



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMU**  
2017 YILI  
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2018

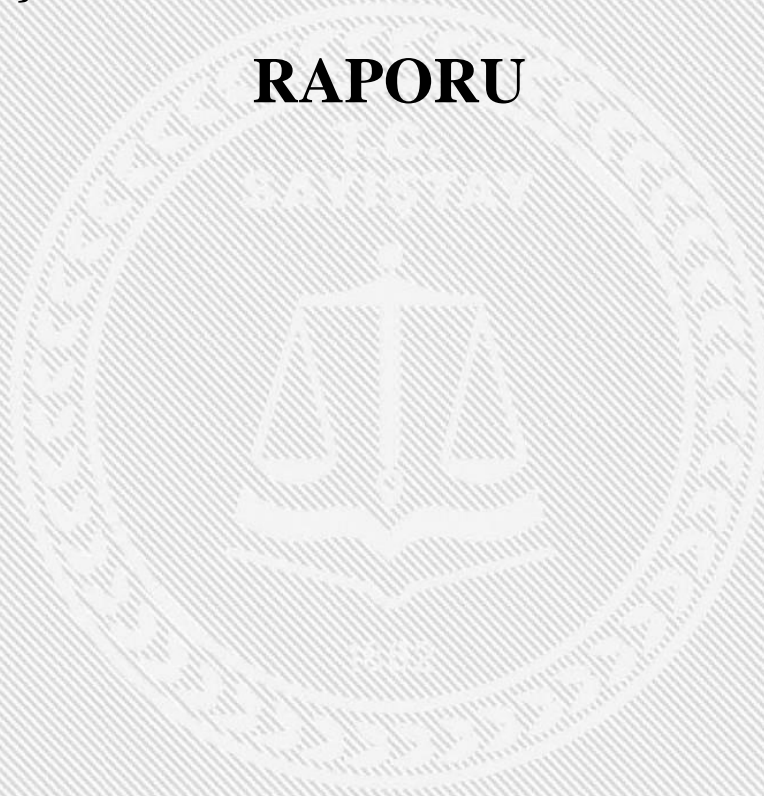


## İÇERİK

<b>TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMUNA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>22</b>



**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMU  
2017 YILI  
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM  
RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

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





## KISALTMALAR

<b>DSİBMY</b>	: Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
<b>HBYS</b>	: Hastane Bilgi Yönetim Sistemi
<b>KBS</b>	: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>MYMY</b>	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
<b>TKHK</b>	: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 İşletme Bazında Kredi Kartlarından Alacaklar Listesi .....	26
Tablo 2 181-Gelir Tahakkukları Hesabı, Kayıt Hataları Listesi .....	28
Tablo 3 Hizmet Kusuru Ödemeleri Listesi .....	29
Tablo 4 Mali Tablo ve MKYS Kayıtları Karşılaştırma Tablosu.....	39
Tablo 5 İşletmeler Arası Borç-Alacak Mukayese Tablosu .....	42
Tablo 6 Sermaye Tahsis Edilmemiş İşletmeler .....	54
Tablo 7 Miadı Dolan Taşınır Malzeme Adet ve Tutarları .....	73



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

## Mali Yapı

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2017 yılı Bütçesiyle Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna 15.795.066.000,00 TL ödenek tahsis edilmiştir.

Ayrıca Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, faaliyetlerinin finansmanında, bütçe dışında kalan döner sermaye işletmesinden 26.670.807.365,61 TL kaynak kullanmıştır.

## Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 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 Kanun'un 49 ve 80'inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre; muhasebe sistemi tahakkuk esastır. Mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Kamu İdaresinin bütün varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderleri ile garantileri gibi tüm mali işlemlerini kapsar.

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

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

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

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

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun, muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklara bağlı muhasebe birimleri tarafından yürütülmektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 25.08.2017 tarih ve 30165 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 694 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kapatılarak görev ve yetkileri, Sağlık Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğüne verilmiştir.

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

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

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

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

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

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

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

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

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

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

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

## **5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI**

### **BULGU 1: Kamu İdaresinin Muhasebe ve Raporlama Sistemi İle İlgili Sorunlar**

Kamu idaresi tarafından sunulması gereken 2017 yılı birleştirilmiş veriler defteri, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ile geçici ve kesin mizan cetvelleri *Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar* uyarınca, en geç Şubat ayı sonuna kadar Sayıştaya verilmesi gereken bilgi, belge ve tablolar, raporlama sürecinin tamamlandığı Mart ayı sonu itibariyle sunul(a)mamıştır.



25 Ağustos 2017 tarihli 694 sayılı KHK gereğince, ilga edilen Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı döner sermaye işletmelerinin, 10 Kasım 2017 tarihi itibarıyla kapanış işlemleri tamamlanmış ve 2017 yılı dönem sonu/kapanış mali tabloları düzenlenmiştir. Ancak Kurumun genel bütçesinin devrine ilişkin herhangi bir tarih belirlenmediği için, genel bütçeye ait 2017 yılı dönem sonu/kapanış mali tabloları düzenlenmemiştir.

***Kamu idaresi cevabında;*** *Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a İlişkin Yönetmelik* hükümleri gereğince 2017 yılı hesap dönemi sonunda verilecek mali tablo ve belgelerin Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) üzerinden üretilmemesi sebebiyle gönderilemediğinin Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığınca Sayıştaya iletildiği, KBS üzerindeki sistemsel sorunun Maliye Bakanlığınca çözülmesine müteakiben (Mülga) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2017 Yılı Hesap Dönemi Sonu Kamu İdare Hesaplarının Strateji Geliştirme Başkanlığının yazısı ile Sayıştaya iletildiği ve 5018 sayılı Kanun'un 61'inci maddesi hükmü gereğince bulguya konu istenen tüm bilgilerin Maliye Bakanlığınca bağlı muhasebe birimlerinde bulunması sebebiyle kamu idaresince konuya ilişkin raporların üretilmediği, bulguya ilişkin diğer hususların da yer aldığı sorunların Strateji Geliştirme Başkanlığının yazısı ile Maliye Bakanlığının bilgisine sunulduğu ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** 5018 sayılı Kanun uyarınca kamu idarelerinde mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi, idarelerin tüm mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması amacıyla;

-İşlemlerin sistemli ve zamanında muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için, bu süreçteki görevlilerin yetki ve sorumluluklarının net olarak tanımlanması, Maliye Bakanlığı ile ilgili kamu idaresi arasındaki karşılıklı sorumlulukların netleştirilmesi,

-Muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili kılınmasını sağlayacak şekilde kurulup işletilmesi,

-Mali tabloların kamu idaresinin tüm varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarını tam ve doğru raporlaması için gerekli iç kontrol süreçlerinin tanımlanması, kamu idaresinin sorumluluğu altındaki varlık ve yükümlülüklerle ilişkin raporlama ve hesap verme sorumluluğunun önündeki engellerin kaldırılması,

-Düzenlenecek yardımcı hesaplar defteri veya bilişim sistemi kayıtlarının ilgililerin sorumluluklarına göre düzenlenmesi,

sağlanmalıdır.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2017 yılına ilişkin mali rapor ve tabloları hakkında, denetim görüşü oluşturabilmek için gerekli mali rapor ve tablolar ile kurumdan talep edilen bilgi ve belgeler, kamu idaresi yönetimi tarafından sağlan(a)madığı için görüş bildirilememektedir.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Döner Sermaye İşletmelerine Tahsis Edilen Sermaye Miktarlarının Tam ve Doğru Şekilde Muhasebeleştirilmemesi**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) tarafından döner sermayeli işletmelerine tahsis edilen sermaye miktarlarının tam ve doğru şekilde muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

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 sermayeyi ifade etmektedir. Bakanlıklar ve bağlı kuruluşları, kanunlar veya kanunların verdiği yetkiye istinaden merkez ve taşra teşkilatlarında döner sermaye işletmesi kurabilmektedir.

209 sayılı Kanun uyarınca, TKHK Döner Sermaye İşletmeleri için sekiz milyar Türk Lirası sermaye miktarı tahsis edilmiştir. Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY)'nin 162'nci maddesinde, kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak, döner sermayeli kuruluşlara verdikleri ayni ve nakdi sermayelerin izlenmesi için, 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı'nın kullanılacağı ifade edilmektedir. Yukarıda belirtilen yönetmelik hükümleri uyarınca, kanunla tahsis edilen sermaye tutarı, TKHK tarafından işletmelere tahsis edilmeli ve bu tutar 242 no'lu muhasebe hesabında izlenmelidir. Ancak, genel bütçeye ilişkin muhasebe kayıtlarının incelenmesi neticesinde, 242 no'lu muhasebe hesabının borcunda bulunan tutarın, 4.811.364.793,95 TL olduğu ve 3.188.635.206,05 TL'lik sermaye tahsisinin muhasebeleştirilmediği görülmektedir. Bu durum kamu idaresi tarafından döner sermaye işletmelerine tahsis edilen sermayenin tam ve doğru şekilde muhasebeleştirilmediğini ortaya koymaktadır.

Diğer taraftan, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde (DSİBMY), işletmelere kamu idarelerince tahsis edilen sermaye miktarlarının izlenmesi için 500-Sermaye Hesabı'nın, işletmeye tahsis edilen sermayenin ödenmemiş kısmının izlenmesi için ise 501-Ödenmemiş Sermaye Hesabı'nın, kullanılacağı belirtilmektedir. Döner sermayeye ilişkin muhasebe verilerinin incelenmesi sonucunda, 500-Sermaye Hesabı'nda 8.006.545.512,21 TL, 501-Ödenmemiş Sermaye Hesabı'nda ise 3.186.397.579,94 TL bulunduğu görülmüştür. İki hesapta bulunan tutarlar arasındaki fark olan 4.820.147.932,27 TL yerine getirilen sermaye taahhütlerini ifade etmektedir.

Dolayısıyla, TKHK'ca gerçekleştirilen sermaye tahsis tutarlarının, döner sermayeli kuruluşların özkaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerekmektedir. Ancak TKHK tarafından işletmelerine tahsis edilen sermaye miktarı döner sermayeye ilişkin muhasebe verilerinde 8.006.545.512,21 TL olmasına karşın genel bütçeye ait muhasebe kayıtlarında 4.811.364.793,95 TL olarak görülmektedir. Mevcut durum tahsis edilen sermayenin muhasebeleştirilmesinde hata yapıldığını göstermektedir. Bu sebeple, mali tabloların gerçek durumu yansıtmasını sağlamak amacıyla, TKHK'nca taahhüt edilen sermaye miktarı ile döner sermayeli işletmelerin özkaynak hesaplarında yer alan tutarların 242 Hesabına yapılacak muhasebe kaydı ile eşitlenmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Sağlık Bakanlığı tarafından düzenlenen ve muhasebe kayıtlarının düzeltilmesine yönelik Sağlık Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğüne iletilen yazı sonucunda gerekli düzeltme kaydının yapıldığı belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından gönderilen belgelerden, konuya ilişkin olarak 2018 yılı içerisinde ön muhasebe kayıtlarının oluşturulduğu görülmekle birlikte, Kurum 2017 Mali Tablolarında herhangi bir düzeltici işlemin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Konu sonraki yıl denetim çalışmalarında izlenecektir.

## **BULGU 2: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Bünyesindeki Sosyal Tesislerin Mali İşlemlerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Uygun Biçimde Yürütülmemesi ve Raporlanmaması**

Kurum bünyesinde farklı adlar altında faaliyet göstermekte olan sosyal tesislere ait mali işlemlerin, 5018 sayılı Kanun'a uygun biçimde kaydedilmediği ve raporlanmadığı görülmüştür.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 191'inci maddesinde, memurların sosyal tesis ihtiyaçları hususu düzenlenmiştir. Maddede; *"Devlet Memurları için lüzum ve ihtiyaç görülen*

*yerlerde çocuk bakımevi ve sosyal tesisler kurulabilir. Bunların kuruluş ve işletme esas ve usulleri Devlet Personel Başkanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca birlikte hazırlanacak genel yönetmelikle belirlenir.”* denilmektedir. Bu kapsamda, Kurum bünyesinde 53 adet kreş ve 1 adet yemekhane olmak üzere toplam 54 adet sosyal tesis faaliyet göstermektedir.

Mevcut uygulamada sosyal tesisler, faaliyetlerini 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan, “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” ile kamu sosyal tesislerine ilişkin tebliğler çerçevesinde yürütmektedirler. Yılları bütçe kanunlarıyla da sosyal tesislerde görevli personele ilişkin ödemeler ve personel istihdamına ilişkin konularda zaman zaman düzenlemeler yapılabilmektedir. Söz konusu düzenlemelerin sosyal tesisler hakkında genel bir çerçeve çizmediği ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Sosyal tesislerin, bağlı bulunduğu idareden ayrı bir tüzel kişiliği olmadığından ve kurulması, yönetilmesi ve işletilmesine ilişkin yasal bir düzenleme bulunmadığından bu tesislerin, bağlı bulunduğu kamu kurumunun hukuk düzeninden ve bütçe ile kesin hesabından ayrı düşünülmemeyeceği açıktır. Bu noktada, sosyal tesisin varlıkları yükümlülüklerini karşıladığı müddetçe herhangi bir sıkıntı olmamakla birlikte, varlıklarının yükümlülüklerini karşılayamaması halinde ne yapılacağı belirsizdir. Uygulamada böyle bir durumda, sosyal tesisten alacaklı durumda olan üçüncü kişilerce mahkemeye başvurularak alacağın, sosyal tesisin bağlı bulunduğu kamu idaresinden talep edildiği ve mahkemelerce de bu yönde karar verildiği görülmektedir. Aynı durum, sosyal tesislerde çalıştırılan personele ödenecek yükümlülükler için de geçerli bulunmaktadır. Bu kapsamda, sosyal tesislerin hak ve yükümlülüklerinin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bağlı bulunduğu kamu idaresince sosyal tesislere ilişkin tüm yükümlülüklerin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi ve ileride kurumun karşılaşılabileceği riskleri en aza indirme konusunda gerekli önlemlerin alınabilmesi açısından, kurum muhasebe sisteminin, sosyal tesisin taahhüt altına girdiği tüm yükümlülükleri gösterecek şekilde oluşturulması ve sosyal tesislere ilişkin mali sonuç doğurabilecek tüm iş ve işlemlerin, 5018 sayılı Kanun'da belirtilen kamu maliyesinin temel ilkelerinden biri olan, kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve yürütüleceği esası doğrultusunda, bağlı bulunduğu kurumun mali tablolarında gösterilmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un “Bütçe Türleri ve Kapsamı” başlıklı 12'nci maddesi ve

“Muhasebe Sistemi” başlıklı 49’uncu maddelerinde; kamu idarelerince kanunla belirlenen bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı, kamu hesaplarının kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran her türlü işlemlerle garanti ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedileceği, muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir. Söz konusu maddelerin, “Üst Yöneticiler” başlıklı 11’inci ve “Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddeleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticinin sorumluluğunda bulunan tüm mali işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmesi ve raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

“Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller”in hazırlanmasına dayanak gösterilen 178 sayılı KHK’nin 11’inci maddesinde yer alan “Muhasebe Sistemi” kavramı, 5018 Sayılı Kanun’da yer alan “Muhasebe Sistemi”nden bağımsız ve ayrı düşünülemez. Ayrıca söz konusu KHK Maliye Bakanlığına, ikincil düzenlemelerle 5018 sayılı Kanun’da sayılan bütçe/idare türlerinden farklı, fiili (de facto) bütçe/idare oluşturulması anlamına gelen ayrı ve bağımsız bir muhasebe sistemi kurulması hususunda açık bir yetki vermemektedir. Maliye Bakanlığı’na 178 Sayılı KHK’nin 11/o maddesi ile verilen yetkinin, 5018 sayılı Kanun’da açıklanan “Muhasebe Sistemi” içinde, kamu maliyesinin temel ilkeleri, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Mali Tabloların Sunulması başlıklı 1 no.lu Devlet Muhasebe Standardının "Mali Raporlamanın Niteliksel Özellikleri ve Temel İlkeler" başlıklı bölümünde de mali tabloların doğru, tam sunuş ve eksiksiz olma özelliklerini taşıması gerektiği ifade edilmektedir. Standartlara göre; mali tablolardaki bilgiler, önemlilik ve maliyet çerçevesinde eksiksiz olmalıdır ve bütünü kavramalıdır. Bilginin bir kısmının dahil edilmemesi, bilginin tamamının yanlış ve yanıltıcı olmasına, bu nedenle de güvenilirlik ve uygunluk özelliğini kaybetmesine yol açacaktır.

2017 yılına ilişkin Kurumdan alınan denetimden geçmemiş Sosyal Tesisler Konsolide Gelir-Gider Tablosu incelendiğinde; 28.287.464,5 TL gidere karşılık, 32.282.091,84 TL gelir sağlandığı, dolayısıyla 3.994.627,34 TL kâr elde edildiği anlaşılmaktadır. 2016 Sayıştay Denetim Raporunda da bu hususa yer verilmiş olmasına rağmen konuyla ilgili herhangi bir ilerleme sağlanamadığı ve uygulamaya 2017 yılında da devam edildiği görülmektedir.

Sonuç olarak, sosyal tesis faaliyetlerinin bağlı oldukları kamu idaresine ait mali tablolarda gösterilebilmesi için, 5018 sayılı Kanun'a uygun olarak, gerekli düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** sosyal tesislerin gelirini oluşturan tarifelerin yayımlanan tebliğler çerçevesinde belirlendiği, gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin belgelerin kamu idaresi muhasebe belgeleri ve bütçeleri ile birlikte tutulması ile bu tesislerin işletme giderleri için bağlı oldukları kurum ve kuruluşların bütçelerinden herhangi bir katkıda bulunulmaması hususunda gerekli tedbirler alınacağı belirtilmiştir.

Ayrıca Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından 2016 yılı Sağlık Bakanlığı Denetim Raporunda yer alan bulguya yönelik olarak sosyal tesislerin mali yapısının mevzuat düzenlemesine ilişkin Maliye Bakanlığına yazı gönderildiği ve Maliye Bakanlığınca gönderilen cevabi yazıda; Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller ile 178 sayılı KHK'nın verdiği yetki çerçevesinde 5018 sayılı Kanunda öngörülen muhasebe sistemi dışında sosyal tesislerin kendine özgü koşulları dikkate alınarak kamu muhasebe sistemi ile uyumlu bir sosyal tesis muhasebe sistemi kurulduğu, söz konusu esasların 56'ncı maddesinde yer alan “ *Sosyal tesisler, faaliyet döneminin bitimini takip eden 1 ay içerisinde mali tablolarını bağlı oldukları kurum ve kuruluşların merkez birimlerine gönderirler. Merkez birimleri kuruma bağlı tüm sosyal tesislerin mali raporlarını konsolide ederler.*” hükmüne yer verilerek kamu idare hesaplarının Sayıştaya verilmesi hususunda sosyal tesislere ilişkin sağlıklı bir mevzuat alt yapısının oluşturulduğunun değerlendirildiği, ayrıca Genel Yönetim Mali İstatistikleri konulu 46 Sıra Nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Tebliğ ile sosyal tesislerin, genel yönetim mali istatistiklerinin derlenmesi ve raporlanması amacıyla genel yönetim sektörü içerisine alındığı ve mali verilerin konsolide mali tablolarda raporlanmasının sağlandığı, sosyal tesisi olan kamu idarelerinin dönüşüm tabloları aracılığıyla sosyal tesis hesaplarını kendi hesapları ile konsolide ederek ilgili birimlere sunabileceğinin değerlendirildiğinin belirtildiği, bu sebeple kamu idaresince konuya ilişkin iş ve işlemlerin söz konusu yazı doğrultusunda gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** sosyal tesislerin, bağlı bulunduğu idareden ayrı bir tüzel kişiliği olmadığından ve kurulması, yönetilmesi ve işletilmesine ilişkin yasal (kanuni) bir düzenleme bulunmadığından bu tesislerin, bağlı bulunduğu kamu kurumunun hukuk düzeninden ve bütçe ile kesin hesabından ayrı düşünülemez. Bu itibarla, sosyal tesislerce gerçekleştirilen faaliyetlere

ilişkin mali sonuçların, alacak, yükümlülük ve tahahhütleri içerecek şekilde, 5018 sayılı Kanun'un öngördüğü "muhasebe sistemi" içerisinde, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde, Kurum mali tablolarında, açıklama ve dipnotları ile birlikte gösterilmesi ve raporlanması sağlanmalıdır.

### **BULGU 3: Kuruma Başka Kamu İdarelerinden Tahsis Edilen Taşınmazların Muhasebe Sisteminde İzlenmemesi**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) tarafından kullanılan ve başka kamu idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ile muhasebe yönetmelikleri gereği, "Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formu"nda izlenmesi ve mali tablolara uygun değerlerle kaydedilmesi gerekmektedir.

Kamu idarelerine ait taşınmazların tapu kayıtlarına ne şekilde tescil edeceği 5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun'da, "...*Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına, ... tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir.*" denilmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 44 ve 45'inci maddelerine dayanılarak çıkarılan, Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in, "Kayıt şekli" başlıklı 7'nci maddesinde, kamu idarelerinin mülkiyetleri, yönetimleri altında olan taşınmazlar ile kendilerine tahsisli bulunan taşınmazların kaydedilme usulleri ile kayıt sırasında kullanılacak formlar belirlenmiştir. Yönetmelik'in 7'nci maddesinin 1/d bendinde, tapu kütüğünde üçüncü kişiler adına tescilli veya diğer kamu idarelerinin yönetiminde olmakla birlikte irtifak hakkı tesisi, tahsis, kiralama, kullanma izni verilmesi gibi yollarla kullanım hakkı kendilerine verilen taşınmazların kaydının Ek-6'daki "Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formu'nda" yer alan bilgileri içerecek şekilde bilgisayarda veya deftere yazılması gerektiği düzenlenmiştir. Yönetmelik'in 5'inci maddesinde yönetmelik eki Ek-1'deki Kayıt Planının "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar" başlığı altında yer alan taşınmazların maliyet bedeli üzerinden, maliyet bedeli belirlenemeyenlerin ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı, taşınmazların rayiç değerinin ise maliki kamu idaresince, başka bir kamu idaresinin yönetiminde veya kullanımında olanların ise bu idarelerce tespit edileceği düzenlenmektedir.

Kuruma bağlı sağlık tesislerine farklı kamu idarelerinden tahsis edilen ya da kurum tarafından, idari hizmet binası, semt polikliniği, depo gibi çeşitli amaçlarla üçüncü kişilerden kiralanmış çok sayıda taşınmazı bulunmaktadır. Yapılan denetimlerde, kurumun yönetiminde

veya kullanımında bulunan bu taşınmazların önemli kısmının mali tablolara tam ve doğru şekilde kaydının yapılmadığı tespit edilmiştir.

23.12.2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile 27.12.2014 tarih ve 29218 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde taşınmaz malların muhasebe kaydıyla ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 130, 131 ve 132’nci maddeleri ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin 170, 172, 174, 176 ve 186’ncı maddelerindeki değişikliklerle, taşınmaz hesap kodlarının altında "*03-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar*" şeklinde alt kod eklenmiştir. 47 No’lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Amortisman ve Tükenme Payları)’nin “Tahsisli Taşınmazların Amortisman İşlemler” başlıklı 7’nci maddesinde diğer kamu idarelerine tahsis edilen taşınmazların amortisman işlemlerinin, taşınmazı kullanan kamu idaresi muhasebe birimi tarafından muhasebeleştirileceği düzenleme altına alınmıştır.

Genel bütçeli bir kamu idaresi olan TKHK’nın 5018 sayılı Kanun’un 45’inci maddesi gereği, kendi adına bir taşınmazının bulunması mümkün değildir. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığından alınan verilere göre, kurumun tahsisli ya da kiralama suretiyle kullanımında olan 1643 taşınmazı bulunmaktadır. Bunların çoğu, mülkiyeti Hazine’ye ait olmakla beraber, sağlık hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla kuruma tahsis edilmiş taşınmazlardır. Kurum tarafından kullanılmakta olan taşınmazlara ait bu kayıtlar incelendiğinde taşınmazların bir kısmı için belirlenmiş bir değer (maliyet bedeli, rayiç, bedel ya da iz bedeli) olmadığı, değer kısmının boş olduğu görülmektedir.

Kurumun muhasebe kayıtlarında 252-Binalar Hesabı’nda (yalnızca 48 muhasebe birimi üzerinde) 426.154.781 TL olduğu görülmektedir. Bu rakamın bir kısmının, muhasebe kaydı açıklamalarından bina ya da taşınmazla ilgili, değer arttırıcı nitelikte olmayan bakım ve onarım giderleri olduğu tespit edilmiştir. Kuruma bağlı sağlık tesislerinin kullanımına tahsisli çok sayıda taşınmaz olması, muhasebe birimlerinin önemli kısmında kayıt bulunmaması ve 252-Binalar Hesabı’ndaki rakamın değer arttırıcı nitelikte olmayan bakım ve onarım giderlerini de içermesi sebebiyle, tahsisli taşınmazların çoğunun mali tablolara mevzuata uygun şekilde kaydedilmediği ve raporlanmadığı anlaşılmaktadır. Oysa, muhasebe yönetmelikleri gereği, kurum tarafından başka kamu idarelerinden tahsisli olarak kullanılan taşınmazların malik idare tarafından belirlenmiş maliyet bedeli, böyle bir değerlendirme yoksa kurum tarafından belirlenecek rayiç bedeli üzerinden 03 Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar alt kodunda izlenmesi, ayrıca, 47 ve



41 No'lu Muhasebat Genel Tebliği gereğince bu taşınmazlar için Tebliğ'de öngörülen oranlar üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (g) bendinde, tanımı yapılan kamu kaynakları arasında kurumların kullanımında ve yönetiminde bulunan taşınır ve taşınmaz mallar da yer almaktadır. Kanun'un "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesi uyarınca, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, kullanımından sorumlulukları olduğu gibi taşınmaz malların tam ve doğru şekilde kaydından ve raporlanmasından dolayı da sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle, kurumun yönetim ve kullanımında bulunan taşınmazların, harcama birimleri tarafından Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ile Muhasebe Yönetmeliklerine uygun olarak ilgili formlara kaydedilmesi, yapılacak muhasebe kayıtlarıyla taşınmazların mali tablolarda tam ve doğru şekilde izlenebilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "konu ile ilgili olarak 07.05.2018 tarih ve E.232 sayılı yazı ile il sağlık müdürlükleri talimatlandırılmıştır. Müteakip işlerimizde de bulguda belirtilen hususlara titizlikle riayet edilecektir" denilmiştir.

