



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMU  
2015 YILI  
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU**

Ağustos 2016

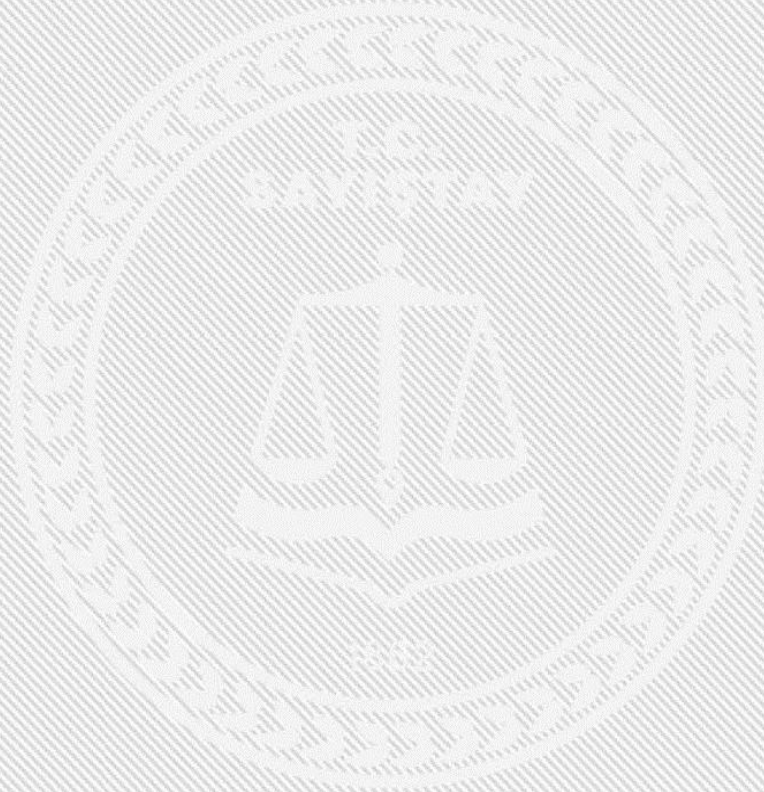


## **İÇERİK**

<b>TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU 2015 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMUNA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ 2015 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>21</b>
<b>TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU 2015 YILI PERFORMANS DENETİM RAPORU</b>	<b>113</b>



**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMU  
2015 YILI  
DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	3
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	4
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	4
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	7
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ .....	9
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	10
8.	EKLER.....	15





## **KISALTMALAR**

KBS: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

MYMY: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği



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

## Mali Yapı

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2015 yılı bütçesiyle Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna 10.464.020.008,67 TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin %1,91 ine tekabül etmektedir.

Ayrıca Kurumun faaliyetlerinin finansmanında, bütçe dışında kalan döner sermaye işletmesinden aktarılan kaynaklar da dahil diğer yerlerden temin edilen 24.035.113.568,00 TL kaynak kullanılmıştır.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunca sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun 2015 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 1: Ödenek Durumu

Başlangıç Ödeneği	Yapılan Tenkisler	Kalan	Yılı İçindeki Ödemeler	Mahsup Dönemi İçindeki Ödemeler	TOPLAM	Ödenek Üstü Harcamalar
10.464.020.008,67	60.827.254,87	10.403.192.753,80	10.416.472.693,66	-	10.416.472.693,66	13.279.939,86

Kurum yurtdışında; Somali ve Sudan'da da faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu kapsamda, Kurum bütçesinden 2015 yılında Somali Mogadişu ile Sudan Nyala'da bulunan Eğitim ve Araştırma Hastanelerine toplamda 22.975.327,37 TL yurtdışı transferi gerçekleştirilmiştir.

## Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu mali işlemlerini 5018 sayılı Kanun ile belirlenmiş muhasebeleştirme ve raporlama kurallarına göre gerçekleştirmektedir.

5018 sayılı Kanununun 49'uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

*“Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.*

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

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

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

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

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

Bu amacın gerçekleştirilmesi için; işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi ile

birlikte muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan mali tabloların belirlenen sürelerde yönetim ve ilgililerin bilgisine sunulması gerekmektedir.

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

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu muhasebe hizmetleri merkezde Merkez Saymanlık Müdürlüğü, taşrada ise defterdarlıklar tarafından yürütülmektedir.

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

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

### **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

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

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

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

Denetim, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla; kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla tasarlanmıştır. Kamu zararı iddialarına ilişkin hususlara bu raporda değil yargılamaya esas raporda yer verilmektedir.

Kamu Hastaneleri Kurumu mali işlemlerini, 5018 sayılı Kanun'un 49 ve 80' inci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenen esaslara uygun olarak raporlamak zorunda olup, denetim, mali tablolar dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

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.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a 8/12/2013 tarih ve 28845 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklik ile eklenen geçici madde ile kurumsal mali tabloların Sayıştaya gönderilmesi 2013, 2014 ve 2015 yıllarını kapsamak üzere 2016 yılına kadar üç yıl

ötelenmiş iken, Maliye Bakanlığınca kamu idarelerine ait mali tabloların düzenlenebilmesine esas olmak üzere Say2000i muhasebe otomasyon programı ve muhasebe yönetmeliklerinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde ilk defa 2015 yılı sonu itibarıyla kamu idaresi mali tablolarının sunulabilmesi zemini hazırlanmış ve KBS üzerinden kamu idarelerine sunulmaya başlanmıştır.

Bu kapsamda, Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesine göre hesap dönemi sonunda verilecek olan cetvel ve mali tablolardan daha önce sunulabilen bütçe giderleri ve ödenekler tablosu ve taşınır kesin hesap cetveli ile taşınır hesabı icmal cetveline ilave olarak;

- Geçici ve kesin mizan,
  - Bilanço,
  - Bütçe gelirleri ekonomik sınıflandırması tablosu,
  - Faaliyet sonuçları tablosu
- kurumsal bazda Sayıştaya gönderilmiştir.

6085 sayılı Kanun uyarınca kamu idaresi esasına göre denetim yapılabilmesi ve denetim görüşü verilebilmesi için, anılan Usul ve Esaslar'ın 5'inci maddesinde belirtilen yıl sonu kamu idaresi mali rapor ve tablolarının; kamu idaresince muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü birimlerden alınacak kayıtlarla ve gerektiğinde envanter işlemleri de yapılarak kamu idaresinin varlık ve yükümlülükleri ile mali yıla ilişkin faaliyet sonuçlarının Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen standartlarda sunulması gerekmektedir.

Kamu idareleri, KBS üzerinden alınan verileri kendi kayıtları ile teyit ederek tasarrufu altındaki varlık ve yükümlülükleri ile mali yıla ilişkin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgileri, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde belirlenen raporlama esaslarına uygun olarak hazırlaması gerekirken kamu idaresi bazında ilk defa mali tablo düzenlenmesi ve 2015 yılının geçiş süreci olması sebebiyle sadece KBS üzerinden alınan mali tabloları sunmuştur.

Birimlere ait faaliyet sonuçları konsolide edilmeden birleştirildiği için bilançoda, aynı anda olumlu ve olumsuz faaliyet sonucu ortaya çıkmaktadır. Farklı muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilen işlemler yıl sonu itibarıyla konsolide edilemediğinden, verilen tablolar farklı birimlerce hazırlanan veri setlerinin alt alta toplamlarından oluşmaktadır. Bu nedenle yukarıda Sayıştaya verildiği belirtilen tablolar, farklı muhasebe birimlerince oluşturulan yevmiye kayıtlarının bir araya getirilmiş halidir.

Denetim çalışmaları, bu çerçevede hazırlanan mali tablolarla birlikte Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü muhasebe birimlerindeki cetvel, belgeler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarına esas belgeler ve bunlara dayanak oluşturan ilgili harcama birimleri arşivlerinde muhafaza edilen kanıtlayıcı belgeler esas alınarak bu belgelerin tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluğu açısından yürütülmüştür.



## 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Kuruma Başka Kamu İdarelerinden Tahsis Edilen Taşınmazların Mali Tablolarda İzlenmemesi**

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

Kamu idarelerine ait taşınmazların tapu kayıtlarına ne şekilde tescil edeceği 5018 sayılı Kanun’un 45’inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun’da, “... Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin edindiği taşınmazlar Hazine adına, ... tapu sicilinde tescil olunur. Hazine adına tescil edilen taşınmazlar Maliye Bakanlığı tarafından yönetilir.” Denilmektedir. Kanun’un 44’üncü maddesinde ise genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait taşınır ve taşınmazların kayıt işlemlerine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanun’un 44 ve 45’inci maddelerine dayanılarak çıkarılan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmeliğin, “Kayıt şekli” başlıklı 7’inci maddesinde, kamu idarelerinin mülkiyetleri, yönetimleri altında olan taşınmazlar ile kendilerine tahsisli bulunan taşınmazların kaydedilme usulleri ile kayıt sırasında kullanılacak formlar belirlenmiştir. Yönetmelik’in 7/1/g bendine göre, “d) Tapu kütüğünde üçüncü kişiler adına tescilli veya diğer kamu idarelerinin yönetiminde olmakla birlikte irtifak hakkı tesisi, tahsis, kiralama, kullanma izni verilmesi gibi yollarla kullanım hakkı kendilerine verilen taşınmazların kaydını Ek 6’daki “Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formu’nda” yer alan bilgileri içerecek şekilde bilgisayarda veya deftere yazılması gerektiği düzenlenmiştir. Aynı yönetmeliğin, 6’ncı maddesinde ayrıca, kamu idarelerinin taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleriyle görevli birimlerince hazırlanan bu formların en geç yedi gün içinde muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine gönderileceği düzenlenmiştir.

Kuruma bağlı sağlık tesislerine farklı kamu idarelerinden tahsis edilen çok sayıda taşınmaz bulunmaktadır. Yapılan denetimlerde, Kurumun yönetiminde veya kullanımında bulunan bu taşınmazların Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik

hükümlerine uygun şekilde kayıt ve takibinin yapılmadığı görülmüştür. Kendilerinden veri ve bilgi alınan sağlık tesislerinin bir kısmının, mezkur yönetmeliğin 7/1/d fıkrası gereği düzenlenmesi gereken Ek 6'daki "Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formu" nu doldurmadığı tespit edilmiştir. Sağlık tesislerinde, üçüncü şahıslardan kiralanmış taşınmazlara ilişkin kayıtlar mevcut olmakla beraber, çoğu sağlık tesisinde, başka kamu idarelerinden Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna tahsis edilen taşınmazlara ilişkin bir kaydın olmadığı görülmüştür.

23/12/2014 tarih ve 29214 sayılı Resmi Gazete yayımlanan Genel Muhasebe Yönetmeliği ile 27.12.2014 tarih ve 29218 Sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde taşınmaz malların muhasebe kaydıyla ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 130, 131 ve 132' nci maddeleri ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 170, 172, 174, 176 ve 186' ncı maddelerindeki değişikliklerle, "250-Arazi ve Arsalar Hesabı", "251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı" ve "252-Binalar Hesabı"nın detayında kamu idarelerine tahsisli olan taşınmazların izlenebilmesi amacıyla "03-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" şeklinde alt kod eklenmiş, 27/12/2014 tarihli ve 29218 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 41 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü (Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları) Genel Tebliği'nde yardımcı hesaplar belirlenmiş ve bu yardımcı hesaplar merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planına eklenmiştir.

Kuruma ait mali tablolar üzerinde yapılan incelemede, 252 Binalar Hesabında 7.947.288,73-TL tahsisli taşınmaz, 15.632.963,38-TL ise kurum mülkiyetinde taşınmaz olduğu görülmektedir. Genel bütçeli bir kamu idaresi olan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun 5018 sayılı Kanun'un 45'inci maddesi gereği, kendi adına bir taşınmazının bulunması mümkün değildir. Kuruma bağlı Sağlık Tesisleri Daire Başkanlığının güncel rakamlarına göre, kurumun 708 sağlık tesisi ve bu tesislerin bünyesinde de çok sayıda taşınmazı bulunmaktadır. Bunların çoğu, mülkiyeti Hazine'ye ait olmakla beraber, sağlık hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla kuruma tahsis edilmiş taşınmazlardır. Bu nedenle, Genel Yönetim ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmelikleri gereği, kurum mali tablolarında "252.03 Tahsisli Kullanılan Binalar" alt kodunda yer almalıdır. Ancak, mali tablodaki tahsisli taşınmazın yalnızca 7.947.288,73-TL olduğu dikkate alındığında, tahsisli taşınmazların önemli kısmının mali tablolara yansımadağı anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin (g) bendinde, tanımı yapılan kamu kaynakları arasında kurumların kullanımında ve yönetiminde bulunan taşınır ve taşınmaz mallar da yer almaktadır. Kanun'un "hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesi uyarınca, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, kullanımından sorumlulukları olduğu gibi taşınmaz malların da tam ve doğru şekilde kaydından ve raporlanmasından dolayı sorumlulukları bulunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un temelini oluşturan saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereğince, Kurumun yönetim ve kullanımında bulunan taşınmazların, harcama birimleri tarafından Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ile Muhasebe Yönetmeliklerine uygun olarak ilgili formlara kaydedilmesi ve bunların muhasebe birimine ve mali hizmetler birimine gönderilmesi, yapılacak muhasebe kayıtlarıyla taşınmazların mali tablolarda tam ve doğru şekilde izlenebilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** yılsonuna kadar konunun, Mali Hizmetler Birimince, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yatırım Takip ve İzleme Daire Başkanlığı ve Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanlığı ile koordineli olarak takip edileceği, "Sınırlı Aynî Haklar ile Kişisel Haklar ve Tahsis Formu"nun bilişim sistemleri marifetiyle doldurularak, muhasebeleştirme işlemlerinin web ortamında takip edileceği belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** kurum mali tablolarının tam, doğru ve güvenilir veri sunabilmesi için kurumun mülkiyetinde olduğu gibi kullanımında bulunan taşınmazların da mali tablolarda ve kurum kayıtlarında izlenmesi gerekmektedir.

## **6. DENETİM GÖRÜŞÜ**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2015 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve "Denetimin Amacı Yöntemi ve Kapsamı" bölümünde açıklanan çerçevede ekte sunulan mali rapor ve tablolarının "Denetimin Görüşünün Dayanakları" bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı "252 Binalar Hesabı" hariç doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Kamu İhale Kanunu Kapsamında ve Kadrolu Çalışan İşçilere Kıdem Tazminatı İçin Karşılık Ayrılmaması**

Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde; hem kadrolu çalışan işçiler için hem de 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında çalışan işçi personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı bu sebeple idarenin mali tablolarında 372 ve 472 nolu kıdem tazminatı karşılığı hesaplarının yer almadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmelik'inin 290'ıncı ve 294'üncü maddelerinde, borç ve gider karşılıkları hesap grubu oluşturulmuştur. Söz konusu maddelerde özetle;

-Borç ve gider karşılıkları hesap grubunun, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak, tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlenmesi için kullanılacağı,

-Bu grupta yer alan hesaplarda kayıtlı karşılık tutarlarından dönem sonlarında vadeleri bir yılın altına inenlerin, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki ilgili karşılık hesaplarına aktarılacağı,

belirtilmektedir.

Ayrıca kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmaması ve bu sebeple mali tablolarda bu karşılıklara ilişkin hesapların yer almaması muhasebenin temel ilkelerinden olan ve Genel Yönetim Muhasebe Yönetmelik'inin 5'inci maddesinde zikredilen "ihtiyatlılık" ve "tam açıklama" ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir. Zira mevcut uygulamada kıdem tazminatına müstahak olacak şekilde işten ayrılması söz konusu olabilecek personele ödenecek tazminatlar için bir karşılık ayrılmamakta, idare ödenmesi muhtemel bir yükümlülük için hazırlıksız durumda bulunmaktadır. Ayrıca 372 ve 472 numaralı hesaplar kullanılmadığı için kurum mali tabloları eksik bilgi üretmekte; mali tablolar, bu tabloların kullanıcılarının doğru karar verebilmelerini sağlayacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmamaktadır.

Sonuç olarak, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'inci maddesinin birinci

fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen işçiler ile kadrolu çalışan işçiler için faaliyet döneminde tahakkuk eden kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması ve 372 ve 472 nolu hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekir.

***Kamu idaresi cevabında;*** yıl sonuna kadar Mali Hizmetler Birimince, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, İnsan Kaynakları Başkan Yardımcılığı ve Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanlığı ile koordineli olarak işlem tesis edilecek olup ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen işçiler ile kadrolu çalışan işçiler için faaliyet döneminde tahakkuk eden kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması ve 372 ve 472 nolu hesaplarda muhasebeleştirilmesi sağlanacaktır, denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak; 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen işçiler ile kadrolu çalışan işçiler için faaliyet döneminde tahakkuk eden kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması ve 372 ve 472 nolu hesaplarda muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır.

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

Kamu idaresi bünyesinde farklı adlar altında faaliyet göstermekte olan sosyal tesislerin mali işlemlerinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa uygun biçimde yürütülmesi ve raporlanması gerekir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde 41 adet kreş ve 1 adet yemekhane olmak üzere toplamda 42 adet sosyal tesis faaliyet göstermektedir. Bu sosyal tesislerden 41 adet kreş muhasebe sistemi açısından işletme hesabı esasına tabi iken, 1 adet yemekhane bilanço esasına tabidir. Söz konusu tesislerden kreşler 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 191'inci maddesinde belirtilen “*Devlet memurları için lüzum ve ihtiyaç görülen yerlerde çocuk bakımevi ve sosyal tesisler kurulabilir.*” hükmüne dayanılarak kurulmuşlardır. Aynı maddede bunların kuruluş ve işletme esas ve usullerinin Devlet Personel Başkanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca birlikte hazırlanacak genel yönetmelikle belirlenmesi hükme bağlanmış ve bu hükme istinaden 08.12.1987 tarih ve 19658 sayılı Resmi Gazetede

yayımlanarak yürürlüğe giren “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca Açılacak Çocuk Bakım Evleri Hakkında Yönetmelik” yürürlüğe girmiştir. Yemekhaneler ise yine 657 sayılı Kanunun 212’nci maddesinde yer alan “*Devlet memurlarının hangi hallerde yiyecek yardımından ne şekilde faydalanacakları ve bu yardımın uygulanması ile ilgili esaslar Maliye Bakanlığı ile Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığının birlikte hazırlayacakları bir yönetmelik ile tesbit olunur.*” hükmüne istinaden kurulmuşlardır.

Yukarıda bahsi geçen sosyal tesisler genel olarak faaliyetleri ile muhasebe iş ve işlemlerini 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK’nın 10’uncu ve 11’inci maddelerinin “o” bentleri hükümlerine dayanılarak çıkarılan ve 30.12.2005 tarih ve 26039 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanarak yürürlüğe giren “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” ile Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğler çerçevesinde yürütmektedirler. Ancak, mevcut durumda sosyal tesislerin faaliyetlerinin 5018 sayılı Kanunda belirtilen temel çerçeve ile uyumsuz olduğu anlaşılmaktadır.

Sosyal tesislerin gelirini oluşturan tarifeler belirtilen tebliğler çerçevesinde belirlenmekte, gelir ve giderleri ile bunlara ilişkin belgeleri kamu idaresi muhasebe belgeleri ve bütçelerinden ayrı tutulmaktadır. Bu tesislerin işletme giderleri için bağlı oldukları kurum ve kuruluşların bütçelerinden herhangi bir katkıda bulunulmaması esastır. Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğine göre ise, sosyal tesisler adına kamu idaresi hesaplarından ayrı olarak kamu ve özel bankalarda hesap açtırılabilmektedir. Bu düzenlemelere göre söz konusu tesisler kamu idaresi bünyesinde olup hesap bakımından ayrı tutulduğundan yıl sonunda karlarının ne yapılacağı veya kamu idaresince de karşılanamayan zararlarının ne şekilde finanse edileceği belirsizdir. Sosyal tesisler adına açılan banka hesapları muhasebe birimlerinden ayrı tutulmakta ve yılsonu bakiyeleri kamu idaresi hesaplarına aktarılmamakta, bu hesaplar içerisinde görünmemektedir.

Diğer taraftan, sosyal tesislere ilişkin söz konusu düzenlemelerde, muhasebe işlemlerinin yürütülmesinden ve kayıtlara alınmasından, muhasebe görevlisinin sorumlu olduğu; hesapların mali yıl esasına göre tutulacağı; kapsama dahil her bir sosyal tesisin raporlama birimi olduğu ve kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı sosyal tesislerin mali raporlarının bu kurumların merkezinde konsolide edilip belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığına gönderileceği belirtilmektedir. Halbuki, 5018 sayılı Kanunun 61 ve 62’nci

maddesinde muhasebe hizmeti, muhasebe yetkilisi, muhasebe yetkilisi mutemedi ve bu görevlere atanacakların taşınması gereken şartlar belirtilmiş olup, Kanunda “muhasebe görevlisi” adı altında bir görev tanımlanmamıştır. Dolayısıyla, sosyal tesislerde muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişiler, 5018 sayılı Kanundaki muhasebe yetkilisinin taşınması gereken şartları taşımamaktadırlar.

2015 yılına ilişkin Kurumdan alınan Konsolide Gelir-Gider Tablosu incelendiğinde; 7.456.504,10 TL gelire karşılık, 7.386.232,31 TL gider yapıldığı, dolayısıyla 70.271,79 TL kar elde edildiği anlaşılmaktadır. 42 sosyal tesisin 25’inin kar ile çalıştığı, 17’sinin zarar ettiği görülmektedir.

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

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını ifade ederek, bu çerçevede; sosyal tesislerin sayı ve statüsü ile tüzel kişilik ve mali hukuk yapılanmasını netleştireceklerini, tüm iş ve işlemlerin tanımlanan mevzuatlara göre uygulanmasını sağlayacaklarını bu açıdan yılsonuna kadar Kurum Mali Hizmetler Birimince, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Destek Hizmetleri Başkan Yardımcılığı ve Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanlığı ile koordineli olarak işlem tesis edeceklerini ve 5018 sayılı Kanuna uygun olarak gerekli düzenlemelerin yapılması için sosyal tesis kurulan ve kuracak olan birliklere izleyecekleri yol hakkında rehberler oluşturularak eğitim desteği sağlayacaklarını belirtmişlerdir.

Ayrıca, yılsonuna kadar sosyal tesis faaliyetlerinin bağlı oldukları kamu idaresine ait mali tablolarda gösterilebilmesi için Maliye Bakanlığı ile çalışıp 5018 sayılı Kanuna uygun olarak gerekli düzenlemelerin yapılmasının sağlanacağını ifade etmişlerdir.

***Sonuç olarak*** sosyal tesislerin kamu idaresi bünyesinde olmakla birlikte hesabının ayrı tutulması, yıl sonu karlarının ne yapılacağı veya kamu idaresince karşılanamayan zararlarının ne şekilde finanse edileceğinin belirsizliği; yine bu tesisler adına açılan banka hesaplarının muhasebe birimlerinden ayrı tutulması ve yıl sonu bakiyelerinin kamu idaresi hesaplarına aktarılmaması; 5018 sayılı Kanununun 61 ve 62’nci maddelerindeki muhasebe hizmeti ve bu hizmete ilişkin sorumluluk ve diğer tanımlamaların varlığı karşısında sosyal tesislere ilişkin

bazı alt düzenlemelerde 5018 sayılı Kanun ile bağdaşmayan hükümlere yer verilmesi (muhasabe işlemlerinin yürütülmesinden ve kayıtlara alınmasından, muhasabe görevlisinin sorumlu olması, kapsama dahil her bir sosyal tesisin raporlama birimi olarak tanımlanması ve bu tesislerin mali raporlarının bağlı olunan kurumların merkezinde konsolide edilip belirlenen sürelerde Maliye Bakanlığına gönderilmesi vb.) karşısında; kamu idaresi bünyesinde farklı adlar altında faaliyet göstermekte olan sosyal tesislerin mali işlemlerinin kamu idaresine ait mali tablolarda gösterilmesi ve böylece kurum hesaplarının 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa uygun biçimde yürütülmesi ve raporlanmasının sağlanması amacıyla, sosyal tesislere ilişkin gerekli düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.



## 8. EKLER

## Ek 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları

TABLO 1.12 BİLANÇO					
Kurum	Kodu	:	15.75		
Adı :TÜRKİYE KAMU ASTANELERİ KURUMU					
AKTİF HESAPLAR			N Yılı 2015	PASİF HESAPLAR	
1 DÖNEN VARLIKLAR				3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
	<b>10 HAZİR DEĞERLER</b>		<b>1.743.711,89</b>		<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>
	102 BANKA HESABI		3.596.926,59		320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI
	103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)		-1.857.654,17		323 BÜTÇELEŞTİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI
	104 PROJE ÖZEL HESABI		4.439,47		325 NAKIT TALEP VE TAHSİSLERİ HESABI
	<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>		<b>55.849,25</b>		<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>
	120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI		51.157,82		330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI
	126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		4.691,43		333 EMANETLER HESABI
	<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>		<b>6.300.789,20</b>		<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>
	140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI		6.300.789,20		361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI
	<b>15 STOKLAR</b>		<b>24.151.175,09</b>		362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TA
	150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		24.151.175,09		<b>39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>
	<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>		<b>389.108.801,62</b>		397 SAYIM FAZLALARI HESABI
	162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI		389.108.801,62		<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>			<b>5.050.137.294,81</b>		<b>50 NET DEĞER</b>
	<b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>		<b>4.811.364.793,95</b>		500 NET DEĞER HESABI
	242 DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER H		4.811.364.793,95		<b>51 DEĞER HAREKETLERİ</b>
	<b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		<b>238.127.188,09</b>		519 DEĞER HAREKETLERİ SONUÇ HESABI
	250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI		1.149,60		<b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET</b>
					<b>200.840,70</b>

						SONUÇLARI	
	251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI 252 BİNALAR HESABI	18.880,00	23.580.252,11			570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	200.840,70
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		2.522.118.571,25			<b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-8.666.162.188,45</b>
	254 TAŞITLAR HESABI	76.548.939,15				580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI (	-8.666.162.188,45
	255 DEMİRBAŞLAR HESABI 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	921.221.477,13	-			<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-9.575.542.612,12</b>
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	55.279.233,28				590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	1.790.462,72
	<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>0,00</b>				591 DÖNEM OLUMSUZ FAALİYET SONUCU HESABI (-)	-9.577.333.074,84
	260 HAKLAR HESABI	746.489,14					
	267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	923.066,50					
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-1.669.555,64					
	<b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>645.312,77</b>					
	294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	126.104.593,68					
	299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-125.459.280,91					
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>5.471.497.621,86</b>					<b>PASİF TOPLAMI 5.471.497.621,86</b>	

Bilanço Dipnotları :							
902 BÜTÇE ÖDENEK HAREKETLERİ HESABI	-4.318,92						
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	48.795.489,94						
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	48.795.489,94						
920 GİDER TAAHHÜTLERİ	48.169.579,64						

HESABI						
921 GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	48.169.579,64					
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	308.587.293,18					
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	308.587.293,18					

TABLO 1.13 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 15.75

Adı : TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU

Yılı : 2015

Ekonomik Kodlar			GİDERİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik Kodlar			GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
630			<b>GİDERLER HESABI</b>	10.993.529.915,88	600		<b>GELİRLER HESABI</b>	1.417.987.303,76	
630	01		<b>Personel Giderleri</b>	7.765.039.905,24	600	<b>01</b>	<b>Vergi Gelirleri</b>	<b>917.407.802,14</b>	
630	01	01	Memurlar	6.900.502.609,36	600	01	01	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	844.950.123,99
630	01	02	Sözleşmeli Personel	721.614.227,78	600	01	02	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	986,50
630	01	03	İşçiler	95.913.361,00	600	01	03	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	4.930.575,34
630	01	04	Geçici Personel	46.781.690,22	600	01	05	Damga Vergisi	66.974.644,76
630	01	05	Diğer Personel	228.016,88	600	01	06	Harçlar	550.459,44
630	02		<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>	1.769.626.420,66	600	01	09	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	1.012,11
630	02	01	Memurlar	1.676.254.451,87	600	<b>03</b>	<b>Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri</b>	<b>203.881.885,20</b>	
630	02	02	Sözleşmeli Personel	71.013.817,79	600	03	01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	390.192,40
630	02	03	İşçiler	16.220.191,07	600	03	02	Malların kullanma veya faaliyette bulunma izni ge	675,15
630	02	04	Geçici Personel	5.923.389,15	600	03	04	Kurumlar Hasılatı	1.066,13
630	02	05	Diğer Personel	1.847,53	600	03	05	Kurumlar Karları	199.902.885,32
630	02	99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları	212.723,25	600	03	06	Kira Gelirleri	3.585.816,20
630	03		<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	311.260.373,40	600	03	09	Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	1.250,00
630	03	01	Üretime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	1.656,83	600	<b>04</b>	<b>Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler</b>	<b>67.170.217,51</b>	
630	03	02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	30.760.947,53	600	04	01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	206.600,21
630	03	03	Yolluklar	67.118.603,04	600	04	02	Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan	2.042.346,41

T.C. Sayıştay Başkanlığı

630	03	04	Görev Giderleri	27.288.295,85	600	04	03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	21.448.579,79
630	03	05	Hizmet Alımları	13.983.475,44	600	04	04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışla	43.472.691,10
630	03	06	Temsil ve Tanıtma Giderleri	100.215,45	600	05		<b>Diğer Gelirler</b>	<b>200.696.324,21</b>
630	03	07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım	121.160,58	600	05	01	Faiz Gelirleri	548.575,26
630	03	08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Giderleri	242.792,80	600	05	02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	3.930.892,60
630	03	09	Tedavi ve Cenaze Giderleri	171.643.225,88	600	05	03	Para Cezaları	2.637.897,75
630	05		<b>Cari Transferler</b>	<b>23.505.327,37</b>	600	05	09	Diğer Çeşitli Gelirler	193.578.958,60
630	05	03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Transferler	530.000,00	600	11		<b>Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri</b>	<b>67.203,50</b>
630	05	06	Yurtdışıma Yapılan Transferler	22.975.327,37	600	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumlu Kur	4.087,03
630	07		<b>Sermaye Transferleri</b>	<b>879.590,89</b>	600	11	08	Kur Değişikliği Dışındaki Değ.ve Mik. Değişiml. Kaynak. Gelir	8.811,17
630	07	01	Yurtiçi Sermaye Transferleri	879.590,89	600	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	54.305,30
630	11		<b>Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri</b>	<b>53.644,61</b>	600	25		<b>Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Olmayan VEİEd Gel</b>	<b>28.763.871,20</b>
630	11	01	Döviz Mevcudunun Değerlenmesinde Oluşan Olumsuz Ku	2.262,19	600	25	01	Gen BütKap Kamu İd Bedelsiz Olarak Al Mali Olmayan VEİEd Gel	16.214.229,28
630	11	99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	51.382,42	600	25	02	Özel BütKap Kamu İd Bedelsiz Ol Al Mali Olmayan VEİEd Gel	9.973.727,65

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

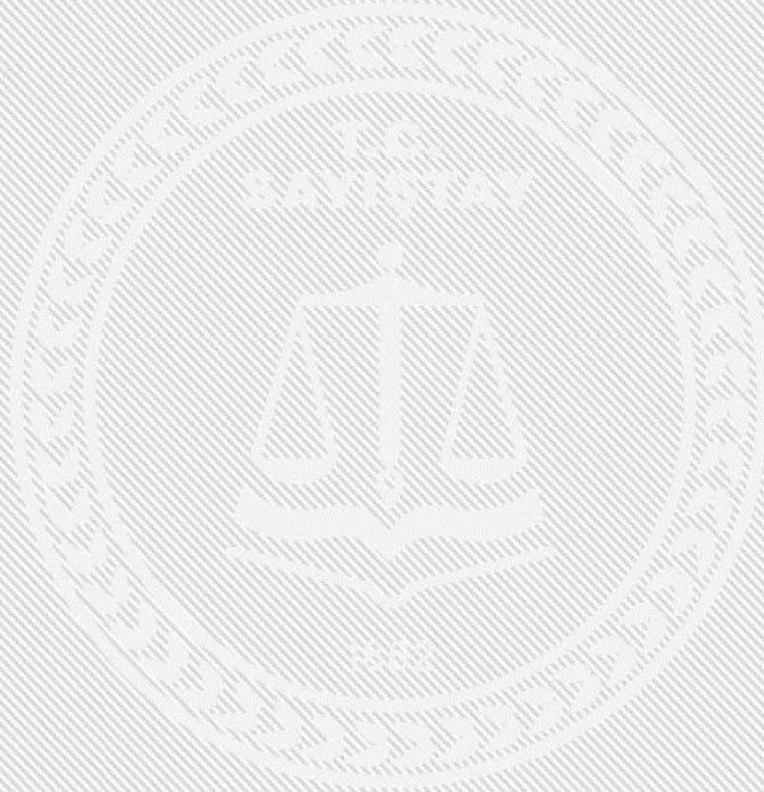
<http://www.sayistay.gov.tr>



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

**2015 YILI**

**DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**







## İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	27
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	29
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	29
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	29
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	31
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	48
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	50
8.	EKLER.....	104



## KISALTMALAR

- DMS : Devlet Muhasebe Standartları  
GSS : Genel Sağlık Sigortası  
GVK : Gelir Vergisi Kanunu  
HBYS : Hastane Bilgi Yönetim Sistemi  
KHK : Kanun Hükmünde Kararname  
KMYKK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu  
KVYK : Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar  
MKYS : Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi  
SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu  
SUT : Sağlık Uygulama Tebliği  
TDMS : Tek Düzen Muhasebe Sistemi  
TKHK : Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu  
ÜFE : Üretici Fiyatları Endeksi



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

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

Kurum tarafından verilen yevmiye defteri kayıtları ile diğer tablo ve defterlerden elde edilen mali bilgilere göre 2015 yılı giderler toplamı 24.035.113.568,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Maliyet hesaplarına göre giderlerin 20.153.804.177,00 TL'lik kısmını Hizmet Üretim Giderleri, 3.881.309.391,00 TL'lik kısmını ise Genel Yönetim Giderleri oluşturmaktadır. Genel Yönetim Giderlerinin 1.575.243.113,00 TL'lik kısmı Personel Giderleri, 1.560.287.740,00 TL'si ise paylardan (Hazine, Merkez, SHÇEK vb) oluşmaktadır.

Hizmet Üretim Giderlerinin, 6.315.008.508,00 TL'lik kısmını Laboratuvar Hizmet Alımı, Yemek Hizmet Alımı, Tıbbi Atık Hizmet Alımı, Görüntüleme Hizmet Alımı gibi giderlerin oluşturduğu Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri; 5.237.771.997,00 TL'lik kısmını Medikal Malzemeler, Kırtasiye Malzemeleri, Laboratuvar Malzemeleri gibi malzemelere ilişkin giderleri ihtiva eden İlk Madde ve Malzeme Giderleri; 7.867.332.530,00 TL'lik kısmını Ek Ödeme Giderleri (Sağlık ve diğer tüm personelin ek ödemeleri); 733.691.142,00 TL'lik kısmını ise Diğer Çeşitli Giderler oluşturmaktadır.

Toplam Brüt Gelirler 23.903.529.603,00 TL olup, bu tutarın 23.418.323.920,00 TL'lik kısmı Brüt Satış Gelirleri, 232.328.195,00 TL'lik kısmı Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar, 252.877.488,00 TL'lik kısmı ise Diğer Faaliyetlerden Olağandışı Gelir ve Karlarından oluşmaktadır.

Suriye'den ülkemize sığınan mültecilere verilen sağlık hizmetlerinin toplam bedeli 550.670.676,00 TL'dir. Bunun 358.999.911,00 TL'si Afet ve Acil Durum Başkanlığı tarafından kuruma ödenmiş olup, dönem sonunda 191.670.765,00 TL alacak bakiyesi mevcuttur.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



## 5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

### **BULGU 1: Kurum Mali Tablolarında Tespit Edilen Diğer Hatalı Muhasebe Uygulamaları**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2015 yılı konsolide mali tablolarının incelenmesi sonucu aşağıda ayrıntısı yer alan hatalı muhasebe uygulamaları görülmüştür.

- 112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları alt hesabında kayıtlı tahvil bulunmamasına karşın 642.01 Devlet Tahvili Faizleri Hesabının 100.050,00 TL bakiye verdiği görülmüştür.

- 642.04 Mevduattan Alınan Faiz Gelirleri Hesabında izlenmesi gereken 3.229.832 TL mevduat faizinin yanlış alt hesap olarak 642.09 Diğer Faiz Gelirleri Hesabında izlendiği görülmüştür.

- 602.06 İşletmeler Arası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabında izlenmesi gereken 224.241,00 TL'nin yanlış alt hesap olarak 602.01 Yurtdışından Alınan Bağış ve Yardımlar hesabına kaydedildiği görülmüştür.

- 182.02 AFAD Protokolü Kapsamında Üniversitelerden Hizmet Alım Giderleri ve 182.03 AFAD Protokolü Kapsamında Özel Hastanelerden Alınan Hizmet Alım Giderleri Hesaplarının 400.000,00 TL borç bakiyesi verdiği tespit edilmiştir. 182 Hesabının borç bakiyesi vermesi, ilgili sağlık tesislerinin 61-Satış İndirimleri hesap grubunu kullanmadığı, sonuç olarak kendisinin üretmediği bir gelir ile 60-Brüt Satışlar Hesabını artırdığını göstermektedir.

- Kuruma bağlı sağlık tesisleri Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği (SAYI:1) ekinde yer alan amortisman süresi, yöntemi ve oranlarını uygulamaktadırlar. Söz konusu Tebliğ ekinde göre tutarına bakılmaksızın 256,260,263,264,267,271 ve 277 no.lu hesaplarda kayıtlı her bir varlık için amortisman oranı %100 olarak uygulanacaktır.

