T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

KIRŞEHİR AHİ EVRAN ÜNİVERSİTESİ

2020 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2021

Tel : 90 (312) 295 30 00
Fax : 90 (312) 295 48 00
www.sayistay.gov.tr
sayistay@sayistay.gov.tr
İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ 1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU 9
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU 9
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI 10
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 10
6. DENETİM GÖRÜŞÜ 12
7. DENETİM BULGULARI 12
8. EKLER 34

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Teşkilat Yapısı 3
Tablo 2: İdari Personel Sayıları 4
Tablo 3: Akademik Personel Kadro Durumu 4
Tablo 4: 2020 Mali Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu 5
Tablo 5: 2020 Mali Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu 6
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri 6
Tablo 7: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri 7
Tablo 8: 2020 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu (TL) 7
Tablo 9: Peşin Yatırılan Kira Bedelleri 15
Tablo 10: Cins Tashihleri Yapılmayan Binalar 21
Tablo 11: Trafo Listesi 29

KISALTMALAR

AG : Alçak Gerilim

GFSI : Küresel Gıda Güvenliği İnisiyatifi

GPP : İyi Hijyen Uygulamaları

HACCP : Tehlike Analizi ve Kritik Kontrol Noktaları Yönetim Sistemi

IFS : International Featured Standards

KBS : Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi

OG : Orta Gerilim

OHSAS : İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

B. Diğer Bulgular

1. Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının Gerçek Durumu Yansıtmaması

2. Peşin Tahsil Edilen Kira Gelirlerinin Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında İzlenmemesi

3. Mevduat Faiz Gelirlerine İlişkin Tevkifat Tutarlarının Muhasebeleştirilmemesi

4. Taşınır Kayıt İşlemlerinin Yönetmeliğe Uygun Yürütülmemesi

5. Kurumun Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci Maddesinin (g) Bendine Göre Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi

6. Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması

7. Anahtar Teslim Götürü Bedel Yapım Sözleşmesine İlişkin İhale Dokümanlarında Tespit Edilen Eksiklikler

8. Belli Bir Süreyi Gerektiren Doğrudan Temin Alımları İçin Sözleşme İmzalanmaması

9. Elektrik Kompanzasyon Sistemi Kurulmaması ve/veya Bakımının Yapılmaması

10. İdarece Yapılan Elektrik Dağıtım Tesis Giderlerinin İlgili Şirketten Talep Edilmemesi ve Trafoların Devredilmemesi

11. Mal Alım İhalesinde Rekabeti Sınırlayıcı Hususların Bulunması

12. Proje Özel Hesabı Ay Sonu Değerleme İşlemlerinin Düzenli Yapılmaması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Anayasa'nın 130'uncu maddesinde, çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversitelerin Devlet tarafından kanunla kurulması öngörülmüştür.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Anayasa'nın yukarıda yer verilen hükmüne istinaden, 17 Mart 2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu'na ek 56'ncı madde kapsamında 1 Mart 2006 tarih ve 5467 sayılı Kanun ile kurulmuştur. Ahi Evran Üniversitesinin tarihçesi, 1961 yılında kurulan Erkek İlköğretmen Okuluna dayanır. 1974 yılına kadar bu ad altında eğitim öğretim faaliyetlerine devam eden Kurum, bu tarihten itibaren Eğitim Enstitüsüne, 1982 yılında ise iki yıllık Eğitim Yüksekokuluna dönüştürülerek Gazi Üniversitesine bağlanmıştır. 1988 yılında dört yıllık yüksekokul haline getirilen, 1992 yılında da Kırşehir Eğitim Fakültesi adını alan Kurum, 17 Mart 2006 tarihinde "Ahi Evran Üniversitesi" adıyla bugünkü kimliğine kavuşmuştur. 18.05.2018 tarihli ve 30425 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Yükseköğretim Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 6'ncı maddesi gereği Ahi Evran Üniversitesi ismi "Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi" olarak değiştirilmiş.

Yükseköğretimin amaç ve ilkeleri, yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanma, işleyiş, görev, yetki ve sorumlulukları ile eğitim-öğretim, araştırma, yayın, öğretim elemanları, öğrenciler ve diğer personel ile ilgili esaslar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Bu Kanun'un 12'nci maddesinde Yükseköğretim Kurumlarının görevleri sayılmakta olup bu görevler; toplumun ihtiyaçları, kalkınma planları ilke ve hedeflerine uygun bilimsel eğitim-öğretim, araştırma, yayım ve danışmanlık yapmak, bu ilke ve hedefler doğrultusunda insan gücü yetiştirmek, toplumun özellikle sanayileşme ve tarımda modernleşme alanlarında eğitilmesini sağlamak, üretimde artışı sağlayacak uygulamalı çalışmalarda bulunmak, bu amaçla döner sermaye işletmelerini kurmak ve bu faaliyetlerin geliştirilmesine ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmak olarak özetlenebilir.

Yükseköğretim kurumları için temel mevzuat 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ve 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunudur. Bunların dışında üniversitelerin faaliyetlerini yürütürken tabi oldukları mevzuat ise başta 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu, 3843 sayılı Yükseköğretim Kurumlarında İkili Öğretim Yapılması, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun olmak üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve 6245 sayılı Harcırah Kanunu ile diğer ilgili mevzuattır.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi akademik ve idari birimlerden oluşmaktadır.

Akademik teşkilat yapısı Rektör, Senato, Üniversite Yönetim Kurulu, Rektör Yardımcıları, Fakülte Dekanlıkları, Yüksekokul Müdürlükleri, Enstitü Müdürlükleri ile Araştırma ve Uygulama Merkezlerinden oluşmaktadır.

Üniversitenin idari teşkilat yapısında ise; Rektör, Senato, Üniversite Yönetim Kurulu, Rektör Yardımcıları, İç Denetim Birimi, Koordinatörlükler, Bilimsel Araştırma Birimi, Genel Sekreterlik, Daire Başkanlıkları ve Şube Müdürlükleri ile Hukuk Müşavirliği ve Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü bulunmaktadır.

Üniversitenin üst yöneticisi olan Rektör Cumhurbaşkanı tarafından, dekanlar ise Yükseköğretim Kurulunca atanmaktadırlar. Üniversitenin akademik karar organı Senato olup; Üniversite Yönetim Kurulu ise idari faaliyetlerde Rektöre yardımcı olmaktadır

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi bünyesinde Bağbaşı, Cacabey, Aşıkpaşa, Kaman, Mucur ve Çiçekdağı olmak üzere 6 yerleşkede 9 fakülte, 4 yüksekokul, 3 enstitü,7 meslek yüksekokulu bulunmaktadır.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi akademik ve idari birimlerine ilişkin şema aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Teşkilat Yapısı

I. İdari Birimler	II. Akademik Birimler
• Rektör • Rektör Yardımcıları • Genel Sekreterlik • İç Denetim Birimi • Hukuk Müşavirliği • Daire Başkanlıkları – İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı – Personel Daire Başkanlığı – Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı – Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı – Bilgi İşlem Daire Başkanlığı – Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı – Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı – Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı • Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü • Fakülte, Yüksek Okul ve Meslek Yüksek Okul Sekreterlikleri • Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi • Basın-Yayın ve Halkla İlişkiler Müdürlüğü	• Rektör • Rektör Yardımcıları • Yönetim Kurulu • Senato • Fakülteler – Tıp Fakültesi – Fen Edebiyat Fakültesi – Mühendislik Mimarlık Fakültesi – Ziraat Fakültesi – Eğitim Fakültesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Neşet Ertaş Güzel Sanatlar Fakültesi – İslami İlimler Fakültesi – Sağlık Bilimleri Fakültesi • Enstitüler: – Sağlık Bilimleri Enstitüsü – Fen Bilimleri Enstitüsü – Sosyal Bilimler Enstitüsü • Yüksekokullar – Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Yüksekokulu – Beden Eğitimi ve Spor Yüksekokulu – Yabancı Diller Yüksekokulu – Kaman Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu – Meslek Yüksekokulları – Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu – Mucur Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu – Teknik Bilimler Meslek Yüksekokulu – Kaman Meslek Yüksekokulu – Mucur Meslek Yüksekokulu – Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu – Çiçekdağı Meslek Yüksekokulu • Uygulama ve Araştırma Merkezleri (18 Birim) ile Uzaktan Eğitim Merkezi

Üniversitede 2020 yılsonu itibariyle akademik ve idari personel sayısı toplam 1484'tür. 881 kadrolu akademik personel, 5 yabancı uyruklu sözleşmeli akademik personel, 378 idari personel, 4 sözleşmeli personel ve 216 işçi statüsünde personel istihdam edilmektedir.

Tablo 2: İdari Personel Sayıları

	Dolu	Boş	TOPLAM
Genel İdari Hizmetler	280	245	525
Sağlık Hizmetleri Sınıfı	9	223	232
Teknik Hizmetleri Sınıfı	62	40	102
Avukatlık Hizmetleri	2	0	2
Yardımcı Hizmetli	25	81	106
TOPLAM	378	590	968

Tablo 3: Akademik Personel Kadro Durumu

Unvan	Kadroların Doluluk Durumu			İstihdam Şekli	
	Dolu	Boş	Toplam	Tam zamanlı	Yarı zamanlı
Profesör	68	38	106	68	-
Doçent	99	54	153	99	-
Dr. Öğretim Üyesi	311	84	395	311	-
Öğretim Görevlisi	233	75	308	233	-
Araştırma Görevlisi	175	44	219	175	-
TOPLAM	886	295	1.181	886	-

Üniversitenin diğer kurum ve kuruluşlarla ilişkisi:

Yükseköğretim Kurulu, yükseköğretim kurumlarının öğretimini ve bilimsel araştırma faaliyetlerini planlamak düzenlemek, yönetmek, denetlemek, üniversitelere tahsis edilen kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak ve öğretim elemanlarının yetiştirilmesi için planlama yapmakla görevlidir.