***Sonuç olarak*** kurum mali tablolarının, tam, doğru ve güvenilir olması bakımından kurumun, hem mülkiyetindeki hem de tahsisli olarak kullanımındaki taşınmazların, muhasebe sisteminde doğru hesap kodları altında izlenmesi ve raporlanması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Hizmete Giren Şehir Hastanelerine ait Varlık ve Yükümlülüklerin Kayıt Edilmemesi, Kira Ödemelerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Muhasebe İçi Envanter İşlemlerinin Yapılmaması**

Hizmete giren şehir hastanelerinden kaynaklanan varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerinin, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve 53 Sıra No'lu Tebliğ ile değişik 45 Sıra No'lu Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Tebliği'ne uygun muhasebeleştirilmediği görülmektedir.

Söz konusu mevzuata göre yap-kirala-devret modeli ile edinilen maddi duran varlıklar, finansal kiralama işlemi olarak değerlendirilecektir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 25'inci maddesi gereğince, finansal kiralama işlemine konu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılacak; muhasebeleştirme düşük olan değer üzerinden yapılacaktır. Sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutar mali borç olarak kaydedilecek, finansal kiralama borçlanma maliyeti ise ilgili oldukları dönemde gider

kaydedilmek üzere ayrı bir hesapta izlenecektir. Finansal kiralamadan kaynaklanan mali borçlar vade durumuna göre kayıt edilecektir.

Yapımı tamamlanan ve idare tarafından kabulü yapılan kiralamaya konu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden 25 Maddi Duran Varlıklar grubuna, ödenecek bedelin içerisinde taşınırların da yer alması halinde ise; taşınırlar, belirlenen bedel üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilecektir. Sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutar mali borç olarak vade durumuna göre 30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar ve 40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar hesap gruplarında takip edilecektir. Bu kapsamda, toplam kira tutarı ile maddi duran varlığın kayıtlı tutarı arasındaki borçlanma maliyetlerine ilişkin fark ait olduğu döneme göre, 308-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı'na veya 408-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı'na borç; vadesi bir yılı aşmayan kira tutarları 307-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı'na, sonraki yıllara ait kısmı 407-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı'na alacak kaydedilecektir.

Kira bedeli ödemeleri de 307 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı'na borç, 325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya 103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara alacak; diğer taraftan 830 Bütçe Giderleri Hesabı'na borç, 835 Gider Yansıtma Hesabı'na alacak kaydedilerek yapılacaktır.

Mülga Kamu Hastaneleri Kurumunun muhasebe işlemleri incelendiğinde; hizmete giren şehir hastanelerine ilişkin 25 Maddi Duran Varlıklar, 30/40 Kısa/Uzun Vadeli İç Mali Borçlar hesap gruplarına herhangi bir kaydın yapılmadığı; bu nedenle amortisman ve kur farklarının giderleştirilemediği; kira ödemelerinin ise 630 Giderler Hesabı'na borç kaydedilmek suretiyle yapıldığı anlaşılmaktadır.

Hizmete giren şehir hastanelerine ilişkin varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, mevzuata uygun yapılmaması sonucunda; aktif mahiyetteki 25 Maddi Duran Varlıklar ile pasif mahiyetteki 30/40 Kısa/Uzun Vadeli İç Mali Borçlar hesap grupları ve faaliyet sonuçları hesapları, gerçek ve fiili durumu göstermemektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Konu, gerekli işlemlerin yapılmasına yönelik olarak 15.05.2018 tarih ve E.248 sayılı yazımız ile ilgili birimlere iletilmiş olup konunun takibi titizlikle gerçekleştirilecektir.” denilmiştir.

**Sonuç olarak** hizmete giren şehir hastanelerine ilişkin varlık ve yükümlülük ile envanter

işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının mevzuata uygun olarak yapılması gerekmektedir.

**BULGU 5: Taşra Teşkilatı Sözleşmeli Kadrolarına Atananların Sözleşme Süresince Merkez Teşkilatı Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi**

663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca sözleşme yapılan hastane yöneticisi, başhekim ve başhekim yardımcılarında bir kısmının Sağlık Bakanlığı merkez teşkilatında Müsteşar Yardımcısı, Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Daire Başkanı ve Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanı olarak görevlendirildiği tespit edilmiştir.

663 sayılı KHK'nın mülga 30'uncu maddesinde; Kamu Hastaneleri Birliklerinin birlik teşkilatının, genel sekreterlik ve hastane yöneticiliklerinden oluştuğu, birliğe bağlı hastanelerin, hastane yöneticisi tarafından yönetildiği, hastane yöneticisine bağlı olarak başhekimlik, idarî ve malî işler ile sağlık bakım hizmetleri müdürlükleri kurulduğu, mülga 31'inci maddesinde ise; hastane yöneticisinin, hastane ölçeğinde Genel Sekreterin görev, yetki ve sorumluluklarına sahip olup, hastanede tüm hizmetlerin verimli ve mevzuata uygun şekilde yürütülmesinden Genel Sekretere karşı sorumlu olduğu, hükmüne yer verilmektedir.

Söz konusu KHK'nın mülga 32'nci maddesinde; ekli (II) sayılı cetvelde yer alan unvanlarda sözleşmeli personel çalıştırılabileceği ve bu personelin statüleri düzenlenmiştir. (II) sayılı cetvelde 500 hastane yöneticisi, 850 başhekim, 2000 başhekim yardımcısı için sözleşmeli kadrosu öngörülmüştür. Aynı maddenin (5) nolu bendinde; *“Sözleşmeli statüde istihdam edilecek personelle yapılacak sözleşme ekinde kurumsal hedefler ve performans değerlendirme kriterleri de gözetilerek hazırlanan bireysel performans kriterleri ve hedefleri belirtilir. Kurum Başkanı, genel sekreterle doğrudan; başkanlar, hastane yöneticileri, başhekim ve müdürlerle genel sekreterin teklifi üzerine sözleşme yapar. Uzman personel ile büro görevlilerinin sözleşmeleri genel sekreter tarafından yapılır. Başhekim yardımcılarıyla başhekimin, müdür yardımcılarıyla ilgili müdürün teklifi üzerine hastane yöneticisi tarafından sözleşme yapılır. Sözleşmelerin süresi iki yıldan dört yıla kadar olabilir. Süre sonunda tekrar sözleşme yapılabilir. Sözleşme eki performans hedeflerindeki gerçekleştirmelere bağlı olarak süresinden önce de sözleşmeler sona erdirilebilir. Başarısızlık sebebiyle genel sekreterin değişmesi halinde başkanların ve başarısızlığa sebebiyet veren hastane yöneticilerinin sözleşmeleri kendiliğinden sona erer. Ancak bunlar yeni görevlendirmeler yapıncaya kadar görev yapar. Yeni hastane yöneticisinin göreve başlamasından itibaren, ilgili hastane başhekimi, müdürleri, başhekim yardımcıları ve müdür yardımcılarının; yeni başhekim ve müdürlerin göreve başlamasından*

*itibaren de yardımcılarının bir ay sonunda sözleşmeleri kendiliğinden sona erer.*” hükmü yer almaktadır. Mülga 34’üncü maddede ise; hastanelerin; tıbbî ve malî kriterler ile kalite, hasta ve çalışan güvenliği ve eğitim kriterleri çerçevesinde Kurumca belirlenecek usûl ve esaslara göre altı aylık veya bir yıllık sürelerle değerlendirmeye tabi tutulacağı, değerlendirme sonuçlarına göre hastanelerin yukarıdan aşağıya doğru (A), (B), (C), (D) ve (E) şeklinde gruplandırılacağı ve Birliğin grubunun, hastanelerinin ağırlıklı ortalamasına göre belirleneceği, yapılan değerlendirme sonuçlarına göre birliğin;

a) Grup düşürülmesi,

b) (D) grubunda devralınması halinde, üçüncü değerlendirmede üst gruba çıkarılamaması,

c) (E) grubunda devralınması halinde, ikinci değerlendirmede üst gruba çıkarılamaması,

ç) Bünyesindeki hastanelerden birinin ard arda yapılan iki değerlendirmede de grup düşürülmesi,

d) (E) grubu hastane ile devralınması halinde, ikinci değerlendirmede bu hastanenin bir üst gruba çıkarılamaması,

hallerinde Kurumca genel sekreterin görevine son verileceği, (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan hallerin hastane ölçeğinde gerçekleşmesi durumunda ise, genel sekreterce hastane yöneticisinin görevine son verileceği, yapılan değerlendirmeler sonucu belirlenen birliklerin ağırlıklı ortalamasının, Kurum Başkanının performansının ölçülmesinde esas alınacağı belirtilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde; her bir sözleşmede performans kriterlerinin belirlendiği, performans kriterleri açısından başarıların ölçüldüğü ve değerlendirildiği, bu değerlendirme sonucu olarak da genel sekreter ve hastane yöneticilerinin dolayısıyla da hastane yöneticisine bağlı olan başhekim, başhekim yardımcıları ile müdür ve müdür yardımcılarının sözleşmelerinin devam etmesine veya son verilmesine karar verildiği görülmektedir. Ancak hastane yöneticisi, başhekim ve başhekim yardımcısı sözleşmesi yapılan kişilerin bu görevlerde fiilen bulunmayıp merkez teşkilatında görevlendirildiği durumlarda sözleşme konusu işi yapmamakta, ait olduğu göreve ilişkin kadro boş bırakılmaktadır. Dolayısıyla sözleşme konusu iş yerine getirilmediğinden sözleşmelerin sona erdirilmesi gerekmektedir. Ayrıca sözleşme yapılan sağlık tesisi veya birliğe katkılarından

dolayı hak edilmesi gereken ek ödemeler de o sağlık tesisi veya birlikte görev yapılmamasına karşın, kişilere ek ödeme olarak sözleşme yaptıkları yerden ödenmeye devam edilmektedir.

Diğer taraftan söz konusu kişilerin merkez teşkilatında görevlendirilmesine ilişkin kararlar incelendiğinde; **sözleşme süresince** merkez teşkilatında görevlendirildikleri görülmektedir. 663 sayılı KHK'nin mülga 33'üncü maddesinde; sözleşmeli personelin ihtiyaç halinde Kurumun ve Bakanlığın merkez teşkilatında **sürelili** olarak görevlendirilebileceği hükmü yer almaktadır. Ancak görevlendirmeler süreli değil sözleşme süresince yapılmıştır.

2451 sayılı "Bakanlıklar ve Bağlı Kuruluşlarda Atama Usulüne İlişkin Kanun" un 2'nci maddesinde (2) sayılı cetvelde gösterilen unvanları taşıyan görevlere müşterek kararla atama yapılacağı belirtilmektedir. Müsteşar Yardımcısı, Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Bakanlık Daire Başkanı ve Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanı da (2) sayılı cetvelde sayılmaktadır. Dolayısıyla müşterek kararla atama yapılması gereken görevlere sözleşmeli statüdeki kişilerden görevlendirme yoluyla atama yapılmış olmaktadır.

Taşra teşkilatında belirli unvanlar için sözleşme yapılan kişilerin, merkez teşkilatında farklı unvanlarda görevlendirilmesi, sözleşmenin devam etmesi için öngörülen performans ve başarı kriterleri yönünden sözleşme konusuyla örtüşmediğinden; merkez teşkilatında görevlendirmenin zorunlu olması durumunda sözleşmelerin sona erdirilerek 657 sayılı Kanun kapsamında atama ve/veya görevlendirme yapılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 42 nci maddesinin 18 inci fıkrasında yer alan; "Sözleşmeli personel olarak görev yapanlar, ihtiyaç halinde Bakanlığın ve bağlı kuruluşlarının merkez teşkilatında daire başkanı ve daha üst yönetici kadrolarıyla Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığının Başkan, Başkan Yardımcısı, Enstitü Başkanı ve Genel Sekreter unvanlı kadrolarında süreli olarak görevlendirilebilir ve bu husus sözleşmelerde belirtilir." hükmü uyarınca görevlendirmelerin yapıldığını belirtmiştir.

**Sonuç olarak** taşra teşkilatında belirli unvanlar için sözleşme yapılan kişilerin, merkez teşkilatında farklı unvanlarda görevlendirilmesi, sözleşmenin devam etmesi için öngörülen performans ve başarı kriterleri yönünden sözleşme konusuyla örtüşmediğinden; merkez teşkilatında görevlendirmenin zorunlu olması durumunda sözleşmelerin sona erdirilerek 657 sayılı Kanun kapsamında atama ve/veya görevlendirme yapılması gerekmektedir.

## **BULGU 6: Memur Maaş Ödemelerinin Hatalı Olmasından Dolayı Gider ve Bütçe Giderleri Hesaplarının Gerçek Tutarları Yansıtması**

Kamu Hastaneleri Kurumu memur personel maaş ödemeleri incelendiğinde; kişilerin hak ettikleri ek gösterge puanlarının Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sisteminde (KBS) öğrenim durumu değişimine göre güncellenmediği, özel sigorta ödemelerinde Gelir Vergisi matrahından düşülmesi gereken sınırların dikkate alınmadığı, eşi memur olan kişilerde her iki eşin de çocuk yardımı aldığı durumların olduğu ve kişilerin medeni hal değişikliğinin güncellenmediği, bu sebeple 630.01 ve 830.01 no.lu muhasebe hesaplarının gerçek durumu göstermediği tespit edilmiştir.

657 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesinde memurlara ödenecek ek göstergelere ilişkin hüküm ile Kanun'a ekli (I) ve (II) sayılı cetvelde hizmet sınıfları itibariyle unvan veya aylık alınan derecelere göre ek gösterge puanları yer almaktadır. KBS'den alınan bordro verileri ve kişilerin kurumdaki bilgileri karşılaştırıldığında bazı kişilere buldukları derecelerine göre daha alt derecelerin bazılarında ise daha üst derecelerin ek göstergeleri üzerinden ödeme yapıldığı görülmüştür. Kişilerin hak ettiği ek gösterge tutarlarının doğru hesaplanarak ödenmesi, fazla ödemelerin kişi borçlarına alınarak tahsil edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63'üncü maddesi 3'üncü bendinde; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin vergi matrahından indirilebileceği belirtilmektedir. Bordrolar incelendiğinde mevzuatın söz konusu hükmüne uyulmadan farklı oranlarda primlerin indirim konusu yapıldığı görülmüştür. Özel sigortaların Gelir Vergisi matrahına mevzuatta öngörülen tutarlarla uygulanması, uygun tutarlarla uygulanmayan kişilerden geriye dönük tahsilat yapılması gerekmektedir.

657 sayılı Kanun'un 202'nci maddesinde aile yardımı ödeneği altında çocuklar için aylık yardım ödeneceği yer almaktadır. Kanun'un 203'üncü maddesinde ise; karı ve kocanın her ikisi de memur iseler bu ödeneğin yalnız kocaya verileceği hüküm altına alınmıştır. Bordro verileri incelendiğinde; aynı kurumda veya eşi farklı kamu kurumunda memur olarak çalışan eşlerin her ikisinin de çocuk yardımı ödeneği aldığı görülmüştür. Bu durumda olan kişiler için çocuk yardımı alması gereken eş belirlenerek, fazla yapılan ödemelerin de geriye dönük olarak kişilerden tahsil edilmesi gerekmektedir.

KBS'deki bordrolardaki medeni hal kısmı, kuruma verilen aile bildirimleriyle karşılaştırıldığında, bazı kişiler için KBS'ye değişikliklerin işlenmemesi sonucunda tutarsızlık olduğu, aile yardımı ödeneği alması gerekirken almayan veya almaması gerekirken alan kişiler bulunduğu görülmüştür.

Denetimler sonucunda tespit edilen ve yukarıda yer alan sistemsel hataların düzeltilerek bordro sisteminin güvenilir ve doğru veri sunmasının sağlanması, hukuka uygunsuzlukların giderilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** 15.05.2018 tarihli ve E.559 sayılı yazıyla İl Sağlık Müdürlüklerine gerekli talimatların verildiği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi ile bulguda belirtilen hususlarda mutabık kalınmakla birlikte bulguda yer alan öneriler yerine getirilmeli ve eksiklikler giderilmelidir. Bu konuda yapılan çalışmalar sonraki denetim çalışmalarında göz önünde bulundurulacaktır.

#### **BULGU 7: Fiilen Şantiye Halindeki Alanlar İçin Yer ve Bahçe Bakım “Hizmet Ödemesi” Yapılması**

Adana ve Mersin Şehir Hastanelerinin yer aldığı yerleşkelerin bir bölümünün şantiye halinde olması nedeniyle, idare tarafından kullanılmadığı, bu alanlarda işçi barakaları ile iş makineleri bulunduğu ve bu alanlarda inşaat faaliyetleri dolayısıyla yer ve bahçe bakım hizmetlerinin sunulmadığı görülmüştür.

Sözleşme ve eklerinde sunulacak hizmetler arasında, yer ve bahçe bakım hizmeti de bulunmaktadır. Şirket tarafından İdare'ye sunulan yöntem beyanında, yer ve bahçe bakım hizmetinin, sözleşmeye konu sağlık tesisi yerleşkesi içindeki tüm açık alanları kapsayacak şekilde sunulacağı ifade edilmiştir. Yerleşkenin, Şirket şantiyesi olarak kullanılan bölümünde yer ve bahçe hizmetlerini sunması mümkün olmadığından, hizmet sunulamayan alan oranında kesinti yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** Adana Şehir Hastanesi inşaat sürecinin kısım kısım bitmesi ve şantiye alanlarının yeşillendirilerek kampüs alanına dâhil edilmesi sebebiyle, süreci müşavir firma ile istişareli olarak takip edildiği ve mahsuplaşma yönünde teknik ekiplerin çalışmalarını yürüttüğü ifade edilmiştir.

Mersin Şehir Hastanesinde çalışmaların tamamlandığı, şirketle mutabık kalınarak geçmişe yönelik mahsuplaştırmaya başlanacağı, mahsuplaştırılacak alanın hizmet

kapsamındaki alanın %33'lük bölümü olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Isparta Şehir Hastanesi ile ilgili mahsuplaşma sürecinin de başlatıldığı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** idare cevabında, bulgu konusu hususa ilişkin sözleşmeye taraf şirket ve müşavir firma ile istişare edilmek suretiyle yersiz ödemelerin mahsup edileceğini ifade etmiştir.

Sözleşme kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin yöntem beyanlarında, yerleşke içerisinde yer bahçe bakım hizmetlerinin hangi alanlara uygulanacağı belirlenmesine ve bulguda bahsedilen nedenlerle hizmet sunulamayan alanların belli olmasına rağmen; hizmet sunulmayan alanların hizmet sunulması gereken alana oranlanarak hizmet bedeli ile çarpılması suretiyle yersiz ödeme tutarının tespit, sözleşme hükümlerine göre, gerekli iken sözleşmeye taraf şirket ile istişare edilmesinin sebebi anlaşılammıştır.

Bulgu konusu yersiz ödemelerin istişare yerine, kullanılmayan alanın hizmet sunulması gereken toplam alana oranlanarak hizmet bedeli ile çarpılması suretiyle tespit edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 8: “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”ne İlişkin Olarak Şirketin Ödemesi Gereken Damga Vergisinin İdare Tarafından Yüklenilmesi**

Yapılan incelemeler neticesinde, şirket tarafından ödenmesi gereken damga vergisi tutarının fiilen idare tarafından ödenmesi sonucunu doğuracak şekilde, damga vergisi tutarının şirkete yapılacak ödemeden kesilmesi yerine; önce “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”ne eklendiği, ardından damga vergisi dâhil tutarın üzerinden, “Hizmet Ödemeleri”nde, Katma Değer Vergisi hesaplandığı ve bu işlemin ardından tekrar damga vergisi hesaplanarak şirkete yapılacak ödemeden kesildiği anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin ikinci fıkrası hükmü şu şekildedir; “*Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder*”. Yine aynı Kanun'un I. Liste IV.1.a. hükmüne göre “*özel şahsa devletin para yatırması halinde*” binde 9,48 Damga Vergisi kesilir.

Damga Vergisi Kanunu'nun açık hükmüne rağmen damga vergisi tutarının şirkete yapılacak ödemelere eklenmesi suretiyle idare tarafından ödenmesinin Damga Vergisi Kanunu'na aykırı olduğu ve bu aşamada eklenen damga vergisi tutarının, “Hizmet Ödemeleri”ne ilişkin hesaplamalarda, Katma Değer Vergisi matrahına da dâhil edilmesi suretiyle fazladan katma değer vergisi ödenmesinin idare tarafından fazladan ödeme



yapılmasına neden olduğu değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Damga vergisi hususunda Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünden alınan 24.02.2017 tarih ve 1962 sayılı görüş kapsamında işlem gerçekleştirildiği ve konunun Maliye Bakanlığının bilgisine sunulduğu ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** idare cevabında, konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığında alınan görüşe göre işlem yapıldığını ifade etmiştir.

Söz konusu görüş incelendiğinde, damga vergisinin İdare tarafından üstlenilmesi gerektiğine dair açık bir ifadeye yer verilmediği görülmektedir.

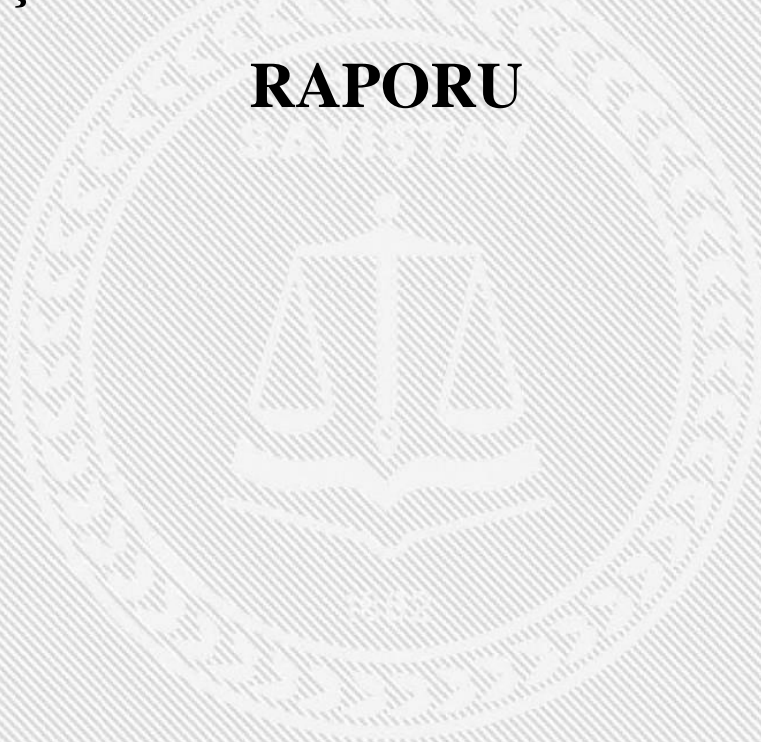
Bu nedenle, sözleşmeye taraf şirketlere yapılacak ödemelerden kesilmesi gereken Damga Vergisi tutarlarının İdare tarafından üstlenilmesi uygulamasının sonlandırılması ve geçmişte yapılan bu mahiyetteki ödemelerin şirketlerden tahsil edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.



**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMUNA BAĞLI DÖNER SERMAYE  
İŞLETMELERİ**

**2017 YILI**

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM  
RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	22
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	23
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	23
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	23
5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	24
6. DENETİM GÖRÜŞÜ.....	43
7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	43
8. EKLER.....	77



## KISALTMALAR

- DSİBMY** : Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği  
**GYMY** : Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği  
**HBYS** : Hastane Bilgi Yönetim Sistemi  
**İŞKUR** : Türkiye İş Kurumu  
**KHK** : Kanun Hükmünde Kararname  
**KMYKK** : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu  
**MKEK** : Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu  
**MKYS** : Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi  
**MYMY** : Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği  
**SGK** : Sosyal Güvenlik Kurumu  
**TDMS** : Tek Düzen Muhasebe Sistemi  
**TKHK** : Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu





## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 İşletme Bazında Kredi Kartlarından Alacaklar Listesi .....	26
Tablo 2 181-Gelir Tahakkukları Hesabı, Kayıt Hataları Listesi .....	28
Tablo 3 Hizmet Kusuru Ödemeleri Listesi .....	29
Tablo 4 Mali Tablo ve MKYS Kayıtları Karşılaştırma Tablosu.....	39
Tablo 5 İşletmeler Arası Borç-Alacak Mukayese Tablosu .....	42
Tablo 6 Sermaye Tahsis Edilmemiş İşletmeler .....	54
Tablo 7 Miadı Dolan Taşınır Malzeme Adet ve Tutarları .....	73



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

## Mali Yapı

Döner sermayeli işletmelerden her biri sağlık tesisi düzeyinde ayrı bütçe hazırlamakta, Kamu Hastane Birliği düzeyinde bütçeler onaylanmaktadır. Muhasebe işlemleri ise Genel Sekreterliklerin Muhasebe Birimi tarafından yürütülmektedir. Kurum döner sermaye bütçesi ve mali tabloları, öncelikle genel sekreterlikler tarafından ilgili sağlık tesislerinden alınan veriler esas alınarak konsolide edilmekte, genel sekreterliklerce Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna gönderilen bütçe ve mali tabloların kurum düzeyindeki konsolidasyonu ise Mali Hizmetler Başkan Yardımcılığı tarafından gerçekleştirilmektedir.