- Kurum mali tabloları incelendiğinde 268 Birikmiş Amortismanlar (-) Hesabının alt hesap kodlarında yanlış kayıtlar yapıldığı görülmüştür. şöyle ki 267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap bakiyesinin 59.584.662,00 TL olmasına karşın 268.07 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanı hesap bakiyesinin 57.720.225,00 TL olduğu yani

1.864.437,00 TL eksik amortisman ayrıldığı; ayrıca 260. Haklar Hesabı bakiyesinde 6.321.719,00 TL olduğu halde 268.01 Haklar Amortismanı hesap bakiyesinin kayıtlı haklar tutarından 1.864.437,00 TL fazla olarak 8.186.155,00 TL olduğu görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin muhasebe işlemlerine ilişkin temel ilkeleri gereğince Kuruma bağlı sağlık tesislerinin tüm işlemlerini doğru hesaplara kaydetmesi ve Kurum konsolide mali tablolarına bu işlemlerin tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** gelir hesaplarının alt hesaplarına yapılan hatalı kayıtlar ile ilgili Birliklere bilgilendirme yazısı yazılacağı ve hatalı muhasebe kayıtlarının tekrar yapılmasının önleneceğini, tüm Birliklere 2015 yılı yılsonu işlemlerine esas olmak üzere 12.11.2015 tarihli ve 78004154-010.06.01-E.989 sayılı genel yazı yazılarak 182 hesabın 61'li hesap ile kapatılması talimatı verildiği, ancak, üniversite ve özel sağlık tesislerinden alınan sağlık hizmetleri karşılığında kayıt yapılan 182 hesaplar bir sonraki yıla devir ettirildiği, bu sağlık tesislerinin tespit edilerek 2016 yılına devir ettirilen 182 hesapların 61 no.lu hesaplar ile kapatıldığı, ayrıca, bazı sağlık tesislerinin 267, 268.07, 260 ve 268.01 hesabın alt hesaplarında yapılan hatalı kayıtların tamamının düzeltiltiği,

Yılsonuna kadar bir daha bu tür hatalı kayıtlara meydan verilmemesi için tüm Birliklere genel yazı yazılarak gerekli bilgilendirme, uyarı ve ikazların yapılacağı, ayrıca TDMS sisteminde önleyici ve hatalı işlem yapmayı engelleyici yazılımsal düzenleme yapılacağı, ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin muhasebe işlemlerine ilişkin temel ilkeleri gereğince Kuruma bağlı sağlık tesislerinin tüm işlemlerini doğru hesaplara kaydetmesi ve Kurum konsolide mali tablolarına bu işlemlerin tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Mevduattan Alınan Faiz Gelirlerinin Kayıt ve Muhasebeleştirilmesindeki Uygulama Hataları**

Kuruma bağlı sağlık tesislerinin tasarrufları altındaki mevduatlarını vadeli hesaplarda değerlendirmek suretiyle elde ettikleri faiz gelirlerinden bankaca yapılan stopaj kesintisinin esas faaliyet konusu giderler ile ilişkilendirildiği, bazı sağlık tesislerinin ise elde ettiği faiz

gelirlerini net tutarlar üzerinden muhasebeleştirdiği görülmüştür.

### **1. Mevduat Faizi Gelirinden Yapılan Gelir Vergisi Stopajının İşletmenin Esas Faaliyet Konusu Giderleri İle İlişkilendirilmesi**

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, döner sermayeli kuruluşlarca bankaya yatırılan mevduata yürütülen faizlerden yapılan tevkifatların vergi mükellefi olan işletmelerde 193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabında, diğer işletmelerde ise “61 Satış İndirimleri” hesap grubunun ilgili hesabında takip edilmesini öngörmüştür.

Kuruma bağlı sağlık tesisleri vergi mükellefi olmadıkları için bankalarca yapılan stopajın ilgili Yönetmelik hükmü gereği 612. Diğer İndirimler Hesabında izlendiği görülmüştür.

Ancak bu nitelikteki bir işlemin 612. Diğer İndirimler Hesabında izlenmesi muhasebenin temel mantığına aykırılık teşkil etmektedir. Zira mezkûr Yönetmeliğin 396’ncı maddesinde “61 Satış İndirimleri” hesap grubunun; net satış hasılatının tespit edilebilmesi için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerlerin izlenmesi için kullanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca bu hesap grubu içerisinde yer alan “612 Diğer İndirimler Hesabı”nın da; işletme tarafından, alıcı hesabına malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile Katma Değer Vergisi hariç satış vergileri, fonlar ve benzerlerinin izlenmesi için kullanılması gerektiği Yönetmelik hükmünden anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 61 hesap grubu, sağlık tesislerinin esas faaliyet konusu ile ilgili olan mal/hizmet satışlarından yapılan indirimler ile ilgili bir hesap grubudur.

Kurumun mevduat faiz gelirleri üzerinden yapılan vergi ve fon payı kesintilerini “65 Hesap Grubu” yerine “61 Hesap Grubu” üzerinden raporlamasına Yönetmelikteki hatalı hükmün sebep olduğu anlaşılmıştır. Bu hatalı uygulamayı düzeltmek ve mevduat faiz gelirleri

üzerinden yapılan vergi ve fon payı kesintilerinin doğru bir şekilde raporlanmasını sağlamak üzere Yönetmelikteki hatalı hükmün kaldırılması gerekmektedir.

## **2. Mevduattan Alınan Faiz Gelirlerinin Net Tutarlar Üzerinden Muhasebeleştirilmesi**

Kuruma bağlı sağlık tesislerinden bazılarının tasarrufu altındaki mevduatlarını vadeli hesaplarda değerlendirmek suretiyle elde ettiği faiz gelirlerini net tutarlar üzerinden muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Gayrisafilik İlkesi" başlıklı 54'üncü maddesinde; "*Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça gayrisafi olarak kaydedilir.*" denilmektedir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, bankalarca tahakkuk ettirilerek banka hesabına aktarılan faiz tutarlarının net değil brüt tutarlar üzerinden hesaplanarak muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

Bu itibarla, Kuruma bağlı sağlık tesislerinden bir kısmının tasarrufu altındaki mali kaynaklarının değerlendirilmesi neticesinde elde ettiği faiz gelirlerini brüt tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekirken net tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmesi sonucu 64 ve 65 hesap gruplarının 4.132.274,00 TL eksik gösterilmesine neden olunmuştur.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını belirterek, faiz gelirlerini brüt tutarlar üzerinden değil de hatalı olarak net tutarlar üzerinden kayıtlarına alan Genel Sekreterliklerin genel yazı ile uyarılacağını; ayrıca, Kurumun, mevduat faiz gelirleri üzerinden yapılan vergi ve fon payı kesintilerini "65 Hesap Grubu" yerine "61 Hesap Grubu" üzerinden raporlamasına Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan hatalı hükmün sebep olduğundan bahisle, hatalı uygulamayı düzeltmek ve mevduat faiz gelirleri üzerinden yapılan vergi ve fon payı kesintilerinin doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınıp raporlanması sağlamak üzere bahsi geçen hususla ilgili Maliye Bakanlığı'nın görüşünün alınması için resmi yazı yazılacağını ve uygun görülmesi halinde Maliye Bakanlığı ile yeni bir düzenleme yapılacağını ve tüm bu hususların yılsonuna kadar tamamlanacağı ifade etmişlerdir.

**Sonuç olarak** Kurumun cevabi yazılarında da kabul edildiği üzere, bankalarca tahakkuk ettirilerek banka hesabına aktarılan faiz tutarlarının Döner Sermayeli İşletmeler

Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Gayrisafilik İlkesi" başlıklı 54'üncü maddesinde ifade edildiği üzere net değil brüt tutarlar üzerinden hesaplanarak muhasebe kayıtlarına alınması ve mevduat faiz gelirleri üzerinden yapılan vergi ve fon payı kesintilerinin "65 Hesap Grubu" yerine "61 Hesap Grubu" üzerinden raporlamasına sebebiyet veren Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ilgili hükmünün değiştirilmesi gerektiği kanaatine varılmıştır.

### **BULGU 3: Kuruma Bağlı Sağlık Tesislerinin Birbirleri Arasındaki Bedelli/Bedelsiz Mal Teslimleriyle Hizmet Alımlarının Hatalı Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması**

Kurumun konsolide mali tabloları üzerinde yapılan incelemede, sağlık tesislerinin kendi aralarındaki bedelli/bedelsiz bazı mal alımları ile bedelsiz hizmet alımlarını yönetmelik hükümlerine ve kurum tarafından yapılan düzenlemelere uygun olarak muhasebeleştirmediği tespit edilmiştir.

#### **Sağlık Tesislerinin Birbirlerinden Satın Aldıkları ya da Birbirlerine Devrettikleri Bedelli Taşınırlara Ait Tutarların Gelir/Gider Hesaplarına Aktarılmaması**

209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun Döner Sermayeli İşletmelerin mali imkanları elverişli olanlarından, mali durumu yetersiz olanlara karşılıksız veya borç olarak kaynak aktarmaya Sağlık Bakanını yetkili kılmıştır. Bakanlık Makamı söz konusu yetkiyi Kurum Başkanlığına devretmiştir.

Kurum Başkanlığının 25.12.2015 tarihli ve 78004145/020-E.1184 sayılı Olur'u ile farklı ve aynı birliklere bağlı sağlık tesislerinin birbirlerinden satın aldıkları bedelli taşınırlara ait tutarların karşılıksız kaynağa dönüştürülmesine karar verilmiştir. Mezkur Olur'da;

- Farklı birliklere ait sağlık tesislerinin birbirlerinden satın aldıkları bedelli taşınırlarla ilgili, taşınırı satan sağlık tesisince satış bedelinin izlendiği, 136.02.01.07 no.lu hesaba kayıtlı tutarlar ile taşınırı satın alan sağlık tesisi tarafından 336.11.01 no.lu hesaba yapılan borç kaydının,

- Aynı birliğe bağlı sağlık tesislerinin birbirlerinden satın aldıkları bedelli taşınırlarla ilgili, taşınırı satan sağlık tesisince satış bedelinin izlendiği 136.02.01.09 no.lu hesaba kayıtlı tutarlar ile taşınırı satın alan sağlık tesisince de 336.11.03 hesaba yapılan borç kaydının,

tamamının 31.12.2015 tarihi itibariyle, taşınırı satan sağlık tesislerinin gider, taşınırı alan sağlık tesislerinin ise gelir kaydı yapmak suretiyle karşılıksız kaynağa dönüştürüleceği düzenlenmiştir.

Kurum mali tablo ve raporlarının incelenmesi neticesinde ilgili gelir/gider hesapları ile kapatılması gereken bu hesapların hatalı olarak bakiye verdiği tespit edilmiştir. Söz konusu hata nedeniyle;

136.02.01.09 Birlik İçi Taşınır Devrinden Doğan Alacaklar Hesabı 159.361,00 TL,  
336.11.01 Kurumlararası Bedelli Taşınır Satışlarından Doğan Borçlar Hesabı 442.312,00 TL,  
336.11.03 Birlik İçi Taşınır Devrinden Doğan Borçlar Hesabı 242.125,00 TL fazla,  
689.05 Kurumlararası Mal ve Malzeme Devrinden Doğan Zararlar Hesabı 1.919.215,00 TL,  
689.06 Diğer Kurumlara Mal ve Malzeme Devrinden Doğan Zararlar Hesabı 159.361,00 TL,  
602.06 İşletmelerarası Bedelsiz Devredilen Mal ve Malzeme Gelirleri Hesabı 684.437,00 TL eksik gözükmektedir.

### **Sağlık Tesislerinin Birbirleri Arasındaki Hizmet Alımlarını İlgili Hesap Kodlarında Takip Etmemesi**

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin muhasebe işlemlerine ilişkin temel ilkeleri ve bilanço ilkeleri gereğince Kuruma bağlı sağlık tesislerinin kendi aralarındaki hizmet alımlarında, hizmeti satan ve alan işletmelerin bu işlemleri kendi mali tablolarında duruma göre alacak veya borç/gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi, Kurum konsolide mali tablolarına bu işlemlerin tam ve doğru şekilde yansıtılması gerekmektedir.

Kurum tarafından, birlikler arası veya birlik içi mal ve hizmet alımlarının muhasebe kaydına ilişkin olarak çıkarılan 19.09.2014 tarihli yazıda, aynı birlik bünyesinde bulunan sağlık tesislerinden birisi diğerinden hizmet satın alması durumunda ise hizmeti satan işletmenin 136.02.01.10 Birlik İçi Hizmet Devrinden Doğan Alacaklar hesabının borcuna, satın alan işletmenin ise 336.11.04 Birlik İçi Hizmet Devrinden Doğan Borçlar hesabının alacağına kaydetmesi gerekmektedir.

Kurumun birlikler arası veya birlik içi mal ve hizmet alımlarının muhasebe kaydına ilişkin 19.09.2014 tarihli yazısından kurumun konsolide mali tablolarında; 136.02.01.10 ile 336.11.04 no.lu hesapların kendi aralarında borç ve alacak toplamlarının (Örneğin; 136.11.10. hesabının borç toplamı ile 336.11.04 hesabının alacak toplamı) birbirine denk, dolayısıyla bu hesap gruplarının borç ve alacak bakiyelerinin de birbirine denk olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu kesin mizanında ilgili hesapların borç ve alacak tutarları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1 :Birlikiçi Hizmet Devrinden Doğan Alacak ve Borçlar

Hesabın İsmi	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Borç Bakiyesi	Alacak Bakiyesi
136.02.01.10 Birlikiçi Hizmet Devr. Doğan Alacaklar	115.960.431	86.389.058	29.571.373	0,00
336.11.04 Birlik İçi Hizmet Dev Doğan Borçlar	91.727.369	113.185.087	0,00	21.457.718

Yukarıdaki hesap dökümlerinden, birlik içi ya da birlikler arası hizmet alım işlemlerinin yönetmelik hükümlerine uygun şekilde muhasebeleştirilmemesi nedeniyle kurum konsolide mali tablolarında; 336.11.04 Birlik İçi Hizmet Devrinden Doğan Borçlar hesabında (29.571.373 -21.457.718) 8.113.656-TL, eksik gözüktüğü anlaşılmaktadır.

Yönetmelik'teki yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler gereğince, kuruma bağlı sağlık tesislerinin kendi aralarındaki mal ve hizmet alımlarında, satan ve alan işletmelerin bu işlemleri doğu hesaplara kaydetmesi, Kurum Başkanlığının 25.12.2015 tarih ve 78004145/020-E.1184 sayılı Olur'una uygun şekilde bağlı sağlık tesislerinin birbirlerinden satın aldıkları ya da birbirlerine devrettikleri bedelli taşınırlara ait tutarların karşılıksız kaynağa dönüştürülmesi, böylece bu işlemlerin Kurum konsolide mali tablolarına tam ve

doğru şekilde yansıtılması sağlanmalıdır.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını beyan etmişlerdir. Bu kapsamda, yılsonuna kadar kuruma bağlı sağlık tesislerinin birbirleri arasındaki bedelli/bedelsiz mal teslimleriyle hizmet alımlarının hatalı muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususunda gerekli algoritmalar yapılarak kurum web sayfasında paylaşılacağı, ayrıca belirli aralıklarla kuruma bağlı sağlık tesislerinin birbirleri arasındaki bedelli/bedelsiz mal teslimleriyle ilgili eğitimlerin düzenleneceği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kurumun konsolide mali tablolarında gelir tablosu hesaplarının tam ve doğru kayıtlar gösterebilmesi için, sağlık tesislerinin kendi aralarındaki bedelli/bedelsiz mal ve hizmet teslimlerini doğru şekilde muhasebeleştirilmesi, kurum tarafından, TDMS sistemi üzerinden ilgili kayıtların düzenli takip ve kontrolünün yapılması gerekmektedir.

#### **BULGU 4: Genel Sağlık Sigortası Kapsamındaki Kişilere Sunulan Hasta Nakil Hizmetleri İçin Sağlık Uygulama Tebliğinde Yer Olmamasına Rağmen Ücretlendirme Yapılması**

Bazı döner sermaye işletmelerinde Genel Sağlık Sigortası (GSS) kapsamındaki kişilere verilen hasta nakil hizmet bedellerinin SGK'ya fatura edilmesinden dolayı; Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) kapsamında olmayan bir hizmetin bedelinin gelir olarak kaydedildiği görülmüştür.

GSS kapsamında SGK tarafından karşılanan hizmetler 5510 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesinde belirtilen hizmetlerle sınırlı olmak üzere 72'inci madde hükmü gereği Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu tarafından belirlenen SUT bedelleri üzerinden, götürü bedel hizmet sözleşmesi sınırları çerçevesinde karşılanmaktadır.

Hasta nakil hizmetleri asli olarak tedavi hizmetinden ziyade, kişinin tedavi olmasını temin etmek üzere sağlık kuruluşuna naklinin temin edildiği, bu sürede hayatta kalmasına yönelik önlemler alındığı bir acil yardım sürecidir. Nitekim Acil Yardım Hizmetleri Yönetmeliğindeki tanımlama da böyledir. Bu hizmetin 5510 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesi (b) bendi kapsamında belirtilen "acil sağlık hizmeti" olarak değerlendirilmediği ve SUT kapsamına alınmadığı görülmektedir. Ayrıca acil yardım hizmetleri 209 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde sayılan "*Muayene, teşhis, tedavi, laboratuvar, tetkik ve tahlil işleri*"



kapsamında değerlendirilemeyeceği için işletme geliri olarak da kaydedilemeyecektir.

Yersiz faturalandırılan hasta nakil hizmet bedelleri gayrisafi hasılat hesabına esas alındığından ek ödeme dağıtımına da konu edilmekte, aslında gerçekleşmeyen bir gelirin ek ödeme dağıtımına dahil edildiği anlaşılmaktadır. Bazı sağlık işletmelerinde hasta nakil maliyetleri manuel olarak SGK'ya faturalanmakta, bazı sağlık tesislerinde nazım hesaplarda takip edilirken bazılarında ise hiçbir şekilde maliyetlendirilmemektedir.

Hasta nakil ücretleri SGK tarafından karşılanmayan bir hizmet olduğundan, sunulan bu hizmet bedelinin SGK ya fatura edilmemesi ve toplam 11.029.705,65 TL'nin 120 ile 600 numaralı hesaplarda izlenmemesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** GSS kapsamındaki kişilerin tedavi giderleri Bakanlık ile SGK arasında yıllık olarak imzalanan "Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmeti Alımı Sözleşmesi" hükümlerine göre yürütüldüğü, ödemelerin aylık periyodlarla Bakanlığa global olarak yapıldığı, Global bütçe ödeme kalemleri içerisinde 112 Acil Sağlık Hizmetleri kapsamında sunulan hasta nakil hizmetlerinin de yer almakta olduğu, Bakanlığa bağlı sağlık hizmet sunucularınca GSS kapsamındaki hastalardan bu hizmetler mukabilinde her hangi bir ücret talep edilmemesi gerektiği, yanlış işlemleri yapan birimlerin inceleneceği, geri düzeltilebilir hatalar olup olmadığının araştırılacağı ve uygulama birliği açısından eğitimler ve algoritmaların yaygınlaştırılacağı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** GSS kapsamındaki kişilerin tedavi giderleri; Bakanlık ile SGK arasında yıllık olarak imzalanan "Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmeti Alımı Sözleşmesi" hükümlerine göre yürütülmekte ve ödemeler aylık periyodlarla Bakanlığa global olarak yapılmaktadır. Global bütçe ödeme kalemleri içerisinde 112 Acil Sağlık Hizmetleri kapsamında sunulan hasta nakil hizmetleri de yer almakta olup, Bakanlığa bağlı sağlık hizmet sunucularınca GSS kapsamındaki hastalara verilen bu hizmetlerden dolayı oluşan bedelin SGK'ya fatura edilmemesi gerekmektedir. GSS kapsamındaki kişilere hasta nakil ücretleri tahakkuk ettirilmesi nedeniyle 600 Gelirler Hesabında toplam 11.029.705,65-TL sapma meydana gelmiştir. GSS kapsamındaki hastalara sunulan bu hizmetler "Götürü Bedel Sağlık Hizmetleri Alım Sözleşmesi" kapsamında olduğundan uygulamanın da bu yönde yapılması gerekmektedir.

## **BULGU 5: Kuruma Ait Alacakların Sağlıklı Bir Şekilde Kayıt, Takip ve Muhasebesinin Yapılmaması ve Alacaklara Faiz İşletilmemesi**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun Mali Tablolarında Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin yapılan inceleme neticesinde örneklem alınan sağlık tesislerinde alacakların gerçeği tam ve doğru yansıtmadığı ve alacaklara faiz işletilmediği tespit edilmiştir.

### **1. Kuruma Ait Alacakların Sağlıklı Bir Şekilde Kayıt, Takip ve Muhasebesinin Yapılmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun Mali Tablolarında Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin yapılan inceleme neticesinde örneklem alınan sağlık tesislerinde alacakların gerçeği tam ve doğru yansıtmadığı tespit edilmiştir.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde (TDMS) mevcut olan alacaklar ile sağlık tesisinin kendi bünyesinde (HBYS ve kendi kayıtları) takip edilen alacakların farklılıklarına yönelik yapılan çalışmada önceki yılların aksine, sağlık tesislerinin herhangi bir alacak takip sistemine sahip olmadığı yönünde beyanda bulunduğu, çoğu hastanede daha önceden TDMS sistemiyle tam olarak aynı olmasa da tutulan kayıtların 2015 yılı denetimi için hiç olmadığı yönündeki beyan, kayıt tutanların ise TDMS sistemi ile hastane bünyesinde tutulan kayıtlar arasında önemli farklılık bulunması, alacak takip sisteminin sağlıklı bir şekilde sürdürülmediği noktasında veri teşkil etmektedir.

Alacak takibi çok aşamalı bir süreç olup, bu süreçte verilen hizmete ilişkin bilgilerin fatura servisine iletilmesi, faturanın kesilerek hem Hastane Bilgi Yönetim Sistemine (HBYS) kaydedilmesi hem de Muhasebe İşlem Fişi düzenlemek suretiyle Döner Sermaye Muhasebe Birimi kanalıyla muhasebeleştirilmesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TDMS) kaydının yapılması gerekmektedir. Alacakların hangi şahıs ve kurumlardan tahsil edildiği, hangi şahıs ve kurumlardan ne kadar alacak kaldığı vs. ilgili sağlık tesisi tarafından takip edilmekle beraber, döner sermaye muhasebe birimlerince de alacaklara ilişkin muhasebe kaydı tutulmaktadır. Bu süreçte sağlık tesisleri ve muhasebe birimleri farklı koddaki izlenmesi gereken alacakları birleştirebilmekte, muhasebe birimleri yapılan tahsilatları ilgili olduğu hesaptan değil de başka hesaptan düşebilmekte, ilgili alacağı bulamadığı zaman “Muhteviyatı Tespit Edilemeyen Tutar” adı altında tahsilatı kayda almakta ve tahsil edilen tutarları ya da

genelgelere istinaden terkin edilen tutarları sağlık tesisi ile tam olarak paylaşamayabilmektedir. Nitekim 2015 yılı için sağlık tesisleri 40.715.838,00 TL tutarında alacağı 336.08 Mahiyeti Tespit Edilemeyen Tutarlar adı altında muhasebeleştirmiştir. Bu işlem tahsil edilen alacağın tam olarak hangi alacak koduna ait olduğu bilinmediği zamanlarda yapılmaktadır. 336.08 hesabının Alacak tarafına kaydedilen 40.715.838,00 TL'nin 33.724.100,00 TL'sinin hangi alacağa ait olduğu noktasında yapılan tespite istinaden borç kaydı yapılmıştır. Buradaki tespit süreci ise sağlıklı bir şekilde yürütülememektedir. Tespitin sağlıklı olmamasının en önemli sebebi parayı yatıran kuruluş ya da kişinin hangi fatura ya da kişilerin borcuna karşılık olduğunu göstermeden parayı yatırmasıdır. Ayrıca 2015 yılına ilişkin 6.991.739,00 TL'nin mahiyeti tespit edilememiş ve alacak kayıtlarından düşümü sağlanamamıştır.

Sık yapılan yönetici değişikliği alacaklara ilişkin kurumsal hafızanın oluşması önünde engel teşkil etmekte, alacakları takip sürecinde görevli personelin eğitimindeki eksiklikler ve personel sayısındaki yetersizlikler alacakların takibini sekteye uğratmaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 57'nci maddesinde muhasebe kayıtlarının yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılması gerektiği belirtilmiş, açılış kaydına esas tutarların, ilgili hesaplar için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarıldıktan sonra yılı işlemlerinin kaydına başlanacağı ifade edilmiştir. Aynı yönetmeliğin "Dönemsonu envanter işlemleri" başlıklı 570'inci maddesinde ise; işletmenin borçlu ve alacaklı olduğu kişi ve kurumların hesap bazında, isim ve borç-alacak tutarlarını ayrıntılı olarak göstermek için "Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli"nin (Örnek: 32/F), muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında muhasebe yetkilisi yardımcısı veya şef ve veznedardan oluşturulacak sayım kurulu tarafından düzenleneceği ifade edilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine tam olarak uyulmamakta özellikle devir işlemlerinde Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli düzenlenmemekte, böylece alacakların sistemli ve düzenli bir şekilde ilk tahakkuk ettiği tarihten başlamak üzere tahsil ya da terkin edilinceye kadar ilgililer tarafından tam olarak görülebilmesinin önünde engel teşkil etmektedir. Bu husus alacağın zamanaşımına uğrayıp uğramadığı, faiz tahakkukuna esas tarihin tam olarak tespit edilememesi, hangi kişi ya da kurumdan ne kadar miktarda alacaklarının olduğunun tam olarak bilinmemesi sonucunu doğurmaktadır.

Bu durum kurumun alacaklarının mevcut olup olmadığı, gerçek bir işleme dayanıp dayanmadığı noktasında yeterli bilgi sağlanmasına engel teşkil etmekte ve alacaklar üzerinde kontrol eksikliğine neden olmaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Alacakların Takip ve Tahsil Sorumluluğu başlıklı 23'üncü maddesinde alacakların takibi görevi idareye verilmiştir. Ancak sağlık tesislerinin birçoğu hastanelerde alacak takip sisteminin mevcut olmadığını ifade etmiş, bu yönüyle de yönetmeliğin emredici hükmüne uygun hareket etmemiştir.

Alacak takibinin tam olarak yapılamadığına tipik örnekler olarak sağlık tesisinde global bütçeden gelen kaynakların muhasebe birimince 120.05 kodundan değil de diğer tüm alacaklardan oransal olarak indirilmesi, Sayıştay'a gönderilen alacak rakamının daha sonra TDMS sisteminde değiştirilmesi, sağlık hizmeti verilmiş olmakla birlikte tahsil edilememeye ya da tahsil edildiğinde fatura etme anlayışı çerçevesinde verilen hizmetin faturalandırılmamış olması verilebilir. Bu ve buna benzer hususlar Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun alacaklarının tam, doğru ve güvenilirliği noktasında tereddüte sebep olmaktadır.

Bu çerçevede Türkiye Kamu Hastanesi Kurumunun 2015 yılı Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin rakamların tam, doğru ve güvenilirliği noktasında yeterli bilgi ve kanaate ulaşılamamıştır.

Alacak Hesap Grubunun tam ve doğru işletilmesi amacıyla; kişi ve kurum bazlı ayrıntılı kayıt ve takip yapmaya elverişli alacak sisteminin kurulması, muhasebe birimi ile hastane idaresi arasında koordinasyonun sağlanması, yardımcı defterin ana defterle illiyetinin kurulmasının temin edilmesi gerekmektedir.

## **2. Kuruma Ait Alacaklara Faiz İşletilmemesi**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun Mali Tablolarında Alacaklar Hesap Grubuna ilişkin yapılan inceleme neticesinde alacaklara faiz işletilmediği tespit edilmiştir. Nasıl diğer kamu idareleri, belediyeler, il özel idareleri, sosyal güvenlik kurumu vs. alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda faiz istemekteyseler sağlık tesisleri de bir hizmet karşılığı tahakkuk eden alacağına faiz istemelidir. (SGK'dan alacaklar Global Bütçe kapsamında olduğu için SGK'dan faiz istenmesine gerek yoktur.) Faiz isteyebilmek için alacağın ne zaman muaccel olacağı faturada açıkça belirtilmeli, TDMS sistemi ayrıntılı olarak takip yapamadığı için ya

TDMS sisteminde alacakların takibini sağlıklı bir şekilde kaydedecek değişikliğe gidilmeli ya da HBYS sistemlerinde bu kayıtlar ayrıntılı bir şekilde tutulmalıdır. Bazı sağlık tesislerinin faturalarında muhataplarından alacağı kaç gün içinde ödemeleri gerektiği, aksi halde kanun yollarına başvurulacağı yazılmakta iken geri kalan sağlık tesislerinde bu yönde bir düzenlemeye rastlanılmamıştır.

Faize ilişkin ikinci önemli husus faizi hangi kanuna istinaden talep edeceğimizdir. Bilindiği gibi 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 58'inci maddesiyle 11.10.2011 tarihinden itibaren ilga edilen 8'inci maddesinde;

*“Sağlık işletmelerinde koruyucu sağlık hizmetleri dışında teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetler ücretli olup, sağlık işletmesince tahakkuk ettirilen masraflar ilgili kurumca ... ödenir.*

.....

*Bu maddenin uygulanmasında zaman aşımı ile ilgili hükümleri hariç 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve bu Kanuna dair mevzuat hükümleri uygulanır.”* denilmekteydi. Bu maddenin ilga edilmesiyle sağlık tesislerimizin 11.10.2011 tarihinden itibaren alacaklarının takibinde ve dolayısıyla faizin oranının tespitinde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununu uygulaması gerekmektedir. 2015 yılı için bu tür alacaklardan hiç faiz alınmadığı tespit edilmiş olmakla birlikte ne kadar faiz alınması gerektiği veri yetersizliği dolayısıyla tespit edilememiştir. Bu itibarla Türkiye Kamu Hastanesi Kurumunun 2015 yılı Mali Tablolarında yer alan 120 Alıcılar ve 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabının eksik gösterilmesine sebep olunmuştur.

Alacak Hesap Grubuna faiz işletilmesinin sağlanması amacıyla; kişi ve kurum bazlı ayrıntılı kayıt ve takip yapmaya elverişli alacak sisteminin kurulması, muhasebe birimi ile hastane idaresi arasında koordinasyonun sağlanması, faturalarda son ödeme tarihi vb bilgilerin olmasının sağlanması ve tahsilattan sorumlu personelin bu bakımdan eğitilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğu ve bulguya katıldığı, yılsonuna kadar tamamlanacağı,

Bu çerçevede; alacakların HBYS ve TDMS sistemlerinden takip edilmesinin sağlanacağı, mevcut durumda, TDMS sisteminde alacaklar AL raporlarından takip edilebildiği, BDDK tarafından yapılan düzenleme ile 2014 yılından itibaren bankacılık işlemlerinde T.C kimlik numarasının ve vergi kimlik numarasının kullanılmasının zorunlu hale getirilmesinin, alacakların kişi ve firma bazında muhasebe kayıtlarının yapılmasını ve takip edilmesini imkanı hale getirdiği, bu nedenle, TDMS sisteminde alacakların, “Borçlar/Alacaklar Döküm Cetvelinden daha ayrıntılı olarak takibinin yapıldığı raporların yer aldığı, Bu raporların;

AL1- Alacaklar Listesi

AL2- Diğer Alacaklar Listesi

AL3- Avans Alacakları olduğu,

Ayrıca, TDMS sisteminde, Alacak Döküm Cetveli (DSİBMY Örnek: 32/f) oluşturularak ülke genelinde 04.05.2015 tarihi itibariyle tüm birliklerin ve bağlı sağlık tesislerinin kullanımına sunulduğu,

Bunun yanı sıra, borçların TDMS deki yardımcı defterden TCKN veya VKN ile detaylı olarak kişi ve firma bazında sorgulaması ve takibinin de yapılabildiği,

TDMS sistemindeki bu raporların 04.05.2015 tarihinden itibaren tüm birliklerin ve bağlı sağlık tesislerinin kullanımına sunulduğu,

Mevcut durumda, 2014 yılı Sayıştay denetimine istinaden tüm Birliklere ve bağlı sağlık tesislerine vadesi geçmiş alacaklara Borçlar Kanunu kapsamında faiz tahakkuk ettirilmesi ve tahakkuk eden faizin ilgili sağlık tesisi adına 181 ve 281 nolu hesaplara kaydının yapılması ile ilgili 09.11.2015 tarihli ve 78004145/010.062015.5459.979 sayılı Genel Yazı yazılarak gerekli talimatların verildiği,

Mali Hizmetler birimince, bu konu ile ilgili tekrar tüm Birliklere genel yazı yazılarak gerekli uyarıların yapılacağı, 2017 yılı başından itibaren alacakların TDMS Sisteminde bir modül marifetiyle ayrıca takip edilecek olmasının, alacakların geri ödeme sürelerinin takibinde ve alacaklara faiz işletilmesinde kolaylık sağlayacağı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum tarafından gönderilen cevapta alacakların ayrıntılı kayıtlarının sorgulanmasını sağlayan farklı tablolarının olduğu ifade edilmiştir. Ancak sağlık tesislerinin yerinde incelenmesi esnasında sağlık tesisi bünyesinde alınan tablolar ile TDMS sisteminde var olan tablolar arasında farklılık olduğu, çoğu sağlık tesisinin de kendi bünyesinde var olan alacaklar ilişkin takip yapmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 57'nci maddesinde muhasebe kayıtlarının yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılması gerektiği belirtilmiş, aynı Yönetmeliğin "Dönem sonu envanter işlemleri" başlıklı 570'inci maddesinde ise; işletmenin borçlu ve alacaklı olduğu kişi ve kurumların hesap bazında, isim ve borç-alacak tutarlarını ayrıntılı olarak göstermek için "Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli"nin (Örnek: 32/F), muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında oluşturulan sayım kurulu tarafından düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, Kuruma bağlı sağlık tesislerince bahsi geçen Yönetmelik hükümlerine riayet edilmemesi nedeniyle, bu durum alacakların hangi kişi ya da kurumdan ne miktarda olduğunun tam olarak bilinmemesine, dolayısıyla alacakların sistemli ve düzenli bir şekilde tespiti ve takibinin yapılamamasına ve böylece alacaklar için yeterli kanaat oluşturulmasına engel teşkil etmektedir.

Diğer taraftan, 2015 yılı içerisinde kurum tarafından ilgili genel sekreterliklere faizlerin tahakkuk ve tahsilatına ilişkin genel bir yazı gönderilmesine rağmen sağlık tesisleri bazında herhangi bir faiz tahakkuku yapılmadığı da görülmüştür.

Bu çerçevede, sağlık tesisleri ve muhasebe yetkililerince yukarıda bahsi geçen Yönetmelik hükümlerine riayet edilerek, alacakların tam ve doğru şekilde tespit ve takibinin yapılmasının temin edilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 6: Hurdaya Ayrılan Maddi Duran Varlıkların Muhasebe ve Fiili Kayıtlarının Birbiri İle Uyumsuz Olması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bağlı sağlık tesislerinin 2015 yılı denetimlerinde, hurdaya ayrılan maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe kayıtlarının hatalı yapıldığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin maddi duran varlıkların hurdaya ayrılmasına ilişkin 250'nci maddesinde; hurdaya ayrılan maddi duran

varlıklar için 294. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının kullanılması öngörülmüş ve işletmede kullanımdan kaldırılan maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri ile bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilmekle birlikte; birikmiş amortismanlarının da 257. Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 299. Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilmek suretiyle muhasebe kayıtlarına alınması öngörülmüştür.

Bu nitelikteki hurdaya ayrılan maddi duran varlığın satılması halinde ise 294 ve 299 no.lu hesapların kapatılarak bahsi geçen duran varlığın net değeri duran varlık satış geliri ile kıyaslanmak suretiyle, satış sonucu oluşan zarar 689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına, oluşan kar ise 679. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına kaydedilecektir.

Sağlık tesislerinin konsolide edilmiş mali tabloları dikkate alınarak yapılan denetimlerde hurdaya ayırma işleminin bahsi geçen Yönetmelik hükümlerine aykırı hususlar taşıdığı anlaşılmaktadır. Birçok sağlık tesisinde yapılan ve bu nedenle genel olarak ifade edebileceğimiz hurdaya ayırma işlemlerine ilişkin uygulama hataları aşağıda yer almaktadır.

3 adet sağlık tesisinin 294.02 no.lu Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının borç kalanında toplam 571.101,32 TL kayıtlı tutar olmasına karşın, bunun karşılığı olan 299 no.lu Birikmiş Amortisman Hesabının alacak kalanında herhangi bir tutar olmadığı tespit edilmiştir. (TABLO 1) Bir başka deyişle, sağlık tesislerinden bazılarının hurdaya ayırdıkları maddi duran varlıklarını 294.02 no.lu hesaba aktarmalarına karşın, buna ilişkin amortisman kayıtlarını 299 no.lu hesaba aktarmadıkları anlaşılmaktadır.

82 adet sağlık tesisinin 294.02 no.lu hesabının borç kalanının, 299 no.lu hesabının alacak kalanından küçük olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, sağlık tesislerinden bazılarının hurdaya ayırdıkları maddi duran varlıklarının kayıtlı değerinin, bahsi geçen maddi duran varlığın amortisman değerinden düşük olması anlamına gelmektedir ki, böyle bir uygulama muhasebedeki maliyet değeri kavramıyla örtüşmemektedir. Zira herhangi bir duran maddi varlığın amortisman değerinin onun kayıtlı değerinden büyük olması söz konusu olamaz.

Yapılan hesaplama göre sağlık tesislerinin konsolide edilmiş mali tablolarında, 299. Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacak bakiyesinin, 294.02 no.lu hesabın borç bakiyesine göre toplam 12.195.277,03 TL fazla gösterildiği anlaşılmıştır.



