



T.C.  
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# ULAŞTIRMA VE ALTYAPI BAKANLIĞI

## 2023 YILI SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2024



Tel : 90 (312) 295 30 00  
Fax : 90 (312) 295 48 00



[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)  
[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı No: 45  
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA



## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....	1
2.	KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	9
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	9
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	9
5.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	10
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	12
7.	DENETİM BULGULARI.....	13
8.	EKLER.....	39



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: İstihdam Türlerine Göre Personelin Dağılımı .....	3
Tablo 2: Bakanlığa Bağlı, İlgili ve İlişkili Kamu İdareleri .....	4
Tablo 3: 2023 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu .....	5



## KISALTMALAR

<b>AŞ</b>	Anonim Şirket
<b>DLH</b>	Demiryollar Limanlar ve Hava Meydanları İnşaatı Genel Müdürlüğü
<b>GYMY</b>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>TCDD</b>	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları





## **BULGU LİSTESİ**

### **A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular**

1. Bakanlık Tarafından Ödenen Avukatlık Vekalet Ücretlerinin Giderler Hesabı Yerine Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kaydedilmesi
2. Yapılandırılmış Alacakların Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi
3. Hizmet İmtiyaz Varlıkları Karşılığında Gelecekte Elde Edilmesi Muhtemel Vazgeçilen Gelirlerin İlgili Aya İsabet Eden Tutarlarının Ay Sonlarında Gelir Hesaplarına Alınmaması
4. Alınan Depozito ve Teminatların Muhasebeleştirilmesinde Dönemsellik İlkesine Uyulmaması
5. Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli Tutarlarından Bazılarının Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi
6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Doğrudan Giderleştirilmesi
7. Kurum Taşınmazlarının Kaydına Yönelik Eksikliklerin Bulunması

### **B. Diğer Bulgular**

1. Hizmet Alım İhaleleri Kapsamında Yüklenicilerden Kesilen Asgari Ücret Destek Primlerinin Türkiye İş Kurumuna Gönderilmemesi
2. Sözleşmesi Feshedilen Yapım İşlerinde Fesih Sonrası Sigorta İşlemlerinin Gerçekleştirilmemesi
3. Evrensel Posta Hizmeti Gelirleri Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Kanun ile Yönetmelik Hükümleri Arasında Uyumsuzluk Bulunması
4. Kamu İdaresi Alacaklarına İlişkin Takip Sürecinde Eksiklikler Bulunması
5. Ulaştırma Hizmetlerine Yönelik Yapılan Denetimlerde Kullanılan Kontrol Listelerinin Güncellenmemesi ve Yıllık Değerlendirme Raporunun Hazırlanmaması

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının 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 imkân 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 dâhilinde 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 Kararname'nin Bakanlığın görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen maddelerinin birçoğu yürürlükten kaldırılarak adı Ulaştırma ve Altyapı Alanına ilişkin Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname olarak değiştirilmiştir.

Ardından, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 16’ncı Bölümünde, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı’nın 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 devredilmesi 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 olmaktır.

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

Merkezi Ankara’da olan Bakanlıkta 8 adet Genel Müdürlük bulunmaktadır. Bakanlık bünyesinde bulunan Genel Müdürlükler aşağıda belirtilmiştir.

- Personel Genel Müdürlüğü
- Altyapı Yatırımları Genel Müdürlüğü
- Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü
- Haberleşme Genel Müdürlüğü
- Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü
- Ulaştırma Hizmetleri Düzenleme Genel Müdürlüğü
- Denizcilik Genel Müdürlüğü
- Tersaneler ve Kıyı Yapıları Genel Müdürlüğü

Bakanlığın diğer hizmet birimleri ise; Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Araştırmaları Merkezi Başkanlığı, Ulaşım Emniyeti İnceleme Merkezi Başkanlığı, Döner Sermaye İşletme Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı, Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği, Özel Kalem Müdürlüğü ve Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığıdır.

Bakanlık, merkez teşkilatının yanında 13 Bölge Müdürlüğü, 1 DLH Marmaray Bölge Müdürlüğü, 3 Denizdibi Tarama Başmühendisliği ve 21 Bölge Liman Başkanlığı, 1 Ulusal Deniz Emniyeti Başkanlığı ve 50 Liman Başkanlığından oluşan taşra teşkilatı ile hizmet vermektedir.

Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatında 31 Aralık 2023 tarihi itibarıyla toplam 3996 kişi istihdam edilmektedir. Bakanlık personelinin istihdam türlerine göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

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

	Merkez	Taşra	Toplam Kadro
Memur	1322	1523	2845
İşçi	291	764	1055
4/B Sözleşmeli Personel	27	69	96
<b>Toplam Kadro</b>	<b>1640</b>	<b>2356</b>	<b>3996</b>

Söz konusu tabloda yer alan verilere göre, Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı bünyesinde 31 Aralık 2023 tarihi itibarıyla toplam 2845 memur, 1055 işçi ve 96 sözleşmeli personel istihdam edilmektedir.

657 sayılı Kanun'a göre memur statüsünde olan 2845 personelin dağılımına

bakıldığında, 1720 personelin Genel İdare Hizmetleri Sınıfında, 1057 personelin Teknik Hizmetler Sınıfında, 6 personelin Sağlık Hizmetleri ve Yardımcı Sağlık Hizmetleri Sınıfında, 14 personelin Avukatlık Hizmetleri ve 48 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
	Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü	
Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü	Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü
	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları Taşımacılık AŞ Genel Müdürlüğü	Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme AŞ Genel Müdürlüğü
	Türkiye Raylı Sistem Araçları Sanayii AŞ Genel Müdürlüğü	

Bakanlığa bağlı kamu idareleri, Karayolları Genel Müdürlüğü ile Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü olmak üzere 2 tanedir. Bakanlıkla ilgili olan kamu idareleri; Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi Genel Müdürlüğü, Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları Taşımacılık AŞ Genel Müdürlüğü ve Türkiye Raylı Sistem Araçları Sanayii AŞ Genel Müdürlüğüdür.

Türkiye Raylı Sistem Araçları Sanayii AŞ Genel Müdürlüğü (TÜRASAŞ) 04.03.2020 tarih ve 31058 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2186 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğünün bağlı ortaklıkları olan Türkiye Vagon Sanayii AŞ (TÜVASAŞ), Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayii AŞ (TÜLOMSAŞ) ve Türkiye Demiryolu Makinaları Sanayii AŞ’nin (TÜDEMSAŞ) birleştirilmesi suretiyle kurulmuş bir iktisadi devlet teşekkülü olup; ilgili olduğu bakanlık T.C. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığıdır.

Bakanlığın ilişkili olduğu kamu idareleri ise; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi Genel Müdürlüğü ve Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme AŞ (TÜRKSAT) olmak üzere 3 tanedir.

### 1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, bu Kanun'un uygulanmasında, Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri olduğu belirtildikten sonra, Kanun'a ekli "Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri" başlıklı (I) sayılı Cetvelin 24'üncü sırasında Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığına yer verilmiştir. Buna göre, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, merkezi yönetim kapsamındaki genel bütçeli bir kamu idaresidir.

Bakanlık bütçesi, bir yıllık kaynak ve kullanım tahminleri ile gerçekleştirmelerinden oluşur ve Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yürütülür. Bakanlık, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir.

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının 2023 yılına ait ödenekleri ve gerçekleştirmeler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3: 2023 Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu**

Tertip	Başlangıç Ödeneği	Aktarma		Toplam Ödenek	Harcama
		Eklene	Düşülen		
01- Personel Giderleri	913.879.000	609.985.356	185.883.493	1.337.980.863	1.309.782.978
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	175.985.000	89.229.900	31.529.919	233.684.981	231.509.107
03- Mal Ve Hizmet Alımı	79.135.000	334.934.920	22.855.264	391.214.656	87.985.422
05- Cari Transferler	74.213.115.000	12.683.563.811	87.178.336	86.809.500.475	86.776.167.684
06- Sermaye Giderleri	46.000.000.000	22.367.316.515	18.536.835.968	49.830.480.547	46.766.321.488
07- Sermaye Transferleri	45.000.000.000	107.387.769.809	-	152.387.769.809	145.643.200.839
<b>TOPLAM</b>	<b>166.382.114.000</b>	<b>143.472.800.311</b>	<b>18.864.282.980</b>	<b>290.990.631.331</b>	<b>280.814.967.518</b>

Bakanlığın 2023 yılı başlangıç ödenekleri toplamı 166.382.114.000 TL olup eklenen ve düşülenler dâhil olmak üzere yılsonu toplam ödenek tutarı 290.990.631.331 TL'dir.

