



**T. C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**SAĞLIK BAKANLIĞI**  
**2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu**

**Eylül 2019**

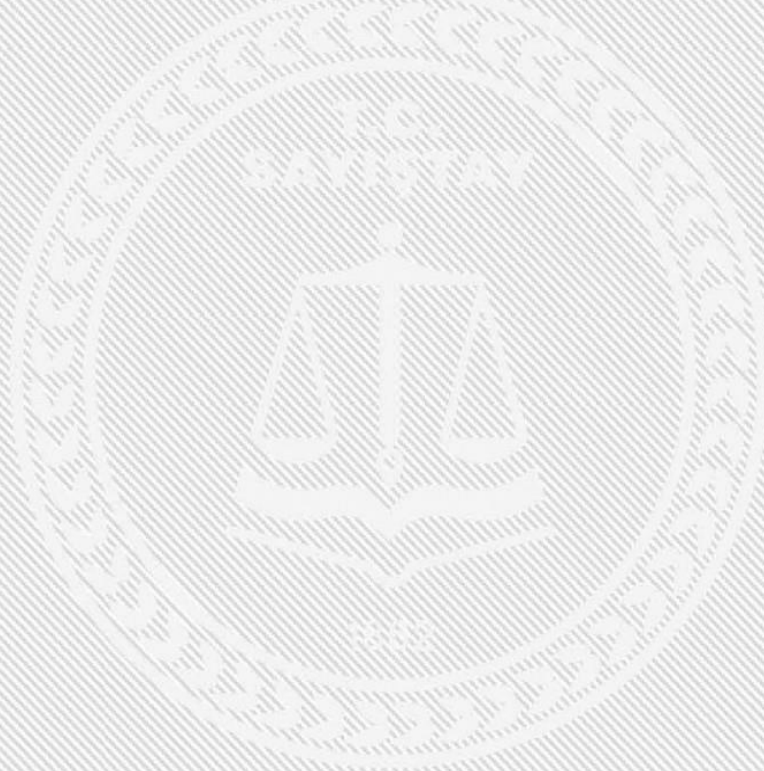


## **İÇERİK**

|  |            |
|--|------------|
| <b>SAĞLIK BAKANLIĞI 2018 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK<br/>DENETİM RAPORU</b>                                       | <b>1</b>   |
| <b>SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE<br/>İŞLETMELERİ 2018 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK<br/>DENETİM RAPORU</b> | <b>114</b> |



**SAĞLIK BAKANLIĞI**  
**2018 YILI**  
**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM**  
**RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

|  |     |
|--|-----|
| 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....                              | 1   |
| 2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....                              | 9   |
| 3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....                                  | 9   |
| 4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....            | 9   |
| 5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....                 | 10  |
| 6. DENETİM GÖRÜŞÜ.....   | 13  |
| 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....                           | 13  |
| 8. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER ..... | 23  |
| 9. EKLER.....  | 105 |





## TABLÖLAR LİSTESİ

|   |    |
|---|----|
| Tablo 1: Sağlık Bakanlığı Personel Sayıları .....                           | 4  |
| Tablo 2 : Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması (2018).....           | 5  |
| Tablo 3:Özel Hesaplara İlişkin Bilgiler .....                               | 6  |
| Tablo 4: Sözleşme Eklerinin Numara ve Başlıkları .....                      | 25 |
| Tablo 5: Görüntüleme Hizmeti (Kemoterapi Alt Kalem) Fiyat Dağılımları ..... | 74 |



## KISALTMALAR

|              |   |
|--------------|---|
| <b>ATS</b>   | Aşı Takip Sistemi                             |
| <b>BKMYS</b> | Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi  |
| <b>CK</b>    | Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi                  |
| <b>DKR</b>   | Döviz Kuru Sepeti                             |
| <b>DMS</b>   | Devlet Muhasebe Standardı                     |
| <b>GYMY</b>  | Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği            |
| <b>HBYS</b>  | Hastane Bilgi Yönetim Sistemi                 |
| <b>KAYA</b>  | Kamu Yatırımları Bilgi Sistemi                |
| <b>KB</b>    | Kullanım Bedeli                               |
| <b>KHK</b>   | Kanun Hükmünde Kararname                      |
| <b>KMYKK</b> | Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu          |
| <b>KÖİ</b>   | Kamu Özel İşbirliği                           |
| <b>MKYS</b>  | Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi            |
| <b>MYMY</b>  | Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği          |
| <b>MYM</b>   | Merkezi Yardım Masası                         |
| <b>SGK</b>   | Sosyal Güvenlik Kurumu                        |
| <b>SODES</b> | Sosyal Destek Programı                        |
| <b>SUT</b>   | Sağlık Uygulama Tebliği                       |
| <b>TAEK</b>  | Türkiye Atom Enerjisi Kurumu                  |
| <b>TCMB</b>  | Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası             |
| <b>TL</b>    | Türk Lirası                                   |
| <b>TPN</b>   | Total Parenteral Nutrition                    |
| <b>TÜFE</b>  | Tüketici Fiyat Endeksi                        |
| <b>UMKE</b>  | Ulusal Medikal Kurtarma Ekibi                 |
| <b>USHAŞ</b> | Uluslararası Sağlık Hizmetleri Anonim Şirketi |
| <b>ÜFE</b>   | Üretici Fiyatları Endeksi                     |
| <b>YTS</b>   | Yatırım Takip Sistemi                         |



## **BULGU LİSTESİ**

### **A. Denetim Görüşünün Dayanakları**

1. Şehir Hastanelerinin Muhasebe İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar
2. Kişilerden Alacaklar Hesabının Hatalı Muhasebeleştirilmesi
3. Özel Amaçlı Taşıtlar Hesabında Hurdaya Ayırma İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması
4. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Takip Edilen Yatırımlardan Tamamlananların İlgili Olduğu Maddi Duran Varlık Hesabına Alınmaması
5. Döner Sermaye İşletme Birimlerine Tahsis Edilen Sermaye Miktarlarının Tam ve Doğru Şekilde Muhasebeleştirilmemesi

### **B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler**

1. Şehir Hastanelerine İlişkin Yatırım, Hizmete Alınma ve Hizmetlerin Yürütülmesi Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmaması Nedeniyle Planlama, İletişim, Koordinasyon ve Uzmanlaşma Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunların Yaşanması
2. İdarece Usule Uygun Olmayan Borç Üstlenimi Taahhüdünde Bulunulması ve Muhasebeleştirilip Raporlanmaması
3. Şehir Hastanesi Sözleşmelerinde, Görevli Şirketin Sorumluluğuna Gidilebilmesi İçin İdareye İspat Yükümlülüğü Getirilmesi
4. Hizmete Giren Şehir Hastanelerine ait Sözleşmelerde Nüsha Farklılıkları, Atıf Hataları ve Mahiyeti Belirsiz Hükümlerin Bulunması
5. Şehir Hastanelerine İlişkin Sözleşmelerde Yer Alan Bazı Hükümlerin 6428 sayılı Kanun Hükümlerine Aykırı Olması
6. Şehir Hastanelerine İlişkin Sözleşmeler Kapsamında Bazı Hizmet Bedellerinin Güncellenmesinde Personel Dışındaki Maliyet Kalemlerinde Asgari Ücret Artışının Esas Alınması

7. Şehir Hastanelerine Ait Sözleşmelerin Tadillerinin Yetkili Makamlar Tarafından Usulüne Uygun Yapıldığına İlişkin Güvence Elde Edilememesi

8. Şehir Hastanesi Sözleşmeleri Kapsamında İnşa Edilen Sağlık Tesislerinin Hasar Görmesi Halinde, Sigorta Gelirlerinin, Tesisin Yeniden İnşası Yerine Finansman Sağlayanlara Aktarılması Sonrasında, Sözleşmenin Durumu ile Tarafların Hak ve Yükümlülüklerinde Belirsizlik Bulunması

9. Şirketin Sözleşme Hükümlerini İhlali veya Sözleşmeyi Haksız Feshi Halinde İdarenin, Sözleşmenin Erken Feshiyle Maruz Kalınan Her Türlü Ceza ve Masrafı Şirkete Tazminat Olarak Ödeyecek Olması Nedeniyle Özkaynak Kuralının Manasız Hale Gelmesi

10. Şehir Hastanelerinin Faaliyete Geçtiği Tarihte Teslim Edil(e)meyen Trijenerasyon ve Heliport Tesisleri ile İlgili Olarak, Yaptırım Uygulanmaması, Geç Teslim Nedeniyle Oluşan Zararın Tazmin Edilmemesi ve “Kullanım Bedeli”nin Bu Tesis Bedeli Düşülmeksizin Hesaplanması

11. Şehir Hastanelerinin Uygulama Projelerinin Taşra Teşkilatında Bulunmaması Nedeniyle, İdarenin Kullanacağı Alanlar ile Ticari Alanların Tespitinin Yapılamaması

12. Faaliyete Geçen Bazı Şehir Hastanelerinde Ticari Alana Ait İnşaatların Bitirilmemiş Olması

13. Fiilen Şantiye Halindeki Alanlar İçin Yer ve Bahçe Bakım Hizmet Ödemesi Yapılması

14. Şehir Hastaneleri Sözleşme ve Eklerinde Belirlenen Cins ve Sayıda Tıbbi Cihaz ve Ekipmanların Sağlık Tesisinde Bulunmaması

15. Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanesinde Tüp Bebek Birimi Bulunmaması ve Hizmet Alınmamasına Rağmen Laboratuvar Hizmetleri Altında Tüp Bebek Birimi İçin Garanti Bedeli Ödenmesi

16. Bazı Şehir Hastanelerinde Sağlık Uygulama Tebliği Puanlarının Hatalı Uygulanması

17. “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”ne İlişkin Olarak Şirket Tarafından Ödenmesi Gereken Damga Vergisinin İdare Tarafından Üstlenilmesi

18. Şehir Hastanelerinde Miktarla Bağlı Hizmetler İçin Yapılan Ödemelere İlişkin Belirlenen Birim Fiyatların ve Hizmet Kalemlerinin Alt Kırılımlarının Birbirinden Farklı Olması

19. Bütçeden Ödenen Dağıtım Tesis Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi

20. Sağlık Bakanlığında İdare Aleyhine Tazmin Hükmedilen Çok Sayıda Tıbbi Hizmet Kusuru Davası Bulunması, Bazı Davalarda Tazmin Edilen Tutarın Tabiplere Rücu Edilmeyerek Terkini Yoluna Gidilmesi, Tabiplerin Sigortasını Yapan Şirketlerin Davalara Müdahil Edilmemesi ve Bu Şirketlerden Tazmin Talebinde Bulunulmaması

21. Aşı Takip Sistemi Tarafından Güvenilir Veri Üretilmemesi Nedeniyle Aşı İhtiyacının Sağlıklı Tespit Edilememesi ve Satın Alınan Aşıların Miadının Dolması

22. Yatırım Programının Takibi İçin Gerekli Raporların Hazırlanmaması, Yapılan Revizyonların Takip Edilememesi

23. Boş Bulunan Aile Hekimliği Pozisyonu İçin Yapılan Giderlere İlişkin Ödemelerin Mevzuata Uygun Olmaması

24. Sağlık Bakanlığı Bünyesindeki Sosyal Tesislerin Mali İşlemlerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Uygun Biçimde Yürütülmemesi ve Raporlanmaması

25. Sağlık Bakanlığına Bağlı Çalışan Tabiplerden Bazılarının Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasını Yaptırmaması ve Bunlar Hakkında İdari Para Cezası Uygulanmaması

26. Taşra Teşkilatı İçin Öngörülen Sözleşmeli Kadrolara Atananların Sözleşmeleri Sona Erdirilmeksizin Merkez Teşkilatında Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

Sağlık Bakanlığının teşkilat yapısı 11.10.2011 tarih ve 28103 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile düzenlenmiştir.

Söz konusu KHK’nın, Bakanlığın yapısını düzenleyen hükümleri 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 703 sayılı “Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında KHK” ile ilga edilmiş olup, sağlık alanındaki diğer hükümleri aynen korunmuştur. Ayrıca 703 sayılı KHK ile 663 sayılı KHK’nın adı “Sağlık Alanında Bazı Düzenlemeler Hakkında KHK” şeklinde değiştirilmiştir.

703 sayılı KHK ile 663 sayılı KHK’da ilga edilen Sağlık Bakanlığı teşkilat yapısına ilişkin hükümler 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sayılı “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nin (CK) 352 ila 384’üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Bakanlığın bağlı ve ilgili kuruluşlarının teşkilat yapısı ile görev ve sorumlulukları 4 sayılı “Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında CK” ile düzenlenmiştir.

Bakanlığın görevleri ve yetkileri söz konusu 1 sayılı CK’nın 352’nci maddesinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Sağlık Bakanlığı, herkesin bedenî, zihnî ve sosyal bakımdan tam bir iyilik hâli içinde hayatını sürdürmesini sağlamak amacıyla;

- Halk sağlığının korunması ve geliştirilmesi, hastalık risklerinin azaltılması ve önlenmesi için çalışmalar yapmak,
- Teşhis, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerini yürütmek,
- Uluslararası önemi haiz halk sağlığı risklerinin ülkeye girmesini önlemek,
- Sağlık eğitimi ve araştırma faaliyetlerini geliştirmek,
- Sağlık hizmetlerinde kullanılan ilaçlar, özel ürünler, ulusal ve uluslararası kontrole tâbi maddeler, ilaç üretiminde kullanılan etken ve yardımcı maddeler, kozmetikler ve



tıbbî cihazların güvenli ve kaliteli bir şekilde piyasaya sunulması, halka ulaştırılması ve fiyatlarının belirlenmesi için çalışmalar yapmak,

- İnsan gücünde ve maddî kaynaklarda tasarruf sağlamak ve verimi artırmak, sağlık insan gücünün ülke sathında dengeli dağılımını sağlamak ve bütün paydaşlar arasında işbirliğini gerçekleştirmek suretiyle yurt sathında eşit, kaliteli ve verimli hizmet sunumunu sağlamak,
- Kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişiler tarafından açılacak sağlık kuruluşlarının ülke sathında planlanması ve yaygınlaştırılması için çalışmalar yapmak,
- Kanunlarla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile verilen diğer görevleri yapmak.

Ayrıca, söz konusu maddede ilaç fiyatlarının belirlenmesine ilişkin usûl ve esasların Bakanlığın teklifi üzerine Cumhurbaşkanınca belirleneceğine hükmedilmiştir.

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

### **1.2.1. Teşkilat Yapısı**

Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. 1 sayılı CK'nın 354'üncü maddesinde Bakanlığın hizmet birimleri aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- a) Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
- b) Acil Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
- c) Sağlık Geliştirilmesi Genel Müdürlüğü,
- ç) Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü,
- d) Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü,
- e) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü,
- f) Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü,
- g) Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü,
- ğ) Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
- h) Yönetim Hizmetleri Genel Müdürlüğü,
- ı) Teftiş Kurulu Başkanlığı,
- i) Strateji Geliştirme Başkanlığı,
- j) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği,
- k) Özel Kalem Müdürlüğü.

CK'nın 371'inci maddesinde; Bakanlığın taşra teşkilatı kurmaya yetkili olduğu,

Bakanlığın il ve ihtiyaca göre kurulacak ilçe yönetim birimlerinin il ve ilçe sağlık müdürlükleri olduğu, il sağlık müdürlüğü bünyesinde ihtiyaca göre halk sağlığı, kamu hastaneleri, ilaç ve tıbbi cihaz, sağlık ve acil sağlık hizmetleri ile personel ve destek hizmetlerini yürütmek üzere başkanlıklar kurulabileceği düzenlenmiştir.

Sağlık Bakanlığı teşkilat yapısında, Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ile Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu bağlı kuruluş, Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı ile Uluslararası Sağlık Hizmetleri Anonim Şirketi (USHAŞ) ilgili kuruluş, Sağlık Bilimleri Üniversitesi de ilişkili kuruluş olarak yer almaktadır.

### **1.2.2. İnsan Kaynakları**

Bakanlık merkez ve il sağlık müdürlükleri bünyesinde, 106.773'ü (%17) yüksek lisans, 210.164'ü (%33) lisans, 89.249'ı (%14) ön lisans, 107.349'ı (%17) lise ve 11.517 (%18) ilköğretim mezunu olmak üzere 628.052 adet personel bulunmaktadır.

Sağlık Bakanlığına ait kadroların ihdası, iptali ve kullanılmasına ilişkin usuller 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında KHK'ya tabi iken, ilgili KHK 703 sayılı KHK'nın geçici 9'uncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. İlgili geçici maddede; 190 sayılı KHK'nın eki cetvellerde yer alan kadroların maddenin yürürlük tarihi olan 09.07.2018 tarihinden itibaren altı ay içinde düzenlenip genel kadro ve usulüne ilişkin CK'ya ekleneceği düzenlenmiştir. Ancak, henüz Genel Kadro ve Usulüne İlişkin CK eki cetveller yürürlüğe girmemiştir.

2 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında CK'nın 2'nci maddesinde; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na (KMYKK) ekli (I), (II) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan idareler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, kanunlarla veya CK ile kurulan diğer idareler, fonlar ve kefalet sandıkları hakkında bu CK'nın uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca 1 sayılı CK'nın 373'üncü maddesinde; Sağlık Bakanlığına ait kadroların tespiti, ihdası, kullanımı ve iptali ile diğer hususların Genel Kadro ve Usulü Hakkında CK hükümlerine göre düzenleneceği ifade edilmiştir.

Merkez ve taşra teşkilatında görev yapan personelin unvanlar itibarıyla dağılımı;

**Tablo 1: Sağlık Bakanlığı Personel Sayıları<sup>1</sup>**

| Unvan                                  | Sayı           |
|--|----------------|
| Uzman Tabip                            | 43.034         |
| Asistan                                | 10.138         |
| Tabip                                  | 41.275         |
| Diş tabibi                             | 10.927         |
| Eczacı                                 | 3.100          |
| Hemşire                                | 127.900        |
| Ebe                                    | 52.772         |
| Sağlık memuru                          | 71.315         |
| Sağlık teknikeri                       | 39.239         |
| Sağlık Hizmetleri Sınıfı               | 11.667         |
| Genel İdare Hizmetleri Sınıfı          | 31.746         |
| Teknik Hizmetler Sınıfı                | 7.280          |
| Avukatlık Hizmetler Sınıfı             | 470            |
| Din Hizmetleri Sınıfı                  | 225            |
| Yardımcı Hizmetler Sınıfı              | 21.569         |
| İdari Destek Görevlisi(696 sayılı KHK) | 2.683          |
| İşçi ve Geçici Personel                | 152.712        |
| <b>TOPLAM</b>                          | <b>628.052</b> |

### 1.3. Mali Yapı

Sağlık Bakanlığı, 5018 sayılı KMYKK'ya ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 7066 sayılı 2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 37.571.386.000 Türk Lirası (TL) ödenek tahsis edilmiş olup bu tutar merkezi yönetim bütçesinin %4,93'üne tekabül etmektedir.

2017 yılı içerisinde 694 sayılı KHK ile 663 sayılı KHK'da değişiklik yapılarak Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve Türkiye Halk Sağlığı Kurumu ilga edilerek Sağlık Bakanlığı altında Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü ve Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

2018 yılı için Sağlık Bakanlığına 37.571.386.000 TL başlangıç ödeneği tahsis edilmiş olup, kesintili bütçe ödeneği 30.548.325.007,16 TL'dir. Yıl sonu itibarıyla 37.041.199.435,54 TL harcama yapılmıştır.

<sup>1</sup> Personel sayıları Sağlık Bakanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporundan alınmıştır.

**Tablo 2 : Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması (2018)**

| Hesap Adı   | Ödenek (TL)              | Gönderilen Ödenek (TL)   | Gerçekleşme (TL)         | Ödenek Üstü (TL)        |
|---|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-------------------------|
| 01.Personel Giderleri                                 | 9.457.858.535,02         | 9.386.263.059,47         | 17.394.298.901,71        | 8.008.035.842,24        |
| 02.Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri | 2.757.972.464,98         | 2.756.747.232,79         | 3.791.509.110,52         | 1.034.761.877,73        |
| 03.Mal ve Hizmet Alım Giderleri                       | 10.935.010.284,34        | 10.790.167.135,43        | 10.790.167.135,43        | 0                       |
| 05.Cari Transferler                                   | 278.810.056,16           | 255.566.647,96           | 255.566.647,96           | 0                       |
| 06.Sermaye Giderleri                                  | 7.057.562.814,71         | 4.753.946.787,97         | 4.753.946.787,97         | 0                       |
| 07.Sermaye Transferleri                               | 61.110.851,95            | 55.710.851,95            | 55.710.851,95            | 0                       |
| <b>TOPLAM</b>   | <b>30.548.325.007,16</b> | <b>27.998.401.715,57</b> | <b>37.041.199.435,54</b> | <b>9.042.797.719,97</b> |

Ayrıca Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerine ait geçici mizandan alınan bilgilere göre, 2018 yılında döner sermaye işletmelerine 46.934.949.054,00 TL bütçe ödeneği tahsis edilmiş, 44.805.357.298,42 TL tutarında bütçe harcaması gerçekleştirilmiştir.

Sağlık Bakanlığı bütçesi içinde yer almayan döner sermaye, sosyal tesisler, şirket ve özel hesaplara ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

**a) Döner Sermaye:**

Sağlık Bakanlığına kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için Bakanlığa bağlı olarak 945 adet döner sermaye işletme birimi bulunmakta olup 209 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra döner sermaye işletme birimleri için on milyar TL döner sermaye tahsis edilmiştir.

209 sayılı Kanun'a göre kurulan döner sermaye işletmelerinin 2018 yılı konsolide mali tablolarına göre; döner sermayeli işletmelerin sermayesi 8.864.990.139,30 TL olup toplam aktif büyüklüğü 6.320.630.343,62 TL'dir. Döner sermaye gelir toplamı 45.649.994.938,78 TL, gider toplamı 47.422.470.354,74 TL; dönem net zararı ise 1.772.475.415,96 TL'dir.

**b) Sosyal Tesisler:**

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 191'inci maddesinde, memurların sosyal tesis ihtiyaçları hususu düzenlenmiştir. Maddede; “Devlet Memurları için lüzum ve ihtiyaç görülen yerlerde çocuk bakımevi ve sosyal tesisler kurulabilir. Bunların kuruluş ve işletme esas ve usulleri Devlet Personel Başkanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca birlikte hazırlanacak genel yönetmelikle belirlenir.” denilmektedir. Bu kapsamda, Bakanlık bünyesinde 20 adeti bilanço esasına, 111 adeti ise işletme esasına göre faaliyet gösteren toplam 131 adet sosyal tesis bulunmaktadır.

2018 yılına ilişkin Sağlık Bakanlığından alınan denetimden geçmemiş Sosyal Tesisler Konsolide Gelir-Gider Tablosu incelendiğinde; 62.768.828,98 TL gidere karşılık, 78.096.340,14 TL gelir sağlanmış olup, 15.327.511,16 TL kâr ettiği anlaşılmıştır.

**c) Şirket:**

663 sayılı Sağlık Alanında Bazı Düzenlemeler Hakkında KHK'nın ek 2'nci maddesi ile uluslararası sağlık hizmetleri alanında ülkemizde sunulan hizmetlerin tanıtımını yapmak, kamu ve özel sektörün sağlık turizmine yönelik faaliyetlerini desteklemek ve koordine etmek, uluslararası sağlık hizmetlerine ilişkin politika ve stratejiler ile hizmet sunum standartları ve akreditasyon kriterleri konusunda Bakanlığa önerilerde bulunmak üzere Uluslararası Sağlık Hizmetleri unvanı ile bir anonim şirket olan USHAŞ kurulmuştur.

USHAŞ'ın başlangıç sermayesi on milyon TL olup, bu tutar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanacaktır.

**d) Özel Hesap:**

2018 yılına ait geçici mizana göre Sağlık Bakanlığının özel hesaplarına ilişkin bilgiler aşağıdaki şekildedir;

**Tablo 3:Özel Hesaplara İlişkin Bilgiler**

| Hesabın Adı   | Borç (TL)               | Alacak (TL)           | Bakiye (TL)           |
|---|-------------------------|-----------------------|-----------------------|
| İşletmelerde Mesleki Eğitim Gören Öğrenci Ücretleri Özel Hesabı | 16.771,36               | 16.771,36             | 0,00                  |
| Özel Hesaplara İlişkin Banka Hesabı                             | 4.555.321,81            | 2.753.276,20          | 1.802.045,61          |
| Sosyal Destek Programı (SODES) Özel Hesabı                      | 805.765,66              | 695.070,92            | 110.694,74            |
| SODES Kurumsal Kapasitenin Geliştirilmesi Hesabı                | 24.484,00               | 24.484,00             | 0,00                  |
| AB Hibeleri   | 1.241.943.722,56        | 377.073.606,67        | 864.870.115,89        |
| Diğer Hibeler   | 8.969.190,18            | 8.723.090,18          | 246.100,00            |
| <b>TOPLAMLAR</b>  | <b>1.256.315.255,57</b> | <b>389.286.299,33</b> | <b>867.028.956,24</b> |

2018 mali yılında detayı yukarıdaki tabloda gösterilen özel hesaplara ilişkin olarak toplam 1.256.315.255,57 TL kaynak girişi olup, bu tutarın 389.286.299,33 TL'si kullanılmış ve yıl sonu bakiyesi 867.028.956,24 TL olarak gerçekleşmiştir.

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

Sağlık Bakanlığı, mali işlemlerini 5018 sayılı KMYKK ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir. 5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin ilk iki fıkrasında; *“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.*

*Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.”* denilmektedir.

Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek mali raporların şekil, süre ve türleri Kanun'un 49 ve 80'inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) ile belirlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre; Kamu İdaresinin bütün varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderleri ile garantileri gibi tüm mali işlemleri, mali yıl esasına göre, tahakkuk esaslı olarak tutulmak zorundadır.

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

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

hükmü yer almaktadır.

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

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

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

“Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar”ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden denetime sunulanlar aşağıda sıralanmıştır;

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

Denetim yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile anılan Usul ve Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

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

## **2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU**

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

## **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

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

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

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



yürütülmüştür.

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

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

Bu hususlarla ilgili denetimimiz sonucunda aşağıda belirtilen hususlar hariç denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.

Şehir hastaneleri hakkında Sağlık Bakanlığından yazılı ve şifahi olarak talep edilen bilgi ve belgeler sağlan(a)madığından denetimler, mahallinde temin edilen ödemeye esas belgeler ve ekleri ile sağlık tesisinin yönetilmesi ve işletilmesine esas alınan, ıslak imzalı olmayan dokümana (sözleşme ve ekleri ile diğer belgeler) ve yerinde yapılan tespitlere dayanılarak gerçekleştirilmiştir.

Diğer taraftan, hesap ve işlemlerin hacmi göz önünde bulundurularak, Bakanlığın fon, özel hesap ve hibe niteliğindeki finansman kaynakları ile yurtdışında bulunan sağlık kurumlarına ilişkin iş ve işlemler kapsam dışında bırakılmıştır.

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

İç kontrol sistemi, 5018 sayılı KMYKK'nın Beşinci kısmında düzenlenmiştir. İlgili Kanun'un 55'inci maddesinde iç kontrol, "*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü*" olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 56'ncı maddesine göre iç kontrolün amaçları:

*“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) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak”tır.*

Kurum tarafından iç kontrol çalışmaları 5018 sayılı Kanun’a ek olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan ikincil mevzuat, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi, Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi ve Kamu İç Kontrol Rehberi esas alınarak yürütülmektedir.

Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi doğrultusunda Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı hazırlanarak Müsteşarlık Makamınca onaylanmıştır. 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ve 694 Sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında KHK ile kurumun yeniden yapılandırılmasının ardından Eylem Planı revize edilmiş olup Eylem Planında belirtilen hususların gerçekleşme durumları üçer aylık dönemlerde izlenmektedir. 694 sayılı KHK ile kurumun yeniden yapılandırılması ve bu durumun Kurumun teşkilat yapısı ile birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarında değişikliklere neden olması nedeniyle 2018-2022 Stratejik Planı ve 2018 yılı Performans Programı hazırlanamamıştır.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yılda bir kez Öz Değerlendirme Anketleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Tüm personele yönelik farkındalık oluşturmak üzere eğitimler düzenlenmekte ve yıllık değerlendirme raporu hazırlanmaktadır. Etik kuralların bilinmesini ve uygulanmasını sağlamak için kurumda etikle ilgili bilgilendirme toplantıları yapılmıştır. Ayrıca, etik davranış ilkeleri ile ilgili olarak tüm personele belli periyotlarda e-posta aracılığıyla mesaj gönderilmektedir. Kurumdaki tüm personele “Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in Ek 1’inde yer alan “Etik Sözleşmesi” imzalatılarak bu sözleşmeler personelin özlük dosyasına iliştilmiştir.

İdare birimlerinde personelin görevlerine ilişkin yetki ve sorumlulukları Daire

Başkanlığı düzeyinde belirlenmiş olup yetki devirlerinin sınırlarının ve kurumların tüm birimlerinde yapılan işlerin tanımlanmasına, iş akış şemalarının çıkarılmasına ve Kurumun amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri azaltmak için gerekli önlemleri içeren kurumsal risk yönetimine ilişkin çalışmalara devam edilmektedir. Bu kapsamda kurum tarafından “Organizasyon, Yönetişim ve İş Süreçlerinin Güncellenmesi Projesi” yürütülmekte olup izlenebilir, etkin, verimli bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflenmektedir.

Ön Mali Kontrol Hizmetleri Birimi, Sağlık Bakanlığı Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesi çerçevesinde İç Kontrol Dairesi Başkanlığı altında faaliyet göstermektedir. Bununla birlikte, Kurumda İç Denetim Birimi Başkanlığı kurulmuş olup, öngörülen 55 adet kadronun 28’i doludur.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nin 3’üncü bölümünde kontrol faaliyetleri, *“idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürler”* olarak tanımlanmıştır. Söz konusu Tebliğ’e göre idareler faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürler belirlemeli ve prosedürler mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır. Fakat sağlık tesislerinin açılma, kapanma ve birleşmelerine ve sağlık tesisleri arasında taşınırın devrine ilişkin prosedürlerin belirlenmemiş olması nedeniyle sağlık tesislerinin mali dengelerine ve taşınır yönetimine ilişkin risk oluştuğu tespit edilmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nin 4’üncü bölümünde “Bilgi ve İletişim Standartları” listelenmiştir. İlgili Tebliğ’e göre *“İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır.”* Bilgi sistemleri performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişimi, bilgilerin doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir şekilde sunumunu sağlamalı ve bu vesileyle ihtiyaç duyulan gerekli bilgileri ve raporları üretebilmeli ve analiz yapma imkanı sunmalıdır. Bilgi sistemlerinin Tebliğ’de belirtilen koşulları taşıması, kurumdaki yöneticiler ve personelin görevlerinin yanı sıra denetim faaliyetlerinin bilgi sistemleri esas alınarak yerine getirilmesinin ön koşuludur.

Kurumun bazı bilgi sistemlerinde (Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi (MKYS) ve Aşı Takip Sistemi (ATS)) veri girişi yapan kişilerden kaynaklı veri eksiklikleri ve hataları olduğu, bazı bilgi sistemlerinin aynı konuda birbirleriyle çelişen veriler ürettiği, bilgi

sistemlerinin birbirini teyit etmesini sağlamaya yönelik kontroller geliştirilmediği ve bilgi sistemleri tarafından üretilen ve kamu görevlilerin sorumluluğunu gerektiren bazı verilerin bu sorumluluğun tespitinde kullanıl(a)madığı görülmüştür. Bu durum, gerek Kurumun bilgi sistemleri esas alınarak yönetilmesinde gerekse bu sistemler üzerinden denetlenmesinde sorunlara yol açmaktadır.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Sağlık Bakanlığı 2018 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Şehir Hastanelerinin Muhasebe İşlemlerinde Karşılaşılan Sorunlar**

#### **a) Yapımı Devam Eden Şehir Hastanelerinin Taahhüt Hesaplarında İzlenmemesi**

Şehir hastaneleri sözleşmeleri uyarınca, işin yüklenicisinin yerine getirmeyi taahhüt ettiği yapım işlerinin izlenebilmesi amacıyla girilen taahhüt tutarlarının, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne<sup>2</sup> yayınlanan 45 sıra no.lu Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Tebliği’ne uygun bir şekilde muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Adı geçen Tebliğ hükümlerine göre;

○ *Sözleşme gereği İşletmeci/Görevli Şirket/Yüklenicinin yerine getirmeyi taahhüt ettiği yapım işlerinin izlenebilmesi amacıyla girilen taahhüt tutarları sözleşme fiyatı (sözleşmede veya sözleşme dokümanlarında belirlenen tutar) üzerinden idarenin muhasebe*

---

<sup>2</sup> 703 sayılı KHK ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK Kararname yürürlükten kaldırılmıştır. “Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü” 1 sayılı CK ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü” olarak yeniden düzenlenmiştir.

*hizmetlerini yürüten ilgili muhasebe birimince 922-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabına borç, 923-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabına alacak kaydedilmesi,*

○ *Yapım işinde taahhüt artışı veya eksilişi olduğu takdirde de söz konusu hesap kodları kullanılarak muhasebeleştirilmesi,*

○ *İşletmeci/Görevli Şirket/Yüklenici tarafından yerine getirilen taahhüt tutarları, idarenin bildirimine göre üçer aylık dönemler itibarıyla 923-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabına borç, 922-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabına alacak kaydedilmesi*

gerekmektedir.

Yapılan incelemede, sözleşmesi imzalanarak taahhüde bağlanan şehir hastanelerinden bazılarında ait taahhüt tutarlarının muhasebeleştirilmediği ve kayıt dışı kaldığı görülmüştür. Ayrıca taahhüt tutarlarının üçer aylık dönemler itibarıyla gerçekleşme durumunun da muhasebe sisteminde izlenmediği anlaşılmıştır.

Sözleşmesi imzalanan şehir hastanelerine ilişkin taahhüt işlemlerinin mevzuata uygun şekilde muhasebeleştirilmemesi nedeniyle, bilanço dipnotlarında yer alan 922-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri ve 923-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesapları, bilanço tarihi itibarıyla tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları göstermemektedir.

Bu itibarla, şehir hastaneleri sözleşmelerine ilişkin taahhüt edilen tutarların, muhasebe kayıtlarına alınarak tam, doğru ve gerçeğe uygun değerleri ile raporlanması gerekmektedir.

**b) Hizmet Giren Şehir Hastanelerine ait Varlık ve Yükümlülüklerin Kayıt Edilmemesi, Kira Ödemelerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Muhasebe İçi Envanter İşlemlerinin Yapılmaması**

Hizmete giren şehir hastanelerinden kaynaklanan varlık ve yükümlülükler ile envanter işlemlerinin, GYMY, MYMY ve 45 sıra no.lu Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri Tebliği'ne uygun muhasebeleştirilmediği görülmektedir.

Söz konusu düzenlemelere göre, yap-kirala-devret modeli ile edinilen maddi duran varlıklar, finansal kiralama işlemi olarak değerlendirilecektir. GYMY'nin 25'inci maddesi gereğince, finansal kiralama işlemine konu maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri karşılaştırılacak; muhasebeleştirme düşük olan değer üzerinden yapılacaktır. Sözleşme gereği kiralayana ödenecek toplam tutar mali borç olarak

kaydedilecek, finansal kiralama borçlanma maliyeti ise ilgili oldukları dönemde gider kaydedilmek üzere ayrı bir hesapta izlenecektir. Finansal kiralamadan kaynaklanan mali borçlar vade durumuna göre kayıt edilecektir.

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

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

Hizmete giren bazı şehir hastanelerine ilişkin olarak, 25 Maddi Duran Varlıklar, 30/40 Kısa/Uzun Vadeli İç Mali Borçlar hesap gruplarına herhangi bir kaydın yapılmadığı; bu nedenle amortisman ve kur farklarının mali tablolarında gösterilemediği; kira ödemelerinin ise doğrudan gider hesaplarına kaydedilerek faaliyet hesapları ile ilişkilendirildiği görülmüştür.

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

**c) Şehir Hastanelerine Ait Varlık ve Yükümlülüğe İlişkin Düzeltme Kayıtlarının Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne Uygun Yapılmaması**

Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 28165485-210.05.02.21105 sayılı ve "Şehir Hastanelerinin Muhasebeleştirilmesi" konulu genel yazısı ekinde, şehir hastanelerinin varlık

ve yükümlülüğe ilişkin olarak örnek muhasebe kaydının, MYMY'ne aykırı olduğu, düzeltme kayıtlarının bu yazı doğrultusunda gerçekleştirildiği görülmüştür.

MYMY'nin "630 Giderler Hesabı-Hesabın İşleyişi" başlıklı 402'nci maddesinde, söz konusu hesaba ilişkin borç ve alacak kayıtlarının hangi durumlarda yapılacağı maddeler halinde sayılmıştır. Anılan maddede, 630-Giderler Hesabı'na alacak kaydının ancak; yardımcı hesaplarda yapılan hataların düzeltilebilmesi ve yılsonunda hesabın borç bakiyesinin kapatılması amacıyla yapılabileceği ifade edilmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün "Şehir Hastanelerinin Muhasebeleştirilmesi" konulu Genel Yazısı ekinde yer alan örnek muhasebe kayıtlarında, ilk muhasebe kaydı sonrasında yıl içinde ödenmiş kullanım bedellerine ilişkin tutarların düzeltilmesi için, 307-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı'na borç ve 630-Giderler Hesabı'na alacak kaydının yapılması istenmiştir.

|   |     |
|---|-----|
| 307 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar | XXX |
| 630 Giderler                                | XXX |

Yukarıdaki örnekte belirtilen düzeltme muhasebe kaydında yer alan tutarların, hem dönemsellik ilkesi gereğince kayıt tarihi hem de düzeltilecek muhasebe kaydındaki hesaplar dikkate alınmadan, doğrudan 630-Giderler Hesabı'nın alacağına kayıt edilmesinin, MYMY'ye aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, şehir hastanelerinin varlık ve yükümlülüğe ilişkin bilgilerin, doğru, tam ve gerçeğe uygun değerleri gösterecek şekilde mali tablolarda raporlanabilmesi için, düzeltme kayıtlarının MYMY'ye uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### **d) Şehir Hastaneleri Sözleşmelerinde Görevli Şirkete Verilmesi Öngörülen Garanti Tutarların Muhasebeleştirilip Raporlanmaması**

Şehir hastaneleri sözleşmelerine ek "Ödeme Mekanizması" başlıklı EK-18'inde belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete taahhüt edilen talep garantilerinin muhasebeleştirilmediği ve bilanço dip notlarında gösterilmediği tespit edilmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün 45 no.lu "Kamu Özel İşbirliğinin Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe İşlemleri" Tebliği'nin 8'inci maddesinde, yap-işlet-devret modeli için verilen garanti tutarlarının, 930-Verilen Garantiler ve 931-Verilen Garantiler Karşılığı

Hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir

MYMY'nin "930-Verilen Garantiler Hesabı–Hesabın Niteliği" başlıklı 482'nci maddesinde de, söz konusu hesabın ilgili mevzuatı uyarınca verilen talep garantileri ve bunlardan yerine getirilenlerin izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Sağlık Bakanlığı muhasebe kayıtları üzerinde yapılan incelemede, şehir hastaneleri sözleşmeleri kapsamında görevli şirketlere taahhüt edilen talep garanti miktar ve tutarlarının muhasebeleştirilmediği ve bilanço dip notlarında gösterilmediği görülmüştür.

Bu itibarla, yap-kirala-devret modeli kapsamında yapılan şehir hastaneleri için görevli şirketlere taahhüt edilen talep garantisi tutarlarının kayıt dışı kalmasının önlenmesi amacıyla zamanında tam, doğru ve gerçeğe uygun değerler üzerinden muhasebeleştirilip bilanço dip notlarında gösterilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** *"a. Belirli periyotlarda Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığına ve Maliye ve Hazine Bakanlığına "KÖİ Bildirim Formu" doldurularak yapımı devam eden projelerin taahhüt bilgileri ve gerçekleşme durumuna yönelik bilgiler gönderilmektedir,*

*b-d. Hizmete giren şehir hastanelerinin taşınır ve taşınmaz kayıtlarının Bakanlığımız Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi (ÇKYS) ilgili modüllerine girilerek muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması hususunda gerekli talimatlar verilmiştir,*

*c. Bulguda yer alan hususlar 19 Haziran 2019 tarih ve 268 sayılı yazımız ile Hazine ve Maliye Bakanlığına iletilmiştir."* denilmektedir.

**Sonuç olarak a)** Her ne kadar idarece ilgili kurumlara belirli periyotlarda projelerin taahhüt bilgilerinin gönderildiği ifade edilmişse de, idare tarafından söz konusu bildirimlerin yapıldığına ilişkin kanıtlayıcı belge sunulmamıştır. Dolayısıyla adı geçen periyotların 45 nolu Tebliğ'de belirtildiği üzere üçer aylık dönemleri kapsayıp kapsamadığı bilinmemektedir. Bununla birlikte bulgu maddesinde değinildiği üzere sözleşmesi imzalanan şehir hastanelerine ilişkin taahhüt işlemlerinin ilgili nazım hesaplarda muhasebeleştirilmemesi hususunda ise açıklama bulunmamaktadır. Söz konusu taahhüt tutarlarının 922-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri ve 923-Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesapları ile mevzuatta belirtildiği şekilde muhasebeleştirilmesinin sağlanması gerekmektedir.

**b-d)** İdare tarafından verilen cevapta, şehir hastanelerinin taşınır ve taşınmaz



kayıtlarının ÇKYYS'nin ilgili modülleri kullanılarak muhasebeleştirilmesi için talimat verildiği ifade edilmişse de, bulgu maddesinin b ve d kısımlarında muhasebeleştirilmediği belirtilen hususlar, sadece şehir hastanelerinin taşınır ve taşınmazları ile sınırlı olmayıp, şehir hastanelerinin varlıkları, kira bedeli ödemeleri gibi tüm yükümlülükleri, şirketlere taahhüt edilen garanti tutarlarının tümünü kapsamaktadır. İdarenin, 25 Maddi Duran Varlıklar ile 30/40 Kısa/Uzun Vadeli İç Mali Borçlar hesap grupları ve faaliyet sonuçları hesapları ile 930-Verilen Garantiler ve 931-Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı'nın tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları göstermemekte olup, söz konusu varlık, yükümlülük ve taahhüt edilen garanti tutarlarının mevzuatta belirtildiği şekilde muhasebeleştirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

c) İdare tarafından verilen cevapta, bulguda belirtilen hususların resmi yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığına iletildiği belirtilmiştir. Yazıda bahsi geçen husus hakkındaki gelişmeler izleyen denetim dönemlerinde izlenecektir.

## **BULGU 2: Kişilerden Alacaklar Hesabının Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Sağlık Bakanlığına ait muhasebe sisteminde kayıtlı veriler üzerinde yapılan inceleme ve analizler sonucunda, muhasebe birimi bazında bazı muhasebe hesaplarının hesabın işleyişine (karakteristiğine) aykırı olacak şekilde ters bakiye verdiği görülmüştür.

Muhasebe hesaplarının isim, detay ve çalışma prensipleri genel bütçeli kuruluşlar için GYMY ile belirlenmiştir. Aynı Yönetmelik'te, muhasebe kavram ve ilkeleri de mali tablolar bazında sayılmış ve açıklanmıştır.

Muhasebe hesaplarının işleyiş ve karakteristiğine aykırı olacak şekilde, ters bakiye vermesi ancak hatalı muhasebe kaydının gerçekleştirilmesi ya da hatalı raporlanması ile olabilir. Nitekim muhasebe sistemine kayıtlı, muhasebe birimlerinin incelenmesi sonucunda, 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı'nda kayıtlı tutardan daha fazla alacağın tahsil, mahsup ya da terkini yapıldığı görülmektedir. Bunun nedeninin, muhasebe kayıtlarının tutulduğu ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca işletilen BKMYS'deki muhasebe birimleri arasındaki gönderme, alma ve mahsuplaşma işlemlerindeki hatalı muhasebe kayıtlarından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Bu itibarla, alacak hesaplarının tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak

gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Bulguda yer alan hususlar 14 Haziran 2019 tarih ve 259 sayılı yazımız ile Hazine ve Maliye Bakanlığına iletilmiştir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** idare tarafından verilen cevapta, bulguda yer alan hususun Hazine ve Maliye Bakanlığına iletiildiği ifade edilmekle birlikte söz konusu yazının incelenmesinden bulguya verilecek cevaba esas görüşün gönderilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.

140-Kişilerden Alacaklar Hesabının tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Özel Amaçlı Taşıtlar Hesabında Hurdaya Ayırma İşlemlerinin Mevzuata Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması**

254-Özel Amaçlı Taşıtlar Hesabı'nda takip edilen maddi duran varlıklardan eskime, ekonomik ömrünü tamamlama veya hasara uğrama gibi nedenlerle hurdaya ayrılmış olan taşıtların 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nda, söz konusu taşıtlara ilişkin amortismanların 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nda izlenmediği tespit edilmiştir.

Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmeyerek hizmet dışı bırakılması gerektiğine Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28'inci maddesindeki usuller çerçevesinde karar verilen taşınırlar hurdaya ayrılmaktadır. Hurdaya ayrılmasına karar verilen taşınırların muhasebe kayıtlarında izlenmesine, MYMY'nin 214 ve 215'inci maddeleriile ilişkin gereğince “294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı”nda devam edilmektedir.

MYMY'nin 215'inci maddesinde; kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na borç, 254- Taşıtlar Hesabı'na alacak; ayrılmış olan amortisman tutarının 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alacak kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 50'nci maddesi hükmü uyarınca, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi zorunluluk arz ettiğinden, taşınırların hurdaya ayrılması, hurdanın imha

edilmesi veya satışının muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

Ancak bazı il sağlık müdürlükleri ve sağlık tesisleri tarafından hurdaya ayrılan özel amaçlı taşıtlar, doğrudan kayıtlardan çıkarılarak; 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na; taşıtlara ait birikmiş amortismanlar ise 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alınmamıştır.

Bu itibarla, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları göstermesi için hurdaya ayırma işlemlerinin mevzuata uygun olarak tam ve zamanında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile gerekli talimat verilmiştir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** 31.12.2018 tarihi itibarıyla 254-Taşıtlar Hesabı, 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ile 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında Takip Edilen Yatırımlardan Tamamlananların İlgili Olduğu Maddi Duran Varlık Hesabına Alınmaması**

Sağlık Bakanlığı tarafından geçici kabulü yapılmış olan yapım işlerinin halen 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlendiği, ilgili duran varlık hesabına aktarılmadığı tespit edilmiştir.

MYMY'nin 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'na ilişkin “Hesabın Niteliği” başlıklı 187'nci maddesinde, “*Yapılmakta olan yatırımlar hesabı; kamu idarelerine ait yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılincaya kadar izlenmesi için kullanılır.*”, “Hesabın İşleyişi” başlıklı 188'inci maddesi (b) bendinde ise, “*Tamamlanıp geçici kabulü yapılan işlere ilişkin tutarlar bu hesaba alacak, ilgili maddi*

*duran varlık hesabına borç kaydedilir.” hükümleri yer almaktadır.*

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı detaylarının incelenmesi sonucunda; yapım işlerinin geçici kabulü yapılan masına rağmen ilgili varlık hesaplarına aktarılmadığı, halen 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlendiği tespit edilmiştir.

Muhasebe açısından, tamamlanan yatırımların 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda görülmesi, idarenin devam eden yatırımlarını olduğundan çok göstermektedir. Yine tamamlanan yatırımlar bir taraftan 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'ndan düşülürken diğer taraftan idarenin başka bir duran varlığına da dönüşmesi gerekmektedir. Bu nedenle tamamlandığı halde 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda izlenen yatırımlar idarenin diğer duran varlıklarına ilişkin muhasebe değerlerinin olduğundan eksik görülmesine neden olmaktadır.

Bu itibarla, devreden hesapların ayrıntısının kamu idaresi birimlerince incelenmesi, tamamlanan yapım işlerine ait geçici kabul belgelerinin muhasebe birimlerine iletilerek yatırımların ilgili varlık hesaplarına aktarılmasının temin edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Devreden hesapların ayrıntısının kamu idaresi birimlerince incelenmesi, tamamlanan yapım işlerine ait geçici kabul belgelerinin muhasebe birimlerine iletilerek yatırımların ilgili varlık hesaplarına aktarılmasının temini hususunda 19.06.2019 tarih ve E.269 sayılı yazı ile gerekli talimatın verildiği, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** 31.12.2018 tarihi itibarıyla 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Döner Sermaye İşletme Birimlerine Tahsis Edilen Sermaye Miktarlarının Tam ve Doğru Şekilde Muhasebeleştirilmemesi**

Sağlık Bakanlığı tarafından döner sermaye işletme birimlerine tahsis edilen sermaye miktarlarının tam ve doğru şekilde muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Döner sermaye, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi

için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi ifade etmektedir. Bakanlıklar ve bağlı kuruluşları, kanunlar veya kanunların verdiği yetkiye istinaden merkez ve taşra teşkilatlarında döner sermaye işletmesi kurabilmektedir.

209 sayılı Kanun uyarınca, Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri için on milyar TL sermaye tahsis edilmiştir. GYMY'nin 126'ncı maddesinde, kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanarak, döner sermayeli kuruluşlara verdikleri aynı ve nakdi sermayelerin izlenmesi için, 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı'nın, 127'nci maddesinde de kamu idarelerinin mali kuruluşlar, mal ve hizmet üreten kuruluşlar ve döner sermayeli kuruluşlarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi için 247-Sermaye Taahhütleri Hesabı'nın kullanılacağı ifade edilmiştir.

209 sayılı Kanun uyarınca Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmeleri için on milyar TL tahsis edilmiş sermaye tutarının MYMY hükümleri gereğince 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı'nda, sermaye taahhüdünün yerine getirilmeyen 1.135.009.860,70 TL'lik kısmının ise 247-Sermaye Taahhütleri Hesabı'nda izlenmesi gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığı genel bütçe 2018 yılı bilançosunun incelenmesi neticesinde; 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesap bakiyesinin 8.864.990.141,30 TL olduğu, sermaye taahhütlerinin kalan kısmının izlenmesi için kullanılması gereken 247-Sermaye Taahhütleri Hesabı'nın ise kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, DSİBMY'de, işletmelere kamu idarelerince tahsis edilen sermaye miktarlarının izlenmesi için 500-Sermaye Hesabı'nın, işletmeye tahsis edilen sermayenin ödenmemiş kısmının izlenmesi için ise 501-Ödenmemiş Sermaye Hesabı'nın, kullanılacağı belirtilmektedir. İlgili mevzuat uyarınca 500-Sermaye Hesabı'nda on milyar TL, 501-Ödenmemiş Sermaye Hesabı'nda ise 1.135.009.860,70 TL bakiye olması gerekmektedir.

Döner sermaye işletmelerine ait konsolide bilançonun incelenmesi sonucunda, 500-Sermaye Hesabı'nda 8.864.990.141,30 TL, 501-Ödenmemiş Sermaye Hesabı'nda ise 3.186.398.579,94 TL bulunduğu görülmüştür.

Bu itibarla, 209 sayılı Kanun uyarınca döner sermayeli işletmelere tahsis edilen 10.000.000.000,00 TL sermaye tutarının 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabında izlenmesinin ve yerine getirilmemiş sermaye tutarlarının 247-Sermaye Taahhütleri Hesabı'nda izlenmesinin sağlanması, döner sermayeli işletmeler konsolide mali

tablolarında yer alan özkaynak hesaplarına ilişkin farklılıkların araştırılarak, genel bütçe ve döner sermaye mali tablolarında ilgili hesapların tutarlı hale getirilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;** “Bakanlığımızca 4 Mart 2019 tarih ve E.64 sayılı yazı ile Sağlık Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğüne muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması için talebimiz iletildi.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** 31.12.2018 tarihi itibarıyla 242-Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ve 247-Sermaye Taahhütleri Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

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

### **BULGU 1: Şehir Hastanelerine İlişkin Yatırım, Hizmete Alınma ve Hizmetlerin Yürütülmesi Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmaması Nedeniyle Planlama, İletişim, Koordinasyon ve Uzmanlaşma Eksikliğinden Kaynaklanan Sorunların Yaşanması**

3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu’na 03.07.2005 tarihinde eklenen “Ek Madde 7” ile Sağlık Bakanlığına, kamu özel işbirliği (KÖİ) modeli ile sağlık tesisi yapılmasına ilişkin yetki verilmiştir. Ancak çeşitli sebeplerle Sağlık Bakanlığı tarafından 2011 yılından sonra bu kapsamdaki sağlık tesislerinin (şehir hastanesi) yapımı için ihalelere çıkılabilmıştır. 09.03.2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile şehir hastanelerinin yapım ve işletilmesine ilişkin daha kapsamlı yasal düzenleme gerçekleştirilmiştir.

Sağlık tesislerinin, KÖİ modeli çerçevesinde yapımı ve işletilmesine temel dayanak oluşturan Kanun ve Yönetmelikler;

- 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu’nun mülga Ek-7’nci maddesi,
- 3359 sayılı Kanun’un mülga Ek-7’nci maddesine dayanılarak çıkarılan ve

22.07.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, mülga “Sağlık Tesislerinin, Kiralama Karşılığı Yapıtılması ile Tesislerdeki Tıbbî Hizmet Alanları Dışındaki Hizmet ve Alanların İşletilmesi Karşılığında Yenilenmesine Dair Yönetmelik”,

- 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İşbirliği Modeli ile Tesis Yapıtılması, Yenilenmesi ve Hizmete Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,

- 6428 sayılı Kanun’a (10’uncu maddesine) dayanılarak çıkarılan ve 09.05.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, “Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınmasına Dair Uygulama Yönetmeliği”,  
olarak sıralanabilir.

Söz konusu mevzuat hükümlerine göre şehir hastanelerinin yapım işleri ve işletme dönemine ilişkin hizmet alımları, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’ndan muaf tutulmuş ve sözleşmelerin özel hukuk hükümlerine tabi olduğu ifade edilmiştir.

6428 sayılı Kanun’un Geçici 1’inci maddesinde; *“Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce 3359 sayılı Kanunun bu Kanunla yürürlükten kaldırılan ek 7 nci maddesi çerçevesinde ilana çıkılarak ihale süreci başlatılmış olan işler mevcut ihale şartnamelerine göre sonuçlandırılır... Ancak bu Kanunun üst hakkı tesisine yönelik hükümleri ile 3 üncü maddesinin yedinci fıkrası ve 4 üncü maddesinin dokuzuncu fıkrası, süreci devam eden ihalelere ve sözleşmesi imzalanmış işlere de uygulanır.”* hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle 09.03.2013 tarihinden önce 3359 sayılı Kanun’un Ek-7’nci maddesi çerçevesinde ilana çıkılarak ihale süreci başlatılan işler, 6428 sayılı Kanun’daki istisnai durumlar hariç kendi ihale şartnamelerine tabidir.

Kamuoyunda şehir hastanesi olarak bilinen sağlık tesislerinin planlanması, yatırımı ve işletilmesi, içinde özel sektörün de bulunduğu bir süreci kapsamaktadır. Söz konusu sağlık tesislerinin planlama, ihale, sözleşmenin imzalanması ve yapım süreci (yatırım aşaması) Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü, işletilmesi Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü, işletme görevi ise Sağlık Bakanlığının taşra teşkilatı olan il sağlık müdürlükleri aracılığıyla, Hastane Yönetimi ve şirket tarafından gerçekleştirilmektedir.

