



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI

2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu



Eylül 2020

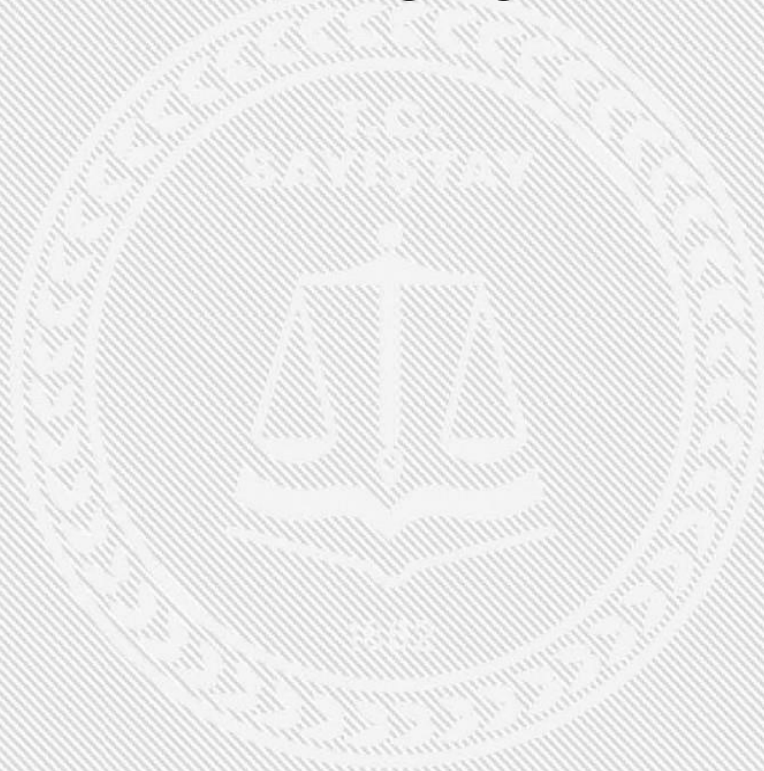


## **İÇERİK**

<b>ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI 2019 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ 2019 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>124</b>



**ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI**  
**2019 YILI**  
**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM**  
**RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	8
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	8
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	9
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	9
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	14
7.	DENETİM BULGULARI.....	14
8.	EKLER.....	117





## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> İstihdam Türlerine Göre Personelin Dağılımı.....	3
<b>Tablo 2:</b> Bakanlığa Bağlı, İlgili ve İlişkili Kamu İdareleri .....	3
<b>Tablo 3:</b> 2019 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu .....	5
<b>Tablo 4:</b> Bilanço ve Taşınmaz İcmal Cetveli Karşılaştırma Tablosu.....	32
<b>Tablo 5:</b> Yıllar İtibarıyla Avrasya Tüneli'nden Kaçak Geçişlere İlişkin Bilgiler (Adet).....	35
<b>Tablo 6:</b> Kaçak Geçişlerden Kaynaklanan Talep Garantisi Ödemeleri (TL).....	36
<b>Tablo 7:</b> Geç Ödemeden Doğan Gecikme Faizi ve Kur Farkı Ödemeleri (TL).....	38
<b>Tablo 8:</b> Örnek Yaklaşık Maliyet Tablosu .....	73
<b>Tablo 9:</b> Yaklaşık Maliyet Karşılaştırma Tablosu 1 .....	76
<b>Tablo 10:</b> Yaklaşık Maliyet Karşılaştırma Tablosu 2 .....	76
<b>Tablo 11:</b> İstasyon ve Tünel İnşaat İşleri için Karşılaştırma Tablosu .....	78
<b>Tablo 12:</b> Açıkta ve Tünelde İnşaat Pozlarının Karşılaştırma Tablosu.....	80
<b>Tablo 13:</b> Boru Süren İmalatı Karşılaştırma Tablosu .....	85
<b>Tablo 14:</b> Otomobil ve Ofis Gereçleri Tablosu.....	100
<b>Tablo 15:</b> Yapım İşleri Personel Tablosu.....	102
<b>Tablo 16:</b> Harcırah Kanunu'na Tabi İşler Tablosu .....	104



## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AKM</b>	: Atatürk Kültür Merkezi
<b>AYGM</b>	: Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü
<b>ÇED</b>	: Çevresel Etki Değerlendirme
<b>DHMİ</b>	: Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü
<b>DLH</b>	: Demiryollar, Limanlar ve Hava Meydanları İnşaatı Genel Müdürlüğü
<b>KÖİ</b>	: Kamu Özel İşbirliği
<b>NATM</b>	: Yeni Avusturya Tünel Açma Metodu
<b>PTT</b>	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
<b>SGB</b>	: Strateji Geliştirme Başkanlığı
<b>SGK</b>	: Sahil Güvenlik Komutanlığı
<b>TCDD</b>	: Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
<b>TÜDEMSAŞ</b>	: Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii Anonim Şirketi
<b>TÜFE</b>	: Tüketici Fiyatları Endeksi
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>TÜLOMSAŞ</b>	: Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayii Anonim Şirketi
<b>TÜRKSAT</b>	: Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme Anonim Şirketi
<b>TÜVASAŞ</b>	: Türkiye Vagon Sanayii Anonim Şirketi
<b>UAB</b>	: Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı
<b>ÜFE</b>	: Üretici Fiyatları Endeksi



## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Kamulaştırma Yoluyla Edinilen Duran Varlıklara İlişkin Bedellerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
2. Devam Etmekte Olan Yatırımlara İlişkin Tutarların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenmemesi
3. Geçici Kabulü Yapılan Yatırımların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarına Aktarılmasına İlişkin Tespitler
4. Yapım İşlerine Ait Nihai Projelerin Haklar Hesabında İzlenmemesi
5. Tasfiyesine Karar Verilen İş İçin Ödenen Tazminat, Faiz ve Vekalet Ücretlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
6. Bakanlık Aleyhine Sonuçlanan Hukuk Davalarına İlişkin Muhasebe Kayıtlarında Eksiklikler Bulunması
7. Avrasya Tüneli Projesinde Hizmet İmtiyaz Varlığı ve Gelecek Dönemlere Ait Muhtemel Vazgeçilen Gelirlerin Gerçek Değerleriyle Mali Tablolarda Yer Almaması
8. Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Giderleştirilmesi
9. İdari Para Cezası Peşin Ödeme İndirimlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
10. İdari Para Cezası Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması
11. Tasfiye Sonucu Ortaya Çıkan Kesin Hakediş Alacağı'nın İlgili Maddi Duran Varlık Hesabından Mahsup Edilmemesi
12. Tesislerin, Taşınır Mal Yönetmeliği'ne Uygun Muhasebeleştirilmemesi
13. Taşınmazlara İlişkin İcmal Cetvelinde Yer Alan Tutarlar ile Bilançoda Yer Alan Maddi Duran Varlık Hesaplarında Kayıtlı Tutarlar Arasında Uyumsuzluk Bulunması

### B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler

1. Avrasya Tüneli Projesinde Uygulama Sözleşmesi Gereği İdarece Verilen Talep Garantilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi

- 2. Avrasya Tüneli'nden Kaçak Geçiş Yapan Araçların Muayenesinin, Alım-Satımının ve Yurtdışına Çıkışının Önlenmesine Yönelik Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi**
- 3. Avrasya Tüneli Projesinde Bakanlığın Talebi Üzerine 2019 Yılı İçin Uygulanan Geçiş Ücreti İndirimine İlişkin Fark Ödemelerinin Gecikmeli Olarak Yapılması Nedeniyle Gecikme Faizi ve Döviz Kuru Farkı Ödenmesi**
- 4. Vadesi Geçmiş Teminat Mektuplarının Mali Tablolarda İzlenmeye Devam Edilmesi**
- 5. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Değerden Fazla Amortisman Ayrılması**
- 6. Adapazarı Karasu Limanları ve Sanayi Tesisleri Demiryolu Bağlantısı Alt Yapı İnşaatı İşinin İhale ve Sözleşmenin Yürütülmesi Aşamasına İlişkin Tespitler**
- 7. Danışmanlık Hizmet Alımı İşleri Kapsamında İdarenin Genel ve Sürekli İhtiyaçları İçin Personel Çalıştırılması**
- 8. Hizmet Alım Usulüyle İhalesi Yapılan Danışmanlık Hizmet İşleri İhale Dokümanlarında Teknik Personelin Niteliklerine İlişkin Düzenlemelerin Yapılmaması**
- 9. Danışmanlık ve Teknik Destek Hizmet Alımı İşleri Kapsamında Çalıştırılan Personelin Ücret Artışlarına İlişkin Sözleşmede Yer Alan Hükmün Açık ve Net Olmaması**
- 10. E-Devlet ile İlgili Bilgi ve İletişim Teknolojileri Hizmetleri Kapsamında Olmayan Alımların İhale Yapılmadan TÜRKSAT A.Ş.'den Alınması**
- 11. Harca Tabi Olmayan Gemi, Deniz ve İçsu Araçları İçin Düzenlenen Ruhsatnamelerden Harç Benzeri Ücret Alınması**
- 12. Yapım İşleri Sözleşmeleri Kapsamında Kullandırılan Avanslara İlişkin Bildirim İşlemlerinin Sözleşmelerine Uygun Olarak Yapılmaması**
- 13. Kemalpaşa Lojistik Merkezi Projesi Kapsamında Yapım İşinin Kısımlara Bölünerek İhale Edilmesi İşleminde Mevzuata Uymayan Hususların Bulunması**
- 14. Kentiçi Raylı Sistem (Metro Yapımı) İhalelerinde Yaklaşık Maliyetin Doğru / Uygun / Gerçekçi Hazırlanmaması**

- 15. Kentiçi Raylı Sistem (Metro Yapımı) İşlerinde Sistem Mühendisliği Alt Yüklenicisinin Öngörülmesi ve Bu Hizmete İlişkin İhale Dokümanlarında Yer Alan Hükümler Arasında Çelişkilerin Bulunması**
- 16. Kentiçi Raylı Sistem (Metro Yapımı) İşlerinde Uygulama Projelerinin Hazırlanmasında Ekonomiklik Kriterinin İhmal Edilmesi**
- 17. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Yapılan Hata Düzeltme Kayıtlarının Mali Tablolarda Açıklanmaması**
- 18. Mühendislik Hizmet Alımı İşlerinde Mevzuata Uygun Olmayan İş Artışlarının Yapılması**
- 19. Tasfiye Kararnamesi Hükümleri Uyarınca Süre Uzatımı Verilirken Sözleşme ve İş Programı Gereklerine Uyulmaması**
- 20. Yapım İşlerinde Kamu Birim Fiyatlarında Bulunmayan Rayiç Bedellerinin Tespitinde Mevzuat Hükümleri Dışında İşlemlerin Yapılması**
- 21. Yapım İşlerine İlişkin Verilen İş Artışlarında Mevzuat Hükümleri Dışında İşlemlerin Yapılması**
- 22. Yapım ve Danışmanlık İhaleleri Sözleşmelerine Hüküm Konulmak Suretiyle, İdarenin İhale Konusu İşle İlgili Olmayan Genel ve Sürekli İhtiyaçlarının Karşılanması**
- 23. Yapımla İlgili Danışmanlık Hizmet Alımı İhalelerinin Yaklaşık Maliyet Hesaplamalarındaki “Geri Ödenecek Masraflar” İş Kaleminde Yer Alan Maliyetlerin Gerçekçi Olmaması;**
- 24. Bakanlık Taşra Teşkilatı'nın Görev, Yetki, Sorumluluk İle Çalışma Usul ve Esaslarını Düzenleyen Bir Mevzuatın Olmaması**
- 25. İç Kontrol Sistemi Çalışmalarına Taşra Birimlerinin Dahil Edilmemesi**
- 26. Özel Şahıs Sigortası Primlerinin Vergi Matrahından İndiriminde Azami Sınırın Dikkate Alınmaması**
- 27. Personel Ödemelerine Ait Bilgilerin Güncel Olmaması ve Takip Edilmemesi**
- 28. Teşkilat Yapısı Değişen Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü'nün “Teşkilat, Görev, Sorumluluk ve Yetki Yönergesi” İle “İmza Yetkileri Yönergesi”nin Güncellenmemesi; Görev Tanımları İle İş Akış Şemalarının Hazırlanmaması**

## 29. Zamanaşımına Uğratılan Banka Hesaplarının Bulunması



## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının (UAB) görev, yetki ve sorumlulukları, 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 474'üncü maddesi ile belirlenmiştir.

Ayrıca, 655 sayılı Ulaştırma ve Altyapı Alanına İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de de Bakanlığa verilen görevler bulunmaktadır.

Anılan mevzuat hükümleri ile Bakanlığa verilen başlıca görevler şunlardır:

a) Ulaştırma, denizcilik, haberleşme ve posta iş ve hizmetleri ile Karadeniz ile Marmara denizini birleştiren ve gemilerin seyrüseferine imkan veren Kanal İstanbul ve benzeri su yolu projelerinin geliştirilmesi, kurulması, kurdurulması, işletilmesi ve işlettirilmesi hususlarında, ilgili kurum ve kuruluşlarla koordinasyon içerisinde, milli politika, strateji ve hedeflerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen hedefleri uygulamak,

b) Ulaştırma ve denizcilik iş ve hizmetleriyle ilgili altyapı, şebeke, sistem ve hizmetleri; ticari, ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara, teknik gelişmelere uygun olarak planlamak, kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek ve geliştirmek,

c) Ulaştırma, denizcilik, haberleşme ve posta iş ve hizmetlerinin ekonomik, seri, elverişli, güvenli, kaliteli, çevreye kötü etkisi en az ve kamu yararını gözeterek tarzda serbest, adil ve sürdürülebilir bir rekabet ortamında sunulmasını sağlamak,

ç) Evrensel hizmet politikalarının, ilgili kanunların hükümleri dahilinde ülkenin sosyal, kültürel, ekonomik ve teknolojik şartlarına göre belirlenmesi için gerekli çalışmaları yapmak, evrensel hizmetin yürütülmesini sağlayacak esasları tespit etmek, uygulanmasını takip etmek,

d) Ulaştırma, denizcilik, haberleşme, posta iş ve hizmetlerinin gerektirdiği uluslararası ilişkileri yürütmek, anlaşmalar yapmak ve bu alanlarda uluslararası mevzuatın gerektirmesi halinde mevzuat uyumunu sağlamak,

e) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek,

f) Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi yürürlüğe girmeden önce Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı adıyla faaliyet gösteren Bakanlığın görev, yetki ve sorumlulukları, 01.11.2011 tarihli ve 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenmiş iken, 02.07.2018 tarihli ve 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 655 sayılı Kararnamenin Bakanlığın görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen maddelerinin birçoğu yürürlükten kaldırılmıştır.

Ardından, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 16’ncı Bölümü’nde Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının görevleri ve teşkilat yapısına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bakanlığın görevleri açısından Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi öncesi ve sonrasındaki durum karşılaştırıldığında, havacılık sanayi ve uzay teknolojileri alanındaki görevler ile e-Devlet hizmetlerine ilişkin görevlerin kapsam dışına alınması haricinde önemli bir değişiklik yaşanmadığı görülmektedir.

Havacılık sanayi ve uzay teknolojilerine ilişkin görevlerin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte Bakanlığın görevleri arasından çıkarılması, 13.12.2018 tarihli ve 23 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile ilgili Türkiye Uzay Ajansı kurulması ve Bakanlık bünyesinde yer alan Havacılık ve Uzay Teknolojileri Genel Müdürlüğünün kapatılmasıyla gerçekleştirilmiştir.

E-Devlet hizmetlerine ilişkin görevlerin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte Bakanlığın görevleri arasından çıkarılması ise, 24.10.2019 tarihli ve 48 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Dijital Dönüşüm Ofisinin kurulması ve söz konusu görevlerin bu Ofise verilmesi suretiyle gerçekleştirilmiştir.

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının misyonu; ulaştırma, denizcilik, haberleşme ve bilgi teknolojileri alanlarında; dengeli, erişilebilir, ekonomik ve güvenli hizmet anlayışıyla, toplumun yaşam kalitesinin yükseltilmesine ve ülke kalkınmasına katkı sağlamaktır.

Vizyonu ise; güvenli ulaşımı, hızlı erişimi sağlayan bir kurum olmaktadır.

## **1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları**

Merkezi Ankara’da olan Bakanlık, merkez teşkilatının yanında 13 Bölge Müdürlüğü, Marmaray Bölge Müdürlüğü, 3 Denizdibi Tarama Başmühendisliği ve 71 Liman Başkanlığından oluşan taşra teşkilatı ile hizmet vermektedir.

Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatında 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla toplam 3.931 kişi istihdam edilmektedir. Bakanlık personelinin istihdam türlerine göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 1: İstihdam Türlerine Göre Personelin Dağılımı**

Kadro Durumu	Merkez		Taşra		Toplam Kadro	
	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş
Memur	1390	1215	1528	1223	2918	2438
İşçi	294	195	713	650	1007	845
4/B Sözleşmeli Personel	-	8	6	37	6	45
<b>Toplam Kadro</b>	<b>1684</b>	<b>1418</b>	<b>2247</b>	<b>1910</b>	<b>3931</b>	<b>3328</b>

Söz konusu tabloda yer alan verilere göre, Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı bünyesinde 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla toplam 2918 memur, 1007 işçi ve 6 sözleşmeli personel istihdam edilmektedir. Bakanlığa ihdas edilmiş olan 2438'i memur, 845'i işçi kadrosu ve 45'i sözleşmeli personel pozisyonu olmak üzere toplam 3328 boş kadro ve pozisyon bulunmaktadır.

Bakanlık personelinin hizmet sınıflarına göre dağılımına bakıldığında, 1802 personelin Genel İdare Hizmetleri Sınıfında, 1038 personelin Teknik Hizmetler Sınıfında, 7 personelin Sağlık Hizmetleri ve Yardımcı Sağlık Hizmetleri Sınıfında, 9 personelin Avukatlık Hizmetleri Sınıfında ve 27 personelin de Yardımcı Hizmetler Sınıfında yer aldığı görülmektedir.

**Tablo 2: Bakanlığa Bağlı, İlgili ve İlişkili Kamu İdareleri**

Bağlı İdareler	İlgili İdareler	İlişkili İdareler
Karayolları Genel Müdürlüğü	Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü	Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü	PTT A.Ş. Genel Müdürlüğü
	TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü	TÜRKSAT A.Ş. Genel Müdürlüğü
	<b>TCDD Bağlı Ortaklıklar</b>	
	-TCDD Taşımacılık A.Ş. - TÜDEMSAŞ - TÜVASAŞ - TÜLOMSAŞ	

Bakanlığa bağlı kamu idareleri, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü olmak üzere 2 tanedir.

Bakanlıkla ilgili olan kamu idareleri ise; Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMİ) ve TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü olmak üzere 3 tanedir.

Bakanlığın ilişkili olduğu kamu idareleri; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, PTT A.Ş. Genel Müdürlüğü ve TÜRKSAT A.Ş. Genel Müdürlüğü olmak üzere 3 tanedir.

İlgili kamu idarelerinden TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü'nün; TCDD Taşımacılık A.Ş. TÜDEMSAŞ, TÜVASAŞ ve TULOMSAŞ olmak üzere 4 bağlı ortaklığı bulunmaktadır.

04.04.2020 tarihli ve 31058 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2186 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu bağlı ortaklıklardan TÜDEMSAŞ, TÜVASAŞ ve TULOMSAŞ'ın birleştirilmesi suretiyle, iktisadi devlet teşekkülü olarak Türkiye Raylı Sistem Araçları Sanayii Anonim Şirketi (TÜRASAŞ) kurulmuştur.

### **1.3. Mali Yapı**

Bakanlık, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2019 Yılı Bütçesiyle Bakanlığa 27.770.926.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin % 2,88'ine tekabül etmektedir.

Bakanlıkça, bütçeyle verilen ödenekler dışında, uluslararası antlaşmalar gereğince Avrupa Birliği (AB) Katılım Öncesi Yardım Aracı kapsamındaki projeler için 2019 yılı içerisinde AB fonlarından 55.038.047,09 Avro kaynak kullanılmıştır.

Ayrıca, Bakanlık faaliyetlerinin finansmanında, bütçe dışında kalan döner sermaye işletmesinden 656.551.683,82 TL; genel bütçe gelirleri arasında yer alan Evrensel Posta Hizmet Gelirlerinden 82.598.299,00 TL ve Evrensel Hizmet Gelirlerinden 812.493.158,73 TL kaynak kullanılmıştır.

Bakanlıkça sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre, Bakanlığın 2019 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıda belirtilmiştir:

**Tablo 3: 2019 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu (TL)**

Tertip	Başlangıç Ödeneği	Aktarma		Toplam Ödenek	Harcama
		Eklenen	Düşülen		
<b>01- Personel Giderleri</b>	219.947.000	26.301.105	16.301.105	229.947.000	216.463.766
<b>02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>	45.305.000	4.622.611	4.622.611	45.305.000	42.860.886
<b>03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	87.635.000	238.736.476	7.999.013	318.372.463	254.042.637
<b>05- Cari Transferler</b>	8.856.949.000	2.089.471.200	2.174.400	10.944.245.800	10.943.632.450
<b>06- Sermaye Giderleri</b>	8.469.501.000	1.449.566.958	2.481.538.104	7.437.529.854	7.305.935.026
<b>07- Sermaye Transferleri</b>	10.091.589.000	22.044.051.911	2.508.471.000	29.627.169.911	26.872.041.664
<b>TOPLAM</b>	<b>27.770.926.000</b>	<b>25.852.750.262</b>	<b>5.021.106.233</b>	<b>48.602.570.029</b>	<b>45.634.976.432</b>

UAB'ın 2019 yılı başlangıç ödenekleri toplamı 27.770.926.000,00 TL olup; Mal ve Hizmet Alım Giderleri 87.635.000,00 TL, Cari Transfer Giderleri 8.856.949.000,00 TL, Sermaye Giderleri 8.469.501.000,00 TL ve Sermaye Transfer Giderleri 10.091.589.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Eklenen ve düşülenler dâhil olmak üzere yılsonu toplam ödenek tutarı 48.602.570.029,00 TL'dir.

Bakanlığın, 2019 yılsonu harcaması ise, 45.634.976.432,00 TL olup; bu tutarın 37.815.674.115,00 TL'si cari transfer ve sermaye transferi olarak başta bağlı ve ilgili kamu idareleri olmak üzere diğer kurum ve kuruluşlara aktarılmıştır. Diğer kurum ve kuruluşlara yapılan bu aktarmalar dikkate alındığında, Bakanlığın 2019 sonu itibarıyla gider gerçekleşmesi 7.819.302.317,00 TL olmuştur.

Faaliyet sonuçları ile ilgili verilere bakıldığında; Bakanlığın 2019 yılı faaliyet gelirleri toplamının 4.410.571.524,15 TL, faaliyet giderleri toplamının 44.107.953.976,98 TL, faaliyet sonucunun ise -39.697.382.452,83 TL olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi, 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu'nun 33'üncü maddesinin verdiği yetkiye istinaden, 2004 yılı Nisan ayında kurulmuş ve Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü olarak faaliyetlerine başlamıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte; Döner Sermaye İşletmesi, 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 490'ıncı maddesi ile yeniden yapılandırılmıştır.

İşletmenin ana gelir kalemleri; belgelendirme ve ruhsat gelirleri ile muayene, ölçüm, kontrol ve denetim gelirlerinden oluşmaktadır. Ana gider kalemleri ise; Bakanlık ve Karayolları Genel Müdürlüğü personelinin ek ödemeleri ile Bakanlık hizmetlerinin desteklenmesine ilişkin giderler ve bazı yatırım projelerinin finansmanından oluşmaktadır. İşletmenin 2019 yılı toplam geliri 700.807.323,97 TL; toplam gideri ise, 656.551.683,82 TL olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılı içerisinde Döner Sermaye İşletmesi gelirlerinden toplam 117.688.344,57 TL Hazine payı aktarılmıştır. 350.004.544,75 TL tutarında sermayesi bulunan İşletmenin 31.12.2019 tarihi itibarıyla banka mevcudu 183.374.514,20 TL'dir.

#### **1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi**

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

5018 sayılı Kanun'un 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 5018 sayılı 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 esaslıdır. Mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu idaresinin bütün varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderleri ile garantileri gibi tüm mali işlemlerini kapsar.

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

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

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

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

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

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

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

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

## **2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU**

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

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve



doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

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

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

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

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

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

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

#### **5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 11'inci maddesinde, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanun'da belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır.

Buna göre üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü

düzenlemelerin yapılması, harcama yetkililerine ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu verilmiş bulunmaktadır.

Anılan Kanun'un 60, 61, 63 ve 64'üncü maddelerinde, mali hizmetler birimleri, muhasebe yetkilileri ve iç denetçilerin iç kontrol alanındaki görev ve sorumluluklarına yer verilmiştir.

Buna göre; mali hizmetler birimleri, idarenin iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve ön mali kontrol faaliyetini yürütmekten, muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi ve eklerinin kontrolünden, muhasebe işlemlerinin belirlenmiş standartlara ve usulüne uygun olarak kaydedilmesinden, raporlanmasından, muhafazasından ve denetime hazır halde bulundurulmasından, iç denetçiler ise idarelerin iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinden ve geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasından sorumludurlar.

Yukarıda belirtilen sorumluluklar çerçevesinde, Bakanlığın 2019 yılı iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmaları, 2019 yılında ve öncesinde gerçekleştirilen tüm faaliyetler dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

Buna göre, mevcut durum aşağıda özetlenmiştir.

İdare, 2017-2018 yılları arasında, iç kontrol sisteminin oluşturulması, izlenmesi ve değerlendirilmesi çalışmalarına geçici bir süre ara verilmesinin gerekçesini, iç kontrol sisteminin kurulması aşamasında ortaya çıkan doküman yükünün çok fazla olmasına ve bu dokümanların güncel tutulması çalışmalarının fiziksel olarak yürütülmesinin zorluğuna dayandırmıştır.

Bu olumsuzluğun bir yazılımla aşılabileceği kararını alan İdare, 2018 yılı sonu itibarıyla, Kamu İç Kontrol Otomasyon Yazılımı (KIOS GRC) temin etmiştir.

İç kontrol sisteminin oluşturulması çalışmalarına Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş kapsamında yaşanabilecek olası yönetim ve sistem değişiklikleri nedeniyle, 2019 yılında başlanmıştır.

Buna göre; 31.01.2019 tarihi başlangıç olmak üzere 99 günlük çalışma planı takvimi oluşturulmuştur.

### Çalışma planı;

1.aşama: İç Kontrol Proje Ekibinin Belirlenmesi, 2.aşama: Teşkilat Şemasının Kontrol Edilmesi ve Son Halinin Verilmesi, 3.aşama: Birim Görev Tanımlarının Hazırlanması, 4.aşama: Görev Unvanlarının Belirlenmesi ve Bireysel Görev Tanımlarının Hazırlanması, 5.aşama: Süreç Hiyerarşisinin Sisteme Tanımlanması, 6.aşama: Alt Süreç Sorumlularının Belirlenmesi, 7.aşama: İç Kontrol Proje Ekibi (SGB) Çalışma Takviminin Oluşturulması, 8.aşama: Süreç (İş Akışları) ve Risk Analizlerinin Yapılması (28.03.2019- 24.05.2019), 9.aşama: Ortak Süreçlerin Gözden Geçirilmesi (27.05.2019 -14.06.2019), 10.aşama: Ara Rapor (17.06.2019 -19.06.2019), 11.aşama: Stratejik Risk Değerlendirme Çalışmayı, 12.aşama: Nihai Raporun Hazırlanması, şeklinde yapılmıştır.

31.01.2019 tarihi itibarıyla birimler tarafından teşkilat şemaları, birim görev tanımları, bireysel görev tanımları, süreç hiyerarşileri, alt süreç sorumluları, iş akış şemaları ve operasyonel riskler ve bu risklere ait kontrol faaliyetleri belirlenerek sisteme girişleri yapılmaya başlanmıştır.

Proje Çalışma Takvimine göre, projenin ilk sekiz aşamasının 24 Mayıs 2019 tarihi itibarıyla tamamlanması öngörülmüş olmasına rağmen çalışmalar zamanında bitirilememiştir.

SGB İç Kontrol Proje Ekibinin ilk altı ayı içeren kontrollerinde, bazı birimlerin veri girişlerinde eksiklikler ve hatalar bulunduğu konusunda tespitleri olmuştur.

Yapılan tespitler çerçevesinde; genel bir yazı ile birimlere; veri girişleri eksik olanların çalışmalarını en kısa sürede tamamlaması, girişi tamamlanan bir kısım iş akış şemalarının sistem üzerinden Daire Başkanı onayına sunularak onaylanması, sistem üzerinde Organizasyon Şeması-Görevler bölümünden görev tanımlarına personel tanımlaması yapılması ve girişi tamamlanan Görev Tanımı belgelerinin Daire Başkanı tarafından onaylanması ve ilgili personele duyurulması hususları bildirilmiştir.

Gelinen noktada; bazı birimlerin proje çalışmalarını henüz tamamlamaması nedeniyle "İç Kontrol ve Risk Yönetimi Projesi" çalışmaları Proje Çalışma Planı takvimi dahilinde yürütülemediği görülmüştür.

Son olarak mevcut durumun, 2009 yılından günümüze kadar yapılmış olunan eylemler ve gerçekleştirmelerle birlikte değerlendirilmesi sonucunda yapılan tespitlere aşağıda yer verilmiştir.

Buna göre,

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar İç Kontrol Otomasyon Yazılımı (KIOS GRC) üzerinde açık bir şekilde belirlenmiş olup, veri girişleri yapılmaktadır.

İş akış süreçleri, İş Akış Şemaları İç Kontrol Otomasyon Yazılımı (KIOS GRC) üzerinde belirlenmiş olup, veri girişleri devam etmektedir.

Yetki devirleri ve sınırları, 22.10.2018 tarihli ve 78850 sayılı Bakanlık Makamı Oluru ile güncellenerek yürürlüğe giren “İmza Yetkileri Yönergesi” ile yazılı olarak belirlenmiştir.

İdarece yapılan görevlendirmelerde, görevler ayrılığı ilkesi genel olarak dikkate alınmakla beraber, personel eksikliğine bağlı olarak görevler ayrılığı ilkesinin uygulanmadığı durumların tespit edilmesi çalışmalarına başlanılmamıştır.

İç Kontrol Eylem Planı IV Taslağı 2017 yılında hazırlanmış olup, Sistemin Bakanlık genelinde uygulanması amacıyla yazılım temini ve kurulum çalışmaları ile Cumhurbaşkanlığı Sistemine geçişten dolayı nihai hali Kurul’a sunulamamıştır.

Etik Komisyonu eğitim ve bilgilendirme çalışmaları düzenli olarak yapılmakta olup; Etik Komisyonu Yıllık Faaliyet Raporları Bakanlığın resmi internet sayfasında yayınlanmaktadır.

Personel ve Eğitim Dairesi Başkanlığınca Hassas Görev Belirleme Rehberi ve Hassas Görev Envanteri oluşturulmuş olup, yeniden yapılanan birimler için revize edilmesi çalışmaları devam etmektedir.

Bakanlığın Hizmet İçi Eğitim Yönetmeliği'nin 8'inci maddesi gereğince; merkez ve taşra teşkilatı birimlerinden gelen eğitim talepleri incelenerek Eğitim Kurulu kararı ile yıllık eğitim planlaması yapılmaktadır.

Bakanlığın Stratejik Planları mevzuata uygun olarak hazırlanmakta ve çalışmalarda birimler ile personelden katkı alınmaktadır. İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır. Kurumun bütçesi performans hedefleri ve faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir.

İç Kontrol Otomasyon Yazılımı (KIOS GRC) sistemi üzerinden yürütülen çalışmaların tamamlanmasından sonra Bakanlık Risk Yönetimi Eylem Planı oluşturulmasına yönelik bir Çalıştayın gerçekleştirilmesi planlanmaktadır. Söz konusu Çalıştayda, Bakanlık Stratejik

Planına yönelik stratejik risklerin, kurumsal risk yönetimi perspektifinden değerlendirilmesi öngörülmekle birlikte, kurumsal riskler henüz belirlenmemiştir.

Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a uygun olarak kurulmuştur.

Güncelleme çalışmaları ile yeni veri girişlerinin yapılmasını bekleyen, Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkanı sunacak bir yönetim bilgi sistemi mevcuttur. Kurumda veri kayıt ve dosyalama sistemi mevcuttur ve her yıl İdare Faaliyet Raporunda ayrıntılı olarak belirtilmektedir.

Faaliyet raporları mevzuata uygun hazırlanmaktadır. Faaliyet sonuçları ile değerlendirmeleri İdare Faaliyet Raporunda gösterilmektedir. Faaliyet raporları Bakanlık resmi internet sayfasında duyurulmaktadır. Üst yönetici ve harcama birimleri tarafından imzalanmış iç kontrol güvence beyanları Birim ve İdare Faaliyet Raporu ekinde yer almaktadır.

İç kontrol çalışmaları uzun bir süre aktif olarak yürütülmediğinden şu an için Üst Yöneticinin onayı ile görevlendirilmiş bir İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu bulunmamaktadır.

Bu nedenle, iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilerek İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanması yapılamamaktadır. En son 20.03.2017 tarihinde İzleme ve Yönlendirme Kurulu toplantısı yapılmış olup, "Eylem Planı 2016 Yılı Gerçekleşme Sonuçları Raporu" üst yönetici tarafından 04.04.2017 tarihinde onaylanmıştır. Üst yöneticinin onayladığı değerlendirme raporu henüz oluşturulmamıştır.

Kurumdaki iç denetçi sayısı, iç denetim fonksiyonunun etkin olarak yerine getirilebilmesi için yeterlidir.

Bakanlığa tahsis edilen iç denetçi kadro sayısı 20 olup, halihazırda biri başkan olmak üzere fiilen 8 iç denetçi görev yapmaktadır. İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin her yıl düzenlemiş olduğu denetim ve raporlama çalışması bulunmamakla beraber, 2015 yılında Strateji Geliştirme Başkanlığı nezdinde gerçekleştirilen "İç Kontrol Sistemi Uygulamaları" konulu danışmanlık faaliyeti sonucunda hazırlanan danışmanlık raporu mevcuttur.

İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Sistemine ilişkin olarak, kurum personeline teorik ve uygulamalı eğitimler verilmiştir. İç kontrol sistemi ve kurumsal risk yönetimi üst yönetim ve kurum personeli tarafından sahiplenilmiş olmakla beraber bazı birimler tarafından

sahiplenilme düzeyi düşük kalmıştır. 2019 yılı içerisinde, iç kontrol bileşenlerine ilişkin tespit edilen yetersizlikleri gidermek üzere birimlere genel bir yazı yazılarak sorumlulukları hatırlatılmıştır.

Kurum portalında iç kontrole yönelik sayfa yer almakta olup, tüm Bakanlık personelinin erişimine açık olacak şekilde düzenlenmiştir. SGB resmi internet sayfası güncelleme çalışmaları devam etmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca; gerçekleştirilen çalışmalar ile iç kontrol standartlarına uyum konusunda gerekli olan şartlardan bir kısmının sağlandığı, bazı eylemlerde ise iç kontrol standartlarına uyum konusunda eksiklikler bulunduğu, nihai değerlendirmenin Kamu İç Kontrol Otomasyon Yazılımı üzerinden yürütülen çalışmaların devam etmesi nedeniyle 2020 yılı sonu itibarıyla yapılabileceği kanaatine varılmıştır.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının 2019 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç, tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## **7. DENETİM BULGULARI**

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

### **A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI**

#### **BULGU 1: Kamulaştırma Yoluyla Edinilen Duran Varlıklara İlişkin Bedellerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Bakanlık tarafından yürütülen projeler kapsamında kamulaştırması yapılan arazi ve arsaların kamulaştırma bedelleri üzerinden 250-Arazi ve Arsalar Hesabında izlenmesi gerekirken, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “25-Maddi Duran Varlıklar” başlıklı 169'uncu maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kamu idarelerince faaliyetlerinde

kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar, bunların birikmiş amortismanları ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin “250-Arazi ve Arsalar Hesabı” başlıklı 171’inci maddesinde; arazi ve arsalar hesabının, kamu idarelerinin her türlü arazi ve arsaları ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı, “Hesabın İşleyişi” başlıklı 172’nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise; bütçeye gider kaydedilmek suretiyle edinilen arsa ve arazilerin, maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç kaydedileceği belirtilmektedir.

Buna göre, kamu idarelerince herhangi bir şekilde edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan arazi ve arsaların, maliyet bedeli ile “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda, 250-Arazi ve Arsalar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Bakanlık tarafından yürütülen projeler kapsamında kamulaştırması yapılan toplam 52.295.237,25 TL tutarındaki arazi ve arsaların kamulaştırma bedelleri üzerinden 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir. Ancak, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, kamulaştırması yapılan arazi ve arsaların 250-Arazi ve Arsalar Hesabında kayıt altına alınması gerekmektedir.

Bu durum, mali tablolarda 250-Arazi ve Arsalar Hesabının 52.295.237,25 TL noksan; 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının ise, bu tutar kadar fazla görünmesine yol açmaktadır.

Dolayısıyla, kamulaştırma işlemlerinin doğru hesaplarda izlenmesi ve bu sayede mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması için gelecek dönemde yapılacak kamulaştırma işlemlerinin 250-Arazi ve Arsalar Hesabında kayıt altına alınması gerektiği düşünülmektedir.

## **BULGU 2: Devam Etmekte Olan Yatırımlara İlişkin Tutarların Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında İzlenmemesi**

İlgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilmesi gereken yatırımların bilanço hesapları ile ilişkilendirilmeden giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “25 Maddi Duran Varlıklar” başlıklı 169’uncu maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kamu idarelerince faaliyetlerinde

kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar ile bunların birikmiş amortismanlarının izlenmesi için kullanılacağı,

“Hesap Grubuna İlişkin İşlemler” başlıklı 170’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile hesaplara alınacağı, maliyet bedeline varlıkların elde edilmesinde faiz hariç yapılan her türlü giderin ilave edileceği, (b) bendinde ise, maddi duran varlıklar için yapılan değer artırıcı harcamaların varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği ve amortisman hesaplamasında dikkate alınacağı,

düzenlemeleri yer almaktadır.

Aynı Yönetmeliğin, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ile ilgili olarak “Hesabın Niteliği” başlıklı 187’nci maddesinde; hesabın yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

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

2019 yılı ve önceki yıllarda yapımına başlanan ve 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilmesi gereken inşaat, bina onarımı, büyük onarım, tadilat ve güçlendirme işlerine ilişkin toplam 5.372.245,04 TL tutarındaki işin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ile ilişkilendirilmeyerek 630-Giderler Hesabı ile giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Bu durum, Bilançoda 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı bakiyesinin olması gerekenden daha az; 630-Giderler Hesabı bakiyesinin ise olması gerekenden daha fazla görünmesine yol açmaktadır.



Bu itibarla; Bakanlık tarafından ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip edilmesi gereken işlerin bu hesapta izlenmesi ve bu hesapta izlenen işlerden geçici kabulü yapılanların ise ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmasının sağlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 3: Geçici Kabulü Yapılan Yatırımların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarına Aktarılmasına İlişkin Tespitler**

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen işlerin geçici kabulü yapıldığı halde, ilgili maddi duran varlık hesabına alınmadığı; geçici kabulü yapılan yatırımların ilgili maddi duran varlıklar hesabına aktarımında hakediş bedellerinin dikkate alınması gerekirken sözleşme bedelleri üzerinden hesap aktarımı yapıldığı ve farklı cinsteki yatırımların aynı alt hesap koduna alındığı görülmüştür.

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin olarak yapılan incelemelerde, aşağıda yer alan hususlar tespit edilmiştir;

#### **a) Geçici Kabulü Yapılan Yatırımların İlgili Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmaması**

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

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 187'nci maddesinde; yapılmakta olan yatırımlar hesabının, 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 kullanılacağı,

"Hesabın İşleyişi" başlıklı 188'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise; tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarların bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedileceği,

hükümleri yer almaktadır.

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

2019 yılı içerisinde geçici kabulü yapılan yatırımlara ait tutarların ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmayıp 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmeye devam edildiği görülmüştür.

Bu durum, mali tablolarda; 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının 86.991.079,93 TL fazla; ilgili maddi duran varlıkları hesabının ise, aynı tutar kadar noksan görünmesine yol açmaktadır.

**b) Geçici Kabulü Yapılan Yatırımlara Ait Tutarların İlgili Maddi Duran Varlık Hesabına Maliyet Bedeli ile Aktarılmaması**

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen yatırımlardan geçici kabulü yapılanların ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması sırasında yatırımın maliyeti dikkate alınmadan sözleşme bedeli üzerinden aktarım yapıldığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin "Hesabın Niteliği" başlıklı 187'nci maddesinde; yapılmakta olan yatırımlar hesabının, kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Buna göre, bir yatırıma ilişkin yapılan tüm harcamaların faiz hariç ilgili yatırımla ilişkilendirilmesi için 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi ve işin tamamlanıp geçici kabulünün yapılması ile yatırımın maliyet bedeli üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması gerekmektedir.

2019 yılı içerisinde yapılan geçici kabullerin incelenmesi neticesinde, yatırım tutarları ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılırken sözleşme bedellerinin dikkate alındığı ve ilgili yatırıma ait tüm maliyetleri içeren hakediş bedellerinin dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen ilgili maddi duran varlık hesaplarına aktarımı yapılan işlerin ilk sözleşme bedelleri üzerinden aktarılması ve ilgili yatırım

için yapılan diğer maliyetlerin göz önünde bulundurulmaması sebebiyle 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının 32.514.892,41 TL fazla; 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabının ise, bu tutar kadar az görünmesine neden olunmuştur.

**c) Farklı Cinsteki Yatırımların Aynı Alt Hesap Koduna Aktarılması**

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen yatırımların geçici kabulünün yapıldığının muhasebe birimine toplu olarak bildirilmesi neticesinde, yatırımların aynı nitelikte yatırım olarak değerlendirildiği ve maddi duran varlık hesabına aktarılırken cins ayrımı yapılmadan aktarıldığı görülmüştür.

Üniversite Altyapısı kapsamında olan bir işin balıkçı barınakları kabul evrakları ile birlikte muhasebe birimine gönderilmesi nedeniyle balıkçı barınaklarının izlendiği 251.01.15-Balıkçı Barınakları; hizmet binası için değer artırıcı bir harcama niteliğinde olan tutarın hava meydanlarına ait yapım işlerinin kabul evrakları ile birlikte muhasebe birimine bildirilmesinden dolayı 251.01.11-Hava Meydanları alt hesap koduna aktarıldığı ve bu hesaplarda izlenmeye devam edildiği, tespit edilmiştir.

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen işlerin cinsine uygun bölümlenmesi yapılmadan maddi duran varlıklar hesabına aktarılması sebebiyle, Üniversite altyapısı kapsamında yapılan işin 251.01.15-Balıkçı Barınakları alt hesabının 36.837.349,36 TL; hizmet binası değer artırıcı harcamasının da 251.01.11-Hava Meydanları alt hesabının 137.000,00 TL fazla; ilgili diğer hesapların ise, bu tutar kadar noksan görünmesine neden olunmuştur.