Başlangıç ödeneklerinin gider türlerine göre dağılımına bakıldığında; toplam ödeneğin içerisinde, Cari Transferlerin payı %44,60; Sermaye Giderlerinin payı %27,64; Sermaye Transferlerinin payı %27,05; en düşük dağılım oranına sahip Mal ve Hizmet Alım Giderlerinin payı ise %0,04 seviyesindedir.

Bakanlığın 2023 yılsonu harcaması 280.814.967.518 TL olup, harcamanın toplam

ödeneğe oranı %96,50 olarak gerçekleşmiştir. Kalemler bazında harcamanın toplam ödeneğe oranı; cari transferler için %99,96, personel giderleri için %97,89, sermaye transferleri için %95,57, mal ve hizmet alımı için %22,49'dur.

Bakanlık, Evrensel hizmetin sağlanmasına yönelik 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu'nun 6'ncı maddesi gereğince; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu ile görev veya imtiyaz sözleşmesi yapan ya da buradan ruhsat veya genel izin alan işletmecilerden Evrensel Hizmet Gelirleri adı altında 2023 yılında toplam 4.925.171.662 TL gelir elde etmiştir.

Ayrıca Bakanlık, 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 15'inci maddesi gereğince; posta sektöründe faaliyet gösteren hizmet sağlayıcıların üçer aylık dönemlerde geçici kurumlar vergisi kapsamında vermiş oldukları beyanname ekinde yer alan ve gelir tablosunun net satışlar kısmında belirtilen tutardan, posta hizmetlerinden elde ettiği net satış hasılatına isabet eden miktarın yüzde ikisi üzerinden 2023 yılında 377.886.612 TL Evrensel Posta Hizmeti Geliri elde etmiştir.

Faaliyet sonuçları ile ilgili verilere bakıldığında; Bakanlığın 2023 yılı faaliyet gelirleri net toplamının 20.968.629.003,82 TL; faaliyet giderleri toplamının 272.524.401.912,71 TL; faaliyet sonucunun -251.555.772.908,89 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.

2023 yılında, Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden, Bakanlık Merkez Teşkilatı, Bölge Müdürlükleri, Liman Başkanlıkları ve Karayolları Genel Müdürlüğü personeli olan 9.456 kişiye 666 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince toplam 631.221.141,85 TL ek ödeme yapılmıştır.

İşletmenin 2023 yılı toplam geliri 5.250.126.017,34 TL; toplam gideri ise,

5.183.952.914,69 TL olarak gerçekleşmiştir. 350.004.544,75 TL tutarında sermayesi bulunan İşletmenin 31.12.2023 tarihi itibarıyla banka mevcudu 269.780.084,24 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 (GYMY) 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 113’üncü 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; 114’üncü 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; 116’ncı maddesinde kamu idarelerince, detaylı hesap planlarında yer alan hesaplardan aylık mizan ve yıllık olarak geçici ve kesin mizanların düzenleneceği; 117’nci maddesinde kamu idarelerince hazırlanacak mali tabloların neler olduğu ve devam eden maddelerinde bu tabloların mahiyetleri, nasıl düzenleneceği ve hangi dönemlerde hazırlanıp yayımlanacağı belirtilmiştir.

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

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetimi hesabı icmal cetveli,

- 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 mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle 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 rapor ve 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 prosedürlerinin tasarlanmasına 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, idarede iç kontrol sisteminin oluşturulmasının sağlanması, işleyişinin izlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması; harcama yetkililerine birimlerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi; diğer yöneticiler ve personele ise görev ve yetkileri çerçevesinde, iç kontrol sisteminin uygulanması sorumluluğu verilmiştir.

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 2023 yılı iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmaları, 2023 yılında ve öncesinde gerçekleştirilen tüm faaliyetler dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

### **Kontrol Ortamı Standartları**

1. Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir.

2. İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir.

3. Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur. Yeterlilik-performans değerlendirmesi belirlenmemiştir. Performans değerlendirmeye yönelik düzenlemelerin yürürlüğe konulması halinde kurumsal ikincil mevzuat düzenlenmesine yönelik çalışmalar başlatılacaktır.

4. Hassas görevlere ilişkin prosedürler, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

### **Risk Değerlendirme Standartları**

5. Stratejik plan, zamanında yayımlanmış ve içerik açısından mevzuata uygundur.

6. İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır.

7. İdare iç kontrol risklerinin tanımlamasıyla ilgili çalışmalar yapmış olmakla beraber risk değerlendirme açısından bu çalışmalar yeterli değildir.

8. Risklerin değerlendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmış ancak personel eksikliği/personel hareketliği, teşkilat yapısındaki değişiklikler, yönetici bakış açısı nedeniyle bunlar yeterli değildir.

### **Kontrol Faaliyetleri Standartları**

9. İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmıştır ve personele duyurulmuştur.

10. İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır.

11. İdarede yapılan görevlendirmelerde, bunları farklı kişiler arasında dağıtılarak “görevler ayrılığı” ilkesine uyulmuştur.

12. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri ve sorumluları kısmen belirlenmiş olup, bunlar güncellik açısından yeterli değildir.

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

14. Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcuttur.

### **Bilgi ve İletişim Standartları**

15. İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır.

16. İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne uygundur.

### **İzleme Standartları**

17. İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır.

18. Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmuş olup 20 iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Bu kadrolardan 8’i doludur.

19. İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmaları mevcuttur.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı 2023 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” 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 DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

#### **BULGU 1: Bakanlık Tarafından Ödenen Avukatlık Vekalet Ücretlerinin Giderler Hesabı Yerine Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına Kaydedilmesi**

Bakanlığın taraf olduğu ve kaybettiği davalar sonucunda karşı taraf avukatlarına ödenen vekalet ücretlerinin 630 Giderler Hesabı yerine 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 630 Giderler Hesabının düzenlendiği 401'inci maddesinde; bütçe ile ilgili olsun veya olmasın tahakkuk ettirilen her türlü giderin izlenmesi için bu hesabın kullanılacağı belirtilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 187'nci maddesinde; anılan 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 düzenlenmiştir.

Avukatlık vekalet ücretlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ise, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 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 taraf avukatına yapılacak vekalet ücreti ödemelerinin gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonra giderleştirileceği ve diğer taraftan 998.01 Avukatlık Vekâlet Ücretleri ve 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesapları aracılığıyla nazım hesaplarda da takip edileceği ifade edilmiştir.

Bakanlığın taraf olduğu kamulaştırma davaları sonucunda Bakanlık tarafından karşı taraf avukatına ödenen avukatlık vekalet ücretlerinin 630 Giderler Hesabı yerine 258

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilerek giderleştirilmek yerine ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklendiği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında bulgu konusu hususa iştirak edilerek taraf olunan davalarda karşı taraf avukatlarına ödenen avukatlık vekalet ücretlerinin 630 Giderler Hesabı yerine 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına sehven kaydedildiği ifade edilmiştir.

Sonuç itibarıyla, mali tabloların tam ve doğru bilgi vermesi için karşı taraf avukatına ödenen avukatlık vekalet ücretlerinin 630 Giderler Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: Yapılandırılmış Alacakların Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında İzlenmemesi**

Bakanlık tarafından yapılandırma kanunları kapsamına giren faaliyet alacaklarından tecilli veya tehirli hale gelenlerin 122-222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 122 Gelirlerden Alacaklar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 57'inci maddesinde; "*Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabı; gelirlerden alacaklar veya gelirlerden takipli alacaklar ya da diğer faaliyet alacakları hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince, bir yılı veya içinde bulunulan faaliyet dönemi sonunu geçmeyen bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarlar ile duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabında kayıtlı alacaklardan, dönem sonunda tecil ve tehir süresi bir yılın altına inen tutarlar ve bunlardan tahsil edilen, tecil veya tehiri kaldırılanların izlenmesi için kullanılır.*"

Aynı Yönetmelik'in 222 Gelirlerden Alacaklar Hesabını düzenleyen "Hesabın niteliği" başlıklı 140'inci maddesinde ise; "*Gelirlerden tecilli ve tehirli alacaklar hesabı, gelirlerden alacaklar veya gelirlerden takipli alacaklar ya da diğer faaliyet alacakları hesaplarında kayıtlı tutarlardan mevzuatı gereğince bir yılı aşan bir süreyle tecil veya tehir edilen tutarların izlenmesi için kullanılır.*" denilmektedir.

