



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

2016 YILI

SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2017

İÇERİK

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ 2016 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2016 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	35

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

2016 YILI

DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	2
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	3
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	3
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI.....	5
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ	6
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	7
8.	EKLER.....	26

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Uludağ Üniversitesi, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip, özel bütçeli bir kuruluştur.

Üniversite bütçesi, analitik bütçe hazırlama rehberi çerçevesinde hazırlanır. Uygulama sonuçları ve muhasebe işlemleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre Maliye Bakanlığının Say2000i saymanlık otomasyon sistemi üzerinden yürütülmektedir.

Bu bağlamda anılan Yönetmeliğin 538 ve 539'uncu maddelerinde sayılan ve Üniversite tarafından düzenlenen mali tablolardan; 2016 yılı bütçe uygulama sonuçları ile faaliyet sonuçlarına ilişkin özet bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1: 2016 Yılı Bütçe Giderleri Gerçekleşmeleri (TL)

Açıklama	Başlangıç Ödeneği	Eklenen Ödenek	Düşülen Ödenek	Toplam Ödenek	Toplam Harcanan	Bütçe Gerçekleşme Oranı (%)
Bütçe Giderleri Toplamı	430.070.000	37.301.171	8.059.300	459.311.871	409.861.536	89%

Tablo 2: 2016 Yılı Bütçe Gelirleri Gerçekleşmeleri (TL)

Açıklama	Bütçe Tahmini	Gerçekleşen Gelir Toplamı	Bütçe Gerçekleşme Oranı (%)
Bütçe Gelirleri Toplamı	430.070.000	412.184.061	96%

Tablo 3: 2016 Yılı Faaliyet Sonuçları (TL)

Açıklama	Faaliyet Gelirleri	Faaliyet Giderleri	Dönem Olumlu/Olumsuz Faaliyet Sonucu
Faaliyet Sonuçları	472.757.512	429.415.826	43.341.686

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Değerli kâğıtlar sayım tutanağı,
- Taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveli veya envanter defteri,
- Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu,
- Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Faaliyet sonuçları tablosu veya gelir tablosu.

Denetim görüşü, kamu idaresinin temel mali tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları 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: Tahsisli Taşınmazların Varlık Hesaplarına Kaydedilmemesi

Üniversitenin maddi duran varlıklarıyla ilgili olarak yapılan incelemede, kuruma tahsis edilen arsa ve araziler ile binalara ilişkin muhasebe kayıtlarının bilanço hesapları itibariyle yapılmadığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde 250 Arazi ve Arsalar Hesabının kamu idarelerine ait her türlü arazi ve arsalarının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiş ve hesabın nasıl çalıştırılacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Öte yandan Yönetmeliğin 172 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinin (5) numaralı alt bendinde aynen;

“Tahsise konu edilen arazi ve arsalar tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir.” denilmektedir.

Ayrıca Yönetmeliğin “252 Binalar Hesabı” başlıklı 176 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinin (7) numaralı alt bendinde ise aynen,

“Tahsise konu edilen binalar tahsis edilen kamu idaresine hizmet veren muhasebe birimince kayıtlı değer üzerinden bu hesaba borç, 500-Net Değer Hesabına alacak kaydedilir. Ayrıca, varlığa ilişkin amortisman tutarı 500-Net Değer Hesabına borç, 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.” hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen mevzuat çerçevesinde, Üniversitenin Kesin Mizan ve Bilançosunun incelenmesi sonucunda söz konusu muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

Tahsisli taşınmazların anılan Yönetmelik gereği envanter işlemi akabinde kayıtlı değerleri ile 250.03 Arazi ve Arsalar Hesabı, 252.03 Binalar Hesabı ile 500.12 Net Değer Hesabına, binaya ilişkin envanteri yapılan amortisman tutarının ise 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ile 500.13 Net Değer Hesabına kaydedilmesi gerekirken kaydedilmemesi sonucunda 2016 yılı Bilançosunda kaydedilmeyen değerleri itibariyle hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle tahsisli taşınmazların varlık hesaplarına kaydedilmesi ile ilgili işlemlerin, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığından alınan bilgi ve Taşınmaz Mal Envanterleri doğrultusunda tamamlandığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi tarafından gönderilen cevaptan, kuruma tahsis edilen arsa ve araziler ile binaların ilgili hesaplarda muhasebeleştirilmesine yönelik çalışmaların yapıldığı anlaşılmaktadır.

Ancak, bulgu konusu hususa yönelik öneri doğrultusunda 2017 yılında kayıtların yapıldığı beyan edilmişse de, yapılacak bu kayıtların 2016 yılı dönem sonu mali tablolarındaki hatayı düzeltici bir etkisi bulunmamaktadır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Uludağ Üniversitesi 2016 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının, Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanı hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Personele Dayalı Hizmet Alım Sözleşmesi ile Çalıştırılan İşçilerin Kıdem Tazminatlarına İlişkin Karşılık Hesaplarının Kullanılmaması

Üniversite bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve ilgili hesaplara kaydedilmediği görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı Bölümünün “Hesabın niteliği” başlıklı 291 inci maddesinde;

“Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve faaliyet dönemi içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılır...”

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı Bölümünün “Hesabın niteliği” başlıklı 342 nci maddesinde ise;

“Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılır.”

hükümleri yer almaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin “Temel Kavramlar” başlıklı 5 inci maddesinde ise;

“Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:

...

i) İhtiyatlılık: Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelikte belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılamaz...” denilmektedir.

Anılan Yönetmelik düzenlemelerine göre Üniversite bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik

kavramları gereği kıdem tazminatı karşılığı ayrılmalı ve ilgisine göre 372.3 ve 472.3 nolu hesaplara kaydedilmiş olmalıdır.

Kamu idaresi cevabında; özetle Üniversite bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler ile ilgili olarak 2017 yılı ve sonraki yıllar için ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarlarına ilişkin bilgilerin, ilgili birimden istenerek gereken muhasebe kayıtlarının yapıldığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapıldığı belirtilmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılan çalışmalar 2017 yılı denetimlerinde takip edilecektir.

BULGU 2: Kiraya Verme İşlemlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi

Üniversitenin, kira gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde peşin tahsil edilen kira gelirleri için 380-480 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesaplarını, peşin tahsil edilmeyen kira gelirleri için ise 990 İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı ve 993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ile bunların karşılığında 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı hesabını kullanmadığı tespit edilmiştir.

Muhasebe mevzuatı gereğince kira gelirlerinin, peşin tahsil edilmesine veya edilmemesine göre farklı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Şöyle ki, peşin olarak tahsil edilen kira gelirleri için Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 480 Gelecek yıllara ait gelirler hesabıyla ilgili olarak, “*Hesabın niteliği*” ve “*Hesabın işleyişi*” başlıklı 347 ve 348 inci maddelerinde;

“(1) *Gelecek yıllara ait gelirler hesabı, dönem içinde tahsil edilen ancak, gelecek yılların faaliyet hesaplarına dâhil edilecek olan gelirlerin izlenmesi için kullanılır.*

(1) *Gelecek yıllara ait gelirler hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

a) Alacak

1) *Peşin tahsil edilen gelirlerin, içinde bulunulan aya ait olan kısmı 600-Gelirler Hesabına, gelecek aylarda tahakkuk ettirilmesi gerekenler 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip eden dönemlerde tahakkuk ettirilmesi*

gerekenler bu hesaba alacak, ...

b) Borç

1) Gelecek yıllara ait gelirler hesabında kayıtlı tutarlardan tahakkuk zamanına bir yıldan az süre kalanlar dönem sonunda bu hesaba borç, 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına alacak kaydedilir” denilmektedir.

Peşin tahsil edilmeyen kira gelirleri için ise Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 26.11.2014 tarih ve 90192509-210.05.02-13278 sayılı, taşınmazlara ilişkin işlemler konulu Tebliğinde;

“Taşınmazlardan kiraya verilenler ile üzerinde irtifak hakkı tesis edilenlerin kayıtlı değerleri ile izlenebilmesi amacıyla 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı, bu taşınmazlardan elde edilecek toplam kira gelirleri ile irtifak hakkı gelirlerinin yıllar itibarıyla izlenebilmesi amacıyla 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ihdas edilmiş.....Buna göre;

1-Kiraya verilen taşınmazlar... kayıtlı değerleri üzerinden 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabının ilgili yardımcı hesabına borç, 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak; diğer taraftan toplam kira ve irtifak hakkı tesisi gelirleri (peşin tahsil edilenler hariç) tahsil edileceği yıllara göre 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının bölümlenmiş yardımcı hesaplarına borç, 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına alacak kaydedilecektir.

...

3- Kira ve irtifak hakkı tesisi gelirleri tahsil edildiğinde 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç, 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir. Kira sözleşmesi ya da irtifak hakkı tesisi süresi sona erdiğinde 999- Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabına borç, 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabına alacak kaydedilecektir” denilmektedir.

Sonuç olarak, Üniversite tarafından yapılan kiraya verme işlemlerinin yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre muhasebeleştirilmemesi nedeniyle bilanço ve bilanço dipnotlarında hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle üniversiteye ait kira sözleşmeleri hükümleri gereğince peşin tahsil edilen kira gelirinin bulunmadığından 380–480 Gelecek Aylara/Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesapları kullanılmadığı,

Kira ve irtifak hakkı tesisi gelirlerinde nazım hesapların kullanılması ile ilgili olarak, Üniversiteye ait taşınmazların değerlemesi için Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı bünyesinde komisyon kurulduğu ve çalışmaların devam ettiği, değerlemeler sonuçlandığında bulguya konu olan hesaplar ile ilişkilendirileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir.

Üniversite tarafından yapılan kiralama işlemleri bulgumuzda belirtilen mevzuat hükümlerine göre muhasebeleştirilmemesi nedeniyle bilanço dipnotlarında hataya neden olunmuştur. Kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar 2017 yılı denetimlerinde takip edilecektir.

BULGU 3: Kurum Taşınırları İçin Yapılan Değer Artırıcı Harcamaların İlgili Maddi Duran Varlık Hesaplarına Kaydedilmemesi

Kurum taşınırları için yapılan değer artırıcı harcamaların ilgili maddi duran varlık hesaplarına kaydedilmediği görülmüştür.

Muhasebe kayıtlarının incelenmesi neticesinde; 630.03.07.03 ekonomik kodlarından taşınırların her biri için 14.000 TL’yi aşan toplam 110.828,67 TL harcama yapıldığı, yapılan harcamaların doğrudan ilgili maddi duran varlık hesabında izlenmesi gerekirken faaliyet gideri olarak muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (Md.25) ve 2008-1 sayılı Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Yönetmeliği’nin ilgili hükümlerine göre Taşınır Mal Yönetmeliği eki listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL’yi aşan değer arttırıcı işlemlerin duran varlığın maliyet bedeline eklenmesi ve yıl sonunda toplam tutar üzerinden aynı şekilde amortisman ayrılması gerekmektedir.

Kurum taşınırlarına bu kapsamda toplam 110.828,67 TL tutarında bakım harcaması yapılmış ve bu tutar ilgili duran varlığın maliyet bedeline eklenmeyerek mali tablolarda bu tutar kadar hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle Üniversite taşınırları için yapılan 14.000,00 TL ve üzeri her türlü bakım onarım giderlerinin, değer arttırıcı işlem olarak değerlendirilip doğrudan maddi duran varlık hesabında izlenmesinin sağlanacağı ve mali tabloların hata vermesine izin verilmeyeceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi tarafından gönderilen cevapta, bulgu konusu hususlar kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Üniversite tarafından Taşınır Mal Yönetmeliği eki listede yer alan dayanıklı taşınırların her biri için 14.000 TL'yi aşan değer arttırıcı işlemlerin duran varlığın maliyet bedeline eklenmemesi ve faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilmesi nedeniyle bilançoda hataya neden olunmuştur.

BULGU 4: Mülkiyeti Üniversiteye Ait Taşınmazların Cins Tashihlerinin Yapılmaması ve Yanlış Varlık Hesaplarına Kaydedilmesi

Üniversitenin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere arazi, arsa, bina, yer altı ve yer üstü düzenlerine ilişkin işlemlerin incelenmesi sonucunda, cins tashihlerinin yapılmadığı ve bu yüzden yanlış varlık hesaplarının kullanıldığı tespit edilmiştir.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin “Cins tashihlerinin yapılması” başlıklı 10 uncu maddesi uyarınca (Değişik: 3.6.2014-2014/6455 K.), kamu idarelerinin mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazlar mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınacaktır. Bununla beraber, kamu idareleri taşınmazların tapuda cins tashihinin yapılması için gerekli işlemleri de yapmakla da yükümlüdür. Ancak tahsis edilen veya irtifak hakkı tesise dilen taşınmazlar için bu yükümlülük taşınmaz maliki idareye aittir.

