



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

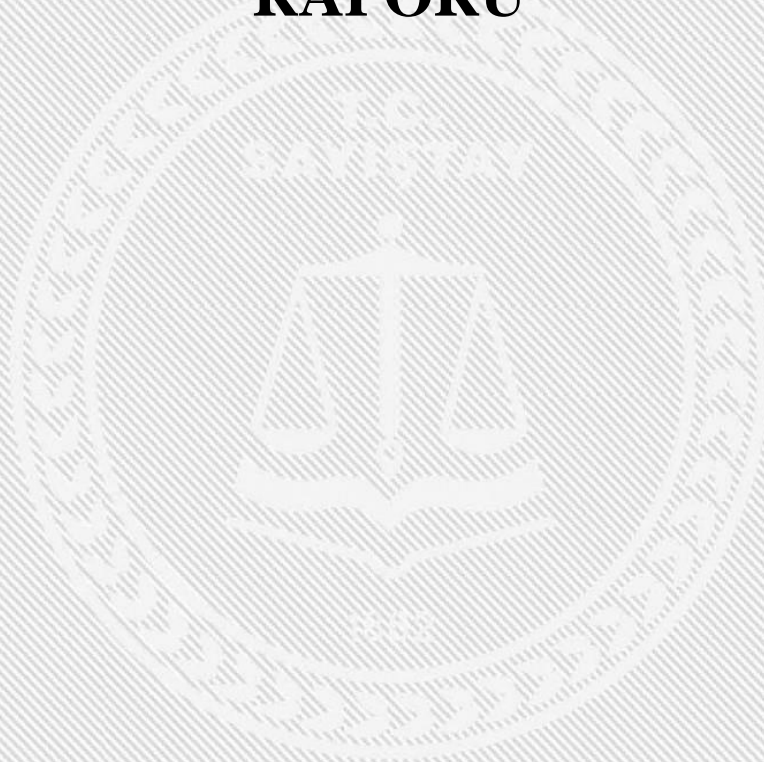
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
2017 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2018

İÇERİK

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	1
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU	117

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
2017 YILI
SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	1
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	2
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	3
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	3
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	5
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	20
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	21
8.	EKLER.....	114

KISALTMALAR

TABLolar LİSTESİ

- Tablo 1:** Ekonomik Kullanım Ömrü Dolmadan Kayıttan Düşülen Taşınırların Birimlere Göre Dağılımı
- Tablo 2:** Bilimsel Projeler Kapsamında Alınan Ofis Demirbaşları Listesi
- Tablo 3:** 2013/001 ve 2016/001 Projeleri Bütçe Ve Harcama Tutarları Tablosu
- Tablo 4:** 2013/001 ve 2016/001 Projeleri Kapsamında Alınan Demirbaşlar Listesi
- Tablo 5:** En Az Bir Ara Raporun Eksik Olduğu BAP'ların Listesi
- Tablo 6:** Sonuç Raporu Süresinde Verilmeyen BAP'ların Listesi
- Tablo 7:** Süresinde Sonuçlandırılmayan BAP'ların Listesi
- Tablo 8:** Kurum İnternet Sitesinde Zamanında Yayımlanmayan Mali Tablo ve Raporların Listesi
- Tablo 9:** TİF Geç Düzenlenen Alımlar Listesi
- Tablo 10:** Fiili Teslim Tarihleri ile Mali Belgenin Düzenlenme Tarihi Çelişen Alımlar Listesi
- Tablo 11:** Dayanak Belgeden Önce Düzenlenen TİF'e İlişkin Tablo
- Tablo 12:** Usule Aykırı Gerçekleştirilen Alımlar ve Birimler Listesi

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Kırıkkale Üniversitesi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli “II sayılı Cetvel” de yer alan bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip, özel bütçeli bir kuruluştur.

Üniversite bütçesi, analitik bütçe hazırlama rehberi çerçevesinde hazırlanır. Özel bütçeli bir idare olan Kırıkkale Üniversitesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Üniversite muhasebe işlemlerini Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine tabi olarak yürütmektedir. Bu bağlamda bütçe uygulama sonuçlarını göstermek üzere anılan Yönetmeliğin 539’uncu maddesinde sayılan mali tablolar düzenlenmektedir.