Ek olarak, 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" hükümleri ile kapsama giren alacaklar için yapılandırma imkanı tanınmıştır. Bu kapsamda Bakanlık tarafından faaliyet alacaklarına ilişkin Kanun'da öngörülen, ilgisine göre tecil, tehir veya terkin işlemlerinden biri veya birkaçı tesis edilmiştir.

Ancak bu kapsamda tecilli ve tehirlil alacak haline gelen faaliyet alacaklarının 122-222 No.lu hesaplarda izlenmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, Bölge Müdürlükleri tarafından Karayolu Taşıma Kanunu'na göre kesilen idari para cezalarının yapılandırma konusunu teşkil ettiği, yapılandırılan idari para cezalarının Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ilgili birimlerine doğrudan ödendiğinden, Bölge Müdürlüklerince tecilli ve tehirlil alacak kaydına ilişkin herhangi bir işlem yapılamadığı ifade edilmiştir. Söz konusu alacakların ilgili hesaplarda izlenmesi için taşra birimleri ile ilgili muhasebe birimleri arasında koordinasyon kurulması hususunda çalışmalara başlanacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, tecilli veya tehirlil hale gelen alacakların Yönetmelik hükümlerine uygun olarak 122-222 No.lu hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Hizmet İmtiyaz Varlıkları Karşılığında Gelecekte Elde Edilmesi Muhtemel Vazgeçilen Gelirlerin İlgili Aya İsbet Eden Tutarlarının Ay Sonlarında Gelir Hesaplarına Alınmaması**

Bakanlık tarafından Kamu Özel İş Birliği Modeli çerçevesinde gerçekleştirilen yatırımlar sonucunda edinilen Hizmet İmtiyaz Varlıkları karşılığında kaydı yapılan gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirlerden ilgili aya isbet eden tutarların, ay sonu gelir kaydedilmesine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına ilişkin "Hesabın işleyişi" başlıklı 184'üncü maddesinin ikinci fıkrasının ikinci bendinde;

*"İşletmeciye ait olan maddi duran varlıklardan hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilenler işletme süresinin başladığı tarihte bu hesaba borç, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenler ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir."* denilmektedir.

Ek olarak, 08.07.2015 tarihli ve 29410 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Kamu Özel İş Birliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri" başlıklı 45 sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde;



*“Bu Tebliğin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından Kamu Özel İş Birliği Modeli çerçevesinde yaptırılan yatırım ve hizmetlerin muhasebe işlemlerini düzenlemektir.”*

“Yap-İşlet-Devret modelinde varlık ve yükümlülük kayıtları” başlıklı 7’nci maddesinde ise;

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

*İşletme süresinin başlangıcından itibaren ay sonlarında ilgili aya isabet eden vazgeçilen gelir tutarı 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.”* denilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde Kamu Özel İş Birliği Modeli ile gerçekleştirilen yatırımlar sonucunda tamamlanarak işletmeye alınan hizmet imtiyaz varlığının 256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabına borç; karşılığında gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirin, içinde bulunulan faaliyet döneminde gelir kaydı yapılacak kısmının 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde gelir kaydedilecek kısmının ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir.

İşletme süresinin başlangıcından itibaren ay sonlarında ilgili aya isabet eden vazgeçilen gelir tutarının ise 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak kaydedilmesi gerektiği ayrıca belirtilmiştir.

Ancak Bakanlık tarafından işletmeye alınan hizmet imtiyaz varlıklarının karşılığı olarak cari yılda gelir kaydedilecek olup 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına kaydı yapılan

gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirlerin, ilgili aya tekabül eden tutarlarının 600 Gelirler Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında bulgu konusu hususa iştirak edilerek, hizmet imtiyaz varlıkları karşılığında gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirler ile ilgili muhasebe kayıtlarının, yıllık olarak girilmesi yerine yılı içerisinde izlenebilmesi için aylık olarak girilmesinin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Bakanlık tarafından ilgili varlıklara ilişkin gelir tahakkukları ile yükümlülüklerin yılı içerisinde izlenebilmesinin mümkün kılınması için gelecekte elde edilmesi muhtemel vazgeçilen gelirlerin ilgili aya isabet eden tutarlarının hesaplanıp 600 Gelirler Hesabına aktarılması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Alınan Depozito ve Teminatların Muhasebeleştirilmesinde Dönemsellik İlkesine Uyulmaması**

Bakanlık tarafından nakden veya mahsuben tahsil edilen ve bir yıldan uzun vadede iade edilecek olan depozito ve teminatların 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında izlendiği görülmüştür.

30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabına ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 256’ncı maddesinde;

*“Alınan depozito ve teminatlar hesabı, mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan bir yıl içinde iade edilecek olanların izlenmesi için kullanılır.”* denilmektedir.

Aynı Yönetmelik’in 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı’na ilişkin “Hesabın niteliği” başlıklı 330’uncu maddesinde;

*“Alınan depozito ve teminatlar hesabı, mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan bir yıldan daha uzun bir süre içinde iade edilecek olanların izlenmesi için kullanılır.”* denilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan; bir yıl içerisinde iade edilecek olanların 330-No.lu hesapta, bir

yıldan uzun bir süre içerisinde iade edilecek olanların ise 430-No.lu hesapta muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak Bakanlık tarafından, nakden veya mahsuben tahsil edilen ve bir yıldan uzun süre içerisinde iade edilecek olan depozito ve teminatların da 330-No.lu hesapta muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa iştirak edilerek, bir yıldan uzun sürede iade edilecek olan 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabındaki tutarların, 430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabına alındığı ifade edilmişse de yapılan düzeltme işleminin rapor dönemi olan 2023 yılına etkisi bulunmamaktadır.

Bu itibarla, nakden ve mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatların dönemsellik ilkesine uygun olarak ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Verilen Depozito, Teminat, Güvence Bedeli Tutarlarından Bazılarının Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi**

Bakanlığın depozito, teminat, güvence bedeli olarak verilen tutarların tamamını Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kaydetmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 60'ncı ve 142'nci maddelerine göre, kamu idarelerince bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak diğer kamu idarelerine veya kişilere bir yıldan daha az süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı, bir yıldan daha uzun süreli verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlenmesi için ise de 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının kullanılması gerekmektedir.

Bakanlığın Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı incelendiğinde; 12 elektrik aboneliği, 3 su aboneliği ve 11 doğalgaz aboneliği için verilen depozito ve teminatların muhasebe kaydının olduğu, bu doğrultuda 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında 15.892,44 TL, 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında 400.045,25 TL kayıtlı olduğu görülmüştür.

Ancak Bakanlık, merkez teşkilatının yanında 13 Bölge Müdürlüğü, DLH Marmaray Bölge Müdürlüğü, 3 Denizdibi Tarama Başmühendisliği ve 21 Bölge Liman Başkanlığı, 1 Ulusal Deniz Emniyeti Başkanlığı ve 50 Liman Başkanlığından oluşan taşra teşkilatı ile hizmet vermektedir. Teşkilat yapısındaki büyüklükten de anlaşılacağı üzere çok sayıda hizmet birimi

ve bunların elektrik, su, doğalgaz abonelikleri bulunması gerekmektedir. Ancak Bakanlık tarafından ödenmiş olan ve geri alınmak üzere diğer kamu idareleri veya kişilere verilen depozito ve teminat niteliğindeki, elektrik, su, doğalgaz gibi aboneliklerden doğan güvence bedeli ve benzeri değerlerin ilgili hesaplarda kaydına rastlanılmamıştır.

10.01.2023 tarihli 2542 yevmiye numarası ile Bakanlığa 143.447,13 TL tutarında doğalgaz güvence bedeli iadesi gerçekleştirilmiş ve söz konusu tutar banka hesabı karşılığında 333 Emanetler Hesabına alınmıştır. Tahsil edilen tutar Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında takip edilmediği, bunun yerine söz konusu depozito ödendiği yılda 630 Giderler Hesabına kaydedilerek doğrudan giderleştirildiği için tahsil edildiklerinde niteliği belirlenemediğinden emanetler hesabında bekletilmektedir.

