgesi” alması gerektiği, dolayısıyla ne kadarının yetki belgesiz taşımacılık yaptığı da ancak yapılacak denetimlerle tespit edilebilecek bir husustur. Dolayısıyla yetki belgesi almayacak hususi ticari araçlar da göz önüne alındığında önemli miktarda kamyonun yetki belgesinin olmadığı (kayıt dışında kaldığı) değerlendirilmektedir.

Kamyonetler ele alındığında ise; ülke genelinde tescilli 3.255.299 adet kamyonet

bulunmakta olup; bunların 699.545 tanesinin Bakanlık tarafından verilen yetki belgesi vardır. Yukarıda açıklandığı üzere, KTY madde 6/8-b'ye göre, sadece ticari amaçla taşımacılık yapanlar değil hususi olarak tescilli bulunan araçlardan da sahiplerinin kendi esas işgal konusu ile ilgili eşya taşımacılığında kullanılacak olanların (K2) yetki belgesi alması gerekmektedir. Yine yukarıdaki tabloda hususi-ticari ayrımı yapılmamış olup, yetki belgesiz taşımacılık yapacak kamyonetlerin tespiti ise açıklandığı üzere yapılacak denetimlerle mümkündür. Ülke genelinde hususi kamyonet sayısının büyüklüğü dikkate alındığında bu hususta yapılacak denetimlerin önem arz ettiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca, söz konusu husus UDHB 2014 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda Meclise bildirilmiştir. Kamu İdaresi tarafından 2014 yılı raporunda anılan hususa ilişkin cevapta; kayıt dışı taşıtların tamamen ortadan kaldırılabilmesi için YKDİ'lerin sayısını arttırmaya devam edildiği belirtilmiştir.

2015 yılında yapılan denetimlerde, Bakanlık Bölge Müdürlüklerine bağlı olarak faaliyet gösteren yapımı tamamlanan ve kullanıma hazır halde bulunan toplam 97 adet YKDİ'den 19 tanesinde fiili olarak çalışmadığı, yani araçların ağırlık ve boyut kontrolleri ile yetki belgelerinin kontrolleri hizmetlerinin yapılmadığı görülmüştür. Ayrıca 12 adet YKDİ'de de 24 saat esasına göre yapılması gereken araçların ağırlık ve boyut kontrolleri ile yetki belgelerinin kontrollerinin daha az saat yapıldığı tespit edilmiştir.

Trafikte tescilli kamyon ve kamyonetlerin sayısı ile yetki belgesine sahip kamyon ve kamyonet sayısı birlikte dikkate alındığında, bunların önemli bir kısmının yetki belgesinin olmadığı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, 2015 yılında yapılan uygulamalara göre bulgu konusuna ilişkin önemli bir ilerleme kaydedilmediği mütalaa edilmektedir.

Tüm bu tespitler birlikte değerlendirildiğinde; 2003 yılında çıkarılan Karayolu Taşıma Kanunu ile birlikte geçilen karayolu taşıma sisteminin düzenlenmesi, belgelendirilmesi, standardize edilmesine yönelik önemli adımların atıldığı, ancak mevzuata göre yetki belgesi alması gerektiği halde kayıtlı olmayan önemli miktarda karayolu taşıma aracının bulunduğu tespit edilmiştir. Bu durum, karayollarında seyir emniyetini ve karayolu işletme maliyetlerini olumsuz etkilediği gibi önemli tutarda gelirin elde edilememesine yol açmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** özetle, belirli bir idari bölge sınırları içinde belirli bir yolcu taşımacılık faaliyetinde kullanılan otobüsler için belirli harf veya harfler kullanılarak sınırlı/belirli sayıda verilen ve bu yolla bu faaliyette kullanılan otobüslerin toplam sayısını sınırlayan/belirleyen plakalar olarak tanımlanan tahditli plakaların, 11.06.2009 tarih ve 27255 sayılı Karayolu Taşıma Yönetmeliği'nin 24 üncü maddesinin (3) numaralı bendindeki “Yetki belgeleri eki taşıt belgelerine tahditli plakalı taşıtlar kaydedilmez.” hükmü gereği yetki belgesine kayıt edilmediğini belirtmiştir. Ayrıca; trafiğe tescil edilmiş araçlardan “trafikte seyretmeyen, kullanım ömrünü tamamlamış araçlar” ile “ticari faaliyet göstermeyen hususi olarak kayıt edilmiş araçların” yetki belgesi almadıklarını ve dolayısıyla tescil edilmiş araç sayıları ile yetki belgeleri eki taşıt belgelerine kayıt edilmiş taşıtların sayısını karşılaştırmanın sağlıklı sonuç vermeyeceğini vurgulamıştır. Bununla birlikte, mevzuat gereği geçerli bir yetki belgesine kayıtlı olması gerektiği halde kayıtlı olmayan araçların denetlenmesi neticesinde; yetki belgesi almadan veya yetki belgesi aldığı halde yetki belgesi kapsamına uygun olmayan faaliyette bulunanlara ve yetki belgesi olduğu halde taşıtını yetki belgesine kaydettirmeden kullananlara, Karayolu Taşıma Kanununun ilgili 26'ncı maddesi uyarınca idari para cezası karar tutanağı düzenlendiğini de belirtmiştir. Son olarak da tüm istasyonlarda 7/24 denetim yapılabilmesi amacıyla, Maliye Bakanlığında personel alımı için izin talepleri bulunduğunu da ifade etmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, tahditli plakalı araçlar, trafikte seyretmeyen, kullanım ömrünü tamamlamış araçlar ile ticari faaliyet göstermeyen, hususi olarak kayıt edilmiş araçların yetki belgesi almadıklarını ve dolayısıyla tescil edilmiş araç sayıları ile yetki belgeleri eki taşıt belgelerine kayıt edilmiş taşıtların sayısını karşılaştırmanın sağlıklı sonuç vermeyeceğini belirtmiştir. Ancak bulguda belirttiğimiz ve İşletmeden aldığımız tescilli-tescilli olmayan araç sayılarından İdarenin söz ettiği yetki belgesi almayan taşıtlar çıkarılsa da önemli miktarda kayıt dışı araç olduğu düşünülmektedir. Geçmiş yıl denetimlerimizde de belirttiğimiz gibi ilgili mevzuatına göre yetki belgesi alması gerektiği halde yetki belgesi olmadan karayolu taşımacılığı yapan karayolu taşıma araçlarının Bakanlık ve Bakanlık dışındaki diğer birimlerce (trafik polisi ve zabıtası, trafik polisinin görev alanı dışında kalan yerlerde jandarma personeli, sınır kapılarında gümrük muhafaza ve gümrük muayene memurları) denetimlerde işbirliği yapılarak etkinliğin ve İşletme gelirlerinin artırılması gerekmektedir.

İdare, "Günün 24 Saatinde Devamlı Hizmet Veren YKDİ'lerde Görev Yapan Memur Personelin Çalışma Süreleri ve Esaslarına İlişkin Olarak Kurum İçi Mevzuatın Bulunmaması" başlıklı bulguya verdiği cevapta, konuya ilişkin olarak iç mevzuat oluşturulmasına yönelik çalışmalara başlanıldığını ifade etmiştir.

### **BULGU 3: İşletme Tarafından Gerçekleştirilen Alımların Ön Mali Kontrole Tabi Tutulmaması**

Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen alımlar ön mali kontrole tabi tutulmamıştır.

İç kontrol sistemine ilişkin olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanu'nun "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci kısmının 55, 56, 57 inci maddelerinde tanım, amaç ve yapısı verilmiştir. Kanun'un 55 inci maddesinde iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmıştır.

İç kontrolün bir unsuru olan ve mali işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerinin tamamını kapsayan ön mali kontrol ise Kanun'un 58 inci maddesinde;

*"Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar.*

*Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.*

*Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.*

*Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla*

*bu konuda düzenleme yapabilir.”*

şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun'un yukarıda alınan maddelerinden anlaşılacağı üzere, ön mali kontrol; bütçe esasına göre değil idare ve yönetsel sorumluluk esasına göre kurulması gereken iç kontrolün önemli bir unsurudur. Üst yöneticinin sorumluluğu çerçevesinde yürütülmesi gereken ön mali kontrol görevi, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi tarafından birlikte yerine getirilir. İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için idarelerde ön mali kontrol yapılmalıdır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 11 inci maddesinde, işletmelerde kontrol ve denetimin amacı düzenlenmiştir. Yönetmelik'in 12 inci maddesinde de ön malî kontrolün harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontrolleri kapsadığı ve ön malî kontrol görevinin idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde harcama birimleri tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanunda ön mali kontrolün mali hizmetler birimi ve harcama birimleri tarafından yerine getirileceği belirtilirken Yönetmelikte ön mali kontrol sadece harcama birimleri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; gelir, gider ve varlık yükümlülüklerin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi için İşletmenin iş ve işlemlerinin ön mali kontrole tabi tutulması gerekmektedir. Ancak Bakanlık tarafından çıkarılan “Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi”nin “Amaç ve Kapsam” başlıklı 1 inci maddesinde, “*Bakanlığa bağlı Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı ile Bakanlık harcama birimlerinin döner sermaye kaynaklı alımlarına ilişkin harcamalar bu yönerge kapsamında değildir.*” denildiğinden İşletme tarafından yapılan ve ön mali kontrol yapılması gereken alımlar ön mali kontrole tabi tutulmamaktadır. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmelik'inde sadece harcama birimleri tarafından yerine getirilecek ön mali kontrol düzenlenmiş olsa da Yönetmeliğin 599 uncu maddesinde bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun kıyasen uygulanır dendiğinden döner sermayeli işletmelerde ön mali kontrol hem mali hizmetler birimi tarafından hem de harcama birimi

tarafından yerine getirilmelidir.