Kırıkkale Üniversitesinin mali raporlama sürecine ilişkin hükümler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer almaktadır. Kurum bütçesinin hesapları teşkilat yapısında Genel Sekreterlik Birimi başlığı altında yer alan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından tutulmaktadır.

Üniversitenin 2017 yılında bütçe ile verilen başlangıç ödeneği 218.019.000,00 TL’dir. Yıl içerisinde 33.755.842,00 TL ödenek eklenmiş ve ayrıca 10.819.482,00 TL tenkis edilmiştir. Neticede kullanılabilir bütçe ödeneği 240.955.360,00 TL olmuştur. Bu tutarın 235.171.518,00 TL’si harcanmıştır. Bu durumda kullanılabilir bütçe ödeneğine göre bütçe gerçekleşme oranı % 97,60’tır.

Bütçede 218.019.000,00 TL gelir tahmini yapılmıştır. Bütçe uygulama sonucunda 233.357.715,00 TL gelir elde edilmiştir. Gelir gerçekleşme oranı % 107,04 olmuştur.

Kırıkkale Üniversitesinin 2017 mali tablolarına göre gelir ve gider durumu aşağıda gösterilmiştir.

2017 YILI BÜTÇE GİDER GERÇEKLEŞMELERİ				
Açıklama	Başlangıç Ödeneği	Toplam Ödenek	Toplam Harcanan	Gider Gerçekleşme Oranı (%)
Gider Gerçekleşmesi	218.019.000,00	240.955.360,00	235.171.518,00	97,60

2017 YILI BÜTÇE GELİR GERÇEKLEŞMELERİ			
Açıklama	Bütçe Tahmini	Gerçekleşen Gelir Toplamı	Gerçekleşme Oranı(%)
Gelir Gerçekleşmesi	218.019.000,00	233.357.715,00	107,04

Kurumun 2017 yılı gerçekleşen faaliyet gelirleri toplamı 238.366.174,07 TL, faaliyet giderleri toplamı 225.567.882,88 TL'dir.

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

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

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

2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve

tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI

BULGU 1: 251 No.lu Hesaba Kayıtlı Olması Gereken Taşınmazların Farklı Hesaplara Kaydedilmiş Olması

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 251 Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri Hesabının "Hesabın niteliği" ile ilgili 173'üncü maddesinde; "*Yeraltı ve yerüstü düzenleri hesabı, herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, köprü, baraj, tünel, bölme, sarnıç, iskele, hark ve benzeri yapılar ile bunların eklenti ve bütünleyici parçalarının ve bunlardan tahsise konu edilenlerin izlenmesi için kullanılır.*" Denilmiştir. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları (Sıra No 41)'nda da Yönetmelikte yer alan "yer altı ve yer üstü düzenlerinin" neler olduğu ayrıntılı kodlar olarak yer almıştır. Buna göre parklar, yeşil alanlar, mesire yerleri, yol, otopark, galeri sistemleri, meydanlar vb. 251 No.lu hesapta takip edilmesi gereken taşınmaz varlıklardır.

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'e göre kamu kurumları kendilerinin mülkiyetinde, kendilerine tahsis edilen ve başka kurumlara tahsis ettikleri taşınmazları muhasebe yönetmeliklerinde yer alan kodlara göre kaydetmek zorundadırlar. Ancak bu kayıt işlemlerinden önce kurumlar kapsamındaki taşınmazlar ile ilgili olarak detaylı bir envanter çalışması yapmaları ve Yönetmelik eki formları bu envanter çalışmaları sonucunda doldurmaları gerekmektedir.

Üniversitede 2017 yılı taşınmaz envanter ve muhasebe kayıtlarına ilişkin yapılan denetimlerde;

1) Üniversitenin taşınmazların envanter çalışmaları ve kayıtlara alınması işlemlerinin 31.12.2017 tarihi itibarıyla tamamlanmadığı,

2) 31.12.2017 öncesi gerçekleşen muhasebe kayıtları neticesinde düzenlenen yıl sonu mizan kayıtları ile Yapı İşleri Teknik Daire Başkanlığının 08.02.2018 tarih ve E.4899 sayılı yazıları ekinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına sunulan Üniversite Taşınmaz Envanter Çalışmaları ile Yönetmelik eki ilgili formlarda yer alan verilerin, kurumun taşınmazlarının fiili durumları ve yapım işlerinin uygulama projeleri üzerinde yapılan incelemelerin karşılaştırılması neticesinde muhasebe kayıtları ve envanter çalışmalarının 251 No.lu hesapta kayıtlı olması gereken varlıkları içermediği,