Verilen depozito ve teminatların muhasebeleştirilmemesi, kamu idarelerince yaptırılan bir işin karşılığı olarak verilen değerlerin izlenmesini güçleştirmekte ve kamu idarelerine ait mali tablolarının faaliyet alacakları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunmasını engellemektedir.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa iştirak edilerek, verilen depozito ve teminatlara ilişkin detaylı bir inceleme yapıldığı bu doğrultuda hali hazırda devam eden elektrik, doğalgaz ve su aboneliklerine ait güncel depozito miktarlarının tespitine ilişkin hizmet sağlayıcılarına yazı yazıldığı, depozito miktarlarının tespiti akabinde, ilgili Saymanlık ve Mal Müdürlüklerine 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına ilgili kayıtların yapılmasına ilişkin yazılı bildirimde bulunduğu ve Muhasebe Müdürlüğü ile görüşülerek gerekli düzeltme işlemlerine ivedilikle başlanıldığı belirtilmiş olup yapılacak depozito ödemelerinde bulguda belirtilen hesap kodlarından işlem yapılması konusunda gerekli özen ve hassasiyet gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak, Bakanlık tarafından verilen depozito ve teminatların idarelerde bulunmayan kayıtlarının, ilgili kurum veya kişilerden edinilerek 126-226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 6: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Doğrudan Giderleştirilmesi**

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

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

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

260-Haklar Hesabının "Hesabın niteliği" başlıklı 194'üncü maddesinde; *"(1) Haklar hesabı, bedeli karşılığı edinilen hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılır"*

"Hesabın işleyişi" başlıklı 195'inci maddesinde ise;

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

*a) Borç*

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

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

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

*" ... (2) Ancak, maliyet bedeli, 28/12/2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliğinin eki listede yer alan dayanıklı taşınırın her biri için 52.000 TL 'yi, 13/9/2006 tarihli ve 2006/10970 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte*

*yer alan taşınmazlar için 114.000 TL'yi aşmayan duran varlıklar ile tutarına bakılmaksızın Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap gruplarında izlenen varlıklar için amortisman oranı % 100 olarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle maliyet bedeli bu tutarlara kadar olan duran varlıklar, hesaplara alındığı yılın sonunda tamamen amorti edilir...”* denilerek maddi olmayan duran varlıklar için amortisman oranı %100 olarak belirlenmiştir.

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

Ancak, 2023 mali yılı içerisinde yapılan bazı lisans alımlarına ait tutarlar 260 Haklar Hesabına kaydedilmesi gerekirken, 630 Giderler Hesabında muhasebeleştirilerek doğrudan gider kaydedilmiştir.

Bu durum, mali tablolarda 260 Haklar Hesabı ile 268 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının 11.827.000,39 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

Kamu idaresi cevabında Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığınca bulgudaki hususlara dikkat edilerek işlemler yapıldığı, bu kapsamda lisans alımlarının 260 Haklar Hesabına kaydedilmesi için, Merkez Saymanlık Müdürlüğüne 17.04.2024 tarih ve 1851020 sayılı yazı yazıldığı ifade edilmiştir.

Kamu idaresince bulgu konusu husus kabul edilmiş olup, 19.04.2024 tarih ve 39592 defter yevmiye no'lu Muhasebe İşlem Fişi ile muhasebe kaydının yapıldığı ifade edilmiş olsa da muhasebe kayıtlarının 2023 yılı içerisinde yapılmaması sebebiyle, düzeltme işlemlerinin 2023 yılı mali tablolarına etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak kamu idaresinin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan sertifika ve bilgisayar yazılımı gibi değerlerin 260 Haklar Hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 7: Kurum Taşınmazlarının Kaydına Yönelik Eksikliklerin Bulunması**

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'e göre, taşınmaz ve haklar; kamu idarelerinin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan, eklenti ve bütünleyici parçaları dahil olmak üzere arazi, arsa, bina, yeraltı ve yerüstü düzenleri ile sınırlı aynî haklar ve kişisel hakları ifade etmektedir.

Kurum taşınmazlarına yönelik yapılan incelemeler sonucunda bazı hususlar tespit edilmiş olup, aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

### **a) Kamulaştırma Yolu ile Edinilen Duran Varlıkların Arazi ve Arsalar Hesabında İzlenmemesi**

Bakanlık tarafından yürütülen projeler kapsamında kamulaştırılan arazi ve arsaların kamulaştırma bedellerinin 250 Arazi ve Arsalar Hesabında izlenmesi gerekirken, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 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 hükme bağlanmıştır.

Aynı Yönetmelik'in 171'inci maddesinde; arazi ve arsalar hesabının, kamu idarelerinin her türlü arazi ve arsaları ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı, 172'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise; bütçeye gider kaydedilmek suretiyle edinilen arsa ve arazilerin, maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç kaydedileceği belirtilmiştir.

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 yapılan incelemede, 2023 yılında kamulaştırılan 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 noksan; 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının ise fazla görünmesine yol açmaktadır.

### **b) Hizmet Binalarına Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların Doğrudan Giderleştirilmesi**

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

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170'inci maddesinde; maddi duran varlıklar için yapılan değer arttırıcı harcamaların; maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı arttıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edileceği ve amortisman hesaplamasında dikkate alınacağı, tahsis edilen taşınmazlara yapılan değer arttırıcı harcamaların, taşınmazın tahsis edildiği kamu idaresinin muhasebe hizmetini yürüten muhasebe birimince ilgili taşınmazın kayıtlı değeri üzerine ilave edileceği, ilave edilen değer, taşınmazı tahsis eden kamu idaresine, bu kamu idaresince de muhasebe hizmetlerini yürüten muhasebe birimine kayıtlara alınmak üzere bildirileceği düzenlenmiştir.

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, 114.000,00 TL'yi aşan tutarların değer arttırıcı harcama olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Maddi duran varlıklara ilişkin tadilat ve bakım-onarım harcamaları gerçekleştiren Bakanlıkta; 2023 yılı içerisinde envantere kayıtlı maddi duran varlıkların değerini, kullanım süresini ve hizmet kalitesini arttıracak şekilde bütçeden toplam 3.176.225,23 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 arttırıcı 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 3.176.225,23 TL noksan görünmesine yol açmaktadır.

Bu itibarla; Bakanlık envanterine kayıtlı taşınmazların iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması amacı ile yapılan değer arttırıcı harcamaların finansmanında 252 Binalar Hesabında kayıtlı taşınmazların değeri ile ilişkilendirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

### **c) Tahsisli Kullanılan Taşınmazların Muhasebe Kayıtlarındaki Tutarları ile Net Değer Hesabının Uyuşmaması**



Bakanlığın 2023 yılı mali tabloları incelendiğinde, ilgili maddi duran varlık hesaplarında tahsisli taşınmazların toplam tutarları ile 500.12 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesabında kayıtlı tutarın uyuşmadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 250 Arazi ve Arsalar, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı ve 252 Binalar Hesaplarının işleyişini düzenleyen 172, 174 ve 176'ncı maddelerine göre; tahsise konu edilen taşınmazların, tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değeri üzerinden ilgili maddi duran varlık hesabına borç, 500 Net Değer Hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca, varlığa ilişkin ayrılmış amortisman tutarı 500 Net Değer Hesabına borç, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmelidir.

Genel Bütçe Ortak Detaylı Hesap Planı incelendiğinde, Bakanlık tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların ilgili olduğu maddi duran varlık hesabına 03 detay koduyla kaydedilmesi gerektiği; tahsisli kullanılan taşınmazın kaydı sırasında ise maddi duran varlık hesabı ile karşılıklı kullanılması gereken hesabın 500.12 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesabının olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde, Bakanlık tarafından tahsisli kullanılan taşınmazların kaydedildiği 250, 251 ve 252 numaralı hesapların 03 detay kodundaki toplam borç kalanı tutarı ile 500.12 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesabının alacak kalanı tutarının eşit olması gerektiği anlaşılmaktadır. Çünkü bahsedilen bu yardımcı hesaplar tahsisin kurulması ve kaldırılması işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde karşılıklı olarak kullanılmaktadır. Ancak, denetlenen kamu idaresinin mali tablolarında 250.03, 251.03 ve 252.03 numaralı yardımcı hesapların toplam borç kalanı 722.531.468.942,36 TL olarak görünürken 500.12 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar yardımcı hesabının alacak kalanı 305.637.651.035,44 TL olarak görünmektedir. Bu nedenle, söz konusu hesapların arasındaki fark olan 416.893.817.906,92 TL kadar mali tablolarda hatalı bilgi yer almaktadır.