Modelin ülkemizde yeni bir model olması, sözleşmelerin çok tafsilatlı oluşu, sözleşme terminolojisine aşina olmama, yönetim modeline yabancılik ve bütün bunlardan kaynaklanabilecek uyumsuzlıkların olağan usullerle çözülememesi durumunda tahkime

başvurulma riski gibi nedenlerle, uygulayıcıların yükleniciler gibi sözleşmelere hakim olması gerekmekte ve yetersiz kalınan yerlerde, merkez tarafından sağlanacak idari, hukuki ve teknik desteğe ihtiyaç bulunmaktadır.

Sözleşmeler, esas olarak ana sözleşme metninden ve sözleşmeye bağlı 30 adet ekten oluşmaktadır. Sözleşme eklerinin başlıkları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 4: Sözleşme Eklerinin Numara ve Başlıkları**

|   |                                      |
|---|--------------------------------------|
| 1- Tanımlar ve Sözleşmenin Yorumlanması       | 16- Şirket Temsilcisi                |
| 2- Tamamlama Belgeleri                        | 17- Pazar Testi Prosedürü            |
| 3- Proje Belgeleri Rejimi                     | 18- Ödeme Mekanizması                |
| 4- Kilit Teknik Personel                      | 19- Finansal Model                   |
| 5- İşlerin Gözlemcisi                         | 20- İşletme Dönemi Yönetim Planı     |
| 6- Finansman Sağlayanların Doğrudan Anlaşması | 21- Sigorta Şartları                 |
| 7- Arazi Hususları                            | 22- Değişiklik Prosedürü             |
| 8- İnşaat Hususları                           | 23- Sona Ermede Tazminat             |
| 9- Program                                    | 24- İade Prosedürü                   |
| 10- İnceleme Prosedürü                        | 25- Üst Hakkı Sözleşmesi             |
| 11- Hizmet Sağlayıcı Yan Anlaşması            | 26- Uyuşmazlıkların Çözümü Prosedürü |
| 12- Kabul Programı                            | 27- Mali Tablolar                    |
| 13- Ekipmanlar                                | 28- Faaliyet Raporları               |
| 14- Hizmet Şartları                           | 29- Yeniden Finansman                |
| 15- İdare Temsilcisi                          | 30- Sözleşmenin İngilizce Metni      |

Bakanlıktan şehir hastanelerinin ihale dokümanı ile yatırım ve işletme dönemine ait sözleşme ve ekleri (müşavirlik hizmetleri alımları dâhil) yazılı ve sözlü olarak talep edilmiş olmasına rağmen istenilen şekilde temin edilememiştir.

Bu nedenle aşağıda maddeler halinde sayılan tespitler, mahallinde temin edilen ödemeye esas belgeler ve ekleri ile sağlık tesisinin yönetilmesi ve işletilmesine esas alınan, ıslak imzalı olmayan dokümanlar (sözleşme ve ekleri ile diğer belgeler) ve yerinde yapılan inceleme sonuçları esas alınarak oluşturulmuştur.

Sözleşme ve ekleri ile diğer belgelerin incelenmesi ve mahallinde yapılan denetimler sonucunda;

1. Sağlık tesislerinin yüksek doluluk oranlarına ulaşmış olmalarına rağmen miktara bağlı hizmetlerin alt kırımlarında talep garanti miktarlarının altında kaldığı tespit edildiğinden, planlama aşamasında verilecek garanti miktarlarının ihtiyaç analizi yapılarak belirlenmediği,

2. Sözleşmelerin bazı maddelerinde başka bir madde numarasına atıf yapıldığı, ancak atıf yapılan madde numarasına bakıldığında söz konusu madde numarasının sözleşme



ve eklerinde bulunmadığı,

3. Sözleşmelerde kullanılan bazı terimlerin tanımının yapılmadığı,

4. Sözleşmelerin tadil edildiği yapılan denetimlerde anlaşılmış olup, istenen ihale dokümanının Sayıştaya verilmemesi nedeniyle sözleşme tadilatları ile bu tadilatlara ilişkin sürecin sözleşme ve eklerine uygun yapılıp yapılmadığına yönelik tespitin mümkün olmadığı,

5. Şehir hastaneleri sözleşmeleri kapsamında yapılan borç üstlenim taahhütlerinde, 4749 sayılı Kanun'da tarif edilen yetkiye ilişkin sürecin takip edildiğine dair belge sunulmadığı,

6. Şehir hastanesi sözleşmeleri kapsamında şirket tarafından hastaneye teslim edilen cerrahi setlerin bir kısmının hekim tespitlerine göre kullanımının mümkün olmadığı, bir kısmının ise kullanıcılar tarafından uygun kalitede bulunmaması nedeniyle kullanılmadığı,

7. Elazığ Şehir Hastanesinde tüp bebek birimi bulunmamasına rağmen, laboratuvar hizmetleri altında tüp bebek birimi için garanti bedeli ödendiği,

8. Sözleşmede Hastane Bilgi Yönetim Sisteminin (HBYS), hastanelerin kabul aşamasından üç ay önce devreye alınacağı ve eksikliklerinin hastane açılmadan giderileceği ifade edilmesine rağmen, hastaneler açıldıktan sonra HBYS'nin tüm modülleriyle birlikte sorunsuz bir şekilde kullanılabilir olmadığı,

9. Şehir hastanelerinin faaliyete geçtiği tarihte alınması gereken, lisans, izin ve raporların temin edilmediği,

10. Hastanelerin uygulama projelerinin taşra teşkilatında bulunmaması nedeniyle, tıbbi alanlar dışında kalan kısımların idare personeline mi yoksa görevli şirket personeline mi kullanılacağına belirlenemediği ve ticari faaliyetlerin yürütüleceği net alanların tespit edilemediği,

11. Hastane yönetiminin elinde bulunan ve görevli şirket tarafından tedarik edilmesi gereken ekipmanların listesi (EK-13) ile görevli şirketin dikkate aldığı listelerin birbirinden farklı olduğu,

12. EK-13'te yer alan tıbbi cihazların bir kısmının nihai kullanıcı olan sağlık personelinin ihtiyacını karşılar nitelikte ve nicelikte olmadığı,

13. Hizmete giren şehir hastanelerinde, bazı alanlarda yapım işlerinin devam ettiği,

14. Şehir hastanelerinde görevli idare personelinin sık değiştirilmesinden dolayı uzmanlaşma ve kurum hafızasının sağlanamadığı,

15. Bakanlıkça KÖİ konusunda taşra birimlerine modelin ülkemizde yeni olmasına rağmen, yeterli idari, hukuki ve teknik desteğin sağlanmadığı,

görülmüştür.

5018 sayılı Kanun'un "İç kontrolün tanımı" başlıklı 55'inci maddesinde ise, iç kontrol "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.

Bu konuda, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü<sup>3</sup> tarafından yayınlanan İç Kontrol Rehberine göre, iç kontrolün kurulabilmesi için, kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme basamaklarının oluşturulması gerekmektedir. Ancak yukarıdaki tespitlerin, başta sorumlu birimler arası yaşanan planlama, koordinasyon ve iletişim eksikliğinden, iş akış şemaları ve buna bağlı olarak yetki ve sorumlulukların belirlenmemesinden ve en önemlisi sorumlu birimlere gerekli bilgi, belge ve dokümanların zamanında verilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, şehir hastaneleri olarak adlandırılan sağlık tesislerinin planlama aşamasından başlayarak sözleşme süresince mevzuatta belirtilen iç kontrol hükümleri doğrultusunda iş akış şemalarının oluşturulması, hassas görevlerin tanımlanması ve riskleri tespit edecek bir kontrol sisteminin kurularak güncel bilgi, belge ve dokümanların sorumlu birimlere zamanında verilmesinin sağlanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "1) Hastanelerde sunulacak hizmetlere ilişkin miktarların ve garanti puanlarının belirlenmesi İdare'nin, Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü ve İl Sağlık Müdürlüğünden temin edilen verilere dayandırılarak hazırlanan fizibilite çalışmaları sonucunda belirlenmektedir. Miktarla Bağlı Hizmetlerde ortaya çıkan garanti üstü ve altı miktarlar yılsonunda sözleşme Madde 7.12 hükümleri çerçevesinde Hizmet Bedelinden mahsuplaşılacaktır. Ayrıca, Hizmetlerin her 5 yılda bir Pazar Testi sürecine gireceği için, miktarların gerçekleşen verilerine göre revize edilecektir.

2) Sözleşmelerde bulunan hatalı atıfların düzeltilmesine yönelik çalışmalar İdaremizce tamamlanmıştır. Sözleşmelerin bu doğrultuda revize edilmesine yönelik taraflar arasında

---

<sup>3</sup> 703 sayılı KHK ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmıştır. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 1 sayılı CK ile "Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü" ve 13 sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında CK ile "Strateji ve Bütçe Başkanlığı Bütçe Genel Müdürlüğü" olarak düzenlenmiştir.

*müzakereler sürmektedir.*

3) *Sözleşmelerde bulunan terimlere yönelik tanımların düzeltilmesine yönelik çalışmalar mevzuat çalışmalarıyla eşgüdümlü olarak İdaremizce sürdürülmektedir. Sözleşmeler bu doğrultuda revize edilecektir.*

4) *İhale dokümanları “veri odası” adı altında 24.10.2018 tarihinde tutanakla teslim edilmiştir.*

5) *İlgili madde hükümlerine göre borç üstlenimi süreci İdarenin inisiyatifine bırakılmıştır.*

6) *Ek-13 (Ekipmanlar) kapsamında yer alan cerrahi setler belirlenirken ilgili tüm birimlerin görüşleri ve onayları alınmakta olup ilgili listeler bu kapsamda netleştirilmektedir. Bulguda bahsi geçen cerrahi setler bilimsel kurullarca tespit edilen setler olup kabulleri alanında uzman komisyonca yapılmıştır. Hekimlerin bireysel tercihleri nedeniyle farklılıklar olsa dahi setler hazırlanırken bilimsel görüşlere dayalı olarak optimal malzemeler tercih edilmektedir.*

7) *İdare tarafından onaylı Uygulama Projesinde (Kadın Doğum Binası alt zemin katta 978 m2 kapalı alana sahip) tüp bebek birimi yer almaktadır. Laboratuvar hizmeti kapsamında alınmış olan Tüp Bebek hizmeti aslında androloji laboratuvarı hizmetinin sunumudur. Şirketin hizmet kapsamında getireceği ve sperm analizi yapacak cihazla ilgili olup konu ile ilgili gerekli düzeltici çalışmalar yapılacaktır.*

8) *Hastane açılmadan önce kabul aşamasında HBYS Hizmetleri devreye alınıp tüm işletme senaryoları kapsamında sistem kontrol ve doğrulama çalışmalarının tamamlanmasına müteakip, taşınan hastanelerin de HBYS sistemine entegrasyonu tamamlanarak ve tüm işletme senaryoları da kontrol edilerek oluşturulan komisyonca kabulü yapıldıktan sonra sağlık hizmeti sunumuna başlanmaktadır. Ancak işletim döneminde ilave modüller ihtiyaç duyulduğunda ek modül talepleri yerine getirilmektedir. Bu süreç dinamik bir süreç olup işletme döneminde de değişkenlikler olabilecektir.*

9) *Yapı Kullanma İzin Belgeleri ruhsatı veren ilgili belediye veya kurumlarca verilmektedir. İdare tarafından ruhsat başvurusuna dair ilgili bilgi ve belgeler Şirkete zamanında teslim edilmekle birlikte başvurular da zamanında yapılmaktadır.*

10) *Hastanelerin Uygulama Projeleri idare tarafından onaylanmakta olup İdare'nin taşra teşkilatı ile kabul sürecinde İdare ve İdare'nin müşaviri tarafından paylaşılmaktadır. İlgili Uygulama Projelerinde Hizmetlerin sunumu için kullanılan SPV alanları, Tıbbi Hizmet Alanları, Tıbbi Destek Alanları, tıbbi alanların dışında kalan alanlar ve Ticari Alanlar net bir*

şekilde belirtilmiştir.

11) İdare tarafından onaylı olan listeler üzerinde kabul işlemleri yapılmakta olup uygulamada işbu onaylı Ek-13 listesi geçerlidir.

12) Ek-13 (Ekipmanlar) kapsamında yer alan tıbbi cihazlar belirlenirken ilgili tüm birimlerin görüşleri ve onayları alınmakta olup ilgili listeler bu kapsamda netleştirilmektedir. Bahsi geçen tıbbi cihazlar bilimsel kurullarca tespit edilen tıbbi cihazlar olup, kabulleri alanında uzman komisyonlarca yapılarak hastane yönetimlerine teslim edilmiştir.

EK-13 te olmamasına rağmen eksik olduğu düşünülen ve ihtiyaç duyulan ekipmanların temini, işletme döneminde de gerçekleştirilebilmektedir.

13) Sözleşmenin 28'inci maddesi kapsamında tespit edilen kabul eksiklikleri, Sağlık Tesisi'nde verilen Sağlık Hizmeti'nin sunulmasını olumsuz etkileyecek nitelikte olmamakla birlikte, İşletme Döneminde belirlenen süreler içerisinde bu eksiklikler tamamlanmaktadır.

14) Sağlık Bakanlığının 81 ile yayılmış teşkilat yapısı gözetildiğinde ve hastane işletmeciliği konusunda birikmiş tecrübesi göz önünde bulunduğunda kurumsal hafızanın sağlam olduğu düşünülmektedir.

15) Bakanlığımızca 2015-2016 yıllarında, açılacak şehir hastanelerinin bulunduğu taşra teşkilatı personellerine sözleşme hukuku ve finans eğitimleri verilmiştir. Hali hazırda da taşra teşkilatı tarafından ihtiyaç belirtilmesi halinde gerekli destek sağlanmaktadır. Bu amaçla, Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü (KHGM) bünyesinde de Şehir Hastaneleri Koordinasyon Daire Başkanlığı kurulmuştur. Sağlık tesislerinin planlama aşamasından başlayarak yatırım dönemi boyunca Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü (SYGM) tarafından mevzuatta belirtilen iç kontrol hükümleri doğrultusunda iş akış şemaları oluşturulmuş, hassas görevlerin tanımlanması ve riskleri tespit edecek bir kontrol sistemi kurulmuş ve halihazırda da SYGM resmi internet sitesinde yer almaktadır.

Şehir Hastanelerinde tespit edilen sorunlu hususlar için KHGM bünyesindeki tüm ilgili Daire Başkanlıkları ve ilgili diğer Genel Müdürlüklerle koordineli çalışmalar yapılmakta olup ortak sorunların çözümlenmesi için komisyonlar teşkil ettirilmiştir. Hukuk ve Mevzuat hususlarında da taşra ve merkezde ortak hareket edilmesi amacıyla bir komisyon oluşturulmuştur. Bu Komisyonların faaliyetleri raporda yer alan bulgulardaki konuları da kapsamaktadır. Mevcut komisyonlar bundan sonraki sorunların da çözümlenmesi noktasında faaliyetlerine devam etmektedir. Taşra yöneticilerine yönelik eğitim faaliyetleri süreklilik arz etmektedir.” denilmektedir.

***Sonuç olarak;***

1) İdare tarafından verilen cevapta, miktara bağlı hizmetlerin alt kırılımlarına ilişkin talep garanti miktarlarının verilere dayalı bir fizibilite çalışması sonrası belirlendiğini ve sözleşmelerin 7.12'nci maddesine göre garanti miktarlarının üstü ve altında kalan tutarların mahsuplaşılacağını ifade etmiştir. Ancak yapılan incelemelerde, şehir hastanelerinin miktara bağlı hizmetler kalemlerinin alt kırılımları incelendiğinde bazı alt kırılımların hastane açıldığı tarihten itibaren garanti miktarının altında kaldığı ve/veya hastanelerce hiç kullanılmayan ancak garanti miktarları üzerinden görevli şirketlere ödenen alt kırılımların bulunduğu (örneğin; Yozgat Şehir Hastanesi'nin çamaşır hizmetleri kaleminin alt kırılımı olan "diğer" ve Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanesi'nin laboratuvar hizmetleri kaleminin alt kırılımı olan "tüp bebek) görülmüştür. Söz konusu bu iki durum için, alınan hizmet, taahhüt edilen garanti miktarını hiçbir zaman geçemediği için, sözleşmenin 7.12'nci maddesinde belirtilen mahsuplaşma işleminin yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte, söz konusu madde hükmünde belirtilen yılsonu mahsuplaşma işleminin nasıl yapılacağına ilişkin sözleşmede açıklık bulunmaması ve taşra teşkilatınca bu husus ile ilgili olarak merkez teşkilatına görüş sorulmasına rağmen merkez teşkilatınca açıklama yapılmaması sonucunda şehir hastanelerinde mahsuplaşma işleminin de yapılamadığı anlaşılmıştır. Ayrıca, söz konusu hizmetlerin her 5 yılda bir Pazar Testi sürecine gireceği ve miktarların revize edileceği belirtilmiş ise de, söz konusu 5 yıl boyunca kullanılmayan veya garanti miktarların altında kalan hizmetler için ödeme yapılacağı göz önüne alındığında etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde ihtiyaç analizinin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

2) Kamu idaresince sözleşmelerde bulunan hatalı atıfların düzeltilmesine yönelik çalışmalar yapıldığı belirtildiğinden bu konuda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

3) İdare tarafından verilen cevapta bulguda yer verilen hususun düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınacağını ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

4) İdarece, ihale dokümanlarının "veri odası" adı altında 24.10.2018 tarihinde bir tutanak ile teslim edildiği belirtilmiştir. Ancak İdarece ihale dokümanları "veri odası" adı altında teslim edilmediği gibi yazılı veya herhangi bir başka şekilde de teslim edilmemiştir. Denetim ekibince, İdareden bilgi ve belge teslim alırken veya idareye bilgi ve belge teslim ederken ilke olarak iki nüsha tutanak düzenlenmekte ve bir örneği tarafımızca muhafaza edilmektedir. İdarenin cevabında adı geçen tutanak, tarafımızda bulunan tutanaklar içinde yer

almamakta olup, idare tarafından kanıtlayıcı belge olarak da sunulmamıştır.

5) İdarece verilen cevapta idare borç üstlenimi sürecinin idarenin inisiyatifine bırakıldığı ifade edilmiş ancak hiçbir hukuki dayanak gösterilmemiştir. Bulguda bahsedilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, borç üstlenimi konusunda tek yetkili makam Bakanlar Kurulu (09.07.2018 tarihinden itibaren Cumhurbaşkanı) olarak belirlenmiştir ve bu konuda herhangi bir istisna hükmüne yer verilmemiştir. Bu itibarla, borç üstlenimi taahhütlerinin bulguda zikredilen mevzuata uygun olarak yüklenilmesi ve yine mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilerek raporlanması gerektiği düşünülmektedir.

6) İdare cevabında, cerrahi setlerin bilimsel görüşlere dayalı optimal malzemeler olduğu ifade edilmişse de, yapılan incelemede, şehir hastanelerindeki cerrahi setlerin hem nitelik hem nicelik yönünden yeterli olmaması nedeniyle kapanan hastanelerden çok sayıda cerrahi setin sağlık personeline şehir hastanelerine getirildiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bazı görevli şirketler tarafından tedarik edilen cerrahi setlerin bir kısmının kullanılmadığına dair doktorlar tarafından düzenlenen tutanaklar bulunmaktadır. Bu nedenle cerrahi setlerin kalitesi ve standardına ilişkin düzenlenen tutanakların dikkate alınması önerilmektedir.

7) Kamu idaresi gönderdiği cevapta, idare tarafından onaylı uygulama projesinde tüp bebek biriminin yer aldığı, bu birimin laboratuvar hizmeti kapsamında alınmış olan tüp bebek hizmetinin aslında androloji laboratuvar hizmetinin sunumu olduğu ifade edilmiş olmakla birlikte, bulguda uygulama projesinde tüp bebek biriminin olup olmadığı irdelenmemiş bu hizmetin sunulmamış olmasına rağmen hizmet garanti bedelinin ödendiği belirtilmiştir.

Ayrıca İdare tarafından görevli şirketin teslim etmekle yükümlü olduğu tıbbi cihazın sağlık tesisine getirilmediği kabul edilerek düzeltici işlemlerin yapılacağı beyan edilmiştir.

Söz konusu husus ile ilgili olarak hizmet alınmadığı halde hizmet için öngörülen hizmet garanti bedelleri ödenmektedir.

Şirketin taahhüdünü yerine getirmemesi nedeniyle idarenin hizmet almamasına rağmen garanti bedeli adı altında ödeme yapması suretiyle uğradığı zararın tazminine ve idarece belirtilen düzeltici işlemin niteliğine yönelik herhangi bir bilgi sunulmamıştır.

8) İdarece verilen cevapta, hastane açılmadan önce kabul aşamasında HBYS Hizmetleri devreye alınıp tüm işletme senaryoları kapsamında sistem kontrol ve doğrulama

çalışmalarının tamamlandığı, taşınan hastanelerin de HBYS sistemine entegrasyonunun sağlandığı ve tüm işletme senaryoları da kontrol edilerek oluşturulan komisyonca kabulü yapıldıktan sonra sağlık hizmeti sunumuna başlandığı ifade edilmiş ise de, yapılan yerinde denetimlerde, öğrenme eğrisi döneminde bulunan şehir hastanelerinin HBYS sistemlerine ilişkin MYM tarafından hesaplanan hizmet hata puanlarının yüksek olduğu görülmüştür.

9) İdarenin cevabında kullandığı “ruhsat” ifadesinden yapı kullanım izin belgesinin mi ve yahut yapı ruhsatının mı anlaşılması gerektiği net değildir. Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’nin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde Yapı Kullanım İzin Belgesi, “Yapının ruhsat eki projelerine uygun olarak tamamlandığını gösteren, yapının kullanımına izin veren, Ek-9’da yer alan forma uygun olarak düzenlenen, onaylı belge” olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca aynı yönetmeliğin “Yapı Kullanım İzni” başlıklı 64’üncü maddesinin 3’üncü ve 4’üncü fıkralarında; mal sahibinin müracaatı üzerine ruhsat vermeye yetkili idarece, yapının ruhsat ve eklerine, fen ve sağlık kurallarına uygun olarak tamamlanıp tamamlanmadığının belirleneceği ve yapının mevzuata uygun olması halinde 30 gün içinde yapı kullanma izin belgesinin verileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, şehir hastanelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat uyarınca alınması gereken lisans, izin ve raporların fiili tamamlama tarihinden önce alınmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

10) İdare tarafından verilen cevapta uygulama projelerinde ticari alanların net bir şekilde belirtildiği beyan edilmiş ise de, yerinde yapılan denetimlerde hizmete açılan şehir hastanelerinde uygulama projeleri temin edilemediğinden ticari alanlara ilişkin değerlendirme yapılamamış, temin edilebilen bir şehir hastanesine ait uygulama projesinin değerlendirilmesi sonucunda uygulama projesinde ticari alan olarak belirtilmeyen sahaların da ticari alan olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

11) İdare tarafından verilen cevapta İdare tarafından onaylı olan listeler üzerinde kabul işlemleri yapılmakta olduğu ve uygulamada işbu onaylı Ek-13 listesinin geçerli olduğu beyan edilmiştir. Yerinde yapılan denetimlerde idarenin ifade ettiği onaylı Ek-13 listesinden farklı listelerin bulunduğu, söz konusu listede bulunan tıbbi cihaz ve mefruşatlarla sağlık tesislerindeki tıbbi cihaz ve mefruşatlarda farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

12) İdare tarafından verilen cevapta, şirket tarafından tedarik edilen tıbbi cihazların bilimsel kurullarca tespit edilen tıbbi cihazlar olduğu ve uzman komisyonlarca kabullerinin yapıldığı ifade edilmiştir. Ancak yapılan incelemede, şehir hastanelerindeki tıbbi cihazların hem nitelik hem nicelik yönünden yeterli olmaması nedeniyle kapanan hastanelerden çok sayıda tıbbi cihazın şehir hastanelerine getirildiği görülmüştür. Bununla birlikte, görevli şirket

tarafından tedarik edilen bazı tıbbi cihazların kullanılmadığına dair doktorlarca düzenlenen tutanaklar bulunmaktadır.

13) İdare tarafından verilen cevapta, sözleşmenin 28'inci maddesi kapsamında tespit edilen kabul eksiklikleri, sağlık tesisinde verilen sağlık hizmetinin sunulmasını olumsuz etkileyecek nitelikte olmamakla birlikte, işletme döneminde belirlenen süreler içerisinde bu eksikliklerin tamamlandığı ifade edilmiştir. Söz konusu kabul eksikliklerinin sağlık hizmeti sunumunu olumsuz etkileyecek nitelikte olmadığını ifade edilmişse de, bazı şehir hastanelerinde TPN ünitesi, KVC ameliyathane bölümü, yanık yoğun bakım ünitesi ve yanık ameliyathane bölümü, gibi doğrudan sağlık hizmeti ile ilgili bölümlerin hastaneler açıldıktan sonra yapım işlerinin devam ettiği yerinde yapılan inceleme ve denetimlerde tespit edilmiştir.

14) İdare tarafından verilen cevapta, hastane işletmeciliği konusunda birikmiş tecrübesinin bulunduğunu ve dolayısıyla kurumsal hafızasının sağlam olduğunu ifade etmiştir. Sağlık Bakanlığının geleneksel hastane işletmeciliği ve tıbbi alanlardaki tecrübesi yadsınamaz bir gerçek olmakla birlikte, şehir hastanelerinin ülkemizde yeni bir model olması nedeniyle bu konuda koordinasyon ve uzmanlaşmaya ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte sık personel değişikliği uzmanlaşmayı ve kurumsal hafızanın oluşmasını engellemektedir.

15) İdare tarafından verilen cevapta, personele sözleşme hukuku ile finans konularında eğitimlerin verildiği ve halihazırda da taşra teşkilatı tarafından ihtiyaç duyulduğunda destek verildiği ifade edilmişse de taşra teşkilatınca çözümlenemeyen ve tereddüt edilen hususlarda Bakanlık talimat ve/veya görüşüne ihtiyaç duyulmasına rağmen, Bakanlığın çeşitli birimlerince yanıt verilmediği veya yanıt verilmekle birlikte zamanında ve yeterli açıklıkta görüş ve yönlendirme yapılmadığı resmi yazışmaların incelenmesinden anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki tüm açıklamalar doğrultusunda, sadece Sağlık Bakanlığı Yatırımlar Genel Müdürlüğünün değil, şehir hastaneleri olarak adlandırılan sağlık tesislerinin planlama aşamasından başlayarak sözleşme süresince mevzuatta belirtilen iç kontrol hükümleri doğrultusunda iş akış şemalarının oluşturulması, hassas görevlerin tanımlanması ve riskleri tespit edecek bir kontrol sisteminin kurularak güncel bilgi, belge ve dokümanların sorumlu birimlere zamanında verilmesinin sağlanması gerekmektedir.



---

---

**BULGU 2: İdarece Usule Uygun Olmayan Borç Üstlenimi Taahhüdünde Bulunulması ve Muhasebeleştirilip Raporlanmaması**

Şehir hastaneleri sözleşmelerinin eklerinde yer alan hükümlerden, görevli şirketlerin, bu projeler nedeniyle finansman sağlayıcılarına ödemekle yükümlü oldukları anapara, faiz ve benzeri giderler için idare tarafından, yetkisi olmadığı halde, üstlenim taahhüdünde bulunulduğu ve bu işlemin mali tablolara yansıtılmadığı görülmüştür.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Yetki" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Türkiye Cumhuriyeti adına Devlet iç borcu ve Devlet dış borcu almaya, Hazine geri ödeme garantisi, Hazine karşı garantisi vermeye ve verilen garantilerin şartlarında değişiklik yapmaya, dış finansman temini izni vermeye hibe almaya, dış finansman imkânlarını dış borcun devri, anlaşmanın mali şartlarına bağlı kalarak dış borcun ikrazı, dış borcun tahsisi yoluyla kullandırmaya ve yeni malî yükümlülük yaratmaya, bu borç ve yükümlülükler ile bunlardan kaynaklanan Hazine alacaklarını yönetmeye (Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu) Bakan yetkilidir.*" ifadesi yer almaktadır.

Aynı Kanun'un "Borç Üstlenimi" başlıklı 8/A maddesinde, 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hükümlerine göre gerçekleştirilecek, yatırım ve hizmetlere ilişkin uygulama sözleşmelerinde, sözleşmelerin süresinden önce feshedilerek tesisin ilgili idareler tarafından devralınmasının öngörülmesi hâlinde, söz konusu yatırım ve hizmetler için yurt dışından sağlanan finansmanın ve varsa bu finansmanın teminine yönelik türev ürünlerden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere, mali yükümlülüklerin Hazine Müsteşarlığı tarafından üstlenilmesine karar vermeye, üstlenime konu mali yükümlülüklerin kapsam, unsur ve ödeme koşullarını belirlemeye ve teyit edilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemeye, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için, Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanın teklifi üzerine, Bakanlar Kurulunun<sup>4</sup> yetkili olduğu, ifade edilmektedir.

Söz konusu Kanun hükmüne dayanılarak yayımlanan, Hazine Müsteşarlığı Tarafından Gerçekleştirilecek Borç Üstlenimi Hakkında Yönetmelik'te borç üstlenimi sürecine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre, ilgili idare ihale şartnamesini yayımlamadan önce,

---

<sup>4</sup> 700 sayılı KHK'nin 141'inci maddesiyle, "Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu" ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir.

sözleşme taslağını Hazine Müsteşarlığına sunmak durumundadır. Müsteşarlığın uygun görüşünün ardından, borç üstlenimine ilişkin temel hususlar, Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın teklifi ile Bakanlar Kuruluna sunulur. Bakanlar Kurulunun olumlu kararı sonrasında, idare ihaleyi yapar ve sözleşme imzalanmadan önce sözleşme taslağı tekrar Hazine Müsteşarlığına gönderilir. Müsteşarlık, borç üstlenimi ile ilgili hükümleri değerlendirip uygun görüş vermesi halinde, borç üstlenimine ilişkin hususlar, tekrar Bakanlar Kuruluna sunulur ve olumlu karar verilmesi halinde borç üstlenim taahhüdünü ifade eden anlaşma imzalanır.

Şehir hastaneleri sözleşmelerine ekli “Sona Ermede Tazminat” başlıklı EK-23’te, idarenin sözleşme hükümlerini ihlali veya idarenin sözleşmeyi haksız feshi veya ihtiyari sona erme, şirketin sözleşme hükümlerini ihlali veya şirketin sözleşmeyi haksız feshi ile işlerin belli süreyi aşacak şekilde askıya alınması hallerinde, sözleşmeye taraf şirketin erken fesih sonucunda, sözleşme kapsamındaki projenin finansmanı ile bağlantılı köprü kredisi dâhil olmak üzere, kendisine finansman sağlayanlara ödemekle yükümlü olduğu anapara, faiz, sigorta, finansman giderlerinin (her türlü hedging vesair bağlı anlaşmaları ve sözleşmelerin bozma bedel ve masrafları dâhil olmak üzere) idare tarafından, finansman sağlayanlara ödeneceği taahhüt altına alınmıştır.

Buna karşılık, şehir hastanelerine ilişkin sözleşmelerin 50’nci maddesinde, EK-23 hükümlerinin uygulanmasını müteakip, sözleşme kapsamında yapılan tesisin idareye devredileceği belirtilmiştir.

Sözleşme ve ekinde yer alan bu hükümler dikkate alındığında, yapılan işlem, fiilen 4749 sayılı Kanun’un “Borç Üstlenimi” başlıklı 8/A maddesinde tarif edilen borç üstlenimi taahhüdü işlemi olduğu için buna ilişkin yetki, mevcut kanuna istinaden sadece Cumhurbaşkanı tarafından kullanılabilir.

Denetimler sırasında istenilen bilgi ve belgeler Bakanlık tarafından sunulmamakla birlikte, 2017 yılı Denetim Raporuna İdarece verilen cevapta; şirketin kusuru nedeniyle ortaya çıkabilecek bir fesih durumunda kullanılan kredilerin tahakkuk etmiş bütün finans giderleri ile birlikte defaten geri ödenmesini getirecek bir sonucun ortaya çıkabilmesinin ihmal edilebilir bir olasılıkla da olsa teoride mümkün olduğu, ayrıca sözleşme hükümleri gereği bir fesih durumunun ortaya çıkmasının, mevcut kredilerin defaten ödenmesini gerektirecek şekilde gerçekleşme olasılığının yüksek bir koşullu yükümlülük gibi değerlendirilmesinin gerçekçi görülmediği ifade edilmiştir.

Söz konusu açıklamalardan 4749 sayılı Kanun'da tarif edilen borç üstlenim taahhüdüne ilişkin sürecin takip edilmediği ve Kanun'a aykırı olarak borç üstlenimi taahhüdünde bulunduğu anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, yapılan borç üstlenimi taahhüt işleminin 934-Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabı ve 935-Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabı kullanılarak muhasebe kayıtlarına alınması gerekirken, bu işlemin de yapılmayarak kayıt dışı bırakıldığı ve raporlanmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, şehir hastaneleri sözleşmelerinde yer alan hükümlerden, idarenin, yetkisi olmadığı halde fiilen borç üstlenimi taahhüdünde bulunduğu, bu taahhüde ilişkin hükümlerin yetkili olmayan makamlarca imza altına alındığı değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, söz konu taahhüt işlemlerine ait muhasebe kayıtları da bulunmamaktadır.

Bu itibarla, mali tabloların yükümlülükleri doğru, tam ve gerçeğe uygun değerleri gösterebilmesi için borç üstlenim taahhütlerinin ilgili mevzuata uygun olarak üstlenilmesi ve bu işlemlerin de zamanında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “İlgili madde hükümlerine göre borç üstlenimi süreci İdarenin inisiyatifine bırakılmıştır.” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** İdare tarafından verilen cevapta, idare borç üstlenimi sürecinin idarenin inisiyatifine bırakıldığı ifade edilmiş ancak hiçbir hukuki dayanak gösterilmemiştir. Bulguda bahsedilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere, borç üstlenimi konusunda tek yetkili makam Bakanlar Kurulu (09.07.2018 tarihinden itibaren Cumhurbaşkanı) olarak belirlenmiştir ve bu konuda herhangi bir istisna hükmüne yer verilmemiştir. Bu itibarla, borç üstlenimi taahhütlerinin bulguda zikredilen mevzuata uygun olarak yüklenilmesi ve yine mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilerek raporlanması gerektiği düşünülmektedir.

### **BULGU 3: Şehir Hastanesi Sözleşmelerinde, Görevli Şirketin Sorumluluğuna Gidilebilmesi İçin İdareye İspat Yükümlülüğü Getirilmesi**

Sözleşmenin, tarafların sorumluluk hallerini düzenleyen, “Tazminat ve Sorumluluk” başlıklı 14'üncü maddesinde, birbirine benzer iki durumda şirketin sorumluluğuna gidilmesi için kesinleşmiş mahkeme kararı aranırken, idarenin sorumluluğuna gidilmesi için böyle bir şartın aranmadığı ve doğrudan idarenin sorumluluğuna gidilmesine imkân tanındığı

anlaşılmaktadır.

Sözleşmenin “Şirket’in Tazminat Yükümlülüğü” başlıklı 14.1’inci maddesinin (c) ve (d) fıkraları;

*“c. Şirket’in veya Şirket Tarafı’nın hareketinden veya ihmalden kaynaklanan ve İdare’nin malvarlığında oluşan maddi kayıp veya hasara ilişkin kesinleşmiş bir mahkeme kararından kaynaklanan,*

*d. Şirket’in veya Şirket Tarafı’nın işbu Sözleşme hükümlerini ihlali veya kusuru sebebiyle herhangi bir üçüncü kişinin malvarlığında oluşan kayıp veya hasara ilişkin kesinleşmiş bir mahkeme kararından kaynaklanan”,*

Yine sözleşmenin “İdare’nin Tazminat Yükümlülüğü” başlıklı 14.2’nci maddesinin (c) ve (d) fıkraları,

*“c. Sağlık Tesisleri’nin herhangi bir kısmında veya Şirket malvarlığında oluşan ve İdare’nin veya İdare Tarafı’nın işbu Sözleşme hükümlerini ihlalinden veya ihmalden veya kusurundan kaynaklanan maddi kayıp veya hasardan,*

*d. Herhangi bir üçüncü kişinin malvarlığında oluşan ve İdare’nin veya İdare Tarafı’nın işbu Sözleşme’deki hükümlerini ihlalinden veya ihmalden veya kusurundan kaynaklanan kayıp veya hasar”*

şeklinde düzenlenmiştir.

Maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarında yer alan (c) ve (d) bentlerinde sayılan hallerde, şirketin sorumluluğuna gidilmesi için kesinleşmiş bir mahkeme kararı aranırken, idarenin sorumluluğuna gidilmesi için mahkeme kararı öngörülmemiş, doğrudan idarenin sorumluluğuna gidilme imkânı tanınmıştır.

Bu itibarla, şehir hastanesi sözleşmelerinde, tarafların sorumluluklarını düzenleyen hükümler uyarınca görevli şirketin sorumluluğuna gidilebilmesi için kesinleşmiş mahkeme kararı gerekirken, İdarenin sorumluluğuna gidilebilmesi için kesinleşmiş mahkeme kararı aranmamasının hakkaniyet ve kamu yararına aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle, sözleşmedeki düzenlemelerin genel hukuk hükümlerine aykırı olamayacağı dikkate alındığında idarenin genel hükümler çerçevesinde kamu menfaati gereği hukuki uyumsuzluk süreci takip edileceğini ifade etmiştir. Bu kapsamda idarenin sorumluluğuna doğrudan başvurulması durumunda İdarenin aslında genel hukuk

hükümlerine göre haklı olduğu ve sorumluluğunda olmayan hususlarda herhangi bir yükümlülüğü olmadığı hallerde de tarafların doğrudan kesinleşmiş mahkeme kararına göre hareket etmeleri gerektiği; ayrıca ülkemizdeki mahkeme kararlarının kesinleşmesi yılları aldığı için bu belirsizlik durumu kreditorlerin risk faktörü olarak görmesine neden olduğu, bu durumun finansman maliyetini arttırdığını ve bunun da ihale döneminde şirket tekliflerine yansıtacağı için kamu zararının oluşmasına neden olduğunu ifade etmiştir. Sonuç olarak ise yargılama sürecinin ardından idarenin şirkete fazla bir ödeme yaptığının anlaşılması durumunda, bu ödemenin yasal faiz işletilerek şirketten geri alınacağı düşünüldüğünde idare aleyhine bir durum olmadığı, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta bulgunun esasına ilişkin bir itirazda bulunmayarak, görevli şirketin kreditorlere karşı yükümlülüklerinin riske girmemesi amacıyla bulgu konusu hükmün sözleşmede yer aldığını, ayrıca genel hukuk kurallarına dayanarak idare lehine mahkemeye başvurma yolunun her zaman açık olduğunu belirtmiştir.

Bulguda bahsedilen husus da tam olarak, kreditorlerin menfaatinin kamunun menfaatinin önüne geçmesidir. Görevli şirketin menfaatlerinin mahkeme kararı gerektirecek derecede korunmasına karşılık kamunun menfaatleri için böyle bir koruma öngörülmemesi, taraflardan birinin kamu tarafı olmadığı varsayılsa dahi, sözleşmenin iki tarafın menfaatlerini eşit şekilde ve adaletli biçimde korunmamasına neden olmaktadır.

Bu itibarla, şehir hastanesi sözleşmelerinde, tarafların sorumluluklarını düzenleyen hükümler uyarınca görevli şirketin sorumluluğuna gidilebilmesi için kesinleşmiş mahkeme kararı gerekirken, İdarenin sorumluluğuna gidilebilmesi için kesinleşmiş mahkeme kararı aranmamasının hakkaniyet ve kamu yararına aykırı olduğu ve benzer sözleşmelerde bu hususun gözetilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 4: Hizmete Giren Şehir Hastanelerine ait Sözleşmelerde Nüsha Farklılıkları, Atıf Hataları ve Mahiyeti Belirsiz Hükümlerin Bulunması**

Hizmete giren şehir hastanelerine ilişkin temin edilen sözleşme ve eklerinin incelenmesi neticesinde; sözleşme nüshalarında farklılıklar bulunduğu, sözleşmede değişiklik yapılmasını düzenleyen EK-22'nin madde metinlerinde yer almayan hükümlere atıf yapıldığı ve öğrenme eğrisi döneminde uygulanmayacağı belirtilen revizyonun mahiyetinin belirsiz olduğu görülmüştür.

**a) Sözleşme Nüshalarında Farklılıklar Bulunması**

Mülga Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu<sup>5</sup> tarafından, denetim ekibine sunulan Yozgat Şehir Hastanesine ait sözleşme nüshasında 66 ve 67'nci maddelerin yer almadığı, ancak mahallinde temin edilen sözleşme nüshasında bu maddelerin bulunduğu görülmüştür. Mahallinden temin edilen Yozgat Şehir Hastanesine ait sözleşme nüshasında, 66'nci madde "Masraflar ve Giderlere" ilişkin olup, 67'nci madde de "Uygulanacak Hukuk"u düzenlemektedir. Denetim ekibine sunulan sözleşme nüshası ile mahallinde bulunan sözleşme nüshasının farklı olması, hangi sözleşmenin uygulamaya esas olduğu konusunda belirsizliğe sebep olmaktadır.

Bu itibarla, sözleşme nüshalarındaki farklılıkların giderilmesi ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yapılan değişikliklerin ilgililerce takip edilebilmesi için tedbir alınması gerekmektedir.

**b) Sözleşmede Değişiklik Prosedürünü Düzenleyen EK-22'de Yer Alan Atıfların, Madde Metinlerinde Bulunmaması**

Sözleşmelerde yapılacak değişikliklerin usulünü düzenleyen "Değişiklik Prosedürü" başlıklı EK-22'nin madde metinlerinde yer almayan hükümlere atıflar yapıldığı görülmüştür.

EK-22'nin, "Tanımlar" kısmında "nitelikli değişiklik" tarifinde atıf yapılan EK-22'nin 1'inci Bölümünde, 4.3'üncü madde bulunmamaktadır. EK-22'nin 4'üncü Bölüm 2.1. maddesinde atıf yapılan "2'nci Bölümde 6.2'nci madde" bulunmamaktadır. Ayrıca EK-22'nin çeşitli maddelerinde atıf yapılan 2'nci Bölüm 3.1.3 (b) bendi bulunmamaktadır. Ekler arasındaki atıflarda da benzer tutarsızlıklar bulmak mümkündür. Diğer taraftan söz konusu Ek'in 1'inci Bölümünde "nitelikli değişiklik" tanımında yer alan "*Sözleşme'nin 32.4'üncü maddesi uyarınca Yöntem Beyanları'ndaki herhangi bir revizyon Nitelik Değişimi olarak değerlendirilmeyecektir.*" ifadesi ile de neyin kastedildiği tam olarak anlaşılammıştır.

Bu itibarla, sözleşmede değişiklik prosedürünü düzenleyen EK-22'deki belirsizliklerin, sözleşme değişikliklerinde hukuki ihtilaflara sebep olabileceği değerlendirilmektedir.

---

<sup>5</sup> 694 sayılı KHK ile 2017 yılında ilga edilmiş ve Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır.

**c) Öğrenme Eğrisi Döneminde Uygulanmayacağı Belirtilen Revizyonun Mahiyetinin Belirsiz Olması**

Sözleşmenin “Ödeme Mekanizması” başlıklı EK-18’inde, “Öğrenme Eğrisi Döneminde”, “Kullanım Bedeli (KB)” ve “Hizmet Ödemesi”nde uygulanmayacağı belirtilen “revizyonun” mahiyeti anlaşılamamaktadır.

“Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemesi”nin nasıl yapılacağı “Ödeme Mekanizması” başlıklı EK-18’de tarif edilmiştir. EK-18’in “3.3.1 Kullanım Bedelinin Hesaplanması” ve “Hizmet Ödemesi”nin hesaplanmasına ilişkin “4.4 Hesaplama” başlıklı bölümlerinde, “Öğrenme Eğrisi Dönemlerinde” yapılacak ödemelerden “...aşağıda bahsedilen şekilde herhangi bir Kesinti veya revizyon” yapılamayacağı ifade edilmektedir.

“Öğrenme Eğrisi Dönemi” her bir “Aşama Fiili Tamamlama Tarihi”nden başlayan 6 (altı) aylık süre zarfı ile yeni bir Alt Alt Yüklenici’nin atanmasından itibaren yeni Alt Alt Yüklenici’nin ilgili Hizmetleri devralabilmesi için geçen 3 (üç) aylık dönemi ifade etmektedir. EK-18’in tanımlar bölümünde, bu dönemde “Kesinti” veya “Hata Puanı” uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca “Kesinti”nin ve “Hata Puanı”nın tanımı da yapılmıştır. “Hata Puanı”nın ödemeye bir etkisi bulunmamakta, “Kesintiler”in ise bulunmaktadır. “Kesintiler”, “...bir Hizmet Hatası’nın meydana gelmesi halinde, Hizmet Ödemeleri’nden yapılan, herhangi bir Kullanım Hatası’nın meydana gelmesi halinde, öncelikle Hizmet Ödemeleri’nden, Hizmet Ödemeleri’nden yapılacak Kesinti’nin yeterli olmaması durumunda Kullanım Bedeli’nden yapılan kesintileri ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Revizyonun tanımı ise gerek “Tanımlar ve Sözleşmenin Yorumlanması” başlıklı EK-1’de, gerekse de EK-18’in tanımlar bölümünde yer almamaktadır. Öte yandan EK-18’de “3.3.2 Kullanım Bedelinin Revizyonu” başlıklı bir madde bulunmaktadır. Maddede Kullanım Bedeli’nin, Hesaplama Tarihi’nden önceki her bir üç aylık dönemin enflasyon oranları baz alınarak “...revize edilece(ği)”, “artışın yapılacağı tarihteki Döviz Kuru Sepeti’ndeki (“DKR”) Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (“TCMB”) döviz alış kurları üzerinden hesaplanan artış, işbu Ek 18’in ... Madde 3.3.1’deki formülde belirtildiği şekilde Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayınlanan TÜFE ve ÜFE’nin aritmetik ortalaması üzerinden hesaplanan artıştan büyükse, düzeltme katsayısı(nın) ... Madde 3.3.1’de gösterilen formüle çarpan olarak eklen(eceği)” belirtilmiştir.

Eğer Öğrenme Eğrisi Dönemlerinde yapılacak kullanım bedeli ödemelerinden “revizyon yapılamaz” ibaresi ile kastedilen “3.3.2 Kullanım Bedelinin Revizyonu” başlıklı maddenin uygulanmayacağı ise, bu durumda söz konusu madde “3.1. Tanım ve Esas Alınan Miktar” başlıklı maddenin ikinci paragrafında yer alan “Şirket’e ödenecek ilk Kullanım Bedelinin hesaplanması maksadı ile Orijinal KB’nin, işbu Ek 18 ... Madde 3.3.1’deki endeksleme oranı uygulanmak suretiyle uyarlanacağı hususunda mutabık kalınmıştır.” ibaresi ile çelişmektedir. Diğer taraftan madde başlıklarının sözleşmenin yorumlanmasında dikkate alınmayacağı, bu nedenle de madde 3.3.2’nin uygulanamayacağı gibi bir mananın çıkmayacağı ifade edilebilecekse de “...aşağıda bahsedilen şekilde herhangi bir Kesinti veya revizyon yapılamaz.” ibaresinde de vurgulandığı üzere, kullanım bedelinin revizyonunda doğrudan bahsedilen tek yer madde 3.3.2’nin başlığıdır.

Diğer taraftan, “Hizmet Ödemelerine” ilişkin olarak EK-18’in “4.4 Hesaplama” başlıklı maddesinde de “revizyon” yapılamayacağı ifade edilmiş, ancak burada da revizyona ilişkin açıklama bulunmamaktadır.

Bu itibarla, revizyon tanımının açıkça yapılmaması, “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”nin hesabına ilişkin hukuki ihtilaflara ve sözleşmelerin mahallinde uygulanması esnasında farklılıklara yol açabileceğinden, söz konusu tanımın açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında; a)** Sözleşme nüshalarındaki farklılıklar ve/veya eksikliklerin idarece incelendiği ve tespit edilen eksikliklerin yüklenicilere bildirildiğini belirtmiştir.

**b)** Sözleşmelerde bulunan hatalı atıfların düzeltilmesine yönelik çalışmalar İdarece tamamlandığını ve sözleşmelerin bu doğrultuda revize edilmesine yönelik taraflar arasında müzakerelerin sürdüğünü belirtmiştir.

Sözleşmede değişiklik prosedürünü düzenleyen Ek-22’nin madde metinlerinde hatalı atıflar bulunması hususuna ilişkin özetle; Sözleşmede bulunan hatalı atıfların düzeltilmesine yönelik çalışmaların sürdürüldüğü, sözleşmelerin bu doğrultuda revize edileceği, belirtilmiş ve ayrıca “Nitelikli Değişiklik” tanımında “Sözleşme’nin 32.4. maddesi uyarınca Yöntem Beyanları’ndaki herhangi bir revizyon Nitelikli Değişiklik olarak değerlendirilmeyecektir.” ifadesi ile neyin kastedildiği açıklanmıştır. Buna göre Yöntem Beyanları’nda İdare’nin yapacağı değişiklikler Nitelikli Değişiklik olarak kabul edilmeyecek ve yapılan değişiklikler çerçevesinde Ek-22’de (Değişiklik Prosedürü) Bölüm 4 (Genel Prosedür) hükümleri



çerçevesinde revize hizmet maliyetinin hesaplanmayacağı ve Şirket Yöntem Beyanları'nda yapılabilecek değişikliklerden ötürü hizmet sunumunda ortaya çıkabilecek ek maliyetleri Şirketin üstleneceği belirtilmiştir.

c) Öğrenme eğrisi döneminde uygulanmayacağı belirtilen revizyonun mahiyetinde belirsizlik olması hususuna ilişkin ise özetle; Öğrenme Eğrisi Dönemi boyunca Şirket'ten Kullanım veya Hizmet Hatası'na yönelik Kullanım Bedeli'nden veya Hizmet Bedeli'nden bir kesinti yapılmayacağı ve *“ilgili dönemlere ait Kullanım Bedeli ve Hizmet Bedeli'nden kesinti yapılması suretiyle revizyon yapılmaması hükmü”* sözleşmelerin Ek-18 (*Ödeme Mekanizması*) başlıklı ekinde yer aldığı, Şirketlerin altı aylık dönemde yatırımlarını ve işletme sürecini gereği gibi ifa etmeleri ile birlikte ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik durumun göz önüne alınması ile Firmaların tekliflerine esas Finansal Modellerinde, Öğrenme Eğrisi Döneminde güncelleme yapılarak Kullanım Bedeli ödeneceği hususunun düzenlendiği, denilmektedir.

#### ***Sonuç olarak;***

a) Sözleşme nüshalarında farklılıklar bulunması hususuna ilişkin olarak Denetim ekibine sunulan sözleşme nüshası ile mahallinde bulunan sözleşme nüshasının farklı olması, hangi sözleşmenin uygulamaya esas olduğu konusunda belirsizliğe sebep olduğundan, belirsizliklerin giderilerek, değişikliklerin ilgililerce takip edilebilmesi için tedbir alınması gerekmektedir.

b) Sözleşmede değişiklik prosedürünü düzenleyen EK-22'deki belirsizliklerin, sözleşme değişikliklerinde hukuki ihtilaflara sebep olabileceği değerlendirilmektedir.

c) Öğrenme eğrisi döneminde uygulanmayacağı belirtilen revizyonun mahiyetinde belirsizlik olması hususuna ilişkin ise Kamu İdaresi cevabında; Firmaların tekliflerine esas Finansal Modellerinde, Öğrenme Eğrisi Döneminde güncelleme yapılarak Kullanım Bedeli ödeneceği hususunun düzenlendiği belirtilmişse de Finansal Modeller Sayıştay'a sunulmadığı için bu konuda herhangi bir değerlendirme yapılamamaktadır. Diğer taraftan cevaptan anlaşıldığı üzere revizyon *“ilgili dönemlere ait Kullanım Bedeli ve Hizmet Bedeli'nden kesinti yapılması suretiyle revizyon yapılmaması”* olarak değerlendirilmekte ve uygulanmaktadır. Halbuki bulguda da belirtildiği üzere *“Ödeme Mekanizması”* başlıklı Ek 18'de *“...Öğrenme Eğrisi Dönemi'nde ödemelerde aşağıda bahsedilen şekilde herhangi bir Kesinti veya revizyon yapılamaz...”* denilmiştir. Dolayısıyla revizyonun *“Kesinti”* dışında bir mana ifade ettiği kanaati oluşmaktadır. Bu tür çelişkili ve anlaşılmasız ifadelerin sözleşmelerin uygulanmasını

güçleştireceği mütalaa edildiğinden, bu tür ifadelerin tespit edilerek açıklığa kavuşturulması ve takip eden/edecek sözleşmelerde yukarıda belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, revizyon tanımının açıkça yapılmaması, “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”nin hesabına ilişkin hukuki ihtilaflara ve sözleşmelerin mahallinde uygulanması esnasında farklılıklara yol açabileceğinden, söz konusu tanımın açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

#### **BULGU 5: Şehir Hastanelerine İlişkin Sözleşmelerde Yer Alan Bazı Hükümlerin 6428 sayılı Kanun Hükümlerine Aykırı Olması**

Hizmete açılan şehir hastanelerinin yerinde incelenmesi sonucunda, bu hastanelere ait sözleşme ve eklerinin, çeşitli nedenlerle değiştirildiği görülmüştür.

Bu kapsamda aşağıda açıklandığı şekilde yapılan bazı değişikliklerin idare aleyhine olduğu, ihale ilan tarihinde yürürlükte olmayıp şu anda yürürlükte olan mevzuata aykırı bazı sözleşme hükümlerinin ise uygulanmaya devam edildiği tespit edilmiştir.

a) “Kullanım Bedeli” hesaplanırken, şirket tarafından döviz cinsinden sağlanan kredilerin yanı sıra, sözleşme gereği şirketin sağlamak zorunda olduğu öz kaynak tutarı için de döviz kuru fiyat güncellemesi yapıldığı görülmüştür.

Faaliyette bulunan sekiz şehir hastanesinin kullanım bedelleri hesaplanırken, şirketin sağlamakla yükümlü olduğu öz kaynak tutarı için de, yurtiçi fiyat endekslerine göre yapılan güncellemelerin yanı sıra, döviz kuru düzeltme katsayısının da uygulanmasına imkân tanındığı anlaşılmaktadır.

6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 6’ncı maddesinde, şirketin yapım işleri için tahsis edeceği öz kaynak oranının, yatırım dönemi süresince, sözleşmede belirtilen dönemsel yatırım tutarının yüzde yirmisinden az olamayacağı ifade edilmiş, alt mevzuat ve yönetmeliklerde de aynı oranda öz kaynak yükümlülüğüne ilişkin ifadelere yer verilmiştir.