Yükseköğretim Denetleme Kurulu, Yükseköğretim Kurulu adına üniversiteleri, bağlı birimlerini, öğretim elemanlarını ve bunların faaliyetlerini gözetim ve denetim yetkisine sahiptir.

Üniversitelerce hazırlanan bütçeler, Anayasa'nın 130'uncu maddesi uyarınca Yükseköğretim Kurulu tarafından tetkik edilerek onaylanmakta, T.C. Milli Eğitim Bakanlığına sunulmakta ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara uygun olarak yürürlüğe konulmaktadır.

1.3. Mali Yapı

"Özel Bütçeli İdare" olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5436 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile değiştirilmiş (II) sayılı cetvelinin (A) bölümünde sayılan Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve İleri Teknoloji Enstitüleri içerisinde yer alan Kamu İdaresi, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile verilen hazine yardımı ve özgelirlerini kullanarak giderlerini finanse etmektedir.

2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 187.935.000,00 TL ödenek tahsis edilen Üniversite bütçesine, yıl içinde 18.267.966,00 TL ödenek eklenmiş ve toplam tahsis edilen ödenek 206.202.966,00 TL'ye ulaşmış olup, ödeneğin %97,16'sı yani 200.335.552,00 TL'si kullanılmıştır.

Ekonomik sınıflandırma açısından İdarenin 2020 yılı bütçesinde yer alan ödeneklerin dağılımı ve yılsonu gerçekleşmeleri aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 4: 2020 Mali Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Ekonomik Kod	Bütçe Başlangıç Ödeneği (TL)	Toplam Ödenek (TL)	Toplam Harcanan (TL)	Gerçekleşme Oranı (%)	Bütçe Giderleri İçindeki Payı (%)
01-Personel Giderleri	126.265.000,00	137.103.000,00	134.515.756,00	**98,12**	**67,14**
02-Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	18.971.000,00	19.732.353,00	19.730.893,00	**99,99**	**9,85**
03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri	12.256.000,00	15.290.713,00	12.523.182,00	**81,90**	**6,25**
05-Cari Transferler	3.939.000,00	4.347.900,00	4.255.134,00	**97,87**	**2,13**
06-Sermaye Giderleri	26.504.000,00	29.729.000,00	29.310.587,00	**98,60**	**14,63**
TOPLAM	**187.935.000,00**	**206.202.966,00**	**200.335.552,00**	**97,16**	**100,00**

Buna göre 2020 yılında bütçe giderleri toplam ödeneğe göre %97,16 seviyesinde gerçekleşmiştir. Mal ve Hizmet Alım Giderlerinde başlangıç ödeneği 12.256.000,00 TL olup, yılsonu gerçekleşmesi 12.523.182,00 TL'dir. Mal ve Hizmet Alım Giderlerinde başlangıç ödeneği %2,18 oranında aşılmıştır. Personel Giderleri için toplam ödenek 137.103.000,00 TL olup, bu ödeneğin % 98,12'si harcanmıştır.

Bunun dışında, Üniversitede Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu destekleri/Erasmus Değişim Programı/ Mevlana Değişim Programı/ Farabi Değişim Programi /AB hibe işlemleri olmak üzere 2020 yılı için toplam 832.155,00 TL bütçe dışı kaynak kullanılmıştır.

Ekonomik sınıflandırmaya göre 2020 yılı gelir bütçesi tahmin ve gerçekleşme rakamları ise aşağıdadır:

Tablo 5: 2020 Mali Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu

Ekonomik Kodu	Bütçe Başlangıç Tahmini (TL)	Gerçekleşen Tutar (TL)	Gerçekleşme Oranı (%)	Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)
03-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	5.685.000,00	4.415.406,00	**77,67**	**2,19**
04-Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	178.423.000,00	191.337.066,00	**107,24**	**94,78**
05-Diğer Gelirler	3.827.000,00	6.123.345,00	**160,00**	**3,03**
TOPLAM	**187.935.000,00**	**201.875.817,00**	**107,42**	**100,00**
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	-	60.835,00	-	-
NET TOPLAM	**187.935.000,00**	**201.814.982,00**	**107,39**	**100,00**

Buna göre 2020 yılında bütçe gelirlerinin bütçe tahminine göre gerçekleşme oranı % 107,42 seviyesinde olmuştur. Bütçe tahminine göre teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinde %22,33 oranında azalış yaşanırken, alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirlerde %7,24 oranında, diğer gelirlerde ise %60 oranında bir artış gerçekleşmiştir.

Üniversitenin bütçe gelirler ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri

Bütçe Giderinin Çeşidi	2018 Yılı (TL) (A)	2019 Yılı (TL) (B)	2020 Yılı (TL) (C)	2019-2018 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2020-2019 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	91.713.336,00	114.581.883,00	134.515.756,00	**24,93**	**17,40**
SGK Devlet Prim Giderleri	13.157.100,00	17.057.367,00	19.730.893,00	**29,64**	**15,67**
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	12.609.812,00	12.982.499,00	12.523.182,00	**2,96**	**-3,54**
Faiz Giderleri	-	-	-	**-**	**-**
Cari Transferler	3.254.696,00	4.694.055,00	4.255.134,00	**44,22**	**-9,35**

Sermaye Giderleri	71.196.966,00	39.060.854,00	29.310.587,00	**-45,14**	**-24,96**
Sermaye Transferleri	-	-	-	-	-
TOPLAM	**191.931.910,00**	**188.376.658,00**	**200.335.552,00**	**-1,85**	**6,35**

2020 yılında bütçe giderleri 2019 yılına göre %6,35 oranında artış göstererek 200.335.552,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 7: Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri

Bütçe Gelirinin Çeşidi	**2018 Yılı (TL) (A)**	**2019 Yılı (TL) (B)**	**2020 Yılı (TL) (C)**	**2019-2018 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]**	**2020-2019 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]**
Vergi Gelirleri	-	-	-	-	-
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	4.441.771,00	4.257.237,00	4.415.406,00	-4,15	3,72
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	173.466.000,00	182.455.250,00	191.337.066,00	5,18	4,87
Diğer Gelirler	4.274.653,00	3.125.180,00	6.123.345,00	-26,89	95,94
Sermaye Gelirleri	-	-	-	-	-
TOPLAM	**182.182.424,00**	**189.837.667,00**	**201.875.817,00**	4,20	6,34
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	55.616,00	29.669,00	60.835,00	-46,65	105,05
NET TOPLAM	**182.126.808,00**	**189.807.998,00**	**201.814.982,00**	**4,22**	**6,33**

2020 yılında bütçe gelirleri 2019 yılına göre %6,33 oranında artış göstererek 201.814.982,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Dönem faaliyet gideri 233.369.960,15 TL, faaliyet geliri 271.002.072,86 TL, indirim, iade, iskonto toplamı 95.972,59 TL olan Üniversitenin, 2020 yılını 37.536.140,12 TL olumlu faaliyet sonucu ile tamamladığı anlaşılmıştır.

Tablo 8: 2020 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu (TL)

Faaliyet Giderleri	**Faaliyet Gelirleri**	**İndirim, İade, Iskonto Toplamı**	**Net gelir**	**Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu**
233.369.960,15	271.002.072,86	95.972,59	270.906.100,27	**37.536.140,12**

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi merkezi yönetim bütçesi içerisinde yer alan özel bütçeli

bir kamu idaresi olmakla birlikte 5018 sayılı Yasa'da tanımlanan bütçe türleri dışında kalan döner sermaye işletmesi bütçesi de kaynakları arasında yer almaktadır.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, 2020 yılını 145.103,94 TL dönem zararı ile kapatmıştır.

Kırşehir Ahi Evran Üniversite'nin ortağı olduğu Teknokent bulunmamaktadır. Üniversite bünyesinde özel bütçeden ayrı olarak iktisadi işletme bulunmakta olup 2020 yılı faaliyet gelirleri toplamı 432.611,44 TL, faaliyet giderleri toplamı 602.782,63 TL'dir. Dönem olumsuz faaliyet sonucu 170.171,19 TL olarak gerçekleşmiştir.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'un 49'uncu maddesi gereğince genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmektedir. Kamu İdaresi, Kanun'un 80'inci maddesinin T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden Bakanlığın hazırladığı düzenlemelere tabi olup, bu kapsamda çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ndeki muhasebe ilkeleri ile hesap planını kullanmakta, mali tabloları hazırlamakta ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir.

Üniversite bütçesi, analitik bütçe hazırlama rehberi çerçevesinde hazırlanmaktadır. Özel bütçeli bir idare olan Üniversitede tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Üniversitenin muhasebe işlemleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne tabi olarak T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS) üzerinden yürütülmektedir.

Kurum bütçesinin takibi ve muhasebe işlemleri, Genel Sekreterliğe bağlı olarak faaliyet gösteren Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca kesin hesap cetvel ve belgeleri, strateji geliştirme birimi tarafından bütçe uygulamasına esas muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Kuruma ilişkin mali istatistikler ise 5018 sayılı Kanun kapsamında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirilmektedir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi

sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden denetime sunulanlar aşağıda sayılmakta olup; denetim, bunlar ile Usul ve Esaslar'ın 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır:

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

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

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek, mali rapor ve tablolarının

güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmekle sorumludur.