Maddi duran varlıkların aktarıldığı hesaplarda alt hesap kodu ayrımı yapılması taşınmaz icmal cetvelleri ile uyumun sağlanması ve ilgili varlıklara ait faydalı ömürlerin farklı olması nedeniyle amortisman süre ve oranları farklılaşacağından bu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla; her üç tespitin gereği olarak, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenen yatırımların geçici kabulü yapıldığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması, maddi duran varlık hesabına aktarım yapılırken ilgili yatırımın maliyetinin faiz hariç tamamının dikkate alınması ve yatırımların cinslerine uygun alt hesap kodları kullanılması gerektiği değerlendirilmektedir.

---

---

#### **BULGU 4: Yapım İşlerine Ait Nihai Projelerin Haklar Hesabında İzlenmemesi**

Yapım işlerinin geçici kabulü sonrasında yükleniciler tarafından sunulan nihai projelerin (as-built) 260-Haklar Hesabında izlenmediği tespit edilmiştir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği eki Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 11'inci maddesinin yedinci fıkrasında; geçici kabul yapıldıktan sonra, uygulama projeleri ister idarece verilmiş, ister yüklenici tarafından hazırlanarak idarece onaylanmış olsun, uygulama sırasında yapılmış değişiklikleri de içeren ve işin bitmiş durumunu gösteren nihai projeler yüklenici tarafından bedelsiz olarak hazırlanarak orijinallerinin idareye teslim edileceği düzenlenmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 192'nci maddesinde; maddi olmayan duran varlıklar hesap grubunun herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve kamu idarelerinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ve belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar gibi varlıklar, bunlar için hesaplanan birikmiş amortismanlar ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının kaydı için kullanılacağı,

“Hesap Grubuna İlişkin İşlemler” başlıklı 193'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli ile bağış veya hibe olarak edinilenlerin ise değerlemesi yapıldıktan sonra hesaplara alınacağı,

260-Haklar Hesabının niteliğine ilişkin 194'üncü maddede; Haklar hesabının, bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılacağı,

“Hesabın İşleyişi” başlıklı 195'inci maddesinde ise; bedelsiz olarak intikal eden hakların tespit edilen değerleri üzerinden 260-Haklar Hesabına borç ve 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği,

düzenlemeleri yer almaktadır.

İlgili mevzuat hükümleri uyarınca, bedelsiz dahi olsa kamu idaresinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan belli ölçüde yararlanılan ya da yararlanılması planlanan ve yararlanma süresi bir yıldan fazla olan plan ve proje gibi değerler edinme tarihindeki tespit edilen bedelleri ile 260-Haklar Hesabında izlenmelidir.

Geçici kabulü yapılan yatırımlara ait nihai (as-built) projelerin yükleniciler tarafından Bakanlığa sunulmuş olduğu ve onaylandığı, ancak bu projelere ilişkin bedellerin tespit edilip mali tablolarda izlenmediği görülmüştür.

Bu itibarla; Yapım İşleri Genel Şartnamesi uyarınca geçici kabul işlemlerinden sonra ister idare tarafından verilmiş, ister yüklenici tarafından hazırlanmış olsun, nihai (as-built) projelerin bedellerinin tespit edilerek 260-Haklar Hesabında izlenmesi ve aynı yıl bu projelerin amortismanına tabi tutularak faaliyet sonuçları tablosuna yansıtılmasının sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 5: Tasfiyesine Karar Verilen İş İçin Ödenen Tazminat, Faiz ve Vekalet Ücretlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Yatırım programında yer alan Ankara-İstanbul Sürat Demiryolu Projesinin 1976 yılında başlanan birinci kısmına ait inşaatın yüklenicinin açtığı dava neticesinde tasfiyesine karar verilmesiyle katlanılan yüklenicinin kar kaybı, vekalet ücreti ve bu tutarlara ilişkin işleyen yasal faizlerin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alınarak aktifleştirildiği tespit edilmiştir.

İlgili tasfiye kararına göre, Sürat Demiryolu (Kısım I) ile ilgili olarak 31.381.164,00 TL kesin hakediş alacağının, 27.927.225,00 TL yüklenicinin kar kaybı alacağının, 747.342,06 TL vekalet ücretinin, 48.112,70 TL yargılama giderlerinin Bakanlık üzerinde bırakılmasına karar verilmiştir. İlgili yargı kararı neticesinde Bakanlık tarafından 85.804.984,15 TL tutarında ödeme yapılarak 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının niteliğinin açıklandığı 187'nci maddesinde; bu hesabın kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılınca kadar izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde sayılan temel muhasebe kavramlarından olan özün önceliği kavramı gereği, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, ilgili maddi duran varlık yatırımı ile doğrudan ilgisi olmayan ve Bakanlık için faaliyet gideri niteliğinde olan yüklenicinin kar kaybı için ödenen tazminat, yargılama giderleri ve vekalet ücreti ile bunlara ilişkin faiz giderlerinin özün önceliği kavramı gereği faaliyet gideri olarak 630-Giderler Hesabının ilgili alt kodlarında izlenmesi gerekir.

Muhasebe işlemlerinin incelenmesi neticesinde, faiz giderleri dahil yapılan 85.804.984,15 TL ödemenin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında aktifleştirildiği; yargılama giderleri, faiz, tazminat, vekalet ücretinin giderleştirilmediği tespit edilmiştir.

İlgili maddi duran varlık yatırımı ile doğrudan ilgili olmayan tazminat, vekâlet ücreti, yargılama giderleri ve bunlara ilişkin faizlerin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi, bu hesabın 54.423.820,15 TL fazla, faaliyet sonuçları tablosu hesaplarından olan 630-Giderler Hesabının ise, bu tutar kadar noksan gösterilmesine sebebiyet vermektedir.

Bu itibarla, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılması, maddi duran varlığın yapımı ile doğrudan ilgili olmayan tazminat, vekâlet ücreti, yargılama giderleri ve bunlara ilişkin faizlerin ise, 630-Giderler Hesabı ile giderleştirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 6: Bakanlık Aleyhine Sonuçlanan Hukuk Davalarına İlişkin Muhasebe Kayıtlarında Eksiklikler Bulunması**

Hukuk davaları sonucu oluşan İdare borçları ve avukatlık vekalet ücretlerine ilişkin muhasebe kayıtlarında eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir.

Bakanlık aleyhine sonuçlanan hukuk davalarına ilişkin muhasebe kayıtlarında tespit edilen eksiklikler aşağıda açıklanmıştır:

##### **1) İdare Borçlarının Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması**

Hukuk davaları sonucu oluşan İdare borçlarının tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı ve mali tablolarda raporlanmadığı tespit edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Bilanço İlkeleri" başlıklı 8'inci maddesinin birinci fıkrasında, bilanço ilkelerinin belli bir tarihte kamu idaresinin mali durumunun ilgililer için saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasını amaçladığı belirtilmektedir. Aynı Yönetmeliğin "Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise, kamu idarelerinin bilinen ve tutarları tahmin ve hesap edilebilen bütün yabancı kaynaklarının kaydedileceği ve bilançoda gösterileceği hüküm altına alınmıştır.

Bakanlığın taraf olduğu hukuk davalarına ilişkin incelemelerde, aleyhe sonuçlanan davalarla ilgili ilamların Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğünce Bakanlığın ilgili hizmet birimine gönderildiği ve bu birim tarafından söz konusu borcun ödenmesine ilişkin işlemlerin yapıldığı görülmüştür. Ancak, hukuk davaları sonucu oluşan bu borçlara ilişkin tahakkuk kaydının Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğünce yapılmadığı tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğünce dava süreçlerinin takibinde elektronik bir yazılım kullanılmaması nedeniyle hukuk davaları sonucu oluşan İdare borçlarının toplam tutarı da bilinmemektedir. Bu durum, İdare aleyhine oluşan ilama bağlı borçların mali tablolarda izlenememesine yol açmaktadır.

Mali tabloların, Bakanlığın mali işlemlerini tüm önemli yönleriyle tam ve doğru olarak yansıtmasını sağlamak amacıyla, hukuk davaları sonucu oluşan İdare borçlarının tahakkuk kayıtlarının yapılması gerektiği düşünülmektedir.

## **2) Avukatlık Vekalet Ücretlerinin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi ve Gider Kaydının Yapılması**

İdare aleyhine sonuçlanan davalar nedeniyle karşı tarafın avukatına yapılan vekalet ücreti ödemelerinin nazım hesaplara kaydedilmediği ve gider kaydının yanlış yardımcı hesaba yapıldığı tespit edilmiştir.

Söz konusu avukatlık vekalet ücretlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, mülga Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerine dağıtımli 22.06.2016 tarihli ve 12007 sayılı yazısında, kaybedilen davalarda karşı tarafın avukatına yapılacak vekalet ücreti ödemelerinin “630.03.04.02.90-Diğer Yasal Giderler” yardımcı hesabına borç kaydedileceği belirtilmektedir. Ayrıca, söz konusu ödemelerin “998.01.01-Diğer Nazım Hesaplar Hesabı”na borç, “999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı”na alacak kaydedileceği vurgulanmaktadır.

Benzer şekilde, 2018 Yılı Genel Bütçe Ortak Detaylı Hesap Planı'nda, avukatlık vekalet ücretleri “998.01-Diğer Nazım Hesaplar (Avukatlık Vekalet Ücretleri)” yardımcı hesabında yer almaktadır. Bu bakımdan, gerek yukarıda yer verilen yazı gerekse bahsi geçen Hesap Planı dikkate alındığında, Bakanlık aleyhine sonuçlanan davalar nedeniyle karşı tarafın avukatına yapılan vekalet ücreti ödemelerinin 998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Ancak, Bakanlığın muhasebe kayıtları incelendiğinde, avukatlık vekalet ücretlerine ilişkin bu şekilde bir kayıt yapılmadığı görülmüştür.

Diğer taraftan, yukarıda bahsi geçen yazıda, kaybedilen davalarda karşı tarafın avukatına yapılacak vekalet ücreti ödemelerinin “630.03.04.02.90-Diğer Yasal Giderler” yardımcı hesabına borç kaydedileceği belirtilmektedir.

Ancak, Bakanlığın muhasebe kayıtları incelendiğinde, söz konusu ödemelerin “630.03.04.02.04-Mahkeme Harç ve Giderleri” yardımcı hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, avukatlık vekalet ücretlerine ilişkin giderlerin yanlış yardımcı hesaplarda izlendiği ve nazım hesaplara kaydedilmediği anlaşılmaktadır. Kaybedilen davalar sonucu ödenen avukatlık vekalet ücretlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının eksik yapılması, mali tablolarda 998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabının 1.500.473,85 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

Bu bakımdan, mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması için, bundan sonraki süreçte ödenecek avukatlık vekalet ücretlerinin 998-Diğer Nazım Hesaplar Hesabında izlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 7: Avrasya Tüneli Projesinde Hizmet İmtiyaz Varlığı ve Gelecek Dönemlere Ait Muhtemel Vazgeçilen Gelirlerin Gerçek Değerleriyle Mali Tablolarda Yer Almaması**

Yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilen İstanbul Boğazı Karayolu Tüp Geçişi (Avrasya Tüneli) Projesinde hizmet imtiyaz varlığı ve gelecek dönemlere ait muhtemel vazgeçilen gelire ilişkin muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygun olmadığı görülmüştür.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 45 sıra no.lu Genel Tebliği’nde, Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) uygulamalarının muhasebe işlemleri düzenlenmiştir.

Anılan Tebliğ’in “Yap-İşlet-Devret Modelinde Varlık ve Yükümlülük Kayıtları” başlıklı 7’nci maddesinin birinci fıkrasında, yapımı tamamlanarak işletme süresi başlayan hizmet imtiyaz varlığının, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmının 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmının ise, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmektedir.



Aynı fıkrada, gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir, sözleşmeye esas dokümanlarda yer alan görevli şirket tarafından hesaplanmış yatırımların işletilmesinden elde edilmesi muhtemel gelir olarak tanımlanmıştır. Avrasya Tüneli projesi açısından gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir, uygulama sözleşmesinde İdarece işletme dönemi boyunca verileceği öngörülen talep garantilerinin toplam tutarını ifade etmektedir.

13.02.2018 tarih ve 2898 sayılı mülga Maliye Bakanlığı yazısında, 45 Sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği hükümlerinin uygulanmasında oluşan tereddütleri gidermek amacıyla, hizmet imtiyaz varlıkları için gerçeğe uygun değer tespiti edilmesindeki en önemli unsurun maliyet bedeli olduğunun ve kayıtların bu yönde revize edilmesi gerektiğinin ifade edilmesi üzerine, Bakanlıkça Avrasya Tüneline ilişkin hizmet imtiyaz varlığı kayıtlarının yapım maliyeti esas alınarak güncellendiği tespit edilmiştir.

Söz konusu yazıya istinaden, 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabında kayıtlı olan 23.243.585.824,00 TL'nin, yatırım maliyeti esas alınarak 4.704.939.433,09 TL üzerinden güncellendiği görülmüştür. 2019 yılı içerisinde ise, bahsi geçen muhasebe kaydında herhangi bir değişiklik yapılmadığı tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, Bakanlıkça Avrasya Tüneli ile ilgili muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmek üzere hazırlanan kamu-özel işbirliği projelerine ilişkin bildirim formunda yer alan hesaplamalarda, gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir tutarının 2019 yılsonu itibarıyla 36.801.229.142,00 TL olarak tahmin edildiği görülmüştür.

Hizmet imtiyaz varlığının yatırım maliyeti üzerinden 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına kaydedilmesi, karşılıklı hesap olarak çalışan 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen geliri yansıtmamasına ve tutarsızlığa yol açmaktadır. Zira, 380 ve 480 nolu hesapların tanımı ve anılan Tebliğ uyarınca, söz konusu hesaplara gelecek dönemlere ait gelirlerin kaydedilmesi gerektiği halde, bahsi geçen projede yatırımın maliyeti kaydedilmiştir.

2015 yılında yayımlanarak uygulamaya konulan söz konusu Tebliğ hükümlerini açıklayıcı mahiyette ve uygulamaya yön verecek şekilde hazırlanmış olan mülga Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde yayımlanan örnek muhasebe kayıtlarına ilişkin bilgi notunun uygulamada oluşabilecek tereddütleri gidermeyi amaçladığı ve Bakanlıkça hizmet imtiyaz varlıklarına ilişkin muhasebe kayıtlarının bu örnekler doğrultusunda yapıldığı görülmüştür.

Bu bakımdan, hizmet imtiyaz varlıkları için gerçeğe uygun değerın tespit edilmesindeki en önemli unsurun maliyet bedeli olduğu ve muhasebe kayıtlarının bu doğrultuda güncellenmesi gerektiği düşünülüyorsa, bu hususun Bakanlık Yazısı yerine ilgili Tebliğ hükümlerinde değişiklik yapılması suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Zira, mevcut durumda mülga Maliye Bakanlığının yazısına istinaden güncellenen muhasebe kayıtları ile söz konusu Tebliğ hükümleri örtüşmemektedir.

Söz konusu projede hizmet imtiyaz varlığına ilişkin muhasebe kayıtlarının gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir yerine, yatırımın maliyeti esas alınarak yapılmış olması, mali tablolarda 256-Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabının 32.096.289.708,91 TL, gelecek dönemlere ait gelirlerin izlendiği 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabının 1.226.199.045,22 TL, 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının ise, 30.870.090.663,69 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

Bu itibarla, gelecek dönemlere ilişkin mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak bakımından hizmet imtiyaz varlıklarına ilişkin muhasebe kayıtlarının gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelir esas alınarak düzeltilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 8: Duran Varlıklar İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Giderleştirilmesi**

Bakanlık envanterinde kayıtlı duran varlıkların değerini, kullanım süresini ve hizmet kalitesini artıracak nitelikteki değer artırıcı harcamaların giderleştirildiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "25 Maddi Duran Varlıklar" başlıklı 169'uncu maddesinde; maddi duran varlıklar hesap grubunun, kamu idarelerinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklar, bunların birikmiş amortismanları ile ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi için kullanılacağı,

"Hesap Grubuna İlişkin İşlemler" başlıklı 170'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyetin ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği ve amortisman hesaplamasında dikkate alınacağı,

252-Binalar Hesabına ilişkin "Hesabın İşleyişi" başlıklı 176'ncı maddesinin birinci

fikrasının (a) bendinde ise; binalar hesabında kayıtlı binaların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılmasına ilişkin olarak bütçeye gider kaydıyla yapılan harcama tutarlarının 252-Binalar Hesabına borç kaydedileceği ve karşılığında ilgili hesapların çalıştırılacağı, düzenlemeleri yer almaktadır.

Diğer yandan, amortisman ve tükenme paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 47 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, 34.000,00 TL'yi aşan tutarların değer artırıcı harcama olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Maddi duran varlıklara ilişkin tadilat ve bakım-onarım harcamalarında genel bütçe ve döner sermaye bütçesi kaynaklarını kullanan Bakanlıkta; 2019 yılı içerisinde envantere kayıtlı maddi duran varlıkların değerini, kullanım süresini ve hizmet kalitesini artıracak şekilde genel bütçeden toplam 1.073.797,62 TL; döner sermaye bütçesinden ise toplam 1.079.629,00 TL tutarında tadilat ve bakım-onarım harcaması yapılmış olup, ilgili harcama tutarlarının aktifleştirilmesi gerekmekte iken; ait oldukları varlıkların değeri ile ilişkilendirilmeksizin giderleştirildiği görülmüştür. Döner sermaye bütçesinden yapılan değer artırıcı harcamaların Bakanlık envanterinde kayıtlı taşınmazlar için yapılması sebebiyle bu harcamaların da taşınmazın kayıtlı değerine ilave edilmesi gerekmekte olup, bunun yapılmaması mali tablolarda 252-Binalar Hesabının 2.153.426,62 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

Bu itibarla; Bakanlık envanterine kayıtlı taşınmazların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması amacı ile yapılan değer artırıcı harcamaların finansmanında genel bütçe ve döner sermaye bütçesinden yapılan harcamaların takip edilmesi ve bu tür harcamaların 252-Binalar Hesabında kayıtlı taşınmazların değeri ile ilişkilendirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 9: İdari Para Cezası Peşin Ödeme İndirimlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

İdari para cezası peşin ödeme indirimlerinin mevzuata aykırı olarak indirim tutarı kadar 630-Giderler Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Bakanlık, ilgili mevzuat doğrultusunda görev alanı itibarıyla gerçek ve tüzel kişilere idari para cezası uygulama yetkisini haizdir. İlgili mevzuat doğrultusunda uygulanan idari para cezalarının kanun yoluna başvurma süresi içerisinde ödenmesi halinde, tutarlara %25 indirim uygulanarak peşin ödeme indirimi sağlanmaktadır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17'nci maddesinin altıncı fıkrasında; idari para cezasını kanun yoluna başvurmadan ödeyen kişiden dörtte üçünün tahsil edileceği; 27'nci maddesinde ise, idari para cezası itiraz süresinin kararın tefhim veya tebliğinden itibaren on beş gün olduğu düzenlenmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı" başlıklı 261'inci maddesinde, hesabın niteliğine yer verilmiştir. Buna göre; 610 Hesabı, gelir olarak tahakkuk eden tutarlardan yapılan indirim, iade ve iskontoların izlenmesi için kullanılacaktır.

Bakanlık tarafından tahakkuk ettirilen idari para cezaları için kanun yoluna başvurma süresi içerisinde ödeme yapılması halinde, ilgilileri erken ödeme indiriminden yararlanmaktadır. İdari para cezaları Bakanlığın asli geliri niteliğinde olduğundan bu gelirden yapılan indirim, iade ve iskontoların 630-Giderler Hesabı yerine, 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, Bakanlığın asli gelirlerinden olan idari para cezalarının kanun yoluna başvurma süresi içerisinde ödenmesi halinde, uygulanan erken ödeme indirimlerinin 610-İndirim, İade ve İskontolar Hesabında izlenmesinin sağlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 10: İdari Para Cezası Tahakkuk Kayıtlarının Yapılmaması**

İlgili mevzuat doğrultusunda görev alanı itibarıyla gerçek ve tüzel kişilere idari para cezası uygulama yetkisini haiz olan Bakanlık tarafından verilen idari para cezalarının tutanağa bağlanması ile birlikte ilgili muhasebe birimlerince tahakkuk kaydının yapılmadığı ve bu suretle işlemlerin tahakkuk esasına göre yürütülmediği tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 51'inci maddesinde, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esaslı bir sistem öngörülmüştür.

Tahakkuk esası ise, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ff) bendinde tanımlanmıştır. Tahakkuk esası; bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesini ifade eder.

Bakanlık birimleri tarafından yapılan uygulamada, idari para cezası tutanaklarının muhasebe birimlerine zamanında bildirilmemesi nedeniyle muhasebe birimleri tarafından tahakkuk kayıtlarının yapılamadığı, önceki yıla ait tutanakların ilgili yılda tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle önceki yıl faaliyet sonuçları tablosunu etkilediği ve yine önceki yıllara ait tutanakların öncesinde tahakkuk kayıtlarının yapılmaması sonucunda cari yılda 600-Gelirler Hesabına kayıt edilmesinden kaynaklı olarak 2019 yılı 600-Gelirler Hesabının olması gerekenden fazla olduğu, bunun neticesinde 2018 yılı 600-Gelirler Hesabının noksan, 2019 yılı 600-Gelirler Hesabının fazla olması sebebiyle dönem olumlu/olumsuz faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı, muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun bir muhasebe sisteminin yürütülmediği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, Bakanlık birimleri tarafından uygulanan idari para cezalarının zamanlı olarak muhasebe birimlerine ulaştırılması, tahakkuk kayıtlarının yapılmasının sağlanması ve tutanağın düzenlendiği yıla ait mali tablolara yansıtılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 11: Tasfiye Sonucu Ortaya Çıkan Kesin Hakediş Alacağının İlgili Maddi Duran Varlık Hesabından Mahsup Edilmemesi**

İhale edilen yapım işinin yüklenici tarafından sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirilmemesi nedeniyle tasfiyesi sonucunda çıkarılan kesin hakediş alacağının ilgili maddi duran varlık hesabı ile ilişkilendirilmediği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 187'nci maddesinde; 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının, yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılacağı,

Anılan Yönetmeliğin 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına ilişkin 84'üncü maddesinin on beşinci fıkrasında; geçici kabulü yapılarak yapılmakta olan yatırımlar hesabından ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılan işlere ilişkin olarak, yapılan kesin kabul işlemi sırasında yükleniciden alacaklı olduğunun tespiti durumunda, alacak tutarı tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedileceği,

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği eki Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 48'inci maddesinin on dördüncü fıkrasında ise; tasfiye halinde işin yüklenici tarafından yapılmış kısımları için tasfiye onay tarihinin geçici kabul tarihi sayılacağı, ayrıca geçici kabul, teminat süresi ve bu süredeki bakım sorumluluğu, kesin kabul ve teminatın geri verilmesi hakkında sözleşmesinde bulunan hükümlerle şartnamenin hükümleri normal şekilde bitirilmiş işlerde olduğu gibi aynen uygulanacağı, düzenlemeleri yer almaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri doğrultusunda yapım işlerinin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi, bu işin özelinde Yapım İşleri Genel Şartnamesi gereği tasfiye onay tarihinin geçici kabul tarihi olarak değerlendirmeye alınması, tasfiye sonucu düzenlenen kesin hakedişten kaynaklı alacağın ise tahsilinde bütçeye gelir kaydedilmek üzere 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Hakkari (Yüksekova) Havalimanı Peyzaj Düzenlenmesi, Emniyet Tel Örgü, CCTV Sistemi Nöbetçi Kulesi İşleri İnşaatı İşinde yüklenici tarafından sözleşme hükümlerine uygun olarak iş tamamlanmadığından Bakanlık tarafından sözleşmenin feshi yoluna gidilmiş ve tasfiye süreci başlatılmıştır. Tasfiye süreci sonunda hazırlanan kesin hakediş ile birlikte yükleniciden eksik imalatlar ve yüklenici tarafından alınan malzemelerin muhafaza edilmemesi nedeniyle gecikme cezası dahil 1.824.159,30 TL alacak ortaya çıkmış olup ilgili alacağın 140-Kişilerden Alacaklar Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Kesin hakediş alacağı sonucu ortaya çıkan 1.824.159,30 TL'nin gecikme cezası olan 291.737,40 TL hariç, 1.532.421,90 TL'nin ilgili maddi duran varlık hesabı ile mahsup edilmemesi nedeniyle Maddi Duran Varlık Hesap Grubunun ve ilgili alacağa ait tahakkuk kaydı nedeniyle 600-Gelirler Hesabının bu tutar kadar fazla gösterilmesine neden olunmuştur.

Bu itibarla, Bakanlık tarafından bu minvalde gerçekleşen işlerde kesin hakediş alacaklarının ilgili maddi duran varlık hesabından mahsup edilmesi ve bunun karşılığındaki tutarın 140-Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## **BULGU 12: Tesislerin, Taşınır Mal Yönetmeliği'ne Uygun Muhasebeleştirilmemesi**

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde tanımlanan tesislerin 253.01-Tesisler Hesabında muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (s) bendinde, tesis kavramının tanımı yapılmıştır. Buna göre, tesis; bir makine veya cihazın ürettiği enerjiyi, sesi, görüntüyü ve benzerini ileten, dağıtan veya bir makine veya cihazın gördüğü işi uzağa taşıyan ya da uzaktaki verileri toplayan, kaydeden makine veya cihazlar arasındaki düzeni sağlayan, birbiriyle entegre makine ve cihazlardan oluşan, gerektiğinde başka yere taşınabilen ve kullanılamaz hale gelene kadar sanal ambar kayıtlarında takip edilen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 253 hesap detayında yer alan sistemleri ifade etmektedir.

Muhasebat Genel Müdürlüğüne taşınır mal kapsamındaki tesisler ve detay kodlarına ilişkin olarak yayımlanan 39 sıra no.lu Genel Tebliğ'in 4'üncü maddesinde, taşınır mal kapsamında tesis olarak kabul edilecek taşınırlar tanımlanmış; 5'inci maddesinde ise, tesislerin kaydedilmesi gereken taşınır detay kodları belirtilmiştir.

Buna göre;

a) Haberleşme amaçlı baz istasyonları ile binalarda kurulu bulunan elektronik veya mekanik telefon santralleri, 253.01.01-İletişim/Haberleşme Tesisleri hesap koduna,

b) Kamu binası veya yerleşkesine enerji sağlayan ve taşınır kod listesinin 253.02 kodunun alt detay kodlarına kaydedilenler dışında kalan büyük jeneratörler, 253.01.02-Enerji Tesisleri hesap koduna,

c) Kamu binalarında kurulu bulunan kameralı güvenlik sistemleri, personel ve ziyaretçi için turnikeli-kameralı geçiş sistemleri ile balıkçı gemileri, uçak ve TIR'ların takibi için kurulan uydulu takip sistemleri ve uluslararası su yolu gemi trafiği yönetim sistemleri, 253.01.03-Görüntüleme, Bilgi Toplama ve Takip Sistemleri hesap koduna,

d) Diğer kodlara kaydedilemeyen tesislerin ise, 253.01.99-Diğer Tesis ve Sistemleri hesap koduna,

kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak, Bakanlık hesabında; tesislerin Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uyarınca ilgili 253.01-Tesisler Hesabında muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Bu itibarla, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri doğrultusunda söz konusu taşınırların 253.01-Tesisler Hesabındaki ilgili alt kodlara kaydedilerek mali tablolara yansıtılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 13: Taşınmazlara İlişkin İcmal Cetvelinde Yer Alan Tutarlar ile Bilançoda Yer Alan Maddi Duran Varlık Hesaplarında Kayıtlı Tutarlar Arasında Uyumsuzluk Bulunması**

Taşınmaz kayıt ve işlemlerine ilişkin olarak, 2019 yılı Bilançosunda 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesabında raporlanan tutarlar ile taşınmaz icmal cetvelinde kayıtlı tutarlar arasında uyumsuzluk olduğu görülmüştür.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 7'nci maddesinde; kamu idareleri tarafından Yönetmeliğe uygun taşınmaz formlarının düzenleneceği ve taşınmazların kayıt ve kontrol ile yetkili birimlerince hazırlanan formların ise, konsolide edilerek icmal cetvellerinin oluşturulacağı düzenlenmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 171'inci maddesinde; kamu idarelerinin her türlü arazi ve arsaları ile bunlardan tahsise konu edilenlerin 250-Arazi ve Arsalar Hesabında; 173'üncü maddesinde, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, baraj, tünel, bölme, sarnıç, iskele, hark ve benzeri yapılar ile bunların eklenti ve bütünüleyici parçalarının ve bunlardan tahsise konu edilenlerin 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabında; 175'inci maddesinde ise, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin 252-Binalar Hesabında izleneceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak, yapılan inceleme sonucunda, taşınmaz icmal cetveli ile mali tablolarda yer alan taşınmazlara ait verilerin birbirini doğrulamadığı tespit edilmiştir. Kamu idaresi tarafından sunulan gerekçede icmal cetveli ile taşınmaz hesaplarının (03) alt kodunda izlenen tahsisli taşınmazlara ilişkin tutarların birbirini doğruladığı, ancak (01) kamu idaresi mülkiyetindeki taşınmazlar kodunda bakiye bulunması sebebiyle bulgu konusu hususun ortaya çıktığı ifade edilmiştir.

Bilanço ve taşınmaz icmal cetvelinde yer alan tutarlara ilişkin tablo aşağıdaki gibidir;

**Tablo 4: Bilanço ve Taşınmaz İcmal Cetveli Karşılaştırma Tablosu (TL)**

Hesap Kod	Hesap Adı	Bilanço Tutarı (A)	Taşınmaz İcmal Cetveli Tutarı (B)
250	Arazi ve Arsalar Hesabı	325.509.601,03	216.627.785,68
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	100.882.426.130,00	92.519.165.039,59
252	Binalar Hesabı	535.534.045,43	524.114.334,87
	<b>TOPLAM</b>	101.743.469.776,46	93.259.907.160,14
<b>Fark (A-B)</b>		<b>8.483.562.616,32</b>	



Bilançonun ilgili kalemlerinde raporlanan tutarların, muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden taşınmaz icmal cetvelinde yer alan bilgiler ile tutarlı olmaması mali tablolarda kayıtlı 250-Arazi ve Arsalar Hesabı, 251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252-Binalar Hesaplarının toplamda 8.483.562.616,32 TL fazla görünmesine neden olmaktadır.

Bu itibarla, mali tablolarda maddi duran varlıklar hesap grubunda yer alan taşınmaz kayıtlarının mali tablo kullanıcılarına tam, doğru ve gerçeğe uygun bilgi sunabilmesi için bilançoda yer alan taşınmaz hesapları ile taşınmaz kayıtlarına dayanak teşkil eden taşınmaz icmal cetvelleri uyumunun sağlanmasının gerektiği değerlendirilmektedir.

## **B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER**

### **BULGU 1: Avrasya Tüneli Projesinde Uygulama Sözleşmesi Gereği İdarece Verilen Talep Garantilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Yap-işlet-devret modeli ile gerçekleştirilen İstanbul Boğazı Karayolu Tüp Geçişi (Avrasya Tüneli) Projesi ile ilgili olarak İdarece verilen talep garantilerinin tam, doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmüştür.

İstanbul Boğazı Karayolu Tüp Geçişi (Avrasya Tüneli) projesine ilişkin Uygulama Sözleşmesinin “Garanti Edilen Araç Sayısı” başlıklı 23’üncü maddesinde, İdarece görevli şirkete işletme döneminin ilk yılında çift yönde yıllık 25.000.000 araç geçiş garantisi verildiği ve bu sayının takip eden yıllarda %0,5 artış katsayısı ile hesaplanacağı düzenlenmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 45 sıra no.lu Genel Tebliği’nde, Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) uygulamalarının muhasebe işlemleri düzenlenmiştir.

Anılan Tebliğin, “KÖİ Modeline İlişkin Sözleşmelerin Muhasebe Esasları” başlıklı 4’üncü maddesinin beşinci fıkrasında, sözleşmelerde belirlenen talep ve alım garantilerinin ilgili kamu idaresince ödenmesi tahmin edilen hesaplanmış tutarlarının, hizmet imtiyaz varlığının işletmeye alındığı yıldan itibaren nazım hesaplarda izleneceği ve işletme süresince her yılın sonunda bu hesaplamaların kalan süre için gözden geçirilerek düzeltileceği belirtilmektedir.

Aynı Tebliğ’in 8’inci maddesinin birinci fıkrasında ise, işletme süresi boyunca verilen garantilerden ilgili kamu idaresince hesaplanan ödenmesi muhtemel tutarların 930-Verilen

Garantiler Hesabına borç, 931-Verilen Garantiler Karşılığı Hesabına alacak kaydedileceği hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen Tebliğ hükümleri uyarınca, Bakanlık tarafından Avrasya Tüneli projesi kapsamında verilen talep garantilerinden ödenmesi muhtemel olan hesaplanmış tutarların, 930-Verilen Garantiler Hesabında izlenmesi ve işletme süresince her yılın sonunda bu hesaplamaların kalan süre için gözden geçirilerek düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak, Bakanlıkça Avrasya Tüneline ilişkin muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmek üzere hazırlanan kamu-özel işbirliği projelerine ilişkin bildirim formunda yer alan tahminlerde 2026 yılından itibaren garanti edilen araç sayısına ulaşılabacağı ve 2019-2025 dönemi için toplam 963.167.225,00 TL garanti ödemesinin yapılacağı öngörüldüğü halde, söz konusu tahminlerin muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmüştür. Bakanlığın mali tablolarında 930- Verilen Garantiler Hesabında kayıtlı olan tutarların 31.027.074,81 TL olarak görünmesi de bu hususu doğrulamaktadır.

Kamu idaresi cevabında, güncel kurlar ve gerçekleştirmeler dikkate alınarak yapılan tüm hesaplamaların yer aldığı, Mayıs 2020 sonu itibarıyla düzenlenen formun 22.06.2020 tarih ve 33957 sayılı yazı ile Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü (AYGM) tarafından Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletildiği belirtilmişse de, söz konusu güncellemenin 2019 yılı içerisinde yapılmaması nedeniyle, bu durum mali tablolarda 930-Verilen Garantiler Hesabının 932.140.150,19 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

Bu bakımdan, gelecek dönemlere ilişkin mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için, söz konusu proje kapsamında verilen talep garantilerine ilişkin güncellemelerin düzenli olarak Bakanlık Merkez Saymanlığına bildirilmek suretiyle muhasebe kayıtlarına alınmasının sağlanması gerektiği düşünülmektedir.

**BULGU 2: Avrasya Tüneli'nden Kaçak Geçiş Yapan Araçların Muayenesinin, Alım-Satımının ve Yurtdışına Çıkışının Önlenmesine Yönelik Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesi**

Yap-İşlet-Devret modeliyle gerçekleştirilen Avrasya Tüneli projesine ilişkin olarak Bakanlıkla Görevli Şirket arasında imzalanan İşletme Protokolü gereği, kaçak geçiş yapan araçların muayenesinin, alım-satımının ve yurt dışına çıkışının önlenmesi için Bakanlığın üstlendiği yükümlülüklerin yerine getirilmediği görülmüştür.

Uygulama sözleşmesinin imzalanmasını müteakip Bakanlıkla Görevli Şirket arasında 12.12.2012 tarihinde imzalanan İşletme Protokolünün 3.2.5'inci maddesinde, İdarenin kaçak geçişe konu olan bir aracın muayenesinin, alım-satımının ve yurtdışına çıkışının önlenmesine yönelik koordine edilen prosedürlerin yürürlükte olmasını ve kaçak geçişlere konu olan araçlara 6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Hizmetleri Hakkında Kanun'un başta 30'uncu maddesinin beşinci fıkrası olmak üzere ilgili maddelerinin uygulanmasını temin edeceği hükmüne yer verilmiştir.

Ancak, uygulamada Bakanlığın kaçak geçişlerin önlenmesi ve bu geçişlerden doğan cezaların daha hızlı tahsil edilmesi için İşletme Protokolü ile üstlendiği yükümlülükleri yerine getirmediği görülmüştür.

6001 sayılı Karayolları Genel Müdürlüğünün Hizmetleri Hakkında Kanun'un 30'uncu maddesinde, Genel Müdürlük işletimindeki otoyollar ile erişme kontrolünün uygulandığı karayolları için belirlenen geçiş ücretlerini ödemediği tespit edilen araç sahiplerince ödenmesi gereken idarî para cezaları ile geçiş ücretleri ödenmeden, kabahatin işlendiği araçların fennî muayeneleri ile satış ve devirlerinin yapılmayacağı, kaçak geçiş yapan yabancı plakalı araçların sürücüleri tarafından idari para cezaları ile geçiş ücretleri ödenmeden yabancı plakalı aracın ülkeyi terk etmesine izin verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, anılan maddede 3996 sayılı Kanun kapsamında yap-işlet-devret modeliyle gerçekleştirilen otoyol, köprü ve tünellerden yapılan kaçak geçişlere ilişkin olarak benzer bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Avrasya Tüneli'nin işletmeye alındığı 2016 yılı Aralık ayından itibaren kaçak geçiş yapan araçlar ve bu araçlara uygulanan para cezalarının ödenme durumuna ilişkin veriler yıllar itibarıyla aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

**Tablo 5: Yıllar İtibarıyla Avrasya Tüneli'nden Kaçak Geçişlere İlişkin Bilgiler (Adet)**

Yıl	Kaçak Geçişler	15 Gün İçinde Ücreti Ödenen Geçişler	Cezası Ödenen Kaçak Geçişler	Cezası Ödenmeyen Kaçak Geçişler	Toplam Cezalı Kaçak Geçişler
2016	26.700	15.434	4.492	6.774	11.266
2017	1.906.165	1.280.013	272.743	353.409	626.152
2018	2.037.678	1.454.740	203.547	379.391	582.938
2019	2.307.282	1.632.099	169.788	505.395	675.183
<b>Toplam</b>	<b>6.277.825</b>	<b>4.382.286</b>	<b>650.570</b>	<b>1.244.969</b>	<b>1.895.539</b>

Yukarıdaki tabloda yer alan veriler incelendiğinde, kaçak geçiş yapan araçların önemli bir kısmının geçişi takip eden 15 günlük kanuni süre içerisinde geçiş ücretini ödeyerek ceza uygulamasına muhatap olmadığı; bununla birlikte, 1.244.969 adet kaçak geçişe ilişkin ücret ve para cezasının ise henüz ödenmediği anlaşılmaktadır. Para cezası uygulanan 1.895.539 adet kaçak geçiş içerisinde cezası ödenmeyen kaçak geçişlerin payına bakıldığında, cezaların %65'inin henüz tahsil edilemediği görülmektedir.

Avrasya Tüneli'ne ilişkin Uygulama Sözleşmesi uyarınca, tünelden geçiş yapan yıllık araç sayısının yıllık garanti edilen araç sayısına ulaşip ulaşmadığına ilişkin yapılan hesaplamalarda, ücreti ödenmiş olan geçişler dikkate alınmakta, ücreti ödenmeyen kaçak geçişler hesaba katılmamaktadır. Bu bakımdan, kaçak geçişlere ilişkin ücretlerin tahsil edilmesi, tünelden ücretli geçiş yapan araç sayısını artıracığından talep garantisine ilişkin Bakanlığın ödeyeceği tutarların azalmasını sağlamaktadır.

Dolayısıyla, kaçak geçişleri caydırıcı yönde tedbirler alınmasının, Bakanlığın Uygulama Sözleşmesinden kaynaklanan garanti ödemesi yükümlülüğünü azaltması bakımından lehine olacağı düşünülmektedir.

**Tablo 6: Kaçak Geçişlerden Kaynaklanan Talep Garantisi Ödemeleri**

Yıl	Ücreti Ödenmeyen Kaçak Geçişler (Adet)	Tünel Geçiş Ücreti (KDV Hariç)	Kaçak Geçişlerden Kaynaklanan Garanti Ödemesi (TL)
2016	6.774	12,71	86.097,54
2017	353.409	14,07	4.972.464,63
2018	379.391	21,57	8.183.463,87
2019	505.395	21,57	10.901.370,15
<b>Toplam</b>	<b>1.244.969</b>		<b>24.143.396,19</b>

Kaçak geçişlerden kaynaklanan talep garantisi ödemelerine ilişkin tabloda yer alan veriler incelendiğinde, Avrasya Tüneli'nin işletmeye alındığı 2016 yılından itibaren ücreti tahsil edilemeyen kaçak geçişler nedeniyle görevli şirkete 24.143.396,19 TL garanti ödemesi yapıldığı görülmektedir.

Dolayısıyla, kaçak geçişleri önleyici tedbirlerin alındığı ve bu tedbirlerin tam olarak etkili olduğu varsayımı altında, Bakanlıkça görevli şirkete 2016-2019 dönemi için yapılan garanti ödemelerinin 24.143.396,19 TL kadar azalacağını söylemek mümkündür.

Kamu idaresi cevabında, yap-işlet-devret sözleşmeleri ile yapılan ve bir Görevli Şirket eliyle işletilen Avrasya Tüneli'nde 6001 sayılı Kanun gücüne dayalı tahsilat yönteminin mümkün olmadığı, bu alacakların özel hukuk yolu ile tahsil edildiği belirtilmiş olsa da, işletme protokolünün ilgili maddesiyle İdarece yükümlülük altına girildiği de göz önüne alınarak söz konusu Kanun hükümlerinde yapılacak bir değişiklikle Karayolları Genel Müdürlüğünün işletimindeki otoyollardan yapılan kaçak geçişler için uygulanan tedbirlerin yap-işlet-devret modeliyle gerçekleştirilen projelerde de uygulanmasının sağlanabileceği düşünülmektedir.

Bu itibarla, Karayolları Genel Müdürlüğünün işletimindeki otoyollardan yapılan kaçak geçişlerle ilgili olarak 6001 sayılı Kanun'da öngörülen geçiş ücretinin ve idari para cezasının ödenmemesi halinde aracın muayene ve satışının yapılamayacağı ve yabancı plakalı araçların ülkeyi terk edemeyeceğine dair tedbirlerin yap-işlet-devret modeliyle gerçekleştirilen Avrasya Tüneli projesinde de uygulanabilmesi için gerekli kanuni düzenlemelerin yapılmasını teminen Bakanlığın girişimde bulunmasının kamunun menfaatine olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 3: Avrasya Tüneli Projesinde Bakanlığın Talebi Üzerine 2019 Yılı İçin Uygulanan Geçiş Ücreti İndirimine İlişkin Fark Ödemelerinin Gecikmeli Olarak Yapılması Nedeniyle Gecikme Faizi ve Döviz Kuru Farkı Ödenmesi**

Yap-İşlet-Devret modeliyle gerçekleştirilen İstanbul Boğazı Karayolu Tüp Geçişi (Avrasya Tüneli) Projesinde, 2019 yılı için İdarenin talebi üzerine geçiş ücreti indirimi uygulandığı ve bu indirimle ilişkin olarak Uygulama Sözleşmesi'nden kaynaklanan fark ödemelerinin gecikmeli yapılması nedeniyle gecikme faizi ve döviz kuru farkı ödendiği tespit edilmiştir.