73 adet sağlık tesisinin 294.02 no.lu hesabında herhangi bir tutar olmamasına karşın, bunun karşılığı olan 299 no.lu hesabın alacak kalanında toplam 4.846.868,03 TL olduğu tespit edilmiştir. Bir başka deyişle, hurdaya ayrılan bir maddi duran varlık olmadığı halde, bahsi geçen maddi duran varlık için amortisman ayrılmış gibi bir durum söz konusudur.

Hatalı uygulamalar neticesinde 299 no.lu hesabın alacak kalanı toplamının 294.02 no.lu hesabın borç toplamına göre toplamda 16.471.043,74 TL fazla gösterildiği ve mali tabloların bu kadar hatalı gösterilmesine yol açtığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hatalar dışında belli bazı sağlık tesislerinde ortaya çıkan ve bu nedenle münferit olarak adlandırabileceğimiz hatalı uygulamalar da mevcuttur. Örneğin; bazı sağlık tesislerinin; envanterinde bulunan maddi duran varlıklara ilişkin hurdaya ayırma kararı verildiği anda, 294 ve 299 no.lu hesapları kullanmadan gerek ilgili duran varlık hesabını ve gerekse bunun amortismanını ters kayıt yapmak suretiyle kapattıkları anlaşılmaktadır.

Bazı sağlık tesislerinin, maddi duran varlıklarını hurdaya ayırmaya karar verdikleri anda 294 ve 299 no.lu hesabı kullanmalarına karşın, satış işlemi gerçekleşmeksizin her iki hesabın kalanları karşılaştırarak aradaki farkı doğrudan 689 no.lu hesap aracılığıyla zarar olarak izledikleri anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle, hurdaya ayrılan maddi duran varlık ve bunun amortismanı doğru olarak 294 ve 299 no.lu hesaplara intikal ettirilmekte, ancak henüz satışı gerçekleşmemiş duran varlık satılmış gibi gözükmektedir.

Bu nitelikteki uygulamalar; hurdaya ayrılmasına karar verilen maddi duran varlığın sağlık tesisi kayıtlarında görünmemesine ve bunun sonucunda fiili envanter ile kaydi envanter arasında farklılıklar doğmasına yol açmakta; hurdaya ayrılmış olmasına karşın henüz satışı yapılmamış duran varlığın kayıtlardan çıkmış gibi görünmesine ve kar/zarar hesabının yanlış izlenmesine neden olmakta, ayrıca bu nitelikteki hurdaların daha sonraki satış süreci açısından takibinde güçlükler yol açarak suiistimalleri de beraberinde getirebilmektedir.

Maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması ve satışına ilişkin işlemlerde sorunlara sebebiyet verilmemesi açısından;

Hurdaya ayrılan maddi duran varlıkların satış veya imha yoluyla fiilen elden çıkarılmadıkları halde muhasebe kayıtlarından çıkarılmaması,

Muhasebe kaydı dışına çıkarılmış olanlardan takipsiz kalanların suistimale açık olması nedeniyle bu nitelikte olanlara ilişkin gerekli tetkiklerin yapılması,

Dönem sonunda mali tablo üretimine esas olacak şekilde, muhasebenin temel ilkelerinden doğruluk ve dönemsellik kavramları ile bağdaşmasını sağlayacak şekilde mevzuat hükümlerine uygun olarak muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını ifade ederek, yılsonuna kadar gerekli eksiklikleri tamamlayacaklarını ve bu kapsamda, tüm Birliklere genel yazı yazılarak maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması ile ilgili muhasebe kayıtları konusunda gerekli bilgilendirme, uyarı ve ikazların yapılacağı, TDMS sistemine 294 ve 299 hesaplarla ilgili gerekli kuralların tanımlanacağı, maddi duran varlıkların hurdaya ayrılması ve satışına ilişkin işlemlerde sorunlara sebebiyet verilmemesi açısından iş akış algoritmaları hazırlanarak kurum Web sayfasında yayınlanacağı, tüm birimlere iş akışları ve yöntemleri hususunda eğitimler verileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, bazı sağlık tesislerindeki 294 ve 299 hesaplarında yaptıkları hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilirdiği belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** Kurumun cevabi yazılarından da anlaşılacağı üzere, hurdaya ayırmaya ilişkin muhasebe kayıtlarının hatalı yapıldığı kabul edilmiştir. Yapılan hatalı muhasebeleştirme işlemi neticesinde Kurum bilançosunda yer alan 299 no.lu hesabın alacak kalanının, 294.02 no.lu hesabın borç toplamına göre 16.471.043,74 TL fazla gösterilmesine sebebiyet verildiği anlaşılmaktadır.

Mali tabloların daha doğru ve güvenilir sonuçlar vermesini sağlamak üzere, gerek hurdaya ayırma işlemi ve gerekse satış işlemlerinin Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin maddi duran varlıkların hurdaya ayrılmasına ilişkin 250 ve müteakip maddelerinde açıklandığı üzere gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu sonuca ulaşabilmek için, bulgunun ilk kısmında da belirtildiği üzere, hurdaya ayrılan maddi duran varlıkların satış veya imha yoluyla fiilen elden çıkarılmadıkları halde muhasebe kayıtlarından çıkarılmaması, muhasebe kaydı dışına çıkarılmış olanlardan takipsiz kalanlar için gerekli tetkiklerin yapılması ve muhasebe işlemlerinin dönem sonunda mali tablo üretimine esas olacak şekilde doğruluk ve dönemsellik kavramları ile bağdaşmasını sağlayacak şekilde mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Türkiye Kamu Hastaneleri Döner Sermaye İşletmeleri 2015 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde de açıklandığı üzere, alacaklara ilişkin olarak düzenli ve sistemli bir takip yapılmaması ve bu nedenle mali tabloda yer alan alacak rakamlarının tam ve güvenilir bir şekilde gerçeği yansıtmamasından dolayı, “Alacaklar Hesap Alanı” ile 268 ve 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı hariç, tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

## 7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

### **BULGU 1: Sosyal Güvenlik ve GSS Primleri Ödemesinin Bütçe Uygulama Sonuçlarında Raporlanmaması.**

Bazı sağlık tesislerinin döner sermaye bütçelerinden personel çalıştırıldığı halde SGK ve Genel Sağlık Sigortası Primlerini bütçelerine koymadığı tespit edilmiştir.

37 sağlık tesisinin SGK primini ve 160 sağlık tesisinin ise Genel Sağlık Sigortası Primlerini bütçelerine koymadığı görülmüştür. 56 sağlık tesisinde ise SGK primlerine ilişkin bütçede ödenek ayrıldığı ancak ödemelerin bütçe uygulama sonuçlarında hiç raporlanmadığı, raporlanmayan prim tutarının tahminen 4.046.647,63 TL tutarında olduğu değerlendirilmektedir.

Diğer bir taraftan 104 sağlık tesisinde Genel Sağlık Sigortası Primlerine ilişkin bütçede ödenek ayrıldığı ancak ödemelerin bütçe uygulama sonuçlarında hiç raporlanmadığı, raporlanmayan prim tutarının tahminen 4.804.073,53 TL tutarında olduğu değerlendirilmektedir.

Yüzdesel olarak incelendiğinde sağlık tesislerinin gerçekleşen rakamlara ilişkin prim yükü (Prim yükü hesaplanırken ödenen SGK primi ve ödenen temel maaş baz alınmıştır. En doğru sonuç için sağlık tesisi bazında 5510 öncesi ve sonrası işe girenlerin listesinin çıkarılarak, zam ve tazminat ödemelerini ve ek göstergeleri de dikkate almak suretiyle hesaplama yapmak gerekmektedir. Ancak bu şekilde hesaplama yapma noktasında fiili imkansızlık olduğu için en doğru yöntem olarak ödenen SGK primi / ödenen temel maaş baz alınmıştır) %1'den %118'e kadar değişmektedir. Ortalama olarak % 16'dır. 5510 sayılı kanundan önce işe başlayan personel için Emekli Sandığına ilişkin İşveren Prim Oranının Temel Maaş üzerinden %20 olduğu düşünüldüğünde ve bu oranın 5510 sayılı kanundan sonra %11 olduğu göz önüne alındığında; oranı yüksek çıkan hastanelerin hesaplamalarında bir hata olduğu değerlendirilmekle birlikte, hatanın nedeni daha ayrıntılı incelemeler neticesinde anlaşılabilir.

SGK ve GSS Primlerinin beyan edilmemesi ve zamanında ödenmemesi durumunda

5510 sayılı kanuna istinaden idari para cezasının kesileceği ve gecikme faizinin uygulanacağı dikkate alındığında hastane idarelerinin bu konuda hassasiyet göstermesi önem arz etmektedir.

SGK ve GSS primlerinin beyanı ve zamanında ödemesinin sağlanması amacıyla;

Öncelikle bütçe sisteminde, döner sermaye bütçesinden personel çalıştırılması durumunda SGK ve GSS primleri ödeneğinin anlamlı şekilde bütçede yer almasının sağlanması,

Sağlık tesisleri tarafından düzenli olarak sosyal güvenlik yükümlülüklerinin beyan ve ödenmesinin takibinin sağlanması,

Ödemelerin tertibine uygunluğunun sağlanması amacıyla hem iç denetim hem de eğitime önem verilmesi,

Varsa beyan dışı kalan primlere ilişkin sorumlulukları bulunanların tespit edilerek gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğu ve bulguya katıldıkları, yılsonuna kadar tamamlanacağı,

Bu çerçevede; prim karşılığında bütçe tahsisi yapmayan sağlık tesisleri tespit edileceği, bütçe aktarımları ile primlerin bütçelerine konulmasının sağlanacağı, bu konuda eğitim ve bilgilendirme faaliyeti yürütüleceği, eksik prim beyan eden yöneticiler hakkında yasal işlem yapılmasının sağlanacağı,

2015 yılında yapılan hatalı hesaplamalar nedeniyle, SGK' ya yapılan hatalı ödemeler ve hatalı beyanlar olmuş ise, ilgili SGK İl Müdürlüğü nezdinde Birlik yetkililerince girişimde bulunularak hatalı işlemlerin düzeltileceği, eksik prim beyan eden sağlık tesislerindeki ilgili yöneticiler hakkında da gerekli yasal işlemlerin yapılacağı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** Kurum tarafından gönderilen cevapta, tespit edilen hususlara ilişkin gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, bütçenin doğru tahmin edilmesi, eksik veya fazla ödenen sosyal güvenlik yükümlülüklerinin tespiti ve gereğinin yapılması, olası bir idari para cezası veya gecikme faizi oluşması durumunda, bu duruma

sebebiyet veren personele rücu edilmesi noktasında kurum tarafından yapılacak çalışmaların izlenmesi yerinde olacaktır.

## **BULGU 2: Sermaye Hesaplarının Bilançoda Doğru Biçimde Yer Almaması**

Kurum mali tablolarının incelenmesi neticesinde; ödenmiş ve ödenmemiş sermaye hesaplarına ait tutarların bilançoda doğru biçimde yer almadığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 242. Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermaye Hesabına ilişkin 162'nci maddesinde, döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabının, kamu idarelerinin bütçelerine konulan ödeneklere dayanılarak, döner sermayeli kuruluşlara verdikleri nakdi sermayelerin izlenmesi için kullanılacağı, sermaye katılımı tutarlarının döner sermayeli kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerekeceği hükmü yer almaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 363'üncü maddesinde; öz kaynaklar ana hesap grubu varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi kullanılacağı, 500 Sermaye Hesabını düzenleyen 365'inci maddesinde ise sermaye Hesabı işletmeye tahsisi edilen sermaye tutarları ile öz kaynaklar ana hesap grubundaki diğer hesaplardaki kayıtlı tutarlardan bu hesaba aktarılmasına karar verilenlerin izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmektedir. Yine 573'üncü maddesinde dönem sonu yönetim dönemi cetvelleri arasında sermaye hareketleri tablosu da sayılmış ve hesap dönemi içinde sermayede meydana gelen artış ve azalışların izlenmesi için kullanılacağı vurgulanmıştır.

500. Sermaye Hesabının alacağına taahhüt edilen veya artırılan tutarları ile bunlardan yerine getirilen kısmı ilgili aktif hesaplara, yerine getirilmeyen kısmı ise 501. Ödenmemiş Sermaye Hesabına borç kaydedileceği hükmü yer almaktadır. Ödenmemiş Sermaye Hesabında ise işletmeye tahsis edilen sermayenin Ödenmemiş kısmının izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir.

209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Kakkında Kanun'un 1'nci maddesinde (Değişik:11/10/2011-KHK-663/58 md) Bakanlık ve bağlı kuruluşların merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurulabileceği, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu merkez ve taşra teşkilatı için tahsis edilen döner sermaye miktarının sekiz milyar Türk Lirası olduğu ifade edildikten sonra 2'nci maddesinde ise; döner sermayenin, kurumların karları ile

bağışlardan ve Devlet yardımlarından teşekkül edeceği, çeşitli kaynaklardan elde edilen miktarlarla bütçe yılı sonlarında bilançolarla tesbit edilecek safi karlar, döner sermaye birinci maddedeki miktara baliğ oluncaya kadar sermayeye ekleneceği ve fazlasının Hazinece irat kaydedileceği hükmü yer almaktadır.

209 sayılı Kanunda Kamu Hastaneleri Kurumu döner sermaye işletmesi için tahsis edilen toplam sermaye miktarı 8.000.000.000 TL'dir. Kurum Genel bütçe 2015 yılı mali tablolarında ise 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kayıtlı ödenmiş sermaye tutarı 4.811.364.793,95-TL dir.

Döner Sermaye İşletmesi Bilançosunda;

500 Sermaye Hesabı	4.813.961.975,00 TL,
501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı	-359 704,00-TL
Ödenmiş Sermaye	4.813.602.270,00-TL

Döner Sermaye İşletmeleri Konsolide Sermaye Hareketleri Tablosunda ise;

Nominal Sermaye	8.000.000.000,00-TL
Geçen Yılda Devreden Sermaye	4.813.384.473,00-TL
Yıl içinde eklenen	577.502,00-TL
Mevcut Sermaye	3.186.038.025,00-TL

Halbuki tahsisli sermaye tutarı 8.000.000.000,00-TL, ödenmiş sermaye tutarı 4.811.364.793,95-TL, ödenmemiş sermaye tutarının ise (8.000.000.000,00-TL-4.811.364.793,95-TL)= - 3.188.635.203,05 TL olması gerekmektedir. Tablolardaki rakam farklılıklarının giderilerek, hukuki duruma uygun hale getirilmesi gerekir.

***Kamu idaresi cevabında;*** 209 Sayılı Kanunun 1'inci maddesinde yer alan kurum sermayesi işle mevcut verilen sermaye arasındaki farkın tespit edileceği ve eksik olan sermaye kısmının kayıt altına alınacağı ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** Sermaye Hesabında yer alan tutarların 209 sayılı Kanun ile Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak

düzenlenmesi gerekmektedir.

### **BULGU 3: Kuruma Bağlı Sağlık Tesisleri Tarafından Ödenmesi Gereken Ek Karşılıkların Bazı Sağlık Tesislerince Eksik, Bazılarınca Fazla Ödenmesi**

Kurumun Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı üzerinde yapılan inceleme sonucunda; genel olarak gereğinden fazla SGK primi ödeneği tespit edilmesi neticesinde, ödenmesi gerekenden fazla ek karşılık ödendiği, bazı sağlık tesislerinde SGK ek karşılık primlerinin fazla ödendiği, bazılarında ise bu primlerin bütçe uygulama sonuçlarında hiç raporlanmadığı tespit edilmiştir.

5510 sayılı kanunun ek karşılıkları düzenleyen 81/h maddesinde “*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.*” denilmektedir. Kanunun 4/1-c maddesinde tanımlanan sigortalılar ise memurlar ve emekli sandığı ile ilişkilendirilen sözleşmeli personellerdir.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere ek karşılıklar fiili ödemeye bağlı olmayan, bütçede konulan ödeneğe bağlı olarak ödenen bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğün sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi bütçe tahminini 5018 sayılı Kanunun 13’üncü maddesine göre açık ve doğru bir şekilde diğer bir deyişle samimi olarak yapılmasına bağlıdır.

Bu madde kapsamında SGK’ya yapılacak ödemelerde mali yıl başında idarelerin bütçelerine bu personeller için ayırdığı maaş ödeneğinin yasada belirtilen oran [*5434’e tabi personel için işveren payı %20 (Temel Maaşlar ödeneğinde yer alan tutarın hepsinin % 20’si ve Zam ve Tazminatlar ödeneğinde yer alan tutarın 5434 sayılı kanunun ek madde 70’e göre belirlenen oranının % 20’si), 5510’a tabi personel için işveren payı %11 (Temel Maaş ve Zam ve Tazminat toplamının % 11’i)] ile çarpılması suretiyle Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri adı altında ödenek konulması gerekmekte ve bu ödenek tutarının matrah alınması ile kanunun 81/h maddesinde ifade edilen %20 oranıyla çarpılmak suretiyle ek karşılık olarak ödenmesi gereken rakama ulaşılmaktadır. Ancak uygulamada sağlık tesisleri Sosyal Güvenlik Primleri ödeneğini Temel Maaşlar adı altında ayrılan ödeneğin % 20’sini almak suretiyle*



hesaplamaktadırlar. Sağlık tesislerinde görev yapan personelin 5510 sayılı kanundan önce ve sonra işe başlamasına göre matrah ve ayrılacak SGK Primi oranı değişmektedir. Sadece Temel Maaşlar ödeneğinde yer alan rakamın kullanılması Sosyal Güvenlik Primi ödeneğinin fiili gerçekleşmeye uygun olmayacak şekilde fazla hesaplanmasına sebep olmakta, Ek Karşılık Primleri SGK Priminin %20'si olarak alındığı için bu işlem neticesinde gereğinden fazla Ek Karşılık hesaplanarak ödenmektedir. Bu çerçevede fiili gerçekleşmeye dayanılarak yapılan tahmini hesaplamada 5.404.726,40 TL tutarında potansiyel olarak fazla ek karşılık ödenerek bütçenin etkin, ekonomik ve verimli kullanılmamasına sebep olunmuştur

Ayrıca yapılan incelemelerde ek karşılık ödemelerinde, mali yıl başında SGK Primleri Ödenekleri ile yılı içinde ek bütçe yapılmak suretiyle eklenen ödeneklerin %20 sinin hesap edilerek ödenmesi gerekir iken;

- SGK Primi ödeneğine yapılan bütçe aktarmalarından da Ek Karşılık ödendiği, hesaplamaya dahil edilmemesi gereken GSS Primi ödeneği ve hatta Ek Karşılık ödeneğinin kendisinin de yeniden matraha dahil edilmesi suretiyle ödeme yapıldığı ve bu suretle 1.013.866,00 TL'nin giderleştirildiği,

- 108 hastanede toplamda 1.317.986,00 TL tutarında Ek Karşılık ödemesinin bütçe uygulama sonuçlarında raporlanmadığı tespit edilmiştir.

Ek prim karşılıklarının amacına uygun tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi ve kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması amacıyla;

Bütçelerin hazırlanma ilkeleri doğrultusunda, açık, doğru, gerçeğe uygun maliyetlendirilerek yürürlüğe konulması ve uygulama sonuçlarının raporlanması,

Ödemelerin, ek karşılıkların matrahına uygun olarak gerçekleştirilmesi,

Varsa beyan dışı kalan ek karşılıklara ilişkin sorumlukları bulunanların tespit edilerek gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğu ve bulguya katıldıklarını, eksikliklerin yılsonuna kadar tamamlanacağı,

Bu çerçevede; prim karşılığında bütçe tahsisi yapmayan sağlık tesisleri tespit edileceği, bütçe aktarımları ile primlerin bütçelerine konulmasının sağlanacağı, bu konuda eğitim ve bilgilendirme faaliyeti yürütüleceği, eksik prim beyan eden yöneticiler hakkında

yasal işlem yapılmasının sağlanacağı,

2015 yılında yapılan hatalı hesaplamalar nedeniyle, SGK'ya yapılan hatalı ödemeler ve hatalı beyanlar olmuş ise, ilgili SGK İl Müdürlüğü nezdinde Birlik yetkililerince girişimde bulunularak hatalı işlemlerin düzeltileceği, eksik prim beyan eden sağlık tesislerindeki ilgili yöneticiler hakkında da gerekli yasal işlemlerin yapılacağı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kurum tarafından gönderilen cevapta, tespit edilen hususlara ilişkin gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, bütçenin doğru tahmin edilmesi, eksik veya fazla ödenen sosyal güvenlik yükümlülüklerinin tespiti ve gereğinin yapılması, olası bir idari para cezası veya gecikme faizi oluşması durumunda, bu duruma sebebiyet veren personele rücu edilmesi noktasında kurum tarafından yapılacak çalışmaların izlenmesi yerinde olacaktır.

#### **BULGU 4: Taşınmaz Kiralamalarında Kesin Teminatların ve Damga Vergilerinin Eksik Tahsil Edilmesi**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bağlı sağlık tesislerinin 2015 yılı denetimlerinde, sağlık tesislerince 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik hükümlerinin ilgili maddeleri gereğince kiraya verilen ticari alanların kiralanma işlemlerine ilişkin bazı uygulama hataları olduğu tespit edilmiştir.

##### **a) Kesin teminatın eksik alınması**

Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliklerince 2886 sayılı Kanunun ilgili maddelerince yapılan kantin, kafeterya, çay ocağı vb. kiralamalarında, ihalenin usulüne uygun şekilde yapıldığı anlaşılmakla birlikte, kesin teminatların eksik alındığı tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu devlete ait olan yerlerin kiraya verilmesine ilişkin olarak esas itibariyle “kapalı teklif usulü”nü kabul etmesine karşın, Kanunun 51’inci maddesi pazarlık usulüyle yapılabilecek işlere, 53’üncü maddesi yapılan ihalenin sözleşmeye bağlanmasına ve 54’üncü maddesi ise bahsi geçen ihaleye ilişkin kesin teminat hususlarını düzenlemektedir.

Kanunun “Pazarlık usulüyle yapılacak işler” başlıklı 51’inci maddesinde;

“.....

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

.....”

“İhalenin sözleşmeye bağlanması” başlıklı 53’üncü maddesinde;

*“Bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşme, idare adına ita amiri tarafından imzalanır.*

*Bu Kanunda belirtilen özel hallerde sözleşme yapılması zorunlu değildir”*

“Kesin teminat” başlıklı 54’üncü maddesinde ise;

*“Taahhüdün, sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhit veya müşteriden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.*

...”

hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen madde hükümleri gereğince devletin özel mülkiyetindeki taşınmaz malların kiralanması işlemlerinin pazarlık usulüyle ihale edilmesinde sakınca bulunmamakta ve yapılan bu nitelikteki kiralama sözleşmelerinin sözleşmeye bağlanması gerekmektedir. Yüklenici ve kamu idaresince sözleşmeye bağlanan taahhüde ilişkin olarak Kanunun 54’üncü maddesi gereğince yükleniciden ihale bedeli üzerinden % 6 oranında kesin teminat alınması gerekmekte iken, bazı sağlık tesislerince; kiraya verilen yerlerden toplam ihale bedeli üzerinden alınması gereken % 6 oranında kesin teminatın sadece kiralamanın yapıldığı ilk yıla ilişkin sözleşme bedeli üzerinden hesaplandığı, dolayısıyla mevzuat hükümlerine aykırı işlem yapılmasından kaynaklı olarak teminatların eksik tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır.

Kiralama ihalelerine ilişkin olarak Kamu Hastane Birliği Genel Sekreterliklerince

sağlık tesisleri ile koordineli şekilde gerekli çalışmaların yapılarak, eksik tahsil edilen teminatların tamamlattırılması sağlanmalıdır.

**b) Damga vergilerinin eksik tahsil edilmesi**

Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliklerince 2886 sayılı Kanunun ilgili maddelerince yapılan kantin, kafeterya, çay ocağı vb. kiralamalarında, sözleşmeye bağlanan ihaleden eksik damga vergisi tahakkuk ettirildiği tespit edilmiştir.

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı Tabloda kira mukavelenamelerinin damga vergisinin “mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden” 2015 yılı için binde 1,89 oranında hesaplanacağı hükme bağlanmış olmasına karşın, yüklenicilerden kira sözleşmesinin süresi dikkate alınmaksızın yalnızca ilk yılına ilişkin kira bedeli üzerinden damga vergisi alındığı tespit edilmiştir.

Yapılan denetimlerde sağlık tesislerince kira sözleşmelerinin genel olarak 3 yıllık yapıldığı, ancak yüklenicilerden tahsil edilen damga vergisinin yalnızca ilk yıla ilişkin sözleşme bedeli üzerinden hesaplandığı izleyen iki yıla ilişkin bedelin ihmal edildiği anlaşılmış, dolayısıyla eksik vergi tahsil edildiği anlaşılmıştır.

Kiralama ihalelerine ilişkin olarak Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliklerince sağlık tesisleri ile koordineli şekilde gerekli çalışmaların yapılarak, eksik tahsil edilen damga vergilerinin tamamlattırılması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını ifade ederek, yıl sonuna kadar Tıbbi Hizmetler Başkan Yardımcılığı, Yatırım Planlama ve Takip Birimi ile Mali Hizmetler Birimleri tarafından mevcut yıllara sari ticari alanların kiraya verilmesi işlemlerinde sözleşmelerin yasal kesintiler ve teminatlar açısından inceleneceği; hatalı uygulamalar yapan birliklerin tespit edilip gerekli uyarıların yapılacağı; Damga Vergisinin ve Kesin Teminatın, kira süresinin ve bu süreye isabet eden tutarın tamamının göz önünde bulundurularak hesaplanması ve tahsilatının buna göre yapılması gerektiği ile ilgili tüm Birliklerin Genel Sekreterliklerine genel yazı yazılarak gerekli bilgilendirme ve uyarıların yapılacağı; örnek algoritmalar ve vergilendirme uygulamaları hazırlanarak kurum web sayfasına konulacağı; böylece bu hususta uygulama birliği sağlanacağı ve bu işlemlerin yıl sonuna kadar tamamlanacağı ifade edilmiştir. Son olarak, eksik tahsilat yapılan tutarların

ilgisinden tahsil edilerek ilgili hesaplara intikalinin sağlanacağı belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** Kurumun cevabi yazılarında da kabul edildiği üzere, sağlık tesisi bünyesinde yer alan ticari alanların bir yıldan uzun süreli kiraya verilmesi işlemlerinde gerek damga vergisinin, gerekse kesin teminatın mevzuat hükümlerine uygun olarak toplam ihale bedeli üzerinden alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 5: Bazı Sağlık Tesisleri Adına Açılmış Banka Hesaplarının Varlığı ve Mevcut Tutarların Zamanaşımına Uğraması**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine aykırı olarak bazı sağlık tesisleri adına açılmış hesaplar bulunduğu, bu hesaplarda yer alan tutarların muhasebeleştirilmediği, kamu idarelerinin mali tablolarında gösterilmediği ve zamanaşımı süresinin dolmak üzere olduğu görülmüştür.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamayı amaçlayan 5018 sayılı Kanun'un 6, 8 ve 61'inci maddeleri uyarınca, genel bütçe kapsamındaki, kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması, para ve parayla ifade edilebilen değerlere ilişkin tüm mali işlemlerin usulünce yetkili kılınmış muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda kayıtlarının yapılması ve raporlanması zorunludur.

Denetimler sonucunda, 5018 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olarak sağlık tesisleri adına açılmış ve kamu idaresi muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında gösterilmeyen hesapların varlığı anlaşılmış ve bu hesapların zamanaşımına uğramak üzere olduğu tespit edilmiştir. Bankalarla yazışma yapılarak kurum adına açılmış olan hesapların varlığının tespit edilmesi şayet var ise bu hesapların kapatılarak var olan bakiyelerin idarenin açtırmış olduğu hesaba aktarılması gerekir.

**Kamu idaresi cevabında;** Mali Hizmetler Birimince, yıl sonuna kadar Finansal Analiz Daire Başkanlığı, Bilgi Sistemleri Daire Başkanlığı ve Döner Sermaye Bütçe Muhasebe Daire Başkanlığı tarafından karar destek raporlamaları yapılarak sisteme konulacaktır. Plan dışı hesapların ise kullanımı ve raporlanması sistem tarafından engelleneceği, tüm alt birimlere ve bankalara resmi yazılarla ilişkili tüm hesaplar incelenecektir.

Tüm Birliklere, 23.03.2015 tarihli ve 78004154-010.06-253 sayılı Genel Yazı yazılarak, bankacılık işlemlerinin Halk Bankasında açtıracakları hesaplar marifetiyle yürütülmesi talimatı verilmiştir, denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kurum savunmasında, bankalarla yazışma yapılarak birliklerin resmi banka hesap numaraları dışında kalan kurum adına açılmış olan hesapların varlığının tespit edileceği şayet var ise bu hesapların kapatılarak var olan bakiyelerin idarenin açtırmış olduğu ilgili hesaba aktarılacağı ifade edilmiştir. Şayet zaman aşımına uğramış hesaplar var ise sorumlular hakkında gerekli idari işlemlerin yapılması ve resmi banka hesapları dışında açılmış tüm banka hesap numaralarının kapatılarak mevcut bakiyelerinin ilgili banka hesaplarına aktarılması ve bunu için kurum tarafından yapılacak çalışmaların izlenmesi uygun olacağı değerlendirilmektedir.

## **BULGU 6: Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezinin Borçlarının Karşılanması Amacıyla Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunca Ödenek Gönderilmesi**

### **a) Hekimevlerinin Yasal Statüsü**

30.12.2005 tarih ve 26039 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usullerin tanımlar başlıklı 4'üncü maddesinde; Esas ve Usullerin kapsamına dâhil bulunan kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, yemekhane ve benzeri yerler sosyal tesis olarak tanımlanmıştır.

Diğer taraftan 5 Sıra No.lu Genel Yönetim Mali İstatistikler Genel Tebliği ile mali mevzuatımıza genel yönetim sektörü kavramı dâhil edilerek, uluslararası standartlar esas alınarak belirlenen ve Tebliğe ekli 1 sayılı listede yer alan birimlerden oluşan sektör olarak tanımlanmış ve Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu da bu kapsama dâhil edilmiştir. Ayrıca, yine Tebliğde sosyal tesisler kavramı; bu listede yer alan kamu idarelerince işletilen eğitim, dinlenme ve spor tesisi, misafirhane, kreş, anaokulu, yemekhane, orduevi, askeri gazino, kışla gazinosu ve benzeri sosyal tesisler olarak tanımlanmış ve bunlar da bütçe dışı kurumlar olarak genel yönetim sektörü içerisinde kabul edilmişlerdir.

Yukarıda yer alan madde hükümlerine göre Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezi yasal statü açısından sosyal tesis tanımı içinde yer almaktadır ve genel yönetim kapsamında

bulunan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun sosyal tesis işletebileceğinden bahisle sosyal tesislere ilişkin başta Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ, yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine bağlı olarak işletilmektedir.

**b) Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezinin Tüm Borçları İle Birlikte Devralınması**

Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezi, Adana İli, Seyhan İlçesi Cemal Paşa Mahallesi, 10174 ada, 102 no.lu parselde kayıtlı bulunmaktadır. Adana İl Sağlık Müdürlüğüne tahsisli ve “Acil Sağlık Hizmetleri Bölge Eğitim Araştırma ve Uygulama Merkezi” adı altında sosyal tesis olarak işletilirken, Adana Defterdarlığının 27.11.2013 tarih ve 1075 sayılı Olur’u ile Kamu Hastaneleri Kurumuna “eğitim merkezi” olarak kullanılmak üzere tahsis edilmiştir.

Kesin tahsisi yapılan sosyal tesis ile ilgili olarak, müteakiben Adana İl Sağlık Müdürlüğü ve Adana İli Kamu Hastaneleri Genel Sekreterliği arasında sosyal tesisin devrine karar verilmiş ve Adana Valiliğinin 05.03.2014 tarih ve 5779 sayılı Onayı ile devir işlemlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla “Devir Komisyonu” oluşturulmuş ve 24.04.2014 tarihli Devir Komisyon Tutanağı ile Acil Sağlık Hizmetleri Bölge Eğitim Araştırma ve Uygulama Merkezi tahsis amacına uygun olmak üzere personeli, demirbaşı vb. her türlü tefrişatı ile Adana İli Kamu Hastaneler Birliği Genel Sekreterliğine devredilmiştir. Devri gerçekleşen sosyal tesisin ismi 28.04.2014 tarihinde Makam Oluru ile “Hekimevi ve Eğitim Merkezi” olarak değiştirilmiştir.

Bahsi geçen sosyal tesisin devir tarihi itibarıyla sunulan 31.12.2013 tarihli mizanından anlaşılacağı üzere 2006-2012 dönemine ilişkin olarak 580. Geçmiş Yıllar Zararları Hesabında 1.053.093,89 TL ve 2013 yılında 252.389,52 TL olmak kaydıyla toplamda yaklaşık olarak 1.300.000 TL zararının bulunduğu; 120. Alıcılar Hesabında bulunan 85.407,80 TL tutarında alacaklarına karşın 320. Satıcılar Hesabında 169.550,11 TL borcu bulunduğu; dolayısıyla sosyal tesisin sürekli zarar ettiği ve borç içinde olduğu anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere sosyal tesisler kendi giderlerini kendi gelirleri ile finanse etmek üzere oluşturulmuş birimler olup, sosyal yönü ağırlıklı olmakla birlikte ticari müessese şeklinde faaliyet gösteren organizasyonlardır. Kaldı ki, hekim evleri, mülga 181 sayılı Sağlık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26 ncı maddesinin (e) bendi gereğince Sağlık Bakanlığına bağlı olarak kurulan kuruluşlar olup,

mevcut Ankara ve Konya Hekimevleri de Sağlık Bakanlığınca işletilmektedir.

Sosyal tesislerin kuruluş amaçları ve hukuki durumu ortada iken, bağlı oldukları Kurum belli iken ve adı geçen sosyal tesisin mali açıdan içinde bulunduğu durum sorunlu iken yapılan devir sözleşmesi ile Adana İli Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliğinin bahsi geçen sosyal tesisi devralmasının uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

### **c) Sosyal Tesisin Borçları İçin Mevzuata Aykırı Şekilde Bütçeden Ödenek Gönderilmesi**

Adana İli Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği bünyesinde sosyal tesis olarak faaliyet göstermekte iken kapatılan Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezinin kesinleşmiş 1.795.170,66 TL tutarındaki borcu için Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunca adı geçen Genel Sekreterliğe 2.000.000 TL tutarında mevzuata aykırı olarak ilave ödenek aktarıldığı tespit edilmiştir.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 10'uncu maddesinin "o" bendi ile, kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, spor tesisi ve benzeri sosyal tesislerden yararlanacak olanlardan alınacak asgarî bedelleri belirlemek, bu yerlerden elde edilen gelirlerin kullanımına ilişkin esas ve usuller ile bunlara ilişkin düzenlemeleri yapmak görevi Kurumun ana hizmet birimlerinden Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne verilmiştir. İlgili madde kapsamında adı geçen Genel Müdürlük tarafından sosyal tesislere ilişkin olarak her yıl Bütçe Uygulama Genel Tebliği yayımlanmakta olup, 2015 yılında uygulanmak üzere yayımlanan 15.01.2015 tarih ve 2015-2 sayılı Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğin "Ortak Hususlar" başlıklı bölümünde;

Kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufunda bulunan eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, çocuk bakımevi, spor tesisi ve benzeri sosyal tesislerin işletme giderleri için ilgili kurum ve kuruluşların bütçelerinden herhangi bir katkıda bulunulmamasının esas olduğu, ancak istisnai olarak söz konusu tesislerin bakım ve onarımlarının yaptırılabilmesini sağlamak amacıyla, bu tesislerden yıl içinde elde edilen gelirlerin brüt tutarının % 5'inden az olmamak üzere ayrılacak tutarların ayrı bir hesapta tutularak söz konusu ihtiyaçlar için harcanacağı hükmüne yer verilmiştir.



Diğer taraftan sosyal tesislere ilişkin olarak 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun “Mali kontrole ilişkin hükümler” başlıklı 8’inci maddesinin 7’nci bendinde, Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğde yer alan hükümlere benzer olarak merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerince işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, spor tesisi ve benzeri sosyal tesislerin giderlerinin münhasıran bu tesislerin işletilmesinden elde edilen gelirlerden karşılanacağı yönünde hükme yer verildiği görülmektedir.

Diğer taraftan, döner sermaye gelirlerinin hangi amaçla kullanılacağı gerek 04.01.1961 tarihli ve 209 sayılı “Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun”un 3 üncü maddesinde ve gerekse 209 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi gereğince yürürlüğe konulan “Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkındaki 209 Sayılı Kanun Gereğince İşletme, İdare Ve Muhasebe İşlerine Dair Yönetmelik”te tahdidi olarak sayılmış olup, döner sermaye gelirlerinin sosyal tesislerin borçlarının karşılanmasında kullanılabileceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere, kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen sosyal tesislerin kendi giderlerini, kendi gelirleri ile finanse etmek zorunda olmaları, giderlerinin finansmanına yönelik olarak ilgili kamu kurum ve kuruluşunun gerek merkezi yönetim bütçesinden ve gerekse döner sermaye gelirlerinden ödenek aktarılmaması, sadece sosyal tesisin bakım ve onarımına yönelik olmak üzere ve yine sosyal tesislerin aylık brüt gelirlerinden ayırarak ayrı bir hesapta tutulan tutardan pay ayrılabilmesinden hareketle, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu tarafından Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezinin borçlarının karşılanmasına yönelik olarak gönderilen 2.000.000 TL tutarındaki ödeneğin mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun kısmen doğru olduğunu ve bu nedenle kısmen katıldıklarını ifade ederek aşağıda yer alan açıklamaları yapmışlardır.