Cins tashihlerinin yapılması, taşınmazların, ilgili taşınmaz cetvellerine kayıt yapılmasında önem arz etmektedir. Tapu kayıtlarında yer alan cins kayıtları cetvellerde yer alan cins kayıtları ile uyumlu olmalıdır. Ancak cins tashihi işlemleri yapılmaya kadar, mevcut kullanım şekli bina olan taşınmazın cinsi tapu kayıtlarında arsa görünse bile yine de ilgili cetvellere bina olarak kaydedilmesi gerekir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170 inci maddesi uyarınca taşınmaz muhasebe kayıtlarında Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümleri dikkate alınacaktır. Yani söz konusu taşınmaz cetvellerine göre muhasebe

kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Yukarıda verilen ilgili mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar gereğince, bir taşınmazın mevcut kullanım şekliyle taşınmaz cetvellerine cins kayıtlarının yapılması,-tapu kayıtları ile fiili kullanım şekli birbirine aykırı ise bu aykırılığın giderilmesi- bu kayıtlara uygun varlık hesaplarının (252 Binalar, 250 Arazi ve Arsalar vb) seçilmesi gerekmektedir. Örneğin cinsi tarla olarak kayıtlara alınmış olan ve 250 Arazi ve Arsalar hesabına kayıtlı olan bir taşınmazın fiili durumu incelendiğinde söz konusu parsel içerisinde bina var ise bu taşınmazın cinsi bina olarak değiştirilmeli ve 252 Binalar hesabına kayıt edilmelidir. Ancak cinsi tarla olarak kayıtlara alınmış olan ve 250 Arazi ve Arsalar hesabına kayıtlı olan bir taşınmazın fiili durumu incelendiğinde, söz konusu parsel içerisinde bina olmasına rağmen taşınmaz cinsi cetvellerde düzeltilmemiş ve söz konusu binanın 250 Arazi ve Arsalar hesabında izlendiği tespit edilmiştir.

Üniversite mülkiyetinde bulunan arsa ve arazilerin tapu kayıtları ile mevcut kullanım şeklinin birbirine uyumlu olması için yapılacak cins tashihlerine başlanılmaması ve bu işlemlerin bitmesi beklenilmeden de bunların mevcut kullanım şekilleri (bina, yerüstü düzeni vb) itibariyle ilgili taşınmaz cetvellerine kaydedilmemesi ve cetvellerde yer alan yanlış taşınmaz cinslerine göre hatalı varlık hesapları kullanılması nedeniyle bilançoda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle Üniversiteye ait taşınmazların cins tashihlerinin yapılabilmesi için Görükle Kampüsü imar uygulaması ve mastır plan çalışmalarının devam ettiği ve imar uygulaması ve mastır plan çalışmaları sonuçlandıktan sonra taşınmazların cins tashihlerinin yapılacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir.

Üniversitenin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere arazi, arsa, bina, yer altı ve yer üstü düzenlerine ilişkin cins tashihlerinin doğru olmaması nedeniyle bilançoda hataya neden olunmuştur. Ancak, bulgu konusu hususa yönelik öneri doğrultusunda gerekli işlemlerin yapılacağı beyan edilmişse de 2017 yılında yapılacak kayıtların, 2016 yılı dönem sonu mali tablolarındaki hatayı düzeltici bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 5: Proje Özel Hesaplarından Yapılan Sarf Malzeme Alımlarının Muhasebe Kayıtlarına Yansıtılmaması

Üniversitede yapılan incelemeler neticesinde proje özel hesaplarından yapılan sarf malzeme alımlarının 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmediği tespit edilmiştir.

Üniversite bünyesinde yürütülen projeler için özel hesaplar açılmakta ve harcamalar buradan yapılmaktadır. Farklı kurumlarla yürütülen dış destekli veya bilimsel araştırma projeleri kapsamında yapılan alımlar farklı mevzuatlarda düzenlenmiştir. Örneğin Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği'nin “Yararlanıcıların tabi olacakları satın alma mevzuatı” başlıklı 42 nci maddesinin 1 inci fıkrasında aynen;

“Yararlanıcıların desteklenen proje ve faaliyetleri kapsamında yapacakları ihale ve satın alma faaliyetleri, harcama usul ve esasları ilgili kanunlarca belirlenen kurum ve kuruluşlar bakımından kendi mevzuatlarına göre...yapılır.”

Yükseköğretim Kurumları Bütçelerinde Bilimsel Araştırma Projeleri için Tefrik Edilen Ödeneklerin Özel Hesaba Aktarılarak Kullanımı, Muhasebeleştirilmesi ile Özel Hesabın İşleyişine İlişkin Esas ve Usuller'in "Muhasebeleştirme işlemleri ve belgeleri" başlıklı 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında aynen,

"(2) Satın alınan dayanıklı taşınurlar, Taşınır Mal Yönetmeliği gereğince taşınır işlem fişi düzenlenerek yükseköğretim kurumu envanterine alınır ve söz konusu taşınurlar, bunları kullanacak proje yürütücüsüne ya da belirleyeceği kişiye zimmetlenir. Tüketime yönelik mal ve malzemeler ise doğrudan proje yürütücüsünün kullanımına tahsis edilir."

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkındaki Kanunun 16 ncı maddesi hükmü gereğince hazırlanan TÜBİTAK Kaynaklarından Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İle Özel Bütçeli İdarelere Proje Karşılığı Aktarılacak Tutarların Harcanması ve TÜBİTAK Tarafından Yürütülen Dış Destekli Projelerin Harcamalarının Gerçekleştirilmesine İlişkin Esas ve Usullerin “Gider Belgeleri, Muayene ve Kabul İşlemleri” başlıklı 9 uncu maddesinde aynen,

“Satın alınan mal ve hizmete ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri belgeler ilgili kurum adına proje adı belirtilerek düzenlenir. Doğrudan temin suretiyle yapılan satın almalara ilişkin düzenlenen fatura ve benzeri belgeler yürütücü ve/veya varsa araştırmacı ve/veya satın

alma işlemini yürüten görevli tarafından “Piyasa fiyat araştırması yapılmıştır ve belirtilen taşınır mallar muayene ve kabulü yapılarak tam ve kusursuz teslim alınmıştır.” şerhi düşülerek imzalanır.

Taşınır Mal Yönetmeliğinde “dayanıklı taşınırlar” olarak tanımlanan malzemelerin kurumun ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde muayene ve kabulü yapılarak kurum taşınırlarına projenin fiilen yürütüldüğü birim adına kaydedilir ve "Taşınır İşlem Fişi"nin bir örneği ödeme belgesine eklenir. Kaydedilen taşınır yürütücü veya uygun gördüğü bir proje personeli adına zimmet fişi düzenlenerek ilgili yürütücünün veya proje personelinin kullanımına tahsis edilir. Bunların dışında kalan diğer taşınırlar kaydedilmez. Kamu Kurumları Araştırma Projelerini Destekleme Programına ve TÜBİTAK Birimlerince Yürütülen Projelere İlişkin Yönetmelik kapsamında desteklenen projelerde proje kapsamında satın alınan ve proje sonuçlarının uygulanmasına yönelik olarak kullanılacak malzeme ve cihazlardan proje sözleşmesi hükümlerine göre müşteri kuruluşa devredilecek olanlar kurum taşınırlarına kaydedilmez ve söz konusu bu taşınırların proje tamamlanıncaya kadar tüm sorumluluğu proje yürütücülerine aittir.” denilmektedir.

Yukarıda örnek olarak verilen mevzuat hükümlerinden, sarf malzemeleri için 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının kullanılmasının zorunlu olmadığı gibi bir sonuç çıksa da, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri gereğince 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının kullanılması gerekmektedir.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap verme sorumluluğu başlıklı” 8 inci maddesinde; “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğu” belirtilmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nde taşınırın kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesine ilişkin esas ve usulleri belirlenmiş ve taşınır işlem fişinin hangi hallerde düzenlenmeyeceği 10 uncu maddede sıralanmıştır.

Genel geçerli olan kuralların üst normlarla belirlenmiş olduğu bu halde, Üniversite tarafından proje özel hesaplarından yapılan sarf malzeme alımları için 150 İlk Madde ve

Malzeme Hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu hesabın kullanılmaması nedeniyle Bilançoda hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle üniversite bünyesinde, gerek destek hizmeti verilen (Tübitak, Santez, AB, Kalkınma Bakanlığı vs. dış destekli projeler) gerekse desteklenen (Bilimsel Araştırma Projesi) projeler kapsamında yapılan tüm satın alma işlemlerinde ilgili projelerin tabi olduğu mevzuatların dikkate alındığı,

Ödeme işlemleri için düzenlenen Muhasebe İşlem Fişinin düzenlendiği Harcama Yönetim Sisteminde (HYS) yakın zamana kadar 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının kullanılmıyor olmasının bilançoda hataya sebebiyet verdiği,

Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından desteklenen tüm projelerin bütçeleri, hangi projenin hangi harcama kaleminden ne kadar harcama yapıldığı Bilimsel Araştırma Projeleri birimi tarafından mevzuat gereği kayıt altına alındığı,

26 Kasım 2016 tarih ve 29900 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmeliğin yayınlanmasından önce yapılan sarf malzeme alımlarında Yükseköğretim Kurumları Bütçelerinde Bilimsel Araştırma Projeleri İçin Tefrik Edilen Ödeneklerin Özel Hesaba Aktarılarak Kullanımı, Muhasebeleştirilmesi ile özel Hesabın İşleyişine İlişkin Esas ve Usullerin 9. maddesi 2. bendindeki “*Satın alınan dayanıklı taşınurlar, Taşınır Mal Yönetmeliği gereğince taşınır işlem fişi düzenlenerek yükseköğretim kurumu envanterine alınır ve söz konusu taşınurlar, bunları kullanacak proje yürütücüsüne ya da belirleyeceği kişiye zimmetlenir. Tüketime yönelik mal ve malzemeler ise doğrudan proje yürütücüsünün kullanımına tahsis edilir*” ifadesine istinaden sadece “*kabul raporu*” düzenlendiği, İlgili yönetmeliğin yürürlüğe girmesinden itibaren sarf malzemeler için 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının ayniyat birimlerince kullanılması üzerine, yapılan sarf malzeme alımlarında taşınır işlem fişi düzenlenmeye başlandığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Ancak eski yönetmelik hükümlerine göre de 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının kullanılmaması mevzuata aykırılık teşkil etmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde taşınırın kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının

verilmesine ilişkin esas ve usulleri belirlenmiş ve taşınır işlem fişinin hangi hallerde düzenlenmeyeceği 10 uncu maddede sıralanmıştır.

Genel geçerli olan kuralların üst normlarla belirlenmiş olduğu bu halde, Üniversite tarafından proje özel hesaplarından yapılan sarf malzeme alımları için 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu hesabın kullanılmaması nedeniyle Bilançoda hataya neden olunmuştur.

BULGU 6: Taşınmaz Kaydına İlişkin İşlemlerin Mevzuata Uygun Yapılmaması

Üniversitenin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere arazi, arsa, bina, yer altı ve yer üstü düzenlerine ilişkin işlemlerin incelenmesi sonucunda taşınmazların maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınmadığı tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170 inci maddesi uyarınca, taşınmazların muhasebeleştirilmesinde yukarıda anılan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik hükümlerinin dikkate alınması ve muhasebe kayıtlarının bu Yönetmeliğe göre değerlendirme işlemi yapılması sonucunda bulunan tutara göre ilgili varlık hesaplarına kayıt yapılması gerekmektedir.

Taşınmazların değerlendirme işlemleri; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin 5 inci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, “Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar” başlığı altında yer alan taşınmazlar için maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenler rayiç değerleri üzerinden, rayiç değer de belirlenememesi durumunda ise iz bedeli üzerinden yapılır ve kayıtlara alınır. Ancak, Yönetmeliğin mevcut taşınmazların kaydına ilişkin geçici 1 inci maddesinde, maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına alınması gereken taşınmazların bu değerler üzerinden kayıtlara alınmaya kadar 30.09.2014 tarihi itibarıyla emlak vergi değerleri üzerinden kayıtlara alınacağı ve değer tespit çalışmalarının en geç 31.12.2016 tarihine kadar tamamlanacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümler gereğince taşınmaz değerlemelerinin maliyet bedeli, rayiç değeri veya iz bedeli üzerinden yapılması gerekmektedir. Yapılan bu değerlemeler sonucu ortaya çıkan tutarlar muhasebe kayıtlarına esas alınacaktır. Başka bir deyişle ilgili taşınmaz cetvellerinin değer sütununda görünen tutarlarla bilançoda ilgili varlık hesaplarında görülen

tutarların birbirine eşit olması gerekmektedir.

Yönetmelik hükümleri gereğince taşınmazların 31.12.2016 tarihine kadar maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınması gerekirken bu yapılmadığından bilançoda 250 Arazi ve Arsalar, 251 Yeraltı Yerüstü Düzenleri, 252 Binalar hesaplarında hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle Üniversiteye ait taşınmazların değerlemesi için Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı bünyesinde komisyon kurulduğu ve çalışmaların devam etmekte olup en kısa sürede tamamlanacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir.

Üniversitenin mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan, eklenti ve bütünleyici parçaları dâhil olmak üzere arazi, arsa, bina, yer altı ve yer üstü düzenlerine ilişkin taşınmaz değerlendirme işlemlerinin maliyet bedeli veya rayiç değerleri üzerinden yapılmaması nedeniyle bilançoda hataya neden olmuştur. Ancak, bulgu konusu hususa yönelik öneri doğrultusunda gerekli işlemlerin yapılacağı beyan edilmişse de 2017 yılında yapılacak kayıtların, 2016 yılı dönem sonu mali tablolarındaki hatayı düzeltici bir etkisi bulunmamaktadır.

BULGU 7: 2016 yılı Bütçe Kanununun E Cetvelinde Yer Alan Limitlere Uyulmaması

2016 yılı Bütçe Kanunu'nun E Cetvelinde bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalara ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Üniversite tarafından bu ödeneklerin harcanmasında E Cetvelinin 38 inci maddesinde yer alan limitlere riayet edilmediği tespit edilmiştir.