Kurum tarafından verilen yevmiye defteri kayıtları ile diğer tablo ve defterlerden elde edilen mali bilgilere göre 2017 yılı bütçe giderleri 26.670.807.365,61 TL, bütçe gelirleri 24.144.392.388,56, TL, bütçe gelirlerinden ret ve iadeler ise 278.496.234,94 TL'dir. Buna göre, TKHK'nun 2017 yılına ait bütçe açığı 2.804.911.211,99 TL olarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan, TKHK Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Gelir Tablosuna göre 2017 yılı dönem net zararı 1.744.480.330 TL'den oluşmaktadır.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici mizan,
- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,

- Değerli kağıtlar sayım tutanağı,

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

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

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak 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, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.

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

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

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

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

## **5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI**

### **BULGU 1: Alacakların, Sınıflandırma ve Tutar Bakımından Doğru, Tam ve Gerçeğe Uygun Durumu Yansıtması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Döner Sermaye İşletmelerine ait Mali Tablolarında Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin yapılan incelemeler neticesinde, alacakların sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun durumu yansıtmadığı tespit edilmiştir.

**1- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Kayıt Zamanı, Gelir ve Giderlerin Yılı" başlıklı 38'inci maddesinde;** bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda, malî yıl esasına göre tahakkuk ettirilerek, muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

Bazı sağlık tesislerinin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerinden doğan alacakları için muhasebeleştirmeye esas bilgi ve belgeleri muhasebe birimine göndermedikleri, dolayısıyla söz konusu alacakların muhasebe kayıtlarına yansımadağı tespit edilmiştir.

Mahallinde yapılan denetimlerde, 120.11-Gerçek Kişilerden Alacaklar Hesabı'nda takip edilmesi gereken, toplam 308.858,91 TL tutarındaki alacağın (Etlik Zübeyde Hanım Kadın Hastalıkları Eğitim ve Araştırma Hastanesinde 134.009,35 TL ve Erzurum Bölge Eğitim ve Araştırma Hastanesinde 49.546,00 TL, Sağlık Bilimleri Üniversitesi Konya Eğitim ve Araştırma Hastanesinde 125.303,56 TL) mali tablolara yansımadağı görülmüştür.

Sağlık tesislerince, faaliyetlerden doğan alacakların, zamanında ve eksiksiz olarak muhasebe birimlerine iletilmesi ve yönetmelik hükümleri çerçevesinde, mali kayıtların tam, doğru ve eksiksiz gerçekleştirilmesi için, gerekli önlemlerin alınarak, iş akış şemalarının oluşturulması sağlanmalıdır.

**2-** Mahalli idarelerin tüzel kişiliklerinde değişiklikler gerçekleştiren; 5747 sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun gereğince, bazı belediyelerin tüzel kişiliklerine son verilmiştir. 5747 ve 6360 sayılı Yasalara istinaden kapatılan belediyelerin malvarlıkları, hak, alacak ve borçlarıyla katıldıkları yerel yönetim tüzel kişiliklerine devredilmiştir.

Mahallinde yapılan denetimlerde, Konya Numune Hastanesinin 120.04-Mahalli İdarelerden Alacaklar Hesabı'nda 2005, 2006, 2007, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin olarak, toplam 250.247,66 TL alacağın bulunduğu görülmüştür. Söz konusu alacakların mahiyeti incelendiğinde; bu alacakların 5747 ve 6360 sayılı Kanunlar kapsamında kapatılan belediyelere ait olduğu, devrelan belediyelere sağlık tesisi tarafından söz konusu alacakların ödenmesi hususunda yazılar yazıldığı, ancak devralan belediyelerin cevabi yazılarında, kapatılan belediyelerin ilgili hastanelere borçları olduğuna dair borç kayıtlarının bulunmadığı, bir başka deyişle kapatılan belediyelerin mali tablolarında hastanelere borçlu olduklarına dair bir kayıt bulunmadığı şeklinde yazışmaların olduğu anlaşılmıştır.

Kurumun döner sermaye işletmelerine ait kapanış mizanında yer alan 120.04-Mahalli İdarelerden Alacaklar Hesabı'nın 5.445.374,98 TL bakiyesinin bu kapsamda olduğu değerlendirilmektedir. Söz konusu alacakların, zamanaşımı süreleri de gözönünde bulundurularak, alacağı kanıtlayıcı belgelerin (fatura vb) ilgili idarelere sunularak, gerekli takip ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır.

**3-** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 98'inci maddesinde, Alacak Senetleri Hesabı'nın, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından doğan senede bağlanmış alacakların izlenmesi için kullanılacağını belirtmiştir.

Yataklı Sağlık Tesislerinde Acil Servis Hizmetlerinin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ'in 14'üncü maddesi gereğince; acil servislere müracaat eden, ancak herhangi

bir nedenle geçerli kimlik belgesi, sağlık karnesi veya hasta sevk evrakı ibraz edemeyen hastaların kimlik bilgilerinin ve adresinin belirlenmesi, hasta ve yakınlarının bilgilendirilmesi amacıyla, Hasta Bilgilendirme Formu doldurulmakta ve bu hastalardan hiçbir surette senet veya taahhütname alınmamaktadır.

Mahallinde yapılan denetimlerde, Konya Numune Hastanesine ait mizanın, 121-Alacak Senetleri Hesabı'nda kayıtlı 111.971,44 TL tutarındaki alacağın, esasında Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 98'inci maddesi kapsamında senede bağlı alacak olmadığı, 121-Alacak Senetleri Hesabı'na yapılan kayıtların, Yataklı Sağlık Tesislerinde Acil Servis Hizmetlerinin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ'in 14'üncü maddesi kapsamında düzenlenen hasta bilgilendirme formları esas alınması sonucunda, bu hesaba kaydedildiği görülmüştür.

Kurumun kapanış mizanında yer alan 121-Alacak Senetleri Hesabı'nda kayıtlı bulunan 5.603.699,24 TL tutarındaki alacağın mahiyeti itibariyle senede bağlı bir alacak niteliği taşımadığı, bu nedenle sınıflandırma hatasına sebebiyet verdiği anlaşılmaktadır. Söz konusu alacakların niteliğine uygun, alacak hesaplarına kayıt edilmesi sağlanmalıdır.

4- Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği hükümlerine göre, kredi kartından yapılan tahsilatların, azami 20 günlük süre içinde ilgili banka hesabına aktararak, 102-Bankalar Hesabı'na kaydedilmesi gerekmektedir.

Kamu Hastane Kurumunun muhasebe kayıtları üzerinde yapılan denetimler sonucunda, aşağıda listesi verilen sağlık tesislerinin, 123-Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı'nda kayıtlı bulunan ve tahsilat süresi açısından 20 günlük süreyi aşan, toplam 140.018,12 TL tutarındaki alacağın hareketsiz kaldığı görülmüştür.

Tablo 1 İşletme Bazında Kredi Kartlarından Alacaklar Listesi

Sağlık Tesisi Adı	Kredi Kartlarından Alacaklar
Çanakkale Çan Devlet Hastanesi	124,15 TL
Hatay Dörtyol Devlet Hastanesi	564,26 TL
Isparta Devlet Hastanesi	20.159,31 TL
Isparta Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi	5.809,00 TL
Isparta Şarkikaraağaç Devlet Hastanesi	648,45 TL
İstanbul Haseki Eğitim ve Araştırma Hastanesi	79.747,27 TL
İstanbul Beykoz Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi	299,11 TL
İzmir Selçuk Devlet Hastanesi	52,98 TL

İzmir Foça Devlet Hastanesi	110,00 TL
İzmir Tire Devlet Hastanesi	327,66 TL
Kırklareli Devlet Hastanesi	1.673,50 TL
Kocaeli Gölçük Necati Çelik Devlet Hastanesi	3.055,04 TL
Kocaeli Derince Eğitim ve Araştırma Hastanesi	425,93 TL
Kocaeli İzmit Seka Devlet Hastanesi	1.227,78 TL
Konya Dr. Ali Kemal Belviranlı Kad. Doğ.ve Çocuk Hst. Hastanesi	762,67 TL
Konya Çumra Devlet Hastanesi	393,07 TL
Konya Ereğli Devlet Hastanesi	687,74 TL
Manisa Akhisar Devlet Hastanesi	2.544,39 TL
Manisa Soma Devlet Hastanesi	512,75 TL
Manisa Alaşehir Devlet Hastanesi	90,52 TL
Sivas Kangal Devlet Hastanesi	30,21 TL
Tekirdağ Çorlu Devlet Hastanesi	3.764,80 TL
Yozgat Devlet Hastanesi	17.007,53 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>140.018,12 TL</b>

Bu kayıtların, geçmiş senelerden devredilen alacaklar olması yanında kapanan sağlık tesislerine ait olan alacakların da bulunduğu yapılan incelemelerde anlaşılmıştır. Bu alacakların takibinin yapılarak ivedilikle tahsil edilmesi sağlanmalıdır.

**5- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı, sağlık tesislerinin 12 Ticari Alacaklar Hesap Grubunda yer alan alacaklarından ve 138-Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı, sağlık tesislerinin 13 Diğer Alacaklar Hesap Grubunda yer alan alacaklarından, ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.**

Mahallinde yapılan denetimler ile muhasebe sistemi kayıtları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda, takip ve tahsili için hukuk birimlerine gönderilen alacaklara ait bilgi ve belgelerin, ilgili muhasebe birimlerine intikal ettirilmediği ve muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

Alacakların hukuki takibinin yapılması için hukuk işleri birimine gönderilmesinde, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Kayıt zamanı, Gelir ve Giderlerin Yılı" başlıklı 38'inci maddesi uyarınca, muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, muhasebe kayıtlarının, zamanında, tam, doğru ve eksiksiz gerçekleştirilebilmesi için gerekli önlemlerin alınarak, iş akış şemalarının oluşturulması sağlanmalıdır.



**6- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği** uyarınca; 181-Gelir Tahakkukları Hesabı, üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar adına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunulan döneme ait olan kısımların izlenmesi için kullanılır. Aktif karakterli olan bu hesaplara ilk kayıtların mutlaka “borç” tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Muhasebe kayıtları üzerinde yapılan incelemelerde, aşağıdaki tabloda yer alan muhasebe birimlerince, bu hesabın işleyişine aykırı olarak, ilk kayıtların alacak tarafından gerçekleştirildiği ve/veya dönem sonunda da karakteristiğine aykırı olarak toplam 139.640,24 TL ters bakiye (alacak bakiyesi) verdiği tespit edilmiştir.

*Tablo 2 181-Gelir Tahakkukları Hesabı, Kayıt Hataları Listesi*

<b>Muhasebe Birimi</b>	<b>İşletme Adı</b>	<b>Alacak Bakiyesi Tutarı</b>
Maraş Muh. Brm.	Kahramanmaraş Elbistan Devlet Hastanesi	27.205,53
	Kahramanmaraş Necip Fazıl Şehir Hastanesi	15.961,50
	Kahramanmaraş Pazarcık Devlet Hastanesi	5.000,00
	Türkoğlu Dr.Kemal Beyazıt Fiz. Ted. Reh. Mer.	575,00
Kayseri Muh. Brm.	Kayseri Dr.Vedat Ali Özkan Eğitim ve Ar. Hastanesi	44.028,93
Mardin Muh. Brm.	Mardin Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi	543,28
	Mardin Kızıltepe Devlet Hastanesi	4.176,00
Siirt Muh. Brm.	Siirt Devlet Hastanesi	33.150,00
	Siirt Kamu Hastane Birliği Merkezi	9.000,00
<b>TOPLAM</b>		139.640,24

Söz konusu yanlışlıkların, bilgi ve tecrübe eksikliğine bağlı kişisel hatalardan kaynaklandığı ve kontrol mekanizmalarının da, bu tür hataları önleme ve ortaya çıkarma kapasitesinin bulunmadığı anlaşılmaktadır. Muhasebe bilişim sistemi, muhasebe hesaplarının işleyişine aykırı kayıtlar oluşturulabilmesine izin vermektedir. Kullanıcılardan kaynaklanan muhasebeleştirme hatalarını önleyecek ya da ortaya çıkaracak kontrol mekanizmalarının kurularak, iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

**7- Anayasanın “Görev ve Sorumlulukları, Disiplin Kovuşturulmasında Güvence”** başlıklı 129’uncu maddesi uyarınca; memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla

ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir. Buna paralel olarak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Kişilerin Uğradıkları Zararlar" başlıklı 13'üncü maddesinde, kamu görevlilerinin görevlerini ifa ederken işledikleri kusurlar nedeniyle, mahkemelerce idare aleyhine bir tazminat hükmedilmesi durumunda, idare tarafından ödenecek tazminat tutarlarının kamu görevlilerine sorumlulukları doğrultusunda rücu edileceği ifade edilmiştir.

Devlete ve Kişilere Memurlarca Verilen Zararların Nevi ve Miktarlarının Tespiti, Takibi, Amirlerinin Sorumlulukları, Yapılacak Diğer İşlemler Hakkında Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde de, memurlarca verilen zararların miktarının tesbiti ve ilgililerden tahsili konusunda yapılacak işlemlerin, zamanında ve eksiksiz yürütülmesinden, zararı veren memurların görevli buldukları kurum ve kuruluşların o mahaldeki amirlerinin müteselsilen sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

Kurum, uygulamada, tedavi sonucunda zarar gördüğünü iddia eden kişilere, mahkeme kararıyla tazminat ödenmesi durumunda, bu tazminat tutarını 740.99.08.01-Hizmet Kusuru Ödemeleri Hesabı'nda muhasebeleştirmektedir. Ancak, 657 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesi gereğince, sorumlu kamu görevlisine rücu işlemlerini gerçekleştirmemekte ve sorumlular adına kişi borcu çıkarılıp, takip işlemlerini de yapmamaktadır.

Kurumun, hizmet kusuru kapsamında muhasebe kayıtlarına aldığı ödemeler toplamı tesis bazında aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

*Tablo 3 Hizmet Kusuru Ödemeleri Listesi*

Sağlık Tesisini Adı	Hizmet Kusuru Ödemeleri
İstanbul M. Sabancı Baltalimanı Kemik Has. Eğ. ve Ar. Hst.	1.079.833,68
İstanbul Okmeydanı Eğitim ve Araştırma Hastanesi	996.778,78
Bursa Devlet Hastanesi	725.643,27
İzmir Tepecik Eğitim ve Araştırma Hastanesi	717.745,78
Gaziantep Dr. Ersin Arslan Eğitim ve Araştırma Hastanesi	586.952,44
Bursa Orhangazi Devlet Hastanesi	584.603,70
Samsun Çarşamba Devlet Hastanesi	490.579,42
Hatay Devlet Hastanesi	468.965,34
İstanbul T.C. Sağlık Bak.-Marmara Ün. Pendik Eğ. ve Ar. Hastanesi	369.549,56
Gaziantep Cengiz Gökçek Kadın Doğ. ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi	345.093,02
İstanbul Bağcılar Eğitim ve Araştırma Hastanesi	277.465,40

Trabzon Fatih Devlet Hastanesi	241.892,45
Ankara Eğitim ve Araştırma Hastanesi	195.832,46
Çorum T.C. Sağlık Bakanlığı-Hitit Ün. Çorum Eğ. ve Ar. Hastanesi	194.085,38
İstanbul Şişli Hamidiye Etfal Eğitim ve Araştırma Hastanesi	187.853,26
Adana Çukurova Dr. Aşkı Tüfekçi Devlet Hastanesi	184.852,53
Konya Numune Hastanesi	152.499,15
<b>TOPLAM</b>	<b>7.800.225,62 TL</b>

Kurum tarafından, Anayasa ve 657 sayılı Kanun ile mezkur yönetmelik hükümlerine uygun olarak, kişisel kusur neticesinde ödenen tazminatların, sorumlu personele rücu işlemlerini gerçekleştirerek, ilgili alacak hesaplarında takibinin sağlanması ve tahsili için gerekli işlemlerin yapılması sağlanmalıdır.

**8- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 120-Alıcılar Hesabı** başlıklı 97'inci maddesinde "... 3) *Anlaşmalar uyarınca alıcılara yürütülen faizler bu hesaba borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedilir...*" denilmektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı sağlık tesislerince, sağlık hizmeti sunumundan kaynaklanan ve vadesinde tahsil edil(e)meyen (muaccel) alacakları için (Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmeti Alım Sözleşmesi kapsamında olan alacaklar hariç olmak üzere) 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu gereğince (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 97'inci maddesinde tarif edildiği şekilde) faiz tahakkuku yapılmadığı görülmüştür.

2017 yılı denetimleri kapsamında bazı sağlık tesislerinin mali tablolarında yer alan 12 Ticari Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin yapılan incelemeler neticesinde, sağlık hizmeti sunumundan kaynaklanan ve vadesinde tahsil edilmeyen/edilemeyen (muaccel) alacakları için faiz tahakkuk ettirmedikleri, bu durumun ise Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun konsolide bilanço ve gelir tablosu hesap bakiyelerinin miktar olarak olması gereken tutardan az görünmesine sebep olduğu tespit edilmiştir.

Sağlık tesislerince, gerekli faiz tahakkuk işlemlerinin, muhasebe yönetmeliğinde belirtilen hüküm ve muhasebe temel kavramlarından dönemsellik ilkesi çerçevesinde, ilgili yılı içerisinde raporlanması ve faaliyet sonuçlarında gösterilmesi sağlanmalıdır.

Sonuç olarak; yukarıda ifade edilen hususlardan dolayı Alacaklar Hesap Grubunun sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun bilgi vermesi noktasında

eksikliklerin olduğu görülmüştür. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 23'üncü maddesi uyarınca, bu eksikliklerin önlenmesi, alacakların takip edilerek tahsil edilebilir hale getirilmesi, döner sermayeli işletmelerin bağlı oldukları, genel yönetim kapsamındaki kamu idaresinin görev ve sorumluluğundadır. Bu bağlamda işletmelerin, alacaklarının kayıtdışı bırakılmasının önlenmesi, muhasebe yönetmeliği hükümlerine uygun muhasebeleştirilmesi, takip ve tahsilinde yaşanan sorunlarının çözüme kavuşturulması, niteliğine uygun hesaplarda izlenmesi, faiz tahakkuklarının yapılması ile konsolide edilen mizanda karşılıklı alacak ve borç doğuran hesapların tutarlı bir sonuç üretecek şekilde raporlanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** sağlık tesislerinin faaliyetlerinden kaynaklı alacaklarının muhasebeleştirilmesi ve ilgili alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin bulguda belirtilen tespitlere katıldığını beyan etmektedir. Kamu idaresi bulguda belirtilen hataların düzeltilmesi hususunda il sağlık müdürlüklerine talimat yazıları (17.05.2018 tarihli ve E.172 sayılı bakanlık yazısı) göndermiştir. Söz konusu talimat yazısında özetle;

İşletme birimlerinin alacak hesaplarında yer alan tutarların doğruluğunun tespit edilebilmesi amacıyla gerekli arşiv taramasının yapılması gerektiği, alacaklı olunan kişi ve kurumlarla da mutabakat sağlanarak düzeltme kayıtlarının yapılması gerektiği, uygun muhasebe kayıtlarının kullanılması alacaklardan doğan faizlerin ilgili mevzuat doğrultusunda takip ve tahsil edilmesi için gerekli talimatların verildiği,

121-Alacak Senetleri Hesabı'nda yer alan alacaklara ait senedin olup olmadığının araştırılması, fiilen mevcut olmayan senetler için alacakların kayıtlardan çıkarılması, hatalı kayıtların ilgili alacak hesabına alınması ve tahsilinin sağlanması ayrıca yukarıda yer alan hususlar dışında kalan ve işletme biriminde bulunan alacak senetlerinin mahiyetinin Bakanlığa bildirilmesi hususunda da gerekli talimatların verildiği,

Diğer taraftan, alacak kaydı veren 181 Gelir Tahakkukları Hesabı ile ilişkili olarak düzeltme kayıtlarının yapıldığı ve bu hesabın alacak bakiyesi vermemesi için önleyici düzeltmelerin yapılacağı, belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** kurum tarafından gönderilen cevapta, 181 Gelir Tahakkukları Hesabı'nın muhasebeleştirilmesi ile ilgili gerekli düzeltmenin yapıldığı, diğer hususlarla ilgili olarak tüm il sağlık müdürlüklerine alacakların muhasebeleştirilmesine, takip ve tahsiline ilişkin gerekli tespit ve düzeltmelerin yapılması konusunda talimatların verildiği ifade edildiğinden, bulgudaki

tespitlere ilişkin yapılacak düzeltmeler sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

**BULGU 2: Banka Hesaplarının Mevzuata Uygun Olarak Açılmaması, İzlenmemesi, İşletilmemesi ve Zamanaşımına Uğratılması**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine aykırı olarak, usulünce atanmış muhasebe yetkilisinin kontrolü dışında banka hesaplarının bulunduğu, bu hesaplarda yer alan tutarların muhasebeleştirilmediği, kamu idarelerinin mali tablolarında gösterilmediği ve hatta zamanaşımına uğratıldığı görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, kamu idaresi hesaplarının niteliği ve bu hesaplara ilişkin görev, yetki ve sorumluluklar tanımlanmış; bu görev ve yetkilerin kimler tarafından kullanılacağı belirlenmiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamayı amaçlayan, 5018 sayılı Kanun'un 6, 8 ve 61'inci maddeleri uyarınca, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, para ve parayla ifade edilebilen değerlere ilişkin tüm mali işlemlerin usulünce yetkili kılınmış muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda kayıtlara alınması ve raporlanması zorunludur. Kanun'un 49'uncu maddesinde de, kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle, garanti ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulacağı ifade edilmiştir.

Banka hesaplarının, usulünce atanmış muhasebe yetkililerince açılıp izlenmemesi ve devir teslimine konu edilmemesi sebebiyle, sağlık tesislerine ait banka hesaplarındaki 7.195,84 TL'nin zamanaşımına uğratıldığı tespit edilmiştir. 2015 ve 2016 Sayıştay Denetim Raporlarında da yer verilen konuyla ilgili herhangi bir ilerleme sağlanamadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, Toplum Yararına Program kapsamında çalışanlara yapılacak ücret ödemeleri için, İŞKUR tarafından sağlık tesislerine gönderilen paraların, usulünce atanmış muhasebe yetkililerinin kontrolünde olmayan banka hesaplarında işlem görmesi nedeniyle, muhasebeleştiril(e)mediği ve raporlan(a)madığı tespit edilmiştir. Söz konusu program kapsamında İŞKUR tarafından sağlık tesislerine gönderilen toplam 21.793.488,33 TL'lik tutar, muhasebe hesaplarına alınmamış ve kayıt dışı kalmıştır. Bu nedenle, söz konusu tutar ile buna ilişkin harcamalar Kurum mali tablolarına yansıtılmamıştır.

Banka hesaplarının kayıt dışında kalmasının önlenmesi ve raporlamanın tam olarak yapılması amacıyla, söz konusu hesapların muhasebe yetkilisi sorumluluğunda açılması, izlenmesi ve takip edilmesi zorunludur. Sağlık tesislerince açılan ve usulünce atanmış muhasebe yetkilisinin kontrolünde olmayan banka hesaplarının, muhasebe yetkililerine devredilerek muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, banka hesaplarındaki toplam 7.195,84 TL'nin zamanaşımına uğratılmasında sorumluluğu bulunan kişiler hakkında soruşturma açılarak, sorumluluğu tespit edilen kişilere rücu edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** konuyla ilgili olarak düzenlenen yazıyla 81 İl Sağlık Müdürlüğüne gerekli talimatın verildiği ve müteakip işlerde de bulguda belirtilen hususlara titizlikle riayet edileceği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** banka hesaplarının kayıt dışında kalmasının önlenmesi ve raporlamanın tam olarak yapılması için, söz konusu hesapların muhasebe yetkilisi sorumluluğunda açılması, izlenmesi ve takip edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, sağlık tesislerince açılan ve usulünce atanmış muhasebe yetkilisinin kontrolünde olmayan banka hesaplarının, muhasebe yetkililerine devredilerek muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi sağlanmalıdır.

Kurum tarafından gönderilen cevapta, tespit edilen hususlara ilişkin gerekli düzeltme ve uyarıların yapılacağı ifade edilmekte olup bulgudaki tespitlere ilişkin yapılacak düzenleme ve işlemler, sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

### **BULGU 3: SGK ile Yapılan Götürü Bedel Sağlık Hizmeti Alım Sözleşmesi Kapsamında Yapılan İskontoların Niteliğine Uygun Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) döner sermaye işletmelerince, genel sağlık sigortası kapsamındaki kişilere verilen tedavi hizmetleri, Sağlık Uygulama Tebliğinde belirlenen fiyatlar üzerinden SGK'ya fatura edilmekte ve 600-Yurt İçi Satışlar ve 120-Alıcılar (SGK'dan Alacaklar) Hesabı'nda muhasebeleştirilmektedir. Hizmet karşılığında, SGK götürü bedel ödemesinden TKHK döner sermaye işletmelerine aktarılan pay, 120 no'lu hesaba alacak kaydedilerek alacak hesapları kapatılmaktadır. SGK götürü bedel ödemeleri ile TKHK döner sermaye işletmeleri hizmet fatura bedelleri (alacakları) arasında oluşabilen fark; SGK ödemesi alacaklardan çok ise 602.99-Diğer Gelirler Hesabı'na alacak, SGK ödemesinden fazla ise 659.03-SGK Alacakları Terkini Hesabı'na borç kaydedilmektedir. Terkin (silme) kaydı

09.07.2007 tarih ve 2007/12377 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince düzenlenen 18.07.2012 tarihli bir protokol ile kararlaştırılmıştır. Bu noktada, SGK götürü bedel ödemeleri ile TKHK döner sermaye işletmeleri hizmet fatura bedelleri (alacakları) arasında oluşabilen fark, sağlık hizmeti sunumundan kaynaklanan, işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili bir farktır. Dolayısıyla fark birinci lehine ise, ek olarak doğan gelirin 602.99-Diğer Gelirler Hesabı'na kaydedilmesi doğru bir uygulamadır. Ancak ikinci lehine ise farkın 659.03-SGK Alacakları Terkini Hesabı'na, faaliyet dışı gider olarak kaydedilmesi hatalı bir kayıt oluşturmaktadır. Zira Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre (madde 432), 659 no'lu hesap işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetleri ile ilgili gider ve zararların izlenmesi gereken bir hesaptır. Burada fark sağlık hizmeti sunumundan kaynaklanan esas faaliyet ile ilgili bir farktır. Bu esasa uygun olarak farkın satış iskontosu olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Zira 611 Satış İskontoları Hesabı, satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü iskontoların izlenmesi için kullanılır (madde 399).