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesinde iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasının sağlanması amacıyla Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı düzenlenerek uygulamaya geçmiştir. Gözden geçirme çalışmalarının tamamlanması sonucunda Eylem Planında tamamlanan eylemlerin çıkarılması, yeni eylemler eklenmesi ve diğer eylemlerin revize edilmesi sonucu 2018 yılında 120 olan eylem sayısı 2019 ve 2020 yıllarında 23'e indirilmiştir.

Kurum organizasyon yapısında görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir. İş akış süreçleri belirlenmiştir. Üniversitenin tüm birimlerinin web sayfalarında "İç Kontrol ve Kalite Yönetimi" modülü bulunmaktadır. Birimler, iç kontrol sistemi ile ilgili çalışmalarını, bu modüle kaydetmekte ve birim personelini, iç kontrol sistemi ile ilgili olarak bilgilendirmektedirler. Yetki devri ve sınırları yazılı olarak belirlenmiştir ve Yazışma Usulleri ve İmza Yetkileri Yönergesiyle uygulamaya geçirilmiştir. İdare yaptığı görevlendirmelerde görevler ayrılığı ilkesini dikkate almaktadır.

Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur. Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yapılmamıştır. Hassas görevlere ilişkin prosedürler belirlenmiştir ve uygulanmaktadır. İhtiyaç analizine dayalı hizmet içi eğitim planlaması yapılmıştır.

İlgili personellerin katkılarıyla hazırlanan stratejik plan ve performans programı içerik olarak mevzuata uygundur. Kurumun bütçesi performans hedefleri ve faaliyetlerle ilişkilendirilmiştir. İdare Faaliyet Raporu mevzuatta öngörülen süre içerisinde yayınlanmış olup faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler İdare Faaliyet Raporunda gösterilmekte ve duyurulmaktadır.

İdarenin kurumsal risklerinin belirlenmesi konusunda çalışmalar mevcut olmakla birlikte bu çalışmalar henüz tamamlanmamıştır. Kurum tarafından iç kontrol riskleri belirlenerek risk değerlendirmesi yapılmıştır. İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri ve bu faaliyetlerden sorumlu personel belirlenmiştir.

Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara uygun olarak kurulmuştur. Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak yönetim bilgi sistemi kurulmuştur. Bilgi yönetim sistemleri bilgi güvenliğini ve yedekleme gerekliliklerini sağlayacak şekilde dizayn edilmiştir. Kurumda veri kayıt ve dosyalama sistemi mevcuttur.

İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, üst yöneticinin onayı ile görevlendirilmiştir. İdare birimlerinin katıldığı iç kontrol sistemi değerlendirmesi yapılmakta ve İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlanmaktadır.

Kurumda 3 tane iç denetçi kadrosu bulunmaktadır. Bu kadrolardan 2 tanesi doludur. İç denetim birimince iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmaları yürütülmektedir. Üst yönetici ve harcama birimleri iç kontrol güvence beyanını imzalamıştır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi 2020 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

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

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

B. DİĞER BULGULAR

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

BULGU 1: Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının Gerçek Durumu Yansıtmaması

Peşin ödenen giderlere ilişkin olarak 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına yapılan kayıtların hatalı olduğu görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının işleyişine ilişkin 118'inci maddesinde 180- Gelecek Aylara Ait Giderler hesabında kayıtlı tutarların ilgili oldukları ay sonlarında gider olarak tahakkuk ettirilmesi amacıyla bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedileceği belirtilmiştir. Bahsi geçen Yönetmelik'in 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının niteliğine ilişkin 205'inci maddesinde;

"(1) Peşin ödenen giderlerden içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde giderleştirilecek olanlar, ilgili oldukları dönemlerde tahakkuk ettirilmek üzere bu hesapta izlenir.

...

(3) Dönem sonunda, bu hesapta yer alıp tahakkuk zamanına bir yıldan az bir süre kalan peşin ödenmiş giderler, düzenlenecek muhasebe işlem fişi ile dönen varlıklar ana hesap grubu içindeki gelecek aylara ait giderler hesabına aktarılır."

Denilmektedir.

Aynı Yönetmelik'in 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının işleyişine ilişkin 207'nci maddesinde ise; peşin ödenmiş giderlerden, içinde bulunulan aya ait olanların 630-Giderler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet döneminin gelecek aylarında tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin 180-Gelecek Aylara Ait Giderleri Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına borç kaydedileceği, ödenen tutarın tamamının ise 103-Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı, 325-Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı veya ilgili diğer hesaplara alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi 2020 yılı yevmiye defterinin incelenmesi neticesinde Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin yukarıda bahsi geçen hükümlerine aykırı olarak;

- Lojman kiralamalarına ilişkin peşin ödenen giderlerin 180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına kaydedilmediği,

- Açılış fişinde 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında kayıtlı 19.750,00 TL tutarındaki peşin ödenen lojman kira bedelinin (esasen bu bedel 2019 yılsonunda 180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına aktarılmalıydı) 2020 yılında giderleştirilmediği,

- 15.12.2020 tarihinde peşin olarak ödenen lojman kira bedeline ilişkin olarak 2020 yılı sonunda 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabından 180-Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabına yapılması gerekli aktarmaların yapılmadığı,

Görülmüştür. Söz konusu işlemlerin yapılmaması neticesinde kurumun 2020 yılı bilançosunda 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı 27.000,00 TL tutarında fazla yer almaktadır.

Kamu İdaresi tarafından bulgu konusu hususların dikkate alındığı, peşin ödenen kira bedellerine ilişkin olarak 2021 yılında gerekli düzeltme kayıtlarının yapıldığı görülmüştür.

2021 yılında yapılan söz konusu işlemlerin 2020 yılı mali tablolarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 2: Peşin Tahsil Edilen Kira Gelirlerinin Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında İzlenmemesi

Gelecek aylara ait olarak peşin tahsil edilmiş kira gelirlerinin 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında izlenmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına ilişkin işlemleri düzenleyen 297'inci maddesinde gelecek aylara ait olarak peşin tahsil edilen gelirlerin, ilgili oldukları ay sonlarında tahakkuk ettirilmek üzere bu hesapta izleneceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmelik'in 298'inci maddesine göre ise; peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmı 600-Gelirler Hesabına, sonraki aylarda tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi gereken kısmı 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabına alacak, tahsil edilen tutarın tamamı 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç; diğer taraftan 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilmeli ve 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında kayıtlı tutarlardan ilgili oldukları ay sonlarında gelir olarak tahakkuk ettirilenler bu hesaba borç, 600-Gelirler Hesabına alacak kaydedilmelidir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere; peşin tahsil edilen kira gelirleri ilgili oldukları zaman dilimine göre dönem ayırıcı hesaplar olan 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesaplarına kaydedilmelidir. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi 2020 yılı yevmiye defterinin incelenmesi neticesinde; 2020 yılına ait peşin tahsil edilen kira gelirlerinin 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına kaydedilmediği görülmüştür. Söz konusu uygulama neticesinde kurumun 2020 yılı mizanında 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı 95.319,03 TL tutarında eksik yer almaktadır.

Kamu İdaresi cevabında 2021 yılından itibaren peşin tahsil edilen kira gelirlerinin ilgili hesaplara kaydedileceği ifade edilmiştir. 2021 yılında yapılacak söz konusu işlemlerin 2020 yılı mali tablolarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 9: Peşin Yatırılan Kira Bedelleri

SIRA NO	Kiralanan Yer	2020 Yılında Peşin Tahsil Edilen Kira Bedeli (TL)
1	FOTOKOPİ MERKEZLERİ	5.250,00
2	Fen Edebiyat-BESYO- Mucur MYO- Kantinleri	13.904,40
3	Kaman Meslek Yüksekokulu Çiçekdağı Meslek Yüksekokulu Kantinleri	3.031,45
4	Eğitim - Mimarlık Mühendislik- Ziraat - İİBF- Yabancı Diller Y.O.-FTR YO.- Teknik Bilimler MYO. Kantinleri	51.533,18
5	Tıp Fakültesi-Neşet Ertaş Güzel Sanatlar Fakültesi Kantinleri	9.000,00
6	Aşıkpaşa Kapalı Spor Salonu	12.600,00
	Toplam	**95.319,03**

BULGU 3: Mevduat Faiz Gelirlerine İlişkin Tevkifat Tutarlarının Muhasebeleştirilmemesi

Mevduat faiz gelirlerinden yapılan vergi kesintilerinin muhasebe kayıtlarına alınmadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 102- Banka Hesabının işleyişine ilişkin 19'uncu maddesinde muhasebe birimlerinin hesaplarının bulunduğu bankalarca tahakkuk ettirilerek banka hesabına aktarılan faiz tutarlarının 102- Banka Hesabına, tevkifat tutarlarının 630- Giderler Hesabına borç, faiz tutarının içinde bulunulan aya ait kısmının 600- Gelirler Hesabına, geçmiş aylara ait kısmının 181- Gelir Tahakkukları Hesabına alacak kaydedileceği ve banka hesabına aktarılan tutarın tamamının aynı zamanda 805- Gelir Yansıtma Hesabına borç, 800- Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükmünden de anlaşılacağı üzere, mevduat faizlerine ilişkin gelir vergisi kesintilerinin 630- Giderler Hesabında izlenmesi gerekmektedir. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi 2020 yılı yevmiye defterinin incelenmesi neticesinde mevduat faiz gelirlerinden yapılan tevkifat tutarlarının 630- Giderler Hesabına kaydedilmediği, bu sebeple faiz gelirlerinin net tutarlar üzerinden muhasebe kayıtlarına alındığı görülmüştür. Söz konusu uygulama neticesinde, Kurumun 2020 yılı mizanında 630- Giderler Hesabı 38.475,36 TL tutarında eksik yer almaktadır.