**Kamu idaresi cevabında;** 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda; döner sermayelerden yapılan harcamaların, döner sermayelerin 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi olmaması halinde vizeye gönderilmeyeceğinin hüküm altına alındığı ve Döner Sermaye İşletmesi Kuruluş Kanununda, İşletmenin 1050 sayılı Kanuna tabi olduğuna dair bir hüküm bulunmadığından, döner sermayeden yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizeye tabi tutulmadığını; 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle “Ulaştırma Bakanlığı Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi 01.05.2008 tarihinde yürürlüğe konduğunu ve Yönergenin de 20.03.2012 tarihlerinde revize edildiğini belirtmiştir.

Ayrıca, bulguda yer alan öneri doğrultusunda, Bakanlığın Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi'nin ilgili hükümlerinin değiştirildiğini, 01.06.2016 tarihinden geçerli olmak üzere Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden yapılacak alımların da 01.06.2016 tarihinden itibaren Ön Mali Kontrole tabi tutulmasının sağlanacağını belirtmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden yapılacak alımların da 01.06.2016 tarihinden itibaren Ön Mali Kontrole tabi tutulmasının sağlanacağını belirtmiştir. Ön mali kontrol, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde belirtildiği gibi sadece harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilme aşamasında yapılan kontrolleri değil, aynı zamanda 5018 sayılı kanunda da düzenlendiği gibi mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri de kapsamalıdır.

### **Öneri:**

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ön mali kontrole ilişkin hükümlerinin 5018 sayılı Kanuna uygun olarak düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

**EKLER****Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları**

ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAK. DÖNER SER. SAYMANLIK MÜD.

ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAK. DÖN. SERMAYE İŞL. DAİRE BAŞ.

**BİLANÇO****31.12.2015**

	Önceki Dönem	Cari Dönem		Önceki Dönem	Cari Dönem
	TL	TL		TL	TL
<b>AKTİF VARLIKLAR</b>			<b>PASİF ( KAYNAKLAR )</b>		
<b>1- DÖNEN VARLIKLAR</b>			<b>1- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		
<b>A- Hazır Değerler</b>	<b>135.242.264,29</b>	<b>137.481.533,34</b>	<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
1- Kasa	0,00	0,00	1-İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı		0,00
2- Alınan Çekler	0,00	0,00			
3- Bankalar	135.242.264,29	137.481.533,34	<b>B- Ticari Borçlar</b>	<b>28.977.162,02</b>	<b>5.798.686,94</b>
4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	0,00	0,00	1- Satıcılar	28.720.304,28	5.443.135,24
5- Diğer Hazır Değerler	0,00	0,00	2- Alınan Depozito ve Teminatlar	256.857,74	355.551,70
<b>B- Menkul Kıymetler</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	3- Diğer Ticari Borçlar		0,00
1- Hisse Senetleri					
2- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları			<b>C- Diğer Borçlar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
3- Diğer Menkul Kıymetler			1- Personele Borçlar	0,00	0,00
4- Menkul Kıymet Değ. Düş. Karşılığı (-)			2- Diğer Çeşitli Borçlar	0,00	0,00
<b>C- Ticari Alacaklar</b>	<b>2.150,83</b>	<b>2.150,83</b>			
1- Alıcılar	0,00	0,00	<b>D- Alınan Avanslar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
2- Alacak Senetleri	0,00	0,00	1- Alınan Sipariş Avansları	0,00	0,00
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00	0,00	2- SSK Kurumundan Alınan Tedavi Avansları	0,00	0,00
4- Banka Kredi Kartları	0,00	0,00	3- Genel Bütçeden Alınan Ted. Avanslar Hesabı	0,00	0,00
5- Verilen Depozito ve Teminatlar	2.150,83	2.150,83			
6- Şüpheli Diğer Alacaklar	0,00	0,00	<b>E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>



T.C. Sayıştay Başkanlığı

7- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	0,00	0,00
<b>D- Diğer Alacaklar</b>	<b>32.357,30</b>	<b>59.689,43</b>			
1- İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı	0,00	0,00	<b>F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>13.034.117,30</b>	<b>12.316.382,60</b>
2- Personelden Alacaklar Hesabı	13.938,18	47.308,09	1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.579.045,74	1.977.087,60
2- Diğer Çeşitli Alacaklar	18.419,12	12.381,34	2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	379,60	379,60
4- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			3- Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri	10.454.691,96	10.338.915,40
<b>E- Stoklar</b>	<b>238.899,69</b>	<b>372.843,08</b>	4- Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları	0,00	0,00
1- İlk Madde ve Malzeme	238.899,69	372.843,08	5- KDV Tevkifatları	0,00	0,00
2- Yarı Mamuller			6- Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0,00	0,00
3- Mamuller			7- İstihaklardan Vergi Bor.Kar.Yap.Kes	0,00	0,00
4- Ticari Mallar			7- İstihaklardan Sos.Güv.Kur.Prim Bor.Kar.Yap.Kes	0,00	0,00
5- Diğer Stoklar			<b>G- Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
6- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			1- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yas. Yük. Karşılıkları	0,00	0,00
7- Verilen Sipariş Avansları	0,00	0,00	2- Dönem Karının Peşin Ödenen Ver. ve Diğ. Yük. (-)	0,00	0,00
<b>F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	3- Kıdem Tazminatı Karşılığı		
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			4- Maliyet Giderleri Karşılığı		
2- Taşeronlara Verilen Avanslar			5- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
<b>G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
1- Gelecek Aylara Ait Giderler	0,00	0,00	1- Gelecek Aylara Ait Gelirler		
2- Sağlık Kur. Arası Hizmet Alım Gid	0,00	0,00	2- Gider Tahakkukları		
<b>H- Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>102.523.807,97</b>	<b>125.125.257,00</b>			
1- Devreden KDV	96.902.411,70	119.682.221,90	<b>I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>		
2- İndirilecek KDV			1- Hesaplanan KDV		
3- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.621.396,27	5.443.035,10	2- Merkez ve Şubeler Cari Hesabı		
4- İş Avansları	0,00	0,00	3- Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
5- Personel Avansları	0,00	0,00	4- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		
6- Sayım ve Tesellüm Noksanları	0,00	0,00			
7- Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar		0,00			
8- Diğer Duran Varlıklar Karşılığı (-)			<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>42.011.279,32</b>	<b>18.115.069,54</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>238.039.480,08</b>	<b>263.041.473,68</b>			
<b>II- DURAN VARLIKLAR</b>			<b>II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		
<b>A- Ticari Alacaklar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>A- MALİ BORÇLAR</b>		

T.C. Sayıştay Başkanlığı

1- Alıcılar			1 İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı		
2- Alacak Senetleri					
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)			<b>B- Ticari Borçlar</b>		
4- Verilen Depozito ve Teminatlar			1- Satıcılar		
5- Diğer Ticari Alacaklar			2- Alman Depozito ve Teminatlar		
6- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)			3- Diğer Ticari Borçlar		
<b>B- Diğer Alacaklar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
1- Personelden Alacaklar			<b>B- Diğer Borçlar</b>		
2- Diğer Çeşitli Alacaklar			1- Diğer Çeşitli Borçlar		
3- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			2- Kamuya Olan Ertenilmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar		
<b>C- Mali Duran Varlıklar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
1- Diğer Mali Duran Varlıklar			<b>C- Alman Avanslar</b>		
2- Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)			1- Alman Sipariş Avansları		
<b>D- Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>20.355.412,99</b>	<b>16.395.645,61</b>	2- Alman Diğer Avanslar		
1- Arazi ve Arsalar	13.552.627,95	13.552.627,95			
2- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri			<b>D- Borç ve Gider Karşılıkları</b>		
3- Binalar	0,00	0,00	1- Kıdem Tazminatı Karşılığı		
4- Tesis, Makine ve Cihazlar	2.495.883,93	1.875.448,28			
5- Taşıtlar			<b>E- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahk</b>		
6- Demirbaşlar	2.042.577,57	2.690.354,89	1- Gelecek Yıllara Ait Gelirler		
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar	0,00	0,00	2- Gider Tahakkukları		
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.172.243,20	-2.386.381,45			
9- Yapılmakta Olan Yatırımlar	4.436.566,74	663.595,94	<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>		
10- Verilen Avanslar					
<b>E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
1- Haklar	2.469.266,00	2.469.266,00	<b>III- ÖZKAYNAKLAR</b>		
2- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	0,00	<b>A- Ödenmiş Sermaye</b>	<b>10.009.060,00</b>	<b>216.383.613,75</b>
3- Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.469.266,00	-2.469.266,00	1- Sermaye	10.009.060,00	350.000.000,00
4- Verilen Avanslar			2- Ödenmemiş Sermaye (-)	0,00	-133.616.386,25
<b>F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>			
1- Arama Giderleri			<b>B- Sermaye Yedekleri</b>		
2- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri			1- Yeniden Değerleme Artışları		
3- Birikmiş Tükenme Payları (-)					
4- Verilen Avanslar			<b>C- Kar Yedekleri</b>		

T.C. Sayıştay Başkanlığı

<b>G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	1- Özel Fonlar		
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler					
2- Gelir Tahakkukları			<b>D- Geçmiş Yıllar Karları</b>	<b>510.651.617,78</b>	<b>0,00</b>
<b>H- Diğer Duran Varlıklar</b>	<b>0,00</b>	<b>5.621.396,27</b>			
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV			<b>E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)</b>	<b>-239.713.863,95</b>	0,00
2- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar					
3- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar			<b>F- Dönem Net Karı (Zararı)</b>	<b>-64.563.200,08</b>	<b>50.559.832,27</b>
4- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		5.621.396,27	1- Dönem Net Karı	0,00	50.559.832,27
5- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar			2- Dönem Net Zararı (-)	-64.563.200,08	0,00
6- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					
7- Birikmiş Amortismanlar (-)			<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>216.383.613,75</b>	<b>266.943.446,02</b>
<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>20.355.412,99</b>	<b>22.017.041,88</b>			
<b>AKTİF ( VARLIKLAR ) TOPLAMI</b>	<b>258.394.893,07</b>	<b>285.058.515,56</b>	<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>258.394.893,07</b>	<b>285.058.515,56</b>