TKHK döner sermaye işletmeleri 2017 yılı 659.03-SGK Alacakları Terkini Hesabı'nda izlenen, götürü bedel hizmet sözleşmesi nedeniyle tahsil edilemeyerek terkin edilen toplam tutar 63.598.680,00 TL'dir. Esas faaliyetle ilgili bu indirimin esas faaliyet ile ilgili olmayan 659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'na kaydedilmesi gelir tablosunda net satışlar, brüt satış karı veya zararı ve faaliyet karı veya zararı kalemlerinin gerçek durumu yansıtması sonucunu doğurmaktadır. Muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarının da gereği olarak, 659 no.lu hesaba kaydedilerek terkin edilen 63.598.680,00 TL'nin aylık düzenlenen faturalarda satış iskontosu olarak gösterilmesi, 611-Satış İskontoları Hesabı'na borç kaydedilmesi ve bu suretle 120-Alıcılar Hesabı ile gelir tablosunun gerçek durumu yansıtması temin edilmelidir.

İşletme faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin sınıflandırma açısından, tam ve doğru gösterilebilmesi ve gelir esas alınarak hesaplanan ek ödemelerde yersiz ödemeye neden olunmaması amacıyla; götürü bedel hizmet alım sözleşmesi kapsamında tahsil edilmesi mümkün bulunmadığı kesinleşen satışların, satış iskontoları hesabında izlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Mevcut uygulama ile ilgili mevzuat metinlerinden bahsederek sonuç olarak, bakanlıkları ile ve SGK arasında imzalanan protokol kapsamında tedavi giderleri karşılanan kişiler için yılı içinde düzenlenen faturaların toplam tutarından, Sözleşme

kapsamında yapılmış ödemelerin toplam tutarını aşan kısmının tamamı, 659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'na borç kaydedilerek terkin edildiği; Global Bütçe Protokolü gereği SGK'dan tahsil edilemeyen tahakkuk tutarının iskonto yapılmayıp terkin yapılması nedeniyle bulguda belirtilen Gelir Tablosundaki Net Satışlar ile Faaliyet Karı veya Zararı terkin tutarı kadar fazla hesaplandığı; bu durumun Gelir Tablosunun Dönem Net Karı veya Zararını etkilemediği dolayısıyla bu konudaki uygulamanın meri mevzuata uygun olduğu ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** işletme faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin sınıflandırma açısından, tam ve doğru gösterilebilmesi ve gelir esas alınarak hesaplanan ek ödemelerde yersiz ödemeye neden olunmaması amacıyla; götürü bedel hizmet alım sözleşmesi kapsamında tahsil edilmesi mümkün bulunmadığı kesinleşen satışların, satış iskontoları hesabında izlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 4: Hurdaya Ayırma İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması**

Kuruma bağlı sağlık tesislerindeki hurdaya ayırma işlemlerinin, Taşınır Mal Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (DSİBMY) hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilmediği ve raporlanmadığı tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre, hurdaya ayrılan veya imha edilen taşınırların, Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir. Bunun için fişin ekine, Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağının bir nüshasının bağlanması ve 10 (on) gün içerisinde Muhasebe Birimine, Taşınır İşlem Fişi ve eki Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Belgesi ile birlikte üst yazıyla bildirilmesi gerekmektedir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "*Varlıklara İlişkin İlkeler*"i düzenleyen 9'uncu maddesinde; diğer stoklar gibi hurda malzemelerin de maliyet bedelleriyle, dönen varlıklar içindeki ilgili hesaplara kaydedilip raporlanacağı düzenlenmekte, bunlardan yapılan satışlar, tüketimler veya kullanımların stok hesaplarından düşülerek, karşılıkları duruma göre ilgili varlık veya gider hesaplarına kaydedileceği belirtilmektedir. DSİBMY'de, hurdaya ayrılmasına karar verilen dayanıklı taşınırların ilgili duran varlıklar hesabından 294-Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na, dayanıklı taşınır için ayrılan birikmiş amortismanın ise 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na aktarılacağı düzenlenmektedir. Buna göre; hurdaya ayırma kararı sonrası yapılacak ilk kaydın aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.



Hesap Adı	Borç	Alacak
294 Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Var. Hesabı 253/255 Makine Teçhizat/Demirbaşlar Hesabı	---	---
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	---	---

Sağlık tesislerinde hurdaya ayrılan malzemelerin satışı, 20.03.1971 tarihli 7/2156 sayılı BKK gereğince, MKEK Hurda İşletmesi Müdürlüğüne yapılmaktadır. Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün 01.11.1995 tarih ve 212 sıra nolu Genel Tebliğinde, hurdaların teslim süreci açıklanarak, hurdaların bildirildiği tarihten itibaren 5 ay içerisinde kurumca teslim alınmaması halinde, ilgili idare tarafından 2886 Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre satılacağı belirtilmektedir.

Sağlık tesisleri tarafından satışı gerçekleştirilerek bedeli tahsil edilen hurdaların muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Banka Hesabı 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı 294 Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Var.Hes.	---	---
Yukarıda yapılan kayıt sonucunda olumlu fark çıkması halinde (borç kısmı fazla ise) <b>679.04.03</b> hesabına alacak, olumsuz fark çıkması halinde (alacak kısmı fazla ise) <b>689.01</b> Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varlık Satış Zararları hesabına borç kaydedilir. Hurda malzeme satılmayıp imha edilirse ise yine olumsuz fark çıkması durumunda <b>689.01</b> hesabına borç kaydedilmelidir.		

Kuruma bağlı sağlık tesislerinde hurda işlemleri üzerinde yapılan incelemede, hurdaya ayırma sürecinin, DSİBMY hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir. Mahallinde denetim yapılan sağlık tesisleri arasında, hurda işlemlerine ilişkin olarak, farklı uygulamaların olduğu görülmüştür. Kimi sağlık tesislerinde; Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağına bağlanan ve harcama yetkilisinin onayıyla kayıttan çıkarılan malzemeler, hurda satışı gerçekleştirilene kadar, muhasebe birimine bildirilmemektedir. Sağlık tesislerinin çoğunda hurdaya ayrılan malzemeler, satış işlemi yapılmadığı ya da imha edilmesine ilişkin bir karar olmadığı halde, malzemenin kayıtlı değeri ile amortisman değeri arasındaki fark, doğrudan 689.01-Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varlık Satış Zararları Hesabı'na borç kaydedilmektedir. Söz konusu malzemenin sonradan satışında ise elde edilen gelir 679.04.03-Diğer Stok, Hurda Satış Gelirler Hesabı'na kaydedilmektedir. Ancak, sağlık tesislerinde hurda satışının uzun bir zamana yayılması, çoğu zaman bir sonraki mali yıla sarkması dikkate alındığında, muhasebe kaydı için satış işleminin beklenmesi gerek dönem içinde gerekse dönem sonunda stoklara ilişkin varlık hesaplarının tam ve doğru kayıtlar göstermesine engel

olmaktadır. Ayrıca, henüz satılmamış olan ve mali açıdan değeri bulunan malzemelerin imha edilmiş gibi muhasebe kaydına alınması, kurum varlıklarının mali tablolara hatalı şekilde yansımaya neden olduğu gibi hurdaya ayrılan malzemelerin kayıp ve çalınma riskini de ortaya çıkarmaktadır.

Hurda işlemlerinin Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi (MKYS) ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) kayıtları arasındaki tutarlılığını tespiti amacıyla, Tedarik Planlama, Stok ve Lojistik Yönetimi Daire Başkanlığından kuruma bağlı sağlık tesislerinde ve hizmet birimlerinde hurdaya ayırma suretiyle MKYS'den çıkışı yapılan malzemelerle ilgili veriler alınmıştır. MKYS kayıtlarıyla TDMS kayıtları birlikte incelendiğinde; 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlık Hesabı'na hurdaya ayırma nedeniyle 106.163.835,00 TL kayıt yapılmış iken, MKYS'den hurda nedeniyle yapılan çıkış toplamının 111.556.856,97 TL olduğu görülmüştür. Kayıtlar arasındaki 5.393.022,00 TL (111.556.856,97-106.163.835) farkın, sağlık tesisleri deposundan çıkışı yapılan malzemelerin muhasebe birimine bildirilmemesinden ya da bildirimine rağmen yanlış muhasebeleştirilmesinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

Hurdaya ayrılan malzemeler, sağlık tesisleri için ekonomik değeri olan ve kuruma gelir sağlayıcı niteliği bulunan varlıklar olması yönüyle, 5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (g) bendinde tanımı yapılan "kamu kaynakları" arasında kabul edilmektedir. Kanun'un "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesi uyarınca, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, kullanımından kaydından ve raporlanmasından dolayı sorumlulukları bulunduğu için, hurda işlemlerinin kayıp ve çalıntı riskini ortadan kaldıracak, tam ve doğru bir raporlama sistemiyle takibi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** konuyla ilgili olarak 17.05.2018 tarihli ve E.172 sayılı yazıyla İl Sağlık Müdürlüklerine gerekli talimat verildiği, müteakip işlerde bulguda belirtilen hususlara titizlikle riayet edileceği belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** hurdaya ayrılan malzemelerin doğru şekilde muhasebeleştirilmediğine ilişkin olarak kurumun önceki yıllara ait denetim raporlarında da benzer tespitler yer almasına rağmen taşra birimleri düzeyinde yeterli ilerleme sağlanmadığı, mali tablolarda hurda malzemelerin tam ve doğru şekilde muhasebeleştirilmediği ve raporlanmadığı görülmektedir. Hurdaya ayrılan malzemelerin, kayıp ve çalıntı riskini ortadan kaldıracak şekilde muhafazası, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için kurum üst yönetimi tarafından gerekli önlemler

alınması, hurdaya ayırma sürecinin ilgili mevzuata uygun şekilde yürütülmesi ve tam/ doğru rakamlarla muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 5: Kurum Mali Tablolarındaki Stok Kayıtlarının Taşınır Kayıt Sistemindeki Kayıtlarla Doğrulanamaması**

Kuruma bağlı sağlık tesislerinde, sağlık hizmetlerinde kullanılan ilaç ve farmakolojik ürünler başta olmak üzere, medikal malzemeler, demirbaşlar ve diğer tüm taşınır hareketleri MKYS üzerinden izlenmekte, tüm tesislerin depolarındaki taşınırlar bu sistemde görülmekte, malzemelerin fiyat ve miktarlarıyla, ihtiyaç ve stok fazlası miktarlarına ulaşılabilmekte, muhasebe kayıtlarına esas taşınır işlem fişleri de bu sistem tarafından üretilmektedir. Taşınır Mal Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği gereği, hem sağlık tesisi ölçeğinde, hem de kurum ölçeğinde stok hareketleriyle ilgili MKYS kayıtlarıyla muhasebe kayıtlarının yapıldığı ve mali tabloların üretildiği TDMS kayıtlarının birbirini teyit etmesi beklenmektedir. Sağlık tesislerinde stok hareketleri fiilen, hastane bilgi yönetim sistemlerinin stok hareketlerine ilişkin modülleri üzerinden yürütülmekle beraber, muhasebe kayıtlarına esas taşınır işlem fişlerinin MKYS sisteminde üretilmesi ve kurum taşınır kesin hesabının bu sistemden çıkması sebebiyle, muhasebe kayıtlarının MKYS verileri ile uyumlu olması, gerek dönem içinde gerekse dönem sonunda TDMS ve MKYS kayıtlarının birbirini teyit etmesi gerekmektedir.

Kurumun MKYS sisteminde, MKYS-TDMS uyumunun takip edildiği modüllerden yıl içinde çeşitli tarihlerde alınan raporlarda farklı stok kodlarında MKYS ile TDMS arasında % 20'nin üzerinde farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, dönem sonunda Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü Tedarik Planlama, Stok ve Lojistik Yönetimi Daire Başkanlığından alınan 01.01.2017-10.11.2017 tarihlerini kapsayan stok hareketlerine ilişkin veriler ile kurum dönem sonu mali tablolarında yer alan rakamlar karşılaştırıldığında, TDMS'deki kayıtlar esas alınarak üretilen mali tablo rakamlarıyla, MKYS kayıtlarının birbiriyle uyumlu olmadığı görülmektedir. Aşağıdaki tabloda, 150, 253, 254 ve 255 no'lu hesap kodlarında izlenen taşınırların, mali tablo ve MKYS'de kayıtlı tutarları, karşılaştırmalı olarak yer almaktadır. Tablodan, TDMS'ye kayıtlı olan ancak MKYS'de kayıt olmayan toplamda **196.757.918,00 TL** malzeme olduğu görülmektedir. Kurumun stok hareketlerinin takip edildiği MKYS verilerinin gerçek-fiili durumu yansıtması beklendiğinden, kurum varlıklarının mali tablolarda **196.757.918,00 TL** fazla gösterildiği değerlendirilmektedir.

Tablo 4: Mali Tablo ve MKYS Kayıtları Karşılaştırma Tablosu

TAŞINIR KODU	MALİ TABLO (01.01.2017- 10.11.2017) (A)	MKYS KAYITLARI (01.01.2017- 10.11.2017) (B)	TDMS MKYS FARKI (A-B=)
150 İLK MADDE MALZEME	1.019.801.725,65	867.827.686,06	151.974.040
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ	2.399.670.802,60	2.392.526.565,14	7.144.237
254 TAŞITLAR	15.818.304,64	15.768.304,64	50.000
255 DEMİRBAŞLAR	1.592.205.337,21	1.554.615.695,72	37.589.641
			<b>196.757.918,00 TL</b>

5018 sayılı Kanun'un "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesi uyarınca, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, kullanımından sorumlulukları olduğu gibi bunların tam ve doğru şekilde muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından dolayı da sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle, stok hareketlerine ilişkin hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi için kurum mali tablolarındaki stok kayıtlarının, taşınır işlemlerinin kayıt ve takibinin yapıldığı, taşınır kesin hesabının çıktığı MKYS kayıtlarıyla teyit edilmesi ve dönem sonu envanter çalışmalarının yapılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** 10.11.2017 tarihinde çekilen verilerdeki %20'lik farkın sağlık tesislerinde 22/f yöntemi ile alınan ve hasta adına çıkış yapılan ancak muhasebe birimine yaklaşık bir (1) ay sonra giriş işlemi gerçekleştirilen malzemelerden kaynaklandığı öne sürülmüştür. Ayrıca, kapanış işlemleri için 694 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile belirlenen sürenin kısıtlı olması, kapanış işlemlerinin belirlenen sürede tamamlanması zorunluluğu nedenleriyle yıl sonlarında sağlanan MKYS-TDMS eşitliğinin bu devirde sağlanamadığı belirtilerek, konuyla ilgili olarak 17.05.2018 tarihli ve E.172 sayılı yazıyla 81 İl Sağlık Müdürlüğüne gerekli talimatın verildiği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum cevabında TDMS ile MKYS arasındaki farklılığın 22/f kapsamında alınan malzemelerin bir ay gecikmeli olarak muhasebeye girilmesinden kaynaklandığı ileri sürülse de, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesinde taşınırların girişleri ve maddi duran varlık hesaplarında izlenen taşınırların çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin birer nüshasının, düzenleme tarihini takip eden en geç on gün içinde ve her durumda mali yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilmesi gerektiği düzenlenmektedir. Bu nedenle, TDMS ile MKYS arasındaki söz konusu fark 22/f kapsamında alınan malzemelerden kaynaklansa dahi çıkışların en geç 10 gün ve her durumda mali yıl yani

694 sayılı KHK gereğince devrin gerçekleştiği 10.11.2017 tarihinde muhasebe birimine gönderilerek gerekli kayıtların yapılması gerekirken buna riayet edilmemiştir. Kurum mali tablolarında 15 ve 25 Grubundaki varlıkların tam ve doğru kayıtları gösterebilmesi için, MKYS kayıtlarıyla TDMS'deki kayıtların birbirini doğrulaması gerekmektedir.

**BULGU 6: Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Sözleşmelerine İstinaden Çalıştırılan İşçilere ait Kıdem Tazminatlarına İlişkin Yükümlülüklerin Tam, Doğru ve Gerçek Tutarları Göstermemesi**

Kurum döner sermaye işletmelerinin muhasebe kayıtları üzerinde yapılan inceleme neticesinde, bazı işletmelerde “Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımı Sözleşmeleri”ne istinaden çalıştırılan işçiler için, ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve muhasebeleştirilmediği, muhasebeleştirilenlerde de kayıt hatalarının bulunduğu tespit edilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 112'nci maddesinde; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında, alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatlarına esas hizmet sürelerinin tespiti ve iş sözleşmeleri 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesine göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona ermiş olanların kıdem tazminatlarının hangi kamu kurum ve kuruluşu tarafından ödeneceği açıklanmaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin (DSİBMY) 311'inci maddesinde, bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminat karşılıklarının izlenmesi için, 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nın; 354'üncü maddesinde ise, bir yıldan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesi için, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nın kullanılması gerektiği ifade edilmektedir.

Kuruma ait sağlık tesislerine ait muhasebe işlemlerinin incelenmesi sonucunda; bazı işletmelerde bir yıldan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesi için kullanılması gereken 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na yapılmış herhangi bir kayıt olmadığı, bazılarında ise işçilere ödenen kıdem tazminatlarına ilişkin karşılık ayrılmaması sebebiyle 372 ve 472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesapları kullanılmadan doğrudan 740.04.01.02.03-Hizmet Alımı Yolu İle Çalıştırılan İşçilerin İhbar ve Kıdem Tazminatları Hesabı'na yapılan borç kaydı ile ödeme gerçekleştirildiği görülmüştür.

4857 sayılı Kanun uyarınca personel çalıştırılmasına dayalı hizmet sözleşmelerinde

---

TKHK'na Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu 40

kıdem tazminatı mükellefiyeti kamu idarelerine verilmektedir. Bu nedenle personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı suretiyle çalıştırılan personele ait kıdem tazminat karşılıklarının, mevzuat hükümlerine uygun olarak, muhasebeleştirilmesi ve kurumun mali tablolarına yansıtılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** konuyla ilgili olarak düzenlenen yazıyla 81 İl Sağlık Müdürlüğüne gerekli talimatın verildiği, ayrıca TDMS sisteminde 740.04.01.02.03-Hizmet Alımı Yolu İle Çalıştırılan İşçilerin İhbar ve Kıdem Tazminatları Hesabı'nın 372 ve 472 Hesaplar kullanılmadan çalıştırılmasına engel konulması suretiyle hatalı kayıtlar sistem üzerinden de önleneceği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi bulguda yer alan hususlara katılmakta ve işçiler için kıdem tazminatı hesaplamasına ve muhasebeleştirilmesine dikkat edileceği belirtilmektedir. Bu şekilde personel istihdamı 696 sayılı KHK ile son bulmuş olsa da daha önce 4734 sayılı Kanun'un 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen personelin büyük çoğunluğunun daimi işçi kadrosuna geçişi ile birlikte bu personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının kamu idarelerinin mali tablolarında izlenmesi daha da önem arz eder hale gelmiştir. Kamu idaresi işçilerine ait kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve mali tablolarda doğru hesaplarda muhasebeleştirilmesi, sonraki yıl denetimlerinde de izlenecektir.

#### **BULGU 7: Kuruma Bağlı Sağlık Tesisleri Arasındaki Bedelli Mal Teslimlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması**

Kurumun konsolide mali tabloları üzerinde yapılan incelemede, sağlık tesislerinin kendi aralarındaki bedelli mal teslimlerini, muhasebe yönetmeliklerine ve kurum tarafından yapılan düzenlemelere uygun olarak muhasebeleştirmediği ve raporlamadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin (DSİBMY), muhasebe işlemlerine ilişkin temel ilkeleri ve bilanço ilkeleri gereğince, kuruma bağlı sağlık tesislerinin kendi aralarındaki mal satışlarında, malı satan ve alan işletmelerin, bu işlemleri kendi mali tablolarında duruma göre alacak veya borç/gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi, kurum konsolide mali tablolarına tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

Kurum tarafından, birliklerarası veya birlik içi mal ve hizmet alımlarının muhasebe kaydına ilişkin olarak çıkarılan 19.09.2014 tarihli yazıda, harcama birimleri (birlikler) arası mal alımı durumunda, malı satan işletmenin bunu 136.02.01.07-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Alacaklar Hesabı'nın borcuna, satın alan işletmenin ise 336.11.01-  

---

---

TKHK'na Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu 41

Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesabı'nın alacağına kaydedeceği düzenlendiğinden, dönem sonunda 136.02.01.07 ile 336.11.01 no'lu muhasebe hesaplarının; kendi aralarında borç ve alacak toplamları ile bakiyelerinin birbirine eşit olması gerekmektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun 2017 yılı (01.01.2017-10.11.2017) kesin mizanında ilgili hesapların borç ve alacak tutarları aşağıdaki gibidir.

Tablo 5 İşletmeler Arası Borç-Alacak Mukayese Tablosu

Muhasebe Hesap Kodu	Muhasebe Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
136.02.01.07	Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışından Alacaklar	78.944.954	32.619.168	46.325.786	
336.11.01	Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar	28.944.206	67.235.751		38.291.545

Harcama birimleri arasındaki taşınır satışlarının tam ve doğru şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini tespiti amacıyla; kurum tarafından tarafımıza sunulan yevmiye kayıtları esas alınarak, vergi numaraları üzerinden, farklı harcama birimlerine bağlı sağlık tesislerinin taşınırları ile ilgili borç ve alacak kayıtları bir veri analiz programı aracılığıyla karşılıklı olarak incelenmiştir. Yapılan incelemede;

-Taşınır satışı yapan sağlık tesislerince 136.02.01.07-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışından Alacaklar Hesabı'na borç kaydedilen ancak, taşınırı satın alan idarece tarafından 336.11.01-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesabı'na alacak kaydedilmeyen **1.826.811,00 TL**

-Taşınırı alan sağlık tesisi tarafından 336.11.01-Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesabı'na borç kaydedilen ancak satan sağlık tesisi tarafından 136.02.01.07-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışından Alacaklar Hesabı'na borç kaydedilmeyen **6.264.162,41 TL**, hatalı kayıt olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe yönetmeliğindeki varlıklara ve yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler gereğince, kuruma bağlı sağlık tesislerinin kendi aralarındaki mal alımlarında, satan ve alan işletmelerin bu işlemleri doğru hesaplara kaydetmesi, bunların kurum konsolide mali tablolarına da tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** 336.11.01 nolu hesap ile 136.02.01.07 nolu hesapların birbirine eşit olmamasının, bedelli taşınır devrini yapan sağlık tesisinin muhasebe kayıt zamanı

ile taşınırı devralan sağlık tesisinin muhasebe kayıt zamanının farklı olmasından kaynaklandığı belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** sağlık tesisleri arasındaki mal satışlarında, alan ve satan sağlık tesisleri muhasebeleştirme işlemini farklı zamanlarda yapsa dahi, dönemsonunda her durumda söz konusu işlemlerin muhasebe kayıtlarının tamamlanması ve birbirini doğrulaması gerekmektedir. Sağlık tesislerinin kendi aralarındaki bedelli mal alımlarını doğru şekilde muhasebeleştirmedeği bulgusu önceki yıl denetim raporunda da yer almasına rağmen kurum tarafından düzeltici işlem tesis edilmediği gibi TDMS’de de gerekli sistemsal düzeltmeler yapılmamıştır Kurum tarafından taahhüt edilen hususların yerine getirilip getirilmediği sonraki yıllar denetim çalışmalarında da izlenecektir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri 2017 yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan hesap alanları hariç, doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: 694 Sayılı KHK ile Kaldırılan Kamu Hastaneleri Kurumuna Ait Taşınırlarının Dönem Sonu Envanteri Yapılmadan Bakanlığa Devredilmesi**

694 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kaldırılan ve görev ve yetkileri Sağlık Bakanlığına verilen Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna (TKHK) ait taşınırların sayım yapılmaksızın, yalnızca muhasebe kayıtları üzerinden bakanlığa devrinin yapıldığı tespit edilmiştir.

694 sayılı KHK’nın 193’üncü maddesiyle 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 7 ve 14’üncü maddelerinde yapılan değişiklikle, TKHK kaldırılmış, kuruma ait görev ve yetkiler bakanlık teşkilatlanması içinde kurulan Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğüne devredilmiştir. Daha önce genel sekreterliklerin bağlı bulunduğu muhasebe birimlerince yerine getirilen hizmetler, il sağlık müdürlükleri bünyesine oluşturulan muhasebe birimlerine devredilmiştir.

Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından çıkarılan 31.10.2017 tarih ve 15722819/841.99



sayılı, “Döner Sermaye İşletmeleri ve İşletme Birimlerinin Kapanış ve Açılış İşlemleri” konulu Genelgede işletme birimleri ile muhasebe birimleri tarafından devir işlemleri kapsamında yapılacak kapanış ve açılış işlemleriyle ilgili esaslar belirlenerek, muhasebe devir işlemlerinin 10.11.2017 tarihinde tamamlanacağı düzenlenmiştir Söz konusu genelgede muhasebe birimleri arasındaki devir işlemlerin izlenecek adımlar ayrıntı olarak tanımlanmış olmasına rağmen, stoklar ve maddi duran varlıklar hesap grubundaki varlıkların fiili sayımını düzenleyen, herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin (DSİBMY) “Muhasebe Yetkilileri ve Muhasebe Birimleri Arasındaki Devir İşlemleri” başlıklı Onaltıncı Bölümünde, muhasebe yetkilileri ve muhasebe birimleri arasındaki devir işlemleri ayrı ayrı düzenlenmiştir. Yönetmelik'in 586 ve 588'inci maddelerine göre; devir cetvelinin düzenlenmesinden önce asil veya vekil olarak göreve başlayan muhasebe yetkilisinin; hazır değerler, değerli kâğıtlar, menkul kıymetler, teminat mektuplarıyla varlıkları sayarak teslim alması gerekmektedir. Sayımda çıkan miktarlar, bu değerlere ait defterler üzerinde gösterilmekle beraber durumun sayım tutanakları ile de tespiti gerekmektedir. Yönetmelikte ayrıca, işletmelerce kullanılacak defterler arasında olan envanter defterine her hesap döneminin sonundaki mevcut varlıklar ile kaynakların kaydedileceği belirtilmekte, işletmenin bilanço günündeki mevcut varlıkları, alacakları ve borçlarının sayımı, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi yapılmak suretiyle varlık ve kaynaklarının kesin bir şekilde tespit edileceği düzenlenmektedir.