3) Yapılan denetimlerde 251 No.lu hesap kodunda kayıt olması gereken taşınmazların farklı taşınmaz hesap kodlarında kayıtlı olduğu,

4) 251 No.lu hesapta kayıtlı olması gereken varlıkların mali tablolarda eksik ve hatalı yer alması üzerine envanter çalışmaları sonucu doldurulan Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik eki formların da yanlış ve hatalı olduğunun anlaşıldığı ancak tespiti ilişkin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarda yapılması gereken düzeltmenin değer yönüyle boyutunun mevzuata uygun olarak yapılacak envanter çalışmaları sonucu ortaya çıkabileceği,

5) Kurumun Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları (Sıra No 41)'nda 251 No.lu hesaba kayıtlı olması gereken varlıklar ile ilgili yeniden envanter çalışması yapılması gerektiği, böylece yapılacak envanter çalışmasında kurumun merkez yerleşkesinde ve diğer yerleşkelerinde kullanılan (ancak mevcut kayıtlarda gözükmeyen) otoparklar, göletler, enerji nakil hatları, yollar, parklar ve yeşil alanlar ile ilgili envanter çalışmalarının Yönetmelik eki formlara yansıtılması gerektiği,

6) Yukarıda sayılan eksiklikler nedeniyle kuruma ait mali tablolarda taşınmazlara ilişkin **251.01/02/03** hesap kodunun gerçek durumu yansıtmadığı,

Tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda tespit edilen hususların gözden geçirilmesi ve eksikliklerin tamamlanması için Yapı İşleri ve Teknik Dairesi Başkanlığından Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ekinde yer alan tabloların son duruma göre yeniden düzenlenmesinin istenildiği, bu tablolara istinaden Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığınca muhasebe kayıtlarının yeniden kontrol edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurumda Yönetmelik gereği taşınmazların fiili envanter çalışmalarının en geç 30.09.2014 tarihine kadar tamamlanması gerekirken bu çalışmaların 31.12.2017 tarihine kadar henüz tamamlanmadığı, envanter işlemleri tamamlanmaması nedeniyle taşınmazların kullanım şekillerini yani fiili durumlarını yansıtır şekilde muhasebe kayıtlarına alınması işlemlerinin de 31.12.2017 tarihine kadar tamamlanmadığı tespit edilmiştir. Yapılan incelemede kurumda 2018 yılında ilk kez uygulanan Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (MYS) çalışmaları esnasında geçmişe dönük düzeltme yapma imkanı verilmesi üzerine taşınmaz kayıtlarında 26.02.2018 tarihinde, 31.12.2017 tarihini de içine alacak şekilde geçmişe dönük düzeltme işlemi yapıldığı görülmüştür. Ancak söz konusu düzeltme işlemi 250

ve 252 No.lu hesaplar ile ilgilidir. Bulguda detaylı olarak açıklandığı üzere 251 No.lu hesaba ilişkin envanter çalışmaları henüz tamamlanmış değildir.

Kurum tarafından gönderilen cevapta bulguda tespit edilen hususların gözden geçirilmesi ve eksikliklerin tamamlanması için Yapı İşleri ve Teknik Dairesi Başkanlığından Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik ekinde yer alan tabloların son duruma göre yeniden düzenlenmesinin istenildiğinin ifade edilmesi nedeniyle taşınmaz kayıtlarında bir güncelleme gerekip gerekmeyeceğine ilişkin kurumda yapılacak taşınmaz denetimi ancak tüm bu çalışmaların tamamlanması halinde mümkün olabilecektir.

Mevcut durumda 2017 yıl sonu mali tablolarda yer alan 251 No.lu hesaba ilişkin kayıtlar envanter çalışmalarının tamamlanmaması nedeniyle fiili durumu yansıtmamaktadır.