#### **d) Kamu Konutları, Spor Salonu, Misafirhane ve Otoparkların Mali Tablolarda Tam ve Doğru Raporlanmaması**

Bakanlığın kullanımına tahsis edilen kamu konutlarının bir kısmının muhasebe kayıtlarında izlenmediği, spor salonu, spor sahaları, misafirhane ve otoparkların muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, kamu kaynağı olarak sayılan taşınmazların, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Anılan Kanun'un 44'üncü maddesinde, taşınmazların kaydına ilişkin usul ve esasların Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmış, bu kapsamda yürürlüğe konulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'te genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ilişkin düzenlemelere detaylı olarak yer verilmiştir.

Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde, kamu idarelerinin yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmaz, tapu kütüğünde üçüncü kişiler veya diğer kamu idareleri adına tescilli olmakla birlikte irtifak hakkı tesisi, kiralama, kullanma izni verilmesi ve tahsis gibi yollarla yönetim veya kullanım hakkı kamu idarelerine verilen taşınmazlar olarak tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmelik'in kayıt ve kontrol işlemlerine ilişkin 5'inci maddesinde, tapuda kayıtlı olan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı belirtilmiş; bu işlemlerin nihai olarak 31.12.2017 tarihine kadar tamamlanacağı ise Geçici 1'inci madde ile hükme bağlanmıştır.

Tahsis işleminin konusu olan taşınmaz mal, kamu hizmetinin ifası amacıyla ilgili idarenin kullanımına bırakıldığından tahsis yapan ve yapılan idarelerin, bu kaynakların tam ve doğru olarak raporlanmasını teminen tahsis işlemini muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Kendisine taşınmaz tahsis edilen kamu idaresinin tahsis işlemini nasıl muhasebeleştireceği ise, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 175 ve 176'ncı maddelerinde açıklanmıştır.

Buna göre, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalardan tahsise konu edilenler, tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden 252 Binalar Hesabının "03-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" yardımcı hesabına borç; 500 Net Değer Hesabının "12-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" yardımcı hesabına alacak kaydedilmelidir. Ayrıca, maddi duran varlık bedellerinin yararlanma süresi içerisinde giderleştirilmesi ve net ekonomik değerinin gösterilmesini sağlamak amacıyla 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının da kullanılması gerekmektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 173'üncü maddesi uyarınca, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı, herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, baraj, tünel, bölme, sarnıç,

iskele, hark ve benzeri yapılar ile bunların eklenti ve bütünleyici parçalarının ve bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılmaktadır. Aynı Yönetmelik'in 175'inci maddesinde ise, 252 Binalar Hesabının eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere, kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan binalar ile bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Genel Bütçe Ortak Detaylı Hesap Planı'na göre; otoparkların 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabının, spor salonu, misafirhane ve spor sahalarının ise 252 Binalar Hesabının yardımcı hesaplarında takip edilmesi gerekmektedir. Bakanlığın taşınmaz dosyalarının incelenmesi sonucunda; Bakanlık bünyesinde spor salonu, spor sahaları ile otopark ve misafirhanelerin bulunduğu görülmüştür. Muhasebe kayıtları ve icmal cetvelleri incelendiğinde söz konusu yerlere ilişkin muhasebe kayıtlarında yer verilmediği görülmüştür.

Kamu konutlarına ilişkin Destek Hizmetleri Başkanlığından alınan bilgiler çerçevesinde 2023 yılında Bakanlığa tahsisli 179 adet kamu konutu olduğu ancak 24 ünün muhasebe kayıtlarında yer aldığı görülmüştür. Bakanlığa tahsisli 155 kamu konutunun 252 Binalar Hesabında takip edilmediği tespit edilmiştir.

Bakanlık tarafından tahsisli kullanılan taşınmazlardan bir kısmının 252 Binalar Hesabına borç, 500 Net Değer Hesabına alacak kaydı ile muhasebeleştirilmemesi, bu taşınmazlara ilişkin 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının kullanılmaması, spor sahaları, spor salonu, misafirhane ve otoparkların muhasebe kayıtlarına alınmaması nedeniyle 2023 yılı Bilançosunda bu hesaplar itibarıyla hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında Bakanlık bulgu konusu aksaklıkların giderilmesi amacıyla, Hazine taşınmazlarının yönetimi ile görevli Milli Emlak Genel Müdürlüğü ile görüşmelerin devam ettiğini, merkez ve taşra teşkilatlarına mevzuatta öngörülen işlemlerin yapılması konulu yazıların yazıldığı, kamulaştırma harcamalarına ilişkin olarak aynı yıl içerisinde, kamulaştırma ve yargı süreçlerin uzun sürmesi gibi sebeplerle Maliye Hazinesi adına tapu tescili sağlanamadığı gibi, tescili gerçekleştirilen taşınmazın tahsis işlemleri talep edilmesine rağmen, ilgili Milli Emlak Genel Müdürlüğü taşra birimleri tarafından tahsis işlemleri aynı yıl içerisinde yapılamadığı ve Milli Emlak Bilgi Sistemine tahsisi istenen taşınmazlar ise Milli Emlak birimleri tarafından kaydının sağlanamaması ile ilgili takip edilmeye çalışılmış ise de bugüne kadar sonuç alınmadığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak bulguda bahsedilen taşınmazlara yönelik uygulamadaki eksikliklerin kamu varlıklarının etkin bir şekilde kontrol edilememesine ve taşınmazlara ilişkin doğru bilgileri mali tablolara tam ve doğru şekilde aktarılamamasına sebep olmaktadır. Bu sebeple

Bakanlık kullanımında olan taşınmazlara ilişkin işlemlerin ilgili mevzuatına uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.

## **B. DİĞER BULGULAR**

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

### **BULGU 1: Hizmet Alım İhaleleri Kapsamında Yüklenicilerden Kesilen Asgari Ücret Destek Primlerinin Türkiye İş Kurumuna Gönderilmemesi**

İhale dokümanında personel sayısının belirlendiği ve haftalık çalışma saatinin tamamının İdarede kullanılmasının öngörüldüğü işçilikleri bünyesinde barındıran hizmet alımları kapsamında, İşsizlik Sigortası Fonundan ödenen asgari ücret destek tutarlarının, yüklenici hakedişlerinden kesildiği ancak söz konusu tutarların Türkiye İş Kurumuna iade edilmediği görülmüştür.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun Geçici 75'inci maddesinin birinci fıkrasında; 2018 yılında bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının, 2018 yılı Ocak ile Aralık ayları için Bakanlar Kurulunca tespit edilen günlük tutar ile çarpımı sonucu bulunacak tutarın, bu işverenlerin Kuruma ödeyecekleri sigorta primlerinden mahsup edileceği ve bu tutarın İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin dokuzuncu fıkrasında ise; 4734 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentlerinde sayılan idareler tarafından ilgili mevzuatı uyarınca yapılan ve sözleşmesinde fiyat farkı ödeneceği öngörülen hizmet alımlarında, ihale dokümanında personel sayısının belirlendiği ve haftalık çalışma saatinin tamamının idarede kullanılmasının öngörüldüğü işçilikler için birinci fıkra uyarınca İşsizlik Sigortası Fonu tarafından karşılanacak tutarların bu idarelerce işverenlerin hakedişinden kesilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bakanlıklar 4734 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin (a) bendinde sayılan idareler arasında yer aldığından, bakanlıklarca asgari ücret destek kesintilerinin yapılması gerekmektedir.