TKHK'ya bağlı hizmet birimlerinde yapılan yerinde denetimlerde, 15 Stoklar ile 25 Maddi Duran Varlıklar grubundaki varlıkların dönem sonu envanter yapılmadan il sağlık müdürlüklerine devrinin yapıldığı tespit edilmiştir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) gereğince muhasebe kayıtlarında mali yıl, takvim yılını ifade etmekle beraber, kaldırılan bir kurumun varlık, alacak ve borçlarının bir başka kamu idaresine devrinde, devir tarihinin ilga edilen kurumun muhasebe işlemleri açısından dönem sonu olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından çıkarılan 31.10.2017 tarih ve 15722819/841.99 sayılı yazıda belirtilen 10.11.2017 tarihi kurum açısından dönem sonunu ifade etmektedir. Bu kapsamda, DSİBMY'nin hem muhasebe birimleri arasındaki devir işlemleri için öngördüğü hükümleri hem de dönem sonunda mevcut varlık ve kaynakların envanter defterine kaydını düzenleyen hükümleri, genel sekreterliklerin il sağlık müdürlüklerine devri öncesinde devredilen stokların sayım, ölçüm, tartım ve değerlendirilmesi yapılmak suretiyle kesin bir şekilde tespit edilmesini gerektirmekte iken, bu hükümlere riayet

edilmemiştir.

5018 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi gereği üst yöneticiler, başında buldukları idareye ait kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan sorumlu olduğu gibi, taşınır malların kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, tam ve doğru şekilde kaydından ve raporlanmasından dolayı da sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluğun bir gereği olarak üst yöneticinin strateji geliştirme başkanlığı, harcama yetkilileri ve muhasebe birimleri aracılığıyla devre konu taşınırların tamlığını, doğruluğunu ve mevcudiyetini güvence altına alacak, önlemleri alması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** 694 sayılı KHK ile kaldırılan genel sekreterliklere ve halk sağlığı müdürlüklerine ait taşınırların, İl Sağlık Müdürlüklerine devir işlemlerinde; devir tarihi itibarıyla yapılması gereken tüm işlemlerin yapıldığı, muhasebe birimleri ile uygunluk sağlanarak devir işlemlerinin tamamlandığı belirtilmiştir. (Mülga) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı sağlık tesislerinde; 694 KHK ile birlikte sağlık tesislerinin kurumsal yapısında ve mevcut depoların durumunda ve/veya sorumlu taşınır kayıt yetkililerinde (ambar/depo devir işlemi v.b.) herhangi bir değişiklik olmaması nedeniyle taşınırların mevcut durumlarıyla devredildiği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kurum cevabında sağlık tesislerinin kurumsal yapısında, sorumlular ve depolarda bir değişiklik olmaması nedeniyle taşınırların sayımının yapılmadığı öne sürülmektedir. Ancak, 694 sayılı KHK ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu kapatılmış, kurumun taşra birimleri olan genel sekreterlikler ve bağlı sağlık tesisleri il sağlık müdürlüğüne bağlanarak, sağlık tesislerinde kurumsal açıdan bir değişim yaşanmıştır. Ayrıca, 694 sayılı KHK sonrası gerçekleşen devir ile birlikte, depo ve ambar görevlileri aynı kalsa bile, harcama yetkilileri ve üst yönetici değişmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 8 ve 11'inci maddesi gereği üst yöneticiler taşınır malların kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, tam ve doğru şekilde kaydından ve raporlanmasından sorumlu olduğu gibi harcama yetkilileri de sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri alınmaktan sorumludur. Bu sorumluluğun tam ve doğru olarak yerine getirilebilmesi, üst yönetici ve harcama yetkililerinin sorumlulukları altında bulunan kaynakları Taşınır Mal Yönetmeliği'ne uygun olarak devredip ya da devralmalarıyla mümkündür. Kaldı ki, 694 sayılı KHK Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun kaldırılması sonrasında, bakanlığa devredilen taşınırların devir tarihinin ilga edilen kurumun muhasebe işlemleri açısından dönem

sonu olarak kabul edilmesi gerektiği açıktır. Dolayısıyla, kurum mali tablolarında 15 Stoklar ile 25 Maddi Duran Varlıklar grubundaki varlıkların tam ve doğru kayıtları gösterebilmesi bakımından, devir tarihinde fiili envanter yapılması ve muhasebe kayıtlarının da bu envanter sonuçlarına dayanması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Mutemetlerce Yapılan Tahsilatlara İlişkin Muhasebe Verileri ile Gerçekleştirme Verilerinin Birbiriyle Uyumlu Olmaması**

Sağlık tesislerinde görevlendirilen muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından alındı karşılığı yapılan tahsilatlara ilişkin olarak, Hastane Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS) ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) kayıtları arasında tutarsızlıklar olduğu görülmüştür.

Sağlık tesislerinde muhasebe birimi bulunmadığı için, sağlık tesislerince tahsil edilmesi gereken çeşitli nakit tutarlar, muhasebe yetkilisi adına yetkilendirilmiş muhasebe yetkilisi mutemetlerince, alındı karşılığında gerçekleştirilmektedir.

Mevcut uygulamada, muhasebe yetkilisi mutemetleri, kendilerine zimmet karşılığı teslim edilen, Tahsilat Alındı Makbuzları karşılığında yaptıkları tahsilatları gün sonlarında muhasebe biriminin banka hesaplarına yatırmaktadır. Muhasebe birimleri de söz konusu tutarı, 340-Sipariş Avansları Hesabı altında, mutemetler adına emanet olarak kaydetmektedir. Tahsilata ilişkin makbuz ve icmal fişlerinin, muhasebe birimine geldiği tarihte de, tahsilatın çeşidine göre ilgili muhasebe hesaplarına aktarılmaktadır.

Mutemetlerce tahsil edilen tutarlar ve tahsilat çeşitleri, HBYS'ye kaydedilmekte ve bu sistem aracılığıyla tahsilat makbuzları düzenlenmekte ve icmal raporları alınmaktadır. HBYS ile işletmelerin muhasebe kayıtlarının tutulduğu TDMS arasında entegrasyon bulunmamaktadır. Bu sebeple, muhasebe yetkilileri, mutemetlerin HBYS üzerinden aldığı tahsilat makbuzları ve icmal fişlerine istinaden muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmektedir.

Mahallinde yapılan denetimlerde, mutemetlerce gerçekleştirilen tahsilatlara ilişkin kayıtlar, hem HBYS hem de TDMS üzerinden kontrol edilmiş, tahsilat tutarlarının uyuşmadığı görülmüştür. Tutarsızlıkların mutemetlerce gerçekleştirilen yolsuzluklardan ve işlemlerin mali yıl başı veya sonlarında, dönemsellik ilkesine aykırı olarak yanlış yıla kaydedilmesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Ayrıca mutemetlere seri ve sıra numaralı olarak teslim edilmesi ve zimmet defterlerine kayıt edilmesi gereken, Tahsilat Alındı Makbuzlarına ait defterlerin, düzenli tutulmadığı ve

kontrol edilmediği görülmüştür.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, sağlık tesislerince mutemetler aracılığıyla gerçekleştirilen tahsilatlarda, kayıp, kaçak ve yolsuzlukları önleyecek kontrol mekanizmasının kurulması, mevzuatla belirlenen defter ve belge düzeninin sağlanması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** konuya ilişkin düzenlenen yazıyla 81 İl Sağlık Müdürlüğüne gerekli talimatın verilerek mutemetlerce yapılan tahsilatların TDMS-HBYS kayıtlarının tutarlılığının sağlanması, ayrıca muhasebe birimlerinin uyarılarak ilgili defterlerin düzenli tutulmasının sağlanması ve muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilatlarda kayıp, kaçak ve yolsuzlukları önleyecek kontrol mekanizmasının kurulması talimatının verileceği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum tarafından gönderilen cevapta, tespit edilen hususlara ilişkin gerekli düzeltme ve uyarıların yapılacağı ifade edilmiş olup bulgudaki tespitlere ilişkin yapılacak düzenleme ve işlemler sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

### **BULGU 3: Sağlık Hizmet Bedellerinden Muaf Tutulan Kişilere Ait Tedavi Giderlerinin Finansmanı ve Mali Raporlamasıyla İlgili Sorunlar**

Sağlık hizmet bedellerinden, özel statüsü nedeniyle (çeşitli yasal düzenlemeler ya da 2002/3654 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince) muaf tutulan kişilere ait tedavi giderlerinin bakanlık bütçesi yerine, sağlık tesislerinin döner sermaye bütçesinden karşılandığı ve bu giderlerin kurumun faaliyet sonuçları tablosuna da yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Sağlık tesisleri tarafından sunulan çeşitli tedavi hizmet bedelleri ile sağlık raporu bedellerinden (çeşitli yasal düzenlemeler ya da Bakanlar Kurulu Kararlarına istinaden) özel statüsü bulunan kişiler muaf tutulmuştur. 4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da, kamu kurumlarının ürettikleri mal ve hizmetlerden dolayı hiç kimseye indirim ya da muafiyet tanınmaması düzenlenmekte, istisna olarak da Bakanlar Kuruluna Kanunun kapsam maddesinden muaf tutulacak kişi veya kurumları tespit etme yetkisi verilmektedir. Bu kapsamda çıkarılan 2002/3654 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda (BKK), gaziler, şehit yakınları ve dul/yetimlerin, Kanundaki kısıtlamalardan muaf tutulması kararlaştırılmıştır. Benzer bir muafiyet, tüberküloz, kanser ve silikozis hastalarının tedavisi ile Irak uyruklu kişilere sunulan sağlık hizmeti bedelleri için de kabul edilmiştir. Ayrıca çeşitli Bakanlar Kurulu Kararlarıyla farklı kurumlarca talep edilen sağlık kurulu raporları da, 4736 sayılı Kanun'un

---

TKHK'na Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu 47

hükümlerinden muaf tutulmuştur.

Bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararlarının bir kısmında Sağlık Bakanlığına konuyla ilgili esasları düzenleme yetkisi verilmektedir. Bununla birlikte, bakanlık tarafından uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmemiş ayrıca, söz konusu tedavi bedellerinin Sağlık Bakanlığı genel bütçesine konulacak bir ödenekle karşılanması yerine, sağlık tesislerinin döner sermaye gelirlerinden karşılanması ilkesi benimsenmiştir. Sağlık tesislerine ait döner sermaye işletmeleri, üstlendikleri sağlık hizmetlerinin kapsamı, çeşitliliği ve yüksek maliyeti nedeniyle gelir ve giderlerini denkleştirmekte güçlük çeken, hatta zarar eden işletmelerdir. Nitekim, kurum döner sermaye işletmesinin dönem net zararı, 2016 yılında 3.972.475.611,00 TL, 2017 (01.01.2017-10.11.2017) yılında ise 1.744.480.330,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Döner sermaye işletmeleri, genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için kurulmuş işletmelerdir. Bu yönüyle (çeşitli kanun ve Bakanlar Kurulu Kararlarıyla) özel statüsü bulunan kişilere tanınan muafiyetlerden kaynaklanan giderlerin, sağlık hizmetlerinin yürütülmesinden doğrudan sorumlu bulunan Sağlık Bakanlığı bütçesinden karşılanmasının, hem genel idare esasları açısından hem de döner sermayelerin kuruluş amaçları ve mali sürdürülebilirliği açısından daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Sağlık tesisleri, bahsi geçen tedavi hizmetleri ile rapor hizmet bedellerini ilgili kişilerden ya da herhangi bir kamu idaresinden tahsil edemedikleri gerekçesiyle, 994 ve 995 nolu Nazım Hesaplarda izlemektedir. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin (GYMY) 12'nci, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin (DSİBMY) ise 34'üncü maddesi gereği, nazım hesaplar ancak, işletmelerin varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarının dışında, muhasebenin bilgi verme ve izleme görevi yüklediği işlemleri, muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemlerini izlemek üzere kullanılabilir. GYMY ile DSİBMY'de düzenlenen "Gelir Tablosu İlkeleri"ne göre kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin gelir ve gider işlemleri, tahakkuk esasına dayalı olarak gelir ve gider hesaplarında izlenmelidir. Sağlık tesisler için gider niteliğinde bulunan bu hizmet bedellerinin nazım hesaplarda izlenmesi, muhasebenin temel kavramları arasında sayılan "tam açıklama" ilkesiyle de uyumlu değildir. Konsolide malî tabloların kendisinden yararlanacak olanlara doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Kurumun dönem sonu kesin mizanında Faturalandırılmayan Tedavi Hizmetleri Tahakkukları Hesabı **196.337.331-TL** olup, bu hesap altındaki tedavi bedelleri ile tahsil

edilmeyen rapor gelirlerinin, birer döner sermaye işletmesi olan hastaneler için gider ya da zarar niteliğinde olduğu açıktır. Bir sağlık hizmeti bedelinin, Sosyal Güvenlik Kurumundan (SGK) ya da herhangi bir kamu kurumundan tahsil edilememesi, bu bedelin hastaneler için gider/zarar olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle de söz konusu giderlerin DSİBMY'nin 441'inci maddesinde düzenlenen gider hesabıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Sağlık hizmeti bedellerinden özel statüsü nedeniyle muaf tutulan kişilere ait giderlerin, genel idare esasları ve döner sermayelerin mali sürdürülebilirliği açısından Sağlık Bakanlığı bütçesine konulacak bir ödenekle karşılanması, GYMY ile DSİBMY'nin "Gelir Tablosu İlkeleri" gereğince gelir ve gider hesaplarına kaydedilerek muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır.

**Kamu idaresi cevabında;** Bakanlar Kurulu Kararları gereğince fatura edilemeyen hizmetlerle ilgili giderlerin genel bütçeden karşılanması ile ilgili konu Strateji Geliştirme Başkanlığına iletileceği, faturalandırılmayan sağlık hizmetlerinin zarar hesaplarına alınabilmesi için öncelikle gelir tahakkuk kaydı yapılması gerektiği, bunun ise da tahsil edilemeyeceği önceden belli olan tutarlar üzerinden ek ödeme matrahı oluşmasına sebebiyet vereceği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum cevabında faturalandırılmayan tedavi hizmet bedellerinin ek ödeme matrahını artıracak gerekçesiyle nazım hesapta izlenmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Kuruma bağlı sağlık tesislerinde dağıtılacak ek ödemeye ilişkin usul ve esaslar Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik'te yer almaktadır. Yönetmelik'in 8'inci maddesinde dağıtılacak ek ödeme tutarının gayri safi hasılatın gerekli yasal paylar düşülmek suretiyle belirleneceği düzenlenmektedir. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 290'ıncı maddesinde gayri safi hasılatın işletmelerin 60 Brüt Satışlar, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından; 61 Satış İndirimleri grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak bulunacağı açıkça düzenlenmiştir. Nitekim, kurumun bütçe ve muhasebe işlemlerinin yürütüldüğü TDMS'deki A2 Aylık Ek Ödeme Raporu'ndaki hesaplamaların da aynı esaslara göre yapıldığı görülmektedir. Kuruma ilgili ikincil mevzuatta ek ödeme dağıtımının, elde edilen hasılat bedelinin tahsil edilmesine bağlanmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, ek ödeme matrahını artıracak gerekçesiyle sağlık tesislerinin katlandığı gider/zararın kurum mali tablolarına yansıtılmamasının yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Kurum gelir ve gider işlemlerinin faaliyet sonuçları tablosuna tam ve doğru şekilde izlenebilmesi için

faturalandırılmayan tedavi hizmet bedellerinin nazım hesaplarda değil, ilgili gider hesabında takip edilmesi gerekmektedir.

**BULGU 4: Belli Bir Süreyi Gerektiren ve Doğrudan Temin ile Gerçekleşen Mal ve Hizmet Alımı İşlerinde Sözleşme Yapılması Gerektiği Halde Bedel İçeren Sözleşmelerin Düzenlenmemesi**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun konu başlıklı 1'inci maddesinde “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir...*” ve kanuna ekli 1 sayılı tabloda “*(1) SAYILI TABLO ---Değişik: 30/12/2004-5281/7 md.) Damga Vergisine Tâbi Kâğıtlar--- Akitlerle ilgili kâğıtlar---Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar: 1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler (Binde 9,48)...*” denilmektedir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun “Doğrudan Temin” başlıklı 22'nci maddesinde “*Aşağıda belirtilen hallerde ihtiyaçların ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulüne başvurulabilir: a) İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi. b) Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması....*” denilmektedir.

22.08.2009 tarih ve 27327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İhale Genel Tebliği'nin “Doğrudan Temine İlişkin Açıklamalar” başlıklı 22'nci maddesinde,

“...**22.1.1.3.** *Bu madde kapsamında alımı yapılacak malın teslimi veya hizmetin ya da yapım işinin belli bir süreyi gerektirmesi durumunda, alımın bir sözleşmeye bağlanması zorunlu olup bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarelerin takdirindedir...*”

**22.1.1.5.** *Ayrıca, 4/3/2009 tarihli ve 27159 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan İhale Uygulama Yönetmeliklerinde 4734 sayılı Kanununun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) bentleri kapsamında idarece yapılacak alımlarda kullanılmak üzere, “4734 sayılı Kanununun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) Bentleri Kapsamında Tek Kaynaktan Temin Edilen Mallara/Hizmetlere İlişkin Form” yer almaktadır (KİK022.0/M ve KİK021.0/H)...*” denilmektedir.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin 22.1.1.5 numaralı bendinde bahsi geçen “4734 sayılı Kanununun 22 nci maddesinin (a), (b), (c) Bentleri Kapsamında Tek Kaynaktan Temin Edilen Mallara/Hizmetlere İlişkin Form (Standart Form-KİK022.0/M)” adlı form incelendiğinde ise; söz konusu formun içeriğinden hizmet alımını gerçekleştirecek kamu idaresinin söz konusu hizmet alımı ile ilgili olarak yapacağı fiyat araştırması sonucunda yaklaşık bir hizmet alım

bedeli belirlemesi gerektiği görülmektedir.

Yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümleri ve bahsi geçen standart form içeriği birlikte değerlendirildiğinde; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin a veya b bendleri kapsamında doğrudan temin usulü ile alımı yapılacak mal alımı ve hizmet alımı işlerinin nitelik olarak belli bir süreyi gerektirmesi durumunda, alımın bedel içeren bir sözleşmeye bağlanmasının zorunlu olduğu, bedel içeren bu sözleşmeler nedeniyle de damga vergisi kanunu uyarınca sözleşme damga vergisi tahakkuk ettirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı sağlık tesislerinin bazılarında, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin a veya b bendleri kapsamında, doğrudan temin usulü ile alımı yapılan ve nitelik olarak belli bir süreyi gerektiren, tıbbi atık bertaraf hizmetleri, tek satıcılık durumunun söz konusu olduğu illerde elektrik ve doğalgaz alımları, internet ve iletişim hizmet alımlarının, ilgili şirketler ile bedel içeren sözleşmeler yapılmadan suretiyle temin edildiği, bedel içeren sözleşmeler imzalanmadığı için de sözleşme damga vergisi tahakkuk ettirilmediği, tespit edilmiştir.

Sağlık tesislerince, nitelik olarak belli bir süreyi gerektiren mal ve hizmet alımlarının bedel içeren sözleşmeler yapılmak suretiyle temin edilmesi ve söz konusu sözleşmelerden de Damga Vergisi Kanunu uyarınca, sözleşme damga vergisi tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** bulguya konu husus ile ilgili olarak gereğinin yapılmasını teminen İl Sağlık Müdürlüklerine talimat yazısı (15.05.2018 tarih ve E-557 sayılı bakanlık yazısı) gönderildiği belirtilmektedir.

**Sonuç olarak** bulguda belirttiğimiz hususları içeren ilgili talimat yazısının içeriği denetim ekibimizce uygun bulunmuştur. Sağlık tesislerince bulguda bahsi geçen hususlara uyulup uyulmadığı sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 5: Kurum Bünyesinde Faaliyet Gösteren Döner Sermaye İşletmelerinin 5018 Sayılı Kanun'da Tasarlanan Mali Yönetim Sistemi İle Uyumlu Olmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna (TKHK) bağlı döner sermayeli işletmelerin 5018 sayılı Kanun'da belirlenen temel ilke ve bütçe esaslarına aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde kamu idaresi esası benimsenmiş, mali yönetimin yapısı, işleyişi, muhasebe, raporlama, denetim ve hesap verme sorumluluğu kamu idareleri temelinde ele alınmıştır. Kanun'un 5'inci maddesinde kamu mali yönetiminin uyumlu



bir bütün olarak oluşturulacağı ve Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütüleceği belirtilmiştir. 12'nci maddesinde ise bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı belirtilmiştir. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 13'üncü maddesinde ise, bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği belirtilmiştir.

Döner sermaye işletme bütçelerinin 5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde belirlenen bütçe türleri içinde sayılmadığı gibi 13'üncü maddesindeki kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ilkesine de aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. Döner sermayeli işletmeler ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan, ilgili olduğu idarenin bünyesinde faaliyet gösteren kuruluşlardır. 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 sermayeyi ifade etmektedir. Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan kamu idarelerinin bütçeleri, tüm gelir ve giderlerini göstermemektedir. Kamu idaresi bünyesinde, döner sermaye geliri adı altında bir gelir elde edilmekte ve elde edilen bu gelirden çeşitli giderler yapılmakta, böylelikle hizmetlerin bir kısmı döner sermaye gelirlerinden finanse edilmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin, yeni kamu mali yönetim sistemi içerisinde bir zemine oturtulması amacıyla, 5018 sayılı Kanun'un geçici 11'inci maddesiyle getirilen düzenleme ile bu işletmelerin tasfiye edilerek bağlı buldukları kamu idarelerinin bütçeleri içine alınması öngörülmüş iken, anılan maddede yapılan değişiklikle bundan vazgeçilerek 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmalarına karar verildiği anlaşılmaktadır. Yasal zorunluluk olarak, döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasının, 2010 yılı sonuna kadar tamamlanması gerekmesine rağmen, henüz bu konuda bir düzenleme yapılmamıştır.

Yeniden yapılandırılması düşünülen zaman dilimi içerisinde (2007 yılı başında) yürürlüğe konulan DSİBMY ile bu işletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak anılan işletmelerin bütçe ve muhasebe

sisteminin, 5018 sayılı Kanun ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'da öngörülen bütçe ilkelerinden, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ile kamu kaynağının kullanılmasına ilişkin genel esaslardan, mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

Gelinen noktada, kamu idaresi bünyesinde, döner sermaye geliri adı altında bir gelir elde edilmekte ve elde edilen gelirden çeşitli giderler yapılmakta, hizmetlerin bir kısmı döner sermaye gelirlerinden finanse edilmektedir. Bu sebeple, döner sermaye bütçesi uygulaması fiiliyatta bazı sorunlara yol açmaktadır. Örneğin aynı kamu görevlisinin genel bütçede ayrı, döner sermaye bütçesinde ayrı sorumluluğa sahip olduğu durumlar yaşanabilmektedir. Genel bütçeden yapılan harcamalarda hem harcama birimi hem de mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrol yapılabilen iken döner sermaye bütçesinden yapılan harcamalarda sadece harcama birimi ön mali kontrol yapabilmektedir. Sağlık tesisleri tarafından edinilen taşınır tesis bünyesinde kullanılmasına rağmen bunların bir kısmı genel bütçe, bir kısmı ise döner sermaye işletmesi adına kayıt altına alınmaktadır. Sağlık tesisleri bir alım yaparken her iki bütçede yer alan ödenek tutarlarını birleştirerek ihaleye çıkmakta, bu ihale neticesinde yapılacak hak ediş ödemelerinin hangi muhasebe birimi tarafından ödeneceği tartışmaya sebep olmaktadır. Bu yolla yapılan alımlarda hak edişlerin bir kısmı genel bütçe saymanlığı tarafından ödenirken, bir kısmı ise döner sermaye saymanlığı tarafından ödenmektedir. Yine iki bütçe kullanımı sağlık hizmetlerinin maliyetini hesaplamaya engel teşkil etmekte, döner sermaye ile ilgili olmayan ödemelerin genel bütçeden, genel bütçe ile ilgisi olmayan ödemelerin döner sermaye bütçesinden ödenmesine sebep olabilmektedir. Bununla birlikte, 5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinde belirtilen muhasebe sistemi döner sermayeli işletmelerde iki farklı şekilde işletilmektedir. Genel bütçenin muhasebe işlemleri genel bütçe saymanlıklarınca, döner sermayenin muhasebe işlemleri ise Genel Sekreterlik bünyesinde bulunan muhasebe birimince gerçekleştirilmektedir. Bu itibarla, her iki bütçe için oluşturulan saymanlık teşkilatlarına ayrı personel atanmış olması bürokrasiyi artırdığı gibi, kamuya ilave maliyet getirmektedir.

Ayrıca kamu idaresi bütçesi ile döner sermaye bütçesi arasında gider anlamında net bir ayırım bulunmaması nedeniyle hizmetler ikili bir bütçe yapısı içinde iç içe geçmiş bir biçimde sürdürülmekte olup, sorumluluklar ve hesap verme süreci işletilememektedir. Bu durumda mal ve hizmet alımları, yapım, bakım, onarım işleri, yolluk ödemeleri, elektrik, su, yakıt giderleri ve benzeri ödemelerin bir kısmı kamu idaresi bütçesinden bir kısmı ise döner sermayeden karşılanmaktadır. Dolayısıyla kamu idaresi ve döner sermaye bütçelerine ilişkin mali tablolar

ayrı ayrı incelendiğinde faaliyetlerin ancak bir kısmı hakkında bilgi edinilmekte, kamu idarelerinin faaliyetleri, idare bütçesi ve döner sermaye bütçesi kapsamında anlamlı bir bütün oluşturacak şekilde raporlanamamaktadır.