Maliye Bakanlığına bağlı Adana Defterdarlığı tarafından Adana KHB’ye tahsisi yapılan sosyal tesisin Bakanlığın taşra teşkilatı olan Sağlık Müdürlüğü’nden, Adana Valiliği tarafından oluşturulan devir komisyonu kararına istinaden, aktifi ve pasifi ile birlikte devir alındığı, söz konusu Birlik tarafından işletilen sosyal tesisin gelir gider dengesinin bozuk

olması nedeniyle denetlenmesi sonucunda düzenlenen raporda geliri giderini karşılamayan ve borçlarını ödeme imkanı bulunmayan tesisin işletilmesinin uygun olmadığı gerekçesiyle kapatılmasına karar verildiği ve buna istinaden bahsi geçen denetim raporunun uygulamaya konulmasının önerildiği ve özetle “Adana eğitim ve dinlenme tesisinin (hekim evi) mevcut borç yükü altında hizmetini sürdürmesi mümkün olmadığından; Kurum Başkanlığımızca uygun görülecek bir sağlık hizmetine tahsis edilmek üzere, gerekli yasal prosedürün izlenerek acilen faaliyetine son verilmesi gerekmektedir.” ifadelerinin yer aldığı 09.07.2015 tarihli ve 11646193/663-05/2015-01-1028 sayılı Başkanlık Makamı Onayı gereğince sosyal tesisin faaliyetine son verildiği ifade edilmiştir.

Ayrıca Hukuk Müşavirliğinin konu ile ilgili 14.12.2015 tarihli ve 89432283-045-E.1807 sayılı mütalaasında yer alan;

*“2015-2 sayılı Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğin V-Ortak Hususlar kısmının 1’inci maddesindeki Kamu kurum ve kuruluşlarının tasarrufunda bulunan eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane ... vb. sosyal tesislerin işletme giderleri için ilgili kurum ve kuruluşların bütçelerinden herhangi bir katkıda bulunulmaması esasına ilişkin düzenlemenin sosyal tesislerin işletme giderlerinin karşılanmasına özgülenen, mutlak bir hüküm olmadığı; ayrıca faaliyeti durdurularak tasfiye işlemlerinin yürütülmekte olduğu belirtilen eğitim merkezinin, kesinleşmiş olan borç ve idari para cezalarının en kısa sürede ödenmesinin sağlanmasının, maddi yönden Kurumun menfaatine olacağı, borç ve cezaların genel bütçe veya döner sermaye bütçesinden ödenmesi akabinde, meydana gelen kamu zararının, sebep olan personelden rücuen tahsili yoluna gidilmesi, iki yıllık zaman aşımı süresine dikkat edilmesi ve sorumluluğu olan kişilerin tespitine yönelik inceleme başlatılması ve sonuçlandırılması”* gerekliliğine ilişkin açıklamalar gereğince de sosyal tesisin tasfiyesi ve borçlarının ödenmesine karar verildiği belirtilmiştir.

Nihai olarak, Sayıştay Denetim Raporunda bahse konu edilen ödeneğin, Adana KHB'nin 02.11.2015 tarihli ve 84152352/045.03-E.3755 sayılı ödenek talep yazısı, Denetim Raporunun uygulamaya konulması ile ilgili 09.07.2015 tarihli ve 11646193/663-05/2015-01-1028 sayılı Başkanlık Makamı Onayı ile Hukuk Müşavirliğinin 14.12.2015 tarihli ve 89432283-045-E.1807 sayılı mütalaasına istinaden tesisin tasfiyesine yönelik borçlarının ödenmesi için gönderildiği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** sosyal tesislerin kendi giderlerini kendi gelirleri ile finanse etmek üzere oluşturulan birimler olduğu ve hekim evlerinin mülga 181 sayılı Sağlık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'ncı maddesinin (e) bendi gereğince Sağlık Bakanlığına bağlı olarak kurulduğu ve işletildiği, dolayısıyla sosyal tesislerin kuruluş amaçları ve hukuki durumu ortada iken, bağlı oldukları Kurum belli iken ve adı geçen sosyal tesisin mali açıdan içinde bulunduğu durum sorunlu iken yapılan devir sözleşmesi ile Adana İli Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliğinin bahsi geçen sosyal tesisi devralmasının uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, bulguda ayrıntılı şekilde açıklandığı üzere, 15.01.2015 tarih ve 2015-2 sayılı Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğde ve 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 8'inci maddesinde yer alan sosyal tesislerin giderlerinin münhasıran bu tesislerin işletilmesinden elde edilen gelirlerden karşılanması, sosyal tesislerin işletme giderleri için ilgili kurum ve kuruluşların bütçelerinden herhangi bir katkıda bulunulmaması, bu kuralın istisnası olarak sadece sosyal tesisin bakım ve onarımı için belli bir tutarın ayrılabilmesi, dolayısıyla başka istisnasının olmaması düzenlemelerinin; döner sermaye gelirlerinin hangi amaçla kullanılacağına belirlendiği 209 sayılı Kanun ve bu Kanuna göre yürürlüğe giren Yönetmelikte bu gelirlerin sosyal tesislerin borçlarının karşılanmasında kullanılabileceğine ilişkin bir hüküm bulunmaması gerçeğinden hareketle, Adana Hekimevi olarak faaliyet gösteren sosyal tesisin giderlerinin karşılanabilmesi bakımından, ilgili olduğu Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun gerek merkezi yönetim bütçesinden ve gerekse döner sermaye gelirlerinden ödenek aktarılmaması kanaat ve sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla, Kurum tarafından Adana Hekimevi ve Eğitim Merkezinin borçlarının karşılanmasına yönelik olarak gönderilen 2.000.000 TL tutarındaki ödeneğin mevzuat hükümlerine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

## **BULGU 7: Türkiye Kamu Hastanelerine Bağlı Olarak Kurulan Döner Sermaye İşletmelerinin Bütçe Hakkı Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

### **Tarihsel Süreç**

Döner sermaye bütçesi ilk olarak 23.02.1925 tarihli ve 549 sayılı "Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun"la kurulmuştur. Daha sonra 27.01.1927

tarihli “Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun”la ziraat işletmelerinde olduğu gibi devlet matbaasında da kapasite fazlasının değerlendirilmesi suretiyle iktisadi faaliyete başlanmasına cevaz verilmiştir.

Asıl önemli düzenleme 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanununun 49'uncu maddesiyle yapılmıştır. Bu maddede günümüz Türkçesiyle;

*“Genel bütçe içinde yönetilen sınai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleriyle uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarlar yıl sonunda iptal edilir; kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.”* denilmektedir.

Bu kanun maddesi ile döner sermayelerin yasal dayanağı belirlenmiş, harcama alanları sınırlandırılarak, bütçe kuralları içinde bir ayrıcalık olarak kabul edilmiştir.

49'uncu madde ile;

Döner sermaye harcamaları hammadde ve malzeme alınması, uzman ve işçi ücretlerinin ödenmesi ile sınırlı tutulmuş,

Döner sermayenin genel bütçe içinde yönetilen kurumlarca kullanılacağı öngörülmüş,

İlgili idarenin gider cetveline konulan ödenek ile döner sermaye faaliyetlerinin yürütülmesi,

hükme bağlanmıştır.

Getirilen düzenleme ile kamuda ortaya çıkan atıl üretim kapasitesinin kullanılarak belli ölçüde piyasadaki talebin karşılanması ve bu suretle devlete ek gelir sağlanması amaçlanmıştır.

Döner sermayelerin kuruluş esasları ve faaliyet alanlarına ilişkin çerçeve bir kanuni düzenleme olmaması sonucunda kamu maliyesinde döner sermaye açısından düzensiz bir sistem oluşmuştur. Özel kanunlar ile yapılan düzenlemeler sonucunda 1050 sayılı Kanundaki gider kısıtlaması kalkmış, döner sermaye için kurum gider bütçelerine ödenek konulmadan faaliyette bulunmanın yanında atıl kapasite kullanma amacı dışında döner sermayeli

işletmelerin kurulmasının da yolu açılmıştır. Nihayetinde kurulan döner sermaye işletmelerinin çok azı 1050 sayılı Kanunda tarif edilen çerçeve içinde kalmıştır.

Sağlık Bakanlığına bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmeler 13.05.1955 tarih ve 6561 sayılı “Sıhhat ve İctimai Muavenet Vekaleti Hastaneleriyle Rehabilitasyon Müesseselerine Verilecek Mütedavil Sermaye Hakkında Kanun”la kurulmuştur. Bu kanun da 04.01.1961 tarihli ve 209 sayılı “Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun” ile kaldırılmıştır.

Hali hazırda Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermayeli işletmeler 209 sayılı Kanuna göre işlem yapmaktadır. İlk yıllarda Döner Sermayeli İşletmelerin giderlerinin büyük bir bölümü genel bütçeden karşılanmakta iken 2000’li yıllardan sonra giderlerin tamamı (genel bütçe maaş ve tedavi giderleri hariç) döner sermayeden karşılanmaya başlanmıştır.

1984 tarihine gelindiğinde döner sermayelerin kurulması ve işleyişindeki dağınıklığı gidermek amacıyla 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanunun 40’inci maddesiyle her bakanlık ve bağlı kuruluşlarının ihtiyaç halinde döner sermaye işletmesi kurulabileceğine dair hüküm kabul edilmiştir.

### **Güncel Mevzuat**

Döner sermaye işletmelerinin mevcut yapısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirlenen temel ilkeler ve bütçe esasları ile uyumlu değildir.

5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetimde kamu idaresi esası benimsenmiş, mali yönetimin yapısı, işleyişi, muhasebe, raporlama, denetim ve hesap verme sorumluluğu kamu idareleri temelinde ele alınmıştır.

Döner sermaye işletmelerinin bu yeni mali yönetim sistemi içerisinde bir zemine oturtulması amacıyla 5018 sayılı Kanun'un geçici 11’inci maddesinde bir düzenleme yapılarak;

*"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır.*

*Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile*

*fonlar, 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilir.*

*Bu süre sonuna kadar döner sermaye işletmeleri ile fonların borç ve yükümlülüklerinin tasfiyesi için ilgili idarelerce gerekli tedbirler alınır. Bu süre sonunda varlıkları ve kadroları ilgili kamu idaresine devredilir.*

*Döner sermaye işletmeleri ve fonların tasfiyesine ilişkin esas ve usuller, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir."*

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümle genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri bütçelerinin, bağlı oldukları idarelerin bütçeleri içine alınması ve bütçenin kamu idaresinin her türlü kaynağını kapsamaması amaçlanmıştır. Ancak Kanunun geçici 11'nci maddesinin 1'nci fıkrası 24.7.2008 tarih ve 5793 sayılı Kanun'un 38'nci maddesiyle mülga edilmiştir. 2'nci ve 3'üncü fıkraları ise 22.12.2005 tarihli 5436 sayılı Kanunun 10'ncü maddesi ile *"Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılır. Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür."* şeklinde değiştirilmiş ve döner sermaye işletmelerinin tasfiyesinden vazgeçilerek yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir.

Sonraki süreçte yeniden yapılandırılma tarihinde ertelemeler yapılmış, önce 14.12.2007 tarihli ve 5724 sayılı 2008 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanununun 28'inci maddesiyle "31.12.2007" ibaresinin "31.12.2008" olarak uygulanacağı hüküm altına alınmış, daha sonra da 2008 yılında tekrar değişikliğe gidilerek 24.7.2008 tarihli ve 5793 sayılı Kanun'un 38'inci maddesiyle yeniden yapılandırılma tarihi "31.12.2010" olarak değiştirilmiştir.

5018 sayılı Kanunun ilk hali ile sonraki değişiklikler değerlendirildiğinde döner sermaye işletmeleri açısından önemli farklılıklar bulunduğu görülmektedir. 31.12.2007 tarihine kadar tasfiye edilmesi düşünülen döner sermaye işletmelerinin, değişiklikler sonrası 31.10.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılması öngörülmüştür.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasının 2010 yılı sonuna kadar tamamlanması gerekmesine rağmen döner sermaye işletmelerini yeni kamu mali yönetim sistemine uyarlayacak yasal düzenlemeler henüz yapılmamıştır.

2010 yılının geçmesiyle beraber, herhangi bir kanuni düzenlemenin yapılmaması karşısında, 2010 yılına kadar yeniden yapılandırma olacağı beklentisiyle çıkarılan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin yasal dayanakta yoksunluğu tartışılır hale gelmiştir.

### **Kamu Mali Yönetimiyle Uyumsuzluklar**

Döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması çerçevesinde Maliye Bakanlığınca 2007 yılı başından geçerli olmak üzere Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmış ve bu yönetmelikle döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslarla ilgili düzenlemeler yapılarak 5018 sayılı Kanun paralelinde uygulamalar getirilmiştir. Ancak bu düzenlemeler 5018 sayılı Kanun'un temel ilkelerinden biri olan bütçe birliğinin sağlanmasında, kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin olarak belirlenen genel esaslardan mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesinde yeterli olmamıştır.

5018 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde bütçe türleri tanımlanmış, genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanacağı belirtilmiştir. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Kanunun Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri başlıklı 5'inci maddesinde; "*Kamu mali yönetimi uyumlu bir bütün olarak oluşturulur ve yürütülür*" denilmektedir. Bu uyumun sağlanabilmesi kanunda öngörülen bütçe türlerinin kullanılmasıyla yakından ilgilidir. Kanunun "Bütçe ilkeleri" başlıklı 13'üncü maddesinde ise bütçelerin ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamayacağı; kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterileceği belirtilmiştir.

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

Döner sermayeli işletmelerin genel ve özel bütçeli idareler bünyesinde faaliyet göstermesi ve kamu idaresi bütçesi ile döner sermaye bütçesi arasında gider anlamında net bir ayırım bulunmaması nedeniyle hizmetler ikili bir bütçe yapısı içinde iç içe geçmiş bir biçimde sürdürülmektedir. Bu durumda mal ve hizmet alımları, yapım, bakım, onarım işleri, yolluk ödemeleri, elektrik, su, yakıt giderleri ve benzeri birçok ödemenin bir kısmı kamu idaresi bütçesinden bir kısmı ise döner sermayeden karşılanmaktadır. Dolayısıyla kamu idaresi ve döner sermaye bütçelerine ilişkin mali tablolar ayrı ayrı incelendiğinde faaliyetlerin ancak bir kısmı hakkında bilgi edinilmektedir. Bu durumda kamu idarelerinin faaliyetleri, idare bütçesi ve döner sermaye bütçesi kapsamında anlamlı bir bütün oluşturacak şekilde raporlanamamaktadır. Bu durum Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi ve raporlanan bütçe uygulama sonuçlarının idarelerin gelir ve giderlerinin bir kısmını içermemesi sonucunu doğurmaktadır. Kamu idarelerinin döner sermaye kaynaklarından karşılanan gelir ve giderleri Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından verilen bütçe yetkisi dışında gerçekleşmekte olup hesap verme sorumluluğu kamu idaresi temelinde yerine getirilememektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu özelinde ise döner sermaye bütçesi asıl idare bütçesini aşmıştır. Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere döner sermaye bütçesi genel bütçenin iki katını geçmiş ve genel bütçeye bağlı olma durumundan ziyade kurumun asıl bütçesi fonksiyonunu görmektedir.



**Tablo 2 : Yıllar İtibariyle Karşılaştırmalı Bütçe Büyüklükleri**

B	2013 (TL)	2013 (%)	2014 (TL)	2014 (%)	2015 (TL)	2015 (%)
D Döner Sermaye Bütçesi	18.454.000.000	70	19.665.000.000	69	21.852.000.000	68
G Genel Bütçe	8.016.000.000	30	9.031.000.000	31	10.416.000.000	32
T Toplam	26.470.000.000	100	28.696.000.000	100	32.268.000.000	100

Döner sermaye bütçesi uygulaması fiiliyatta bazı sorunlara yol açmaktadır. Örneğin aynı kamu görevlisinin genel bütçede ayrı, döner sermaye bütçesinde ayrı sorumluluğa sahip olduğu durumlar yaşanabilmektedir. Genel Bütçeden yapılan harcamalarda hem harcama birimi hem de mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrol yapılabilmekte iken döner sermaye bütçesinden yapılan harcamalarda sadece harcama birimi ön mali kontrol yapabilmektedir. Sağlık tesisleri bir alım yaparken her iki bütçede yer alan ödenek tutarlarını birleştirerek ihaleye çıkmakta, bu ihale neticesinde yapılacak hak ediş ödemelerinin hangi muhasebe birimi tarafından ödeneceği tartışmaya sebep olmaktadır. Bu yolla yapılan alımlarda hak edişlerin bir kısmı genel bütçe saymanlığı tarafından ödenirken, bir kısmı ise döner sermaye saymanlığı tarafından ödenmektedir. Yine iki bütçe kullanımı sağlık hizmetlerinin maliyetini hesaplamaya engel teşkil etmekte, döner sermaye ile ilgili olmayan ödemelerin genel bütçeden, genel bütçe ile ilgisi olmayan ödemelerin döner sermaye bütçesinden ödenmesine sebep olabilmektedir.

Diğer tarafta her iki bütçe için ayrı saymanlık teşkilatı oluşturulmuş, her birine ayrı personel atanmış olması bürokrasiyi artırdığı gibi, kamuya ilave maliyet getirmektedir.

Yukarıda yer alan hususlar çerçevesinde; Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu nezdinde döner sermaye bütçesinin genel bütçeyi geçtiği ve kurumun asli bütçesi konumuna geldiği anlaşılmaktadır. Bu bakımdan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu nezdinde döner sermaye bütçesi uygulamasının kaldırılması ve iki başlı bütçe anlayışına son verilmesi, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne hesap verilebilirliği sağlama açısından, 5018 sayılı kanunun 12'nci maddesinde tanımlanan merkezi yönetim bütçesinin esas alınmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğu ve bulguya katıldığı, Maliye Bakanlığı ile koordineli çalışıp, yılsonuna kadar tamamlanacağı,

Bu çerçevede; ayrıntılı hesap planı çalışması ve fonksiyonel iş tanımlarının, hesap kodları ile eşleştirilmesinin yapılacağı, yıllık bütçe içinde döner sermaye bütçe uygulamalarının genel bütçeden farksız olmasının sağlanacağı, TKHK tarafından da yıllık bütçe ve eylem planlarında maliyenin geliştirdiği kurallara uyum sağlanacağı, tüm teşkilatta uygulamaların bu şekilde olması için eylem planları geliştirileceği,

Mali hizmetler birimince, genel bütçe ile uyumlu ve eş zamanlı olarak döner sermaye bütçesi hazırlanacağı, bütçe hazırlık çalışmalarına yönelik genel bütçe ile eş zamanlı bilgilendirme çalışmaları yapılacağı,

Ayrıca, 5018 sayılı Kanunun geçici 11'inci maddesinde, döner sermayeli işletmelerin 31.10.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılmasının ifade edildiği, kanunun yeniden yapılandırma sürecinin Maliye Bakanlığınca yürütülmesini öngördüğü,

Sayıştay'ın, Kurumumuzun taşra teşkilatında tek bütçenin kullanılması ve döner sermaye bütçesi uygulamasından vazgeçilmesi talebinin Kanun ve Yönetmelik değişikliği/iptali gerektirdiği, bu nedenle, mali mevzuatların yürürlüğe konulması, yürürlükten kaldırılması, usul ve esaslarının belirlenmesi iş ve işlemlerinin Maliye Bakanlığınca yürütülmesi nedeniyle, bulguda belirtilen hususların söz konusu Bakanlığa resmi yazı yazılarak iletileceği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** Kurum tarafından gönderilen cevapta, tespit edilen hususlara ilişkin gerekli çalışmaların yapılacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, yapılan tespitlere ilişkin Kurum tarafından yapılacak çalışmaların izlenmesi yerinde olacaktır.

## **BULGU 8: 4734 Sayılı Kanun Kapsamında Kurumca Ödenen Kıdem Tazminatlarının Niteliğine Uygun Hesaplarda Takip Edilmemesi**

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurum tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatları; farklı kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet sürelerine ilişkin kısmının ilgili kurum ve kuruluşlardan tahsil edilmediği ve alacakların mali tablolara yansıtılmadığı, kıdem tazminatı hesaplamalarında yöntem ve miktar hataları yapıldığı görülmüştür.

4857 sayılı Kanunun 112'nci maddesinde özetle; 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatları; iş sözleşmeleri 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesine göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona ermiş olanlara; farklı kamu kurum veya kuruluşlarına ait işyerlerinde geçen hizmet sürelerinin toplamı üzerinden kıdem tazminatı ödenmesi hâlinde, kıdem tazminatı ödemesini gerçekleştiren son kamu kurum veya kuruluşu, ödenen kıdem tazminatı tutarının diğer kamu kurum veya kuruluşlarında geçen hizmet süresine ilişkin kısmını ilgili kamu kurum veya kuruluşundan tahsil eder, denilmektedir.

Ancak, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri arasında bu fıkra hükümlerine göre ödenen kıdem tazminatından dolayı bir tahsil işleminin yapılamayacağı da belirtilmektedir.

4734 sayılı Kanunun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatları; iş sözleşmeleri 1475 sayılı İş Kanununun 14'üncü maddesine göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirecek şekilde sona ermiş olanlara; en son çalıştığı kamu kurum veya kuruluşunca kıdem tazminatı ödenmektedir. Ödenen kıdem tazminatı tutarının çalışanın eğer diğer kamu kurum veya kuruluşlarında geçen hizmet süreleri varsa sürelerle karşılık gelen tutarlarının hesaplanarak niteliğine uygun hesaplarda takip edilmesi gerekir.

Ayrıca bu kapsamda alt işverenler tarafından çalıştırılan işçilerin kıdem tazminatı ödemelerinde;

- İş sözleşmesinin hangi nedenle sona erdiğine ilişkin olarak alt işverenden alınması

gereken belge mevcut olmadığı halde kıdem tazminatının ödendiği,

- Hizmet cetvellerine gerekli özen ve dikkatin gösterilmemesi neticesinde kıdem tazminatı sürelerinin hesabında dikkate alınmaması gereken özel sektör işyerlerinde yapılan sürelerin bu hesaba dahil edildiği,

- Kıdem tazminatı hesaplamasına esas alınan son ücretin yanlış belirlendiği,

- Para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerden olan ve sözleşmelerde personele verilmesi öngörülen yemek bedellerinin kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan denetimler neticesinde yukarıda yapılan tespitler, hizmet alım ihaleleri bünyesinde istihdam olunan işçilere fazla veya eksik kıdem tazminatı ödemelerine sebep olabileceğinden, uygulamanın mevzuatın amir hükümleri doğrultusunda yürütülmesi önem taşımaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** kıdem tazminatları ile ilgili planlama çalışmaları yapılacağı, hatalı kıdem tazminatı uygulamalarının tespit edileceği ve bu hataları yapan birimlerden düzeltme isteneceği yapılan düzeltmeler beyan edilip hataların tekrar oluşmaması için yaygınlaştırma yapılacağı ve bu süreçlerin mali mevzuatının ve hesap kodlarının geliştirileceği ifade edilmiştir.

***Sonuç olarak*** 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında çalışan işçilere yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin 4857 ve 1475 sayılı İş Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılmasının sağlanması gerekmektedir.

**BULGU 9: Kuruma Bağlı Sağlık Tesislerinde Alınan ve Verilen Depozito /Teminat İşlemlerinin Tam ve Doğru Şekilde Kayıt ve Takibini Sağlayacak Bir Kontrol Sürecinin İşlememesi, İlgili Hesaplara Yönelik Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Ayrıntılı ve Güncel Raporlamanın Yapılmaması**

Kuruma bağlı sağlık tesislerinin hesap ve işlemleri üzerinde yapılan denetimlerde yabancı kaynak niteliğindeki alınan depozito ve teminat (nakit) işlemleriyle verilen depozito ve teminat işlemlerine ilişkin olarak sağlık tesisleri bünyesinde bir kayıt ve takip sürecinin işlemediği tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebe birimlerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) üzerinden bu hesaplara yönelik ayrıntılı bir raporlamanın yapılamadığı görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 372'nci maddesi

gereğince muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan işlemlerin gerçek ve mevcut durumu ortaya koyması ve kanıtlayıcı belgelere dayanması gerekmektedir. Bu açıdan, sağlık tesislerinde ayrıntılı ve detaylı bir takip ve kayıt sistemi, muhasebe işlemlerinin gerçekliğini ve mevcudiyetini sağlaması açısından oldukça önem taşımaktadır. Nitekim, Yönetmeliğin yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler kısmında (32'nci madde), tutarı kesin olarak saptanamayan veya durumları tartışmalı olanlar da dahil olmak üzere bütün yabancı kaynakların kayıt ve tespit edilerek, mali tablolarda gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle, teminat işlemlerinin kişi ve kurum bazında ayrıntılı olarak harcama biriminde takip edilmesi, muhasebe birimlerinde de benzer bir kayıt sisteminin işlenmesi, muhasebe kayıtlarının da bu verilere dayanması gerekmektedir. Kuruma bağlı sağlık tesislerinde yapılan denetimlerde, kendilerinden veri alınan sağlık tesislerinin önemli kısmında, depozito ve teminatların (nakit) kayıt ve takibine yönelik bir kontrol sürecinin işlemediği görülmüştür. Bu hesaplarla ilgili kayıt tutan az sayıdaki sağlık tesislerinde ise harcama birimlerindeki kayıtlarla TDMS kayıtlarının uyumlu olmadığı tespit edilmiştir.

Öte yandan Kurumun, TDMS üzerinden takip edilen muhasebe işlemlerinin kontrol ve takibi açısından her bir hesapla ilgili işlemlerin; muhasebe birimlerinde tutulması gereken yardımcı hesap defterinde takibi yapılmalıdır. Yönetmeliğin 57 ve 58'inci maddesi gereğince yardımcı hesap defterlerinin, depozito ve teminatlara ilişkin detaylı bilgiler sunması gerekmektedir. TDMS sistemi üzerinden, depozito ve teminatlar işlemlerine yönelik sorgulamalarda cari yıla ilişkin bir takım verilere ulaşılabilir iken, önceki mali yıllara ait emanetlerin kümülatif tutarlarının görülebildiği, yıl bazında, depozito /emanetin ödendiği ya da alındığı kişilerin kimlik bilgileri, depozito/emanetin doğduğu veya tahsil edildiği tarih, zaman aşımı süresi, ödenen tutarlar gibi verileri içeren, ayrıntılı ve güncel bir raporlamanın yapılamadığı görülmektedir.

Kurumun yükümlülüklerinin tam ve doğru tespit edilmesi, teminatlarda zaman aşımı süresi gibi kurum lehine sonuç doğurabilecek hususların izlenmesi açısından depozito ve teminat işlemlerinin sağlık tesisi bünyesinde kayıt ve takibinin yapılması, sağlık tesislerindeki kayıtlarla muhasebe kayıtlarının birbiriyle tutarlı olması, TDMS'de ilgili hesaplara yönelik ayrıntılı ve güncel raporlamanın yapılabilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını beyan

etmişlerdir. Bu kapsamda, ayrıntılı hesap planları üzerinde çalışılarak, fonksiyonel iş tanımlarının hesap kodları ile eşleştirilmesinin yapılacağı, Mali Hizmetler Birimince yıl sonuna kadar mevcut hesap kodları incelenerek, depozito ve teminatların (nakit) sağlık tesislerince kayıt ve takibine yönelik genel bir çalışma yapılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, sahadaki her eylemin bu kodlarla kayıt ve takip işlemleri ile yürütülmesinin sağlanacağı belirtilerek, kayıt ve takip işlemlerinin elektronikleştirilmesi için, 01.01.2015 tarihinden itibaren uygulamaya konulan teminat mektupları takip modülüne nakit teminatların takip edildiği bir modül ekleneceği; mali hizmet birimince, yılsonuna kadar, TDMS sisteminde depozito ve teminatların takibinin yapıldığı depozito ve teminat takip modülü verilerinin Kaynak Destek Sisteminde raporlanmasının sağlanacağı belirtilmiştir.

***Sonuç olarak*** kurum mali tablolarının dayanağını oluşturan muhasebe işlemlerinin gerçekliğinin ve mevcudiyetinin sağlanması açısından teminat mektupları gibi nakit depozito ve teminat işlemlerinin de sağlık tesislerinde kayıt ve takibini sağlanması, TDMS üzerinden depozito/emanetin doğduğu veya tahsil edildiği tarih, kişi bilgileri, zaman aşımı süresi, ödenen tutarlar gibi verilere ulaşılabilmesi gerekmektedir.

#### **BULGU 10: Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmemiş Olması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bağlı sağlık tesislerinin 2015 yılı denetimlerinde, kadrosu üniversite hastanesinde olup da görevlendirme ile sağlık tesislerinde çalışan personelin aylık/ek ödeme ücretlerinde vergi matrahı dilimlerinin eksik ve/veya hatalı dikkate alındığı tespit edilmiştir.

3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Kanununun Ek 9'uncu maddesinde Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarına ait kurum ve kuruluşlar ile üniversitelerin ilgili birimlerinin karşılıklı olarak kullanılabilmesi ve eğitim ve araştırma hastanelerinde bu kapsamda çalışan üniversite personeline ek ödeme yapılabilmesi belirtilmiştir. Böylece, her iki kurumun personelinin karşılıklı olarak diğer kurumda çalışmasına imkan verilmiştir. Söz konusu maddeye istinaden 03.05.2014 tarih ve 28989 sayılı Resmi Gazete ile "Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarına Ait Sağlık Tesisleri ve Üniversitelere Ait İlgili Birimlerin Birlikte Kullanımı ve İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe girmiş ve ek ödemeye ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Yönetmeliğin “Mali Hususlar” başlıklı 9’uncu maddesinin üçüncü fıkrasında bu kapsamda çalışan personele yapılması planlanan ek ödemenin birlikte kullanımdaki sağlık tesisinin döner sermaye hesabından yapılacağı; bunun için döner sermaye gelirlerinden ilgili mevzuatı gereğince yapılması gerekli kesintilerden sonra kalan miktarın 209 sayılı Kanuna istinaden yürürlüğe giren “Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik” (Ek Ödeme Yönetmeliği olarak adlandırılacaktır) hükümlerine göre personele ek ödeme olarak dağıtılması gerektiği ifade edilmiştir. Bahsi geçen Ek Ödeme Yönetmeliğinin 5’inci maddesinde de ek ödemenin personelin sağlık tesisine katkı sağladığı sürece ve sağlık tesisinin o dönemde elde ettiği gayrisafi hasıllardan ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Kendisine birlikte kullanımdaki sağlık tesisindeki döner sermayeden ek ödeme yapılan üniversite personeli ve idarecileri, diğer taraftan rutin aylık maaş ve diğer ödemelerini kadrolarının bulunduğu üniversite bütçesinden almaktadırlar. Dolayısıyla, birlikte kullanımdaki döner sermayeli sağlık tesislerinde görevli üniversite personeline yapılan ödemelere, kaynağı ve ödemeyi yapan kurum açısından bakıldığında, bahsi geçen ilgililerin ilki maaş ödemelerini gerçekleştiren kurum (üniversite özel bütçesi), diğeri ek ödemeyi gerçekleştiren birlikte kullanımdaki sağlık tesisi (döner sermaye) olmak üzere iki işvereni olduğu anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas olarak tevkif suretiyle vergilendirmeyi; istisnai hallerde ise yıllık beyanname verilmesi usulünü öngörmüştür. Kanununun 86’ncı maddesi gereğince yıllık beyan usulü ile ilgili olarak, tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmemesi, ancak birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 2015 yılı için 29.000 TL’yi (290 Seri No.lu GVK Tebliği) aşan ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerektiği öngörülmüştür. Bu halde, kişinin yıl içerisinde aldığı ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dâhil olmak üzere) yıllık beyannameye dâhil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağını ise ücretli kendisi belirleyecektir.

Yapılan denetimlerde, kadrosu üniversitede olup birlikte kullanımdaki sağlık

tesislerinde görevlendirilen üniversite personeline birisi ilgili üniversite, diğeri de döner sermayeli sağlık tesisi bütçesinden olmak üzere iki ayrı bütçeden ve iki ayrı işveren tarafından ödeme yapıldığı; ancak her iki kurum tarafından düzenlenen maaş bordrolarının karşılaştırılması neticesinde aylık ve kümülatif vergi matrahlarının farklılık arz ettiği ve bu durumun genel olarak birlikte kullanımdaki sağlık tesisinden yapılan ek ödeme tutarının üniversite tarafından ilgilinin maaş ödeme matrahına eksik ve/veya hatalı olarak yansıtılması veya hiç yansıtılmamasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Bu durum, gelir vergisinin artan oranlı olması nedeniyle ay itibarıyla önceki dönemlerde bir üst vergi dilimine girmesi ve daha fazla vergi ödemesi gereken personelin, ait olduğu ayda değil izleyen aylarda üst vergi dilimine girmesine ve vergi ziyayı doğmasına yol açmaktadır.

Vergi ziyasının önlenmesi amacıyla, her iki kurumdan da bu kapsamda ödeme yapılan personelin ihtar edilerek yıllık beyanname vermelerinin sağlanması gerekmektedir. Böyle bir yöntemin bir yandan vergi mevzuatına uygunluğun sağlanmasına, diğer yandan da vergi kaybının önlenmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Son olarak, 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 27'nci maddesinin dördüncü fıkrasında genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerin Sayıştay'ın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulacağı hüküm altına alınmışken, yukarıda zikredilen "Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarına Ait Sağlık Tesisleri ve Üniversitelere Ait İlgili Birimlerin Birlikte Kullanımı ve İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in mali hükümler içermesine karşın, bahsi geçen mevzuat hükmü dikkate alınmaksızın 03.05.2014 tarih ve 28989 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girdiği görülmüştür.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını ifade ederek, mevcut durumda, Kuruma bağlı bazı sağlık tesislerinin 2015 yılı kayıtlarında kadrosu üniversite hastanesinde olup da görevlendirme ile sağlık tesislerinde çalışan personelin aylık/ek ödeme ücretlerinin vergi matrahının tespitinin yapılamadığı, bir başka deyişle kişilerin aldığı her türlü ödemelerin kişiye bağlı bir İnsan Kaynakları (İK) sisteminde modül olarak süregelen matrah tarzında takip edilemediği ifade edilmiştir.

Bu durumun ortadan kaldırılmasına yönelik olarak, Mali Hizmetler Birimince, Haziran ayı sonuna kadar İnsan Kaynakları Yönetim Sisteminin (İKYS) incelenerek personelin gelir vergisi matrahlarının tespitine yönelik veri girişi ve/veya veri aktarımı yapıp



yapılamayacağına tespit edileceği, tüm birimlere ödeme yaptıkları kişilerin başka yerlerden ödeme aldıkları takdirde süregelen matrah hesabına ilişkin takiplerinin istenileceği ve bunu sağlamak üzere Mali Hizmetler Birimince, tüm Birliklere ve bağlı sağlık tesislerine genel yazı yazılarak gerekli bilgilendirme ve uyarıların yapılacağı ve tüm bu eksikliklerin yılsonuna kadar tamamlanacağı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** kendisine gerek birlikte kullanımdaki üniversite bütçesinden ve gerekse sağlık tesisine ilişkin döner sermaye bütçesinden ödeme yapılan personelin gelir vergisi matrahlarının doğru ve tam olarak tespitinin yapılması ve böylece uygulamada birliğin sağlanması ile vergi ziyaının da önlenmesi amacıyla; ya bu nitelikteki personelin beyanname vermelerinin sağlanması ya da ödeme yapılan her iki kurum arasında gelir vergisi matrahının takibine imkan veren bir sistemin geliştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, ek ödemeye ilişkin usul ve esasların belirlendiği ve bulgunun ilk kısmında adı zikredilen “Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarına Ait Sağlık Tesisleri ve Üniversitelere Ait İlgili Birimlerin Birlikte Kullanımı ve İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile ilgili olarak Sayıştay’ın görüşünün alınmadığı hususuna ilişkin Kurumdan herhangi bir cevap gelmemiştir. Gerek bahsi geçen Yönetmelik ve gerekse bundan sonra yürürlüğe girecek mali hükümler içeren tüm Yönetmeliklerin yürürlüğe girmeden önce 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 27’nci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince Sayıştay’ın istisari görüşünün alınmasına ilişkin hükmünün yerine getirilmesi bakımından Kurumun daha dikkatli olması gerektiği değerlendirilmektedir.

#### **BULGU 11: Sağlık Tesislerinin Finansal Sürdürülebilirliklerinin Olmaması**

Döner sermayeli sağlık tesislerinin 2015 yılına ilişkin mali tabloları gerek oran (rasyo) yöntemi ile gerekse karşılaştırmalı tablolar analizi yapılarak incelenmiş olup, mali açıdan kendi kendilerini idare etmeleri ile ilgili olarak gerekli yeterliliğe sahip olmadıkları kanaatine varılmıştır.

##### **a) Oran Yöntemi İle Analiz**

Hesap veya hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurulmak suretiyle yapılan Oran Yöntemi ile Analizde sağlık tesislerinin sadece 2015 yılına (cari yıl) ilişkin mali tabloları incelenmek suretiyle statik bir analiz yapılmış ve cari (likit) durumu, ekonomik ve

mali yapısı ile karlılık ve çalışma durumu hakkında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

**Sağlık Tesislerinin Likit Durumlarının Yetersiz Olduğu Anlaşılmaktadır.**

Bilanço üzerinden yapılan analizde likidite oranlarından cari oran, asit-test oranı ve nakit oran incelenmek suretiyle sağlık tesislerinin dönen varlıklar ile kısa vadeli borçlar arasındaki ilişki incelenmiş ve kısa vadeli ödenmesi gereken borçlarını ödeme gücünün yetersiz olduğu kanaatine varılmıştır.