D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:25

DİPNOTLAR

- 1) 692 Dönem net karı ve zararı hesabında belirtilen tutar vergi karşılığı ayrıldıktan sonra kalan miktardır.
- 2) 900 Alınan Teminatlar Hsb.Borç Bakiyesi : 18.372.872,26 TL  
901 Alınan Teminatlar Alacaklar Hsb.Alacak Bakiyesi : 18.372.872,26 TL

**ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAK. DÖNER SER. SAYMANLIK MÜD.**  
**ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAK. DÖN. SERMAYE İŞL. DAİRE BAŞ.**  
**GELİR TABLOSU**

	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>A- BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>353.953.703,18</b>	<b>376.096.689,66</b>
1- Yurtiçi Satışlar	353.953.703,18	376.095.349,66
2- Yurtdışı Satışlar	0,00	0,00
3- Diğer Gelirler	0,00	1.340,00
3- İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri	0,00	0,00
<b>B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>-336.441,72</b>	<b>-391.286,42</b>
1- Satıştan İadeler (-)	-336.441,72	-391.286,42
2- Satış İskontoları (-)		
3- Diğer İndirimler (-)	0,00	0,00
<b>C- NET SATIŞLAR</b>	<b>353.617.261,46</b>	<b>375.705.403,24</b>
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>0,00</b>	<b>-58.083,99</b>
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)		
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00	-58.083,99
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00	0,00
<b>BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI</b>	<b>353.617.261,46</b>	<b>375.647.319,25</b>
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>-370.902.057,15</b>	<b>-329.140.776,23</b>
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00	0,00
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		

3- Genel Yönetim Giderleri (-)	-370.902.057,15	-329.140.776,23
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>-17.284.795,69</b>	<b>46.506.543,02</b>
<b>F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>10.714.179,30</b>	<b>11.914.869,48</b>
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
3- Faiz Gelirleri	10.373.439,69	11.790.604,19
4- Komisyon Gelirleri		
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6- Menkul Kıymet Satış Karları		
7- Kambiyo Karları		
8- Reeskont Faiz Gelirleri		
9- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	340.739,61	124.265,29
<b>G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>0,00</b>	<b>-6.664,69</b>
1- Komisyon Giderleri		
2- Karşılık Giderleri		
3- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		
4- Kambiyo Zararları (-)		
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)		
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar	0,00	-6.664,69
<b>H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		

<b>I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>222.834,89</b>	<b>424.607,20</b>
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları		0,00
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	222.834,89	424.607,20
<b>J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>-58.215.418,58</b>	<b>-8.279.522,74</b>
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0,00	0,00
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-58.215.418,58	-8.279.522,74
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>-64.563.200,08</b>	<b>50.559.832,27</b>
<b>K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK. KARŞILIKLARI (-)</b>	0,00	0,00
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>-64.563.200,08</b>	<b>50.559.832,27</b>
<b>DİPNOTLAR</b>		
<p>1 ) Döner Sermaye Saymanlığı 06/04/2004 tarihinde faaliyetine başlamış olup, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.05.2004 tarihli ve 22220 sayılı yazılarında Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliğinin "Faaliyet Alanları "nı düzenleyen 4 üncü maddesinde, işletme faaliyet alanlarının kapsamında vermiş olduğu hizmetler, ticari ve sinai bir nitelik taşımadığından , sözü edilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin Kurumlar Vergisine tabi olmayacağı belirtilmiştir. Ancak, tahlil ve deney faaliyetleri olduğunda bu hizmetler ticari nitelik taşıdığından bu faaliyetlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (C ) bendi ve 4 üncü maddesin hükmü gereğince Kurumlar Vergisi Mükellefiyetini gerektireceği belirtilmiştir.Bu nedenle, İşletmemizin 2012 Şubat ayında tahlil ve deney faaliyetleri olduğundan Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti açtırılmış olup, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin A.Brüt Satışlar 3.Diğer Gelirlerde gösterilen ve gelir kaydedilen tutar Kurumlar Vergisi beyannamesine tabi tutulmuştur.</p>		

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI  
06520 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<http://www.sayistay.gov.tr>





**ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE  
HABERLEŞME BAKANLIĞI**

**2015 YILI**

**PERFORMANS DENETİM RAPORU**





# İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	85
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	86
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	86
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	86
5. GENEL DEĞERLENDİRME.....	88
6. DENETİM BULGULARI.....	98



## 1. ÖZET

Bu rapor, UDHB'nin 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.

UDHB'nin hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla aşağıdakiler denetlenmiştir:

- 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan,
- 2015 yılı Performans Programı,
- 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu ve
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri.

Performans esaslı bütçeleme sistemi gereği UDHB'nin hazırladığı üç temel belge olan 2014-2018 Stratejik Planı, 2015 yılı Performans Programı ve 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu, raporlama gerekliliklerine uyum kriterleri (mevcudiyet, zamanlılık, sunum) açısından incelenmiş ve bu incelemenin sonucunda;

- Stratejik Planın tüm kriterleri karşıladığı,
- İdare Faaliyet Raporunun mevcudiyet kriterini karşıladığı, ancak zamanlılık ve sunum kriterlerini karşılamadığı,
- Performans Programının ise mevcudiyet ve zamanlılık kriterini karşıladığı ancak sunum kriterini karşılamadığı görülmüştür.

Yukarıda sayılan dokümanlardan Stratejik Plan ve Performans Programı, performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterlerden ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma açısından değerlendirilmiş; İdare Faaliyet Raporu ise performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterlerden tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik/ikna edicilik açısından incelenmiş ve bu incelemelerin sonucunda, söz konusu dokümanların bulgularda belirtilen nedenlerle bu kriterlere kısmen uyduğu kanaatine varılmıştır.

İncelenen veri kayıt sistemi açısından; üretilen performans bilgisinin gerçekleşmeleri doğru ve tam olarak yansıttığı, göstergenin tanımına dayalı olarak gerçekleşmelerle ilgili olmayan hususları içermediği ve dahil edilmesi gereken herhangi bir hususu dışarıda

bırakmadığı görülmüş ve bu nedenle incelenen veri kayıt sisteminin, hedef ve gösterge açısından performansın ölçülmesi ve raporlanması amacına uygun olduğu kanaatine varılmıştır.

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

Denetlenen kamu idaresi yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporlarının hazırlanmasına ilişkin yönetmelik ve kılavuzlara uygun olarak hazırlanmış olan performans bilgisi raporlarının doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay'a sunulmasından; bir bütün olarak sunulan bu raporların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmışından; 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, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının yayımladığı 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2015 yılı Performans Programı ve 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.

## 5. GENEL DEĞERLENDİRME

2015 yılı performans denetimi kapsamında UDHB'nin yayımladığı 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2015 yılı Performans Programı ve 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Denetim yukarıda sayılan üç doküman 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. Bu değerlendirmeler için kullanılan kriterler aşağıda yer alan Tablo 1, Tablo 2 ve Tablo 3'te görülmektedir.

<b>Tablo 1: Raporlama Gerekliliklerine Uygunluk Kriterleri</b>	
Mevcudiyet	UDHB'nin, plan, program ve raporlarını yayımlayıp yayımlamadığı
Zamanlılık	UDHB'nin plan, program ve raporlarını yasal süre içinde yayımlayıp yayımlamadığı
Sunum	UDHB'nin plan, program ve raporlarının ilgili mevzuatla belirlenen usullere uyumlu olup olmadığı

<b>Tablo 2: Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler</b>		
<b>Stratejik Plan ve Performans Programı</b>	İlgililik:	Hedefler, göstergeler ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
	Ölçülebilirlik:	Performans programlarındaki hedeflerin ve göstergelerin ölçülebilir olması
	İyi tanımlanma:	Hedefin açık ve net bir tanımının olması
<b>İdare Faaliyet Raporu</b>	Tutarlılık:	Hedeflerin, denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında (göstergeler ve alt hedefler dâhil) tutarlı olarak kullanılması
	Doğrulanabilirlik:	Raporlanan değerlerin, temel veri kayıt sistemlerinin çıktısıyla tutarlı olması
	İkna edicilik/ Geçerlilik:	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınması ve sapmayı açıklayan nedenlerin geçerli/ inandırıcı olması



**Tablo 3: Veri Kayıt Sistemlerinin Güvenilirliğine Yönelik Kriterler**

Güvenilirlik	Veri kayıt sistemlerinin, gerçekleştirmeleri tam ve doğru şekilde ölçerek faaliyet raporunda güvenilir veri sunuyor olması
--------------	--

**A- STRATEJİK PLAN****- Raporlama Gerekliliklerine Uyum**

Kurumun Stratejik Planı zamanında hazırlandığı için zamanlılık kriterini karşılamakla birlikte, mevcudiyet ve sunum kriterlerini de sağlamaktadır.