2016 yılı Bütçe Kanunu E Cetvelinin 38 inci maddesinde aynen;

“Aşağıda yer alan her bir alım için ihtiyacın nereden ve hangi usulle temin edileceğine bakılmaksızın vergiler dahil olmak üzere;

a) Menkul mal alımlarında 25.000 Türk Lirasını,

b) Gayrimaddi hak alımlarında 20.000 Türk Lirasını,

c) Menkul malların bakım ve onarımlarında 25.000 Türk Lirasını,

d) Gayrimenkullerin bakım ve onarımlarında 55.000 Türk Lirasını,

aşan tutarlar “(03) Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerinden ödenemez. “(06) Sermaye Giderleri”ne ilişkin olarak yukarıdaki limitlerin uygulanmasında toplam proje ödeneği esas alınır. Türk Silahlı Kuvvetlerinin (Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı dahil) “(03) Mal ve Hizmet Alım Giderleri” tertiplerine analitik bütçe sınıflandırmasına uygun olarak tahsis edilen ödeneklerle yapılacak askeri amaçlı alımlarda yukarıda belirtilen limitler uygulanmaz.” denilmektedir.

Söz konusu tutarları aşan harcamaların (03) Mal ve Hizmet Alım Giderleri tertiplerinden ödenmemesi gerekirken aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere toplam 70.597,70 TL tutarında limit aşımı harcama yapılmıştır.

Tablo 1: Limitleri Aşan Harcamalar

Yevmiye No	Tarih	Hesap Kodu	Ekod	Hesap Adı	Borç
31658	16.12.2016	830	3.7.1	Menkul Mal Alım Giderleri	43.221,70
33257	26.12.2016	830	3.7.1	Menkul Mal Alım Giderleri	27.376,00
Toplam					70.597,70

Kamu idaresi cevabında; özetle Bütçe Kanunu E Cetvelinde yer alan limitlere uymayan harcama birimine yazılı olarak uyarı yapıldığı ve bulgu konusu hususa izleyen dönemde dikkat edileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında ilgili hususa dikkat edileceği belirtilmiştir. Bütçe Kanunu'nun E Cetvelinde yer alan bazı ödeneklerin kullanımına ve harcamalara ilişkin esaslara uyulması gerekmektedir.

BULGU 8: Bilimsel Araştırma ve Dış Destekli Projelerdeki İşlemlerin Mevzuata Uygun Yapılmaması

Bilimsel Araştırma Projeleri Birimindeki kayıtlar üzerindeki incelemeler sonucunda projelerde mevzuat hükümlerine aykırı uygulamaların olduğu tespit edilmiştir.

Projelerin (BAP, TÜBİTAK, SANTEZ vb.) tabi oldukları mevzuat hükümleri çerçevesinde hazırlanması, kabul edilmesi, yürütülmesi ve tamamlanması işlemleri

gerçekleşmektedir.

Bilimsel Araştırma Projelere ait idari ve mali işlemler, 10.04.2002 tarih ve 24722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkındaki Yönetmeliğe, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na 25.06.2009 tarihli ve 5917 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen Ek 28 inci madde hükmüne dayanılarak hazırlanan Yükseköğretim Kurumları Bütçelerinde Bilimsel Araştırma Projeleri İçin Tefrik Edilen Ödeneklerin Özel Hesaba Aktarılarak Kullanımı, Muhasebeleştirilmesi İle Özel Hesabın İşleyişine İlişkin Esas ve Usullerine, 26.10.2016 tarih ve 29900 sayılı Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkındaki Yönetmeliğe ve Yükseköğretim Kurumları Tarafından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 3 üncü Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Bakanlar Kurulu'nun 2003/6554 sayılı Karara ekli Usul ve Esaslara göre yapılmaktadır.

TÜBİTAK projelerine ait idari ve mali işlemler, 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkındaki Kanunun 16 ncı maddesi hükmü gereğince hazırlanan TÜBİTAK Kaynaklarından Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İle Özel Bütçeli İdarelere Proje Karşılığı Aktarılacak Tutarların Harcanması ve TÜBİTAK Tarafından Yürütülen Dış Destekli Projelerin Harcamalarının Gerçekleştirilmesine İlişkin Esas ve Usullerine ve 23.07.2009 tarih ve 27297 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Ar-Ge Projeleri İhale Yönetmeliği'ne göre gerçekleştirilir.

Diğer proje türlerine ait idari ve mali işlemler ise (SAN-TEZ, Kalkınma Bakanlığı, vb.) tabi oldukları meri mevzuat hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Yapılan incelemelerde;

1- Üniversite içerisinde yapılan incelemelerde, dış destekli projelerin Yönetmelikte belirtilen tüm belgelerinin ilgili birim tarafından dosyasında tutulmadığı, Bilimsel Araştırma Projeleri için otomasyon sistemi kullanılmadığı bu yüzden iç kontrol açısından risklerin oluştuğu,

2- Projeler kapsamında alınan tüketime yönelik taşınırlar için taşınır işlem fişlerinin düzenlenmediği ve ambar giriş kayıtlarının yapılmadığı,

3- TÜBİTAK projelerinde bütçenin yoğun olarak avans şeklinde kullanıldığı, tespit edilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu başlıklı" 8 inci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğu belirtilmektedir.

Üniversiteler birçok kamu kurum ve kuruluşları ile dış destekli projeler gerçekleştirmektedir. Kurumlar tarafından sağlanan finansman yardımları ile gerçekleştirilen projelerin ise ayrı mevzuat hükümleri ve kuralları bulunmaktadır. Yukarıda örnek olarak belirtilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere dış destekli projelerde üniversitelerin de sorumlulukları bulunmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 55 inci ve devamındaki maddelerinde kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin amacı ve işlevi düzenlenmiştir. Bu kapsamda üniversitelerin de dış destekli projelerdeki sorumlulukları nedeniyle iç kontrol işlevini yerine getirmesi gerekmektedir.

Dış destekli projelerin ve Bilimsel Araştırma Projelerinin ilgili mevzuatları ve kılavuzları gereği harcamaların yapılması belli şartlara bağlanmıştır. Örneğin projelerde hangi harcama kalemleri için ödeme yapılacağı, toplam proje bütçesinin içerisinde harcama kalemlerinin yüzdelik sınırları, gerekli olan belgeler gibi şartlar ilgili mevzuatlar ve kılavuzlarda yer almaktadır. Bunların takibinin yapılabilmesi için ise projenin özellikle kabul aşamasındaki tüm belgelerinin ilgili birim tarafından tutulan dosyasında yer alması ve bir otomasyon sistemi ile takip edilmesi gerekmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde taşınırın kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesine ilişkin esas ve usulleri belirlenmiştir.

2005/9913 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın eki Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre Ön Ödeme Şekilleri ve Ön Ödeme Yapılabilecek Gider Türleri belirlenmiştir.

Yönetmeliğin 5 inci maddesine göre, ön ödeme harcama yetkilisinin uygun görmesi ve

karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarında öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans verilmek veya kredi açılmak suretiyle yapılabilir. Aynı Yönetmeliğin 6 ncı maddesine göre de ön ödemenin hangi gider tür ve limitlerine yapılacağı belirlenmiştir.

Gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler haricinde de avans ödeme yönteminin kullanılması, ödeneklerin Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre aykırı olacağı gibi, giderlerin kamu yararına uygun yapılamaması riskini de doğuracaktır.

Proje süreç ve harcamalarının yukarıda sayılan mevzuata uygun olarak yapılması zorunludur. Aksi takdirde işlemler kamu zararı ile sonuçlanacağından, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 71 inci maddesine dayanılarak hazırlanan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümlerince tazmin edilmesi gerekecektir.

Kamu idaresi cevabında; aynen;

“1-Üniversitemiz Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından kullanılan Otomasyon sistemi, sistemin yazılımından kaynaklanan sebeplerden dolayı dış destekli projelerin takibine ve projelerde otomasyon üzerinden işlem yapılmasına olanak sağlamamaktadır. Bu tür projelerdeki tüm dokümanlar Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi ilgili personeli tarafından her bir proje için ayrı dosya açılarak birim arşivinde muhafaza edilmektedir. TÜBİTAK projeleri için de aynı dosyalama işlemi yapılmakta olup bunun yanı sıra TÜBİTAK tarafından oluşturulan Transfer Takip Sistemi (TTS) de kullanılmaktadır. Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğü tarafından otomasyon sisteminin bu tür projeler için de kullanılabilir hale getirilmesi adına gerekli çalışmalar yapılmakta olup en kısa zamanda kullanıma hazır hale getirilecektir.

2- Dış destekli projelerden SANTEZ projeleri kapsamında yapılan tüketime yönelik mal ve malzeme alımları işlemlerinde 27 Şubat 2014 tarih ve 28926 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sanayi Tezleri Projelerinin Desteklenmesi Hakkında Yönetmelik dikkate alınmış ve bu Yönetmeliğin 20. maddesi 2. bendindeki “ *Satın alınan dayanıklı taşınırlar, 28/12/2006 tarih ve 2006/11545 sayılı bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği gereğince bağış işlem seçeneği ile taşınır işlem fişi düzenlenerek kurumun*

envanterine alınır ve söz konusu taşınırlar, bunları kullanacak proje yürütücüsüne ya da proje yürütücüsünün belirleyeceği proje kapsamında kurumda çalışan bir başka kişiye zimmetlenir. Tüketime Yönelik mal ve malzemeler ise muayene kabul komisyon tutanağı düzenlenerek doğrudan proje yürütücüsünün kullanımına tahsis edilir.” ifadesine istinaden işlem yapılmıştır.

Dış destekli projelerden TÜBİTAK projeleri kapsamında yapılan tüketime yönelik mal ve malzeme alımları işlemlerinde TÜBİTAK Kaynaklarından Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri İle Özel Bütçeli İdarelere Proje Karşılığı Aktarılabacak Tutarların Harcanması Ve TÜBİTAK Tarafından Yürütülen Dış Destekli Projelerin Harcamalarının Gerçekleştirilmesine İlişkin Esas Ve Usuller dikkate alınmış ve bu Esas ve Usullerin 9. maddesinin 2. paragrafındaki *“Taşınır Mal Yönetmeliğinde “dayanıklı taşınırlar” olarak tanımlanan malzemelerin kurumun ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde muayene ve kabulü yapılarak kurum taşınırlarına projenin fiilen yürütüldüğü birim adına kaydedilir ve “Taşınır İşlem Fişinin bir örneği ödeme belgesine eklenir. Kaydedilen taşınır yürütücü veya uygun gördüğü bir proje personeli adına zimmet fişi düzenlenerek ilgili yürütücünün veya proje personelinin kullanımına tahsis edilir. Bunların dışında kalan diğer taşınırlar kaydedilmez. Kamu Kurumları Araştırma Projelerini Destekleme Programına ve TÜBİTAK Birimlerince Yürütülen Projelere İlişkin Yönetmelik kapsamında desteklenen projelerde proje kapsamında satın alınan ve proje sonuçlarının uygulanmasına yönelik olarak kullanılacak malzeme ve cihazlardan proje sözleşmesi hükümlerine göre müşteri kuruluşu devredilecek olanlar kurum taşınırına kaydedilmez ve söz konusu bu taşınırların proje tamamlanuncaya kadar tüm sorumluluğu proje yürütücülerine aittir.”* ifadesine istinaden işlem yapılmıştır.

Dış Destekli projelerin satın alma işlemlerinde de kullanılan Harcama Yönetim Sisteminde (HYS) 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı sistemsal olarak kullanılamamaktadır. Dış destekli projelerin de bu sisteme uyarlanması adına Maliye Bakanlığı tarafından çalışmaların devam ettiği bilgisine ulaşılmış ve bu hesabın Santez ve TÜBİTAK projeleri içinde kullanılabilir hale getirilmesi ile birlikte tüketime yönelik mal ve malzeme alımları işlemlerinde de taşınır işlem fişi düzenlenmeye başlanacaktır.

Bilimsel Araştırma Projelerinin taşınır işlem fişleri ile ilgili kısım Bulgu 6 ya verilen cevapta belirtilmiştir.

3- Üniversitemiz tarafından destek hizmeti verilen TÜBİTAK projeleri kapsamında yapılan satın alma işlemlerinde ilgili proje türünün mevzuatına göre işlem yapılmıştır. Avans

verilirken proje yürütücüsünün aynı zamanda harcama yetkilisi olması, yapılan taleplerin avans limitleri dâhilinde olması ve yapılacak için aciliyet göz önünde bulundurularak ön ödeme şekli ile satın alma işlemi gerçekleştirilmiştir. Fakat tarafınızdan yapılan uyarılar dikkate alınarak 2005/9913 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Eki Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre sadece ivedi veya zorunlu giderler için avans verilecek veya kredi açılacaktır. Bu konu ile ilgili proje yürütücülerinin bilgilendirilmesi adına Üniversitemiz resmi Web Sitesinde gerekli duyurular (Ek-5) yapılmıştır.” denilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında bulgu konusu hususlar kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar 2017 yılı denetimlerinde takip edilecektir.

BULGU 9: MEB İzni Bulunmayan Firmalarla Eğitim Faaliyetlerinde İşbirliğine İlişkin Protokoller Yapılması

Uludağ Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi (USEM) ile çeşitli şirketler arasında protokol düzenlemek suretiyle, kişisel ve mesleki gelişim alanlarında ortak eğitim programları yürütüldüğü görülmüştür. Düzenlenen protokollerde Üniversitenin sunulan eğitim programının kalitesini ve mevzuata uygunluğunu denetleyeceği ve eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika vereceği belirtilmiştir.