Söz konusu Kanun’un 5’inci maddesinde, şirketin yabancı para ile borçlanması ve maddede sayılan diğer şartların da gerçekleşmesi halinde, borçlanma oranında döviz kuru düzeltme katsayısı ile güncellenmiş tutarın, “Kullanım Bedeli”ne ekleneceği ifade edilmiştir.

Bu madde hükmü, hesaplanacak “Kullanım Bedel”lerinde sadece borçlanma oranında döviz kuru düzeltme katsayısının uygulanmasına imkan tanımaktadır. Kanun’da şirketin sağlamak zorunda olduğu öz kaynak tutarı için fiyat farkı ödenmesi öngörülmemiştir.

2018 yılında faaliyette olan şehir hastanelerini, ihale ilan tarihinin, Kanun’un yürürlük tarihinden önce olması nedeniyle, söz konusu ihaleler 6428 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmese bile, mevcut uygulamanın söz konusu Kanun’a aykırı olmasının yanı sıra, Türk parası ile konulan sermaye tutarının döviz kuru artışına karşı da korunmasının genel kamu uygulamalarına aykırı olduğu düşünülmektedir.

**b)** Tahkim yerine ilişkin hükümlerin, sözleşmelerin imzalandığı tarihte yürürlükte olan Kanun'a ve şu an yürürlükte bulunan Yönetmelik'e uygun hale getirilmediği anlaşılmaktadır.

Sözleşmelere ekli "Finansman Sağlayanların Doğrudan Anlaşması" başlıklı EK-6'da, Finansman Sağlayanların Doğrudan Anlaşmasından kaynaklanan veya doğrudan ona ilişkin her türlü ihtilafın tahkim yeri Mersin Şehir Hastanesinde İstanbul, diğer yedi şehir hastanesinde ise Londra olarak belirlenmiştir.

Sözleşmelerin imzalandığı tarihte yürürlükte olan, 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 4’üncü maddesinin onbirinci fıkrası; *“Sözleşmenin uygulanması sırasında taraflar arasında doğabilecek hukuki ihtilaflarda Türk hukuku uygulanır ve ihtilafların çözümünde Türkiye Cumhuriyeti mahkemeleri görevli ve yetkilidir. Ancak, taraflar ihtilafın esasına Türk hukukunun uygulanması ve davanın Türkiye’de görülmesi kaydıyla ihtilafın 21/6/2001 tarihli ve 4686 sayılı Milletlerarası Tahkim Kanunu çerçevesinde çözümlenebileceğini kararlaştırabilirler.”* şeklinde düzenlenmişken *“davanın Türkiye’de görülmesi”* ifadesi 27.03.2015 tarihinde 6639 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır. Buna rağmen aynı hüküm 09.05.2014 tarihinde yayımlanan “Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İşbirliği Modeli ile Tesis Yapıtırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınmasına Dair Uygulama Yönetmeliği”nde halen bulunmakta ve yürürlükte yer almaktadır. Kanun’daki değişiklik Yönetmelik’e yansıtılmamıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri 2018 yılında faal olan şehir hastanelerine ilişkin sözleşmeleri, ihale ilan tarihinin Kanun’un ve Yönetmelik’in yürürlük tarihinden önce

olması nedeniyle, kapsamasa da yukarıda sayılan yedi şehir hastanesine ilişkin sözleşmelerin, EK-6'da yer alan tahkim yerinin Londra olduğuna dair hükmün, o tarihte yürürlükte olan Kanun hükmüne ve halen yürürlükte olan Yönetmelik hükmüne aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** a) Sözleşmelerde yer alan Kullanım Bedeli hesaplama formülü Yönetmelikte tanınan hakla birlikte 26.08.2014 tarihinde yeni Yönetmelikten önce ihale edilen tüm projelere yönelik tadil edildiğini ya da sözleşmeler ilgili yönetmelik kapsamında imzalandığını ve 26.08.2014 tarihinden sonra yapılan ihaleler, yönetmeliğinin yeni ekine uygun şekilde uygulandığını belirtmiştir.

b) Şehir Hastaneleri Projelerinin finansmanın genelde yurtdışı finansörler tarafından finanse edildiği ve finans anlaşmaları finansörler ile akdedildiği; taraflardan biri olan finansörlerle hukuki ihtilaflarda tahkim yerinin Türkiye olması hususu yabancı yatırımcılar tarafından Türk yargı sistemindeki çeşitli sorunlar öne sürülerek kabul görmediği ve bu sebeple bazı Proje Sözleşmelerinde bu yönde değişiklikler yapılması zorunluluğunun hasıl olduğu belirtilmiştir.

**Sonuç olarak a)** İdare vermiş olduğu cevapta sözleşmelerin tadil edildiğini ifade etse de 2018 yılı denetim faaliyetleri kapsamında denetlenen sekiz şehir hastanesinin tamamının sözleşmesinde bulguda konu edilen durum söz konusudur.

Bu itibarla, mevcut uygulamanın 6428 sayılı Kanun'a aykırı olmasının yanı sıra, Türk parası ile konulan sermaye tutarının döviz kuru artışına karşı da korunmasının genel kamu uygulamalarına aykırı olduğu düşünülmektedir.

b) İdare vermiş olduğu cevapta, bulgu konusu edilen hususun finansörlerden gelen taleplerden kaynaklandığını ifade etmiştir.

Bu itibarla, bulguda bahsedilen, mevzuat ile sözleşmeler arasındaki uyumsuzlukların değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 6: Şehir Hastanelerine İlişkin Sözleşmeler Kapsamında Bazı Hizmet Bedellerinin Güncellenmesinde Personel Dışındaki Maliyet Kalemlerinde Asgari Ücret Artışının Esas Alınması**

Şehir hastanelerine ilişkin sözleşmeler kapsamında hizmet bedeline ilişkin personel dışındaki maliyet unsurlarının güncellenmesinde asgari ücret artışının esas alındığı

görülmüştür.

Şehir hastanelerine ilişkin sözleşmelerde personel giderlerinin toplam maliyet içerisinde az yer kapladığı hizmetler için, ödenecek fiyat farkının yurtiçi fiyat endeksleri yerine yurtiçi fiyat endeksleri ile asgari ücret artış oranından fazla olanı üzerinden hesaplanması yönünde bir değişiklik yapıldığı görülmüştür.

Mülga Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunca, denetim ekibine teslim edilen şehir hastanelerine ait sözleşme ve eklerinde, fiyat farklarının hesabına asgari ücret değişim oranının etkisi olduğuna dair bir hüküm yokken, mahallinde yapılan denetimlerde, asgari ücretin de fiyat farkı hesabına etkisinin olduğu bir yöntem kullanıldığı görülmüştür. Sorumlulara konunun sorulması üzerine, sözleşme eklerinde, bazı hizmetlere ilişkin fiyat farklarının hesabında, yurtiçi fiyat endeksleri ile asgari ücret artış oranından yüksek olanının dikkate alınacağı yönünde değişiklik yapıldığı bilgisi denetim ekibine aktarılmıştır.

Bilindiği üzere, 01.01.2016 tarihinden geçerli olmak üzere asgari ücrette yapılan yaklaşık %30 oranındaki iyileştirme ile asgari ücrette yaşanan artış, 2016 yılının dâhil edildiği hesaplamalarda, yurtiçi fiyat endekslerinde ölçülen artışından daha yüksek hale gelmiştir.

Miktara bağlı olmayan hizmetler kapsamındaki bazı işler (örneğin olağanüstü bakım ve onarım hizmetleri, ortak hizmetler yönetimi, mefruşat hizmeti, HBYS, ilaçlama hizmetleri), miktara bağlı destek hizmetleri kapsamındaki işler (çamaşır ve çamaşırhane hizmetleri, yemek hizmetleri ve atık yönetim hizmetleri) ile miktara bağlı tıbbi destek hizmetleri kapsamında gerçekleştirilen bazı işlerin (sterilizasyon ve dezenfeksiyon hizmetleri, tam ve/veya yarı otomatik sistem merkezi kemoterapi ilaç hazırlama, tam ve/veya yarı otomatik sistem merkezi Total Parenteral Nutrition (TPN) hazırlama hizmetleri) gerçekleştirilmesi aşamasında işçilik giderleri toplam giderlerin küçük bir kısmını oluşturmasına ve bu işlemlerde maliyetin büyük kısmının makine ve teçhizat giderleri ile sarf malzemelerinden oluşmasına rağmen, fiyat farkının tamamı, yurtiçi fiyat endeksi farkı ile asgari ücret artışı karşılaştırılarak yüksek olan üzerinden hesaplanmaktadır.

Bedeli parça başı hesaplanan çamaşırhane, yemek hizmetleri ve atık yönetimi gibi hizmetlerde fiyatlamaya esas parçaların maliyetinin sadece belli kısmını oluşturan asgari ücretin fiyat farkının tek unsuru olarak dikkate alınması sakıncalıdır.

Benzer şekilde temizlik hizmetinin malzeme dâhil olarak sağlandığı göz önüne alındığında, temizlik personelinin yanı sıra temizlik malzemeleri için de asgari ücret artışı

oranında fiyat farkı verildiği görülmektedir. Her ne kadar şehir hastaneleri projeleri, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na tabi olmasa da, kamudaki ihale hukukuna ilişkin temel yasal düzenleme olması ve kamu teamüllerini göstermesi açısından söz konusu yasa uygulamalarının referans alınabileceği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki satın alım süreçlerinde bu hizmetler kapsamında fiyat farkı hesaplanırken; o işte çalışan her bir işçi için, işveren maliyetindeki gerçek artış hesaplanmakta ve işveren aleyhine oluşan brüt maliyet fiyat farkı olarak ödenmekte veya ihale şartnamesindeki hükümlere göre, hiç fiyat farkı hesaplanmamaktadır. Bu konudaki 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Hizmet Alımlarında Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esaslar hükmü şu şekildedir, “*İhale dokümanında personel sayısının belirlendiği ve haftalık çalışma saatinin tamamının idarede kullanılmasının öngörüldüğü işçilikler için, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca çalıştırılan işçinin idari şartnameye göre ihale tarihi itibarıyla hesaplanan brüt maliyeti ile uygulama ayındaki brüt maliyeti arasındaki fark ödenir veya kesilir.*”. Şehir hastanelerine ilişkin şartnameler denetim ekibi tarafından talep edilmesine rağmen idare tarafından teslim edil(e)mediğinden hükümleri bilinmemekle beraber söz konusu işlere ilişkin olarak, şirket tarafından idareye sunulan ve idare tarafından resmi olarak kabul edilen yöntem beyanlarında, çalışacak personel sayısı ve bunların haftalık çalışma saatlerine ilişkin düzenlemeler bulunduğu anlaşılmaktadır.

Özellikle TPN ve HBYS gibi teknolojiye dayalı ve ağırlıklı olarak makine ve teçhizatların kullanıldığı, personel giderinin hizmet bedeli içinde az yer kapladığı hizmetler ile temizlik hizmetinde olduğu gibi, malzemeler için de ödeme yapılan hizmetlerde kullanılan malzemeler için de asgari ücret artış oranında fiyat farkı hesaplanması hakkaniyete aykırı olduğu gibi sözleşme taraflarının çıkarlarının dengelenmesi açısından da tutarsızlık arz etmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle, hizmet ödemeleriyle ilgili hakkaniyetli bir formülün uygulanmasına yönelik yüklenicilerle müzakerelerin devam ettiği, ilgili sözleşmelerinin özel hukuk hükümlerine tabi oldukları göz önünde bulundurulduğunda, tadil metinlerine yüklenicilerin ve finansman sağlayanların da onayı gerektiği ve mevcut durumda bazı projeler için ilgili koşulun kaldırılmasını içeren ek mutabakatlar taraflarca imzalandığı diğer projeler için çalışmaların devam ettiği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** idare tarafından verilen cevapta, bulgunun esasına ilişkin bir itirazda bulunulmamış ve bahsedilen aksaklığı ortadan kaldıracak düzenlemeler ile ilgili çalışmalar yapıldığı ifade edilmiştir.

Bu itibarla, 2017 yılı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı Denetim raporunda da yer alan bulgu ile ilgili olarak idarenin sözleşmelerde değişiklik yapacağını beyan ettiği anlaşılmaktadır. Ancak, bulguya konu durumun da daha önce sözleşmede yapılan bir değişiklik neticesinde ortaya çıktığı göz önüne alındığında, sözleşme değişikliklerinin olası tüm sonuçları değerlendirilerek yapılması gerektiği düşünülmektedir.

#### **BULGU 7: Şehir Hastanelerine Ait Sözleşmelerin Tadillerinin Yetkili Makamlar Tarafından Usulüne Uygun Yapıldığına İlişkin Güvence Elde Edilememesi**

Mülga Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu<sup>6</sup> tarafından, 2017 yılında denetim ekibine teslim edilen şehir hastanelerine ait sözleşmeler ile mahallinde uygulanmakta olan sözleşmelerin birbirinden farklı olduğu, bu farklılığın sözleşme ve eklerinde yapılan değişikliklerden kaynaklandığı 2018 yılında yerinde yapılan denetimlerde tespit edilmiştir.

Faaliyette bulunan şehir hastanelerine ilişkin olarak çeşitli tarihlerde imzalanan ve denetim ekibine verilen sözleşme ve eklerinin incelenmesi neticesinde, bu sözleşmelerin 26.08.2014 tarihinde toplu olarak bir bütün halinde tadil edildikleri ve belirtilen değişiklikten sonra başka tarihlerde de değişikliklere uğradıkları anlaşılmaktadır.

Şehir hastanelerine ilişkin ihaleler bitip sözleşmeler imzalandıktan sonra sözleşmede, sözleşme eklerinde ve sözleşme bedelini oluşturan unsurlarda yapılan değişikliklerin yetkili makamlar tarafından ve usulüne uygun yapıp yapılamadığına ilişkin yerinde yapılan denetimler sırasında tespit yapılamamıştır.

Bu itibarla, şehir hastanelerine ait sözleşmelerin tadillerinin yetkili makamlar tarafından usulüne uygun yapıldığına ilişkin güvence elde edilememiştir.

**Kamu idaresi cevabında;** “*Fiili tamamlama gerçekleşikten sonra SYGM tarafından KHGM’ye Sözleşme ve Eklerinin devri yapılmaktadır. Mevcut durumda tüm Sözleşme tadilleri 6428 sayılı Kanunun 4.9 uncu maddesine ve Sağlık Bakanlığı İmza Yetkileri Yönergesi hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmektedir.*” denilmektedir.

---

<sup>6</sup> 694 sayılı KHK ile 2017 yılında ilga edilmiş ve Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, idare sözleşmelerde yapılan değişikliklerin mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirildiği iddia edilse de bu iddiasına dayanak oluşturacak bir belge sunulmamıştır.

Bulguda da belirtildiği üzere, bulguya konu sözleşmelerin imzalandığı tarihte tadillerin nasıl yapılacağına ilişkin kanun, yönetmelik veya başka bir mevzuat hükmü bulunmadığından; sözleşme tadillerine ilişkin usul ve esasların işe ait şartnamelerde belirlendiğinin varsayılması halinde ise, söz konusu şartnamelerin İdareden istenilmesine rağmen Sayıştay Başkanlığına teslim edilmediğinden, konu hakkında bilgi edinilememiştir.

Bu itibarla, idarenin cevabını destekleyecek bir belge sunmaması nedeniyle, şehir hastanelerine ait sözleşmelerin tadillerinin yetkili makamlar tarafından ihale dokümanında ve mevzuatta öngörülen usule uygun yapıldığına ilişkin güvence elde edilememiştir.

**BULGU 8: Şehir Hastanesi Sözleşmeleri Kapsamında İnşa Edilen Sağlık Tesislerinin Hasar Görmesi Halinde, Sigorta Gelirlerinin, Tesisin Yeniden İnşası Yerine Finansman Sağlayanlara Aktarılması Sonrasında, Sözleşmenin Durumu ile Tarafların Hak ve Yükümlülüklerinde Belirsizlik Bulunması**

Şehir hastanelerine ilişkin sözleşmelere ekli “Finansman Sağlayanların Doğrudan Anlaşması” başlıklı EK-6’nın 8.13 maddesi, sağlık tesisinin büyük bir hasar görmesi ve şirketin mali gücünün tesisi yeniden inşa etmeye ve kalan kredi ödemelerini yapmaya yetmemesi halinde, hasar nedeniyle sigorta sözleşmeleri dolayısıyla elde edilecek gelirin, kredi sağlayanlara aktarılmasını öngörmektedir.

Söz konusu madde hükmünde özetle, sözleşmeye taraf şirketin hasar nedeniyle alacağı tüm sigorta gelirlerinin (ve varsa diğer maddi kaynakların), sağlık tesislerinin yeniden inşasını yapabilme ve hasar tarihi ile kredinin nihai ödeme tarihi arası dönemde finans anlaşmaları altında kredi geri ödemesini yapabilme kabiliyetini sağlayacak düzeyde olmadığı, idare ve şirket temsilcilerinden oluşan Koordinasyon Kurulu tarafından, zararın gerçekleşmesinden itibaren en geç bir ay içinde belirlenecek hasar tespit komisyonu tarafından tespit edilmesi ve idarenin de onaylaması halinde söz konusu sigorta gelirlerinin sağlık tesislerinin onarılması veya yeniden inşası için kullanılması yerine, finansman anlaşmaları hükümlerine göre finansman sağlayanlara yapılacak ödemede kullanılacağı ifade edilmektedir.

Yukarıda öngörülen durumda, sözleşmenin devam edip etmeyeceği sözleşme hükümlerine göre tarafların anlaşmasına bırakılmakla beraber, sözleşme devam edecekse



sağlık tesisinin yeniden inşasında tarafların yükümlülükleri; sözleşme devam etmeyecekse sözleşmenin tasfiyesi kapsamında tarafların yükümlülükleri ve bu yükümlülükler karşısında sigorta bedelinin mahsubuna ilişkin hususlara sözleşme ve eklerinde yer verilmediği görülmüştür.

Bu itibarla, sağlık tesislerinin hasar görmesi halinde, sigorta gelirlerinin, tesisin yeniden inşası yerine finansman sağlayanlara aktarılması sonrasında tarafların hak ve yükümlülüklerine ilişkin olarak sözleşme ve eklerinde düzenleme bulunmaması nedeniyle, gelecekte ihtilafa neden olma riskini barındırdığı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle, ilgili hüküm doğrultusunda sigorta gelirlerinin Sağlık Tesisinin onarılması ve hasardan önceki duruma getirilmesi gerektiği vurgulanmış olup hasarın Şirket'in alacağı Sigorta gelirleri ve diğer maddi kaynaklar ile onarılamayacak ve Şirket'in kredi ödemesini yapamayacak durumu ortaya çıkarması, İdarenin Sağlık Tesisinin onarılamayacağını kabulüyle sözleşmenin sonlandırılması durumunda sigorta ödemelerinin öncelikli olarak Finansman Sağlayanlara ödeneceğinin ifade edildiği ve ilgili ödeme Sözleşmenin "Mahsup Etme" başlığı altındaki ilgili maddesi kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta, bulgu konusu ödemenin sözleşmenin "Mahsup Etme" başlıklı 39.8 maddesi kapsamında değerlendirileceğini belirtmiştir. Söz konusu madde hükmü, "*Şirket tarafından İdare'ye ödenmesi gereken ve muaccel hale gelmiş bir tutar ile işbu Sözleşme kapsamında idare tarafından Şirket'e ödenmesi gereken ve muaccel hale gelmiş herhangi bir meblağ, İdare tarafından Şirket'e en az 30 (otuz) İş Günü öncesinden bildirim yapılması şartıyla İdaremin takdirine bağlı olarak Ek 18'de (Ödeme Mekanizması)'na uygun olmak şartıyla mahsup edilebilir*" şeklindedir. Görüleceği üzere, bulguda bahsedilen belirsizlikler ile ilgili olarak söz konusu maddede herhangi bir somut düzenleme yoktur. Dolayısıyla bulguda bahsedilen belirsizlikler caridir.

Bu itibarla, sağlık tesislerinin hasar görmesi halinde, sigorta gelirlerinin, tesisin yeniden inşası yerine finansman sağlayanlara aktarılması sonrasında tarafların hak ve yükümlülüklerine ilişkin olarak sözleşme ve eklerinde düzenleme bulunmaması nedeniyle, gelecekte ihtilafa neden olma riskini barındırdığı değerlendirilmektedir.

**BULGU 9: Şirketin Sözleşme Hükümlerini İhlali veya Sözleşmeyi Haksız Feshi Halinde İdarenin, Sözleşmenin Erken Feshiyle Maruz Kalınan Her Türlü Ceza ve Masrafı Şirkete Tazminat Olarak Ödeyecek Olması Nedeniyle Özkaynak Kuralının Manasız Hale Gelmesi**

KÖİ modeli kapsamında, şehir hastanesi yapımı ile ürün ve hizmetlerin temin edilmesi işine ait sözleşmelerde, sözleşmenin sona ermesi halinde İdare'nin ödeyeceği tazminata ilişkin düzenlemeler, "Sona Ermede Tazminat" başlıklı EK-23'te yapılmıştır. Söz konusu ekte; şirketin Sözleşme hükümlerini ihlal etmesi neticesinde, sözleşmenin feshedilmesi ile şirketin sözleşmeyi haksız şekilde feshetmesi hallerinde, İdare tarafından ödenecek tazminat da düzenlenmiştir. Buna göre erken fesih sonucunda maruz kalınan her türlü ceza ve masrafın geri ödemesini karşılayacak tutar, tazminat olarak şirkete ödenecektir. İdarenin, şirketin sözleşme hükümlerini ihlal etmesi veya sözleşmeyi haksız fesh etmesi halinde doğan ceza ve masraf gibi giderleri neden ödemek zorunda olduğu anlaşılamamıştır.

Benzer şekilde özkaynaktan, özkaynağın finansmanı için yapılan giderlerin de bu durumda şirkete ödeneceği ifade edilmektedir. Bu durumda özkaynağın temini için herhangi bir finansman gideri yapmayan yüklenicilere ödeme yapılmazken, kredi ve benzeri yollarla özkaynak getiren yüklenicilere finansman gideri adı altında ödeme yapılması gibi bir sonuç doğabilecektir. Kredi ve benzeri yollarla özkaynak getiren yüklenicilere, finansman gideri adı altında ödeme yapılacak olmasının, yüklenicileri özkaynak temininde yabancı kaynak kullanmaya teşvik edeceği düşünülmektedir. Öte yandan bu şekilde özkaynağın finansman riskinin İdare tarafından üstlenilmesi, mevzuattan kaynaklanan yüklenicinin %20 özkaynak getirme yükümlülüğünü anlamsız hale getirmektedir. Özkaynağın temin edilme usulünden kaynaklanan risklerin İdare tarafından üstlenilmemesi gerektiği mütalaa edilmektedir.

Diğer taraftan, şirketin sözleşme hükümlerini ihlal etmesi veya sözleşmeyi haksız fesih etmesi halinde, bu mahiyette borçların doğabilecek olması, koşullu bir mali yükümlülük oluşturduğundan, GYMY'nin "Taahhütlerin kaydı" başlıklı 40'inci maddesi ve "garantiler ile diğer koşullu yükümlülüklerin kaydı ve değerlemesi" başlıklı 40/A maddesi gereği taahhütlerin ve koşullu yükümlülüklerin nazım hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, mali tabloların yükümlülükleri doğru, tam ve gerçeği uygun değerleri gösterebilmesi için taahhütlerin ve koşullu yükümlülüklerin zamanında ve mevzuata uygun muhasebeleştirilmesi gerekmekte olup, özkaynağın temin edilme usulünden kaynaklanan risklerin de idare tarafınca üstlenilmemesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle, risk tahsisi ve paylaşımında temel prensibin, her bir risk faktörü için hem kamu kesimi hem de özel sektörün ilgili riski yönetmedeki yeteneğinin ve istekliliğinin ölçümlenmesi olduğu, diğer bir deyişle, özel sektörün daha etkin yöneteceği riskler özel sektöre transfer edilirken, özel sektörün tek başına etkin olarak yönetemeyeceği risk faktörleri kamu kesimi tarafından üstlenilmeye devam edilmekte ya da belli oranlarda özel sektörle kamu kesimi arasında paylaşıldığı, uygun olmayan risklerin özel sektöre transferinin, kullanım (kira) bedeli ve hizmet ödemelerine daha yüksek risk primlerinin yansıtılmasına sebebiyet vereceği ve yetersiz risk transferinin de Kamu Özel İşbirliği Modelinin ruhuna aykırı olarak projenin maliyet etkinliğini negatif yönde etkileyeceğinin değerlendirildiği ve bu doğrultuda, risklerin optimal tahsisi ve paylaşımının Kamu Özel İşbirliği Projeleri için önem arz ettiği; bu sebeple, imzalanan sözleşmelerde uluslararası literatürde araştırılarak fesih riski gibi özel sektörün tek başına üstlenemeyeceği riskler ya kamu tarafından üstlenilmiş ya da taraflar arasında paylaşıldığı ifade edilmiştir.

Ayrıca, ülkemizin ve dünyanın konjonktürel durumu ve yatırımcıların ekonomik riski paylaşma talebinin düşüklüğü dikkate alındığında bu çapta projelerde işi üstlenecek ve finanse edecek kurumların sayısı tatmin edici düzeyde olmadığı ve bu nedenle, bu projelerin kredibilitésinin sağlanması noktasında kullanılan öz kaynağın fırsat maliyeti de değerlendirildiğinde yatırımcıyı teşvik edici sözleşmesel unsurlar bahsi geçen mega yatırımların hayata geçirilebilmesini sağlamak adına uluslararası uygulamalar kapsamında proje sözleşmelerinde yer aldığı belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta, bulguda bahsedilen hususların, ihalelere katılımı artırıcı bir unsur olarak sözleşmeye konulduğunu ifade etmiştir.

Bulguda bahsedilen hallerde, idare kendi kusurundan kaynaklanmayan ve dahli olmayan riskleri de üstlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca, özkaynağın finansman riskinin İdare tarafından üstlenilmesi, mevzuattan kaynaklanan, görevli şirketin %20 özkaynak getirme yükümlülüğünü de fiilen hafifletmekte, söz konusu payın devlet garantisi ile kredi olarak sağlanmasına olanak tanımaktadır.

Bu itibarla, mali tabloların yükümlülükleri doğru, tam ve gerçeği uygun değerleri gösterebilmesi için taahhütlerin ve koşullu yükümlülüklerin zamanında ve mevzuata uygun muhasebeleştirilmesi gerekmekte olup, özkaynağın temin edilme usulünden kaynaklanan risklerin de idarece üstlenilmemesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

---

---

**BULGU 10: Şehir Hastanelerinin Faaliyete Geçtiği Tarihte Teslim Edil(e)meyen Trijenerasyon ve Heliport Tesisleri ile İlgili Olarak, Yaptırım Uygulanmaması, Geç Teslim Nedeniyle Oluşan Zararın Tazmin Edilmemesi ve “Kullanım Bedeli”nin Bu Tesis Bedeli Düşülmeksizin Hesaplanması**

2018 yılında faaliyette bulunan Yozgat Şehir Hastanesi dışındaki Adana, Elazığ, Eskişehir, Isparta, Kayseri, Manisa, Mersin Şehir Hastaneleri için doğalgazdan elektrik enerjisi üreten trijenerasyon tesisinin yapımının planlandığı, ancak fiili tamamlama tarihinde teslim edilmediği tespit edilmiştir. Bu tesislerde üretilecek elektrik enerjisi ile sağlık tesislerinin elektrik giderlerinde tasarruf sağlanması amaçlanmaktadır. Heliport tesislerinin ise faaliyette bulunan şehir hastanelerinde Manisa Şehir Hastanesi hariç tamamlandığı, ancak Manisa Şehir Hastanesinde yapımının devam ettiği görülmüştür.

Trijenerasyon ve heliport tesislerinin, sözleşmelerin imzalanması aşamasında görevli şirketin taahhütü kapsamında olup olmadığı veyahut sözleşmelerin tadili aşamasında başka bir teslim süresinin öngörülüp öngörülmediği, incelenen sözleşmelerde ve mahallinde yapılan denetimlerde tespit edilememiştir.

**a) Şehir Hastanelerinin Faaliyete Geçtiği Tarihte Teslim Edil(e)meyen Trijenerasyon Tesisleri ve Heliport Tesisleri ile İlgili Olarak Sözleşmede Öngörülen Yaptırımların Uygulanmaması**

Sağlık tesisi inşaat işlerine ilişkin olarak düzenlenen kabul tutanağında bitirilmemiş işlerden bahsedilmekte ancak yine aynı tutanağın ilk sayfasında “Süre Uzatımı Verilmemiştir” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla trijenerasyon tesislerinin de, sağlık tesisi ile birlikte teslim edilmesi gerekirken, teslim edil(e)mediği anlaşılmaktadır.

Şehir hastanelerinin genelinde yer alan trijenerasyon tesisinin geç teslim edilmesi soruna benzer şekilde, Manisa Şehir Hastanesinde de, heliport inşaatının, hastane teslim edildikten sonra da devam ettiği tespit edilmiştir.

Şehir hastanesi sözleşmelerinin 25’inci maddesinde gecikme cezaları; “*Şirket her bir Aşama’yı, Program’da belirtilen ilgili Aşama Tamamlama Tarihi’nde, İşler’i de Tamamlama Tarihi itibariyle bitirecektir. Her bir Aşama’nın tamamlanmasında ilgili Aşama Tamamlama Tarihi’nden itibaren 30 (otuz) günü aşan gecikmeler olması halinde, aşan her bir gecikme günü için, Şirket’e KDV hariç ilgili Aşama’nın toplam değerinin %0,03’ü (onbinde üç) kadar ceza bedeli belirlenecek ve bu bedel karşılığında teminat alınacaktır.*” şeklinde

düzenlenmiştir. (Söz konusu hükmün cezai nitelik taşıyıp taşımadığının da ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.)

Bununla birlikte, söz konusu gecikmeye ilişkin bir yaptırım uygulandığını kanıtlayan herhangi bir belgeye de ulaşılamamıştır.

Bu itibarla, teslim edil(e)meyen tesisler ile ilgili olarak sözleşmelerin 25'inci maddesinde öngörülen yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

**b) Şehir Hastanelerinin Faaliyete Geçtiği Tarihte Teslim Edil(e)meyen Trijenerasyon Tesisleri ile İlgili Olarak Geç Teslim Nedeniyle Oluşan Zararın Tazmin Edilmemesi**

Mahallinde yapılan denetimler sırasında yukarıda belirtilen şehir hastanelerinin faaliyete geçtiği tarihte trijenerasyon tesislerinin teslim edil(e)mediği görülmüştür. Trijenerasyon tesislerinin devreye girmesi ile şehir hastanelerinin elektrik giderlerinde yaklaşık %25-%30 civarında tasarruf sağlanmasının beklendiği idare ve şirket görevlilerince ifade edilmiştir.

Şehir hastanesi sözleşmelerinin “Şirket’in Tazminat Yükümlülüğü” başlıklı 14.1 maddesinde, “*Şirket, İdare veya İdare Tarafı'nın işbu Sözleşme'nin herhangi bir maddesini ihlalinden veya kasti ya da ihmali hareketinden kaynaklanmadığı sürece, aşağıda açıklanan sebeplerle İdare'nin karşılaştığı Doğrudan Zararlar'ı tazminle yükümlüdür:*

...

*c. Şirket'in veya Şirket Tarafı'nın hareketinden veya ihmalden kaynaklanan ve İdare'nin malvarlığında oluşan maddi kayıp veya hasara ilişkin kesinleşmiş bir mahkeme kararından kaynaklanan.”*

hükmü yer almaktadır.

Mahallinde yapılan denetimlerde, hastanelerde inşa edilmekte olan trijenerasyon tesislerinin her hastanede kullanılan makine, teçhizat ve hastanenin büyüklüğü açısından farklılık arz ettiği görülmüştür. Bu nedenle trijenerasyon tesisinin çalışması sonucu elde edilecek tasarruf tutarı, hastane büyüklüğü, tesisin teknik özellikleri, tesisin çalışma düzeni gibi nedenlerle, her bir hastane için farklılık arz etmektedir.

Bu itibarla, şirketin yerine getir(e)mediği bu taahhüdünden dolayı, sağlık tesisi tarafından fazla ödenen elektrik bedellerine ilişkin sözleşmenin “Şirketin Tazminat

Yükümlülüğü” başlıklı 14.1’inci maddesine göre işlem yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

**c) Şehir Hastanelerinin Faaliyete Geçtiği Tarihte Teslim Edil(e)meyen Trijenerasyon Tesisleri ile Heliport Tesislerine Tekabül Eden Tutarın “Kullanım Bedeli”nden Düşülmemesi**

Şehir hastanelerinin faaliyete geçtiği tarihte teslim edil(e)meyen trijenerasyon tesisleri ile heliport tesislerine tekabül eden tutarın “kullanım bedeli”nden düşülmesi gerekmektedir.

Sözleşmeye ekli “Ödeme Mekanizması” başlıklı EK-18’in 3.3.1’inci maddesinde “Kullanım Bedeli” hesaplanırken kullanılacak formül,

$$\text{Kullanım Bedeli} = \text{KB}_D = \left( \text{KB}_0 \times \frac{g}{365} \times \%a \times \frac{\frac{\text{TÜFE}_{(0-1)} + \text{YI} - \text{ÜFE}_{(0-1)}}{2}}{\frac{\text{TÜFE}_0 + \text{YI} - \text{ÜFE}_0}{2}} \right) \times (1 - \% \text{Kesintiler}) \times \text{DK}$$

şeklinde tanımlanmıştır.

Formülde yer alan “%a” ifadesi “*Programda belirtilen şekilde, teslim edilen Aşama’nın toplam işler içerisindeki yüzdesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Sözleşmeye ekli “Tanımlar” başlıklı EK-1’de “İşler” ifadesi de, “*Şirket tarafından Sözleşme’ye uygun olarak gerçekleştirilen veya zaman içinde Sözleşme’ye uygun olarak değiştirilen, tadil edilen, geçici işler de dâhil olmak üzere Sağlık Tesisleri’nin (Kesin Proje’nin hazırlanması dâhil olmak üzere) tasarımı, inşası, test edilmesi, kabulü, hizmete sokulması, tamamlanması ve Sağlık Tesisleri’ndeki Ekipman’ın kurulumudur.*” şeklinde tanımlanmaktadır

Sağlık tesisinin idareye teslim edildiği tarihte, teslim edil(e)meyen her bir imalat kaleminin tutarının tespit edilmesi ve “Kullanım Bedeli” hesaplanırken, sadece teslim edilen imalat kalemlerinin tutarının toplam işlere bölünmesi suretiyle, idarenin, henüz kendisine teslimi yapılmayan işler için “Kullanım Bedeli” ödememesi öngörülmüştür.

Ancak mevcut uygulamada, yukarıda bahsedilen trijenerasyon tesislerinin toplam işler içindeki payı düşülmeksizin %a değerinin “1” alındığı ve trijenerasyon tesisi ve Manisa Şehir Hastanesinde heliport teslim alınmış gibi “Kullanım Bedeli” ödemesinin gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, hastane inşaat işlerine ilişkin olarak düzenlenen ve mahallinde temin edilen kabul tutanaklarında, “Süre Uzatımı Verilmemiştir” ibaresi bulunmasına rağmen, bu tesislerin fiilen hizmete girmemiş olmasından dolayı sözleşme ve eklerindeki hükümler uyarınca, idarece geç teslim nedeniyle yaptırım uygulanması, trijenerasyon tesisi sayesinde elde edilecek elektrik gideri tasarrufunun şirketçe tazmini ve yapımı tamamlanmayan trijenerasyon ile heliport tesislerine ait bedelin “Kullanım Bedeli”nden düşülmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** özetle, trijenerasyon tesislerinin geç teslim edilmesi nedeniyle kamunun enerji verimliliği nedeniyle uğrayacağı zararların sözleşme hükümleri kapsamında mahsup edileceği; geç teslim ile ilgili olarak ise 90 gün içinde bu tesislerin bitirilmesi gerektiği; kullanım bedeli hesabı ile ilgili olarak ise, trijenerasyon tesisinin bitirilmemiş olmasının kullanım bedeli ödenmesine engel teşkil etmediğini; heliport pistinin geç tesliminin ise idare aleyhine bir gelir kaybına neden olmadığı belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** idare tarafından verilen cevapta, trijenerasyon tesisinin geç teslim edilmesi nedeniyle uğranılan enerji verimliliği zararının sözleşme hükümleri kapsamında tazmin edileceği, geç teslim ile ilgili olarak ise bu tesislerin 90 gün içinde bitirilmesi gerektiği, bulguda yer alan diğer hususlar ile ilgili olarak ise, özetle, bir işlem yapılmasına gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Şehir hastanesi sözleşmelerinde bulunan trijenerasyon tesisleri ile Manisa Şehir Hastanesi için planlanan heliport pisti inşaatının zamanında bitirilmemesi ile ilgili olarak, idare her ne kadar bu tesislerin 90 gün içinde teslim edilmesi gerektiğini belirtmişse de, fiilen bu tesislerin, teslim edilmesi gereken tarihten ne kadar sonra teslim edildiğine dair bir kanıt sunulmamıştır. İdarece heliport pistinin geç tesliminin gelir kaybı yaratmadığı ifade edilmiş ise de, bulguda gelir kaybı ile ilgili herhangi bir hususa değinilmemiş olup pistin geç teslimi nedeniyle sözleşmede akdedilen yaptırımların uygulanması gerektiği değerlendirilmiştir.

İdarece trijenerasyon tesislerinin geç teslimi nedeniyle uğranılan zararın şirketten mahsup edileceği ifade edilmiştir. Aynı konu 2017 yılı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı Denetim Raporunda da yer almış ve idarece benzer cevap verilmiştir. Aradan geçen bir yılda bu konuda bir çalışma yapıldığına ilişkin belge idare tarafından sunulmamıştır.

Diğer taraftan İdarece trijenerasyon tesisleri ve heliport pistinin kullanım bedelinin ödenmesine engel teşkil etmediği ifade edilmiştir. Bulguda bu eksikliklerin kullanım

bedelinin ödenmesine engel olup olmayacağına yönelik bir husus bulunmamaktadır. Bulguda konu edilen husus, sözleşmeye ekli Ek-18'ye kullanım bedelinin hesap formülünde yer alan “%a” teriminin, teslim edilmeyen trijenerasyon tesisleri ve heliport pistinin teslim edilmiş gibi “1” alınmasıdır. Zira sözleşmede bu terim “*Programda belirtilen şekilde, teslim edilen Aşama'nın toplam işler içerisindeki yüzdesidir.*” şeklinde tanımlanmaktadır ve bulguda sayılan tesislerde bu oran, trijenerasyon ve heliport pisti teslim alınmış varsayımı ile “1” olarak dikkate alınmıştır.

Bu itibarla, hastane inşaat işlerine ilişkin olarak düzenlenen ve mahallinde temin edilen kabul tutanaklarında, “Süre Uzatımı Verilmemiştir” ibaresi bulunmasına rağmen, bu tesislerin fiilen hizmete girmemiş olmasından dolayı sözleşme ve eklerindeki hükümler uyarınca, idarece geç teslim nedeniyle yaptırım uygulanması, trijenerasyon tesisi sayesinde elde edilecek elektrik gideri tasarrufunun şirketçe tazmini ve yapımı tamamlanmayan trijenerasyon ile heliport tesislerine ait bedelin “Kullanım Bedeli”nden düşülmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 11: Şehir Hastanelerinin Uygulama Projelerinin Taşra Teşkilatında Bulunmaması Nedeniyle, İdarenin Kullanacağı Alanlar ile Ticari Alanların Tespitinin Yapılamaması**

Mahallinde yapılan denetimlerde hizmete açılan şehir hastanelerinin uygulama projelerinin, sözleşme hükümlerini uygulamakla yükümlü taşra birimlerinde bulunmadığı, sağlık tesisi kullanım alanlarının hangi kısmının idareye hangi kısmının görevli şirkete tahsis edildiğinin tam olarak bilin(e)mediği ve bina içi ticari alanların belirlenmesinin de sözleşme ve eklerine uygun olarak yapıl(a)madığı görülmüştür.

Bazı şehir hastanelerinde, idare ve görevli şirketin sağlık tesisinin hangi alanlarında idari faaliyetlerini yürüteceğine ilişkin taşra teşkilatına bir bilgilendirme yapılmamıştır. Bu nedenle, kullanım bedeli ödenen sağlık tesislerinin bir kısmının idari faaliyetlerini yürütmek için görevli şirkete tahsis edildiği anlaşılmış olup; görevli şirketin kullandığı bu alanlar için kullanım bedeli üzerinden bir mahsuplaşma yapıp yapılmayacağına, bu alanlar için sarf edilen elektrik, su, doğalgaz ve sair giderlerin kim tarafından ödenmesi gerektiğine ilişkin bir belirsizlik bulunmaktadır.

Diğer taraftan, uygulama projesi tedarik edilmiş bir şehir hastanesinde, kampüs içinde yer alan ticari alanların, bazılarının uygulama projesinde ticari alan olarak belirlenmediği,



bazılarının uygulama projesinde belirlenen ticari alanlardan daha fazla alan kullandığı ve uygulama projesinde ticari alan olarak belirtilen bazı yerlerde ise ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir.

Şehir hastanesi sözleşmelerinin 7.9'uncu maddesinin (d) bendinde; “*Şirketin, İdarenin yazılı izni olmadan hiçbir şekilde, idare tarafından onaylanan Kesin Projeye ve Uygulama Projesine aykırı olarak hiçbir iş, işlem, proje değişikliği ve sair tadilat yapmayacağı.*” hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla görevli şirket, uygulama projesinde belirtilen ticari alanlar dışında bir yerde ticari faaliyet göstermek isterse veya uygulama projesinde ticari alan olarak görülmekle birlikte bu alanı artırmak isterse idareden yazılı olarak izin alması gerekmektedir. Mahallinde yapılan denetimlerde, ticari alanların değişikliğine ilişkin herhangi bir yazılı izin olmamasına rağmen, bazı şehir hastanelerinde görevli şirket tarafından uygulama projesinde belirlenen ticari alandan daha fazla bir alanda ticari faaliyette bulunduğu tespit edilmiştir.

Bu itibarla, Bakanlıkça görevli şirket tarafından idarenin onayı sonrası teslim edilen uygulama projelerine göre mahallinde idari ve ticari alanların tespitinin yapılarak, uygulama projelerinin taşra birimlerine verilmesi ve görevli şirket tarafından kullanılan alanların mahsuplaşma konusu yapıp yapılamayacağı konusunda görevli şirket ile idare arasındaki belirsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle, hastanelerin uygulama projelerinin kabul aşamasında taşra teşkilatı ile paylaşıldığı, söz konusu uygulama projelerinde ticari alanlar dahil tüm alanların net bir şekilde belirtildiği ifade edilmektedir. Ayrıca mecburi ticari hizmet alanlarının elektrik, su tüketimi için süzme sayaç, ısıtma/soğutma için brüt metrekare hesabı üzerinden şirket ile mahsuplaşıldığı, mecburi ticari hizmet alanlarının doğalgaz aboneliği ile ihtiyari ticari hizmet alanlarının tüm aboneliklerinin şirket adına yapıldığı belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** İdarece uygulama projelerinde ticari alanların net bir şekilde belirtildiği ifade edilmiş ise de, bulgu maddesinde de belirtildiği üzere yerinde denetimlerde, uygulama projesinin taşra teşkilatından temin edilebildiği bir şehir hastanesinde, uygulama projesinde ticari alan olarak belirtilmeyen sahaların da fiilen ticari alan olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla, idare merkez birimlerinin, uygulama projelerini taşra teşkilatına göndermesinin ve mevcut hizmete giren şehir hastanelerinin ticari alanlarının uygulama projelerine uygunluğunun kontrol ettirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca idarece, ticari alanların elektrik, su, ısıtma/soğutma giderlerinin görevli şirket ile mahsuplaşıldığı ifade edilmiş olmakla birlikte, bulguda belirtilen konu, görevli şirkete idari

faaliyetlerini yürütmesi için tahsis edilen ve sağlık tesisinin içinde bulunan alanların elektrik, su, ısıtma/soğutma giderlerinin kim tarafından ödenmesi gerektiğine ilişkin bir belirsizlik olduğuna yöneliktir. İdare cevabında bu husus ile ilgili bir açıklama yapmamıştır. Söz konusu belirsizliğin açıklığa kavuşturularak taşra teşkilatının bilgilendirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 12: Faaliyete Geçen Bazı Şehir Hastanelerinde Ticari Alana Ait İnşaatların Bitirilmemiş Olması**

Faaliyete geçen bazı şehir hastanelerinde, sağlık tesisi kampüsü içerisinde yer alan taşınmazlar üzerinde, şirket tarafından ticari amaçlı binaların yapılmaya başlandığı ve inşaatlarının devam ettiği tespit edilmiştir.

Mahallinde yapılan denetimlerde, söz konusu arsaların Hazine adına tescilli olduğu ve sözleşmeyi imzalayan özel amaçlı şirket lehine, sözleşme hükümleri uyarınca tapuda üst hakkı verildiği anlaşılmıştır. Şirket tarafından inşasına devam edilmekte olan binaların sağlık tesisi içerisinde ticari faaliyet yürütmek maksadıyla yapıldığı ve ilgili belediyelere de bu amaçla ruhsat başvurusunda buldukları görülmüştür.

Bununla birlikte, ticari amaçlı binaların sözleşmelerin imzalanması aşamasında görevli şirketin taahhütü kapsamında olup olmadığı veyahut sözleşmelerin tadili aşamasında başka bir teslim süresinin öngörülüp öngörülmediği, incelenen sözleşmelerde ve mahallinde yapılan denetimlerde tespit edilememiştir.

Bu itibarla, faaliyete geçen bazı şehir hastanelerinde, sağlık tesisi kampüsü içerisinde yer alan taşınmazlar üzerinde, şirket tarafından ticari amaçlı binaların sözleşme ve eklerinde öngörülen sürede bitirilmesi için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** arazi sınırları içerisinde ancak Tesislerin dışında yürütülecek ticari faaliyetlerinde (Dış ticari alanlar) şirket yatırımını idarenin iznini almak kaydıyla geliştirme hakkına sahip olduğu için dış ticari alanlarda önümüzdeki dönemlerde de yatırım faaliyetlerinin devamına yönelik sözleşmede bir engel bulunmadığı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta, şirketin bulguda bahsedilen yapıları yapma hakkına sahip olduğu ifade edilmiştir. Bulguda ele alınan husus görevli şirketlerin bu hakka sahip olup olmadığı değil ticari amaçlı binaların sözleşmelerin imzalanması aşamasında görevli şirketin taahhüdü kapsamında olup olmadığı veyahut sözleşmelerin tadili aşamasında başka bir teslim süresinin öngörülüp öngörülmediğidir. İdare bulguda yer alan dış ticari

alanların teslim süresine ve görevli şirkete idarece izin verilip verilmediğine ilişkin açıklama yapmamıştır.

Bu itibarla, ticari amaçlı binaların sözleşmelerin imzalanması aşamasında görevli şirketin taahhütü kapsamında olup olmadığı veyahut sözleşmelerin tadili aşamasında başka bir teslim süresinin öngörülüp öngörülmediğinin açıklığa kavuşturulması gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 13: Fiilen Şantiye Halindeki Alanlar İçin Yer ve Bahçe Bakım Hizmet Ödemesi Yapılması**

Adana, Manisa ve Elazığ Şehir Hastanelerinin yer aldığı yerleşkelerin bir bölümünün şantiye halinde olması nedeniyle, idare tarafından kullanılmadığı, bu alanlarda işçi barakaları ile iş makineleri bulunduğu ve bu alanlarda inşaat faaliyetleri dolayısıyla yer ve bahçe bakım hizmetlerinin sunulmadığı ancak bu hizmete ilişkin hizmet bedelinin tam olarak ödendiği görülmüştür.

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

Bu itibarla, yer ve bahçe bakım hizmetleri için yapılan ödemenin, sunulan hizmetle orantılı olarak ödenmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “İlgili hizmette bir aksaklık bulunması halinde eksiklikler Ek-14 (Hizmet Şartları) kapsamında tespit edilip, gerekli kesintiler EK-18 (Ödeme Mekanizması) hükümleri uyarınca hesaplanıp düzeltici işlemler uygulanacaktır.” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** yer ve bahçe bakım hizmetleri için yapılan ödemenin, sunulan hizmetle orantılı olarak ödenmesi için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

**BULGU 14: Şehir Hastaneleri Sözleşme ve Eklerinde Belirlenen Cins ve Sayıda Tıbbi Cihaz ve Ekipmanların Sağlık Tesisinde Bulunmaması**

Şehir hastaneleri sözleşmeleri kapsamında, sağlık tesisinin hizmetleri yürütebilmesi için öngörülen ve sözleşmeye ekli “Ekipmanlar” başlıklı EK-13’te sayılan cins ve sayıda tıbbi cihaz ve ekipmanın sağlık tesisinde bulunmadığı mahallinde yapılan denetimlerde tespit edilmiştir.

Şehir hastanesi sözleşmelerinin “Ekipmanlar” başlıklı EK-13’te, sözleşme kapsamında şirket tarafından sağlık tesisi ile birlikte teslim edilecek olan demirbaşlar ve tıbbi cihazlar sayılmaktadır. Mahallinde yapılan denetimler sırasında gerçekleştirilen fiili sayımlarda, sözleşmeye ek EK-13’te yer alan tıbbi cihaz ve demirbaşlardan bir kısmının (özellikle tüp bebek ve lazerle göz ameliyatına ilişkin cihazların) sağlık tesislerinde bulunmadığı tespit edilmiştir.

İl müdürlükleri ve hastane yöneticileri ile yapılan görüşmelerde, söz konusu EK-13’te değişiklik yapılarak, bazı kalemlerin eksiltildiği veya tamamen alımından vazgeçildiği, yerine mevcut kalemlerde sayı artışı yapıldığı veya listeye yeni malzemeler eklendiği yahut hiçbir ekleme yapılmadığı ifade edilmiştir. Söz konusu değişiklikler ancak sözleşme ve eklerinde yer alan hükümlerin karşılıklı olarak tadili ile mümkün olabilecek hususlar olup, söz konusu değişikliklere ilişkin olarak istenilen kanıtlayıcı doküman ve belgeler tarafımıza sunulamamıştır.

Diğer taraftan, değiştirildiği beyan edilen sözleşme ekindeki değişikliklerin hangi bedel üzerinden hesaplandığı ve değişikliğe konu tıbbi cihazlara ait toplam tutarın, sabit yatırım tutarını değiştirip değiştirmediği bilinmemektedir. Ayrıca, taşra yöneticilerine şifai olarak bildirildiği anlaşılan tıbbi cihaz ve ekipman liste değişikliklerine ilişkin yazılı ve resmi herhangi bir belgeye ulaşılamamıştır.

Bu itibarla, imzalanan sözleşme ile belirlenen cins ve sayıdaki tıbbi cihaz ve ekipman listesinin Bakanlıkça teyit edilerek varsa sözleşme tadillerinin yazılı ve resmi olarak ilgili birimlere gönderilmesi, eğer herhangi bir değişiklik söz konusu değilse, fiili durumun sözleşme hükümlerine uygun hale getirilmesi (ekipman listesinin tamamlanması) ve sözleşmede yer alan yaptırım hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında; “Sağlık Tesislerinin kabulü sürecinde Tıbbi Ekipman ve Mefruşat kabulleri SYGM tarafından beyan edilen EK-13 listelerine göre Sağlık Tesisinde***

yerinde görülüp sayılarak yapılmaktadır. Kabul komisyonlarına eksik olan cihazlar için süre verilerek tamamlanması sağlanmaktadır. Diğer taraftan listede olması gerektiği düşünülen ve cihazın tamamlayıcısı konumundaki ekipmanların temin edilmemiş olması eksik bir kabulün gerçekleştiği anlamını taşımamaktadır. EK-13 te olmamasına rağmen eksik olduğu düşünülen ve ihtiyaç duyulan ekipmanların temini, işletme döneminde de gerçekleştirilebilmektedir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, Ek-13 listesinde bulunan tıbbi ekipman ve mefruşatın sağlık tesisinde yerinde görülüp sayılarak kabulünün yapıldığı ifade edilmiş ise de, yerinde yapılan denetimlerde sağlık tesislerine teslim edilmesi gerekli olan tıbbi ekipman ve mefruşatlardan bir kısmının sağlık tesisinde bulunmadığı tutanakla tespit edilmiştir.

Bu itibarla, fiili durumun sözleşme hükümlerine uygun hale getirilmesi (ekipman listesinin tamamlanması) ve sözleşmede yer alan yaptırım hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

#### **BULGU 15: Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanesinde Tüp Bebek Birimi Bulunmaması ve Hizmet Alınmamasına Rağmen Laboratuvar Hizmetleri Altında Tüp Bebek Birimi İçin Garanti Bedeli Ödenmesi**

Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanesinde, tüp bebek birimi bulunmaması ve hizmet alınmamasına rağmen bu sağlık hizmetleri için laboratuvar hizmetleri altında belirlenen garanti miktar ve tutarları üzerinden ödemelerin yapıldığı görülmüştür.

Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanesi sözleşmesine ek “Ekipmanlar” başlıklı EK-13’ünde tüp bebek ünitesi ile ilgili birçok tıbbi ekipmanın bulunduğu ve tesliminin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Ancak mahallinde yapılan denetimde, bu ekipmanların teslim edilmediği tespit edilmiştir.

Şirket tarafından laboratuvar hizmet ödemeleri kapsamında düzenlenen fatura ve buna ilişkin ödeme evraklarında “tüp bebek” adı altında bir kalem bulunduğu ve bu kalem için hizmet alınmadığı halde garanti bedelinin tam olarak ödendiği görülmüştür. Şöyle ki; laboratuvar hizmet ödemeleri “laboratuvar hizmetleri” ve “tüp bebek” olmak üzere iki alt kalemden oluşmaktadır. “Laboratuvar hizmetleri” alt kaleminde, doktorlar tarafından istenen tahlil ve analizlere ilişkin ödemelerin; “Tüp bebek” alt kaleminde ise tüp bebek ünitesi ile ilgili tahlil ve analizlerine ilişkin ödemelerin gerçekleştirilmesinin planlanmış olduğu

değerlendirilmektedir. “Tüp bebek” sağlık hizmetine ilişkin tahlil ve/veya analiz isteminin olmaması, tüp bebek ünitesinin hastanede kurulmamasının bir sonucudur.

Bu durumun, şehir hastaneleri olarak adlandırılan sağlık tesislerinin planlama aşamasından başlayarak sözleşme süresince riskleri tespit edecek bir kontrol sisteminin bulunmamasından ve sorumlu birimler arasındaki iletişim ve koordinasyon eksikliğinden kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, Bakanlık tarafından şehir hastanelerinin yatırım ve işletme süreçlerine ilişkin riskleri tespit edebilecek bir iç kontrol mekanizmasının kurulması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;** “Laboratuvar hizmeti kapsamında alınmış olan Tüp Bebek hizmeti aslında androloji laboratuvarı hizmetinin sunumudur. Şirketin hizmet kapsamında getireceği ve sperm analizi yapacak cihazla ilgili olup konu ile ilgili gerekli düzeltici çalışmalar yapılacaktır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, idare tarafından onaylı uygulama projesinde tüp bebek biriminin yer aldığı, bu birimin laboratuvar hizmeti kapsamında alınmış olan tüp bebek hizmetinin aslında androloji laboratuvar hizmetinin sunumu olduğu ifade edilmiş olmakla birlikte, bulguda uygulama projesinde tüp bebek biriminin olup olmadığı irdelenmemiş bu hizmetin sunulmamış olmasına rağmen hizmet garanti bedelinin ödendiği belirtilmiştir.