**- Performans Bilgisinin İçeriği**

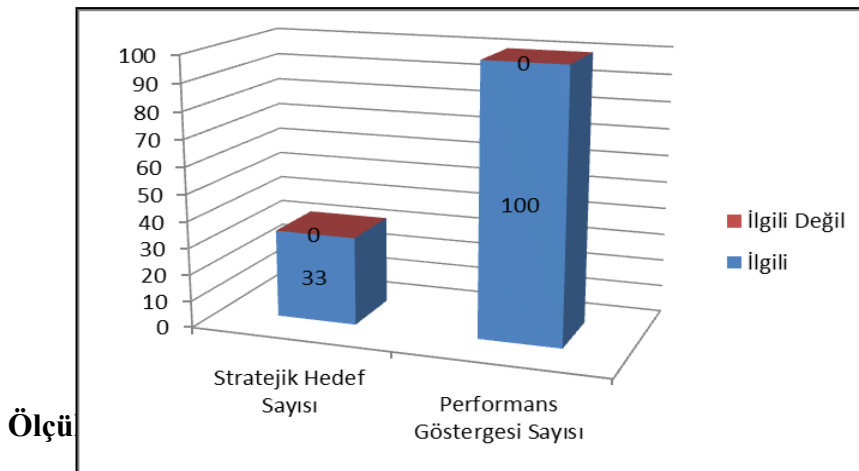
Stratejik planın ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterlerine göre değerlendirilmesi sonucunda ise;

**İlgililik**

Stratejik planda yer alan 33 stratejik hedefin tamamı ile 100 performans göstergesinin tamamı ilgililik” kriterini karşılamaktadır.

**Tablo 4: Stratejik Hedef ve Performans Göstergelerinin İlgililik Kriterine Göre Sınıflandırılması**

	Stratejik Hedef Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
<b>İlgili</b>	<b>33</b>	<b>100</b>
<b>İlgili Değil</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Toplam</b>	<b>33</b>	<b>100</b>

**Grafik 1: Stratejik Hedef ve Performans Göstergelerinin İlgililik Kriterine Göre Sınıflandırılması**

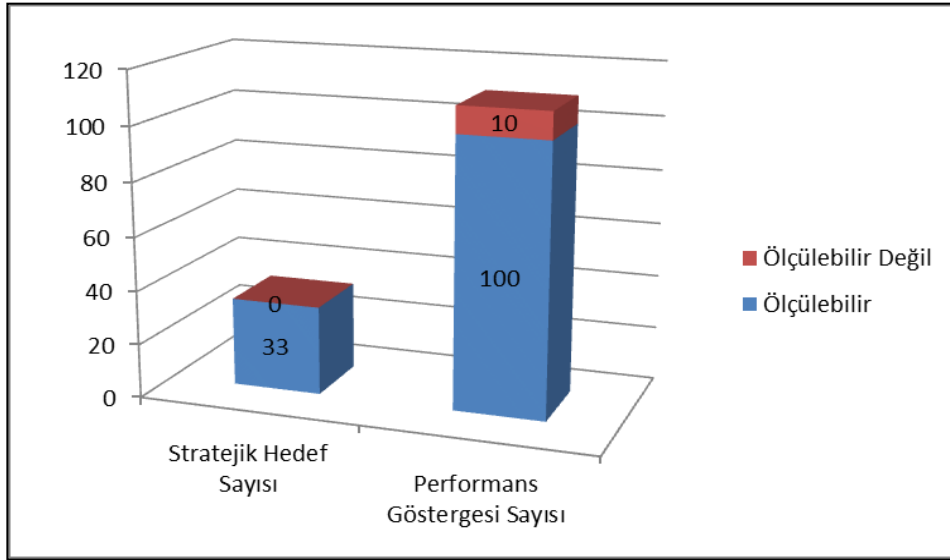
İlgili olduğu değerlendirilen performans göstergelerinden 10 tanesi “ölçülebilirlik”

kriterini karşılamamaktadır.

**Tablo 5:Stratejik Hedef ve Performans Göstergelerinin Ölçülebilirlik Kriterine Göre Sınıflandırılması**

	Stratejik Hedef Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
Ölçülebilir	33	100
Ölçülebilir Değil	0	10
<b>Toplam</b>	<b>33</b>	<b>90</b>

**Grafik 2: Stratejik Hedef ve Performans Göstergelerinin Ölçülebilirlik Kriterine Göre Sınıflandırılması**



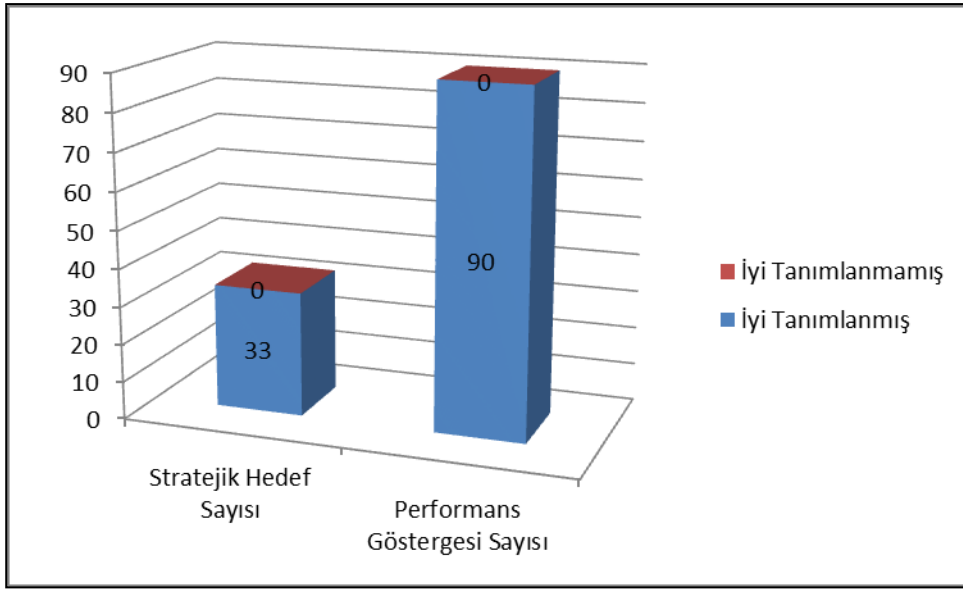
### İyi Tanımlanma

İlgili ve ölçülebilir olduğu değerlendirilen performans göstergelerinden tamamı “iyi tanımlanma” kriterini karşılamaktadır.

**Tablo 6: Stratejik Hedef ve Performans Göstergelerinin İyi Tanımlanma Kriterine Göre**

Sınıflandırılması		
	Stratejik Hedef Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
İyi Tanımlanmış	33	90
İyi Tanımlanmamış	0	0
<b>Toplam</b>	<b>33</b>	<b>90</b>

**Grafik 3: Stratejik Hedef ve Performans Göstergelerinin İyi Tanımlanma Kriterine Göre Sınıflandırılması**



## B- PERFORMANS PROGRAMI

### - Raporlama Gerekliliklerine Uyum

Kurumun Performans Programı zamanlılık kriterini ve mevcudiyet kriterlerini karşılamakta; performans programında yer alan faaliyet maliyetleri tablosu mevzuata uygun olmadığı için sunum kriterini karşılamamaktadır.

### - Performans Bilgisinin İçeriği

Performans programının ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterlerine göre değerlendirilmesi sonucunda ise;

## İlgililik

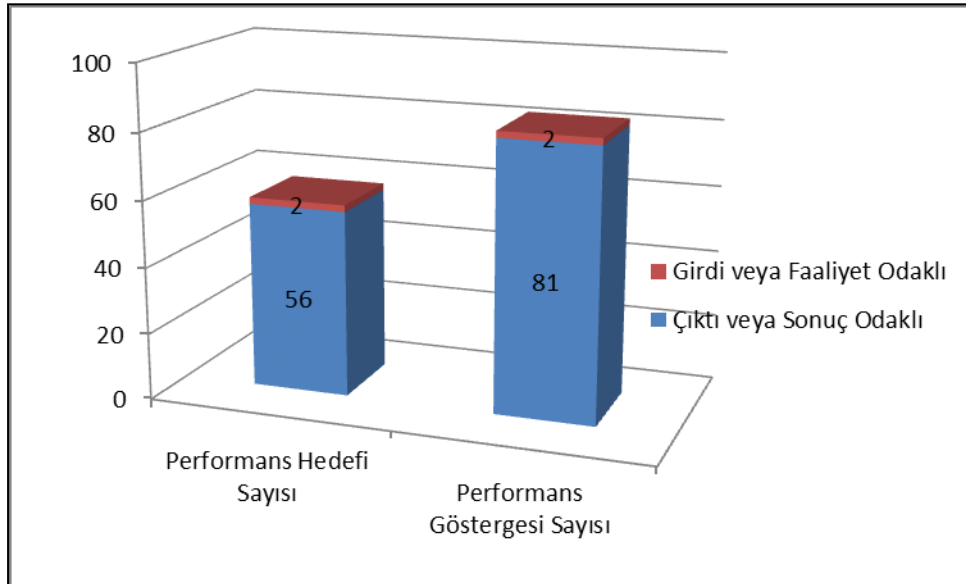
Performans Programında yer alan 58 performans hedefinin 2 tanesi ile, 83 performans göstergesinden 2 tanesinin çıktı veya sonuç odaklı olmadığı değerlendirildiğinden ilgililik değerlendirilmesi yapılmamış, kalan 56 performans hedefi ile 81 performans göstergesinin ise tamamının ilgili olduğu görülmüştür

Performans Programında yer alan 56 performans hedefi ile 81 performans göstergesinin tamamı “ilgililik” kriterini karşılamaktadır.