Söz konusu şirketlerin yürüttükleri eğitim faaliyetlerinin 08.02.2007 tarih ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında olması nedeniyle öncelikle bu şirketlerin adı geçen Kanun ve ilgili mevzuata uygun olarak faaliyet gösterip göstermediklerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

5580 sayılı Kanunun ‘Tanımlar’ başlıklı 2 nci maddesi b bendinde “*Kurum: Okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim, özel eğitim okulları ile çeşitli kursları, özel öğretim kurslarını, uzaktan öğretim yapan kuruluşları, (...) (1) motorlu taşıt sürücülerini kursları, hizmet içi eğitim merkezleri, öğrenci etüt eğitim merkezleri, özel eğitim ve rehabilitasyon merkezleri ile benzeri özel öğretim kurumlarını,*

ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun ‘Kurum açma izni’ başlıklı 3 üncü maddesinde bir kurumda öğretime başlayabilmek için kurum açma izni alınmasının zorunlu olduğu, izin başvurularının ilgili millî eğitim müdürlüğüne yapılacağı, valilikçe yapılan inceleme sonucunda açılması uygun görülen okullar dışındaki kurumlara kurum açma izni verileceği ve valilikçe açılması uygun görülen

okullara ilişkin başvuruların ise kurum açma izni verilmek üzere Bakanlığa gönderileceği,

Kurum açma izni alınmadıkça, kuruma öğrenci kaydı yapılamayacağı belirtilmiştir.

Yine aynı maddeye 01.03.2014 tarih ve 6528 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi ile eklenen ek fıkra ile her ne ad altında olursa olsun, eğitim ve öğretim sunmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin Bakanlığın izin ve denetimine tabi olduğu, bu faaliyetleri yürütenlerin, özel öğretim kurumları için bu Kanunda öngörülen kurallara uymakla yükümlü olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Konuya ilişkin 20.03.2012 tarih ve 28239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Milli Eğitim Bakanlığı Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği’nin tanımlar başlıklı 4 üncü maddesinin 5 bendinde meslek edindirme ve mesleki gelişim kursunun, *“Kişilerin, meslek edinme ve mesleklerinde ilerlemelerine yönelik alanlarda Bakanlıkça belirlenmiş uygun eğitim ortamlarında, öğrenim seviyelerine uygun öğretim programları doğrultusunda, bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirdiği ve benzeri eğitimlerin verildiği çeşitli kurs kapsamındaki özel öğretim kurumlarını”* ifade ettiği belirtilmiştir.

Yukarıda adı geçen Yönetmeliğin ‘Kurum Açma’ başlıklı 5 inci maddesinin 4 numaralı fıkrası ise *“Gerçek ve tüzel kişiler tarafından Kanun kapsamında belirtilen faaliyetlerin Kanuna göre yetkili makamlardan kurum açma izni alınmadan veya her ne ad altında olursa olsun eğitim ve öğretim sunmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin izinsiz yapıldığının tespiti hâlinde söz konusu yerlerin 10/6/1949 tarihli ve 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu hükümleri uyarınca valilikçe kapatılır.”* hükmünü amirdir.

5580 sayılı Kanun kapsamında, ilgili şirketler tarafından yürütülen çeşitli sertifika eğitim programlarının kişisel ve mesleki gelişim kursu niteliğinde olduğu görülmektedir. İlgili mevzuat hükümleri gereğince bu nitelikteki eğitim faaliyetlerinin Milli Eğitim Bakanlığının gözetim ve denetimi altında gerçekleştirilmesi dolayısıyla ilgili Bakanlıktan kurum açma izni alınması gerekmektedir.

Kanun ve Yönetmelik hükmü bu şekilde iken Uludağ Üniversitesi Sürekli Eğitim Araştırma ve Uygulama Merkezi ile protokol imzalamak suretiyle kişisel ve mesleki gelişim alanlarında ortaklaşa eğitim sunan şirketlerin Bakanlıktan alınmış izinleri bulunmamaktadır.

Dolayısıyla Bakanlıktan alınmış söz konusu izinler olmaksızın, USEM tarafından özel hukuk tüzelkişileri ile protokol imzalamak suretiyle işbirliğine gidilemeyeceği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle bulgu konusu hususa izleyen dönemde dikkat edileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilerek gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Kamu idaresi tarafından yapılacakalışmalar 2017 yılı denetimlerinde takip edilecektir.

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

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ 2016 YILI BİLANÇOSU					
AKTİF HESAPLAR			PASİF HESAPLAR		
1	Dönen Varlıklar	(Toplamlar buraya)	3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
10	Hazır Değerler		32	Faaliyet Borçları	
100	Kasa Hesabı	1.197,20	320	Bütçe Emanetleri Hesabı	2.090.237,21
101	Alınan Çekler Hesabı	0	33	Emanet Yabancı Kaynaklar	
102	Banka Hesabı	39.213.737,58	330	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	918.687,43
103	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)	0	333	Emanetler Hesabı	6.472.200,56
104	Proje Özel Hesabı	2.837.750,96	36	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	
105	Döviz Hesabı	0	360	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	3.799.786,84

106	Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)	0	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	159.176,21
109	Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	0	362	Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı	250,31
12	Faaliyet Alacakları		37	Borç ve Gider Karşılıkları	
120	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	67.324.478,54	372	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	131.112,90
121	Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı	1.496.254,29	4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
126	Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	5.398,78	43	Diğer Borçlar	
14	Diğer Alacaklar		430	Alınan Depozito ve Teminatlar	339.582,44
140	Kişilerden Alacaklar Hesabı	2.993.898,71	47	Borç ve Gider Karşılıkları	
15	Stoklar		472	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	349.881,22
150	İlk Madde ve Malzeme Hesabı	1.497.084,76	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	0
16	Ön Ödemeler		5	Öz Kaynaklar	
160	İş Avans ve Kredileri Hesabı	0	50	Net Değer	

161	Personel Avansları Hesabı	0	500	Net Değer Hesabı	178.852.481,11
162	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı	11.380.152,28	57	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları	
18	Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		570	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı	44.320.783,02
181	Gelir Tahakkukları Hesabı	0	58	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları	
2	Duran Varlıklar		580	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)	0
22	Faaliyet Alacakları		59	Dönem Faaliyet Sonuçları	
220	Gelirlerden Alacaklar Hesabı	2.448.124,38	590	Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı	43.341.685,64
226	Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	60.360,97			
24	Mali Duran Varlıklar				
241	Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	18.040.000,00			
242	Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı	2.807,11			

25	Maddi Duran Varlıklar	
250	Arazi ve Arsalar Hesabı	3.371.966,64
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	13.224.279,82
252	Binalar Hesabı	148.101.741,12
253	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	118.672.483,39
254	Taşıtlar Hesabı	2.225.987,41
255	Demirbaşlar Hesabı	75.873.271,97
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	0
257	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-238.028.996,76
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	10.033.885,74
259	Yatırım Avansları Hesabı	0
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
260	Haklar Hesabı	2.844.266,70
268	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-2.844.266,70

29	Diğer Duran Varlıklar			
294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	1.345.794,54		
299	Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)	-1.345.794,54		
AKTİF TOPLAMI		280.775.864,89	PASİF TOPLAMI	280.775.864,89

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ 2016 YILI BİLANÇO DİPNOTLARI	
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	9.727.251,42
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	9.727.251,42
920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	31.385.537,62
921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	31.385.537,62
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	1.145.742,83
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	1.145.742,83

962 BİLİMSEL PROJELER HESABI	10.799.058,61
963 BİLİMSEL PROJELER KARŞILIĞI HESABI	10.799.058,61
990 KİRAYA VER,İRTİFAK HAKKI TESİS ED MADDİ DURAN VAR KAYITLI DEĞ.	0
993 MADDİ DURAN VARLIKLARIN KİRA VE İRTİFAK HAKKI GEL	0
998 DİĞER NAZIM HESAPLAR HESABI	0
999 DİĞER NAZIM HESAPLAR KARŞILIĞI HESABI	0

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ 2014/2016 YILI FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Hesap Kodu	Yardımcı Hesap	GİDERİN TÜRÜ	2014		2015		2016	
			TL	Kr	TL	Kr	TL	Kr
	Kod.1							
630	01	Personel Giderleri	187.142.522	31	224.512.262	89	254.255.428	36
630	02	Sos. Güv. Kurumlarına Devlet Primi Gid.	33.440.108	81	35.926.189	12	41.714.671	45
630	03	Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	62.914.156	61	68.513.196	50	76.284.885	98
630	5	Cari Transferler	6.480.951	14	8.895.288	81	11.040.791	41
630	7	Sermaye Transferleri	0	0	0	0	500.000	0
630	11	Değer Ve Miktar Değişimleri Giderleri	3.908.055	73	620.045	68	673.095	81
630	12	Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	290.350	71	393.379	47	271.955	70
630	13	Amortisman Giderleri	22.703.637	98	27.955.798	0	27.239.364	70

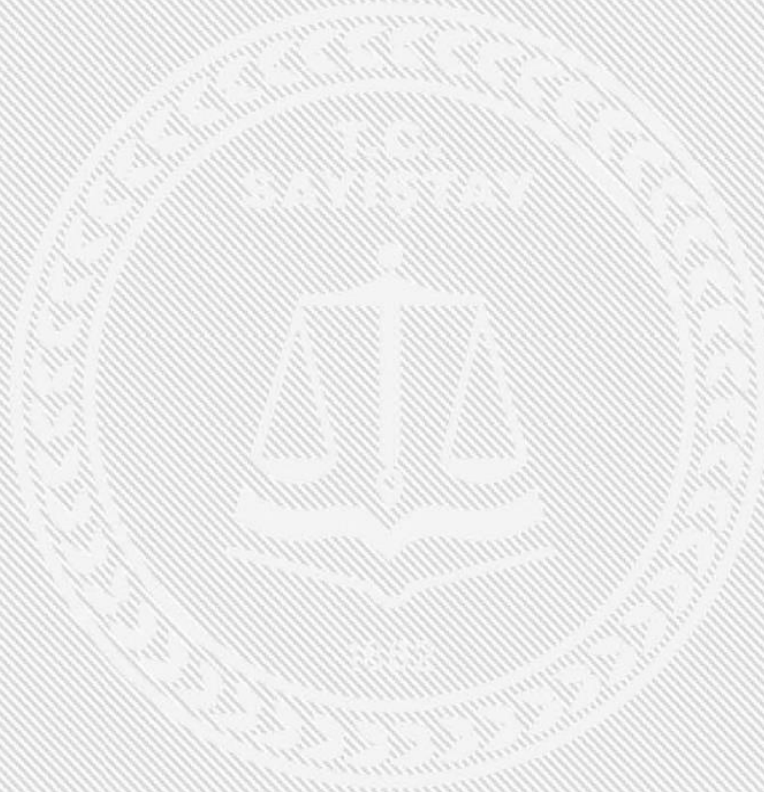
630	14	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	4.218.253	86	1.598.719	47	2.145.004	35
630	20	Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	644.995	98	66.740	54	83.595	31
630	25	Kamu İd Bedelsiz Olarak Devr Mali Olmayan Var KayGid	0	0	538	72	12.555	0
630	30	Proje Kapsamında Yapılan Cari gid.	15.868.340	46	15.237.672	90	15.194.360	70
630	99	Diğer Giderler	21.442	87	19.065	92	117	28
GİDERLER TOPLAMI (A)			337.632.816	46	383.738.898	02	429.415.826	11
Hesap Kodu	Yardımcı Hesap	GELİRİN TÜRÜ						
	Kod.1							
600	03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	36.157.034	11	31.549.635	70	30.202.021	26
600	04	Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gel.	287.294.105	03	335.781.709	70	412.776.384	55
600	05	Diğer Gelirler	25.815.298	99	26.701.318	54	27.072.187	38
600	11	Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	3.708.934	73	1.114.540	38	913.600	07
600	25	Kamu İd Bedelsiz Olarak Al Mali Ol Var El Edilen Gel			26.563	98	2.227.071	22
		(İndirim,iade,iskonto Toplamı)	-469.142	83	-472.126	40	-433.752	73
GELİRLER TOPLAMI (B)			352.506.230	03	394.701.641	90	472.757.511	75
FAALİYET SONUCU [B-A] (+ / -)			14.873.413	57	10.962.743	88	43.341.685	64

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

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ DÖNER
SERMAYE İŞLETMESİ**

2016 YILI

DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU



İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	38
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	39
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	39
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	39
5. DENETİM GÖRÜŞÜ.....	40
6. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	41
7. EKLER.....	64

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Uludağ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün, hesap ve işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile mali rapor ve tabloları, “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 565 ve 573’üncü maddelerinde düzenlenen defter, cetvel ve tablolardan oluşmaktadır.

Saymanlığın muhasebe kayıt işlemleri, Maliye Bakanlığı tarafından yönetilen Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi üzerinden yürütülmektedir.

2016 yılı bilançosunda sermayesi 2.807,11 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 70.246.261,81 TL’dir. Döner sermaye gelir toplamı 277.870.596,43 TL, gider toplamı 302.981.713,48 TL olup, gelir tablosunda yılsonu itibariyle tahakkuk eden zarar toplamı 25.111.117,05 TL’dir.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri
- Geçici ve kesin mizan
- Bilanço
- Gelir tablosu
- Kasa sayım tutanağı
- Banka mevcudu tespit tutanağı
- Satışların maliyeti tablosu
- Sermaye hareketleri tablosu
- Nakit akım tablosu
- Teminat mektupları sayım tutanağı
- Envanter defteri
- İşletme bütçesi

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 GÖRÜŞÜ

Uludağ Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2016 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

6. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Katma Değer Vergisi İşlemlerinin Bütçe Hesaplarına Yansıtılmaması

Döner Sermaye İşletmesi birimlerinin mal ve hizmet satışlarında ortaya çıkan katma değer vergisi tutarını bütçe hesaplarına yansıtmadıkları tespit edilmiştir.