Ayrıca İdare tarafından görevli şirketin teslim etmekle yükümlü olduğu tıbbi cihazın sağlık tesisine getirilmediği kabul edilerek düzeltici işlemlerin yapılacağı beyan edilmiştir.

Söz konusu husus ile ilgili olarak hizmet alınmadığı halde hizmet için öngörülen hizmet garanti bedelleri ödenmektedir.

Bu itibarla, görevli şirketin taahhüdünü yerine getirmemesi nedeniyle sözleşmede öngörülen yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

#### **BULGU 16: Bazı Şehir Hastanelerinde Sağlık Uygulama Tebliği Puanlarının Hatalı Uygulanması**

Bazı şehir hastanelerinde Sağlık Uygulama Tebliği’nde (SUT) yapılan değişikliğe uygun olarak SUT puanlarının güncellenmediği görülmüştür.

Şehir hastanelerinde, laboratuvar, görüntüleme ile fizik tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri şehir hastanesi sözleşmesi kapsamında şirket tarafından karşılanmaktadır. Sözleşme kapsamında sunulacak bu hizmetler, sözleşme eklerinde SUT eklerine uygun şekilde belirlenmiş ve her bir hizmet için SUT puanı ile bu puanlara uygulanacak birim bedeller tespit edilmiştir.

Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık tesislerinde, hastalara sunulan her bir hizmetin karşılığı olarak SUT'ta belirlenen puanlar ile her bir puan için belirlenen birim bedelin çarpımı sonucu hizmet bedeli bulunarak Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) fatura edilmektedir. Şehir hastanelerinde bu süreç; şirket tarafından sunulan her bir hizmet için belirlenen SUT puanlarının sözleşmede yer alan birim bedel ile çarpılarak bulunan hizmet tutarının şirket tarafından şehir hastanesine fatura edilmesi; hastanenin de aynı puanları SUT'ta yer alan birim bedel ile çarpılarak bulunan hizmet tutarının SGK'ya fatura etmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Şehir hastaneleri sözleşmelerine ekli "Hizmet Şartları" başlıklı EK-14'de "*Sağlık Uygulama Tebliğinde hizmet konusu testlerle ilgili eklerin değişmesi durumunda SUT hastane sınıflandırmasına uygun olarak aşağıdaki tablo İdare Temsilcisi ve Şirket tarafından güncellenecektir.*" ifadesi yer almaktadır. Ancak SGK tarafından 05.07.2018 tarihi itibarıyla güncellenen SUT puanlarının hizmete açılan sekiz şehir hastanesinden ikisinde güncellenmediği tespit edilmiştir.

Anılan iki şehir hastanesinde şirkete ödenecek hizmet bedellerine esas SUT puanlarının sözleşme ve eklerindeki hükümlere uygun olarak güncellenmemesi nedeniyle, idarenin şirkete ödemeye esas SUT puanları ile yürürlükteki SUT puanları farklılaşmıştır. Bu durum ise, idare lehine oluşan durumun uygulanmasına engel olmaktadır.

Bu itibarla, SGK'ca güncellenen SUT puanlarının, yürürlük tarihi itibarıyla şirket tarafından idareye faturalandırılan hizmet bedellerinin güncellenen SUT puanları üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "*Şirket tarafından sunulan hizmetlerin anlatıldığı EK-14 te SUT kapsamında sunulan hizmetlerin ilgili maddelerinde güncel Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) çerçevesinde, "Sağlık Uygulama Tebliğinde hizmet konusu testlerle ilgili eklerin değişmesi durumunda SUT hastane sınıflandırmasına göre aşağıdaki tablo İdare Temsilcisi ve Şirket tarafından güncellenecektir."* hükmü açıkça belirtilmektedir. İl Sağlık

---

*Müdürlüklerince bu konuda düzenleme yapmaları konusunda Koordinasyon Kurulu toplantılarında bilgilendirme yapılmış olup, resmi yazı ile de talimatlandırılmıştır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, bulgu konusu husus ile ilgili olarak taşra teşkilatının bilgilendirildiğini ve resmi yazı ile talimatlandırıldığını belirtmiştir.

Bu itibarla, SGK’ca güncellenen SUT puanlarının, yürürlük tarihi itibarıyla şirket tarafından idareye faturalandırılan hizmet bedellerinin güncellenen SUT puanları üzerinden hesaplanması hususunda gerekli tedbirlerin alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 17: “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”ne İlişkin Olarak Şirket Tarafından Ödenmesi Gereken Damga Vergisinin İdare Tarafından Üstlenilmesi**

“Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”ne ilişkin olarak görevli şirket tarafından ödenmesi gereken damga vergisi tutarının, idare tarafından ödenmesi sonucunu doğuracak şekilde, görevli şirkete yapılan ödemeden kesilmesi yerine eklendiği görülmüştür.

3359 sayılı Temel Sağlık Kanunu’nun mülga Ek 7’nci maddesinin altıncı fıkrasında, *“Bu madde kapsamında yapılacak yatırımlarla ilgili olarak, otuzaltı aylık süreyi geçmemek ve sözleşmede belirlenecek inşaat yapım süresi ile sınırlı olmak kaydıyla, Sağlık Bakanlığı ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri arasında yapılacak her türlü iş ve işlemler ile düzenlenecek kağıtlar, 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre alınan damga vergisi ile 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca alınan harçlardan müstesnadır.”* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hüküm uyarınca, yapılan yatırımlara yatırım dönemiyle sınırlı olarak damga vergisi istisnası getirilmiş olup, benzer bir hükme, 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli İle Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 9’uncu maddesinde de yer verilmiştir.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Mükellef ve Vergi Sorumlusu” başlıklı 8’inci maddesinin üçüncü fıkrasında, *“Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.”* hükmü yer almaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında, resmi



dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği, yine aynı Kanuna ekli 1 sayılı tablonun IV.1.a maddesinde resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlara ilişkin ödemelerden binde 9,48 oranında damga vergisi kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Şehir hastanesi sözleşmelerinin “Ödeme Mekanizması” başlıklı Ek-18’in 3.1. maddesinde “Kullanım bedeli” ile ilgili olarak, *“Nihai teklif tarihi itibarıyla kullanım bedeli, KDV ve diğer vergi ve harçlar olmaksızın, net yıllık (...) olarak anlaşılmıştır.”* hükmü, “Hizmet bedeli” ile ilgili olarak ise, aynı Ek’in 4.1. maddesinde, *“Hizmet Ödemeleri İdare tarafından Şirket’e Hizmetler’in sunulması karşılığında işbu Ek-18 (Ödeme Mekanizması) Madde 4.6’ya uygun olarak, KDV ve diğer vergiler ve harçlar olmaksızın, ödenebilir net tutardır.”* hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen kanunlarda yer alan hükümler dikkate alındığında, şehir hastaneleri sözleşmelerine dayanılarak yapılacak ödemelerde, eklenecek veya kesilecek vergilerle ilgili olarak sözleşme hükümleri ne olursa olsun, kanun hükümlerinin uygulanması gerektiği açıktır. Kaldı ki, 3359 sayılı Kanun ve 6428 sayılı Kanun’da damga vergisine ilişkin olarak getirilen istisna hükümleri yatırım dönemi ile sınırlıdır. Bu nedenle, yatırım dönemi ile sınırlı bir istisnanın, sağlık tesisinin faaliyete geçtiği işletme dönemindeki ödemelere de sözleşmede düzenleme yapılarak uygulanması mümkün değildir.

Bulgu 2017 yılı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Denetim Raporunda da yer almış ve Bakanlık verdiği cevapta, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nün 24.02.2017 tarih ve 1962 sayılı yazısı kapsamında işlem yapıldığını ifade etmiştir. Söz konusu yazıda, damga vergisi tutarının İdare tarafından üstlenilmesi gerektiğine dair açık bir ifade bulunmamakla birlikte, *“Sonuç itibarıyla, gerek sözleşmenin ekinde yer alan “ejustem generis” kuralının sözleşmenin yorumlanmasında uygulanmayacağına ilişkin madde, gerek genel yorum kuralları gereğince “diğer vergiler” ifadesinin aynı mahiyette olmasa dahi benzeri bütün vergisel yükümlülükleri içerdiği mütalaa edilmektedir”* denilmektedir. Bununla birlikte aynı yazıda, yukarıda yer verilen Vergi Usul Kanunu hükmü de kabul edilmekte ve *“(…) Bu bağlamda görüşe konu sözleşme hükümleri veya işbu görüş kapsamında vergi sorumlusu veya vergi yükümlüsü sıfatının Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde değişmesi hukuken mümkün değildir.”* ifadesine yer verilmek suretiyle, damga vergisini ödemekle yükümlü olan tarafın şirket olduğu ifade edilerek, yazıda konu edilen hususların sözleşme hükümleri kapsamında Bakanlık ile şirket arasındaki ihtilaflara indirgenebileceği

belirtilmiştir.

Diğer yandan, aynı konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna hitaben yazılan 13.02.2017 tarih ve 84958988-130[5432-737]-E.16931 sayılı yazıda ise,

“(…)

*Buna göre, 6428 sayılı Kanun kapsamında yatırım dönemiyle sınırlı olmak kaydıyla idare ile gerçek veya özel hukuk tüzel kişileri arasında yapılacak her türlü iş ve işlemler ile düzenlenecek kâğıtların istisna edildiği dikkate alındığında, söz konusu işin işletme döneminde düzenlenecek kâğıtların damga vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.*

*Bu itibarla, resmi daire olan Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü tarafından mal ve hizmet alımı karşılığında ilgili şirkete yapılacağı anlaşılan kullanım bedeli ve hizmet bedeli ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, kağıdın ihtiva ettiği KDV hariç tutar üzerinden 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/l-a fıkrası kapsamında nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.*

*Öte yandan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 8 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında "Vergi Kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmü yer almaktadır.*

*Buna göre, taraflar arasında düzenlenen sözleşmede bedelin vergiler dikkate alınmadan net tutar üzerinden ödeneceği şeklindeki bir belirlemenin bulunması, söz konusu ödemeler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmasına mani değildir.”*

denilmiştir.

Maliye Bakanlığının farklı birimleri tarafından verilen bu iki yazı, görüşlerin verildiği tarihte yürürlükte olan mevzuata göre incelendiğinde, mülga 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin mülga Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün görevlerinin sayıldığı 10'uncu maddesinde vergi mevzuatı ile ilgili bir görevin bu genel müdürlüğe verilmediği; 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un, Başkanlığın görevlerinin sayıldığı mülga 4'üncü maddesinin (d) bendinde, “Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.” görevinin Gelir İdaresi Başkanlığına verildiği görülmüştür. Dolayısıyla, anılan Kanun hükümleri uyarınca yatırım dönemi ile sınırlı bir istisnanın, sağlık

tesisinin faaliyete geçtiği işletme dönemindeki ödemelere de sözleşmede düzenleme yapılarak uygulanması mümkün olmadığından Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen görüşe göre uygulama yapılması gerekmektedir.

Gerek 3359 sayılı Kanun gerek 6428 sayılı Kanun hükümleri gerekse Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna hitaben yazılan 13.02.2017 tarih ve 84958988-130[5432-737]-E.16931 sayılı yazıda açıklandığı üzere, şirkete yapılacak ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin, taraflarca sözleşmede bedelin vergiler dikkate alınmadan net tutar üzerinden ödeneceği şeklinde bir belirleme yapılarak Bakanlıkça üstlenilmesinin dayanağı bulunmamaktadır. Zira tarafların sözleşmede bedelin vergiler dikkate alınmadan net tutar üzerinden ödeneceği ve dolayısıyla vergilerin idarece üstleneceği şeklinde bir belirleme yaparak istisnanın işletme dönemini de kapsayacak şekilde süresinin uzatılması anılan Kanun hükümlerine aykırı bulunmaktadır.

Bu itibarla, işletme döneminde damga vergisi tutarını Bakanlığın üstlenmesi sonucunu doğuracak uygulamadan vazgeçilerek, ilgisine göre 3359 sayılı Kanun ya da 6428 sayılı Kanun hükümlerine göre şirkete yapılacak ödemelerden damga vergisi kesilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle bulgu konusu hususun daha önce Gelir İdaresi Başkanlığına ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne sorulduğu, bu kurumların bir önceki yıl verdikleri görüşlerde bir değişiklik olmadığını ifade ettiklerini belirtmiş ve bu yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından tekrar görüş sorulacağı, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği açık şekilde yer almakta ve bulguda yer alan hususa ilişkin olarak işletme dönemini kapsayan istisna düzenlemesi bulunmamaktadır.

Kaldı ki, Mersin Şehir Hastanesi, görevli şirkete yapılan ödemelerden, Kanun'un öngördüğü şekilde kesinti yapmakta, Eskişehir ve Isparta Şehir Hastaneleri ise söz konusu damga vergisi tutarlarını kesmek suretiyle emanet hesaplarında izlemektedir.

T.C. Anayasası'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrası, 3359 sayılı Kanun'un mülga ek 7'nci maddesi, 6428 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi hükümleri ve Maliye Bakanlığı Gelir

İdaresi Başkanlığı tarafından Sağlık Bakanlığı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna hitaben yazılan 13.02.2017 tarih ve 84958988-130[5432-737]-E.16931 sayılı yazısında açıklandığı üzere, şirkete yapılacak ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin, taraflarca sözleşmede bedelin vergiler dikkate alınmadan net tutar üzerinden ödeneceği şeklinde bir belirleme yapılarak Bakanlıkça üstlenilmesinin dayanağı bulunmamaktadır. Zira tarafların sözleşmede bedelin vergiler dikkate alınmadan net tutar üzerinden ödeneceği ve dolayısıyla vergilerin idarece üstleneceği şeklinde bir belirleme yaparak istisnanın işletme dönemini de kapsayacak şekilde süresinin uzatılması anılan Kanun hükümlerine aykırı bulunmaktadır.

Bu itibarla, işletme dönemine ait “Kullanım bedeli” ve “Hizmet ödemeleri”ne ilişkin olarak görevli şirket tarafından ödenmesi gereken damga vergisinin idare tarafından üstlenilmesi sonucunu doğuran uygulamadan vazgeçilerek, ilgisine göre 3359 sayılı Kanun’un mülga ek 7’nci maddesi ya da 6428 sayılı Kanun’un 9’uncu maddesi hükümlerine göre görevli şirketlere yapılacak ödemelerden damga vergisi kesilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 18: Şehir Hastanelerinde Miktara Bağlı Hizmetler İçin Yapılan Ödemelere İlişkin Belirlenen Birim Fiyatların ve Hizmet Kalemlerinin Alt Kırılımlarının Birbirinden Farklı Olması**

Mahallinde yapılan denetimlerde, miktara bağlı hizmetlerin temininde, hizmet ödemelerine ilişkin alt kalemler oluşturularak her bir alt kalem için garanti miktar ve tutarlarının belirlendiği görülmüştür.

İşletme dönemine geçmiş sekiz şehir hastanesine ait harcama belgeleri (ödeme emri belgeleri ve eki hakedişler) üzerinden yapılan inceleme ve denetimlerde, hizmet ödemeleri kapsamında miktara bağlı olarak birim fiyat üzerinden ödemesi gerçekleştirilen atık, sterilizasyon, çamaşırhane, yemek ve görüntüleme hizmetlerinin temin ve hizmet ödemelerine ilişkin alt kalemlerin belirlenmesinde, sınıf ve çeşit açısından belirlenmiş bir standardın bulunmadığı ve buna bağlı olarak ödeme kalemlerinin farklılaştığı görülmüştür.

Her ne kadar sekiz şehir hastanesinin büyüklük ve kapasiteleri farklı olsa da, yukarıda belirtilen miktara bağlı hizmetlerin nitelikleri değişmemektedir. Fakat söz konusu aynı nitelikteki hizmetlerin ödemeleri ve garanti miktarları, farklı sayı ve isimde alt kalemler belirlenerek gerçekleştirilmektedir.

Buna ilişkin olarak, yukarıda belirtilen her bir miktara bağlı hizmet için, en düşük birim fiyatlı hastane baz alınarak oluşturulan grafikler aşağıda sunulmuştur:

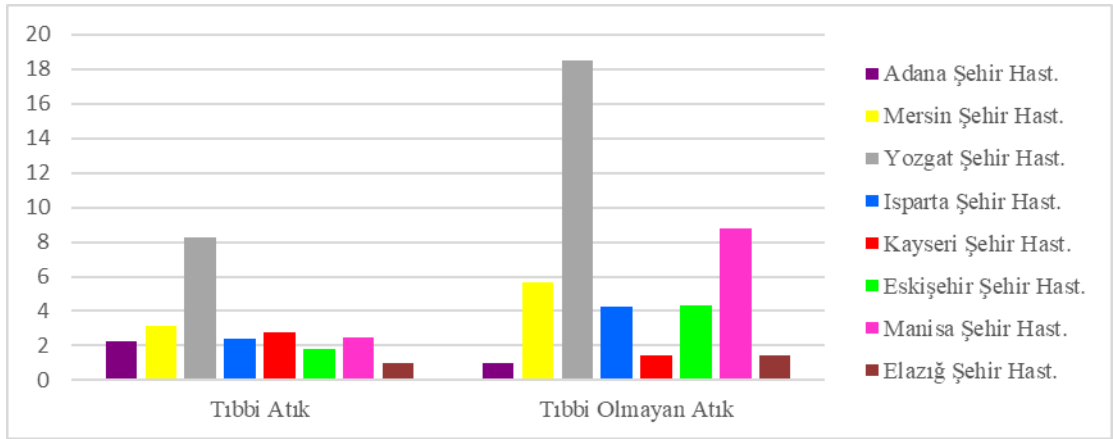
## 1. Atık Hizmetleri İçin Belirlenen Alt Kalem ve Birim Fiyatlar:

Şehir hastanelerinin atık hizmetlerine ilişkin olarak yaptığı ödemelerin temelde tıbbi atık, özel atık, gizli atık, tıbbi olmayan atık ve geri dönüşüme uygun atık olmak üzere 5 alt kalemden oluştuğu görülmüştür.

2018 yılında faaliyette bulunan tüm şehir hastaneleri için, tıbbi ve tıbbi olmayan atık için, hizmet alt kalemi ve birim fiyatı belirlenmiştir. Mersin, Yozgat ve Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanelerinde, özel, gizli ve geri dönüşüme uygun atıklar için hizmet alt kalemi ve birim fiyat belirlenmemiştir.

Atık hizmetlerinin tıbbi atık ve tıbbi olmayan atık alt kalemlerine ait birim fiyat dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

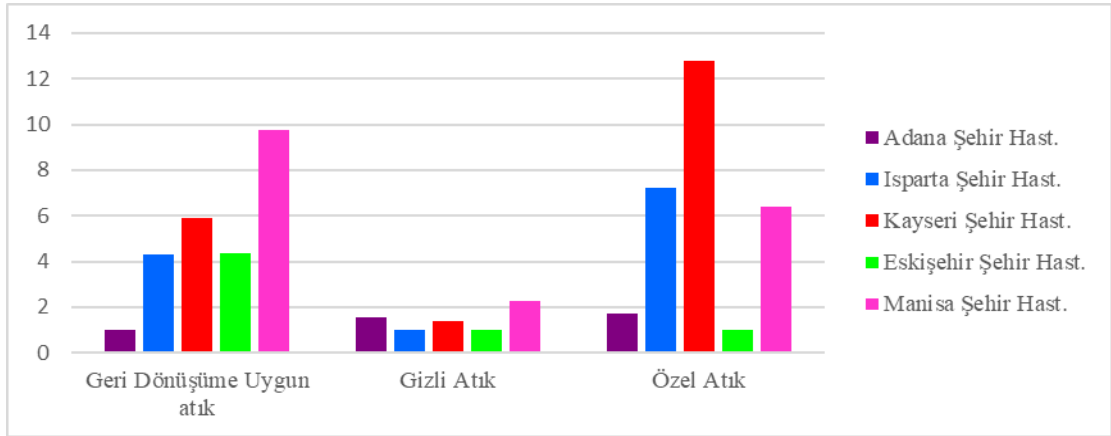
**Grafik 1: Tıbbi ve Tıbbi Olmayan Atık Hizmeti Fiyat Dağılımları<sup>7</sup>**



Tıbbi atık alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %830 fark olduğu; tıbbi olmayan atık alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %1849 fark olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan, atık hizmetlerinin diğer alt kalemleri olan özel, gizli ve geri dönüşüme uygun atık hizmetlerine ait birim fiyat dağılımları aşağıda tabloda gösterilmektedir.

<sup>7</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı “1”e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.

**Grafik 2: Diğer Atık Hizmetleri Fiyat Dağılımları<sup>8</sup>**

Geri dönüşüme uygun atık alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %975 fark olduğu; gizli atık alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %227 fark olduğu; özel atık alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %1278 fark olduğu görülmektedir.

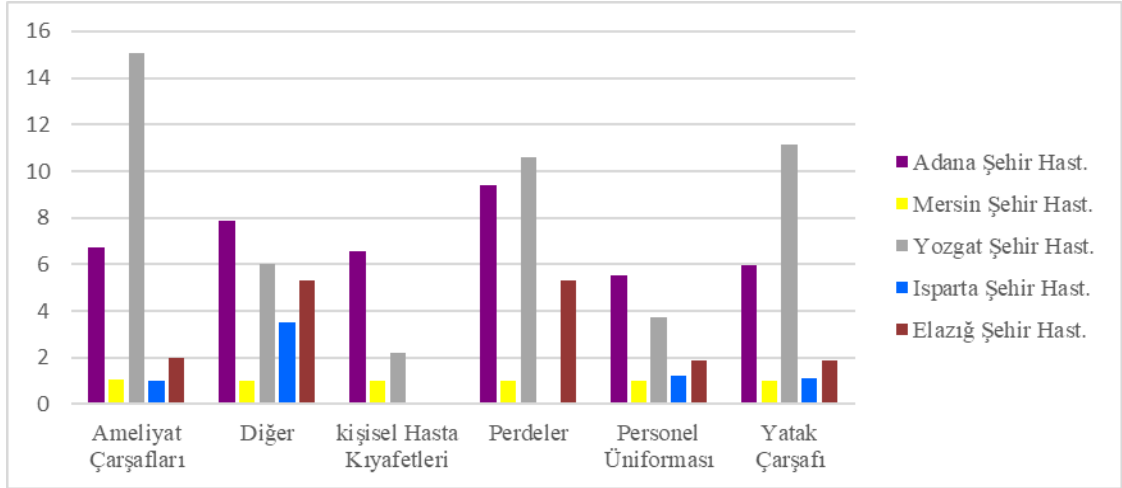
## 2. Çamaşırhane Hizmeti İçin Belirlenen Alt Kalem ve Birim Fiyatlar:

Şehir hastanelerinin çamaşır hizmetlerine ilişkin olarak yaptığı ödemelerin ameliyathane çarşafı, kişisel hasta kıyafetleri, perdeler (diğer), personel üniforması ve yatak çarşafı olmak üzere toplam 5 alt kalem belirlendiği görülmüştür.

Eskişehir, Kayseri ve Manisa Şehir Hastanelerinde çamaşırhane hizmeti için alt kalem belirlenmemiş olup, ana kalem olan çamaşırhane hizmeti için tek birim fiyat üzerinden ödeme gerçekleştirilmektedir. Hakedişler üzerinden yapılan incelemede adı geçen hastaneler için belirlenen çamaşırhane hizmeti birim fiyatlarının hastaneler arasındaki birim fiyatları birbirine çok yakın olduğu, birim fiyatları arasında büyük farklılık bulunmadığı için grafik düzenlenmemiştir.

Çamaşır hizmetlerinin, ameliyathane çarşafı, kişisel hasta kıyafetleri, perdeler (diğer), personel üniforması ve yatak çarşafı alt kalemlerine ait birim fiyat dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

<sup>8</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı “1”e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.

**Grafik 3: Çamaşırhane Hizmetleri Fiyat Dağılımları<sup>9</sup>**

Ameliyat çarşafı alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %1506 fark olduğu; kişisel hasta kıyafetleri alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %659 fark olduğu; diğer alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %785 fark olduğu; perdeler alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %942 fark olduğu, personel üniforması alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %551 fark olduğu; yatak çarşafı alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %1114 fark olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan mahallinde yapılan incelemelerde, Yozgat Şehir Hastanesinin çamaşırhane hizmetlerini yürüten alt yüklenicisinin, Sorgun Devlet Hastanesine 4734 sayılı Kanun kapsamında aynı hizmeti sunduğu görülmüştür. Sorgun Devlet Hastanesine hizmet karşılığı olarak teklif ettiği bedel ile şehir hastanesine sunduğu çamaşır hizmetinin ortalama birim fiyatı arasında 14 kat fiyat farkı olduğu tespit edilmiştir.

### 3. Sterilizasyon Hizmeti İçin Belirlenen Alt Kalem ve Birim Fiyatlar:

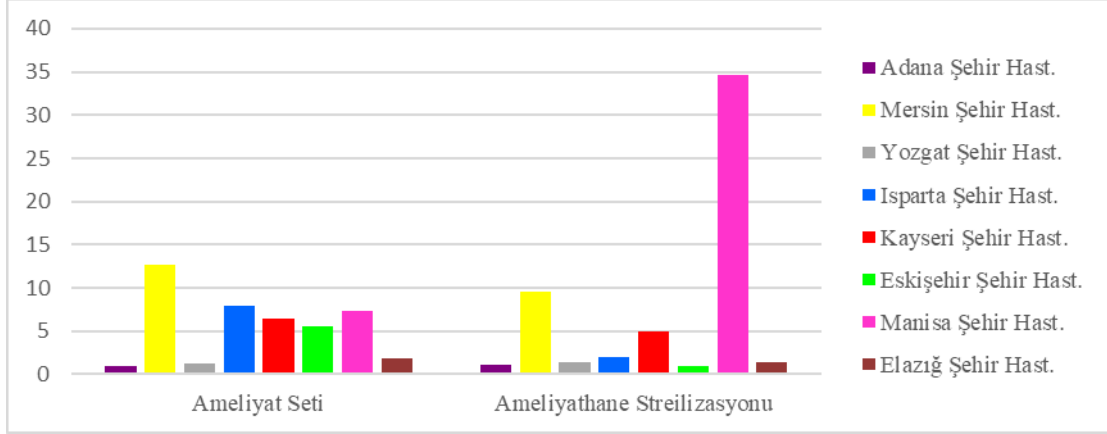
Sterilizasyon hizmeti için hastaneden hastaneye değişen farklı sayıda ve isimde alt kalem ve birim fiyat belirlenmiştir. Örneğin, Isparta Şehir Hastanesinde 9 farklı alt kalem üzerinden ödeme yapılırken Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastanesinde sadece 3 alt kalem için birim fiyat öngörülmüştür.

2018 yılında faaliyette bulunan tüm şehir hastaneleri için, ameliyat seti ve ameliyathane sterilizasyonu için, hizmet alt kalemi ve birim fiyatı belirlenmiştir. Ameliyat seti

<sup>9</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı “1”e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.

ve ameliyathane sterilizasyonu alt kalemlerine ait birim fiyat dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

**Grafik 4: Sterilazyon Hizmetleri Fiyat Dağılımları<sup>10</sup>**



Ameliyat seti alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %1268 fark olduğu; ameliyathane sterilizasyonu alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %3469 fark olduğu görülmektedir.

#### **4. Görüntüleme Hizmeti İçin Belirlenen Alt Kalem ve Birim Fiyatlar:**

Hastanelerin hakedişleri incelendiğinde görüntüleme hizmetini birim fiyatlarını görüntüleme, nükleer tıp, kemoterapi ve TPN olarak 4 alt başlıkta karşılaştırmanın anlaşılabilirlik açısından daha uygun olacağı değerlendirilmiş ve alt başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

Görüntüleme ve nükleer tıp alt hizmet kalemi MR, tomografi, vs. cihazlarla yapılan çekim sayısı için belirlenmiş bir alt hizmet kalemi olup birim fiyatın SUT puanları ile çarpılması sonucu hak ediş ödemesi yapılmaktadır. Bu hizmet alt kalemi için belirlenen birim fiyatlar arasında büyük farklılık bulunmadığı için grafik düzenlenmemiştir.

Kemoterapi hizmeti, kemoterapi ilaç hazırlama ve kemoterapi ilaç uygulama olmak üzere 2 alt kalem üzerinden fiyatlandırılmaktadır.

Bu alt kalemlere ait birim fiyatların hastane bazındaki dağılımları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

<sup>10</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı "1"e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.



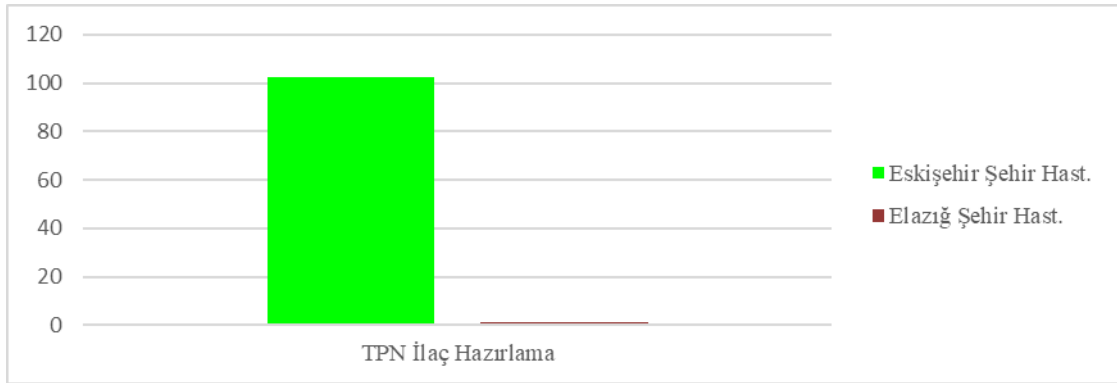
**Tablo 5: Görüntüleme Hizmeti (Kemoterapi Alt Kalemi) Fiyat Dağılımları<sup>11</sup>**

| Hizmet / Şehir            | Adana  | Mersin | Isparta | Eskişehir | Elazığ |
|---------------------------|--------|--------|---------|-----------|--------|
| Kemoterapi İlaç Hazırlama | 355,99 | 176,64 | 90,91   | 37,58     | 1,00   |
| Kemoterapi İlaç Uygulama  | 2,83   | 5,52   | 1,52    | 1,00      | -      |

Kemoterapi ilaç hazırlama alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %35599 fark olduğu; Kemoterapi İlaç Uygulama alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %552 fark olduğu görülmektedir.

TPN ilaç hazırlama hizmeti için, Eskişehir ve Elazığ Fethi Sekin Şehir Hastaneleri tek kalem ve birim fiyat üzerinden ödeme gerçekleştirmektedir. Adana, Mersin, Yozgat ve Isparta Şehir Hastanelerinde ise, bu hizmet için; kapalı sistem neonatal set, TPN torbası, TPN transfer set ve selektör valve olmak üzere 4 alt kalem ve birim fiyat belirlenmiştir. Kayseri ve Manisa Şehir Hastanelerinde ise TPN ilaç hazırlama hizmeti alınmamaktadır.

Bu alt kalemlere ait birim fiyatların hastane bazındaki dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

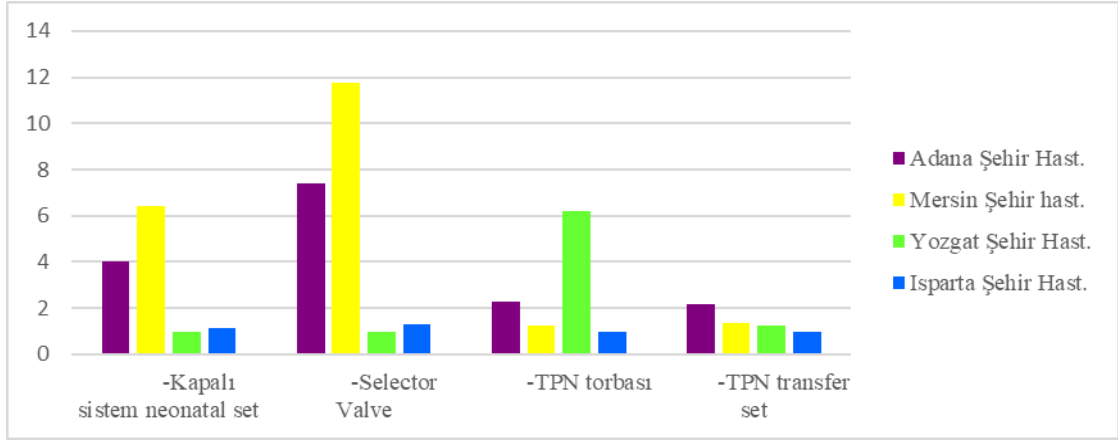
**Grafik 5: Görüntüleme Hizmeti (TPN İlaç Hazırlama Alt Kalemi) Fiyat Dağılımları<sup>12</sup>**

TPN ilaç hazırlama alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %10234 fark olduğu görülmektedir.

Kapalı sistem neonatal set, TPN torbası, TPN transfer set ve selektör valve alt kalemlerine ait birim fiyat dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

<sup>11</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı "1"e eşitlenerek tablo hazırlanmıştır.

<sup>12</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı "1"e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.

**Grafik 6: TPN Diğer Alt Kalemler Fiyat Dağılımları<sup>13</sup>**

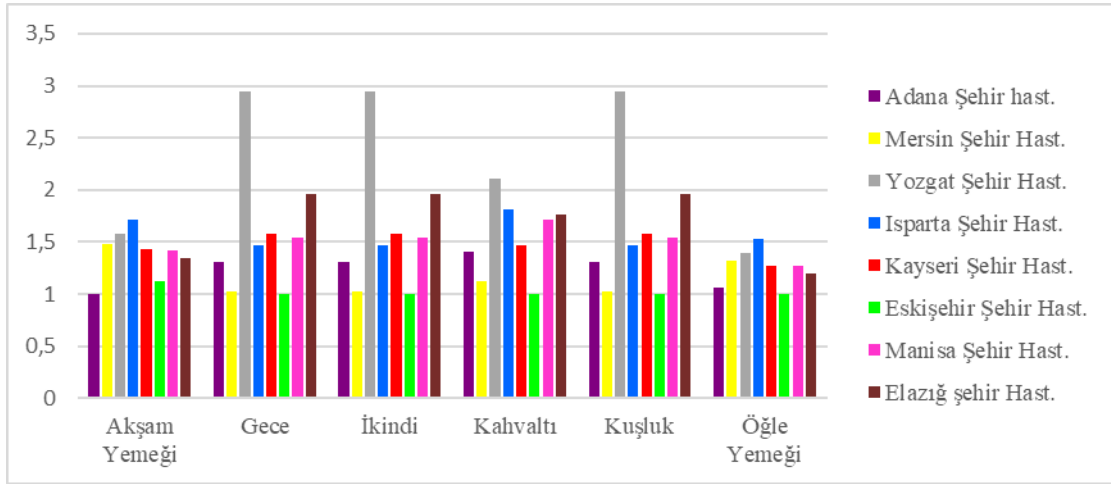
Kapalı sistem neonatal set alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %644 fark olduğu; Selektor valve alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %1178 fark olduğu; TPN torbası alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %622 fark olduğu; TPN transfer set alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %215 fark olduğu görülmektedir.

##### 5. Yemek Hizmeti İçin Belirlenen Alt Kalem ve Birim Fiyatlar:

Şehir hastanelerinin yemek hizmetlerine ilişkin olarak yaptığı ödemelerin, temelde akşam yemeği, gece, ikindi, kuşluk, kahvaltı, öğle yemeği ve diğer olmak üzere 7 alt kalemden oluştuğu görülmüştür. Diğer kaleminin içeriğinin belirsiz olması ve hastanelerce farklı şekilde değerlendirilmesi nedeniyle karşılaştırma yapılamamıştır.

Akşam yemeği, gece, ikindi, kuşluk, kahvaltı ve öğle yemeği alt kalemlerine ait birim fiyat dağılımları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

<sup>13</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı “1”e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.

**Grafik 7: Yemek Hizmeti Fiyat Dağılımları<sup>14</sup>**

Akşam yemeği alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %171 fark olduğu; gece alt kalemi için en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %295 fark olduğu; ikindi alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %295 fark olduğu; kahvaltı alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %211 fark olduğu; kuşluk alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %295 fark olduğu; öğle yemeği alt kalemi için, en düşük birim fiyat ile en yüksek birim fiyat arasında %153 fark olduğu görülmektedir.

Hizmete giren sekiz şehir hastanesinin miktara bağlı hizmetlerine ilişkin ödemelerde standart bir alt kalem sınıflandırılması bulunmamaktadır. Ayrıca alt kalemler için belirlenen birim fiyatların çok geniş bir skalada yer aldığı görülmektedir.

Bu itibarla, miktara bağlı hizmetlerin ödenmesinde işin kapsamı ve kamu yararı dikkate alınarak, hizmet kalemlerinin alt kırılımlarının standart hale getirilmesinin ve aynı hizmet için geniş bir skalada fiyat oluşmasını önleyecek tedbirlerin alınmasının gerektiği değerlendirilmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “...Farklı zamanlarda farklı yükleniciler tarafından farklı illerde sunulan miktara bağlı hizmetler ile miktara bağlı olmayan hizmetlere ilişkin ödemelerde standart bir alt kalem sınıflandırılması bulunmaması doğal karşılanmaktadır.

Bu itibarla, miktara bağlı hizmetlerin ödenmesinde işin kapsamı ve kamu yararı dikkate alınarak, hizmet kalemlerinin alt kırılımlarının standart hale getirilmesi ve aynı

<sup>14</sup> İlgili hizmete ait en düşük birim fiyata sahip olan şehir hastanesinin birim fiyatı “1”e eşitlenerek grafik hazırlanmıştır.

*hizmet için geniş bir skalada fiyat oluşmasını önleyecek tedbirlerin alınması amacıyla ek mutabakatlar düzenlenmektedir.” denilmektedir.*

**Sonuç olarak** İdare tarafından hizmet kalemlerinin alt kırılımlarının standart hale gelmesi ve aynı hizmet için geniş skalada fiyat oluşumunun engellenmesi için ek mutabakatların yapılmakta olduğu ifade edilmiştir. Ancak söz konusu ek mutabakatların kapsam ve içeriğine ilişkin herhangi bir bilgi ve belge sunulmamıştır. Bununla birlikte, bulguda belirtilen tespitlere ilişkin olarak, miktara bağlı hizmetlerin ödenmesinde işin kapsamı ve kamu yararı dikkate alınarak, hizmet kalemlerinin alt kırılımlarının standart hale getirilmesinin ve aynı hizmet için geniş bir skalada fiyat oluşmasını önleyecek tedbirlerin alınmasının gerektiği değerlendirilmektedir.

### **BULGU 19: Bütçeden Ödenen Dağıtım Tesis Giderlerinin Elektrik Dağıtım Şirketlerinden Talep Edilmemesi**

Enerji müsaadesi alınabilmesi için elektrik dağıtım şirketince yapılması gereken trafo kurulumları ve diğer ilk yatırım giderlerinin bütçeden ödendiği, söz konusu giderlerin dağıtım firmalarından talep edilmediği görülmüştür.

6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun “Tanımlar ve kısaltmalar” başlıklı 3'üncü maddesinde:

“... e) *Dağıtım şirketi, belirlenen bir bölgede elektrik dağıtımı ile iştigal eden tüzel kişiyi,*

f) *Dağıtım tesisi, iletim tesislerinin ve dağıtım gerilim seviyesinden bağlı üretim ve tüketim tesislerine ait şalt sahalarının bittiği noktadan sonraki nihayet direğinden, alçak gerilim seviyesinden bağlı tüketicilerin yapı bina giriş noktalarına kadar, bina giriş ve sayaç arası hariç, elektrik dağıtımı için teçhiz edilmiş tesis ve teçhizat ile dağıtım şirketince teçhiz edilen ya da devralınan sayaçları ... ifade eder.” denilmektedir.*

Dolayısıyla alçak gerilim seviyesinden bağlı tüketicilerin, enerjinin bina giriş noktalarına kadar getirilmesi, iletim tesislerinin ve dağıtım gerilim seviyesinden bağlı üretim ve tüketim tesislerine ait şalt sahalarının bittiği noktadan sonraki nihayet direğinden itibaren dağıtım şirketlerinin uhdesindedir.

Ayrıca Elektrik Piyasası Bağlantı ve Sistem Kullanım Yönetmeliği'nin “Bağlantı görüşü” başlıklı 10/A maddesinde ve “Bağlantı hattı” başlıklı 10/B maddesinde dağıtım

sistemine bağlantı talebinin ve bağlantı için gerekli olmakla birlikte bağlantı hattı dışında kalan dağıtım tesisi kapsamındaki tesislerin dağıtım şirketi tarafından karşılanmasının esas olduğu, ancak bağlantı talebinin karşılanabilmesi için dağıtım şirketi tarafından bildirilen sürenin başvuru sahibi tarafından uzun bulunması ve bağlantı talebinin dağıtım şebekesi yapılarak karşılanabilir olması halinde gerekli yatırımın 21'inci madde kapsamında başvuru sahibi tarafından üstlenilebileceği düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmelik'in "Dağıtım Varlıkları" başlıklı 21'inci maddesinde; başvuru sahibinin gerekli dağıtım şebekesinin yapımını üstlenmeyi tercih etmesi durumunda nasıl bir prosedür izleneceği düzenlenmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre dağıtım sistemine bağlantının veya dağıtım sistemine bağlı üretim ve tüketim tesislerinin güç artışı taleplerinin karşılanabilmesi için, sistem kullanımı açısından kapasitenin yetersiz olması nedeniyle, genişleme yatırımı veya yeni yatırım yapılmasının, dağıtım lisansı sahibi tüzel kişi tarafından karşılanması esastır. Ancak mevcut durum çerçevesinde genişleme yatırımı veya yeni yatırımın söz konusu olması halinde talep sahibince dağıtım lisansı sahibi tüzel kişiye bağlantı talebinin karşılanabileceği makul süre sorulur. Başvuru sahibi tarafından sürenin uzun bulunması halinde gerekli yatırım başvuru sahibi tarafından üstlenilebilir. Bu durumda mülkiyet ve kullanım hakları ile finansman koşullarının yer aldığı bağlantı anlaşması ve tesis yapım anlaşması imzalanması gerekmektedir. Yönetmelik hükümlerine göre yapılan harcamanın, dağıtım şirketi tarafından ilgili yatırımın yapılacağı yıl içinde en fazla 12 eşit taksitle yatırımı yapan gerçek veya tüzel kişiye ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılan harcamanın geçici kabulü takip eden aydan ilk taksit ayına kadar TÜFE oranında güncellenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla alçak gerilim seviyesinden bağlı tüketicilerin, enerjinin bina giriş noktalarına kadar getirilmesi, iletim tesislerinin ve dağıtım gerilim seviyesinden bağlı üretim ve tüketim tesislerine ait şalt sahalarının bittiği noktadan sonraki nihayet direğinden itibaren dağıtım şirketlerinin uhdesinde olmasına rağmen dağıtım lisansı sahibi tüzel kişi adına bu yatırımın yapılması mevzuata göre mümkündür. Ancak bu durum istisnadır ve yukarıda açıklanan şartların gerçekleşmesi halinde yapılma imkânı vardır.

Konu ile ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda, sağlık tesislerine enerji alınabilmesi için gerekli olan trafoların kurulumu, bakım onarımı ile ilgili işlemlerin lisans sahibi dağıtım şirketince zamanında yapılmaması sebebiyle, idarece üstlenildiği ve giderlerinin idare bütçesinden karşılandığı ancak Yönetmelik hükümlerine uygun olarak karşılıklı "tesis yapım

sözleşmesi” imzalanmadığı tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, sözleşmede belirtilen 296.200,00 TL yatırım tutarının, alacak olarak takip edilmediği, muhasebe kayıtlarına alınmadığı, izlenmediği ve raporlanmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca idarece lisans sahibi dağıtım şirketi adına yaptırılan ve Yönetmelik uyarınca “Tesis yapım sözleşmesi” düzenlenmeyen toplam 590.410,00 TL yatırım bedeli/alacak tutarı kayıt dışı kalmıştır. Bu nedenle bilançoda yer alan alacaklar hesap grubu toplam 886.610,00 TL eksik gösterilmiştir.

Bu itibarla, idarece gerçekleştirilen mali hüküm ve sonuç doğrudan işlemlerin kayıt dışı kalması önlenerek muhasebe hesaplarının tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanması için gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması ve iç kontrol sisteminin bu tür hataları ortaya çıkarabilme kapasitesinin güçlendirilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Söz konusu durumdaki hastanelerin enerji müsaadesindeki bağlantı anlaşmalarının incelenerek, yatırım bedellerinin ilgili dağıtım şirketinden tahsil edilmesi ile ilgili çalışmanın yapılacağı, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** İdare tarafından verilen cevapta, hastanelerin enerji müsaadesindeki bağlantı anlaşmalarının incelenerek, yatırım bedellerinin ilgili dağıtım şirketinden tahsil edilmesi ile ilgili çalışmanın yapılacağı ifade edildiğinden, bu konuda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerde izlenecektir.

31.12.2018 tarihi itibarıyla Alacaklar Hesap Grubu tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

**BULGU 20: Sağlık Bakanlığında İdare Aleyhine Tazmin Hükmedilen Çok Sayıda Tıbbi Hizmet Kusuru Davası Bulunması, Bazı Davalarda Tazmin Edilen Tutarın Tabiplere Rücu Edilmeyerek Terkini Yoluna Gidilmesi, Tabiplerin Sigortasını Yapan Şirketlerin Davalara Müdahil Edilmemesi ve Bu Şirketlerden Tazmin Talebinde Bulunulmaması**

Sağlık Bakanlığı Anayasa’nın 125’inci maddesi uyarınca idarenin kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlü olduğundan, sağlık hizmeti alan kişilerin

kayıplarından dolayı açtıkları tazminat davaları neticesinde sıklıkla ve yüklü tutarlarda tazminat ödemek durumunda kaldığı, bu tazmin tutarlarının müsebbib ve sorumlu personele rücu konusunda eksikliler bulunduğu, idarenin tazminat tutarlarını rücu etmek yerine sıklıkla terkin yolunu benimsediği ve açılmış olan davalarda ilgili sigorta şirketlerinin davalara müdahil edilmediği ve bu suretle tazmin yükünün idarenin üzerine kaldığı tespit edilmiştir.

Bakanlık aleyhine sonuçlanan davalarda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde yer verilen süre ve hususlara göre davacı tarafından ilâm hükmünün gereğinin ifa edilmesinin talep edilmesi sonrasında, ilâmda davacı lehine hükmedilen meblağın Bakanlıkça davacıya ödemesi gerçekleştirilmekte; akabinde yapılan ödemenin; gerek Anayasa'nın 129'uncu maddesi gerekse 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 73'üncü maddesinde düzenlenen rücu müessesesi uyarınca Bakanlık tarafından tespit edilen müsebbip ve sorumlu personelden rücuen tazmin yoluna gidilmediği görülmüştür.

Zorunlu sigorta uygulaması tıbbi kötü uygulama sonucu doğan tazminat yükünün hafifletilmesi maksadıyla düzenlenmiştir. Sağlık Bakanlığının Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası uygulaması 21.07.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2010/1 sayılı Tebliğ ile yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten günümüze Bakanlığın tıbbi kötü uygulama sebebiyle ödediği tazminatlara ilişkin hekimlere rücu davası açmak yerine 659 sayılı KHK ile düzenlenen yetki devrine binaen terkin yolunu sıklıkla benimsediği ve denetimlerimiz sırasında sigorta şirketlerinden neredeyse hiç tazminat alınmadığı tespit edilmiştir.

1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarını Tarzı İcrasına Dair Kanun'un Ek 12'nci maddesinde, "*Tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası primlerinin yarısı kendileri tarafından, yarısı istihdam edenlerce ödenir.*" denilmekte olduğundan Bakanlığa bağlı çalışan tabiplerin yıllık sigorta primlerinin yarısı Bakanlıkça ödenmektedir.

Tıbbi kötü uygulamaya ilişkin davalar Bakanlığa husumet yöneltilerek (Ankara İdare Mahkemelerinde) açılmakta olup, aleyhe tazmin hükmolduğunda da Bakanlıkça davacılara ödemesi yapılmakta, daha sonra 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 28'inci maddesi uyarınca ilgili personele (tabip ve diğer sağlık personeline) rücu yapılmaktadır. Uygulamada il sağlık müdürlüklerince rücu davası açılmadığı ve terkin yoluna gidildiği görülmüştür. Örnek olarak İstanbul ilinde 2018 yılında terkin edilen tazminat tutarı

976.604,00 TL, Antalya ilinde 221.939,00 TL, Artvin ilinde 295.000,00 TL'dir. Bakanlık Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğünden alınan bilgilere göre, çok sayıda rücu davası açılmayan müsebbib tabip bulunmakta ve il müdürlüklerince yetki devrine binaen, Bakanlıkça ödenmiş bulunan tazmin tutarlarının terkin edilmesi yolu benimsenmektedir. Bazı durumlarda ise tek tabip raporu ile tabibin kusuru bulunmadığı kararı verilerek terkin yapılmaktadır. Bakanlık Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğünün 2018 yılı Temmuz ayı verilerine göre, Bakanlık aleyhine sonuçlanan 125 davada davalılara 21.506.788,00 TL maddi ve manevi tazminat ödenmiştir.

28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartları B.1'inci fıkrası "Sigorta sözleşmesinin konusuna ilişkin olarak sigortalının kendisine tazminat talebinde bulunduğu ya da zarar görenin doğrudan doğruya sigortacıya başvurduğu anda riziko gerçekleşmiş sayılır." hükmünü amirdir. Genel Şartların B.2'inci fıkrası ile sigorta ettirenin yükümlülükleri belirtilmektedir. Bununla birlikte, sigortacılık genel hükümleri kapsamında Sağlık Bakanlığı da riskin gerçekleşmesi durumunda sigorta şirketine ihbarda bulunabilmektedir.

Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Sağlık Bakanlığı aleyhine açılacak tıbbi kötü uygulama davaları sonucunda doğabilecek tazmin yükünün hafifletilmesi amacıyla yapılmaktadır. Kötü uygulamaya ilişkin Bakanlık aleyhine bir tazminat davası açıldığında Bakanlıkça müsebbip olan tabiplerin sigorta acenteleri tespit edilerek bildirimde bulunulması, davaya müdahil olmalarının istenilmesi ve tazmin hükmolüdüğü halde de tazmin edilmesinin istenilmesi gerekmektedir. İlgili sigorta şirketine bildirimde bulunarak davaya müdahilliği talep edilmeli yahut tazminat ödemesi talep edilmelidir.

Bakanlık aleyhine açılan tıbbi kötü uygulama davalarında müsebbip ve sorumlu personelin kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabip, dış tabibi veya tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman tabip olması hâlinde; bu personelden rücu tazmin edilmesi gereken meblağ, 30.01.2010 tarih ve 27478 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5947 sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'a eklenen Ek 12'nci maddede yer alan amir hüküm doğrultusunda personel lehine yaptırılan zorunlu meslekî malî sorumluluk sigortası tarafından karşılanabileceğinden Bakanlığın ve İl Müdürlüklerin müsebbib tabibin sigorta şirketini tespit ederek şirketi davaya müdahil etmeleri, dava açıldığını istenilen tazminat tutarını ve



tazmin hükmolunması halinde de sigorta sözleşmesinde bulunan limitlere göre ilgili sigorta şirketinden tazminini sağlayacak tedbirleri alması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** Kusurun idari bir kusur mu yoksa kişisel bir kusur mu olup olmadığının bakılıp, tam ayrıma gidilemeyen durumlarda bilirkişi raporuna gidilecek. Bu konuda yapılan incelemeler, raporlar ve bilirkişi raporlarına istinaden ilgisine rücu edilip edilemeyeceğine karar verilecektir denilmiştir. İlgili personele ve sigorta şirketlerine davanın ihbar edilmediğine dair Bakanlık ve taşra teşkilatı hukuk birimleri arasındaki süreç ifade edilmiş. Sıklıkla terkin uygulaması yapıldığı hususunda ise yetki devri ile terkin müessesesinin kullanıldığı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** 21.07.2010 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının takibinin yapılarak, Bakanlığın aleyhine bir tıbbi kötü uygulama davası açıldığında ivedilikle sigorta şirketlerine bildirim yapılarak şirketlerden tazmin talebinde bulunulması, yahut dava durumuna göre davaya müdahil edilmelerinin sağlanarak, Bakanlık çalışanı hekimlerin, yarısının da Bakanlıkça yıllık olarak ödendiği oldukça yüksek meblağlar bulunduğu Bakanlığın tıbbi kötü uygulama sonucunda idarenin sorumluluğuna dayanılarak açılan davalar sonucunda hükmedilen tazminat tutarlarının sigorta sözleşmesinde bulunan limitlere göre ilgili sigorta şirketinden tazmininin sağlanması için gerekli tüm hukuki önlemlerin alınması, bu sayede Bakanlık üzerinde kalan ciddi tutarlardaki tazmin yükünün hafifletilmesi gerekmektedir.

Mahkeme kararlarına binaen açılacak rücu davalarına ilişkin dosyalar idare ve hukuk birimlerince incelenir iken müsebbiblik hususundaki değerlendirmelerin etraflıca yapılması, rücu davası açılıp açılmaması hususunda yapılacak incelemelerin sınırlarının net şekilde mevzuatla belirlenmesi, sigorta şirketlerinden tazminat tutarının tazmininin sağlanması hususunda gerekli tedbirlerin alınması, tek hekim kanaatiyle terkin müessesesinin kullanılmasına yön verilmemesi ve idare aleyhine tıbbi kötü uygulama kaynaklı bir dava açıldığında merkez ve taşra birimlerinin sigorta şirketlerine yapmaları gereken bildirimle ilgili bilgilendirmelerin sağlanması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında “...kanunun ve alt mevzuat düzenlemelerinin aradığı şartların varlığı halinde davacılara ödenen meblağın ilgili personelden rücu tahsili yoluna gidilmesinden vazgeçilmesinin ve bilahare alacağın terkin yoluna gidilmesinin de aynı şekilde yasal bir işlem olduğu hususu izahtan vârestedir.” demekte ise de, sigorta ettirenin sorumluluğundan kaynaklı tazminat tutarının limitler dahilinde sigorta şirketinden tazminine

ilişkin yasal işlemlerin yapılması zorunluluğu da izahtan varestedir.

**BULGU 21: Aşı Takip Sistemi Tarafından Güvenilir Veri Üretilmemesi Nedeniyle Aşı İhtiyacının Sağlıklı Tespit Edilememesi ve Satın Alınan Aşıların Miadının Dolması**

Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü tarafından merkezi alım yöntemi ile alımı yapılan aşıların ihtiyaç tespiti süreçlerinin incelenmesi neticesinde, satın alınacak aşı miktarı ve teslimat takvimi belirlenirken ihtiyaç tespitinin temel unsurlarının dikkate alınmadığı ve bu durumun merkez depoya gerçek ihtiyacın üzerinde aşı stoklanması, miat dolması riski ile depolama maliyetlerini arttırdığı tespit edilmiştir. Yapılan denetimlerde, sağlık tesislerinde miadı dolan aşıların tespit edilemediği, sağlık müdürlüklerinde miadı dolduğu görülen 11.332.471 TL değerinde aşı olmasına rağmen bu aşılar hakkında Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 5'inci ve 27'nci madde hükümlerinin uygulanmadığı görülmüştür.