Diğer taraftan mevcut durumda, yeni kamu mali yönetimine aykırı olan döner sermayeli işletmelerin işletme mantığından da uzak olduğu görülmektedir. 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde; TKHK merkez ve taşra teşkilatı için tahsis edilecek döner sermaye miktarının sekiz milyar Türk Lirası olduğu belirtilmiştir. Ancak madde hükmüne rağmen, 2017 yılında TKHK'na bağlı aşağıdaki tabloda belirtilen 148 adet işletmeye tahsis edilmiş sermaye bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 6: Sermaye Tahsis Edilmemiş İşletmeler

İşletme Adı
Ankara 29 Mayıs Devlet Hastanesi
Adana Kamu Hastane Birliği Merkezi
Afyonkarahisar Kamu Hastane Birliği Merkezi
Adıyaman Kamu Hastane Birliği Merkezi
Ağrı Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Üsküdar Ahmet Yüksel Özemre Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Aksaray Kamu Hastane Birliği Merkezi
Amasya Kamu Hastane Birliği Merkezi
Ankara Karapürçek Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Hatay Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi - Hatay Antakya Devlet Hastanesi
Antalya Kamu Hastane Birliği Merkezi
Antalya Kepez Devlet Hastanesi
Ardahan Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kars Arpaçay İlçe Devlet Hastanesi
Artvin Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Avcılar Murat Kölük Devlet Hastanesi
İstanbul Avcılar Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Aydın Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Bağcılar Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Balıkesir Göğüs Hastalıkları Hastanesi - Balıkesir Atatürk Devlet Hastanesi
Balıkesir Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bartın Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bayburt Kamu Hastane Birliği Merkezi
Batman Beşiri Devlet Hastanesi
İstanbul Beykoz Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
İstanbul Beylikdüzü Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Bilecik Kamu Hastane Birliği Merkezi
Ankara T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Bil. Ün. Ankara Gaziler Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon EAH

Bingöl Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bitlis Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bolu Kamu Hastane Birliği Merkezi
Niğde T.C. S.B. Ömer Halisdemir Ün. Bor Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Eğitim ve Araştırma Hastanesi
Bolu İzzet Baysal Devlet Hastanesi
Burdur Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bursa Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bursa Nilüfer Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Bursa Gürsu Cüneyt Yıldız Devlet Hastanesi
İstanbul Beylikdüzü Devlet Hastanesi - İstanbul Kanuni Sultan Süleyman Eğitim ve Araştırma Hastanesi
Çankırı Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Çekmeköy Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
İstanbul Çekmece Kamu Hastane Birliği Merkezi
Tekirdağ Çerkezköy Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Yalova Çınarcık Devlet Hastanesi
Çorum Kamu Hastane Birliği Merkezi
Hakkari Çukurca İlçe Devlet Hastanesi
Kars Digor İlçe Devlet Hastanesi
Diyarbakır Kamu Hastane Birliği Merkezi
Edirne Kamu Hastane Birliği Merkezi
Elazığ Kamu Hastane Birliği Merkezi
Erzincan Kamu Hastane Birliği Merkezi
Erzurum Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Esenler Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi
Eskişehir Kamu Hastane Birliği Merkezi
Gaziantep Kamu Hastane Birliği Merkezi
İzmir Gaziemir Nevvar Salih İşgören Devlet Hastanesi
Aydın Germencik Devlet Hastanesi - Aydın Atatürk Devlet Hastanesi
Giresun Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kocaeli Gölcük Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Gümüşhane Kamu Hastane Birliği Merkezi
Hakkari Kamu Hastane Birliği Merkezi
Hatay Antakya Devlet Hastanesi - Hatay Devlet Hastanesi
Hatay Kamu Hastane Birliği Merkezi
Iğdır Kamu Hastane Birliği Merkezi
Isparta Kamu Hastane Birliği Merkezi
Isparta Şehir Hastanesi
Isparta Şehit Yunus Emre Devlet Hastanesi
İstanbul Bakırköy Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Anadolu Güney Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Beyoğlu Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Anadolu Kuzey Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Derviş Ali-Hesna ceylan Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
İstanbul Küçükçekmece Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
İzmir Kuzey Kamu Hastane Birliği Merkezi

İzmir Menemen Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Kahramanmaraş Kamu Hastane Birliği Merkezi
Çanakkale Kamu Hastane Birliği Merkezi
Düzce Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kırşehir Kamu Hastane Birliği Merkezi
Muş Kamu Hastane Birliği Merkezi
Batman Kamu Hastane Birliği Merkezi
Karabük Kamu Hastane Birliği Merkezi
Karaman Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kars Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kastamonu Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kayseri Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kırıkkale Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kırklareli Kamu Hastane Birliği Merkezi
Mardin Kızıltepe Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Kilis Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kocaeli Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kocaeli Dilovası Devlet Hastanesi
Konya Kamu Hastane Birliği Merkezi
Nevşehir Kozaklı Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Hastanesi
Kütahya Kamu Hastane Birliği Merkezi
Kırklareli Lüleburgaz Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Malatya Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Maltepe Devlet Hastanesi
Mardin Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi - Mardin Devlet Hastanesi
Manisa Kamu Hastane Birliği Merkezi
Mardin Kamu Hastane Birliği Merkezi
Tekirdağ Marmara Ereğlisi İlçe Devlet Hastanesi
Mersin Kamu Hastane Birliği Merkezi
Mersin Şehir Hastanesi
Muğla Kamu Hastane Birliği Merkezi
Bitlis Mutki İlçe Devlet Hastanesi
İzmir Narlıdere Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Niğde Kamu Hastane Birliği Merkezi
Nevşehir Kamu Hastane Birliği Merkezi
Gaziantep Nizip Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Ordu Kamu Hastane Birliği Merkezi
Osmaniye Kamu Hastane Birliği Merkezi
Samsun Ruh Sağlığı ve Hastalıkları Hastanesi
Rize Kamu Hastane Birliği Merkezi
Ankara 3. Bölge Kamu Hastane Birliği Merkezi
Sakarya Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Fatih Kamu Hastane Birliği Merkezi
Ankara 1.Bölge Kamu Hastane Birliği Merkezi
Ankara 2.Bölge Kamu Hastane Birliği Merkezi

Samsun Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Sancaktepe Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
İstanbul Sarıyer Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Siirt Kamu Hastane Birliği Merkezi
Sinop Kamu Hastane Birliği Merkezi
Sivas Kamu Hastane Birliği Merkezi
Şanlıurfa Siverek Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Manisa T.C.Sağlık Bakanlığı Manisa Soma Ağız Diş Sağlığı Merkezi
İstanbul Sultangazi Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Şanlıurfa Kamu Hastane Birliği Merkezi
Şırnak Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul T.C. Sağlık Bakanlığı İstanbul Pendik Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesi
Mersin Tarsus Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Tekirdağ Kamu Hastane Birliği Merkezi
Tokat Ruh Sağlığı ve Hastalıkları Hastanesi
İstanbul Topçular Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
İzmir Torbalı Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
Trabzon Kamu Hastane Birliği Merkezi
Tunceli Kamu Hastane Birliği Merkezi
Denizli Kamu Hastane Birliği Merkezi
Adana Şehir Hastanesi
Van Kamu Hastane Birliği Merkezi
Uşak Kamu Hastane Birliği Merkezi
Hatay Yayladağı Devlet Hastanesi
Yalova Kamu Hastane Birliği Merkezi
İstanbul Bahçelievler Devlet Hastanesi
Yozgat Kamu Hastane Birliği Merkezi
Yozgat Şehir Hastanesi
Zonguldak Kamu Hastane Birliği Merkezi
Aydın Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi

Bu bakımdan, döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yeniden yapılandırılmaları ve kamu idarelerinin bünyelerinde bulunan döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini de kapsayacak şekilde konsolide mali tablolar üretebilmeleri sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** 5018 Sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesi hükmü gereğince döner sermayelerin yeniden yapılandırılması görevinin Maliye Bakanlığına verildiği, ancak şu ana kadar Maliye Bakanlığınca herhangi bir düzenleme yapılmadığı, bu sebeple kamu idaresince döner sermaye işletmelerinin iş ve işlemlerinin 209 Sayılı Kanun ve buna bağlı yönetmelikler ile Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri doğrultusunda yürütüldüğü, döner sermaye kaynaklarının kullanımı ve bunlara ilişkin iş ve

işlemlerin mer'i mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiği ve ayrıca konunun Maliye Bakanlığının bilgisine sunulduğu ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** DSİBMY ile döner sermayeli işletmelerin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak anılan işletmelerin bütçe ve muhasebe sisteminin, 5018 sayılı Kanun ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu düzenlemeler, 5018 sayılı Kanun'da öngörülen bütçe ilkelerinden, kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesi ile kamu kaynağının kullanılmasına ilişkin genel esaslardan, mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

Bu sebeple döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ilke ve esaslara uygun olarak yeniden yapılandırılmaları ve kamu idarelerinin bünyelerinde bulunan döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini de kapsayacak şekilde konsolide mali tablolar üretebilmeleri sağlanmalıdır.

**BULGU 6: Sağlık Bakanlığı Mevzuatı Uyarınca İşletilen Sağlık Tesislerinin Döner Sermaye Gelirleri Üzerinden Üniversitelere Bilimsel Araştırma Proje Finansman Payı Adı Altında Pay Ayrılması**

3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun ek 9'uncu maddesinde "*(Değişik birinci cümle: 20/8/2016-6745/39 md.) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı sağlık tesisleri ile üniversitelerin tıp ve diş hekimliği alanında lisans ve uzmanlık eğitimi veren kurumları; eğitim, araştırma ve sağlık hizmeti sunumu için insan gücü, mali kaynak, fiziki donanım, bina, tıbbi cihaz ve diğer kaynakları karşılıklı olarak aşağıdaki usul ve esaslara göre birlikte kullanabilir... Birlikte kullanıma geçilen sağlık tesisleri, Bakanlığın tâbi olduğu mevzuat uyarınca işletilir ...Birlikte kullanım ve işbirliğine ilişkin usul ve esaslar ile ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde döner sermaye gelirlerinden personele yapılacak ek ödemelere ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığının ve Yükseköğretim Kurulunun uygun görüşü alınarak Sağlık Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenir.*"denilmektedir.

Mülga 3 adet (18.02.2011 tarih ve 27850 sayılı, 03.05.2014 tarih ve 28989 sayılı ve 16.06.2016 tarih ve 29744 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanmıştır.) Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Tesisleri ve Üniversitelere Ait İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı ve İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in "Mali Hususlar" başlıklı 9'uncu maddelerinde "*...(3) Birlikte*

*kullanımdaki sağlık tesisinin döner sermaye gelirlerinden; ilgili mevzuatı gereğince üniversitenin bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için öngörülen kesintiler ayrılır...bilimsel araştırma projeleri payları matrahın yarısı üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. ...” denilmektedir.*

06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun “Döner sermaye” başlıklı 58’inci maddesinde “a) *Yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilir...Döner sermaye işletmesi faaliyetlerinden elde edilen gelirler, birimler itibarıyla ayrı hesaplarda izlenir....Döner sermaye işletmesinin gelirleri, işletme adına yapılan mal ve hizmet satışları ile diğer gelirlerden oluşur...b ...Döner sermaye gelirlerinden tahsil edilen kısmın en az yüzde 5’i, üniversite bünyesinde yürütülen bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için kullanılır. ...” denilmektedir.*

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Tesisleri ve Üniversitelere Ait İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı ve İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 9’uncu maddesinde yer alan “...(3) *Birlikte kullanımdaki sağlık tesisinin döner sermaye gelirlerinden; ilgili mevzuatı gereğince...üniversitenin bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için öngörülen kesintiler ayrılır.*” şeklindeki yönetmelik hükmünün, 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 9’uncu maddesinde yer alan “...*birlikte kullanıma geçilen sağlık tesisleri, Bakanlığın tâbi olduğu mevzuat uyarınca işletilir...*” şeklindeki kanun hükmüne aykırı olduğu, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58’inci maddesi uyarınca işletilen üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirleri üzerinden ayrılacak bir pay niteliğinde olan üniversite bilimsel araştırma projeleri finansman payının, Sağlık Bakanlığı mevzuatı uyarınca işletilen döner sermaye işletmeleri gelirleri üzerinden ayrılması uygulamasının 3359 sayılı Kanun’un ek 9’uncu maddesi uyarınca hukuken mümkün olmadığı, değerlendirilmektedir.

Üniversitelere bilimsel araştırma proje payı adı altında kaynak aktarılması uygulamasına 16.06.2017 tarih ve 30098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren yeni yönetmelik ile son verilmiş olmak ile birlikte, bahsi geçen mevzuata aykırı uygulama nedeniyle 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında toplam 315.509.933,25 TL’nin ilgili üniversitelere bu şekilde gönderildiği, halihazırda 362.05-Bilimsel Araştırma Proje Payı Hesabı’nda 44.685.273,37 TL tutarında bir miktarın da ilgili üniversitelere gönderilmek üzere



hesaplarda bekletildiği, görülmüştür.

Sonuç olarak ilgili üniversitelere haksız şekilde gönderilen 315.509.933,25 TL'nin ilgili sağlık tesislerince geri alınmasının sağlanarak, sağlık tesislerince gelir kaydedilmesi, halihazırda hesaplarda bekletilen 44.685.273,37 TL tutarındaki payın da, iptal edilerek ilgili sağlık tesislerince gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** bulguda tespit edilen hususun giderilmesi için mevzuat çalışmalarına başladıklarını belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında bulguya konu üniversitelere mevzuata aykırı bilimsel araştırma proje payı ayrılması uygulaması ile ilgili olarak bir mevzuat çalışması yapılacağından bahsedilmek ile birlikte, mevzuat çalışmasının içeriğinden bahsedilmemiştir.

Ancak bulgu metninde de belirtildiği gibi mevzuata aykırı uygulamaya 16.06.2017 tarihinde yürürlüğe giren yeni yönetmelikte yer verilmeyerek söz konusu mevzuata aykırı uygulama 16.06.2017 tarihinden itibaren ortadan kaldırılmıştır. Dolayısı ile bulguda konu edilen mevzuata aykırı uygulama hâlihazırda mevcut olmadığı için konu ile ilgili yeni bir mevzuat düzenlemesine neden ihtiyaç duyulduğu anlaşılamamıştır.

Kamu idaresi tarafından üniversitelere haksız şekilde gönderilen (2012-2017 arası döneme ilişkin) 315.509.933,25 TL'nin ilgili sağlık tesislerince geri alınmasının sağlanarak sağlık tesislerince gelir kaydedilmesi, hâlihazırda hesaplarda bekletilen 44.685.273,37 TL tutarındaki payında üniversitelere aktarılmayarak ilgili sağlık tesislerince gelir kaydedilmesi gerekmektedir.

**BULGU 7: Dayanıklı Taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliği'ne Aykırı Olarak Kamu Görevlilerine Zimmetlenmemesi ve Zimmet Bilgisinin Gerçeği Yansıtması**

MKYS'de kayıtlı görünen 971.240 adet biyomedikal dayanıklı taşınır ve 4.946.605 adet ayniyat dayanıklı taşınır olmak üzere toplam 5.917.845 adet taşınırdan 1.759.064 adetinin herhangi bir kamu görevlisine zimmetlenmediği ve bazı taşınırlar için zimmet bilgisinin gerçeği yansıtmadığı tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'nci maddesinde "*Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur. Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli*

*olan veya kendilerine kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, veriliş amacına uygun bir şekilde kullanmak ve görevin sona ermesi veya görevden ayrılma halinde iade etmek zorundadırlar.”* denilmektedir.

İlgili Yönetmelik'in 23'üncü maddesine göre, tesis, taşıt ve iş makineleri haricindeki dayanıklı taşınırların kullanıma verilmesi için taşınır teslim belgesi düzenlenmelidir. Bir başka deyişle, yönetmelik hükmüne göre dayanıklı taşınırlar, bunları kullanması uygun görülen kişilere taşınır teslim belgesi ile zimmetlenmekte ve bu kişiler taşınırlardan sorumlu tutulmaktadır. Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak zimmetlenmemiş dayanıklı taşınırların olması, bu taşınırların muhafazası, bakım ve onarımı, veriliş amacına uygun kullanımı konusunda risk oluşturmaktadır.

Adana ilinde örneklem olarak seçilen sağlık tesislerinde yapılan yerinde denetimde, biyomedikal dayanıklı taşınırların karekodlarının okutulması neticesinde, sağlık tesislerinin fiilen kullanımında bulunan bazı biyomedikal cihazların MKYS üzerinde başka sağlık tesislerinin kullanımında görüldüğü ve zimmet sahiplerinin başka sağlık tesislerinde bulunduğu tespit edilmiştir. Yapılan sorgulamada, bu durumun kapatılan bir sağlık tesisinden diğer sağlık tesislerine taşınır devri sırasında, taşınırların MKYS'deki kayıtlarla eşleştirilmediği ve bu nedenle MKYS üzerinden devredildiği görünen taşınırlar ile fiilen gönderilen taşınırların farklı olduğu görülmüştür. Bu nedenle, taşınırlar Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci maddesi gereğince kullanım ve kontrolüne ilişkin sorumluluğu olan idarenin değil bir başka sağlık tesisinin fiilen kullanımında bulunmaktadır. Bu durum, ilgili sağlık tesisindeki yetkililer tarafından taşınırların, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci maddesi gereğince kontrol ve muhafaza yükümlülüğünün yerine getirilmesini imkansız hale getirmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** konuyla ilgili olarak 15.05.2018 tarihli ve E.247 sayılı yazıyla İl Sağlık Müdürlüklerine gerekli talimat verildiğini ve müteakip işlemlerde bulguda belirtilen hususlara titizlikle riayet edileceğini belirtmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi ile bulguda belirtilen hususlarda mutabık kalınmakla birlikte, taşınırların muhafazası, bakım ve onarımı ve veriliş amacına uygun kullanımının sağlanması için bulguda yer alan öneriler yerine getirilmeli ve eksiklikler giderilmelidir. Bu konuda yapılan çalışmalar sonraki denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 8: Ek Karşılık Primlerinin Hatalı Hesaplanması ve Raporlanması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin bütçe uygulama sonuçları tablosunun incelenmesi sonucunda; işletmelerin bütçelerinde gösterilmesi gereken ek karşılık primlerinin hatalı hesaplandığı ve raporlandığı tespit edilmiştir.

5510 sayılı Kanun ile “Prim oranları ve Devlet katkısı” başlıklı 81’nci maddesinin h bendinde; *“4 üncü maddenin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamındaki sigortalılara bağlanan veya bağlanacak vazife malullük aylıkları ile bunların hak sahiplerine bağlanacak ölüm aylıklarının karşılığı olmak üzere, bu kapsamdaki sigortalılar için kamu idarelerinin bütçelerinden ayrılan sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi ödeneklerinin % 20’si oranında ek karşılık primi alınır. Ayrılan ek karşılık priminin tamamı kurum bütçelerinin yetkili makamlarca onaylanarak yürürlüğe girdiği tarihi takip eden aybaşlarından itibaren altı ay içinde ve aylık eşit taksitlerle ödenir. Genel bütçe kapsamındaki idarelerin ek karşılık primleri Maliye Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır”* denilmektedir.

Ek karşılık primi hesaplamasında matrah, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi ödenekleridir. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber de devlet primi ödenekleri, sosyal güvenlik primi ödemeleri ve sağlık birimi ödemeleri olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Prime esas kazançlar ilk defa 5510 sayılı Kanun kapsamında çalışan personel için %11 oranında sosyal güvenlik primi ile %7,5 oranında genel sağlık sigortası primi olmak üzere toplam da idarenin bütçesinden %18,5 oranında devlet prim ödeneği ayrılmaktadır. 5510 sayılı Kanun’un geçici madde hükümlerince 5434 sayılı Kanun kapsamındaki personel için ayrılan sosyal güvenlik prim oranı ise %20’dir. Ayrıca %12 oranında genel sağlık sigortası primi ayrılmaktadır. Fakat 5510 sayılı Kanun’un geçici 4’üncü maddesinde %12 oranında genel sağlık sigortası priminin ek karşılık hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Kurumun ödemesi gereken 5510 sayılı Kanun’a ilk kez tabi personel için %18,5 ve 5434 sayılı Kanun’dan gelen personel için %20 oranındaki devlet prim giderlerinin %20 sini alarak ek karşılık primini bütçesinin ilgili tertibinde göstermesi gerekmektedir.

2017 yılında döner sermaye işletmelerinin ek karşılık primlerine ilişkin bütçe tertipleri üzerinde yapılan incelemelerde, ek karşılık primlerinin hesaplanmasında bazı sağlık tesislerinin (kuruma bağlı 348 işletmede) ek karşılık matrahı olan devlet prim ödeneklerinin çalışan tüm personeli 5510 sayılı Kanun’un geçici 4’üncü maddesi kapsamında varsayarak genel sağlık

sigorta kurum karşılıklarını ek karşılık prim matrahına dahil etmedikleri, ilk kez 5510 sayılı Kanun kapsamında çalışan personel için sadece sosyal güvenlik prim ödemesi olan %11 oranının matraha dahil edildiği tespit edilmiştir.

Ek karşılık priminin doğru hesaplanmasını sağlamak açısından 5510 sayılı Kanun'a ilk kez tabi olarak çalışan personel ile 5434 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan personelin sosyal güvenlik kurumlarına ödenen devlet prim giderleri matrahının farklılaştırılması yapılarak, genel sağlık sigortası kurum karşılığı olan %7,5 oranındaki primin 5434 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan personelin genel sağlık sigortası kurum karşılığı olan %12 oranındaki primin ayrıştırılarak, ek karşılık prim hesabına %7,5 oranındaki genel sağlık sigortası kurum karşılığı priminin dahil edilmesi gerekmektedir.

2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda da bulgu konusu edilen ve yukarıda ayrıntılı bir şekilde açıklamış olduğumuz hususun 2017 yılında da devam ettiği görülmektedir. Halihazırdaki bütçe kalemlerinde bu farklılaştırma ve ayrıştırma işlemleri yapılmasının mümkün olmaması durumunda yeni bütçe alt hesap kodları açılarak ek karşılık prim matrahı ve tutarlarının mevzuat hükümlerine uygun olarak hesaplanması ve raporlanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** ek karşılık priminin hesaplanmasına ilişkin tespitimize katılmaktadır.

Kamu idaresi bulguda belirtilen hatanın düzeltilmesi için il sağlık müdürlüklerine gerekli yazıları (17.05.2018 tarihli ve E.172 sayılı bakanlık talimat yazısı) yazmıştır. Kamu idaresince ayrıca Tek Düzen Muhasebe Sisteminde (TDMS) yer alan hesap planına ilgili hesap kodlarının tanımlanarak 2019-2020-2021 yılları bütçe çağrısının bu şekilde yapılacağı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** kurum tarafından gönderilen cevapta, ek karşılık priminin doğru bir şekilde hesaplanması açısından gerekli talimatların verildiği, yeni hesap kodlarının tanımlanacağı ve 2019-2020-2021 yılları bütçe çağrısının da bu hususa dikkat edileceği ifade edildiğinden, bulgudaki tespite ilişkin yapılacak düzenleme ve işlemler bir sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

**BULGU 9: Hurdaya Ayırma Sürecinde MKYS'nin Yanlış Veri Üretmesi, Mevzuata Uygunsuzluk ve İç Kontrol Süreçlerinin Yetersizliğinden Kaynaklı Aksaklıklar Bulunması**

**i) MKYS Dayanıklı Taşınır Sorgulama Ekranının Hurdaya Ayrılan Taşınırlara İlişkin Yanlış Veri Üretmesi Nedeniyle İç Kontrol ve Denetime Dayanak Oluşturacak Şekilde Kullanılmaması**

Yanlış veri girişi yapılması nedeniyle, Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi (MKYS) Dayanıklı Taşınır Sorgulama Ekranı tarafından üretilen veriler hurdaya ayırma sürecine ilişkin iç kontrollere ve denetim sürecinde risk analizine dayanak oluşturacak şekilde kullanılmamaktadır.

MKYS Dayanıklı Taşınır Sorgulama Ekranı ile hurdaya ayrılan taşınırları, hurdaya ayrıldıkları yıl bazında üretim, edinim tarihlerini, birim fiyatlarını içerir şekilde listelemek mümkündür. 2017 yılında Kamu Hastaneleri Kurumu tarafından edinim yılları 2016 ve 2017 olan 21.605 adet biyomedikal dayanıklı taşınır ile 155.839 ayniyat dayanıklı taşınırdan hurdaya ayrıldığı tespit edilmiştir. Performans kaybının başladığı süre taşınırdan taşınıra değişse de bu durum, üretim tarihlerinin yanlış girildiğine veya hurdaya ayırma sürecindeki risklere işaret etmektedir.

Örneklem olarak seçilen sağlık tesislerinin incelenmesi sonucunda, bazılarının üretim yıllarını yanlış girdikleri ve bunların büyük çoğunluğunu 667 ve 669 sayılı KHK'ler kapsamında dayanıklı taşınır devralan sağlık tesislerinin oluşturduğu görülmüştür. Bu sağlık tesislerinin, devir esnasında veya sonrasında taşınırların faturaları, garanti belgeleri ve bakım onarım giderlerine ilişkin hiçbir evrakı teslim almamaları nedeniyle; MKYS'ye veri girişlerinin cihazların teşhisi suretiyle yapıldığı ve bu şekilde tespiti mümkün olmayan üretim tarihlerinin gerçeği yansıtmayacak şekilde 2016 veya 2017 yılları olarak girilmiştir. Bu durum, hurdaya ayırma sürecinin MKYS üzerinden kurum tarafından kontrolüne ve denetlenmesine engel teşkil etmektedir.