**Tablo 7: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin Çıktı-Sonuç Odaklılık Açısından Değerlendirilmesi**

	Performans Hedefi Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
<b>Çıktı veya Sonuç Odaklı</b>	56	81
<b>Girdi veya Faaliyet Odaklı</b>	2	2
<b>Toplam</b>	58	83

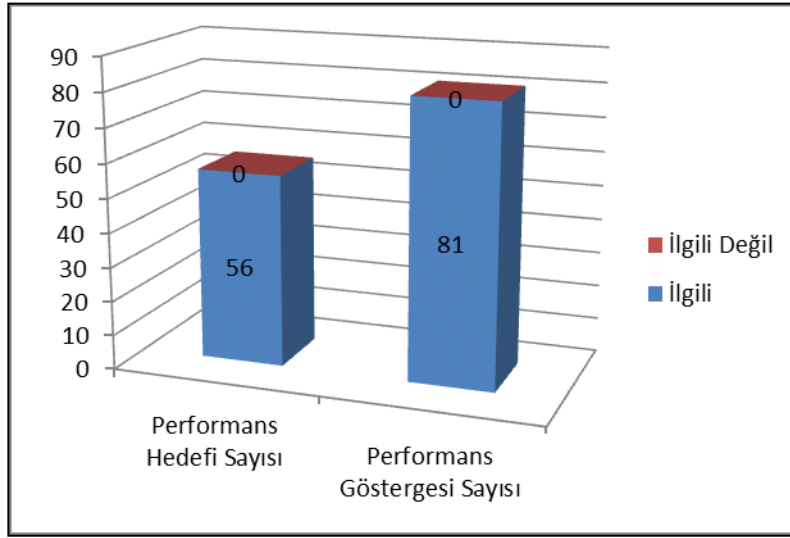
**Grafik 4: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin İlgililik Kriterine Göre Sınıflandırılması**



**Tablo 8: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin İlgililik Kriterine Göre**

Sınıflandırılması		
	Performans Hedefi Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
İlgili	56	81
İlgili Değil	0	0
<b>Toplam</b>	<b>56</b>	<b>81</b>

**Grafik 5: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin İlgilik Kriterine Göre Sınıflandırılması**



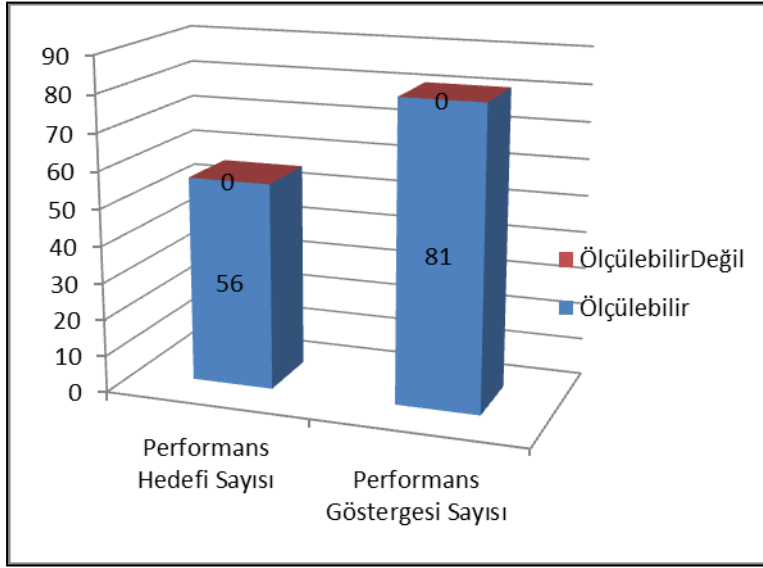
### Ölçülebilirlik

Ölçülebilirlik kriterine göre değerlendirmeye tabi tutulan 56 performans hedefinin tamamı ile, 81 adet performans göstergesinin tamamının ölçülebilirlik kriterini sağladığı görülmüştür.

**Tablo 9: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin Ölçülebilirlik Kriterine Göre Sınıflandırılması**

	Performans Hedefi Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
Ölçülebilir	56	81
Ölçülebilir Değil	0	0
<b>Toplam</b>	<b>56</b>	<b>81</b>

**Grafik 6: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin Ölçülebilirlik Kriterine**

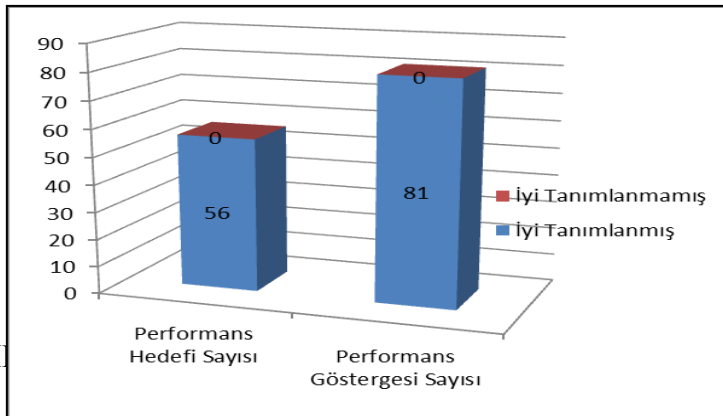
**Göre Sınıflandırılması****İyi Tanımlanma**

Performans göstergelerinin tamamı tanesi “İyi Tanımlanma” kriterini karşılamaktadır.

**Tablo 10: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin İyi Tanımlanma Kriterine Göre Sınıflandırılması**

	Performans Hedefi Sayısı	Performans Göstergesi Sayısı
İyi Tanımlanmış	56	81
İyi Tanımlanmamış	0	0
<b>Toplam</b>	<b>56</b>	<b>81</b>

**Grafik 7: Performans Hedefleri ve Performans Göstergelerinin İyi Tanımlanma Kriterine Göre Sınıflandırılması**



C- İ

**-Raporlama Gerekliliklerine Uyum**

Kurum tarafından hazırlanan 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu 29.02.2016 tarihinde mevcudiyet kriterine uygun olarak kurum internet sitesi aracılığıyla yayımlanmıştır. Ancak, 2015 yılı İdare Faaliyet Raporunun bir örneği en geç Şubat ayı sonuna kadar Sayıştaya gönderilmemiştir. Bu durumun zamanlılık kriterine uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Kurum tarafından yayımlanan 2015 yılı İdare Faaliyet Raporunda, Genel Bilgiler bölümünde dış denetim ve iç denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere ve Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler bölümünde de iç denetim sonuçlarına değinilmemiştir. Sunum kriterine göre ilgili bölümlerde iç ve dış denetim sonuçlarına değinilmesi gerekmektedir.

Kurum tarafından yayımlanan performans programında yer alan performans hedefleri ve göstergeler ile İdare Faaliyet Raporunda yayımlanan gerçekleştirmeler karşılaştırıldığında; performans programında öngörülen hedefler ve göstergeler ile raporda sunulan hedefler ve göstergelerin tutarlı olduğu, fakat 6 adet göstergenin gerçekleştirildiğini belirtmekle birlikte hedefe ulaşılmadığı ve 12 adet gösterge de sapma olmasına rağmen saptmaya ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmediği görülmektedir. İdare Faaliyet Raporlarının performans bilgileri başlığı altında, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleşme durumu ile meydana gelen saptmaların nedenlerine yer verilmesi gerekmektedir. Bu yüzden saptmaların nedenlerinin geçerlilik ve ikna edicilik kriterine göre değerlendirmesi yapılamamıştır.

#### **D- FAALİYET SONUÇLARININ ÖLÇÜLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi kurumların performans bilgisini üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi yoluyla yapılmaktadır. Sistem denetimini içeren bu değerlendirmenin hedefi, kamu idarelerinin raporlanan verilerde önemli bir hata olması riskini azaltmak üzere yeterli kontrol sistemleri kullanıp kullanmadığını belirlemektir.

UDHB'nin performans bilgisi üreten veri kayıt sistemlerinin değerlendirilmesi sonucunda; faaliyet alanları içinde önemli olduğu ve bütçe tutarı olarak da anlamlı bir büyüklüğe sahip olduğu düşünülen aşağıdaki performans hedeflerini etkileyen performans göstergelerinin izlendiği veri kayıt sisteminin önemli veri kayıt sistemi olarak seçilmesine karar verilmiştir.

Performans Hedefi	Ulaştırma modları arasında bütünleşme ve dengeli bir dağılım sağlayarak kombine taşımacılığı geliştirmek.		
Performans Göstergeleri	2013	2014	2015
Yeni Proje Sayısı			3
Devam Eden Proje Çalışması	5	6	3
Tamamlanacak Proje Çalışması			2

Performans Hedefi	Afrika ülkeleriyle karayolu taşıma anlaşmasının imzalanması		
Performans Göstergeleri	2013	2014	2015
Anlaşma Sayısı		60	62

Kamu idaresinin 2015 Yılı Performans Programında yer alan iki adet performans hedefini ve bu hedeflere ait gerçekleşmeyi ölçen ve bunlara ilişkin performans bilgisi üreten veri kayıt sisteminin; üretilen performans bilgisinin gerçekleştirmeleri doğru ve tam olarak yansıttığı, göstergenin tanımına dayalı olarak gerçekleştirmelerle ilgili olmayan hususları içermediği ve dahil edilmesi gereken herhangi bir hususu dışarıda bırakmadığı görülmüş ve bu nedenle incelenen veri kayıt sisteminin, hedef ve gösterge açısından performansın ölçülmesi ve raporlanması amacına uygun olduğu kanaatine varılmıştır. Sonuç olarak;

Kurumun Stratejik Planı zamanlılık, mevcudiyet ve sunum kriterlerini sağlamaktadır. Stratejik Plan için raporlama gereklilikleri yerine getirilmiştir.

Performans Programı zamanlılık ve mevcudiyet kriterini karşılamakta; faaliyet maliyetleri tablosu gerektiği gibi hazırlanmadığı için sunum kriterini karşılamamaktadır. Performans Programı için raporlama gereklilikleri kısmen yerine getirilmiştir.

Kurum İdare Faaliyet Raporu mevcudiyet kriterini karşılamakta; Sayıştaya zamanında gönderilmediği için zamanlılık kriterini, rapordaki eksiklikler nedeniyle de sunum kriterini karşılamamaktadır. Ayrıca, İdare Faaliyet Raporunda sunulan verilerin tutarlı olduğu değerlendirilmekle birlikte, Raporda sapmaların nedenlerine ilişkin açıklama yapılmadığı için geçerlilik/ikna edicilik kriterini karşılamamaktadır. Bu nedenlerle İdare Faaliyet Raporu için raporlama gerekliliklerinin yerine getirilmediği görülmüştür.