Uygulamaya ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumunca yayımlanan 20.06.2018 tarih ve 2018/20 sayılı Genelge'nin "İhale Makamlarınca Destekten Yaralanan İşverenlerin

Hakedişlerinden Yapılacak Kesintilere İlişkin Usul ve Esaslar” başlıklı 6.4. maddesinde; asgari ücret desteğine ilişkin olarak daha önce yayımlanan genelgelere hakedişten kesilen tutarlar veya emanete alınan tutarların, “İdarelerce e-borç sorgulama” ekranından görüntülenerek destek tutarının kesinleşmesinden sonra genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere illerde muhasebe müdürlüklerinin ilçelerde ise mal müdürlüklerinin banka hesaplarına aktarılması gerektiğinin açıklandığı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, 2018 yılında hakedişlerden kesilen asgari ücret destek primi tutarlarının da genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere illerde muhasebe müdürlüklerinin ilçelerde ise mal müdürlüklerinin banka hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Asgari ücret destek primi uygulaması, 5510 sayılı Kanun’a eklenen Geçici 78’inci madde ile 2019 yılında, Geçici 80’inci madde ile 2020 yılında, Geçici 85’inci madde ile 2021 yılında, Geçici 88’inci madde ile 2022 yılında, Geçici 93’üncü ve Geçici 96’ncı madde ile 2023 yılında da devam etmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumunca, 5510 sayılı Kanun’un Geçici 78, Geçici 80, Geçici 85, Geçici 88 ve Geçici 96’ncı maddelerine dayanarak sırasıyla 2019 yılında 2019/8 sayılı Genelge, 2020 yılında 2020/10 sayılı Genelge, 2021 yılında 2021/28 sayılı Genelge, 2022 yılında 2022/19 sayılı Genelge ve 2023 yılında 2023/25 sayılı Genelge yayımlanmıştır.

2019/8 sayılı, 2020/10 sayılı, 2021/28 sayılı Genelgelere idarelerce kesilen asgari ücret desteğinin genel bütçeye gönderileceğine dair bir ifade bulunmamakla birlikte, “Tereddüt Edilen Hususlarla İlgili Başvuru Yapılması Gereken Kurum” başlıklı 8.5. maddesinde; ihale makamlarının destek tutarına ilişkin hakedişlerden yaptıkları kesintilerin İşsizlik Sigortası Fonuna aktarılıp aktarılmayacağı, aktarılacaksa her ay mı yoksa yılsonunda mı İşsizlik Sigortası Fonuna aktarılacağı gibi hususlardaki sorularına ilişkin başvuru merciinin Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü olduğu ifade edilerek belirtilen hususlarda ilgili kuruma müracaat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak 2023 yılında 5510 sayılı Kanun’a eklenen Geçici 93 ve 96’ncı maddeler ve bunlara dayanarak hazırlanan genelgelere; İşsizlik Sigortası Fonu tarafından karşılanacak tutarların idarelerce işverenlerin hak edişinden kesilerek Türkiye İş Kurumu İşsizlik Sigortası Fonuna aylık olarak aktarılarak iade edileceği belirtilmiştir.

Hakedişlerden kesilen asgari ücret destek tutarının 333-Emanetler Hesabında 85.061,76 TL olduğu; söz konusu tutarın İşsizlik Sigortası Fonuna aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, Diyarbakır Defterdarlığı ile yapılan yazışma sonrası hakediş ödemelerinden kesilen işsizlik sigortası kesintilerinin, Diyarbakır İş Kurumu işsizlik sigorta

fonuna aktarıldığı ifade edilmişse de bulgu konusu olan 85.061,76 TL tutardan 02.01.2024 tarih 2024/108-109 nolu muhasebe işlem fişleri ile toplam 283,22 TL tutara ilişkin düzeltme kayıtları bulunmakla birlikte yapılan düzeltme işleminin rapor dönemi olan 2023 yılına etkisi bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, asgari ücret destek tutarlarının Türkiye İş Kurumuna gönderilmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: Sözleşmesi Feshedilen Yapım İşlerinde Fesih Sonrası Sigorta İşlemlerinin Gerçekleştirilmemesi**

Bakanlık tarafından haklı nedene dayanarak feshedilen yapım işlerinde, fesih sonrası dönemi kapsayan sigorta işlemlerinin gerçekleştirilmediği görülmüştür.

4735 sayılı Kamu Sözleşmeleri Kanunu'nun "İdarenin sözleşmeyi feshetmesi" başlıklı 20'inci maddesinde;

*"Aşağıda belirtilen hallerde idare sözleşmeyi fesheder:*

*a) Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az on gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,*

*b) Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 25 inci maddede sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi,*

*Hallerinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir." ifadesi yer almaktadır.*

Aynı Kanun'un "İş ve işyerinin sigortalanması" başlıklı 9'uncu maddesinde ise;

*"Yapım işlerinde yüklenici; işyerlerindeki her türlü araç, malzeme, ihzarat, iş ve hizmet makineleri, taşıtlar, tesisler ile sözleşme konusu iş için, işin özellik ve niteliğine göre ihale dokümanında belirtilen şekilde, işe başlama tarihinden geçici kabul tarihine kadar geçen süre içinde oluşabilecek deprem, su baskını, toprak kayması, fırtına, yangın gibi doğal afetler ile hırsızlık, sabotaj gibi risklere karşı, geçici kabul tarihinden kesin kabul tarihine kadar geçecek*

*süreye ilişkin ise kapsamı ihale dokümanında belirtilen genişletilmiş bakım devresi teminatını içeren sigorta yaptırmak zorundadır.” denilmektedir.*

Aynı konuyu düzenlemek üzere 04.03.2009 tarihli ve 27159 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği eki Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin “İş ve işyerlerinin korunması ve sigortalanması” başlıklı 9’uncu maddesinde de benzer hükümlere yer verilmiş olup Şartname’nin ilgili maddesinin sekizinci fıkrasında ise, “*Sözleşmenin feshi veya tasfiye halinde bu sigortalar; fesih veya tasfiye olur tarihinden başlamak üzere iş, yeni yükleniciye ihale edilinceye kadar devam ettirilir ve bu süreye ait sigorta giderleri idare tarafından karşılanır.*” denilmektedir.

Tüm bunlara ek olarak, Kamu İhale Kurulu tarafından 01.03.2023 tarihinde yayımlanan 2023/DK.D-56 Karar No.lu Kurul Kararı’nda ise mevcut düzenlemelere dayanılarak feshedilen işler için devam ettirilmesi gereken sigorta kapsamında Bakanlık tarafından ödenen bedellerin hangi şartlarda işin Yüklenicilerine rücu edilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Bakanlık tarafından ihale edilen yapım işlerinde; yüklenici tarafından işyerlerindeki her türlü araç, malzeme, ihzarat, iş ve hizmet makineleri, taşıtlar, tesisler ile sözleşme konusu iş için, işin özellik ve niteliğine göre ihale dokümanında belirtilen şekilde sigorta yaptırılması gerekmekte olup bahsi geçen sigortanın; sözleşmenin fesih veya tasfiye edilmesi durumunda ise fesih veya tasfiye olur tarihinden başlamak üzere iş, yeni yükleniciye ihale edilinceye kadar devam ettirilmesi ve bu süreye ait sigorta giderlerinin de idare tarafından karşılanması gerekmektedir. Bu dönem içerisinde ödenen sigorta primlerinin, feshin yüklenicinin kusurundan kaynaklanması durumunda ilgili yükleniciden tahsil edilmesi gerektiği ayrıca belirtilmiştir.

Bakanlık tarafından, yüklenicinin kusurundan kaynaklı olarak sözleşmesi feshedilen “Çanakkale Biga Aksaz Balıkçı Barınağı Onarım ve Tevsii İnşaatı”, “Çatalzeytin Sahil Tahkimatı İnşaatı” ve “ Abana Sahil Tahkimatı İnşaatı” yapım işleri incelendiğinde; uygulama dönemi içerisinde yükleniciler tarafından mevzuatta öngörülen sigorta işlemlerinin gerçekleştirildiği ancak fesih olur tarihinden başlamak üzere ilgili sigorta poliçelerinin yukarıda bahsedildiği şekliyle yürürlüklerinin devamını sağlamaya yönelik herhangi bir işlem tesis edilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, Abana Sahil Tahkimatı İnşaatı ve Çatalzeytin Sahil Tahkimatı İnşaatı işlerinin, 16.02.2022 tarihinde feshedildiği ve ivedi olarak ihalelerinin yapılarak

yüklenicileri tarafından sigorta işlemlerinin yapıldığı belirtilmiştir. Çanakkale Biga Aksaz Balıkçı Barınağı ve Onarımı Tevsii İnşaatı işinin ise, 17.06.2023 tarihinde feshedildiği ve ihalesinin ivedi olarak yapılarak sigorta işlemlerinin yapılacağı ifade edilmiştir.