Rutin aşı takviminde olan ve takvim dışı bazı aşıların alımı merkezi alım yöntemi ile Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Aşıların kabulü mal alım sözleşmesinde düzenlenen teslimat takvimi çerçevesinde merkez depoda yapılmakta ve merkez depodan İl Sağlık Müdürlükleri tarafından üçer aylık dönemlerde dört defa düzenlenen talep yazılarında belirtilen aşı talepleri esas alınarak il sağlık müdürlüklerine ait depolara dağıtılması gerekmektedir. İl Sağlık Müdürlükleri, İlçe Sağlık Müdürlükleri ve tüm sağlık tesislerine dağıtımı sağlamaktadır. Aşıların stok yönetimi ile ilgili olarak iki taşınır yönetim sistemi kullanılmaktadır. Sağlık Bakanlığına bağlı tüm kurumların Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde taşınır işlemleri, depolardaki taşınırlarının takibi ve yılsonu cetvellerinin hazırlanması MKYS aracılığıyla yapılmaktadır. ATS ise, aşıların soğuk zincir takibinin yapılmasının yanı sıra, stok takibine ilişkin olarak aşılar karekod atanması suretiyle, aşıların taşınır depolarına kabulü ve transferi ile sağlık tesisleri tarafından uygulanarak stoktan düşülmesinin karekodlarının okutularak gerçekleştirilmesini hedeflemektedir.

**a) Aşı Takip Sistemi Tarafından Güvenilir Veri Üretilmemesi Nedeniyle İhtiyacın Sağlıklı Tespit Edilememesi**

Aşıların ihtiyaç tespiti sürecinin incelenmesi neticesinde, ATS'nin ürettiği depo mevcudu, tüketim, zayi, miat dolması verilerinin güvenilir olmaması nedeniyle ihale sürecinde ihtiyaç tespitinin temel bazı unsurlarının dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

Satın alınacak aşı miktarları ve yüklenici firma tarafından kaç doz aşının hangi tarihlerde teslim edileceğini belirleyen teslimat takvimi mal alım sözleşmeleri ile düzenlenmektedir.

Öncelikle, ihtiyaç tespiti sürecinde satın alınacak aşı miktarına ve teslimat takvimine karar verilirken sağlık tesisleri, il sağlık müdürlükleri ve merkez depo mevcudunun ve tüketim trendlerinin bilinmesi gereklidir. ATS’de aşuların uygulandı kategorisinde görünüp sağlık tesislerinin depo mevcudundan düşülebilmesi için aşının karekodunun okutulmuş kişinin TC kimlik no.su ile eşleştirilmesini gerektirdiğinden, aşuların çeşitli nedenlerle karekod okutulmadan uygulanması nedeniyle ATS’de sağlık tesislerinin tüketim verisi olması gerekenin altında görünürken, depo mevcudu gerçekte uygulanmış fakat karekodu okutulmamış aşular da içermektedir. Bu nedenle, ihtiyaç tespiti sürecinde sadece merkez depodaki aşı mevcudu hesaplamalara dahil edilmekte, sağlık tesislerinin depo mevcudu ve yıllık tüketimleri gerçeği yansıtmaması nedeniyle dikkate alınmamaktadır. İhtiyaç tespitinin İl Sağlık Müdürlüklerinin ve sağlık tesislerinin depo mevcutlarının ve tüketimin dikkate alınmadan yapılması, satın alınacak aşı miktarının ve teslimat takvimine göre merkez depoya teslim edilecek aşuların, gerçek ihtiyacın altında veya üzerinde belirlenmesi suretiyle sağlık tesislerinin aşı talebini karşılayamaması veya miatlarının dolması riskine neden olmaktadır.

Ayrıca PPD, BCG, OPA ve kızamık aşularının tedarikinin çoklu ambalajlarda yapılması nedeniyle ambalaj açıldıktan sonra kaç kişiye aşı yapıldığına bağlı olarak %90a varan fire oranları ile karşılaşılabilmektedir. ATS tarafından üretilen “zayı” verisinin soğuk zincir kırılmaları dahil olmak üzere tüm zayıtı içermesi ve çoklu dozlu ambalajlardaki zayıtın verisinin ayrıştırılamaması nedeniyle ihale öncesi ihtiyaç planlaması yapılırken ve il sağlık müdürlüklerinin ihtiyaç talepleri karşılanırken en yüksek fire oranı olan %90 esas alınmakta ve bu durum ihtiyaç tespitinin gerçek ihtiyacın üzerinde belirlenmesi riskine yol açmaktadır. İllerin aşı talep tutanaklarının incelenmesi neticesinde, 2018 yılında özellikle KKK, PPD, Kızamık aşularının bazı illere merkez depo tarafından ihtiyaç miktarının oldukça üzerinde gönderildiği tespit edilmiştir.

ATS üzerinden yapılan incelemede, teslimat takviminin gerçek ihtiyaçlara uygun belirlenmemesi nedeniyle toplam 1.601.240 doz KKK aşısının merkez depoda ortalama 290 gün bekledikten sonra ve miadının dolmasına ortalama 45 gün varken, 1.267.300 doz Hepatit B aşısının merkez depoda ortalama 729 gün bekledikten sonra ve miadının dolmasına ortalama 80 gün varken, 80.600 doz Kızamık aşısının merkez depoda ortalama 501 gün

bekledikten sonra ve miadının dolmasına ortalama 74 gün varken ve 18.600 doz PPD aşısının depoda ortalama 304 gün bekledikten sonra ve miadının dolmasına ortalama 96 gün varken İl Sağlık Müdürlüklerine gönderildiği tespit edilmiştir.

Bu durum, merkez depodaki depolama maliyetlerinin artmasına yol açmakta ve aşılardan uygulanmadan il sağlık müdürlükleri veya sağlık tesislerinin deposunda iken miadlarının dolması riskini yaratmaktadır.

#### **b) Satın Alınan Aşıların Miadının Dolması**

ATS aracılığıyla miadı dolan aşıları sağlık tesisleri düzeyinde raporlamak mümkün olmakla beraber, kare kod okutulmadan uygulanan aşıların miadı dolan aşılar arasında görünmeleri nedeniyle, sağlık tesislerinde miadı dolan aşı miktarı verisi gerçek dışı olduğu için ihtiyaç planlamasında, iç kontrol ve denetim faaliyetlerinde kullanılamamaktadır. İl Sağlık Müdürlükleri tarafından aşı uygulaması yapılmadığı için İl Sağlık Müdürlüklerinde miadı dolan aşı verisinin doğru olduğu kabul edilmektedir. ATS üzerinden yapılan incelemede 2018 yılında 808.380 doz PPD, 383.060 doz Kızamık, 293.793 doz KKK, 42.682 doz Mevsimsel Grip ve 32.500 doz Hepatit B olmak üzere toplam 1.628.966 doz 11.332.471 TL değerinde aşının İl Sağlık Müdürlüklerinin deposunda iken miadlarının dolduğu tespit edilmiştir. MKYS “kullanılmaz hale gelme” çıkış türünden çıkış yapmak suretiyle miadı dolduğu beyan edilen aşı tutarı 1.153.518 TL olup, ATS ve MKYS arasındaki farkın miadı dolan aşıların bir kısmının MKYS üzerinden beyan edilmemesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. İl Sağlık Müdürlükleri ilin ihtiyaç tespitini ve tedarigini yapmakla yükümlü olup depolarındaki aşığı en kısa zamanda sağlık tesislerine transfer etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, İl Sağlık Müdürlüklerinin deposunda aşıların miadının dolması yapısal bir soruna işaret etmekte olup sağlık tesislerinin depolarında miadı dolan aşıların ciddi boyutlara ulaşabileceğine işaret etmektedir. Fakat yukarıda ifade edildiği gibi, gerek ATS gerek MKYS tarafından sağlık tesislerinin depolarında Türkiye genelinde miadı dolan aşıların tespit ve takibi yapılamamaktadır.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış” başlıklı 27'nci maddesinde, *“tüketim malzemelerinin özelliklerinde, ağırlıklarında veya miktarlarında meydana gelen değişimler nedeniyle oluşan fireler, sayımda noksan çıkan taşınırlar, çalınma, kaybolma gibi nedenlerle yok olan taşınırlar ya da yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırların taşınır işlem fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılması halinde, kasıt, kusur, ihmâl veya tedbirsizlik*

*olup olmadığı araştırılarak sonuçları ayrı bir tutanakta belirtilir ve 5'inci madde hükmüne göre işlem yapılır.” denilmektedir.*

Anılan Yönetmelik'in 5'inci maddesinin beşinci fıkrasında “*Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.*” hükmüne yer verilmiştir.

Satın alınacak aşı miktarının ve teslimat takviminin belirlenmesi sürecinde depo mevcudu, tüketim, zayı, miat dolması verilerinin dikkate alınamaması nedeniyle merkez depoya gerçek ihtiyacın üzerinde aşı stoklanması, miat dolması riski ile depolama maliyetlerini arttırmaktadır. Bu riskin gerçekleştiği ATS üzerinden il sağlık müdürlüklerinde miadı dolan aşılardan listelenmesi neticesinde görülebilmektedir. Fakat sağlık tesislerinde miadı dolan aşılardan MKYS veya ATS aracılığıyla görüntülenememekte ve miadı dolan aşılardan hakkında Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 27'nci ve 5'inci madde hükümleri uygulanmamaktadır.

Bu itibarla, ATS ve MKYS verilerinin uyumlulaştırılması ve gerçeği yansıtmasına ilişkin önlemler alınarak bu verilerin ihtiyaç planlaması sürecinde dikkate alınması, sağlık tesislerinin deposunda iken miadı dolan aşılardan ATS ve MKYS aracılığıyla görüntülenmesinin sağlanarak miadı dolan aşılardan hakkında sorumluluğun araştırılarak kamu zararı tespit edilmesi halinde ilgililere rücu edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** ATS'nin aşı yönetimi için kullanılmaya başlanmasının ardından, sonuncusu 2017 yılında olmak üzere Türkiye genelinde iki kez stokların düzeltilmesi operasyonunun yapıldığı ifade edilmiştir. Bu operasyonlarda Türkiye genelinde bulunan tüm depo ve dolaplarda bulunan aşı ve antiserum stokları ana depo (Merkez Aşı Depoları) altında oluşturulan sanal bir depoya aktarılmıştır. Depo ve dolap sorumlularının sanal depoya taşınan ürünlerden fiziki olarak elinde bulunanları kendi depo ve dolaplarına stok olarak tekrar kabul etmeleri öngörülmesine rağmen dolap ve depo sorumlularının ellerindeki aşılardan tamamını vaktinde depodan çekmedikleri ve aşılardan gecikmeli olarak sanal depo kayıtlarından düşükleri görülmüştür. Ana depoda uzun süre stok bekletilmesi veya son kullanım tarihi geçmesi nedeniyle kullanılmamış gibi görünen bazı aşılardan bu durumda olmasının kuvvetle muhtemel olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, KKK, Hepatit B, PPD test tüberkülin, kızamık ve grip aşuları için fire oranlarının soğuk zincir kırılması, beklenen kullanma hataları ve aynı ambalajda çoklu doz olma durumlarına göre sırasıyla %5 ile %90 arasında değişkenlik gösterdiği belirtilmiştir. Aşular satın alınırken ihtiyacın hedef nüfusun tamamı ve beklenen fire miktarıyla birlikte hesaplandığı belirtilmiştir.

Grip aşısı teminin önceki yıllarda gripten kaynaklı anne ölümleri olması nedeniyle 2017 yılında gebelere uygulanmak üzere yapıldığı ve tedarik doz sayılarının 81 il sağlık çalışanlarının talebi üzerine oluşturulduğu belirtilmiştir. Ancak, aşulamaya yönelik bir zorunluluğun olmaması gönüllülük esasına dayalı olarak gerçekleşen açıklamalar neticesinde 2018 yılı dışında tüketim talebin altında kalmıştır.

Yapılan incelemelerde, profilaksi ve risk grubu aşulamaları için temin edilen aşulardan son kullanma tarihi geçtiği görünen 72.000 doz aşının okul çağında olan yaklaşık 63.000 çocuğa uygulandığının ancak süre kısıtı nedeniyle ATS ye son tüketim tarihi öncesi girilemediği için uygulanmadı olarak görüldüğünün anlaşıldığı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Öncelikle, kurumun cevabında yapıldığını belirttiği stok sıfırlama operasyonları ile aşuların sanal depolara çekilmesi ve sonrasında sanal depoda bulunan ürünlerden fiziki olarak bulunan aşuların iç kontrol mekanizmaları işletilmeksizin dolap ve depo sorumlularının inisiyatifine bırakılması stok yönetimine ilişkin ciddi bir riske işaret etmektedir. Bu riskin gerçekleştiği savunmada belirtilen dolap ve depo sorumluların aşuların gecikmeli olarak sanal depo kayıtlarından düşülmesinden anlaşılmaktadır. İdare, aşuların depoda uzun süre stok bekletilmesi veya son kullanım tarihi geçmesi nedeniyle kullanılmamış gibi görünen bazı aşuların bu durumdan kaynaklanmış olabileceğini belirtmekle birlikte, bahsi geçen aşulardan kaç adetinin ve hangilerinin bahsi geçen durumdan kaynaklandığını bilememektedir. Bu durum, raporda ifade edilen ATS tarafından sağlık tesislerinin depolarında Türkiye genelinde miadı dolan aşuların tespit ve takibinin yapılamadığı tespitini desteklemektedir.

Ayrıca, kamu idaresinin savunmasında KKK, Hepatit B, PPD test tüberkülin, kızamık ve grip aşuları satın alınırken ihtiyacın hedef nüfusun tamamı ve beklenen fire miktarıyla birlikte hesaplandığı belirtilmiş olmakla beraber, sağlık tesislerinin depo mevcudu ve yıllık tüketimlerinin gerçeği yansıtmaması nedeniyle dikkate alınamadığı açıktır. Bu durum aşuların çeşitli nedenlerle karekod okutulmadan uygulanması nedeniyle sağlık tesislerinin depo mevcutlarının ve yıllık tüketimleri gerçeği yansıtmamasından kaynaklanmaktadır. İdare

cevabında ifade edilen profilaksi ve risk grubu aşılama için temin edilen aşılar okul çağında olan yaklaşık 63.000 çocuğa uygulanan aşının süre kısıtı nedeniyle ATS ye son tüketim tarihi öncesi girilemediği için uygulanmadı olarak görülmesi aşılarda karekod okutulmadan uygulanması tespitini doğrulamaktadır. Bu nedenle merkez depoda, İl Sağlık Müdürlüklerinin ve sağlık tesislerinin depolarında bulundurulacak aşılarda tespiti sürecinde depo mevcudu ve yıllık tüketimleri dikkate alınamamakta ve aşılarda miadının dolması riski oluşmaktadır.

Kamu idaresi cevabında bahsi edilen grip aşısı, İl Sağlık Müdürlüklerinin deposuna gönderilirken sadece 81 il sağlık çalışanlarının talebi esas alınmış olup aşılama yönelik bir zorunluluğun olmaması neticesinde tüketim, depo mevcutlarının oldukça altında gerçekleşmiştir. Yıllık tüketim verisinin de göz önünde bulundurulması durumunda grip aşısının tüketim talebinin ihtiyaca yakın olarak tahmin edilebileceği ve miat dolmalarının önüne geçilebileceği değerlendirilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, ATS ve MKYS verilerinin uyumlulaştırılması ve gerçeği yansıtmasına ilişkin önlemler alınması, bu verilerin ihtiyaç planlaması sürecinde dikkate alınarak aşılarda miadının dolmasının önlenmesi ve sağlık tesislerinin deposunda iken miadı dolan aşılarda sorumluluğun araştırılması ve kamu zararı tespit edilmesi halinde ilgililere rücu edilmesi gerekmektedir.

## **BULGU 22: Yatırım Programının Takibi İçin Gerekli Raporların Hazırlanmaması, Yapılan Revizyonların Takip Edilememesi**

Sağlık Bakanlığı Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğünce 2018 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar'da belirtilen yatırım izleme raporları olan Yatırım Uygulama Raporu, Dış Kredi İzleme Raporu, Proje Tamamlama raporunun hazırlanıp Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na gönderilmediği; ayrıca, Kalkınma Bakanlığı<sup>15</sup> Yatırım Programlama, İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğünün 09.05.2018 tarih ve 2018 Yılı Yatırım Programı Yıl İçi İşlemleri konulu Genelgesi'nde belirtildiği üzere Kamu Yatırımları Bilgi Sisteminin (KaYa) 2018 Yılı Kamu Yatırım Programının güncel halini yansıtmasının temin edilemediği görülmüştür.

Yatırım programları, kamu hizmetlerinin hız ve kalitesinin yükseltilmesi politikasına

---

<sup>15</sup> 703 sayılı KHK ile ilga edilmiştir. 13 sayılı Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında CK ile yeniden düzenlenmiştir.

hizmet verecek şekilde, kamu yatırım ödeneklerinin öncelikli alanlarda kullanımı ve kullanımda etkinliğin artırılması hedefi ile Kalkınma Planları, Orta Vadeli Program ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda hazırlanmaktadır. Bu şekilde hazırlanan yatırım programı ile yatırımlar zamanında gerçekleştirilecek, mevcut sermaye stokunun daha ekonomik ve etkin kullanımı sağlanacaktır. Yatırım programının bir diğer önemli özelliği ise ilgili kurumun yılbaşı itibariyle, mali imkânlarını ve iş yapma kapasitesini proje bazında değerlendirip yıl içerisinde faaliyetlerini bu plana uygun şekilde yürütüp, kurumun en yüksek verimi almasına imkân sağlamasıdır. Bu yapıyı hayata geçirmekteki temel amaç, yatırımcı kuruluşların yatırım tekliflerini ana hedef ve öncelikler doğrultusunda gerçekçi bir şekilde hazırlamalarını sağlamak ve yatırım planlarından sapmayı istisnai hale getirmektir.

Yatırım programında yer alan projelere yıllık olarak harcanacak tutarlar, yılı yatırım programında yer almakta, ilgili yılın bütçesi de bu tutarlar esas alınarak belirlenmektedir. Yılı yatırım programında yer alan projelerle ve bu projeler için belirlenen ödeneklerin kullanımlarına ilişkin usuller ise 2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve 2018 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararı ile belirlenmiştir.

2018 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun Yatırım Harcamalarını düzenleyen 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında, 2018 yılı Yatırım Programına ek yatırım cetvellerinde yer alan projeler dışında herhangi bir projeye harcama yapılamayacağı genel bir kural olarak ortaya konulmuştur. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında, kamu idarelerinin bütçelerine yatırım projeleri ile ilgili olarak yapılacak ödenek ekleme, devir ve aktarma işlemlerinin 2018 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar'da yer alan usul ve esaslara göre yatırım programı ile ilişkilendirileceği yer almaktadır. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "*2018 Yılı Yatırım Programına ek yatırım cetvellerinde yıl içinde yapılması zorunlu değişiklikler için 2018 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Kararda yer alan usullere uyulur.*" hükmü ise istisnai durumlarda gerçekleştirilecek zorunlu yatırım cetveli değişikliklerinde uyulacak usulleri düzenlemektedir.

28.10.2017 tarih ve 30224 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.10.2017 tarih ve 2017/10924 sayılı 2018 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararı, yatırım programında yapılacak proje ekleme ve çıkartılmalarına, toplu ve toplulaştırılmış projelerin proje detayının hazırlanmasına ve yılı yatırım programında yer alan toplu ve toplulaştırılmış projelerin detay programlarındaki değişiklikler ve bu itibarla



ihtiyaç duyulacak ana proje grubu revizyonları ile toplu ve toplulaştırılmış proje tanımı dışında kalan diğer projelerin proje parametrelerinde yıl içinde yapılacak değişikliklere ilişkin usulleri belirlemektedir.

Karar'ın genel ilkeleri düzenleyen 4'üncü maddesinde, 2018 Yılı Yatırım Programında yer almayan herhangi bir proje için harcama yapılamayacağı, kamu yatırım programı süreçleriyle ilgili tüm işlemlerin (yatırım projesi teklifi, alt projelerin belirlenmesi, ek ödenek talebi, maliyet artışı ve ödenek değişikliği de dâhil olmak üzere proje parametrelerinde yıl içerisinde yapılacak tüm revizyonlar, harcama verilerinin bildirilmesi) Ka-Ya üzerinden yürütülmesinin esas olduğu belirtilmiştir.

Kuruluşların yatırım, işletme ve sektörel faaliyetlerinin belirli zamanlarda verilecek raporlarla takip edileceğini düzenleyen 26'ncı maddesinde ise, bu raporlar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

*“a) Yatırım Uygulama Raporu: Yatırımcı kamu kuruluşlarının (projeleri yılı yatırım programında yer alan belediye ve il özel idareleri dâhil) yatırım projeleri kuruluş, sektör ve proje bazında yatırım uygulama raporları ile izlenir. Yatırım uygulama raporlarında her yatırım projesinin, uygulama yılı başından dönem sonuna kadar ve dönem içinde harcama ve gerçekleşme durumları ve bunların finansman ayrıntısı (genel bütçe, fon, döner sermaye ve/veya dış krediden -nakit ve makine teçhizat olarak- hangilerinin kullanıldığı) belirtilir. Ödeneği toplu olarak verilmiş ve/veya ödenekleri toplulaştırılmış projelerin alt detayları ile ilgili bilgilere, geliştirilmiş formlara uygun olarak Yatırım uygulama raporunda yer verilir. Ödeneği toplu olarak verilmiş, ödenekleri toplulaştırılmış veya çeşitli illerdeki yatırımları kapsadığı için 2018 Yılı Yatırım Programında yeri "muhtelif" olarak belirtilen projelerin yatırım harcamaları il bazında izlemeye tabi tutulur. Yatırım uygulama raporları; 1 Ocak-31 Mart, 1 Nisan-30 Haziran, 1 Temmuz-30 Eylül ve 1 Ekim-31 Aralık dönemlerini kapsayacak şekilde hazırlanarak dönem sonlarını takip eden en geç 15 gün içinde, 1 Ekim-31 Aralık dönem raporları ise en geç Mart ayı sonuna kadar Strateji ve Bütçe Başkanlığına gönderilir.*

*b) Dış Kredi İzleme Raporu: Yatırım projelerinde dış kredi kaynakları kullanan kuruluşlar ve mahalli idareler, kredi kullanım durumlarını, belirlenen formlara uygun olarak hazırlayarak, (a) bendinde belirtilen dönemler itibarıyla dönem sonunu izleyen 30 gün içinde Strateji ve Bütçe Başkanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderirler.*

*(...)*

*i) Proje Tamamlama Raporu: Strateji ve Bütçe Başkanlığınca belirlenecek format çerçevesinde, uygulaması tamamlanarak işletme safhasına geçmiş projeler için kuruluş tarafından hazırlanacak Proje Tamamlama Raporları, projenin tamamlanmasını takiben üç ay içerisinde Strateji ve Bütçe Başkanlığına gönderilir.”*

Ayrıca, Kalkınma Bakanlığı Yatırım Programlama, İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğünün 09.05.2018 tarih ve 2018 Yılı Yatırım Programı Yıl İçi İşlemleri konulu

Genelgesi'nde özetle, 2018 yılı yatırım programında yer alan projelerin ad, yer, karakteristik, süre, maliyet ve ödenek revizyonu gibi taleplerinin ve ihtiyaç duyulan yeni proje tekliflerinin öncelikle Ka-Ya üzerinden yapılacağı; daha sonra sisteme girişi yapılan tekliflerin, gönderilecek resmi yazının ekine konularak Kalkınma Bakanlığına iletileceği, Genelge tarihinden önce gerek kuruluşların kendi yetkileri kapsamında gerçekleştirilen işlemler, gerekse Kalkınma Bakanlığına gönderilmiş olan yıl içi yeni proje teklifleri ile yatırım projelerinin ad, yer, karakteristik, süre, maliyet ve ödenek revizyonu gibi taleplerinin Genelge tarihinden itibaren 15 gün içerisinde KaYa'ya işleneceği ve KaYa'nın 2018 Yılı Kamu Yatırım Programının güncel halini yansıtmasının temin edileceği ifade edilmiştir.

Ancak Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğüne 2018 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Kararda belirtilen yatırım izleme raporları olan Yatırım Uygulama Raporu, Dış Kredi İzleme Raporu, Proje Tamamlama raporunun hazırlanıp Strateji ve Bütçe Başkanlığına gönderilmediği; bahsi geçen Genelge'de belirtildiği üzere KaYa'nın 2018 yılı Kamu Yatırım Programının güncel durumu yansıtmadığı görülmüştür.

Diğer taraftan, Yatırım Takip Sistemi (YTS) Bakanlık tarafından sabit tesis yatırımlarının planlanması, dağıtılması ve kullanılmasına yönelik kayıtların tutulduğu sistemdir. Ancak yatırım programında yapılan revizyonların bu sistemden temin edilememesi ve sistem üzerinde bütçe ile yatırım programı arasındaki ilişkinin kurulması, bu sistemin verimli ve etkin çalışmadığını göstermektedir. Bakanlık tarafından yatırımların sağlıklı takip edilmesini teminen, YTS'de revize edilen yatırımlarla ilgili olarak, hangi parametrelere ilişkin revize yapıldığının yer alması ve merkez dışı birimlerden yatırımlara ilişkin sağlıklı ve zamanında veri alınabilmesi için sistemde yatırım izleme formlarında yer alan bilgileri içerecek ekranlar tasarlanarak merkez dışı birimlerin kullanacağı kontrollü girişin sağlanması gerektiği değerlendirilmektedir.

Yatırım programında yer alan projelere yıllık olarak harcanacak tutarlar, yılı yatırım programında yer almakta, yatırım programının yayımlanmasını müteakip yıl içinde birçok revizyon yapılmaktadır. Birinci basamak sağlık tesislerinin fazlalığı nedeniyle mükerrer yatırımların programa dahil edilme ya da henüz devam eden yatırımların programa dahil edilmeme durumu da ortaya çıkabilmektedir. Yapılan revizyonların çokluğu ve takibindeki sıkıntılar, yatırım programı ve bütçe arasındaki bağı zayıflatmaktadır.

Kamu mali sistemi, bütçe ödeneklerinin sene başında sağlıklı planlanması ve yıl içerisinde bu planlamaya uygun şekilde yürütülmesine dayanmaktadır. Bu planlama yatırım

projelerinin sözleşmelerinde belirtilen esaslar dâhilinde ekonomiye kazandırılmasında da kritik önem arz etmektedir. Kurumun yıl içinde kullanacağı yatırım ödenekleri tutarı, yılı yatırım programı esas alınarak belirlendiği için, yıl içinde verilen ilave ve ek ödeneklerin de yatırım programı ile bağlantısının kurulması gerekmektedir. Aksi halde, söz konusu durumun, sağlıklı bir yıllık program hazırlanamaması ve yıl içerisinde kaynakların etkin bir şekilde yatırım projeleri arasında dağıtılamamasına sebep olabileceği değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, 2018 yılı Yatırım Programının hem Bakanlık tarafından hem Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yılı içinde, izlenmesi ve değerlendirilmesinin temini için yatırım programında yapılan revizyonların sistemli bir şekilde takip edilmesi ve bahsi geçen Karar'da belirtilen raporların hazırlanması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** 2018 Yılı Programının Uygulanması Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar'da belirtilen hususlar dikkate alınarak yapılan faaliyetlerin, yatırım programı ile uygun şekilde yürütüldüğü, 29.03.2019 tarihli ve E.151 sayılı yazı ile Bakanlığın 2018 yılı Yatırım Programı İzleme ve Değerlendirme Raporu ile 2018 yılı Dış Kredi İzleme Raporunun Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay Başkanlığına gönderildiği, Yatırım Takip Sistemine (YTS) ilişkin analiz çalışmalarının yürütülmekte olduğu, tespit edilen eksikliklerin ve iyileştirmelerin üzerinde çalışıldığı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** 2018 yılı Yatırım Programının hem Bakanlık tarafından hem Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yılı içinde, izlenmesi ve değerlendirilmesinin temini için yatırım programında yapılan revizyonların sistemli bir şekilde takip edilmesi ve bahsi geçen Karar'da belirtilen raporların zamanında hazırlanması için gerekli tedbirlerin alınması önerilmektedir.

Yatırım Takip Sistemine (YTS) ilişkin analiz çalışmalarının yürütülmekte olduğu, tespit edilen eksikliklerin ve iyileştirmelerin üzerinde çalışıldığı belirtildiğinden bulguda yer alan öneri ve eksikliklerin yerine getirilip getirilmediği sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

### **BULGU 23: Boş Bulunan Aile Hekimliği Pozisyonu İçin Yapılan Giderlere İlişkin Ödemelerin Mevzuata Uygun Olmaması**

İl sağlık müdürlüklerine ait işletme birimlerinde yapılan yerinde denetimlerde; aile hekimliği pozisyonlarının sözleşmeli aile hekimi olmaması nedeniyle boş kalması halinde, il sağlık müdürlüklerince yapılan ödemelerin 5018 sayılı Kanun ve ikincil düzenlemelerine

aykırı olduğu görülmüştür.

5018 sayılı KMYKK'nın “Giderin gerçekleştirilmesi” başlıklı 33'üncü maddesi; bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olmasının gerektiğini, maddenin son fıkrasında ise giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türlerinin merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığınca<sup>16</sup> çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi hükümlerine dayanılarak harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgelerin şekil ve türlerini belirlemek amacıyla Maliye Bakanlığınca çıkarılan 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (3'üncü Mükerrer)'de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin çeşitli maddelerinde giderlerin çeşitlerine göre aranan gerçekleştirme belgeleri sayılmıştır.

Diğer taraftan, Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği'nin “Aile hekimine yapılacak ödemeler” başlıklı 16'ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde;

*“...Aile hekimliği pozisyonunun, sözleşmeli aile hekimi bulunmaması nedeniyle boş olması durumunda, bu ödeme müdürlüğün döner sermayesine aktarılır ve birimin giderleri karar defterinin ibrazı üzerine müdürlüğün döner sermayesinden karşılanır.”*

denilmektedir.

İl sağlık müdürlükleri tarafından, Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği'nde yer alan yukarıdaki hüküm doğrultusunda, boş bulunan aile hekimliği pozisyonları için boş kalan gün üzerinden hesaplanan gider tutarı, Sağlık Bakanlığına ait genel bütçeden, ilgili il sağlık müdürlüğü döner sermaye işletme birimine bütçe gideri olarak ödenmekte ve ilgili döner sermaye işletme birimince de ilgili sağlık birimine ait karar defterine dayanılarak transfer gerçekleştirilmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesinde merkezi yönetim kapsamında yer alan idarelere ait gerçekleştirme belgelerinin neler olduğu Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Diğer yandan, Sağlık Bakanlığınca Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği'nde ise boş

---

<sup>16</sup> 703 sayılı KHK ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmıştır. “Maliye Bakanlığı” 1 sayılı CK ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olarak yeniden düzenlenmiştir.

bulunan aile hekimliği pozisyonu için yapılan giderlerin, “karar defteri” ibrazı ile ödeneceği öngörülmüştür.

Bu itibarla, her iki düzenleme de yürürlükte olduğu için, söz konusu giderlerin ödenmesinde karar defteri ile beraber çeşidine göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nde sayılan belgelerin de aranması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulguya konu edilen uygulamanın 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu’nun 8’inci maddesinin ikinci fıkrasında Bakanlar Kuruluna verilen düzenleme yapma yetkisi çerçevesinde yayımlanan Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği’ne uygun olduğunu belirtmiştir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta bulguya konu edilen uygulamanın 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu’na dayandığı iddia edilerek 8/2’nci maddesindeki “*Aile hekimi ve aile sağlığı çalışanlarıyla yapılacak sözleşmede yer alacak hususlar ve bu Kanunda belirlenen esaslar çerçevesinde bunlara yapılacak ödeme tutarları ile bu ücretlerden indirim oran ve şartları, sözleşmenin feshini gerektiren nedenler, Cumhurbaşkanınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.*” hükmü gerekçe gösterilmektedir. Halbuki bulguda da yer verilen 5018 sayılı Kanun’un 33/5’inci maddesinde “*(...) giderin çeşidine göre aranacak gerçekleştirme belgelerinin şekil ve türleri merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri için Hazine ve Maliye Bakanlığınca (...) çıkarılacak yönetmeliklerce belirlenir.*” hükmü yer almaktadır.

Her iki Kanun’un birlikte incelenmesi sonucunda, 5258 sayılı Kanun’un ödemeye esas belgeler üzerinde herhangi bir düzenleme yapmadığı, harcamanın gerçekleştirilmesi için aranacak belgelerin belirlenmesi yetkisinin, 5018 sayılı Kanun uyarınca açıkça Hazine ve Maliye Bakanlığınca verildiği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, idare tarafından bulgu konusu uygulamaya dayanak olarak gösterilen ve 5258 sayılı Kanun’dan alınan yetki ile çıkarılan Yönetmelik’te yer alan ve boş bulunan aile hekimliği pozisyonlarına ilişkin olarak yapılacak giderlerde karar defteri aranmasına dair hükmün, 5018 sayılı Kanun’dan alınan yetki ile çıkarılan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nde öngörülen belgelerin aranmasına engel teşkil etmediği değerlendirilmektedir.

Bu itibarla, her iki düzenlemenin yürürlükte olduğu göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu giderlerin ödenmesinde karar defteri ile beraber çeşidine göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği’nde sayılan belgelerin de aranması gerekmektedir.

---

**BULGU 24: Sağlık Bakanlığı Bünyesindeki Sosyal Tesislerin Mali İşlemlerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na Uygun Biçimde Yürütülmemesi ve Raporlanmaması**

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

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 191’inci maddesinde, memurların sosyal tesis ihtiyaçları hususu düzenlenmiştir. Maddede; *“Devlet Memurları için lüzum ve ihtiyaç görülen yerlerde çocuk bakımevi ve sosyal tesisler kurulabilir. Bunların kuruluş ve işletme esas ve usulleri Devlet Personel Başkanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca birlikte hazırlanacak genel yönetmelikle belirlenir.”* denilmektedir. Bu kapsamda, Kurum bünyesinde 20 adeti bilanço esasına, 111 adeti ise işletme esasına göre faaliyet gösteren toplam 131 adet sosyal tesis bulunmaktadır.

Mevcut uygulamada sosyal tesisler, faaliyetlerini 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK<sup>17</sup>’nin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan, “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” ile kamu sosyal tesislerine ilişkin tebliğler çerçevesinde yürütmektedirler. Yılları bütçe kanunlarıyla da sosyal tesislerde görevli personele ilişkin ödemeler ve personel istihdamına ilişkin konularda zaman zaman düzenlemeler yapılabilmektedir. Söz konusu düzenlemelerin sosyal tesisler hakkında genel bir çerçeve çizmediği ve 5018 sayılı KMYKK’ya aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Sosyal tesislerin, bağlı bulunduğu idareden ayrı bir tüzel kişiliği olmadığından ve kurulması, yönetilmesi ve işletilmesine ilişkin yasal bir düzenleme bulunmadığından bu tesislerin, bağlı bulunduğu kamu kurumunun hukuk düzeninden ve bütçe ile kesin hesabından ayrı düşünülmemeyeceği açıktır. Bu noktada, sosyal tesisin varlıkları yükümlülüklerini karşıladığı müddetçe herhangi bir sıkıntı olmamakla birlikte, varlıklarının yükümlülüklerini karşılayamaması halinde ne yapılacağı belirsizdir. Uygulamada böyle bir durumda, sosyal tesisten alacaklı durumda olan üçüncü kişilerce mahkemeye başvurularak alacağın, sosyal tesisin bağlı bulunduğu kamu idaresinden talep edildiği ve mahkemelerce de bu yönde karar

---

<sup>17</sup> 703 sayılı KHK ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmıştır. “Maliye Bakanlığı” 1 sayılı CK ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olarak yeniden düzenlenmiştir.

verildiği görülmektedir. Aynı durum, sosyal tesislerde çalıştırılan personele ödenecek yükümlülükler için de geçerli bulunmaktadır. Bu kapsamda, sosyal tesislerin hak ve yükümlülüklerinin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Bağlı bulunduğu kamu idaresince sosyal tesislere ilişkin tüm yükümlülüklerin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi ve ileride kurumun karşılaşılabileceği riskleri en aza indirme konusunda gerekli önlemlerin alınabilmesi açısından, kurum muhasebe sisteminin, sosyal tesisin taahhüt altına girdiği tüm yükümlülükleri gösterecek şekilde oluşturulması ve sosyal tesislere ilişkin mali sonuç doğurabilecek tüm iş ve işlemlerin, 5018 sayılı Kanun'da belirtilen kamu maliyesinin temel ilkelerinden biri olan, kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulacağı ve yürütüleceği esası doğrultusunda, bağlı bulunduğu kurumun mali tablolarında gösterilmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'un "Bütçe Türleri ve Kapsamı" başlıklı 12'nci maddesi ve "Muhasebe Sistemi" başlıklı 49'uncu maddelerinde; kamu idarelerince kanunla belirlenen bütçe türleri dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı, kamu hesaplarının kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran her türlü işlemlerle garanti ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içerisinde hesaplara kaydedileceği, muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulacağı ve yürütüleceği belirtilmiştir. Söz konusu maddelerin, "Üst Yöneticiler" başlıklı 11'inci ve "Hesap Verme Sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddeleri ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticinin sorumluluğunda bulunan tüm mali işlemlerin, tek bir muhasebe sistemi aracılığıyla yürütülmesi ve raporlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

"Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller" in hazırlanmasına dayanak gösterilen mülga 178 sayılı KHK'nin 11'inci maddesinde yer alan "Muhasebe Sistemi" kavramı, 5018 Sayılı Kanun'da yer alan "Muhasebe Sistemi"nden bağımsız ve ayrı düşünülemez. Ayrıca söz konusu KHK Hazine ve Maliye Bakanlığına, ikincil düzenlemelerle 5018 sayılı Kanun'da sayılan bütçe/idare türlerinden farklı, fiili (de facto) bütçe/idare oluşturulması anlamına gelen ayrı ve bağımsız bir muhasebe sistemi kurulması hususunda açık bir yetki vermemektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığına 1 sayılı CK'nın 221'inci maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi ile verilen yetkinin, 5018 sayılı Kanun'da açıklanan "Muhasebe Sistemi" içinde, kamu maliyesinin temel ilkeleri, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlayacak şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

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

2018 yılına ilişkin Sağlık Bakanlığından alınan denetimden geçmemiş Sosyal Tesisler Konsolide Gelir-Gider Tablosu incelendiğinde; 62.768.828,98 TL gidere karşılık, 78.096.340,14 TL gelir sağlandığı, dolayısıyla 15.327.511,16 TL kâr elde edildiği anlaşılmaktadır. 2017 Sayıştay Denetim Raporunda da bu hususa yer verilmiş olmasına rağmen konuyla ilgili herhangi bir ilerleme sağlanamadığı ve uygulamaya 2018 yılında da devam edildiği görülmektedir.

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

**Kamu idaresi cevabında;** Sosyal tesisler muhasebe takip sistemine yönelik "Sosyal Tesisler İşletme Yönergesi Taslağı" hazırlandığı, ayrıca bulguda yer alan hususların 14.06.2019 tarih ve 259 sayılı yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığına iletilindiği, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** idare tarafından verilen cevapta, sosyal tesisler muhasebe takip sistemine yönelik yönerge taslağının hazırlandığı ve bulguya konu edilen sosyal tesisler hakkında verilecek cevaba esas olmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.

31.12.2018 tarihi itibarıyla sosyal tesislerce gerçekleştirilen ve mali sonuç doğuran tüm işlemler idarenin dönemsonu mali tablolarında gösterilmemekte ve kayıt dışı kalmaktadır. Sosyal tesislerin, bağlı bulunduğu idareden ayrı bir tüzel kişiliği olmadığından ve kurulması, yönetilmesi ve işletilmesine ilişkin yasal (kanuni) bir düzenleme bulunmadığından bu tesislerin, bağlı bulunduğu kamu kurumunun hukuk düzeninden ve bütçe ile kesin hesabından ayrı düşünülemez. Bu itibarla, sosyal tesislerce gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin mali sonuçların, alacak, yükümlülük ve taahhütleri içerecek şekilde, 5018 sayılı Kanun'un



öngördüğü “muhasabe sistemi” içerisinde, mali saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlayacak şekilde, Kurum mali tablolarında, açıklama ve dipnotları ile birlikte gösterilmesi ve raporlanması sağlanmalıdır.

**BULGU 25: Sağlık Bakanlığına Bağlı Çalışan Tabiplerden Bazılarının Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasını Yaptırmaması ve Bunlar Hakkında İdari Para Cezası Uygulanmaması**

Sağlık Bakanlığında Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü kayıtlarına göre idarecilik görevi bulunmayan aktif tabiplik yapan yaklaşık 77.000 tabip bulunmaktadır. Aktif olarak tabiplik yaptıkları halde Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası yaptırmayanların olduğu, tabiplerin zorunlu mesleki sigortalarını yaptırıp yaptırmadığının Bakanlık yahut il müdürlüklerince tespitinin yapılmadığı, sigorta yaptırmayan tabiplere 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San’atlarını Tarzı İcrasına Dair Kanun’un Ek 12’nci maddesinde öngörülen idari para cezasının uygulanmadığı görülmüştür.

1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San’atlarını Tarzı İcrasına Dair Kanun’un Ek 12’nci maddesinde, “*Kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlar, tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek zararlar ile kurumlarınca kendilerine yapılacak rüculara karşı sigorta yaptırmak zorundadır. Bu sigorta priminin yarısı kendileri tarafından, diğer yarısı döner sermayesi bulunan kurumlarda döner sermayeden, döner sermayesi bulunmayan kurumlarda kurum bütçelerinden ödenir.*” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca, kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlar, tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek zararlar ile kurumlarınca kendilerine yapılacak rücu işlemine karşı Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası yaptırmak zorundadırlar.

Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası, 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San’atlarını Tarzı İcrasına Dair Kanun’un Ek 12’nci maddesi çerçevesinde, serbest ya da kamu veya özel sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların poliçe kapsamındaki mesleki faaliyeti ifa ederken, sözleşme tarihinden önceki on yıllık dönemdeki veya sözleşme süresi içinde mesleki faaliyeti nedeniyle verdiği zararlara bağlı olarak sözleşme süresi içinde kendisine yapılan tazminat taleplerine, bu taleple bağlantılı yargılama giderleri ile hükmolunacak faize ve sigortalı aleyhine ileri sürülen tazminat talebine ilişkin makul

giderlere karşı poliçede belirlenen limitler (Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Tarife ve Talimatı) dahilinde teminat sağlamak üzere 2010 yılından günümüze tabiplerin yaptırımları zorunlu olan ve kamuyu ileride karşılaşılabilecek tazminat yüklerinden kurtarmayı yahut bu yükleri hafifletmeyi hedefleyen bir sigorta türüdür.

1219 sayılı Kanun'un Ek 12'nci maddesi kapsamında yukarıda bahsi geçen tabipler, sigorta yaptırmakla; 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartları Tebliği'ne göre sigorta şirketleri de kendilerine yapılan başvurular kapsamında poliçe sağlamakla mükelleftirler. Sigorta yaptırmayı yükümlülüğünü yerine getirmeyen tabipler için 1219 sayılı Kanun'un Ek 12'nci maddesinde, *"(...) zorunlu sigortaları yaptırmayanlara, mülki idare amirince sigortası yaptırılmayan her kişi için beşbin Türk Lirası idari para cezası verilir."* şeklinde yer alan hüküm uyarınca işlem yapılmadığı tespit edilmiştir.

Sigortalılara ilişkin bilgilerin Sağlık Bakanlığı tarafından denetlenmesine yardımcı bilişim temelli alt yapı Sigorta Bilgi ve Gözetim Merkezi mevcuttur. 16.12.2010 tarihinde Sağlık Bakanlığı ile Sigorta Bilgi ve Gözetim Merkezi arasında bir bilgi paylaşım protokolü imzalanmış olup protokol maddelerinde taraflar arasında zorunlu mesleki sigortalı hekimleri ve branşlarını takip edebilmek üzere alt yapı kurulacağı ve güncel veri alışverişi yapılacağı imza altına alınmıştır. Ancak 31.12.2018 tarihi itibari ile Sağlık Bakanlığı Bilgi İşlem Genel Müdürlüğü ve İl Müdürlüklerinde yeterli veri bulunmadığı görülmüştür.

1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarını Tarzı İcrasına Dair Kanun'un Ek 12'nci maddesine istinaden tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası primlerinin yarısı kendileri tarafından, yarısı istihdam edenlerce ödenmektedir. İl müdürlüklerine tabiplerin bildirmeleri halinde kurum tarafından prim tutarlarının yarısının ödendiği görülmüştür. Ancak sigorta bildiriminde bulunmayanlar hakkında hiç bir işlem yapılmamıştır.

Bakanlığa bağlı olarak çalışan tabipler 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarını Tarzı İcrasına Dair Kanun'un Ek 12'nci maddesi çerçevesinde Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasını yaptırmak zorunda olup, sigorta yaptırmayı yaptırmamak hususu seçimlik değildir.

Bu itibarla, Bakanlığın ilgili mevzuata uygun şekilde sigorta yaptırmayan tabiplerin tespitini yapması ve yaptırmayanlar hakkında 1219 sayılı Kanun'un Ek 12'nci maddesinde

öngörülen idari para cezasının uygulanması için mülki idare amirliklerine bildirimde bulunulması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;** “Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası yaptırmayan tabiplerin takip edilmesi ve bunlar hakkında uygulanacak idari para cezaları ile ilgili olarak EKİP (Entegre Kurumsal İşlem Platformu) uygulaması yazılım sistemine eklenecek modül ile gerekli takip cezai işlemin uygulanması sağlanacaktır.”* denilmektedir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta, bulguda yer verilen hususun düzeltilmesi için gerekli modülün yazılım sistemine eklenerek gerekli takip ve gerekli hallerde de cezai işlemlerin uygulanmasının sağlanacağı ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 26: Taşra Teşkilatı İçin Öngörülen Sözleşmeli Kadrolara Atananların Sözleşmeleri Sona Erdirilmeksizin Merkez Teşkilatında Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi**

663 sayılı Sağlık Alanında Bazı Düzenlemeler Hakkında KHK uyarınca sözleşme yapılan, başhekim ve başhekim yardımcılarında bir kısmının Sağlık Bakanlığı merkez teşkilatında Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı ve Daire Başkanı olarak belli bir süre öngörülmeden görevlendirildiği tespit edilmiştir.

Söz konusu KHK'nın 32'nci maddesinde; ekli (II) sayılı cetvelde yer alan unvanlarda sözleşmeli personel çalıştırılması ve bu personelin statüleri düzenlenmiştir. (II) sayılı cetvelde, il sağlık müdürü, başkan, başkan yardımcısı, başhekim, başhekim yardımcısı ünvanları için sözleşmeli personel çalıştırılması öngörülmüştür.

Aynı KHK'nın 42'nci maddesinin onuncu bendinde; “*Ekli (II) sayılı cetvelde belirtilen pozisyonlardaki sözleşmeli personelin sözleşmeleri iki yıldan dört yıla kadar yapılabilir ve süre sonunda tekrar sözleşme imzalanabilir. Bu şekilde istihdam edilecek personelle yapılacak sözleşme ekinde kurumsal hedefler ve performans değerlendirme kriterleri de gözetilerek hazırlanan bireysel performans kriterleri ve hedefleri belirtilir. Sözleşme eki performans hedeflerindeki gerçekleştirmelere bağlı olarak süresinden önce de sözleşmeler sona erdirilebilir. Başarısızlık sebebiyle il sağlık müdürünün değişmesi halinde başarısızlığa sebebiyet veren başkan ve yardımcılarını ile ilçe sağlık müdürlerinin ve başhekimlerin sözleşmeleri kendiliğinden sona erer. Başarısızlık sebebiyle başhekimlerin sözleşmesinin sona*

*erdirilmesi halinde başhekim yardımcılarını ile müdür ve yardımcılarının sözleşmeleri de kendiliğinden sona erer. Sürenin bitmesi veya herhangi bir sebeple sözleşmenin sona ermesi halinde yeni sözleşmeler yapılıncaya kadar bu görevler iki ayı geçmemek kaydıyla geçici süreli görevlendirilenler tarafından yürütülür. Başhekimin değişmesine bağlı olarak sözleşmesi sona eren personelle yeniden sözleşme yapılabilir.” hükmü yer almaktadır.*

10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 sayılı CK’nın 372’nci maddesinde;

*“(5) Hastaneler; tıbbi ve mali kriterler ile kalite, hasta ve çalışan güvenliği ve eğitim kriterleri çerçevesinde Bakanlıkça belirlenecek usul ve esaslara göre altı aylık veya bir yıllık sürelerle değerlendirmeye tabi tutulur. Bu değerlendirme, kamu veya özel değerlendirme kuruluşlarına da yaptırılabilir. Değerlendirme sonuçlarına göre hastaneler yukarıdan aşağıya doğru (A), (B), (C), (D) ve (E) şeklinde gruplandırılır. Hastanelerin ağırlıklı ortalaması, il düzeyinde hastanelerin grubunu belirler.*

*(6) Yapılan değerlendirme sonuçlarına göre il düzeyinde hastanelerin;*

*a) Grup düşürülmesi,*

*b) (D) grubunda devralınması halinde, üçüncü değerlendirme sonucunda üst gruba çıkarılmamış olması,*

*c) (E) grubunda devralınması halinde, ikinci değerlendirme sonucunda üst gruba çıkarılmamış olması,*

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

*d) Bünyesindeki hastanelerden birinin (E) grubu olarak devralınması halinde, ikinci değerlendirme sonucunda bu hastanenin bir üst gruba çıkarılmamış olması,*

*hallerinde Bakanlıkça il sağlık müdürünün ve varsa ilgili başkanın görevine son verilir. Bu fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde sayılan hallerin hastane ölçeğinde gerçekleşmesi durumunda ise başhekimin görevine son verilir.” denilmektedir.*

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri bir arada değerlendirildiğinde; her bir sözleşmede performans kriterlerinin belirlendiği, performans kriterleri açısından başarıların ölçüldüğü ve değerlendirildiği, bu değerlendirme sonucu olarak da il sağlık müdürü, başkan ve başkan yardımcısı ile il sağlık müdürüne bağlı başhekim, başhekim yardımcılarını ile müdür ve müdür yardımcılarının sözleşmelerinin devam etmesine veya son verilmesine karar verildiği görülmektedir. Ancak, il sağlık müdürü, başkan, başkan yardımcısı başhekim ve başhekim yardımcısı sözleşmesi yapılan kişilerin bu görevlerde fiilen bulunmayıp merkez

teşkilatında görevlendirildiği durumlarda sözleşme konusu işi yapmamakta, ait olduğu göreve ilişkin kadro boş bırakılmaktadır. Bu nedenle sözleşme konusu iş yerine getirilmediğinden sözleşmelerin sona erdirilmesi gerekmektedir. Ayrıca sözleşme yapılan il sağlık müdürlüğü veya sağlık tesisine katkılarından dolayı hak edilmesi gereken ek ödemeler de o il sağlık müdürlüğü veya sağlık tesisinde görev yapılmamasına karşın kişilere ek ödeme olarak sözleşme yaptıkları yerden ödenmeye devam edilmektedir.

Diğer taraftan söz konusu kişilerin merkez teşkilatında görevlendirilmesine ilişkin kararlar incelendiğinde; sözleşme süresince merkez teşkilatında görevlendirildikleri görülmektedir. 663 sayılı KHK'nın 42'nci maddesinin on sekizinci fıkrasında; sözleşmeli personelin ihtiyaç halinde Bakanlığın ve bağlı kuruluşlarının merkez teşkilatında süreli olarak görevlendirilebileceği hükmü yer almaktadır. Ancak görevlendirmeler süreli değil sözleşme süresince yapılmıştır.

Mülga 2451 sayılı Bakanlıklar ve Bağlı Kuruluşlarda Atama Usulüne İlişkin Kanun'un 2'nci maddesinde (2) sayılı cetvelde gösterilen unvanları taşıyan görevlere müşterek kararla atama yapılacağı belirtilmektedir. Müsteşar Yardımcısı, Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Bakanlık Daire Başkanı (2) sayılı cetvelde sayılmaktadır.

10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3 sayılı Üst Kademe Kamu Yöneticileri İle Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usullerine Dair CK'nın 2'nci maddesinde; Kararnameye ekli (I) sayılı cetvelde sayılan unvanlara Cumhurbaşkanı Kararıyla, (II) sayılı cetvelde yer alan unvanlara ise Cumhurbaşkanı onayıyla atama yapılacağı düzenlenmiştir. Genel Müdürler ile Strateji Geliştirme Başkanı kararla, Genel Müdür Yardımcıları, Daire Başkanları ile il müdürlerinin ise onayla atanması gerekmektedir. Bu cetvellerde sayılmayan kadro, pozisyon ve görevlere, ilgili Cumhurbaşkanı yardımcısı, bakan veya atamaya yetkili amirler tarafından atama yapılacağı düzenlenmiştir.

Dolayısıyla merkez teşkilatında; cumhurbaşkanı karar ve/veya onayı ile ilgili CK'da yer verilen atama usulleri ile atama yapılması gereken görevlere 3 sayılı CK'ya aykırı olarak sözleşmeli statüdeki kişilerden görevlendirme yoluyla atama yapılmış olmaktadır.

Bu itibarla, taşra teşkilatında il sağlık müdürü, başkan, başkan yardımcısı, başhekim, başhekim yardımcısı ünvanları için sözleşme yapılan kişilerin, merkez teşkilatında Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Strateji Geliştirme Başkanı gibi ünvanlara atama veya görevlendirme yapılabilmesi için merkez teşkilatında ihtiyaç duyulması ve bu

görevlendirmenin belirli süre ile sınırlı olması zorunlu olup, aksi halde sözleşmelerin sona erdirilerek 3 sayılı CK kapsamında atama veya görevlendirme yapılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** özetle, 663 sayılı Sağlık Alanında Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 42'nci maddesinin 18'inci fıkrasında belirtilen hüküm çerçevesinde ihtiyaç duyulması halinde sözleşmeli personelin bilgi ve tecrübelerinden yararlanmak maksadı ile Bakanlık merkez teşkilatına mevzuata uygun olarak görevlendirmeler yapıldığı, 3 sayılı Üst Kademe Kamu Yöneticileri ile Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Atama Usullerine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 2'nci maddesi hükmüne göre işlem tesis edildiği, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** taşra teşkilatında il sağlık müdürü, başkan, başkan yardımcısı, başhekim, başhekim yardımcısı unvanları için sözleşme yapılan kişilerin, merkez teşkilatında Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Strateji Geliştirme Başkanı gibi unvanlara atama veya görevlendirme yapılabilmesi için 663 sayılı KHK'nın hükümlerinin gözetilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu sürenin bitiminde de sözleşme hükümlerine ve ilgili mevzuata göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir. Diğer yandan 3 sayılı CK'nın 2'nci maddesinde yer alan Cumhurbaşkanı Yardımcısı veya Bakan tarafından yapılan görevlendirmeler ilgili kadroların boşalması halinde yapılan görevlendirmelerdir. Bu sebeple, 663 sayılı KHK'nın 42'nci maddesinin on sekizinci fıkrasında kapsamında görevlendirmeler ile 3 sayılı CK'nın 2'nci maddesine istinaden yapılan görevlendirmeler birbirlerinden farklılık teşkil etmektedir. 663 sayılı KHK'nın 42'nci maddesinin on sekizinci fıkrasına göre yapılması gereken bir görevlendirmenin söz konusu CK'ya göre yapılmasının uygun olmayacağı açıktır. Bulguda bu nedenle 3 sayılı CK'nın 2'nci maddesine istinaden yapılan görevlendirmelere ilişkin herhangi bir tespit yapılmamıştır.