Raporun “Denetim Bulgu ve Değerlendirmeleri” bölümünde açıklandığı üzere, “performans bilgisinin içeriği” bakımından kriterler kısmen karşılandığı için Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporu hazırlanırken söz konusu kriterlere dikkat edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Seçilen performans göstergeleri için veri kayıt sisteminin güvenilir olduğu kanaatine varılmakla birlikte, kriterlerdeki eksiklik nedeniyle performans yönetim sisteminin geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca, bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesi için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

## 6. DENETİM BULGULARI

### A. Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

#### BULGU 1: Stratejik Planda Performans Göstergelerinin Yıllara İlişkin Hedeflerine Yer Verilmemesi

Kamu idareleri için Stratejik Planlama Kılavuzunun “F-Performans Göstergeleri” kısmında, hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planda hedefe yönelik performans göstergelerine yer verilmesinin gerektiği ifade edilmiştir. Kurum stratejik planında; stratejik hedeflere ilişkin performans göstergesi belirlenmekle birlikte, bu göstergelerden bazılarının değerlendirileceği yıllara ilişkin hedef değerlerine yer verilmemiştir. Tahmini de olsa aşağıda yer alan performans göstergelerinin yıllar itibarıyla hedef değerlerine Stratejik Planda yer verilmesi, ilgili dokümanın daha etkin işlenmesine katkı sağlayacaktır.

<b>Stratejik Hedef 1.3 Hareket kısıtlılığı olanların ulaşım ve haberleşme hizmetlerine erişebilirliğini kolaylaştırmak</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Engelli vatandaşlara yönelik yapılan çalışma sayısı					

<b>Stratejik Hedef 2.1 Afet ve acil durumlarda ulaştırma ve haberleşme hizmetlerinin aksatılmadan yürütülmesini sağlayacak hazırlık ve planlama faaliyetlerini belirlemek, müdahale yöntemlerini ortaya koymak ve uygulamaları tek merkezden yürütmek</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Kaynak envanter bilgi sistemi projesini tamamlamak					

<b>Stratejik Hedef 2.5 Denizlerde seyir, can, mal ve çevre emniyetini en üst seviyede sağlamak</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Paris Mou yıllık rapor sonuçları					

<b>Stratejik Hedef 3.2 Uluslararası demiryolu bağlantılarını geliştirmek</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Nakdi veya fiziki gerçekleşme oranı					
Nakdi veya fiziki gerçekleşme oranı (CR2 (Araçlar) Sözleşmesi Fiziki Gerçekleşme Oranı %73,32)					

**Kamu idaresi cevabında;** “Bakanlığımız 2014-2018 Stratejik Planında toplam 33 hedef ve 100 faaliyet bulunmaktadır. Performans göstergeleri zorunlu olarak faaliyetlere yönelik oluşturulmuştur. Toplam 100 faaliyetten 5 faaliyet için ve 1 hedef için yıllara ilişkin hedef değerler oluşturulamamıştır. Bu konuda, eylemlerden sorumlu harcama birimleri tarafından yıllara ilişkin sayısal olarak hedef değerler oluşturulması mümkün olamamıştır.

Halen Bakanlığımızın 2017-2021 dönemini kapsayacak yeni Stratejik Planı'nın hazırlık çalışmaları devam etmektedir. Yeni planda bu hususlara azami dikkat gösterilecektir.” demiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, 2017-2021 dönemini kapsayacak yeni planda bulgudaki hususlara azami dikkat göstereceklerini belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 2: Stratejik Planda Yer Alan On Adet Performans Göstergesinin Ölçülebilirlik Kriterini Karşılammaması**

Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzunun “Geleceğe Bakış” başlıklı 5 inci bölümünün “E-Hedefler” kısmında hedeflerin ölçülebilir olması gerektiği; F-Performans Göstergeleri” kısmında ise, hedeflerin ölçülebilir olarak ifade edilemediği durumlarda stratejik planda hedefe yönelik performans göstergelerine yer verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bakanlığın Stratejik Planında ise bazı hedeflerin altında belirlenen göstergeler “aşamalar” ya da “adımlar” olarak ifade edilmiş ve yıllara ilişkin hedef değerler de projelere başlanması, devam edilmesi v.b. şeklinde belirlenmiştir. Dolayısıyla yıllara sari olarak ne kadarlık bir gerçekleşmenin projelere başlanması, devam edilmesi olarak değerlendirileceği konusunda bir belirsizlik bulunmaktadır. Bu nedenle, aşağıda örneklendirilen toplam 9 adet göstergenin yerine ölçülebilir göstergelere yer verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

<b>Stratejik Hedef 1.4 Denizcilik, havacılık ve uzay, tehlikeli mal ve kombine taşımacılık alanlarında strateji belgeleri ile ana planları oluşturmak</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Strateji belgesinin çıkarılması	Strateji belgesinin çıkarılması	Stratejik plan çalışmalarına başlanması	Stratejik plan çalışmalarına devam edilerek sonuçlandırılması		

<b>Stratejik Hedef 4.2 Uydu simülasyonu laboratuvarını kurmak</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Projenin gerçekleştirme aşamaları	Projelendirme, çalışılacak firmalar ile yer tespiti yapılarak kurulma çalışmalarına başlanması	Kurulum çalışmalarına devam edilmesi	Kurulumun tamamlanması		

<b>Stratejik Hedef 4.5 Ülkemizde Radyo Teleskop altyapısını oluşturmak</b>					
<b>Performans Göstergeleri</b>	2014	2015	2016	2017	2018
Projenin gerçekleştirilme aşamaları	Danışmanlık hizmetinin alınması	Yer tespiti ve fizibilite çalışmalarına başlanması	Yer tespiti ve fizibilite çalışmalarına devam edilmesi	İhale yapılması	Projenin yapım sürecine başlanması

Ayrıca Planda “Daha kaliteli hizmet sunmak üzere, kurumsal kapasiteyi geliştirmek” amacının altında yer alan 5.2 nolu “Bakanlık merkez ve taşra birimlerinin fiziki, teknik ve sosyal ihtiyaçlarına yönelik altyapısını güçlendirmek ve çalışma ortamını modernize etmek” hedefi ölçülebilir olmadığı halde hedefe ilişkin bir gösterge belirlenmemiştir. Oysa hedefin

izlenebilmesi için ölçülebilir bir göstergenin belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Bakanlığımızın adı, teşkilat yapısı ve görevleri 1 Kasım 2011 tarihli 655 sayılı KHK ile yeniden belirlenmiş olup, bu kapsamda bazı Genel Müdürlükler yeni kurulmuştur. 2014-2018 Stratejik Plan hazırlık çalışmalarına Ağustos 2012 itibariyle başlanılmış ve çalışmalar 2013 yılı Temmuz ayında tamamlanmıştır.

*Sözü edilen hedeflerin çoğu, yeni kurulan ve henüz kendi iç yapılanmalarını tamamlamakta olan Bakanlığımız harcama birimlerine aittir. Bu itibarla gösterge belirlemede ve göstergelere yıllar itibariyle hedef oluşturmada zorluklar yaşanmıştır.*

*Hazırlıkları sürdürülen 2017-2021 yeni Stratejik Planında bu hususlara azami dikkat gösterilecektir.” demistir.*

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, 2017-2021 yeni Stratejik Planda hedef ve göstergelerin ölçülebilir olması konusuna azami dikkat göstereceklerini belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

## **B. Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

### **BULGU 3: “Gören Göz Projesinde Dağıtım Yapılacak Cihaz Adedi” ve “ Araç Sayısı” Göstergesine Ait Önceki Yıllar Gerçekleşmelerinin Performans Programına Doğru Şekilde Yansıtılmaması**

“Piyasadan çekilen ekonomik ve teknik ömrünü doldurmuş ticari araç sayısını arttırmak” performans hedefi kapsamında belirlenen “Araç Sayısı (Kümülatif)” göstergesine ve “Sosyal desteğe muhtaç kesimin hayatını kolaylaştırmak amacıyla gelişmiş elektronik haberleşme” performans hedefi kapsamında belirlenen “Gören Göz Projesinde Dağıtım Yapılacak Cihaz Adedi” ait önceki yıllar gerçekleşmelerinin 2015 yılı Performans Programına doğru şekilde yansıtılmadığı ve bundan dolayı 2015 yılı hedeflenen değerinin gerçekçi belirlenmediği görülmüştür.

Performans Programı Hazırlama Rehberine göre, performans programı hazırlanırken performans hedefi tablosunda bir önceki yıl gerçekleşme verilerine (t-1) , içinde bulunan yıla ilişkin ve program dönemine ilişkin ise tahmin verilerine yer verilmesi (t+1) ve performans göstergelerinin güvenilir veri sunacak nitelikte olması gerekmektedir.

Aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere, 2015 (t+1) yılı Performans Programında

göstergelere ilişkin bir önceki yıl gerçekleştirmeleri, 2013 (t-1) yılı Faaliyet Raporundaki gerçekleşme değerleriyle karşılaştığında 2015 yılı performans Programına doğru yansıtılmamıştır.