Kamu İdaresi tarafından bulgu konusu hususların dikkate alındığı ve 2021 yılı itibarıyla mevduat faiz gelirlerinden yapılan tevkifat tutarlarının 630- Giderler Hesabına kaydedilmeye başlandığı görülmüştür. 2021 yılında yapılan söz konusu işlemlerin 2020 yılı mali tablolarına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 4: Taşınır Kayıt İşlemlerinin Yönetmeliğe Uygun Yürütülmemesi

Taşınır işlemlerine ilişkin olarak kayıtlar, harcama birimleri ve bazı ambarlarda yapılan incelemeler sonucunda, Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine aykırı uygulamaların bulunduğu tespit edilmiştir.

Anılan Yönetmelik'in *"Sorumluluk"* başlıklı 5'inci maddesinde; harcama yetkililerinin taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan ve taşınır yönetim hesabını ilgili mercilere göndermekten sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca Yönetmelik'in 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre; 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.

Adı geçen Yönetmelik'in "*Taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri"* başlıklı 6'ncı maddesinde taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin görev ve sorumlulukları ayrıntılı şekilde izah edilmiştir. Yukarıda belirtildiği üzere harcama yetkilileri, taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri taşınır işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve yürütülmesinde ortak sorumludurlar. Yönetmelik'in 36'ncı maddesinde giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmesi gerektiği, 30'uncu maddesinde kullanılan tüketim malzemesi çıkışlarının en geç üç ay içinde yapılması gerektiği, 32'nci maddesinde ise kamu idarelerine ait taşınırların, taşınır kayıt yetkililerinin görevlerinden ayrılmalarında, yılsonlarında ve harcama yetkilisinin gerekli gördüğü durum ve zamanlarda sayım kurulu tarafından sayımın yapılması gerektiği açıkça izah edilmiştir. Ayrıca Yönetmelik ekinde yer alan Dayanıklı Taşınırlar Defterine ilişkin açıklamalarda, taşınırın tanımlanmasına yarayan cins, marka, model, kapasite vb. teknik özelliklerin dayanıklı taşınırlar defterinde ilgili taşınırın satırında belirtileceği hüküm altına alınmıştır. Taşınır işlemlerine ait kayıtlar, harcama birimleri ve ambarlarda yapılan incelemelerde;

- Ambar kayıtlarında olmayan pek çok mal ve malzemenin fiilen ambarda yer aldığı, Taşınır Mal Yönetmeliğinin 4'üncü, 12'nci maddeleri gereğince hibe ve kullanımdan iade edilenler de dâhil ambardaki tüm malların KBS kaydının olması gerektiği, dolayısıyla Ambar kayıtlarının doğru ve güvenilir olmadığı,

- Teslim alınan temizlik malzemeleri "girdi çıktı" yapılarak tamamının kayıtlardan düşüldüğü, dolayısıyla kayıtlarda "sıfır" görüldüğü halde ambarda fiilen kayıtlarda olmayan pek çok temizlik malzemesi bulunduğu; bu yönüyle ambar kayıtlarının gerçeği yansıtmaktan uzak olduğu,

- Ambarda örnekleme yapılan sayımda pek çok mal ve malzemenin fazla ya da eksik olduğu tespit edilmiş olup bu meyanda görevlilerin değişmesinde veya dönem ve yılsonlarında yapılması gereken sayımların fiilen yapılmadığının İdare görevlilerince beyan edildiği,

- Taşınır sisteminde ambarda gözüken tüketim malzemelerinin fiilen ambarda olmadığı, eksik veya fazla olduğu, bununla beraber kullanım fazlası olarak ambara geri dönen ve fiilen ambarda mevcudu olan bazı ilk madde-malzeme ile demirbaş malzemelerin taşınır sisteminde kayıtlı olmadığı; bu kapsamda KBS kayıtlarında olmayan 18 litrelik yaklaşık 60 kutu muhtelif tiner, boya malzemesinin fiilen ambarda bulunduğu, ayrıca kayıtlara göre ambarda 3 adet sulama motoru bulunması gerekirken, fiilen 2 adet bulunduğu, 1 âdetinin eksik olduğu; görevlilerin beyanına göre eksik sulama motorunun hidrobiyoloji laboratuvarında kullanımda olduğu belirtilmiş, ancak söz konusu sulama motoruna ilişkin taşınır teslim belgesinin bulunmadığı,

- Üniversiteye bağış olarak verilen ve öğrencilere dağıtılan giyim malzemelerinin depolara alınırken sayım yapılmadığı, sadece koli olarak kayıtlara alındığı, bu malzemelerin KBS'de kayıtlı olan ambara kaydedilmediği,

- Hurdaya ayrılan taşınırların tüketim malzemeleri ile bir arada muhafaza edildiği, Hurdaya ayırma işlemlerinin düzenli olarak yapılmadığı, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı bünyesinde KBS'de tanımlı 12 adet ambar kaydı bulunmasına rağmen fiilen kullanımında 3 adet ambar bulunduğu,

- Kişi ve ortak kullanım alanlarına verilen dayanıklı taşınırlara ait "Dayanıklı Taşınırlar Listesinin" Taşınır Mal Yönetmeliğinin 33.4. maddesine uygun şekilde Oda, büro,

bölüm, geçit, salon, atölye, garaj ve servis gibi ortak kullanım alanlarına asılması gerektiği halde asılmadığı; demirbaşların üzerinde barkod Kayıt Sisteminin bulunmadığı,

- Güvenlik önlemi kapsamında bulundurulması gereken yangın tüplerinden bazılarının miadının dolduğu; bazı ambar ve rafların tertip ve düzeninin bulunmadığı, ambarda taşınırların dağınık şekilde farklı raflarda muhafaza edildiği, sayıma uygun şekilde istiflenmediği, dayanıklı taşınırların numaralandırma işleminin bazı birimlerde tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda belirtilen eksiklikler, Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. İlgili taşınır mevzuat hükümlerinin tam olarak uygulanmaması taşınırların takibi ve muhafazasını güçleştirmektedir. Sonuç olarak taşınır işlemlerinde mevzuata uyarlı olmayan uygulamalar sonucunda bilançodaki 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının, 255 Demirbaşlar Hesabının doğru ve güvenilir olmadığı düşünülmektedir.

Kamu İdaresi cevabında bulgu konusu hususların dikkate alındığı ve taşınır kayıt işlemlerinin Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak yürütülmesi için gerekli çalışmaların başlatıldığının ifade edildiği görülmüştür. 2021 yılında yapılan/yapılacak olan söz konusu işlemlerin 2020 yılına ilişkin olarak bulguda tespit edilen hususlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 5: Kurumun Mülkiyetinde Bulunan Taşınmazların Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci Maddesinin (g) Bendine Göre Pazarlık Usulüyle Kiraya Verilmesi

Kurumun mülkiyetinde bulunan taşınmazların 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci maddesinin (g) bendi uyarınca pazarlık usulüyle kiraya verildiği görülmüştür.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun; "Kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin bu Kanun'da yazılı hükümlere göre yürütüleceği, "İhalelerde kapalı teklif usulünün esas olduğu" başlıklı 36'ncı maddesinde, bu Kanun'un 1'inci maddesinde yazılı işlere ilişkin ihalelerde, tekliflerin gizli olarak verilmesini sağlayan kapalı teklif usulünün esas olduğu, ancak 44'üncü maddede gösterilen işlerin belli istekliler arasında kapalı teklif usulüyle, 45'inci maddede gösterilen işlerin açık teklif usulüyle, 51'inci maddede sayılan işlerin pazarlık, 52'nci maddede gösterilen işlerin de yarışma usulüyle yaptırılabileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un "Pazarlık usulüyle yapılacak işler" başlıklı 51'inci maddesinde;

"Aşağıda yazılı işlerin ihalesi, pazarlık usulüyle yapılabilir;

...

(g) Kullanışlarının özelliği, idarelere yararlı olması veya ivediliği nedeniyle kapalı veya açık teklif yöntemleriyle ihalesi uygun görülmeyen, Devletin özel mülkiyetindeki taşınır ve taşınmaz malların kiralanması, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiralanması ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi,

..."

Hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Kanun'da geçen "Devletin özel mülkiyetindeki" ve "Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler" ifadeleri ile hazineye ait olan taşınmazlar tarif edilmekte olup, üniversitelerin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Nitekim Danıştay 13. Dairesinin bir üniversitenin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazına ilişkin irtifak hakkının pazarlık usulüyle verilmesine ilişkin olarak vermiş olduğu 03.02.2015 tarih ve E:2014/5184, K:2015/335 sayılı kararında üniversitenin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci maddesinin (g) bendi uyarınca pazarlık usulüyle ihale edilemeyeceği belirtilmiştir.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi kiralama işlemlerinin incelenmesi neticesinde; kantin, fotokopi odası, Automatic Teller Machine (ATM) yeri gibi taşınmazların kiralamalarının yukarıda yer alan mevzuat hükümleri ve açıklamaların aksine olarak 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci maddesinin (g) bendi uyarınca pazarlık usulüyle ihale edildiği görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında özetle; öğrencilerin ihtiyaçlarının karşılanması ve öğrencilerin her boyutuyla korunması için Üniversiteye kar getirmesi amacından daha ziyade uzmanlaşmış, güvenilir, kurumsallaşmış firmalardan daha kaliteli hizmet alabilme adına 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 51'inci maddesinin (g) bendi uyarınca pazarlık usulüyle ihale yapıldığı belirtilmiştir. Ayrıca ilgili mevzuat uyarınca, bahsi geçen mevzuatın ne olduğuna dair Kamu İdaresi cevabında herhangi bir atıfta bulunulmadan, Kamu İdaresinin taşınmazlarının devlet malı olduğu, Kamu İdaresi tarafından açık teklif usulüne de başvurulduğu ancak çoğu zaman bu tür ihalelerde teklif gelmediği, teklif gelmiş olsa dahi aşırı yüksek teklif veren firmaların

daha sonraki süreçlerde ödeme acziyetine düştükleri, tüm bu sebeplerden ötürü 2886 sayılı Kanun'un 51/g maddesine göre ihale yapıldığı belirtilmiştir. Bunun yanında öğrencilerin burslarını çekebilmeleri, Tıp Fakültesi öğretim elemanlarının farklı ödenek aktarımlarının karşılanması ve maaş ödeme protokolü kapsamında yer alan şartname hükümleri uyarınca ATM kiralamalarının yapıldığı Kamu İdaresi cevabında ifade edilmiştir.

Kamu İdaresi tarafından yukarıda öne sürülen hususlar, bulguda da bahsedildiği üzere üniversitelerin özel mülkiyetinde bulunan taşınmazların "Devletin özel mülkiyetindeki" ve "Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler" olarak kabul edilmesine yönelik olarak herhangi bir hukuki gerekçe sunmamaktadır. Dolayısıyla Kamu İdaresi cevabı bulgu konusu hususları karşılamamaktadır.

BULGU 6: Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması

Üniversiteye ait arazi ve arsaların üzerine yapılan binaların tapu kayıtlarında cins tashihlerinin yapılmadığı görülmüştür.

"Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik"in "Cins tashihlerinin yapılması" başlıklı 10'uncu maddesinde:

"(1) Kamu idarelerince; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazlar mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınır. Kamu idareleri taşınmazların cins tashihinin yapılması için gerekli işlemleri yaparlar. Ancak kamu idarelerinin savunma, güvenlik ve istihbarat hizmetlerinde kullandığı taşınmazlardan, ilgili idarelerce belirlenenlerin cins tashihleri yapılır.

(2) Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir. Ancak cins tashihine ilişkin gerekli belgeler ile buna ilişkin malî yükümlülükler kullanıcılar tarafından karşılanır."

Hükümleri yer almaktadır.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi tapu kayıtlarının incelenmesi neticesinde; aşağıda yer alan tabloda gösterilen binaların cins tashihlerinin yapılmadığı görülmüştür. Üniversiteye ait taşınmazların yukarıda bahsedilen Yönetmelik hükümlerine uygun olarak cins tashihlerinin

yapılarak, taşınmazların mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarında belirtilen cinslerinin birbirine uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

Kamu İdaresi cevabında bulguda bahsedilen hususların dikkate alındığı ve 2021 yılı Mayıs ayı itibarıyla ilgili taşınmazların cins tashihlerinin yapılması için gerekli çalışmaların başlatıldığı ifade edilmiştir. 2021 yılında yapılan/yapılacak olan söz konusu işlemlerin 2020 yılına ilişkin olarak bulguda tespit edilen hususlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 10: Cins Tashihleri Yapılmayan Binalar

Sıra No	Binalar
1	Merkezi Araştırma Laboratuvarı
2	Beden Eğitimi Spor Yüksekokulu ve Kapalı Spor Salonu
3	Fen Edebiyat Fakültesi
4	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
5	Araç İşletme ve Bakım Onarım Binası
6	Merkezi Yemekhane ve İdari Bina
7	Kapalı Halı Saha
8	Tıp Fakültesi Morfoloji Binası
9	Güzel Sanatlar Fakültesi
10	Fizik Tedavi Rehabilitasyon Hastanesi ve Yüksekokulu

BULGU 7: Anahtar Teslim Götürü Bedel Yapım Sözleşmesine İlişkin İhale Dokümanlarında Tespit Edilen Eksiklikler

Anahtar teslim götürü bedel yapım ihalelerinde uygulama projeleri ile mahal listelerinin birbiri ile çelişkili hazırlanması ve ihale dokümanının oluşturulmasında gerekli özenin gösterilmemesi nedeniyle sözleşmenin uygulanması sürecinde zorunlu teknik gerekçeye ve öngörülemezlik ilkesine dayanmaksızın imalat değişikliklerine gidildiği, bu kapsamda birim fiyatlı ödemeyi andırır şekilde bazı imalatların yapımından vazgeçildiği, bazı imalatların bedelinin ise iş artışı ile ödendiği tespit edilmiştir.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 24'üncü maddesi ve Y.İ.G.Ş'nin

21'inci maddelerinde hüküm altına alındığı üzere iş artışı kapsamında imalat değişikliğine gidilebilmesi ve bu kapsamda iş artışı ile ödeme yapılması için, öncelikle mevzuat değişikliği gibi öngörülemeyen durumlar kaynaklı bir iş artışının zorunlu olması, artışa konu olan işin sözleşmeye esas proje içinde kalması, idareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması ve buna bağlı olarak detaylı şekilde hazırlanmış teknik gerekçe onayının alınmış olması gereklidir. Anahtar teslim götürü bedel yapım işlerinde mevzuatta hüküm altına alınan zorunlu nedene dayanan iş artışı ve/veya iş eksilişinin gerekli olduğu hallerde ise yeni fiyatlarla birlikte ilgili değişikliğe konu imalatlara ait metraj ve ataşmanların hazırlanması ve onaylanması zorunludur.

İhale gününde geçerli olan ihale ilkelerine uygun şekilde ihaleye çıkılmış olunmasına rağmen bu rekabetçi ortamın sözleşmenin yürütülmesi sürecinde yaygın imalat değişiklikleri ile mesnetsiz olarak götürü bedel anahtar teslim sözleşmenin mahiyetinin değiştirildiği tespit edilmiştir. Örnek olarak bir yapım işinde bina çevresine 10 cm kalınlığında beton parke döşenmesi gerekirken 6 cm kalınlığında beton parke (kilit parke) döşendiği, bina zeminine 5 cm kalınlığında XPS ısı yalıtımı yapılması gerekirken hiçbir teknik gerekçe gösterilmeden anılan imalatın yapımından vazgeçildiği, sera zeminine 40 cm kalınlığında C 25 hazırlı beton atılması gerekirken bunun yerine bu mahallere 6 cm kalınlığında beton parke döşendiği, bir başka yapım işinde daha kaliteli ve mukavemetli lamine (ahşap) parke döşeme kaplaması yapılması gerekirken zemine laminant parke döşendiği, bina dış cephesine projesine uygun şekilde 6 mm+Ara Boşluk 16 mm+6 mm ölçülerinde temperli cam takılması gereken bu mahallere 6 mm+12 mm+4 mm ölçülerinde temperli cam takıldığı, havalandırma kaidelerine 6 cm kalınlığında andezit harpuşta ile kaplama yapılması gerekirken, anılan andezit montajının yapılmadığı, diğer bir yapım işinde merdiven sahanlık alanlarına 3 cm kalınlığında bulancak füme granit döşenmesi gerekirken 2 cm kalınlığında bulancak füme granit döşendiği, sırsız porselen karo döşenmesi gereken ıslak hacim mahallerine seramik karo döşendiği tespit edilmiş olup daha kaliteli imalatın yapımından vazgeçilerek daha niteliksiz imalatın iş artışı ile yapımına olur verildiği incelenmiştir. Ancak belirtilen imalat değişikliklerine ilişkin zorunlu bir neden olmadığı gibi buna ilişkin proje müellifi görüşü ve detaylı teknik gerekçeli imalat değişiklik oluru da alınmamıştır.

İhale öncesinde ihale edilecek binayı kullanacak paydaşların istek ve talepleri alınarak karşılıklı olarak mutabakat zabtına bağlanması, anahtar teslim götürü bedel sözleşme mantığına uygun şekilde ihale dokümanlarının (uygulama projeleri, plan, plan kesitleri, proje dipnotları, mahal listeleri, teknik şartnameler, imalat tarifleri ve diğer sözleşme eki dökümanların)

tamamının birbirleriyle uyumlu şekilde hazırlanması, bununla beraber ihale dokümanları ile eklerinin fen ve sanat kurallarına, tüm mer'i yapı ve imalat mevzuatlarına uygun ve eksiksiz hazırlanması gerekir. Kezâ ihale gününden sonra uygulama projesinin, mahal listelerinin veya teknik şartnamenin eksik ve hatalı hazırlanmasına bağlı olarak imalat değişikliğine gidilmesi, zorunlu olmadığı halde bazı imalatların yapımından vazgeçilmesi ve/veya değiştirilmesi, ihale gününden sonra zorunlu nedene dayanmayan bazı imalatlar için iş artışı kapsamında ödemede bulunulması, ihale ilkelerinden "rekabet" ve "eşit muamele" ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.