**ii) Hurdaya Ayırma Sürecinin Mevzuata Uygun Yürütülmemesi**

Bir sağlık tesisi tarafından 669 Sayılı KHK ile devir alınan ve yukarıda izah edilen sebeplerle üretim tarihi 2016 yılı olarak girilen 79 Bilgisayar LCD monitörü ve bir başka sağlık tesisince 667 Sayılı KHK ile devir alınan ve üretim tarihi 2017 yılı olarak girilen 18 çamaşır makinesi ekonomik ömürlerini tamamladıkları gerekçesiyle hurdaya ayrılmıştır. Taşınır Mal TKHK'na Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu 64

Yönetmeliği'nin 28'inci maddesinde “*Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmemeyerek hizmet dışı bırakılması, gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırların biri işin uzmanı olmak kaydıyla harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirileceği ve komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırların harcama yetkilisinin onayı ile kayıtlardan çıkarılacağı*” hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, söz konusu hastanelerin elinde, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28'inci maddesi gereği taşınırların ekonomik ömrünü tamamladığı kararının verilebilmesine delil teşkil edecek kanıtlayıcı belgeler bulunmamaktadır. Bu koşullarda, 667 ve 669 sayılı KHK'lar ile devralınan taşınırların hurdaya ayrılabilmesi için, cihazın onarımının güvenilir veya ekonomik olamayacağını kanıtlayan bir teknik servis raporu bulunması gerekmekte iken söz konusu hastanelerde sadece Hurdaya Ayırma Komisyonu Tutanağı ile yetinilmiştir.

Ayrıca, bazı sağlık tesislerinin hurdaya ayırma işlemlerinin hatalı olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, bir sağlık tesisinin üretim yılı 2016 olan ve hali hazırda kullanılan bir adet klimayı hurdaya ayırdığı yapılan kontrollerde anlaşılmıştır. Bir sağlık tesisi tarafından, üretim yılı 2017 yılı olan bir fotoğraf makinesine çalınmasına ve bir diğer sağlık tesisi tarafından ise bir bilgisayara kırılmasına rağmen, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 27'nci maddesine göre “kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış” kategorisi yerine “hurdaya ayırmak suretiyle çıkış” işlemi yapılmıştır.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre “*Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır*”. Söz konusu işlemlerin gerekçesinin, ilgili Yönetmelik'in 27'nci maddesinin üçüncü fıkrasında “kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış” halinde kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılarak sonuçlarının ayrı bir tutanakta belirtileceği ve 5'inci madde hükmüne göre işlem yapılacağı belirtilmesi nedeniyle, çıkış türünün hurdaya ayırma olarak seçilerek 27'nci maddede belirtilen sorumluluk hükümlerinden kaçınmak olduğu düşünülmektedir.

**iii) Hurdaya Ayrılan Taşınırların Depolanması ve Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumuna veya Özel/Tüzel Kişilere Satılması Esnasında İç Kontrol Süreçlerinin Yetersizliği**

Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre; hurdaya ayrılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırların, harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirilmesi, komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırlar için “Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı” düzenlenerek, harcama yetkilisi ya da üst yöneticinin onayı ile kayıttan çıkarılması gerekmektedir. Kuruma ait sağlık tesislerinde; ilgili komisyonlar tarafından hurdaya ayrılmasına karar verilen ve Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağına bağlanan malzemeler, harcama yetkilisinin onayıyla kayıttan çıkarılmakta, bu malzemelerden satılabilir durumda olanlar MKE'ye ya da özel gerçek/ tüzel kişilere satılmaktadır.

Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağına eklenen TİF'lerde ilgili komisyonlar tarafından hurdaya ayrılmasına karar verilen malzemelerin kodu, sicil numarası, adı, miktarı ve kayıtlı bedeli gibi bilgiler yer almaktadır. Ancak hurdaya ayrılmasına karar verilen malzemelerin satışı ve tesliminde; malzemeler kod, sicil numarası, ad ve miktar üzerinden değil; kilo üzerinden takip edilmektedir. Hurdaya ayrılmasına karar verilen malzemelerin gerek satış anına kadarki depolama sürecinde gerekse de hurda malzemelerin satış sonrası tesliminde malzemenin yalnızca “kilo” üzerinden takibinin yapılması, kayıp olma ya da çalınma gibi kamu zararına yol açacak riskleri ortaya çıkarmaktadır. Nitekim denetim yapılan bazı sağlık tesislerinde, hurdaya ayrılan malzemelerin hastane yönetiminden habersiz satışının yapılmaya çalışıldığına ya da kimi hastane personeli tarafından çalınmaya teşebbüs edildiğine ilişkin soruşturmalar yürütüldüğü görülmüştür.

***Kamu idaresi cevabında;*** 667 sayılı KHK kapsamında devir alınan taşınırların bilgi, belge ve dokümanlarına ulaşılamadığını ve üretim yılı bilgilerinin MKYS üzerinden kayıt altına alınması ile ilgili çalışmaların devam ettiğini, devir alınan askeri hastanelerin hurda durumunda bulunan taşınırlarının da, Taşınır Mal Yönetmeliği ilgili hükümleri gereğince teslim alındığını ve bu taşınırlardan kullanım imkânı bulunmayan ve ekonomik ömrünü tamamlayanların sonradan hurdaya ayırmak suretiyle kayıtlardan çıkartıldığını belirtilmiştir. Ayrıca, Taşınır Mal Yönetmeliği'nde hurdaya ayrılan taşınırların adet ya da kilo bazlı satışı konusunda herhangi bir hüküm bulunmaması nedeniyle 20.03.1971 gün ve 7/2156 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

gereğince Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından her (6) altı ayda bir belirlenen kilo bazlı bedel üzerinden MKE Hurdasına satışlarının yapıldığını ifade etmiştir.

**Sonuç olarak** 667 ve 669 sayılı KHK ile devir alınan taşınırların faturaları, garanti belgeleri ve bakım onarım giderlerine ilişkin hiçbir evrakın teslim alınmamış olması, taşınırların üretim yılı verisinin bilinmesine ve sisteme gerçeğe uygun şekilde girilmesine engel teşkil etmektedir. Nitekim MKYS’de üretim tarihi 2016 ve 2017 olarak görünen taşınırların sağlık tesisleri tarafından hurdaya ayrıldığı tespit edilmiştir. Kamu idaresi tarafından taşınırların üretim tarihinin bilinmemesi nedeniyle, ekonomik ömrünü tamamladığı gerekçesiyle hurdaya ayrılması mümkün görünmemektedir. Olası hata ve suistimallerin engellenmesinin sağlanması için 667 ve 669 sayılı KHK’lar ile devralınan taşınırlar hurdaya ayrılırken cihazın onarımının güvenilir veya ekonomik olamayacağını kanıtlayan bir teknik servis raporu bulunmasının gerekli olduğu düşünülmektedir. Ayrıca bazı sağlık tesislerince, yanlış taşınırların hurdaya ayrıldığı ve taşınırların “kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış” kategorisi yerine “hurdaya ayırmak suretiyle çıkış”ının yapıldığı tespit edilmiş olup, olası hataların önlenmesi için iç kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesi gerekmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nde hurda satışlarının kilo ya da adet bazında satılmasına ilişkin bir hüküm olmamakla beraber, 5018 sayılı Kanun’un 8 ve 11’inci maddesi gereği üst yöneticilerin taşınır malların kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, tam ve doğru şekilde kaydından ve raporlanmasından sorumluluğu olduğu gibi harcama yetkililerinin de kaynakların hukuka uygun olarak kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemleri almaktan sorumluluğu bulunmaktadır. Hurda ayırma sürecinde birim/adet üzerinden takip edilen malzemenin hurdaya ayırma kararı sonrası depolama aşamasında kilo üzerinde takibinin kayıp ve çalıntı riskini ortaya çıkardığı açık olup, başta üst yönetici olmak üzere harcama yetkilileri, taşınır kayıt/kontrol yetkilileri gibi sorumlular bu riski ortadan kaldıracak önlemler almakla yükümlüdür. Ayrıca, 20.03.1971 gün ve 7/2156 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda hurdanın Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu Hurda Sanayiye satışının kilo üzerinde yapılacağına dair bir hüküm mevcut değildir. Kaldı ki, Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu hurda malzemeyi kilo üzerinde alsa dahi, sağlık tesisleri kendi iç kontrol süreçlerinin bir parçası olarak malzemelerin birim bazında teslimini takip ederek, hurda malzemenin kötüye kullanımını önleyecek tedbirleri alması gerekmektedir.



**BULGU 10: MKYS'nin Taşınır Mal Yönetimine, İhtiyaç Planlamasına ve Sayıma Dayanak Oluşturacak Sağlıklı Veri Üretmemesi**

Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi (MKYS), Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı tüm sağlık tesislerinin depolarındaki taşınır bilgilerinin görülebildiği ve takibinin yapılabildiği ana modüldür. MKYS'nin Dayanıklı Sorgulama ekranı aracılığıyla hastanelerin depolarındaki taşınırların malzeme tanımı, marka adı, model no ve seri no bilgisi, birim fiyatı, edinim ve üretim yılı, garanti süreleri, künye numaraları ile eşleştirilerek takip edilmesi hedeflenmektedir.

Öncelikle, bazı hastanelerin envanterlerindeki taşınırlarının MKYS'de kaydının olmadığı görülmüştür. Örneğin, bir hastanenin, tüm biyomedikal dayanıklı taşınırlar için yaptığı 02.01.2017 tarihli periyodik bakım ve onarım hizmeti alım sözleşmesine ekli taşınır listesinde toplam 333 taşınır varken, sözleşmenin yapıldığı tarih itibarıyla MKYS'de kayıtlı toplam 153 taşınır olduğu ve dolayısıyla giriş taşınır işlem fişi kesilerek MKYS'ye kayıt edilmemiş taşınır sayısının en az 180 olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca, MKYS'de kayıtlı görünen 971.240 adet biyomedikal dayanıklı taşınır ve 4.946.605 adet ayniyat dayanıklı taşınır olmak üzere toplam 5.917.845 adet taşınırın 2.132.326 adetinin marka adının, 1.026.522 adetinin üretim yılının ve 2.215.426 adetinin garanti süresinin sisteme girilmediği tespit edilmiştir. Taşınırların marka adının girilmemesi taşınırlarla ilgili değişken maliyetlerin marka bazında takip edilememesine neden olmaktadır. Taşınırların üretim yılı ve garanti süresinin sisteme girilmemesinin yanı sıra, yapılan mantıksal kontrollerde 29.750 adet dayanıklı taşınırın üretim yılının sisteme yanlış girildiği tespit edilmiştir. Garanti süresinin üretim yılından başladığı göz önünde bulundurulduğunda, bu durum MKYS üzerinden garanti süresinin takibini imkansız hale getirmekte ve garanti süresi devam eden taşınırlar için teknik hizmet satın alınması riskini doğurmaktadır.

Ayrıca, biyomedikal dayanıklı taşınırlara yönelik tedarik edilen teknik hizmetlere ait bilgilerin MKYS Biyomedikal Teknik Hizmetler Ekranı üzerinden sisteme girilmesi gerekmektedir. Bu ekran kullanılırken tedarik edilen teknik hizmet alımı ile hizmet satın alınan dayanıklı taşınırın başta künye numarası, üretim ve edinim tarihleri, garanti süresi bilgilerinin eşleşmesi suretiyle değişken maliyetlerin izlenmesi ve denetlenmesi hedeflenmiştir. Ayrıca bu ekran, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "İhalenin karara bağlanması ve onaylanması" başlıklı 40'inci maddesinde belirtilen "... ihale, ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin üzerinde bırakılır." hükmüne uygun olarak değerlendirme yapılması açısından önem arz etmektedir.

Bazı sağlık tesislerinin dikkatsizlik veya hizmet satın alınan taşınırın künye numarasının olmaması nedeniyle teknik hizmet alımı ile yanlış künye nolu taşınırları eşleştirdikleri görülmüştür. Bu durum, taşınırlardan kaynaklı dolaylı maliyetlerin başka taşınırların üzerinde görünmesine neden olarak hem bu maliyetlerin takibine ve denetlenmesine hem de Kamu Hastaneleri Kurumu tarafından yapılacak cihazların dolaylı maliyeti konusundaki hesaplamalara ve dolayısıyla 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 40'inci maddesi hükmünün yerine getirilmesine engel teşkil etmektedir.

Yapılan sorgulamada birim fiyatı 10 TL'nin altında olan 32.282 biyomedikal dayanıklı taşınır olduğu görülmüştür. MKYS'ye veri girişinin fatura esas alınarak yapılmakta olduğu ve 10 TL'nin altında biyomedikal cihaz olamayacağı göz önünde bulundurulduğunda, bu durumun malzeme tanımının sisteme yanlış girilmesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Yanlış veri girişi, kurumun stoklarını olduğundan fazla göstererek kurumun ihtiyaç planlamasını ve birim fiyatları aşağı çekerek cihazların yaklaşık maliyet hesaplarını olumsuz etkilemektedir.

Ayrıca, toplam 947.508 adet dayanıklı taşınırın bilgilerinin taşınır kayıt yetkilileri tarafından MKYS'ye eksik girilmesi nedeniyle künye numarası atanamamıştır. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinde giriş kaydı yapılan taşınırlara taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmesi gerektiği ve bu numaranın yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtileceği ifade edilmiştir. Taşınırların yönetmelik hükümlerine uygun olarak numaralandırılması harcama yetkilisi ve taşınır kayıt yetkilileri tarafından sayım ve dolayısıyla taşınırların kontrol ve muhafaza yükümlülüğünün yerine getirilmesinin ön koşuludur.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Stok Analiz ve Kontrol Dairesi Başkanlığının 29.11.2013 tarih ve 80.981.279 sayılı yazısında, MKYS'nin Dayanıklı Taşınır Bilgileri Modülünde marka, model, edinme yılı, seri no.su vb. bilgilerinin girilmesi suretiyle veri girişinin tamamlanmasından sonra sistem tarafından otomatik bir künye numarası tanımlanacağı ve bu künye numarasına bağlı her cihaza özgü bir kod üretileceği ve bu kodun yer aldığı etiketin taşınır üzerinde en az bir görünür bölgeye iliştirilmiş, basılmış olması gerektiği belirtilmiştir. Bir başka deyişle, ilgili yazı ile Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesi ile getirilen sicil numarası zorunluluğu genişletilerek her taşınırın Türkiye genelinde takibine olanak veren cihaza özgü künye numarası atanması uygulaması getirilmiştir. Böylelikle, cihazların üzerine yapıştırılan etikette sicil numarası, künye numarası ve karekod bilgilerinin tamamının bulunması hedeflenmiştir.

Fakat 947.508 adet dayanıklı taşınır için taşınır kayıt yetkilileri tarafından veri girişinin tamamlanmamış olması nedeniyle künye numarası, sicil no ve karekodu içeren kod oluşturulamamakta ve Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinde öngörüldüğü şekliyle cihazlara iliştilerilememektedir. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 32'nci maddesinde kamu idarelerine ait taşınırların, taşınır kayıt yetkililerinin görevlerinden ayrılmalarda, yıl sonlarında ve harcama yetkilisinin gerekli gördüğü durum ve zamanlarda sayımı yapılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik gereği sayım yapılabilmesi için, taşınırların MKYS'deki kayıtları ile eşleştirebilmeleri gereklidir.

Adana ilinde örneklem olarak seçilen sağlık tesislerinde yapılan sayımda biyomedikal ve ayniyat dayanıklı taşınırların yarısından fazlasının üzerinde künye numarasının bulunmaması nedeniyle taşınırlar MKYS tarafından üretilen taşınır mal yönetim hesabı ile künye numarası üzerinden eşleştirememiştir. Künye numarası olmayan taşınırların, MKYS'deki marka, model ve seri no bilgileri üzerinden taşınır mal yönetimi hesabı ile eşleştirilmesi bu verilerdeki eksiklikler nedeniyle mümkün olmamıştır. Sonuç olarak, taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerince numaralandırılmamış olmasının yanı sıra MKYS verilerindeki eksiklikler hastanelerin envanterinde bulunan taşınırların gerek Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 32'nci maddesi gereğince kurum tarafından, gerekse denetim esnasında sayımına engel teşkil etmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** konuyla ilgili olarak 15.05.2018 tarihli ve E.247 sayılı yazıyla İl Sağlık Müdürlüklerine gerekli talimat verildiğini ve müteakip işlemlerde bulguda belirtilen hususlara titizlikle riayet edileceğini belirtmiştir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresi ile bulguda belirtilen hususlarda mutabık kalınmakla birlikte, bulguda yer alan öneriler yerine getirilmeli ve eksiklikler giderilmelidir. Bu konuda yapılan çalışmalar sonraki denetimlerde izlenecektir.

### **BULGU 11: Miadı Dolan Taşınırlar ile İlgili Olarak Taşınır Mal Yönetmeliği Uyarınca İşlem Yapılmaması**

#### **i) Sağlık Bakanlığı Tarafından Kamu Hastanelerine Yıllık İhtiyaç Miktarları Göz Önünde Bulundurulmadan Teslim Edilmeleri Nedeniyle İlaçların Miadlarının Dolması**

Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile xxxx Sağlık, Gıda ve Tarım Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş arasında 09.10.2009 tarihinde Pandemi Aşı Tedarik Sözleşmesi imzalanmış ve bu kapsamda satın alınan ve kullanılmayan bir miktar aşının iadesi

için taraflar arasında 06.09.2010 tarihli protokol düzenlenmiştir. Bu protokol ile toplam iade bedeli toplam 30.282.972,00 TL olarak belirlenmiş ve ilgili firma, aşının kullanılmamış miktarına ilişkin bedel iadesi yerine geçmek üzere, taraflar arasında mutabık kalınacak bir miktar farmasötik ürünü Sağlık Bakanlığı'nın belirlediği sağlık tesislerine teslim etmeyi kabul etmiştir. Ayrıca, firma tarafından temin edilecek ürünlerin toplam değerinin hesaplanan iade tutarından protokolün imza ve uygulanmasına ilişkin her türlü harç, vergi ve ithalat vergileri düşüldükten sonra bulunacak net tutara eşit olacağı kararlaştırılmıştır. 17.01.2011 tarihinde ilgili firma tarafından yaptırılan Yeminli Mali Müşavir Değerlendirmesine dayanılarak damga, kurumlar ve katma değer vergileri düşüldükten sonra teslim edilecek ürün değeri 23.268.205,00 TL olarak belirlenmiştir.

Söz konusu protokol ile ürünlerin xxx tarafından üretilen en az 5 değişik farmasötik grubu içereceği, ürünlerin en çok %30'unun onkoloji ürünlerinden, minimum %70'inin ise genel tıbbi ürünler arasından seçileceği kararlaştırılmıştır. Protokol, firma tarafından teslim edilecek ürün grupları hakkında genel düzenlemeler getirmiş olmakla beraber, sağlık tesislerine teslim edilecek ürün listeleri Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne ilgili firmaya iletilmiştir. Tarafımızca ihtiyaç tespiti sürecinin incelenmesi neticesinde, Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından sağlık tesislerine yazı yazılarak belirli ürünler için bir yıllık ihtiyaç miktarlarının talep edildiği ve dağıtım yapılacak sağlık tesislerinin ürün bazında toplam taleplerine dair bilgi edinildiği anlaşılmıştır. Fakat Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne ilgili firmaya sağlık tesislerine dağıtımını yapılmak üzere gönderilen listedeki bazı ürünlerin toplam dağıtım adetlerinin dağıtım yapılacak sağlık tesislerinin toplam taleplerinin oldukça üzerinde olduğu gözlemlenmiştir. Protokolde "son kullanma tarihi hususları da dahil olmak üzere ürünlerin stok yönetiminin Sağlık Bakanlığının yükümlülüğünde olacağı ve ilgili firmanın teslimatı yaptıktan sonra ürün değişimini kabul etmeyeceği" hükmü bulunmaktadır. Ayrıca 26.01.2011 tarihinde Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile ilgili firmanın temsilcileri arasında düzenlenen "xxx İlaçları Değerlendirme Toplantısı Tutanağı"nda sağlık tesislerine teslim edilen ürünlerin irsaliye tarihi itibarıyla en az bir yıl miatlı olmasına karar verilmiştir. Sağlık tesislerine bir yıllık ihtiyaç miktarlarının üzerinde ürün gönderildiği göz önünde bulundurulduğunda, ürünlerin bir yıl miadının olması ve sağlık tesislerinin ilgili firmaya iade imkanlarının olmaması ürünlerin miatlarının dolması riskini beraberinde getirmektedir. Sağlık tesislerince, Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne yazılan yazıların incelenmesi neticesinde, bazı sağlık tesislerinin kendilerine gönderilen ürün miktarlarını belirlenmesinde taleplerinin dikkate alınmadığını, miatları yakın olan ürünlerin kendilerine

gönderildiğini ve bu durumun miadın dolması riski yaratarak kamu zararına sebebiyet vereceğini ifade ettikleri görülmüştür.

Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından İl Sağlık Müdürlüklerine gönderilen yazıda, ilgili sağlık tesislerine sevk edilen ilaçların teslim alınarak fazla ilaçların dağıtımının sağlanabilmesi için Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi (MKYS) xxx Hibe ilaç bölümüne giriş yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Yapılan sorgulamada, sağlık tesisleri tarafından ilgili bölüme girişi yapılan toplam 18.323.801,00 TL tutarında ürünün toplam 6.044.000 TL'sinin miadının dolduğu tespit edilmiştir.

**ii) Sağlık Tesislerince İhtiyaç Planlamasının Sağlıklı Yapıl(a)maması Nedeniyle Depolarında Bulunan İlaç, Tıbbi Sarf, Laboratuar ve Temizlik Malzemelerinin Miadının Dolması**

Sağlık Tesisleri tarafından MKYS aracılığıyla “Kullanılamaz Hale Gelme” ve “Fire Zayiat” işlem türünden yapılan çıkışların incelenmesi neticesinde, bazı sağlık tesisleri tarafından ihaleye çıkılacak miktarın 2013/09 sayılı genelge hükümleri gereği, geçmiş yıllar tüketim miktarları ve diğer değişkenleri göz önünde tutarak belirlenmediği için; depolarında bulunan 20.334 adet ve 446.944,00 TL tutarında ilaç, tıbbi sarf, laboratuar ve temizlik malzemelerinin miadının dolduğu ve bu durum karşısında Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 27'nci Maddesinin üçüncü fıkrası gereği kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılarak tutanakla belirtilmediği ve sorumlular hakkında ilgili Yönetmelik'in 5'inci Maddesi hükümlerine göre işlem yapılmadığı tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış başlıklı 27'nci maddesinde, *“tüketim malzemelerinin özelliklerinde, ağırlıklarında veya miktarlarında meydana gelen değişmeler nedeniyle oluşan fireler, sayımda noksan çıkan taşınırlar, çalınma, kaybolma gibi nedenlerle yok olan taşınırlar ya da yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırların taşınır işlem fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılması halinde, kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılarak sonuçları ayrı bir tutanakta belirtilir ve 5'inci madde hükmüne göre işlem yapılır.”* denilmektedir.

İlgili Yönetmelik'in 5'inci maddesinin beşinci fıkrasında da *“Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda*

*sebepler oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.*

2013/09 sayılı Genelgede “sağlık tesislerinin ihaleye çıkılacak miktarı belirlenirken göz önünde bulundurması gereken kriterler belirlenerek, bu konudaki sorumluluk tanımlanmıştır. Söz konusu genelgeye göre, sağlık tesislerince ihaleye çıkılacak miktarı belirlenirken; geçmiş yıllar tüketim miktarları, tüketim miktarlarının hangi aylarda arttığı veya azaldığı, hizmet sunumunda meydana gelebilecek eksiliş veya artışlar gibi hususları mutlaka dikkate alınmalıdır.” denilmektedir. Ayrıca ilgili genelge ile stok fazlası ve ihtiyaç fazlası taşınırların ihtiyacı olan kurumlara MKYS aracılığıyla devredilmesi zorunluluğundan bahsedilmiş ve böylelikle ihaleyi yapan sağlık tesisinin yanlış planlama yapmasından dolayı tüketilemeyecek taşınırların miadının dolmasının engellenmesi hedeflenmiştir.

Örnekleme olarak seçilen bazı sağlık tesislerinin incelenmesi neticesinde ayrıntıları Tablo’da belirtilen 20.334 adet ve 446.944,00 TL tutarında ilaç, tıbbi sarf, laboratuvar ve temizlik malzemesinin miadının dolmasına neden olduğu anlaşılmıştır. Sağlık tesislerinin gerekçelerinin incelenmesi neticesinde, ihtiyaç planlamasının 2013/09 sayılı genelge hükümlerinde belirtilen kriterler üzerinden yapılması halinde engellenebileceği kanaatine varılan toplam 446.944,00 TL tutarındaki taşınır için, sağlık tesisleri tarafından kasıt kusur ihmal veya tedbirsizlik olarak değerlendirilecek bir husus gözlenmediği gerekçesi ile Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine göre işlem yapılmamış ve kamu kaynaklarının israfına neden olunmuştur.

*Tablo 7: Miadı Dolan Taşınır Malzeme Adet ve Tutarları*

Sağlık Tesisi Adı	Miadı Dolan Malzeme Adeti	Miadı Dolan Malzeme Tutarı
Samsun Eğitim ve Araştırma Hastanesi	5030	379.833
Ankara Numune Eğitim ve Araştırma Hastanesi	14.390	53.320
İstanbul Medeniyet Ün. Göztepe Eğt ve Araş. Hst.	914	13.791
Genel Toplam	20.334	446.944

**Kamu idaresi cevabında;** Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile xxx Sağlık, Gıda ve Tarım Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş arasında 09.10.2009 tarihinde imzalanan Pandemik Aşı Tedarik Sözleşmesi kapsamında satın alınan ve kullanılmayan bir miktar aşının iadesi için taraflar arasında imzalanan 06.09.2010 tarihli protokol sürecinin Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından yürütüldüğünü ve 01.07.2013 tarihli ve 2013/09 sayılı Stok Yönetimi ve Taşınır Mal Uygulamaları Genelgesinin Madde 1.1 (e)

bendinde Stok Fazlası Miktar ile Madde 1.1 (f )bendinde İhtiyaç Fazlası Miktar tanımları yapılarak stokların etkin yönetimi kapsamında sağlık tesisleri arasında devredilerek tüketilmesi gerekliliğinin ifade edildiğini belirtmiştir.