<b>Performans Hedefi</b>	Piyasadan çekilen ekonomik ve teknik ömrünü doldurmuş ticari araç sayısını arttırmak.	
<b>Performans Göstergesi</b>	<b>2013 Faaliyet Raporunda Gerçekleşme Durumu</b>	<b>2015 Performans Programında 2013 yılı Gerçekleşme Durumu</b>
Araç Sayısı (Kümülatif)	43.190	118.557

<b>Performans Hedefi</b>	Sosyal desteğe muhtaç kesimin hayatını kolaylaştırmak amacıyla gelişmiş elektronik haberleşme	
<b>Performans Göstergesi</b>	<b>2013 Faaliyet Raporunda Gerçekleşme Durumu</b>	<b>2015 Performans Programında 2013 yılı Gerçekleşme Durumu</b>
Gören Göz Projesinde Dağıtımı Yapılacak Cihaz Adedi	516	-

Bir önceki yıl gerçekleşme verileri (2013 yılı) ile içinde bulunulan yıla ilişkin gerçekleşme tahminlerine doğru bir şekilde yer verilmesi, hedeflenen değerler gerçekçi şekilde belirlenmesine ve faaliyet raporlarının hesap verebilirliğin aracı olmasına katkı sağlayacaktır. Bu itibarla, performans programlarında yer verilen önceki yıllar gerçekleşme değerlerinin güvenilir bilgi içermesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “2015 yılı Performans Programında 2013 yılına (t-1) ait verilerde sehven hata yapılmış olup, 2017 yılı Performans Programında geçmiş yıl verileri (t-1) faaliyet raporlarında yer alan gerçekleşme değerleri dikkate alınarak hazırlanacaktır.” demiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, 2017 yılı Performans Programında geçmiş yıl verilerinin, faaliyet raporlarında yer alan gerçekleşme değerlerine göre hazırlanacağını belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 4: Faaliyet Maliyetleri Tablosunda Açıklamalar Kısımına Yer**

##### **Verilmemesi**

Kamu idarelerine performans programının hazırlanması çalışmalarında yol göstermek üzere Maliye Bakanlığı tarafından "Performans Programı Hazırlama Rehberi" hazırlanmıştır. Adı geçen rehberin "Ekler, Tablolar ve Açıklamaları" kısmında performans programında yer alacak olan "Faaliyet Maliyetleri Tablosu"nun nasıl hazırlanması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre "Faaliyet Maliyetleri Tablosu"nda "açıklamalar" kısmına yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak, Bakanlığın Performans Programında adı geçen tablolarda "açıklamalar" kısmına yer verilmediği görülmüştür. Performans Programı Hazırlama Rehberinde de belirtildiği üzere, "Faaliyet Maliyetleri Tablosu"nda "açıklamalar" kısmına yer verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Programın, her bir performans hedefi tablosundan sonra gelmek üzere "PERFORMANS HEDEF VE GÖSTERGELERİ İLE FAALİYETLER" başlıklı metin sayfalarında proje ve faaliyet bilgilerine yer verildiğinden mükerrerlik arz edeceği düşünülmektedir bazı "Faaliyet Maliyetleri Tablosu"nun açıklamalar bölümü boş bırakılmıştır. 2017 yılı Performans Programı hazırlanma aşamasında şekil şartına daha çok özen gösterilecektir." demiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, 2017 yılı Performans Programı hazırlanma aşamasında şekil şartına daha çok özen gösterileceğini belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 5: Performans Hedeflerinden İki Tanesi ile Bunlara Ait İki Göstergenin Çıktı veya Sonuç Odaklı Olmaması**

Performans hedefleri, kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve hedeflerine ulaşmak için program döneminde gerçekleştirmeyi planladıkları çıktı-sonuç odaklı hedeflerdir. Performans programında yer alan 58 adet performans hedefi ile 83 adet performans göstergesinin çıktı veya sonuç odaklılık değerlendirilmesinde; aşağıdaki tabloda yer alan 2 adet performans hedefinin girdi veya faaliyet odaklı olduğu görülmüş olup, bu performans hedefleri ile bunların altında yer alan 2 adet göstergenin çıktı veya sonuç odaklı olmaması nedeniyle ilgililik kriterine göre değerlendirilmesi yapılmamıştır.

<b>Hedef :</b>	<b>Bakanlığımızca Yönetilen İş ve İşlemlerde Bilgi ve İletişim Teknolojilerinden En Üst Seviyede Yararlanmak</b>
<b>Performans Hedefi:</b>	Yönetim bilgi sisteminin kurulması

<b>Performans Göstergesi:</b>	Yönetim bilgi sisteminin tesis edilmesi oranı
-------------------------------	---

<b>Hedef :</b>	<b>Bakanlık Merkez Ve Taşra Birimlerinin Fiziki, Teknik Ve Sosyal İhtiyaçlarına Yönelik Altyapısını Güçlendirmek Ve Çalışma Ortamını Modernize Etmek</b>
<b>Performans Hedefi:</b>	Taşra birimlerinin fiziki, teknik ve sosyal ihtiyaçlarına yönelik altyapısını güçlendirmek ve çalışma ortamını modernize etmek
<b>Performans Göstergesi:</b>	Hizmet binası sayısı

**Kamu idaresi cevabında;** “Kurumumuzda yönetim bilgi sisteminin kurulması ile taşra birimlerinin hizmet binalarının yapım işleri faaliyetleri nedeniyle söz konusu göstergeler; faaliyetin yürütülmesine yönelik olarak belirlenmiş olmasından dolayı girdi niteliklidir. Ancak, Bakanlığımız Stratejik Planında yer alan 5 no.lu amaç; “Daha kaliteli hizmet sunmak üzere, kurumsal kapasiteyi geliştirmek” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu amaca ulaşmak için belli bir maliyete katlanmanın kaçınılmaz olduğu da göz önünde bulundurulmalıdır. Önümüzdeki Program döneminde söz konusu gösterge sonuç odaklı göstergelerle desteklenecektir.” demistir.

**Sonuç olarak** Kamu İdaresi göndermiş olduğu cevapta, yeni program döneminde sonuç odaklı göstergelerin yer alacağını belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 6: Performans Programı ve Bütçe Arasında Var Olması Gereken İlişkinin, Sene Başı Belirlenen Bütçe İle Yıllık Bütçe Gerçekleşmeleri Arasında Meydana Gelen Sapmalar Nedeni İle Ortadan Kalkması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinin; orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerin stratejik planlarda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlanması öngörülmüştür.

Stratejik plan ve bütçe ilişkisi performans programları aracılığı ile



gerçekleştirilmektedir. Bütçe hazırlık sürecine entegre edilen performans programları, idare bütçelerinin stratejik planlarda belirlenmiş amaç ve hedefler doğrultusunda hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.

Performans programlarında, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda, belirlenen performans hedeflerine, bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlere, bunların kaynak ihtiyacına ve performans göstergelerine yer verilmektedir.

Performans programları, bütçe dokümanlarında mali bilgilerin yanında, performans bilgilerinin de yer almasını sağlayarak, çıktı ve sonuç odaklı bir bütçeleme anlayışını ön plana çıkarmakta, yeni kamu mali yönetim sistemimizin dayandığı mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine işlerlik kazandırmaktadır.

Performans hedefleri, idarenin neleri başaracağını, faaliyetler ise bunların nasıl gerçekleştirileceğini ifade eder. Hedeflerin gerçekleşmesine yönelik olarak doğru faaliyetlerin belirlenmesi ve bunların maliyetlerinin gerçeğe en yakın şekilde hesaplanması, mal ve hizmet üretimine ilişkin daha isabetli tercihler yapılması, kaynakların amaç ve hedeflere tahsis edilmesini öngören bütçeleme anlayışının işlerlik kazanması açısından büyük önem taşımaktadır.

Ancak UHDB'nin son iki yıllık bütçe gerçekleştirmeleri incelendiğinde; stratejik plan, performans programı ve bütçe arasında var olması gereken ilişki, sene başında belirlenen bütçe ile yılsonu bütçe gerçekleştirmeleri arasında meydana sapmalar nedeni ile ortadan kalkmaktadır.

Performans programı sene başı bütçesi ile uyumlu bir şekilde hazırlanmakta, performans hedefleri de bu bütçe ile belirlenmektedir. Lakin kurum bütçesinde, kurumun diğer kurumlara yaptığı sermaye transferleri ayrıştırıldığında, aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere sene sonu itibarıyla yaklaşık %44-49 oranında azalma meydana gelmektedir. Bu durum performans programı ile bütçe arasındaki bağlantının bozulmasına neden olarak performans programını anlamsız kılmakta; Kurumun sağlıklı bir şekilde planlama yapma imkânını ortadan kaldırmaktadır.

<b>YIL</b>	<b>SENE BAŞI ÖDENEĞİ (Sermaye Transferi Hariç)</b>	<b>SENE SONU ÖDENEĞİ (Sermaye Transferi Hariç)</b>	<b>AZALIŞ ORANI</b>
------------	--	--	---------------------

<b>2014</b>	7.592.321.000,00	4.256.752.536,68	44%
<b>2015</b>	7.746.569.000,00	3.949.939.580,74	49%

**Kamu idaresi cevabında;** *“İhaleye çıkılan işlerin ihalelerinin bilgi belge eksikliğinden dolayı iptal edilmesi, yıl sonunda hakediş raporlarının zamanında yetiştirilememesi gibi nedenlerle 06 “Sermaye Giderleri” tertiplerinde yer alan ödenekler kullanılamamakta ve Bütçe Kanunu hükümleri gereğince Maliye Bakanlığı tarafından söz konusu ödenekler re’sen aktarılmaktadır.”* demistir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, 06 Sermaye giderleri tertiplerinde yer alan ödeneklerin, hak ediş raporlarının zamanında yetişmemesi gibi nedenlerle kullanılmadığını ve bu ödeneklerin Maliye Bakanlığı tarafından re’sen aktarıldığını belirtse de kurum bütçesinde son iki yılda, sene sonu itibariyle % 44-49 oranında azalma meydana gelmesi stratejik plan, performans programı ve bütçe arasındaki bağlantılı kopmasına neden olmaktadır. Stratejik planlarda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda hazırlanan performans programlarının anlamlı olabilmesi için sene başında belirlenen hedef-faaliyet-maliyet ve bütçe ilişkisinin gerçekçi planlanması gerekmektedir. Böylece plan-program-bütçe bağı kurulabilecek ve performans programları, kamu mali yönetim sistemimizin dayandığı mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda hazırlanmış olacaktır.