İlgili iş ve işyerlerinin oluşabilecek risklere karşı korunmasını ve bu risklerden doğacak herhangi bir mali külfete katlanılmasının önlenmesi adına mevzuatında öngörülen iş ve işlemlerin usule uygun tesis edilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Evrensel Posta Hizmeti Gelirleri Tahakkuk ve Tahsiline İlişkin Kanun ile Yönetmelik Hükümleri Arasında Uyumsuzluk Bulunması**

Evrensel Posta Hizmeti Gelirlerinin tahakkuk ve tahsiline ilişkin Kanun ve Yönetmelik hükümlerinde farklı ödeme sayıları ve dönemlerinin düzenlendiği görülmüştür.

03.11.2022 tarihli ve 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikle 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun "Evrensel posta hizmeti gelirleri ve tahsili" başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; hizmet sağlayıcılarınca kurumlar vergisi beyannameleri ekinde yer alan gelir tablosunun net satışlar kısmında belirtilen tutardan şirketin posta hizmetlerinden elde ettiği net satış hasılatına isabet eden miktarın yüzde 2'sinin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar bakanlığa bildirilip ödeneceği,

İkinci fıkrasında ise; hizmet sağlayıcıları tarafından birinci fıkranın (a) bendinde belirtilen katkı payının tahakkukuna esas bildirimlerin süresinde yapılmaması veya eksik ya da yanlış yapılması veyahut anılan bentte belirtilen süre içinde katkı payının ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde Bakanlık tarafından hizmet sağlayıcısına yapılacak tebliğ ile bildirim ve/veya ödemenin, yazının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yapılmasının isteneceği,

Bu şekilde verilen ek süre içinde; katkı payının tahakkukuna esas bildirim eksiksiz ve doğru yapılmaması, katkı payının ödenmemesi veya eksik ödenmesi hallerinde Bakanlığın bildirim üzerine Kurum tarafından hizmet sağlayıcısının yetkilendirmesinin iptal edileceği,

Katkı payının ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde ödenmeyen alacağın birinci fıkranın (a) bendine göre oluşan vade tarihinden itibaren gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsili için ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulacağı,



Bildirimde alacağın vade tarihine ve katkı payı tutarına yer verileceği, Vergi dairelerince 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsili yapılan katkı paylarının ertesi ayın sonuna kadar Bakanlığın merkez muhasebe birimi hesabına aktarılacağı, hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanun'a dayanılarak çıkarılan Evrensel Posta Hizmetleri Yönetmeliği'nin "Evrensel posta hizmeti gelirleri ve tahsil esasları" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının a bendinde ise;

Hizmet sağlayıcılarınca; cari yılda üçer aylık dönemlerde geçici kurumlar vergisi kapsamında vermiş oldukları beyanname ekinde yer alan ve gelir tablosunun net satışlar kısmında belirtilen tutardan şirketin posta hizmetlerinden elde ettiği net satış hasılatına isabet eden miktarın %2'si geçici kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar bakanlığa bildirilip ödeneceği,

İkinci fıkrasında ise; Birinci fıkranın (a) bendinde belirtilen süre içinde ödenmeyen tutarların, Bakanlığın ilgili vergi dairesine yapacağı başvuru üzerine, 27/1/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği,

Vergi dairelerince yapılan tahsilatların ertesi ayın sonuna kadar Bakanlığın merkez muhasebe birimi hesabına aktarılacağı, süresinde ödenmeyen katkı paylarına, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre gecikme zammı uygulanacağı, şeklinde düzenleme yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinde Kanun'da 2022 yılında yapılan değişiklik doğrultusunda yönetmelikte gerekli düzeltmelerin yapılmadığı bu nedenle Yönetmelik ve Kanun'un aynı konuda farklı hükümler içerdiği görülmüştür.

Şöyle ki Kanun'a göre evrensel posta hizmet gelirlerinin tahsilinin, hizmet sağlayıcılarının gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Nisan ayının son gününe kadar yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini vermesi ve beyannamenin verildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar posta hizmetlerinden elde ettiği net satış hasılatına isabet eden miktarın yüzde 2'sini bakanlığa bildirilip ödeyeceği öngörülmüşken; Yönetmelikte ise cari yılda üçer aylık dönemlerde geçici kurumlar vergisi kapsamında vermiş oldukları beyannamelerin verildiği ayı takip eden ayın sonuna kadar bakanlığa bildirilip ödeneceği düzenlenmiştir.

Anayasanın 123'üncü maddesi ile idarenin kanuniliği ilkesi getirilmiştir ve yürütmenin düzenleyici işlemleri yasamaya bağımlı ve ikincil bir yetki olarak kabul edilmiştir. Bu bağlamda, yönetmelikler için yetki yasalardan ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinden alınmakta, yasaların uygulanmasını sağlamak ve yasalara aykırı olmamak durumundadır. Mezkûr Yönetmelik'in amacı, evrensel posta hizmeti gelirlerinin tahsili ve giderlerinin yapılması ile evrensel posta hizmetinin sağlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Kamu idaresi cevabında, bulgu konusu hususa iştirak edilerek, evrensel posta hizmeti gelirleri tahsil işlemlerinin Kanunda yapılan değişiklikler çerçevesinde gerçekleştirildiği aynı zamanda Evrensel Posta Hizmetleri Yönetmeliği ile ilgili güncelleme çalışmalarının da yapılarak Kanun ile Yönetmelik arasındaki uyumsuzluğun giderileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak söz konusu alacağın tahakkuk ve tahsilat dönemlerine ilişkin Yönetmelik ve Kanunda birbirinden farklı düzenlenmelerin yer aldığı anlaşılmaktadır. Uygulamada hukuki ihtilafların çıkmaması ve tarafları tereddüde düşürmeyecek şekilde Yönetmelik'in Kanun'a uygun şekilde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 4: Kamu İdaresi Alacaklarına İlişkin Takip Sürecinde Eksiklikler Bulunması**

Bakanlık tarafından faaliyet alacaklarına ilişkin olarak yürütülen terkin, ret ve iade işlemleri ile takipli alacakların takibine ilişkin işlemlerin etkin olarak yürütülmediği görülmüştür.

30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 51'inci maddesinde; "*Gelirlerden alacaklar hesabı; mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ile bunlardan yapılan tahsilat veya terkinlerin izlenmesi için kullanılır.*" denilmektedir.

Aynı Yönetmelik'in 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına ilişkin "Hesabın niteliği" başlıklı 54'üncü maddesinde ise, "*Gelirlerden takipli alacaklar hesabı; mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, diğer gelirler ve sermaye gelirlerinden ortaya çıkan alacaklardan takibe alınan tutarlar ile bunlardan yapılan tahsilat, tecil ve terkinlerin izlenmesi için kullanılır.*" denilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Bakanlığa ait ve mevzuatı gereğince idare geliri olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirlerin 120-No.lu hesapta, bu alacaklardan takibe alınanların ise 121-No.lu hesapta izlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca Mezkur Yönetmelik'e göre her iki alacak grubu için; ilgi alacaklardan yapılan terkin ve indirimlerin ilgisine göre 120-220-121-No.lu hesaplara alacak diğer yandan 630 Giderler Hesabına, indirimler 610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabına borç kaydedilmesi gerekmektedir.

Ancak, Bakanlık adına tahakkuk eden alacaklardan takipli hale gelenlerden bazılarının 120-No.lu hesapta izlenmeye devam edildiği, ilgili alacak tutarlarının 121-No.lu hesaba aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Söz konusu durumun; Bakanlığa ait takipli alacakların etkili olarak izlenmesine engel olmakla birlikte, ilgili alacakları kapsayacak genel düzenlemelerin usulüne uygun tesis edilmesini de güçleştireceği düşünülmektedir.