BULGU 2: Peşin Tahsil Edilen Kira Gelirlerinden Gelecek Faaliyet Dönemlerine Ait Olanların Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında İzlenmemesi

Üniversite kira gelirlerine ilişkin yapılan inceleme sonucunda peşin tahsil edilen kira gelirlerinden gelecek faaliyet dönemine ait olan tutarların 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmediği tespit edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 347'nci maddesinde; “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı”, dönem içinde tahsil edilen ancak gelecek yılların faaliyet hesaplarına dâhil edilecek gelirlerin izlenmesi için kullanılacak bir hesap olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 349'uncu maddesinde ise; peşin tahsil edilen gelirlerin içinde bulunulan aya ait olan kısmının 600 Gelirler Hesabına, gelecek aylarda tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip edenlerin ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izleneceği, tahsil edilen tutarın tamamının ise 100 veya 102 nolu ya da ilgili diğer hesaplara borç kaydedileceği, 480 nolu hesapta izlenen tutarlardan vadesi bir yılın altına düşenlerin ise dönem sonunda 380 nolu hesaba aktarılacağı, geçici 2 inci maddesinde ise gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirlerin aylık muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümlerin 01.01.2016 tarihine kadar yıllık dönem olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

konulu 26.11.2014 tarihli ve 90192509-210.05.02-13278 sayılı Genel Yazısıyla da 480 nolu ilgili hesabın faaliyet dönemini takip eden aylara ilişkin olarak yapılan peşin tahsilatlarda çalıştırılacağı ayrıca belirtilmiştir.

Yapılan inceleme neticesinde, Üniversitede taşınmaz kiralalarının 3'er aylık peşin tahsilatlar halinde yapıldığı, özellikle yılın son aylarına denk gelen peşin tahsilatlardan 2017 yılında tahsil edilip gelecek faaliyet dönemini ilgilendiren kısmının ayrıca hesaplanıp 480.03.06 nolu ilgili hesapta muhasebeleştirilmesi gerekirken 600.03.06 Gelirler Hesabında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri doğrultusunda, dönemsellik ilkesi gereği peşin tahsil edilen kira tutarlarından gelecek faaliyet dönemini ilgilendiren kısmın, 480.03.06 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında (dönem sonu 380 nolu hesap) muhasebeleştirilmesi gerekirken yılı geliri gibi 600.03.06. Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmesi sonucunda, 2017 yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu ve Bilançosunda hataya neden olduğu değerlendirilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; “Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 120 Gelirlerden alacaklar hesabının açıklamasında “*Mevzuatı gereğince gelir olarak tahakkuk ettirilen vergi gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler, duran varlıklar ana hesap grubu içindeki gelirlerden alacaklar hesabında kayıtlı tutarlardan dönem sonunda vadesi bir yılın altına inenler ile bunlardan yapılan tahsilat veya terkinlerin izlenmesi için kullanılır.*”, 220 Gelirlerden alacaklar hesabı açıklamasında ise “*Gelirlerden alacaklar hesabı, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi için kullanılır.*” denilmektedir.

Kira gelirlerimizin tamamı peşin tahsil edilmektedir. Belirtilen hesaplar Yönetmeliğe uygun olarak çalıştırıldığında, sözleşme imzalanmasını takiben sözleşme tutarı, 120-220 Gelirlerden Alacaklar Hesabına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak kaydedilmektedir. 600 Gelirler hesabına başlangıçta kayıt yapıldığından, bu aşamadan sonra 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı muhasebe tekniği yönüyle kullanılamamaktadır. Tekrar bu hesapları çalıştırsak 600 hesap mükerrer çalışarak faaliyet hesaplarını bozacaktır.

Ancak 120-220 Gelirlerden Alacaklar Hesabına kayıtlı tutarlar terkin edilerek, bu tarihten itibaren 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler

Hesabının kullanılabilmesi mümkün olabilecektir. Muhasebe birimi olarak vadesinde ödenmeyerek yasal takip başlatılan 120 hesapta bulunanları 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabına aktarıyoruz. Bulgunuzda belirtilen hususlara katılmakla beraber 120, 121 ve 220 nolu hesaplar kullanıldığından, 380 ve 480 nolu hesaplar muhasebe tekniği açısından kullanılamamaktadır.”

Denilmiştir.