İdare ile görevli şirket arasında 25.02.2011 tarihinde imzalanan Uygulama Sözleşmesi'nin 22'nci maddesinin dördüncü fıkrasında, bir işletme yılında araç geçiş ücretinin İdarenin isteği doğrultusunda geçiş tarifelerinin belirlenmesine ilişkin 21'inci maddede belirtilen esaslar dahilinde belirlenecek olan bedelden düşük uygulanması halinde, uygulanacak olan geçiş ücreti tarifesi ile 21'inci maddede belirtilen esaslar dahilinde belirlenecek olan tarife arasındaki farkın o işletme yılı için garanti edilen araç sayısına ulaşana kadar İdare tarafından görevli şirkete ödeneceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı fıkrada, aylık bazda gerçekleşen araç geçiş sayısının, 21'inci maddeye göre uygulanması gereken geçiş ücreti ile İdare tarafından belirlenen geçiş ücreti arasındaki fark ile çarpılması sonucu hesaplanacak gelir miktarının, takip eden ikinci ayın sonuna kadar görevli şirkete ödeneceği belirtilmektedir.

Uygulama Sözleşmesi'nin 22'nci maddesinin sekizinci fıkrasında ise, İdare ve görevli şirketin birbirlerine yapacakları ödemelerin, taraflar arasında karşılıklı mutabakatın sağlandığı tarihten itibaren 2 ay içinde yapılacağı, ödemelerin gecikmesi durumunda ilgili tarafın alacaklarının ödemenin yapılması gereken tarihteki Merkez Bankası alış kuru üzerinden ABD Dolarına çevrileceği ve ödemelere, fiili olarak ödemenin gerçekleştiği tarihe kadar olan dönem için, Devlet bankalarının ABD Doları ile açılmış 1 yıl vadeli mevduat hesaplarına o yıl için uyguladığı en yüksek faiz oranı üzerinden gecikme faizi uygulanacağı belirtilmektedir.

Ayrıca, fiili ödemenin, fiili ödeme tarihindeki Merkez Bankası alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek gecikme faizini de içerecek şekilde TL olarak yapılacağı ifade edilmiştir.

2019 yılı içerisinde indirimli geçiş ücreti uygulamasından dolayı Bakanlık tarafından görevli şirkete yapılan ödemeler incelendiğinde, bazı aylara ilişkin ödemelerin gecikmeli olarak yapılması nedeniyle gecikme faizi ve döviz kuru farkından kaynaklanan ilave ödemelerin gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Söz konusu ilave ödemelere ilişkin bilgilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir;

**Tablo 7: Geç Ödemeden Doğan Gecikme Faizi ve Kur Farkı Ödemeleri (TL)**

Yıl	Ay	İndirimli Geçiş Ücreti Nedeniyle Aylık Ödenecek Tutar	Vade Tarihi	Ödeme Tarihi	Gün Farkı	Geç Ödemeden Kaynaklanan Fark Tutarı
		(A)	(B)	(C)	(D) = C-B	(E)
2019	Şubat	11.031.363,20	30.04.2019	15.05.2019	15	204.246,28
2019	Nisan	12.257.718,00	30.06.2019	6.08.2019	37	-410.557,18
2019	Mayıs	11.844.998,00	31.07.2019	6.08.2019	6	29.600,34
2019	Haziran	11.435.076,56	31.08.2019	17.10.2019	47	212.903,14
2019	Temmuz	20.288.373,49	30.09.2019	17.10.2019	17	905.778,09
					<b>TOPLAM:</b>	<b>941.970,67</b>

Söz konusu tabloda yer alan veriler incelendiğinde, Nisan ayına ilişkin ödeme haricinde gecikmeli ödeme yapılan diğer aylarda bu durumun Bakanlık için ek mali külfet oluşturduğu, 2019 yılında gecikmeli ödemelerden dolayı toplamda 941.970,67 TL Görevli Şirkete ilave ödeme yapıldığı görülmektedir. Nisan ayına ilişkin ödemenin gecikmeli olarak yapılmasının

Bakanlığın lehine sonuç doğurması ise, ödeme tarihindeki döviz kurunun vade tarihindeki döviz kurundan düşük olması ve bu farkın gecikme faizinden kaynaklanan ilave tutardan da büyük olmasından kaynaklanmaktadır.

Ayrıca, AYGM tarafından söz konusu ödemelerin “05-Cari Transferler” ekonomik kodu için öngörülmüş olan ödeneklerden yapıldığı ve 2019 yılında AYGM’nin “05-Cari Transferler” ekonomik kodundaki başlangıç ödeneğinin 166.663.000,00 TL olduğu, yıl içinde bu ödeneye 133.398.000,00 TL ekleme yapıldığı görülmüştür. Söz konusu ödeneklerin, Avrasya Tüneli projesine ilişkin yıllık garanti ödemeleri ve indirimli geçiş ücreti uygulamasından kaynaklanan fark ödemeleri için kullanıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, indirimli geçiş ücreti uygulamasının önceden öngörülebilmesinin mümkün olmaması nedeniyle 2019 yılı bütçesi hazırlanırken bu amaçla ödenek konulmadığı belirtilmiştir. Söz konusu gerekçeye hak verilmekle birlikte, yeni işletme yılının başlangıcı olan Şubat ayında geçiş ücretlerinde indirim yapılmasına karar verildiğinde, izleyen aylarda ortaya çıkması muhtemel toplam ödenek ihtiyacının hesaplanması ve temini için girişimde bulunulması gerektiği düşünülmektedir. Zira, indirimli geçiş ücretinin uygulandığı her bir ay için görevli şirkete ödenmesi gereken tutar netleştikten sonra ödenek talebinde bulunulması, ödemelerde gecikmeye yol açmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Bununla birlikte, 20.09.2018 tarihli ve 30541 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Orta Vadeli Program’ın (2019-2021) “3. Kamu Maliyesi” başlığı altında yer alan “Politika ve Tedbirler” bölümünde, kamu maliyesinin en temel hedeflerinin mal ve hizmet, sermaye, ana yatırım, cari transfer ve faiz giderlerinin azaltılması ve gelirlerin artırılması olduğu belirtilmektedir.

Bu itibarla, Avrasya Tüneli geçiş ücretlerinde indirim yapılmasına karar verildiğinde, Uygulama Sözleşmesi'nden kaynaklanan fark ödemeleri için yıl içerisinde ortaya çıkması muhtemel toplam ödenek ihtiyacının hesaplanması ve temini için girişimde bulunulması

suretiyle ödenek ihtiyacının zamanında karşılanması ve bu sayede gecikme faizi ile döviz kuru farkından kaynaklanan ek mali külfetlere katlanılmaması gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 4: Vadesi Geçmiş Teminat Mektuplarının Mali Tablolarda İzlenmeye Devam Edilmesi**

910-Alınan Teminat Mektupları Hesabında vadesi geçtiği halde izlenen teminat mektupları olduğu ve kayıtlardan çıkarılmadığı anlaşılmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Teminat Mektupları" başlıklı 35'inci maddesinde, teminat mektuplarının süresinin ihale konusu işin bitiş tarihi dikkate alınarak idare tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 910-Alınan Teminat Mektupları Hesabına ilişkin hesabın niteliğinin açıklandığı 457'nci maddesinde; bu hesabın muhasebe birimlerine teminat ve depozito olarak teslim edilen teminat mektuplarının izlenmesi için kullanılacağı düzenlenmiştir. 458'inci maddesinde ise, alınan teminata ait işin sonucunun muhasebe birimlerince takip edilmesi ve buna göre işlem yapılması gerektiği düzenlenmiştir.

Bakanlık muhasebe verilerinin incelenmesi neticesinde, 910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı ve 911-Alınan Teminat Mektupları Karşılığı Hesabında taşra teşkilatına ait 576.711,00 TL tutarında vadesi geçtiği halde izlenen 28 adet teminat mektubu olduğu anlaşılmıştır.

Bu itibarla; muhasebe birimleri tarafından alınan teminat mektuplarına ait işlerin sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı her mali yılın sonunda izlenmeli, iş devam etmesine rağmen vadesi dolan teminat mektupları yenisi ile ivedi olarak değiştirilmeli, hesaplarda izlenmesine gerek olmayan teminat mektuplarının ise, ilgililerine iadesi sağlanarak kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında Kayıtlı Değerden Fazla Amortisman Ayrılması**

Elden çıkarılacak amortisman tabi duran varlıklara kayıtlı değerinden fazla amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabının işleyişini belirten 219'uncu maddesinin ikinci fıkrasında; yıl sonunda elden çıkarılacak stoklar



ve maddi duran varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman arasındaki farkın amortismanına tabi olduğu düzenlenmiştir.

04.11.2015 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan amortisman ve tükenme paylarına ilişkin hükümler içeren 47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği’nin 6’ncı maddesinin yedinci fıkrasında, çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitiren amortismanına tabi maddi duran varlıklardan 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında izlenmesine karar verilenlerin, amortismanına tabi tutulmamış kısmının tamamının amortismanına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

2019 yılı Bilançosunun incelenmesi neticesinde, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında 4.763.786,51 TL, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabında ise, 4.800.310,37 TL bakiye olduğu görülmüştür. Bu durumda, 36.523,86 TL fazladan amortisman ayrıldığı anlaşılmıştır.

Kullanılma olanaklarını yitiren amortismanına tabi maddi duran varlıkların 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına aktarıldığı dönemin sonunda, söz konusu varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortismanı arasındaki farka ilişkin amortisman kaydının yapılması gerekmekte olup, ilgili varlık hesabına dönem sonunda kayıtlı değerinden daha fazla amortisman ayrılması mali tabloların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları içermesini engellemektedir.

Bu itibarla, Diğer Duran Varlıklar hesap grubunun tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için gerekli önlemlerin alınması, kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde belirtilen hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmesinin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 6: Adapazarı Karasu Limanları ve Sanayi Tesisleri Demiryolu Bağlantısı Alt Yapı İnşaatı İşinin İhale ve Sözleşmenin Yürütülmesi Aşamasına İlişkin Tespitler**

Adapazarı ve Arifiye arasında işletilmekte bulunan demiryolu hattı ile Karasu’da mevcut bulunan liman ve sanayi tesisleri arasında 73 km. uzunluğunda çift hatlı demiryolu altyapı inşaatı yaptırılması amacıyla 02.11.2010 tarihinde gerçekleştirilen ihale neticesinde 05.04.2011 tarihinde 320.000.840,46 TL bedel üzerinden imzalanan Adapazarı Karasu Limanları ve Sanayi Tesisleri Demiryolu Bağlantısı Alt Yapı İnşaatı işinde ihale ve sözleşmenin imzalanması ile

yürütülmesi süreçlerinde karşılaşılan mevzuata aykırı hususlara aşağıda alt bentler halinde yer verilmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda;

1) İşe ilişkin İdare ile yüklenici arasında 05.04.2011 tarihli sözleşme imza edilirken yürürlükteki ihale mevzuatına ve işe ait ihale dokümanına aykırı biçimde yüklenici teklifi ekinde yer almayan birim fiyat analiz ve rayiçlerinin sözleşme eki yapıldığı,

2) Belirlenen yeni birim fiyatlar üzerinden işin tamamlanmasının mümkün olmadığına anlaşılmış olmasına rağmen, sözleşmenin Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 24'üncü maddesi hükümleri doğrultusunda iş artışına gidilmeden tasfiye edilmesi gerekmekte iken işe devam edildiği,

3) İdare ile yüklenici arasında sözleşme hükümlerine aykırı biçimde “İşe Devam Tutanağı” imzalandığı ve söz konusu Tutanak nedeniyle yükleniciye haksız süre uzatımı verilerek sözleşme bedelinden fazla tutarda iş yaptırıldığı,

4) İşin geçici kabulünün işin yapımı sırasında yapı denetim görevini üstlenmiş kontrol teşkilatı üyelerinin de bulunduğu geçici kabul heyeti tarafından gerçekleştirildiği,

5) Bulgu konusu yapım işinde 24.12.2018 tarihinde düzenlenen 11 nolu kesin hakediş rakamlarına göre, ödemesi gerçekleştirilen toplam sözleşme bedelinin %95'i gibi çok büyük bir kısmının sözleşmenin imzalanmasından sonra taraflar arasında varılan mutabakat neticesinde belirlenen ihale görmemiş yeni birim fiyatlar üzerinden sadece iki yeni iş kalemi için ödenmiş olduğu,

tespit edilmiştir.

### **1) Yüklenici Tarafından Sunulan İhale Teklif Dosyasında Yer Almayan Birim Fiyat Analiz ve Rayiçlerinin Mevzuata Aykırı Olarak Sözleşme Eki Yapılması**

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin “İstenecek Belgeler” başlıklı 30'uncu maddesi uyarınca, isteklilerin teklifleri ekinde birim fiyat analizlerini sunma zorunluluğu anılan Yönetmelik'te 26.06.2010 tarihinde yapılan değişiklikle kaldırılmıştır.

Bu düzenlemeye paralel olarak, Kamu İhale Genel Tebliği'nin “Yaklaşık Maliyetin Hesaplanması Sırasında Aşırı Düşük Tekliflerin Değerlendirilmesinde Kullanılmak Üzere İdarece Yapılacak İşlemler” başlıklı 38'inci maddesinde, 30.07.2010 tarihinde yapılan

değişiklikten önce sözleşmenin uygulanması aşamasında kullanılmak üzere isteklilerden teklifleri ekinde birim fiyat analizi isteneceği belirtilmesine karşın, adı geçen maddede belirtilen tarihte yapılan değişiklik ile bu zorunluluk kaldırılmıştır.

Yukarıda belirtilen mevzuat değişikliği ile isteklilerin teklifleri ekinde analiz ve rayiç listelerini sunma zorunluluğunun kaldırılmış olmasına ve ihale sırasında da istekliler teklifleri ekinde birim fiyat analizi ve rayiç listeleri sunmamış olmasına karşın, İdare ile yüklenici firma arasında 05.04.2011 tarihinde Ankara 39. Noterliği nezdinde imzalanan “Adapazarı-Karasu Limanları ve Sanayi Tesisleri Demiryolu Bağlantısı Altyapı inşaatı” işine ait sözleşmenin ekleri arasında yüklenicinin teklifini oluştururken kullanmış olduğu birim fiyat analizleri ve rayiçlerine yer verilmiştir.

Denetim sürecinde, yüklenicinin teklif dosyası İdareden istenilmiş olmasına rağmen, İdare söz konusu belgeleri tarafımıza iletmemiştir. Bununla birlikte, bulgu konusu ihale hakkında düzenlenen teftiş kurulu raporunda, söz konusu analiz ve rayiçlerin ihale teklif dosyasında olmamasına rağmen, sözleşme imza edilirken sözleşmeye ek yapıldığı tespiti bulunmaktadır.

Ayrıca, ihale işlem dosyasında mevcut 02.11.2010 tarihli Zarf Açma ve Belge Kontrol Tutanağında da yüklenicinin teklifi ekinde sunduğu belgeler arasında birim fiyat analiz ve rayiçleri bulunmamaktadır.

Bu itibarla, adı geçen yapım işi ihalesinde ihale üzerine bırakılan yüklenici firma teklifine aşırı düşük teklif sorgulaması da yapılmamış olduğu halde, yüklenici firma teklifine esas birim fiyat analizleri ve rayiçleri, mevzuat ve ihale dokümanı hükümlerine aykırı olarak sözleşme eki haline getirilmiştir.

İhale aşamasında yaşanan söz konusu mevzuata aykırı işlem, işin başında yapımına karar verilen iki yeni iş kaleminin yeni birim fiyatlarının belirlenmesinde bahse konu analiz ve rayiçlerin kullanılmasına imkan sağlamıştır. Bahse konu analiz ve rayiçlerin noterde imza edilen sözleşme ekinde yer alması, söz konusu yeni birim fiyat tespit işlemlerinin ilgili mevzuatında belirlenen usule uygunluğu hakkında İdare ile yüklenici arasında yıllarca sürecek hukuki ihtilafların yaşanmasına ve söz konusu davaların İdare aleyhine sonuçlanmasına sebep olmuştur.

Mevzuata aykırı biçimde sözleşme eki yapılan yüklenici teklif rayiçlerinin ihale tarihindeki kamu rayiçlerine kıyasla bulunan katsayıların, sözleşme kapsamında bulunmayıp da

sonradan iş kapsamında yaptırılmasına karar verilen iki yeni iş kalemine ait yeni birim fiyatların tespitinde kullanıldığı görülmektedir.

Söz konusu yeni imalat girdilerine ait fiyatların, bahse konu girdilerin teklif yılı kamu birim fiyatları ile kıyas edilmesi suretiyle hesap edilen yeni birim fiyatlar esas alınarak ilgili iş kalemlerine ait yeni birim fiyatlar tespit edilmiş ve anılan iş kalemlerinden yapılan imalatlara ilişkin ödemeler bu şekilde hesap edilen yeni birim fiyatlar üzerinden gerçekleştirilmiştir. İşin başlangıç aşamasında hesap edilen bu yeni birim fiyatlar üzerinden yapılan ödemeler, iş sonu itibarıyla toplam sözleşme bedelinin %95'ini aşmıştır.

Söz konusu yeni iş kalemlerine ait belirlenen özel pozlar kapsamında yer alan imalat girdilerine ait kamu idaresi analiz ve rayiçleri bulunmasına rağmen, bahse konu yeni birim fiyatların sözleşme eki analiz ve rayiçler kullanılarak hesap edildiği görülmüştür. Sözleşme eki analiz ve rayiçler kullanılarak hesap edilen yeni birim fiyatlar ile ilgili imalat girdilerine ait kamu birim fiyat ve analizleri kullanılarak hesap edilen yeni birim fiyatlar arasında 3 katı tutarında fark bulunmaktadır.

Hatta, yüklenici tarafından bahse konu yeni birim fiyatların kamu birim fiyatları kullanılarak hesap edilen fiyata kıyasla 3 değil de 4,56 katı tutarında olması gerektiği yönündeki iddia ile bahse konu yeni birim fiyatların tespit usulü adli yargıya taşınmıştır. Yüklenici tarafından yapılan yeni birim fiyat hesabının daha yüksek olmasının sebebi ise yüklenici tarafından kıyasa esas alınan imalat girdisindeki farklılıktır.

Yüklenici tarafından yapılan yeni birim fiyat hesabında da yine sözleşme eki analiz ve rayiçlerin kullanıldığı görülmüştür.

Her ne kadar adli yargı merciince verilen kararda, İdare tarafından kıyasa esas alınan imalat girdilerinin daha isabetli olduğu yönünde karar verilerek söz konusu iş kaleminin yeni birim fiyatlarının İdare tarafından tespit edilen yeni birim fiyatlar üzerinden ödenmesine hükümlü olduğu görülmüş olsa da, imzalı sözleşme ekinde yüklenici teklifine esas birim fiyat analiz ve rayiçlerine hiç yer verilmemiş olsaydı bahse konu fiyatlardan 3 kat daha düşük fiyatlar üzerinden ilgili iş kalemleri ödenmiş olacaktı.

Sonuç itibarıyla, bahse konu mevzuata aykırı hatalı uygulama nedeniyle, hem aynı iş için kamu rayiçleri kullanılarak yapılan hesaba göre 3 kat daha yüksek belirlenen birim fiyatlar üzerinden ilgili imalatlar ödenmek zorunda kalınmış, hem de söz konusu yeni birim fiyat tespit yöntemi nedeniyle İdarece birçok hukuki ihtilafa taraf olmak zorunda kalınmıştır.

## **2) İş Artışı Yapılarak İşin Tamamlanamayacağını Belli Olmasına Rağmen, Mevzuata Aykırı Olarak İş Artışı Yapılarak İşe Devam Edilmesi**

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 24'üncü maddesinde, yapım sözleşmelerinde öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, yine madde metninde belirtilen şartlar dâhilinde birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilen yapım işleri sözleşmelerinde sözleşme bedelinin %20'sine kadar oran dâhilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde işin aynı yükleniciye yaptırılacağı belirtildikten sonra aynı maddenin son fıkrasında;

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

hükmüne yer verilmiştir.

Anılan hüküm gereğince, sözleşme konusu iş, iş artışıyla bitirilemeyecekse artış yapılmadan işe devam edilmelidir.

Ancak, söz konusu yapım işinde, yapımına sözleşme imza edildikten sonra karar verilen Jet Grout zemin ıslah yönteminin yapılabilmesi amacıyla ihdas edilen D-148 ve D-149 poz numaralı iki yeni iş kalemleri için 28.11.2011 tarihinde ihale makamı tarafından onaylanan yeni birim fiyat tutanağı ile belirlenen 298,37 TL/metre ve 349,56 TL/metre fiyatları dikkate alındığında, diğer imalatlar hiç yapılmaksızın sadece Jet Grout imalatı yapılması halinde dahi sözleşme bedelinin yetersiz kalacağı ve aynı şartlarda imalatlara devam edilmesi durumunda yaklaşık olarak sözleşme bedelinin 5 katının bu imalatlara harcanacağı göz önüne alındığında, söz konusu işin %20 veya %40 iş artışı verilmesi durumunda bile tamamlanamayarak tasfiye edilmesi gerekeceği açık bir biçimde ortaya çıkmaktadır.

Hal böyle iken; işin, sözleşme bedeli içinde veya mevzuatın öngördüğü yasal iş artışı sınırları dâhilinde tamamlanamayacağı anlaşılmış olmasına rağmen, sözleşmenin yukarıda belirtilen maddesi kapsamında (iş artışı yapılmaksızın) sözleşme bedeli tamamlandıktan sonra tasfiyesine gidilmesi gerekmekte iken İdare tarafından yüklenicinin sözleşme bedeli tamamlandıktan sonra dahi iş artışı yapılarak işe devam etmesine izin verildiği görülmüştür.

İdarenin bu uygulamasının yukarıda yer verilen Kanun hükmüne aykırı olduğu düşünülmektedir.

**3) İdare ile Yüklenici Arasında Sözleşme Hükümlerine Aykırı Biçimde “İşe Devam Tutanağı” İmzalanması ve Söz Konusu Tutanak Nedeniyle Yükleniciye Haksız Süre Uzatımı Verilerek Sözleşme Bedelinden Fazla Tutarda İş Yaptırılması**

Bulgu konusu yapım işi sözleşmesinin imzalanmasının ardından 20.04.2011 tarihinde yükleniciye işyeri teslimi yapılarak işe başlanılmıştır. Sözleşmenin “İşe Başlama ve Bitirme Tarihi” başlıklı 9'uncu maddesinde yer alan hüküm gereği, yüklenicinin taahhüdünün tümünü işyeri teslim tarihinden itibaren 750 gün içinde 05.10.2013 tarihine kadar tamamlayarak geçici kabule hazır hale getirmiş olması gerekmektedir.

Ancak, yukarıda da izah edildiği üzere, daha işin başında ortaya çıkan teknik zorunluluklar nedeniyle iş değişikliğine gitme gereği doğmuş ve sözleşme kapsamında yaptırılmasına karar verilen iki yeni iş kalemi için gerçekleştirilen yeni birim fiyat tespit işlemleri sonucunda yüklenici ile İdare arasında ihtilaf çıkmıştır.

Söz konusu ihtilaf üzerine, sözleşme eki Yapım İşleri Genel Şartnamesi gereği taraflar arasında 14.12.2011 tarihinde Anlaşmazlık Tutanağı düzenlenerek durum Yüksek Fen Kuruluna (eski adıyla Bayındırlık Kurulu) intikal ettirilmiştir. Yüksek Fen Kurulu kararının çıkan ihtilafın çözümüne olanak sağlamaması nedeniyle söz konusu yeni birim fiyatlar yüklenici tarafından 30.05.2012 tarihinde adli yargıda dava edilmiştir.

Söz konusu yargılama devam ederken İdare tarafından yükleniciye 21.06.2012 tarihinde yeni birim fiyata konu imalat mahalleri dışında işe devam etmesi yönünde talimat yazısı yazılmıştır. Yüklenicinin söz konusu İdare yazısına 02.07.2012 tarihinde verdiği cevapta, sözleşme bedeli üzerinde imalat gerçekleştirdiği gerekçesiyle işin tamamını durdurduğunu bildirilmiştir.

Yüklenicinin İdare ile arasında ortaya çıkan bahse konu yeni birim fiyat uyuşmazlığı hakkında adli yargıda açtığı dava 28.11.2012 tarihinde kesin olarak İdare lehine sonuçlanmış olmasına ve 5 numaralı hakedişin düzenlendiği 02.07.2012 tarihinden itibaren İdarenin ihtilaf konusu olmayan yerlerde işe devam edilmesine dair yükleniciye yapmış olduğu tüm tebligatlara rağmen, yüklenicinin tek taraflı iradesi ile işe devam etmediği anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte, yüklenicinin işe devam etmesini sağlamak üzere, İdare ile yüklenici arasında 18.04.2016 tarihinde ek sözleşme niteliğinde “İşe Devam Tutanağı” adı altında bir Tutanak imzalanmıştır.

Söz konusu Tutanakla, Tutanak tarihine kadar yargıya intikal etmiş tüm alacak ve tespit davalarının yargı kararları doğrultusunda çözümleneceği ve Tutanak tarihinden sonra yapılacak imalatların bedelinin Bakanlık teftiş birimi tarafından belirlenen daha düşük fiyatlar üzerinden ödeneceği ve Tutanak ekinde yer alan revize iş programı kapsamında işin bitirilmesi amacıyla yükleniciye 31.12.2016 tarihine kadar cezasız süre uzatımı verildiği konusunda taraflar arasında mutabakat sağlanmıştır.

Ancak, söz konusu Tutanağın imzalandığı 18.04.2016 tarihinde, öncelikle yeni birim fiyatın usulüne uygun olarak tespit edildiğine dair Ankara Asliye 2. Ticaret Mahkemesince 09.11.2012 tarihinde verilmiş ve 28.11.2012 tarihinde kesinlik kazanmış tespit davası, Sayıştay 4. Dairesinin söz konusu yeni birim fiyatlara göre yapılan ödemelerde kamu zararı oluşmadığına dair 16.01.2014 tarihli kararı ve son olarak da yine söz konusu yeni birim fiyatların yargı kararları sonucunda kesinleşmiş olduğu gerekçesiyle İdarenin itirazlarının haksız olduğu belirtilerek İdarenin söz konusu iş kapsamında yükleniciye iş durum belgesi vermemesine dair idare işleminin iptaline karar veren Ankara 10. İdare Mahkemesinin 21.10.2015 tarihli kararları (karar Danıştay 13. Dairesince 18.01.2017 tarihinde onanmıştır) mevcuttur.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, bu Kanun'da belirtilen haller dışında ek sözleşmeler düzenlenemeyeceği ve 15'inci maddesinde de sözleşme imzalandıktan sonra sözleşme hükümlerinde değişiklik yapılabilecek hususlara yer verilirken, söz konusu değişikliklerin sözleşme bedelinin aşılması şartıyla gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.

Sözleşme bedelinin yüklenici tarafından tamamlanan kısmının Teftiş raporu doğrultusunda İdare tarafından tek taraflı olarak belirlenen daha düşük fiyatlardan hesap edilmesi sonucu, Tutanağın imza edildiği 18.04.2016 tarihine kadar gerçekleştirilen toplam hakediş bedelinde indirim gidilmesi ve bu suretle elde edilen sözleşme bedeli kullanılarak yüklenicinin yeni imalatlara devam etmesine izin verilmesi, işin sözleşmesinde yer alan sözleşme bedeli kısıtının İdare tarafından dikkate alınmadığını göstermektedir.

Nihai olarak ortaya çıkan durum itibarıyla, bulguya konu yapım işi kapsamında 02.07.2012 tarihinde düzenlenen 5 nolu hakedişten 11 nolu kesin hakedişe kadar İdarenin bilgisi ve müsaadesi dâhilinde yükleniciye iş kapsamında sözleşme bedelinden fazla iş yaptırıldığı anlaşılmaktadır.

Bunun yanında, işin ihtilafa konu olmuş ve yargıya taşınmış kısmı dışında bütünüyle durdurulması, İdarenin aksi yönde talimatlarına rağmen, tamamen yüklenicinin iradesiyle gerçekleşmiş olmasına ve işin sözleşmede öngörülen bitim tarihi olan 05.10.2013 tarihi üzerinden üç yıla yakın bir süre geçmiş olmasına karşın, 18.04.2016 tarihinde imzalanan “İşe Devam Tutanağı”nın 2'nci maddesinin altıncı fıkrası çerçevesinde yükleniciye 31.12.2016 tarihine kadar cezasız süre uzatımı verilmesi nedeniyle işin sözleşmesinde öngörülen yaptırımlar da uygulanmamıştır.

Ayrıca, İşe Devam Tutanağı sonrası yüklenici işi ancak 31.03.2017 tarihinde geçici kabule uygun hale getirmiş olmasına karşın, sözleşmenin 26'ncı maddesinde belirtilen ihtarın çekilmediği ve sözleşmenin gerektirdiği gecikme cezasının uygulanmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç itibarıyla, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "İlkeler" başlıklı 4'üncü maddesinde yer verildiği üzere, adı geçen Kanun'da belirtilen haller dışında sözleşme hükümlerinde değişiklik yapılamayacağı ve ek sözleşme düzenlenemeyeceği hükmü ile aynı Kanun'un 15 ve 24'üncü maddeleri kapsamında sözleşme bedelinden fazla iş yaptırılmayacağı hükümleri ihlal edilmiş ve ortaya çıkan durum nedeniyle sözleşmenin "Taahhüdün yerine getirilmemesi" başlıklı 25 ve "Gecikme halinde uygulanacak cezalar ve sözleşmenin feshi" başlıklı 26'ncı maddelerinde belirtilen yaptırımların uygulanmadığı görülmüştür.

#### **4) İşin Geçici Kabulünü Gerçekleştiren Geçici Kabul Komisyonunda Söz Konusu İş Kapsamında Yapı Denetim Görevini Yürütmüş Üyelerin Yer Alması**

Kamu ihale mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen yapım işinin kontrollük hizmetlerinde görev alan İdare görevlilerinin, o işin kabul işlemlerinde görevlendirilemeyeceği, Yapım İşleri Kabul ve Muayene Yönetmeliği'nin “Muayene ve Kabul Komisyonlarının Kuruluşu” başlıklı 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında;

*“İşin denetiminde bulunan yapı denetim görevlisi muayene ve kabul komisyonlarında görev alamaz”*

denilerek açık bir biçimde düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin bu maddesi ile söz konusu iki görevin her zaman için aynı kişide birleşmeyeceği açık bir biçimde hüküm altına alınmıştır.

İşin gereği ve mevzuat hükümleri doğrultusunda, aynı iş kapsamında bu iki görevin aynı görevliler eliyle yürütülemeyeceği ortada iken, bulgu konusu yapım işinin geçici kabulünün



22.12.2018 tarihinde beş kişiden müteşekkil geçici kabul komisyonu tarafından gerçekleştirildiği ve geçici kabul komisyonunda görev alan İdare görevlilerinden dördünün daha önce bu iş kapsamında kontrol teşkilatı üyesi olarak da görev aldığı tespit edilmiştir.

Bu durum karşısında yapılmış bulunan geçici kabulün sıhhati de zedelenmiş olduğundan mevzuata aykırı biçimde kurulmuş bir komisyon tarafından gerçekleştirilmiş söz konusu geçici kabul işlemlerinin bu haliyle geçerli olamayacağı değerlendirilmektedir.

### **5) Sözleşme Bedelinin (%20 ilave iş artışı dâhil) Tamamına Yakınının, Fiyatı Sözleşme Sonrası Yeni Birim Fiyat Olarak Belirlenen İki İş Kalemine Harcanması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun, "Temel İlkeler" başlıklı 5'inci maddesinde, İdarelerin bu Kanun'a göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu oldukları belirtilmiştir.

İhale mevzuatında öngörölmüş hükümler de söz konusu mevzuatın uygulanmasında Kanun'un giriş kısmında ifade edilen bu ilkelerin gözetilmesini ve azami bir biçimde hayata geçirilmesini sağlayacak şekilde düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verdiğimiz Kamu İhale Kanunu ilkelerinde de belirtildiği üzere, İdarenin yaptıracağı işlerde gözetmesi gereken başlıca husus, işlerin rekabetçi ve saydam ihaleler sonucunda oluşacak fiyatlardan gerçekleştirilmesi ve ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması olmalıdır.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, İdare ile yüklenici arasında 18.04.2016 tarihinde bulgu konusu yapım işine aynı yüklenici tarafından devam edilmesinin sağlanabilmesi amacıyla "İşe Devam Tutanağı" adı altında asıl sözleşme hükümlerine aykırılıklar içeren ve asıl sözleşme hükümlerinden işin süresi ve ihtilaf konusu iki yeni iş kaleminin fiyatı gibi sözleşmenin esaslı unsurlarında değişiklikler içeren ek sözleşme mahiyetinde bir belge imzalanmıştır.

Söz konusu Tutanağın amaç kısmında yer verilen "*yapılacak müstakil bir ihalede oluşacak birim fiyatların, Tutanak tarihi sonrası yapılacak imalatlar için müfettiş raporundaki fiyatlardan daha yüksek olacağının kuvvetle muhtemel olduğu*" ifadesinden, İdarenin bulgu konusu işin tamamlanmasına yönelik çıkılacak yeni bir ihale sonucu oluşacak fiyata dair beklentisi üzerine işlem tesis ettiği görölmektedir.

Oysa, yukarıda da ifade edildiği gibi, İdarenin bu noktadaki başlıca görev ve

sorumluluğu rekabetçi ve saydam ihaleler gerçekleştirmektir. Bu şartları taşıyan ihaleler sonucunda oluşacak fiyatların zaten piyasa rayiçlerine en uygun ve gerçekçi fiyatlar olması beklenmektedir ve hiçbir ihale gerçekleştirilmeden o ihale sonucunda oluşacak fiyatın kati olarak daha yüksek bedelle oluşacağı tespiti doğru değildir.

Sonuç itibarıyla, bulgu konusu yapım işi sözleşmesine göre, 05.10.2013 tarihinde tamamlanması gereken işin, yüklenici ile imzalanan “İşe Devam Tutanağı” kapsamında verilen 1183 gün süre uzatımı sonucunda 31.03.2017 tarihi itibari ile geçici kabule hazır hale getirilebildiği ve 320.000.840,46 TL olan sözleşme bedelinde 14.02.2017 tarihinde verilen %19,99 oranındaki ilave keşif artışı ile birlikte sözleşme bedeli olarak toplam 383.999.105,37 TL’nin ödendiği ve bu bedelin 367.081.790,81 TL’sinin fiyatı ihale şartları dışında taraflar arasında yeni fiyat olarak tespit edilen söz konusu iki iş kalemi için ödendiği görülmüştür.

Sözleşme hükümleri gereği ödenen 177.973.348,76 TL tutarındaki fiyat farkının da tamamına yakını bu iki iş kalemi için ödenmiştir.

Bununla birlikte, yine bu iş kalemlerine ilişkin yeni birim fiyatların tespiti sürecinde oluşan ihtilaflar hakkında yargı mercilerince verilen kararlar sonucunda 2019 yılında 263.165.691,94 TL daha yükleniciye ödenmiştir.

Yine, bu iş kalemlerinin ödenmesinden doğan uyuşmazlık nedeniyle Ankara Bölge Adliye Mahkemesince takibine 69.861.957,47 TL üzerinden devam edilmesine karar verilip de Yargıtayda temyiz aşamasında olan başka bir dava dosyası daha mevcuttur.

Bu durum da göstermektedir ki, İdarenin ilk olarak söz konusu yeni birim fiyatların tespit edildiği 28.11.2011 tarihinde, ikinci olarak da İşe Devam Tutanağının düzenlendiği 18.04.2016 tarihinde mevzuat hilafına ortaya koyduğu idari tasarruflar neticesinde, toplam sözleşme bedelinin %95’i gibi çok yüksek bir kısmı ihale görmemiş fiyatlar üzerinden ödenmek durumunda kalmıştır.

Bununla birlikte, ortaya çıkan nihai tabloda, söz konusu iş kapsamında “D 148 poz nolu her uzunlukta ve her açıda 60’lık Jet Grout yapılması” ve “D 149 poz nolu her uzunlukta ve her açıda 80’lik Jet Grout yapılması” özel pozları imalatları için aynı sözleşme kapsamında iki farklı fiyat üzerinden ödeme gerçekleştirilmiştir. İlk olarak İdare tarafından 28.11.2011 tarihinde onaylanan yeni birim fiyat tutanağına istinaden söz konusu iş kalemleri için sırasıyla 298,37 TL/metre ve 349,56 TL/metre yeni birim fiyatlar tespit edilmiş ve bu iş kalemi kapsamında yapılan imalatlar bu fiyatlar üzerinden ödenmiştir.

Ortaya çıkan hukuki ihtilaflar neticesinde işe devam edilebilmesi adına yüklenici ile imzalanan İşe Devam Tutanağına göre ise de, aynı iş kalemleri için yükleniciye yine sırasıyla 135,68 TL/metre ve 160,74 TL/metre fiyatları üzerinden ödemeler yapılmıştır.

Netice itibarıyla, bugüne kadar bu iş kapsamında fiyat farkları dahil ödemesi gerçekleştirilen toplam 825.138.153,72 TL'nin, 800.355.168,15 TL'lik kısmı yalnızca bu iki iş kalemindeki imalatlara ilişkin olmuştur.

Bulguda yer verilen tespitlerin genel bir değerlendirmesi olarak;

Kamu ihale mevzuatına ve işin sözleşmesine aykırı biçimde gerçekleştirilen tüm bu işlemler sonucunda, 02.11.2010 tarihinde gerçekleştirilen ihaleye çıkılırken Adapazarı ve Arifiye arasında işletilmekte olan demiryolu hattı ile Karasu'da mevcut bulunan liman ve sanayi tesisleri arasında 73 km. uzunluğundaki çift hatlı demiryolu altyapı inşaatının üzerindeki köprüler, viyadükler ve diğer sanat yapıları ile birlikte 20.04.2011 tarihinden itibaren 750 takvim günü içerisinde 320.000.840,46 TL bedelle yaptırılması amaçlanmış iken; İdare tarafından 24.12.2018 tarihinde düzenlenen 11 nolu kesin hakediş ve kesinleşmiş yargı kararları neticesinde yükleniciye fiyat farkları dahil toplam 825.138.153,72 TL ödeme yapılmış olunmasına karşın, mevcut işte gelinen son durum itibarıyla sadece 20 km.'den az bir alanda zemin ıslah çalışmalarının tamamlanabilmiş olduğu ve işin fiziki gerçekleşme oranının ancak %23 mertebesine gelebildiği anlaşılmıştır.

#### **BULGU 7: Danışmanlık Hizmet Alımı İşleri Kapsamında İdarenin Genel ve Sürekli İhtiyaçları İçin Personel Çalıştırılması**

06.07.2017 tarihinde sözleşmesi imzalanan 1560 gün süreli İstanbul Yeni Havalimanı Raylı Sistem Bağlantıları için Kontrollük, Danışmanlık ve Mühendislik Hizmetleri alımı işi kapsamında, mevzuata aykırı olarak, İdarenin genel ve sürekli ihtiyaçlarının karşılanması için personel istihdam edildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 48'inci maddesinde; mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, her ölçekte imar planı, imar uygulama, Çevresel Etki Değerlendirme (ÇED) raporu hazırlanması, plan, yazılım geliştirme, tasarım, teknik şartname hazırlanması, denetim ve kontrolörlük gibi teknik, mali, hukuki veya benzeri alanlardaki hizmetler, danışmanlık hizmeti olarak tanımlanmış ve bu hizmetlerin danışmanlık hizmet sunucularından temin edileceği hüküm altına alınmıştır.

İstanbul Yeni Havalimanı Raylı Sistem Bağlantıları için Kontrollük, Danışmanlık ve Mühendislik Hizmetleri Alımı işi, 4734 sayılı Kanun'un 48'inci maddesi kapsamında yer alan bir danışmanlık hizmetidir. Söz konusu hizmet alımı iki aşamalı olarak planlanan (I. aşama 37,5 km uzunluğunda 9 istasyondan oluşan Gayrettepe-Yeni Havalimanı kesimi, II. aşama 27 km uzunluğunda 6 istasyondan oluşan Halkalı-Yeni Havalimanı kesimidir) metro yapım işine ait tüm kaba inşaat ve ince inşaat işleri proje kontrollüğünü, elektromekanik projeler kontrollüğünü, yapım kontrollüğünü ve araç temini işleri ile ilgili olarak yapım ve/veya mal alım öncesi danışmanlık hizmetleri kontrollüğünü içermektedir.

Danışmanlık Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre, ihale konusu işte çalıştırılması öngörülen teknik personelin sayısı ve nitelikleri idari şartnamede düzenlenmelidir.

Teknik personelin ve yeterlik kriteri olarak öngörülen anahtar teknik personelin sayısı ve meslek alanları ile mesleki deneyiminin, ihale konusu işin niteliğine uygun şekilde belirlenmesi ve bu personelin, ihale konusu işin uzmanı olması zorunludur. Ayrıca danışmanın, sorumlu müdür dahil istihdam edeceği teknik personelin her birinin adını, unvanını, iş tanımını, asgari niteliğini ve çalışma süresini sözleşmede belirtmek zorundadır.

Anılan hususa ilişkin İstanbul Yeni Havalimanı Raylı Sistem Bağlantıları için Kontrollük, Danışmanlık ve Mühendislik Hizmetleri Alımı işinin ihale dokümanları incelendiğinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

Söz konusu işin idari şartnamesinde teknik personelin sayı ve niteliğine ilişkin doğrudan bir belirleme yapılmamıştır. İdari şartnamede konuya ilişkin "*İhale konusu işi yerine getirmek için gerekli teknik personel ile bunların pozisyonu, unvanı, mesleki deneyimi ve nitelikleri "özel teknik şartnamede belirtilmiştir"* denilmek suretiyle özel teknik şartnameye atıfta bulunulmuştur. Özel teknik şartnamede, teknik personele ilişkin sayı ve nitelik anlamında belirlemenin yapıldığı görülmüştür.

Özel teknik şartnamede yer alan teknik personel içinde ise teknisyen unvanlı kadrolar da bulunmaktadır. Büro Teknisyeni, Arşiv Teknisyeni, Bilgisayar Teknisyeni ve PR Teknisyeni olarak belirlenen bu teknik personelin her birinden 12 kişi olmak üzere toplam 48 teknisyenin 52 ay boyunca çalıştırılması öngörülmüştür. Teknisyen unvanlı bu personeller için, özel teknik şartnamede yer alan diğer teknik personellerden (İnşaat İşleri Kontrol Amiri, Mekanik Kontrol Şefi, Kontrol Mühendisleri vs.) farklı olarak herhangi bir nitelik belirlemesi yapılmamıştır.

Başka bir ifade ile mezkur Yönetmelikte öngörülmesine karşın, söz konusu teknisyenlerin eğitim, meslek, mesleki tecrübe, benzer iş tecrübesi vs. gibi hususlarda taşınması gerekli asgari ölçüler ortaya konulmamıştır.

Dolayısıyla, nitelik belirlemesi yapılmayan teknisyen unvanlı bu teknik personelin, ihale konusu işin niteliğine uygun belirlendiğini ve bu personelin, ihale konusu işin uzmanı olduğunu ifade etmek mümkün olmamaktadır.

Danışmanlık işine ait hakediş ödemelerinin incelenmesinden, sözleşmede 48 teknisyen öngörülmesine rağmen, söz konusu teknisyen unvanlı teknik personelin 25'inin kullanıldığı görülmüştür. Bu 25 adet teknisyenin ise büyük bölümünün (dönemler itibarıyla farklılık göstermek ile birlikte 18-20 kişi) İdarenin merkez ve taşra teşkilatında istihdam edildiği tespit edilmiştir. İdare merkez teşkilatında (Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü) istihdam edilen teknisyen unvanlı bu personelin söz konusu danışmanlık işi kapsamında bağımsız olarak Genel Müdürlüğe bağlı farklı daire başkanlıklarında, (Demiryolları Etüt Proje Dairesi Başkanlığı, Araştırma Dairesi Başkanlığı, Plan Proje Dairesi Başkanlığı vb.) İdarenin genel ve sürekli ihtiyaçları için çalıştırıldığı tespit edilmiştir.