Cari Oran = Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

$$= 2.474.128.279 / 6.037.797.228$$

$$= 0,4097 ( \% 40,97)$$

Sağlık tesislerinin net çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını ortaya koyan bu oranın en az 1 ve 1'in üzerinde olması gerekir. Oranın 1 olması işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarının tamamını dönen varlıkları ile karşılayabileceğini göstermekle birlikte, sağlık tesislerinde bu oranın 0,4097 olduğu, dolayısıyla kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün yetersiz olduğu anlaşılmaktadır.

Asit Test Oranı = Dönen Varlıklar – (Stoklar + Gelecek Döneme Ait Giderler) / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

$$= 2.474.128.279 – (583.055.146 + 211.615.167) / 6.037.797.228$$

$$= 0,2781 ( \% 27,81)$$

Bu oranın hesaplanmasında, likiditesi diğerlerine göre düşük olan stoklar, gelecek aylara ait peşin ödenmiş giderler, gelir tahakkukları ve diğer dönen varlıklar gibi kalemler toplam dönen varlıklar tutarından düşülmek suretiyle, kısa vadeli yabancı kaynaklara bölünür. Cari orana göre daha anlamlı bir oran olup genel olarak 1 olması yeterli görülmektedir. Oranın 1 olması sağlık tesislerinin kısa vadeli yabancı kaynaklarının tamamını nakit ve hızlıca paraya çevrilebilen değerlerle karşılayabileceğini gösterir. Ancak, sağlık tesislerinin konsolide edilmiş bilançosundan anlaşılacağı üzere bu oran da sağlık tesislerinin mali açıdan kısa vadeli borçlarını karşılayamaz durumda olduğunu göstermektedir.

Nakit Oran = Hazır Değerler / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

$$= 678.438.212 / 6.037.797.228$$

$$= 0,1123 (\% 11,23)$$

Nakit oranı, faaliyetlerden sağlanan fon girişlerinin durması ve alacakların tahsil edilememesi durumunda, sağlık tesislerinin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü yansıtmakta olup, genel ilke bu oranın 0,20'nin altına düşmemesidir. Ancak sağlık tesislerinde bu oran % 11,23 olup, nakit sıkıntısı yaşama riski olabileceğini göstermektedir.

Likidite oranlarına yardımcı olmak ve sağlık tesislerinin likit durumunu daha iyi analiz edebilmek açısından, stok bağımlılık oranı da incelenmiştir. Stok bağımlılık oranı, sağlık tesislerinin kısa vadeli borçlarının geri ödenmesinde, hazır değerleri ve diğer süratle paraya çevrilebilir varlıkların dışında, stokların yüzde kaçının satılması gerektiğini göstermektedir. Başka bir ifade ile sağlık tesislerinin kısa vadeli borçlarının ödenmesinde, stok satışına ne derecede bağımlı olduğunu ortaya koymaktadır.

Stok Bağ. Oranı = [KVYK - (Hazır Değ. + Menkul Kıymetler)] / Stoklar

$$= [6.037.797.228 - (678.438.212 + 1.250)] / 583.055.146$$

$$= 9,1918$$

Bu oran sağlık tesislerinin likit durumunun yetersiz olduğunu ve kısa vadeli yabancı kaynakların ödenebilmesi için hazır değerlerin dışında mevcut stoklarının yaklaşık 9 katının satılması gerektiğini, bir başka deyişle borçların ödenebilmesi bakımından stok satışına son derece bağımlı olduğunu ortaya koymaktadır.

### **Sağlık Tesislerinin Mali Açından Ödeme Gücünün Yetersiz Olduğu Anlaşılmaktadır.**

Bilanço üzerinden yapılan analizde finansal oranlardan kaldıraç oranı ve finansman oranına bakılmak suretiyle, sağlık tesislerinin aktiflerinin ne kadarının kısa ve uzun vadeli kaynaklar ile karşılandığını ve mali gücünün yüksekliğinin ne olduğu incelenmiştir. Ayrıca, sağlık tesislerinin mevcut durum itibarıyla, faaliyetleri neticesinde zarar etmesi ve gelecek dönemlerde de yeterli fon yaratma kabiliyetini yitirmesi durumunda, orta ve uzun vadeli

borçlarını ödeyip ödemeyeceği hakkında bir fikre ulaşılmaya çalışılmıştır.

$$\begin{aligned}\text{Kaldıraç Oranı} &= \text{Toplam Yabancı Kaynaklar} / \text{Aktif Toplamı} \\ &= 6.037.797.228 / 3.362.608.304 \\ &= 1,7955\end{aligned}$$

Kaldıraç oranının genelde % 50'den fazla olması işletmenin ciddi bir borç yüküne girmeye başladığını göstermektedir. Sağlık tesislerinin kaldıraç oranı % 179,55 seviyesinde olup, bu durum sağlık tesislerinin uzun vadeli yabancı kaynağı da bulunmadığından, aktif toplamının % 179,55'inin kısa vadeli kaynaklarla finanse edildiğini göstermekte, bir başka deyişle sağlık tesislerinin çok ciddi bir borç yükü altında olduğunu göstermektedir.

$$\begin{aligned}\text{Finansman Oranı} &= (\text{Özkaynaklar}) / (\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}) \\ &= - 2.675.188.924 / 6.037.797.228 \\ &= - 0,4430\end{aligned}$$

Kural olarak finansman oranının 1 olması istenmekle birlikte, sağlık tesislerinde bu oran (-) değerdedir. Bu durum, sağlık tesislerinin daha çok üçüncü kişilerce finanse edildiği, mali bağımsızlığının düşük olduğu ve bu nedenle öz kaynak yetersizliğinden dolayı ileride borç baskısı ile karşılaşabileceği sonucunu göstermektedir.

$$\begin{aligned}\text{Öz Sermaye Oranı} &= \text{Öz Kaynaklar} / \text{Aktif Toplamı} \\ &= - 2.675.188.924 / 3.362.608.304 \\ &= - 0,7955\end{aligned}$$

Öz kaynakların, aktif toplamına bölünmesi ile hesaplanan bu oranın yüksek olması, işletmenin mali gücünün yüksekliğine işaret olarak değerlendirilir. Ancak sağlık tesislerinin özkaynakları yılı itibariyle (-) değerde olup, bu durum mali gücünün yetersizliğine işaret etmektedir.

### **Sağlık Tesisleri Faaliyet (Çalışma) Durumu Açısından Etkin Değildirler.**

Sağlık tesislerinin çalışma durumu hakkında fikir sahibi olabilmek açısından faaliyet

oranları incelenmiştir. Bu oranlar, satışlar ile varlık grubu arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

$$\begin{aligned}\text{Alacak Devir Hızı Oranı} &= \text{Kredili Net Satışlar} / \text{Ortalama Ticari Alacaklar} \\ &= 23.207.846.913 / 987.717.052 \\ &= 23,50\end{aligned}$$

İşletmenin ticarî alacaklarını, gerçekleştirdiği satışlarla yılda kaç kez tahsil ettiğini gösterir. Yüksek olması olumlu yorumlanır. Sağlık tesislerinin yapılan satışlarla ticari alacaklarını yaklaşık 23,5 kez tahsil ettiği görülmektedir.

$$\begin{aligned}\text{Alacakların Ort. Tahsilat Süresi} &= 360 / \text{Alacak Devir Hızı Oranı} \\ &= 360 / 23,5 \\ &= 16,31\end{aligned}$$

Alacakların ortalama kaç günde tahsil edildiğini gösteren bu oranın düşük olması olumlu yorumlanır. Sağlık tesisleri, alacaklarını yılda yaklaşık 16 günde bir tahsil edebilmektedir.

$$\begin{aligned}\text{Aktif Devir Hızı Oranı} &= \text{Net Satışlar} / \text{Ortalama Toplam Aktif} \\ &= 23.207.846.913 / 3.403.936.740 \\ &= 6,81\end{aligned}$$

İşletmenin sermaye ağırlıklı çalışıp çalışmadığını gösteren bu oranın yüksek olması olumlu algılanır. Sağlık tesislerinde 6,81 olarak ölçülmüş olup, sermaye ağırlıklı çalışmadığı değerlendirilmektedir.

$$\begin{aligned}\text{Öz sermaye Devir Hızı} &= \text{Net Satışlar} / \text{Ortalama Öz kaynaklar} \\ &= 23.207.846.913 / - 1.762.973.982 \\ &= - 13,16\end{aligned}$$

İşletmenin sahip olduğu öz sermayenin ne ölçüde verimli kullanıldığını gösteren bu oran, sağlık tesislerinde (-) değer taşımakta olup, son derece verimsiz kullanıldığına işaret

etmektedir.

**Sağlık Tesisleri Yaptıkları İş ve İşlemler Sonucunda Zarar Etmektedirler.**

Sağlık tesislerinin konsolide gelir tablosu incelendiğinde gerek esas faaliyet konusu ve gerekse ana faaliyet haricindeki iş ve işlemleri sonucunda zarar ettikleri görülmektedir. Sağlık tesisi emrine verilmiş olan öz kaynaklar ve yabancı kaynakların verimliliği ile karlı çalışıp çalışmadıklarının ölçülmesi için aşağıda yer alan oranlardan hareketle bu sonuca ulaşılmıştır.

- Gayrisafi Karlılık = Brüt Satış Karı / Net Satışlar

$$= 2.968.499.262 / 23.207.846.913$$

$$= 0,1279 (\% 12,79)$$

Net satışların % 12,79'u brüt satış karı olup, bu oranın yeterli olup olmadığı konusunda daha anlamlı bir yorum yapabilmek çısından sağlık tesislerinin geçmiş yıllardaki durumuna da bakmak gerekmektedir.

- Faaliyet Karlılığı = Faaliyet Karı / Net Satışlar

$$= - 913.182.805 / 23.207.846.913$$

$$= - 0,039$$

Sağlık tesislerinin faaliyet karı olmayıp, 913.182.805 TL tutarında faaliyet zararı vardır. Bu durum sağlık tesislerinin ana faaliyet konusu olan sağlık hizmeti faaliyetlerinden zarar ettiğini göstermektedir.

- Dönem Net Karlılığı = Dönem Net Karı / Net Satışlar

$$= - 1.826.155.023 / 23.207.846.913$$

$$= - 0,0787$$

Sağlık tesislerinin net karı olmayıp, 1.826.155.023 TL tutarında net zararı vardır. Bu durum sağlık tesislerinin gerek asli faaliyet konusu ve gerekse faaliyet dışı iş ve işlemleri sonucunda zarar ettiğini ortaya koymaktadır.

- Mali Karlılık (Öz sermaye Karlılığı) = Net Kar / Özkaynaklar

$$= - 1.826.155.023 / - 2.675.188.924$$

$$= 0,68$$

Mali karlılık, sağlık tesislerine sağlanan öz kaynağın bir birimine düşen kar payını göstermektedir. Sağlık tesisleri zarar halinde olduğundan mali karlılık söz konusu değildir. Bu durum, sağlık tesisleri için konulan sermayenin daha yüksek kar ile başka yerlerde değerlendirme imkanlarının olduğu gerçeğinden hareketle, sağlık tesislerinin elde ettiği öz kaynak kârlılık oranının yetersiz olduğunu göstermektedir.

### **b) Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz)**

Sağlık tesislerinin mali durumu Karşılaştırmalı Tablolar (Yatay) Analizi Yönteminden faydalanılarak 2013, 2014 ve 2015 yılları itibariyle de incelenmiş olup, yapılan inceleme sonuçları aşağıda yer almaktadır.

### **Sağlık Tesislerinin Aktif Yapısında Dönen Varlıklar Aleyhine Azalma Olduğu Anlaşılmaktadır.**

Sağlık tesislerinin aktif yapısına bakıldığında; toplam varlıklar içerisinde dönen varlıkların payının 2013 yılında yaklaşık % 76 iken, 2014 ve 2015 yıllarında % 73'e düştüğü, duran varlıkların payının ise % 24 seviyesinden, % 27'lere geldiği görülmektedir. Dönen varlıklar işletme varlıkları içinde duran varlıklara göre daha fazla paya sahip olmakla birlikte, duran varlıkların payı önceki yıllara göre artarken, dönen varlıkların payının ise azaldığı anlaşılmaktadır.

Aktif varlıklar içerisinde dönen varlıkların payının yüksekliği istenilen bir durum olup, sağlık tesislerinin işletme sermayesinin olumlu yönde etkilenmesi açısından önem taşımaktadır. Ancak, dönen varlıkların azalmakta olduğu görülmektedir.

### **Sağlık Tesislerinin Pasif Yapısında Özkaynaklar Aleyhine Azalma Olduğu Anlaşılmaktadır.**

Sağlık tesislerinin pasif yapısına bakıldığında, hiç uzun vadeli yabancı kaynağı bulunmadığı, kısa vadeli yabancı kaynakların sürekli artış gösterdiği; özkaynakların ise

2013'ten 2014'e (-) değer olarak % 174 ve 2014'ten 2015'e yine (-) değer olarak % 214,44 oranında azaldığı, bir başka deyişle eridiği anlaşılmaktadır.

Kısa vadeli yabancı kaynaklar artarken, özkaynakların da önemli ölçüde azalıyor olması sağlık tesislerinin kaynak yapısında ciddi anlamda sorunlar olduğuna ve finansal açıdan risklerle karşı karşıya olduğuna işaret etmektedir.

### **Sağlık Tesislerinin Net İşletme Sermayesinin Azaldığı Anlaşılmaktadır.**

Sağlık tesislerinin, dönen varlıkları azalırken, kısa vadeli yabancı kaynaklarının ciddi anlamda artış göstermiştir. Dolayısıyla, dönen varlıklar ile KVKYK arasındaki farkı ifade eden net işletme sermayesi 2013 yılında (-) 1.056.289.448 TL iken, 2014 yılında (-) 1.750.795.289 TL'ye ve 2015 yılında ise daha da azalarak (-) 3.563.668.949 TL olmuştur. Bu durum işletmenin önceki yıllara göre net işletme sermayesinin ciddi anlamda sıkıntıya girdiğini göstermektedir.

Dönen varlıkların toplam bilanço içindeki payı kısa vadeli yabancı kaynakların payından küçükse, kısa vadeli yabancı kaynakların dönen varlıkları finanse ettikten sonra duran varlıkları da finanse ettiğini göstermekte ve bu durumda net çalışma sermayesinin noksanlığından söz edilmektedir. Sağlık tesislerinde de net çalışma sermayesi azalmakta olup, dönen varlıkların kısa vadeli borçları ödemeye yetmediği sonucuna ulaşılmaktadır.

### **Sağlık Tesislerinin Brüt Satışları Artmakla Birlikte Brüt Satış Karının Azaldığı Anlaşılmaktadır.**

Sağlık tesislerinin 2013 yılından 2015 yılına brüt satışlarının yaklaşık % 18,50 artışla 19.748.604.127 TL'den 23.418.323.920 TL'ye geldiği; ancak brüt satış karının aynı dönem içerisinde 3.216.949.605 TL'den 2.968.499.262 TL'ye gerilediği görülmektedir. Bu durum, aynı dönem içerisinde gerek satışların maliyetinin % 23,17 oranında artmasından ve gerekse satışlardan yapılan indirimlerin % 108,90 oranında artmasından kaynaklanmaktadır.

Bu açıdan sağlık tesislerinin ana faaliyet konusu olan sağlık hizmeti sunum maliyetlerinde yaşanan artışın, satış gelirlerine yansımadağı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bir öneri olarak, girdi maliyetlerinde yaşanan artışın, satış açısından da fiyatlara yansıtılmasında fayda olacağı düşünülmektedir.



**Sağlık Tesislerinin Faaliyet Giderlerindeki Artış, Satışların Maliyetindeki Artışla Birlikte, Ana Faaliyet Konusu ile İlgili İşlemlerden Zarar Etmesi Sonucuna Yol Açmıştır.**

Sağlık tesislerinin ana faaliyet konusuna ilişkin olarak 2013 yılından 2015 yılına satışların maliyetindeki % 23,17 oranındaki artışın yanı sıra, aynı dönem zarfında özellikle faaliyet giderlerinden genel yönetim giderlerindeki % 21,99 oranındaki artış, tesislerin 2013 yılındaki 34.885.843 TL'lik faaliyet karının ortadan kalkmasına ve 2015 yılında 913.182.805 TL'lik faaliyet zararı ile karşılaşmasına neden olmuştur.

**Sağlık Tesislerinin Dönem Net Zararında Ciddi Anlamda Artış Meydana Gelmiştir.**

Sağlık tesislerinin gerek ana faaliyet konusu, gerekse diğer faaliyet konuları ile ilgili olarak yıl içerisindeki tüm faaliyetleri sonucunu gösteren dönem net kar/zararı 2013 yılında (-) 969.361.852 TL iken, 2014 yılında (-) 538.801.313 TL olmuş, 2015 yılında ise zarar ciddi ölçüde artarak (-) 1.826.155.023 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum, sağlık tesislerinin mali durum ve işletme açısından yıllar itibariyle daha da kötüye gittiğine işaret etmektedir.

Yapılan incelemeler neticesinde;

Sağlık tesislerinin net çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını ortaya koyan cari oranının 0,4097 ve likit durum açısından daha anlamlı sonuçlar veren Asit Test Oranının 0,2781 ile 1'in altında kaldığı; alacakların tahsil edilememesi durumunda kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün olup olmadığını gösteren nakit oranının da 0,1123 ile 0,2'nin altında kaldığı ve kısa vadeli borçların geri ödenmesinde stoklara ne kadar bağımlı olduğunu gösteren stok bağımlılık oranının da 9,1918 ile çok yüksek olmasından hareketle, kısa vadeli yabancı kaynaklarını (borçlarını) karşılama bakımından ödeme gücünün yetersiz olduğu ve likit sıkıntısı ile karşılaşma riskinin olabileceği;

Toplam yabancı kaynakların aktife oranını gösteren kaldıraç oranının % 179,55 ile çok yüksek olması, öz kaynakların toplam yabancı kaynaklara oranını gösteren finansman oranının % 44,30 ile çok düşük olması ve sağlık tesislerinin yabancı kaynaklarının tamamının kısa vadeli olması ile birlikte değerlendirildiğinde sağlık tesislerinin mali gücünün yetersizliği ve çok ciddi bir borç yükü altında olduğu;

Sağlık tesislerinin faaliyet oranlarından alacak devir hızı oranı 23,5 olup, yapılan satışlarla ticari alacaklarını yılda bu kadar kez tahsil ettiği, dolayısıyla ortalama 16 günde bir tahsilat yaptığı; aktif devir hızı 6,81 olup, işletmenin sermaye ağırlıklı çalışmadığı; öz sermaye devir hızı (-) 13,16 olup, negatif değer taşıdığından işletmenin sahip olduğu öz sermayeyi son derece verimsiz kullandığı;

- Diğer taraftan, sağlık tesislerinin gerek ana faaliyet konusuna giren sağlık hizmetleri ve gerekse ana faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden zarar ediyor olması ve bu zararın yıllar itibarıyla giderek artıyor olması, dolayısıyla öz kaynaklarının giderek eriyor olması nedeniyle ileride öz kaynak yetersizliği ile karşılaşma riskinin olabileceği;

- Tüm bunların genel bütçeden döner sermayeye aktarılan paylarla birlikte değerlendirilmesinden döner sermaye olarak faaliyet gösteren sağlık tesisleri için esasen ortada döndürülen bir sermaye olmadığı

kanaat ve sonucuna varılmıştır.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler neticesinde, sağlık giderlerinin ne kadarının döner sermaye ile karşılanması gerektiğine politik olarak bir karar verilmesinin gereği değerlendirilmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu kabul etmişler, ancak Sayıştay raporlarının statik olduğu ve bulguya etki eden nedenlere yer verilmemesinden hareketle kısmen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca, Sayıştay tarafından tespit edilen bulgular ile ilgili olarak kendilerince de geçmiş yıllar da dahil olmak üzere analizler yapıldığı ve Raporda bahsedilen benzer sonuçlara ulaşıldığını kabul etmişlerdir.

Bu itibarla, gerek oran yöntemi ve gerekse karşılaştırmalı tablolar analizi sonucu elde edilen bulguların her birine ilişkin olarak verilen cevaplar aşağıda sıralanmıştır.

#### **Oran yöntemi ile yapılan analizde (cari yıl);**

Likidite oranlarından cari oran, asit-test oranı ve nakit orana bakılmak suretiyle sağlık tesislerinin dönen varlıkları ile kısa vadeli borçları arasındaki ilişki incelendiği ve sağlık tesislerinin likit durumlarının yetersiz olduğu hususuna cevaben;

Likit durumunun yetersizliği kabul edilerek bunun gerekçelerinin belirleneceği, Sayıştay raporu ve bu sonuca etki eden gerekçelerin Maliye Bakanlığı ile paylaşılacağı ifade edilmiştir. Mevcut durumda konuyla ilgili olarak önceki yılların analizlerinin de Kurum Başkanlığınca yapıldığı ve aşağıda yer alan tablodan da görüleceği üzere Sayıştay ile benzer sonuçlara ulaşıldığı ifade edilmiştir.

Tablo 3: TKHK Yıllara Göre Likidite Oranları

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>CARİ ORAN</b>	<b>1,34</b>	<b>0,94</b>	<b>0,69</b>	<b>0,59</b>	<b>0,41</b>
<b>ASİT-TEST ORANI</b>	<b>1,00</b>	<b>0,67</b>	<b>0,45</b>	<b>0,42</b>	<b>0,31</b>
<b>NAKİT ORANI</b>	<b>0,07</b>	<b>0,05</b>	<b>0,10</b>	<b>0,11</b>	<b>0,11</b>

Finansal oranlardan kaldıraç oranı, finansman oranı ve öz sermaye oranına bakılmak suretiyle, sağlık tesislerinin aktiflerinin kısa ve uzun vadeli kaynaklar ile karşılama durumu ve mali gücünün yüksekliğinin incelendiği ve sağlık tesislerinin mali açıdan ödeme gücünün yetersiz olduğu hususuna cevaben;

Ödeme gücündeki yetersizliği kabul edilerek gerekçelerinin belirleneceği, Sayıştay raporu ve bu sonuca etki eden gerekçelerin Maliye Bakanlığı ile paylaşılacağı ifade edilmiştir. Mevcut durumda konuyla ilgili olarak önceki yılların analizlerinin de Kurum Başkanlığınca yapıldığı ve Sayıştay ile benzer sonuçlara ulaşıldığı ifade edilmiştir.

Tablo 4: TKHK Yıllara Göre Finansal Yapı Oranları

<b>TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>KABUL EDİLEBİLİR DEĞER (GELİŞMİŞ ÜLKELER GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER)</b>
KALDIRAÇ ORANI	0,58	0,84	1,10	1,25	1,80	<b>0,40</b>
KVYK/KAYNAK ORANI	0,58	0,84	1,10	1,25	1,80	<b>0,30</b>
ÖZKAYNAK/KAYNAK ORANI	0,42	0,16	0,10	0,25	0,80	<b>0,40 - 0,50</b>
DURAN VARLIK/ ÖZKAYNAK ORANI	0,54	1,29	2,41	1,06	0,33	<b>1,00</b>
NET İŞLETME SERMAYESİ / AKTİFLERE ORANI	0,19	0,05	0,34	0,51	1,06	
ÖZSERMAYE ÇARPANI	2,36	6,16	9,95	4,05	1,26	<b>2,00</b> <b>2,50</b>

Alacak devir hızı oranı, alacakların ortalama tahsilat süresi, aktif devir hızı oranı ve öz sermaye devir hızı oranına bakılmak suretiyle sağlık tesislerinin satışları ile varlık grubu

arasındaki ilişkinin incelendiği ve sağlık tesislerinin faaliyet (çalışma) durumu açısından etkin olmadığı hususuna cevaben;

Çalışma durumu açısından etkin olunmadığı kabul edilerek, buna ilişkin gerekçeler değerlendirilerek gerekli önlemlerin alınacağı ifade edilmiştir. Mevcut durumda konuyla ilgili olarak önceki yılların analizlerinin de Kurum Başkanlığınca yapıldığı ve Sayıştay ile benzer sonuçlara ulaşıldığı ifade edilmiştir.

Bunun yanı sıra bulguda da belirtildiği üzere sağlık tesislerinin alacaklarını kısa sürede tahsil edebildiği ve Götürü bedel protokolü kapsamında SGK'dan alacaklarının tahsilinde bir problem yaşanmadığı belirtilmiştir.

Tablo 5: TKHK Yıllara Göre Verimlilik Oranları

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU	2011	2012	2013	2014	2015	KABUL EDİLEBİLİR DEĞER (GELİŞMİŞ ÜLKELER)
STOK DEVİR HIZI	10,84	11,85	26,55	32,60	34,71	50,00
ALACAK DEVİR HIZI	6,98	4,36	6,38	6,35	23,18	
HAZIR DEĞER DEVİR HIZI	95,90	105,59	56,88	48,53	34,21	1,20 - 4,06
DÖNEN VARLIK DEVİR HIZI	4,83	5,52	8,42	8,60	9,38	0,97
DURAN VARLIK DEVİR HIZI	16,16	- 11,01	- 10,22	- 11,12	26,12	2,20
AKTİF DEVİR HIZI	3,72	4,36	6,38	6,35	6,90	1,80
ÖZ KAYNAK DEVİR HIZI	8,77	26,88	- 63,46	- 25,72	- 8,68	

Gayrisafi karlılık, faaliyet karlılığı, dönem net karlılığı ve mali karlılığına bakılmak suretiyle karlılık durumunun incelendiği ve gerek esas faaliyet konusu ve gerekse diğer iş ve işlemleri sonucunda zarar ettikleri hususuna cevaben;

Mevcut durumda konuyla ilgili olarak önceki yılların analizlerinin de Kurum Başkanlığınca yapıldığı ve Sayıştay ile benzer sonuçlara ulaşıldığı ifade edilmiştir.

Tablo 6: TKHK Yıllara Göre Karlılık Oranları

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU	2011	2012	2013	2014	2015	KABUL EDİLEBİLİR DEĞER (GELİŞMİŞ ÜLKELER GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER)
ÖZKAYNAK KARLILIĞI ORANI	- 0,33	- 2,11	3,13	0,63	0,68	<b>0,054-0,084</b>
AKTİF KARLILIĞI ORANI	- 0,14	- 0,34	- 0,31	- 0,16	- 0,54	<b>0,05</b>
BRÜT KAR MARJİ ORANI	0,47	0,48	0,16	0,16	0,13	<b>&gt;=1</b>
FAALİYET KAR MARJİ ORANI	0,05	0,02	0,00	0,00	- 0,04	
NET KAR MARJİ ORANI	- 0,04	- 0,08	- 0,05	- 0,02	- 0,08	<b>0,05</b>

Kamu sağlık tesislerinin karlılık yanında sosyal amaçlarının da olduğunun dikkate alınması gerektiği belirtilerek zarar etme gerekçeleri ve mali ödeme gücü yetersizliğinin gerekçeleri olarak birçok neden sıralanmış, bu sebeplerden başlıcaları üretilen hizmetlerin fiyatlarını GSS kapsamında bulunanlar için kendisinin belirleyememesi, giderlerinin yaklaşık %75'inin ödemede önceliği bulunan sabit giderlerinden oluşması, ekonomiye yön verenlerce hedeflenen borçlanma tutarları nedeniyle değişken giderlerine yönelik olarak borç vadelerinin uzaması ve bu nedenle tedarik sürecindeki dezavantajları üstlenmesi, uzun yıllardır SUT fiyatlarında artış olmamasına karşın tahakkuklarını bu fiyatlar üzerinden oluşturması (Kurum Başkanlığınca yapılan ve Genel Bütçe desteğinin etkisi bertaraf edilerek yapılan SUT işlem bazlı maliyet çalışmalarında işlem geri ödeme fiyatlarının yapılan giderleri karşılayamadı ifade edilmiştir), üst yüklenici olarak değerlendirildiği için kıdem tazminatlarının sorumluluğunu alması, artan nöbet ücretlerini döner sermaye kaynaklarından karşılamakta zorlanması vb. olarak sayılmıştır.

Aşağıda yer alan tablodan da görüleceği üzere yıllar itibarıyla puan başı gelirin azalması ile paket ve ücretsiz hizmet kapsamlarının genişlemesi gibi nedenlerle de borç ödeme gücünde yetersizlikler oluşabileceği ifade edilmiştir.

Tablo 7: SGK Kapsamındaki Hastalara Yapılan İşlemler ve Parasal Tutarları

SGK KAPSAMINDAKİ HASTALARA YAPILAN İŞLEMLER VE PARASAL TUTARLARI								
YILLAR	A	B	C	D	E	F	G	H
		C/0,593			C/A	D/A	AX21,20	G-C
	SGK TOPLAM İŞLEM SAYISI (PAKET VE PAKET DIŞI TOPLAMI)	SGK TOPLAM İŞLEM PUANI (PAKET VE PAKET DIŞI İLE MALZEME VE İLAÇ TOPLAMI) HER ŞEY PAKETTE OLSAYDI KURGUSU	SGK'YA KESİLEN FATURA TUTARI (TL) (TIBBİ MALZEME VE İLAÇ DAHİL) MEDULA VERİSİ	SGK'DAN YAPILAN TAHSİLAT TUTARI (TL) MEDULA VERİSİ	İŞLEM BAŞI SGK'YA KESİLEN FATURA TUTARI (TL) (TIBBİ MALZEME VE İLAÇ DAHİL)	İŞLEM BAŞI SGK'DAN YAPILAN TAHSİLAT TUTARI	2012 YILI İŞLEM BAŞI TAHAKKUK TUTARI İLE DİĞER YILLARIN TAHAKKUK TUTARI ÖNGÖRÜSÜ	ÖNGÖRÜ TAKAKKUK İLE GERÇEKLEŞEN TAHKUK FARKI (TL)
2011	508.302.328	19.880.362.762	11.789.055.118	10.417.019.966	23,19	20,49	10.777.282.749,47	- 1.011.772.368,21
2012	792.254.132	28.326.766.186	16.797.772.349	15.534.378.410	21,20	19,61	16.797.772.348,58	-
2013	1.080.458.895	30.292.300.175	17.963.334.004	18.467.981.000	16,63	17,09	22.908.435.332,99	4.945.101.329,38
2014	1.165.745.248	33.398.274.244	19.805.176.627	19.707.504.656	16,99	16,91	24.716.719.675,43	4.911.543.048,50
2015 YILSONU PROJESİYONU	1.221.623.712	34.999.176.548	20.754.511.693	21.001.540.428	16,99	17,19	25.929.862.616,69	4.928.322.188,94

**b) Karşılaştırmalı Tablolar (2013-2014 ve 2015 yılları) kullanılarak yapılan analizde (yatay analiz);**

Sağlık tesislerinin aktif yapısında dönen varlıklar aleyhine, pasif yapısında ise özkaynaklar aleyhine azalma olduğu hususuna cevaben;

Azalmaya etki eden gerekçelerin ortaya konulacağı ve mevcut durumda konuyla ilgili olarak önceki yılların analizlerinin de Kurum Başkanlığınca yapıldığı ifade edilmiştir.

Sağlık tesislerinin, dönen varlıkları azalırken, kısa vadeli yabancı kaynaklarının ciddi anlamda arttığı, dolayısıyla net işletme sermayesinin azalması ile birlikte kısa vadeli borçların ödenmesinde sorunlarla karşılaşabileceği hususuna cevaben;

Azalmaya etki eden gerekçelerin ortaya konulacağı ifade edilmiştir.

Sağlık Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı arasında “Götürü Bedel Sağlık Hizmeti Alımı Protokolü” imzalandığı, Protokolde cari yıl içerisinde ne kadar borçlanma yapılabileceği ve yıl sonunda, bir sonraki yıla ne kadar borçla devir yapılabileceğinin belirtilmek suretiyle sağlık tesislerinin cari yıl içerisindeki finansmanının zikredilen Protokol kapsamında yapıldığı ifade edilmiştir. Sağlık tesislerinin tüm giderlerinin de bu çerçevede karşılandığı ve SGK’dan bu kapsamda alınan global bütçe ödeneğinin sınırlı

olmasının sağlık tesislerindeki finansal sürdürülebilirliği etkilediği, sağlık tesislerindeki finansal sürdürülebilirlik hususunun aşağıdaki tabloda yer alan ve Maliye Bakanlığı'nca öngörülen nakit akışı ve borçlanma üst sınırında kalınarak sağlandığı ve bu nedenle finansal göstergeler hakkında Maliye Bakanlığına resmi yazı yazılarak gerekli bilgilendirmelerin özellikle yapılacağı ifade edilmiştir.

Tablo 8: Maliye Bakanlığı'nca öngörülen nakit akışı Tablosu

Ay	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	Toplam
SGK	2.500	3.000	3.250	2.303	2.334	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	27.387
MYB	16	16	16	16	16	16	16	16	16	14	14	14	186
Toplam	3.016	3.016	3.016	2.069	2.350	2.016	2.016	2.016	2.016	2.014	2.014	2.014	27.573

Sağlık tesislerinin brüt satış karının azaldığı, ana faaliyet konusu ile ilgili işlemlerden zarar ettiği, dönem net zararında ciddi anlamda artış meydana geldiği hususlarına cevaben;

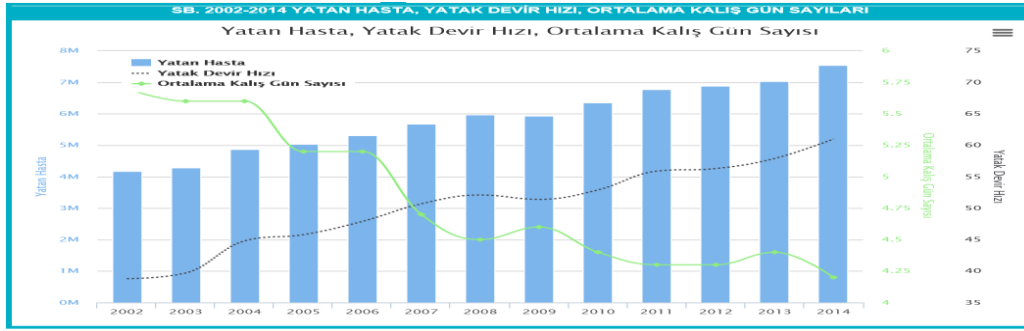
Brüt satış karının azalması, faaliyet konusu işlemlerden zarar edilmesi ve dönem net zararında ciddi anlamda artış meydana gelmesinde etkili olan gerekçelerin ortaya konulacağı ve konuyla ilgili önceki yılların analizlerinin de Kurum Başkanlığınca yapıldığı ifade edilmiştir.

GSS kapsamında bulunanlara SUT hükümleri doğrultusunda sunulan hizmetlerin bedellerinin SGK Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonunca belirlendiği ve bulguda da belirtildiği üzere girdi maliyetlerindeki artışa rağmen geri ödemede esas alınan SUT fiyatlarının büyük ölçüde sabit kaldığı belirtilmiş ve konuyla ilgili olarak yapılan çok sayıdaki işlem maliyeti hesabıyla da bu durumun teyit edildiği ifade edilmiştir. Artan gelir artışının sabit tutulan geri ödeme fiyatlarından değil hizmet sunum sayısındaki artışlardan kaynaklandığı da belirtilmiştir.