Bu itibarla, taşra teşkilatında il sağlık müdürü, başkan, başkan yardımcısı, başhekim, başhekim yardımcısı unvanları için sözleşme yapılan kişilerin, merkez teşkilatında Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcısı, Strateji Geliştirme Başkanı gibi unvanlara atama veya görevlendirme yapılabilmesi için 663 sayılı KHK'nın 42'nci maddelerindeki şartların gözetilmesi, merkez teşkilatında ihtiyaç duyulması ve bu görevlendirmenin belirli süre ile sınırlı olması zorunlu olup, aksi halde sözleşmelerin sona erdirilerek 3 sayılı CK kapsamında atama veya görevlendirme yapılması gerekmektedir.

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

## 9. EKLER

## EK 1: KAMU İDARESİ TARAFINDAN SUNULAN MALİ TABLOLAR

TABLO 1.12 BİLANÇO

| Kurum Kodu : 15.0                                  |  | Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI  |  | Yıl : 2018  |  |                         |  |
|--|--|-------------------------|--|---|--|-------------------------|--|
| AKTİF HESAPLAR                                     |  | N Yılı 2018             |  | PASİF HESAPLAR  |  | N Yılı 2018             |  |
| <b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>                           |  | <b>3.270.904.555,47</b> |  | <b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                        |  | <b>481.346.726,29</b>   |  |
| <b>10 HAZİR DEĞERLER</b>                           |  | <b>866.726.892,55</b>   |  | <b>30 KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>                         |  | <b>101.400.487,52</b>   |  |
| 100 KASA HESABI                                    |  | 24.939,43               |  | 307 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HESABI            |  | 511.249.609,43          |  |
| 102 BANKA HESABI                                   |  | 4.015.619,25            |  | 308 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ HESABI |  | -409.849.121,91         |  |
| 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-) |  | -3.768.430,74           |  | <b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>                                   |  | <b>209.450.793,41</b>   |  |
| 104 PROJE ÖZEL HESABI                              |  | 865.116.215,89          |  | 320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI                                   |  | 20.024.884,87           |  |
| 105 DÖVİZ HESABI                                   |  | 2.672,42                |  | 323 BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI                           |  | 481.893,00              |  |
| 108 DİĞER HAZİR DEĞERLER HESABI                    |  | 1.332.917,98            |  | 325 NAKİT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI                          |  | 188.944.015,54          |  |
| 109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI      |  | 2.958,32                |  | <b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>                            |  | <b>93.491.591,98</b>    |  |
| <b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>                      |  | <b>2.051.614,15</b>     |  | 330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI                      |  | 24.465.759,37           |  |
| 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI                   |  | 1.713.162,01            |  | 333 EMANETLER HESABI  |  | 69.025.832,61           |  |
| 121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI           |  | 4.595,56                |  | <b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>                        |  | <b>36.336.063,96</b>    |  |
| 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI          |  | 308.541,38              |  | 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI               |  | 30.591.161,94           |  |
| 127 DİĞER FAALİYET ALACAKLARI HESABI               |  | 25.315,20               |  | 362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İD ADINA YAPILAN TAHSİLAT HESABI   |  | 5.744.577,52            |  |
| <b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>                          |  | <b>46.499.412,40</b>    |  | 363 KAMU İDARELERİ PAYLARI HESABI                             |  | 324,50                  |  |
| 140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI                    |  | 46.499.412,40           |  | <b>37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>                          |  | <b>39.090.411,83</b>    |  |
| <b>15 STOKLAR</b>                                  |  | <b>1.418.822.148,67</b> |  | 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI                          |  | 39.090.411,83           |  |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI                    |  | 1.418.798.577,21        |  | <b>39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                 |  | <b>1.577.377,59</b>     |  |
| 157 DİĞER STOKLAR HESABI                           |  | 23.571,46               |  | 397 SAYIM FAZLALARI HESABI                                    |  | 1.577.377,59            |  |
| <b>16 ÖN ÖDEMELER</b>                              |  | <b>936.796.200,56</b>   |  | <b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                        |  | <b>6.644.200.097,88</b> |  |
| 162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI            |  | 922.737.331,10          |  | <b>40 UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR</b>                         |  | <b>6.323.147.052,20</b> |  |
| 164 AKREDİTİFLER HESABI                            |  | 14.058.869,46           |  | 407 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HESABI            |  | 16.869.517.816,98       |  |
| <b>19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>                    |  | <b>8.287,14</b>         |  | 408 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ HESABI |  | -10.546.370.784,78      |  |
| 197 SAYIM NOKSANLARI HESABI                        |  | 8.287,14                |  | <b>43 DİĞER BORÇLAR</b>                                       |  | <b>1.029.220,65</b>     |  |
|  |  |                         |  | 430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI                      |  | 1.029.220,65            |  |
|  |  |                         |  | <b>47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>                          |  | <b>320.023.825,03</b>   |  |
|  |  |                         |  | 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI                          |  | 320.023.825,03          |  |



TABLO 1.12 BİLANÇO

| Kurum Kodu : 15.0   |  | Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI   |  | Yıl : 2018  |  |                           |  |
|---|--|--------------------------|--|---|--|---------------------------|--|
| AKTİF HESAPLAR  |  | N Yılı 2018              |  | PASİF HESAPLAR  |  | N Yılı 2018               |  |
| <b>2 DURAN VARLIKLAR</b>                                    |  | <b>25.117.499.693,08</b> |  | <b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>                                 |  | <b>21.262.857.424,38</b>  |  |
| <b>22 FAALİYET ALACAKLARI</b>                               |  | <b>2.101.265,48</b>      |  | <b>50 NET DEĞER</b>                                   |  | <b>3.698.787.550,24</b>   |  |
| 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI                   |  | 2.101.265,48             |  | 500 NET DEĞER HESABI                                  |  | 3.698.787.550,24          |  |
| <b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>                              |  | <b>8.864.990.141,30</b>  |  | <b>51 DEĞER HAREKETLERİ</b>                           |  | <b>133.241.019.030,40</b> |  |
| 242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H      |  | 8.864.990.141,30         |  | 519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI                    |  | 133.241.019.030,40        |  |
| <b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>                             |  | <b>16.266.437.686,23</b> |  | <b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>     |  | <b>895.317.646,29</b>     |  |
| 250 ARAZI VE ARSALAR HESABI                                 |  | 1.037.336.410,67         |  | 570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI    |  | 895.317.646,29            |  |
| 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI                     |  | 1.488.308,73             |  | <b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>    |  | <b>-86.674.653.092,93</b> |  |
| 252 BİNALAR HESABI  |  | 10.920.716.739,18        |  | 580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI ( |  | -86.674.653.092,93        |  |
| 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI                        |  | 4.725.378.233,32         |  | <b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>                    |  | <b>-29.897.613.709,62</b> |  |
| 254 TAŞITLAR HESABI   |  | 809.075.200,69           |  | 591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)          |  | -29.897.613.709,62        |  |
| 255 DEMİRBAŞLAR HESABI                                      |  | 3.165.950.216,52         |  |   |  |                           |  |
| 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)                       |  | -18.533.777.699,57       |  |   |  |                           |  |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI                       |  | 14.140.270.276,69        |  |   |  |                           |  |
| <b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>                     |  | <b>20.570,34</b>         |  |   |  |                           |  |
| 260 HAKLAR HESABI   |  | 49.267.333,35            |  |   |  |                           |  |
| 264 ÖZEL MALİYETLER HESABI                                  |  | 260.112,53               |  |   |  |                           |  |
| 267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI              |  | 3.945.917,97             |  |   |  |                           |  |
| 268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)                       |  | -53.452.793,51           |  |   |  |                           |  |
| <b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>                             |  | <b>-16.049.970,27</b>    |  |   |  |                           |  |
| 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR      |  | 343.303.680,03           |  |   |  |                           |  |
| 299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)                       |  | -359.353.650,30          |  |   |  |                           |  |
| <b>AKTİF TOPLAMI</b>  |  | <b>28.388.404.248,55</b> |  | <b>PASİF TOPLAMI</b>                                  |  | <b>28.388.404.248,55</b>  |  |
| <b>Bilanço Dipnotları :</b>                                 |  |                          |  |   |  |                           |  |
| 910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI                        |  | 946.805.357,83           |  |   |  |                           |  |
| 911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI             |  | 946.805.357,83           |  |   |  |                           |  |
| 920 GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI                                |  | 12.764.588.790,63        |  |   |  |                           |  |
| 921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIGI HESABI                      |  | 12.764.588.790,63        |  |   |  |                           |  |
| 922 KAMU-ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ TAAHHÜTLERİ HESABI          |  | 12.593.800.153,51        |  |   |  |                           |  |
| 923 KAMU-ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAHHÜTLERİ KARŞILIGI HESABI |  | 12.593.800.153,51        |  |   |  |                           |  |
| 948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI           |  | 1.393.544.580,18         |  |   |  |                           |  |
| 949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI   |  | 1.393.544.580,18         |  |   |  |                           |  |
| 998 DİĞER NAZİM HESAPLAR HESABI                             |  | 51.193.736,83            |  |   |  |                           |  |
| 999 DİĞER NAZİM HESAPLAR KARŞILIGI HESABI                   |  | 51.193.736,83            |  |   |  |                           |  |

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

| Kurum Kodu : 15.0 |   | Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI |                 | Yılı : 2018  |                   |
|-------------------|---|------------------------|-----------------|--|-------------------|
| Ekonomik Kodlar   | GİDERİN TÜRÜ  | Cari Yıl (M)           | Ekonomik Kodlar | GELİRİN TÜRÜ   | Cari Yıl (M)      |
| 630               | <b>GİDERLER HESABI</b>                                    | 44.458.124.332,43      | 600             | <b>GELİRLER HESABI</b>                                     | 15.268.281.935,47 |
| 630 01            | <b>Personel Giderleri</b>                                 | 17.496.062.126,24      | 600 01          | <b>Vergi Gelirleri</b>                                     | 3.581.024.764,05  |
| 630 01 01         | Memurlar  | 13.705.210.771,11      | 600 01 01       | Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler                  | 3.108.458.774,64  |
| 630 01 02         | Sözleşmeli Personel                                       | 2.975.665.871,52       | 600 01 03       | Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri                     | 233.610.972,30    |
| 630 01 03         | İşçiler   | 335.740.181,98         | 600 01 05       | Damga Vergisi  | 236.806.493,19    |
| 630 01 04         | Geçici Personel   | 478.919.822,75         | 600 01 06       | Harçlar  | 2.143.896,57      |
| 630 01 05         | Diğer Personel  | 525.478,88             | 600 01 09       | Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler                    | 4.627,35          |
| 630 02            | <b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b> | 3.791.384.351,79       | 600 03          | <b>Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri</b>                      | 8.890.088.602,65  |
| 630 02 01         | Memurlar  | 3.338.415.914,58       | 600 03 01       | Mal ve Hizmet Satış Gelirleri                              | 3.553.925,44      |
| 630 02 02         | Sözleşmeli Personel                                       | 386.168.216,47         | 600 03 02       | Malın kullanma veya faaliyette bulunma izni ge             | 134.343,90        |
| 630 02 03         | İşçiler   | 61.398.465,03          | 600 03 03       | KİT ve Kamu Bankaları Gelirleri                            | 281.380,50        |
| 630 02 04         | Geçici Personel   | 4.363.193,97           | 600 03 04       | Kurumlar Hasılatı  | 2.576.474,67      |
| 630 02 99         | Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları | 1.038.561,74           | 600 03 05       | Kurumlar Karları   | 8.867.308.128,33  |
| 630 03            | <b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>                       | 10.277.965.742,36      | 600 03 06       | Kira Gelirleri   | 16.202.009,45     |
| 630 03 01         | Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları                   | 2.486.734,09           | 600 03 09       | Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri                       | 32.340,36         |
| 630 03 02         | Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları                  | 452.732.617,26         | 600 04          | <b>Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler</b>         | 943.938.329,09    |
| 630 03 03         | Yolluklar   | 162.468.530,24         | 600 04 01       | Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar                    | 467.016.866,62    |
| 630 03 04         | Görev Giderleri   | 123.045.077,80         | 600 04 02       | Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan         | 227.053,53        |
| 630 03 05         | Hizmet Alımları   | 9.224.000.659,07       | 600 04 03       | Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar                | 4.326.854,03      |
| 630 03 06         | Temsil ve Tanıtım Giderleri                               | 686.308,91             | 600 04 04       | Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla         | 471.035.539,56    |
| 630 03 07         | Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım          | 64.956.615,31          | 600 04 05       | Proje Yardımları   | 1.332.015,35      |
| 630 03 08         | Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri                 | 4.208.245,01           | 600 04 06       | Özel Gelirler  | 0,00              |
| 630 03 09         | Tedavi ve Cenaze Giderleri                                | 243.380.954,67         | 600 05          | <b>Diğer Gelirler</b>                                      | 1.130.535.744,26  |
| 630 04            | <b>Faiz Giderleri</b>                                     | 24.725.071,00          | 600 05 01       | Faiz Gelirleri   | 2.552.203,14      |
| 630 04 03         | Dış Borç Faiz Giderleri                                   | 873.240,77             | 600 05 02       | Kişî ve Kurumlardan Alınan Paylar                          | 912.571,62        |
| 630 04 20         |   | 23.851.830,23          | 600 05 03       | Para Cezaları  | 52.441.683,78     |
| 630 05            | <b>Cari Transferler</b>                                   | 261.030.793,32         | 600 05 09       | Diğer Çeşitli Gelirler                                     | 1.074.629.285,72  |
| 630 05 01         | Görev Zararları   | 28,76                  | 600 06          | <b>Sermaye Gelirleri</b>                                   | 389,69            |
| 630 05 02         | Hazine Yardımları   | 50.075.506,74          | 600 06 03       | Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri                          | 389,69            |
| 630 05 03         | Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler        | 155.722.212,95         | 600 11          | <b>Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri</b>               | 233.390.314,51    |
| 630 05 04         | Hane Halkına Yapılan Transferler                          | 4.576.908,41           | 600 11 01       | Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur         | 231.332.112,70    |
| 630 05 06         | Yurtdışına Yapılan Transferler                            | 50.656.136,46          | 600 11 03       | Stokların Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Farklar            | 999,95            |
| 630 07            | <b>Sermaye Transferleri</b>                               | 176.117.349,34         | 600 11 04       | Maddî Duran Varlıkların Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Fark | 1.940.595,86      |



TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

| Ekonomik Kodlar   |    |    | GİDERİN TÜRÜ   | Cari Yıl (N)     | Ekonomik Kodlar |    |  | GELİRİN TÜRÜ  | Cari Yıl (N)   |
|-------------------|----|----|--|------------------|-----------------|----|--|---|----------------|
| Kurum Kodu : 15.0 |    |    | Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI                                       |                  | Yılı : 2018     |    |  |   |                |
| 630               | 07 | 01 | Yurtiçi Sermaye Transferleri                                 | 152.599.267,34   | 600             | 11 | Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri                    | 116.606,00  |                |
| 630               | 07 | 02 | Yurtdışı Sermaye Transferleri                                | 23.518.082,00    | 600             | 15 | <b>Konusu Kalmayan Karşılık Gelirleri</b>                      | <b>4.297,20</b>   |                |
| 630               | 11 |    | <b>Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri</b>                 | 28.174.916,78    | 600             | 15 | 04   | Kıdem Tazminatı Karşılıklarından Kaynaklananlar               | 4.297,20       |
| 630               | 11 | 01 | Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Ku           | 24.266.919,14    | 600             | 25 | <b>Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel</b>   | <b>489.299.494,02</b>   |                |
| 630               | 11 | 04 | Kur Değişikliği Dışındaki Değer ve Miktar Değişiml           | 2.935,31         | 600             | 25 | 01   | Gen BütKap Kamu İd Bedelsiz Olarak Alı Mali Olmayan VEİEd Gel | 458.773.414,92 |
| 630               | 11 | 99 | Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri                  | 3.905.062,33     | 600             | 25 | 02   | Özel BütKap Kamu İd Bedelsiz Olı Alı Mali Olmayan VEİEd Gel   | 18.259.621,17  |
| 630               | 12 |    | <b>Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler</b>     | 207.376.247,35   | 600             | 25 | 03   | Düz ve Den Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel  | 2.984.746,93   |
| 630               | 12 | 01 | Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kaynaklan               | 206.954.370,63   | 600             | 25 | 04   | Sosyal Güv Kur Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel  | 354.741,59     |
| 630               | 12 | 03 | Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinde           | 57.577,94        | 600             | 25 | 05   | Mahalli İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel      | 8.926.969,41   |
| 630               | 12 | 05 | Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid           | 364.298,78       | 610             |    | <b>İNDİRİM, İADE VE İSKONTOLAR HESABI</b>                      | <b>707.771.312,66</b>   |                |
| 630               | 13 |    | <b>Amortisman Giderleri</b>                                  | 9.290.168.391,67 | 610             | 01 | <b>Vergi Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kay</b>                | <b>689.563.556,96</b>   |                |
| 630               | 13 | 01 | Maddi Duran Varlıkların Amortisman Giderleri                 | 9.262.145.291,39 | 610             | 01 | 01   | Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler                     | 689.351.057,23 |
| 630               | 13 | 02 | Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderle           | 5.484.784,90     | 610             | 01 | 03   | Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri                        | 98.740,68      |
| 630               | 13 | 03 | Diğer Duran Varlıkların Amortisman Giderleri                 | 22.538.315,38    | 610             | 01 | 05   | Damga Vergisi   | 80.052,78      |
| 630               | 14 |    | <b>İlk Madde ve Malzeme Giderleri</b>                        | 1.492.865.899,77 | 610             | 01 | 06   | Harçlar   | 33.706,27      |
| 630               | 14 | 01 | Kırtasiye Malzemeleri  | 30.287.730,13    | 610             | 03 | <b>Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirlerinin Ret ve İadesinden Kay</b> | <b>204.586,53</b>   |                |
| 630               | 14 | 02 | Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta Kullanılan Tüketim Malzeme | 4.347.892,71     | 610             | 03 | 01   | Mal ve Hizmet Satış Gelirleri                                 | 20.079,51      |
| 630               | 14 | 03 | Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri                        | 1.189.971.210,84 | 610             | 03 | 05   | Kurumlar Karları  | 5.788,00       |
| 630               | 14 | 04 | Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar                    | 21.690.568,74    | 610             | 03 | 06   | Kira Gelirleri  | 178.719,02     |
| 630               | 14 | 05 | Temizleme Ekipmanları  | 17.206.160,33    | 610             | 04 | <b>Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirlerin Ret</b>       | <b>0,00</b>   |                |
| 630               | 14 | 06 | Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiyeye Malzemeleri                  | 31.345.899,22    | 610             | 04 | 04   | Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağ                | 0,00           |
| 630               | 14 | 07 | Yiyecek  | 455.791,61       | 610             | 05 | <b>Diğer Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Gid</b>      | <b>18.003.169,17</b>  |                |
| 630               | 14 | 08 | İçecek   | 66.790,59        | 610             | 05 | 01   | Faiz Gelirleri  | 2.196,16       |
| 630               | 14 | 09 | Canlı Hayvanlar  | 26.306,92        | 610             | 05 | 03   | Para Cezaları   | 689.131,28     |
| 630               | 14 | 10 | Zirai Maddeler   | 8.111.134,01     | 610             | 05 | 09   | Diğer Çeşitli Gelirler  | 17.311.841,73  |
| 630               | 14 | 11 | Yem  | 60.790,00        |                 |    | <b>NET GELİR TOPLAMI :</b>                                     | <b>14.560.510.622,81</b>                                      |                |
| 630               | 14 | 12 | Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri                           | 33.283.690,01    |                 |    |  |   |                |
| 630               | 14 | 13 | Yedek Parçalar   | 87.958.626,41    |                 |    |  |   |                |
| 630               | 14 | 14 | Nakil Vastalardan Lastikleri                                 | 1.851.497,60     |                 |    |  |   |                |
| 630               | 14 | 15 | Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar                      | 331.261,91       |                 |    |  |   |                |
| 630               | 14 | 16 | Spor Malzemeleri Grubu                                       | 457.587,93       |                 |    |  |   |                |
| 630               | 14 | 17 | Başınçlı Ekipmanlar  | 329.487,35       |                 |    |  |   |                |
| 630               | 14 | 99 | Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler                              | 65.083.473,46    |                 |    |  |   |                |
| 630               | 15 |    | <b>Karşılık Giderleri</b>                                    | 43.249.478,60    |                 |    |  |   |                |

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

|                   |                        |             |
|-------------------|------------------------|-------------|
| Kurum Kodu : 15.0 | Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI | Yılı : 2018 |
|-------------------|------------------------|-------------|

| Ekonomik Kodlar | GİDERİN TÜRÜ  | Cari Yıl (N)   | Ekonomik Kodlar | GELİRİN TÜRÜ | Cari Yıl (N) |
|-----------------|---|----------------|-----------------|--------------|--------------|
| 630 15 04       | Kıdem Tazminatı Karşılıkları                                      | 43.249.478,60  |                 |              |              |
| 630 20          | <b>Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler</b>                  | 8.179.015,92   |                 |              |              |
| 630 20 01       | Gelirlerden Alacaklardan Silinenler                               | 2.625,00       |                 |              |              |
| 630 20 02       | Kişilerden Alacaklardan Silinenler                                | 8.176.390,92   |                 |              |              |
| 630 25          | <b>Kamu İd Bedelsiz Ol Devr Mali Olmayan Varlıklardan Kay Gid</b> | 304.060.173,11 |                 |              |              |
| 630 25 01       | Genel Bütçeye Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid     | 296.483.928,79 |                 |              |              |
| 630 25 02       | Özel Bütçeye Kamu İd Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid               | 4.342.389,33   |                 |              |              |
| 630 25 03       | Düz ve Den Kurumlarına Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid             | 1.832.470,46   |                 |              |              |
| 630 25 04       | Sosyal Güvenlik Kurumlarına Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid        | 357.803,86     |                 |              |              |
| 630 25 05       | Mahalli İdarelere Bedelsiz Olarak Dev Var KayGid                  | 1.043.580,67   |                 |              |              |
| 630 30          | <b>Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler</b>                     | 783.781.416,94 |                 |              |              |
| 630 30 06       | Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler                            | 783.781.416,94 |                 |              |              |
| 630 99          | <b>Diğer Giderler</b>   | 272.983.358,24 |                 |              |              |
| 630 99 99       | Yukarıda Tanımlanmayan Diğer Giderler                             | 272.983.358,24 |                 |              |              |

GİDERLER TOPLAMI : **44.458.124.332,43**

|                                   |                   |                      |                   |                      |
|-----------------------------------|-------------------|----------------------|-------------------|----------------------|
| GİDERLER TOPLAMI (A)              | 44.458.124.332,43 |                      |                   |                      |
| GELİRLER TOPLAMI (B)              | 15.268.281.935,47 |                      |                   |                      |
| İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C) | 707.771.312,66    | NET GELİR ( D= B- C) | 14.560.510.622,81 | FAALİYET SONUCU D- A |
|                                   |                   |                      |                   | -29.897.613.709,62   |

**EK 2: İZLEME**

| <b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b><br>(Sağlık Bakanlığı)  |                        |   |   |
|--|------------------------|---|---|
| <b>Bulgu Adı</b>   | <b>Yıl/<br/>Yıllar</b> | <b>İdare<br/>Tarafından<br/>Yapılan İşlem</b> | <b>Açıklama</b>   |
| Bakanlık Taşra Teşkilatında Çalışmak Üzere Başkan ve Başkan Yardımcısı Unvanlarıyla Sözleşme İmzalayan Personelin Merkez Teşkilatı Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi | 2017                   | Yerine Getirilmedi                            | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |

| <b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b><br>(Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu)   |                        |   |  |
|--|------------------------|---|--|
| <b>Bulgu Adı</b>   | <b>Yıl/<br/>Yıllar</b> | <b>İdare<br/>Tarafından<br/>Yapılan İşlem</b> | <b>Açıklama</b>  |
| Döner Sermaye İşletmelerine Tahsis Edilen Sermaye Miktarlarının Tam ve Doğru Şekilde Muhasebeleştirilmemesi  | 2017                   | Yerine Getirilmedi                            | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır. |
| Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Bünyesindeki Sosyal Tesislerin Mali İşlemlerinin 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na Uygun Biçimde Yürütülmemesi ve Raporlanmaması | 2017                   | Yerine Getirilmedi                            | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü                                       |

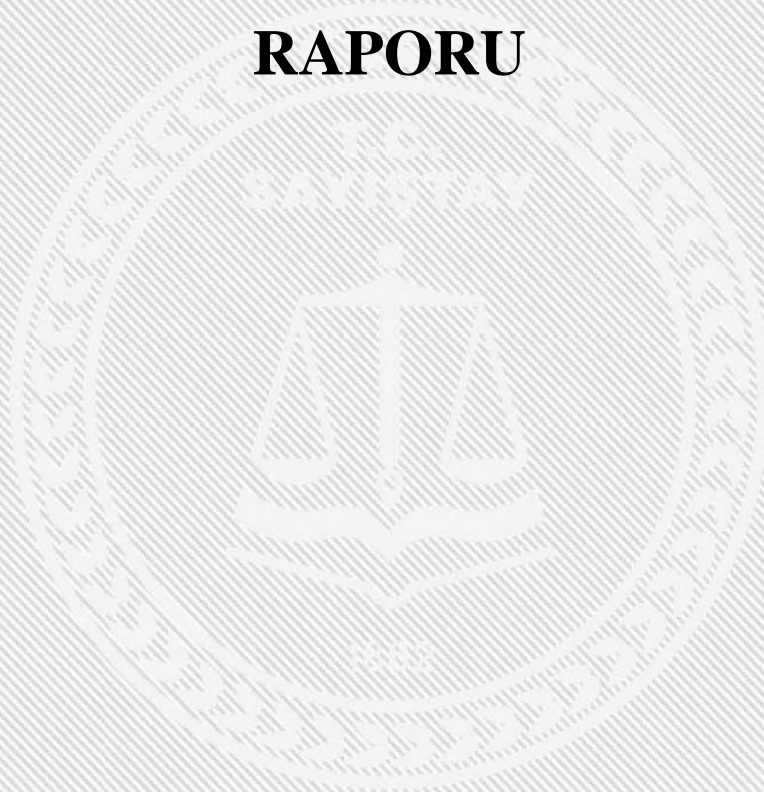
|   |      |                    |   |
|---|------|--------------------|---|
|   |      |                    | etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır.  |
| Hizmete Giren Şehir Hastanelerine ait Varlık ve Yükümlülüklerin Kayıt Edilmemesi, Kira Ödemelerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Muhasebe İçi Envanter İşlemlerinin Yapılmaması | 2017 | Yerine Getirilmedi | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır.                              |
| Taşra Teşkilatı Sözleşmeli Kadrolarına Atananların Sözleşme Süresince Merkez Teşkilatı Yönetici Kadrolarında Görevlendirilmesi  | 2017 | Yerine Getirilmedi | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |
| Fiilen Şantiye Halindeki Alanlar İçin Yer ve Bahçe Bakım "Hizmet Ödemesi" Yapılması   | 2017 | Yerine Getirilmedi | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |

|  |      |                    |  |
|--|------|--------------------|--|
| “Kullanım Bedeli” ve “Hizmet Ödemeleri”ne İlişkin Olarak Şirketin Ödemesi Gereken Damga Vergisinin İdare Tarafından Yüklenilmesi | 2017 | Yerine Getirilmedi | 2018 yılı<br>Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |
|--|------|--------------------|--|





**SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER  
SERMAYE İŞLETMELERİ  
2018 YILI  
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM  
RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

|    |   |     |
|----|---|-----|
| 1. | KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ.....                              | 114 |
| 2. | KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....                              | 119 |
| 3. | SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....                                  | 120 |
| 4. | DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....            | 120 |
| 5. | DENETİM GÖRÜŞÜ .....  | 121 |
| 6. | DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....                           | 121 |
| 7. | DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER ..... | 142 |
| 8. | EKLER.....  | 163 |



## TABLolar LİSTESİ

|  |     |
|--|-----|
| Tablo 1:Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması .....              | 117 |
| Tablo 2:Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması .....              | 118 |
| Tablo 3: 250-Arsalar ve Arazi Hesabı Listesi .....                     | 129 |
| Tablo 4: 252-Binalar Hesabı Listesi.....                               | 129 |
| Tablo 5: İşletmeler Arası Borç-Alacak Mukayese Tablosu .....           | 133 |
| Tablo 6: Sağlık Hizmeti Dışı Satışa İlişkin Örnek Muhasebe Kaydı.....  | 136 |
| Tablo 7: Kıdem Tazminatı Karşılıkları İptal Edilmeyen Hastaneler ..... | 140 |
| Tablo 8: Sağlık Müdürlüklerinin Mahsup Durumu.....                     | 149 |



## KISALTMALAR

|               |  |
|---------------|--|
| <b>CK</b>     | Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi                             |
| <b>DİSKİ</b>  | Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdaresi                    |
| <b>DSİBMY</b> | Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği |
| <b>ESKİ</b>   | Erzurum Su ve Kanalizasyon İdaresi                       |
| <b>GYMY</b>   | Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği                       |
| <b>HGS</b>    | Hızlı Geçiş Sistemi                                      |
| <b>İSKİ</b>   | İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi                      |
| <b>İŞKUR</b>  | Türkiye İş Kurumu  |
| <b>KMYKK</b>  | Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu                     |
| <b>MEDULA</b> | Medikal Ulak   |
| <b>MKYS</b>   | Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi                       |
| <b>MOSİP</b>  | Mali Otomasyon Sistemi Projesi                           |
| <b>MYMY</b>   | Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği                     |
| <b>SGK</b>    | Sosyal Güvenlik Kurumu                                   |
| <b>TCMB</b>   | Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası                        |
| <b>TDMS</b>   | Tek Düzen Muhasebe Sistemi                               |
| <b>THSSGM</b> | Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü         |
| <b>TİF</b>    | Taşınır İşlem Fişi                                       |
| <b>TL</b>     | Türk Lirası  |





## BULGU LİSTESİ

### A. Denetim Görüşünün Dayanakları

1. Banka Mevduat Hesaplarının Mevzuata Aykırı Olarak Yetkisiz Kişilerce Açılması Sonucu Muhasebe Sisteminde İzlenmemesi, Raporlanmaması ve Zamanaşımına Uğratılması
2. Döviz Hesabının Tam, Doğru ve Gerçeğe Uygun Tutarları Göstermemesi
3. Alacakların, Sınıflandırma ve Tutar Bakımından Doğru, Tam ve Gerçeğe Uygun Durumu Yansıtması
4. Tesislerin Taşınır Mal Yönetmeliği'ne Uygun Muhasebeleştirilmemesi Sebebiyle Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının Gerçek Durumu Yansıtması
5. Döner Sermaye İşletme Birimlerince Taşınmazların Mali Tablolarda Hatalı Olarak İzlenmesi
6. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında İzlenen Taşınırlara İlişkin Ayrılan Amortismanların Muhasebeleştirilmesinde Hatalar Bulunması
7. Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletme Birimleri Arasındaki Bedelli Mal Teslimlerinin Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması
8. Döner Sermaye İşletme Birimlerinin Birbirlerinden Aldıkları Bedelsiz Mal ve Hizmetlerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi
9. Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletme Birimlerinin Birbirleri Arasında Gerçekleştirdiği Sağlık Hizmeti Dışındaki Satışların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
10. Döner Sermayeli İşletmelerin Birbirlerine Verdikleri Mali Borçların Hatalı Muhasebeleştirilmesi
11. Sağlık Tesisleri Aleyhine Düzenlenen İdari Para Cezalarının Sorumlulara Rücu Edilmemesi ve Bu Cezaların İlgili Muhasebe Hesabına Kaydının Yapılmaması
12. Kapatılan Hastanelerde İstihdam Edilen Personele Ait Kıdem Tazminatı Karşılıklarının İptal Edilmemesi
13. Sermaye Tahsis Edilmemiş Döner Sermaye İşletme Birimleri Bulunması

## **B. Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit ve Değerlendirmeler**

1. POS Cihazları ile Yapılan Tahsilatların Banka Tarafından Süresi İçerisinde İşletmenin Hesabına Aktarılmaması Nedeniyle Gelir Kaybı Oluşması
2. Sosyal Güvenlik Kurumu Hasta Tedavi Avanslarının Mahsup Edilememesi Nedeniyle Alacaklar ve Alınan Sipariş Avansları Hesaplarının Gerçeği Yansıtması
3. Turistlere Verilen Sağlık Hizmetlerinden Doğan Alacakların Takip Edilememesi
4. Su Analiz Bedelleri ile Su Tüketim Borçlarının Mahsubunda Karşılaşılan Sorunlar
5. 7143 sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Borçlardan Ortaya Çıkan Enflasyon Farkı ile Yapılandırılan İdari Para Cezalarının Bütçeden Ödenmesi
6. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmesinde ve Mutemetlerce Yürütülen İşlemlerde Sorunlar Bulunması
7. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerince Yapılan Tahsilatların Sipariş Avansları Hesabında Muhasebeleştirilmemesi
8. Ek Karşılıklar Prim Matrahının Hatalı Hesaplanması
9. Malzeme Kaynakları Yönetim Sisteminin Sayıma Dayanak Oluşturacak Sağlıklı Veri Üretmemesi
10. Süresi Dolmuş Teminat Mektuplarının Nazım Hesaplarda İzlenmeye Devam Edilmesi

## 1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

### 1.1. Mevzuat ve Görevler

04.01.1961 tarih ve 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 1'inci maddesinde, Sağlık Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurabileceği hüküm altına alınmıştır.

Döner sermaye işletmeleri ve bu işletmelere tahsis edilen döner sermayenin tanımına Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin (DSİBMY) "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu maddenin (b) bendinde döner sermaye, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermaye; (h) bendinde işletme, (b) bendi uyarınca verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere kurulan döner sermaye işletmeleri olarak ifade edilmiştir.

1 sayılı CK'nın 354'üncü maddesinde Bakanlığın merkez hizmet birimleri sayılmıştır. Bu kapsamda 209 sayılı Kanun'un 1'inci maddesine göre Bakanlıkça merkez teşkilatında aşağıda sayılan döner sermaye işletme birimleri kurulmuştur:

- a) Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- b) Acil Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- c) Sağlık Geliştirilmesi Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- ç) Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- d) Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- e) Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- f) Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- g) Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- ğ) Hukuk Hizmetleri Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- h) Yönetim Hizmetleri Genel Müdürlüğü İşletme Birimi,
- ı) Teftiş Kurulu Başkanlığı İşletme Birimi,
- i) Strateji Geliştirme Başkanlığı İşletme Birimi,
- j) Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği İşletme Birimi,

k) Özel Kalem Müdürlüğü İşletme Birimi.

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

### **1.2.1. Teşkilat Yapısı**

Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin (CK) 371'inci maddesinde; Bakanlığın taşra teşkilatı kurmaya yetkili olduğu, il ve ilçe yönetim birimlerinin il ve ilçe sağlık müdürlükleri olduğu düzenlenmiştir. Bu teşkilatlanmaya paralel olarak, Bakanlık merkez hizmet birimleri, il sağlık müdürlükleri ve il sağlık müdürlüklerine bağlı sağlık tesislerinde döner sermaye işletme birimleri kurulmuştur.

### **1.2.2. İnsan Kaynakları**

Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında bulunan döner sermaye işletmelerinde çalışan personelin sayısına ilişkin Bakanlık bünyesindeki veri kayıt sistemlerinde ve Bakanlık tarafından yayımlanan 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu'nda bir bilgi bulunmamaktadır. Diğer yandan, 2018 yılı İdare Faaliyet Raporu'nda personele ilişkin yayımlanan istatistiki bilgiler hem genel bütçede hem de döner sermayeli işletmelerde görev yapan personeli kapsamaktadır.

209 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesi çerçevesinde; Kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan kadrolar ihdas edilerek, 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli (1) sayılı cetvelin Sağlık Bakanlığına ait bölümüne eklenmiştir.

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Yönetmelik'in "Kadro planı" başlıklı 5'inci maddesinde, döner sermaye kadrolarının ihdası, iptali ve benzeri işlemlerin 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olduğu hükmü bulunmaktadır.

02.07.2018 tarih ve 703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin geçici 9'uncu maddesi ile 13.12.1983 tarihli ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmıştır. Anılan maddede, 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin eki cetvellerinde yer alan kadroların, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren altı ay içinde yeniden düzenlenerek genel kadro ve usulüne ilişkin ilgili (2 sayılı) CK'ya ekleneceği belirtilmiş olmasına karşın

söz konusu kadrolar henüz 2 sayılı CK'ya eklenmemiştir. Aynı maddede, altı aylık süre içinde anılan cetveller ile 10.05.2018 tarihli ve 7142 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri çerçevesinde yeniden teşkilatlanan kurumlara ait kadro ve pozisyonların genel kadro ve usulüne ilişkin ilgili CK hükümleri çerçevesinde geçerliliğini koruyacağı hüküm altına alınmıştır.

### **1.3.Mali Yapı**

209 sayılı Kanun ve bu Kanun'un 13'üncü maddesine dayanılarak çıkarılan Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Yönetmelik ile Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmelerinin idaresi, sermayesi, gelir ve giderleri ile bütçe işlemlerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Anılan Yönetmelik'te döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması ve kabulüne ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte bütçe hazırlık ve kabul sürecine ilişkin işlemlerin bütçe çağrısında belirtilen hususlar çerçevesinde yürütüldüğü görülmüştür.

Söz konusu Yönetmelik'in 9'uncu maddesinde döner sermaye işletmelerinin gelirleri, 10'uncu maddesinde ise döner sermaye işletmelerinin giderleri sayılmıştır.

209 sayılı Kanun gereğince Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı için 10.000.000.000,00 TL döner sermaye tahsis edilmiştir. Döner sermaye gelirleri, işletme karları ile bağışlardan ve Devlet yardımlarından oluşmaktadır.

Sağlık Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatlarında bulunan döner sermaye işletme birimlerinin bütçeleme süreci, Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından, il sağlık müdürlükleri ile merkez döner sermaye işletme birimlerine yapılan bütçe çağrısı ile başlamaktadır.

İl sağlık müdürlükleri, müdürlüklerine bağlı döner sermaye işletme birimlerine ait bütçe tekliflerini gerekçeleri ile birlikte hazırlayarak konsolide şekilde Strateji Geliştirme Başkanlığının inceleme ve onayına sunmaktadır. Başkanlıkça gerekli inceleme ve düzeltmeler yapıldıktan sonra aynı Başkanlıkça bütçeler onaylanarak, ilgili il sağlık müdürlüklerine gönderilmektedir.

Diğer taraftan, Bakanlık merkez döner sermaye işletmesi ile işletme birimleri bütçe tekliflerini gerekçeleri ile birlikte hazırlayarak Strateji Geliştirme Başkanlığının inceleme ve

onayına sunmaktadır. Başkanlıkça gerekli inceleme ve düzeltmeler yapıldıktan sonra bütçeler, Sağlık Bakanı tarafından onaylanarak, ilgili işletme birimlerine gönderilmektedir.

Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatında bulunan 945 adet döner sermaye işletmesini içerecek şekilde 209 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesine göre hazırlanan 2018 yılı konsolide bilançosunda; döner sermaye işletmelerinin sermayesi 8.864.990.139,30 TL olup toplam aktif büyüklüğü 6.320.630.343,62 TL'dir. Kurumun gelir tablosuna göre, döner sermaye gelir toplamı 45.649.994.938,78 TL, gider toplamı 47.422.470.354,74 TL; dönem net zararı ise 1.772.475.415,96 TL'dir.

15.11.2018 tarihli ve 7151 sayılı Sağlıkla İlgili Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 209 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde yapılan değişiklik sonucunda Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı için tahsis edilen döner sermaye miktarı on milyar TL'ye çıkarılmıştır. Ancak konsolide mali tablolarında, döner sermaye işletmelerinin sermayesi 8.864.990.139,30 TL olarak görünmektedir. Bu durumun 209 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile tahsis edilen sermayenin tamamının merkez ve taşra teşkilatlarında bulunan döner sermaye işletmelerine tahsis edilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu çerçevede, Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında sermaye tahsis edilmeyen 96 adet işletme birimi bulunmaktadır.

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerine ait geçici mizandan alınan bilgilere göre, 2018 yılında 46.934.949.054,00 TL ödenek tahsis edilmiş, 44.805.357.298,42 TL tutarında harcama gerçekleştirilmiştir. Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırmasına göre ödenek ve harcama bilgileri aşağıda Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 6: Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması**

| Hesap Adı  | Gider Bütçesi (TL)       | Gerçekleşme (TL)         | Kalan (TL)              |
|--|--------------------------|--------------------------|-------------------------|
| 01. Personel Giderleri                                 | 7.309.999.640,00         | 7.117.717.752,62         | 192.281.887,38          |
| 02. Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri | 1.064.590.706,00         | 1.022.070.268,60         | 42.520.437,40           |
| 03. Mal ve Hizmet Alım Giderleri                       | 19.652.230.923,00        | 18.587.376.670,35        | 1.064.854.252,65        |
| 05. Cari Transferler                                   | 3.218.653.584,00         | 3.064.260.150,18         | 154.393.433,82          |
| 06. Sermaye Giderleri                                  | 553.313.825,00           | 473.593.480,34           | 79.720.344,66           |
| 10. Ek Ödeme   | 14.761.531.630,00        | 14.540.338.976,33        | 221.192.653,67          |
| 11. Gider Bütçesi Dengeleme Payları                    | 374.628.746,00           | 0,00                     | 374.628.746,00          |
| <b>TOPLAM</b>  | <b>46.934.949.054,00</b> | <b>44.805.357.298,42</b> | <b>2.129.591.755,58</b> |

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri için 2018 yılında 46.934.949.054,00 TL gelir planlanmış olup toplam 43.198.689.626,14 TL tutarında bütçe geliri elde edilmiştir. Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmasına göre planlanan gelir ve

gerçekleşen gelir bilgileri aşağıda Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 7:Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması**

| Hesap Adı                    | Gelir Bütçesi (TL)       | Gerçekleşme (TL)         | Kalan (TL)              |
|------------------------------|--------------------------|--------------------------|-------------------------|
| 03.Mal ve Hizmet Gelirleri   | 35.468.570.554,00        | 33.985.652.867,94        | 1.482.917.686,06        |
| 04.Alınan Bağış ve Yardımlar | 7.517.209.795,00         | 1.524.916.327,41         | 5.992.293.467,59        |
| 06.Sermaye Gelirleri         | 35.927.167,00            | 96.988.270,81            | -61.061.103,81          |
| 09.Diğer Gelirler            | 3.913.241.538,00         | 7.591.132.159,98         | -3.677.890.621,98       |
| <b>TOPLAM</b>                | <b>46.934.949.054,00</b> | <b>43.198.689.626,14</b> | <b>3.736.259.427,86</b> |

#### 1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Sağlık Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatında bulunan döner sermaye işletmeleri, DSİBMY’ye tabi olup, muhasebe işlemleri Bakanlığın Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) isimli bilişim sistemi üzerinden yürütülmektedir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermaye işletmelerinin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslar DSİBMY’de düzenlenmiştir.

Anılan Yönetmelik’in 36’ncı maddesine göre muhasebe işlemi, bir işletmenin bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya işletmenin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi ifade etmektedir. Muhasebe işlemi; karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi, bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri, işletmenin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması ve benzeri şekillerde gerçekleşmektedir.

Aynı Yönetmelik’in 38’inci maddesine göre, bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Hesaplar malî yıl esasına göre tutulmakta, gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilmelidir.

Yönetmelik’in 565’inci maddesine göre mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu ve sermaye hareketleri tablosundan oluşmaktadır. Mali tabloların amacı yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak ve varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır.

Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekmektedir.

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

“Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar”ın 5’inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden denetime sunulanlar aşağıda sıralanmıştır:

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

Denetim yukarıda belirtilen defter, tablo ve belgeler ile anılan Usul ve Esasların 8’inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırılmıştır.

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

## **2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU**

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların



kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmamasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

### **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur.

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

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

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

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

Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi,

belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.

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

## 5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2018 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Banka Mevduat Hesaplarının Mevzuata Aykırı Olarak Yetkisiz Kişilerce Açılması Sonucu Muhasebe Sisteminde İzlenmemesi, Raporlanmaması ve Zamanaşımına Uğratılması**

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

5018 sayılı KMYKK'da, kamu idaresi hesaplarının niteliği ve bu hesaplara ilişkin görev, yetki ve sorumluluklar tanımlanmış; bu görev ve yetkilerin kimler tarafından kullanılacağı belirlenmiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamayı amaçlayan, 5018 sayılı Kanun'un 7, 8 ve 61'inci maddeleri uyarınca, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, para ve parayla ifade edilebilen değerlere ilişkin tüm mali işlemlerin usulünce yetkili kılınmış muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda kayıtlara alınması ve raporlanması zorunludur. Kanun'un 49'uncu maddesinde de, kamu hesaplarının, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle, garanti ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması

amacıyla tutulacağı ifade edilmiştir.

Banka hesaplarının, usulünce atanmış muhasebe yetkililerince açılıp izlenmemesi ve devir teslimine konu edilmemesi sebebiyle, il sağlık müdürlüğü, sağlık tesisleri ve diğer Sağlık Bakanlığı birimlerine ait çeşitli bankalarda açılmış 20 adet banka hesabındaki toplam 5.933,30 TL'nin 2018 yılsonu itibarıyla zamanaşımına uğratıldığı tespit edilmiştir. 2015, 2016 ve 2017 yılı Sayıştay Denetim Raporlarında da bu tespite yer verilmiş olmasına rağmen banka hesaplarında bulunan tutarlardan bir kısmının zamanaşımına uğratılmaya devam edildiği görülmüştür. Bu sebeple, Sağlık Bakanlığı birimleri adına açılan banka hesaplarında bulunan tutarların zamanaşımına uğramaması için İdarece gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yerinde yapılan denetimlerde Toplum Yararına Program kapsamında çalışanlara yapılacak ücret ödemeleri için, Türkiye İş Kurumu (İŞKUR) tarafından sağlık tesislerine gönderilen paraların, usulünce atanmış muhasebe yetkililerinin kontrolünde olmayan banka hesaplarında işlem görmesi nedeniyle, muhasebeleştiril(e)mediği ve raporlan(a)madığı tespit edilmiştir. Söz konusu program kapsamında İŞKUR tarafından il sağlık müdürlükleri ve sağlık tesislerine gönderilen toplam 73.887.579,36 TL'lik tutar, muhasebe hesaplarına alınmamış ve kayıt dışı kalmıştır. Bu nedenle, söz konusu tutar ile buna ilişkin gelir ve harcamalar ile para transferleri Kurum mali tablolarına yansıtılmamıştır.

Banka hesaplarının kayıt dışında kalmasının önlenmesi ve raporlamanın tam olarak yapılması amacıyla, söz konusu hesapların muhasebe yetkilisi sorumluluğunda açılması, izlenmesi ve takip edilmesi zorunludur. Sağlık tesislerince açılan ve usulünce atanmış muhasebe yetkilisinin kontrolünde olmayan banka hesaplarının, muhasebe yetkililerine devredilerek muhasebe sistemi içerisinde izlenmesi sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında; "İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir"*** denilmektedir.

***Sonuç olarak*** 31.12.2018 tarihi itibarıyla 102-Banka Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, banka hesaplarının zamanaşımına uğramasının ve kayıt dışı kalmasının önlenmesi ve raporlamanın tam olarak yapılması amacıyla, söz konusu hesapların muhasebe

yetkilisi sorumluluğunda açılması, izlenmesi ve takip edilmesi gerekmekte olup bu konuda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

**BULGU 2: Döviz Hesabının Tam, Doğru ve Gerçeğe Uygun Tutarları Göstermemesi**

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerinin 105-Döviz Hesabı kullanımına ilişkin 2018 yılı içerisinde gerçekleştirilen işlemlerinin incelenmesi neticesinde 105-Döviz Hesabı ile ilgili döviz tevdiat hesaplarına ilişkin banka mutabakatının birbirini doğrulamadığı tespit edilmiştir.

DSİBMY'nin 78'inci maddesi, 105-Döviz Hesabı'nın muhasebe birimlerince tahsil edilen veya banka hesaplarına intikal eden konvertibl döviz tutarlarının izlenmesi için kullanılacağını düzenlemiştir.

Anılan Yönetmelik'in "Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve kur değişiklikleri" başlıklı 41'inci maddesinde; yabancı para cinsinden yapılan işlem ve faaliyetlerin ulusal para cinsinden kaydedileceği, kayıt değerinin işlemin gerçekleştiği tarihteki kur olacağı ve varlık ve yabancı kaynakların raporlama tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na (TCMB) belirlenen döviz alış kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarına alınacağı, hüküm altına alınmıştır.

Sağlık Bakanlığına bağlı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletme Birimine ait 105-Döviz Hesabı ile ilgili olarak mali yılsonunda banka ile mutabakat yapılmadığı, 31.12.2018 tarihi itibarıyla bakiyeyi gösterir Halkbank'a ait yazıda 29.677,69 Avro bakiye olduğu ancak 2018 yılı Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerine ait Bilanço'da yer alan 105-Döviz Hesabı'nın bu tutarı içermediği ve kayıt dışı kaldığı tespit edilmiştir.

2018 mali tablolarında yer verilen 105-Döviz Hesabı'nın, 31.12.2018 tarihi itibarıyla, döviz tevdiat hesaplarında bulunan toplam 29,677,69 Avro'nun, aynı tarihte TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru ile değerlemesi sonucu 179.318,54 TL tutarında eksik gösterdiği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, muhasebe birimleri tarafından işletme birimleri adına yerli ve yabancı para cinsinden açılan banka hesapların muhasebe sistemi içerisinde takip edilmesi, dönem sonu muhasebe içi envanter işlemleri kapsamında mutabakat yapılarak, banka işlemleri üzerinde iç

kontrol sisteminin kurulması ve etkin çalışması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “*Bulguya ilişkin olarak gerekli muhasebe düzeltme kayıtları yapılmıştır.*” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığı ve konuya ilişkin düzeltici işlemlerin 2019 yılı içerisinde yapıldığı anlaşılmıştır. Bu nedenle 31.12.2018 tarihi itibarıyla 105-Döviz Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir.

Bulguda belirtildiği üzere, muhasebe birimleri tarafından işletme birimleri adına yerli ve yabancı para cinsinden açılan banka hesaplarının muhasebe sistemi içerisinde takip edilmesi, dönem sonu muhasebe içi envanter işlemleri kapsamında mutabakat yapılarak, banka işlemleri üzerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin çalışması sağlanmalıdır.

### **BULGU 3: Alacakların, Sınıflandırma ve Tutar Bakımından Doğru, Tam ve Gerçeğe Uygun Durumu Yansıtması**

Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmelerine ait mali tablolarda Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin yapılan incelemeler neticesinde, alacakların sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun durumu yansıtmadığı tespit edilmiştir.

**1-** DSİBMY'nin “Kayıt zamanı, gelir ve giderlerin yılı” başlıklı 38'inci maddesinde; bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda, mali yıl esasına göre tahakkuk ettirilerek, muhasebeleştirileceği belirtilmiştir.

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

Mahallinde yapılan denetimlerde, 120.11-Gerçek Kişilerden Alacaklar Hesabı'nda takip edilmesi gereken, toplam 668.135,68 TL tutarındaki alacağın (Ankara Atatürk Eğitim ve Araştırma Hastanesinin 334.562,97 TL ve Yozgat Şehir Hastanesinde 278.768,59 TL, Sorgun Devlet Hastanesinde 54.833,79 TL) mali tablolara yansımadağı görülmüştür.

Ayrıca Mersin Toros Devlet Hastanesinde sigorta şirketlerinden olan 1.909.758,24 TL alacak ile gerçek kişilerden olan 2.317.441,03 TL alacağın gerçekte var olmadığı kayıtların

sehven girildiği yazılı olarak İdarece bildirilmiştir.

Bunun yanında kapatılan sağlık tesislerinin alacak hesaplarının incelenmesi sonucunda, alacaklar hakkında tam ve doğru bilgiye ulaşılamamıştır.

- Mersin Devlet Hastanesinin 120-Alıcılar, 128-Şüpheli Ticari Alacaklar, 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesapları'nda toplam 10.069.852,83 TL alacağın,
- Yozgat Devlet Hastanesinin 120.15-Bağlı Sağlık Kurumlarına Verilen Sağlık Hizmetlerinden Alacaklar, 120.20-Banka Sandıkları Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Borsalardan Alacaklar Hesapları'nda toplam 174.346,66 TL alacağın,
- Elazığ Eğitim ve Araştırma Hastanesinde 120.01-Genel Bütçeden Alacaklar ve 136-Diğer Çeşitli Alacaklar Hesapları'nda toplam 1.290.776,93 TL alacağın,

mahiyeti tespit edilememekte ve bu alacaklar kapatılamamaktadır.

**2-** Döner sermaye işletme biriminin borçlu ve alacaklı olduğu kişi ve kurumların hesap bazında, isim ve borç-alacak tutarlarını ayrıntılı olarak gösteren “Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli” (Örnek: 32/F) DSİBMY'nin hükümleri çerçevesinde düzenlenmemektedir. TDMS'de yer alan raporda ‘Alacağın doğuş tarihi’ ve ‘Borçlunun Adı Soyadı veya Unvanı’ yer almasına rağmen, geçmiş yıldan devredilen alacakların doğduğu tarih gösterilmemektedir. Bunun yerine geçmiş yıl alacaklarının doğduğu tarih açılış fişi tarihi olarak girilmektedir. Sistemdeki bu eksiklikten kaynaklı olarak alacakların zamanaşımına uğrama durumu ile alacaklara tahakkuk ettirilmesi gereken faizin miktarının tam ve doğru olarak hesaplandığı hakkında denetim görüşü oluşturulamamaktadır. Aynı zamanda gerçek kişilerden olan alacakların kişilerin isim ve TC kimlik numaraları ile alacak döküm cetvelinde yer alması gerektiği halde döner sermaye işletme biriminin unvan ve vergi kimlik numarası ile alacağın kaydedilmesi sonucunda alacakların kişi bazında takip edilmesi mümkün olmamaktadır. TDMS'de yer alan bu raporların amacına uygun bir şekilde çalışması, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlaması amacıyla yönetmelik hükümlerine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

**3-** DSİBMY'ne göre 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı ve 138-Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı, ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların izlenmesi için kullanılmaktadır.