Ayrıca “Miadı Dolan Taşınır Malzeme Adet ve Tutarlarına İlişkin Tablo”da miadı dolduğu tespit edilen ilaç, sarf ve tıbbi malzemelerin geçmiş yıllarda devir ile geldiğini, bazı malzemelerin stok fazlası veya satın alma olarak edinildiğini ve daha sonrasında Kullanılamaz Hale Gelme/Yok Olma işlemi yerine Fire/Zayıf şeklinde çıkış yapıldığının görüldüğünü ifade etmiştir. Sağlık Market Projesi ile sürekli ve kısa süreli alımlar yapılacak olmasının stoklama sürelerini kısaltarak miadın dolması riskini azaltacağını ve konuyla ilgili olarak 15.05.2018 tarihli ve E.247 sayılı yazıyla İl Sağlık Müdürlüklerine gerekli talimat verildiğini ve müteakip işlemlerde bulguda belirtilen hususlara titizlikle riayet edileceğini belirtmiştir.

**Sonuç olarak** sağlık tesislerince ilaç, tıbbi sarf, laboratuvar ve temizlik malzemeleri için ihaleye çıkılacak miktar belirlenirken, 2013/09 sayılı Genelgede belirlenen geçmiş yıllar tüketim miktarları, tüketim miktarlarının hangi aylarda arttığı veya azaldığı, hizmet sunumunda meydana gelebilecek eksiliş veya artışlar gibi hususlar dikkate alınmalı ve ihtiyaç tespiti objektif kriterler üzerinden yapılmalıdır. Ayrıca taşınırların miadının dolmasının engellenmesi için stok fazlası ve ihtiyaç fazlası taşınırların zamanında tespiti ve ihtiyacı olan tesislere MKYS aracılığıyla devredilmesi önemlidir.

Kamu idaresi cevabında "Miadı Dolan Taşınır Malzeme Adet ve Tutarlarına İlişkin Tablo”da miadı dolduğu tespit edilen ilaç, sarf ve tıbbi malzemelerin geçmiş yıllardan devir ile geldiğini, bazı malzemelerin stok fazlası veya satın alma olarak edinildiğini ifade etmekteyse de, satın alınan taşınırların önceki yıllardan veya bir başka sağlık tesisinden devir gelmesinin sorumluları tespit edilerek, Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 27'nci maddesinin üçüncü fıkrası gereği kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılmasına ve haklarında ilgili Yönetmelik'in 5'inci Maddesi hükümlerine göre işlem yapılmasına engel teşkil etmediği açıktır. Kamu kaynaklarının israf edilmemesi için miadı dolan taşınırların kontrolüne, sorumluların tespitine ilişkin eksikliklerin giderilmesinin ve gerektiği takdirde sorumlular hakkında soruşturma açılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

**BULGU 12: Yardımcı Hesap Defterlerinde Yeterli Bilgi Olmamasından ve Envanter İşlemlerindeki Eksikliklerden Dolayı, 326-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda Mahiyeti Belirsiz Tutarların Bulunması**

Mahallinde yapılan denetimlerde, 326-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda geçmiş yıllardan gelen ve mahiyeti tam olarak belli olmayan tutarların kayıtlı olduğu görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 57'nci maddesinde; *“Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistimli bir şekilde dağıtılır.”* ifadesine yer verilmiştir. Yardımcı hesap defteri ise 58'inci maddede, *“hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterler”* olarak tanımlanmıştır. Ancak TDMS üzerinden, depozito ve teminat işlemlerine yönelik sorgulamalarda, cari yıla ilişkin bir takım verilere ulaşılabilir iken, önceki mali yıllara ait emanetlerin kümülatif tutarlarının görülebildiği, yıl bazında, depozito /emanetin ödendiği ya da alındığı kişilerin kimlik bilgileri, depozito/emanetin doğduğu veya tahsil edildiği tarih, zaman aşımı süresi, ödenen tutarlar gibi verileri içeren, ayrıntılı ve güncel bir raporlamanın yapılamadığı görülmektedir.

Öte yandan adı geçen Yönetmelik'in 570'inci maddesinde *“Muhasebe dışı envanter işlemlerinde; mevcutlar, alacaklar ve borçların sayımı yapılarak muhasebe kayıtlarında yer alan ekonomik değerler ile işletme kaynaklarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı mali yılın son günü itibarıyla tespit edilir.”* denilmiştir. Muhasebe dışı envanter işlemlerinin tamamlanmasından sonra gerekli muhasebe işlemleri ile muhasebe kayıtları - fiilî durum mutabakatı sağlanmalıdır. Halbuki mahiyeti tam olarak belli olmayan tutarların 326-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'nda yer alıyor olması, dönem sonu envanter işlemlerinin de sağlıklı yapılmadığı kanaatini oluşturmuştur.

Bu çerçevede öncelikle, 326-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı'na ilişkin muhasebe dışı envanter işlemi yapılarak kayıtlar açıklığa kavuşturulmalı ve bu hesap da dahil olmak üzere gerek duyulan hesaplara ilişkin ayrıntılı bilgileri tutacak yardımcı hesap defterleri oluşturulmalıdır. Akabinde, yapılan envanter işleminin sonucuna göre söz konusu tutarlar mahiyetlerine uygun hesaplara, yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı defter silsilesine uygun bir şekilde kaydedilerek, ilgili hesapların tam ve doğruyu göstermesi sağlanmalıdır.



***Kamu idaresi cevabında;*** “*Teminat modülü TDMS’de işlevsel hale getirilmiş olup teminatlar modül aracılığıyla ayrıntılı olarak takip edilebilmektedir.*” denilmiştir.

***Sonuç olarak*** her ne kadar teminatların TDMS’deki Teminat Modülü vasıtasıyla ayrıntılı takip edilebildiği ifade edilmişse de 326-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı’nda tam mahiyeti belli olmayan tutarlara rastlanmıştır. Bu nedenle, öncelikle 326-Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı’na ilişkin muhasebe dışı envanter işlemi yapılarak kayıtlar açıklığa kavuşturulmalı ve tutarlar mahiyetlerine uygun hesaplara yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı defter silsilesine uygun bir şekilde kaydedilmelidir.

## 8. EKLER

## EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ KONSOLİDE BİLANÇOSU				ÖNCEKİ DÖNEM (2016)	CARİ DÖNEM (01.01.2017- 10.11.2017)
AKTİF VARLIKLAR					
DÖNEN VARLIKLAR					
A	Hazır Değerler			654.755.352,49	182.396.251,59
1	100	Kasa	10.129,31		9.731,25
2	101	Alınan Çekler	-		-
3	102	Banalar	747.752.801,23		183.879.373,25
4	103	Verilen Çekler ve Ödeme Emri (-)	83.227.160,19		1.738.400,46
5	104	Alınan Dövizler	-		-
6	105	Diğer Hazır Değerler	189.482,14		245.547,94
B	Menkul Kıymetler			-	-
1	110	Hisse Senetleri	-		-
2	111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	-		-
3	112	Kamu Kesimi Tah. Senet ve Bonoları	-		-
4	118	Diğer Menkul Kıymetler	-		-
5	119	Menkul Kıy. Değer Düş. Karşılığı (-)	-		-
C	Ticari Alacaklar		938.214.959,47		1.872.274.208,05
1	120	Alıcılar	917.102.287,20		1.849.270.298,91
2	121	Alacak Senetleri	7.741.648,48		5.603.699,24
3	122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-		-
4	123	Banka Kredi Kurumlarından Alacaklar	2.629.630,31		3.187.267,54
5	124	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.523.795,18		1.762.722,78
6	127	Diğer Ticari Alacaklar	35.448,57		31.973,15
7	128	Şüpheli Ticari Alacaklar	9.732.162,61		14.359.735,15
8	129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	550.002,85		960.488,71
D	Diğer Alacaklar		201.986.234,81		307.135.583,87
1	130	Devir Farklarından Alacaklar	-		-
2	131	Ortaklardan Alacaklar	-		-
3	132	İştiraklerden Alacaklar	-		-
4	133	Bağı Ortaklıklardan Alacaklar	-		-
5	134	İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hes.	52.480.710,21		48.626.741,94
6	135	Personelden Alacaklar	38.908.442,64		39.379.442,84
7	136	Diğer Çeşitli Alacaklar	103.675.567,44		210.597.884,57
8	137	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-		-
9	138	Şüpheli Diğer Alacaklar	7.531.514,52		7.531.514,52
E	Stoklar		716.531.856,00		1.021.966.127,83
1	150	İl. Madda Ve Malzeme	715.435.725,55		1.019.801.725,65
2	151	Yarı Mamuller	-		-
3	152	Mamuller	-		-
4	153	Ticari Mallar	-		-
5	157	Diğer Stoklar	1.095.130,45		1.070.372,54
6	158	Stoklar Değer Düşüküğü Karşılığı (-)	-		-
7	159	Verilen Sipariş Avansları	-		1.066.029,54
F	Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		-		-
1	179	Yılına Yay. İnş. ve Onarım Maliyetleri	-		-
2	179	Taahhütlere Verilen Avanslar	-		-
G	Gelecek Aylara Ait Gird. ve Gelir Taah.		242.847.601,73		13.267.212,11
1	189	Gelecek Aylara Ait Giderler	229.908.861,88		2.083.048,96
2	181	Gelir Taahhütları	12.711.837,07		4.187.577,59
3	182	Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri H	229.902,80		7.016.585,57
H	Diğer Dönen Varlıklar		1.311,74		582.113,96
1	190	Devrden KDV	-		-
2	191	İndirilecek KDV	-		-
3	192	Diğer KDV	-		-
4	193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	-		-
5	195	İç Avansları	-		534.887,44
6	196	Personel Avansları	-		41.762,25
7	197	Sayım ve Tesellim Noksanları	1.311,74		5.464,27
8	198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	-		-
9	199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	-		-
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI				2.754.347.326,24	3.397.613.497,42
DURAN VARLIKLAR				1.160.653,58	1.204.445,67
A	Ticari Alacaklar		1.160.653,58		1.204.445,67
1	220	Alıcılar	-		-
2	221	Alacak Senetleri	-		-
3	222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-		-
4	226	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.160.653,58		1.204.445,67
5	229	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-		-
B	Diğer Alacaklar		-		-
1	231	Ortaklardan Alacaklar	-		-
2	232	İştiraklerden Alacaklar	-		-
3	233	Bağı Ortaklıklardan Alacaklar	-		-
4	235	Personelden Alacaklar	-		-
5	236	Diğer Çeşitli Alacaklar	-		-
6	237	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-		-
7	239	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	-		-
C	Mali Duran Varlıklar		-		-
1	240	Bağı Menkul Kıymetler	-		-
2	241	Bağı Men. Kıy. Değ. Düş. Karşılığı (-)	-		-
3	242	İştirakler	-		-
4	243	İştirakler Sermaye Taahhütları	-		-
5	244	İştirakler Sermaye Payları Değ. Düş. Karş. (-)	-		-
6	245	Bağı Ortaklıklar	-		-
7	246	Bağı Ortaklıklar Sermaye Taahhütları (-)	-		-
8	247	Bağı Ort. Sor. ve Payl. Değ. Düş. Karş. (-)	-		-
9	248	Diğer Mali Duran Varlıklar	-		-
10	249	Diğ. Mali Dur. Varl. Değ. Düş. Karşılığı (-)	-		-
D	Maddi Duran Varlıklar		877.071.455,16		855.612.600,64
1	250	Arazi ve Anlatlar	195.821,27		195.821,27
2	251	Yar. Altı ve Yerleşik Düzeyleri	-		-
3	252	Binalar	-		-
4	253	Tesis Makine ve Gihazlar	2.498.929.899,84		2.424.767.942,13
5	254	Taahhütler	15.705.686,10		15.818.304,64
6	255	Demirbaşlar	1.651.621.834,70		1.592.206.337,21

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ KONSOLİDE BİLANÇOSU						
				ÖNCEKİ DÖNEM (2016)	CARİ DÖNEM (01.01.2017 - 10.11.2017)	
	7	266	Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	-	-
	8	267	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 3.288.787.450,85	-	- 3.179.367.502,17
	9	268	Yapımlıkta Olan Yahnımlar	5.654,00	-	1.952.757,56
	10	269	Verilen Sipariş Avansları	-	-	-
<b>E</b>			<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	-	<b>0,12</b>	<b>3.710.484,86</b>
	1	260	Haklar	5.730.085,72	-	5.493.790,21
	2	261	Şerhler	-	-	-
	3	262	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	-	-	-
	4	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	-	-
	5	264	Özel Maliyetler	-	-	-
	6	267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	59.147.941,02	-	58.093.005,16
	7	268	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 64.878.026,62	-	- 59.876.231,41
	8	269	Verilen Avanslar	-	-	-
<b>F</b>			<b>Özel Tüketime Tabi Varlıklar</b>	-	-	-
	1	271	Arama Giderleri	-	-	-
	2	272	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	-	-	-
	3	277	Diğer Özel Tüketime Tabi Varlıklar	-	-	-
	4	278	Birikmiş Tüketime Payları (-)	-	-	-
	5	279	Verilen Avanslar	-	-	-
<b>G</b>			<b>Gelecek Yıllara Ait Gid. ve Gelir Taah.</b>	<b>5.010,21</b>	<b>5.010,21</b>	-
	1	280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	5.010,21	-	-
	2	281	Gelir Tahakkukatları	-	-	-
<b>H</b>			<b>Diğer Duran Varlıklar</b>	-	<b>24.870.858,62</b>	<b>27.111.311,02</b>
	1	291	Gel. Yıllarda İnd. KDV	-	-	-
	2	292	Diğer KDV	-	-	-
	3	293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	-	-	-
	4	294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi D. Varl.	152.038.096,14	-	229.126.284,72
	5	295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	-	-	-
	6	297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	-	-	-
	7	298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-	-	-
	8	299	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 127.167.237,52	-	- 202.014.973,70
			<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	-	<b>903.107.977,89</b>	<b>887.638.822,29</b>
<b>AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI</b>					<b>3.667.455.303,93</b>	<b>4.285.252.319,71</b>
<b>PASİF VARLIKLAR</b>				<b>ÖNCEKİ DÖNEM (2016)</b>	<b>CARİ DÖNEM (2017)</b>	
			<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>40.349.075,19</b>	<b>40.553.058,08</b>	
<b>A</b>			<b>MALİ BORÇLAR</b>	-	-	
	1	300	Banka Kredileri	-	-	-
	2	303	Uzun Vad. Kred. Anapara Tak. ve Fazlari	48.349.075,19	-	48.553.058,08
	3	304	Tahvil, Anapara Borç, Taksit ve Fazlari	-	-	-
	4	305	Çıkartılmış Bonolar ve Senetler	-	-	-
	5	306	Çıkartılmış Diğer Menkul Kıymetler	-	-	-
	6	308	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	-	-	-
	7	309	Diğer Mali Borçlar	-	-	-
<b>B</b>			<b>TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>3.233.642.354,91</b>	<b>3.938.686.092,51</b>	
	1	320	Satıcılar	3.139.499.061,66	-	3.635.822.573,92
	2	321	Borç Senetleri	-	-	-
	3	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	-	-	-
	4	326	Alınan Depozito ve Teminatlar	93.845.662,82	-	103.443.034,01
	5	329	Diğer Ticari Borçlar	327.630,43	-	421.284,58
<b>C</b>			<b>Diğer Borçlar</b>	<b>432.133.281,78</b>	<b>422.985.703,91</b>	
	1	330	Devir Farklarından Doğan Borçlar	-	-	-
	2	331	Ortaklara Borçlar	-	-	-
	3	332	İştiraklere Borçlar	-	-	-
	4	333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	-	-	-
	5	335	Personel Borçlar	88.306.430,76	-	103.642.312,58
	6	336	Diğer Çeşitli Borçlar	343.826.851,03	-	319.343.381,33
	7	337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	-	-	-
<b>D</b>			<b>ALINAN AVANSLAR</b>	<b>4.276.143.869,40</b>	<b>5.634.196.133,58</b>	
	1	340	Alınan Sipariş Avansları	4.276.143.069,40	-	5.634.196.133,58
	2	341	Bosyal Sigortalar Kur. Alınan Avanslar	-	-	-
	3	349	Alınan Diğer Avanslar	870,04	-	19.141,49
<b>E</b>			<b>YILLARA YAY. İNŞ. VE ONAR. HAKEDİŞLERİ</b>	-	-	
	1	350	Yıllara Yay. İnş. ve Onar. Hakdedişleri	-	-	-
<b>F</b>			<b>ÖDENİCEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>1.163.381.223,27</b>	<b>1.305.687.075,75</b>	
	1	360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	460.905.604,41	-	574.227.830,51
	2	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesimleri	14.384.022,38	-	63.694.539,76
	3	362	Ödenecek Döner Sermaye Yük. Hesabı	410.026.485,00	-	188.879.610,93
	4	363	Ödenecek Döner Serm. Katkı Payı Hes.	248.111.194,09	-	527.548.474,90
	5	364	İstihaklardan Vergi Borç. Karş. Yap. Kesimi	-	-	-
	6	365	İstihaklardan SSK Prim Borç. Karş. Yap. Kesim	-	-	-
	7	366	MERKEZ HESSESİ HESABI	17.036,57	-	16.836,99
	8	367	K.D.V. Tevkifatları	-	-	-
	9	368	Vadesi Geçmiş, Erit. Takasları Vergi Yük.	13.947.818,46	-	15.444.241,20
	10	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	30.579.091,45	-	25.905.541,47
<b>G</b>			<b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>147.495,48</b>	<b>4.021.616,64</b>	
	1	370	Dönem Kan. Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	-	-	-
	2	371	Dönem Kanun. Peş. Od. Vergi ve Diğ. Yük.(-)	-	-	-
	3	372	Kideme Tazminatı Karşılığı	127.575,05	-	4.801.669,46
	4	373	Maliyet Giderleri Karşılığı	-	-	-
	5	379	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları Hesabı	19.920,43	-	19.947,18
<b>H</b>			<b>GEL. AYL. AİT GELİRLER VE GİD. TAAH.</b>	<b>1.608.995,95</b>	<b>865.109,77</b>	
	1	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.602.223,53	-	865.109,77
	2	381	Gider Tahakkukatları	6.767,40	-	-
<b>I</b>			<b>Diğer Kısa Vadeli Yab. Kaynaklar</b>	<b>56.993,00</b>	<b>1.371.059,49</b>	
	1	391	Hesaplanan KDV	-	-	-
	2	392	Diğer KDV	-	-	-
	3	393	Menhez ve Subjektif Cari Hesabı	-	-	-
	4	397	Sayım ve Tesellüm Fazlıları	6.532,68	-	1.371.059,49
	5	399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	50.460,32	-	-
			<b>KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>9.155.463.384,06</b>	<b>11.348.185.871,20</b>	

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ KONSOLİDE BİLANÇOSU				ÖNCEKİ DÖNEM (2016)	CARİ DÖNEM (01.01.2017 - 10.11.2017)
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR					
A	MALİ BORÇLAR				
	1	400	Banka Kredileri		
	2	405	Çıkarılmış Tahviller		
	3	407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
	4	408	Menkul Kıymetler İhrac Farkı (-)		
	5	409	Diğer Mali Borçlar		
B	TİCARİ BORÇLAR				
	1	420	Satıcılar		
	2	421	Borç Senetleri		
	3	422	Borç Senetleri Reeskontu (-)		
	4	426	Alınan Depozito ve Teminatlar		
	5	429	Diğer Ticari Borçlar		
C	DİĞER BORÇLAR				
	1	431	Ortaklar Borçlar		
	2	432	İştiraklere Borçlar		
	3	433	Bağılı Ortaklıklara Borçlar		
	4	436	Diğer Çeşitli Borçlar		
	5	437	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
	6	438	Kamuya Olan Ert. veya Takatden. Borçlar		
D	ALINAN AVANSLAR				
	1	440	Alınan Sipariş Avansları		
	2	449	Alınan Diğer Avanslar		
E	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			1.021.275.524,42	1.200.723.976,33
	1	472	Kıdem tazminatı Karşılığı	1.021.275.524,42	1.200.723.976,33
	2	479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
F	GEL. YIL. AIT GELİRLER VE GİD. TAAH.				
	1	480	Gelecek Yılına Ait Gelirler		
	2	481	Gider Tahakkukları		
G	DİĞ. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
	1	492	Gel. Yılına Ertelelenen veya Terkin Ed. KDV		
	2	493	Tesise Kabulme Payları		
	3	499	Diğ. Çeşitli Uzun Vadeli Yab. Kaynaklar		
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				1.021.275.524,42	1.200.723.976,33
ÖZKAYNAKLAR				4.820.127.822,05	4.820.147.932,27
A	DÖNEMİŞ SERMAYE				
	1	500	Sermaye	8.006.525.201,00	8.006.545.512,21
	2	501	Ödenmemiş Sermaye (-)	- 3.186.397.579,94	- 3.186.397.579,94
B	SERMAYE YEDEKLERİ			15.088.330,42	14.749.512,74
	1	520	Hisse Senetleri İhrac Primleri		
	2	521	Hisse Senedi İptal Karları		
	3	522	M.D.V. Yerinden Değerler Arzları	15.088.330,42	14.749.512,74
	4	523	İştirakler Yerinden Değerleme Artışları		
	5	524	Maliyet Artış Fonu		
	6	529	Diğer Sermaye Yedekleri		
C	KAR YEDEKLERİ				
	1	540	Yasal Yedekler		
	2	541	Statü Yedekleri		
	3	542	Ölçümlü Yedekler		
	4	548	Diğer Kar Yedekleri		
	5	549	Özel Fonlar		
D	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			288.503.509,42	160.781.628,67
	1	570	Geçmiş Yıllar Karları	288.503.509,42	160.781.628,67
E	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)			- 7.671.778.810,06	- 11.514.856.271,89
	1	580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	- 7.671.778.810,06	- 11.514.856.271,89
F	DÖNEM NET KARI			- 3.972.475.810,52	- 1.744.480.329,61
	1	590	Dönem Net Karı		
	2	591	Dönem Net Zararı (-)	- 3.972.475.810,52	- 1.744.480.329,61
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI				- 6.520.534.950,89	- 8.263.657.527,82
PASİF TOPLAMI				3.856.203.949,73	4.286.252.319,71

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ KONSOLİDE GELİR TABLOSU			
	ÖNCEKİ DÖNEM (2016)		CARİ DÖNEM (01.01.2017- 10.11.2017)
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>26.677.600.625,26</b>	<b>25.579.838.658,04</b>
1- 600 Yurtiçi Satışlar	25.157.604.648,85		23.596.480.760,97
2- 601 Yurtdışı Satışlar	23.463.434,61		26.038.855,48
3- 603 İlaç Tıbbi Sarf Malzeme Gelirler Hesabı			
4- 602 Diğer Gelirler	1.496.512.541,80		1.957.319.041,59
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>		<b>- 363.553.883,79</b>	<b>- 314.714.448,53</b>
1- 610 Satıştan İadeler (-)	- 69.544.980,61		- 62.827.992,28
2- 611 Satış İskontoları (-)	- 1.046.456,31		- 1.086.583,02
3- 612 Diğer İndirimler (-)	- 292.962.446,87		- 250.799.873,23
<b>C-NET SATIŞLAR</b>		<b>26.314.046.741,47</b>	<b>25.265.124.209,51</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>- 26.521.690.774,80</b>	<b>- 24.144.270.327,99</b>
1-620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)			
2-621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)			
3-622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	- 26.429.147.029,31		- 24.022.220.659,00
4- 623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	- 92.543.745,49		- 122.049.668,99
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>		<b>- 207.644.033,33</b>	<b>1.120.853.881,52</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		<b>- 3.405.686.992,09</b>	<b>- 2.886.381.623,71</b>
1- 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	- 2.561.651,47		- 287.295,70
2- 631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-		-
3- 632 Genel Yönetim Giderleri (-)	- 3.403.125.340,62		- 2.886.094.328,01
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>- 3.613.331.025,42</b>	<b>- 1.765.527.742,19</b>
<b>F-DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.</b>		<b>312.450.075,08</b>	<b>235.887.406,41</b>
1- 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri			
2- 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri			
3- 642 Faiz Gelirleri	130.096.748,50		74.859.687,42
4- 643 Komisyon Gelirleri			
5- 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	39.546,21		1.431,86
6- 645 Menkul Kıymet Satış Karları	-		-
7- 646 Kambiyo Karları	11.020,94		3.308,86
8- 647 Reeskont Faiz Gelirleri	-		-
9- 648 Borsa Değer Artış Karları			
10- 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	182.302.759,43		161.022.978,27
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARAR. (-)</b>		<b>- 667.169.347,47</b>	<b>- 165.240.681,33</b>
1-653 Komisyon Giderleri (-)			
2- 654 Karşılık Giderleri (-)	- 110.849,10		- 431.917,71
3- 655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	-		-
4- 656 Kambiyo Zararları (-)	-		-
5- 657 Reeskont Faiz Giderleri (-)	-		-
6- 658 Borsa Değer Artış Zararları			
7- 659 Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	- 667.058.498,37		- 164.808.763,62
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
1- 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			
2- 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)			
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		<b>- 3.968.050.297,81</b>	<b>- 1.694.881.017,11</b>
<b>I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>		<b>202.108.222,67</b>	<b>67.365.843,53</b>
1- 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları	11.470.723,55		101.075,11
2- 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	190.637.499,12		67.264.768,42
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>		<b>- 206.533.535,38</b>	<b>- 116.965.156,03</b>
1- 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	-		-
2- 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	- 43.135.678,24		- 60.923.002,75
3- 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	- 163.397.857,14		- 56.042.153,28
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>- 3.972.475.610,52</b>	<b>- 1.744.480.329,61</b>
<b>K-DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.(-)</b>			
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>- 3.972.475.610,52</b>	<b>- 1.744.480.329,61</b>