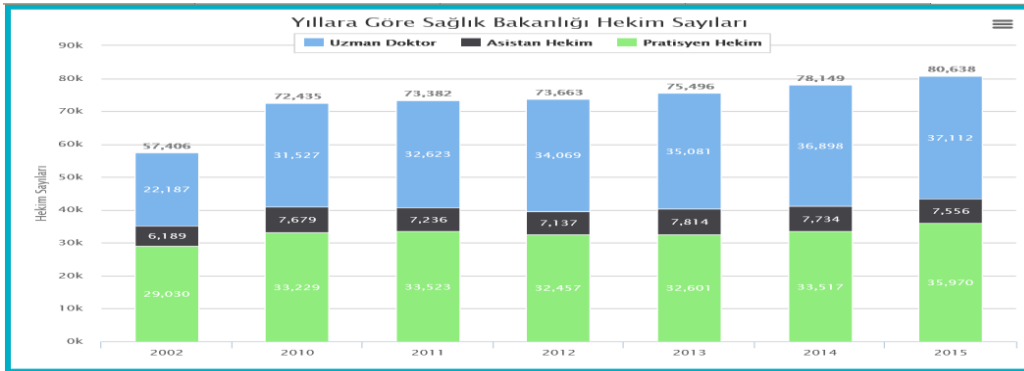
Tablo 9: TKHK Yıllara Göre İstatistikî Verileri

	2012	2013	2014	2015
YATAN HASTA SAYISI	6.822.481	7.151.966	7.528.786	7.509.298
POLİKLİNİK SAYISI	268.922.490	294.224.569	313.224.716	328.314.769
A GRUBU AMELİYAT SAYISI	176.918	181.320	193.782	215.042
B GRUBU AMELİYAT SAYISI	797.681	846.190	846.958	783.703
C GRUBU AMELİYAT SAYISI	1.309.818	1.377.345	1.403.263	1.365.850

Grafik 1: TKHK Yıllara Göre İstatistik Verileri



Grafik 2: TKHK Yıllara Göre Hekim Sayıları



Tablo 10: TKHK Yıllara Göre Özelliikli Hizmetler

Merkezciler	2002	2008	2014
Robotik Cerrahi Merkezi		1	4
Kapsamlı Onkoloji Merkezi		2	10
Onkoloji Tanı ve Tedavi Merkezi		7	34
Radyoterapi Merkezi		9	42
Nükleer Tıp Merkezi			121
Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezi	2	4	7
Perinatal Obstetrik Bakım Kuruluşu			13
Rop Tanı ve Tedavi Merkezi			18
Genetik Hastalıklar Tanı ve Tedavi Merkezi			17
Robotik Yürüme Merkezi			16
İnme Merkezler			6
Erişkin KVC Merkez	6	21	50
Pediyatrik KVC Merkezi	2	4	7
Yanık Tedavi Merkezi ve Ünitesi	3	21	34
Eİ Cerrahisi			13

Gerek Oran analizi kullanılarak ve gerekse Karşılaştırmalı tablolar analizi yöntemi kullanılarak ulaşılan ve Kurumca da kabul edilen yukarıdaki bulgu sonuçları ile ilgili olarak, Mali Hizmetler Kurum Başkan Yardımcılığı, Finansal Analiz Daire Başkanlığı ile Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanlığınca 2016 yılı Haziran ayında önceki yılların analizleriyle birlikte tasarruf eylem planı hazırlanacağı, ayrıca sermaye ağırlıklı



çalışmamanın gerekçeleri ile birlikte Kurumun zarar etme gerekçelerinin de ortaya konulacağı ve bu kapsamda raporda yer alan sonuçlara dayalı finansal sürdürülebilirlik bulguları ve bu sonuçlara etki eden önceki dönemlerdeki gelişmeler, değişiklikler ve hükümet politikalarının dikkate alınarak gerek en büyük alıcısı konumundaki Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve gerekse ülke bütçesinin imkânları doğrultusunda götürü bedel tavan tutarlarını belirlemede en büyük paydaş olan Maliye Bakanlığı yetkilileri ile birlikte yeniden değerlendirileceği ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun konsolide edilmiş bilanço ve gelir tablolarından hareketle gerek yılı itibariyle yapılan oran yöntemi analiz (statik) ve gerekse geçmiş yıllara ilişkin mali tabloların da dikkate alınması ile yapılan karşılaştırmalı tablolar analizi (dinamik) sonuçlarının Kurum tarafından kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Kurum, yapılan analizlerin statik olduğu ve bulgu sonuçlarına etki eden nedenlere yer verilmediğinden hareketle bulguya kısmen katıldıklarını ifade etmiş olsa da, yapılan analizler yukarıda da belirtildiği üzere gerek yalnızca cari yılın sonuçlarını içeren statik analiz, gerekse de geçmiş yıllar sonuçlarını da dikkate alacak şekilde (dinamik analiz) gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, Kurum tarafından eleştiri konusu yapılan bulgu sonuçlarına etki eden nedenleri belirleme görev ve sorumluluğu, muhatap Kuruma ait olup, Raporun yazılma gerekçesi de bizatihi bu husustur. Esasen, Kurum, bu sonuçlara etki eden nedenleri de “üretilen hizmetlerin fiyatlarını GSS kapsamında bulunanlar için kendisinin belirleyemediği, en ücra yerlerde dahi hizmet verme zorunluluğu ve sorumluluğunun bulunduğu, giderlerinin yaklaşık %75’inin ödemede önceliği bulunan sabit giderlerinden oluştuğu, kur, enflasyon, deflatör, tarife, maaş ve ücret artış oranları üzerinde insiyatifi bulunmadığı, ekonomiye yön verenlerce hedeflenen borçlanma tutarları nedeniyle değişken giderlerine yönelik olarak borç vadelerinin uzadığı, Bakanlar Kurulu Kararlarıyla ücretsiz hizmet sunulanların kapsamının her geçen yıl genişlemesi nedeniyle ilave gidere katlandığı, karşılığı tam olarak konulamayan gelir artışları için ek ödeme giderlerinin arttığı, uzun yıllardır SUT fiyatlarındaki durgunluğa rağmen, tahakkuklarını bu fiyatlar üzerinden oluşturmak durumunda kaldığı, coğrafyamızda yaşanan göç krizi nedeniyle milyonlarca geçici koruma altına alınanlara hizmet vermeye başladığı, üst yüklenici olarak değerlendirildiği için kıdem tazminatlarının sorumluluğunu üstlendiği, artan nöbet ücretlerini döner sermaye kaynaklarından karşıladığı, afilyasyonlarla birlikte üniversitelerin gider artırıcı unsurlarına da destek vermeye çalıştığı vb.” olarak sıralamıştır.

Neticede sağlık tesislerinin; mali açıdan borçların ödenmesinde yaşanabilecek sıkıntılar, kaynakların daha çok sabit giderler için kullanılması, sosyal yönü olmakla birlikte her geçen yıl artan zararı karşısında öz sermayenin yıllar itibariyle erimesi gibi risklerin, genel bütçeden döner sermayeye aktarılan paylarla birlikte ele alınmasından döner sermaye olarak faaliyet gösteren sağlık tesisleri için esasen ortada döndürülen bir sermaye olmadığı değerlendirilerek, sağlık giderleri için döner sermaye bütçesine gerek olup olmadığı hususunun tartışılması gerektiği kanaat ve sonucuna ulaşılmıştır.

### **BULGU 12: İzleyen Aylara İlişkin Olarak Peşin Yapılan Kira Tahsilatlarının Tamamının Tahsilatın Yapıldığı Ayn Geliri Olarak Muhasebeleştirilmesi**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bağlı sağlık tesislerinin 2015 yılı denetimlerinde, sağlık tesislerince 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun ilgili maddeleri gereğince kiraya verilen ticari alanların kira gelirine ilişkin muhasebe kayıtlarının Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine aykırı yapıldığı tespit edilmiştir.

01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği döner sermayeli kuruluşlarca gerçekleştirilen peşin tahsilatların izlenmesine yönelik olarak, “380. Gelecek Aylara Ait Gelirler” Hesabının kullanılmasını öngörmüş olup, bahsi geçen hesabın işleyişine 318, 319 ve 320’nci maddelerinde yer vermiştir.

İlgili madde hükümlerinde, tahsil edilen gelirlere gelecek aylara ait olanların 380 no.lu hesabın borcuna, gelir yazılması gereken tutarlar ilgili gelir hesabına alacak kaydedilmesi; bir yıldan daha uzun dönemlerle ilgili olarak tahsil edilen gelirlere vadesi bir yılın altına düşenlerin 380 no.lu hesabın alacağına, uzun vadeli olan 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının borcuna kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan madde hükümlerine göre, sağlık tesislerince 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre kiraya verilen ticari alanlar ile ilgili olarak izleyen aylara/yıllara ilişkin olarak peşin tahsil edilen gelirlerin ait olduğu ayda gelir hesaplarında izlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kaldı ki bu durum muhasebenin temel kavramlarından birisi olan ve mezkur Yönetmeliğin 29’uncu

maddesinin “c bendinde tanımlanan dönemsellik ilkesinin de bir gereğidir. Bu kavram gereğince işletmenin faaliyetleri belirli dönemler halinde raporlandığından ve her bir dönem bir diğer dönemden bağımsız olarak değerlendirildiğinden işletmenin belli bir aya ait gelir/giderleri ait oldukları ayın muhasebe kayıtlarında yer almalıdır.

Buna göre döner sermayeli sağlık tesislerince izleyen ay/yıla ait olarak önceden (peşin) tahsil edilen gelirlere her biri kendi ait oldukları ayın gelirleri arasında değerlendirilmek suretiyle muhasebe kayıtlarına alınmalıdır. Bunu sağlamak için de 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı kullanılmalıdır.

2015 yılı denetimlerinde bazı sağlık tesislerinin ticari alanların kira gelirlerinin ilgili ayda izlenmesine yönelik olarak 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabını kullanmadıkları, yapılan tahsilatların tamamının doğrudan tahsilatın yapıldığı ayda 649. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Hesabı kullanılmak suretiyle gelir hesaplarına intikal ettirdikleri tespit edilmiştir.

Böyle bir uygulama muhasebenin dönemsellik kavramına aykırılık teşkil etmekte ve özellikle 3 aylık yapılan peşin tahsilatların izleyen yıla sirayet eden ayları da içermesi halinde (Örneğin; Kasım, Aralık, Ocak aylarına ilişkin kira tahsilatının Kasım ayında peşin yapılması durumu) ilgili yıla ait mali tabloların doğru ve tutarlı sonuç vermemesine yol açmaktadır. Tespit edilen bu durumla ilgili olarak TDMS üzerinde yapılan sorgulamada, TDMS'nin peşin tahsil edilen kira gelirine ilişkin kaydı ilgili dönemler itibariyle aylık olarak düzeltmeye imkan vermediği ve her hal ve şartta “649. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Hesabını” peşin alınan değer üzerinden muhasebeleştirdiği görülmüştür. Bu durum, sistemin (TDMS) düzeltilmesi gereken önemli bir eksiği olarak dikkate alınmalıdır.

Sonuç itibariyle, yapılan mali işlemlerin ait oldukları dönemde görünmesini teminen sağlık tesislerince izleyen aylara ilişkin olmakla birlikte peşin yapılan tahsilatların ilgili olduğu dönemle ilişkilendirilmesi ve böylece muhasebe kayıtlarının gerçeği tam ve doğru olarak yansıtması sağlanmalıdır.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğunu ve katıldıklarını ifade ederek, bu şekilde hatalı muhasebeleştirme işlemi yapılan kurumların tespit edileceğini, TDMS sisteminde yer alan mevcut kira modülünün revize edileceğini ve tüm Birliklerin ve sağlık

tesislerinin kullanımına sunulacağını, tahsilatın yapıldığı ayda muhasebeleştirilmesinin sistem tarafından engelleneceğini ve böylece döner sermayeli sağlık tesislerince izleyen ay/yıla ait olarak peşin tahsil edilen gelirlerin ait oldukları ayın gelirleri arasında değerlendirilmek suretiyle muhasebe kayıtlarına alınacağı, bunu sağlamak için de izleyen aylara ilişkin peşin kira gelirleri için 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabının ve izleyen yıllara ilişkin peşin kira gelirleri için 480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının kullanılacağını ve bu işlemlerin yılsonuna kadar tamamlanacağı belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kurumun cevabi yazılarında da kabul edildiği üzere, sağlık tesislerince izleyen ay/yıllara ilişkin peşin yapılan kira gelirleri tahsilatının muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ve doğruluk kavramlarını bağdaştırarak ilgili olduğu dönemle ilişkilendirilmesi ve böylece Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 318 ve müteakip maddelerine uygun olarak muhasebeleştirilmesini temin etmek amacıyla, TDMS sisteminde gerekli revizyonların yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

### **BULGU 13: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesisleri Tarafından Taşınmaz Kiralamalarına İlişkin Hatalı Uygulamalar**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nun 2015 mali yılı denetimi kapsamında farklı illerdeki sağlık tesislerinin depo, poliklinik ve idari bina gibi ihtiyaçları için yapılan yer kiralamalarına ilişkin yapılan sözleşme ve ödemelerine yönelik yapılan inceleme neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

Sağlık tesisleri tarafından taşınmaz kiralamalarına ilişkin olarak yapılacak sözleşme ve uygulamalar Maliye Bakanlığı tarafından 08.10.2009 tarihinde yayımlanan Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralamalarına İlişkin Genelgeye göre yapılması gerekmektedir.

Taşınmaz kiralamalarında sözleşmelere; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre, kira bedelinden vergi tevkifatı yapılması gereken hallerde; kira bedelinden gelir vergisi ve sair kanuni kesintiler yapıldıktan sonra kalan kısmının kiraya verene ödeneceğine ilişkin hükümlerin olması gerekmektedir. Dolayısıyla kira bedeli net olarak değil brüt olarak yazılmalıdır. Ancak bazı sağlık tesislerinde sözleşmelere kira bedellerinin net olarak ödeneceğine ilişkin hükümler konulduğu tespit edilmiştir.

Genelgeye göre kira artış oranı sözleşmelerde şu şekilde yer almalıdır; "Kira

bedeli, Türkiye İstatistik Kurumunca artışın yapılacağı ayda yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE bir önceki yılın aynı ayına göre yüzde değişim oranı) oranını geçmeyecek şekilde artırılabacaktır.” Ancak bazı sağlık tesislerinde genelge hükmüne aykırı olarak çok farklı artırım usullerinin sözleşmelerde yer aldığı tespit edilmiştir.

Bazı sağlık tesislerinde kira artışları, artışın yapılacağı ayda yayımlanan Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE bir önceki yılın aynı ayına göre yüzde değişim oranı) oranı yerine başka ayların ÜFE oranları dikkate alınarak yapıldığı görülmüştür.

Genelgede kiralama ile ilgili vergi, resim ve harçların kiraya verene ait olduğu belirtilmiştir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu gereğince kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) Binde 1,89 oranında damga vergisine tabidir. Ancak bazı sağlık tesislerinde, kira sözleşmelerinden damga vergisi tahsilatının aranmadığı görülmüştür.

Sağlık tesisleri tarafından taşınmaz kiralamalarına ilişkin olarak yapılacak sözleşmelerin, Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralamalarına İlişkin Genelgeye göre yapılması gerekmektedir. Ayrıca kira artışlarına ilişkin sözleşme hükümleri uygulanırken kamu zararına sebebiyet verilmemesi açısından dikkate alınacak ÜFE oranlarında hata yapılmaması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğu, eksikliklerin yılsonuna kadar tamamlanacağı,

Bu kapsamda; bazı sağlık tesislerinde sözleşmelere kira bedellerinin net olarak ödeneceğine ilişkin hükümler konulduğu, bazı sağlık tesislerinin kira artırımları konusunda ÜFE (Üretici Fiyat Endeksi) dikkate almadığı, bazı sağlık tesislerinin ise kira sözleşmelerinden damga vergisi tahsilatı yapmadığı tespit edildiği,

Yılsonuna kadar sağlık tesislerinin yapmış oldukları kira sözleşmeleri konusunda örnek tip sözleşmeler çıkarılıp, Genel Sekreterliklere konuyla ilgili bilgilendirme yapılacağı,

Sağlık tesislerinin kiralama işlemlerinin Kamu İdarelerinin Taşınmaz Kiralamalarına ilişkin genelge hükümleri doğrultusunda yapılması, Gelir Vergisi ve Damga Vergisinin brüt kira tutarı üzerinden hesaplanması, Damga Vergisi oranının 1,89 olarak uygulanması, kira artışlarının kamu zararına sebebiyet verilmemesi için bir önceki yılın aynı ayına göre oluşan

ÜFE oranını geçmeyecek şekilde artırılması ile ilgili tüm Birliklere genel yazı yazılarak gerekli uyarı ve ikazlar yapılacağı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kurum tarafından gönderilen cevapta, tespit edilen hususlara ilişkin genel yazılar yazılarak gerekli uyarıların yapılacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, yapılan tespitlere ilişkin Kurum tarafından yapılacak düzenlemelerin izlenmesi yerinde olacaktır.

#### **BULGU 14: Sağlık Tesislerindeki Fiili İlaç ve Tıbbi Sarf Stokları ile TDMS'de Yer Alan Stokların Uyumsuzluğu**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı sağlık tesislerinde fiilen mevcut olan ilaç ve tıbbi sarfların stokları ile TDMS'de yer alan stokların uyumlu olması gerekmektedir.

Sağlık tesislerinde tıbbi sarf ve ilaç çıkışları, MKYS sistemi vasıtasıyla yapılmakta ve aylık olarak ertesi ayın başında muhasebe birimine iletilmektedir. Muhasebe birimi ise belgelerin kendisine gelmesinden sonra TDMS sisteminde kayıtlı stoklardan düşüm yapmaktadır.

Herhangi bir tarih itibarıyla sağlık tesisinde mevcut olup da TDMS sisteminde yer almayan tıbbi sarf ve ilaç tutarlarını hesaplayabilmek için, anılan tarihte depodan çıkışı yapılmış olup da hala hastanede mevcut olan tıbbi sarf ve ilaç tutarlarından, o tarihe kadar depodan çıkışı yapılmış olup da muhasebe birimine intikal ettirilmeyen (muhasebe birimi tarafından TDMS'den düşümü yapılmayan) tutarların çıkarılması yoluyla mali tabloda gözükmeyen tutarlara ulaşılabilmektedir.

Bu çerçevede sağlık tesisleri bazında yerinde yapılan incelemeler neticesinde, bazı sağlık tesislerinde ilaç ve tıbbi sarf malzemelerinden tüketilmediği halde TDMS'de giderleştirilen tutarların olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu husus 2014 yılı denetim raporunda da yer almış olup Kurum tarafından Sağlık hizmetlerinin 7/24 kesintisiz olarak sunulması mecburiyeti bulunması nedeniyle, ameliyathane, yoğun bakım, acil servis vb. birimlerde sağlık hizmeti sunumunun aksamaması için hafta sonu, bayram tatili ve diğer resmi tatil günleri de dikkate alındığında asgari 5-7 günlük ihtiyacı karşılayacak kadar stok bulundurulması hizmet gereği zorunluluk arz ettiği ifade edilmiştir. Ancak hizmet gereği zorunluluk arz eden söz konusu stok miktarlarının TDMS'de bulunan mali tablolarda yer alması gerekmektedir.

Sonuç olarak taşınır işlem fişi ile çıkışı yapılmış ve tüketilmemiş olan malzemelerin cari mevzuat hükümleri gereğince herhangi bir sorumlusunun olmaması suiistimallere yol açacağı göz önünde bulundurularak, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yılsonunda ölçmek, tartmak ve saymak suretiyle fiilen tespit edilen malzemelerin tespiti yapılarak gerekli muhasebeleştirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** bulgunun doğru olduğu, eksikliklerin yılsonuna kadar tamamlanacağı,

Bu kapsamda, ameliyathane, acil servis, yoğun bakım vb. özellikli birimlerin ilaç ve tıbbi sarf malzeme tüketim çıkışları en fazla 5 (beş) gün yetecek şekilde yapıldığı,

Yılsonuna kadar Stok Takip ve Analiz Daire Başkanlığı tarafından ilaç, tıbbi sarf gibi tüketim malzemelerinde zimmet kuralı getirilerek 5 (beş) gün ve daha kısa süreli çıkışların takibinin yapılması gerçekleştirileceği, bu sayede fatura edilebilen tüketim malzemelerinin ilgili bildirimden sonra zimmetten düşülmesi ve HBYS'deki cep depolara çıkılsa bile kontrolü ve takibi sağlanacağı,

İzmir Tire Devlet Hastanesinde İlaç Yönetim Sistemi kurularak cep depoların tamamen ortadan kaldırıldığı ve bu sistemin yaygınlaştırılacağı,

Mevcut durumda, MKYS Taşınır İşlem Fişi muhasebe yetkilileri tarafından TDMS'ye manuel olarak girildiği, 12.03.2014 tarihli ve 80981279/809.02 sayılı yazı ile Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterlikleri ve bağlı sağlık tesislerindeki malzeme giriş çıkış işlemlerinin kayıt düzeninde saydamlık, hesap verebilirlik, tek düzenin sağlanması, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, TDMS/MKYS tüketim uyumu hususlarında gerekli hassasiyetin ve önemin gösterilmesi istendiği,

Yılsonuna kadar Stok Takip ve Analiz Daire Başkanlığı tarafından MKYS-TDMS entegrasyonu ile Taşınır İşlem Fişlerinin on-line girişinin yapılması için altyapı çalışmaları tamamlanacağı,

Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü'ne cep depo yönetiminin de bulunduğu HBYS Eczacılık Hizmetleri modülleri uygunluk değerlendirme kriterleri konulu bir resmi yazı yazıldığı, uygunluk verilirse ilgili modüller MKYS' de uygulamaya geçirileceği,

Yılsonuna kadar Stok Takip ve Analiz Daire Başkanlığı tarafından HBYS Cep Depo Takip Raporu oluşturmak için sahaya yazı yazılacağı ve bu rapor üzerinden sağlık tesislerinin denetlenmesi gerçekleştirileceği,

Yılsonuna kadar Stok Takip ve Analiz Daire Başkanlığı tarafından Cep Depo Denetim Ekibi kurularak denetim sırasında cep depo tespit edilen sağlık tesislerinde düzenleyici önleyici faaliyeti gerçekleştirme çalışmaları yapılacağı ve bütün sağlık tesisleri denetlenmiş ve raporlanmış olacağı ifade edilmiştir.

**Sonuç olarak** Kurum tarafından gönderilen cevapta; tıbbi sarf gibi tüketim malzemelerinde zimmet kuralı getirilerek 5 (beş) gün ve daha kısa süreli çıkışların takibinin yapılacağı ve MKYS-TDMS entegrasyonu ile Taşınır İşlem Fişlerinin on-line girişinin yapılması için altyapı çalışmaları tamamlanacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda, yapılan tespitlere ilişkin Kurum tarafından yapılacak düzenlemelerin izlenmesi yerinde olacaktır.

#### **BULGU 15: Kamu İhale Kanunu Kapsamında ve Kadrolu Çalışan İşçilere Kıdem Tazminatı İçin Karşılık Ayrılmaması**

Kamu Hastaneleri Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri bünyesinde; hem kadrolu çalışan işçiler için hem de 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında çalışan işçi personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı bu sebeple idarenin bilançosunda 372 ve 472 nolu kıdem tazminatı karşılığı hesaplarının yer almadığı görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Temel Muhasebe Kavramları" başlıklı 29'uncu maddesinde;

İhtiyatlılık ilkesi; muhasebe uygulamasında muhtemel riskler ve olaylar için karşılık ayrılması gerektiği;

Dönemsellik ilkesi ise; kamu idarelerinin faaliyetlerini belirli dönemlerde raporlaması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesi gerektiği

şeklinde ifade edilmektedir.

Buna ilişkin söz konusu Yönetmeliğin 306'ncı ve 353'üncü maddelerinde, borç ve



gider karşılıkları hesap grubu oluşturulmuştur. Söz konusu maddelerde özetle;

- Borç ve gider karşılıkları hesap grubunun, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak, tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlenmesi için kullanılacağı,

- Bu grupta yer alan hesaplarda kayıtlı karşılık tutarlarından dönem sonlarında vadeleri bir yılın altına inenlerin, kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu içindeki ilgili karşılık hesaplarına aktarılacağı,

belirtilmektedir.

Sonuç olarak, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen işçiler ile kadrolu çalışan işçiler için faaliyet döneminde tahakkuk eden kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması ve 372 ve 472 nolu hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekir.

***Kamu idaresi cevabında;*** yılsonuna kadar Mali Hizmetler Birimince, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, İnsan Kaynakları Başkan Yardımcılığı ve Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanlığı ile koordineli olarak işlem tesis edilecek olup ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen işçiler ile kadrolu çalışan işçiler için faaliyet döneminde tahakkuk eden kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması ve 372 ve 472 no.lu hesaplarda muhasebeleştirilmesi sağlanacaktır, denilmektedir.

***Sonuç olarak*** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine uygun olarak; 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 62'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istihdam edilen işçiler ile kadrolu çalışan işçiler için faaliyet döneminde tahakkuk eden kıdem tazminatlarının hesaplanarak karşılık ayrılması ve 372 ve 472 nolu hesaplarda muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır.

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

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ KONSOLİDE BİLANÇOSU									
						ÖNCEKİ DÖNEM (2014)	CARİ DÖNEM (2015)		
AKTİF VARLIKLAR									
	DÖNEN VARLIKLAR								
		<b>A</b>	<b>Hazır Değerler</b>				<b>450.784.088</b>		<b>678.438.212</b>
			1	100	Kasa	19.038		18.988	
			2	101	Alınan Çekler	0		0	
			3	102	Bankalar	481.839.510		691.569.840	
			4	103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	-31.399.931		-13.379.156	
			5	105	Alınan Dövizler	33.828		0	
			6	108	Diğer Hazır Değerler	291.644		228.540	
		<b>B</b>	<b>Menkul Kıymetler</b>			0	<b>1.501.249</b>	0	<b>1.250</b>
			1	110	Hisse Senetleri	0		0	
			2	111	Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	0		0	
			3	112	Kamu Kersimi Tah. Senet ve Bonoları	1.501.249		1.250	
			4	118	Diğer Menkul Kıymetler	0		0	
			5	119	Menkul Kıy. Değer Düş. Karşılığı (-)	0		0	
		<b>C</b>	<b>Ticari Alacaklar</b>			0	<b>1.146.672.997</b>	0	<b>853.693.681</b>
			1	120	Alıcılar	1.092.558.880		834.893.647	

			2	121	Alacak Senetleri	39.166.167		8.815.410	
			3	122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0		0	
			4	123	Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	2.699.949		2.371.579	
			5	126	Verilen Depozito ve Teminatlar	3.486.799		3.068.963	
			6	127	Diğer Ticari Alacaklar	35.572		35.572	
			7	128	Şüpheli Ticari Alacaklar	9.309.275		5.036.590	
			8	129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-583.646		-528.080	
		<b>D</b>	<b>Diğer Alacaklar</b>			0	<b>203.552.599</b>	0	<b>147.324.823</b>
			1	130	Devir Farklarından Alacaklar	0		0	
			2	131	Ortaklardan Alacaklar	0		0	
			3	132	İştiraklerden Alacaklar	0		0	
			4	133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0		0	
			5	134	Şirketler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı	25.067.342		26.936.409	
			6	135	Personelden Alacaklar	31.909.406		33.977.715	
			7	136	Diğer Çeşitli Alacaklar	139.537.100		81.105.889	
			8	137	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0		0	
			9	138	Şüpheli Diğer Alacaklar	7.038.750		5.304.810	
		<b>E</b>	<b>Stoklar</b>			0	<b>563.445.342</b>	0	<b>583.055.146</b>
			1	150	İlk Madde Ve Malzeme	561.436.641		581.522.445	
			2	151	Yarı Mamuller	0		0	
			3	152	Mamuller	0		0	
			4	153	Ticari Mallar	0		0	
			5	157	Diğer Stoklar	1.226.654		1.265.166	
			6	158	Stoklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0		0	

T.C. Sayıştay Başkanlığı

			7	159	Verilen Sipariş Avansları	782.047		267.535	
	F	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri				0	-	0	-
		1	170	Yıllara Yay. İnş. ve Onarım Maliyetleri	0			0	
		2	179	Taşeronlara Verilen Avanslar	0			0	
	G	Gelecek Aylara Ait Gid. ve Gelir Taah.				0	179.040.132	0	211.615.167
		1	180	Gelecek Aylara Ait Giderler	175.479.206			198.743.452	
		2	181	Gelir Taahhukları	0			12.469.263	
		3	182	Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabı	3.560.927			402.453	
	H	Diğer Dönen Varlıklar				0	232.519	0	-
		1	190	Devreden KDV	0			0	
		2	191	İndirilecek KDV	0			0	
		3	192	Diğer KDV	0			0	
		4	193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0			0	
		5	195	İş Avansları	0			0	
		6	196	Personel Avansları	0			0	
		7	197	Sayım ve Tesellüm Noksanları	232.519			0	
		8	198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	0			0	
		9	199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	0			0	
	<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>					0	2.545.228.927	0	2.474.128.279
						0		0	
	<b>DURAN VARLIKLAR</b>					0		0	
	A	Ticari Alacaklar				0	1.569.985	0	1.202.481

			1	220	Alıcılar	0		0	
			2	221	Alacak Senetleri	0		0	
			3	222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0		0	
			4	226	Verilen Depozito ve Teminatlar	1.569.985		1.202.481	
			5	229	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	0		0	
		<b>B</b>	<b>Diğer Alacaklar</b>			0	-	0	-
			1	231	Ortaklardan Alacaklar	0		0	
			2	232	İştiraklerden Alacaklar	0		0	
			3	233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0		0	
			4	235	Personelden Alacaklar	0		0	
			5	236	Diğer Çeşitli Alacaklar	0		0	
			6	237	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0		0	
			7	239	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	0		0	
		<b>C</b>	<b>Mali Duran Varlıklar</b>			0	-	0	-
			1	240	Bağlı Menkul Kıymetler	0		0	
			2	241	Bağlı Men. Kıy. Değ. Düş. Karşılığı (-)	0		0	
			3	242	İştirakler	0		0	
			4	243	İştirakler Sermaye Taahhütleri	0		0	
			5	244	İştirakler Sermaye Payları Değ. Düş. Karş.(-)	0		0	
			6	245	Bağlı Ortaklıklar	0		0	
			7	246	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri (-)	0		0	
			8	247	Bağ. Ort. Ser. ve Payl. Değ. Düş. Karş. (-)	0		0	
			9	248	Diğer Mali Duran Varlıklar	0		0	
			10	249	Diğ. Mali Dur. Varl. Değ. Düş. Karşılığı	0		0	

					(-)				
		<b>D</b>	<b>Maddi Duran Varlıklar</b>			0	<b>874.458.702</b>	0	<b>869.252.696</b>
			1	250	Arazi ve Arsalar	33.430.885		0	
			2	251	Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri	0		0	
			3	252	Binalar	44.110.281		379.330	
			4	253	Tesis Makine ve Cihazlar	2.276.382.638		2.399.831.965	
			5	254	Taşıtlar	15.018.590		15.197.510	
			6	255	Demirbaşlar	1.316.184.829		1.501.875.852	
			7	256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	0		0	
			8	257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.812.338.859		-3.054.300.130	
			9	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.670.337		2.360	
			10	259	Verilen Sipariş Avansları	0		6.265.809	
		<b>E</b>	<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>			0	<b>4.012.247</b>	0	-
			1	260	Haklar	6.480.949		6.321.719	
			2	261	Şerefiye	0		0	
			3	262	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	0		0	
			4	263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0		0	
			5	264	Özel Maliyetler	0		0	
			6	267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	55.719.994		59.584.662	
			7	268	Birikmiş Amortismanlar (-)	-58.188.696		-65.906.381	
			8	269	Verilen Avanslar	0		0	
		<b>F</b>	<b>Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar</b>			0	-	0	-
			1	271	Arama Giderleri	0		0	
			2	272	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	0		0	

T.C. Sayıştay Başkanlığı

			3	277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0		0	
			4	278	Birikmiş Tükenme Payları (-)	0		0	
			5	279	Verilen Avanslar	0		0	
		G	Gelecek Yıllara Ait Gid. ve Gelir Taah.			0	-	0	487
			1	280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	0		487	
			2	281	Gelir Taahhukları	0		0	
		H	Diğer Duran Varlıklar			0	19.995.316	0	18.024.360
			1	291	Gel. Yıllarda İnd. KDV	0		0	
			2	292	Diğer KDV	0		0	
			3	293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	0		0	
			4	294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi D. Varl.	64.935.601		109.970.447	
			5	295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0		0	
			6	297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	0		0	
			7	298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0		0	
			8	299	Birikmiş Amortismanlar (-)	-44.940.285		-91.946.087	
	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI					0	900.036.250	0	888.480.025
						0		0	
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI							3.445.265.177	0	3.362.608.304
						ÖNCEKİ DÖNEM (2014)	CARİ DÖNEM (2015)		
PASİF VARLIKLAR								0	
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR							0	

		A	MALİ BORÇLAR			24.688.431	0	23.755.360
			1	300	Banka Kredileri	0	0	
			2	303	Uzun Vad. Kred. Anapara Tak. ve Faizleri	24.688.431	23.755.360	
			3	304	Tahvil, Anapara Borç, Taksit ve Fazileri	0	0	
			4	305	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0	0	
			5	306	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0	0	
			6	308	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	0	0	
			7	309	Diğer Mali Borçlar	0	0	
		B	TİCARİ BORÇLAR			0	1.965.863.251	2.740.211.387
			1	320	Satıcılar	1.901.333.379	2.663.711.753	
			2	321	Borç Senetleri	0	0	
			3	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0	0	
			4	326	Alınan Depozito ve Teminatlar	63.786.334	75.979.099	
			5	329	Diğer Ticari Borçlar	743.538	520.536	
		C	DİĞER BORÇLAR			0	230.340.747	534.494.798
			1	330	Devir Farklarından Doğan Borçlar	0	0	
			2	331	Ortaklara Borçlar	0	0	
			3	332	İştiraklere Borçlar	0	0	
			4	333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0	
			5	335	Personele Borçlar	35.333.694	69.594.901	
			6	336	Diğer Çeşitli Borçlar	195.007.053	464.899.896	
			7	337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0	0	
		D	ALINAN AVANSLAR			0	1.192.894.954	1.793.341.245



			1	340	Alınan Sipariş Avansları	1.192.889.519		1.793.340.375	
			2	341	Sosyal Sigortalar Kur. Alınan Avanslar	0		0	
			3	349	Alınan Diğer Avanslar	5.435		870	
		E	YILLARA YAY. İNŞ. VE ONAR. HAKEDİŞLERİ			0	-	0	-
			1	350	Yıllara Yay. İnş. ve Onar. Hakedişleri	0		0	
		F	ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER			0	881.722.070	0	945.924.624
			1	360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	340.667.526		362.162.023	
			2	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	7.701.253		11.610.217	
			3	362	Ödenecek Döner Sermaye Yük.Hesabı	328.902.133		356.212.110	
			4	363	Ödenecek Döner Serm. Katkı Payı Hes.	201.412.832		213.148.605	
			5	364	İstihaklardan Vergi Borç. Karş. Yap. Kesinti	0		0	
			6	365	İstihaklardan SSK Prim Borç. Karş. Yap. Kesinti	0		0	
			7	366	MERKEZ HİSSESİ HESABI	1.461		24.080	
			8	367	K.D.V. Tevkifatları	0		0	
			9	368	Vadesi Geçmiş,Ert. Taksitlen.Vergi Yük.	29.495		0	
			10	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	3.007.370		2.767.588	
		G	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			0	19.281	0	19.583
			1	370	Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	0		0	
			2	371	Dönem Karının Peş. Öd. Vergi ve Diğ. Yük.(-)	0		0	
			3	372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	0		0	
			4	373	Maliyet Gideleri Karşılığı	0		0	
			5	379	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları Hesabı	19.281		19.583	
		H	GEL. AYL. AİT			0		0	

		GELİRLER VE GİD.							
		TAAH.							
		1	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	0		0		
		2	381	Gider Tahakkukları	0		0		
		<b>I</b>	<b>DİĞER KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR</b>		0	<b>495.481</b>	0		<b>50.230</b>
		1	391	Hesaplanan KDV	0		0		
		2	392	Diğer KDV	0		0		
		3	393	Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	0		0		
		4	397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	243.165		0		
		5	399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	252.317		50.230		
	<b>KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR TOPLAMI</b>				0	<b>4.296.024.216</b>	0		<b>6.037.797.228</b>
					0		0		
	<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>				0		0		
	<b>A</b>	<b>MALİ BORÇLAR</b>			0	-	0		-
		1	400	Banka Kredileri	0		0		
		2	405	Çıkarılmış Tahviller	0		0		
		3	407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0		0		
		4	408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	0		0		
		5	409	Diğer Mali Borçlar	0		0		
	<b>B</b>	<b>TİCARİ BORÇLAR</b>			0	-	0		-
		1	420	Satıcılar	0		0		
		2	421	Borç Senetleri	0		0		

			3	422	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0		0	
			4	426	Alınan Depozito ve Teminatlar	0		0	
			5	429	Diğer Ticari Borçlar	0		0	
		C	DİĞER BORÇLAR			0	-	0	-
			1	431	Ortaklar Borçlar	0		0	
			2	432	İştiraklere Borçlar	0		0	
			3	433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0		0	
			4	436	Diğer Çeşitli Borçlar	0		0	
			5	437	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0		0	
			6	438	Kamuya Olan Ert. veya Taksitlen. Borçlar	0		0	
		D	ALINAN AVANSLAR			0	-	0	-
			1	440	Alınan Sipariş Avansları	0		0	
			2	449	Alınan Diğer Avanslar	0		0	
		E	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			0	-	0	-
			1	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	0		0	
			2	479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0		0	
		F	GEL. YIL. AİT GELİRLER VE GİD. TAAH.			0	-	0	-
			1	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0		0	
			2	481	Gider Tahakkukları	0		0	
		G	DİĞ. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			0	-	0	-
			1	492	Gel. Yıllara Ertelenen veya Terkin Ed. KDV	0		0	
			2	493	Tesise Katılma Payları	0		0	
			3	499	Diğ. Çeşitli Uzun Vadeli Yab. Kaynaklar	0		0	

	UZUN VADELİ YABANCI KAYANLAR TOPLAMI					0	-	0	-
						0		0	
	ÖZKAYNAKLAR					0		0	
		A	ÖDENMİŞ SERMAYE			0	4.811.363.796	0	4.813.602.270
			1	500	Sermaye	4.813.384.473		4.813.961.975	
			2	501	Ödenmemiş Sermaye (-)	-2.020.677		-359.704	
		B	SERMAYE YEDEKLERİ			0	15.599.970	0	15.086.634
			1	520	Hisse Senetleri İhraç Primleri	0		0	
			2	521	Hisse Senedi İptal Karları	0		0	
			3	522	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	15.599.970		15.086.634	
			4	523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	0		0	
			5	524	Maliyet Artış Fonu	0		0	
			6	529	Diğer Sermaye Yedekleri	0		0	
		C	KAR YEDEKLERİ			0	-	0	-
			1	540	Yasal Yedekler	0		0	
			2	541	Statü Yedekleri	0		0	
			3	542	Olağanüstü Yedekler	0		0	
			4	548	Diğer Kar Yedekleri	0		0	
			5	549	Özel Fonlar	0		0	
		D	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			0	340.236.677	0	322.715.297
			1	570	Geçmiş Yıllar Karları	340.236.677		322.715.297	
		E	GEÇMİŞ YILLAR			0	-	0	-

T.C. Sayıştay Başkanlığı

		ZARARLARI (-)				5.479.158.169		6.000.438.102
		1	580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-5.479.158.169		-6.000.438.102	
	F	<b>DÖNEM NET KARI</b>			0	<b>538.801.313</b>	0	<b>1.826.155.023</b>
		1	590	Dönem Net Karı	463.964.919		171.449.669	
		2	591	Dönem Net Zararı (-)	-1.002.766.232		-1.997.604.692	
	<b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>				0	<b>850.759.039</b>	0	<b>2.675.188.924</b>
					0		0	
<b>PASİF TOPLAMI</b>					0	<b>3.445.265.177</b>	0	<b>3.362.608.304</b>

!!! DİP NOT !!!