Mahallinde yapılan denetimler ile muhasebe sistemi kayıtları üzerinde yapılan

incelemeler sonucunda, takip ve tahsili için hukuk birimlerine gönderilen alacaklara ait bilgi ve belgelerin, ilgili muhasebe birimlerine intikal ettirilmediği ve muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un "Kayıt zamanı" başlıklı 50'nci maddesi ve DSİBMY'nin "Kayıt zamanı, gelir ve giderlerin yılı" başlıklı 38'inci maddesi uyarınca bir ekonomik değer yaratıldığı ve başka bir şekle dönüştürüldüğü zaman muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan inceleme ve denetimlerde işletme alacaklarının hukuki takibe konu olması halinde, takibe konu alacak hakkında muhasebe birimine bilgi verilmeden doğrudan ilgili hukuk birimine sevk edildiği, bu nedenle takibe konu alacakların muhasebeleştirilemediği ve raporlanmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle, Alacaklar Hesap Grubunun sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun değerleri göstermemektedir.

Bu itibarla, işletme alacaklarının, kayıt dışı kalmasının önlenmesi, söz konusu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak niteliğine uygun hesaplarda izlenebilmesi için, iş akış şemalarının çıkarılması ve iş akışına uygun muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilerek, tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterecek şekilde raporlanması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;** "İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir"* denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 31.12.2018 tarihi itibarıyla Alacaklar Hesap Grubu tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu alacak hesaplarının tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile GYMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bulgudaki tespitlere ilişkin yapılacak düzeltmeler sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 4: Tesislerin Taşınır Mal Yönetmeliği'ne Uygun Muhasebeleştirilmemesi Sebebiyle Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabının Gerçek Durumu Yansıtması**

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerinin muhasebe işlemlerinin incelenmesi neticesinde, bazı işletme birimlerinde Taşınır Mal Yönetmeliği'nde tanımlanan "Tesislerin" 253.01-Tesisler Hesabı'nda muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

DSİBMY'nin 25-Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu'na ilişkin işlemleri düzenleyen

199'uncu maddesinde, maddi duran varlıklar hakkında, Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Tanımlar" başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (s) bendinde tesis kavramının tanımı yapılmıştır. Buna göre;

*"s) Tesis: Bir makine veya cihazın ürettiği enerjiyi, sesi, görüntüyü ve benzerini ileten, dağıtan veya bir makine veya cihazın gördüğü işi uzağa taşıyan ya da uzaktaki verileri toplayan, kaydeden makine veya cihazlar arasındaki düzeni sağlayan, birbiriyle entegre makine ve cihazlardan oluşan, gerektiğinde başka yere taşınabilen ve kullanılamaz hale gelene kadar sanal ambar kayıtlarında takip edilen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (B) bölümü 253 hesap detayında yer alan sistemleri."* ifade etmektedir.

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

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

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

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

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

kaydedilmesi gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletme birimlerinde Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uyarınca tesislerin ilgili 253.01-Tesisler Hesabı'nda tam ve doğru olarak muhasebeleştirilmediği, bunun sonucunda da bilanço hesaplarında yer alan olan 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı'nın gerçeği yansıtmadığı görülmüştür.



Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri doğrultusunda söz konusu taşınırıların 253.01-Tesisler Hesabı'ndaki ilgili alt kodlara kaydedilerek muhasebe sistemine yansıtılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 253-Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar sonraki denetimlerde izlenecektir.

#### **BULGU 5: Döner Sermaye İşletme Birimlerince Taşınmazların Mali Tablolarda Hatalı Olarak İzlenmesi**

Tüzel kişiliği bulunmayan Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletme birimlerine ait muhasebe kayıtlarında, 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252-Binalar Hesabı'nda kayıtlı taşınmazlarının bulunduğu görülmüştür.

Kamu idarelerine ait taşınmazların tapu kayıtlarına ne şekilde tescil edileceği 5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun'da, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına, diğer kamu idarelerin edindiği taşınmazlar ise tüzel kişilikleri adına tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazların Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yönetileceği düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde ise bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri, merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı belirtilmiştir. Döner sermaye işletme bütçelerinin 5018 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde belirlenen bütçe türleri içinde sayılmamıştır. Döner sermayeli işletmeler ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan, ilgili olduğu idarenin bünyesinde faaliyet gösteren kuruluşlardır. Bu nedenle, söz konusu taşınmazlar, döner sermaye kaynaklarıyla alınmış olsa bile tüzel kişiliği olmadığı için tapu sicilinde tescil olamayacağı için döner sermaye mali tabloları yerine genel bütçe mali tablolarında yer alması gerekmektedir.

Bu itibarla, İdare tasarrufunda bulunan kamu kaynaklarının, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde (GYMY) yer alan muhasebe temel kavramlarından “tam açıklama” ve Devlet Muhasebe Standartlarınca belirlenen temel ilkeler uyarınca ”doğru ve tam sunuş” ilkelerine uygun olarak raporlanmasını sağlamak amacıyla, Sağlık Bakanlığına tahsisli taşınmazlar (03) alt koduyla genel bütçe muhasebe kayıtlarına alınması ve bilanço dipnotlarında açıklama yapılması gerekmektedir.

**Tablo 8: 250-Arsalar ve Arazi Hesabı Listesi**

|           | <b>Döner Sermaye İşletme Birimi</b> | <b>Tutar (TL)</b>   |
|-----------|-------------------------------------|---------------------|
| <b>1</b>  | Karabük Sağlık Müdürlüğü            | 765.650             |
| <b>2</b>  | Mardin Sağlık Müdürlüğü             | 280.664             |
| <b>3</b>  | Muş Sağlık Müdürlüğü                | 210.266             |
| <b>4</b>  | Elazığ Sağlık Müdürlüğü             | 195.821             |
| <b>5</b>  | Ardahan Sağlık Müdürlüğü            | 147.389             |
| <b>6</b>  | Kırıkkale Sağlık Müdürlüğü          | 77.260              |
| <b>7</b>  | Muğla Sağlık Müdürlüğü              | 66.874              |
| <b>8</b>  | Osmaniye Sağlık Müdürlüğü           | 55.302              |
| <b>9</b>  | Malatya Sağlık Müdürlüğü            | 3.000               |
| <b>10</b> | İzmir Dikili İlçe Hastanesi         | 70.875              |
|           | <b>Toplam:</b>                      | <b>1.873.101,84</b> |

**Tablo 9: 252-Binalar Hesabı Listesi**

|          | <b>Döner Sermaye İşletme Birimi</b>                  | <b>Tutar (TL)</b>     |
|----------|--|-----------------------|
| <b>1</b> | SB Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü İşletme Birimi | 144.997.861,31        |
| <b>2</b> | Gaziantep Şehitkamil Devlet Hastanesi                | 127.023,53            |
| <b>3</b> | Karaman Devlet Hastanesi                             | 156.234,26            |
| <b>4</b> | Ankara Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi               | 6.116.942,90          |
| <b>5</b> | Karaman Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi              | 353.706,82            |
| <b>6</b> | Kütahya Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi              | 2.823.480,00          |
| <b>7</b> | Sakarya Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi              | 465.349,63            |
| <b>8</b> | Çanakkale Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi            | 97.307,29             |
| <b>9</b> | İzmir Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi                | 21.771,00             |
|          | <b>Toplam:</b>                                       | <b>155.159.676,74</b> |

**Kamu idaresi cevabında;** Söz konusu taşınmazların, döner sermaye kaynaklarıyla alınmış olsa bile tüzel kişiliği olmadığı için tapu sicilinde tescil olamayacağından döner sermaye mali tabloları yerine genel bütçe mali tablolarında yer alması ve bilanço dipnotlarında açıklama yapılması gerektiği hususunda 24.06.2019 tarih ve 2598 sayılı yazı ile İl Sağlık Müdürlüklerine talimat verildiği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** 31.12.2018 tarihi itibarıyla 250-Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252-Binalar Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması

kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 6: Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında İzlenen Taşınırlara İlişkin Ayrılan Amortismanların Muhasebeleştirilmesinde Hatalar Bulunması**

#### **a) 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabında İzlenmesine Karar Verilen Taşınırların Amortismanına Tabi Tutulmamış Kısmının Dönem Sonunda Amortismanına Tabi Tutulmaması**

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerine ait muhasebe verilerinin incelenmesi sonucunda, bazı işletme birimlerine ait elden çıkarılacak amortismanına tabi duran varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman tutarı arasındaki farka ilişkin dönem sonunda amortisman kaydı yapılmadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin (MYMY) 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı’nın işleyişini belirten 219’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında;

*“Elden çıkarılacak amortismanına tabi duran varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortisman tutarı arasındaki fark, bu hesap grubuna aktarma işleminin yapıldığı dönem sonunda bu hesaba alacak, 630-Giderler Hesabına borç kaydedilir.”* denilmektedir.

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

Ayrıca muhasebe ilke ve kurallarının dayanaklarından olan dönemsellik kavramı gereğince, döner sermaye işletme birimlerinin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanmalı ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmalıdır. Ancak, Sağlık Bakanlığına bağlı bazı döner sermaye işletme birimlerinde yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve dönemsellik ilkesi doğrultusunda, dönem sonunda amortismanına ilişkin muhasebe kaydının yapılmaması ve giderlerin ait olduğu yıl mali tablolarına yansıtılmaması sonucunda bu işletmelere ait mali tabloların dönemsellik ilkesine uygun olmadığı tespit

edilmiştir.

Bu sebeple kullanılma olanaklarını yitiren amortisman tabi maddi duran varlıkların 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na aktarıldığı dönemin sonunda, söz konusu varlıkların kayıtlı değeri ile ayrılmış amortismanı arasındaki farka ilişkin amortisman kaydının yapılması gerekmektedir.

**b) Döner Sermaye İşletme Birimlerinin Bazılarında Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Ayrılan Amortismanların Varlıkların Kayıtlı Değerinden Fazla Olması**

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerine ait muhasebe verilerinin incelenmesi neticesinde, bazı işletme birimlerinde elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin hesaplanan amortisman tutarlarının varlıkların kayıtlı değerinden fazla olduğu görülmüştür.

DSİBMY'nin 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'nın niteliğine ilişkin 249'uncu maddesinin ikinci fıkrasında;

*“İşletmede kullanımdan kaldırılan maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri ile bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilmekle birlikte; birikmiş amortismanları da 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.”* denilmektedir.

47 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 4'üncü maddesinde ise, duran varlıklara ilişkin amortisman hesaplamasının varlığın maliyet bedeli üzerinden yapılacağı, 5'inci maddesinde ise bu amortismanın varlığın yararlanma süresine göre Ek-1'de yer alan Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesinde belirlenen oranlarda her yıl eşit olarak ayrılacağı ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, daha önce maliyet değeri üzerinden amortisman hesaplanan taşınırlardan çeşitli nedenlerle kullanılma olanaklarını yitirenlerin kayıtlı değerlerinin 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı'na, 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nda izlenen amortisman tutarlarının ise 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na kaydedilmesi gerekmektedir.

Amortisman varlığın maliyet bedeli üzerinden ve varlıktan yararlanma süresine göre ayrılmaktadır. Bu sebeple, varlık için hesaplanan amortisman tutarının varlığın kayıtlı

değerinden fazla olmaması gerekmektedir. Ancak döner sermayeli işletme birimlerinde; elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklara ilişkin hesaplanan amortisman tutarlarının varlıkların kayıtlı değerinden fazla olduğu görülmüştür.

Bu itibarla, ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmeyerek hizmet dışı bırakılması gerektiği belirlenen taşınırlara ilişkin gerçekleştirilen hurdaya ayırma ve hurda satışı işlemlerinin tam ve doğru olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 294-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ve 299-Birikmiş Amortismanlar Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 7: Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletme Birimleri Arasındaki Bedelli Mal Teslimlerinin Muhasebeleştirilmemesi ve Raporlanmaması**

Sağlık Bakanlığının konsolide mali tabloları üzerinde yapılan incelemede, işletme birimlerinin kendi aralarındaki bedelli mal teslimlerini, muhasebe yönetmeliklerine ve kurum tarafından yapılan düzenlemelere uygun olarak muhasebeleştirmediği ve raporlamadığı tespit edilmiştir.

DSİBMY’nin muhasebe işlemlerine ilişkin temel ilkeleri ve bilanço ilkeleri gereğince, Bakanlığa bağlı işletme birimlerinin kendi aralarındaki mal satışlarında, malı satan ve alan işletmelerin, bu işlemleri kendi mali tablolarında duruma göre alacak veya borç/gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi, Bakanlık konsolide mali tablolarına tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

Kamu idarelerine bağlı sağlık kurum ve kuruluşlarının birbirlerinden yapacakları mal ve hizmet alımlarına ilişkin Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı’nın 2018/1 sayılı Genelge’inde, döner sermayeli işletmeler arasındaki mal alımlarında, malı satan işletmenin

bunu 136.02.01.07-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Alacaklar Hesabı'nın borcuna, satın alan işletmenin ise 336.11.01-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesabı'nın alacağına kaydedeceği düzenlendiğinden, dönem sonunda 136.02.01.07-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Alacaklar Hesabı ile 336.11.01-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesapları'nın; kendi aralarında borç ve alacak toplamları ile bakiyelerinin birbirine eşit olması gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığının 2018 yılı kesin mizanında ilgili hesapların borç ve alacak tutarları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 10: İşletmeler Arası Borç-Alacak Mukayese Tablosu**

| Hesap Kodu   | Hesap Adı   | Borç (TL)      | Alacak (TL)    | Borç Bakiye (TL) | Alacak Bakiye (TL) |
|--------------|---|----------------|----------------|------------------|--------------------|
| 136.02.01.07 | Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışından Alacaklar        | 154.060.655,84 | 99.919.841,37  | 54.140.814,47    |                    |
| 336.11.01    | Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar | 99.944.461,47  | 140.611.135,29 |                  | 40.666.673,82      |

Muhasebe yönetmeliğindeki varlıklara ve yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler gereğince, Bakanlığa bağlı işletme birimlerinin kendi aralarındaki mal alımlarında, satan ve alan işletme birimlerinin bu işlemleri doğru hesaplara kaydetmesi, bunların Bakanlık konsolide mali tablolarına da tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir” denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 136.02.01.07-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Alacaklar Hesabı ve 336.11.01-Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

---

---

**BULGU 8: Döner Sermaye İşletme Birimlerinin Birbirlerinden Aldıkları Bedelsiz Mal ve Hizmetlerin Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Döner sermaye işletme birimlerinin konsolide mali tablolarının incelenmesi sonucunda, işletme birimlerinin birbirinden aldıkları mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirildiği görülmüştür.

209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde; bu Kanun'a tâbi döner sermayeli işletmelerin gerekli gördükleri hallerde ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri belirleyecekleri fiyat üzerinden birbirlerinden temin edebilecekleri ifade edilmiştir.

Aynı maddede;

*“Döner sermayeli işletmeler, kullanmadıkları veya ihtiyaç fazlası olan mal ve demirbaşları bedelsiz veya tespit edilecek bedel üzerinden birbirlerine devredebilirler.”* hükmü de bulunmaktadır.

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığının 2018/1 sayılı Genelgesi'nde de, 209 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesine istinaden döner sermayeli işletmelerin birbirlerinden yapacakları mal ve hizmet alımlarında hangi esaslar çerçevesinde hareket edileceği ve bu alımlara ilişkin örnek muhasebe kayıtları açıklanmıştır. Buna göre;

a) İhtiyaç fazlası demirbaşların bedelsiz devrinde, taşınırın kayıtlı değeri ile amortisman değeri arasındaki fark devreden işletme tarafından 689.05-Kurumlar Arası Mal ve Malzeme Devrinden Doğan Zararlar Hesabı'nın borcuna, devralan işletme tarafından ise 602.06-İşletmelerarası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabı'nın alacağına kaydedileceği,

b) İhtiyaç fazlası sarf malzemelerin bedelsiz devrinde ise, sarf malzemenin kayıtlı tutarı devreden işletme tarafından 623-Diğer Satışların Maliyeti Hesabı'nın borcuna, devralan işletme tarafından ise 602.06-İşletmelerarası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabı'nın alacağına kaydedileceği,

belirtilerek, bu konudaki muhasebe politikası işletme birimlerine tebliğ edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde Sağlık Bakanlığına bağlı döner

sermayeli işletmelerin konsolide mali tablolarında 689.05-Kurumlar Arası Mal ve Malzeme Devrinden Doğan Zararlar Hesabı ile 623-Diğer Satışların Maliyeti Hesabı'nın borç tutarları toplamı ile 602.06-İşletmelerarası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabı'nın alacak tutarının birbirine eşit olması gerekmektedir.

Döner sermaye işletmelerine ait 2018 mali yılı konsolide bilançosunda, 623-Diğer Satışların Maliyeti Hesabı'nın borcunda 111.909.931,26 TL, 689.05-Kurumlar Arası Mal ve Malzeme Devrinden Doğan Zararlar Hesabı'nın borcunda 654.339.612,03 TL, 602.06-İşletmelerarası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabı'nın alacağına ise 783.665.277,67 TL bulunduğu toplam farkın ise 17.415.734,38 TL olduğu görülmüştür.

Bu farklılığın temel nedeninin, işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmet alımlarının zamanında gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmet alımlarının muhasebeleştirilmesinde DSİBMY hükümlerinin uygulanarak, zamanında ve gerçeğe uygun olarak tam ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;** "İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir."* denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 602.06-İşletmelerarası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabı, 623-Diğer Satışların Maliyeti Hesabı ve 689.05-Kurumlar Arası Mal ve Malzeme Devrinden Doğan Zararlar Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 9: Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletme Birimlerinin Birbirleri Arasında Gerçekleştirdiği Sağlık Hizmeti Dışındaki Satışların Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Bir sağlık tesisinin bir başka sağlık tesisine sağlık hizmeti dışında sunduğu diğer



hizmet satışlarının muhasebe sistemine kaydında gelir hesap kodlarının kullanılması yerine gider hesap kodu ile bütçe gider hesap kodlarının ters çalıştırılması suretiyle muhasebe yönetmeliklerine aykırı kayıt yapıldığı tespit edilmiştir.

16.03.2017 tarihinde TDMS’de yayınlanan “Sağlık tesislerinin birlik içi ve birlikler arası sağlık hizmeti dışındaki hizmet alım giderlerine ilişkin muhasebe kayıtları”na ilişkin yazıda, sağlık hizmeti dışı satış yapan sağlık tesisince yapılması gereken örnek muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:

**Tablo 11: Sağlık Hizmeti Dışı Satışa İlişkin Örnek Muhasebe Kaydı**

| Hesap Adı   | Borç (TL) | Alacak (TL) |
|---|-----------|-------------|
| 136.02.01.08- Kurumlar Arası Sağlık Dışı Hizmet Alımından Doğan Alacaklar (Kdv Dahil) | 10.000    |             |
| 740.06- Satılan Hizmetin Gider Kodu   |           | 10.000      |
| 830 Bütçe Giderleri Hesabı (Ters Kayıt)   |           | 10.000      |
| 835 Bütçe Giderleri Yansıtma Hesabı   | 10.000    |             |

DSİBMY’de 740-Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı’na, MYMY’de ise 830-Bütçe Giderleri Hesabı ve 835-Bütçe Giderleri Yansıtma Hesapları’na hangi durumlarda ters kayıt yapılacağı belirtilmiştir. Yerinde yapılan denetimler sonucunda, işletmelerce diğer sağlık tesislerine yapılan sağlık dışı hizmet satışları mevzuatta belirtilen durumlardan olmaması sebebiyle yukarıda belirtilen hesaplara hatalı ters kayıtlar yapıldığı görülmüştür. Yapılan hatalı kayıtlar sonucunda bu hesapların bakiyeleri olması gerekenden düşük görünmekte ve dönem sonlarında bu hesaplar ilgili hesaplara eksik tutarda aktarılmaktadır.

Bu itibarla, sağlık dışı hizmet satışlarının satışı yapan işletme için gelir getirici bir faaliyet olması sebebiyle satışın çeşidine ilişkin ilgili gelir hesabı ile bütçe gelirleri ve bütçe gelirlerinden yansıtma hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “19.01.2018 tarihli Kamu İdarelerine Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarının Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımları hakkında 2018-1 sayılı Genelge ve ekinde belirtilen muhasebe kayıt örneklerine göre işlem tesis edilmektedir.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, bir sağlık tesisinin bir başka sağlık tesisine sağlık hizmeti dışında sunduğu diğer hizmet satışlarında, “Kamu İdarelerine Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarının Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımları” hakkında 2018-1 sayılı Genelge ve ekinde belirtilen muhasebe kayıt örneklerine göre işlem tesis edildiği ifade edilmiştir.

Ancak mahallinde yapılan denetimlerde sağlık tesisleri arasında gerçekleştirilen sağlık hizmeti dışındaki hizmet alımlarında/satışlarında 16.03.2017 tarihinde TDMS’de yayınlanan “Sağlık tesislerinin birlik içi ve birlikler arası sağlık hizmeti dışındaki hizmet alım giderlerine ilişkin muhasebe kayıtları”na ilişkin yazıda belirtilen örnek muhasebe kayıtlarına göre işlem tesis edildiği görülmüştür. Bu sebeple, sağlık dışı hizmet satışlarının satışı yapan işletme için gelir getirici bir faaliyet olması sebebiyle satışın çeşidine ilişkin ilgili gelir hesabı ile bütçe gelirleri ve bütçe gelirlerinden yansıtma hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 10: Döner Sermayeli İşletmelerin Birbirlerine Verdikleri Mali Borçların Hatalı Muhasebeleştirilmesi**

Döner sermaye işletme birimlerinin konsolide mali tabloları üzerinde yapılan incelemede, sağlık tesislerin birbirlerine verdikleri mali borçları muhasebe yönetmeliklerine ve kurum tarafından yapılan düzenlemelere uygun olarak muhasebeleştirmediği ve raporlamadığı tespit edilmiştir.

DSİBMY’nin 134-İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı’nın işleyişine ilişkin 116’ncı maddesinde; hesaba vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olmak üzere işletmeler arası borç verme işlemlerinden doğan alacakların borç, işletmece verilen borçlardan yapılan tahsilatların ise alacak kaydedileceği, belirtilmiştir.

Mezkur Yönetmelik’in 303-İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı’nın işleyişine ilişkin 262’nci maddesinde ise hesaba, işletmelerden alınan ve vadesi bir yıldan az olan mali borçların alacak, bu hesapta kayıtlı tutarlardan geri ödenenlerin ise borç kaydedileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerinin mali tablolarının birleştirilmesi ile oluşan konsolide mali tablolarda, 134-İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı’nın bakiyesi ile 303-İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı bakiyesinin birbirleri ile tutarlı olacak şekilde eşit olması gerekmektedir.

Döner sermaye işletme birimlerine ait 2018 mali yılı konsolide bilançosunda, 134-İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı bakiyesinin 184.325.097,08 TL, 303-İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı bakiyesinin 178.009.850,08 TL olduğu görülmektedir. Bu farklılığın temel nedeninin, işletmelerin birbirlerinden aldıkları mali borçların zamanında gerçeğe uygun olarak muhasebeleştirilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, döner sermayeli işletmelerin birbirlerine verdikleri mali borçların muhasebeleştirilmesinde DSİBMY hükümlerinin uygulanarak, zamanında ve gerçeğe uygun olarak tam ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 134-İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı ve 303-İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 11: Sağlık Tesisleri Aleyhine Düzenlenen İdari Para Cezalarının Sorumlulara Rücu Edilmemesi ve Bu Cezaların İlgili Muhasebe Hesabına Kaydının Yapılmaması**

SGK tarafından çeşitli nedenlerle idare aleyhine düzenlenen idari para cezalarının muhasebeleştirilmediği ve raporlanmadığı görülmüştür. Diğer taraftan, idare açısından borç olan bu tutarların ödenmeden bekletildiği yahut sorumluluk araştırması yapılmadan işletme bütçesinden ödemesinin gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

Yapılan incelemelerde, SGK tarafından düzenlenen idari para cezalarının bir kısmının iptal edilmesine imkan tanıyan somut kanıtlar ve belgeler bulunmasına rağmen, bu belgeler kullanılarak itiraz edilmediği ve konunun çözüme kavuşturulmadığı gibi ödemesinin de gerçekleştirilmediği; bazı durumlarda ise bu cezaların düzenlenmesine neden olan olay ve kişilerin sorumluluğu araştırılmadan idari para cezasının işletme bütçesinden ödendiği görülmüştür. Sorumluluk araştırması yapılmaması nedeniyle, olayda kasıt, ihmal veya hata tespiti yapılamamakta ve rücu işlemleri gerçekleştirilememektedir.

Diğer taraftan, bu işlemlere ilişkin olarak yapılması gereken muhasebe kayıtlarının da ya yapılmadığı ya da gerçek durumu yansıtmayacak şekilde muhasebeleştirildiği görülmektedir. Döner Sermaye İşletmeleri TDMS üzerinde idari para cezalarının takibi amacıyla bir hesap kodu (770.99.08.01) tanımlanmasına rağmen, sağlık tesislerinin bu kodu kullanmadığı ve idari para cezalarını gayrisafilik ilkesine aykırı olarak genellikle anapara ile

beraber ödediği görülmüştür. Bu nedenle, ödenen idari para cezalarının tam tutarının tespiti mümkün olamamaktadır.

Sağlık tesisleri aleyhine düzenlenen idari para cezalarının öncelikle muhasebe sistemine, idari para cezası olarak kaydedilmesi; ardından, ivedilikle hukuk birimlerine sevk edilerek, idare lehine somut delil varsa iptali için girişimlerde bulunulması; idari para cezasının kesinleşmesi halinde ise sorumluların tespitine yönelik sürecin başlatılması ve idari para cezası tutarının sorumlulara rücu edilmesi gerekli iken, hali hazırda böyle bir sürecin takip edilmediği ve çoğu zaman idari para cezalarının anapara ödemeleri altında ödenerek, muhasebe sisteminde müstakil olarak gösterilmediği ve sorumlulara rücu edilmediği görülmüştür.

Bu itibarla, idare aleyhine düzenlenen idari para cezalarının net tutarının tespiti amacıyla, bu tutarların ilgili oldukları muhasebe koduna kaydının sağlanması ve bu cezaların nedeninin araştırılarak varsa kusurlu personele rücu işlemlerinin başlatılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** sağlık tesisleri aleyhine düzenlenen idari para cezalarının incelenerek idare lehine delil bulunanların iptali, muhasebe kayıtlarının yapılması, cezaların nedeninin araştırılması ve varsa kusurlu personele rücu işlemlerinin başlatılması ile ilgili 81 il sağlık müdürlüklerine yazılı olarak duyuru yapılacak olup kurulması planlanan Alacak Takip Modülünün tamamlanmasına müteakip takibi yapılacağını belirtmiştir.

***Sonuç olarak*** İdare tarafından verilen cevapta, bulguda yer verilen hususun düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınacağı ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

## **BULGU 12: Kapatılan Hastanelerde İstihdam Edilen Personele Ait Kıdem Tazminatı Karşılıklarının İptal Edilmemesi**

Yerinde yapılan denetimler ve muhasebe verileri üzerinde yapılan analizlerde; faaliyeti sonlandırılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmediği görülmüştür.

DSİBMY'nin "Temel kavramlar" başlıklı 29'uncu maddesinde; ihtiyatlılık ilkesi gereği; muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı Yönetmelik'te belirtilen durumlarda karşılık ayrılacağı ifade edilmiştir.

Anılan Yönetmelik'in ilgili maddelerinde, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve

bir yıl içinde ödenmesi öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları için 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nın, bir yıldan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıkları için 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nın kullanılacağı düzenlenmiştir.

Kıdem tazminatı karşılıklarının konusu kalmaması hali ise Yönetmelik'in 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na ilişkin işleyişi düzenleyen 355'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede; konusu kalmayan kıdem tazminatı karşılıklarının 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'na borç, 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı'na alacak kaydedilerek iptal edileceği hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe verileri ve yerinde yapılan incelemelerde aşağıdaki tabloda yer alan hastanelerin personeline ilişkin kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmediği, bazı hastanelerde ise devir ile birlikte ilgili şehir hastanesine kıdem tazminatı karşılıklarının da aktarıldığı belirlenmiştir.

Aşağıdaki tabloda faaliyeti sonlandırılan döner sermaye işletme birimlerine ait muhasebe kayıtlarında yer alan kıdem tazminatı karşılıkları gösterilmektedir.

**Tablo 12: Kıdem Tazminatı Karşılıkları İptal Edilmeyen Hastaneler**

| Kapatılan Hastane Adı                               | 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı | 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı |
|---|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Adana Numune Eğitim ve Araştırma Hastanesi          | -                                    | 15.900.791,18 TL                     |
| Elazığ Eğitim ve Araştırma Hastanesi                | -                                    | 13.959.709,26 TL                     |
| Eskişehir Devlet Hastanesi                          | -                                    | 16.197.428,05 TL                     |
| Isparta Devlet Hastanesi                            | 712.734,30 TL                        | -                                    |
| Isparta Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi | 29.655,27 TL                         | -                                    |
| Kayseri Dr. Vedat Ali ÖZKAN Eğt.ve Araşt.Hastanesi  | -                                    | 18.333.478,04 TL                     |
| Manisa Devlet Hastanesi                             | -                                    | 3.848.073,79 TL                      |
| Mersin Devlet Hastanesi                             | 5.048,80 TL                          | 15.135,81 TL                         |
| Mersin Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi  | 19.059,45 TL                         | 139.011,57 TL                        |
| <b>Toplam</b>                                       | <b>766.497,82 TL</b>                 | <b>68.393.627,70 TL</b>              |

İstihdam edilen personelin işten ayrılması halinde kıdem tazminatına karşılık olarak ihtiyatlılık ilkesi gereği ayrılan bu tutarların ilgili hastanelerin faaliyetinin kalmaması ve istihdam edilen personelin olmaması sebebiyle bu hastanelerin mali tablolarında yer almaması gerekmektedir. İlgili personele ait karşılıklar artık istihdam edildiği kuruluş tarafından hesaplanacaktır.

Bu itibarla, DSİBMY hükümleri doğrultusunda konusu kalmayan karşılıkların ilgili karşılık hesabına borç, 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı'na alacak kaydı yapılmak suretiyle iptal edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında; “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir”*** denilmektedir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 372-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı, 472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı ve 679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

### **BULGU 13: Sermaye Tahsis Edilmemiş Döner Sermaye İşletme Birimleri Bulunması**

Sağlık Bakanlığına bağlı bazı döner sermaye işletme birimlerine sermaye tahsis edilmediği görülmüştür.

Döner sermayeli işletmeler ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan, ilgili olduğu idarenin bünyesinde faaliyet gösteren kuruluşlardır. Döner sermaye, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi ifade etmektedir

209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun’un 1’inci maddesinde; Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı için tahsis edilecek döner sermaye miktarının on milyar TL olduğu belirtilmiştir.

TDMS isimli bilişim sisteminde kayıtlı 500-Sermaye Hesabı’nın incelenmesi neticesinde, 2018 yılında Sağlık Bakanlığına bağlı doksan altı adet döner sermaye işletme birimine tahsis edilmiş sermaye bulunmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için kurulan döner sermaye işletme birimlerine sermaye tahsis edilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Söz konusu işletme birimleri için sermaye tahsisi onayı alınarak gerekli işlemlere başladık.” denilmektedir.

**Sonuç olarak** idare tarafından verilen cevapta bulguda yer verilen hususun düzeltilmesi için gerekli işlemlere başlanıldığı ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

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

### **BULGU 1: POS Cihazları ile Yapılan Tahsilatların Banka Tarafından Süresi İçerisinde İşletmenin Hesabına Aktarılmaması Nedeniyle Gelir Kaybı Oluşması**

Yerinde yapılan denetimlerde sağlık tesisleri döner sermaye işletme birimlerince POS cihazlarından yapılan tahsilatların, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği<sup>18</sup> ve ilgili Banka Protokolü hükümlerine aykırı olarak, süresi içerisinde döner sermaye işletme birimlerine ait banka hesaplarına aktarılmadığı tespit edilmiştir.

24.03.2015 tarihinde Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu<sup>19</sup> ile Halkbank A.Ş arasında sağlık tesisleri döner sermaye işletmelerine ait banka hesaplarının kullanımına ilişkin usulü düzenlemek üzere Protokol imzalanmıştır. İlgili Protokol başlangıçta 3 yıllık süre zarfı için imzalanmış olup, süre bitiminde bir yıllık uzatma ile 2018 yılı içerisindeki işlemler de kapsam içerisine alınmıştır.

POS tahsilatlarına ilişkin olarak; Protokol’ün 7.3’üncü maddesinde; “*Kredi kartı ile yapılan tahsilat tutarının tamamı Banka tarafından, tahsilatın yapıldığı günü izleyen 25 gün içinde, bitim süresinin resmi tatile rastlaması halinde, tatilin bitimini izleyen ilk iş günü içerisinde üye işyeri hesabından ilgili vadesiz hesaba aktarılacaktır*” denilmektedir.

08.12.2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği’nin 2’nci maddesinde döner sermayelerin Tebliğ kapsamında olduğu belirtilerek, aynı Tebliğ’in “Uygulama ve kullanılacak araçlar” başlıklı 5’inci maddesinin üçüncü fıkrasında; “*...yurtiçinde yerleşik tüm bankalar aracılığıyla kredi kartları ile yapılan*

<sup>18</sup> 8.03.2019 tarihinden itibaren 8.03.2019 tarih ve 30708 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu Haznedarlığı Yönetmeliğine göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

<sup>19</sup> 694 sayılı KHK ile 2017 yılında ilga edilmiş ve Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır.

*tahsilatın ise azami 20 gün içerisinde ilgili kurumun kamu sermayeli bankadaki hesabına aktarılması zorunludur.” ifadesine yer verilmiştir.*

Sağlık tesislerine ait POS ile yapılan kredi kartı tahsilatlarına ilişkin hesap özetlerinin incelenmesi neticesinde; yapılan tahsilatların Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği hükümlerine göre 20 gün, Protokol hükümlerine göre ise 25 gün içerisinde işletmelerin banka hesaplarına aktarılması öngörülmüştür. Yapılan denetimlerde, tahsilatların Tebliğ ve Protokolde öngörülen süreler içerisinde işletme hesaplarına aktarılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu Protokolde öngörülen süre Tebliğ’de öngörülen süreye aykırı olmakla birlikte, tahsilatların anılan Tebliğ hükümlerine göre 20 gün içerisinde işletme hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

DSİBMY’nin “Gelirlerin tahakkuku ve takibi” başlıklı 8’inci maddesinde; işletme gelirlerinin tahakkuku ve takibinin gelir gerçekleştirme görevlilerince, tahsil işlemlerinin ise muhasebe birimlerince yürütüleceği; “Gerçekleştirme görevlileri ve sorumluluğu” başlıklı 10’uncu maddesinde de gelir gerçekleştirme görevlilerinin, işletme gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat işlemlerini yürüteceklerini düzenlemiştir.

Anılan Yönetmelik’in “Muhasebe yetkilisinin görev ve yetkileri” başlıklı 14’üncü maddesinin (a) bendinde; “*Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.*” olarak ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri doğrultusunda sorumluların POS hesaplarından ilgili vadesiz banka hesaplarına yapılan aktarımlara ilişkin süreleri kontrol etmesi ve azami sürelerin aşılması halinde ise ilgili düzenlemelerde yer alan işlemlerin yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “*Bakanlığımız ile Türkiye Halk Bankası A.Ş. arasında 2019 yılında yapılan ve bir örneği il sağlık müdürlüklerine gönderilen Protokole; “Merkez ve taşra teşkilatının talebi halinde Şubeler tarafından POS kurulumu ve POS cihazı ücretsiz olarak sağlanacaktır. POS cihaz arızaları arızanın bildirildiği iki işgünü içinde ücretsiz olarak giderilecektir. POS arızasının giderilememesi durumunda geçici pos cihazı verilecektir. POS tahsilat İşlemlerinde, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği gereğince işlem yapılacaktır. POS işlemleri ve kredi kartı işlemlerinden banka herhangi bir ücret, komisyon vb. masraf talep etmeyecektir.” Hükümü eklenmiş olup il sağlık müdürlüklerine ayrıca 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımızla talimat verilmiştir.” denilmektedir.*



**Sonuç olarak** Bulguda belirtilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, sorumluların POS hesaplarından ilgili vadesiz banka hesaplarına yapılan aktarımlara ilişkin süreleri kontrol etmesi ve azami sürelerin aşılması halinde ise ilgili düzenlemelerde yer alan işlemlerin yapılması gerekmekte olup bu konuda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

**BULGU 2: Sosyal Güvenlik Kurumu Hasta Tedavi Avanslarının Mahsup Edilememesi Nedeniyle Alacaklar ve Alınan Sipariş Avansları Hesaplarının Gerçeği Yansıtması**

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerinin muhasebe verileri üzerinde yapılan inceleme neticesinde; götürü bedel hizmet sözleşmesi kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumundan (SGK) alacakları ve gelen tutarları izlemek üzere kullanılan 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı ile 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabının takibe imkân vermediği, bu hesapların yılsonlarında mahsubu gerekirken mahsuplarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

Döner sermaye işletmeleri detaylı hesap planına göre, 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı yararlanıcıları tarafından alınan sağlık hizmetlerine karşılık olarak Sosyal Güvenlik Kurumlarının alacaklandırılması için, 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı ise global bütçe planlaması sonucu ilgili döner sermaye işletme birimine aktarılan avans niteliğindeki tutarları izlemek için kullanılmaktadır.

Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan “Terkin Edilecek Alacaklar” konulu 2012/33 sayılı Genelge gereği; yılsonlarında 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı ile 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabının karşılaştırılması ve 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı’nın bakiyesi olması halinde 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı ile mahsuplaştırma yapılarak 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabı’nın kapatılması gerekmektedir. Bu işlemlerden sonra 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı’nın bakiyesi kalması durumunda ise ilgili Genelge gereği 659.03-SGK Alacakları Terkini Hesabı’na borç, 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı’na alacak kaydı yapılmak suretiyle terkin edilmelidir.

Döner sermaye işletme birimlerinin muhasebe verileri üzerinde yapılan incelemede;

Yılsonu itibarıyla 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları

Hesabı'nda toplamda 54.284.273,24 TL, 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı'nda ise 17.680.880,53 TL bakiye bulunmasına rağmen 19 sağlık tesisinde mahsuplaşma işlemlerinin yapılmadığı,

Yılsonu itibarıyla 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı'nda bakiye bulunmadığından 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı'nda toplamda 5.236.389.383,90 TL bakiye bulunan 614 sağlık tesisinin 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabı'nın önceki yıllarda mahsubu yapılmayan işlemlerden kaynaklı olarak fazla gösterdiği belirlenmiştir.

İlgili Genelge hükümleri; 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı'nın 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı ile mahsuplaşması sonucu ortaya çıkan alacak bakiyesinin 659.03-SGK Alacakları Terkini Hesabı ile terkinini düzenlemiştir.

Avans niteliğinde olan 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı'nda yıllar itibarıyla kümülatif olarak gelen bu tutarlar bilanço hesaplarından olan 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabı'nın ve dolayısıyla sağlık tesislerine ait yükümlülüklerin olduğundan fazla görünmesine neden olmaktadır.

Yukarıda yer verilen hususlar doğrultusunda sağlık tesislerinin yılsonlarında 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı ve 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesapları'nın mahsubunu yapmaları sağlanarak dönemsel ilkesi gereği ilgili yıla ait gelir veya gider hesaplarında gösterilerek faaliyet sonuçlarına yansıtılması ve önceki yıllarda mahsuplaşması yapılamayan 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı'nda biriken bakiyelerin mahiyeti araştırılarak gelir niteliğinde olan bu tutarların gelir hesaplarına alınması için gerekli kayıtların yapılması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 31.12.2018 tarihi itibarıyla 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı ve 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt

işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, sağlık tesislerinin yıllarında 120.05-Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı ve 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesapları’nın mahsubunu yapmaları sağlanarak dönemsellik ilkesi gereği ilgili yıla ait gelir veya gider hesaplarında gösterilerek faaliyet sonuçlarına yansıtılması ve önceki yıllarda mahsuplaşması yapılamayan 340.03-Sosyal Güvenlik Kurumundan Alınan Tedavi Avansları Hesabı’nda biriken bakiyelerin mahiyeti araştırılarak gelir niteliğinde olan bu tutarların gelir hesaplarına alınması için gerekli kayıtların yapılması gerekmektedir. Bulgudaki tespitlere ilişkin yapılacak düzeltmeler sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

### **BULGU 3: Turistlere Verilen Sağlık Hizmetlerinden Doğan Alacakların Takip Edilememesi**

Özel sağlık sigortası olmayan ve vatandaşı olduğu ülke ile Türkiye arasında sosyal güvenlik alanında anlaşması bulunmayan yabancı ülke vatandaşlarının Türkiye’deki sağlık tesislerinde tedavi görmeleri sonucu idare lehine oluşan alacağın takip ve tahsilinin yapılamadığı, bu alacağı güvence altına alan kontrol mekanizması bulunmadığı ve bu nedenle de kamu zararı oluşma riskinin ortaya çıktığı görülmüştür.

Türk vatandaşı olmayan, özel sağlık sigortası da bulunmayan ve vatandaşı olduğu ülke ile Türkiye arasında sosyal güvenlik alanında anlaşma bulunmayan ülke vatandaşlarının sağlık tesislerinden aldıkları hizmetlere ilişkin bedelleri kendilerinin ödemeleri gerekmektedir. Ancak bu kişiler yanlarında nakit para ve kredi kartı veya herhangi bir ödeme aracı bulunmaması halinde, bir ödeme yapmaksızın sağlık tesisini terk etmekte ve daha sonrasında Türkiye’den çıkış yapabilmektedir.

Türkiye’de yerleşik olmayan söz konusu kişilerin sağlık tesislerindeki teşhis ve tedavi hizmetleri nedeniyle oluşan alacağı garanti altına alacak mevcut durumda kontrol mekanizmasının da bulunmaması nedeniyle, bu alacakların tahsili tamamen ilgili şahsın inisiyatifine kalmakta ve Türkiye’de hukuki takibi mümkün olmamaktadır.

Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmelik’te “Turistin Sağlığı” olarak tanımlanan ve “ülkemizde herhangi bir nedenle geçici süreli olarak bulunan yabancıların, ülkemizde buldukları sırada ani gelişen hastalıklarda ve acil durumlarda sağlık hizmeti alması” şeklinde kapsamı belirlenen bu hizmetler nedeniyle, 2018 mali yılı

dönem sonu itibarıyla, “120.11.02-Yurtdışı Gerçek Kişilerden Alacaklar Hesabı”nda kayıtlı 36.401.755,37 TL alacağın bulunduğu görülmüştür.

Bu itibarla, özel sağlık sigortası olmayan, vatandaşı olduğu ülke ile Türkiye arasında sosyal güvenlik alanında anlaşması bulunmayan ve Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı ülke vatandaşlarının, Türkiye’deki sağlık tesislerinde tedavi görmeleri sonucu idare lehine oluşan alacağın takip ve tahsilini sağlayacak ve bu alacağı güvence altına alacak kontrol mekanizmasının kurularak bu konuda düzenleme yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** özel sağlık sigortası olmayan ve vatandaşı olduğu ülke ile Türkiye arasında sosyal güvenlik alanında anlaşması olmayan yabancı ülke vatandaşlarının alacaklarının takip ve tahsili için TDMS’ye eklenecek alacak takip modülünden tüm alacakların takibi yapılacak ve bu alacakların güvence altına alınması için gereken tedbir ve düzenleyici işlemler tahsis edileceği, ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** İdare tarafından verilen cevapta, bulguda yer alan hususların düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınacağını ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 4: Su Analiz Bedelleri ile Su Tüketim Borçlarının Mahsubunda Karşılaşılan Sorunlar**

İdarenin yasal mevzuat uyarınca yapmış olduğu su tetkik ve tahlillerinden kaynaklanan su analiz bedelleri ile İdarenin tüketim amaçlı kullandığı su borçlarının mahsuplaştırılmadığı ve su tüketim borçlarının muhasebe kayıtlarına alınmaması nedeniyle kayıt dışı kaldığı tespit edilmiştir.

5996 sayılı Veteriner Hizmetleri, Bitki Sağlığı, Gıda ve Yem Kanunu’nun “Sularla ilgili hükümler” başlıklı 27’nci maddesinde,

*“Kaynak sularının teknik ve kalite standartlarına uygunluğu bakımından belediye veya il özel idarelerinin sorumluluğunda bulunan içme sularının Türkiye Halk Sağlığı Kurumu<sup>20</sup> tarafından yapılacak veya yaptırılacak her türlü tetkik ve tahlil bedelleri ilgili belediye veya il özel idaresince karşılanır. Belediyelerce ödenecek tetkik ve tahlil bedelleri,*

---

<sup>20</sup> 694 sayılı KHK ile 2017 yılında ilga edilmiş ve Sağlık Bakanlığı Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır.

*Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarına belediyelerce tahakkuk ettirilecek su kullanım bedellerinden mahsup edilir.” denilmektedir.*

İlgili Kanun çerçevesinde çıkarılan İnsani Tüketim Amaçlı Sular Hakkında Yönetmelik'in, “İzleme, dezenfeksiyon ve analiz özellikleri” başlıklı 10’uncu maddesinde,

“... ”

*Halkın tüketimine sunulan içme-kullanma suyu denetim ve analiz işlemleri suyun kalitesinin denetimi niteliğindedir. Bu maddenin birinci fıkrası kapsamında mevzuata uygunluk denetimi amacıyla alınacak su numuneleri Müdürlükçe alınır. Alınan su numunelerinin analizleri Kurumca yetki verilen laboratuvarlarda yaptırılır. Kurumca yapılacak veya yaptırılacak her türlü tetkik ve tahlil bedeli ilgili mahalli idarece karşılanır. Belediyelerce ödenecek tetkik ve tahlil bedelleri, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarına belediyelerce tahakkuk ettirilecek su kullanım bedellerinden mahsup edilir ve buna ilişkin usul ve esaslar Kurumca belirlenir.” denilmektedir.*

İl sağlık müdürlüklerinin su analiz bedellerinden doğan alacakların tahsilatı ile ilgili olarak; İstanbul ilinde 2014 yılı dâhil olmak üzere mahsuplaşmanın yapılmadığı, İstanbul, Erzurum ve Diyarbakır illerinde su tüketim borçlarının su analiz alacaklarını karşılamadığı, bundan dolayı da il sağlık müdürlüğü işletme birimlerinin alacaklarının tahsil edilmediği görülmüştür. Ayrıca ilgili il sağlık müdürlüklerinin mahalli idarelere olan toplam 3.319.201,22 TL (İstanbul il sağlık müdürlüğünün İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresine (İSKİ) 1.610.465,22 TL, Erzurum il sağlık müdürlüğünün Erzurum Su ve Kanalizasyon İdaresine (ESKİ) 54.108,00 TL, Diyarbakır il sağlık müdürlüğünün Diyarbakır Su ve Kanalizasyon İdaresine (DİSKİ) 1.654.628,00 TL) borçları muhasebe kayıtlarında takip edilmemektedir.

Anılan Kanun ve Yönetmelik’te açıkça belirtildiği halde Sağlık Bakanlığına bağlı tüm kuruluşların mahsuplaşma kapsamına alınmaması sonucunda, mahsuplaşma dışında kalan sağlık tesislerinin nakit olarak su borçlarını belediyelere ödemesine karşın, belediyelerin su analiz ücretinden doğan borçlarını düzenli olarak il sağlık müdürlüğü işletme birimlerine ödemedikleri görülmüştür.

Halkın tüketimine sunulan içme-kullanma suyu denetim ve analiz işlemlerinin il sağlık müdürlüğü tarafından yapılması kanuni bir zorunluluktur. Su tetkik ve tahlillerinden kaynaklanan su analiz bedelleri amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan alacak olup,

bundan doğan alacaklarda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerince tahsili gerekmektedir.

Bakanlığa bağlı tüm sağlık tesislerinin su tüketiminden doğan borçları ile mevzuat uyarınca yaptığı su tetkik ve tahlillerinden doğan alacaklarının muhasebe sistemi içerisinde mahsuplaştırılarak, alacak artığı kalması durumunda, 6183 sayılı Kanun uyarınca kanunda belirtilen gecikme zammı da uygulanmak suretiyle alacağın asıl ve fer'ilerinin takip ve tahsilinin sağlanması gerekmektedir. Bu işlemlerin muhasebe sistemi içerisinde tam ve doğru olarak yapılabilmesi için, il sağlık müdürlüğü işletme birimlerinin mahalli idarelere olan su borçlarının kayıt dışı kalmasının önlenerek muhasebe kayıtlarına tam, doğru ve gerçek tutarları ile gayri safi olarak alınması sağlanmalıdır.

**Tablo 13: Sağlık Müdürlüklerinin Mahsup Durumu**

| İstanbul İl Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi   |                                  |                        |  |
|---|----------------------------------|------------------------|--|
| Yıl   | İSKİ'den Su Analiz Alacağı (TL)  | İSKİ'ye Su Borcu (TL)  | Mahsup Sonrasında Kalan Su Analiz Alacağı (TL) |
| 2014  | 746.866,00                       | 169.876,82             | 576.989,18                                     |
| 2015  | 2.437.127,00                     | 175.734,67             | 2.261.392,33                                   |
| 2016  | 1.730.963,00                     | 274.379,14             | 1.456.583,86                                   |
| 2017  | 1.692.346,00                     | 380.849,20             | 1.311.496,80                                   |
| 2018  | 1.896.433,00                     | 609.625,39             | 1.286.807,61                                   |
| <b>Toplam</b>                                 | <b>8.503.735,00</b>              | <b>1.610.465,22</b>    | <b>6.893.269,78</b>                            |
| Erzurum İl Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi    |                                  |                        |  |
| Yıl   | ESKİ'den Su Analiz Alacağı (TL)  | ESKİ'ye Su Borcu (TL)  | Mahsup Sonrasında Kalan Su Analiz Alacağı (TL) |
| 2015  | 947.950,00                       | -                      | 197.685,00                                     |
| 2016  | 1.297.119,00                     | -                      | 793.800,00                                     |
| 2017  | 1.985.447,00                     | -                      | 1.205.161,00                                   |
| 2018  | 2.138.899,00                     | 54.108,00              | 2.084.791,00                                   |
| <b>Toplam</b>                                 | <b>6.369.415,00</b>              | <b>54.108,00</b>       | <b>6.315.307,00</b>                            |
| Diyarbakır İl Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimi |                                  |                        |  |
| Yıl   | DİSKİ'den Su Analiz Alacağı (TL) | DİSKİ'ye Su Borcu (TL) | Mahsup Sonrasında Kalan Su Analiz Alacağı (TL) |
| 2015  | 197.685,00                       | -                      | 197.685,00                                     |
| 2016  | 793.800,00                       | -                      | 793.800,00                                     |
| 2017  | 1.205.161,00                     | -                      | 1.205.161,00                                   |
| 2018  | 1.265.702,00                     | 1.654.628,00           | -388.926,00                                    |
| <b>Toplam</b>                                 | <b>3.462.348,00</b>              | <b>1.654.628,00</b>    | <b>1.807.720,00</b>                            |

İl sağlık müdürlüğü işletme birimlerinin başka illere sunmuş oldukları su analiz hizmetlerinden olan alacaklarının ilgili il belediyeleri ile su kullanım bedeli ilişkisi bulunmamaktadır. Bu konuda her bir işletmenin kendisine verilmiş olan sermaye sonucunda bir döner sermaye işletmesi olduğu göz önüne alındığında, alacak ve borçları ile sorumlu olduğu bir işletme birimi olduğu kabul edilmektedir. İl sağlık müdürlüklerinin başka illere

sunmuş oldukları su analiz hizmetlerinden olan alacakları için gerekli takibi yaparak muhasebe kayıtlarının yapılarak mali tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Bu itibarla, su analiz bedelleri ile su tüketim borçlarının mahsubunda karşılaşılan sorunların giderilmesi için, İnsani Tüketim Amaçlı Sular Hakkında Yönetmelik'te de belirtildiği gibi, Sağlık Bakanlığının söz konusu alacakların takibi, tahsili ve mahsuplaşma işlemlerinin yürütülmesi için gerekli usul ve esasları belirlemesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** *“Belediyelerden olan alacaklar ile ilgili olarak, kurumsal düzenlemeler çerçevesinde gerekli tahsilat, mahsuplaşma ve diğer işlemler devam etmektedir.*

*İl Sağlık Müdürlüklerine yönelik bu mahsuplaşma, alacak, takip ve tahsilat işlemlerinin yapılması yönünden çeşitli yazılar yazılmıştır. En son mahsuplaşma, alacak, takip ve tahsilat işlemlerinin yapılması konusunda gerekli uyarılar yapılmıştır. Bu kapsamda mahsuplaşmaya ilişkin var olan usul ve esaslara ilişkin yeni çalışmalar başlatılmıştır.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, mahsuplaşma işlemleri için gerekli uyarıların yapıldığı konu ile ilgili yazıların yazıldığı belirtildiğinden kamu idaresi tarafından yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 5: 7143 sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Borçlardan Ortaya Çıkan Enflasyon Farkı ile Yapılandırılan İdari Para Cezalarının Bütçeden Ödenmesi**

##### **a) 7143 sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan Borçlardan Ortaya Çıkan Enflasyon Farkının Bütçeden Ödenmesi**

SGK borcu olan sağlık tesislerinden bazılarının 7143 sayılı Kanun kapsamında borçlarını yapılandırdıkları ancak yapılandırma nedeniyle ortaya çıkan enflasyon farkını, bu borçların oluşmasına neden olan kişilere rücu etmeden, bütçeden ödedikleri görülmüştür.

SGK'ya olan ve prim veya diğer kaynaklı borçlardan vadesinde ödenmeyenlerin 7143 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılması neticesinde enflasyon farkından kaynaklanan bir tutar ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu tutarın, borcun vadesinde ödenmemesinin personelden kaynaklanıp kaynaklanmadığının araştırılarak, sorumluluk tespit edilirse, bu sorumlulara rücu edilerek, onlar tarafından üstlenilmesinin sağlanması gerekirken, böyle bir araştırmanın yapılmadığı ve enflasyon farkından kaynaklanan tutarın anaparaya eklenmek suretiyle bütçeden ödendiği

tespit edilmiştir.

Bu itibarla, söz konusu borcun vadesinde ödenmemesinde personelin sorumlu olup olmadığının araştırılması, sorumluluk tespit edilmesi halinde söz konusu tutarın sorumlulara rücu edilmesi gerekmektedir.

**b) 7143 sayılı Kanun Kapsamında Yapılandırılan İdari Para Cezalarının Bütçeden Ödenmesi**

7143 sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan SGK borçlarına ilişkin bir diğer sorun ise çeşitli nedenlerle SGK tarafından düzenlenen idari para cezalarının da ana paraya dahil edilerek yapılandırılmasıdır.

Yerinde yapılan denetimlerde, SGK tarafından düzenlenen idari para cezalarının da borç yapılandırma kapsamına alındığı ve borcun ödenmesi aşamasında, bu tutarların anaparadan ayrıştırılmaksızın döner sermaye bütçesinden ödendiği görülmüştür.

Hâlbuki idari para cezalarının öncelikle kişisel kusurun mevcudiyeti açısından araştırılarak, kişisel kusur tespiti halinde kişiye rücu edilmesi gereklidir. Kişisel kusurun tespit edilemediğine dair bir tespit bulunmayan söz konusu idari para cezalarının, yapılandırma kapsamında taksitlendirilerek döner sermaye bütçesinden ödenmesi, kişisel kusurdan kaynaklı cezaların döner sermaye bütçesine yüklenmesi anlamına gelmektedir.