29/9/2010 tarihli ve 27714 sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin (Sıra No:31) "Bütçe hesaplarının açılması ve bütçe sınıflandırması" başlıklı 4 üncü maddesinde;

"(1) İşletmelerin bütçe uygulamalarında kullanacakları "Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı Tablosu (EK:1)"de, "Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırma Tablosu" (EK:2)'de, "Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırma Tablosu" (EK:3)'de ve "Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırma Tablosu" (EK:4)'de gösterilmiştir.

(2) İşletme hesaplarının, işletme bütçesiyle ilişkisinin kurulması amacıyla bütçe hesapları açılmıştır.

(3) Bütçe hesapları ana hesap grubu; işletmelerin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

(4) Bu ana hesap grubu; bütçe gelir hesapları, bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları, bütçe gider hesapları ve bütçe uygulama sonuçları hesap grupları şeklinde bölümlenir.

a) "80" Bütçe gelir hesapları: Bu hesap grubu; işletmelerin bütçelerinde bütçe geliri olarak belirlenen tutarların izlenmesi için kullanılır ve niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur:

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

805 Gelir Yansıtma Hesabı

1) 800 Bütçe Gelirleri Hesabı; işletmelerin mevzuatı veya bütçeleri gereğince bütçe geliri olarak belirlenen ve bunlardan nakden veya mahsuben yapılan tahsilatın izlenmesi için kullanılır. İşletmelerin bütçe gelirleri hesabı, bu Tebliğ ile belirlenen bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır.

c) “83” Bütçe gider hesapları: Bu hesap grubu; nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılır ve niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur.

830 Bütçe Giderleri Hesabı

835 Gider Yansıtma Hesabı

1) 830 Bütçe Giderleri Hesabı; işletmelerin mevzuatı veya bütçelerinin verdiği yetkiye dayanılarak nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılır. İşletmelerin bütçe giderleri hesabı, gider bütçesinin ekonomik sınıflandırmasına uygun olarak yardımcı hesaplara ayrılır...” hükümleri yer almaktadır.

Bütçe hesapları nakden veya mahsuben yapılan tahsilat ile nakden veya mahsuben yapılan giderlerin izlenmesi amacıyla kullanılan hesaplar olup DMİS Hesap Planında da yer almaktadır. Birimlerin mal ve hizmet satışları neticesinde ortaya çıkan katma değer vergisi tahsilatı İşletmenin banka hesabına girmekte yani bütçe geliri olmaktadır. Bu verginin ileride ödenecek olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Zira vergi ödendikten sonra 830 Bütçe Giderleri Hesabının da çalıştırılması gerekecektir. Dolayısıyla birimlerin satışlarında ortaya çıkan katma değer vergilerini bütçe gelirleri hesabına, alışlarında ortaya çıkan katma değer vergilerini bütçe giderleri hesabına yansıtmaları gerekmektedir. İşletmenin mal ve hizmet satışlarında ortaya çıkan katma değer vergisi tutarını bütçe hesaplarına yansıtması sonucunda bütçe giderleri ve ödenekler tablosunda aşağıda belirtilen tutar kadar hataya neden olunmuştur.

Tablo 4: Katma Değer Vergisi İşlemleri

NO	HESAP ADI	EKONOMİK KOD	TUTAR TOPLAMI
1	Hesaplanan KDV Hesabı-%18	3.0.0.0	416.673,91
2	Hesaplanan KDV Hesabı-%8	2.0.0.0	261.615,60
3	Hesaplanan KDV Hesabı-%1	1.0.0.0	1.271,04
		Toplam :	679.560,55
NO	HESAP ADI	EKONOMİK KOD	TUTAR TOPLAMI
1	İndirilecek KDV Hesabı-%18	3.0.0.0	47.133,35
2	İndirilecek KDV Hesabı-%8	2.0.0.0	1.053,45
		Toplam :	48.186,80

Kamu idaresi cevabında; aynen,

“Bütçe hesapları nakden ve mahsuben yapılan tahsilatlarda her ne kadar hesaplanan KDV'nin 830 Bütçe Gider Hesaplarının çalışması gerektiği belirtilse de DMİS muhasebe kayıtlarının yansıtma yapmamakta hesaba kaydedilen tutarın karşılığı yansıtma tutarını otomatik olarak ekrana getirdiğinden bu tutara müdahale edilememektedir. Bu nedenle 830 bütçe gider yansıtma hesapları çalışmamaktadır.

2016 Yılı içinde DMİS muhasebe sisteminde meydana gelen aksaklıklar içinde kullanılmayan bütçe hesapları 2017 yılında yapılan revize çalışmaları sonucunda kullanılabilir hale gelmiş bu konuya bundan sonra daha dikkat edilecektir.” denilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında özetle; Döner Sermaye İşletmesi birimlerinin mal ve hizmet satışlarında ortaya çıkan katma değer vergisi tutarlarının bütçe hesaplarına yansıtılmadığı ve DMİS programının muhasebe kaydında yansıtma yapmadığı belirtilmiştir.

Bütçe hesapları nakden veya mahsuben yapılan tahsilat ile nakden veya mahsuben yapılan giderlerin izlenmesi amacıyla kullanılan hesaplar olup, birimlerin satışlarında ortaya çıkan katma değer vergilerini bütçe gelirleri hesabına, alışlarında ortaya çıkan katma değer vergilerini bütçe giderleri hesabına yansıtılmaları gerekmektedir. Görüldüğü üzere katma değer vergisi tutarlarının bütçe hesaplarına yansıtılmaması fiili durumu yansıtılmamakta ve 2016 yılı bütçe uygulama sonuçlarına ait bütçe giderleri ve ödenekler tablosunda hataya sebep olmaktadır. Bir sonraki denetim yılında söz konusu hususlara ilişkin kontrol işlemlerine devam edilecektir.

BULGU 2: Alınan Sipariş Avansları Hesabının Mevzuata Aykırı Kullanılması

Döner Sermaye İşletmesi tarafından sipariş avansı niteliğinde olmayan 227.841.013,85 TL'lik tutarın mevzuata aykırı olarak 340 Alınan Siparişler Avansı Hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir.

Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı ile ilgili olarak “*Hesabın niteliği*” başlıklı 276 ncı maddesinde;

“ (1) *Alınan sipariş avansları hesabı, işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlenmesi için kullanılır.*” denilmektedir.

Anılan Yönetmelik hükmüne göre 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabının ancak bir hizmet için avans alınması durumunda kullanılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede yılı içerisinde 18.650.399,68 TL tutarında sipariş avansı alındığı halde 340 hesabına 246.491.413,53 TL kaydedilmek suretiyle fark tutarı 227.841.013,85 TL'nin Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak söz konusu hesapta muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Yönetmeliğe aykırı olarak yapılan söz konusu muhasebe kayıtları nedeniyle Bilançoda bu hesap itibarıyla 227.841.013,85 TL hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle kamu kurumları adına düzenlenen faturalara istinaden kurumlar tarafından yapılan ödemenin hangi faturaya karşılık yapıldığı Sağlık Uygulanma ve Araştırma Merkezi Müdürlüğüne tespit edilemediği bunun için önce 340 alınan sipariş avansları hesabına muhasebe kaydı yapıldığı, kurumlardan fatura bilgisi geldikçe fatura bazında kurum alacaklarından mahsup kaydı yapıldığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak Kamu idaresi cevabında hesabın emanet hesabı gibi kullanıldığını belirtmiştir. 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı ilgili mevzuatı gereği işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlenmesi için kullanılmalıdır. Yönetmelik tanımına aykırı olarak kullanılması dolayısıyla bilançoda hataya neden olunmuş ve mali tabloların doğru, güvenilir bilgi üretmesi engellenmiştir.

BULGU 3: 195 ve 320 Nolu Hesapların Borç ve Alacak Tutarlarının Gerçeği Yansıtması

195 İş Avansları ve 320 Satıcılar hesaplarının, kullanılan muhasebe sistemi nedeniyle Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne aykırı olarak kullanılması sonucunda borç ve alacak tutarlarının gerçeği yansıtmadığı tespit edilmiştir.

320 nolu hesap üzerinden örnek vermek gerekir ise söz konusu Yönetmeliğin 264 ve 265 inci maddelerine göre, döner sermayeli işletmeler tarafından satıcılara nakden veya hesaben yapılan ödemeler 320 nolu hesabın borcuna kaydedilmelidir.

Döner Sermaye İşletmesinin yevmiye kayıtları incelendiğinde, bir satıcıya yapılması gereken tüm tutarlar önce borçlandırılmakta, karşılığında satıcıya yapılan ödeme tutarı

düşülmek suretiyle kalan tutar tekrar ilgili satıcılar hesabına kaydedilmektedir. Bir başka deyişle, bir satıcıya ödeme yapılırken öncelikle söz konusu satıcıya ait tüm borçlar ödenmiş gibi hesabın borcuna kayıt yapılmakta, daha sonra ise satıcılara olan toplam borçtan ödeme yapılan tutar düşülerek kalan tutar tekrar alacaklandırılmaktadır. Böylece 320 Satıcılar hesabının, yapılan her bir ödeme işleminde kalan borç tutarı kadar geçici mizanda fazla görünmesine neden olunmuştur. Oysaki ilgili Yönetmeliğe göre işletmelerin yapmış oldukları ödeme tutarları kadar 320 Satıcılar hesabının borçlandırılması gerekmektedir. Bu durum satıcılar tarafından temlik edilen kayıtların muhasebeleştirilmesi, icra işlemleri ve idari para cezalarının mahsubu aşamasında da sorun oluşmaktadır.

Yukarıda izah edilen durum verilen iş avanslarının kapatılması aşamasında 195 nolu hesapta da ortaya çıkmaktadır.

Mezkûr Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak yapılan muhasebe işlemleri; 320 Satıcılar hesabının hem borç hem de alacak tutarının 19.691.415,68 TL, 195 İş Avansları hesabının hem borç hem alacak tutarının 97.962,03 TL fazla gösterilmesine neden olmuş Geçici Mizanda toplam itibariyle hataya sebebiyet vermiştir.

Kamu idaresi cevabında; aynen,

“195 iş avansları hesaplarının kapatılmasında avanstan arta kalan tutar nakden iade edildiğinde tahsiline ilişkin muhasebe kaydında DMİS Muhasebe Modülü kısmi tahsilata izin vermediğinden muhasebe kaydının borç alacak tutarlarının eşitlemek için bu kayıtlar yapılmaktadır.

Uludağ Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü'nün gelir durumu tüm giderleri karşılayamadığından 320 satıcılar hesabının alacağında bulunan tutar nakit durumuna göre DMİS Muhasebe Modülünde yapılan ödemelerde firmalardan yapılan vergi, SSK ve cezai kesintileri tutarı kadar kısmi ödeme yapılamadığından Muhasebe işlem fişinde borç alacak tutarını eşitlemek için bu kayıtlar yapılmaktadır.” denilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında söz konusu hatalı uygulama kabul edilmiş ancak hatanın kullanılan sistemden kaynaklandığı belirtilmiştir. Sistemden kaynaklanan bu tür sorunların giderilmesi için ilgili yerlere konunun iletilmesi gerektiği düşünülmektedir. Konu ile ilgili yapılacak işlemler 2017 yılı denetimlerinde takip edilecektir.

BULGU 4: Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı İle Bütçe Hesaplarının Kullanılmaması

Döner Sermaye İşletmesi'nin 123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının borcunda bulunan 419.501,80 TL'nin tahsil edilmesinde 800 Bütçe Gelirleri Hesabının, 98,00 TL'lik tutarın iadesinde de 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler hesabının ve 805 Bütçe Gelirleri Yansıtma Hesabının kullanılmadığı tespit edilmiştir.

29.09.2010 tarihli ve 27714 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 31 Sıra Nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı Genel Tebliği'nin 4 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sırasıyla;

“a) ...

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

800 Bütçe Gelirleri Hesabı; işletmelerin mevzuatı veya bütçeleri gereğince bütçe geliri olarak belirlenen ve bunlardan nakden veya mahsuben yapılan tahsilatın izlenmesi için kullanılır.

...

b) “81” Bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesapları: Bu hesap grubu; bütçe geliri olarak nakden veya mahsuben yapılan tahsilattan mevzuatı gereğince yapılan ret ve iadelerin izlenmesi için kullanılır ve niteliğine göre bu grup içinde açılacak 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabından oluşur” denilmektedir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre 123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar hesabına borç kaydedilen tutarlar tahsil edildiğinde 800 Bütçe Gelirleri Hesabına alacak 805 Bütçe Gelirleri Yansıtma Hesabına borç kaydedilmeli, iade edildiğinde ise 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler hesabına borç, 805 Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydı yapılması gerekmektedir.

Bu nedenle, bütçe uygulama sonuçlarına ait Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosunda 419.599,80 TL'lik tutar kadar hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; aynen,

“29.09.2010 tarihli 27714 Sayılı RESMÎ Gazete de yayınlana 31 sıra nolu muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermayeli İşletmeler detaylı hesap planı Genel Tebliği 4. Maddesine istinaden 102 banka hesabına girişi yapıldığında 13 banka kredi kartlarından alacaklar hesabının yansıtma kayıtları 2016 yılı içinde yapılırken DMİS Muhasebe Sisteminde kaynaklanan aksaklarından dolayı yansıtma hesapları çalışmasına izin vermediğinden sistemsel hatalar oluşmuş bundan sonra bu konuya gerekli hassasiyet gösterilecektir.