Söz konusu teknik personelin, ilgili dairelerde kadrolu mühendis personel ile aynı görev ve sorumlulukları üstlendikleri anlaşılmıştır.

Aynı durum İdarenin taşra teşkilatında (DLH Marmaray Bölge Müdürlüğü) istihdam edilen teknisyenler için de geçerlidir. Bu anlamıyla Danışmanlık Hizmet Alımı işi içerisinde yer alan teknisyen unvanlı teknik personel çalıştırılmasının, işin amacı ve kapsamı dışında, İdarenin genel ve sürekli ihtiyaçlarına yönelik bir istihdam politikasına dönüştürüldüğü değerlendirilmektedir.

Oysa, Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür. Bu görevlerin, hak ve menfaatleri yüklenici tarafından temin edilen teknik personel eliyle yürütülmesi, söz konusu görevlerin sıhhatine de engel teşkil edecektir.

Ayrıca, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye 20.11.2017 tarih ve 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile eklenen Geçici 23'üncü madde ile, 5018 sayılı Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerince, 4734 sayılı Kanun ve diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde personel çalıştırılmasına dayalı veya bu sonucu doğuracak

şekilde hizmet alımı yapılamaz hükmü getirilmiştir. Bu noktada danışmanlık hizmet alımlarının, bir kısım teknik personel için personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımına dönüştürülerek kullanılması, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye de aykırılık teşkil etmektedir.

Bu itibarla, Danışmanlık Hizmet Alımları kapsamında çalıştırılan teknik personelin, işin amacı ve kapsamı ile sınırlı olarak belirlenmesi ve bu kapsamında çalıştırılan personelin İdarenin asli ve sürekli görevlerinde istihdam edilmemesi uygun olacaktır.

### **BULGU 8: Hizmet Alım Usulüyle İhalesi Yapılan Danışmanlık Hizmet İşleri İhale Dokümanlarında Teknik Personelin Niteliklerine İlişkin Düzenlemelerin Yapılmaması**

Hizmet alım usulüyle ihalesi yapılan danışmanlık hizmet alım ihale dokümanlarında teknik personelin niteliklerine yer verilmediği belirlenmiştir.

Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin; "Personel Durumuna İlişkin Belgeler" başlıklı 40'inci maddesinin birinci fıkrasında; "*İhale konusu işin niteliği esas alınarak, çalıştırılması öngörülen personelin sayısı ve nitelikleri dokümanda belirtilir*",

Aynı maddenin ikinci fıkrasında; "*Çalıştırılacak personelin nitelikleri ve deneyim süresi ile bunları tevsik edecek belgelere ilişkin düzenleme teknik şartnamede yapılır. Asgari deneyim süresi öngörülmesi halinde, bu süre bir yıldan az beş yıldan fazla olmamak üzere idare tarafından belirlenir. Deneyim süresi mezuniyet tarihi esas alınarak mezuniyete ilişkin belge ile tevsik edilir. Personelin niteliğini ve deneyim süresini gösteren belgeler sözleşmenin imzalanmasının ardından işe başlanmadan önce yüklenici tarafından idareye sunulur*" hükümleri yer almaktadır.

Hizmet alımı yöntemiyle ihalesi yapılan danışmanlık hizmet işlerinin; harita, jeolojik etüt çalışmaları, zemin deneyleri, proje hesap ve çizimleri ile teknik şartname ve yaklaşık maliyet hazırlanması çalışmalarını içermekte oldukları, bu işlerin teknik personel marifetiyle, mühendislik çalışmaları neticesinde tamamlanabilecekleri değerlendirildiğinde, danışmanlık hizmet alım usulü ile ihale edilen işlerin sözleşmelerinde belirtildiği üzere, hizmet alım usulü ile ihalesi yapılan söz konusu danışmanlık işlerinin sözleşme eki dokümanlarında da teknik elemanların nitelik ve sayılarının belirtilmesi gerektiği düşünülmektedir.

İdare tarafından, personel çalıştırılmasına dayalı bir hizmet alımı gerçekleştirilmediği belirtilmiş olmakla birlikte, bulguda personel hizmet alım ihalesine çıkılması ile ilgili tespit

yer verilmemiş, aksine hizmet alımı şeklinde ihale edilen danışmanlık işlerinde çalışacak teknik personelin niteliklerine ihale dokümanında yer verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Hizmet alımı yöntemiyle ihalesi yapılan danışmanlık hizmet işlerinde, mevzuat hükümleri uyarınca, işlerin sözleşme eki teknik dokümanlarında yapılacak işler doğrultusunda personelin nitelik ve sayılarının belirtilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 9: Danışmanlık ve Teknik Destek Hizmet Alımı İşi Kapsamında Çalıştırılan Personelin Ücret Artışlarına İlişkin Sözleşmede Yer Alan Hükümün Açık ve Net Olmaması**

Bakanlık Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı ile TÜRKSAT A.Ş. arasında e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri için 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nda öngörülmüş olan istisnaya dayalı olarak imzalanan Danışmanlık ve Teknik Destek Hizmet Alımı İşi Sözleşmesi kapsamında çalıştırılan personelin ücret artışlarına ilişkin olarak yer verilen hükümün belirsizlik içerdiği görülmüştür.

Anılan Sözleşmenin “Sözleşmenin Bedeli” başlıklı 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında, proje kapsamında danışmanlık ve teknik destek hizmeti için görevlendirilecek personelin aylık ücretlerinin sözleşme yürürlükte olduğu süre boyunca, 2013 yılından itibaren her yılın başında Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından açıklanan bir önceki yıla ait (TÜFE + ÜFE) / 2 oranında artırılacağı belirtilmiştir. Söz konusu hizmet alımına ilişkin olarak 2015 yılında imzalanan Ek Sözleşmede de ücret artışlarına ilişkin yukarıdaki hükümün aynı şekilde yer aldığı tespit edilmiştir.

Bahsi geçen hizmet alımı kapsamında yapılan yıllık ücret artışlarına ilişkin yazışmalar ve TÜRKSAT A.Ş.'ye yapılan ödemeler incelendiğinde, ücret artış oranları hesaplanırken fiyat endekslerindeki yıllık değişim oranları yerine 12 aylık ortalama değişim oranlarının esas alındığı görülmüştür. TÜİK tarafından her yılın başında açıklanan enflasyon verilerinde gerek tüketici fiyat endeksi gerekse üretici fiyat endeksinde gerçekleşen değişimlerle ilgili birden çok oran kamuoyuna ilan edilmektedir.

Ancak, yukarıda bahsi geçen Sözleşme hükmünde, bir önceki yıla ait TÜFE ve ÜFE endekslerindeki değişim oranına atıf yapılmakla beraber, söz konusu endekslerdeki yıllık değişim veya 12 aylık ortalama değişimden hangisinin esas alınacağına dair bir belirleme yapılmadığı tespit edilmiştir. TÜFE ve ÜFE endekslerinde yıllar itibarıyla meydana gelen değişim incelendiğinde, sözleşmenin yürürlükte olduğu 2013 yılından itibaren bazı yıllarda

yıllık değişim oranlarının, 12 aylık ortalama değişim oranlarından daha yüksek olduğu, bazı yıllarda ise tersi durumun söz konusu olduğu görülmüştür.

Dolayısıyla, sözleşmenin uygulanması aşamasında ücret artışları için fiyat endekslerindeki 12 aylık ortalama değişimin esas alınması, bazı yıllarda mali açıdan Bakanlığın lehine olmuşken bazı yıllarda da aleyhine sonuç doğurmuştur.

Bu itibarla, uygulamada belirsizliğe ve taraflar arasında ihtilafa meydan verilmemesi için yukarıda bahsi geçen sözleşme hükmünün, uygulanacak enflasyon oranları bakımından açıklığa kavuşturulması gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 10: E-Devlet ile İlgili Bilgi ve İletişim Teknolojileri Hizmetleri Kapsamında Olmayan Alımların İhale Yapılmadan TÜRKSAT A.Ş.’den Alınması**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelere, e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri kapsamında TÜRKSAT A.Ş.’den doğrudan yapacakları hizmet alımları yönünden tanınan istisnanın geniş yorumlanması suretiyle istisna kapsamında yer almayan hizmetlerin de ihale yapılmadan TÜRKSAT A.Ş.’den alındığı tespit edilmiştir.

406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu’nun ek 33’üncü maddesinin on birinci fıkrasında, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelerin, e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri kapsamında TÜRKSAT A.Ş.’den doğrudan yapacakları hizmet alımları yönünden, 4734 sayılı Kanun’a tabi olmadıkları hüküm altına alınmıştır.

03.09.2016 tarihli ve 29820 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan E-Devlet Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde, e-Devlet hizmeti, hizmet süreçlerinin vatandaş odaklı olarak yeniden yapılandırılmasını da içerecek şekilde, kurumlar arası veri paylaşımı esasına dayalı olarak yürütülmesi için kurumlar tarafından, hızlı, güvenli, etkili, verimli, şeffaf ve hesap verebilir, temel hak ve özgürlüklere riayet edilerek ve mahremiyet gözetilecek şekilde elektronik ortama aktarılan her bir kamu hizmeti olarak tanımlanmıştır.

Aynı maddede, e-Devlet projeleri ise, kamu hizmetlerinin bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak e-Devlet hizmetlerine dönüştürülmesi amacıyla yürütülen projeler olarak ifade edilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, e-Devlet hizmetinin, vatandaşlara daha hızlı ve güvenli bir şekilde kamu hizmetlerinin sunulmasını



sağlamak için bu hizmetlerin elektronik ortama aktarılmasını ifade ettiği ve bu aktarımın da e-Devlet projeleri yoluyla bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak yapılacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, 406 sayılı Kanun'da öngörülmüş olan istisnanın kapsamı yalnızca e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri ile sınırlıdır.

Bakanlıkça mevzuatın öngördüğü istisnanın kapsamında yer almadığı halde, ihale yapılmadan TÜRKSAT A.Ş.'den alınan hizmetler aşağıda belirtilmiştir:

**1) Bakanlığa Ait Belgelerin Güvenli Bir Şekilde Üretilmesi, Saklanması ve Erişimi İçin Kullanılan Elektronik Belge Yönetim Sistemi (BELGENET) Hizmeti Alınması**

Kurum yazışmalarının elektronik ortamda yürütülmesi için kullanılan Elektronik Belge Yönetim Sisteminin (BELGENET) TÜRKSAT A.Ş.'den ihale yapılmadan alındığı tespit edilmiştir.

Bakanlığa ait belgelerin güvenli bir şekilde üretilmesi, saklanması ve erişimi için kullanılan Elektronik Belge Yönetim Sisteminin e-Devlet hizmeti kapsamında vatandaşlara daha iyi hizmet sunulması için elektronik ortama aktarılan bir kamu hizmeti olarak değerlendirilemeyeceği, kurum yazışmalarının daha hızlı ve güvenli olmasını sağlamaya yönelik bir hizmet olduğu, bu yönüyle yukarıda bahsi geçen Yönetmelik kapsamında yer alan bir e-Devlet hizmeti olarak sayılamayacağı değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında, e-Devlet kavramının e-Devlet Kapısı üzerinden sunulmakta olan hizmetlerle sınırlı olmadığı, kapsamında çok daha geniş bir altyapı ve uygulama sürecini barındırdığı, Kurum-kuruluşların e-Devlet Kapısı üzerinden hizmet verebilmesinin e-Devlet Proje geliştirme sürecinin tamamlanmış, işletilebilir ve sürdürülebilir olmasına bağlı olduğu, bu sebepten dolayı TÜRKSAT A.Ş.'den alınan hizmetlerin mevzuatın öngördüğü istisnanın kapsamında yer aldığı belirtilmekle beraber, yukarıda bahsi geçen Yönetmelikte e-Devlet hizmeti, kamu hizmetlerinin vatandaş odaklı olarak yeniden yapılandırılması ve elektronik ortama aktarılması şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla, Kurum yazışmalarının daha hızlı ve güvenli olmasını sağlamaya yönelik bir hizmet olan Elektronik Belge Yönetim Sisteminin, kamu hizmetlerinin vatandaş odaklı olarak yeniden yapılandırılması ve elektronik ortama aktarılması ile bir ilgisinin olmadığı, bu yönüyle anılan Yönetmelik'te yer verilen e-Devlet hizmeti kapsamına girmediği açıktır.

Bu itibarla, e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri kapsamında yer almayan Elektronik Belge Yönetim Sisteminin 406 sayılı Kanun'da yer alan istisnadan

faizlenilerek doğrudan TÜRKSAT A.Ş.'den alınamayacağı, 4734 sayılı Kanun hükümlerine göre temin edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

## **2) Danışmanlık ve Teknik Destek Hizmetleri Alımı**

Bakanlık Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığının iş süreçlerinin entegre bir şekilde elektronik ortamda yürütülmesinin sağlanması ve sürdürülmesi için yukarıda bahsi geçen istisna kapsamında TÜRKSAT A.Ş.'den danışmanlık ve teknik destek hizmet alımı yapıldığı tespit edilmiştir.

Söz konusu alıma ilişkin 12.12.2012 tarihli ve 696 sayılı Bakanlık Olur yazısında, Bakanlığın e-Devlet hizmetlerinin daha etkin ve hızlı yürütülebilmesi için 406 sayılı Kanun'da öngörülmüş olan istisna kapsamında TÜRKSAT A.Ş.'den danışmanlık ve teknik destek hizmet alımı yapılmasına karar verildiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, Bakanlık Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı ile TÜRKSAT A.Ş. arasında 26.12.2012 tarihinde imzalanan Sözleşmenin "Tanım ve Kısaltmalar" başlıklı 4'üncü maddesinde, sözleşmenin konusu olan proje, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığının iş süreçlerinin entegre bir şekilde elektronik ortamda yürütülmesinin sağlanması ve sürdürülmesi olarak tanımlanmıştır.

Bununla birlikte, Sözleşmenin "Konu, Amaç ve Kapsam" başlıklı 6'ncı maddesinde, sözleşmenin kapsamı, proje çerçevesinde bu sözleşmede belirtilen şartlar dahilinde hizmetlerin sunulması olarak belirlenmiştir.

Anılan sözleşme hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, sözleşmenin konu ve kapsamının geniş bir şekilde belirlendiği görülmektedir.

Anılan sözleşme kapsamında, 2019 yılı Aralık ayı itibarıyla 14 yazılımcı, 4 uzman sistemci ve 1 uzman yazılımcı olmak üzere toplam 19 personel istihdam edildiği tespit edilmiştir. Sözleşmenin 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirlenen aylık birim ücretlerin enflasyon oranlarıyla güncellenmiş tutarları üzerinden 2019 yılı birim ücretlerinin, yazılımcı personel için brüt 21.960,52 TL, uzman yazılımcı ve uzman sistemci personel için de brüt 27.578,33 TL olarak belirlendiği ve yükleniciye yapılan hakediş ödemelerinde bu ücretlerin esas alındığı görülmüştür. 2012 yılında imzalanan sözleşmenin halen yürürlükte olduğu dikkate alındığında, bu durumun yüksek birim ücretlerle sürekli personel istihdamına dönüştüğü değerlendirilmektedir.

Ayrıca, Sözleşmenin “Projede Sunulacak Hizmetlerde Takip Edilecek Esaslar” başlıklı 7’nci maddesinin yedinci fıkrasında, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığının ihtiyaçları doğrultusunda projede görevlendirilen danışman ve destek personelinin sayısında artırma veya azaltma yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu hüküm, Bakanlığa e-Devlet ile ilgisi olmayan ve kurum içi işleyişi ilgilendiren alanlarda da bahsi geçen sözleşme kapsamında teknik personel çalıştırabilme imkanı tanımaktadır.

Nitekim, söz konusu hizmet alımı kapsamında yapılan işler incelendiğinde, e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri kapsamında yer almayan kurum içi yazılım geliştirme faaliyetlerine destek sağlanması, güvenlik duvarı ve sunucu hizmeti verilmesi gibi hizmetlerin de yer aldığı tespit edilmiştir.

Örneğin, Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğünün işlerinde kullanılmak üzere geliştirilen Hukuk Yönetim Sistemi yazılımı ve Strateji Geliştirme Başkanlığının işlerinde kullanılmak üzere geliştirilen Yönetim Bilgi Sistemi yazılımı için, söz konusu hizmet alımı kapsamında çalıştırılan personel tarafından teknik destek verilmektedir.

Diğer taraftan, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığının bilişim altyapısında yer alan güvenlik duvarı ve sunucu gibi sistemlere ilişkin teknik destek hizmetleri de anılan iş kapsamında çalıştırılan personel tarafından sağlanmaktadır. Bu bakımdan, bahsi geçen teknik destek hizmetlerinin, vatandaşlara daha hızlı ve güvenli bir şekilde kamu hizmetlerinin sunulmasını sağlamak için bu hizmetlerin elektronik ortama aktarılmasını ifade eden e-Devlet hizmetleri ile bir ilgisinin olmadığı, kurum içi işleyişi ilgilendirdiği düşünülmektedir.

Kamu idaresi cevabında, Bakanlık ile TÜRKSAT A.Ş. arasında imzalanmış olan Bilgi Teknolojileri Danışmanlık ve Destek Hizmeti Sözleşmesi kapsamında kurumun e-Devlet Proje geliştirme sürecine hizmet veren danışmanların doğrudan veya dolaylı olarak e-Devletle ilgili işlerde çalıştırdıkları belirtilmekle beraber, söz konusu personelin münhasıran e-Devletle ilgili işlerde istihdam edildikleri somut olarak ortaya konamamıştır.

Bu bakımdan, e-Devlet ile ilgili bilgi ve iletişim teknolojileri hizmetleri kapsamında yer almayan teknik destek hizmetlerinin söz konusu istisna kapsamında yapılan alımdan ayrıştırılmak suretiyle 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre ayrı bir hizmet alımı yapılarak temin edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

---

---

**BULGU 11: Harca Tabi Olmayan Gemi, Deniz ve İçsu Araçları İçin Düzenlenen Ruhsatnamelerden Harç Benzeri Ücret Alınması**

492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri ile harçtan muaf tutulan gemi, deniz ve içsu araçları için düzenlenen ruhsatnamelerden harç benzeri ücret alındığı görülmüştür.

Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği'nin "Bağlama Kütüğüne Kaydedilecek Gemi, Deniz ve İçsu Araçları" başlıklı 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında; bağlama kütüğüne, 18 gros tonilatonun altında ve 2,5 metre ve üzerindeki, Milli Gemi Siciline veya Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilmemiş ticari gemi, deniz ve içsu araçları ile boyu 2,5 metre ve üzerindeki özel kullanıma mahsus gemi, deniz ve içsu araçlarının zorunlu olarak kaydedileceği hükmü yer almaktadır.

Aynı Yönetmeliğin "Ruhsatname Harcı" başlıklı 25'inci maddesinin birinci fıkrasında, gemi, deniz ve içsu araçlarına düzenlenecek ruhsatnameler ve bunların vizelerinin 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarifenin "XIII- Bağlama Kütüğü Ruhsatnamelerinden ve Bunların Vizelerinden Alınacak Harçlar" bölümünde belirlenen harca tâbi olduğu; altıncı fıkrasında ise, harca tabi olmayan gemi, deniz ve içsu araçlarına düzenlenen ruhsatnameler için en düşük harç oranının 1/4'ü oranında ücret alınacağı belirtilmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarifede ise, boyu 5 metreye kadar olan gemi, deniz ve içsu araçları bağlama kütüğü ruhsatname harcından muaf tutulmuştur.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu bakımdan, 492 sayılı Harçlar Kanunu ile boyu 5 metreye kadar olan gemi, deniz ve içsu araçları bağlama kütüğü ruhsatname harcından muaf tutulmuşken Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği'nde harca tabi olmayan gemi, deniz ve içsu araçlarına düzenlenen ruhsatnameler için en düşük harç oranının 1/4'ü oranında ücret alınacağına dair bir hüküm yer almasının Anayasa'nın söz konusu hükmüne aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Zira, anılan Anayasa hükmü uyarınca, harç benzeri bir mali yükümlülük ancak kanunla konulabilir.

Harçtan muaf olan gemi, deniz ve içsu araçları için düzenlenen ruhsatnamelerden söz konusu Yönetmelik hükümleri uyarınca, harç benzeri ücret alınmasının, Anayasa'nın vergi

ödevine ilişkin hükümleri ile 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümlerine aykırılık teşkil ettiği düşünüldüğünden, anılan Yönetmeliğin ruhsatname ücreti alınmasına ilişkin hükümlerinin Anayasa'nın ve söz konusu Kanun'un yukarıda bahsi geçen hükümleri ile uyumlu hale getirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

### **BULGU 12: Yapım İşi Sözleşmeleri Kapsamında Kullandırılan Avanslara İlişkin Bildirim İşlemlerinin Sözleşmelerine Uygun Olarak Yapılmaması**

İdarece, Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu kapsamında yürütülen yapım işlerinin sözleşmesinde öngörülen avans kullandırma işlemlerinde; verilen avansların, yüklenici tarafından sözleşme konusu işin ifasına yönelik işler kapsamında ve avans başvurusunda taahhüt edilen yerlerde kullanıldığının kanıtlanmasına yönelik yükleniciler tarafından yapılan bildirimlerin sözleşmelerinde belirtilen süreler içerisinde yapılmadığı, sözleşmenin aradığı kanıtlayıcı belgeler dışındaki belgelerin İdare tarafından geçerli belge olarak kabul edildiği ve İdareye sunulan kanıtlayıcı belgeler içerisinde iptal edilmiş faturalara yer verildiği tespit edilmiştir.

#### **1) Küçük Çamlıca TV-Radyo Kulesi İlave Çelik Yapı, Cephe Kaplama ve Yangın Güvenliği İnşaatı İşi Kapsamında Yapılan Avans Ödemesinde Sözleşme Hükümlerine Uyulmaması**

Küçük Çamlıca TV-Radyo Kulesi İlave Çelik Yapı, Cephe Kaplama ve Yangın Güvenliği İnşaatı İşi kapsamında yükleniciye verilen avansın sarf yerlerini gösteren kanıtlayıcı belgelerin İdareye sözleşmesinde belirtilen süreler içerisinde sunulmadığı ve kanıtlayıcı belge olarak sunulması gereken fatura suretleri yerine; avansın harcanacağı malzeme alımlarına ilişkin sipariş avansı muhasebe kaydının İdarece harcamayı kanıtlayıcı geçerli belge olarak kabul edildiği tespit edilmiştir.

Söz konusu yapım işine ilişkin sözleşmenin “Avans Verilmesi Şartları ve Miktarı” başlıklı 13'üncü maddesinde, avansın verilme şartları ve kullanımına ilişkin hükümler yer almaktadır. Anılan maddeye göre, yüklenicinin avans almak için İdareye yapacağı yazılı başvurusunda, avansı amacına uygun olarak kullanacağını, bu avansı tahsis edeceği hususlara ait miktar ve tutarları ile itfa tarihlerini bildirmesi ve avans hükümlerine uyacağını taahhüt etmesi gerekmektedir.

Aynı maddede, yüklenicinin, aldığı bu avansı bildirdiği yerlere sarf ettiğini gösteren fatura suretlerini ve benzeri geçerli belgeleri 60 gün içinde İdareye vereceği; İdarenin, iş

programının aksaması veya avansın şartlara uygun sarf edilmemesi veya 60 gün içerisinde işe başlanılmamış olması hallerinde, mahsubu yapılmamış avansı veya bakiyesini, bu halleri takip eden ilk hakedişten defaten kesmeye, bu yetmediği veya hakedişi bulunmadığı takdirde avans teminatını nakde çevirmeye her zaman yetkili olduğu belirtilmektedir.

Anılan yapım işi kapsamında yüklenicinin avans almak için İdareye yaptığı 19.04.2019 tarihli yazılı başvuru incelendiğinde, bu avansı tahsis edeceği hususlara ait miktar ve tutarların belirtildiği, ancak itfa tarihlerine ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Yüklenicinin söz konusu başvurusuna istinaden, 26.04.2019 tarihinde sözleşme bedelinin %15'ine karşılık gelen 13.732.350,00 TL tutarında avans verildiği görülmüştür.

Yukarıda bahsi geçen sözleşme hükümleri gereği, avansın bildirilen yerlere sarf edildiğini gösteren fatura suretlerinin ve benzeri geçerli belgelerin 60 gün içinde (26.06.2019) yüklenici tarafından İdareye verileceği belirtilmiş olmasına rağmen, bu süreye uyulmadığı ve sonraki bir tarihte (03.07.2019) hakediş düzenlenmesine ilişkin yapılan başvuru kapsamında, hakediş belgeleri ekinde İdareye avansın harcanacağı malzeme alımlarına ilişkin sipariş avansı muhasebe kaydının sunulduğu tespit edilmiştir. Bu bakımdan, yüklenici tarafından avansın sarf edildiği yerleri gösteren fatura suretlerinin İdareye sunulmadığı, yalnızca sipariş avansına ilişkin muhasebe kaydının hakediş belgeleri arasına eklendiği görülmüştür.

Avansın, bir mal veya hizmetin siparişi aşamasında yüklenici tarafından sözleşme konusu iş ile ilgili olmak üzere henüz mal veya hizmet teslim alınmadan ödenmiş olduğu kabul edilse dahi, avansa konu malın teslim alınması ve hizmetin sunulması sonrasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri gereği, en geç 7 gün içerisinde faturanın düzenlenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla, avans kapsamında yükleniciye yapılacak mal teslimlerinin gerçekleşmiş olduğu ancak fatura ve benzeri geçerli belgelerle ortaya konulabilir.

Ancak, yapılan incelemelerde, söz konusu mal teslimlerini kanıtlayıcı belgelere rastlanamamıştır.

Yüklenici tarafından yapılan avans talep başvurusunda avans itfa tarihine yer verilmemesi ve avans bildiriminin sözleşmede belirtilen süresi içerisinde yapılmamış olması usule dair eksiklikler olarak düşünülse de sözleşmede aranan şekil şartlarındandır ve İdare tarafından takip edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü, fatura sureti dışında hiçbir belge avansın harcandığı yeri göstermede geçerli kanıtlayıcı belge olarak kabul edilemeyecektir. Taşeron hakedişi ve muhasebe kayıtları gibi diğer benzeri

belgeler, İdarenin söz konusu avansın kullanıldığı yeri tevsik etmede faturanın yanında destekleyici mahiyette ek belgelerdir.

Sözleşmenin yukarıda atıf yapılan 13.8'inci maddesi hükmü gereği, avansın harcanmak üzere verildiği yerlerde sarf edildiğini gösterir kanıtlayıcı belgelerin yüklenici tarafından sözleşmesinde belirtilen süre içerisinde sunulmaması halinde avans teminat mektubunun İdare tarafından derhal nakde çevrilmesi gerekmektedir. Bu konuda sözleşmenin belirtilen maddesi emredici niteliktedir ve İdareye herhangi bir takdir hakkı tanımamaktadır.

Sonuç olarak, yukarıda belirtilen yapım işi kapsamında avans bildiriminin süresinde ve usulüne uygun olarak yapılmamış olduğu ve eki kanıtlayıcı belgelerin sözleşmesinde öngörülen nitelikleri taşımadığı değerlendirilmektedir.

## **2) Sabiha Gökçen Havalimanı Raylı Sistem Bağlantısı İnşaat ve Elektro - Mekanik Sistemler Temin, Montaj ve İşletmeye Alma İşleri Sözleşmesi Kapsamında Kullanılan Avansın İşin İfasına Yönelik Herhangi Bir Mal veya Hizmet Alımında Kullanılmaması**

Sabiha Gökçen Havalimanı Raylı Sistem Bağlantısı İnşaat ve Elektromekanik Sistemler Temin, Montaj ve İşletmeye Alma İşleri yapım işi sözleşmesi kapsamında yükleniciye kullanılan avansın kullanım yerleri konusunda yüklenici firma tarafından İdareye yapılan bildirim sözleşmesinde öngörülen sürede yapılmadığı, bildirim ekinde yer alan fatura suretlerinin iptal edilmiş faturalara ait olduğu, dolayısıyla avansın harcandığının beyan edildiği mal teslimi ve hizmet ifalarının aslında hiç gerçekleşmemiş olduğu ve söz konusu faturalar yüklenici ticari defterlerine kaydedilmemiş olmasına rağmen, bu fatura suretlerinin yüklenici tarafından İdareye avansın sarf yerlerini kanıtlamak üzere sunulduğu tespit edilmiştir.

Adı geçen metro yapım işine ait 04.03.2015 tarihli sözleşmenin “Avans Verilmesi Şartları ve Miktarı” başlıklı 13'üncü maddesine istinaden sözleşme bedelinin %15'ine karşılık gelen 25.425.121,62 € tutarındaki avans; yüklenicinin, “25.425.121,62 euro tutarındaki söz konusu avansı, yine sözleşmenin 13 ve ilgili alt maddelerinde belirtildiği üzere kullanacağımızı ve avans hükümlerine aynen uyacağımızı kabul ve taahhüt ettiğimizi tekrar hatırlatırız” ifadelerini içeren 05.06.2015 tarihli talep yazısı üzerine, 19.06.2015 tarihinde defaten yükleniciye ödenmiştir.

Sözleşmenin 13.7'nci maddesi hükmüne göre, yüklenici aldığı bu avansı, talep yazısında bildirdiği yerlere sarf ettiğini gösteren fatura suretlerini ve benzeri geçerli belgeleri, avansın

ödendiği tarihten itibaren 30 gün içinde İdareye vermesi gerekmektedir. Sözleşmenin bu maddesine istinaden 20.07.2015 tarihinde avansın sarf yerlerinin beyan edildiği ilk avans bildirimini İdareye sunulmuştur.

Bulgu konusu yapım işinin kontrollük hizmetlerinin yürütülmesinde görevli DLH Marmaray Bölge Müdürlüğünün yazısı ile avans bildiriminin yüklenicinin avans talep dilekçesi ekinde yer alan harcama kalemleri detay listesindeki kalemlere uygun olacak şekilde ve hakediş ödeme para birimi üzerinden hesaplanarak tekrar sunulması istenmiştir.

Ancak, Bölge Müdürlüğünün yukarıda belirtilen yazısı üzerinden 170 günden fazla bir süre geçmiş olmasına rağmen, bu süre zarfında yüklenici tarafından İdareye başkaca bir bildirimde bulunulmamıştır. Bunun üzerine, Bölge Müdürlüğünün 03.02.2016 tarihli yazısı ile konu tekrar yükleniciye hatırlatılmış ve istenilen bilgi ve belgelerin sunulmaması halinde sözleşmenin 13.8'inci maddesindeki *“İdare, iş programının aksamaması veya avansın şartlara uygun sarf edilmemesi veya 60 gün içerisinde işe başlanılmamış olması hallerinde, mahsubu yapılmamış avansı veya bakiyesini, bu halleri takip eden ilk hakedişten defaten kesmeye, bu yetmediği veya hakedişi bulunmadığı takdirde avans teminatını nakde çevirmeye her zaman yetkilidir”* hüküm doğrultusunda işlem yapılacağı yükleniciye bildirilmiştir.

Bölge Müdürlüğünün yukarıda belirtilen yazılarında bahsedilen eksikliklerin giderildiği belirtilerek avans harcamalarına dair belgeler yüklenici tarafından tekrar 16.02.2016 tarih ve 277 sayılı yazı ekinde İdareye sunulmuştur.

Yüklenicinin yaptığı bu ikinci bildirim, İdare tarafından Müşavir firmanın 03.03.2016 tarihli yazısında;

- Harcamalar karşılığında sunulan faturaların fotokopi olduğu ve gerekli incelemenin yapılabilmesi için fatura asıllarının ibrazının gerektiği,
- Söz konusu faturaların açık fatura yani bedeli ödenmemiş fatura niteliğinde olduğu,
- Yönetim kurulunun alım yapılmasına dair kararının avans bildiriminde geçerli olamayacağı alımı planlanan söz konusu mal ve malzemelerin alındığını gösteren faturaların ibrazına ihtiyaç bulunduğu, şeklinde belirtilen eksiklikler nedeniyle ikinci defa reddedilmiştir.

Bunun üzerine, yüklenici tarafından 04.03.2016 tarihinde yapılan üçüncü bildirimini Bölge Müdürlüğü tarafından başkaca bir değerlendirme yapılmaksızın 08.06.2016 tarihli yazı ekinde Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğüne iletiliği; ancak, Genel Müdürlüğün konuya



ilişkin 08.11.2016 tarihli yazısında yüklenici tarafından sunulan harcama belgelerinin uygun görülüp görülmediği veya onaylanıp onaylanmadığı belirtilmeksizin yalnızca konu hakkında bilgi edinildiğinin ifade edilmesiyle yetinildiği görülmüştür.

Yüklenici tarafından İdareye nihai olarak sunulan avans bildirimini incelendiğinde, bildirim ekinde avansın harcandığı yerleri gösteren fatura suretlerinin; iş ortaklığı (adi ortaklık) olarak sözleşme imzalanan yüklenici firmaya, ortaklığı oluşturan diğer firmalar tarafından düzenlendiği görülmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Ortak Girişimler" başlıklı 14'üncü maddesinde; iş ortaklığı üyelerinin hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere ihaleye teklif verecekleri ve sözleşmenin imzalanmasından önce İdareye sunulması zorunlu olan iş ortaklığı sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde İdareye karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarının belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

İş ortaklığını oluşturan firmalar iş ortaklığı olarak bir ihaleye teklif sunarlarken bu şartları kabul etmiş ve imzaladıkları ortaklık sözleşmesi gereği, sahip oldukları tüm maddi varlıkları, bilgi birikimi ve tecrübelerini söz konusu işin ifasında bir araya getirmeyi taahhüt etmiş olmaktadır.

Kamu İhale Kanunu'nun bu hükmü ve iş ortaklıklarının hukuki statüleri itibarıyla, iş ortaklığı olarak işi alan adi ortaklığa verilen avansın, adi ortaklığı oluşturan firmalar tarafından adi ortaklığa makine, ekipman ve malzeme satışı yapılmış gibi gösterilerek kullanılması, belirtilen mevzuat ve genel hukuk hükümlerine uygun değildir.

Adi ortaklıkların Türk Ticaret Kanunu hükümleri açısından ayrı bir tüzel kişilik olarak kabul edilmemesi de bu değerlendirmemizi desteklemektedir.

İdare tarafından kabul edilen harcama belgelerinin iş ortaklığını oluşturan firmalara ait olması ve sunulan fatura içeriklerinde alındığı belirtilen iş makinesi ve malzemelerin zaten iş ortaklığını oluşturan firmaların elinde mevcut mallar olması ve bunların üçüncü şahıslardan ilk olarak temini gibi bir durum söz konusu olmamasına karşın İdarenin söz konusu fatura suretlerini kabul etmesinin sözleşmede avansın kullanılması ile öngörülen temel amaca da uygun düşmemektedir.

Söz konusu bu durum genel olarak avansların verilme amacı ile de bağdaşmamaktadır.

Bilindiği üzere, avans, işin yapımını taahhüt eden firmalara işin başlangıç aşamasında karşılaşacakları şantiye kurulumu, özellikle makine ekipman alımı veya malzeme temini gibi yüksek tutarlı ilk yatırım gerekliliklerinin yerine getirilmesinde finansal olarak destek olunması amacıyla verilmektedir.

Bulguya konu işte ise, adi ortaklık yapısındaki yükleniciye verilen avansın, adi ortaklığı oluşturan firmaların envanterinde zaten mevcut bulunan iş makinesi, portal vinç vb. üretim malzemelerinin adi ortaklığa satılması işleminde kullanıldığı yönünde beyanda bulunulduğu görülmüştür.

Hâlbuki, burada, taahhüt edilen yapım işi kapsamında kullanılacak makine, ekipman veya malzemenin adi ortaklık dışındaki üçüncü şahıslardan edinimi mevzu bahis değildir. Dolayısıyla, adi ortaklığı; adi ortaklığı oluşturan şirketlerden müteşekkil bir bütün gibi değerlendirdiğimizde, ki gerek adi ortaklık sözleşmesi gerekse de adi ortaklığın hukuki statüsü itibarıyla bunun böyle olduğu açıktır, yüklenicinin söz konusu makine, ekipman veya malzemeyi edinmek için ayrıca bir bedel ödemediği ortadadır.

Bu itibarla da, böyle bir durumda, sözleşme hükümleri gereği avans verilmesine ihtiyaç bulunmamasının yanında sözleşme konusu yapım işinde yüklenicinin finansal nedenlerle hızlı bir biçimde işe başlamasının önündeki zorluğun kaldırılması gibi bir saikin bulunmadığı da açıktır.

Kaldı ki; söz konusu avans bildirim ekinde avansın harcandığı yerleri göstermek üzere İdareye sunulan fatura suretlerinin, iş ortaklığına fatura düzenleyen şirketlerce iptal edildiği ve bu faturaların da adi ortaklığın yasal ticari defterlerine hiç kaydedilmediği ve adi ortaklığın vergi bildirim ve beyanlarında da bu belgelerin yer almadığı ve incelemeye konu fatura içeriklerinde gösterilen mal teslimi ve hizmet ifalarının hiç gerçekleştirilmemiş olduğu Gelir İdaresi Başkanlığının 03.01.2020 tarih ve 19014498 sayılı yazımıza cevaben gönderdiği 26.02.2020 tarih ve 30123217-845-E.83639 sayılı yazısı ekinde yer verilen üç farklı vergi inceleme tutanağında açıklanmaktadır.

Her ne kadar, İdare yetkililerinin kendilerine ibraz edilen fatura suretlerinin iptal edilmiş faturalara ilişkin olduğunu yukarıdaki gibi bir vergi incelemesi olmaksızın bilme imkânı bulunmasa da, yüklenicinin yapmış olduğu avans bildirimlerinin sözleşmesinde belirtilen süresinden çok sonra yapılmış olması ve süreç içerisinde İdareye sunulan üç farklı bildirim taşıdığı eksiklikler ve en önemlisi de bildirim içeriklerinin kendi içerisinde taşıdığı çelişkiler

İdarenin dikkatli bir inceleme yapmış olmasını gerekli kılmaktadır.

Yüklenici tarafından sunulan ilk bildirimde ağırlıklı olarak proforma faturalara, sözleşmelere ve sipariş taleplerine yer verilmesine karşın yükleniciye ödenen 25.425.121,62 € tutarındaki avans miktarından sadece 2.188.237,82 €'su uygun bulunmuştur.

Bunun üzerine, sözleşme hükümlerine göre, söz konusu avansın yüklenicinin o tarihte düzenlenmiş bir hakedişi olmadığı için avans ödemesinden önce İdareye sunmuş olduğu teminatının derhal nakde çevrilmiş olması, sözleşmenin 13.8'inci maddesi hükmü gereğidir. Bununla birlikte, İdareye yüklenici tarafından yapılacak avans bildiriminin geciktirilebilmesine yönelik tanınmış bir takdir yetkisi bulunmamasına rağmen, İdare yüklenicinin ikinci bir bildirimde bulunması için 7 ay beklemiştir.

16.02.2016 tarihli ikinci bildirim ekinde sunulan fatura suretlerinin ise, ilk sunumda hiç yer verilmemiş olan ve yüklenicinin yaptığı ilk bildirim tarihi öncesinde adi ortaklığı oluşturan şirketler tarafından düzenlenmiş fatura suretlerinden oluştuğu görülmektedir. Bununla birlikte, ilk sunumda yer verilen bazı fatura suretlerine de ikinci sunumda hiç yer verilmemiştir.

Yüklenicinin bu bildiriminin de yukarıda yer verilen müşavirlik yazısında belirtilen gerekçelerle kabul edilmediği anlaşılmasına karşın İdare tarafından söz konusu iki bildirim içeriklerindeki farklılıklarının sorgulanmamış olduğu, ortaklık içi düzenlenen söz konusu fatura içeriği mal ve hizmet teslimlerinin iş programına uygunluğu ve şantiye çalışmalarında kullanılıp kullanılmadığı yönünde bir değerlendirmenin de yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Yüklenicinin sözleşmede öngörülen süresinden 8 ay sonra sunduğu ikinci avans bildiriminin de İdare tarafından kabul edilmemesi ve sözleşmenin 13.8'inci maddesinde yukarıda belirtilen yaptırımın İdare tarafından yine uygulanmaması üzerine, İdarece kabul edilen avans bildiriminin yüklenici tarafından ancak 04.03.2016 tarihinde İdareye sunulabildiği görülmektedir.

Söz konusu üçüncü bildirim içeriğine bakıldığında ise, alınan avans miktarından 3.666.234,42 € tutarında fazla harcama bildiriminde bulunduğu, ancak bu harcamalara ilişkin fatura suretlerinin de ikinci bildirimde sunulan fatura suretleri gibi açık fatura şeklinde düzenlenmiş olmasına ve fatura tarihi üzerinden aylar geçmiş olmasına karşın söz konusu fatura bedellerinin ödendiğine dair ödeme dekontlarına bildirim ekinde yer verilmemesine ve bu miktarda yüklü alımların bildirildiği bir durumda geçerli avans harcama kalemlerinden olan nakliyeyle ilişkin hiçbir masraf bildirimini yapılmamış olunmasına karşın İdare tarafından söz

konusu malzemelerin sevk irsaliyelerinin destekleyici kanıtlayıcı belge mahiyetinde yükleniciden talep edilmediği ve İdarenin milyonlarca Euro değerindeki söz konusu iş makinesi, ekipman ve malzemenin sözleşme konusu işin ifasında kullanılıp kullanılmadığına dair ek bir inceleme yapmaksızın söz konusu fatura suretlerini kabul ettiği tespit edilmiştir.

İdare tarafından kabul edilen avans bildirim ekinde yer alan faturalar incelendiğinde görülecektir ki faturaların çoğunluğu çeşitli nitelikteki iş makineleri ve ray teslimlerine aittir.

Yukarıda da değinildiği üzere, iş ortaklığını oluşturan firmaların mülkiyetinde mevcut demirbaşların iş ortaklığına tahsisi herhangi bir avans kullanımını gerektirmemektedir. Bunun yanında yüklenici tarafından sunulan avans bildiriminde, kullanılan avansın önemli bir kısmı ile yabancı para cinsinden yüklü miktarda ray teslim alındığı gösterilmiştir.

Ancak, söz konusu yapım işi kapsamında 2019 yılı sonunda düzenlenen 18 nolu hakediş kapsamında dahi ray teslimlerinin yer almadığı dikkate alındığında söz konusu avansın ray malzemesi alımında kullanıldığının kabul edilmesi, avansın iş programına uygun işlerde harcanıp harcanmadığına yönelik yapılması gerekli İdare denetiminin yapılmadığının başka bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tüm bunların ötesinde, yukarıda yer verilen vergi incelemesi neticesinde, söz konusu avans bildirim eki faturaların iptal edilmiş ve fatura içeriklerinde belirtilen mal teslimi ve hizmet ifalarının hiç gerçekleşmemiş olduğu açık bir biçimde ortaya çıkmış olmaktadır.

Hal böyle olmasına ve söz konusu faturalar yüklenici ticari defterlerine hiç kaydedilmemiş olmasına karşın, bu fatura suretleri yüklenici tarafından avans bildirim ekinde İdareye sunulmuştur.