## **C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

### **BULGU 7: Faaliyet Raporunda Bazı Göstergelere Ait Sapmaların Geçerlilik/İkna Edicilik Kriterini Karşılama**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 41'inci maddesi ile Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 18'inci maddesi gereğince idare faaliyet raporunda hedef ve göstergelerin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmesi gerekmektedir.

A) Kurum Faaliyet Raporunda, aşağıda tabloda gösterilen 6 adet hedefin gerçekleştirildiğini belirtmekle birlikte hedefe ulaşamamıştır.

Performans Göstergesi	Hedef	Yılısonu Gerçekleşmesi
Anlaşma İmzalamak	2,00	1,00
İçsu Yolu Potansiyelin Belirlenmesinin (Etüd-Proje) Gerçekleşme Oranı %/Yüzde	40,00	33,00
Ana Planın Tamamlanma Oranı	40,00	30,00
Ulusal Ulaştırma Portalı üzerinden verilen Hizmetlerin geliştirilmesi, kullanımının yaygınlaştırılması	15,00	11,00
Projenin Gerçekleşme Oranı	50,00	30,00
GSM Kapsama Alanının Genişletilmesi Projesinin Tamamlanma Oranı (% Kümülatif)/Yüzde	100,00	99,00

B) Kurum Faaliyet Raporunda, aşağıda tabloda gösterilen 12 hedefle ilgili sapmaya ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

Performans Göstergesi	Hedef	Yılısonu Gerçekleşmesi
Fatih Projesi Kapsamında Okullara Dağıtılacak Etkileşimli Tahta Sayısı (Adet)/Adet	245.723,00	162.268,00
WiMax Projesinin Tamamlanma Oranı (%Kümülatif)/Yüzde	70,00	49,00
Ulusal Müdahale Hizmet Grubu Planlarının Tamamlanma Oranı (%)/Yüzde	10,00	100,00
e-Devlet Kapısı Üzerinden Sunulacak Hizmet Sayısı (Kümülatif)/Sayı	1.250,00	1.300,00
EHABS Kurulumunun Sağlanması (Kümülatif)/Yüzde	50,00	20,00
Sektörel SOME Kurulum ve Yönetim Rehberinin Hazırlanma Oranı/Yüzde	40,00	100,00
Kamu Güvenli Ağı Protokolünün Oluşturulma Oranı/Yüzde	5,00	100,00
Denetim Sayısı/Sayı	25,00	0
Tescil ve Sicil Sayısı/Sayı	100,00	11,00
İstasyon Sayısına Göre Denetlenen Araç Sayısı/Sayı	364.584,00	460.576,43
Mesleki Yeterlilik Sınavından Eğitim Alarak Başarılı Olan Kişilerin Aldığı Belge Sayısı/Sayı	350.000,00	363.115,00
Hizmet Binası Sayısı/Sayı	5,00	9,00

**Kamu idaresi cevabında;** “A- Performans hedeflerinin gerçekleştirmeleri değerlendirilirken, hedefin %25’ine kadarki gerçekleştirmeler “Başarısız”, %25-49 ye kadar

gerçekleşmeler “İyileştirilmeli”, %50-74’e kadar gerçekleşmeler “Makul” ve %75 ve üzeri gerçekleşmeler “Başarılı” olarak değerlendirilmiştir. Bunların dışında gerekçeleri kabul edilebilir bulunanlar da “Makul” olarak değerlendirilmiştir.

Bununla birlikte, Raporda tespit edilen göstergelerin bazılarında değerlendirme hataları olduğu belirlenmiş olup, 2016 İdare Faaliyet Raporunda değerlendirmeler daha hassas yapılacaktır.

**B-** 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 41 inci maddesi ile Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 18 inci maddesi gereğince idare faaliyet raporunda hedef ve göstergelerin gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine yer verilmesi gerekmektedir. Yılı Performans Programındaki gösterge hedeflerinin üstüne çıktığı durumlara ilişkin Harcama Birimlerinde açıklama yapılmakta güçlük çekilmektedir. Bununla birlikte raporda yer alan eleştiri ve değerlendirmeleriniz çerçevesinde dikkat edilmesi gereken hususlardaki açıklamalar harcama birimlerine gönderilerek, raporların buna uygun şekilde hazırlanması hususu üzerinde hassasiyet gösterilecektir.” demiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, bulgumuzun A ve B şikkında belirttiğimiz hususlara bundan sonra dikkat edeceklerini belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 8: İdare Faaliyet Raporu Kapsamının İlgili Mevzuatta Öngörülen Şekilde Olmaması**

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmeliğin 18 inci maddesinde idare faaliyet raporlarında yer alması gereken bölümler belirtilmiştir. Yine aynı maddede bölümlerin içeriklerinde neler olması gerektiği de sayılmıştır. Anılan mevzuat hükmü çerçevesinde; üst yöneticiler tarafından kamuoyuna açıklanan İdare Faaliyet Raporunda “Genel Bilgiler” bölümünde iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere değinilmesi gerekmektedir. Yine aynı hüküm çerçevesinde, “Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler” bölümünün “Mali Bilgiler” başlığı altında iç ve dış mali denetim sonuçları hakkında özet bilgiye yer verilmelidir. Ancak Bakanlığın Faaliyet Raporunda Genel Bilgiler bölümünde hem iç ve dış denetim sonuçlarına, Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler bölümünde ise iç denetim sonuçlarına yer verilmemiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükmü gereği iç ve dış denetim sonuçlarına ilgili bölümlerde yer

verilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** *“Bakanlığın Faaliyet Raporunda, “Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler” bölümünün “Mali Bilgiler” başlığı altında sadece dış denetim sonuçlarına yer verilmiş olup, Genel Bilgiler bölümünde hem iç ve dış denetim sonuçlarına, “Mali Bilgiler” başlığı altında ise iç denetim sonuçlarına yer verilmemiştir. 2016 yılı İdare Faaliyet Raporundan başlamak üzere, harcama birimlerinden, iç ve dış denetime ilişkin bilgilere de raporlarında yer vermeleri istenecek olup, raporda “Genel Bilgiler” bölümünde iç ve dış denetim raporlarında yer alan tespit ve değerlendirmelere, “Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler” bölümünün “Mali Bilgiler” başlığı altında da iç ve dış mali denetim sonuçlarına yer verilecektir.”* demiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta, 2016 yılı İdari Faaliyet Raporundan başlamak üzere raporun ilgili kısımlarında, iç ve dış denetim sonuçlarına yer verileceğini belirttiğinden konu 2016 yılı yapılacak denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 9: Stratejik Yönetim Süreci ile Bütçe Uygulama Sürecinin Birbirinden Bağımsız İşlemesi**

Kurumun bütçe uygulama süreçlerinin izlenmesi sonucunda, 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.

Bilindiği üzere, 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.

Bakanlığın 2015 yılı Performans Programı incelendiğinde, Stratejik Planda yer alan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yılı içinde yürütülecek faaliyetlere ve ulaşılmak istenen performans hedeflerine kaynak tahsis edildiği görülmüştür. Ancak performans hedeflerine ve dolayısıyla faaliyetlere ilişkin bütçe gerçekleştirmelerini takip edecek bir sistemin kurulmadığı ve dolayısıyla 2015 yılı Faaliyet Raporunda hangi faaliyet için ne

kadar harcama yapıldığının raporlanmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, performans esaslı bütçeleme sisteminin temelini oluşturan "plan-program-bütçe bağı"nın etkin bir şekilde 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 yılsonu gerçekleştirmelerini izleyebilecek bir sistem kurulması gerektiği düşünülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün “Performans Programları ve Faaliyet Raporları” konulu genel yazısına göre, Performans programlarının izleme ve değerlendirmesi için Performans Göstergesi Gerçekleşmeleri İzleme (PGGİ) Formu, Performans Göstergesi İnceleme ve Değerlendirme (PGİD) Formu, Performans Hedefi İzleme ve Değerlendirme (PHİD) Formu ve Performans Göstergesi Sonuçları (PGS) Formlarının hazırlanması gerektiğini ve Faaliyet raporlarının Performans Sonuçları bölümünde ise sadece PHİD ve PGS formlarının yer alması gerektiğini belirtmiştir. İdare, söz konusu standart formlarda performans hedefi ile yıl içinde yapılan harcamaları göstermelerine olanak sağlayan bölümler olmadığını da vurgulamıştır. Bunun yanı sıra da mevcut harcama sistemi harcamaların performans hedefleriyle ve dolayısıyla faaliyet raporu ile ilişkisini kurmalarına olanak sağlamadığını da belirtmiştir.

Ayrıca İdare, Maliye Bakanlığı tarafından “Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi Oluşturulması” proje çalışmalarına başladığını ve bu proje hayata geçirildiği zaman Stratejik Yönetim Süreci ile Bütçe Uygulama Sürecinin bağlantısının kurulabileceğini ifade etmiştir.

**Sonuç olarak** Kamu idaresi göndermiş olduğu cevapta Maliye Bakanlığının “Performans Programları ve Faaliyet Raporları” konulu yazısı ekinde yer alan formların hedef ve harcamaları göstermelerine olanak sağlayan bölümleri olmadığını ve mevcut harcama sistemi ile harcamaların performans hedefi ve faaliyet raporu ile ilişkisini kurmalarına olanak sağlamadığını belirtse de plan- program- bütçe bağı'nın kurulabilmesi için Faaliyet Raporunda hangi faaliyet için ne kadar harcama yapıldığının raporlanması gerekmektedir. Bunun için bütçe uygulaması ve muhasebeleştirilmesi aşamalarının stratejik yönetim sürecine entegre edilmesi için gerekli tedbirlerin alınması ve faaliyetler için tahsis edilen ödeneklerin yılsonu gerçekleştirmelerini izleyebilecek bir sistem kurulması gerektiği düşünülmektedir.

## **D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

06520 Balgat / ANKARA

Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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