Sonuç olarak Bulguda yer verilen hususlarla ilgili olarak kamu idaresinden gelen cevapta; kiralamalara ilişkin sözleşmelerin imzalanmasını takiben sözleşme tutarının 120-220 Gelirlerden Alacaklar Hesaplarına borç, 600 Gelirler Hesabına alacak kaydedildiği, 600 Gelirler Hesabına başlangıçta kayıt yapıldığından, bu aşamadan sonra 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının muhasebe tekniği açısından kullanılmadığı, söz konusu hesapların çalıştırılması durumunda 600 Gelirler Hesabının mükerrer çalışarak faaliyet hesaplarının bozulmasına neden olacağı, ancak 120-220 Gelirlerden Alacaklar Hesabına kayıtlı tutarların terkin edilerek, bu tarihten itibaren 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ve 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının kullanılabilmesinin mümkün olabileceği ifade edilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği gereğince, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha kısa sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi için kullanılırken, 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ise, mevzuatı gereğince tahakkuk ettirilen ve bir yıldan daha uzun bir sürede tahsili gereken gelirlerden alacakların izlenmesi için kullanılır.

Bulgumuzda eleştiri konusu yaptığımız husus 120 ve 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ile ilgili olmayıp, peşin tahsil edilen kira gelirlerinden gelecek faaliyet dönemine ait olan tutarların 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmemesine ilişkindir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 349’uncu maddesinde; peşin tahsil edilen gelirlerin içinde bulunulan aya ait olan kısmının 600 Gelirler Hesabında, gelecek aylarda tahakkuk ettirilmesi gerekenlerin 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabında, içinde bulunulan faaliyet dönemini takip edenlerin dönemlere ait kısmının ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında izleneceği, tahsil edilen tutarın tamamının 100 veya 102 nolu ya da ilgili diğer hesaplara borç kaydedileceği, 480 nolu hesapta izlenen tutarlardan vadesi bir yılın

altına düşenlerin ise dönem sonunda 380 nolu hesaba aktarılacağı hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün “*Taşınmazlara İlişkin İşlemler*” konulu 26.11.2014 tarihli ve 90192509-210.05.02-13278 sayılı Genel Yazısının Ekinde, taşınmazların kiralanmasına ilişkin örnek muhasebe kayıtları yer almaktadır. Söz konusu Genel Yazı dağıtımlı olarak, 5018 sayılı Kanuna Ekli II Sayılı Cetvelde yer alan Özel Bütçeli Kamu İdarelerinden olan Kırıkkale Üniversitesine de gönderilmiştir.

Bütün açıklamalarımıza karşın konunun yeterince anlaşılmadığı görüldüğünden, söz konusu yazı ekinde yer alan taşınmazların kiralanmasına ilişkin örnek muhasebe kayıtlarından konumuzla ilgili olan kısmı aynen aşağıda yer almaktadır:

“**Örnek 1:** Hazineye ait kayıtlı değeri 1.200.000 TL olan bina, 01/08/2014 tarihinde yapılan sözleşme ile aylık 10.000 TL bedelle bir yıllığına (A) şahsına kiraya verilmiştir. Kira sözleşmesi 01/08/2014 tarihinde başlamakta olup, sözleşmeye göre kira bedeli sözleşmenin başladığı tarihte tek seferde peşin olarak tahsil edilecektir. Buna göre, muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

1- 01/08/2014 tarihinde yapılan kiralama işlemine ilişkin sözleşmenin bir nüshası muhasebe birimine verilmiştir.

Kiraya verilen taşınmaz, kayıtlı değeri üzerinden nazım hesaba alınmıştır.

990 - Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. <i>01.03 - Binalar</i>	1.200.000,00	
999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.		1.200.000,00

Kira bedeli peşin tahsil edildiği için 993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Gelirleri Hesabına kayıt yapılmayacaktır.

2- 01/08/2014 tarihinde, bir yıllık kira gelirinin tamamı peşin olarak banka aracılığıyla tahsil edilmiştir.

102 - Banka Hs.	120.000,00	
600 - Gelirlerç Hs. <i>03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira</i>		50.000,00
<i>Geliri</i>		
480 - Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs. <i>03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira</i>		70.000,00
<i>Geliri</i>		

805 - Gelir Yansıtma Hs.	120.0	
800 - Bütçe Gelirleri Hs.	00,00	120.
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira		000,00
<i>Geliri</i>		

3- 31/12/2014 tarihinde yıl sonu itibarıyla tahakkuk zamanına bir yıldan daha az süre kalan peşin tahsil edilmiş kira gelirleri kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubunda yer alan ilgili hesaba aktarılmıştır.