123 banka kredi kartlarından alacaklar hesabından yapılan iadelerde 810 bütçe gelirleri ret ve iadeler hesabına borç 805 bütçe gelirleri hesabına alacak kaydı yapılmakta olup, sistemsel hatalardan kaynaklı olarak eksik yapılan muhasebe kayıtlarını gerekli hassasiyet gösterilecektir.” denilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken hassasiyetin gösterileceği belirtilmiştir. Hatanın DMİS sisteminde olan aksaklıklardan kaynaklandığı ifade edilmiştir. Döner Sermaye İşletmesi tarafından 123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabının borcunda bulunan; tutarların tahsil edilmesinde 800 Bütçe Gelirleri hesabının, iadesinde 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler hesabının ve 805 Bütçe Gelirleri Yansıtma hesabının kullanılmaması, Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırma Tablosunda hataya neden olmuştur.

BULGU 5: Hizmet Alımı Suretiyle Çalıştırılan İşçiler İçin Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması

Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve ilgili hesaplara kaydedilmediği görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ile ilgili olarak “*Hesabın niteliği*” başlıklı 311 inci maddesinde;

“*Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıklarının izlenmesi için kullanılır.* ” denilmektedir.

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabıyla ilgili olarak “*Hesabın niteliği*” başlıklı 354 üncü maddesinde ise;

" Kıdem tazminatı karşılığı hesabı, belirlenecek esaslar dâhilinde ayrılan bir yıldan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıklarının izlenmesi için kullanılır." hükmü yer almaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Temel Kavramlar" başlıklı 5 inci maddesinde ise;

"Genel yönetim muhasebesi, muhasebe ilke ve kurallarının dayanağını oluşturan ve aşağıda belirtilen kavramlara göre yürütülür:

...

i) *İhtiyatlılık*: Muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı bu Yönetmelikte belirtilen durumlarda karşılık ayrılır. Faaliyet sonucunu değiştirmeye yönelik olarak gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılamaz...." denilmektedir.

Anılan Yönetmelik hükümlerine göre Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği kıdem tazminatı karşılığı ayrılmalı ve ilgili hesaplara kaydedilmiş olmalıdır.

Kamu idaresi cevabında; özetle konu ile ilgili çalışmaların başlatılmış olduğu, sonuç geldiğinde ilgili hesaplara muhasebe kaydı yapılacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Bulguda belirtilen yönetmelik hükümlerine göre döner sermaye işletmesi bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için muhasebenin ihtiyatlılık kavramı ve dönemsellik ilkesi gereği kıdem tazminatı karşılığı ayrılmalı ve ilgili hesaplara kaydedilmelidir.

BULGU 6: Nakden veya Mahsuben Yapılan Bazı Ödemelerde ve Tahsilatlarda Bütçe Hesaplarının Kullanılmaması

İşletmenin nakden veya mahsuben yapmış olduğu 163.341.963,31 TL tutarındaki ödemelerde 830 Bütçe Giderleri ve 835 Bütçe Giderleri Yansıtma hesaplarını, 173.086,00 TL tutarın tahsilatında ise 800 Bütçe Gelirleri 805 Bütçe Gelirleri Yansıtma hesaplarını kullanmadığı tespit edilmiştir.

29.09.2010 tarihli ve 27714 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 31 Sıra Nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı Genel Tebliği'nin “*Bütçe hesaplarının açılması ve bütçe sınıflandırması*” başlıklı 4 üncü maddesinde;

“... ”

(2) *İşletme hesaplarının, işletme bütçesiyle ilişkisinin kurulması amacıyla bütçe hesapları açılmıştır.*

a) ...

800 Bütçe Gelirleri Hesabı

1)800 Bütçe Gelirleri Hesabı; işletmelerin mevzuatı veya bütçeleri gereğince bütçe geliri olarak belirlenen ve bunlardan nakden veya mahsuben yapılan tahsilatın izlenmesi için kullanılır...

...

c)...

830 Bütçe Giderleri Hesabı

1) 830 Bütçe Giderleri Hesabı; işletmelerin mevzuatı veya bütçelerinin verdiği yetkiye dayanılarak nakden veya mahsuben yapılan bütçe giderlerinin izlenmesi için kullanılır...” denilmiştir

Döner Sermaye Hesapları Uygulama Rehberinde, bütçe hesap grubunun, işletmelerin bütçe gelir ve bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre işletmenin nakden veya mahsuben yapmış olduğu ödemelerde 830 Bütçe Giderleri ve 835 Bütçe Giderleri Yansıtma hesaplarını, tahsilatlarda ise 800 Bütçe Gelirleri 805 Bütçe Gelirleri Yansıtma hesaplarını kullanması gerekmektedir.

Söz konusu mevzuat hükümleri gereğince ilgili hesaplar kullanılmadığından, bütçe uygulama sonuçlarına ait Bütçe Giderleri ve Ödenekler ile Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması tablolarında 163.515.049,31 TL’lik tutar kadar hataya neden olunmuştur.

Kamu idaresi cevabında; özetle 2016 yılı içinde DMİS muhasebe sisteminde meydana gelen aksaklıklar nedeniyle kullanılmayan bütçe hesaplarının, 2017 yılında yapılan revize çalışmaları sonucunda kullanılır hale getirildiği, konuya bundan sonra daha dikkat edileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak İşletmenin nakden veya mahsuben yapmış olduğu; 163.341.963,31 TL tutarındaki ödemelerde 830 Bütçe Giderleri ve 835 Bütçe Giderleri Yansıtma hesaplarını, 173.086,00 TL tutarın tahsilatında ise 800 Bütçe Gelirleri 805 Bütçe Gelirleri Yansıtma hesaplarını kullanmadığı, bu nedenle Bütçe Giderleri ve Ödenekler ile Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablolarında 163.515.049,31 TL'lik tutar kadar hataya neden olduğu tespit edilmiştir. Kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş, DMİS'ten kaynaklanan sorunların giderildiği ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir.

BULGU 7: Hastane Borç Stokunun Sürdürebilir Mahiyette Olmaması

Döner Sermaye İşletmesi birimlerinden Uludağ Üniversitesi Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi Hastanesi'nin borçlarını ödemekte güçlük çektiği tespit edilmiştir.

Yapılan incelemede, yıllar itibariyle yüklenici firmalara olan borç miktarının artarak devam ettiği, bununla birlikte işletmenin borç stokunun yüksekliği nedeniyle geçmiş yıllar itibariyle faturalarını tahsil edemeyen firmaların alacaklarını temlik yaptırmakta olduğu görülmüştür. Bu da yapılan alımlarda ödeme güclüğü çekildiğini gösterdiği gibi teklif edilen fiyatların artışına da neden olmaktadır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58 inci maddesinde, döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılması gerektiği ve yapılacak ödemelerde gelir-gider dengesinin gözetilmesinin zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır.

Tablo 1: Gelir Türlerine Göre Karşılaştırma Tablosu

	2013	2014	2015	2016
Sağlık Hizmeti	192.564.828,76	210.126.324,21	217.697.106,22	227.558.724,60
Mesleki Eğitim				

Eğitim ve Danışmanlık	901.095,79	1.105.012,72	1.098.022,30	2.314.765,58
Diğer Mal ve Hizmet Gelirleri				
Bağlı Olunan İdareden Alınan Bağış ve Yardımlar		900	1.853.521,14	3.564.000,00
Faiz Gelirleri	103.486,36	396.395,56	477.752,65	818.298,70
Para Cezaları				
Mesai Dışı Gelirleri	1.436,50	5.186.134,43	6.275.662,01	8.383.263,53
Fazla ve Yersiz Ödemelerden Kaynaklanan Gelirler	270.776,81	78.258,82	351.713,51	40.623,82
Diğer Çeşitli Gelirler	2.355.835,06	3.779.283,52	5.457.873,41	5.107.202,72
TOPLAM	196.197.459,28	220.672.309,26	233.211.651,24	247.786.878,95

Tablo 2: Gider Türlerine Göre Karşılaştırma Tablosu

	2013	2014	2015	2016
Personel Giderleri	12.775.927,28	22.038.273,35	24.481.384,09	22.142.138,27
SGK Devlet Primi Giderleri	1.759.482,57	1.947.058,55	1.931.530,36	2.137.530,97
Mal ve Hizmet Alımı Giderleri	51.227.278,87	130.588.776,93	147.936.604,53	177.416.493,04

Cari Transferler	13.345.059,75	13.975.573,47	13.763.537,33	15.131.962,87
Sermaye Giderleri				
Ek Ödeme	48.659.208,68	52.853.834,05	52.072.420,22	59.093.057,14
TOPLAM	127.766.957,15	221.403.516,35	240.185.476,53	275.921.182,29

Tablo 3: Yıllar İtibariyle Döner Sermaye Borç Durumu Tablosu

2012	44.952.365,42
2013	43.995.477,95
2014	58.138.007,09
2015	69.616.692,72
2016	91.787.907,88

2016 yılı mali verileri incelendiğinde; Kurumun 2016 yılını satıcılara 91 milyon TL borçla kapattığı görülmüştür. Halen ödenmemiş olan 2016 yılı borçlarının 2017 yılında ortalama yedi ve sekiz ay geriden ödenmesinin planlandığı belirtilmiştir. 2016 yılında toplam 247.786.878,95 TL gelire karşılık; yapılan giderler, ek ödeme tutarı ve mevcut borçların toplamı (275.921.182,29 TL + 91.787.907,88 TL) = 367.709.090,17 TL tutarına yaklaşmıştır. Gelir / Harcama Oranı %67 olarak çıkmaktadır ki bu değer 1.00'dan küçük olduğu için elde edilen gelirler ile yapılacak harcamaların finanse edilmesi olanaksızdır.

Üniversite uygulama ve araştırma hastaneleri döner sermaye işletmesinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirler, döner sermayeden yapılan giderleri karşılayamamakta ve bu nedenle işletmelerin mali yapıları bozulmaktadır. Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün gelir-gider dengesi ve borç yapısını göz önünde bulundurularak hizmet üretmesi ve harcama yapması zorlaşmaktadır.

Yapılan incelemeler sonucunda, Üniversite Uygulama ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmesinin genel olarak gelirlerinin giderlerini karşılayamaması ile ilgili bazı nedenler aşağıda belirtilmiştir.

Gelir Kaynaklı Nedenler;

1. Fiyat tarifelerinin yıllar itibariyle maliyetlerin çok altında kalması ve yıllar itibari ile güncellenmemesi,
2. Verilen hizmetlerin niteliğinin diğer devlet hastanelerinden yüksek olması, bu hususun fiyat tarifelerinin belirlenmesinde göz ardı edilmesi,
3. Sadece üniversite hastanelerinde yapılan ve bu yüzden de Sağlık Uygulama Tebliği kapsamında olmayan yani fatura edilemeyen işlemlerden oluşan gelir kaybı,
4. Üniversite Hastanelerinde süreklilik arz eden hizmet alımları ile maliyeti yüksek ve ileri teknoloji ürünü olan tıbbî cihazlar, tıbbi sarf malzemeleri, yerli ve ithal ilaçlar ve diğer alımlar için ciddi bir harcamanın yapılmasına rağmen sunulan hizmetlere ilişkin sunum maliyetlerinin henüz tespit edilmemesi,
5. Paket tedavi programlarından komplike durumlarda hastalar için harcanan ilaç ve tıbbi malzemelerin fiyatının paket fiyattan daha fazla olabilmesi,
6. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılan gelir kesintileri nedeni ile gerçekleşen zamansız tahsilat (Burada bahsedilen husus global bütçe uygulamasıyla azalmıştır),
7. Üniversite hastanelerinin sağlık turizmi ve özel sigortadan elde edilen gelirlerinin düşük olması,

Gider Kaynaklı Nedenler;

1. Tüm personel ve cari giderlerin Döner Sermaye İşletmesinden karşılanması (Maaş, denge tazminatı, döner sermayeden ödenen 4-A, 4-B, 4-D'li personel ile hizmet alımlarında çalıştırılan personelin mali yükü)
2. Uygulamalı eğitim maliyeti kapsamında yapılan giderlerin döner sermayeden karşılanması,
3. Bilimsel araştırma giderlerinin döner sermaye gelirlerinden desteklenmesi,
4. Yatırım ve maddi duran varlıkların bakım ve onarımlarının artan maliyeti ,
5. Yeni maliyet kalemlerinin ortaya çıkışı (Tıbbi atık imhası, hasta veya yatak başı standartları vb.),
6. Nakit yetersizliği nedeniyle tedarikçilere ödemelerin zamanında yapılamaması nedeniyle satın alma maliyetlerinin artması,
7. 5 Ağustos 2015 tarih ve 29436 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sağlık Uygulama Tebliğindeki değişikliğe göre 01 Aralık 2015 tarihinden itibaren hastanelerde yatan hastalar için tüm ilaç ve malzemeler hastane tarafından temin edilip, dışarıya reçete edilmeyecek

olmasından dolayı ilaç ihale tutarlarının artış göstermesi,

8. 6772 sayılı İlave Tediye Kanunu gereği mahkeme kararlarıyla muvazaalı olduğuna karar verilen taşeron işçiler için ödenen İlave Tediyelelerin yüksek tutarda olması ve öngörülmeven bir gider kalemi olarak ortaya çıkması ve 6552 sayılı Kanun ile kıdem tazminatı ödemelerinin kamu kuruluşları tarafından ödenmeye başlanması,

9. KDV Kanunu'nun 17 nci maddesi gereği, Hastanenin kısmi istisnallı olması nedeniyle satın alınan tüm mallar (tıbbi malzeme, demirbaş) ve hizmet alımları için tedarikçilere KDV ödenmesi, ödenen KDV'nin son kullanıcı (son tüketicisi) hastaneler olduğundan mali yükün kurumların üzerine kalması ve maliyetleri arttırması,

şeklinde sıralanmıştır.