Sonuç olarak işin yapım sürecinde oluşabilecek "öngörülemez" durumları önceden bertaraf edebilmek için yapıyı kullanacaklar da dahil ilgili tüm tarafların projelendirme sürecine dahil edilmesi sonradan vuku bulabilecek tadilat ve değişiklik isteklerini minimize edecektir. Sorumluların gerekli her türlü tedbiri alması 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun gereği olup ihale gününden sonra değişen mevzuatın ve öngörülmeyen durumların ortaya çıkması gibi zorunlu bir durum bulunmuyor ise iş eksilişi ve/veya iş artışına meydan vermeden söz konusu yapının projesine uygun şekilde tamamlatılması esastır. İşin yapımı esnasında proje değişikliklerinin olağan hale getirilmesi ve alışkanlık haline dönüştürülmesi mevzuata aykırılık oluşturmaktadır.

Bu cümleden olarak anahtar teslim götürü bedel yapım sözleşmelerinin *'Diğer hususlar'* başlıklı maddesine ve/veya uygulama projesine dipnot olarak; *"İhale konusu işin sözleşme eki inşaat, makine, tesisat, asansör, elektrik, yangın ve diğer özel/genel teknik şartnameler, zemin etüdü, ihale gününde mer'i deprem, ısı, yangın yönetmelikleri ve diğer tüm mevzuat hükümleri ve fen ve sanat kurallarına uygun şekilde meydana getirilmesi ve ruhsatlandırılması için gerekli iş ve imalatların yapılması anahtar teslim götürü bedel sözleşme bedeline dâhildir. İhale gününden sonra sözleşme sürecinde özel ve genel teknik şartnamelerde öngörülen ve ruhsat almak için zorunlu imalatların uygulama projeleri ve mahal listelerinde yer almadığı, proje ve mahal listelerin hatalı veya birbiri ile uyumsuz olduğu, ihata ve/veya istinat duvarının yüksekliğinin artığı veya sair nedenlerle Yüklenici iş artışı veya iş eksilişi talebinde bulunamaz."* hükmünün konulmasının anahtar teslim götürü bedel sözleşmelerin ruhuna uygun düşeceği ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında bulguya iştirak edilmiş ve bulguda yer alan tespitler doğrultusunda gerekli düzenlemelerin yapılacağı ifade edilmiştir. 2021 yılında

yapılan/yapılacak olan söz konusu işlemlerin 2020 yılına ilişkin olarak bulguda tespit edilen hususlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 8: Belli Bir Süreyi Gerektiren Doğrudan Temin Alımları İçin Sözleşme İmzalanmaması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre doğrudan temin ile gerçekleştirilen hizmet işleri ile yapım işlerinin incelenmesi sonucunda; bazı harcama birimlerince alım yapılan ve belirli bir süreyi gerektiren idari bina bakım onarım, tadilat ve tamirat işleri, su deposu tesisatı ve koruyucu kulübe yapımı, merdiven yapılması ve benzeri işler için yüklenici ile sözleşme imzalanmadığı görülmüştür. Sözleşme imzalanmamasından mütevellit haliyle damga vergisi de kesilmeyerek dolaylı şekilde gelir kaybına neden olunduğu görülmektedir.

Kamu İdaresi tarafından verilen cevapta, Üniversite harcama birimleri tarafından yukarıda adı geçen işlere ilişkin herhangi bir harcama yapılmadığı iddia edilmiştir. Oysaki Şube Müdürü'nün imzalayıp düzenlediği ve Yapı İşleri Daire Başkanı'nın onayladığı 16.10.2020 tarihli yazıda adı geçen işlerin harcama kodları, harcama tarihleri de belirtilmek suretiyle yukarıda adı geçen işlerin Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Yapı İşleri Daire Başkanlığı Harcama Birimince yapıldığı, yapımı belli bir süreyi gerektirdiği halde bu işler için yüklenicisiyle herhangi bir sözleşme imzalanmadığı ve dolayısıyla 'sözleşme damga vergisi' de kesilmediği anlaşılmaktadır.

Kamu İhale Genel Tebliği'nin "Doğrudan temine ilişkin açıklamalar" başlıklı 22.1.1.3. maddesinde; " *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 İdarelerin takdirindedir*." denilmiştir. Dolayısıyla Tebliğ düzenlemesi uyarınca bakım onarım ya da proje hazırlanması gibi belli bir süreyi gerektiren işler için yapılacak alımlarda sözleşme düzenlemesi zorunludur.

Doğrudan temin kapsamında gerçekleştirilen hizmet alımı ile yapım işlerinde oluşabilecek kontrol riskinin önlenmesi amacıyla ilgili mevzuatın gerektirdiği durumlarda sözleşme imzalanması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 9: Elektrik Kompanzasyon Sistemi Kurulmaması ve/veya Bakımının Yapılmaması

Elektrik dağıtım ünitelerinde kompanzasyon sistemi kurulmaması ve/veya kurulu olan kompanzasyon sistemine bakım yapılmaması nedenleri ile elektrik faturalarında tahakkuk eden reaktif enerji bedelinin ödenmesi sonucunda, kurum bütçesinde yer alan ödeneklerin etkin ve verimli kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Elektrik Piyasası Müşteri Hizmetleri Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında reaktif enerji miktarını ölçmek üzere gerekli ölçme düzeneğinin, ilgili mevzuata göre reaktif enerji tarifesi uygulanmayacak aboneler dışında kalan müşteriler tarafından tesis edileceği, endüktif ve kapasitif enerji tüketimleri itibarıyla söz konusu sınırların ikisini birden aşan veya reaktif enerji ölçme düzeneğini kurma yükümlülüğü bulunmasına rağmen kurmayan ya da mevzuat hükümlerine uygun olarak kurmayan müşterilerin reaktif enerji bedeli ödeyeceği belirtilmiştir.

Kompanzasyon sistemi kurulmaması veya kurulmuş olan bu sistemin bakımının yapılmaması sonucunda kullanılmayan elektrik için reaktif enerji bedeli ödenmesinin, Faaliyet Sonuçları Tablosundaki 630.3. Mal Alım Giderleri Hesabında artışa yol açtığı değerlendirilmektedir.

Elektrik faturaları içinde ayrıca reaktif enerji bedeli ödenmemesi için kompanzasyon sistemi kurulması ve/veya söz konusu sistemin muntazam şekilde bakımının yapılması için İdarece gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Nitekim 26.07.2010 tarih 11294 sayılı Maliye Bakanlığı Genelgesinde de konuya vurgu yapılarak elektrik tüketimi ile ilgili olarak ilave maliyete yol açan reaktif enerjiyi önlemek için kompanzasyon sistemi kurulması ve etkin çalıştırılmasının gerekliliği tüm kamu kurumlarına bildirilmiştir.

Sonuç olarak sınırlı sayıdaki elektrik sayaçları için kompanzasyon sistemi kurulmaması ve/veya kurulu olan kompanzasyon sisteminin bakımının yapılmaması nedeniyle reaktif enerji bedeli ödenmesinin, kamu kaynaklarının verimsiz kullanılmasına sebebiyet verdiği değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında, ilgili binaların kompanzasyon sistemlerine ek kademeler yaptırıldığı, bu şekilde reaktif güç çekiminin engellendiği ve bundan sonraki süreçte kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması adına reaktif enerji bedeli ödenmesinin önüne geçilmesi için azami özen gösterileceği vurgulanmıştır. 2021 yılında yapılan/yapılacak olan söz

konusu işlemlerin 2020 yılına ilişkin olarak bulguda tespit edilen hususlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 10: İdarece Yapılan Elektrik Dağıtım Tesis Giderlerinin İlgili Şirketten Talep Edilmemesi ve Trafoların Devredilmemesi

Enerji müsaadesi alınabilmesi için dağıtım şirketince yapılması gereken ancak çeşitli nedenlerle idare bütçesinden karşılanan dağıtım tesis giderlerinin dağıtım şirketinden talep edilmediği ve tesis edilen trafoların dağıtım şirketine devredilmeyerek bakım giderlerine meydan verildiği tespit edilmiştir.

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, dağıtım şirketi, belirlenen bir bölgede elektrik dağıtımı ile iştigal eden tüzel kişiyi ifade eder. 28.01.2014 tarih ve 28896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Elektrik Piyasası Bağlantı ve Sistem Kullanım Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesi gereğince dağıtım tesisi, iletim tesislerinin ve dağıtım gerilim seviyesinden bağlı üretim ve tüketim tesislerine ait şalt sahalarının (dağıtımın yapıldığı trafonun) bittiği noktadan sonraki nihayet direğinden, (alçak gerilim seviyesinden bağlı tüketicilerin yapı bina giriş noktalarına kadar), bina giriş ve sayaç arası hariç, elektrik dağıtımı için teçhiz edilmiş tesis ve teçhizat ile dağıtım şirketince teçhiz edilen ya da devralınan sayaçları*;* bağlantı hattı tüketicilerin iç tesisatını dağıtım şebekesine bağlamak için gerekli ve bu Yönetmelik kapsamında belirtilen mesafe sınırları dâhilinde olan; AG'den bağlı tüketiciler için yapı bina giriş noktasından itibaren dağıtım şebekesine kadar, OG'den bağlı tüketiciler için tüketicinin şalt sahasının bittiği noktadan itibaren dağıtım şebekesine kadar olan hattı; bağlantı noktası iletim tesislerinin ve dağıtım gerilim seviyesinden bağlı üretim ve tüketim tesislerine ait şalt sahalarının (trafo) bittiği noktadan sonraki nihayet direğini ve alçak gerilim seviyesinden bağlı tüketicilerin yapı bina giriş noktasını"; iç tesisat ise "Tüketim tesislerine ait bağlantı noktasından sonra yer alan ve kullanıcı sorumluluğunda bulunan elektrik tesisatını ifade etmektedir.