480 - Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hs.	70.00	
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri	0,00	
380 - Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.		70.00
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira		0,00
<i>Geliri</i>		

4- 2015 yılı açılış kaydını takiben, peşin tahsil eden kira gelirlerinden 2015 yılı içinde tahakkuk edecek tutarlar faaliyet hesapları hesap grubundaki ilgili hesaba aktarılmıştır.

380 - Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.	70.00	
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri	0,00	
600 - Gelirler Hs.		70.0
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira		00,00
<i>Geliri</i>		

5- Kira sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle nazım hesaplar kapatılmıştır.

999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.	1.200	
Edilen 990 - Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis	.000,00	1.200.
Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı		000,00
Değerleri Hs.		
01.03 - Binalar		

Örnek 2: Hazineye ait kayıtlı değeri 1.200.000 TL olan bina, aylık 10.000 TL bedelle bir yıllığına 01/06/2014 tarihinde yapılan sözleşme ile (A) şahsına kiraya verilmiştir. Kira sözleşmesi 01/07/2014 tarihinde başlamaktadır. Sözleşmeye göre kira bedeli sözleşmenin sonunda tek seferde peşin olarak tahsil edilecektir. Buna göre, muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

1- 01/06/2014 tarihinde, yapılan kiralama işlemine ilişkin sözleşmenin bir nüshası muhasebe birimine verilmiştir.

Kiraya verilen taşınmaz kayıtlı değeri üzerinden nazım hesaba alınmıştır.

990 - Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. <i>01.03. - Binalar</i> 999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.	1.200 .000,00	1.200. 000,00
---	------------------	------------------

Kira gelirinin tamamı 2015 yılında tahsil edileceğinden 993.01.03.02 - N+1 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri yardımcı hesap koduna kaydedilecektir.

993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. <i>01.03.02 - N+1 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri</i> 999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.	120. 000,00	120.0 00,00
---	----------------	----------------

2- 31/12/2014 tarihinde, 2014 yılına ilişkin olarak tahakkuk eden altı aylık kira tutarı muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

120 - Gelirlerden Alacaklar Hs. <i>03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri</i> 600 - Gelirler Hs. <i>03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri</i>	60.00 0,00	60.000,00
---	---------------	-----------

3- 31/12/2014 tarihinde nazım hesapta izlenen kira bedeli için dönem sonu yardımcı hesaplar arası aktarma işlemi yapılmıştır.

993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. <i>01.03.01 - N Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri</i> 993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. <i>01.03.02 - N+1 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri</i>	120. 000,00	120.000,00
--	----------------	------------

4- 30/06/2015 tarihinde, 2015 yılına ilişkin olarak tahakkuk eden altı aylık kira tutarı muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

120 - Gelirlerden Alacaklar Hs. <i>03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri</i> 600 - Gelirler Hs. <i>03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri</i>	60.00 0,00	60.00 0,00
---	---------------	---------------

5- 01/07/2015 tarihinde, sözleşmenin sona ermesini müteakip kira bedeli kiracı tarafından muhasebe biriminin banka hesabına yatırılmıştır.

102 - Banka Hs. 120- Gelirlerden Alacaklar Hs. 03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri	120.0 00,00	120.0 00,00
805- Gelir Yansıtma Hs. 800- Bütçe Gelirleri Hs. 03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri	120.0 00,00	120.0 00,00
999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs. 990 - Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. 01.03 - Binalar	1.200. 000,00	1.200 .000,00
999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs. 993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. 01.03.01 - N Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri	120.0 00,00	120.0 00,00

Örnek 3: Hazineye ait kayıtlı değeri 1.200.000 TL olan bina, yıllık 120.000 TL bedelle üç yıllığına 01/01/2014 tarihinde yapılan sözleşme ile (A) şahsına kiraya verilmiştir. Kira sözleşmesi 01/01/2014 tarihinde başlamaktadır. Sözleşmeye göre her yıla ait kira bedeli takip eden yılın Ocak ayı içinde tahsil edilecektir. Buna göre, muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

1- 01/01/2014 tarihinde, yapılan kiralama işlemine ilişkin sözleşmenin bir nüshası muhasebe birimine verilmiştir.

Kiraya verilen taşınmaz kayıtlı değeri üzerinden nazım hesaba alınmıştır.