İdare tarafından gerekçelerine yukarıda yer verildiği üzere, yeterli inceleme ve araştırma yapılmaksızın söz konusu bildirim kabul edilmiş olunması neticesinde 19.06.2015 tarihinde ödenen 25.425.121,62 € tutarındaki avansın ancak 31.10.2018 tarihli 10 nolu hakediş ekinde tamamen mahsup edilebildiği göz önüne alındığında, söz konusu avans tutarının 3 yıl 4 ayı aşkın bir süre boyunca yüklenici tarafından haksız olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır.

İdarenin uğramış olduğu söz konusu zararın telafisinin yükleniciden sözleşme hükümleri çerçevesinde talep edilmesi ve kamunun zarara uğramasına kasten sebep olan yüklenici temsilcileri hakkında gerekli işlemlerin yapılmasını teminen genel hukuk hükümleri kapsamında İdarece gerekli hukuki girişimlerde bulunulması gerektiği değerlendirilmektedir.

2018 yılı Sayıştay Denetim Raporunun Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler başlıklı 7'nci bölümünde yer alan bulguda da yine İdarenin metro yapım işleri sözleşmeleri kapsamında kullandığı avansların sarf yerlerini gösterir kanıtlayıcı belgelerin sözleşmesinde öngörülen nitelikte olmaması nedeniyle yüklenicilere yapılan avans ödemelerinin sözleşme hükümleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı konusunda tereddütler oluştuğu ifade edilmiş idi.

Yukarıda yer verilen bulgu içeriğinden, yapım işi sözleşmeleri kapsamında kullanılan avansların takibine ilişkin söz konusu eksikliğin İdare tarafından gerçekleştirilen yukarıda yer verilen iki farklı yapım işinde de devam ettiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, yüklenicilere yapılan avans ödeme ve mahsup işlemlerinin, sözleşmelerinde yer alan kurallar çerçevesinde ve amacına uygun bir şekilde harcandığının İdare görevlilerince sözleşmesine uygun olarak takip edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 13: Kemalpaşa Lojistik Merkezi Projesi Kapsamında Yapım İşinin Kısımlara Bölünerek İhale Edilmesi İşleminde Mevzuata Uymayan Hususların Bulunması**

Kemalpaşa Lojistik Merkezi Projesi kapsamında yapım işinin kısımlara bölünerek ihale edilmesi işleminde mevzuata uymayan işlemlerin yapıldığı belirlenmiştir.

Kemalpaşa Lojistik Merkezi Projesi kapsamında yer alan, fen ve sanat kurallarına uygun olarak bir iş programı sırasında yapılması gereken birbirini tamamlayıcı nitelikteki imalatların, aynı iş mahallinde yer almalarına karşın kısımlara bölünerek ayrı ayrı ihale edilmesi yoluna gidildiği görülmüştür. İş kapsamında, yıllar içinde gerçekleşmiş yatırımın korunması için gerekli asgari üstyapı imatları ve kuşaklama kanalları imatları tamamlanmamış bulunmaktadır.

Söz konusu kuşaklama kanalı imatlarının bugüne kadar ihalesi yapılan iki adet yapım işi kapsamında bulunmadığı, üstyapı imatlarının ihaleler kapsamında bulunmasına karşın zemin kazı-dolgu işleri ile paralel yürütülmemeleri ve aynı zamanda ihalede belirtilen miktarlara nazaran uygulamada zemin kazı dolgu işlerindeki büyük miktar artışları nedeniyle tamamlanamamış oldukları, bunun sonucunda da yağışlar neticesinde yapılan bazı imatların bozuldukları İdare yazılarından anlaşılmıştır.

Hizmet alımı ile yaptırılan Temmuz 2010 tarihli fizibilite etüt raporunda; Kemalpaşa Lojistik Merkezi yatırım tutarının yaklaşık 144 milyon TL olarak belirtilmektedir. Bu tutar

2019 Kasım ayına ÜFE fiyat endeksleri üzerinden 2019 yılı fiyatları ile 380 milyon TL'ye karşılık gelmektedir. Bugüne kadar yapılan 2 adet ihale neticesinde sırasıyla, 2016 ve 2019 yılları sonunda yaklaşık 80 milyon TL harcamanın yapıldığı görülmüştür.

İnşaat alanında meydana gelen aşırı yağışlar ve sel felaketi dolayısıyla, yapımı tamamlanan ve geçici kabule hazır olan Alt ve Üstyapı İkmal İnşaatı işi kapsamındaki bazı imalatların su altında kalarak hasar görmesi nedeniyle, hasar gören imalatların düzeltilebilmesine yönelik olarak yükleniciye 90 gün süre uzatımı verildiği belirlenmiştir. İş bitim tarihi 15.01.2019 tarihinden 15.04.2019 tarihine ertelenmiştir.

İş içerikleri dikkate alınarak iş sırasına yönelik bütüncül planlamaların, fen ve sanat kurallarına uygun olarak ihtiyaç duyulan bütçeyle yatırım programlarına alınması, proje imalat sırasının kendinden önce tamamlanması gereken, tamamlanmadığı takdirde sonraki imalatların zarar görebileceği nitelikteki imalatlar bitirilmeden diğer işlere başlanılmaması ilkesine uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

İdare tarafından geçici kabul aşamasına gelmiş olmasına karşın, hasar gören imalatlara dair hazırlanan bilgi notunda; lojistik merkezin ileride tekrar sel felaketine karşı önlem alınmasına yönelik olarak kuşaklama kanallarının yapılması zaruretinin doğmuş olduğu, bu kapsamda söz konusu imalatların gerçekleştirilmesini teminen yatırım programına teklifi ve yeni ihaleye yönelik hazırlık çalışmalarına devam edilmekte olduğu belirtilmiştir. Oysa, bugüne kadar yapılan yapım ihaleleri kapsamında imalatı yapılmayan toplama kanalı işin 2010 yılındaki etüd raporunda tanımlanmıştır.

Söz konusu fizibilite raporu eki keşif özetinde (BS 20) Açık Kanal pozunun 246.671,00 TL bedelle (2010 fiyatları ile) yer aldığı, ancak söz konusu fizibilite raporundan sonraki her iki yapım ihalesinde de yağmur sularını toplama amaçlı (kuşaklama kanalı imalatına) imalata sözleşmeler kapsamında yer verilmediği belirlenmiştir.

2012-2019 yılları arasında yapılan iki ihale kapsamında tamamlanamayan ve ihale konusu edilmemiş saha içi beton kaplama imatları ile saha içi ray döşenmesi imatları ve proje alanını yağışlara karşı koruyacak kuşaklama kanalları yapımlarının bir sonraki yapım işi kapsamında yapılmasının planlandığı belirlenmiştir.

İki ihalenin de iş kapsamlarında bulunmasına karşın, bir kısım imalat kalemleri miktarlarında sözleşmede belirtilen miktarlara kıyasen büyük oranlarda (16-20 katı bulan) artışlar neticesinde, Kamu İhale Kanunu'nun iş artışı hususundaki %20 limiti nedeniyle, en son

ihalesi yapılan işin sözleşmesinde; inşaat imalat kalemlerinde yer alan 8.745.000,00 TL tutarındaki üst drenaj imalatları, kanalizasyon hattı imalatları, saha içi beton kaplama imalatları ve stabilize alt dolgu imalatlarının yapılamadıkları anlaşılmıştır.

Aynı iş yerinde yer alan imalatların kısım kısım birden fazla ihaleler ile sadece yılı için ayrılan ödenek kriteri çerçevesinde yaptırılmaları, İdare tarafından sel nedeniyle bozulduğu belirtilen imalatlarda yaşandığı üzere, imalatların bir program dahilinde öncelik sırasının belirlenmemesi sonucunda, yapılmış imalatların bozulmaları riskini ortaya çıkarmaktadır.

Bu durum, mevzuat hükümlerinin ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılması hakkındaki hükümlerine aykırılık teşkil edebilecektir.

İdare cevabında; bölgede gerçekleşen taşkın debileri ve sel baskınlarına karşı yıllar içinde gerçekleşmiş yatırımın korunması için gerekli asgari üstyapı imalatları ve kuşaklama kanallarının da yıl içerisinde ihale edilerek tamamlanmasının idarece planlanmakta olduğu ifade edilmiştir. Ancak, üstyapı imalatları ve sahayı koruyacak kuşaklama kanallarının bugüne kadar yapılmamış olması, diğer yapılan alttaki imalatların bozulmasına yol açabilecektir.

İş içerikleri dikkate alınarak, fen ve sanat kurallarına uygun olarak bütüncül planlamaların ihtiyaç duyulan bütçe sağlanarak yatırım programlarına alınması, hazırlanacak iş programlarının uygulamanın tamamlanmadığı takdirde diğer imalatların zarar görebileceği nitelikteki imalatlar yapılmadan söz konusu işlere başlanılmaması ilkesine uygun olarak belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 14: Kentiçi Raylı Sistem (Metro Yapımı) İhalelerinde Yaklaşık Maliyetin Doğru / Uygun / Gerçekçi Hazırlanmaması**

Kentiçi Raylı Sistem (metro yapımı) İhalelerinde yaklaşık maliyetin ilgili mevzuatına uygun olmayan ve gerçekçilikten uzak bir şekilde hazırlandığı görülmüştür.

İdare uygulamasında, metro yapımı ihalelerinde yaklaşık maliyetin 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'na ve Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne aykırı şekilde yaklaşık maliyete esas analizlerin ve rayiçlerin usulüne uygun olarak belirlenmeden hazırlandığı tespit edilmiştir. Hazırlanan yaklaşık maliyete ilişkin destekleyici bilgi ve belgeler de bulunmamaktadır. Dolayısıyla, hazırlanan yaklaşık maliyetin İdarenin hangi çalışma, analiz ve öngörüsüne dayandığı ve hangi rayiçlerin esas alınarak bu çalışmalarda kullanıldığı bilinmemektedir.

Bununla birlikte, farklı metro yapım işlerinin ilgili ihale dokümanlarında birbirinin aynı olarak tanımlanan iş kalemlerinde ortaya çıkan yüksek maliyet farklılıkları ve bu farklılıkları açıklayabilecek analiz, çalışma ve rayiçlerin bulunmaması da işlerin yaklaşık maliyetlerini gerçekçilikten uzaklaştırmaktadır.

Yaklaşık maliyet, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 9'uncu maddesinde; mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olarak hesaplanan bedel olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede, ayrıca; yaklaşık maliyetin dayanakları ile birlikte bir hesap cetvelinde gösterileceği, yaklaşık maliyete ihale ve ön yeterlilik ilanlarında yer verilemeyeceği, isteklilere veya ihale süreci ile resmi ilişkisi olmayan diğer kişilere açıklanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yapım işleri ile ilgili yaklaşık maliyete ilişkin ayrıntılı düzenlemelere ise, Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nde yer verilmiştir. Mezkûr Yönetmeliğin 8, 9, 10 ve 11'inci maddelerinde, yaklaşık maliyete ilişkin genel ilkelere, yaklaşık maliyetin hesaplanmasına esas miktarların ve rayiçlerin tespitine ve yaklaşık maliyetin hesaplanması ve güncellenmesine dair düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin “Yaklaşık Maliyet Hesabına Esas Fiyat ve Rayiçlerin Tespiti” başlıklı 10'uncu maddesinde;

*“(1) İdarelerce, ihale konusu işin yaklaşık maliyetine ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde;*

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

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

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

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

*d) İdarenin piyasa araştırmasına dayalı rayiç ve fiyat tespitleri,*

*esas alınır.*



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

düzenlemesi yapılmıştır.

Yönetmeliğin anılan hükmü gereğince, İdare, yaklaşık maliyeti oluşturan her bir iş kalemine ilişkin fiyat ve rayiçleri Yönetmelik’te belirlenen usullerden birini, birkaçını veya tamamını herhangi bir öncelik sırası olmaksızın kullanarak belirlemesi gerekmektedir.

İdare uygulamasında ise, Yönetmelik’te sayılan usullerin uygulanmadığı görülmüştür. Yönetmelik hükümlerine uygun olmayan şekilde hazırlanan yaklaşık maliyetlerin hangi analiz, fiyat ve rayiçlere göre hazırlandığına ilişkin herhangi bir dayanak da sunulmamıştır.

Metro işlerine ilişkin yaklaşık maliyet ve İdarece hazırlanan birim fiyat teklif cetvelleri incelendiğinde; istasyon ve tünel inşaatı işleri bölümlerinin yaklaşık 200 alt iş kaleminden ve bunlara bağlı farklı miktarlardan (metre, metrekare, metreküp, ton vs.), diğer bölümlerin ise, set/takım fiyatlaması üzerinden oluştuğu görülmektedir. Bir başka ifade ile istasyon ve tünel inşaatı dışındaki işlerin bedelleri toplulaştırılarak paçal (götürü) olarak oluşturulmuştur. Paçal analizler birden fazla imalatın tek bir analiz altında toplanarak tek bir imalat olarak tanımlanması olarak ifade edilebilir.

Konunun daha iyi anlaşılması amacıyla aşağıdaki tabloda örnek yaklaşık maliyet cetveli sunulmuştur. Örnek tablo bir metro imalatına ilişkin tüm iş kalemlerini içermemektedir. Metro imalatının hangi ana ve alt iş kalemlerinden oluştuğunu ve iş kalemlerinin imalat miktarlarını (metre, metreküp, ton, set vs.) göstermek için sunulmuştur.

**Tablo 8: Örnek Yaklaşık Maliyet Tablosu**

1.1 İstasyon İnşaat ve İnce İşleri				
Birim Fiyat Adı	Birim	Miktar	B. Fiyat	Toplam
Kazı Yapılması	m3	611678		
Demirli ve Demirsiz Betonun Kompresörle Kırılması	m3	1500		
Aç-Kapa ve İstasyonlarda Düşey Yalıtım	m2	45810		
125 mm Delik İçine 14 mm Kalınlığında S420a ile Zemin Çivisi Teşkili	m	1250		
L=3 m Kaya Bulonu	adet	1028		
Çelik hasır (S500b )	ton	105		
Düz Kalıp	m2	5123		

Demirli C20 Beton İmalı ve Dökülmesi	m3	3152		
19.5 cm Kalınlığında Tuğla Duvar Yapılması	m2	44227		
<b>1.2 Tünel İnşaatı İşleri</b>				
<b>Birim Fiyat Adı</b>	<b>Birim</b>	<b>Miktar</b>	<b>B. Fiyat</b>	<b>Toplam</b>
L=3 m Kaya Bulonu	adet	20481		
125 mm Delik İçine 14 mm Kalınlığında S420a ile Zemin Çivisi Teşkili	m	69483		
NATM Tünel Kazısı	m3	450289		
Tünellerde Püskürtme Beton	m3	138083		
1 ¼" Boru süren L = 4 m	adet	27773		
1 ½" Boru süren L = 3 m	adet	1048		
TBM/EPB Tünel İnşaatı	m	67985		
Umbrella Arch Yapılması	m	106497		
<b>2. Güç Temini ve Cer Gücü</b>				
<b>Birim Fiyat Adı</b>	<b>Birim</b>	<b>Miktar</b>	<b>B. Fiyat</b>	<b>Toplam</b>
<b>34.5 kV Şalt Sistemi</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>34.5 kV/0.4 kV İç İhtiyaç Trafoları</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>AG Ana Dağıtım Panoları (400 V)</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>Cer Merkezi</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>3. Sinyalizasyon</b>				
<b>Birim Fiyat Adı</b>	<b>Birim</b>	<b>Miktar</b>	<b>B. Fiyat</b>	<b>Toplam</b>
Sinyalizasyon Sistemi Merkezi Yazılımı ve Donanımı	set	1		
Hatboyu ve İstasyonlar Sinyalizasyon Sistemi	set	1		
Araç Üstü Sinyalizasyon Sistemi Teçhizatı Temini	adet	20		
<b>4. Kontrol ve Haberleşme Sistemi</b>				
<b>Birim Fiyat Adı</b>	<b>Birim</b>	<b>Miktar</b>	<b>B. Fiyat</b>	<b>Toplam</b>
<b>İletim Sistemi</b>				

İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>Kapalı Devre Televizyon Sistemi (CCTV)</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>Yolcu Bilgilendirme sistemi (PIS)</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>5. Çevresel Kontrol Sistemi</b>				
<b>Birim Fiyat Adı</b>				
<b>Birim</b>				
<b>Miktar</b>				
<b>B. Fiyat</b>				
<b>Toplam</b>				
<b>Genel Alanlar Çevresel Kontrol Sistemi</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>Özel Alanlar Çevresel Kontrol Sistemi</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>6. Yardımcı Tesisler</b>				
<b>Birim Fiyat Adı</b>				
<b>Birim</b>				
<b>Miktar</b>				
<b>B. Fiyat</b>				
<b>Toplam</b>				
<b>Yangın İhbar ve Kontrol Sistemi</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		
<b>Yangından Korunma ve Yangınla Mücadele Sistemi</b>				
İstasyon -1 için	set	1		
İstasyon -2 için...	set	1		

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, istasyon ve tünel inşaatı işleri dışında kalan imalatlar paçal olarak maliyetlendirilmiştir. İdare uygulamasında, paçal olarak oluşturulan iş kalemlerinin hangi analiz, fiyat ve rayiçler esas alınarak hesaplandığı bilinmemektedir.

Bununla birlikte, teknik şartnamesi ve birim fiyat tarifi aynı olan söz konusu bu paçal imalatların farklı metro işlerinde farklı maliyetlendirilmesi ise dikkat çekmiştir. Herhangi bir analiz ve rayiç sunulmadan paçal olarak oluşturulan iş kalemlerinde, farklı metro işleri arasında birkaç katı bulan maliyet farklılıkları, hazırlanan yaklaşık maliyetleri gerçekçilikten uzaklaştırmaktadır.

Ayrı metro işlerine ait aynı imalat setlerinin yaklaşık maliyetine ilişkin farklılıklar aşağıdaki karşılaştırma tablosunda gösterilmiştir.

Karşılaştırma tablosunda kullanılacak işlere ait özet bilgiler şöyledir;

**Tablo 9: Yaklaşık Maliyet Karşılaştırma Tablosu 1**

İşin adı	Kısa adı	İhale Tarihi	Sözleşme Tarihi	İhale Türü	İhale Bedeli
Sabiha Gökçen Havalimanı Metro Bağlantı Hattı	S. Gökçen Metro	4.12.2014	4.03.2015	Açık	169.500.810 Euro
Bakırköy - Bahçelievler - Kirazlı Metro Hattı	Bakırköy Metro	13.11.2014	3.03.2015	Açık	241.931.244 Euro
Gayrettepe İstanbul Yeni Havalimanı Metro Hattı	Gayrettepe Metro	23.11.2016	7.12.2016	Pazarlık (21/B)	999.769.962 Euro
Halkalı İstanbul Yeni Havalimanı Metro Hattı	Halkalı Metro	19.02.2018	7.03.2018	Pazarlık (21/B)	4.294.713.000 TL

**Tablo 10: Yaklaşık Maliyet Karşılaştırma Tablosu 2**

İş kalemi/Birim/İşin Adı	Br	S. Gökçen Metro	Bakırköy Metro	Gayrettepe Metro		Halkalı Metro	
		Sözleşme Fiyatı	Sözleşme Fiyatı	Yaklaşık Maliyet	Sözleşme Fiyatı	Yaklaşık Maliyet	Sözleşme Fiyatı
AG (Alçak Gerilim) Ana Dağıtım Panoları (400 V) (Her bir İstasyon için)	Set	€ 115.000	€ 265.000	€ 512.788	€ 93.500	₺2.384.977	₺790.000
						€ 512.788	€ 167.899
Kapalı Devre Televizyon Sistemi (CCTV)(Her bir İstasyon için)	Set	€ 55.000	€ 125.000	€ 216.876	€ 122.200	₺1.008.690	₺545.000
						€ 216.876	€ 115.829
Özel Alanlar Çevresel Kontrol Sistemi (Her bir İstasyon için)	Set	€ 140.000	€ 120.000	€ 375.773	€ 247.500	₺1.747.720	₺1.200.000
						€ 375.773	€ 255.037
Sistem Kontrol ve Veri Toplama	Set	€ 75.000	€ 125.000	€ 754.832	€ 82.500	₺3.510.726	₺550.000

<b>Sistemi (SCADA/ECS) (Her bir İstasyon için)</b>						€ 754.832	€ 116.892
<b>Yangın İhbar ve Kontrol Sistemi (Her bir İstasyon için)</b>	Set	€ 44.000	€ 150.000	€ 217.289	€ 88.000	₺1.010.611	₺550.000
						€ 217.289	€ 116.892
<b>Yangından Korunma ve Yangınla Mücadele Sistemi (Her bir İstasyon için)</b>	Set	€ 116.000	€ 200.000	€ 476.588	€ 264.000	₺2.216.609	₺550.000
						€ 476.588	€ 116.892

(\*Halkalı Metro ihalesi diğer üç işten farklı olarak Türk Lirası üzerinden gerçekleştirilmiştir. Fakat tabloda karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla yaklaşık maliyet, hazırlanma tarihindeki kur üzerinden (4,6510 TL), sözleşme fiyatı ise ihale tarihindeki kur (4,7052 TL) üzerinden Euro'ya çevrilerek tabloda aynen gösterilmiştir.)

Yukarıdaki tabloda, ihale dokümanına göre teknik şartnamesi ve birim fiyat tarifi aynı olan bazı iş kalemlerinin farklı metro işlerindeki yaklaşık maliyetleri ve sözleşme fiyatları sunulmuştur. Söz konusu iş kalemleri paçal maliyetlendirme yolu ile belirlenmiştir. Yani, her bir iş kalemine ait birden fazla imalat tek bir analiz altında toplanarak tek bir imalat biçiminde tanımlanmıştır. Bu durumlarda yaklaşık maliyet hazırlanırken paçal iş kalemlerine ilişkin alt analizler ve rayiçler sunulmak zorundadır.

Tablodan da görüleceği üzere, Gayrettepe ve Halkalı metro işlerinin yaklaşık maliyetleri hazırlanırken kendilerinden önce aynı İdarenin aynı iş kalemlerine ilişkin sözleşme fiyatları dikkate alınmamış ve bunun dışında ayrı bir analiz, çalışma, fiyat, rayiç veya hesaplama yöntemi sunulmamıştır.

Örnek olarak, Çevre Kontrol Sistemleri bölümünde yer alan “Özel Alanlar Çevresel Koruma Sistemi” iş kalemi Gayrettepe ve Halkalı metro işlerinden önce Bakırköy ve S. Gökçen metro işlerinde aynı teknik şartname ve birim fiyat tarifleri ile sözleşmeye bağlanmıştır. S. Gökçen ve Bakırköy metro işlerinde sözleşme fiyatları sırası ile 140.000,00 Euro ve 120.000,00 Euro iken (her bir istasyon için) Gayrettepe metrosunda bu iş kaleminin yaklaşık maliyeti 375.773,00 Euro olarak belirlenmiştir. Özel Alanlar Çevresel Koruma Sistemi iş kalemi yaklaşık maliyetinin Gayrettepe metro işinde 375.773,00 Euro belirlenmesine karşın ihale sonunda 247.500,00 Euro birim fiyat üzerinden sözleşmeye bağlanmıştır. Bu ihaleden yaklaşık

15 ay sonra gerçekleştirilen Halkalı metro işinde yine kendinden önceki aynı iş kalemine ait sözleşme fiyatları dikkate alınmayıp Özel Alanlar Çevresel Koruma Sistemi iş kalemi yaklaşık maliyeti 375.773,00 Euro olarak belirlenmiştir. Neden bu fiyatın alındığına ilişkin bir hesaplama da yapılmamıştır. Bu değerlendirmenin yukarıdaki tabloda yer alan diğer iş kalemleri için de rahatlıkla yapılabileceği tablonun incelenmesinden anlaşılacaktır.

Benzer bir durum istasyon ve tünel inşaatı işlerinin yaklaşık maliyetleri belirlenirken de ortaya çıkmaktadır. İstasyon ve tünel inşaatı işleri Örnek Yaklaşık Maliyet Tablosundan görüleceği üzere, birçok paçal ve paçal olmayan alt iş kaleminden oluşmaktadır. Söz konu iş kalemlerinin birçoğu ihaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği ve ihale konusu iş ile aynı nitelikteki işlerinden olup, ayrıca bu iş kalemleri için kamu kurum ve kuruluşlarınca belirlenerek yayımlanmış birim fiyat ve rayiçler de bulunmaktadır.

İdare uygulamasında ise, istasyon ve tünel inşaatı işlerine ait iş kalemlerinin birçoğunda idarenin daha önce gerçekleştirdiği ve ihale konusu iş ile aynı nitelikteki işlerde ortaya çıkan sözleşme fiyatlarını ve kamu kurum ve kuruluşlarınca belirlenerek yayımlanmış birim fiyat ve rayiçlerinin esas alınmadığı görülmüştür.

İlgili mevzuat uyarınca, İdarenin fiyat ve rayiçleri belirlerken yukarıda anılan mevzuatta belirtilen 5 farklı seçenekten bir veya birkaçını kullanması mümkündür. Fakat bu seçimin dayanakları ile birlikte teknik ve ekonomik temellere uygun olarak gösterilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, hiçbir somut gerekçe, bilgi, belge, araştırma, analiz, etüt vs. sunulmadan, İdarenin halihazırda devam eden sözleşmelerde oluşan fiyatları ve kamu birim fiyatlarını dikkate almaksızın yüksek yaklaşık maliyet tespitinin uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Aşağıdaki Tabloda istasyon ve tünel inşaatı işlerine ait bazı iş kalemlerinden örnek bir karşılaştırma tablosu sunulmuştur:

**Tablo 11: İstasyon ve Tünel İnşaat İşleri için Karşılaştırma Tablosu**

İş kalemi/Birim/İşin Adı	Br	S. Gökçen Metro	Bakırköy Metro			Gayrettepe Metro			Halkalı Metro	
		Sözleşme Fiyatı	İhale Tarihindeki Kamu Birim Fiyatı*	Yaklaşık Maliyet	Sözleşme Fiyatı	İhale Tarihindeki Kamu Birim Fiyatı*	Yaklaşık Maliyet	Sözleşme Fiyatı	İhale Tarihindeki Kamu Birim Fiyatı*	Yaklaşık Maliyet*
Nervürlü Demir (S420a / BÇ III-a)	ton	€ 530	€ 696	€ 796	€ 585	€ 687	€ 971	€ 1.024	€ 785	€ 971

<b>Demirli C35 Beton İmali ve Dökülmesi</b>	ton	-	€ 52	€ 57	€ 52	€ 53	€ 174	€ 167	€ 45	€ 174
<b>Açıkta L=6m Kaya Bulonu</b>	m	€ 81	-	€ 62	€ 100	-	€ 225	€ 150	-	€ 225
<b>Umbrella Arch Yapılması</b>	m	-	-	€ 58	€ 150	-	€ 550	€ 278	-	€ 550

(\*Çevre ve Şehircilik Bakanlığının kamu birim fiyatları esas alınmış ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacı ile söz konusu rayiçler ve Halkalı metro işine ait fiyatlar ilgili dönemlerin döviz kurları kullanılmak suretiyle Euro 'ya dönüştürülmüştür.)

Yukarıdaki tablonun incelenmesinden görüleceği üzere, yaklaşık maliyet bazı iş kalemleri için tutarlılık arz etmemektedir.

Örnek olarak, Nervürlü Demir (S420a/BÇ III-a) iş kaleminin S. Gökçen metro işindeki fiyatı 530,00 Euro ve ilgili tarihteki kamu birim fiyatı 696,00 Euro olmasına rağmen, Bakırköy metro işinde yaklaşık maliyeti 796,00 Euro olarak belirlenmiştir. Daha sonra Gayrettepe metro işi ihalesinde ise aynı iş kalemi için kendinden önce gerçekleşmiş 530,00 Euro ve 585,00 Euro sözleşme fiyatları bulunmasına ve ilgili döneme ait kamu birim fiyatının 687,00 Euro olmasına rağmen, söz konusu iş kaleminin yaklaşık maliyeti 971,00 Euro olarak belirlenmiştir. Aynı iş kalemi için benzer bir süreç Halkalı metro işinde görülmüş ve aynı iş kaleminin yaklaşık maliyeti 971,00 Euro olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, bu yaklaşık maliyetin nasıl bulunduğuna ilişkin bir analiz ve/veya rayiç veya hesaplama yöntemi sunulmamıştır.

İstasyon ve tünel inşaatı işlerinin yaklaşık maliyetlerinde dikkat çeken farklı bir nokta da; aynı iş kalemine ait tünel pozunun açıkta inşaat pozundan daha düşük fiyatlı belirlenmesidir. Metro yapımı işlerinde aynı mahiyetteki iş kalemlerinin imalatın yapıldığı yere göre farklı maliyetlendirilmesi olağandır.

Örnek olarak “Çelik Hasır ve Donatı Demiri” iş kalemi hem açıkta inşaat işlerinde hem de tünel imalatlarında kullanılmaktadır. İhale dokümanına göre, birbirinin aynı olan bu malzemenin kullanılacağı yere göre (açıkta veya tünelde) farklı maliyetlendirilmesi, aynı çelik hasır ve donatı demirinin tünel imalatlarında kullanılmasının açıktaki imalata göre fazladan katlanması gereken maliyet unsurları içermesi nedeniyledir. Dolayısıyla, aynı iş kalemine ait tünel pozlarının açıkta inşaat pozlarından daha maliyetli olması teknik olarak bir zorunluluktur.

İdare uygulamasında, istasyon ve tünel inşaat işlerine ait bazı iş kalemlerinde, aynı iş kaleminin açıkta inşaat pozunun tünel pozundan daha yüksek belirlendiği görülmüştür. Bu tür belirlemeler yaklaşık maliyeti teknik anlamda gerçekçilikten uzaklaştırmaktadır.

Bu konuya ilişkin bir karşılaştırma tablosu aşağıda sunulmuştur:

**Tablo 12: Açıkta ve Tünelde İnşaat Pozlarının Karşılaştırma Tablosu**

Birim Fiyat Adı	Br	Gayrettepe Metro (Yaklaşık Maliyet)		Halkalı Metro (Yaklaşık Maliyet)	
		Br. Fiyat (Euro)	Br. Fiyat (Euro)	Br. Fiyat (TL)	Br. Fiyat (TL)
		Açıkta İnşaat Pozu	Tünel İnşaatı Pozu	Açıkta İnşaat Pozu	Tünel İnşaatı Pozu
L=3 m Kaya Bulonu	adet	€ 112,50	€ 80,00	₺523,24	₺264,47
L=4 m Kaya Bulonu	adet	€ 150,00	€ 90,00	₺697,65	₺352,63
L=5 m Kaya Bulonu	adet	€ 187,50	€ 100,00	₺872,06	₺440,78
L=6 m Kaya Bulonu	adet	€ 225,00	€ 130,00	₺1.046,48	₺528,94
Çelik Hasır (S500b )	ton	€ 2.400,00	€ 1.175,60	₺11.162,40	₺6.442,19
Düz Demir (S220 )	ton	€ 2.100,00	€ 1.603,08	₺9.767,10	₺6.103,13

İhale yetkilisinin ihalenin yapılmasına onay verme kararından ihale usulünün tespitine, ihale ilanından tekliflerin değerlendirilmesine, ödenek planlama ve kontrolünden bazı durumlarda yerli istekliler veya teklif edilen yerli malları lehine ihalelerde fiyat avantajı uygulanmasına, yeterlilik kriteri olarak belirlenecek belgelerden aşırı düşük fiyat teklifi sorgulamasına kadar ihale sürecinin birçok aşamasında önemli bir değerlendirme kriteri olarak belirleyici olan yaklaşık maliyet kavramı, kamu alımları sisteminin temel esaslarından birini teşkil etmektedir. Sağlıklı işleyen bir ihale sistemi açısından yaklaşık maliyetin, uygun yöntemlerle, doğru ve piyasa koşullarını yansıtacak şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması genel prensibi ile ilgili (harcama yetkilisi ve hazırlayan görevliler sorumlu) bir husus olan yaklaşık maliyet belirleme işlemi, yapılabilecek eksik veya hatalı işlemler sonucunda ihale sürecinin yanlış yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına bağlı olarak, idarenin maddi ve itibar kayıplarının yanı sıra, süreçteki görevlilerin idari sorumluluklarına gidilebilecek son derece önemli ve hassas bir konudur.

Bu nedenlerle, İdarenin yaklaşık maliyet sürecini doğru, gerçekçi, özenle ve mevzuata uygun şekilde yürütmesi gerektiği düşünülmektedir.



**BULGU 15: Kentiçi Raylı Sistem (Metro Yapımı) İşlerinde Sistem Mühendisliği Alt Yüklenicisinin Öngörülmesi ve Bu Hizmete İlişkin İhale Dokümanlarında Yer Alan Hükümler Arasında Çelişkilerin Bulunması**

Kentiçi Raylı Sistem (metro yapımı) işleri sözleşmelerinde, yükleniciye bir Sistem Mühendisliği firmasını alt yüklenici olarak çalıştırma zorunluluğu getirildiği ve Sistem Mühendisliği hizmetine dair ihale dokümanlarında yer alan hükümler arasında çelişkilerin olduğu görülmüştür.

Metro yapım işleri sözleşmelerinde yüklenicinin bir Sistem Mühendisliği firmasını alt yüklenici olarak çalıştırması zorunlu kılınmıştır. Anılan sözleşmelerde Sistem Mühendisliği aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

*“Sistem Mühendisliği Yönetimi*

*Yüklenici, gereken şekilde işlev sunan bir bütünün elde edilebilmesi için bu bileşenlerin her biri ile diğerlerinin entegrasyonundan sorumlu olacaktır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için Yüklenicinin bu bileşenler arasındaki tüm arabirimleri koordine etmesi gereklidir. Bu amaçla Yüklenici tüm sistemlerin tasarımı ve imalatı süresince, iş kapsamında kendisinin yapacağı veya farklı imalatçılardan temin edilecek tüm sistemlerin, elektriksel, mekanik, ya da elektromanyetik uyum ve kalitesinin uygunluğu ile bütün alt sistemlerin birbirleriyle etkileşimi ve entegrasyonuna yönelik gerekli çalışmaları yapmak ve yürütmek üzere Uluslararası deneyime sahip bir Sistem Mühendisliği Firmasını (System Engineering Company) alt yüklenici olarak bulunduracaktır.*

*Yüklenici; Sistem Mühendisliği hizmetleri ile ilgili tüm çalışmalarını, Teknik Şartnamede detaylı olarak açıklanan gereklere uygun olarak yürütecektir. Söz konusu hizmetler için Yükleniciye herhangi bir ek ödeme yapılmayacak olup, hizmet bedelinin teklif fiyatlarına dahil olduğu kabul edilecektir.”*

Yukarıdaki bilgilere ek olarak Sistem Mühendisliği ile ilgili, özel teknik şartnamede daha ayrıntılı düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelere göre, yüklenicinin işin kapsamında farklı tedarikçiler tarafından temin edilecek tüm sistemlerin inşaa, mimari, elektriksel, mekanik, kimyasal, fiziksel, elektromanyetik, teknik ve fonksiyonel uyumluluklarının kontrolü ile tüm sistem süreçlerindeki tasarım-imalat uyumluluğunun kontrolü için uygun nitelikte ve yeterlilikte uzman bir Sistem Mühendisliği hizmeti verileceği ifade edilmiştir.

İlgili ihale dokümanları incelendiğinde, Sistem Mühendisliği alt yüklenicisinin metro işinin tasarımından başlayıp imalat, kontrol, test, işletmeye alma, performans ölçme gibi bir metro yapımı ve işletmeye alma işinin tüm aşamalarının tamamından birinci derecede sorumlu olarak hizmet vereceği anlaşılmaktadır.

Oysa, tanımlanan bu işler ihale kapsamında yüklenicinin asli fonksiyonlarını oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle, Sistem Mühendisliği ile tanımlanan işler yüklenicinin ihale sonucu yüklendiği işin esaslı ve önemli bir parçasını meydana getirmektedir. Yüklenicinin ihale sonucu elde ettiği yüklenimin önemli bir kısmını alt yüklenici marifetiyle gerçekleştirmesini zorunlu kılmanın, İdareyi ihale ile elde etmek istediği sonuçtan uzaklaştırdığı değerlendirilmektedir.

Alt yüklenici çalıştırılmasına dair ayrıntılı düzenlemeler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 15'inci maddesinde ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 20'nci maddesinde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelerin hiçbirinde alt yüklenici çalıştırılmasının zorunlu kılınmasına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla alt yüklenici çalıştırılmasının zorunlu kılınması Kamu İhale Kanunu'na ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne uygun değildir.

Bununla birlikte, ihale dokümanlarında Sistem Mühendisliği hizmetine ilişkin hükümlerde de çelişkiler görülmüştür.

Bakırköy-Kirazlı Metro Yapımı işi ve AKM-Kızılay Metro Yapımı işi sözleşmelerinde Sistem Mühendisliği hizmetine yer verilmesine ve ilgili sözleşmelerde;

*“Sistem Mühendisliği ekibinin raylı sistemlerde Sistem Mühendisliği ile ilgili iş deneyimini gösteren dokümanlar, Sözleşmenin imzalanmasını müteakip en fazla 3 ay içinde İdareye sunulacak ve söz konusu ekip veya alt yüklenici ile ilgili İdare onayı alınacaktır. Yüklenici; Sistem Mühendisliği hizmetleri ile ilgili tüm çalışmalarını, Teknik Şartnamede detaylı olarak açıklanan Sistem Mühendisliği bölümünde yer alan gereklere uygun olarak yürütecektir”*

hükmünün yer almasına rağmen, söz konusu işlerin teknik şartnamelerinde Sistem Mühendisliği ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Fakat söz konusu bu iki işte de Sistem Mühendisliği alt yüklenici firması çalıştırılmıştır. İşin sözleşmesinde teknik şartnameye atıf yapıldığı ve fakat teknik şartnamede Sistem Mühendisliğine ilişkin herhangi bir düzenleme olmadığı halde, ilgili firmanın seçiminde ve ürettiği hizmetin değerlendirilmesinde hangi kriterlerin esas alındığı bilinmemektedir.

Ayrıca, Gayrettepe ve Halkalı metro yapım işleri sözleşmelerinde de Sistem Mühendisliği öngörülmüş ve sözleşmelerin “Diğer Hususlar” bölümünde hüküm altına alınmıştır.

İki işin sözleşmesinde de; “Söz konusu alt yüklenici firmanın raylı sistemlerde Sistem Mühendisliği ile ilgili iş deneyimini gösteren dokümanlar, Sözleşmenin imzalanmasını müteakip İdare onayı alınmak üzere en geç 12 ay içinde Yapı Denetim Görevlisi/İdareye sunulacaktır. Aksi takdirde, Yükleniciye, gecikilen her takvim günü için sözleşme bedelinin %0,06 (onbindealtısı) oranında gecikme cezası uygulanır” hükmü yer almaktadır.

Bununla beraber, bu işlerin teknik şartnameleri incelendiğinde “Yüklenici, Sistem Mühendisliği hizmetini sözleşmenin imzalanmasına müteakip (ilk yer tesliminden itibaren en geç 6 ay içinde) tasarım aşamasında vermeye başlayacak” hükmünün yer aldığı görülmüştür.

Sözleşmelerde Sistem Mühendisliği alt yüklenicisinin 12 ay içerisinde onaylanıp faaliyete geçmesi öngörülmüşken, bu husus teknik şartnamede 6 ay olarak belirlenmiştir. İhale dokümanları arasındaki bu çelişkinin makul karşılanamayacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, söz konusu dört işte de Sistem mühendisliği hizmeti, sözleşmelerde aynı tanımlanmasına karşın, faaliyete başlama sürelerinde farklı belirlemelerin yapılması (3-6-12 ay gibi) ve alt yüklenici onayının gecikmesinde Sabiha Gökçen Metro ve AKM-Kızılay Metro işlerinde herhangi bir ceza öngörülmemişken, Gayrettepe ve Halkalı Metro işlerinde gecikilen her takvim günü için sözleşme bedelinin %0,06 (onbindealtı)’sı gibi, yapım işinin tamamının gecikmesinde ancak uygulanabilecek ağır bir cezanın öngörüldüğü tespit edilmiştir.

Sistem Mühendisliği hizmetine ilişkin ihale dokümanlarında yer alan yukarıdaki tüm belirsizlik ve farklılıklara rağmen, tüm işlerde Sistem Mühendisliği alt yüklenicisinin aynı firma olduğu görülmüştür. Konuya ilişkin ihale dokümanları incelendiğinde, söz konusu ihalelere teklif sunan istekliler için ciddi belirsizliklerin olduğu açıktır. Uygulamada ise, söz konusu belirsizliğin aynı alt yüklenici firmanın tercih edilmesi ile aşıldığı görülmektedir. Bu haliyle ihale dokümanlarının yüklenicileri aynı alt yüklenici ile çalışmaya yönlendirdiği değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, metro yapım işi sözleşmelerinde yer alan zorunlu alt yüklenici çalıştırılmasına ilişkin hükümlere yer verilmemesi ve ayrıca, aynı konuya ilişkin ihale dokümanlarında yer alan hükümlerin çelişkiler içermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

### **BULGU 16: Kentiçi Raylı Sistem (Metro Yapımı) İşlerinde Uygulama Projelerinin Hazırlanmasında Ekonomiklik Kriterinin İhmal Edilmesi**

Kentiçi Raylı Sistem (metro yapımı) işlerinde ihale eki kesin projeler dayanak alınarak hazırlanan uygulama projelerinde birbirine muadil olabilecek iş kalemleri arasında yüksek maliyetli olanların seçilmesi suretiyle ekonomiklik ilkesinin ihlal edildiği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, kesin projeyi; belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre, mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği proje olarak, uygulama projesini ise; belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği proje olarak tanımlamıştır.

4734 sayılı Kanun ve bu Kanun dayanak alınarak hazırlanan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre; arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. Ancak, ihale konusu işin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenemediği durumlarda ön veya kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilmektedir. Uygulama projesi bulunan işlerde ise, anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan işlerde ön veya kesin proje üzerinden, her türlü onarım işleri ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerekmesi veya uygulamada imar ve güzergâh değişikliklerinin muhtemel olması nedenleriyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan (bina işleri hariç) işlerde ise, kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir.

Yukarıda sayılan nedenler ile İdarece, metro yapım işleri kesin projelere dayanılarak birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilmiştir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre, kesin proje üzerinden ihaleye çıkılan işlerde, uygulama projesinin idare tarafından hazırlanması veya hazırlatılması esas olup, uygulama projelerinin yüklenici tarafından hazırlanması da istenebilir. Bu durumda, yüklenicinin yapacağı uygulama projeleri, hesaplar vb. sözleşme ve eklerinde belirtilen şartlara, 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. Uygulama projelerinin hazırlanması sırasında, farklı

tercihlerin mümkün olması hallerinde, yüklenici, seçim yapılabilmesini sağlamak üzere bu tercihleri gösteren projeleri, hesapları ve diğer gerekli bilgi ve raporları hazırlayıp idareye vermelidir.