Yukarıda belirtilen hususlara, genel ve özel bütçeden döner sermayelere aktarılan ve/veya esasen döner sermayeler tarafından karşılanması gerekirken özel ve genel bütçeden karşılanan giderler dahil değildir.

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu başlıklı" 8 inci maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olduğu belirtilmektedir.

Üniversite hastanelerinin sorunlarını yapısal ve kalıcı olarak çözmeye dönük öneriler geliştirilmelidir. Mali yapının bozulup İşletmenin borçlarını ödeyemez hale gelmesine sebep olan ve yukarıda belirtilen bu hususlar çözümlenemediği takdirde, Üniversite Hastanesinin mali yönden sıkıntısının daha çok artabileceği düşünülmektedir. Söz konusu olumsuzlukların Türkiye genelinde çözümünün sağlanması için bu alandaki paydaş ve diğer kurumlarla bir araya gelinerek sorunun çözümü için çalışma yürütülmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Dolayısıyla yukarıda belirtilen olumsuzlukların ortadan kaldırılabilmesi için kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması hususuna uygun olarak iyileştirme yapılması gerekmektedir. Gelir gider dengesini sağlamaya yönelik gerekli yasal ve idari tedbirlerin alınması, söz konusu işletmelerin mali açıdan sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması açısından önem arz etmektedir.

Kamu idaresi cevabında; aynen,

“Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de sağlık harcamaları giderek artmaktadır. Bu artışın en önemli nedenleri arasında tıbbi teknolojinin hızla gelişerek maliyetleri yükseltmesi, nüfusun miktar ve yapısının değişmesi, sağlık sigortası kapsamına alınan vatandaşların daha kapsamlı ve kaliteli sağlık hizmeti beklenti ile ihtiyaçlarının artması gibi bazı nedenler sayılabilir. Sağlık hizmetlerindeki bu maliyet artışları doğal olarak Üniversite Hastanelerini de etkilemiş ve finansal sorunlarla karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Üniversite hastanesinde çalışan personelin önemli bir kısmının eğitim veren veya alan akademik personel olduğu, ana amacın eğitim olduğu Üniversite Hastanelerinde verilmekte olan sağlık hizmetinin de bu kapsamda verildiği düşünülürse, üretilen işin miktarının ne kadar büyük olduğu ve karşılığında alınan bedelin genel hastanelere ödenenle bir tutulamayacağı yani kıyaslandığında ne kadar yetersiz olduğu daha iyi anlaşılacaktır.

Üniversite Hastaneleri finansal sorunları ana başlıkları gelir ile gider arasında yüzde 30’u aşan eşitsizlikten kaynaklanmaktadır, yani gelirler giderleri karşılayamamaktadır, bunlar kısaca şöyle sıralanabilir;

1. Gelir azlığı:

a. Sağlık hizmetleri için genelde sadece SGK kaynağı kullanılması,

b. SGK fiyat listesi (SUT) kaynaklı sorunlar:

- i. Üniversite Hastanesinde genel hastaneden yüzde 30 daha pahalıya hizmet üretimi,
- ii. Son 7 yıldır güncellenmeyen fiyatların etkisiyle yüzde 33.9 düşük hizmet fiyatı,
- iii. Sadece Üniversite Hastanelerinde yapılan ve bu yüzden de SUT kapsamında olmayan yani fatura edilemeyen işlemler için en az yüzde 25 gelir kaybı,

c. Tam gün yasasının hizmete yansıyan olumsuz sonuçları:

- i. Sağlık Bakanlığı verilerine göre Türkiye genelinde ortalama yüzde 23 öğretim üyesinin erken emekli olması veya Üniversite’den ayrılması,
- ii. Bazı büyükşehir üniversitelerinde yüzde 50’yi bulan oranda öğretim

üyesi kaybı,

d. Poliklinik, vatan hasta, ameliyat gibi hizmet üretimindeki artışa rağmen

giderlerin daha fazla artışı, örneğin İstanbul Üniversitesi Hastanelerinde sadece 2012 ile 2013 yılları arasında hizmetler ortalama yüzde 50 artmış toplam giderler yüzde 6.2 azalmış, ancak borçlar yüzde 18.5 artarak 289 milyon TL'ye ulaşmıştır,

2. Döner Sermaye üzerindeki gider yükü fazlalığı;

a. Artan personel harcamaları (bu bağlamda diğer Fakültelerde denge tazminatı devlet bütçesinden ödenirken Tıp Fakültelerinde döner sermayeden ödenmesi sadece bir örnektir),

b. Tıp Fakültesine özel dünya ve Türkiye'de ortalama yüzde 20 ile 30 arası değişen eğitim harcaması,

c. Yatırım, onarım ve bakımlarının artan maliyeti ile araştırmaların döner sermayeden ödenmesi,

d. Yeni maliyet kalemlerinin ortaya çıkışı (Tıbbi atık imhası, hasta veya yatak başı standartları vb.),

e. Mal ve hizmet tedarikçilerine her geçen yıl artan oranda borçlanma (Ankara Üniversitesi 2013 çalışmasına göre; 2009 yılında yüzde 35,9 olan üniversite hastaneleri borçlarının gelirin oranı, 2012'de yüzde 45,1'e yükselmiş, 2013 sonu itibarıyla da yüzde 68.7 olarak öngörülmüştür),

f. Artan bu borç yükünün getirdiği ilaç ve malzeme alımlarında pahalıya tedarik süreci,

Tüm bu süreç sonunda gelinen noktada; hizmet sundukça zarar eden ve borçlanan, basit ve kısa süren işlemlere ağırlık vermeye yönelmek zorunda bırakılan ÜNİVERSİTE HASTANE lerinin mali yapısının düzeltilebilmesi ve borç dengesinin sürdürülebilir hale getirebilmesi için aşağıda sunulmuş bulunan ve başkaca diğer önerilere Türkiye genelinde çözüm bulunması gereklidir.

ÖNERİLERİMİZ

1. 375 sayılı KHK gereği ve Kamu Hakem Kurulu kararıyla her ayın 15.nde ödenmesi karar altına da alınmış olan Ek ödeme tazminatlarından Döner Sermayesi olmayan Kamu Kurumlarında çalışan memurlar için bu tutardan Gelir vergisi kesilmemekte sadece Damga vergisi kesilmektedir. Fakat bizim gibi Döner sermayesi olan kurumlarda çalışan memurların Ek ödeme tazminatından gelir vergisi kesilmekte ve bu vergi İşletmemizin yükü olmaktadır. Yıllar itibariyle diğer kurumların ödemediği ve işletmemizin ödediği Gelir vergisinin yıllık tutarları 4.000.000- TL. civarındadır.

375. Sayılı KHK ile Ek Ödeme tutarı olan kısmın (Denge Tazminatı) Döner Sermaye İşletmeleri tarafından ödenmesinin yanı sıra bu ek ödeme tutarı için gelir vergisinin de ödeniyor olması son derece haksızlıktır. Bu tutardan gelir vergisi muaf olmalıdır.(Gelir vergisi ödenmemeli)

10 Nisan 2014 tarihli ve 28968 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de;

2. 10 Nisan 2014 tarihli ve 28968 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de;

Madde 6 – Aynı Tebliğin 3.2.1.A numaralı maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(3) Kurumca belirlenecek tıbbi malzemeler için, söz konusu tıbbi malzemelerin tedarikçileri ile sözleşme yapılması halinde, sözleşme tarihinden itibaren temin edilen tıbbi malzemelerin tedarikçilerine, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre alım yapan sağlık hizmeti sunucuları tarafından yapılan ihaleler sonucu oluşacak olan fiyatlar üzerinden ve genel sağlık sigortasından yararlandırılan kişilerin tedavisinde kullanılması şartıyla Kurum tarafından doğrudan ödeme yapılabilir. Kurum ihaleler sonucu oluşan fiyatlar üzerinden sözleşmeli tıbbi malzeme tedarikçilerinden ıskonto talep edebilir ve ihaleyi yapan sağlık hizmeti sunucularına kurumca belirlenen tutarlar üzerinden işletme gideri ödeyebilir. Bu durumda ilgili tedarikçi firma ve sağlık hizmeti sunucusuna ödenen toplam tutar SUT'ta belirlenen fiyatları geçemez.”

SUT' ta hemen hemen tüm tıbbi malzemelerin SUT fiyatları belli olduğuna göre, üniversite hastanelerinin bu malzemeleri (zaten sıkıntılı ekonomik yapılarıyla) satın almasına gerek bulunmamaktadır. SGK' nın yayımladığı tebliğ maddesine göre bu fiyatlarla SGK' nın anlaşma yapacağı firma, marka ve modellerce girişimler hastanelerde yapılabilir, firmalar

malzeme faturalarını SGK' ya verir. Malzeme bedelleri, SGK tarafından 15 gün içinde ödenen ilaç ve malzeme avansı ile hemen karşılanabilir. SGK sadece Üniversite hastanelerine kullanılan tıbbi malzemeler için %12 işletme gideri ödeyebilir. Bu durumda;

- a-** SGK ucuza malzeme temin eder.
 - b-** Üniversite hastaneleri borç yüküyle malzeme temin edememe durumundan kurtulur.
 - c-** Tıbbi Malzemenin fatura kesintileri ortadan kalkar. Medula fatura incelemeleri çok kısılır.
 - d-** Firmalar nerede ise ürün bedellerini peşin alırlar.
- 3.** SGK' ya MEDULA üzerinden gönderilen fatura tutarları örnekleme yöntemi ile güncellenmektedir. Örnekleme yönteminde faturayı oluşturan 3 ana unsur toplamına göre örnekleme tutarları belirlenmektedir..
- a-** Hizmet (ekg, ameliyat, görüntüleme v.b)alanında bir kesinti uygulanacaksa toplam fatura tutarına değil sadece toplam faturadaki hizmet toplam tutarına uygulanmalı.
 - b-** İlaç ile ilgili bir kesinti örnekleme yöntemi ile yapılacaksa, toplam fatura tutarı içindeki ilaç tutarına uygulanmalı.
 - c-** Tıbbi Malzeme ile ilgili bir kesinti örnekleme yöntemi uygulanarak yapılacaksa toplam fatura tutarına değil, toplam fatura tutarı içindeki Tıbbi Malzeme tutarına uygulanmalıdır.
- 4.** 5 Ağustos 2015 tarih 29436 sayılı resmi gazetede yayımlanan Sağlık Uygulama Tebliğindeki değişikliğe göre 01 Aralık 2015 tarihinden itibaren hastanelerde yatan hastalar için tüm ilaç ve malzemeler hastane tarafından temin edilecek ve dışarıya reçete edilmeyecek olmasından dolayı 2015 yılı için 26.000.000-TL civarındaki ilaç ihale tutarı sadece bu nedenle 2015 yılı için 37.000.000-TL civarında gerçekleşmiştir. Kemoterapi ilaçları gibi pahalı ilaçların temini SGK tarafından sağlanmalıdır.
- 5.** Maaşları ve sigorta primleri Döner Sermaye İşletmesi tarafından ödenen 632 sayılı KHK ile çalıştırılan toplam 340 personel için yıllık 12.072.451,00 TL civarında ödeme yapılmaktadır.4/B li şekilde ifade edilen bu personelin ücret ödemeleri Özel bütçe tarafından sağlanmalıdır.
- 6.** KDV kanununun 17.maddesi gereği Kısmi istisnالی kurum olmamız nedeni ile sağlık hizmeti üretirken satın aldığımız Mal, Tıbbi malzeme, demirbaş ve tüm hizmet alımları için bütün tedarikçilerimize KDV ödenmekte fakat hastane olarak ödenen KDV son

kullanıcı(son tüketici)olarak bizim üzerimizde kalmakta ve maliyetlerimizi arttırmaktadır. 2016 yılı içerisinde üzerimizde kalan Mal ve Hizmet alımı yıllık KDV tutarları yaklaşık 14.500.000- TL gerçekleşmiştir.

KDV Kanununa göre (17. Mad) kısmi istisnalı olan (Tıp Fak.) Döner Sermaye İşletmelerinin KDV'siz sattığı hizmetleri gerçekleştirmek için satın aldığı tüm mal ve hizmetler için KDV'den muaf olması gereklidir.

7. SUT fiyatlarının 8 yıldır arttırılmaması sonucunda;

a. Hizmet maliyetlerini karşılamayan ve her yapılan işten zarar edilen SGK hizmet bedelleri (Örnek: son 5 yılda ortalama % 56 artan girdi maliyetlerine rağmen 8 yıldır artmayan, hatta toplamın üçte birini aşan kalemlerde % 70'i bulan fiyat düşürülmesi),

b. Finansal dengelerin bozulması sonucu artan borçlanma nedeni ile satın alma maliyetlerinin yükselmesi,

c. Üniversite Hastanelerinde verilen özellikli hizmetlerle uyumsuz SUT işlem fiyatları nedeniyle,

- Hizmet fiyatlarının üniversite hastaneleri için farklı bir çarpanla farklılaştırılması,

- Kendi fiyat tarifesi üzerinden farklı fiyatla hizmet sunarak sadece SGK fiyatı yerine, üniversite hastanelerinde, gereken hizmetlerde, gerekirse üst sınır belirlenerek ödeme gücü olanlardan fiyat farkı alınması yoluyla kaynak çeşitliliği oluşturulmasına yönelik düzenleme yapılması,

- Üniversite Hastanelerinde verilen özellikli hizmetlere uygun farklı çarpan ve işleyiş belirlenmesi,

- SUT' da üniversitelere üstlendikleri ve hizmet verdikleri riskli, komplike, diğer sağlık kurumlarınca üstlenilmeyen, teşhis ve tedavisi yapılamayan, teşhis ve tedavisi zor ve ileri ve masraflı tetkiklerin yapılmasının ,pahalı teknolojilerin kullanılmasının gerektiği hasta profiline uygun ödeme yapılması gereklidir.