990 - Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. 01.03 - Binalar 999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.	1.200 .000,00	1.200. 000,00
---	------------------	------------------

Kira gelirleri tahsil edileceği vadeye göre 993- Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabının bölümlenmiş yardımcı hesaplarına kaydedilmiştir.

993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs.	360.000,00	
01.03.02 - N+1 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		
01.03.03 - N+2 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		360.000,00
01.03.04 - N+3 ve Sonraki Yıllarda Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		
999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs.		

2- 31/12/2014 tarihinde, 2014 yılına ilişkin tahakkuk eden kira gelirinin muhasebe kaydı yapılmıştır.

120 - Gelirlerden Alacaklar Hs.	120.000,00	
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri		
600 - Gelirler Hs.		120.000,00
03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri		

3 - 31/12/2014 tarihinde nazım hesapta izlenen kira bedelleri için dönem sonu yardımcı hesaplar arası aktarma işlemi yapılmıştır.

993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs.	360.000,00	
01.03.01 - N Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		
01.03.02 - N+1 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		
01.03.03 - N+2 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		360.000,00
993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs.		
01.03.02 - N+1 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		
01.03.03 - N+2 Yılında Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		
01.03.04 - N+3 ve Sonraki Yıllarda Tahsil Edilecek Kira Gelirleri (120.000)		

4- 2014 yılına ait kira geliri 2015 Ocak ayı sonunda banka aracılığı ile tahsil edilmiştir.

102 - Banka Hs. 120- Gelirlerden Alacaklar Hs. 03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri	120.0 00,00	120.0 00,00
805- Gelir Yansıtma Hs. 800- Bütçe Gelirleri Hs. 03.06.01.99 - Diğer Taşınmaz Kira Geliri	120.0 00,00	120.0 00,00
999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs. 993 - Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hs. 01.03.01 - N Yılına Ait Kira Gelirleri	120.0 00,00	120.0 00,00

5- 2015 ve 2016 yılına ait kira gelirine ilişkin işlemler bu örneğin 1,2,3 ve 4 üncü maddelerine göre yapılacaktır.

6- Kira sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle nazım hesaplar kapatılmıştır.

999 - Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hs. 990 - Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hs. 01.03 - Binalar	1.200 .000,00	1.200. 000,00
--	------------------	------------------

Bu itibarla, yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün taşınmaz kiralamalarına ilişkin uygulamaya yön veren ilgili Genel Yazısı doğrultusunda, dönemsellik ilkesi gereği peşin tahsil edilen kira tutarlarından gelecek faaliyet dönemini ilgilendiren kısmın, 480.03.06 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabında (dönem sonu 380 nolu hesap) muhasebeleştirilmesi gerekirken yılı geliri gibi 600.03.06. Gelirler Hesabında muhasebeleştirilmesi sonucunda, 2017 yılına ilişkin mali tablolarında 600 Gelirler Hesabının gerçek bilgileri içermemesine sebebiyet verildiği tespit edilmiştir.

BULGU 3: Elden Çıkarılmak Üzere 294 Nolu Hesapta Kayıtlı Olan Taşınırların Gerçekte Mevcut Olmaması ve Kurumun Kayıtlı Bir Hurda Deposunun Bulunmaması

294 Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar Hesabının niteliği ve işleyişi Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 214 ve 215'inci maddelerinde anlatılmaktadır. Buna göre elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabı, çeşitli nedenlerle

kullanılma olanaklarını yitiren gelecek yıllar ihtiyacı stoklar ve maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılacaktır. Yönetmelik'in hesabın işleyişinin anlatıldığı 215'inci maddesinde, kullanılma olanağını yitiren maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri üzerinden bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak; ayrılmış olan amortisman tutarı 257-Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir. Maddenin devamında “*elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında kayıtlı stok ve varlıklardan satılmak suretiyle elden çıkarılanların, bir taraftan kayıtlı değeri bu hesaba alacak, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumlu fark 600-Gelirler Hesabına alacak, satış bedeli 100-Kasa Hesabı veya 102-Banka Hesabı ya da ilgili diğer hesaplara borç, ayrılmış olan amortisman tutarları 299-Birikmiş Amortismanlar Hesabına, satış bedeli ile net değeri arasındaki olumsuz fark 630-Giderler Hesabına borç; diğer taraftan satış bedeli 800-Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, 805-Gelir Yansıtma Hesabına borç kaydedilir.*” Denilmektedir.