Uygulama projelerinin hazırlanmasında aynı işin danışmanlık, kontrollük ve mühendislik hizmetleri yüklenicisinin de (bundan sonra kısaca “Danışman” şeklinde anılacaktır) büyük sorumlulukları vardır. Danışman sözleşmesi gereği yapacağı bütün inceleme ve araştırmalardan ve hazırlayacağı her türlü proje, keşif ve raporlardan sorumludur ve işin en modern teknik ve ekonomik kurallara ve analizlere uygun olarak yapılmasını sağlamalıdır. Danışman, gerek proje aşamasında ve gerekse uygulama aşamasında yüklenicinin orta koyduğu çözümleri teknik ve ekonomik anlamda değerlendirmek, aynı teknik yeterliliği sağlayan alternatif çözüm yollarını üretmek ve bunları idareye sunmak ile sorumludur. Nihai aşamada ise, idare yüklenicinin hazırladığı ve danışmanın sunduğu uygulama projelerini incelemeli ve teknik ve ekonomik anlamda en uygun olanını onaylamalıdır.

İdare uygulamasında özellikle tünel imalatlarında uygulama projelerinin hazırlanmasında ve uygulanmasında ekonomiklik ilkesinin ihmal edildiği görülmüştür. İlgili tünel imalatlarının bir bölümünde aynı teknik yeterliliğin sağlanabileceği farklı malzeme seçimleri mümkünken uygulama projelerinde bu ihtimallerin göz ardı edildiği, yüklenicinin hazırladığı ve İdare için daha maliyetli olan proje tercihlerinin onaylandığı ve uygulandığı görülmüştür.

Aşağıdaki tabloda üç ayrı metro yapım işinde tünel imalatlarında kullanılan “boru süren” iş kalemine ait bilgiler yer almaktadır:

**Tablo 13: Boru Süren İmalatı Karşılaştırma Tablosu**

Sabiha Gökçen Havalimanı Metro Yapım İşi						
Birim Fiyat Adı	Birim	Keşif	Gerçekleşme Miktarı	Birim Fiyat	Gerçekleşme Tutarı	
1 ¼” Boru süren L = 3 m	adet	10.351	0	€ 65,00	€ 0,00	
1 ½” Boru süren L = 3 m	adet	16.380	282	€ 11,00	€ 3.102,00	
1 ¼” Boru süren L = 4 m	adet	37.766	5.401	€ 0,20	€ 1.080,20	
1 ½” Boru süren L = 4 m	adet	8.440	16.167	€ 110,00	€ 1.778.370,00	
Gayrettepe -Yeni Havalimanı Metro Yapım İşi						
1 ¼” Boru süren L = 3 m	adet	1.088	0	€ 57,38	€ 0,00	
1 ½” Boru süren L = 3 m	adet	1.048	882	€ 60,92	€ 53.731,44	
1 ¼” Boru süren L = 4 m	adet	27.773	217	€ 76,50	€ 16.600,50	
1 ½” Boru süren L = 4 m	adet	4.796	12.064	€ 84,99	€ 1.025.319,36	
1 ¼” Boru süren L= 6 m	adet	18.894	0	€ 114,75	€ 0,00	
1 ½” Boru süren L= 6 m	adet	64.046	73	€ 127,50	€ 9.307,50	

Halkalı -Yeni Havalimanı Metro Yapım İşi						
1 ¼" Boru süren L = 3 m	adet	14.255	0	₺110,00	₺0,00	
1 ½" Boru süren L = 3 m	adet	1.158	0	₺200,00	₺0,00	
1 ¼" Boru süren L = 4 m	adet	28.550	35.363	₺220,00	₺7.779.860,00	
1 ½" Boru süren L = 4 m	adet	9.803	0	₺205,00	₺0,00	
1 ¼" Boru süren L= 6 m	adet	45.083	0	₺215,00	₺0,00	
1 ½" Boru süren L= 6 m	adet	45.083	0	₺210,00	₺0,00	

Boru Sürenler NATM (Yeni Avusturya tünel açma metodu) ile açılan tünel imalatlarında kullanılan bir tünel destekleme elemanıdır. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, farklı çapta ve uzunlukta çelik boruların kullanılması ile tünel imalatlarında tahkimat sağlanmaktadır.

Yukarıdaki tabloda dikkati çeken husus, aynı boydaki ama iki farklı çaptaki boru sürenlerin tercihinde pahalı olanın tercih edilmesidir. Boru çapları arasındaki çeyrek inçlik (0,635 cm) fark teknik anlamda kayda değer bir mukavemet arz etmezken ve ilgili imalatın kesin projesinde (keşfinde) daha ucuz olan iş kalemi miktar olarak daha fazla öngörülmüşken, işin uygulama projelerinde gerekli ve yeterli teknik raporlama yapılmadan çözümler daha pahalı iş kalemi üzerinden yapılmıştır.

Örnek olarak, S. Gökçen metro işinde iki farklı (bir çeyrek ve bir buçuk inç) çapta 4 metrelik boru süren arasında çok ciddi fiyat farklılığı bulunmaktadır. Bununla beraber, ihale eki kesin projesinde de daha fazla kullanılması öngörülen ve en ucuz olan (0,20 Euro) bir çeyreklik boru sürenin sınırlı sayıda kullanılması ve fakat kesin projesinde boru süren imatları içerisinde en az kullanılması öngörülen ve fiyatı en pahalı (110 Euro) olan bir buçukluk boru sürenlerin çok daha fazla kullanılması dikkat çekmiştir.

Benzer bir durum Gayrettepe metro yapımı işi için de geçerlidir. İhale eki kesin projesinde daha fazla kullanılması öngörülen ve daha ucuz olan (76,50 Euro) bir çeyreklik boru sürenin (L=4m) sınırlı sayıda kullanıldığı ve fakat kesin projesinde boru süren imatları içerisinde daha az kullanılması öngörülen ve fiyatı daha pahalı (84,99 Euro) olan bir buçukluk boru sürenlerin daha fazla kullanıldığı görülmüştür. Kesin proje ile uygulama projesi arasındaki bu farklılığı açıklayan tatminkar bir teknik gerekçe de sunulamamıştır.

Halkalı metrosu yapım işinde ise, durum daha açıktır. Zira, birim fiyat teklif cetveli içindeki en pahalı olan iş kalemi (220 TL, bir çeyrek ve 4 metrelik boru süren) tercih edilmiştir. Oysa, birim fiyat teklif cetvelinde daha ucuz olmak ile birlikte gerek boru çapı ve gerekse de boru uzunluğu ile daha fazla mukavemet ve tahkimat sağlayan iş kalemleri de

bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu noktada gerçekleşen tercih farkının teknik bir gerekçeden ziyade yükleniciye dönük ekonomik bir faydadan kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki örnekler kesin projelerden uygulama projelerine geçiş aşamasında ekonomiklik ilkesinin ihmal/ihlal edildiğini göstermektedir. Ayrıca, tünel imalatlarında kullanılan tek tahkimat elemanı boru sürenler değildir. Dolayısıyla, teknik olarak sağlanması gerekli tahkimat düzeyinin farklı malzeme seçimleri ile oluşmuş alternatifleri içerisinden ekonomiklik ilkesi gereğince seçim yapılması gerekirken, yüklenicinin hazırladığı ve ekonomiklik ilkesi gözetilmeden İdarenin onayladığı tek bir uygulama projesi tercihinin dayalı olarak imalatların yapılması doğru görülmemektedir.

Bu itibarla, İdarenin uygulama projelerinin hazırlanmasında teknik ve ekonomik unsurları eş zamanlı değerlendirmesi ve aynı teknik çözümü sağlayan daha ekonomik tercihlerin öne çıkarılmasının sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 17: Mali Duran Varlıklar Hesap Grubuna İlişkin Yapılan Hata Düzeltme Kayıtlarının Mali Tablolarda Açıklanmaması**

Bakanlık, Döner Sermaye İşletmesine ait 500-Sermaye Hesabı ile Genel Bütçe 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ve 247-Sermaye Taahhütleri Hesabının yıl içerisinde birbirini doğrulamadığı, mahsup döneminde yapılan işlemlerde bu hesaplara ilişkin düzeltmeler yapıldığı; ancak, ilgili işleme ilişkin mali tabloların dipnotunda bu durumun açıklanmadığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 162'nci maddesinde, 242-Hesabının; kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak döner sermayeli kuruluşlara verdikleri ayni ve nakdi sermayelerin izlenmesi, 247-Hesabının ise, kamu idarelerinin döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için kullanılacağı düzenlenmiştir.

Döner sermayeli işletmelerin bütçe ve muhasebe usullerini belirleyen Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği gereğince 500-Sermaye Hesabı ise, işletmeye tahsis edilen sermaye tutarlarının izlenmesinde kullanılmaktadır.

31.12.2019 itibarıyla 242-Hesabında 423.038.424,62 TL; 247-Hesabında 216.663.870,87 TL ve Döner Sermaye İşletmesi 500-Sermaye Hesabında ise, 350.004.544,75 TL bakiye bulunduğu görülmüştür. İlgili mevzuat hükümleri doğrultusunda Döner Sermaye İşletmesine taahhütlerini yerine getirmiş olan Bakanlığın muhasebe verilerinde 247-Hesabının

kullanılmaması, sermaye taahhüdü yerine getirildiğinden 242-Hesabı ile Döner Sermaye İşletmesine ait 500-Sermaye Hesabının birbirini doğrulaması gerekmektedir.

Muhasebe verileri üzerinde yapılan incelemede, ilgili mali duran varlıklar hesabına ilişkin düzeltmeler yapıp mali tabloların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarlara yer vermesinin sağlandığı anlaşılmış olmakla birlikte, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 344/A maddesine göre, raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayımlandığı zaman aralığında fark edilen mali tablolara ilişkin hatalı işleme ait düzeltmelerin mali tablolarda açıklanmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, mali tablolara ilişkin yapılan düzeltmelerin Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan muhasebe temel kavramlarından "tam açıklama" ve Devlet Muhasebe Standartlarınca belirlenen temel ilkeler uyarınca "doğru ve tam sunuş" ilkelerine uygun olarak raporlanmasını sağlamak amacıyla, raporlama dönemi sonundan mali raporların yayımlanması için belirlenen sürenin sonuna kadar yapılan hata ya da gecikmiş kayıtlara ilişkin düzeltmelerin mali tabloların dipnotlarında açıklanmasının sağlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 18: Mühendislik Hizmet Alımı İşlerinde Mevzuata Uygun Olmayan İş Artışlarının Yapılması**

Etüt Proje ve Mühendislik Hizmetleri işlerinde, sözleşme imzalandıktan sonra yerel idarelerin hattın uzatılmasına yönelik taleplerinin öngörülemeyen durumlar içerisinde kabul edildiği ve miktarı belirtilmeyen iş kalemlerinde oranlama yöntemiyle iş artışlarına gidildiği belirlenmiştir.

Bulgu kapsamındaki iki adet işe ilişkin tespitler aşağıda belirtilmiştir;

#### **a) Sözleşme İmzalandıktan Sonra Yerel İdarelerin Hattın Uzatılmasına Yönelik Taleplerinin Öngörülemeyen Durumlar İçerisinde Kabul Edilerek İş Artışı Yapılması**

Mühendislik Hizmet Alımı İşlerinde sözleşmelerin yürütülmesi sırasında yerel İdarelerin hat uzatılmasına yönelik talepleri üzerine İdare tarafından iş artışlarına gidildiği belirlenmiştir.

İşlerin sözleşmesinde; iş artışına yönelik, 51'inci maddenin birinci fıkrasında; *"Öngörülemeyen durumlar nedeniyle iş artışının zorunlu olması halinde, işin;*



a) Sözleşmeye konu iş içinde kalması,

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

şartlarıyla, sözleşme bedelinin % 20 'sine kadar oran dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde ilave iş aynı yükleniciye yaptırılabilir” hükümleri yer almaktadır.

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve Mühendislik Hizmet Alım işleri sözleşmelerinde yer alan yukarıdaki mevzuat hükmüne karşın;

- Erzinan Üniversitesi-Dört Yol-Otogar-Hava Meydanı ve Kent İçi Tramvay Hattı Etüt Proje ve Mühendislik Hizmetleri İşinde: Erzinan Belediyesinin yazısında, şehrin doğu-batı aksının dışında imar çalışmaları devam eden kuzey-güney aksında da 12,5 km'ye tekabül eden bir ring hattının yapılmasının talep edildiği, söz konusu talebin AYGM tarafından incelendiği, şehrin kuzeyinde bulunan 3. Ordu Komutanlığı, Komutanlık Lojmanları ile yeni yapılan Eğitim Araştırma Hastanesinin olduğu, güneyinde ise yerleşim yerleri ile sanayi alanının bulunduğu, talepte bulunulan ring hattının etüt proje çalışmalarının yapılması halinde ileride yapılması planlanan tramvay hattının daha fizibil olmasının sağlayacağı gerekçesiyle Genel Müdürlük Oluru ile iş kapsamındaki A-Proje İşleri ile B-Raporlar iş kalemlerinde toplam 990.873,89 TL iş artışının yapıldığı,

- Erzurum Gar-Atatürk Üniversitesi Kampüsü-Tıp Fakültesi-Bölge Eğitim ve Araştırma Hastanesi-Şehir Hastaneleri-Yavuz Sultan Selim Bulvarı-Gar Tramvay Hattı Etüt Proje ve Mühendislik Hizmetleri İşinde: Etüt-Proje çalışmaları devam ederken Erzurum Büyükşehir Belediyesi ile çeşitli tarihlerde saha gezileri ve toplantıların düzenlendiği, Tramvay güzergâhında Erzurum Garı'ndan başlayıp Necip Fazıl Kısakürek Caddesi-Somunoğlu Caddesi- Erzurum Havalimanı Yolu- Atatürk Üniversitesi güzergâhı boyunca devam eden yaklaşık 6 km'lik ek bir hattın yapılmasının, Erzurum Büyükşehir Belediyesi yetkilileri tarafından talep edilmesi üzerine Genel Müdürlük Oluru ile iş kapsamındaki A-Proje İşleri, B-Raporlar ile C-Zemin Araştırma iş kalemlerinde toplam 478.842,89 TL iş artışının yapıldığı,

belirlenmiştir.

Sözleşme eki olan özel teknik şartnamelerde; işin tanımı ve kapsamı hususundaki hükümlerde; çalışma alanı olarak sadece kilometre biriminden hat uzunluğu ve şehrin önemli

noktalarında çalışacağına yer verildiği, doğu-batı, kuzey-güney sınırlandırmalarının yapılmadığı, güzergahlarda etüd-proje çalışmalarının istenildiği, çalışılacak alanı gösteren tahdidat (sınırlandırma) krokisinin verilmediği, çalışma alanının olası tüm alternatifli hat güzergahlarını kapsadığı belirtilmiştir. Bu durumda, sözleşme kapsamında bulunan çalışılacak güzergâh hattının net olarak ihale dokümanlarında belirtilmediği anlaşılmaktadır.

Yukarıda belirtilen her iki işte de yerel idare yönetimlerinin taleplerinin “öngörülemeyen durum” kapsamında kabul edilemeyeceği değerlendirilmektedir. Zira, ihaleler öncesinde yerel yönetim ve tüm kamu kuruluşlarının mevcut ve gelecekteki projeleri ile talepleri alınabilmekte, sonrasında yatırım öncesi hazırlanan fizibilite raporlarında söz konusu durumların değerlendirilebilme imkânı bulunmaktadır.

Öngörülemeyen durum için işin devamı sırasında proje sahasını etkileyen tabii afetler, mevzuatta, deprem yönetmeliğinde yapılan değişiklikler sonrasında bir kısım imalat kalemlerinin değişmesi zorunluluğu, ya da yine sözleşmenin ifası sırasında proje sahasını etkileyen bir mahkeme kararının uygulanması zorunluluğu (yaklaşım mesafeleri, bina yüksekliği sınırlandırmaları vb.) örnek olarak verilebilir.

İdare tarafından öngörülemeyen duruma gerekçe olarak; “Yerel yönetim tarafından ortaya konan ilave talebe binaen yapılan tetkikler sonucunda bu ihtiyaçlar görülmüştür. Bu sebeple ilk ihtiyaç listesinde bulunmayan ve ihale kapsamında bulunmayan ring hattı, bu vesile ile proje kapsamında etüt edilmiştir” denilmektedir. İhale öncesinde belirlenebilecek nitelikteki, yerel idare yönetimleri taleplerinin “öngörülemeyen durum” kapsamında kabul edilemeyeceği değerlendirilmektedir.

Söz konusu iş artışları sonucunda, ihaleye katılan firma teklifleri alınarak ihaleleri yapılan mühendislik hizmet alımı işlerinde teklif verilen işin şartlarının mevzuatta imkân tanınan “öngörülemeyen durum” dışında değiştirilmesine yol açıldığı değerlendirilmektedir.

#### **b) Birim Fiyat Sözleşme Olmasına Karşın Miktarı Belirtilmeyen İş Kalemlerinde Oranlama Suretiyle İş Artışlarına Gidilmesi**

Birim fiyat sözleşmesi yapılan söz konusu Mühendislik Hizmet Alımı İşlerinde, artışına karar verilen güzergâh uzunluğuna bağlı olarak sözleşmelerinde miktarların belirtilmediği iş kalemlerinde güzergâh uzunluğu artış oranına bağlı olarak iş artışına gidildiği belirlenmiştir.

Birim fiyat sözleşmelerde iş artışına gidilebilmesi için, imalat kaleminin ihale

dokümanında yer alan miktarında (m<sup>2</sup>, m, kg vb.) artışın meydana gelmesi veya yeni birim fiyat yapılması gerekmektedir.

İşlerin sözleşme dokümanlarında, sadece güzergâh uzunluğuna bağlı oluşturulan ve işin toplam bedeline yönelik teklif fiyatı sonucunda oluşan birim fiyatta miktarın belirtilmiş, ödemeye esas fiyatlarının güzergâh için belirlenen tek bir birim fiyatın alt pursantaj oranları şeklinde sözleşmede yer aldıkları görülmüştür. İş birim fiyat ihale olarak ihale edilmiş olmasına karşın, sözleşmede miktar belirtilen tek birim fiyat işin sözleşme bedelinin tamamına karşılık gelen; Erzincan İlindeki işte, 22,6 km'lik hattın Etüt-Mühendislik İşlerinin yapılması, Erzurum İlindeki işte, 19 km'lik hattın Etüt-Mühendislik İşlerinin yapılması şeklindeki birim fiyat kaleminde. Bu durum değerlendirildiğinde, her iki işte de, anahtar teslimi götürü bedel işler gibi işin bütününe yönelik tek teklifin alındığı, tek fiyatın altında diğer iş kalemlerinin ödemelerine esas oranların (pursantaj oranlarının) belirttikleri görülmektedir.

İş kapsamında A-Proje İşleri alt kalemlerinde 1-güzergâh proje işleri 2-Köprü, viyadük, delme tünel ve aç kapa tünel projeleri 3- Menfez alt ve üst geçit, istinat duvarları ve diğer sanat yapıları projelerinin yapılması işleri bulunmaktadır.

Örneğin, Erzincan Tramvay Hattı Etüd Proje ve Mühendislik Hizmetleri İşinde, sözleşmede belirtilen 22,6 km'lik hat uzunluğu karşısında 12,5 km'lik ilave hat etüdü için;  $35,1/22,6 = 1,553$  artış oranı, 2-Köprü, viyadük, delme tünel ve aç kapa tünel projeleri 3- Menfez alt ve üst geçit, istinat duvarları ve diğer sanat yapıları projelerinin yapılması işlerinde de uygulanmış ve mukayeseli hesap bu yöntemle yapılmıştır. Oysa, 22,6 km'lik hattaki köprü projesi miktarı ile ilave 12,5 km'lik hatta orantı ile ilave köprü projesi, istinat duvarı vb. miktarına karar verilebilmesi mümkün değildir. Zira, bu işlerin sözleşmelerinde miktar olarak sadece hat uzunlukları belirtilmiştir. Ne miktarda sanat yapısı (köprü, tünel, menfez, istinat duvarı, alt üst geçit yapısı) projesi yapılacağı hususları belirtilmemiştir.

Diğer taraftan, yapılacak olan proje miktarlarının net olarak belirtilmediği söz konusu iki adet etüt-mühendislik hizmet alımı işinde, ödemeye esas birim fiyat kalemleri adam-ay şeklinde düzenlenmiş olsaydı, çalışılması gereken ilave etüt alanları için adam-ay miktarında artışa gidilebileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak, söz konusu iki adet işin ihale dokümanında bu yönetime başvurulmamıştır.

İdare tarafından bulgudaki tespite ilişkin; iş artışında güzergâh km uzunluğuna kıyasla iş artışına konu yeni hatlardaki projelendirme bedellerinin belirlendiği, ilave işte ne miktarda

köprü, viyadük, delme tünel, menfez alt ve üst geçit, istinat duvarı, istasyon ve drenaj işi çıkacağı; ne miktarda sondaj yapılacağı önceden belli olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu İdare cevabı bulgudaki tespitleri tevsik eder nitelikte olup, ihale dokümanlarında miktarı belirtilmeyen imalat kalemlerinde sadece güzergah uzunluğundaki artışa kıyasen ilave sanat yapılarının proje çalışmalarına yönelik iş artışı yapılmasının yürürlükteki mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, güzergâh uzunluğunda oluşan artış km'lerinin oranlanması suretiyle sözleşmelerinde miktarı belirtilmeyen sanat yapısı proje miktarı gibi imalat kalemlerinde artışa gidilmesinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

### **BULGU 19: Tasfiye Kararnamesi Hükümleri Uyarınca Süre Uzatımı Verilirken Sözleşme ve İş Programı Gereklere Uyulmaması**

Bakanlık tarafından yürütülen yatırımlarda yüklenicilerin 4735 sayılı Kanun'un geçici 4'üncü maddesi doğrultusunda tasfiye talebinde buldukları, tasfiye talebi uygun görülmeyen yüklenicilere dilekçe tarihleri ile idare onay tarihleri arasında mevzuat hükümlerine göre çalışılması gereken süre için de süre uzatımı verildiği tespit edilmiştir.

4735 sayılı Kanun'un "Sözleşmelerin Tasfiyesi veya Devri" başlıklı geçici 4'üncü maddesinde; 31.08.2018 tarihinden önce 4734 sayılı Kanun'a göre ihale edilen ve maddenin yürürlük tarihinde sözleşmesi devam eden işlerde imalat girdilerinin fiyatlarında beklenmeyen artışlar meydana gelmesi nedeniyle Kanun'da öngörülen süre içerisinde yüklenicinin idareye başvurması kaydıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı görüşü alınarak idarenin de onayına bağlı olarak feshedilip tasfiye edilebileceği, devredilebileceği veya süre uzatımı verilebileceği düzenlenmiştir.

İlgili maddeyle imalat girdilerinde meydana gelen beklenmeyen fiyat artışları dolayısıyla oluşan mağduriyetlerin giderilmesini teminen yüklenicilere idare onayına bağlı olarak kullanabilecekleri seçimlik haklar tanınmıştır. Yüklenicinin seçimlik haklarını içeren dilekçesinin İdareye verildiği tarih ile İdare tarafından talebin uygun bulunduğu veya bulunmadığına ilişkin bildirim arasında geçen sürede yüklenici tarafından sözleşme hükümleri ve sözleşmeye göre hazırlanan iş programına uygun olarak işe devam etmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Sahil Güvenlik Karadeniz Bölge Komutanlığı Rıhtımının 30 metre Uzatımı ve Güney Rıhtımı Düzenlenmesi İnşaatı ve Denizkonak-Uğurlu-Çamaltı Köyleri Balıkçı Barınağı

işlerinde yükleniciler tarafından süresi içerisinde geçici 4'üncü madde kapsamında İdareye başvurulmuştur. Yapılan incelemede, İdare tarafından tasfiye taleplerinin yerinde görülmediği ve yüklenicilere, başvuru tarihleri ile idare tarafından tasfiye dilekçesi cevap tarihi arasında geçen sürelerin “çalışmaların yapılmaması” nedeniyle süre uzatımı olarak verildiği anlaşılmıştır. Kamu idaresi gerekçesinde, 4735 Sayılı Kanun'un Geçici 4'üncü maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı görüşü dikkate alınarak süre uzatımlarının verildiği ifade edilmiştir.

Yüklenicinin yazılı talebine ilişkin idarenin onayının bulunmadığı aşamada ifa güçlüğü ya da imkânsızlığı halinin tespitinin henüz yapılmadığı dikkate alındığında İdare onayına kadar geçecek sürede yüklenicinin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmesi gerektiğinden bu zaman aralığı için süre uzatımı verilmesinin uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, yükleniciler açısından aşırı ifa güçlüğüne sebebiyet veren imalat girdilerinin fiyatlarında beklenmeyen artışların meydana gelmesi arzi bir husus olsa da uygulamada sözleşmeye bağlılık ile hareket edilmesi, iş programına uygun imalatlara devam edilmesi gerektiği ve başvuru ile idare onay tarihi arasında geçen sürelerin süre uzatımı olarak verilmemesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

#### **BULGU 20: Yapım İşlerinde Kamu Birim Fiyatlarında Bulunmayan Rayiç Bedellerinin Tespitinde Mevzuat Hükümleri Dışında İşlemlerin Yapılması**

İdare tarafından yürütülmekte olan yapım işlerinde iş artışına esas rayiçlerin belirlenmesi işlemlerinin kamu ihale mevzuatı çerçevesinde yapılmadığı belirlenmiştir.

Söz konusu uygunsuzluklara ilişkin tespitler aşağıda belirtilmiştir;

- Armutlu Kapaklı Balıkçı Barınağı İnşaatı işinde; Yeni Fiyat Tutanağında, Çelik Fener Kulesi ve Çakar Yapılması ve Montajı (Nakliye dahil), Kompozit Ek Odası Yapılması ve Yerine Konması (Nakliye dahil), Kompozit Su Alma Kutusu Yapılması ve Yerine Konması (Nakliye Dahil), Kompozit Kapak Yapılması ve Yerine Konması (Nakliye dahil) toplamda 278.856,74 TL tutarında iş artışı getiren yeni birim fiyat niteliğindeki dört adet imalat kalemi için piyasadan alınan proforma faturalarla fiyat araştırmasının yapıldığı ve ticaret odası onayının alınmadığı,

- Rize-Artvin Havalimanı Altyapı İnşaatı işinde; mukayeseli keşifle, toplamda 808.222,65 TL tutarında artış getiren üç adet imalat kalemi için montaj dahil birim fiyat

niteliğinde proforma faturalarla yeni birim fiyatın tespit edildiği, yine aynı işte bir diğer mukayeseli keşifle, toplamda 6.775.186.86 TL tutarında artış getiren üç adet imalat kalemi için montaj dahil birim fiyat niteliğinde proforma faturalarla yeni birim fiyatın tespit edildiği,

görülmüştür.

İdarenin yukarıda belirtilen fiyat tespitine yönelik;

Rayıç fiyat tespitinin değil de, birim fiyat niteliğindeki malzeme ve montaj dahil imalatları için piyasadan proforma faturalarla fiyat araştırmasının yapıldığı, söz konusu fiyat araştırmasına esas teşkil etmesi gereken fiyatı istenen rayiç kaleminin özellik ve miktarlarını belirten aynı tipteki yazıların mukayeseli hesap işlem dosyasında yer almadıkları, yeni iş kalemleri için analiz çalışması yapılmadan doğrudan proforma faturaya dayanılarak yeni birim fiyatın belirlendiği, iş artışına esas yeni fiyatların tespitine yönelik mevzuatta belirtildiği şekilde; bir kısım işlerde ticaret ve/veya sanayi odasına onay için sunulmadıkları, bir işte ise Oda Muamelat Yönetmeliği'ne aykırı olarak imalatın yapılacağı yer dışındaki sanayi ve/veya ticaret odasına başvuruda bulunulduğu, söz konusu başvurunun yine montaj dahil yapım şeklindeki fiyatları içeren proforma faturalarla, yazı ekinde imalatın niteliğini tarif etmeye yönelik, tarif, şartname, proje vb. ek sunulmadan yapıldığı, yazıya herhangi bir cevabın verilmediği tespit edilmiştir.

Öncelikle, ticaret ve sanayi odasınca onaylanmayan rayiçlerin yeni fiyat yapımında kullanılması, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşmede Bulunmayan İşlerin Fiyatının Tespiti" başlıklı 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasının (ç) bendinde yer alan; idarece kabul edilmek şartıyla, ticaret ve/veya sanayi odasınca onaylanmış uygulama ayına ait yerel rayiçler yeni fiyatın tespitinde kullanılabilir şeklindeki hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Anılan hüküm gereğince, onaylanmayan hiçbir rayicin yeni fiyat tespitinin yapılmasında yerel rayiç olarak kullanılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticaret ve sanayi odalarının rayiç belirleme ve faturaların rayice uygunluğunu tespit etmelerine yetki veren Oda Muamelat Yönetmeliği'nin, "Rayiç Fiyat Tespiti" başlıklı 35'inci maddesinde;

*"Odalar ve bunların şubeleri, çalışma alanları içerisinde üretilen veya satılan mal ve hizmetlerin fiyat tespitini yapmaya yetkilidir. Ancak, imalata ilişkin fiyat tespitlerinde yetki münhasıran imalatın yapıldığı yerdeki sanayi odasına veya ticaret ve sanayi odasına aittir"* hükmü yer almaktadır.

Oda Muamalat Yönetmeliği'nin 38'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, malzeme fiyatı, işçilik, nakliye ve montaj bedeli dahil olarak düzenlenen faturaların, fiyat tespiti usullerinin uygulanmasına imkan vermediğinden onaylanmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

İdare tarafından yeni fiyat oluşturulmasında yapılan işlemler yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine uygun değildir.

Örnek olarak, Rize-Artvin Havalimanı Altyapı İnşaatı işinde kedi yolu ve diğer imalatlara yönelik uygulama projelerinin 17.09.2018 tarihinde onaylandığı, yukarıda belirtilen fiyat araştırmasının yapıldığı 19.07.2018 tarihinde uygulama projelerinin henüz onaylanmadığı belirlenmiştir.

Fiyat araştırmasına konu imalatlar incelendiğinde; örneğin epoksi uygulamasına yönelik epoksi boyanın mikron kalınlığı, kedi yolu imalatının projesi, ticaret ve/veya sanayi odasına onay için sunulsa dahi, yapılacak imalatın tarifi ve teknik özellikleri belirtilmeden, gerçekçi fiyat tekliflerinin alınamayacağı, kısa açıklıklı korkuluklu köprü niteliğindeki çelik konstrüksiyon "Kedi yolu yapılması" imalatının mukayeseli hesaba konu edilmesi hususunda; 74 adet kedi yolu imalatının toplam tutarının, 3 adet firmadan alınan proforma faturalar sonucunda belirlenerek 6.273.131,70 TL olarak onaylandığı, malzeme özellikleri ile yapım tarifinin yapıldığı teknik şartname ile yapılacak imalat ve detaylarının resmedilmesi gereken uygulama projesi hazırlanmadan, adet fiyatı üzerinden piyasa araştırmasının yapılamayacağı değerlendirilmektedir.

Zira, böylesi bir teknik imalatın detaylı tarifi yapılmadan (proje ve teknik şartnamesi hazırlanmadan) adet olarak ifade edilememesinin yanında, inşaa edilebilmesi de mümkün görülmemektedir.

Diğer taraftan, malzeme, imalat ve montaj dahil bir imalatın yapımı şeklinde piyasalardan temin edilecek proforma faturalarla fiyat tespiti, Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşmede Bulunmayan İşlerin Fiyatının Tespiti" hakkındaki 22'nci maddesi hükümlerine aykırıdır.

Söz konusu mevzuat hükümleri gereğince piyasa araştırmasına konu olabilecek olan rayiç fiyat tespiti. Kısa açıklıklı, korkuluklu köprü niteliğindeki çelik konstrüksiyon kedi yolu imalatının; ayrı ayrı malzeme, işçilik ve montaj rayiç fiyatlarını içerdiği değerlendirildiğinde, her bir rayiç için ayrı ayrı fiyat tespitinin kamu fiyatları ve/veya piyasa fiyatları ile, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek tespit edilmesi ve yeni fiyat analizine

bağlanması gerekmektedir, İdare tarafından bu yol izlenmeyerek mevzuat hükmüne aykırı işlem tesis edilmiştir.

Teknik imalata konu olan 1 adet köprü yapımı, 1 adet yol yapımı, 1 adet 5 katlı bina yapımı vb. fiyatının, proje, teknik şartname, fiyat tarifleri olmadan belirlenemeyeceği, bir fiyat belirlense dahi, Kamu İhale Kanunu'nun "Temel ilkeler" başlığı altında yer alan; 5'inci maddesinde; "*İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur*" hükmü ile Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 22'nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan; "*İş kalemi veya iş grubunun niteliğine uygun olarak yukarıdaki analizlere, kaynakların verimli kullanılması gözetilerek aşağıdaki rayiçlerden biri, birkaçı veya tamamı uygulanabilir*" şeklindeki hükümlerine aykırılık teşkil etmiş, nitelikleri tanımlanmadan fiyat tespiti yapılarak, kaynakların verimli kullanılmasının gözetilmesi ile saydamlık ilkelerine aykırı işlem tesis edilmiş olmaktadır.

Yeni birim fiyatlar tespit edilirken, mevzuata aykırı olarak imalat kalemlerine yönelik tarif ve/veya şartname hazırlanmadan, piyasa araştırmasına yönelik firmalara yazılar yazılmadan temin edilen proforma faturalarla, ilgili odalara sorulmadan, malzeme fiyatı, işçilik, nakliye ve montaj bedeli dahil fiyat tespitinin yapılması, bir işteki yeni fiyat tespitinde ise, yukarıda belirtilen aykırılıklar yanında, ilgili odası dışında başka bir ildeki ticaret odasına başvurulması sonucunda, mevzuat gereği gözetilmesi gereken yeni fiyatın tespit usulüne ve kaynakların verimli kullanılması ilkesine aykırı hareket edildiği değerlendirilmektedir.

İdare tarafından bulgudaki tespitlere ilişkin; gelişen teknoloji ile bu ve buna benzer imalatların fabrika üretimleri gerçekleştirilerek bu işin ehli ve yeterli teknik eğitimi tamamlamış personel tarafından yapıldığı, bu nedenle yüklenici firmaların da özel teknik yeterlilik ve uzmanlık gerektiren bu tür imalatları gerekli yeterliliğe sahip firmalardan malzeme+montaj şeklinde tedarik etmeyi tercih ettiği ifade edilmiştir. Ancak, söz konusu yeni fiyat onay işlemlerine konu, epoksi boya, izobütil su itici malzeme uygulaması ve St37 kalitede kedi yolu uygulamaları hafif çelik konstrüksiyon imalatı olup, ülkemizde kamu birim fiyatlarında yer alan, yıllardır imalatı yapılan uygulamalardır. Malzeme tarifleri yapılmadan; örneğin kaç mikronluk epoksi uygulaması yapılacağı bilinmeden, kısa açıklıklı hafif çelik köprü imalatı niteliğinde olan kedi yolu projesi hazırlanıp aynı (standart) teklif isteme yazıları ile piyasa araştırması yapılmadan, söz konusu imalat kalemlerine dair işlerin tabi olduğu 4734 sayılı



Kamu İhale Kanunu mevzuatı kapsamında malzeme+montaj şeklinde fiyatın odalarca da onaylanması mümkün görülmemektedir.

Yapım işlerinde piyasa araştırmasına dayalı yeni fiyat belirleme işlemlerinde yürürlükte olan mevzuat hükümlerine riayet edilmesi hususunda özen gösterilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 21: Yapım İşlerine İlişkin Verilen İş Artışlarında Mevzuat Hükümleri Dışında İşlemlerin Yapılması**

Yapım işlerinde, ihale öncesinde tespiti yapılabilecek nitelikte olmalarına karşın, sözleşme imzalandıktan sonra yapılan birtakım değişikliklerin, kamu ihale mevzuatında yer alan öngörülemeyen durumlar kapsamında kabul edilerek iş artışlarına gidildiği belirlenmiştir.

Sözleşme eki Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin "Sözleşme Kapsamında Yaptırılabilir İlave İşler, İş Eksilişi ve İşin Tasfiyesi" başlıklı 21'inci maddesinin birinci fıkrasında;

*"Yapım sözleşmelerinde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde, artışa konu olan işin;*

*a) Sözleşmeye esas proje içinde kalması,*

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

*şartlarıyla, anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen yapım işlerinde sözleşme bedelinin % 10'una, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilen yapım işleri sözleşmelerinde ise % 20'sine kadar oran dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde aynı yükleniciye yaptırılabilir"*

hükmü bulunmaktadır.

İdare tarafından anahtar teslimi götürü bedel sözleşmeleri yapılarak yürütülmekte olan;

- Siirt Havalimanı Emniyet Binası ve Mükemmimler İnşaatı İşinde; DHMİ'nin yazısı ile, inşaat devam ederken, binaların çevre duvarının mevcut prefabrik nizamiye noktası ile terminal binasına giden yola taşıdığı ve geri çekilmesi talebi ile Siirt Valiliği'nin yazısında, iş kapsamında 1 adet olarak yer alan zırhlı güvenlik kabineye 2 adet daha eklenmesi talebi üzerine düzenlenen

mukayeseli hesapla, toplam 225.577,51 TL’lik iş artışının ve 150 günlük süre uzatımının uygun bulunduğu,

- Sahil Güvenlik Bölge Komutanlığı Rıhtımının 30 m. Uzatımı ve Güney Rıhtım Düzenlemesi İnşaatı İşinde, İdare tarafından; prekast döşeme elemanlarının tesisat kanalı beton kalınlığının 10 cm olduğu, donatının  $\phi 26$  olması ve 5 cm pas payının sağlanamayacağına inşaat aşamasında tespiti üzerine, döşeme kalınlığının 14 cm olarak değiştirilmesi, ayrıca uygulama projesinde belirtilmeyen çelik tesisat kapaklarının iki kat antipas ve iki kat sentetik boya ile boyanması imalatlarının ortaya çıktığı, Sahil Güvenlik Komutanlığının talebi doğrultusunda 6 adet panel tipi usturmaçanın V tipi olarak değiştirilmesi, mevcut 9 adet panel tipi usturmaçanın da V tipi olarak ikişerli gruplar halinde uygulanması sonucunda 296.360,85 TL’lik artışın mukayeseli hesapla uygun bulunduğu,

belirlenmiştir.

İhale öncesinde belirlenebilecek nitelikte olan, çevre perde duvarı yerleşimi, diğer kamu kuruluşlarınca ihalelerden sonra miktar artışı ile malzeme tip değişimine yönelik talepler, beton kalınlığının, içinde yer alacak donatı çapına bağlı olarak değişmesi gerekliliği gibi hususların önceden öngörülemeyen işler kapsamında addedilemeyecekleri değerlendirilmektedir. Zira, tüm bu hususlar ihale öncesinde netlik kazanabilecek niteliktedir.

Diğer taraftan, uygulama projelerinin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde belirtilen, “... yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projeyi, ... ifade eder” tanımına uygun nitelikte olması, bunun teminine yönelik projelendirmeyi etkileyecek diğer idare görüşlerinin de yapım ihaleleri ve uygulama projesi yapımı öncesinde kesinlik kazandırılması gerekmektedir.

İhaleye esas uygulama projelerinde değişiklik yapılmasında idarenin yetkisinin sınırsız olmadığı, Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin yukarıda belirtilen hükümlerinde öngörüldüğü üzere, ihaleye esas projede değişiklik yapılmaksızın işin tamamlanmasının fiilen imkânsız olması ve bu değişikliğin de ihale öncesinde öngörülemez olması ile sınırlı olduğu hususu, proje değişikliklerinde dikkate alınmalıdır. Yukarıda belirtilen iki işte de idare taleplerinin “öngörülemeyen durum” olarak kabul edilemeyeceği değerlendirilmektedir. Zira, ihaleler öncesinde yerel yönetim ve tüm kamu kuruluşlarının mevcut ve gelecekteki projeleri ile talepleri alınabilmekte, sonrasında yatırım öncesi hazırlanan fizibilite raporlarında, söz konusu durumların değerlendirilebilme imkânı bulunmaktadır.

Öngörülemeyen durum için, işin devamı sırasında inşaat sahasını etkileyen tabii afetler, mevzuatta, asansör veya deprem yönetmeliğinde yapılan değişiklikler sonrasında bir kısım imalat kalemlerinin değişmesi zorunluluğu, ya da yine sözleşmenin ifası sırasında yapım işi sahasını etkileyen bir mahkeme kararının uygulanması zorunluluğu (yaklaşım mesafeleri, bina yüksekliği sınırlandırmaları vb.) örnek olarak verilebilir.

Söz konusu iki işte iş artış onayları sonucunda, ihaleye katılan firma teklifleri alınarak ihaleleri yapılan yapım işlerinde, teklif verilen işin şartlarının, mevzuatta imkân tanınan “öngörülemeyen durum” dışında değiştirilmesine yol açılmış, bunun sonucunda bir işte işin teslim tarihinde 150 gün gecikme de ortaya çıkmıştır.

İdare tarafından, bulgudaki tespitlere dair özetle; zaman içerisinde farklı ihtiyaçlar veya gelişmeler doğabileceği ve bu doğrultuda söz konusu projeler üzerinde revizyon yapılmasının zorunlu hale gelebileceği veya mevcut projeler ile işin tamamlanmasının mümkün olmayabileceği ifade edilmiştir. Ancak, mevzuat gereğince iş değişiklikleri ihale öncesinde öngörülemez nitelikte olmalıdır. İş artışı hususunda idarelerin sınırsız yetkileri bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, iş artışına/değişikliğine konu olan iş kalemleri değerlendirildiğinde, ihaleden sonra teknolojiye o imalat kalem tercihini değiştirebilecek bir gelişmeden kaynaklanmadığı, diğer idare talepleri doğrultusunda oluştukları, oysa ihale öncesinde belirlenebilecekleri anlaşılmaktadır.

İş artışı hususunda, mevzuatın şart koştuğu “öngörülemezlik” kriterine uyulması hususunda gerekli özenin gösterilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

## **BULGU 22: Yapım ve Danışmanlık İhaleleri Sözleşmelerine Hüküm Konulmak Suretiyle İdarenin İhale Konusu İşle İlgili Olmayan Genel ve Sürekli İhtiyaçlarının Karşılanması**

İdarenin gerçekleştirdiği yapım ve danışmanlık işleri sözleşmelerinde yer alan “Diğer Hususlar” bölümünde yapılan düzenlemelerle, Bakanlığın ihale konusu işle ilgisi olmayan genel ve sürekli ihtiyaçlarının söz konusu ihaleler kapsamında sağlandığı tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun “Temel İlkeler” başlıklı 5'inci maddesinde, aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin bir arada ihale edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, dayanağı 4734 sayılı

Kanun olan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 18'inci ve Danışmanlık Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 17'nci maddesinin üçüncü fıkralarında; İdarenin, tip sözleşmede düzenlenmeyen ve fakat işin özelliğine göre düzenlenmesine ihtiyaç duyulan hususların, 4734 ve 4735 sayılı Kanunlar ve diğer mevzuat hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla, maddeler halinde düzenleyerek "Diğer Hususlar" bölümüne ekleyebileceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri, aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işlerinin bir arada ihale edilemeyeceğini ve bu amacı sağlamaya yönelik hükümlerin herhangi bir şekilde sözleşmede yer alamayacağını açıkça ifade etmektedir.

İdare uygulamasında ise, sözleşmelerin "Diğer Hususlar" başlıklı bölümüne hükümler eklemek suretiyle, İdarenin genel ve sürekli ihtiyaçları şeklinde tanımlanabilecek binek otomobil ve ofis gereçlerinin, nitelikli ve niteliksiz personel istihdamının ve 6245 sayılı Harcırah Kanunu'na tabi bir kısım harcamaların bu sözleşmeler üzerinden temin edildiği görülmüştür.