*900-Alman Teminatlar Hesabının Borç Bakiyesi	1,522,834,730.46 TL dir.
*901-Alman Teminatlar Hesabının Alacak Bakiyesi	1,522,834,730.46 TL dir.
*980-Gider Taahhütleri Hesabının Borç Bakiyesi	404,646,872.84 TL dir.
*981-Gider Taahhütleri Hesabının Alacak Bakiyesi	404,646,872.84 TL dir.
*910-Verilen Teminatlar Hesabının Borç Bakiyesi	36,036,695.07 TL dir.
*911-Verilen Teminatlar Hesabının Alacak Bakiyesi	36,036,695.07 TL dir.
*940-Demirbaş Giderleri Hesabının Borç Bakiyesi	4,939,311.55 TL dir.
*941-Demirbaş Giderleri Hesabının Alacak Bakiyesi	4,939,311.55 TL dir.

**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ KONSOLİDE GELİR TABLOSU**

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>22.054.997.411</b>	<b>23.418.323.920</b>
1- 600 Yurtiçi Satışlar	20.924.104.272	22.178.477.465

T.C. Sayıştay Başkanlığı

2- 601 Yurtdışı Satışlar	16.142.762		17.732.982	
3- 603 İlaç Tıbbi Sarf Malzeme Gelirler Hesabı	0		0	
4- 602 Diğer Gelirler	1.114.750.378		1.222.113.472	
	0		0	
	0		0	
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	0	<b>-176.533.084</b>	0	<b>-210.477.007</b>
1- 610 Satıştan iadeler (-)	-44.381.513		-50.235.540	
2- 611 Satış İskontoları (-)	-760.975		-1.308.039	
3- 612 Diğer İndirimler (-)	-131.390.596		-158.933.428	
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	0	<b>21.878.464.327</b>	0	<b>23.207.846.913</b>
	0		0	
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	0	<b>-18.367.036.733</b>	0	<b>-20.239.347.651</b>
1-620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0		0	
2-621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	0		0	
3-622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-18.278.835.809		-20.153.804.177	
4- 623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	-88.200.924		-85.543.474	
	0		0	
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	0	<b>3.511.427.594</b>	0	<b>2.968.499.262</b>
	0		0	
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	0	<b>-3.473.646.029</b>	0	<b>-3.881.682.067</b>
1- 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-299.855		-372.676	
2- 631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	0		0	
3- 632 Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.473.346.174		-3.881.309.391	
	0		0	
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	0	<b>37.781.565</b>	0	<b>-913.182.805</b>
	0		0	

T.C. Sayıştay Başkanlığı

<b>F-DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.</b>	0	<b>169.410.382</b>	0	<b>232.328.195</b>
1- 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	0		0	
2- 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0		0	
3- 642 Faiz Gelirleri	51.312.566		84.506.746	
4- 643 Komisyon Gelirleri	0		0	
5- 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	0		70.571	
6- 645 Menkul Kıymet Satış Karları	0		0	
7- 646 Kambiyo Karları	0		127	
8- 647 Reeskont Faiz Gelirleri	0		0	
9- 648 Borsa Değer Artış Karları	0		0	
10- 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	118.097.817		147.750.750	
	0		0	
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARAR. (-)</b>	0	<b>-805.615.810</b>	0	<b>-965.283.519</b>
1-653 Komisyon Giderleri (-)	0		0	
2- 654 Karşılık Giderleri (-)	-93.459		-15.006	
3- 655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	0		0	
4- 656 Kambiyo Zararları (-)	0		-74	
5- 657 Reeskont Faiz Giderleri (-)	-16		0	
6- 658 Borsa Değer Artış Zararları	0		0	
7- 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	-805.522.335		-965.268.439	
	0		0	
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	0	<b>0</b>	0	<b>0</b>
1- 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0		0	
2- 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0		0	
	0		0	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	0	<b>-598.423.863</b>	0	<b>-1.646.138.129</b>

T.C. Sayıştay Başkanlığı

	0		0	
<b>I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>	0	<b>300.200.411</b>	0	<b>252.877.488</b>
1- 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları	1.436.118		3.470.971	
2- 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	298.764.293		249.406.516	
	0		0	
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	0	<b>-240.577.861</b>	0	<b>-432.894.382</b>
1- 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0		0	
2- 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-19.586.815		-53.066.679	
3- 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	-220.991.046		-379.827.703	
	0		0	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	0	<b>-538.801.313</b>	0	<b>-1.826.155.023</b>
	0		0	
<b>K-DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.(-)</b>	0		0	
	0		0	
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	0	<b>-538.801.313</b>	<b>0</b>	<b>-1.826.155.023</b>
!!! DİP NOT !!!				
*900-Alınan Teminatlar Hesabının Borç Bakiyesi	1,522,834,730.46 TL dir.			
*901-Alınan Teminatlar Hesabının Alacak Bakiyesi	1,522,834,730.46 TL dir.			
*980-Gider Taahhütleri Hesabının Borç Bakiyesi	404,646,872.84 TL dir.			
*981-Gider Taahhütleri Hesabının Alacak Bakiyesi	404,646,872.84 TL dir.			
*910-Verilen Teminatlar Hesabının Borç Bakiyesi	36,036,695.07 TL dir.			
*911-Verilen Teminatlar Hesabının Alacak Bakiyesi	36,036,695.07 TL dir.			
*940-Demirbaş Giderleri Hesabının Borç Bakiyesi	4,939,311.55 TL dir.			
*941-Demirbaş Giderleri Hesabının Alacak Bakiyesi	4,939,311.55 TL dir.			



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

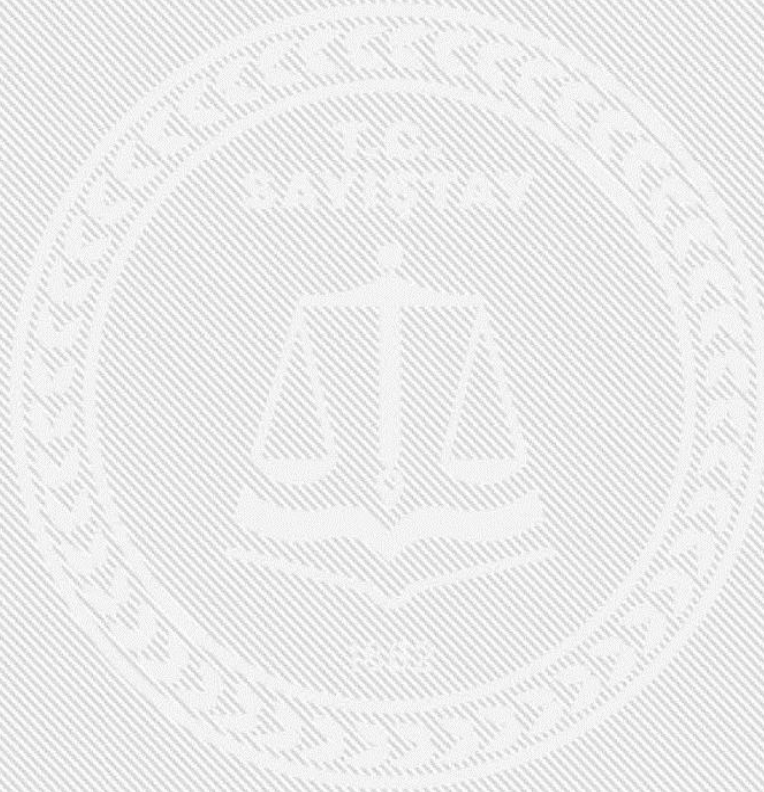
06520 Balgat / ANKARA

Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 48 00

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMU  
2015 YILI  
PERFORMANS DENETİM RAPORU**





# İÇİNDEKİLER

1. ÖZET.....	124
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	124
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU.....	125
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	125
5. GENEL DEĞERLENDİRME .....	127
6. DENETİM BULGULARI.....	130



## 1. ÖZET

Bu rapor, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun performans denetimi sonuçlarını ve bulgularını içermektedir.

6085 sayılı Kanununun 36'ncı maddesi uyarınca, Sayıştay “*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetim*” olarak tanımlanan performans denetimini yapmakla görevli ve yetkilidir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu hedef ve göstergeleriyle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla aşağıdakiler denetlenmiştir:

- 2014–2018 dönemine ait Stratejik Plan
- 2015 yılı Performans Programı
- 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu
- Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri

02.11.2011 tarihli 663 KHK ile kurulan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, 2014-2018 yıllarını kapsayan ilk Stratejik Planını Şubat 2014 tarihinde yayımlamıştır. 2015 yılı Performans Programı 29.01.2015, İdare Faaliyet Raporu ise 29.02.2016 tarihinde yayımlanmıştır. Performans Programı üzerinde yapılan incelemede, performans hedefleri için belirlenen faaliyetlerin program ile bütçe arasında bağ kuracak nitelikte olmadığı, performans programındaki bazı hedeflerin girdi odaklı olduğu ve göstergelerin hedeflerle ilgili olmadığı, yine, programdaki bazı göstergelerin hedefle veya birbiriyle ilgili ve tutarlı olmadığı görülmüştür. İdare Faaliyet Raporu üzerinde yapılan incelemede, kurumun taşradaki harcama birimleri tarafından birim faaliyet raporunun hazırlanmadığı, faaliyet raporunda kurumun varlık ve yükümlülükleri, temel mali tabloları ve mali denetim sonuçları hakkında bilginin yer almadığı tespit edilmiş, performans bilgisinin üretildiği, kaydedildiği ve analiz edildiği bir veri kayıt sisteminin mevcut olmadığı, performans hedefleriyle ilgili meydana gelen sapmaların tam, doğru ve ikna edici şekilde açıklanmadığı görülmüştür.

## 2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

---

Denetlenen kamu idaresi yönetimi, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Stratejik Plan, Performans Programı ve İdare Faaliyet Raporlarının hazırlanmasına ilişkin yönetmelik ve kılavuzlara uygun olarak hazırlanmış olan performans bilgisi raporlarının doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştay'a sunulmasından; bir bütün olarak sunulan bu raporların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tam ve doğru olarak yansıtmışından; kamu idaresinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ilişkin sistemlerin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden; performans bilgisinin dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

### **3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU**

Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, kamu idaresinin raporladığı performans bilgisinin güvenilirliğine ilişkin değerlendirme yapmak, performans yönetimi ve faaliyet sonuçlarını ölçen sistemleri değerlendirmekle sorumludur.

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

Denetimin dayanağı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları ve Sayıştay ikincil mevzuatıdır.

Denetimin amacı, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır.

Denetim, kamu idaresinin faaliyet raporunda yer alan performans bilgilerinin ve bunları oluşturan kayıt ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile gerçekleştirilmiştir.

Bu çerçevede, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun yayımladığı 2014-2018 dönemine

ait Stratejik Plan, 2015 yılı Performans Programı ve 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu incelenmiştir.



## 5. GENEL DEĞERLENDİRME

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun 2015 yılı performans denetimi kapsamında Kurum tarafından yayımlanan 2014-2018 dönemine ait Stratejik Plan, 2015 yılı Performans Programı ile 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu, incelenerek faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin güvenilir olup olmadığı değerlendirilmiştir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, 2014-2018 dönemine ait Stratejik Planında kurumun misyon ve vizyonunu gerçekleştirmek üzere 4 stratejik amaç, bu amaçların altında 14 performans hedefi ve bu hedeflere yönelik 56 performans göstergesi belirlemiştir. Stratejik planın yayımlanmış olmasıyla mevcudiyet, mevzuatta belirtilen şekil ve içeriğe sahip olmasıyla sunum açısından uygun olduğu görülmüş, bir önceki yıl performans denetim raporunda yer alan hususlar hariç olmak üzere, amaç ve hedeflerin genel olarak ilgili, ölçülebilir ve iyi tanımlanmış olduğu görülmüştür.

Kurumun 2015 yılı Performans Programı 29.01.2015 tarihinde yayımlanmış olduğundan mevcudiyet ve zamanlılık kriteri sağlanmıştır. Programda 14 performans hedefi ve bu hedeflere yönelik 41 performans göstergesi bulunmaktadır. Performans Programı, Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular'da yer alan hususlar hariç olmak üzere genel olarak mevzuata uygundur. İdare Performans Tablosunda toplam kaynak ihtiyacının % 25,86'sının (8.096.288.510-TL) genel yönetim gideri olarak ayrıldığı, bu nedenle de herhangi bir hedef ve göstergeyle ilişkilendirilmediği görülmektedir. İdare bütçesinin performans hedefleriyle tam ve gerçekçi şekilde bağ kurabilmesi açısından, genel yönetim giderlerinin idarenin ihtiyaçları dikkate alınarak, makul bir seviyede tutulması, bütçe ödeneklerinin mümkün olabilecek en üst seviyede, performans hedeflerle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Performans hedefleriyle ilgili faaliyetler incelendiğinde, performans hedefleri için belirlenen faaliyetlerin, performans programı ile bütçe arasında bağ kuracak nitelikte olmadığı görülmektedir. Her bir hedef için belirlenen faaliyetler, performans hedefinin tekrarı ya da özeti niteliğinde olup, yürütülecek iş ve eylemler somut, net ve iyi şekilde tanımlanmamıştır. Ayrıca, bazı hedeflerin (örneğin, "insan kaynakları alanında orta ve uzun vadeli projeksiyon planlaması" hedefi gibi) girdi odaklı olması ve göstergenin hedeflerle ilgili olmaması nedeniyle, performans hedeflerinin ölçülmesinin mümkün olmayacağı tespit edilmiştir. Öte yandan, programdaki bazı göstergelerin hedefle veya birbiriyle ilgisi veya tutarlılığının

yeterince sağlanamadığı görülmüştür. Örneğin, performans hedefi, kurumun merkez ve taşra teşkilatında iç kontrol sisteminin oluşturulması iken, gösterge sağlık hizmetlerindeki memnuniyeti artırmak olarak belirlenmiş olup, bu ikisi arasında doğrudan bir bağlantı kurulması mümkün gözükmemektedir.

Kurumun 2015 yılı İdare Faaliyet Raporu 29.02.2016 tarihinde yayımlanmış olduğundan mevcudiyet ve zamanlılık kriteri karşılanmıştır. Faaliyet Raporunun, Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgularda yer alan hususlar hariç olmak üzere, genel olarak şekil ve içerik açısından yönetmelikte belirlenen ilke ve esaslara uygun olduğu görülmüştür. Ancak, taşrada harcama birimleri olan genel sekreterlikler tarafından birim faaliyet raporu hazırlanmaması, faaliyet raporunda kurumun varlık ve yükümlülükleri, temel mali tabloları ve mali denetim sonuçları hakkında bilgi yer almaması nedeniyle, rapor sunum kriterlerine uygun değildir. Faaliyet Raporunda, performans hedefleriyle ilgili meydana gelen sapmaların tam, doğru ve ikna edici şekilde açıklanmaması nedeniyle de tutarlılık ve geçerlilik/ikna edicilik kriterleri karşılanmamıştır. Raporda, verimlilik karne uygulamasından elde edilen sonuçların bütüncül bir analizi yapılmamış, ilgili mali yılda yürütülen faaliyetler tüm yönleriyle ve tam olarak açıklanmamıştır. Faaliyet Raporunda, ilgili mali yıl için belirlenmiş hedeflerle ilgili sonuçlarda yaşanan sapmanın yanlış tanımlandığı (Örneğin, engelli bireylerin erişebileceği kamu sağlık kuruluşlarının oranı/yüzde %65 hedeflenirken, gerçekleşen % 56 olmasına rağmen gerçekleşme durumu “başarılı” olarak tanımlanması gibi ) görülmüş, ayrıca, bazı hedeflerde gerçekleşen sapmaların nedeni tam olarak ortaya konulmamış, ya da alınacak önlemlerle ilgili gerçekçi ve ikna edici açıklamalar yapılmamıştır.

Kurum tarafından performans bilgisinin üretildiği, kaydedildiği ve analiz edildiği bir veri kayıt sisteminin mevcut olmadığı görülmüştür. Ancak, performans programı ve faaliyet raporundan tesadüfi olarak seçilen bazı performans göstergelerinin, üretildikleri bilişim sistemlerinden (Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Temel Sağlık İstatistikleri Modülü, Hasta Başvuru Bildirim Sistemi) doğrulanabildiği tespit edilmiştir. Bununla birlikte, faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik olarak üretilen performans bilgisinin genel olarak tam ve güvenilir olmadığı sonucuna varılmıştır.

Stratejik planın ve performans programının etkin şekilde uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilebilmesi için, performans programındaki hedef ve göstergelerin birbiriyle ilgili ve uyumlu olması, faaliyet sonuçlarının tam, doğru ve ikna edici şekilde değerlendirilmesi

gerekmektedir. Kurum tarafından kamuoyuna açıklanan performans bilgisinin tam, güvenilir ikna edici ya da doğrulanabilir olması açısından için bu bilgilerin üretildiği, kaydedildiği, toplandığı ve analiz edildiği bir veri kayıt sisteminin kurulmasına ihtiyaç vardır.

## 6. DENETİM BULGULARI

### A. Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Herhangi bir denetim bulgusu tespit edilmemiştir.

### B. Performans Programının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

#### **BULGU 1: Performans Hedefleri İçin Belirlenen Faaliyetlerin, Performans Programı ile Bütçe Arasında Bağ Kuracak Nitelikte Olmaması**

5018 sayılı Kanun’la yürürlüğe giren performans esaslı bütçe anlayışının temelinde performans programları aracılığıyla stratejik plan ile kurum bütçeleri arasında bağ kurulması yer alır. Kamu idarelerinin hazırlayacakları performans programında, stratejik planda yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflere ilişkin yıllık hedefler, bu hedefleri gerçekleştirmek üzere belirlenen faaliyetler ile bunların kaynağının yer alması gerekmektedir. Performans Programı Hazırlama Rehberi’nde de belirtildiği üzere, faaliyetlerle bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacının tam ve doğru şekilde belirlenebilmesi açısından, her bir faaliyetin açık ve tanımlanabilir olması, yürütülecek iş ve hizmetlerin somut şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Kurum Performans Programı incelendiğinde, stratejik planda yer alan amaç ve hedeflerle ilgili idare tarafından 2015 mali yılı için toplam 14 adet performans hedefi belirlendiği, performans hedefi tablosunun alt kısmında yürütülecek faaliyetlerin, ilgili performans hedefinin tekrarı ya da özeti niteliğinde olduğu, daha somut ve net faaliyetlerin tanımlanmadığı, bu nedenle de ilgili performans hedefi için tahsis edilecek kaynakla ne tür iş ve hizmetlerin gerçekleştirileceğinin belirli olmadığı görülmektedir. Örneğin, 3 nolu performans hedefi olarak belirlenen “insan kaynağının bilgi, deneyim ve yeterliliğini artıracak yurt içi ve yurt dışı eğitim programlarının geliştirilmesi.” hedefi için “yurtiçi ve yurtdışı eğitim faaliyetleri” adlı bir faaliyet belirlenirken, 4 nolu “kurumumuz bilgi sistemlerini geliştirmek ve güçlendirmek” performans hedefi için ise “bilgi sistemleri faaliyeti” şeklinde genel nitelikte bir faaliyet tanımlanmıştır. Performans hedefleriyle ilgili faaliyetlerin iyi tanımlanmaması nedeniyle, bütçeden tahsis edilen kaynak ile performans hedefi arasında ilişki kurulması mümkün olamamakta, bütçe uygulama sonuçlarıyla performans hedeflerinin tam ve doğru şekilde ölçülmesi mümkün gözükmemektedir.

Bütçe ile program arasında tam ve doğru bir ilişki kurulabilmesi için, ya performans hedefi tablosunda ya da ayrı bir başlık altında her bir hedefi gerçekleştirecek faaliyetlerin somut ve net şekilde tanımlanması, bütçeden tahsis edilecek kaynağın da buna göre belirlenmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını belirterek, performans programında yer alan faaliyetlerin bütçe ile bağlantısının kurulması amacıyla gelecek yıl performans programının hazırlanmasında faaliyetler belirlenirken bütçeye bağlı kalınacağını taahhüt etmiştir. Kurum cevabında, kurum tarafından performans programının ilk kez 2015 yılı için hazırlandığı, hazırlık sürecinde SGB ile ilgili birimlerin koordineli şekilde çalıştığı, ancak, konunun yeterince anlaşılabilmesi nedeniyle hedeflenen başarının sağlanamadığı belirtilmiş, ayrıca Maliye Bakanlığına bağlı e-bütçe sistemi üzerinden hazırlanan programla ilgili Bakanlık tarafından herhangi bir dönüş yapılmadığı ifade edilmiştir. Performans programı hazırlanırken faaliyetlerin bütçedeki gereksinimlere göre hazırlanacağı belirtilerek, 2017 Performans Programında, performans hedefleri için belirlenecek faaliyetlerin, performans hedefleri ile bütçe arasında bağ kurulacak nitelikte olması için birimlerin bilgilendirileceği, performans hedefi tablosunda hedefi gerçekleştirecek faaliyetlerin somut ve net şekilde tanımlanması ve bütçeden tahsis edilecek kaynakların da buna göre belirlenmesi için birimlerin bilgilendirileceği, ayrıca tüm bu süreçte birimlerle koordineli bir şekilde faaliyetlerin gözden geçirilmesi için çalışmaların yürütüleceği beyan edilmiştir.

**Sonuç olarak** performans esaslı bütçeleme amacını, kurumsal hedeflerle bütçeler arasında güçlü bir bağ kurulmasıdır. Kurumun performans programında tanımladığı amaç ve hedeflerin uygulamaya geçirilmesi ve sonuçlarının gerek kurum tarafından gerekse parlamento ve kamuoyu tarafından tam ve sağlıklı şekilde değerlendirilebilmesi için her bir faaliyete tahsis edilen ödeneklerle ilgili mali yılda gerçekleştirilecek iş, faaliyet ve programın somut ve net olarak belirlenmesi gerekmektedir.

## **BULGU 2: Performans Programındaki Bazı Göstergelerin Hedefle veya Birbiriyle İlgili ve Tutarlı Olmaması**

Performans göstergeleri, stratejik planda ve performans programında hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne ölçüde ulaşıldığını ölçmeyi, ve değerlendirmeyi amaçlayan rakamsal ya da sayısal verileri temsil etmektedir. Performans göstergelerinin kurumsal hedeflerin

değerlendirilmesi amacına hizmet edebilmesi için, hedefle ilgili olması, aynı hedef ya da farklı hedefler için belirlenmiş göstergelerin de birbiriyle tutarlı olması gerekmektedir. Kurumun Performans Programı üzerinde yapılan incelemede, bazı göstergelerin ait oldukları hedefle veya birbiriyle ilgili ve tutarlı olmadığı görülmüştür

Aşağıda performans programından alınan iki hedef ve bunlarla ilgili göstergeler yer almaktadır.

**Tablo 1: İç Kontrol Sistemi Oluşturulması ve Geliştirilmesi**

<b>Performans Hedefi:</b>
Kurumun merkez ve taşra teşkilatında iç kontrol sisteminin oluşturulması ve Kurumsal iletişim politikasının geliştirilmesi.
<b>Performans Göstergesi</b>
1- İç kontrol sürecini başlatan birlik sayısı
2- Elektronik belge yönetim sisteminin kullanan birlik sayısı
3- Sağlık hizmetlerinden duyulan genel memnuniyet oranı

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, kurumun merkez ve taşra teşkilatında iç kontrol sisteminin oluşturulması ve kurumsal iletişim politikasının geliştirilmesi, hedefi için belirlenen göstergelerden birisinin “sağlık hizmetlerinden duyulan genel memnuniyet oranındaki artış” olduğu görülmektedir. Performans Programında, hedef ve göstergenin birbiriyle doğrudan ilgili olması, göstergenin hedefi gerçekleşip gerçekleşmediğini ölçecek nitelikte olması şarttır. Bu çerçevede, sağlık hizmetlerinin kalitesindeki artış ile memnuniyet katsayısının artması arasında doğrudan ilişki kurulması mümkündür. Ancak, idari yapıyı güçlendirmek ile sağlık hizmetlerindeki memnuniyeti artırmak arasında bu tür bir ilişkiden bahsedilemez. Öte yandan, sağlık hizmetlerinden duyulan genel memnuniyet oranındaki artış göstergesi, aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere, başka hedef için de gösterge olarak tanımlanmıştır. Sağlık hizmetlerinden duyulan memnuniyet oranında genel olarak iyileşme yaşanmış olmasına rağmen, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve kurumsal iletişim politikasının geliştirilmesi konusunda başarı elde edilememesi, hedef ile göstergenin birbiriyle ilgili olmadığına, dolayısıyla da göstergenin iyi tanımlanmadığına işaret etmektedir.

**Tablo 2: Hizmet Memnuniyetininin Arttırılması**

<b>Performans Hedefi:</b>				
Sağlık tesislerimizde sunulan hizmet memnuniyetini arttırmak				
(Sağlık çalışanlarının hastalara uygun ve anlaşılır bilgi vermesini sağlayacak kurum içi mekânların sağlanması ve kurum kültürünün oluşturulması, anket, web uygulamaları, mobil uygulamalar, öneri kutusu, gözlem notları gibi uygulamaların daha aktif kullanılması hedeflenmektedir.)				
<b>Performans Göstergesi</b>				
	<b>Ölçü Birimi</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
1 -Sağlık hizmeti memnuniyet oranı	Yüzde	75,70	78	80
2-Hastanelerde muayene öncesi ve sonrası bilgilendirme yapılan hasta oranı	Yüzde	-	50	65
3-Hasta hakları birimine görüş ve öneri bildiren hasta oranı	Yüzde	0,0006	0,0006	0,00056

Yukarıdaki tabloda incelendiğinde, performans hedefi için belirlenen 2 ve 3 nolu göstergelerin birbiriyle ilgili ve tutarlı olmadığı görülmektedir. 2 nolu göstergede, hedefle uygun olarak hastanelerde muayene öncesi ve sonrası bilgilendirme yapılan hasta oranındaki artış sağlanması planlanırken, 3 nolu göstergede hasta hakları birimine görüş ve öneri bildiren hasta oranının 2015 yılı için azaltılması planlanmaktadır. Performans hedefinin hastalara uygun ve anlaşılır bilgi vererek, sağlık hizmet memnuniyeti arttırmak olduğu dikkate alındığından 3 nolu göstergenin iyi ve doğru tanımlanmadığı anlaşılmaktadır.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını belirterek, göstergelerin hedefle uyumluluğunu ve ölçülebilirliğini gözden geçireceklerini beyan etmiştir. Ancak, kurum cevabında, kaliteli, nitelikli hizmet verilmesinin iyi bir yönetim anlayışıyla mümkün olması nedeniyle, sağlık hizmetlerinden duyulan memnuniyet artışıyla, “iyi yönetim uygulamalarıyla idari yapıyı güçlendirme” hedefi arasında ilişki kurulmasının mümkün olduğu öne sürülmüş, idari yapının güçlenmesinin sahada meydana gelebilecek aksaklıkların giderilmesinde karar mekanizmasının daha hızlı işlemesine ve bu durumun

sağlık hizmetlerinin aksamadan yürütülmesine olumlu katkıda bulunacağı ifade edilmiştir. Cevapta, kurum olarak bundan sonraki performans programı çalışmalarında hedeflerin uygulama sonuçlarının ölçülebilmesi için çıktı/ sonuç odaklı olmasına dikkat edeceklerini belirtmişlerdir. Bu kapsamda, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı koordinasyonunda hazırlanacak olan 2017 yılı Performans Programında; bütün birimler ile toplantı ve çalıştaylar yapılarak göstergelerin performans hedefleriyle ilgili, tutarlı ve ölçülebilir olacak şekilde tanımlanmasının sağlanacağı beyan edilmiştir.

Hasta hakları birimine görüş ve öneri bildiren hasta oranının 2015 yılında azaltılmasının hedeflenmesinin sebebi olarak ise stratejik plan ve performans programı hazırlanırken hasta hakları birimine daha çok şikâyet bazında bildirimlerin olacağını düşünüldüğü, ancak bu göstergenin izlenme aşamasında hasta hakları görüş ve önerilerin de dâhil olması ile bu gösterge oranının artış olarak izlenmeye başlandığı, belirtilmiştir. Ayrıca, 2017 yılı Performans Programı hazırlanırken göstergelerin hedeflerle uyumlu ve ilgili olmasına, hedefin gerçekleşme durumunu yansıtmasına ve ölçülebilir göstergelerin belirlenmesine dikkat edileceği bildirilmiştir.

**Sonuç olarak** Performans Programı Hazırlama Rehberi'nde de belirtildiği gibi hedefler niteliği itibariyle stratejik amaçların gerçekleştirilmesine yönelik spesifik ve ölçülebilir alt amaçları temsil etmektedir. Bu nedenle, hem amaçlar ile hedeflerin hem de hedefler için belirlenen göstergelerin birbiriyle ilgili olması ve aralarında doğrudan ilişki kurulabilmesi gerekmektedir. Kurum savunmasında, idari yapı ile memnuniyet katsayısı arasında dolaylı şekilde bir ilişki kurulabileceği öne sürülmektedir. Ancak, performans programında yer alan hedefin gerçekleşip gerçekleşmediğini ölçebilmek için, performans göstergesinin ilgili ve ölçülebilir nitelikte olması şarttır. Hedef ve gösterge arasındaki dolaylı bir ilişki, performans hedefinin farklı değişkenlerden etkilenebileceği başka bir ifadeyle, tespit edilen göstergenin hedefi doğrudan ölçme imkânının olmayacağı anlamına gelmektedir. Sağlık hizmetleri memnuniyet katsayısı göstergesi üzerinden tek başına, idari yapının güçlendirilmesi hedefinin gerçekleşip gerçekleşmediğini ölçmek mümkün gözükmediğinden, söz konusu hedef ve göstergenin birbiriyle ilgili olmadığı anlaşılmaktadır.

### **BULGU 3: Performans Programındaki Bazı Hedeflerin Girdi Odaklı Olması ve Göstergelerle İlgisinin Bulunmaması**

Performans hedefleri, kamu idarelerinin stratejik planlarında yer alan amaç ve



hedeflere ulaşmak için program yılında gerçekleştirilecek hedeflerdir. Bu hedeflerin, stratejik plandaki önceliklere hizmet edebilmesi ve uygulama sonuçlarının ölçülebilmesi için çıktı/sonuç odaklı olması ve performans göstergelerinin de hedeflerle ilgili olması gerekmektedir.

Kurumun performans programında yer alan bazı hedeflerin girdi odaklı olduğu ve performans göstergeleriyle hedeflerin birbiriyle ilgili olmadığı görülmektedir. Performans Programı Hazırlama Rehberinde performans hedeflerinin belirli, ulaşılabilir, gerçekçi, göstergelerle ölçülebilir ve çıktı-sonuç odaklı olacağı düzenlenmiştir. Kurumun Performans Programı üzerinde yapılan incelemede, bazı göstergelerin ait oldukları hedefle veya birbiriyle ilgili ve tutarlı olmadığı görülmüştür.

Aşağıda performans programından alınan iki hedef ve bunlarla ilgili göstergeler yer almaktadır.

**Tablo 3: İnsan Kaynağı Planlaması**

<b>Performans Hedefi :</b>
Sağlık tesislerinin hizmet sunumu ve kapasitesine uygun olarak insan kaynağı projeksiyonlarının planlanması
Kamu sağlık tesisleri insan kaynağı planlamasının orta ve uzun vadeli projeksiyonunun yapılması, insan kaynağının bilgi, deneyim ve yeterliliğini artıracak eğitim programlarının geliştirilmesi hedeflenmektedir
<b>Performans Göstergesi</b>
1- 100.000 kişiye düşen hekim sayısının artırılması
2- 100.000 kişiye düşen diş hekimi sayısı artırılması
3- 100.000 kişiye düşen ebe-hemşire sayısı artırılması

**Tablo 4: Kalite ve Verimlilik Standartlarına Uyum**

<b>Performans Hedefi :</b>
Kurumumuza bağlı sağlık tesislerinde kalite ve verimlilik standartlarının uygulanmasının sağlanması.
Kamu sağlık tesisleri kalite, verimlilik, ölçme ve değerlendirme kapasitesinin geliştirilmesi, kalite ve verimlilik standartlarına uygunluğun periyodik olarak

değerlendirilmesi hedeflenmektedir
<b>Performans Göstergesi</b>
1- Türkiye Kamu Hastane Birlikleri ortalama başarı puanının artırılması
2- 2. ve 3. basamak sağlık tesisleri ortalama başarı puanının artırılması

Tablo 3'teki performans hedefi incelendiğinde, insan kaynağı alanında projeksiyon yapmanın performans hedefi olarak belirlendiği görülmektedir. İnsan kaynakları alanında “orta ve uzun vadeli projeksiyon planlaması” hedefi, iyi tanımlanma ve ölçülebilirlik kriterlerini karşılamamaktadır. Zira, “projeksiyonda bulunmak”, tek başına kurum için performans hedefi olabilecek bir faaliyet niteliğinde olmayıp, ancak gerçekleştirilmesi düşünülen bir hedefle (örneğin “Amaç 2, Hedef 2 için belirlenen “sunulan sağlık hizmetinin kalitesinin artırılması” hedefiyle) ilgili yürütülecek bir iş veya eylemi ifade etmektedir. Girdi özelliği bulunan “orta ve uzun vadeli projeksiyon planlaması” faaliyetinin, açık, net ve ölçülebilir olmaması nedeniyle performans hedefi olarak tanımlanması uygun değildir. Tablo 3'deki göstergelerin performans hedefi ile de ilgili olmadığı görülmektedir. Gösterge, hekim, dış hekimi ve ebe/hemşire sayılarının artırılmasıdır. Personel sayısından artış sağlanması ile insan kaynakları alanında projeksiyon planlaması faaliyeti birbirleriyle ilgili olmayıp göstergelerdeki iyileşme üzerinden hedefin gerçekleşip gerçekleşmediğini ölçmek mümkün değildir.

Tablo 4'te sağlık tesislerinde kalite ve verimlilik standartlarının uygulanmasının performans hedefi olarak belirlendiği görülmektedir. Bu hedef de, iyi tanımlanma ve ölçülebilirlik kriterlerini karşılamamaktadır. Kalite ve verimlilik standartlarının sağlık tesislerinde uygulanması ile sağlık tesislerinin kalite ve verimliliğini artırılması birbirinden farklı hedef ve eylemlerdir. Mevcut performans hedefini, ancak, kalite ve verimlilik değerlendirmesi yapılan birlik/ sağlık tesisi sayısı ya da değerlendirme sıklığı gibi bir performans kriteri üzerinde ölçmek mümkündür. Bu nedenle, performans hedefi ile göstergeler birbiriyle ilgili olmayıp, göstergeler hedefi ölçecek nitelikte değildir.

**Kamu idaresi cevabında;** sağlık tesislerinin hizmet sunumu ve kapasitesine uygun olarak insan kaynağı projeksiyonlarının planlanması hedefi için göstergelerinin hekim, dış hekimi ve ebe-hemşire sayılarının artırılması değil, 10.000 kişiye düşen hekim, dış hekimi ve ebe- hemşire sayısını artırmak olduğu belirtilerek, 10.000 kişiye personel sayısında artış sağlanması ile insan kaynakları alanında projeksiyon planlaması faaliyetinin dolaylı da olsa

ölçebileceği öne sürülmüştür. Ayrıca, 10.000 kişiye düşen hekim, diş hekimi ve ebe- hemşire sayısının artırılması göstergesinin, uzun vadeli hedefleri yansıtacağı düşünüldüğünden, bu göstergeye, 2016 yılı performans programında yer verilmediği belirtilmiştir.

Sağlık tesislerinde kalite ve verimlilik standartlarının uygulanması performans hedefinin iyi tanımlanma ve ölçülebilirlik kriterlerini karşılamadığı tespitiyle ilgili ise, 2016 yılı performans programında hizmetin kalite ve verimliliğini objektif olarak ölçüp değerlendirebilmek için yukarıdaki performans göstergesinden farklı bir performans hedefi belirlendiği beyan edilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum cevabında,“10.000 kişiye düşen hekim, diş hekimi ve ebe- hemşire sayısındaki artış” göstergesi ile “insan kaynakları alanında projeksiyon planlaması” hedefinin dolaylı da olsa ölçülebileceği öne sürülmektedir. Ancak, bulguda yer alan tespitimiz, “orta ve uzun vadeli projeksiyon planlaması” hedefinin girdi odaklı olması nedeniyle iyi tanımlanma ve ölçülebilirlik kriterini karşılamaması olup, kurum savunmasında, bu tespitlere yönelik bir değerlendirme yapılmamıştır. Öte yandan, insan kaynaklarında projeksiyon yapılması, ancak nitelikli sağlık çalışanını artırma hedefi için yürütülebilecek bir alt faaliyet olup, niteliği itibarıyla performans hedefi olmaya uygun değildir. Kaldı ki gerek Tablo 3’deki 10.000 kişiye düşen hekim, diş hekimi ve ebe- hemşire sayısının artırılması göstergesine, gerekse Tablo 4’deki 2. ve 3. basamak sağlık tesisleri ortalama başarı puanının artırılması göstergelerine 2016 yılı performans programında yer verilmemesi de bu tespitlerimizi doğrular niteliktedir. Sonuç olarak, performans programındaki hedeflerin, uygulama sonuçlarının ölçülebilmesi için çıktı/sonuç odaklı olması ve performans göstergeleri ile hedeflerin aralarında ilgi kurulabilecek şekilde tanımlanması gerekmektedir.