Şöyle ki; 12.03.2023 tarih ve 32130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile kapsam dahilinde olan idarelere ait alacaklar için bazı düzenlemeler öngörülmüş olup ilgili Kanun'un "Kesinleşmiş alacaklar" başlıklı 2'inci maddesinin birinci fıkrasında; kapsamda bulunan idarelere ait alacaklardan vadesi geldiği hâlde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş bulunan vergilerin, bir vergi aslına bağlı olmaksızın kesilmiş vergi cezaları ile iştirak nedeniyle kesilmiş vergi cezalarının, bu Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendi kapsamında olan idari para cezaları ile sayılan bentlerin dışında kalan asli amme alacaklarının ödenmemiş kısmının tamamı ve bu alacaklara bağlı faiz, cezai faiz, gecikme faizi, gecikme zammı gibi fer'i amme alacaklarının farklı oranlarda terkin edilebileceği ifade edilmiştir.

Mezkur Kanun'un "Diğer hükümler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında ise; *"Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince 6183 sayılı Kanun'a göre takip edilen alacaklardan, vadesi 31/12/2022 tarihinden (bu tarih dâhil) önce olduğu hâlde 1/1/2023 tarihi itibarıyla ödenmemiş bulunan ve bir amme borçlusu adına tahakkuk etmiş asli ve fer'i alacakların toplamı tüm tahsil daireleri itibarıyla 2.000 Türk lirasını aşmayanların tahsilinden*

---

*vazgeçilir. Bu tutarın tespitinde 1/1/2023 tarihi itibarıyla tahsil dairesi kayıtları esas alınır.”* denilmektedir.

Kanun kapsamında düzenlemeye tabi tutulan çoğu alacağın, ilgili idarelerce takibi sağlanması gereken takipli alacak niteliğinde olduğu açıktır.

Bakanlık tarafından bahsi geçen Kanun kapsamında terkin edilen alacaklar özelinde gerçekleştirilen incelemede ise; Kanun’da belirtilen vadesi geçmiş alacak niteliği taşıması gereken ve bu niteliğine göre işleme tabi tutulan söz konusu alacaklardan bazılarının takipli alacak niteliğinde olmadığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında, bazı faaliyet alacaklarının Bakanlık otomasyon sistemi üzerinden otomatik olarak düzenlenen ödeme evrakı üzerine tahsil edildiği, bazı faaliyet alacaklarının ise doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın ilgili hesaplarına yatırıldığı ifade edilmiştir. Ayrıca, bazı alacakların ilgisine tebliğ ve kesinleşme sürecinden sonra tahakkuka bağlandığının bazı muhasebe birimleri tarafından bildirilmesine rağmen, birçok muhasebe birimi tarafından alacakların tahsil edilip edilmediği hususunda taraflarına herhangi bir bildirimde bulunulmadığı; taşra birimlerinde de bazı alacakların ilgili yıla ait mali tablolara yansıtılmasını sağlayacak bir sistemin de mevcut olmadığı belirtilmiştir. Öte yandan, 7440 sayılı Kanun kapsamında olan alacakların tahsilinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Vergi Dairesi Başkanlıkları, İl Defterdarlıkları ve bağlı Mal Müdürlükleri aracılığı ile gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.

Kamu idaresi tarafından bulgu konusu alacakların tahsil daireleri tarafından tahsil edildiği ve taraflarına bildirimde bulunulmadığı belirtilmişse de ilgili mevzuat hükümlerinde faaliyet alacaklarına ilişkin olarak yürütülen terkin, ret ve iade işlemleri ile takipli alacakların takibinin ilgili idarelerce yapılacağı düzenlenmiştir. Öte yandan, 7440 sayılı Kanun kapsamındaki alacakların tahsili ilgili tahsil daireleri tarafından yapılırsa da alacağın takipli alacak niteliğinde olup olmadığının takibi ilgili idareler tarafından yapılmaktadır.

Kanun’da yer alan hükümler çerçevesinde gerçekleştirilen tam veya kısmi terkin işlemlerine tabi tutulan bu alacakların 7440 sayılı Kanun kapsamında bir alacak olup olmadığının sağlıklı bir şekilde değerlendirebilmesi ile aynı nitelikte gerçekleştirilecek düzenlemelere uygun işlem tesis edilebilmesi için ilgili alacakların, takipli hale geldiği tarihten itibaren Yönetmelik hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve alacak takip işlemlerinin usule uygun yürütülmesi gerekmektedir.

---

---

**BULGU 5: Ulaştırma Hizmetlerine Yönelik Yapılan Denetimlerde Kullanılan Kontrol Listelerinin Güncellenmemesi ve Yıllık Değerlendirme Raporunun Hazırlanmaması**

Ulaştırma Hizmetleri Denetim Yönetmeliği kapsamında yürütülen denetimlerde kullanılan kontrol listelerinin güncel tutulmadığı ve denetim sonuçlarına ilişkin yıllık değerlendirme raporunun hazırlanmadığı görülmüştür.

Ulaştırma Hizmetleri Denetim Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinde; kontrol listesi, denetimlerde kullanılmak üzere İdare tarafından hazırlanan listeler olarak tanımlanmıştır.

Aynı Yönetmelik'in "İdare ve Bölge Müdürlüklerinin görevi" başlıklı 5'inci maddesinde; kontrol listelerini hazırlama ve güncel tutmak, Bölge müdürlüklerince yapılan denetim faaliyetlerinin yıllık olarak değerlendirilmesini ve raporlamasını yapmak İdarenin görevleri arasında sayılmıştır.

Ayrıca, Yönetmelik'in izleyen maddelerinde de karayolunda ve sınır kapılarında yapılan denetimlerin, işletmelerin mekân ve/veya faaliyet denetimlerinin, fiziki yer ve mekân uygunluk denetimlerinin kontrol listeleri kullanılarak gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Bahse konu Yönetmelik'in "Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi" başlıklı 17'nci maddesinde ise; denetim faaliyetlerinin İdare tarafından yıllık olarak değerlendirileceği ve denetim biriminin personel sayısı, alınan şikâyet, denetim talepleri ve yıllık denetim planı, gerçekleştirilen denetim çeşitleri, denetim sayısı, tespit edilen uygunsuzluklar ve uygulanan yaptırımlara ilişkin verileri içeren değerlendirme raporu hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede değerlendirme raporundaki tespitlere göre kontrol listelerinin güncellenebileceği ve değerlendirme sonucunda hazırlanan raporun bir sonraki denetim planı ve programı hazırlanırken bölge müdürlüklerince dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; İdare tarafından denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan kontrol listelerinin hazırlanması ve güncel tutulması gerekmekte olup denetim sonuçlarını içeren yıllık değerlendirme raporunun hazırlanması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken kullanılan kontrol listelerinin belirli dönemlerde güncellenmediği, denetim sonuçlarına ilişkin bilgileri içeren yıllık değerlendirme raporunun düzenlenmediği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, denetim faaliyetleri değerlendirme raporunun ülkemizde yaşanan deprem felaketi nedeniyle hazırlanamadığı, yönetmelik hükmü gereği oluşturulması gereken kontrol listelerinin çeşitleri ve tasarımının, mevzuat değişikliği ile meydana gelebilecek bir kontrol listesi güncelleme ihtiyacının yapılacak denetimleri etkilememesi üzerine kurgulandığı, mevzuatta yapılan değişiklikler ve diğer ihtiyaçlar doğrultusunda kontrol listelerinde güncelleme yapılarak yayımlandığı ifade edilmiştir.

Ancak, Bakanlık tarafından yayımlanan kontrol listelerine bakıldığında çeşitli mevzuatlarda yapılan değişikliklere rağmen bazı kontrol listelerinin eski mevzuat hükümlerini içerdiği görülmektedir. Ayrıca kontrol listelerinin Bakanlık personeli dışındaki denetleyiciler tarafından da kullanıldığı göz önünde bulundurulduğunda kontrol listelerinin denetimlerde etkin olarak kullanılabilmesi için bu listelerin güncel olması önem arz etmektedir.

Bu itibarla, denetim faaliyetlerinin etkin ve sistematik bir şekilde gerçekleştirilmesi için kontrol listelerinin güncellenmesi ve yıllık değerlendirme raporunun hazırlanması gerekmektedir.

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

**8. EKLER****EK-1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU**

<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>
Tahsisli Kullanılan Kamu Konutlarının Mali Tablolarda Tam ve Doğru Raporlanmaması	2022	Kısmen Yerine Getirildi	Bulguya esas konu 2023 yılı denetimlerinde “Kurum Taşınmazlarına Yönelik Tespit Edilen Eksiklikler” bulgu başlığı altında ele alınmıştır.