Tespit edilen hususlar aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir;

#### a) Otomobil ve Ofis Gereçlerinin Temin Edilmesi

İdarenin gerçekleştirdiği yapım ve danışmanlık işleri sözleşmelerinin "Diğer Hususlar" bölümünde, işin gerektirdiği ihtiyacı ve kapsamını aşacak şekilde birçok otomobil ve ofis gereçlerini temin edecek hükümler konulduğu görülmüştür.

Konuya ilişkin özet bir tablo aşağıda sunulmuştur;

**Tablo 14: Otomobil ve Ofis Gereçleri Tablosu**

Araç- Gereç/İşin Adı	Gayrettepe Metro Yapım (21/b)			Halkalı Metro Yapım (21/b)			Bakırköy Metro Yapım (Açık)			S.Gökçen Metro Yapım (Açık)			Kızılay- AKM Metro Yapım (21/b)			Danışmanlık (Gayrettepe ve Halkalı Metro) (21/b)			Danış- manlık (Bakır- köy Metro) (Açık)			Danışma- nlık (S. Gökçen Metro) (Açık)			Toplam		
	S	A	K	S	A	K	S	A	K	S	A	K	S	A	K	S	A	K	S	A	K	S	A	K	S	A	K
<b>Araç</b>	15	9	6	15	0	15	6	4	2	6	6	0	3	3	0	18	6	12	4	1	3	4	4	0	71	33	38
<b>Araç (Lüks- 2.0-3.0lt)</b>	5	5	0	5	5	0	4	4	0	4	4	0	5	5	0				1	1	0	1	1	0	25	25	0
<b>Minibüs</b>	4	4	0	4	0	4																			8	4	4
<b>Bilgisayar</b>	70	50	20	70	5	65	40	40	0	20	20	0	7	7	0										207	122	85



dışında, hibe dâhil her ne suretle olursa olsun yabancı menşeli araç edinilemeyeceğini, hizmet alımı yoluyla kiralanamayacağını veya başka bir yöntemle taşıt alınamayacağını ve temin edilen araçların %50 yerlilik oranına tabi olacağını açıkça ifade etmektedir.

Anılan sözleşmeler kapsamında temin edilen lüks araçların tamamı ve diğer araçların büyük bölümü gerekli silindir hacmi, yerlilik oranı ve menşei şartlarını sağlamamaktadır. Dolayısıyla, İdare genel bütçe ödenekleri ile temin edemeyeceği evsaf ve sayıdaki araçları yapım ve danışmanlık işleri sözleşmelerinin diğer hususlar bölümünü kullanarak temin etmektedir.

Ayrıca, tablodan da görüleceği üzere sözleşmelerde talep edilen otomobil ve ofis gereçleri ile temin edilenler aynı sayıda değildir. Sonuç olarak talep edilen tüm araç ve gereçler sağlanamamıştır. Sözleşmelerde ise bu durumda ne yapılması gerektiğine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Talep edilen araç ve gereçlerin gereken zamanda, miktarda ve evsafa olmamasına ilişkin cezai bir hüküm de bulunmamaktadır. Birim fiyata konu olmayan fakat teklifte genel giderler içerisinde değerlendirilebilecek olan bu araç ve gereçlerin sözleşme süresi boyunca istenilen miktar ve evsafa bulunmaması durumunda kesin hesap zamanında nasıl bir işleme tabi tutulacağı da hüküm altına alınmamıştır.

### b) Personel İstihdamının Sağlanması

İdarenin gerçekleştirdiği yapım işlerine ilişkin sözleşmelerin “Diğer Hususlar” bölümünde yer alan hükümlerle, işin kapsamını aşacak şekilde çok sayıda ve farklı niteliklerde personel istihdamının sağlandığı görülmüştür. Konuya ilişkin özet bir tablo aşağıda sunulmuştur;

**Tablo 15: Yapım İşleri Personel Tablosu**

İşin Adı / Personel	Sözleşme/Alınan	Mimar	İnşaat Mh.	Elektrik Mh.	Makine Mh.	Çevre Mh	Jeofizik Mh.	Ulaştırma Mh.	Muhasebe Elm.	Teknisyen	Ofis Elm.	Bilgisayar	Sekreter (İng)	Arşivci	Servis Elm.	Şoför	Toplam
Gayrettepe Metro Yapım (21/b)	Söz.	1	2	1	1					5	6	1	1	1	3	10	32
	Alınan	1	2	1	1					5	6	1	1	1	3	5	27
Halkalı Metro Yapım (21/b)	Söz.	1	2	1	1	0	0	0	0	5	6	1	1	1	3	10	32
	Alınan	0	3	0	0	1	1	2	1	2	7	0	4	0	0	6	27
Bakırköy Metro Yapım (Açık)	Söz.										1	2	1		2	4	10
	Alınan										1	0	0		3	3	7
S. Gökçen Metro Yapım (Açık)	Söz.										1	2	1		2	4	10
	Alınan										1	2	1		2	4	10

<b>Kızılay-AKM Metro Yapım (21/b)</b>	Söz.										2		1		1	3	7
	Alınan										2		1		1	3	7
<b>Rize-Artvin Havalimanı Altyapı İnşaatı (21/b)</b>	Söz.										5				1	3	9
	Alınan										5				1	3	9

Yukarıdaki tabloda bazı örnekleri sunulan yapım işleri sözleşmelerinden görüleceği üzere, İdare farklı meslek gruplarından çok sayıda kişiyi bu kapsamda çalıştırmaktadır. Bu noktada tabloda gösterilen personelin, ihale konusu işte çalıştırılması öngörülen ve (tip) sözleşmelerin 23'üncü maddesinde düzenlenen "teknik personelden" farklı ve ayrı olarak sözleşmenin "Diğer Hususlar" bölümünde düzenlenen kişileri ifade ettiğini belirtmek gerekir.

Bu anlamdaki sözleşmelerin incelenmesinden bu kapsamda çalışan personel sayısının 132 olduğu anlaşılmıştır. Söz konusu personel ilişkili oldukları sözleşmeler kapsamındaki işlerde çalışmamakta, idarenin genel ve sürekli ihtiyaçlarının temini açısından Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında görevlendirilmektedir. Ayrıca, bu personelin genel olarak sabit kaldığı fakat çalıştırıldıkları sözleşmelerin ise zamanla değiştiği görülmüştür. Bu haliyle yapım işleri sözleşmelerinde diğer hususlar bölümünde yer alan personel çalıştırılmasına dair hükümlerin İdare tarafından genel bir personel istihdamı politikasına dönüştürüldüğü düşünülmektedir.

Kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslı ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği Anayasal bir hükümdür. Kamu personel rejimine ilişkin esasları düzenleyen 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de istihdam şekilleri sayılmış olup, 5'inci maddesinde ise, bu Kanuna tabi kurumların dördüncü maddede yazılan istihdam şekilleri dışında personel istihdam edemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, hak ve menfaatleri yükleniciler tarafından sağlanan personelin kamu hizmetinde kullanılması, ilgili personelin tarafsızlığını da zedeleyecektir.

Her ne kadar, İdare tarafından sözleşme kapsamında temin edilen personele doğrudan bir aylık veya ücret ödemesi yapılmasa da ihale edilen iş kapsamında yüklenicilerin tekliflerini hazırlarken ilgili personele ait ücret ve diğer unsurları göz önüne alarak teklif fiyatını hazırlayacağı açıktır.

### **c) Harcırak Kanunu'na Tabi Bir Kısım Harcamaların Yapım ve Danışmanlık Sözleşmeleri Üzerinden Temin Edilmesi**

İdarenin gerçekleştirdiği yapım ve danışmanlık işleri sözleşmelerinin diğer hususlar bölümünde Harcırak Kanunu'na tabi bir kısım harcamaların bu sözleşmeler üzerinden temin edileceği hükümlerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin özet bir tablo aşağıda sunulmuştur;

**Tablo 16: Harcırah Kanunu'na Tabi İşler Tablosu**

İşin Adı	Cins	Miktar	İlgili Doküman Hükümü
<b>Gayrettepe Metro Yapım (21/b)</b>	Yurtdışı	250 Adam/Gün)	Yüklenici, işin yapımında çalışan İdare elemanlarının yapım sırasında, en son teknolojik uygulamaları yerinde görmesi ve bilgilenmesi amacıyla 250 adam-gün yurt dışında olmak üzere teknik inceleme gezileri düzenleyecektir. Bu gezilere katılacak İdare elemanlarının her türlü iade, ibate, ulaşım vb. giderleri Yüklenicinin sorumluluğundadır.
	Yurtiçi	Sınır Yok	Yüklenici 250 km uzak mesafeden gelen tüm kontrol/kabul personelinin (uçak ve transfer dahil) tüm ulaşım, konaklama, iade ve ibate bedellerini karşılayacak personeli layıkıyla ağırlayacaktır.
<b>Halkalı Metro Yapım (21/b)</b>	Yurtdışı	250 Adam/Gün)	Yüklenici, işin yapımında çalışan İdare elemanlarının yapım sırasında, en son teknolojik uygulamaları yerinde görmesi ve bilgilenmesi amacıyla 250 adam-gün yurt dışında olmak üzere teknik inceleme gezileri düzenleyecektir. Bu gezilere katılacak İdare elemanlarının her türlü iade, ibate, ulaşım vb. giderleri Yüklenicinin sorumluluğundadır.
	Yurtiçi	Sınır Yok	Yüklenici 250 km uzak mesafeden gelen tüm kontrol/kabul personelinin (uçak ve transfer dahil) tüm ulaşım, konaklama, iade ve ibate bedellerini karşılayacak personeli layıkıyla ağırlayacaktır.
<b>Danışmanlık (Gayrettepe-Halkalı Metro İşleri) (21/b)</b>	Yurtdışı	600 Adam/Gün)	Danışman, iş ilerlemesine paralel olarak İdare'nin kontrol teşkilatının teknik bilgisini arttırmak, teknik gelişmeleri izlemek, gerekli test, deney ve incelemelere yerinde ve menşinde refakat etmek gibi amaçlarla, tüm masraflar Danışmana ait olmak üzere 600 (altı yüz) adam gün yurtdışı eğitim seyahati düzenleyecektir.
	Yurtiçi	Sınır Yok	Danışman gerekmesi halinde işle ilgili tüm toplantı ve programları organize edecek, idare personelinin uçak dahil ulaşım, iade, ibate ve konaklama masrafları dahil karşılayacaktır. İlgili giderler teklif fiyatına dahil olup Danışman'a ayrıca bir bedel ödenmeyecektir.
<b>Kızılay-AKM Metro Yapım (21/b)</b>	Yurtdışı	50 Adam/Gün)	Yüklenici, işin yapımında çalışan İdare elemanlarının yapım sırasında, en son teknolojik uygulamaları yerinde görmesi ve bilgilenmesi amacıyla 50 adam-gün yurt dışında olmak üzere teknik inceleme gezileri düzenleyecektir. Bu gezilere katılacak İdare elemanlarının her türlü iade, ibate, ulaşım vb. giderleri Yüklenicinin sorumluluğundadır.

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, yurt içi ve yurt dışı birçok faaliyetin sözleşmeler kapsamında yükleniciye yaptırılması öngörülmüştür. Bu uygulamanın kamu görevlilerince imzalanan Etik Sözleşmesi'ne ve etik davranış ilkeleri ile ilgili mevzuata uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Hediye Alma ve Menfaat Sağlama Yasağı" başlıklı 15'inci maddesinde; kamu görevlisinin tarafsızlığını, performansını, kararını veya görevini yapmasını etkileyen veya etkileme ihtimali bulunan, ekonomik değeri olan ya da olmayan, doğrudan ya da dolaylı olarak



kabul edilen her türlü eşya ve menfaatin hediye kapsamında yer aldığı, kamu görevlilerinin hediye almamasının, kamu görevlisine hediye verilmemesinin ve görev sebebiyle çıkar sağlanmamasının temel ilke olduğu belirtilmektedir. Aynı maddede; görev yapılan kurumla iş, hizmet veya çıkar ilişkisi içinde bulunanlardan alınan karşılama, veda ve kutlama hediyeleri, burs, seyahat, ücretsiz konaklama ve hediye çeklerinin hediye alma yasağı kapsamında yer aldığı vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesi'nde; görevin, görevle ilişkisi bulunan hiçbir gerçek veya tüzel kişiden hediye almadan, maddi ve manevi fayda veya bu nitelikte herhangi bir çıkar sağlamadan, herhangi bir özel menfaat beklentisi içinde olmadan yerine getirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, Kamu Görevlileri Etik Kurulunca hazırlanan yönetmeliklerle belirlenen etik davranış ilke ve değerlerine bağlı olarak görev yapılacağı ve hizmet sunulacağı bu sözleşmede hüküm altına alınmıştır.

Bunun yanında, yurt içi ve yurt dışı faaliyetler kapsamında her türlü ulaşım, iaae, ibate ve konaklama giderleri karşılanacak İdare personelinin, yüklenicinin yaptığı işin denetim ve kontrolünde görevli olduğu ve dolayısıyla işlerinin icrası anlamında yüklenici ile aralarında çıkar çatışması bulunduğu düşünüldüğünde, mezkur sözleşme hükümlerinin yukarıda sayılan etik ilkeler ile bağdaşmadığı anlaşılabacaktır.

Devlet memurlarının, memuriyet mahalli dışına geçici olarak görevlendirilmeleri halinde kendilerine yapılacak ödemelerle ilgili hususlar 6245 sayılı Harcırah Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kapsamda, geçici görevle memuriyet mahalli dışına çıkan memurların giderleri anılan Kanun uyarınca karşılanmaktadır. Dolayısıyla, genel bütçeden ödenmesi mümkün olan eğitim, kontrol ve denetim faaliyetlerini yürütecek personele ilişkin ulaşım, iaae, ibate ve konaklama gibi her türlü giderlerin yüklenici tarafından karşılanmasına ilişkin sözleşmelerde yer alan düzenlemenin, yukarıda yer verilen etik mevzuatı uyarınca hediye alma yasağı kapsamında olduğu değerlendirilmektedir. Bu durumun, devlet memurunun tarafsızlığını ve itibarını da zedelediği düşünülmektedir.

Yukarıda üç başlık altında incelemeye çalıştığımız unsurların sözleşmelerin “Diğer Hususlar” bölümünde yer alması, talep edilen araç, gereç, personel, seyahatler ve konaklamalar için birim fiyat teklif cetvelinde bir teklif alınmaması ve dolayısıyla bu unsurlar için ihale aşamasında bir fiyatın/bedelin oluşmaması, yüklenicinin bu işleri bedelsiz sağlayacağı gibi bir

yanılığa neden olmaktadır. Oysa, tüm unsurlar incelendiğinde talep edilen hususların ciddi bir maliyet içerdiği ve yüklenicilerin teklifi sırasında tüm bu maliyet unsurlarını içerecek şekilde teklifini sunduğu bilinmelidir. Dolayısıyla, sözleşmelerde talep edilen tüm bu unsurlar için yapılan ödemelerin ilgili işin hakedişleri vasıtasıyla genel bütçe ödeneklerinden karşılandığı açıktır.

Bu konuda dikkati çeken diğer bir husus da; sözleşmeler kapsamında talep edilen araç, gereç, personel, seyahatler, konaklamalar vb. unsurların miktar ve mahiyetinin ilgili işin ihale usulü ile de ilişkili olduğudur. Yukarıdaki tüm tabloların incelenmesinden de görüleceği üzere, pazarlık usulü (21/b) ile yapılan ihalelerin dokümanlarında talep edilen unsurların miktar ve mahiyetinin açık ihale usulü ile yapılan işlerden ciddi anlamda fazla olduğu görülecektir.

Bu itibarla, İdare tarafından ihale edilecek olan yapım ve danışmanlık işlerinin sözleşmeleri hazırlanırken, “Diğer Hususlar” bölümüne ilgili mevzuatta öngörülen amaç ve kapsama uygun hükümler konulması, işin amaç ve kapsamını aşacak şekilde İdarenin diğer ihtiyaçlarının teminine yönelik düzenlemelerin yapılmaması gerektiği düşünülmektedir.

### **BULGU 23: Yapımla İlgili Danışmanlık Hizmet Alımı İhalelerinin Yaklaşık Maliyet Hesaplamalarındaki “Geri Ödenecek Masraflar” İş Kaleminde Yer Alan Maliyetlerin Gerçekçi Olmaması**

Yapımla ilgili danışmanlık hizmet alımlarının ihale hazırlık sürecinde, birim fiyat teklif cetvellerinde geri ödenecek masraflar adı altında bir iş kalemine yer verilmektedir. Ancak, yaklaşık maliyet hazırlanırken bu iş kalemi için detaylı bir maliyet çalışması yapılmaksızın iş kaleminin muhtevası ile orantısız biçimde yüksek yüzdeler üzerinden bu iş kalemine maliyet belirlenmesi yapıldığı için, bu ihalelerde yaklaşık maliyetlerin gerçeği yansıtmama kabiliyetlerinin önemli ölçüde zedelendiği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun “Yaklaşık Maliyet” başlıklı 9'uncu maddesinin ilk fıkrasında;

*“Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi yapılmadan önce idarece, her türlü fiyat araştırması yapılarak katma değer vergisi hariç olmak üzere yaklaşık maliyet belirlenir ve dayanaklarıyla birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir”* denilmektedir.

Danışmanlık Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin “Yaklaşık Maliyete İlişkin İlkeler” başlıklı 9'uncu maddesinin ilk fıkrası ise, benzer bir biçimde;

*“İdare tarafından, ihale onay belgesi düzenlenmeden önce, bu Yönetmelikte belirlenen esas ve usullere göre ayrıntılı fiyat ve gerektiğinde miktar araştırması yapılmak suretiyle ihale konusu işin KDV hariç yaklaşık maliyeti hesaplanır ve dayanakları ile birlikte bir hesap cetvelinde gösterilir”* şeklinde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemelerde, idareler tarafından ihaleye çıkılmadan önce yaklaşık maliyet hazırlanırken ayrıntılı bir fiyat ve miktar araştırması yapılması ve bu araştırma sonucu ulaşılabilecek bilgilere dayalı olarak yaklaşık maliyetin hazırlanması gerektiği hususu açık bir biçimde ifade edilmiştir.

Kanun ve Yönetmeliğin yukarıya alınan emredici hükümlerine rağmen, İdare tarafından gerçekleştirilen yapıyla ilgili danışmanlık hizmet alımlarında sözleşme tasarılarının diğer hususlar bölümünde yer alan düzenlemeler ile “Geri Ödenecek Masraflar” adı altında bir iş kalemi tanımlanmakta ve işin yürütülmesinde çalıştırılacak teknik personelin brüt ücreti dışında kalan yüklenici kârı dâhil danışmana ait diğer tüm maliyet unsurlarına bu kalem içerisinde yer verilmektedir.

Adı geçen iş kalemi için, hizmetin yürütülmesinde görev alacak personele ödenecek brüt ücretler dışındaki gerek işçiliğe dair gerekse idari diğer her türlü genel maliyet unsurlarını ve yüklenici karı ile birlikte danışmanın her türlü risk ve yükümlülüklerini de içerir şeklinde bir tanım getirilmiş olması, bu iş kalemi için gerçekçi bir maliyet çalışması yapılmasını güçleştirmektedir.

Hâlbuki, bu kalem içerisinde yer verilen yardımcı maliyet unsurlarından kontrol hizmetlerinde kullanılacak kiralık araçlar, hizmetin ifası sırasında idarenin kullanımına sunulacak her türlü teknik ve teknolojik araç gereç, danışmanın idare personeline sunmayı taahhüt ettiği adam/ay üzerinden belli edilmiş yurtdışı eğitimler vb. nitelikteki esaslı maliyet unsuru arz eden işlerin ayrı bir iş kalemi olarak tanımlanması ve bunlar için bir miktar ve fiyat çalışması yapılarak bu maliyet unsurlarının her birine yaklaşık maliyet cetvelinde ayrı ayrı yer verilmiş olunması gerekmektedir.

Bir danışmanlık hizmeti sunulurken danışman firmanın çalıştırdığı idari personele ait masraflar, ofis giderleri vb. işe özgü olmayan danışmanın genel nitelikteki masraf kalemleri için ayrıca teklif alınmasına gerek bulunmamaktadır. Bu tür genel gider mahiyetindeki masrafların danışmanın teknik personel ücretlerine sunduğu teklif fiyatlarına dâhil olduğu kabul edilir. Hiç şüphesiz aynı değerlendirmeler yüklenici kârı için de geçerlidir.

Yapımla ilgili danışmanlık hizmet alım ihalelerinin yaklaşık maliyet ve birim fiyat teklif cetvellerinde yer alan “geri ödenecek masraflar” kaleminin birim fiyat tarifinin yukarıda yer verilen hataları içeriyor olmasının ötesinde bu iş kalemi için yaklaşık maliyet hesap cetvelinde öngörülen yüzdelerin bahse konu iş kaleminin muhtevasının maliyetinin çok üstünde belirlendiği de görülmektedir.

Her ne kadar; yukarıda da izah edildiği üzere, ilgili iş kaleminin bir torba iş kalemi gibi tanımlanmış olmasından ötürü kesin bir maliyet hesabı yapmak pek mümkün olmasa da iş kalemi bünyesinde yer alan esaslı maliyet unsurları dikkate alındığında, bu iş kalemi için yaklaşık maliyetlerde öngörülen yüzdelerin yüksek seviyelerde belirleniyor olmasının izaha muhtaç olduğu değerlendirilmektedir.

Şöyle ki; isteklilerin tekliflerinde teknik personel ücret kalemlerine sundukları toplam teklif bedelinin belli bir yüzdesi şeklinde teklif alınan bu iş kalemi için birim fiyat tarifinde yer alan başlıca esaslı maliyet unsurlarının işçilik işveren maliyeti, yüklenici karı ve genel giderlerden oluştuğu söylenebilir. Burada da işçilik işveren maliyeti kanunen bellidir ve brüt ücretin %22,5’i nispetindedir. Yüklenici kârı için de kesin bir kanaat belirtmek mümkün olmasa da Yönetmeliğin yaklaşık maliyetlerin hazırlanması sırasında öngördüğü azami kâr haddi olan %20 seviyesinde oluştuğu kabul edilirse, bu kalem için öngörülebilecek toplam maliyet ve kar toplamının teknik personel ücret teklif toplamının %42,5’u gibi bir orana ulaşmaktadır.

Ancak, idare tarafından gerçekleştirilen yapımla ilgili danışmanlık hizmet alım ihalelerinde bu iş kalemi için yaklaşık maliyette yer alan oran ve bedeller ile ihale sonucunda imzalanan sözleşmelerde oluşan teklif fiyat yüzdeleri ve tutarları bu oranı çok aşan bir seviyede gerçekleşmiştir.

Yaklaşık maliyetin bu şekilde hatalı kurgulanması sebebiyle bir işin genel gideri kapsamında ödenebilecek tutarlara kıyasla oransal ve dolayısıyla tutar olarak da çok çok üstünde bedeller ile teklif bedelleri oluşmuş olmaktadır. Danışmanlık hizmet alım ihalelerinde bu durumun ortaya çıkmasına, ihalenin sonucunu mali tekliflerden ziyade teknik tekliflerin belirliyor oluşu da zemin hazırlamaktadır.

Dolayısıyla, yaklaşık maliyetlerin bu denli yüksek belirlenmiş olması, ihalenin karara bağlanma aşamasında tekliflerin gerçek piyasa rayiçlerine nazaran kabul edilebilir bir seviyede oluşup oluşmadığının sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesine de engel olmaktadır. Ayrıca, ihale aşamasında oluşan bu yüksek teklif bedelleri, sözleşme aşamasında bu kalem kapsamında

sözleşmeye aykırı bir biçimde makul harcama olması ve fiilen yapılması şartları aranmadan yükleniciye ödenmektedir.

Tüm bunların yanında yaklaşık maliyetin olması gerekenden yüksek seviyelerde tespit edilmesi, ihale sürecinde ön yeterlik değerlendirmesinde mali kapasiteye ilişkin asgari yeterlik şartlarının ve benzer iş deneyim belgesi asgari tutarının gereksiz bir biçimde yükselmesine de sebep olmaktadır. Hatta, asgari şartları sağlayan aday sayısının kısa listeye kalacak aday sayısını aşması halinde yapılacak olası bir ön yeterlik değerlendirmesinde, adayların mali ve teknik yeteneklerinin puanlandırılmasında da bu husus belirleyici olmaktadır.

Bu itibarla, yaklaşık maliyetlerin olması gerekenden yüksek seviyelerde belirlenmesinin, ihalelere katılımı ve ihalelerde rekabeti kısıtlayıcı bir sonuca yol açması nedeniyle de rekabetin korunması ilkesine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

2017 yılı Sayıştay Denetim Raporuna konu olmuş mevzuata aykırı bu ihale yapma şeklinin 2019 yılı içerisinde yapılan danışmanlık hizmet alım ihalesinde de devam ettirildiği tespit edilmiştir.

#### **BULGU 24: Bakanlık Taşra Teşkilatı'nın Görev, Yetki, Sorumluluk İle Çalışma Usul ve Esaslarını Düzenleyen Bir Mevzuatın Olmaması**

Taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen çalışma usul ve esaslarına ilişkin genel bir teşkilat düzenlemesinin çıkarılmadığı görülmüştür.

1.11.2011 tarih ve 655 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiş, merkez teşkilatının görev ve sorumlulukları belirlenmiş ve merkez teşkilatı ekli (I) sayılı cetvelde, taşra teşkilatı ekli (II) sayılı cetvelde gösterilmiştir.

Son olarak, Bakanlığa bağlı Ulaştırma Bölge Müdürlükleri, Denizdibi Tarama Başmühendislikleri ve Liman Başkanlıkları 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 498'inci maddesi eki 1 sayılı cetvelinde Bakanlık Taşra Teşkilatı olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, 10.07.2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 16'ncı bölümünde; UAB'ın; merkez ve taşra teşkilatından oluştuğu, Bakanlığın taşra teşkilatı kurmaya yetkili olduğu, bu bölüme ekli I sayılı cetvelde yer alan kuruluşların Bakanlığın taşra teşkilatını oluşturduğu belirtilmiştir. Aynı Kararname'nin 17'nci bölümünde de; Bakanlığın, yürütmekte oldukları hizmetleri vatandaşlara sunmakla görevli bakanlık taşra teşkilatını, ihtiyaca göre düzenleyebileceği ifade edilmiştir.

Taşra teşkilatı; büyük bir organizasyon yapısına sahiptir. Bakanlık, 13 Bölge Müdürlüğü, Marmaray Bölge Müdürlüğü, 3 Denizdibi Tarama Başmühendisliği ve 71 Liman Başkanlığı ile hizmet vermektedir. Taşra teşkilatında 2223 personel çalışmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre; Taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen yönetmeliğin bu zamana kadar çıkarılmamış olması, merkez ve taşra birimlerinin görev ve yetkilerinin çakışmasına veya bazı görev alanlarında sorumlulukların belli olmamasına yol açmaktadır.

Taşra teşkilatını oluşturan bölge müdürlükleri ile liman başkanlıklarının yürütmüş oldukları faaliyetler çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bakanlığın ana hizmet birimlerinin görev ve sorumluluklarının büyük bir kısmı taşra teşkilatı tarafından yerine getirilmektedir. Yapılan işlemlerin çokluğu ve çeşitliği ile merkezden yapılan yetki devirleri taşranın iş yükünü daha da artırmıştır. Taşra teşkilatının yapısını daha çok yapılan işlerin niteliği ve yoğunluğu belirlemiş, bu durum birbirinden farklı taşra organizasyonlarının kurulmasına yol açmıştır.

Taşra teşkilatının kuruluşunu, organizasyonunu, birimlerin ve personelin görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen bir mevzuatın olmaması, taşra teşkilatının etkin ve verimli hizmet sunması konusunda zafiyet oluşturmuştur.

Bu nedenle; Taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyen çalışma usul ve esaslarına ilişkin genel bir teşkilat düzenlemesinin çıkarılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## **BULGU 25: İç Kontrol Sistemi Çalışmalarına Taşra Birimlerinin Dahil Edilmemesi**

5018 Sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat uyarınca, kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi çalışmalarına taşra birimlerinin dahil edilmediği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55, 56 ve 57'nci maddelerinde iç kontrolün tanımı, amacı ile yapısı ve işleyişi belirtilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un "İç Kontrolün Tanımı" başlıklı 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.

Hazine ve Maliye Bakanlığının Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum konulu 02.12.2013 tarih ve 10775 sayılı Genelge'sinde; hazırlanan eylem planlarının kurumsal nitelik taşıması bakımından taşra teşkilatı olan kamu idarelerinin eylem planı hazırlık ve revize çalışmalarına taşra teşkilatını da dahil etmesi gerektiği ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sistemi, uluslararası standartlara uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda kamu idareleri genelinde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması amaçlanmıştır.

Bu doğrultuda 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak yürürlüğe konulan mevzuat hükümleri ile iç kontrol sistemi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve kanunlar ile Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.

Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

Bakanlığın uygulamaya ilişkin işlemlerinin büyük bir kısmını taşra teşkilatı gerçekleştirmektedir. Bakanlık, 13 Bölge Müdürlüğü, Marmaray Bölge Müdürlüğü, 3 Denizdibi Tarama Başmühendisliği ve 71 Liman Başkanlığı ile hizmet vermektedir. Toplam 3889 personelin 2223'ü taşrada çalışmaktadır.

Görüldüğü üzere, çok geniş bir sahada ve çok sayıda personelle faaliyet gösteren taşrada, Kurumun gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin yönetilebilmesi için etkin işleyen bir iç kontrol sistemine ihtiyaç vardır. Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ve taşradaki uygulamalar göz önünde bulundurularak, iç kontrol sistemine taşra birimlerinin de dâhil edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

**BULGU 26: Özel Şahıs Sigortası Primlerinin Vergi Matrahından İndiriminde Azami Sınırın Dikkate Alınmaması**

Personel bordrolarının incelenmesi neticesinde, personel tarafından kendisi, eşi ve küçük çocukları için yaptırılan şahıs sigortası primlerinin gelir vergisi matrahından indirim konusu edilmesinde ilgili ay için elde edilen ücretin %15'ini aşan indirimler yapıldığı tespit edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gerçek Ücretler" başlıklı 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde; çalışanların kendisi, eşi ve çocuklarına yaptırmış olduğu şahıs sigorta primlerinin elde etmiş oldukları ücrete ilişkin gelir vergisi matrahından indirebileceği ve ilgili sigorta prim ve katkı payları indirim konusu yapılırken azami sınırlara tabi olduğu düzenlenmiştir.

Personelin kendisi, eşi ve/veya çocukları için yaptırmış olduğu şahıs sigortalarına ait aylık prim ve katkı payı ödemelerinin personelin ilgili ayda elde ettiği ücretin %15'ini aştığı ve aşan kısmında gelir vergisi matrahından indirim konusu yapıldığı anlaşılmıştır.

Bu itibarla; personelin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin şahıs sigorta primlerinin personelin gelir vergisi matrahından indirilmesinde ilgili personelin ücretinin %15'lik kısmını aşmaması gerekmekte olup, ilgili personele ilişkin bordrolar düzenlenirken bu hususun göz önüne alınması gerektiğinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

**BULGU 27: Personel Ödemelerine Ait Bilgilerin Güncel Olmaması ve Takip Edilmemesi**

Bakanlığın 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi personeline ait bordroların incelenmesi neticesinde, personele ait sosyal yardım ve hak ödemelerine esas olacak bilgilerin güncel olmaması ve takip edilmemesi nedeniyle hatalı ödemeler yapıldığı tespit edilmiştir.

657 sayılı Kanun'un 202'nci maddesinde, evli bulunan memura aile yardımı yapılacağı, menfaat karşılığı çalışmayan eşi ile çocukları için bu ödemenin yapılacağı,

203'üncü maddesinde ise, her iki eşin de memur olması halinde bu yardımın kocaya verileceği,

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde, engellilik indiriminin kimlere ne şekilde uygulanacağı ve 32'nci maddesinde ise, ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde



asgari geçim indirimi uygulanacağı ve indirimde esas alınacak oranlar,

375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2'nci maddesinde, yabancı dil tazminatının kimlere ödeneceği,

düzenlenmiştir.

İlgili mevzuat gereği bu ödemeleri tahakkuk ettirenlerin hak sahipliğine ilişkin kontrol sorumlulukları bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 55'inci maddesinde, iç kontrolün tanımı yapılmış olup, 56'ncı maddesinde ise, iç kontrolün amaçları sıralanmıştır. İç kontrolün amacı, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi, mevzuata uygun faaliyet gösterilmesi, mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesi, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

Bakanlığın 657 sayılı Kanun'a tabi personelin bordrolarının incelenmesi neticesinde;

- Eşlerin her ikisinin de memur olmasına rağmen, her iki eşin de çocuk yardımı aldığı,
- Asgari geçim indirimine esas oranların hesaplanmasında aile bireylerinden şartları sağlamayanların da oran hesabına dâhil edildiği,
- Çocuk yardımı şartlarını sağlamadığı halde, çocuk yardımı alan personellerin olduğu,
- Engellilik indiriminde hatalı işlemler olduğu,
- Yabancı dil tazminatı ödemelerinde personel dil seviyesinin değişmesi nedeniyle hatalar olduğu, tespit edilmiştir.

Personele ait ödemelere esas olmak üzere, gerekli olan bilgilerin ilgili personele ait özlük dosyasında takip edilmesi gerekmektedir. Sistem takibinin önem kazandığı günümüzde Bakanlıkta ilgili personele ait bilgilerin yer aldığı, izlenip, raporlanabildiği bir bilgi sistemi mevcut olsa da ilgili birimler tarafından zamanında ve güncel bilgilerin girilmemesi nedeniyle işlevsel olmadığı ve Bakanlık insan kaynakları hakkında yeterli, doğru, tam ve güvenilir bilgi sunmadığı anlaşılmıştır.

Bu itibarla; 5018 sayılı Kanun'a göre her türlü mali karar ve işlemde usulsüzlüğün önlenmesi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının temini bakımından iç kontrolün amaçlarına uygun bir şekilde hizmet edecek bilgi sisteminin işlevsel kılınması, personele yapılacak ödemelerde bu ödemelere esas faktörler üzerinde kontrolün sağlanması ve personel tarafından bildirimde bulunulması gerekli hallerde buna ilişkin bilgilerin güncel tutulmasını teminen bu sisteme belli aralıklarla işlenmesi ve ödemelerin de doğru parametreler dikkate alınarak hesaplanması ve buna göre tahakkuk ettirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

**BULGU 28: Teşkilat Yapısı Değişen Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü'nün "Teşkilat, Görev, Sorumluluk ve Yetki Yönergesi" İle "İmza Yetkileri Yönergesi"nin Güncellenmemesi; Görev Tanımları İle İş Akış Şemalarının Hazırlanmaması**

Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü'nün "Teşkilat, Görev, Sorumluluk ve Yetki Yönergesi" ile "İmza Yetkileri Yönergesi"nin değişen teşkilat yapısına göre yenilenerek uygulamaya konulmadığı görülmüştür.

Bakanlık Makamının 22.10.2018 tarihli ve 78850 sayılı Olur'ları ile yürürlüğe konulan Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı İmza Yetkileri Yönergesi'nin 15'inci maddesinde; birimler tarafından teşkilat yapısı, iş yoğunluğu vb. hususlar göz önüne alınarak, birim amirleri, yardımcıları ile birimde görevli diğer personel tarafından imzalanacak yazı ve onaylara ilişkin "Birim İmza Yetkileri Yönergesi" hazırlanacağı ve birim amirinin onayı ile yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir.

03.04.2018 tarih ve 30380 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, 2018/11502 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Merkez Teşkilatında Düzenleme Yapılması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nda; Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü bünyesinde 2 Daire Başkanlığı ve 10 Şube Müdürlüğü kurulması kararlaştırılmıştır.

Akabinde, 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı yeniden yapılandırılmış ve 485'inci maddede AYGGM'nin görevleri belirlenmiştir. Bu kapsamda hâlihazırda 13 Daire Başkanlığı ve 31 Şube Müdürlüğü ile hizmet veren AYGGM'nin mevcut yapısı görevlerinin ifasını ve sürdürülebilirliğini zorlaştırmaktadır.

Sözü edilen düzenlemeler uyarınca, yeni duruma göre, AYGGM'nin görev, yetki ve sorumluluklarının güncellenmesi suretiyle "Teşkilat, Görev, Sorumluluk ve Yetki Yönergesi"

ile "İmza Yetkileri Yönergesi" nin Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği uyarınca hazırlanarak yürürlüğe konulmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 29: Zamanaşımına Uğratılan Banka Hesaplarının Bulunması**

Banka hesaplarına ilişkin yapılan inceleme neticesinde, 31.12.2019 tarihi itibarıyla zamanaşımına uğratılan banka hesaplarının olduğu tespit edilmiştir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun "Zamanaşımı" başlıklı 62'nci maddesine göre, bankalarda yer alan mevduat, katılım fonu, emanet ve alacaklardan hak sahibinin en son talebi, işlemi, herhangi bir yazılı talimatı tarihinden başlayarak on yıl içinde hareket görmeyen hesapların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna gelir kaydedileceği düzenlenmiştir.

Bakanlık yıllar itibarıyla isim ve görev değişimine uğramış olup bünyesine katılan ve ayrılan birimler söz konusu olmuştur. Bu birimlere ilişkin banka hesaplarının devir teslimi konu edilmemesi nedeniyle zamanaşımı mevzuu olabilmektedir. Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yayımlanan zamanaşımı bilgilerinin Bakanlık için sorgulanması neticesinde 31.12.2019 tarihi itibarıyla mülga Denizcilik Müsteşarlığına ait zamanaşımına uğramış banka hesaplarının bulunduğu görülmüştür.

Bu itibarla, Bakanlık tarafından zamanaşımına uğrayan mevduatlara ilişkin açıklanan verilerin takip edilmesi, zamanaşımına uğraması muhtemel hesapların kontrol edilmesi ve bu hususta gerekli önlemlerin alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

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>

**8. EKLER****EK 1: İZLEME**

<b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>			
<b>Bulgu Adı</b>	<b>Yıl/Yıllar</b>	<b>İdare Tarafından Yapılan İşlem</b>	<b>Açıklama</b>
Avrasya Tüneli Projesinde Uygulama Sözleşmesi Gereği İdarece Verilen Talep Garantilerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.
Emanetler Hesabında Yer Alan Tahsilatlardan İdareyle İlgisi Olmayanların Muhataplarına İade Edilmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığına Gönderilen Emekli Kesenekleri Tutarlarından Yersiz Personel Maaşı Ödemesi Olarak Tespit Edilenlerin Adı Geçen Kurumdan Geri Tahsil Edilmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Sayısal Takograf Uygulamasıyla İlgili Olarak İdare ile TOBB Arasında Yapılan	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında

Yetki Devrine İlişkin Protokol İle Veritabanı Kurulmasına İlişkin Yapılan Ek Protokolün Alınacak Teminata İlişkin Açıklayıcı Hükümler Bulundurmaması			düzeltilen işlem tesis edilmediğinden konu sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.
Evrensel Hizmet Alımlarında Bakanlık Tarafından Net Maliyetlerin Belirlenmemesi ve Ödemeye Esas Tutarlar Tespit Edilirken Etkin Bir Denetim Yapılmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	İdare tarafından konu ile ilgili çalışmalara başlanmış ancak henüz sonuçlandırılmamıştır.
Yapımı Tamamlanan Yat Limanı Projelerinin İşletme Döneminde Gerekli Olan Sermaye Tutarlarının Taraflarca Belirlenmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	Cari denetim yılında konuya ilişkin yeni bir proje başlatılmadığından bulgu konusu edilmemiştir.
Avrasya Tüneli Projesine İlişkin Olarak İmzalanan ve Uygulama Sözleşmesinin Eki Olan Doğrudan Sözleşmeye, Uygulama Sözleşmesine Aykırı Hükümler Konulması	2018	Yerine Getirilmedi	İdarece benzer bir yap-işlet-devret projesine ilişkin uygulama sözleşmesi henüz imzalanmadığından, bulguda yer alan önerinin yerine getirilip getirilmediği tespit edilememiştir.
Kamu Hizmet Yükümlülüğü Kapsamında Desteklenecek Demiryolu Yolcu Taşıma Hatlarının Ne Şekilde	2018	Yerine Getirilmedi	İlgili mevzuat çalışmalarına başlanmış olmakla

Belirleneceği ile Net Maliyetin Hesaplanma Yönteminin Belirli Olmaması			beraber söz konusu mevzuat düzenleme çalışmaları nihayete ermediğinden İdare bu konuda yeni bir uygulamaya geçememiştir.
Tahakkuk Eden Kamu Hizmeti Bedeli Ödemelerine Esas Tahmini Maliyet ve Beklenen Bilet Gelirleri Hesaplarının Sağlıklı Olmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesisine yönelik mevzuat çalışmalarına başlanıldığından konu sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.
Metro Hattı Yapım İşleri Kapsamında Verilen Avansların Kullanım Yerlerini Gösteren Kanıtlayıcı Belgelerin İdare'ye Süresi İçerisinde Sunulmaması ve Fatura Suretleri Yerine Proforma Faturaların ve Dekontların Geçerli Belge Olarak Kabul Edilmesi	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.
Yapım İşi İhalelerinin Teklif Fiyat Değerlendirmesinde Fiyat Dışı Unsurların Uygulamasının Mevzuat Gereklere Uygun Olmaması	2018	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus mevzuat değişikliği gerektirdiğinden sonraki denetim yıllarında izlenecektir.

Yapım İşi İhalesinde Yeterlilik Kriteri Olarak Öngörülen Benzer İş Tanımının Mevzuata Uygun Olmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	İdare tarafından konuya ilişkin yürütülen uygulama sonraki denetim yıllarında izlenecektir.
Avrupa Birliği (AB) Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Kapsamındaki Projeler İçin Sağlanan Fonların Taahhüt Edilen Süre İçinde Kullanılmaması Nedeniyle İade Edilmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Merkez ve Taşra Teşkilatı Tarafından Uygulanan İdari Para Cezalarının Tam ve Doğru Olarak Takip Edilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşününün Dayanakları" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.
İç Kontrol Sistemi Çalışmalarına Taşra Birimlerinin Dahil Edilmemesi	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.