Bu itibarla, enflasyon farklarına neden olan anapara borçları ile idari para cezalarının gerekçesi incelenerek varsa sorumluların tespit edilmesi ve kişisel kusurdan kaynaklı cezaların sorumluluğu bulunan kişilere rücu edilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “7143 Sayılı Kanun kapsamında yapılandırılan SGK borçlarının, yapılandırmaya bağlı enflasyon farkı ödemelerinin personelden kaynaklı olup olmadığının tespiti ve varsa sorumlulara rücu işleminin başlatılması için yazışmalar yapılarak takibi sağlanacaktır.” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta, bulguda yer verilen hususun düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınacağını ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.



---

---

**BULGU 6: Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmesinde ve Mutemetlerce Yürütülen İşlemlerde Sorunlar Bulunması**

Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde; muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilen değerleri geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye, göndermeye yetkili ve bu işlemlerle ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kamu görevlileri ve yetkili memurlar muhasebe yetkilisi mutemeti olarak tanımlanmıştır.

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

Gerek kanunlarda gerekse yönetmeliklerde muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi ve çalışmalarını ile alındıların taşınması gereken şartlar belirlenmiş olmasına rağmen yerinde yapılan denetimlerde aşağıdaki maddelerde sıralanan sorunlar tespit edilmiştir;

**a) Usulünce Yetkilendirilmemiş Kişilerce İdare Adına Tahsilat Yapılması**

Yerinde yapılan denetimlerde, usulünce yetkilendirilmemiş bazı kişilerin, vezne ve tahsilat işlemlerini gerçekleştirdiği görülmüştür.

5018 sayılı KMYKK'nın 'Yetkisiz tahsil ve ödeme' başlıklı 72'nci maddesinde; yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişinin kamu adına tahsilat yapamayacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin devamında, yetkisiz tahsilat yapılması durumunda ilgili kişiler hakkında idari ve cezai yönden gerekli işlemlerin yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre yukarıdaki mevzuat hükmü dikkate alınarak, sağlık tesislerinin veznelerinde tahsilat yapan görevlilerin usulüne uygun olarak yetkili merciler tarafından görevlendirilmesi ve tahsilat sürecine ilişkin gerekli kontrollerin sağlanması gerekmektedir.

**b) Muhasebe Yetkilisi Mutemeti Alındılarının Düzenlemesinde Mevzuatta Belirtilen Şekil Şartlarına Uyulmaması**

Yerinde yapılan denetimlerde muhasebe yetkilisi mutemeti tarafından düzenlenen alındıların mevzuatta öngörülen şekil şartlarını taşımadığı tespit edilmiştir.

Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 14'üncü maddesinin birinci fıkrasında,

*“Alındılarda;*

*-Alındı sıra numarası,*

*-Para veya değer yatırıldığı/adına tahsilat yapıldığı muhasebe biriminin adı,*

*-Para veya değeri teslim edenin(banka kredi kartıyla yapılan tahsilatta kart sahibinin) adı soyadı, unvanı, TC kimlik veya vergi kimlik numarası,*

*-Para veya değer alındığı tarih, ne için alındığı ve tutarı,*

*-Alınan değer cinsi, miktarı, ayarı ve belirtilmesi zorunlu olan diğer özellikleri, gösterilir ve alındı, para veya değeri teslim alan muhasebe yetkilisi mutemeti tarafından adı, soyadı yazılarak imzalanır....”*

hükmü yer almaktadır.

Yerinde yapılan denetimlerde, muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından düzenlenen alındıların muhasebe yetkilisi mutemetinin adı, soyadı ve imzası olmadan düzenlendiği görülmüştür.

Bu itibarla, muhasebe yetkilisi mutemeti alındılarının muhasebe yetkilisi mutemetlerince mevzuatta belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

### **c) Muhasebe Yetkilisi Mutemeti Alındılarının Usulüne Uygun İptal Edilmemesi**

Yerinde yapılan denetimlerde muhasebe yetkilisi mutemeti tarafından düzenlenen alındılardan bazılarının mevzuatta öngörülen usule uygun olarak iptal edilmediği görülmüştür.

DSİBMY'nin “Alındı, çek ve benzeri belgelerin iptali” başlıklı 592'nci maddesinde, iptal edilmesi gereken alındılarda sol alt köşeden sağ üst köşeye doğru çizilen iki paralel çizgi arasına ‘iptal’ ibaresi yazılacağı, iptal edilen bu belgelerin arkasına iptal gerekçesinin yazılarak yetkililer tarafından imza altına alınacağı, iptal edilen dip koçanlı alındının dip koçanına iliştilmek suretiyle muhafaza edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda belirtilen hükme rağmen sağlık tesislerinde faaliyet gösteren veznelerce iptal edilen bazı alındılarda iki paralel çizgi arasına ‘iptal’ ibaresi bulunmadığı ve alındı nüshalarının birbirine iliştilmek suretiyle muhafaza altına alınmadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple alındı iptallerinin mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılması

gerekmektedir.

Bu itibarla, muhasebe yetkilisi mutemetleri ve mutemetlerce düzenlenen alındılarda yukarıdaki maddelerde sayılan sorunların giderilmesi için, sağlık tesislerinin veznelerinde tahsilat yapan görevlilerin usulüne uygun olarak yetkili merciler tarafından görevlendirilmesi, alındıların mevzuatta belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi, alındı iptallerinin mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılması ve Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te muhasebe yetkililerine verilen kontrol görevinin etkin bir şekilde ifa edilerek güçlü bir kontrol mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;** “İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir.”* denilmektedir.

**Sonuç olarak** İdare tarafından verilen cevapta, İl Sağlık Müdürlüklerine bulguya ilişkin gerekli talimatların verildiği belirtilmekle birlikte; bulgu maddelerinde sayılan sorunların giderilmesi için, sağlık tesislerinin veznelerinde tahsilat yapan görevlilerin usulüne uygun olarak yetkili merciler tarafından görevlendirilmesi, alındıların mevzuatta belirtilen şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi, alındı iptallerinin mevzuatta belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılması ve Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te muhasebe yetkililerine verilen kontrol görevinin etkin bir şekilde ifa edilerek güçlü bir kontrol mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir. Bu konuda yapılan çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

#### **BULGU 7: Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerince Yapılan Tahsilatların Sipariş Avansları Hesabında Muhasebeleştirilmemesi**

Sağlık tesislerinin muhasebe verilerinin incelenmesi sonucunda, bazı tesislerde muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yapılan tahsilatların 340-Sipariş Avansları Hesabı'nda muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Sağlık tesislerinde muhasebe birimi bulunmaması sebebiyle sağlık tesislerince tahsil edilmesi gereken çeşitli nakit tutarlar, veznelerde görevlendirilen muhasebe yetkilisi mutemetlerince alındı karşılığında gerçekleştirilmektedir. Tahsil edilen tutarlar, banka hesaplarına yatırılmakta, icmal cetvelleri ve alındı nüshaları ise muhasebe kayıtlarına esas olmak üzere, muhasebe birimlerine gönderilmektedir.

DSİBMY'nin 67'nci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde;

*“Muhasebe yetkilisi adına tahsilat yapmaya yetkili mutemetlerce yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler için “Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Alındısı” (Örnek:10) kullanılır. Alındı, birisi dip koçan olmak üzere üç nüshalı olup bir nüshası parayı teslim edene, bir nüshası alındıyı düzenleyen yetkilinin bağlı bulunduğu birime verilir.”* hükmü bulunmaktadır.

Aynı bentte; mutemetlerce yapılan tahsilatların, miktara bakılmaksızın her on beş günde bir ve her hâlükârda malî yılın son iş gününde muhasebe birimi veznesine veya banka hesabına yatırılacağı ancak tahsilat tutarının Maliye Bakanlığınca<sup>21</sup> belirlenen miktarın dört katına ulaşması hâlinde bu süre beklenmeksizin, tahsilatın yapıldığı günü takip eden günün mesai saati bitimine kadar muhasebe birimi veznesine veya banka hesabına yatırılmasının zorunlu olduğu ifade edilmektedir.

DSİBMY'nin 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabı'nın niteliğine ilişkin 276'ncı maddesinde, bu hesabın işletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir. Buna ilişkin detaylı hesap planında, muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yapılan tahsilatların muhasebeleştirilmesi ve izlenmesi için 340.02-Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Avansı Hesabı oluşturulmuştur.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri çerçevesinde, muhasebe yetkilisi mutemetleri, kendilerine zimmet karşılığı teslim edilen Tahsilat Alındı Makbuzları karşılığında yaptıkları tahsilatları muhasebe biriminin banka hesaplarına yatırdıklarında muhasebe birimleri tarafından ilgili tutarların 340.02-Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Avansı Hesabı altında mutemetler adına emanet olarak kaydedilmesi, tahsilata ilişkin makbuz ve icmal fişlerinin, muhasebe birimine geldiği tarihte de ilgili tutarların tahsilatın çeşidine göre ilgili muhasebe hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Ancak bazı sağlık tesislerinde muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yapılan tahsilat tutarlarının, yukarıda belirtilen iş akışına uygun olarak, 340.02-Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Avansı Hesabı'nda muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

Bu itibarla, sağlık tesisi veznelerinde muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilatların ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, iş akışına uygun olarak yapıldığının

---

<sup>21</sup> 703 sayılı KHK ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmıştır. 1 sayılı CK ile “Hazine ve Maliye Bakanlığı” olarak düzenlenmiştir.

kontrol edilebilmesi ve işlemlerin doğru ve tam olarak muhasebeleştirilebilmesi için, 340.02-Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Avansı Hesabı'nın kullanılarak, mutemet işlemlerinin kişi bazında izlenmesi ve kontrolünün sağlanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında; "İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir."*** denilmektedir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 340.02-Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Avansı Hesabı tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY'de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 8: Ek Karşılıklar Prim Matrahının Hatalı Hesaplanması**

Sağlık Bakanlığı il sağlık müdürlükleri işletme birimleri ile bağlı sağlık tesisleri döner sermaye işletmelerinin ek karşılık ödemelerinin incelenmesi neticesinde; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamındaki çalışanlar için ödenmesi gereken ek karşılıklar prim matrahının yanlış hesaplanması nedeniyle hatalı ödeme yapıldığı tespit edilmiştir.

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

Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamındaki sigortalılar ise memurlar ve emekli sandığı ile ilişkilendirilen sözleşmeli personeldir.

Kamu idarelerinde ilk defa 5510 sayılı Kanun kapsamında çalışan personel için %11 oranında sosyal güvenlik primi, %7,5 oranında genel sağlık sigortası primi olmak üzere

toplamda idarenin bütçesinden %18,5 oranında devlet prim ödeneği ayrılmaktadır.

5510 sayılı Kanun'un geçici madde hükümlerince; 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine tabi personel için ayrılan sosyal güvenlik prim oranı %20'dir. Ayrıca %12 oranında genel sağlık sigortası primi ayrılmaktadır. Fakat 5510 sayılı Kanun'un geçici 4'üncü maddesinde %12 oranında genel sağlık sigortası priminin ek karşılık hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri doğrultusunda döner sermaye işletmelerinde ek karşılık primleri matrahı; 5434 sayılı Kanun'a tabi olarak istihdam edilen personelin sosyal güvenlik prim ödenekleri kalemi, ilk defa 5510 sayılı Kanun kapsamında 4/1-c'li olarak istihdam edilenlerin ise sosyal güvenlik prim ödenekleri kalemi ile sağlık primi giderleri kalemi alınarak tespit edilmelidir. Ardından belirlenen matrahın %20'si hesaplanarak ilgili bütçe kaleminde gösterilmelidir. Bütçe yürürlüğe girdikten sonra 10 iş günü içerisinde SGK'nın Mali Otomasyon Sistemi Projesi (MOSİP) bilgi sisteminde yer alan Ek Karşılık Yeni Kayıt bölümüne girerek ek karşılık ödemesini tahakkuk ettirmesi gerekmektedir. Tahakkukun yapılmaması veya eksik yapılması durumunda 5510 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinde belirtilen idari para cezasının ilgili idareye uygulanması gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığı tarafından döner sermaye işletmeleri için bütçe çağrılarında bu hususlar yer almasına rağmen bazı işletmelerin ek karşılık matrahlarını tüm personeli 5434 sayılı Kanun kapsamında istihdam ediliyormuş gibi tespit ettiği ve buna göre hesaplama yaptığı görülmüştür.

Bu itibarla, yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda ek karşılıklar prim matrahının, 5434 sayılı Kanun'a tabi personel için "Sosyal Güvenlik Prim Ödeneğinin", 5510 sayılı Kanun'a tabi personel için ise bu ödeneye ek olarak "Sağlık Primi Giderleri Ödeneğinin" dahil edilerek hesaplanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** "İl Sağlık Müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımız ile bulguya ilişkin gerekli talimat verilmiştir" denilmektedir.

***Sonuç olarak*** idare tarafından verilen cevapta bulguda yer verilen hususun düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınacağını ifade edildiğinden kamu idaresi tarafından yapılacak çalışmalar sonraki yıl denetimlerinde izlenecektir.

---

---

**BULGU 9: Malzeme Kaynakları Yönetim Sisteminin Sayıma Dayanak Oluşturacak Sağlıklı Veri Üretmemesi**

Sağlık tesislerinin envanterinde bulunan dayanıklı taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerince numaralandırılmamış olması ve veri girişindeki eksiklikler taşınırların kontrol ve sayımına engel teşkil etmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinde giriş kaydı yapılan taşınırlara taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilmesi gerektiği ve bu numaranın yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtileceği ifade edilmiştir. Taşınırların yönetmelik hükümlerine uygun olarak numaralandırılması harcama yetkilisi ve taşınır kayıt yetkilileri tarafından sayım ve dolayısıyla taşınırların kontrol ve muhafaza yükümlülüğünün yerine getirilmesinin ön koşuludur. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu<sup>22</sup> Stok Analiz ve Kontrol Dairesi Başkanlığının 29.11.2013 tarih ve 80.981.279 sayılı yazısında, MKYS'nin Dayanıklı Taşınır Bilgileri Modülünde marka, model, edinme yılı, seri no.su vb. bilgilerinin girilmesi suretiyle veri girişinin tamamlanmasından sonra sistem tarafından otomatik bir künye numarası tanımlanacağı ve bu künye numarasına bağlı her cihaza özgü bir kod üretileceği ve bu kodun yer aldığı etiketin taşınır üzerinde en az bir görünür bölgeye iliştilmiş, basılmış olması gerektiği belirtilmiştir. Bir başka deyişle, ilgili yazı ile Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesi ile getirilen sicil numarası zorunluluğu genişletilerek her taşınırın ülke genelinde takibine olanak veren cihaza özgü künye numarası atanması uygulaması getirilmiştir. Böylelikle, taşınırların üzerine yapıştırılan etikette sicil numarası, künye numarası ve kare kod bilgilerinin tamamının bulunması hedeflenmiştir.

MKYS verileri üzerinde yapılan incelemelerde, 560.024 adet dayanıklı taşınır için taşınır kayıt yetkilileri tarafından veri girişinin tamamlanmamış olması nedeniyle künye numarası, sicil no ve kare kodu içeren kod oluşturulamamakta ve Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinde öngörüldüğü şekilde cihazlara iliştilerilememektedir. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 32'nci maddesinde kamu idarelerine ait taşınırların, taşınır kayıt yetkililerinin görevlerinden ayrılmalarında, yıllonlarında ve harcama yetkilisinin gerekli gördüğü durum ve zamanlarda sayımı yapılacağı belirtilmiştir. Yönetmelik gereği sayım yapılabilmesi için, taşınırların MKYS'deki kayıtları ile eşleştirilebilmeleri gereklidir. Künye

---

<sup>22</sup> 694 sayılı KHK ile 2017 yılında ilga edilmiş ve Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır.

numarası olmayan taşınırların, MKYS'deki marka, model ve seri no bilgileri üzerinden taşınır mal yönetim hesabi ile eşleştirilmesi bu verilerdeki eksiklikler nedeniyle mümkün değildir. Sonuç olarak, taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerince numaralandırılmamış olması ve MKYS verilerindeki eksiklikler sağlık tesislerinin envanterinde bulunan taşınırların sayımına engel teşkil etmektedir.

Bu itibarla, taşınırların kontrol ve sayımı için taşınırlara künye numarası verilmesi ve MKYS'deki veri eksikliklerinin giderilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “*Taşınır Mal Yönetmeliği dayanıklı taşınırların numaralandırılması başlıklı 36'ncı maddesinin (1) fıkrasında; “Giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilir. Bu numara yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilir. Fiziki veya kullanım özellikleri nedeniyle numaralandırılması mümkün olmayan taşınırlara bu işlem uygulanmaz.” denilmektedir. Buna göre;*

*1) Sağlık tesislerinin envanterinde bulunan dayanıklı taşınırlar, biyomedikal ve ayniyat olmak üzere iki ayrı depo grubunda takip edilmektedir. Ayniyat depoda bulunan tüm dayanıklı taşınırların Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesi gereğince yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle sicil numarasıyla takibi yapılmaktadır. Künye numarası uygulaması zorunluluğu, biyomedikal dayanıklı taşınırlara özgü olup; ayniyat dayanıklı taşınırların künye numarası ile takibi ise zorunlu olmayıp kullanıcı inisiyatifine bırakılmıştır. Dolayısıyla raporda veri eksikliği olarak belirtilen ve sayısı verilen taşınırlar için künye numarası uygulaması zorunluluğu bulunmamaktadır...” denilmektedir.*

**Sonuç olarak** “560.024 adet dayanıklı taşınır için taşınır kayıt yetkilileri tarafından veri girişinin tamamlanmamış olması nedeniyle künye numarası, sicil no ve karekodu içeren kod oluşturulamaması” tespiti, kamu idaresinin cevabı üzerine sadece 8.213 adet biyomedikal dayanıklı taşınırları kapsayacak şekilde güncellenmiştir.

Bu itibarla, bulguda belirtildiği üzere taşınırların kontrol ve sayımı için biyomedikal dayanıklı taşınırlara künye numarası verilmesi ve MKYS'deki veri eksikliklerinin giderilmesi gerekmektedir.



---

---

**BULGU 10: Süresi Dolmuş Teminat Mektuplarının Nazım Hesaplarda İzlenmeye Devam Edilmesi**

İdare tarafından yapılan ihalelere ilişkin alınan teminat mektuplarının döner sermaye işletme birimi bazında takibinin yapılamadığı ve süresi dolan teminat mektuplarının 900-Alınan Teminatlar Hesabı'nda izlenmeye devam edildiği görülmüştür.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Teminat mektupları" başlıklı 35'inci maddesinde idarelerin ihale konusu işin süresini göz önünde bulundurarak kesin teminat mektubunun süresini belirleyeceği ifade edilmektedir. Yani kesin teminat mektubunun süresi ihale konusu işin bitiş tarihini kapsayacak şekilde olmalıdır.

İdareler tarafından ihalelere ilişkin teminat mektubu alındığında 900-Alınan Teminatlar Hesabı'na borç ve 901-Alınan Teminatlar Alacaklar Hesabı'na alacak kaydının yapılması gerekmektedir.

DSİBMY'de süresi dolan teminat mektuplarına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak aynı Yönetmelik'in 599'uncu maddesi, Yönetmelikte hüküm bulunmayan hallerde MYMY'nin genel esaslarının uygulanacağını ifade etmektedir.

MYMY'nin 910-Alınan Teminat Mektupları Hesabı'na ilişkin işleyişi düzenleyen 458'inci maddesinde teminat mektuplarının muhasebe birimlerinde gereksiz olarak bekletilmesini önlemek için alınan teminata ait işin sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı, mevzuatındaki süreler de dikkate alınarak muhasebe birimlerince takip edileceği ve her malî yılsonunda teminata ilişkin belgeler hakkında ilgili idareden bilgi alınıp, bu bilgi doğrultusunda söz konusu mektup ve belgelerin ilgisine veya ilgili bankaya iade edilmesi ya da ertesi malî yıla devretmesi gerektiği söylenmektedir.

Yapılan incelemede, teminata ait işin bitmesi ve teminat mektubunun süresinin dolmasına rağmen teminat mektuplarının bankalara iade edilmediği ve 900-Alınan Teminatlar Hesabı'nda izlenmeye devam edildiği tespit edilmiştir. Halbuki süresi dolan teminat mektuplarının 900-Alınan Teminatlar Hesabı'na alacak ve 901-Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı'na borç kaydı yapılarak muhasebe kayıtlarından çıkarılması gerekmektedir.

Bu noktada döner sermaye işletme birimlerince kullanılan muhasebe sistemi TDMS'nin adı geçen hesap koduna kaydedilen tutarları bir sonraki senenin açılış kaydına toplam meblağ üzerinden muhasebeleştirmeye imkan tanınması da işletme birimlerince teminat

mektuplarının zamanaşımı takibinin yapılmasını zorlaştırmaktadır.

Bu itibarla, süresi dolmuş teminat mektuplarının takibinin yapıp bankalara iade edilmemesi ve 900-Alınan Teminatlar Hesabı'ndan düşülmemesi nedeniyle geçici ve kesin mizanda adı geçen hesap kodları fiili durumu tam ve doğru olarak göstermemektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Banka teminat mektuplarından süresi dolanların muhasebe kayıtlarından çıkarılması ve ilgili bankaya iade edilmesine ilişkin olarak sağlık müdürlüklerine 24.06.2019 tarihli ve 2598 sayılı yazımızla talimat verilmiştir. Ayrıca Bakanlığımız Tek Düzen Muhasebe Sisteminde (TDMS) yer alan Teminat Mektubu Modülünde teminat mektuplarından süresi dolanlar rahatlıkla izlenebilmektedir.” denilmektedir.

***Sonuç olarak*** kamu idaresinin bulgu konusu ile ilgili olarak raporlama tarihi itibarıyla, 2018 yılı mali tablolarını düzeltme imkânı bulunmadığından 900-Alınan Teminatlar Hesabı ve 901- Alınan Teminatlar Alacaklı Hesapları tam, doğru ve gerçek tutarları göstermemektedir. Söz konusu hesapların tam, doğru ve gerçeğe uygun tutarları gösterebilmesi ve raporlanabilmesi için, gerekli önlemlerin alınması kontrol ve kayıt işlemlerinin temel muhasebe kavram ve ilkeleri ile DSİBMY’de belirtilen hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI

06520 Balgat / ANKARA

Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

## 8. EKLER

## EK 1: KAMU İDARESİ TARAFINDAN SUNULAN MALİ TABLOLAR

| 2- Kurumun Bilançosu                                      |                  |                  |            |   |                   |  |            |
|---|------------------|------------------|------------|---|-------------------|--|------------|
| Kuruluş Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI (2018) - Bütün Kurumlar    |                  | Cari Yıl : 2018  |            | Rapor Tarihi : 07/02/2019 11:29:09  |                   | TDMS Link : http://jtdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm |            |
| Tarih Aralığı : 01.01.2018-31.12.2018                     |                  | Cari Dönem       |            | Cari Dönem  |                   | Cari Dönem   |            |
| Veri Kaynağı : KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)      |                  | Önceki Dönem     |            | Önceki Dönem  |                   | Önceki Dönem   |            |
| AKTİF (VARLIKLAR)   |                  | Önceki Dönem     | Cari Dönem | PASİF (KAYNAKLAR)   |                   | Önceki Dönem   | Cari Dönem |
| 1 DÖNEN VARLIKLAR   | 4,685,751,388.84 | 5,196,773,511.43 |            | 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR   | 13,364,100,174.85 | 14,860,845,277.42  |            |
| 10 HAZIR DEĞERLER   | 1,429,521,410.91 | 963,803,365.83   |            | 30 MALİ BORÇLAR   | 17,557,553.85     | 178,009,850.68   |            |
| 100 KASA HESABI   | 12,929.13        | 3,912.16         |            | 303 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI  | 17,557,553.85     | 178,009,850.68   |            |
| 101 ALINAN ÇEKLER HESABI                                  | 0.00             | 0.00             |            | 32 TİCARİ BORÇLAR   | 5,074,026,103.52  | 5,915,183,028.76   |            |
| 102 BANKALAR HESABI                                       | 1,484,099,690.82 | 966,633,656.94   |            | 320 SATICILAR HESABI  | 4,955,824,184.99  | 5,785,513,583.55   |            |
| 103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)        | -54,848,909.74   | -3,071,846.52    |            | 326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI  | 117,543,965.66    | 128,491,226.88   |            |
| 105 DÖVİZ HESABI  | 0.00             | 13,077.25        |            | 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI   | 657,952.85        | 1,178,218.33   |            |
| 106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)                    | 0.00             | 0.00             |            | 33 DİĞER BORÇLAR  | 595,248,238.01    | 645,565,530.80   |            |
| 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI                           | 257,700.70       | 224,566.00       |            | 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI  | 127,105,236.17    | 218,768,894.70   |            |
| 11 MENKUL KIYMETLER                                       | 0.00             | 0.00             |            | 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI  | 364,543,385.49    | 426,795,184.74   |            |
| 112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HESABI          | 0.00             | 0.00             |            | 337 SGK'dan İşletmeler Adına Gelen Paralar Hesabı   | 103,599,616.35    | 1,451.36   |            |
| 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HESABI                         | 0.00             | 0.00             |            | 34 ALINAN AVANSLAR  | 5,771,098,239.37  | 5,775,658,028.42   |            |
| 119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLUĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-) | 0.00             | 0.00             |            | 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI   | 5,771,097,369.33  | 5,775,657,158.38   |            |
| 12 TİCARİ ALACAKLAR                                       | 1,614,051,802.08 | 2,006,210,125.52 |            | 349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI  | 870.04            | 870.04   |            |
| 120 ALICILAR HESABI                                       | 1,583,585,821.97 | 1,973,672,969.78 |            | 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ  | 0.00              | 0.00   |            |
| 121 ALACAK SENETLERİ HESABI                               | 5,455,133.97     | 0.00             |            | 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI                              | 0.00              | 0.00   |            |
| 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (-)                 | 0.00             | 0.00             |            | 358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI                              | 0.00              | 0.00   |            |
| 123 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI             | 3,404,799.84     | 2,960,572.72     |            | 36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER   | 1,898,816,285.22  | 2,234,632,802.40   |            |
| 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI                 | 3,768,623.54     | 4,236,945.61     |            | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI   | 599,006,866.29    | 644,140,884.14   |            |
| 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI                         | 38,674.75        | 38,674.75        |            | 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI   | 19,440,082.48     | 105,051,548.41   |            |
| 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI                       | 20,203,574.23    | 27,779,769.79    |            | 362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI  | 521,663,909.04    | 694,386,325.76   |            |
| 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)         | -2,404,826.22    | -2,478,807.13    |            | 363 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE KATKI PAYLARI HESABI   | 300,559,115.73    | 315,307,026.70   |            |
| 13 DİĞER ALACAKLAR  | 274,290,907.08   | 479,521,836.53   |            | 366 MERKEZ HİSSESİ HESABI   | 400,407,484.84    | 432,083,198.67   |            |
| 134 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI     | 17,472,770.00    | 184,325,097.08   |            | 368 VADESİZ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI | 27,574,481.17     | 23,546,505.55  |            |
| 135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI                          | 42,720,693.59    | 46,572,295.98    |            | 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI   | 30,164,345.67     | 20,107,313.17  |            |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI                        | 206,482,637.61   | 239,778,803.82   |            | 37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI   | 4,861,409.84      | 16,461,548.06  |            |
| 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR HESABI                        | 7,614,805.88     | 8,894,230.68     |            | 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI                        | 0.00              | 0.00   |            |
| 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)          | 0.00             | -48,591.03       |            | 371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI (-)                   | 0.00              | 0.00   |            |
| 15 STOKLAR  | 986,151,728.34   | 1,302,267,017.49 |            | 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI (-)  | 4,841,764.66      | 16,442,240.52  |            |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI                           | 985,059,124.02   | 1,300,913,698.07 |            | 373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI HESABI  | 0.00              | 0.00   |            |

Sayfa : 1 / 4

## 2- Kurumun Bilançosu

Kuruluş Adı : SAĞLIK BAKANLIĞI (2018) - Bütün Kurumlar  
Tarih Aralığı : 01.01.2018-31.12.2018  
Veri Kaynağı : KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)

Cari Yıl : 2018  
Rapor Tarihi : 07/02/2019 11:29:09  
TDMS Link : http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm

|   | AKTİF (VARLIKLAR) |                  | PASİF (KAYNAKLAR)  |                                     |
|---|-------------------|------------------|--|-------------------------------------|
|   | Önceki Dönem      | Cari Dönem       | Önceki Dönem   | Cari Dönem                          |
| 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HESABI                       | 0.00              | 0.00             | 379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HESABI                      | 19,645.18 19,307.54                 |
| 152 MAMULLER HESABI                                     | 0.00              | 0.00             | 38 GELECEK AYLARA AIT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI             | 1,292,786.77 94,134,930.03          |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI                                | 0.00              | 0.00             | 380 GELECEK AYLARA AIT GELİRLER HESABI                           | 1,292,786.77 1,730,240.07           |
| 157 DİĞER STOKLAR HESABI                                | 1,092,604.32      | 1,353,319.42     | 381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI                                    | 0.00 92,404,689.96                  |
| 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLUĞÜ KARŞILIGI HESABI (-)           | 0.00              | 0.00             | 39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI                    | 1,199,558.27 1,199,558.27           |
| 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI                    | 0.00              | 0.00             | 391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI                        | 0.00 0.00                           |
| 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR                        | 13,711,362.51     | 7,144,074.89     | 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI                                | 0.00 0.00                           |
| 18 GELECEK AYLARA AIT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI    | 368,022,866.22    | 437,827,091.17   | 397 SAYIM VE TESELLÖM FAZLALARI HESABI                           | 0.00 0.00                           |
| 180 GELECEK AYLARA AIT GİDERLER HESABI                  | 343,837,112.08    | 406,631,932.27   | 399 DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI           | 1,199,558.27 1,199,558.27           |
| 181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI                           | 20,606,899.11     | 31,195,158.90    | 4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR                                  | 1,362,985,803.00 2,215,854,218.50   |
| 182 SAĞLIK KURUMLARI ARASI HİZMET ALIM GİDERLERİ HESABI | 3,578,855.03      | 0.00             | 40 MALİ BORÇLAR  | 0.00 0.00                           |
| 19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR                                | 1,311.70          | 0.00             | 403 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI                         | 0.00 0.00                           |
| 190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI                 | 0.00              | 0.00             | 42 TİCARİ BORÇLAR  | 0.00 0.00                           |
| 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI              | 0.00              | 0.00             | 420 SATICILAR HESABI   | 0.00 0.00                           |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI                 | 0.00              | 0.00             | 426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI                         | 0.00 0.00                           |
| 195 İŞ AVANSLARI HESABI                                 | 960.26            | 0.00             | 429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI                                  | 0.00 0.00                           |
| 196 PERSONEL AVANSLARI HESABI                           | 0.00              | 0.00             | 43 DİĞER BORÇLAR   | 0.00 0.00                           |
| 197 SAYIM VE TESELLÖM NOKSANLARI HESABI                 | 351.44            | 0.00             | 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI                                 | 0.00 0.00                           |
| 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR HESABI                | 0.00              | 0.00             | 438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI | 0.00 0.00                           |
| 199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIGI HESABI (-)          | 0.00              | 0.00             | 44 ALINAN AVANSLAR   | 0.00 0.00                           |
| 2 DURAN VARLIKLAR                                       | 1,093,018,347.62  | 1,123,856,832.19 | 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI                              | 0.00 0.00                           |
| 22 TİCARİ ALACAKLAR                                     | 3,558,069.85      | 4,582,140.40     | 449 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI                                 | 0.00 0.00                           |
| 220 ALICILAR HESABI                                     | 0.00              | 0.00             | 47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI                                    | 1,362,985,803.00 2,215,854,218.50   |
| 221 ALACAK SENETLERİ HESABI                             | 0.00              | 0.00             | 472 KIDEM TAZİMİNATI KARŞILIGI HESABI                            | 1,362,985,803.00 2,215,854,218.50   |
| 222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (-)               | 0.00              | 0.00             | 48 GELECEK YILLARA AIT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI            | 0.00 0.00                           |
| 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI               | 3,558,069.85      | 4,582,140.40     | 480 GELECEK YILLARA AIT GELİRLER HESABI                          | 0.00 0.00                           |
| 227 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI                       | 0.00              | 0.00             | 481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI                                    | 0.00 0.00                           |
| 229 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIGI HESABI (-)       | 0.00              | 0.00             | 5 ÖZ KAYNAKLAR   | -8,948,316,241.39 10,756,069,152.30 |
| 23 DİĞER ALACAKLAR                                      | 0.00              | 0.00             | 50 ÖDENMİŞ SERMAYE   | 5,678,591,561.36 5,678,591,559.36   |
| 234 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI   | 0.00              | 0.00             | 500 SERMAYE HESABI   | 8,864,990,141.30 8,864,990,139.30   |
| 235 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI                        | 0.00              | 0.00             | 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI (-)                                 | -3,186,398,579.94 -3,186,398,579.94 |

Sayfa : 2 / 4



| 2- Kurumun Bilançosu |   |  |                   |              |  |   |                   |
|----------------------|---|--|-------------------|--------------|--|---|-------------------|
| Kuruluş Adı          |   | : SAĞLIK BAKANLIĞI (2018) - Bütün Kurumlar |                   | Cari Yıl     |  | : 2018  |                   |
| Tarih Aralığı        |   | : 01.01.2018-31.12.2018                    |                   | Rapor Tarihi |  | : 07/02/2019 11:29:09                         |                   |
| Veri Kaynağı         |   | : KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)    |                   | TDMS Link    |  | : http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm |                   |
|                      | AKTİF (VARLIKLAR)   | Önceki Dönem                               | Cari Dönem        |              | PASİF (KAYNAKLAR)  | Önceki Dönem                                  | Cari Dönem        |
| 236                  | Diğer çeşitli alacaklar hesabı                            | 0.00                                       | 0.00              | 52           | Sermaye yedekleri  | 17,204,220.80                                 | 17,266,743.16     |
| 239                  | Şüpheli diğer alacaklar karşılığı hesabı (-)              | 0.00                                       | 0.00              | 522          | Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları hesabı | 17,204,220.80                                 | 17,266,743.16     |
| 24                   | Mali duran varlıklar                                      | 0.00                                       | 0.00              | 54           | Yedekler   | 0.00  | 0.00              |
| 248                  | Diğer mali duran varlıklar hesabı                         | 0.00                                       | 0.00              | 549          | Özel fonlar hesabı   | 0.00  | 0.00              |
| 249                  | Diğer mali duran varlıklar karşılığı hesabı (-)           | 0.00                                       | 0.00              | 57           | Geçmiş yıllar karları  | 902,863,818.04                                | 361,016,727.72    |
| 25                   | Maddi duran varlıklar                                     | 1,062,409,306.78                           | 1,082,309,719.66  | 570          | Geçmiş yıllar karları hesabı                                 | 902,863,818.04                                | 361,016,727.72    |
| 250                  | Arazi ve arsalar hesabı                                   | 4,625,706.84                               | 1,873,101.84      | 58           | Geçmiş yıllar zararları                                      | -   | -                 |
| 251                  | Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı                       | 0.00                                       | 0.00              | 580          | Geçmiş yıllar zararları hesabı (-)                           | 13,618,398,748.12                             | 15,040,468,766.58 |
| 252                  | Binalar hesabı  | 145,560,518.23                             | 155,159,676.74    | 59           | Dönem net karı/zararı  | -1,928,577,093.47                             | -1,772,475,415.96 |
| 253                  | Tesis, makine ve cihazlar hesabı                          | 2,611,639,444.39                           | 2,687,705,656.91  | 590          | Dönem net karı hesabı  | 0.00  | 0.00              |
| 254                  | Taşıtlar hesabı   | 245,761,233.00                             | 185,806,370.93    | 591          | Dönem net zararı hesabı (-)                                  | -1,928,577,093.47                             | -1,772,475,415.96 |
| 255                  | Demirbaşlar hesabı  | 1,935,593,490.23                           | 2,159,377,089.92  |              |  |   |                   |
| 256                  | Diğer maddi duran varlıklar hesabı                        | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 257                  | Birikmiş amortismanlar hesabı (-)                         | -3,897,767,697.54                          | -4,125,021,461.37 |              |  |   |                   |
| 258                  | Yapılmakta olan yatırımlar hesabı                         | 16,996,613.63                              | 17,409,284.69     |              |  |   |                   |
| 259                  | Verilen avanslar hesabı                                   | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 26                   | Maddi olmayan duran varlıklar                             | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 260                  | Haklar hesabı   | 11,576,282.70                              | 11,882,429.72     |              |  |   |                   |
| 267                  | Diğer maddi olmayan duran varlıklar hesabı                | 75,587,744.25                              | 80,948,088.44     |              |  |   |                   |
| 268                  | Birikmiş amortismanlar hesabı (-)                         | -87,164,026.95                             | -92,830,518.16    |              |  |   |                   |
| 269                  | Verilen avanslar hesabı                                   | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 27                   | Özel tükenmeye tabi varlıklar                             | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 271                  | Arama giderleri hesabı                                    | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 272                  | Hazırlık ve geliştirme giderleri hesabı                   | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 278                  | Birikmiş tükenme payları hesabı (-)                       | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 279                  | Verilen avanslar hesabı                                   | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 28                   | Gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları        | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 280                  | Gelecek yıllara ait giderler hesabı                       | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 281                  | Gelir tahakkukları hesabı                                 | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 29                   | Diğer duran varlıklar                                     | 27,050,968.99                              | 36,964,972.13     |              |  |   |                   |
| 293                  | Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar hesabı                    | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |
| 294                  | Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabı | 233,546,455.52                             | 339,190,352.95    |              |  |   |                   |
| 295                  | Peşin ödenen vergi ve fonlar hesabı                       | 0.00                                       | 0.00              |              |  |   |                   |

Sayfa : 3 / 4

## 2- Kurumun Bilançosu

| Kuruluş Adı                                       | : SAĞLIK BAKANLIĞI (2018) - Bütün Kurumlar | Cari Yıl                  | : 2018  |                                |  |                         |                         |
|---|--|---------------------------|---|--------------------------------|--|-------------------------|-------------------------|
| Tarih Aralığı                                     | : 01.01.2018-31.12.2018                    | Rapor Tarihi              | : 07/02/2019 11:29:09   |                                |  |                         |                         |
| Veri Kaynağı                                      | : KDS-Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)    | TDMS Link                 | : <a href="http://fdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm">http://fdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm</a> |                                |  |                         |                         |
| AKTİF (VARLIKLAR)                                 |  | Önceki Dönem              | Cari Dönem  | PASİF (KAYNAKLAR)              |  | Önceki Dönem            | Cari Dönem              |
| 297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HESABI          |  | 0.00                      | 0.00  |                                |  |                         |                         |
| 298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)     |  | 0.00                      | 0.00  |                                |  |                         |                         |
| 299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)             |  | -206,496,486.53           | -302,225,380.82   |                                |  |                         |                         |
| <b>AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI</b>                    |  | <b>5,778,769,736.46</b>   | <b>6,320,630,343.62</b>   | <b>PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI</b> |  | <b>5,778,769,736.46</b> | <b>6,320,630,343.62</b> |
| <b>!!! DİP NOT !!!</b>                            |  |                           |   |                                |  |                         |                         |
| *900-Alınan Teminatlar Hesabının Borç Bakıyesi    |  | 2,477,296,488.12 TL dir.  |   |                                |  |                         |                         |
| *901-Alınan Teminatlar Hesabının Alacak Bakıyesi  |  | 2,477,296,488.12 TL dir.  |   |                                |  |                         |                         |
| *980-Gider Taahhütleri Hesabının Borç Bakıyesi    |  | 10,493,459,957.33 TL dir. |   |                                |  |                         |                         |
| *981-Gider Taahhütleri Hesabının Alacak Bakıyesi  |  | 10,493,459,957.33 TL dir. |   |                                |  |                         |                         |
| *910-Verilen Teminatlar Hesabının Borç Bakıyesi   |  | 92,517,142.83 TL dir.     |   |                                |  |                         |                         |
| *911-Verilen Teminatlar Hesabının Alacak Bakıyesi |  | 92,517,142.83 TL dir.     |   |                                |  |                         |                         |
| *940-Demirbaş Giderleri Hesabının Borç Bakıyesi   |  | 4,626,285.98 TL dir.      |   |                                |  |                         |                         |
| *941-Demirbaş Giderleri Hesabının Alacak Bakıyesi |  | 4,626,285.98 TL dir.      |   |                                |  |                         |                         |

| 3- Kurumun Gelir Tablosu |  |  |                           |                           |   |               |
|--------------------------|--|--|---------------------------|---------------------------|---|---------------|
| Kuruluş Adı              |  | : SAĞLIK BAKANLIĞI (2018) - Bütün Kurumlar |                           | Carl Yılı                 | : 2018  |               |
| Tarih Aralığı            |  | : 01.01.2018 - 31.12.2018                  |                           | Rapor Tarihi              | : 07/02/2019 12:26:42   |               |
| Veri Kaynağı             |  | : Tek Dözen Muhasebe Sistemi (TDMS)        |                           | TDMS Link                 | : <a href="http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm">http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm</a> |               |
|                          | Gelir Kalemleri  | Önceki Dönem                               | Carl Dönem                | Carl Dönem - Önceki Dönem | Önceki Dönem %  | Carl Dönem %  |
| <b>A</b>                 | <b>BRÜT SATIŞLAR</b>                                     | <b>7,417,487,551.59</b>                    | <b>44,786,812,986.82</b>  | <b>37,349,345,435.03</b>  | <b>101.42</b>   | <b>101.31</b> |
| 1                        | 600 YURT İÇİ SATIŞLARI HESABI                            | 5,328,985,367.24                           | 34,959,020,786.38         | 29,630,035,419.14         | 72.86   | 79.12         |
| 2                        | 601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI                             | 5,800,427.19                               | 81,140,002.94             | 55,939,575.75             | 0.08  | 0.14          |
| 3                        | 602 DİĞER GELİRLER HESABI                                | 2,082,881,757.16                           | 9,746,652,197.30          | 7,683,970,440.14          | 28.48   | 22.06         |
| <b>B</b>                 | <b>SATIŞ İNDİRLİMLERİ (-)</b>                            | <b>-103,829,818.37</b>                     | <b>-579,896,545.92</b>    | <b>-478,086,727.95</b>    | <b>-1.42</b>  | <b>-1.31</b>  |
| 1                        | 610 SATIŞTAN İADELER (-) HESABI                          | -28,422,815.47                             | -198,312,722.40           | -171,889,907.02           | -0.38   | -0.45         |
| 2                        | 611 SATIŞ İSKONTOLARI (-) HESABI                         | -104,977.20                                | -245,357.10               | -140,379.90               | -0.00   | -0.00         |
| 3                        | 612 DİĞER İNDİRLİMLER (-) HESABI                         | -77,102,025.70                             | -381,138,466.33           | -304,036,440.83           | -1.05   | -0.86         |
| <b>C</b>                 | <b>NET SATIŞLAR</b>                                      | <b>7,313,657,733.22</b>                    | <b>44,187,116,440.70</b>  | <b>36,873,278,707.48</b>  | <b>100.00</b>   | <b>100.00</b> |
| <b>D</b>                 | <b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>                           | <b>-8,793,824,224.50</b>                   | <b>-41,029,232,752.54</b> | <b>-34,236,308,528.04</b> | <b>-92.89</b>   | <b>-92.85</b> |
| 1                        | 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-) HESABI                   | -8,777,457,878.88                          | -40,918,831,418.33        | -34,141,373,539.85        | -92.87  | -92.80        |
| 2                        | 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-) HESABI                 | -16,466,345.82                             | -110,401,334.21           | -93,034,988.30            | -0.23   | -0.25         |
| <b>E</b>                 | <b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>                       | <b>519,913,508.72</b>                      | <b>3,157,883,688.16</b>   | <b>2,637,970,179.44</b>   | <b>7.11</b>   | <b>7.15</b>   |
| <b>F</b>                 | <b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>                            | <b>-1,787,893,178.32</b>                   | <b>-4,391,373,532.05</b>  | <b>-2,803,480,353.73</b>  | <b>-24.45</b>   | <b>-8.94</b>  |
| 1                        | 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-) HESABI         | -2,436,836.21                              | -282,190.91               | 2,174,645.30              | -0.03   | -0.00         |
| 2                        | 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-) HESABI      | 0.00                                       | 0.00                      | 0.00                      | 0.00  | 0.00          |
| 3                        | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ GİDERLERİ (-) HESABI         | -1,785,456,342.11                          | -4,391,111,341.14         | -2,805,654,999.03         | -24.41  | -8.94         |
| <b>G</b>                 | <b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>                         | <b>-1,267,979,669.60</b>                   | <b>-1,233,489,843.89</b>  | <b>34,489,825.71</b>      | <b>-17.34</b>   | <b>-2.79</b>  |
| <b>H</b>                 | <b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>       | <b>148,509,604.30</b>                      | <b>610,558,581.80</b>     | <b>462,048,957.30</b>     | <b>2.09</b>   | <b>1.38</b>   |
| 1                        | 642 FAİZ GELİRLERİ HESABI                                | 76,138,382.88                              | 290,746,305.56            | 214,809,022.88            | 1.04  | 0.66          |
| 2                        | 644 KÖNÜŞÜ KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI                   | 2,000.00                                   | 649,700.55                | 647,700.55                | 0.00  | 0.00          |
| 3                        | 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI HESABI                   | 0.00                                       | 0.00                      | 0.00                      | 0.00  | 0.00          |
| 4                        | 646 KAMBIYO GELİRLERİ HESABI                             | 17,308.77                                  | 157,830.40                | 140,523.72                | 0.00  | 0.00          |
| 5                        | 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ HESABI                       | 0.00                                       | 0.00                      | 0.00                      | 0.00  | 0.00          |
| 6                        | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI                  | 72,351,914.85                              | 319,002,725.00            | 246,850,810.35            | 0.99  | 0.72          |
| <b>I</b>                 | <b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b> | <b>-754,583,895.18</b>                     | <b>-889,448,177.84</b>    | <b>65,135,517.52</b>      | <b>-10.32</b>   | <b>-1.52</b>  |
| 1                        | 654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI (-)                        | -1,248,238.28                              | -136,535.18               | 1,111,703.10              | -0.02   | -0.00         |
| 2                        | 655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI HESABI                 | 0.00                                       | 0.00                      | 0.00                      | 0.00  | 0.00          |
| 3                        | 656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI (-)                         | -1,982.88                                  | -47,794.20                | -45,831.52                | -0.00   | -0.00         |
| 4                        | 657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI (-)                   | 0.00                                       | 0.00                      | 0.00                      | 0.00  | 0.00          |
| 5                        | 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI (-)            | -753,333,494.22                            | -889,283,848.28           | 84,089,845.94             | -10.30  | -1.51         |
| <b>J</b>                 | <b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>                             | <b>-1,874,053,760.46</b>                   | <b>-1,292,379,459.93</b>  | <b>581,674,300.53</b>     | <b>-25.82</b>   | <b>-2.92</b>  |
| <b>K</b>                 | <b>OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>                        | <b>102,987,586.92</b>                      | <b>272,823,390.58</b>     | <b>169,635,803.64</b>     | <b>1.41</b>   | <b>0.82</b>   |
| 1                        | 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI HESABI                 | 94,703.76                                  | 26,782,408.74             | 26,687,702.98             | 0.00  | 0.06          |
| 2                        | 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI              | 102,892,883.16                             | 245,840,981.82            | 142,948,100.66            | 1.41  | 0.56          |
| <b>L</b>                 | <b>OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>                  | <b>-157,510,919.93</b>                     | <b>-752,719,346.59</b>    | <b>-595,208,426.88</b>    | <b>-2.15</b>  | <b>-1.70</b>  |
| 1                        | 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI (-)       | 0.00                                       | 0.00                      | 0.00                      | 0.00  | 0.00          |
| 2                        | 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-) HESABI           | -11,828,443.31                             | -48,247,930.44            | -36,419,487.13            | -0.16   | -0.11         |



| 3- Kurumun Gelir Tablosu                          |   |  |                          |                           |                |   |
|---|---|--|--------------------------|---------------------------|----------------|---|
| Kuruluş Adı                                       |   | : SAĞLIK BAKANLIĞI (2018) - B010n Kurumlar |                          | Carî Yıl                  |                | : 2018  |
| Tarih Aralığı                                     |   | : 01.01.2018 - 31.12.2018                  |                          | Rapor Tarihi              |                | : 07/02/2019 12:26:42   |
| Veri Kaynağı                                      |   | : Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)        |                          | TDMS Link                 |                | : <a href="http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm">http://tdms.saglik.gov.tr/TDMS/muh/main.htm</a> |
|   | Gelir Kalemi/İst  | Önceki Dönem                               | Carî Dönem               | Carî Dönem - Önceki Dönem | Önceki Dönem % | Carî Dönem %  |
| 3   | 880 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) HESABI               | -145,882,478.82                            | -704,471,418.15          | -558,788,939.53           | -1.99          | -1.59   |
| <b>M</b>  | <b>DÖNEM NET KARI(ZARARI)</b>                                   | <b>-1,928,577,093.47</b>                   | <b>-1,772,475,415.98</b> | <b>156,101,677.51</b>     | <b>-28.37</b>  | <b>-4.01</b>  |
| 1   | 890 DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI                               | -1,928,577,093.47                          | -1,772,475,415.98        | 156,101,677.51            | -28.37         | -4.01   |
| 2   | 891 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-) | 0.00                                       | 0.00                     | 0.00                      | 0.00           | 0.00  |
| 3   | 892 DÖNEM KARI NET KARI VEYA ZARARI HESABI                      | -1,928,577,093.47                          | -1,772,475,415.98        | 156,101,677.51            | -28.37         | -4.01   |
| <b>N</b>  | <b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>                                   | <b>-1,928,577,093.47</b>                   | <b>-1,772,475,415.98</b> | <b>156,101,677.51</b>     | <b>-28.37</b>  | <b>-4.01</b>  |
| <b>O</b>  | <b>DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ. (-)</b>              | <b>0.00</b>                                | <b>0.00</b>              | <b>0.00</b>               | <b>0.00</b>    | <b>0.00</b>   |
| <b>P</b>  | <b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>                               | <b>-1,928,577,093.47</b>                   | <b>-1,772,475,415.98</b> | <b>156,101,677.51</b>     | <b>-28.37</b>  | <b>-4.01</b>  |
| <b>!!! DİP NOT !!!</b>                            |   |  |                          |                           |                |   |
| *900-Alınan Teminatlar Hesabının Borç Bakiyesi    |   | 1,544,670,597.28 TL dir.                   |                          |                           |                |   |
| *901-Alınan Teminatlar Hesabının Alacak Bakiyesi  |   | 1,544,670,597.28 TL dir.                   |                          |                           |                |   |
| *980-Gider Taahhüleri Hesabının Borç Bakiyesi     |   | 8,988,734,934.41 TL dir.                   |                          |                           |                |   |
| *981-Gider Taahhüleri Hesabının Alacak Bakiyesi   |   | 8,988,734,934.41 TL dir.                   |                          |                           |                |   |
| *910-Verilen Teminatlar Hesabının Borç Bakiyesi   |   | 92,517,142.83 TL dir.                      |                          |                           |                |   |
| *911-Verilen Teminatlar Hesabının Alacak Bakiyesi |   | 92,517,142.83 TL dir.                      |                          |                           |                |   |
| *940-Demirbaş Giderleri Hesabının Borç Bakiyesi   |   | 4,626,285.98 TL dir.                       |                          |                           |                |   |
| *941-Demirbaş Giderleri Hesabının Alacak Bakiyesi |   | 4,626,285.98 TL dir.                       |                          |                           |                |   |

**EK 2: İZLEME**

| <b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b>  |                        |   |   |
|--|------------------------|---|---|
| <b>(Sağlık Bakanlığı)</b>  |                        |   |   |
| <b>Bulgu Adı</b>   | <b>Yıl/<br/>Yıllar</b> | <b>İdare<br/>Tarafından<br/>Yapılan<br/>İşlem</b> | <b>Açıklama</b>   |
| Kuruma Ait Banka Mevduatlarının Nemalandırılmaması veya Düşük Faiz Oranı ile Nemalandırılması                                    | 2017                   | Tam Olarak Yerine Getirildi                       |   |
| Ek Karşılık Primlerinin Hatalı Hesaplanması ve Raporlanması  | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |
| Kuruma Ait Alacakların Sağlıklı Bir Şekilde Kayıt, Takip ve Muhasebeleştirilmesinin Yapılmaması ve Alacaklara Faiz İşletilmemesi | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır.                              |

| <b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b><br><b>(Türkiye Halk Sağlığı Kurumu)</b>                |                        |   |   |
|--|------------------------|---|---|
| <b>Bulgu Adı</b>   | <b>Yıl/<br/>Yıllar</b> | <b>İdare<br/>Tarafından<br/>Yapılan<br/>İşlem</b> | <b>Açıklama</b>   |
| Kurum Alacaklarının Muhasebe Kayıtları ile Alacakların Tahakkuk, Tahsil ve Takip İşlemlerinin Doğru Yapılmaması                  | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır.                              |
| Kuruma Ait Alacakların Kayıt, Takip ve Muhasebeleştirilmesinin Sağlıklı Bir Şekilde Yapılmaması ve Alacaklara Faiz İşletilmemesi | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır.                              |
| Ek Karşılık Primlerinin Hatalı Hesaplanması ve Raporlanması  | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |

| <b>Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu</b><br>(Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu) |                        |   |  |
|--|------------------------|---|--|
| <b>Bulgu Adı</b>   | <b>Yıl/<br/>Yıllar</b> | <b>İdare<br/>Tarafından<br/>Yapılan<br/>İşlem</b> | <b>Açıklama</b>  |
| Döner Sermaye İşletmelerine Tahsis Edilen Sermaye Miktarlarının Tam ve Doğru Şekilde Muhasebeleştirilmemesi    | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır. |
| Alacakların, Sınıflandırma ve Tutar Bakımından Doğru, Tam ve Gerçeğe Uygun Durumu Yansıtması                   | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır. |
| Banka Hesaplarının Mevzuata Uygun Olarak Açılmaması, İzlenmemesi, İşletilmemesi ve Zamanaşımına Uğratılması    | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer almaktadır. |
| Kuruma Bağlı Sağlık Tesisleri Arasındaki Bedelli Mal Teslimlerinin Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması | 2017                   | Yerine Getirilmedi                                | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünün Dayanakları kısmında yer             |

|  |      |                    |   |
|--|------|--------------------|---|
|  |      |                    | almaktadır.   |
| Ek Karşılık Primlerinin Hatalı Hesaplanması ve Raporlanması  | 2017 | Yerine Getirilmedi | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |
| MKYS'nin Taşınır Mal Yönetimine, İhtiyaç Planlamasına ve Sayıma Dayanak Oluşturacak Sağlıklı Veri Üretmemesi | 2017 | Yerine Getirilmedi | 2018 yılı Denetim Raporunun Denetim Görüşünü etkilemeyen tespitler ve değerlendirmeler kısmında yer almaktadır. |