### **C. Faaliyet Raporunun Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

#### **BULGU 4: Faaliyet Raporunda Kurumun Varlık ve Yükümlülükleri, Temel Mali Tabloları ve Mali Denetim Sonuçları Hakkında Bilgi Yer Almaması**

İdare Faaliyet Raporunda, Kurumun faaliyetlerine ilişkin bilgi ve değerlendirmeler kısmındaki bazı mali bilgilerin eksik olduğu tespit edilmiştir. Saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereği, raporda, kurumun ilgili mali yıla ait varlık ve yükümlülüklerine, temel mali tablolara (bilanço ve gelir tablosu) ve bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmesi, raporda ayrıca, kurumun hesap ve işlemleriyle ilgili iç ve dış denetim sonuçları hakkında özet bilgiler

yer alması gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'da öngörülen şeffaflığı ve hesap verebilirliği gerçekleştirmenin temel araçlarından birisi kamu idareleri tarafından hazırlanacak idare faaliyet raporlarıdır. Bu raporların temel fonksiyonu, kurumun ilgili mali yılda mali durumunun tam, doğru ve gerçekçi bir temelde ortaya konulması, kamu idarelerine yasalarla verilen tüm görev ve sorumlulukları daha önceden belirlenmiş hedef ve göstergeler çerçevesinde, ne ölçüde etkin şekilde yerine getirildiğinin değerlendirilmesidir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in "Birim ve faaliyet raporlarının kapsamı" başlıklı 18'inci maddesinde idare faaliyet raporlarında yer alacak başlık ve içerikler arasında "Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler" sayılmakta, bu başlık içinde, kuruma ait varlık ve yükümlülükler, mali tablolara ve bunlara ilişkin açıklamalara ve iç ve dış denetim sonuçları hakkında özet bilgilere yer verileceği düzenlenmektedir. Kuruma ait İdare Faaliyet Raporu incelendiğinde, "Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler" başlığı altındaki "Mali Bilgiler" kısmında bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin tablolara yer verilmesine rağmen, kurumun varlık ve yükümlülükleri ile temel mali tabloları (bilanço ile gelir tablosu) hakkında bilgi verilmediği, raporda, iç ve dış mali denetim sonuçlarıyla ilgili bilgilerin yer almadığı görülmektedir. Oysa, faaliyet raporlarının sunumunun, şekil ve içerik olarak ilgili yönetmelikte belirlenen ilkelere uygun olması gerekmektedir.

Kurum İdare Faaliyet Raporunda, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereği, Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in tam açıklama ilkesine uygun olarak, kurumun ilgili mali yıldaki idari ve mali iş ve işlemler hakkında tam, doğru ve tutarlı veri sunması, bu kapsamda, kurumun varlık ve yükümlülükleri ile bilanço ve gelir tablosu hakkında bilgi verilmesi, gerçekleştirilen iç ve dış mali denetim sonuçlarıyla ilgili kamuoyu ve meclisin bilgilendirilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını belirterek, İdare Faaliyet Raporunda kurumun tüm varlık ve yükümlülüklerinin tam olarak yer alması için yürütecekleri çalışmalardan bahsetmişler, 2016 yılı İdare Faaliyet Raporu hazırlanırken Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından genel bütçe mali tablolarının, Döner Sermaye Bütçe Daire Başkanlığı tarafından da döner sermaye mali tablolarının ilgili hesaplardan alınarak rapora ekleneceği, ayrıca mali denetim sonuçlarına da 2016 yılı İdare Faaliyet Raporunda yer vereceklerini beyan etmişlerdir.

**Sonuç olarak** idare faaliyet raporunun, hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerine uygun olarak kurumun faaliyetleri ve mali bilgileriyle ilgili tam ve doğru açıklama sunması gerekmektedir. Kurumun varlık ve yükümlülüklerinin, temel mali tablolarının ve mali denetim sonuçlarının idare faaliyet raporunda yer verilmesine yönelik olarak, kurumca taahhüt edilen faaliyetler takip eden yıllarda izlenecektir.

#### **BULGU 5: İdare Faaliyet Raporunda Kurum Tarafından İlgili Mali Yılda Yürütülen Faaliyetlerin Tüm Yönleriyle Değerlendirilmemesi**

Kurum İdare Faaliyet Raporunda ilgili mali yılda yürütülen faaliyetlerin tamamının uygulama sonuçlarının değerlendirilmediği tespit edilmiştir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'in raporlama ilkeleri arasında "tam açıklama" ilkesi yer almaktadır. Bu ilke gereğince faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin eksiksiz olması, ilgili yılda yürütülen/yürütülmesi gereken faaliyet sonuçlarının tüm yönleriyle açıklanması gerekmektedir.

İdare Faaliyet Raporunda kurumun idari ve mali kriterler açısından mevcut durumunu tüm yönleriyle ortaya koyan bir değerlendirme ve bilginin olmadığı görülmektedir. 663 sayılı KHK ile kurulan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun oluşumdaki temel amaç kaynak kullanımında ve hizmet sunumunda etkinliğin ve verimliliğin artırılmasıdır. 663 sayılı KHK'nın 34. maddesine dayanılarak çıkarılan Kamu Hastaneleri Birlikleri Verimlilik Karne Değerlendirmesi Hakkında Yönerge ile yürürlüğe giren verimlilik karne uygulaması da Kuruma bağlı birlik ve hastanelerin belirli kriterler açısından değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Yönergede, sağlık tesislerinin tıbbi, mali ve idari kriterler açısından sınıflandırılarak altışar aylık veya yıllık değerlendirmeye tabi tutulmaları öngörülmüştür. Ancak, bu değerlendirmelerle hastane yöneticilerinin performansının ölçülmesi hedeflemiş olsa da Kurum açısından nihai amaç, mali sürdürülebilirliği bozmadan hizmet sunumunda etkinliğin ve verimliliğin artırılmasıdır. Kurumun İdare Faaliyet Raporunda, her bir sağlık tesisinde elde edilen veriler ışığında kurumun, idari ve mali durumuyla ilgili genel nitelikte bile olsa, bir değerlendirme mevcut değildir.

Faaliyet raporlarının asıl amacı, ilgili yasalarda, Kurumun stratejik planında, performans programında ya da idari düzenlemelerde belirlenen kriter/ölçütler açısından yürütülen görev ve faaliyetler hakkında kamu oyunu ve meclisi tam ve doğru şekilde bilgilendirmektir. Kurumun İdare Faaliyet Raporunda, "Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve

Değerlendirmeler” bölümünde kuruma bağlı ilgili daire başkanlıkları tarafından yürütülen faaliyet ve çalışmalardan bahsedilmekle beraber, yürütülen tüm bu çalışmalar sonucunda kurumun idari ve mali açıdan geldiği noktayı ortaya koyan, verimlilik karne uygulamasından elde edilen performans sonuçlarına dayanan bir değerlendirme yapılmadığı görülmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını beyan etmişlerdir. Cevapta, raporun " Faaliyetlere İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler bölümünde kuruma bağlı ilgili daire başkanlıkları tarafından yürütülen faaliyet ve çalışmalardan ayrıntılı olarak bahsedildi", denilmiştir. Ayrıca, İzleme, Ölçme ve Değerlendirme Kurum Başkan Yardımcılığının gerçekleştirmiş olduğu çalışmalar neticesinde her genel sekreterliğe bağlı sağlık tesislerinin tıbbi, mali ve idari kriterler açısından sınıflandırılarak altışar aylık veya yıllık değerlendirmeye tabi tutulduğu belirtilerek, gelecek idare faaliyet raporlarında faaliyetlere ilişkin değerlendirmelere yer verileceği beyan edilmiştir. Bu kapsamda, birimlerden gelen verilerin sağlıklı olabilmesi için etkin koordinasyon sağlanması için, toplantı ve çalıştaylar düzenleneceği belirtilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum cevabından verimlilik karne uygulamasının daha ziyade kurum içi değerlendirme süreçlerine yönelik olduğu, verimlilik karne uygulamasından elde edilen sonuçların kamuoyuyla yeterince paylaşılmadığı anlaşılmaktadır. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in “tam açıklama” ilkesi gereğince, kurumun ilgili yılda yürüttüğü faaliyet sonuçlarının tüm yönleriyle açıklanması gerekmektedir. Bu kapsamda, verimlilik karne uygulaması kapsamında, sağlık tesisleri üzerinde mali ve idari kriterler açısından yapılan değerlendirme sonuçlarının idare faaliyet raporunda yer alması gerekmektedir.

#### **BULGU 6: İdare Faaliyet Raporunda, Performans Hedefleriyle İlgili Meydana Gelen Sapmaların Tam, Doğru ve İkna Edici Şekilde Açıklanmaması**

İdare Faaliyet Raporlarında, idari ve mali bilgiler yanında, kamu idarelerinin belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların tam ve doğru şekilde açıklanması, yaşanan sapmalara ilişkin değerlendirmelerin idarenin performans sonuçlarıyla ilgili ikna edici bilgiler içermesi gerekmektedir.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik’in raporlama ilkeleri arasında “tam açıklama” ilkesi yer almaktadır. Bu ilke gereğince faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin eksiksiz olması, ilgili yılda yürütülen faaliyetlerin uygulama

sonuçlarının tüm yönleriyle ve doğru şekilde açıklanması gerekmektedir. Kurum İdare Faaliyet Raporundaki Performans Sonuçları Tablosunda kimi performans hedeflerine ulaşılamamış (sapma) olmasına rağmen, bunlarla ilgili tabloda “başarılı/hedefe ulaşıldı” “ya da “makul” şeklinde değerlendirmeler yer almaktadır. Ayrıca, bazı performans göstergelerindeki sapmaların nedeni ya da alınacak önlemlerle ilgili yeterli açıklamalar mevcut değildir. Bu durum, performans göstergelerine ilişkin uygulama sonuçlarına yönelik değerlendirmelerin, gerçekçi ve ikna edici bilgiler içermediğini göstermektedir.

**Performans Sonuçları (Gerçekleşme Durumu) Yanlış Tanımlanan Performans Göstergeleri**

<u>Performans Hedefi</u>	<u>Performans Göstergesi</u>	<u>Hedeflenen</u>	<u>Gerçekleşme</u>	<u>Gerçekleşme Durumu</u> (Kurumun Tespiti)	<u>Faaliyet Raporunda Kurum Tarafından Yapılan Açıklama</u>	<u>Değerlendirme</u>
İnsan kaynağının bilgi, deneyim ve yeterliliğinin artıracak yurt içi ve yurt dışı eğitim programlarının geliştirilmesi	Sağlık tesislerinde eğitici başına düşen tıpta uzmanlık öğrenci sayısı/Sayı	7,00	4,28	Başarılı	"Eğitici başına 7 uzmanlık öğrencisinin düşmesi hedeflenen performans göstergemizdir. Ancak eğitici başına yaklaşık 4 uzmanlık öğrencisinin düşmesi ile hedeflenen performansın üzerinde bir gerçekleşme olmuştur."	Performans Programında, gösterge, "Sağlık tesislerinde eğitici başına düşen tıpta uzmanlık öğrenci sayısını artırmak." olarak belirlenmiş iken, Raporda, öğrenci sayısını azaltmak olarak tanımlanmış. İki belge arasında tutarsızlık mevcut.
	Bir yılda yurtdışından eğitim amaçlı gelen personel sayısı/Sayı	425,00	277,00	Makul	Mevcut ikili anlaşmaların iptal edilmesi ya da ikili anlaşma çerçevesinde eğitim amaçlı gelmek isteyen personel sayısında azalma olması gibi nedenlerden dolayı performans göstergemiz hedefin altında kalmıştır	Sapmanın nedeni ortaya konulmuş ancak, alınacak önlemlerle ilgili ikna edici bilgi ve değerlendirme sunulmamıştır.



Kurumumuza bağlı sağlık tesislerinin alt yapısının ve donanımlarının iyileştirilmesi	Nitelikli yatak oranı/Y	65	51	Makul	Nitelikli yatak oranında sağlık tesisi planlama politikalarındaki değişiklikler, yüklenici firma problemleri, coğrafi şartlar ve inşaat sezonunun etkilemesine bağlı olarak süre uzatımlarının yaşanması, sağlık tesisleri yöneticileri tarafından yatak sayısının net olarak istenilen dönem için verilememesi gibi nedenlerle performans göstergemiz hedefin altında kalmıştır. Bu gösterge 2016 yılında izlenmeyecektir.	Sapmanın nedeni ikna edici değildir. Ayrıca, bu göstergenin 2016 yılında izlenmeyecek olmasının nedeni açıklanmamıştır.
	10.000 kişiye düşen yatak sayısı/Adet	28	16,1	Makul	10.000 kişiye düşen yatak sayısında sağlık tesisi planlama politikalarındaki değişiklikler, yüklenici firma problemleri, coğrafi şartlar ve inşaat sezonunun etkilemesine bağlı olarak süre uzatımlarının yaşanması, sağlık	Sapmanın nedeni ikna edici değildir. Ayrıca, bu göstergenin 2016 yılında izlenmeyecek olmasının nedeni açıklanmamıştır.
Kurumumuza bağlı sağlık tesislerinin alt						

yapısının ve donanımlarının iyileştirilmesi					tesisleri yöneticileri tarafından yatak sayısının net olarak istenilen dönem için verilememesi gibi nedenlerle performans göstergemiz hedefin altında kalmıştır. Bu gösterge 2016 yılında izlenmeyecektir	
1.000.000 kişiye düşen MR cihazı sayısı/Adet	4,8	3,43		Makul	Sapmanın nedeni ve alınacak önlemlerle ilgili bir açıklama yapılmamıştır	Hedefin, ancak % 71,46 'sı gerçekleştirilmiş iken, ortaya çıkan sonuç "makul" olarak değerlendirilemez
Özellikli sağlık hizmetlerinin tamamının uygulandığı bölge sayısı	13	9		Makul	Özellikli sağlık hizmetlerinin tamamının uygulandığı bölge sayısı en az hizmet verilen Robotik Cerrahi Hizmeti gösterge olarak baz alınarak yazılmıştır. Yeterli cihaz ve personel altyapısı sağlanacaktır	Sapmanın nedeni ikna edici olmayıp, hedefin ancak % 69,23 i gerçekleştirilmiş olmasına rağmen sonuç "makul" olarak değerlendirilemez

Kurumumuza bağlı sağlık tesislerinde sunulan sağlık hizmetlerinin kalitesini arttırarak sürdürülebilirliğini sağlamak	Ortalama kalış gün sayısı	3,8	4,2	Başarılı	Sonuç başarılı olarak tanımlandığından herhangi bir sapma nedeni yazılmamış.	Raporda ortalama kalış süresinin düşüklüğünün hizmetin kalitesini gösterdiği belirtilmektedir. Bu kapsamda, bu sürenin düşürülmesinin hedeflenmiş olması gerekirken, süre artmış ancak bu raporda başarılı olarak yer almıştır.
Kurumumuza bağlı sağlık tesislerinde kalite ve verimlilik Standartlarının uygulanmasının sağlanması.	Türkiye Kamu Hastane Birlikleri ortalama başarı puanı/Sayı	740	738	Başarılı	--	Sapmanın nedeni ve alınacak önlemlerle ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Oysa, hedefte küçük de olsa bir sapma var. Bu başarılı olarak kabul edilmiş.

Bireylerin sağlık hizmetlerine erişimini kolaylaştırmak.	Engelli bireylerin erişebileceği kamu sağlık kuruluşlarının oranı/Yüzde	65	56	Başarılı	“Sağlık Kurumlarında Özürlü Bireyler İçin Ulaşılabilirlik Temel Bilgiler Rehberi” doğrultusunda standartlar belirlenmiş olup, öncelikle mali kaynaklı sebeplerden dolayı gerekli düzenlemelerin yapılamaması, sonrasında ise binaların eski olmasına bağlı olarak fiziki koşulların yetersizliği ve düzenleme yapılamaması gibi nedenlerle hedefte sapma meydana gelmiştir.	Hedefin ancak % 86,15’i gerçekleşmiş iken sonuç, başarılı olarak tanımlanamaz.
Kurumumuz personellerinin güvenlik ve memnuniyet seviyesini arttırmak.	Sağlık çalışanlarına yönelik şiddet olay sayısı/Adet	2.400	2.147	Başarılı	--	Hedefin ancak % 89’u gerçekleşmiş iken sonuç, başarılı olarak tanımlanamaz.
Sağlık hizmet sunumunda kaynakların etkin ve verimli kullanımını sağlamak.	Gelirlerdeki artış oranı/Yüzde	10	6	Makul	2015 yılı gelirlerdeki artış oranı %6 olarak gerçekleşmiştir. Enflasyon ve büyüme oranlarındaki sapmalar ve SUT fiyatlarında beklenen	Hedefin % 60 ‘ı gerçekleşmiş iken sonuç makul kabul edilemez. Ayrıca, alınacak önlemlerle ilgili bir açıklama

					iyileşmenin gerçekleşmemiş olması giderleri artırmış, gelirlerde ise azalmaya neden olmuştur.	yapılmamıştır.
Öncelikli Görülen Ülke ve Bölgelere Sağlık Hizmeti Alınmada Gerekli Yardım ve Destek Sağlamak	Teknik ve İnsani Yardım Sağlanan Ülke Sayısı	11	9	Başarılı	Sonuç başarılı olarak tanımlandığından herhangi bir sapma nedeni veya açıklama yazılmamıştır.	Hedefin % 81,8'i gerçekleşmiş olmasına rağmen sonuç "başarılı" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, alınacak önlemlerle ilgili bir açıklama yapılmamıştır.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını beyan etmişlerdir. Kurum, performans programlarının izlemesi ile ilgili kendilerinde herhangi bir program bulunmadığını, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün e-bütçe sistemi altında bulunan performans bütçe modülünden izleme yapıldığını, bu sistemde izleme ve değerlendirme ile ilgili olarak "iyileştirilmeli", "makul" ve "başarılı" şeklinde 3 adet hedefe ulaşma derecesi bulunduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, sapmanın doğal olduğu, göstergelerin izlenmesinin nasıl değerlendirileceğine ait mevzuatta herhangi bir hüküm mevcut olmadığı, bu kapsamda, hedefin gerçekleşme derecesi %75 ve yukarısı başarılı, %50 - %75 arası makul ve %50'nin altında ise iyileştirilmeli şeklinde yorumladıklarını ifade etmişlerdir.

Aynı şekilde, 1.000.000 kişiye düşen MR cihazı sayısında hedeflenen oranına (4.8) göre elde edilen sonucun (3.43) makul değerlendirilmesinin uygun olmadığı tespitimiz için ise, kurum, "yapılan değerlendirmede gerçekleşme durumu başarısız olarak görünse de, MR cihazında hedeflenen gerçekleşme oranı tarafımızca belirtilen ve öngörülemeyen sebeplerden dolayı "makul" olarak kabul edilebilir" demiştir.

Hastanede ortalama kalış gün süresiyle ilgili olarak ise, kurum, "hedeflenen gösterge düzeyi ile gerçekleşme durumu arasında sadece %10'luk bir fark meydana gelmiş olup

gerçekleşme oranı bu sebepten dolayı tarafımızca başarılı olarak kabul edilmiştir.” demiştir.

Kurum, gelirlerdeki artışla ilgili tespitimize cevap olarak, gelirlerde hedeflenen iyileşmenin sağlanmamasında, SUT fiyatlarında beklenen iyileşmenin gerçekleşmemiş olması, hizmet genişlemesi ve yeni hizmete giren sağlık tesislerinin hedeflenen düzeyde olmaması, Güneydoğu ve Doğu Anadolu Bölgesindeki terör olayları gibi faktörlerin etkili olduğunu belirterek, hedeflenen düzeyin %60'ının gerçekleşmiş olması makul gibi görünmese de, %6'luk bir gelir artışının olumlu kabul edileceğini öne sürmüştür.

Performans programında sağlık tesislerinde eğitici başına düşen tıpta uzmanlık öğrenci sayısını artırmak iken faaliyet raporunda azaltmanın hedeflenmiş olması sebebiyle iki belge arasında tutarsızlık olduğu tespiti için; performans programında sağlık tesislerinde eğitici başına düşen tıpta uzmanlık öğrenci sayısını arttırmanın hedeflenmiş, uzmanlık sayısı arttırılarak hedef gerçekleşmiştir denilmektedir. Ayrıca, “uzmanlık öğrencisi sayısı ile birlikte eğitici sayısı da artmıştır. Uzmanlık öğrencilerinin artışı ile birlikte eğitici sayısının da artması performans programındaki hedefi gerçekleştirmemizi engellememiştir. Performans programında hedeflenen, aslında tek başına uzmanlık öğrencisi sayısını arttırmaktır. Eğitici başına düşen uzmanlık öğrencisi sayısı azalmıştır ancak uzmanlık öğrencisi sayısının arttırılması hedefi gerçekleşmiştir. Performans programında hedeflenen, aslında tek başına uzmanlık öğrencisi sayısını arttırmaktır. Eğitici başına düşen uzmanlık öğrencisi sayısı azalmıştır ancak uzmanlık öğrencisi sayısının arttırılması hedefi gerçekleşmiştir.” denilerek, 2015 yılında ülkemize hizmet içi eğitim kapsamında gelen yabancı uyruklu sağlık personeli sayısının azaldığı belirtilmiş, gelecek dönemde yabancı uyruklu sağlık personelinin ülkemizi tercih etmesi için atılacak adımlarla ilgili bilgi verilmiştir.

Kurum nitelikli yatak oranıyla ilgili tespitimiz için, ise “nitelikli yatak planlamalarını ve yeni yatırım programını Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü hazırlamaktadır. Kurumumuz ve Daire Başkanlığımız ilgili Genel Müdürlüğün hazırlamış olduğu program uyarınca çalışmalarını yürüttüğünden bu konuda faal bir rol oynamamaktadır. 10.000 kişiye düşen yatak sayısı doğrudan yapılan sağlık tesisi yatırımı ile ilgili olup SHGM'nin hazırlamış olduğu program uyarınca Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğünün hazırladığı ve Kalkınma Bakanlığına onaylattığı yatırım planı doğrultusunda gerçekleştirilir. Kurumumuz ve Daire Başkanlığımız söz konusu yatırımların başlangıcından teslim alınmasına kadar geçen süreçleri takip etmekle görevli olmasına rağmen kararın verilmesi ve gerçekleştirilmesinde etkin rol

oynamamaktadır. Bu sebeple veri sapmasında doğrudan bir ilişkimiz olmadığı gibi bu konuda etkin olmadığımızdan söz konusu performans hedefinin 2016 yılı için izlenmemesi kararı verilmiştir” demiştir.

Teknik ve insani yardım sağlanan ülke sayısında yaşanan sapmayla ilgili ise, kurum, “öncelikli görülen ülke ve bölgelere sağlık hizmeti alanında gerekli yardım ve destek sağlama hedefinin TİKA ve Bakanlığımız tarafından belirlenen usullere göre adı geçen ülkelerle karşılıklı antlaşmalara göre yapılmakta olup Kurumumuz sadece bu hastanelerin işletmelerini üstlenmektedir. Bu sebeple belirtilen hedeflere göre başarılı olarak değerlendirilmiştir” demiştir.

Kurum, özellikle sağlık hizmetlerinin tamamının uygulandığı bölge sayısı göstergesindeki sapmanın ikna edici olmadığı tespitimiz için; “2014 yılında 4 merkezde, 2 sağlık üst bölgesinde Robotik Cerrahi Sistemi bulunmaktadır. Özellikle Sağlık Hizmetleri kapsamında bulunan Robotik Cerrahi Merkezlerinin daha verimli, kaliteli ve ulaşılabilir olabilmesi için kurum üst yönetimi tarafından yapılan çalışmada, bu cihazın ileri düzey kullanım beceri gerektirmesi, kullanım için sertifikasyon istenmesi, cihaz fiyatının pahalı olması, ameliyathanede geniş alanı kaplaması bundan dolayı her ameliyathaneye kurulamaması, hizmetin daha pahalı olması, kurulacak hastanelerde Robotik Cerrahi uygulamalarına eşdeğer açık operasyonları yapmaya uygun peroperatuar tüm imkân ve ekipmanları olmalı, ilgili cerrahi/tıbbi kadroları bünyesinde bulunma gerekliliği, yıllık vaka öngörüsü en az 100 vaka olması gerekliliği göz önüne alınarak yeniden merkez planlaması yapılmış ve buna bağlı olarak 2015 yılı sonunda 6 Üst Sağlık Bölgesinde hizmet vermeye başlanmıştır. Bu hizmetin verimli çalışması takip edilerek diğer bölgelere planlama yapılması ileri bir tarihte yapılmak üzere düzenlenmiştir. Türkiye’de Özellikle Planlama Gerektiren Sağlık Hizmetleri 2011-2023 kitabına göre özellikle sağlık hizmetleri kapsamında Prematüre Retinopatisi (ROP), Robotik Cerrahi Merkezleri, Robotik Yürüme, Hiperbarik Oksijen Tedavi Merkezleri, Kapsamlı Onkoloji Merkezleri, Onkoloji Tanı Ve Tedavi Merkezleri, Yoğun Bakım Hizmetleri, Yanık Merkezleri, İnme Merkezleri, KVC Merkezleri, Kemik İliği Merkezleri Bulunmaktadır. Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezleri, El Cerrahisi Merkezleri, Perinatal Merkezleri hakkındaki ilgili faaliyetler de ayrıca 2015 İdare Faaliyet Raporunda yer almaktadır. Her biri ileri uzmanlık bilgi ve teknolojisi gerektiren bu bölümlerin tek bir hizmete göre hizmet bölge sayısı baz alınarak değerlendirilmesi gerçek performans değerlendirmesini ortaya koymamaktadır. Özellikle sağlık hizmeti kapsamında bulunan her bir

hizmetin kendi içinde ayrı olarak değerlendirilmesi daha doğru ve verimli performans değerlendirilmesine yol açacaktır.” demiştir.

Engelli bireylerin erişebileceği kamu sağlık kuruluşlarının oranıyla ilgili tespitimize, özürli bireylerin sağlık hizmetlerine daha kolay ulaşması için, 2014/09 sayılı Bakım, Onarım ve Tadilat İşleri Genelgesi dikkate alınarak belirtilen öncelikli alanlarda iyileştirme çalışmalarının yürütülmesi için mali bütçenin hazırlanarak Kuruma iletilmesinin 89 Genel Sekreterlikten istendiği belirtilerek, ancak bazı sağlık tesislerin yapılmakta olan şehir hastanelerine taşınması planlandığından kamu kaynaklarının etkin, verimli kullanılması ve atıl kapasite oluşturulmaması için sağlık tesislerinin mevcut binasında bu haliyle hizmet vermeye devam etmesinin uygun olacağını mütalaa edildiği beyan edilmiştir. Sağlık çalışanlarına yönelik şiddet olayının kontrol edilmesi kolay olmayan bir durum olması sebebiyle ulaşılmak istenen hedefle ilgili sapma yaşanabileceği belirtilerek, sağlık alanında şiddetin azaltılmasına dönük "Sağlıkta Şiddet Eylem Planı" hazırlanarak uygulamaya geçirileceği beyan edilmiştir.

**Sonuç olarak** , bulgu içinde yer alan tablodaki hedef ve göstergeler için yapılan tespitler, neden sapmanın olduğuyla ilgili değil, meydana gelen sapmaların tam, doğru ve ikna edici şekilde açıklanmamasıyla ilgilidir. Hedeflerin gerçekleşme durumuna göre, “iyileştirilmeli”, “makul” ve “başarılı” şeklinde üç farklı tanımlama yapılması uygun olmakla beraber, önemli olan bu tanımlamaların elde edilen sonucu tam ve gerçekçi olarak ortaya koyacak şekilde kullanılmasıdır. Bu kapsamda, Hedefin %90 ve üzerindeki bir gerçekleşme makul sayılabilir, ancak %50-75 arası bir gerçekleşme oranının makul değerlendirilmesi, kurumun performansıyla ilgili sunduğu bilgilerin doğru, güvenilir ve ikna edici olmadığını göstermektedir.

Performans programı ve faaliyet raporunun kurumun ilgili mali yıldaki performans hedefleriyle ilgili objektif ve doğru veri sunabilmesi için, program ve faaliyet raporunda her bir hedef için belirlenen gösterge ve kriterin aynı içeriği temsil etmesi, idare faaliyet raporunda, uygulama sonuçları değerlendirilirken performans programdaki hedeflere bağlı kalınması gerekmektedir. Bu çerçevede, 2015 yılı Performans Programında (s.40) açık şekilde sağlık tesislerinde eğitici başına düşen tıpta uzmanlık öğrenci sayısını artırmanın hedeflendiği belirtilmiş iken İdare Faaliyet Raporunda (s.116) eğitici başına uzmanlık öğrenci sayısının düşmesinin hedeflendiği, elde edilen sonucun (4) başarılı olarak değerlendirildiği görülmektedir. İki belge arasında açık bir tutarsızlık mevcut olup, şayet, iddia edildiği gibi



asıl hedef uzman doktor sayısının artırılması ise performans programında bu hedefin açıkça yer alması, sonuçların da ona göre ölçülmesi gerekirdi. Kurum cevabından, programdaki hedef ve göstergelerin iyi tanımlanmadığı, idare faaliyet raporundaki değerlendirmelerin de doğru ve güvenilir veri sunmadığı açıkça anlaşılmaktadır.

Performans esaslı bütçeleme, kamu idarelerinin kendi yetki ve sorumlulukları altında bulunan görevlerle ilgili hedef/ gösterge belirlemeleri, kurum bütçesinden ayrılacak ödeneklerle program ile bütçe arasında bağ kurmaları esasına dayanan bir bütçe sistemidir. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunu esas alan bu sistem, kamu idarelerinin yasal ve idari açıdan kendi görev ve yetki alanına giren, kurumsal bütçelerle gerçekleştirilebilen alanlarda stratejik amaç/hedef belirlemelerini öngörerek, kamusal hesap verebilirliğe yardımcı olmayı hedeflemektedir. Kurum cevabında, nitelikli yatak oranına ilişkin göstergedeki sapmanın yeterince izah edilmediği bulgusu için nitelikli yatak planlamalarını ve yeni yatırım programını Sağlık Bakanlığına bağlı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünün hazırladığını, kendilerinin faal bir rolünün olmadığını belirtmektedir. Benzer şekilde, teknik ve insani yardım sağlanan ülke sayısında yaşanan sapmayla ilgili de kurumun görevinin bu hastaneleri işletmek olduğu, diğer hususlarda sorumluluklarının bulunmadığı beyan edilmektedir. Ancak, kurumun kendi inisiyatif ve sorumluluğunda olmayan, kurumca kontrol edilemeyen faktörlere bağımlı bir konuda performans hedef/göstergesi belirlenmesi, performans esaslı bütçelemenin temel ilkeleriyle uyumlu değildir. Performans programı ve faaliyet raporlarının kurumsal hesap verebilirliğin gerçekleşmesine aracılık edebilmesi için performans hedeflerinin kurumun yasal görev ve yetki alanıyla uyumlu olması, açık/ net şekilde tanımlanması gerekmektedir.

Özellikli sağlık hizmetlerinin tamamının uygulandığı bölge sayısı göstergesindeki sapmayla ilgili kurum cevabından, 2015 yılı Performans Programında özellikli sağlık hizmetlerinin tamamının uygulandığı bölge sayısı için belirlenen hedeflerin, ilgili cihazların kullanım sertifikasyonu istenmesi, cihaz fiyatının pahalı olması vb. etkenlerden dolayı gerçekleşmesinin mümkün olmayacağını anlaşıldığı, bu nedenle yeniden merkezden planlama yapıldığı anlaşılmaktadır. Kurumun kendi cevabında ayrıca, her biri ileri uzmanlık bilgi ve teknolojisi gerektiren bölümlerin tek bir hizmete göre hizmet bölge sayısı baz alınarak değerlendirilmesinin gerçek performans değerlendirmesini ortaya koyamayacağı kabul edilmektedir. Dolayısıyla da, kuruma bağlı sağlık tesislerinin alt yapısının ve donanımlarının iyileştirilmesi hedefi için belirlenen “özellikli sağlık hizmetlerinin tamamının uygulandığı

bölge sayısı” göstergesi iyi tanımlanma kriterlerini karşılamamaktadır. Bu aynı zamanda, faaliyet raporunda, ortaya çıkan sapmaya ilişkin yapılan açıklamanın yetersizliğini ortaya koymaktadır.

Gerek engelli bireylerin erişebileceği kamu sağlık kuruluşlarının oranıyla ilgili gerekse sağlıkta şiddet konusuyla ilgili denetim bulgusu, hedeflenen başarı oranına ulaşılmamasına rağmen bunun kurumca başarılı olarak raporlanmasıyla ilgilidir. Performans esaslı bütçelemelerde, performans hedefine ulaşılması kadar elde edilen sonuçların kurum tarafından tam ve doğru şekilde raporlanması da büyük önem taşımaktadır. Kamuoyu ve meclisin konuyla ilgili olarak doğru şekilde bilgilendirilmesi için idare faaliyet raporunda hem performans hedefine ilişkin sapma oranı hem de sebepleri hakkında ikna edici bilgilere yer verilmesi gerekirken, kurum bu gereklilikleri tam olarak yerine getirmemiştir.

#### **BULGU 7: Kurumun Taşradaki Harcama Birimleri Tarafından Birim Faaliyet Raporunun Hazırlanmaması**

Kuruma bağlı genel sekreterlikler tarafından Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak birim faaliyet raporu hazırlanmadığı tespit edilmiştir. Mezkur Yönetmelik’in 10’uncu maddesinde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütçelerinde kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından birim faaliyet raporu hazırlayacakları düzenlenmiştir. Yönetmelik’te ayrıca, kurum idare faaliyet raporunun birim faaliyet raporları esas alınarak üst yönetici tarafından hazırlanacağı belirtilmektedir.

Yönetmelik hükümlerine aykırı olarak, kuruma bağlı taşra birimleri olan genel sekreterlikler tarafından, birim faaliyet raporu hazırlanmamıştır. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Teşkilatı Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönerge’de taşrada kurum harcama biriminin genel sekreterlik olduğu, harcama yetkisinin de genel sekreterde bulunduğu düzenlenmektedir. Bu nedenle, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükmü gereğince, bütçeyle kendisine ödenek tahsis edilen her birim gibi genel sekreterliklerin de birim idare faaliyet raporu hazırlaması ve takip eden yılın Ocak ayı sonuna kadar üst yöneticiye sunması gerekmektedir.

Kurum İdare Faaliyet Raporu bütçe uygulama sonuçlarıyla ilgili tam ve doğru bilgi ve

değerlendirme sunabilmesi için ödenek tahsisi edilen her harcama biriminin birim faaliyet raporu hazırlaması ve bun raporların kurum idare faaliyet raporuna esas teşkil etmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını ifade ederek, “Kurumumuz merkez ve taşra teşkilatında yeterli nitelikte insan kaynağının bulunmaması ayrıca hem merkez hem de taşra teşkilatında gerçekleşen personel hareketliliği, üst yönetim değişiklikleri, iş yükünün fazla olması ve özellikle taşra teşkilatında söz konusu rapora ilişkin farkındalık ve bilginin sağlanamamış olması sebeplerinden ötürü Kurum İdare Faaliyet Raporumuz merkez teşkilatımızda yer alan Başkan Yardımcılıklarımıza bağlı dairelerin faaliyetleri esas alınarak hazırlanmıştır. Kurumumuz taşra teşkilatı harcama birimi yaklaşık 900 civarındadır. Bütün bu harcama birimlerinin kendi birim faaliyet raporlarını hazırlaması ve hazırlanan faaliyet raporlarının kısa sürede konsolide edilerek Kurum İdare Faaliyet Raporunun hazırlanması gerçekçi görünmemektedir” demiştir.

**Sonuç olarak** 5018 sayılı Kanun'un 41'inci maddesinde, üst yöneticilerin ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlayacakları, üst yöneticinin, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklayacağı düzenlenmiştir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te de aynı şekilde, bütçelerinde kendisine ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından birim faaliyet raporu hazırlanacağı, kurum idare faaliyet raporunun birim faaliyet raporları esas alınarak üst yönetici tarafından hazırlanacağı belirtilmektedir. 5018 sayılı Kanun'da harcama birimleri, bütçeyle kendilerine ödenek tahsis edilen birimler olarak tanımlanmaktadır. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Teşkilatı Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönerge'de taşra harcama birimleri olarak kamu hastaneleri birlikleri (genel sekreterlikler) belirlenmiş olup mevcut durumda kuruma bağlı 88 genel sekreterlik bulunmaktadır. 2015 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda kuruma yapılan toplam 9.873.269.000 TL ödenek tahsisinin 9.804.576.500-TL'si hastane birliklerine yapılmış gözükmektedir. 5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat gereğince kendilerine ödenek tahsis edilen her birim gibi kamu hastane birliklerinin de hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak, kendilerine tahsis edilen ödeneklerin uygulama sonuçlarına ilişkin birim faaliyet raporu hazırlamaları, üst yöneticinin de kurum idare faaliyet raporunu hazırlarken birim faaliyet raporlarını esas alması gerekmektedir.

## **D. Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular**

### **BULGU 8: Kurumda Performans Bilgisinin Üretildiği, Kaydedildiği ve Analiz Edildiği Veri Kayıt Sisteminin Mevcut Olmaması**

Kurumda performans bilgisinin üretildiği, kaydedildiği, toplandığı ve analiz edildiği bir veri kayıt sisteminin mevcut olmadığı görülmüştür. Kurum tarafından ilgili mali yıl için belirlenmiş bir performans hedefi, bu hedeflere ulaşmak için yürütülecek faaliyet ve göstergeler mevcut olmakla beraber, bunların uygulama sonuçlarını gösteren performans bilgilerinin önemli kısmının tam, doğru, tutarlı, güvenilir ve ikna edici veriler içermediği görülmüştür.

**Kamu idaresi cevabında;** bulgunun doğru olduğunu ve kısmen katıldıklarını ifade ederek, performans programının izlenmesine yönelik sistem kuracaklarını, veri kayıt sisteminin güvenilirliğini sağlayacaklarını, bu konuda gerekli eğitimleri vereceklerini beyan etmişlerdir.

**Sonuç olarak** performans esaslı bütçeleme süreçlerinin sağlıklı şekilde işlemesi güvenilir bir veri kayıt sisteminin kurulmasına bağlıdır. Kurumun, veri kayıt sisteminin kurulmasına yönelik taahhüt ettiği faaliyetler gelecek yıl denetimlerinde izlenecektir.

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>