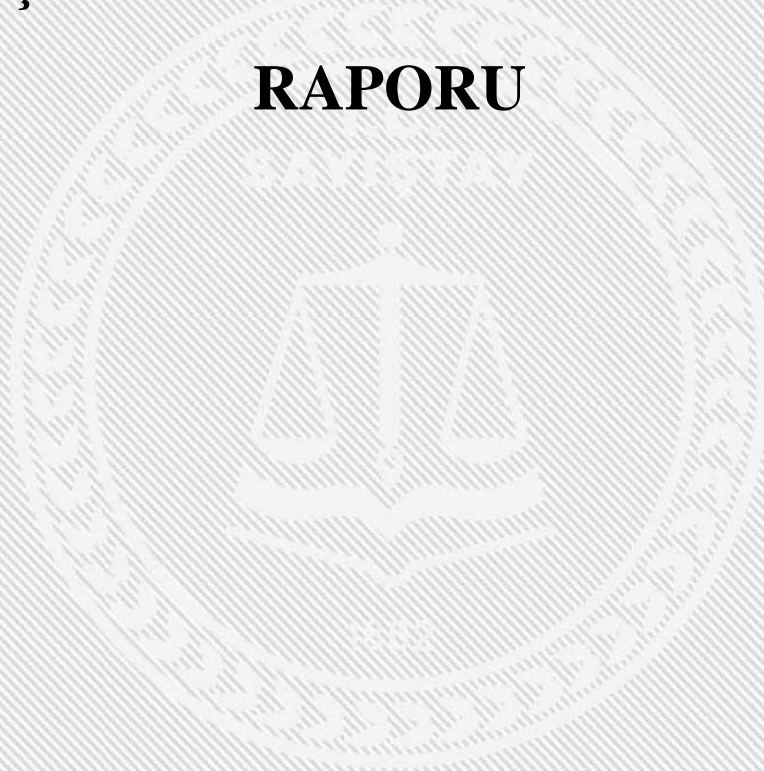


Veri Girişlerinin Tam, Doğru ve Zamanında Yapılmaması Nedeniyle Yönetim Bilgi Sisteminin Etkin, Verimli ve Çıktı Odaklı Kullanılmaması	2018	Kısmen Yerine Getirildi	İdare tarafından yapılan uygulama sonraki denetim yıllarında izlenecektir.
Tekne Takip Sisteminin Temin ve Kullanım Usulünün Kurum İçin Yüksek Risk Oluşturması; Takip Cihazlarının Kurumun Envanter Kayıtlarında Yer Almaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Yetkilendirme Çerçevesinde Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin Sorumluluğunda Üretilen Sayısal Takograf Cihazlarının Hatalı Olmasına Rağmen İdare Tarafından Konu Hakkında Gereğinin Yapılmaması	2018	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus ile ilgili olarak İdare ile mutabık kalinamadığından konu sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.
Kurumun Borcundan Kaynaklanan Yükümlülüklerinin Mali Tablolarda Yer Almaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Kamulaştırma Yolu İle Edinilen Duran Varlıklara İlişkin Bedellerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.

Bakanlık Aleyhine Sonuçlanan Hukuk Davalarına İlişkin Borçların Muhasebe Kayıtlarına Alınmaması	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.
Demiryolu Yolcu Taşımacılığı Kamu Hizmeti Yükümlülüğü Hizmet Alımı Sözleşmesi Kapsamında Alımı Gerçekleştirilerek Hakedişlere Bağlanmış Yolcu Taşımacılığı Hizmet Bedellerinin Muhasebe Kayıtlarının Yapılmamış Olması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Avrasya Tüneli Projesinde Hizmet İmtiyaz Varlığı ve Gelecek Dönemlere Ait Muhtemel Vazgeçilen Gelirlerin Gerçek Değerleriyle Mali Tablolarda Yer Almaması	2018	Yerine Getirilmedi	İdare tarafından cari denetim yılında düzeltici işlem tesis edilmediğinden "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde bulgu konusu edilmiştir.
Evrensel Hizmet Kanunu Kapsamında Gerçekleştirilen Hizmet Alımlarının Muhasebeleştirilmesinde Hatalar Bulunması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Evrensel Hizmet Gelirlerinin Tahakkuk Kayıtlarının Güncellenmemesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.

Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılması İle Kıdem Tazminatı Ödemelerinin Giderleştirilmesi İşlemlerinin Eksik ve Hatalı Yürütülmesi	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Tahsil Edilmeyen Evrensel Posta Hizmeti Gelirlerinin Mali Tablolarda Tam, Doğru ve Zamanında Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması	2018	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.

**ULAŖTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI**  
**DÖNER SERMAYE İŞLETME**  
**MÜDÜRLÜĞÜ**  
**2019 YILI**  
**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM**  
**RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	124
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	131
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	131
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	132
5.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	132
6.	DENETİM BULGULARI.....	132
7.	EKLER.....	146



## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Personelin Unvan ve Kadro Durumuna Göre Dağılımı .....	127
<b>Tablo 2:</b> Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması .....	128
<b>Tablo 3:</b> Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması .....	129





## KISALTMALAR

<b>CK</b>	: Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
<b>DMİS</b>	: Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
<b>DSİBMY</b>	: Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
<b>GYMY</b>	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KMYKK</b>	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
<b>MYMY</b>	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>TL</b>	: Türk Lirası



## **BULGU LİSTESİ**

### **A. Denetim Görüşünün Dayanakları**

1. Genel Bütçe Envanterinde Yer Alan Hizmet Binaları İçin Yapılan Tadilat ve Bakım-Onarım Giderlerinin Binaların Kayıtlı Değerine İlave Edilmemesi

### **B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler**

1. Bakanlık Bütçesinden Yapılması Gereken Harcırah Ödemelerinin Döner Sermaye İşletme Bütçesinden Yapılması

2. Sosyal Tesise Ait Bakım ve Onarım Giderleri ile Demirbaş Alımlarının Döner Sermaye Bütçesinden Karşılanması

3. Döner Sermaye Bütçesinden Karşılanan Personel Ödemelerinin Kontrol Riski Taşınması

4. Arazi ve Arsalar Hesabında İzlenen Tutarların Mali Tablolardan Çıkarılmasına İlişkin Mali Tablolarda Açıklamaya Yer Verilmemesi

5. Karayolları Genel Müdürlüğü Merkez ve Taşra Teşkilatı Personeli Ek Ödemelerinin Döner Sermaye Bütçesinden Yapılması

6. Karayolları Genel Müdürlüğüne Aktarılan Ödeneklerin Kesin Ödeme İşlemleri Tamamlandıktan Sonra Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığına Bilgi Verilmemesi

7. Kılavuzluk ve Römorkörcülük Hizmeti Verenler Tarafından Ödenen Kamu Paylarına İlişkin Tahsilatın Tam ve Doğru Bir Şekilde Takip Edilmemesi

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Döner sermaye işletmeleri ve bu işletmelere tahsis edilen döner sermayenin tanımına Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (DSİBMY)'nin "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddenin (b) bendinde, 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; (h) bendinde, işletme, (b) bendi uyarınca verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere kurulan döner sermaye işletmeleri olarak ifade edilmiştir.

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi, 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanunu'nun 33'üncü maddesinin verdiği yetkiye istinaden 2004 yılı Nisan ayında Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü olarak faaliyetlerine başlamıştır.

655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin mülga 21'inci maddesi ile İşletme Müdürlüğü olarak hizmet veren Bakanlık Döner Sermayesi ve mülga Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü birleştirilerek Döner Sermaye İşletme Daire Başkanlığı adı altında yapılandırılmıştır.

703 sayılı KHK ile 655 sayılı KHK'nın adı "Ulaştırma ve Altyapı Alanına İlişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" olarak değiştirilmiş olup KHK'nın "Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı" başlıklı 21'inci maddesi ilga edilmiştir.

Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (CK)'nin 490'ıncı maddesiyle yeniden yapılandırılmıştır.

Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığının görevleri 1 sayılı CK'nın 490'ıncı maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- a) Döner Sermaye İşletmesini idari ve mali yönden yönetmek,
- b) Gerçek ve kamu kurum ve kuruluşları dahil tüzel kişilere; Bakanlıkça verilecek her

türlü yetki belgesi, işletme ruhsatı, çalışma ruhsatı, lisans, imtiyaz hakkı belgesi, tahsis belgesi, tescil belgesi, izin belgesi, emniyet belgesi, taşıt belge ve kartları, geçiş belgeleri, yola elverişlilik sertifikası, denize elverişlilik sertifikası, gürültü sertifikası, her türlü mesleki yeterlik belgesi ve benzeri belgelerin basım işlerini yapmak veya yaptırmak, bunları ilgililere vermek üzere hizmet birimlerine dağıtmak ve ücretlerini tahsil etmek,

c) Bakanlık hizmet birimlerince ücretli olarak verilecek her türlü teknik test, kontrol, rapor ve benzeri hizmetler, araştırma ve geliştirme hizmetleri, denizdibi tarama hizmetleri, her türlü gemi sürvey ve denetim hizmetleri, müşavirlik hizmetleri ile mesleki ve teknik eğitim, kurs, seminer ve benzeri hizmetlerin ücretlerini tahsil etmek,

ç) 10/7/2003 tarihli ve 4925 sayılı Karayolu Taşıma Kanununun 33 üncü maddesinde belirtilen görevleri yapmak,

d) Bakanlığın görev alanına giren hizmetlerin yerine getirilmesi için gerektiğinde kiralama yapmak, mal ve hizmet satın almak,

e) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak,

Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığının görevleri olarak sayılmıştır.

Döner Sermaye İşletmesinin görevleri ayrıca Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nde de yer almaktadır.

## **1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları**

### **1.2.1. Teşkilat Yapısı**

İşletmenin hizmetleri, Yönetim Kurulu, Harcama Yetkilisi, Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanı ve personeli ile muhasebe biriminde görevli personel eliyle yürütülür.

İşletme Yönetim Kurulu; Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesi gereğince, Bakan Yardımcısı Başkanlığında, Karayolu Düzenleme Genel Müdürü, Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürü, Tehlikeli Mal ve Kombine Taşımacılık Düzenleme Genel Müdürü, Demiryolu Düzenleme Genel Müdürü, Tersaneler ve Kıyı Yapıları Genel Müdürü, Strateji Geliştirme Başkanı ve İşletme Dairesi Başkanından oluşmaktadır.

Yönetim Kurulunun görevleri, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde sıralanmıştır.

Buna göre;

a) İşletme görev ve faaliyetlerinin en iyi şekilde yürütülmesi ve geliştirilmesi için gereken her türlü idari, malî ve teknik iş ve işlemlerle ilgili kararlar almak,

b) İşletme bütçesini görüşüp karara bağlamak,

c) İşletmenin görev ve faaliyetleriyle ilgili olarak taşra teşkilatına verilecek görev, yetki ve sorumlulukları belirlemek,

ç) İşletme tarafından yürütülecek yeni hizmet ve proje tekliflerini incelemek, karara bağlamak,

d) İşletme tarafından üretilen mal veya hizmetlerin satış fiyatını belirlemek,

e) İlgili mevzuatta ve bu Yönetmelikte yer alan diğer görevlerini yerine getirmek,

Yönetim Kurulunun görevleri olarak düzenlenmiştir.

Aynı Yönetmelik'in 10'uncu maddesi gereğince; İşletme bütçesinin harcama yetkilisi Bakan Yardımcısıdır. Bakan yardımcısı bu yetkisinin bir kısmını veya tamamını Merkezi Yönetim Bütçesi ile ödenek tahsis edilen birim amirlerine; taşrada ise bölge müdürlerine, liman başkanlarına ve denizdibi tarama başmühendisliklerine devredebilir.

İşletme Dairesi Başkanının görevleri Yönetmelik'in 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre İşletme Dairesi Başkanının görevleri şunlardır.

a) İşletmenin görev ve faaliyetleri ile idari, malî ve teknik işlerini ilgili kanun, yönetmelik, işletme bütçe esasları ve Yönetim Kurulu kararları ile işletmecilik ilkelerine uygun biçimde yürütmek,

b) İşletme kadrolarına atanan veya görevlendirilen personelin; görevlerini iş bölümü esasları dâhilinde düzenlemek, izlemek, denetlemek, değerlendirmek ve amirliğini yapmak,

c) İşletmenin bütçe tasarılarının zamanında hazırlanmasını sağlamak,

ç) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

İşletmenin muhasebe hizmetleri ise, Bakanlık Merkez Saymanlık Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir.

### 1.2.2.İnsan Kaynakları

Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığında görevli personelin unvan ve kadro durumlarına göre dağılımı tablodaki gibidir;

**Tablo 1: Personelin Unvan ve Kadro Durumuna Göre Dağılımı**

UNVAN	Mevcut Durum	Kadrosu Farklı Birimde Olup, Geçici Görevle Çalışan	Başka Birimde Geçici Görevle Çalışan	Toplam
Daire Başkanı	1	-	-	1
Şube Müdürü	3	-	-	3
V.H.K.İ. (Şube Müdür V.)	1	-	-	1
İstatistikçi	-	-	1	1
Uzman	-	-	1	1
V.H.K.İ.	3	-	-	3
Bilgisayar İşletmeni	-	1	-	1
Teknisyen	1	-	-	1
Memur	2	-	-	2
Büro Personeli (İşçi)	7	-	-	7
<b>TOPLAM</b>	<b>18</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>21</b>

Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığında mevcut olan 18 personel ve başka birimden geçici görevli 1 personel ile hizmet verilmektedir. İşletme Dairesi Başkanlığı personeli olan 2 personel ise başka birimlerde görev yapmaktadır.

### 1.3.Mali Yapı

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği ile döner sermaye işletmesinin idaresi, sermayesi, gelir ve giderleri ile bütçe işlemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

İşletme sermayesinin; Yönetmelik'in 14'üncü maddesinde, faaliyeti sona erdirilen ve devralınan diğer işletmelerin sermayelerinden, işletme faaliyetlerinden elde edilen kârlar ile bağış ve yardımlardan oluşacağı düzenlenmiştir.

Yönetmelik'in 13'üncü maddesinde, işletmenin sermayesi 10.000.000,00 TL olarak belirlenmiştir. 26.10.2015 tarih ve 2015/8263 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile işletme



sermayesinin 350.000.000,00 TL'ye çıkarılmasına karar verilmiştir. Eklenen bağış ve yardımlarla birlikte işletme sermayesi 350.004.544,75 TL olarak 500-Sermaye Hesabında yer almaktadır.

Söz konusu Yönetmelik'in 15'inci maddesinde, döner sermaye işletmesinin gelirleri, 16'ncı maddesinde ise, döner sermaye işletmesinin giderleri sayılmıştır.

2019 yılı bilançosuna göre; döner sermaye işletmesinin sermayesi 350.004.544,75 TL olup toplam aktif büyüklüğü 406.160.589,79 TL'dir. Kurumun gelir tablosuna göre, net satışlar toplamı 659.662.559,37 TL, Dönem net karı ise 12.771.478,78 TL'dir.

Döner Sermaye İşletmesi için 2019 yılında 603.000.000,00 TL ödenek tahsis edilmiş, 656.551.683,82 TL tutarında harcama gerçekleştirilmiştir. Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmasına göre ödenek ve harcama bilgileri Tablo 2'de sunulmuştur;

**Tablo 2: Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması**

Hesap Adı	Gider Bütçesi (TL)	Gerçekleşme (TL)
<b>01-Personel Giderleri</b>	39.906.000,00	37.366.591,84
<b>02-Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>	8.250.000,00	7.808.267,50
<b>03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	83.300.000,00	71.283.347,03
<b>05-Cari Transferler</b>	293.000.000,00	359.932.436,61
<b>06-Sermaye Giderleri</b>	3.544.000,00	38.925,00
<b>10-Ek Ödeme</b>	175.000.000,00	180.122.115,84
<b>TOPLAM</b>	<b>603.000.000,00</b>	<b>656.551.683,82</b>

İşletmenin 2019 yılı Personel Giderleri 39.606.000,00 TL, Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri 8.250.000,00 TL, Mal ve Hizmet Alım Giderleri 83.300.000,00 TL, Cari Transferler 293.000.000,00 TL, Sermaye Giderleri 3.554.000,00 TL ve Ek Ödeme için 175.000.000,00 TL ödenek planlanmış olup yılsonunda ek bütçe yapılarak toplam 656.551.683,32 TL bütçe gideri gerçekleşmiştir.

Döner Sermaye İşletmesi tarafından, 1 sayılı CK'nın 490'ncı maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında Karayolu Yatırım Projeleri için 250.000.000,00 TL cari transfer olarak Karayolları Genel Müdürlüğüne aktarılmıştır.

375 sayılı KHK'nın Ek 9'uncu maddesi uyarınca, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı personeli ile Karayolları Genel Müdürlüğü personeline yapılan ek ödemeler İşletme bütçesinden karşılanmaktadır. Bu kapsamda Bakanlık ve Karayolları Genel Müdürlüğü personeli için 2019 yılında toplam 180.122.115,84 TL ek ödeme yapılmıştır.

Döner Sermaye İşletmesi için 2019 yılında 603.000.000,00 TL gelir planlanmış olup toplam 700.807.323,97 TL bütçe geliri elde edilmiştir. 18.306.316,59 TL bütçe gelirlerinden ret ve iadelerle net bütçe geliri 682.491.767,38 TL olarak gerçekleşmiştir. Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmasına göre planlanan gelir ve gerçekleşen gelir bilgileri Tablo 3'de sunulmuştur.

**Tablo 3: Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması**

Hesap Adı	Gelir Bütçesi (TL)	Gerçekleşme (TL)
<b>03-Mal ve Hizmet Gelirleri</b>	576.403.700,00	674.912.796,85
<b>09-Diğer Gelirler</b>	26.596.300,00	25.885.287,12
<b>Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler</b>	0,00	18.315.556,59
<b>TOPLAM</b>	<b>603.000.000,00</b>	<b>682.491.767,38</b>

#### **1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi**

Döner Sermaye İşletmesi, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (DSİBMY)'ne tabi olup, muhasebe işlemleri Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından döner sermaye işletmelerine ait muhasebe işlemlerinin tek bir uygulama üzerinden gerçekleştirilmesini teminen kullanıma sunulan Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi (DMİS) üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermaye işletmelerinin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslar DSİBMY'de düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmelik'in 36'ncı maddesine göre muhasebe işlemi, bir işletmenin bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya işletmenin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi ifade etmektedir.

Muhasebe işlemi; karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi, bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri, işletmenin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması ve benzeri şekillerde gerçekleşmektedir.

Aynı Yönetmelik'in 38'inci maddesine göre, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Hesaplar malî yıl esasına göre tutulmakta, gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilmektedir.

Yönetmelik'in 565'inci maddesine göre mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu ve sermaye hareketleri tablosundan oluşmaktadır.

Malî tabloların amacı yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak ve varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır.

Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekmektedir.

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

“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 denetime sunulanlar aşağıda sıralanmıştır:

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- 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,
- Değerli kâğıtlar sayım tutanağı,
- Gelir tablosu,

Denetim yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile anılan Usul ve Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosuna verilmiştir.

## **2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU**

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

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

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

Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 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 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 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 kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

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

#### **5. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü 2019 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

#### **6. DENETİM BULGULARI**

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

## A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Genel Bütçe Envanterinde Yer Alan Hizmet Binaları İçin Yapılan Tadilat ve Bakım-Onarım Giderlerinin Binaların Kayıtlı Değerine İlave Edilmemesi**

Bakanlık envanterinde kayıtlı maddi duran varlıkların değerini, kullanım süresini ve hizmet kalitesini artıracak şekilde döner sermaye bütçesinden yapılan harcamaların, duran varlıkların değerine ilave edilmesi gerekirken doğrudan gider kaydedildiği tespit edilmiştir.

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinde; Bakanlık merkez ve taşra birimlerine ait veya bunlar tarafından kullanılan binaların genel bütçeden karşılanmayan tadilatı ve bakım-onarım giderleri, Döner Sermaye İşletmesinin giderleri arasında sayılmıştır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 252-Binalar Hesabına ilişkin 205'inci maddesinde; binaların ekonomik değerini artırmak amacıyla yapılan harcamaların ilgili varlığın bedeline ekleneceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer yandan, amortisman ve tükenme paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 47 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında ise, 34.000,00 TL'yi aşan tutarların değer artırıcı harcama olarak kabul edileceği düzenlenmiştir.

Bakanlık harcama birimleri anılan Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği hükmü uyarınca, döner sermaye bütçesinden harcama yetkisi alarak hizmet binalarına ait bakım ve onarım giderlerini finanse edebilmektedir.

Yapılan harcamalar neticesinde döner sermaye bütçesinden hizmet binası bakım ve onarım giderleri gerçekleştirilmekte, ancak ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda değer artırıcı harcama niteliği olan bu tutarlar ilgili varlığın kayıtlı değerine ilave edilmeden doğrudan giderleştirilmektedir.

Her ne kadar, Döner Sermaye İşletmesi tarafından bedeli ödenmiş olsa da maddi duran varlığın değerini, kullanım süresini ve hizmet kalitesini artıracak nitelikteki harcamaların, takip edilebilmesi ve yapım süreci tamamlandığında genel bütçe envanterinde kayıtlı olan maddi duran varlığın değerine eklenmesi amacıyla Döner Sermaye İşletmesinin aktifinde izlenmesi gerekmektedir.

2019 yılı içerisinde Bakanlığa ait maddi duran varlıkların ömürlerini uzatacak ve verimlerini artıracak şekilde toplam 1.079.629,00 TL tutarında tadilat ve bakım-onarım harcaması yapılmış olup, ilgili harcama tutarlarının aktifleştirilmesi ve işler tamamlandığında bu tutarların genel bütçe envanterinde yer alan maddi duran varlıklarla ilişkilendirilmesi gerekmekte iken; ait oldukları varlıkların değeri ile ilişkilendirilmeksizin 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabına kaydedilerek giderleştirilmesinin anılan mevzuat hükümlerine uygun olmadığı düşünülmektedir.

Bu itibarla, genel bütçe envanterinde yer alan taşınmazlar için yapılan değer artırıcı harcamaların izlenmesi ve işler tamamlandığında ilgili taşınmazın değerine eklenmesi için bu harcamaları takibe yönelik bir takip sistemi kurulması ve bu harcamaların mali tablolarda izlenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## **B. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER**

### **BULGU 1: Bakanlık Bütçesinden Yapılması Gereken Harcırâh Ödemelerinin Döner Sermaye İşletme Bütçesinden Yapılması**

Döner Sermaye İşletmesi giderleri arasında sayılmayan harcırâh ödemelerinin döner sermaye bütçesinden karşılandığı tespit edilmiştir.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 490'ıncı maddesinde, Döner Sermaye İşletmesinin faaliyet alanı, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinde ise, işletmenin gelir ve gider kalemleri düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (n) bendinde, sadece Ulaşım Emniyeti İnceleme Merkezi Başkanlığına ait harcırâh ödemeleri işletmenin giderleri arasında sayılmıştır.

2019 yılı ödemelerinin incelenmesinde, Bakanlığın tüm hizmet birimlerinde döner sermaye bütçesinden yurt içi geçici görevleri için toplamda 3.215.538,66 TL, yurt içi sürekli görev yolluğu için 14.218,70 TL ve yurt dışı geçici görevlendirmeleri için ise 1.928.348,81 TL olmak üzere toplam 5.158.106,17 TL harcırâh ödemesinin yapıldığı görülmüştür.

Aynı döneme ilişkin genel bütçeden yapılan harcamalar ise; yurt içi geçici görevleri için 827.901,90 TL, yurt içi sürekli görev yolluğu için 427.139,39 TL ve yurt dışı geçici görev

yolluğu için ise, 1.694.460,05 TL olmak üzere toplamda 2.954.303,02 TL olarak gerçekleşmiştir.

İlgili Kararname ve Yönetmelik hükümleri değerlendirildiğinde, mevzuat hükümlerine aykırı olarak döner sermaye bütçesinden Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü faaliyetleri kapsamında olmayan faaliyetlerde görev alan personel için harcırah ödemesi yapıldığı anlaşılmaktadır. İşletme Müdürlüğü faaliyet alanında yer almayan ve ilgili mevzuatta da yer verilmeyen işler için görevlendirilen personele yapılan harcırah ödemeleri mevzuata uygun değildir.

Bu itibarla, kamu idaresi gerekçesinde bütçe imkanları zorluğundan kaynaklı olarak döner sermaye kaynaklarına yönelindiği ifade edilse de ilgili mevzuat hükümleri ve İşletmenin mali durumu birlikte değerlendirildiğinde, bütçe disiplininin sağlanabilmesi için İşletmenin görevleri ile ilgili olmayan görevlendirmelere ilişkin harcırah ödemelerinin İşletme bütçesinden yapılmayıp genel bütçeden yapılması ve genel bütçe ödenek planlamasının da harcırah ödemeleri göz önünde bulundurularak yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## **BULGU 2: Sosyal Tesise Ait Bakım ve Onarım Giderleri ile Demirbaş Alımlarının Döner Sermaye Bütçesinden Karşlanması**

19.04.2019 tarih ve 182 no.lu Yönetim Kurulu Kararı ve aynı tarihli Bakanlık oluru ile VI. Bölge Müdürlüğüne bağlı Antalya Eğitim ve Dinlenme Tesisine ait bakım ve onarım giderleri ile demirbaş alımlarının döner sermaye bütçesinden karşılandığı tespit edilmiştir.

2019 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun 8'inci maddesinin yedinci fıkrasında; sosyal tesislere ait giderlerin münhasıran bu tesislerin işletilmesinden elde edilen gelirler ile karşılanacağı düzenlenmiştir.

2019-1 sayılı Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ'in 7'nci maddesinin birinci fıkrasında; bu tesislerin işletme giderleri için bütçelerden katkıda bulunulmamasının esas olduğu hükmüne yer verilmiştir.

2017-6 sayılı Kamu Sosyal Tesislerinin İşletilmesine İlişkin Tebliğ'in 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde; sosyal tesislerin bakım ve onarımlarının yaptırılabilmesini sağlamak amacıyla, bu tesislerden yıl içinde elde edilen gelirlerin brüt tutarının %5'inden az olmamak üzere ayrılacak tutarların ayrı bir hesapta tutularak söz konusu ihtiyaçlar için harcanacağı, düzenlenmiştir.



Ancak, yapılan incelemede, Antalya Eğitim ve Dinlenme Tesisinin bakım ve onarım niteliğinde işleri ile demirbaş alımlarının Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve ilgili Tebliğ hükümlerine aykırı olarak döner sermaye bütçesinden karşılandığı ve bu işler için toplamda 480.807,10 TL harcama yapıldığı görülmüştür. Sosyal tesislerin ihtiyaçlarını gidermek amacıyla yapılan bu tür harcamaların döner sermaye bütçesinden karşılanması Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve ilgili Tebliğ hükümlerine uygun değildir.

Bu itibarla; ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda sosyal tesis statüsündeki birimler için yapılacak bakım ve onarım giderleri ile demirbaş alım giderlerinin sosyal tesisin öz gelirlerinden karşılanmasının sağlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 3: Döner Sermaye Bütçesinden Karşılanan Personel Ödemelerinin Kontrol Riski Taşınması**

Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden Bakanlık ve Karayolları Genel Müdürlüğü personeline yapılan çeşitli nitelikte ödemelerde İşletme Müdürlüğüne ödemeye esas personel bilgilerinin teyit edilememesi nedeniyle kontrol riski oluştuğu görülmüştür.

Bakanlık döner sermaye bütçesinden 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek 9'uncu maddesi gereği Bakanlık personeli ile Karayolları Genel Müdürlüğü personeline ek ödeme ve yine 375 sayılı KHK'nın geçici 23'üncü maddesi gereğince de Bakanlık tarafından kadroya alınan personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı kapsamında hizmet veren kişilere ücret ödemeleri yapılmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin, 5018 sayılı Kanun'un geçici 11'inci maddesi gereği yeniden yapılandırılınca kadar bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinde, kontrol ve denetimin amaçları sıralanmıştır; kontrol ve denetimin amacı, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi, mevzuata uygun faaliyet gösterilmesi, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini sağlamaktır.

Bakanlık birimleri ve Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından çeşitli ödemeler

bordrosu ve sürekli işçiler için ücret bordroları düzenlenmek suretiyle İşletme Müdürlüğüne gönderilmekte ve bordroların İşletme Müdürlüğü tarafından döner sermaye muhasebe birimine iletilmesi sonucunda ödemeler gerçekleştirilmektedir.

Bakanlık, bu ödemeler üzerinde gerekli kontrollerin yapıldığı ve özenin gösterildiğini ifade etse de, İşletme Müdürlüğünün bordroları düzenleyen birimler ile arasında kontrolü sağlayacak bir mekanizma olmaması ve ödemelere esas parametrelerin sadece ilgili birimlerin beyanı üzerinden teyit edilebilmesi nedeniyle ödemelerin etkin bir kontrole tabi tutulmadığı anlaşılmıştır.

Personele ait ödemelere esas olmak üzere gerekli olan bilgilerin ilgili personele ait özlük dosyasında takip edilmesi gerekmektedir. Sistem takibinin önem kazandığı günümüzde ilgili personele ait bilgilerin yer aldığı ve izlenip raporlanabildiği bir bilgi sistemi Bakanlıkta mevcut olup, bu nitelikteki ödemeler için bilgi akışı sağlayacak şekilde döner sermaye işletmesi tarafından teyit amaçlı kullanılamamaktadır.

Bu itibarla; Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre, her türlü mali karar ve işlemde usulsüzlüğün önlenmesi, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının temini bakımından kontrolün amaçlarına uygun bir şekilde hizmet edecek bilgi sisteminin işlevsel kılınması, personele yapılacak ödemelerde bu ödemelere esas faktörler üzerinde kontrolün sağlanması, birimler tarafından personele ait bilgilerin güncel tutulmasını teminen bu sisteme belli aralıklarla işlenmesi, ödemelerin de doğru parametreler dikkate alınarak hesaplanması ve buna göre tahakkuk ettirilmesi, döner sermaye işletmesi müdürlüğü tarafından bu sistem üzerinden kontrollerin yürütebilir olması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 4: Arazi ve Arsalar Hesabında İzlenen Tutarların Mali Tablolardan Çıkarılmasına İlişkin Mali Tablolarda Açıklamaya Yer Verilmemesi**

Tüzel kişiliği bulunmayan Döner Sermaye İşletmesine ait muhasebe kayıtlarında 2019 yılı içerisinde 250-Arazi ve Arsalar Hesabında kayıtlı taşınmazların bulunduğu, bunlara ilişkin kayıtların hatalı olduğu gerekçesiyle mahsup döneminde düzeltildiği, ancak düzeltmelere ilişkin açıklamaya mali tablolarda yer verilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idarelerine ait taşınmazların tapu kayıtlarına ne şekilde tescil edileceği 5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun'da, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazların Hazine adına, diğer kamu idarelerinin edindiği taşınmazların

ise tüzel kişilikleri adına tapu sicilinde tescil olunacağı, Hazine adına tescil edilen taşınmazların Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yönetileceği düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde ise, bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak belirtilmiştir.

Döner sermaye işletme bütçeleri 5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde belirlenen bütçe türleri içinde sayılmamıştır. Döner sermayeli işletmeler ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan, ilgili olduğu idarenin bünyesinde faaliyet gösteren kuruluşlardır. Bu nedenle, söz konusu taşınmazların, döner sermaye kaynaklarıyla alınmış olsa bile tüzel kişiliği olmadığı için tapu siciline tescil olamayacağından döner sermaye mali tabloları yerine genel bütçe mali tablolarında yer alması gerekmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Hüküm bulunmayan haller" başlıklı 599'uncu maddesinde; Yönetmelik'te hüküm bulunmayan hallerde 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak çıkarılan yönetmelikler ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin hükümlerinin kıyasen uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe verileri üzerinde yapılan incelemede 31.12.2019 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarında 250-Arazi ve Arsalar Hesabında 13.716.037,75 TL bakiye bulunmaktadır. Bu tarihten sonra mahsup dönemi içerisinde ilgili maddi duran varlık hesabına ilişkin düzeltmeler yapıp mali tabloların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarlara yer vermesinin sağlandığı anlaşılmış olmakla birlikte; 5018 sayılı Kanun'a dayanılarak çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 344/A maddesine göre, raporlama dönemi sonu ile mali tabloların yayımlandığı zaman aralığında fark edilen mali tablolara ilişkin hatalı işleme ilişkin düzeltmelerin açıklanması gerekmektedir. İdarece bu durumun mali tablo dipnotlarında açıklanmaması mevzuata uygun değildir.

Bu itibarla, mali tablolara ilişkin yapılan düzeltmelerin Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan muhasebe temel kavramlarından "tam açıklama" ve Devlet Muhasebe Standartlarınınca belirlenen temel ilkeler uyarınca "doğru ve tam sunuş" ilkelerine uygun olarak raporlanmasını sağlamak amacıyla, raporlama dönemi sonundan mali raporların yayınlanması için belirlenen sürenin sonuna kadar yapılan hata ya da gecikmiş kayıtlara ilişkin düzeltmelerin mali tabloların dipnotlarında açıklanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

---

---

**BULGU 5: Karayolları Genel Müdürlüğü Merkez ve Taşra Teşkilatı Personeli Ek Ödemelerinin Döner Sermaye Bütçesinden Yapılması**

375 sayılı KHK'nın Ek 9'uncu maddesi uyarınca, Karayolları Genel Müdürlüğü personeline yapılan ek ödemelerin Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden karşılandığı görülmüştür.

Anılan KHK'nın Ek 9'uncu maddesinin sekizinci fıkrasında, devletin mali imkanlarını göz önünde bulundurmak suretiyle merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde istihdam edilen personele bu madde uyarınca yapılan ek ödemenin tamamını veya bir kısmını teşkilat yapısı esas alınarak merkezi yönetim bütçesinden veya döner sermayesi bulunan kurumlar için döner sermaye bütçesinden yaptırmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu belirtilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) "Bütçe İlkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinde özetle; bütçelerin kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanacağı, uygulanacağı ve kontrol edileceği; bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınacağı; kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği ifade edilmiştir.

İşletmelerin, hesap ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile mali rapor ve tabloları, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 565'inci ve 573'üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Buna göre; mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu ve sermaye hareketleri tablosundan oluşmaktadır ve malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekmektedir.

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nin 17'nci maddesinde de, bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlığın esas alınacağı belirtilmiştir.

Muhasebe sistemi ile kamu hesaplarına ilişkin ilkelere de, 5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, 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.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 9'uncu maddesinde, kamu idarelerinin bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları ve performans programlarında, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda, program dönemine ilişkin olarak belirlenen performans hedeflerine, bunların kaynak ihtiyacına ve performans göstergelerine yer verileceği belirtilmiştir.

Buna göre; performans programları, bütçe dokümanlarında mali bilgilerin yanında, performans bilgilerinin de yer almasını sağlayarak, çıktı ve sonuç odaklı bir bütçeleme anlayışını ön plana çıkararak, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine işlerlik kazandıracaktır.

Özetle; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.

Bu amaçla; görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması, hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması gerekir.

Karayolları Genel Müdürlüğü, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini kendi gelirleri ve merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. Mali işlemlerini, 5018 sayılı Kanun ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) hükümlerine göre

yürütmektedir.

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi ise, gelir ve giderler ile bütçe işlemlerini Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği ile bu Yönetmelik'te hüküm bulunmayan hallerde, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre gerçekleştirmektedir.

Yukarıda belirtilen düzenlemelere göre; idareler ve işletmelerce oluşturulacak muhasebe sistemi, bütün varlık ve yükümlülükler, gelir ve giderler ile garantiler gibi tüm mali işlemleri kapsamak zorundadır. Her kurum ve işletme, görev ve sorumluluklarının gereği olan faaliyetlerini, hazırladıkları bütçeleri üzerinden yapacakları harcamalarla finanse edeceklerdir.

Yapılan incelemede; Karayolları Genel Müdürlüğünün faaliyetleri ile ilgili gider niteliğinde olan Genel Müdürlük personelinin ek ödemelerinin, Genel Müdürlük bütçesi yerine Döner Sermaye bütçesinden yapıldığı görülmüştür. 2019 yılında İşletme bütçesinden Karayolları Genel Müdürlüğü personeline 131.286.000,00 TL tutarında ek ödeme yapılmıştır.

Karayolları Genel Müdürlüğü personeline ait genel bütçeden ödenmesi gereken ek ödemelerin döner sermaye bütçesinden ödenmesi uygulamasının, 5018 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen temel ilkelerine aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu durum, sonuçları itibariyle hem Karayolları Genel Müdürlüğü bütçesini hem de döner sermaye bütçesini etkilemektedir. Konu ile ilgili olarak Karayolları Genel Müdürlüğünce mülga Maliye Bakanlığı nezdinde iki defa girişimde bulunulduğu, ancak ek ödemelerin Genel Müdürlük bütçesinden yapılması yönündeki talebin olumlu karşılık bulmadığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, 5018 sayılı Kanun'un temel ilkelerinden olan hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması, hazırlanan faaliyet raporları ile mali istatistiklerin gerçek rakamları yansıtması ve yapılan değerlendirmelerin sağlıklı, tam ve güvenilir olması için sözü edilen Genel Müdürlük personeline ait ek ödemelerin Karayolları Genel Müdürlüğünün bütçesinden yapılmasının sağlanmasının değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 6: Karayolları Genel Müdürlüğüne Aktarılan Ödeneklerin Kesin Ödeme İşlemleri Tamamlandıktan Sonra Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığına Bilgi Verilmemesi**

Karayolları Genel Müdürlüğünün yatırım projelerinde kullanılmak üzere 2019 yılı Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı bütçesinden aktarılan ödeneklerin kesin ödeme

işlemleri tamamlandıktan sonra Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığına gerekli bilgilerin verilmediği görülmüştür.

1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 490 ncı Maddesinin 4 ncü Fıkrası Uyarınca Karayolu Yatırım Projelerine Yapılacak Ödemelere İlişkin Usul ve Esaslar'ın "Ödeme Miktarı ve Şekli" başlıklı 6'ncı maddesinde; bu usul ve esaslar çerçevesinde yapılacak ödeme miktarının bir proje için yılda 30 milyon TL'yi, yararlandırılan bütün projeler için ise toplam yıllık 400 milyon TL'yi ve her bir ödemenin toplamının da 250 milyon TL' yi geçemeyeceği, Ulaştırma ve Altyapı Bakanının bu tutarları iki katına kadar artırma yetkisinin olduğu belirtilmektedir.

Aynı maddede, yapılacak bu ödemenin kesin ödeme olmayıp, ödenek aktarma işlemi olduğu; 5018 sayılı Kanun, 4734 sayılı Kanun, 4735 sayılı Kanunlar ile Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne uygunluğun ve kanıtlayıcı belgelerin kesin ödemeyi gerçekleştiren Saymanlık tarafından aranacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, bu Usul ve Esaslara göre, aktarma yapılan Saymanlıklar tarafından, aktarılan paranın muhasebe kayıtlarına alındığına ilişkin yevmiye tarih ve numarasının Saymanlık Müdürlüğüne bildirileceği ve kesin ödeme işlemleri tamamlandıktan sonra Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığına bilgi verileceği belirtilmektedir.

Ancak, yapılan incelemelerde söz konusu bildirim yükümlülüklerinin ilgili Kurum tarafından yerine getirilmediği tespit edilmiştir.

Yukarıda bahsi geçen Usul ve Esaslar, Bakanlığın karayolu yatırım projelerine kaynak aktarımı yapmasına imkân sağlamaktadır. Bu çerçevede, 2019 yılında Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı bütçesinden Karayolları Genel Müdürlüğü'nün muhtelif projelerine 08.10.2019 tarihinde 150.000.000,00 TL ve 22.10.2019 tarihinde 100.000.000,00 TL olmak üzere toplam 250.000.000,00 TL ödenek aktarılmıştır.

Sözü edilen Usul ve Esaslar'a göre; kesin ödeme işlemleri tamamlandıktan sonra Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığına bilgi verilmesi; ayrıca aktarma yapılan saymanlıkların aktarılan paranın muhasebe kayıtlarına alındığına ilişkin yevmiye tarih ve numarasını Saymanlık Müdürlüğüne bildirmelerinin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

---

---

**BULGU 7: Kılavuzluk ve Römorkörcülük Hizmeti Verenler Tarafından Ödenen Kamu Paylarına İlişkin Tahsilatın Tam ve Doğru Bir Şekilde Takip Edilmemesi**

Kılavuzluk ve/veya römorkörcülük hizmetleri karşılığı gelir elde eden ve bu gelirden kamu payı ödemesi yapan kuruluşlardan yapılan tahsilatların mevzuatın öngördüğü şekilde takip edilmediği tespit edilmiştir.

Kılavuzluk ve Römorkörcülük Hizmetleri Yönetmeliği'nin "Yasaklar ve Yükümlülükler" başlıklı 17'nci maddesinin on ikinci fıkrasında; kılavuzluk ve/veya römorkörcülük hizmetleri karşılığı gelir elde eden ve kamu payı ödemesi yapan tüm kuruluşların, gayrisafi hasılatın ve bu hasılat üzerinden ödenmesi gereken kamu paylarının tam ve doğru bir şekilde tespiti amacıyla, yeminli mali müşavir tarafından hazırlanmış özel amaçlı tasdik raporunu, en geç sonraki yılın Şubat ayı sonuna kadar idareye ibraz etmesinin zorunlu olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Yönetmeliğin "Denetim" başlıklı 18'inci maddesinin yedinci fıkrasında, kamu paylarının tahsilâtının takibinin Bakanlık Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığınca yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Nitekim, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin "Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı" başlıklı 490'ıncı maddesinde, kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti vermekte olan kamu kurumu ve özel kuruluşlarca elde edilen aylık gayrisafi hasılatın alınacak %6,5 oranında payın %50'si, döner sermaye işletmesinin gelirleri arasında sayılmıştır.

Bu bakımdan, yukarıda bahsi geçen mevzuat gereği, döner sermaye işletmesinin kendine ait bir gelir kaleminin tahsilatına ilişkin takip sorumluluğu bulunmaktadır.

Kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti verenler tarafından ödenen kamu paylarına ilişkin takip süreci incelendiğinde, yukarıda yer verilen Yönetmelik'te öngörülen yeminli mali müşavir tarafından hazırlanmış özel amaçlı tasdik raporunun kamu payı ödemesi yapan kuruluşlarca Denizcilik Genel Müdürlüğüne sunulduğu, ancak bu raporların anılan Genel Müdürlük tarafından Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı ile paylaşılmadığı tespit edilmiştir.

Halbuki, anılan Yönetmelik uyarınca, kamu paylarının tahsilâtının takibinin Bakanlık Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığınca yapılması gerekmektedir.



Diğer taraftan, Denizcilik Genel Müdürlüğüne söz konusu raporlar yalnızca arşivlenmekte, herhangi bir incelemeye tabi tutulmamaktadır. Bu durum, Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığının, kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti verenler tarafından ödenen kamu paylarına ilişkin tahsilatları tam ve doğru bir şekilde takip edememesine yol açmaktadır.

Bu itibarla, kılavuzluk ve römorkörcülük hizmeti verenler tarafından ödenmesi gereken kamu paylarının tam ve doğru bir şekilde tespiti amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından hazırlanan özel amaçlı tasdik raporlarının Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığınca temin edilerek bu raporlarda yer alan bilgilerin incelenmesi ve kendi birimlerinde mevcut olan kamu payı tahsilatı bilgileri ile karşılaştırılarak mevzuatın tahsilatların takibine ilişkin öngördüğü sorumluluğun tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

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>

## 7. EKLER

## EK 1: İZLEME

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl/Yıllar	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Duran Varlıklar İçin Ayrılan Amortisman Tutarlarının Bütçe Hesaplarında İzlenmesi;	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarının Doğrudan Giderleştirilmesi;	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Gerçekleştirilen Yat Limanı Projesi Kapsamında Alınan Kira Bedellerinin Genel Bütçe Geliri Olarak Tahsil Edilmesi Gerekirken Sözleşme İle Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığına Bırakılması;	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Hakediş Ödemelerinde Düzenlenmesi Gereken Belgelerin Eksik Düzenlenmesi Nedeniyle Kontrollerin Sağlıklı Yapılamaması;	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.

Döner Sermaye İşletmesi Tarafından Sunulan Hizmetlerle İlgili Giderlerin “Hizmet Üretim Maliyeti” Hesabında Muhasebeleştirilmemesi;	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.
Bakanlık Birimlerine Yapılan Taşınmaz ve Taşınır Devir İşlemlerinin Olağandışı Gider Hesaplarında İzlenmesi;	2017	Tam Olarak Yerine Getirildi	İdare tarafından düzeltici işlem tesis edilmiştir.