Nitekim adı geçen Yönetmelik'in "Dağıtım tesisi sınırları" başlıklı 15'inci maddesinde dağıtım sistemine bağlı tüketiciler açısından, bağlantı noktasından kullanım yerine kadar olan tesis ve teçhizat tüketicinin mülkiyetinde bulundugu ve bağlantı noktası dâhil olmak üzere bağlantı noktasından itibaren hattın geri kalan kısmı dağıtım tesisi olduğu vurgulanarak bağlantı noktası dâhil olmak üzere bağlantı noktasından itibaren geri kalan hattın dağıtım tesisi olduğu açıkça hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla alçak gerilim (AG) seviyesinden bağlı tüketiciler için enerjinin yapı bina

giriş noktalarına kadar getirilmesi, orta gerilim (OG) seviyesinden bağlı tüketiciler için tüketim tesislerine ait şalt sahalarının (trafoların) bittiği noktadan sonraki nihayet direğine kadar getirilmesi dağıtım şirketlerinin sorumluluğundadır. Görüldüğü üzere hem alçak gerilim hem orta gerilim seviyesinden bağlı tüketicilere bağlantı noktasına kadar enerjinin getirilmesi (trafo dâhil) maliyeti dağıtım şirketine aittir.

Dağıtım şirketinin ihtiyaç sahibi kişi ve kurumların enerji talebini, meskûn mahal içinde ve meskûn mahal dışında farklı zaman dilimlerinde karşılaması gerektiği, anılan Yönetmelik'in 10'uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda enerjinin bina giriş noktalarına (AG'de trafodan nihai direğe) kadar getirilmesi dağıtım şirketlerinin sorumluluğunda olmakla beraber, Yönetmelik'in 10/A maddesinin 4-c fıkrası gereğince dağıtım şirketlerinin sorumluluğunda olan dağıtım tesis giderleri bazı durumlarda dağıtım sistemine bağlantı başvurusu yapan gerçek ve tüzel kişiler tarafından karşılanabilmektedir.

Yönetmelik'in yukarıda bahsedilen 21'inci maddesinde hangi durumlarda başvuru sahibi gerçek veya tüzel kişilerin tesisler için yeni yatırımları finanse edebileceği ve dağıtım şirketi ile başvuru sahibi arasında, ilgili dağıtım tesisine ilişkin finansman ve bağlantı koşulları gibi hususların düzenlendiği tesis yapım sözleşmesinin imzalanacağı hüküm altına alınmıştır. 21'inci maddenin üçüncü fıkrası uyarınca başvuru sahibince üstlenilip ödenen yatırım bedelini en fazla 12 eşit taksitle geri ödemesi gerektiği hususu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Yönetmelik'in 10/B maddesinin dördüncü fıkrası gereğince bağlantı hattının kullanıcı tarafından tesis edilecek olması halinde, dağıtım şirketi ile kullanıcı arasında, bağlantı hattının tesisine, kullanım haklarına ve devrine ilişkin bir tesis yapım sözleşmesi imzalanır. Altıncı fıkra kapsamındaki bağlantı hattı enerjilendirme tarihinden itibaren beş yıl sonra, diğer bağlantı hatları enerjilendirme tarihinde herhangi bir işleme gerek kalmaksızın dağıtım şirketine devredilmiş kabul edilir. Aynı maddenin 6'ncı fıkrası gereğince ise meskûn mahal dışındaki 500 metreyi aşan OG bağlantı hatları, enerjilendirme tarihinden itibaren beş yıl boyunca bağlantı hattı niteliğini korur ve bu süre sonunda dağıtım şebekesi kapsamına alınır. Bağlantı hatlarının işletme ve bakımı, tesislerin enerjilendirilmesinden itibaren dağıtım şirketinin sorumluluğundadır. Ayrıca Yönetmelik'in 37'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Kullanıcı tarafından tesis edilmiş olan dağıtım tesislerinin işletme, bakım, onarımı dağıtım şirketince yapılır.

Bununla beraber 01.02.2019 tarihinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (**EPDK**)

tarafından yapılan yazılı açıklamada elektrik faturalarında yer alan dağıtım bedelinin yalnızca faturanın dağıtımı veya sayacın okunması bedeli olmadığı, enerjinin üretiminden nihai tüketiciye teslimine kadarki süreçte oluşan tüm maliyetlerin bu rakamın içinde olduğu ve bu meyanda enerjinin nihai tüketicilere sunulması kapsamındaki trafo tesis giderleri ile bu trafoların bakım giderlerinin tüketim faturalarına **(% 30,8 oranında)** dâhil olduğu vurgulanmıştır. Buna göre trafo ve tesis giderleri ile bakım onarım giderlerinin dağıtım şirketi uhdesinde olması ve bu giderlerin ise tüketim faturalarına dahil edilerek tahsil edilmesi karşısında İdarece yapılan trafoların bedellerinin enerji dağıtım firmasından talep edilmesi, bu tesis ve trafoların devri yapılarak trafo bakım maliyetine katlanılmaması gerekmektedir. Aksi bir durumun nihai tüketiciye (İdareye) "mükerrer trafo tesis ve bakım bedeli" ödemesine sebebiyet verdireceği açıktır.

Buna göre ilgili kamu binalarının hizmete açılmasının gecikmemesi için İdarece karşılanan enerji dağıtım şirketi uhdesindeki söz konusu ekli tabloda gösterilen yatırım tesis giderlerinin ilgili enerji dağıtım şirketinden yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri gereğince en fazla on iki aylık eşit taksitle ve kanuni faizleri ile birlikte geri alınması gerekmektedir.

Söz konusu tesis ve trafoların bakımının yüksek maliyet, teknik donanım ve uzmanlık gerektirmesi nedeniyle (hukuki açıdan dağıtım şirketine devredilmiş kabul edilen) bu tesislerin kaydi olarak da müştemilatı ile birlikte ilgili dağıtım şirketine devredilmesi gerektiği; ayrıca elektrik bağlantı talep yazısının bina tamamlandıktan sonra değil, ihale öncesinde yazılarak enerji bağlantı noktasının önceden belirlenmesi ve bu şekilde dağıtım şirketine gerekli yatırım ve tesisi yapabilmesi için zaman tanınması yerinde olacaktır.

Sonuç olarak enerji müsaadesi alınabilmesi için dağıtım şirketince yapılması gereken ancak çeşitli nedenlerle İdare bütçesinden karşılanan dağıtım tesis giderlerinin cari yıl içinde elektrik dağıtım şirketinden talep edilerek gelir kaydı yapılmaması ve trafo devir işlemlerinin tamamlanmamasından dolayı trafo bakım giderlerinin İdarece karşılanması nedenleriyle Faaliyet Sonuçları Tablosunda yer alan 600 Gelirler Hesabı ile 630 Hizmet Alım Giderleri Hesabının tam, doğru ve gerçeğe uygun sonuç vermeyeceği düşünülmektedir.

Kamu İdaresi cevabında bulguya iştirak edilmiş ve enerji müsaadesi alınabilmesi için dağıtım şirketince yapılması gereken ancak çeşitli nedenlerle İdare bütçesinden karşılanan dağıtım tesis giderlerinin elektrik dağıtım şirketinden talep edilerek gelir kaydı yapılması ve trafo devir işlemlerinin tamamlanması için sürecin başlatıldığı ifade edilmiştir. 2021 yılında yapılan/yapılacak olan söz konusu işlemlerin 2020 yılına ilişkin olarak bulguda tespit edilen

hususlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 11: Trafo Listesi

Sıra No	İşin Adı ve Yılı	Enerji Dağıtım Firması	Trafonun enerji Dağıtım Firmasına Devredilip Devredilmediği	Trafo Kurulumu İçin Ödenen KDV Dâhil Toplam TUTAR	Trafo Kurulumu İçin Ödenen Tutarın enerji Dağıtım Şirketinden Tahsil edilip Edilmediği
1	Tıp Fakültesi Binası (2020 Yılı - 2000 kVA)	M....	Devredilmedi	116.344,47 TL	Tahsil Edilmemiştir.
2	Kongre ve Kültür Merkezi (2016 Yılı - 1600 kVA), Mimarlık ve Mühendislik Fakültesi Binası (2016 Yılı - 1800 kVA), Eğitim Fakültesi Binası (2016 Yılı - 1000 kVA),	M….	Devredilmedi	268.197,75 TL	Tahsil Edilmemiştir.
3	Rektörlük Binası (2016 Yılı - 630 kVA). Yabancı Diller Yüksek Okul Binası (2016 Yılı - 400 kVA), Stadyum (2016 Yılı - 400 kVA)	M….	Devredilmedi	153.118,35 TL	Tahsil Edilmemiştir.
4	Yemekhane (2012 Yılı - 1250 kVA)	M….	Devredilmedi	61.965,30 TL	Tahsil Edilmemiştir.
5	BESYO Binası (2008 Yılı - 1250 kVA)	M….	Devredilmedi	79.305,95 TL	Tahsil Edilmemiştir.
6	İİBF Binası (1992 Yılı - 1000 kVA)	M….	Devredilmedi	Hacettepe Üniversitesi tarafından yapılmıştır. Takribi tutar 45.000,00 TL	Tahsil Edilmemiştir.
7	Merkezi Araştırma Laboratuvarı (2009 Yılı - 630 kVA)	M….	Devredilmedi	69.562,47 TL	Tahsil Edilmemiştir.
8	Fen Edebiyat Fakültesi Binası (2008 Yılı - 1250 kVA)	M….	Devredilmedi	79.764,90 TL	Tahsil Edilmemiştir.