8. Üniversite hastaneleri çalışan sayılarının yetersiz olması ve maliyetlerinin

düşüklüğü nedeniyle hizmet alımı ile personel çalıştırma yöntemini ağırlıklı kullanmaktadır. Kamu hastanesi olması nedeniyle Üniversite Hastanelerine yeterli kadro verilmeli ve hizmet alımıyla işçi çalıştırmak zorunda bırakılmamalıdır.

9. 2547 sayılı Kanuna göre döner sermaye bütçesinin en az %5'i bilimsel araştırmalara ayrılmalıdır. Yukarıda saydığımız bir çok mali sorunla uğraşmak zorunda olan üniversite hastaneleri bir de bütçesinin en az %5'ini bilimsel araştırmalara ayırdığı zaman borçluluk miktarı ve süresi giderek artmaktadır. Bu nedenle bilimsel araştırmaların finansmanının genel bütçeden karşılanması sağlanmalıdır

10. Kamunun sadece bütçe tahsisi yerine, sunulan hizmetin kalitesini de dikkate almak üzere, hizmet sonuçlarını gösterir kalite göstergeleri ve bağımsız denetim mekanizmaları oluşturması ve izlenmesi sağlanmalıdır,” denilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresinin vermiş olduğu cevapta bulgu konusu hususlara yönelik olarak idarenin yaşadığı problemlerin sebepleri ve çözüm önerileri dile getirilmiştir. Cevaptan da anlaşılacağı üzere bulgumuza olumlu yönde iştirak edildiğinden ilgili hususlar ve yapılan çalışmalar 2017 denetimlerinde tekrar gözden geçirilecektir.

BULGU 8: Personelden Alacakların Muhasebe Sistemi Üzerinden İzlenememesi

01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Hesabın niteliği” başlıklı 117 nci maddesinde 135 Personelden Alacaklar Hesabının, işletme personelinin işletmeye olan çeşitli borçlarının izlenmesi için kullanılacağı ve Yönetmeliğin 118 inci maddesinde de 135 Personelden Alacaklar Hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları açıklanmıştır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Hüküm bulunmayan haller” başlıklı 599 uncu maddesinde:

“Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 30/12/2006 tarihli ve 26392 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları, kıyasen uygulanır.”

denilmektedir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 83 üncü maddesinin dördüncü fıkrasının b ve c bendlerinde;

“b) Muhasebe birimlerince, kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı bir tahsilat izleme dosyası açılır. Bu dosyalara, alacağın hesaplara alındığı malî yıl ile bu rakamlardan sonra gelmek üzere malî yıl başında “1” den başlayarak verilen rakamlardan oluşan bir alacak sıra numarası verilir. Verilen alacak sıra numarası yazıyla merkezde strateji geliştirme birimine, merkez dışında takibe yetkili birime bildirilir. Bu numaralar aynı zamanda kişilerden alacaklar hesabı defterinin alacak sıra numarasını da oluşturur. Alacakların izlenmesi bu dosyalardan yapılır.

c) Kişilerden alacaklar hesabına alınan tutarlar için (b) bendinde belirtildiği şekilde verilen alacak sıra numaraları, alacağın tamamı tahsil edilinceye kadar kullanılır. Bu alacaklar için tahakkuk ettirilerek faiz bölümüne kaydedilen tutarlara da alacağın aslına ait alacak sıra numarası verilir ve faiz tutarlarının tahsili de aynı dosyadan izlenir.”

denilmektedir.

Açıklanan mevzuat hükümleri gereğince personel tahsilat izleme dosyalarına alacak sıra numarası verilmesi gerekir. Tüm Döner Sermaye İşletmelerinin kullandığı muhasebe programı olan Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi, tahsilat izleme dosyalarına alacak sıra numarası vermemektedir ve ayrıca alacağın hangi yıldan devrettiği görülememektedir. Sadece cari özet raporunda tek tek tahsilat izleme dosyalarına girildiğinde önceki yıldan devirler görülebilmektedir. Personelden alacakların takibinden sorumlu olan görevli, alacakları temel işletme tarafından kullanılan programlar üzerinden izlemektedir.

Dolayısıyla personelden alacaklar takibinin muhasebe sisteminden doğrudan yapılamaması, bu hesabın bilançoda doğru ve güvenilir bilgi üretmesini engellemektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle 135 kişilerden alacaklar hesabına kaydedilen alacakların her biri için ayrı ayrı tahsilat izleme dosyası açılarak izleneceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında söz konusu hatalı uygulama kabul edilmiş ve ilgili hususa dikkat edileceği belirtilmiştir. Raporumuzda bulgu konusu yapılan bu hususla ilgili olarak kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar 2017 yılı denetimlerinde dikkate

alınacaktır.

BULGU 9: Döner Sermaye İşletmesinde İç Kontrol Sistemlerinin Oluşturulmaması

Yapılan incelemelerde Üniversitenin döner sermaye işletmesinde iç kontrol sisteminin yapılandırılmasına ilişkin herhangi bir çalışma yapılmadığı tespit edilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Geçici 11 inci maddesinin üçüncü fıkrasında;

“Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir... ” denilmektedir.

01.05.2007 tarihli Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Kontrol ve Denetimin Amacı” başlıklı 11 inci maddesinde;

“İşletmelerde kontrol ve denetimin amacı;

a) Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) İlgili mevzuata uygun olarak faaliyet gösterilmesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

ç) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, sağlamaktır.” hükümleri yer almaktadır.

5018 sayılı Kanununun “İç Kontrolün Amacı” başlıklı 56 ncı maddesinde;

“İç kontrolün amacı;

a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,

c) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,

d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,

e) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.” denilmektedir.

Yukarıda bahsedilen Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 11 inci maddesinde yer alan ifade ile 5018 sayılı Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan ifade aynı olup iç kontrol sisteminin uygulanması ile ulaşılabilecek amaçlar düzenlenmiştir.

Ayrıca Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Hüküm bulunmayan hâller” başlıklı 599 uncu maddesinde ise;

“Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 30.12.2006 tarihli ve 26392 mükerrer sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları, kıyasen uygulanır.” denilmektedir.

Buna göre Yönetmelikte işletmeler, iç kontrol sisteminin yapılandırılması hususunda farklı bir düzenleme olmadığından, 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta yer alan iç kontrolle ilgili hükümlere tabi olacaklardır.

Sonuç olarak, üniversitenin iç kontrol sisteminin döner sermaye işletmesine bağlı birimleri de kapsayacak şekilde tam olarak kurulması ve üniversitenin hazırladığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı kapsamında, Kuruma bağlı Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünde iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik eylemlere de yer verilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; özetle Üniversitenin hazırladığı Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı kapsamında İşletmeye bağlı tüm birimleri kapsayacak İç Kontrol Sistemi kurulmasına yönelik eylemlere başlanılacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak kamu idaresi cevabında bulgu konusu husus kabul edilmiş ve gereken işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir. Kamu idaresi tarafından bulguda belirtilen eksiklerin mevzuat gereğince tamamlanması gerekmektedir.

7. EKLER**Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları****ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ BİLANÇOSU (2016)**

	Önceki Dönem	Cari Dönem		Önceki Dönem	Cari Dönem
AKTİF VARLIKLAR	82.891.260,03	70.246.261,81	PASİF (KAYNAKLAR)	82.891.260,03	70.246.261,81
I- DÖNEN VARLIKLAR	82.427.000,01	70.101.776,48	I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	90.591.121,97	103.057.240,80
A) Hazır Değerler	12.872.111,29	11.828.442,45	A) Mali Borçlar		
01.Kasa	5.495,51	4.189,49	01...		
02.Alınan Çekler			B) Ticari Borçlar	70.291.535,48	92.677.973,40
03.Banka	12.866.615,78	13.338.957,69	01. Saticilar	69.890.493,91	92.199.507,81
04.Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		- 1.514.704,73	02. Alınan Depozito ve Teminatlar	401.041,57	478.465,59
05. Diğer Hazır Değerler		-	03. Diğer Ticari Borçlar		
B) Menkul Kıymetler			C) Diğer Borçlar	293.192,52	839.227,23
01. Hisse Senetleri			01.Personele Borçlar	288.769,89	830.870,11
02. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonolari			02. Diğer Çeşitli Borçlar	4.422,63	8.357,12
04. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					

C) Ticari Alacaklar	40.235.592,80	25.858.349,28	D) Alınan Avanslar	12.688.184,92	893.185,38
01. Alıcılar	37.531.725,74	22.639.764,85	01. Alınan Siparis Avansları	12.688.184,92	893.185,38
02. Alacak Senetleri	2.344.495,18	2.695.096,96	02. Alınan Diğer Avanslar		
03. Alacak Senetleri Reeskontu (-)			E) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri		
04. Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	359.371,88	523.487,47			
05. Verilen Depozito ve Teminatlar		-	F) Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	7.318.209,05	8.646.854,79
06. Şüpheli Diğer Alacaklar	751.320,16	751.320,16	01. Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.312.706,85	3.846.906,57
07. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	- 751.320,16	- 751.320,16	02. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	496.608,46	500.784,70
D) Diğer Alacaklar	106.831,09	67.637,99	03. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri	1.206.727,19	1.504.453,32
01. Personelden Alacaklar	22.773,29	67.637,99	04. Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payı	1.873.116,06	2.066.996,17
02. Diğer Çeşitli Alacaklar	84.057,80	-	05. Katma Değer Vergisi Tevkifatları	427.491,78	509.540,31
03. Şüpheli Diğer Alacaklar			06. Ödenecek Diğer Yükümlülükler	1.558,71	218.173,72
04. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)					
E) Stoklar	28.752.458,29	31.823.454,26			
01. İlk Madde ve Malzeme	28.579.982,65	31.629.578,50			
02. Yarı Mamuller	96.744,73	89.060,62			
03. Mamuller		-			

04. Ticari Mallar	75.730,91	104.815,14			
H) Diğer Dönen Varlıklar	460.006,54	523.892,50	H) Gelecek Aylara ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
01. Devreden KDV		-	01...		
05. İş Avansları		- 20.770,00			
06. Personel Avansları	460.006,54	503.122,50			
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	82.427.000,01	70.101.776,48	J) Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
II- DURAN VARLIKLAR	464.260,02	144.485,33	01. Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
A) Ticari Alacaklar			02. Proje Emanetleri		
D- Maddi Duran Varlıklar	464.260,02	144.485,33	D) Alınan Avanslar		
04. Tesis, Makine ve Cihazlar	223.894,63	73.838,08	F) Gelecek Yıllara ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
05. Tasitlar					
06. Demirbaşlar	240.365,39	70.647,25	G) Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
H) Diğer Duran Varlıklar			III- ÖZKAYNAKLAR	- 7.699.861,94	- 32.810.978,99
01...			A) Ödenmiş Sermaye	2.807,11	2.807,11
			01. Sermaye	2.807,11	2.807,11
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	464.260,02	144.485,33	D) Geçmiş Yıllar Karları	8.287.707,63	10.642.820,42

			E) Geçmiş Yıllar Zararları (-)	11.069.194,79	18.345.489,47
			F) Dönem Net Karı (Zararı)	- 4.921.181,89	- 25.111.117,05
			01. Dönem Net Kari	2.355.112,79	3.102.261,98
			02. Dönem Net Zararı (-)	7.276.294,68	28.213.379,03
			ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	- 7.699.861,94	- 32.810.978,99
AKTİF(VARLIKLAR) TOPLAMI	82.891.260,03	70.246.261,81	PASİF(KAYNAKLAR) TOPLAMI	82.891.260,03	70.246.261,81

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

	2015	2016
--	------	------

A- BRÜT SATIŞLAR	251.623.417,80	277.870.596,43
1- Yurtiçi Satışlar	161.903.085,86	175.961.721,24
2- Diğer Gelirler	7.645.831,45	9.105.872,31
3- İlaç ve Tıbbi Sarf Malz. Gelirleri	82.074.500,49	92.803.002,88
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	4.390.960,89	12.184.955,45
1- Satıştan İadeler (-)	429.115,81	1.400.606,06
2- Satış İskontoları (-)	3.862.719,32	10.639.945,21
3- Diğer İndirimler (-)	99.125,76	144.404,18
C- NET SATIŞLAR	247.232.456,91	265.685.640,98
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	153.010.718,90	183.711.888,30
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	1.426.808,90	1.931.349,32
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	91.792,17	
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	151.492.117,83	181.780.538,98
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)		
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI	94.221.738,01	81.973.752,68
E- FAALİYET GİDERLERİ	100.113.803,64	107.964.178,62
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	100.113.803,64	107.964.178,62
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	- 5.892.065,63	- 25.990.425,94
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	1.013.479,77	1.003.326,70
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
3- Faiz Gelirleri	660.846,26	962.702,88

4- Komisyon Gelirleri		
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6- Menkul Kıymet Satış Karları		
7- Kambiyo Karları		
8- Konusu Kalmayan Karşılıklar		
9- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	352.633,51	40.623,82
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	-	-
1- Komisyon Giderleri		
2- Karşılık Giderleri		
3- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		
4- Kambiyo Zararları (-)		
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)		
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar		-
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları		
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	42.596,03	124.017,81
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	42.596,03	124.017,81

DÖNEM KARI VEYA ZARARI	- 4.921.181,89	- 25.111.117,05
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK. KARŞILIKLARI (-)		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	- 4.921.181,89	- 25.111.117,05

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