BULGU 11: Mal Alım İhalesinde Rekabeti Sınırlayıcı Hususların Bulunması

5 Kalem Kırmızı ve Beyaz Et Alımı ihalesine ilişkin olarak yapılan incelemede rekabeti sınırlayıcı hususların bulunduğu tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "*Temel ilkeler"* başlıklı 5'inci maddesinde idarelerin, bu Kanun'a göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu olduğu hüküm altına alınmıştır. Kamu İhale Genel Tebliği'nin *"Mal alımı ihalelerinde istenecek belgeler"* başlıklı 54'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında idareler tarafından mal alımı ihalelerinde yeterliğin belirlenmesinde uyulacak ilkeler ve istenecek belgelere yönelik yapılacak düzenlemelerde, Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 26'ncı ve 27'nci maddeleri ile yeterlik kriterlerine ilişkin maddelerinde yer alan hükümlerin esas alınacağı, ayrıca mesleki ve teknik yeterlik kriterleri ile bu kriterlere ilişkin belgelere yönelik yapılacak düzenlemelerde, alımın niteliği ve

ilgili mevzuatın göz önünde bulundurulacağı ifade edilmiştir. Anılan Genel Tebliğ'in 54'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında ise ekonomik ve mali yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliğin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere istenecek belgelere ilişkin esaslar belirtilmiş olup, söz konusu belgeler; zorunlu istenecek, istenmeyecek, idarenin takdiriyle istenebilecek belgeler olarak üçlü bir tasnife tabi tutulmuştur. Nitekim bahsi geçen maddenin 2'nci fıkrasının (ö) bendinde mal alımı ihalelerinde; Tehlike Analizi ve Kritik Kontrol Noktaları Yönetim Sistemi (HACCP), İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi (OHSAS), Bilgi Teknolojisi-Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi, Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi (ISO 22000), Sosyal Sorumluluk Standardı (SA 8000), İyi Hijyen Uygulamaları (GPP) sertifikalarının istenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Merkez Yemekhane mutfağında 2020 yılında kullanılmak üzere 5 Kalem Kırmızı ve Beyaz Et Alımı işine ilişkin İdari Şartnamenin *"İhaleye katılabilmek için gereken belgeler ve yeterlik kriterleri"* başlıklı 7'nci maddesinde isteklilerin, kırmızı et üretimini IFS (International Food Standard)'a göre yaptığını belgelemeleri ve bu belgeyi teklif zarfında sunmaları ihaleye katılabilmeleri için şart koşulmuştur.

Öncelikle belirtmek gerekir ki; Alman, Fransız ve İtalyan Perakendeciler Birlikleri tarafından oluşturulan bir gıda güvenliği ve kalite standardı olan IFS'nin ismi söz konusu standardın belirleyicileri tarafından International Featured Standards olarak değiştirilmiş, gıdaya ilişkin standardın ismi ise nihai olarak International Featured Standards Food olarak belirlenmiştir. Söz konusu standarda ilişkin gereklilikler incelendiğinde; IFS belgesine sahip olmak için 6 gerekliliğin şart koşulduğu, bahsi geçen 6 gereklilikten 1 tanesinin (Kalite ve Gıda Güvenliği Yönetimi başlıklı 2'nci gereklilik) Tehlike Analizi ve Kritik Kontrol Noktaları Yönetim Sistemi (HACCP)'nin şartlarını yerine getirmek olduğu görülecektir. Kamu İhale Genel Tebliği'nde mal alım ihalelerinde istenemeyeceği açık olarak belirtilen Tehlike Analizi ve Kritik Kontrol Noktaları Yönetim Sistemi (HACCP) sertifikasına ilişkin gereklilikler IFS sertifikasını temin etmede zorunlu olan 6 gereklilikten sadece 1 tanesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla, Kamu İhale Genel Tebliği'nde istenmeyeceği açıkça zikredilen Tehlike Analizi ve Kritik Kontrol Noktaları Yönetim Sistemi (HACCP) sertifikasına kıyasla temin edilmesi için çok daha geniş bir gereklilik skalası olan IFS belgesinin İdari Şartnamede ihaleye katılabilmek için gerekli bir belge olarak sunulması 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen rekabet ilkesine ters düşmektedir. Ayrıca Küresel Gıda Güvenliği İnisiyatifi (GFSI) tarafından onaylanmış standartlara sahip olan IFS belgesinin uluslararası kabul edilirliğine ilişkin olarak belirtmek gerekir ki; Kamu İhale Genel Tebliği'nde istenmeyeceği açık olarak belirtilen Gıda

Güvenliği Yönetim Sistemi (ISO 22000)'ne ilişkin standartlar Küresel Gıda Güvenliği İnisiyatifi (GFSI) tarafından onaylanmamış, söz konusu ISO 22000 standartlarına ek olarak PAS 220 standartlarını ve HACCP ilkelerini de içeren FSSC 22000 standartları Küresel Gıda Güvenliği İnisiyatifi (GFSI) tarafından onaylanmıştır. Dolayısıyla ISO 22000 belgesinin Kamu İhale Genel Tebliği'nde açık olarak istenemeyeceği belli iken, ISO 22000 belgesinden çok daha fazla bir gereklilik skalası ve uluslararası kabul edilirliği bulunan IFS belgesinin ihaleye katılabilmek için gerekli bir belge olarak sunulması 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda belirtilen rekabet ilkesini ihlal etmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere; 5 Kalem Kırmızı ve Beyaz Et Alımı ihalesinde IFS belgesinin ihaleye katılabilmek için gerekli bir belge olarak şart koşulması ihalede rekabet şartlarını kısıtlamıştır. Nitekim söz konusu ihalenin kırmızı ete ilişkin bölümüne sadece 1 adet istekli teklif vermiş, ihale üzerinde kalan bu istekli ile kıymalık dana döş için KDV hariç 37,50 TL, yağsız dana kuşbaşı için KDV hariç 51,50 TL, orta yağlı dana kuşbaşı için ise KDV hariç 49,50 TL üzerinden sözleşme imzalanmıştır. Sonuç olarak, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması için ihalede rekabeti engelleyici belgelerin ihale dokümanında yeterlik kriteri olarak şart koşulmaması gerekmektedir.

Kamu İdaresi cevabında ihale konusu etlere ilişkin sağlık-hijyen koşulları sebebiyle bulgu konusu belgenin istenildiği belirtilse de, mevcut yasal düzenlemeler halihazırda söz konusu sağlık-hijyen koşullarını sağlamaktadır. Ayrıca bulgunun konusu ihalede rekabetin sınırlandırılması ile ilgili olup, bulguda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere IFS belgesinin ihaleye ilişkin idari şartnamede ihaleye katılabilmek için gerekli bir belge olarak yer alması ihalede rekabet ilkesini sınırlamaktadır.

BULGU 12: Proje Özel Hesabı Ay Sonu Değerleme İşlemlerinin Düzenli Yapılmaması

104- Proje Özel Hesabında takip edilen Avrupa Birliği hibeleri için ay sonlarında yapılması gereken değerleme işlemlerinin düzenli olarak gerçekleştirilmediği görülmüştür.

Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik'in "Proje karşılığı hibelerin muhasebeleştirilmesi" başlıklı 8'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (d) bendinde;

"Ay sonlarında döviz mevcudunun Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ay sonu döviz satış kuru üzerinden değerlemesi sonucunda; kur artışından doğan farklar, 104-Proje Özel Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak; kur azalışından doğan farklar ise 630-Giderler Hesabına borç, 104-Proje Özel Hesabına alacak kaydedilir."

Hükmü yer almaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 104- Proje Özel Hesabının işleyişini açıklayan 25'inci maddesine göre özel hesaplardaki dövizlerin ay sonlarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden yapılacak değerlemesi sonucunda oluşan kur artışı farkları 104- Proje Özel Hesabına borç, 600-Gelirler Hesabına alacak, değerleme sonucunda oluşan kur düşüş farkları ise 104- Proje Özel Hesabına alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilmelidir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, 104- Proje Özel Hesabında kayıtlı döviz tutarları için her ay sonunda değerleme işlemi yapılması gerekmektedir. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi 2020 yılı yevmiye defterinin incelenmesi neticesinde; yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümlerine aykırı olarak ay sonu değerleme işlemlerinin sadece Mayıs, Ağustos, Kasım ve Aralık aylarında yapıldığı, geriye kalan aylarda herhangi bir değerleme işleminin yapılmadığı görülmüştür. 104- Proje Özel Hesabında takip edilen Avrupa Birliği hibeleri için ay sonlarında yapılması gerekli değerleme işlemlerinin düzenli bir şekilde gerçekleştirilmesi mali tabloların ay sonlarında gerçek durumu göstermesini sağlayacaktır.

Kamu İdaresi tarafından verilen cevapta bulguda bahsedilen hususların dikkate alındığı ve 2021 yılından itibaren Avrupa Birliği hibeleri için ay sonlarında yapılması gereken değerleme işlemlerinin düzenli olarak gerçekleştirilmeye başlandığının ifade edildiği görülmüştür.

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

8. EKLER

EK 1: İZLEME

Önceki Yıl Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	**Yıl**	**İdare Tarafından Yapılan İşlem**	**Açıklama**
Üniversite Mülkiyetindeki Taşınmazların Pazarlık Usulü ile Kiraya Verilmesi	2019	Yerine Getirilmedi	2020 yılı Sayıştay Denetim Raporunda 5 no.lu bulgu olarak yer almaktadır.