A) Kurumun 2017 yılı mali tablolarının denetiminde;

- 1) 294 ve 299 No.lu hesaba 2009 yılından bu yana ilaveler yapıldığı, aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2016 yılı sonu itibarıyla 294 No.lu hesabın borcunda 10.351.534,64 TL ve 299 No.lu hesabın alacağında 8.700.987,10 TL kayıtlı olduğu,

Yıl	294 Hesap Borç Bakiye	299 Hesap Alacak Bakiye
2009	100.288,04	102.026,28
2010	438.186,76	442.774,80
2011	479.884,64	484.472,68
2012	1.968.556,53	1.902.735,07
2013	2.222.809,43	2.160.772,02
2014	4.089.040,76	3.991.136,63
2015	4.424.882,81	3.859.175,76
2016	10.351.534,64	8.700.987,10

- 2) Hurdaya ayrılarak elden çıkarılması için bu hesaba yıllar itibarıyla kaydedilen söz konusu taşınırların **fiili denetimlerimizde gerçekte bulunmadığının tespiti üzerine**, aşağıdaki tabloda yer alan (294 No.lu hesap ile 299 No.lu hesapta 10.12.2017 tarihinde kayıtlarda yer alan) tutarların idarece 11.12.2017 tarihli kayıt ile muhasebe kayıtlarından çıkarıldığı,

10.12.2017 Tarihli Mizan					
Hesap Kodu	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Borç	Alacak
294.02.01	5.665.672,86		299.02.01		4.449.635,11
294.02.02	73.665,61		299.02.02		68.665,61
294.02.03	6.256.540,40		299.02.03		5.255.589,18
Toplam	11.995.878,87				9.773.889,90

3) 11.12.2017 tarihinde aşağıdaki şekilde düzeltme kaydı yapıldığı,

11.12.2017 Tarihli Düzeltme Kaydı		
Hesap Kodu	Borç	Alacak
294.02.01		5.665.672,66
294.02.02		73.665,61
294.02.03		5.503.023,64
299.02.01	4.449.634,91	
299.02.02	68.665,61	
299.02.03	5.245.973,72	
630.13.01.03	1.216.037,75	
630.13.01.04	5.000,00	
630.13.01.05	257.049,92	
Toplam:	11.242.361,91	11.242.361,91

4) 11.12.2017 tarihli kayıttan sonra 294 ve 299 No.lu hesapların kaydının aşağıdaki tablodaki gibi olduğu,

11.12.2017 Tarihli Çıkış Sonrası Mizan					
Hesap Kodu	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Borç	Alacak
294.02.01	0,20		299.02.01		0,20
294.02.02	0,00		299.02.02		0,00
294.02.03	753.516,76		299.02.03		9.615,46
Toplam:	753.516,96		Toplam:		9.615,66

5) 31.12.2017 tarihli mizan kayıtlarında 294 ve 299 No.lu hesapların kaydının aşağıdaki tablodaki gibi olduğu,

31.12.2017 Tarihli Mizan					
Hesap Kodu	Borç	Alacak	Hesap Kodu	Borç	Alacak
294.02.01	138.784,88		299.02.01		53.882,43
294.02.02	0,00		299.02.02		0,00
294.02.03	946.664,60		299.02.03		202.763,30
Toplam:	1.085.449,48		Toplam:		256.645,73

Görölmüştür. Ancak muhasebe kaydı anlamında yapılan tüm bu işlemlerin fiili duruma uygun ve gerçeği yansıtması gerekmektedir.

B) Üniversitede yapılan yerinde ve fiili denetimlerde ise;

1) Yukarıda da bahsedildiği üzere 2009 yılından 11.12.2017 tarihli çıkış kaydına kadar 294 No.lu hesapta kaydı bulunan 10.467.569,05 TL (10'uncu ayna ait ayrıntılı mizanında 294 No.lu hesabın borç artığında yer alan tutar) tutarındaki hurdanın gerçekte mevcut olmadığı,

2) Kurum yetkililerinden alınan bilgi ve periyodik olarak (Kasım/2015, Nisan-Mayıs-Aralık/2016 ve Nisan/2017) MKE/Hurda San.'a yapılan teslimlere ilişkin tartı tutanaklarından anlaşıldığı kadarıyla bu taşınırların bazılarının MKE/Hurda San.'a teslim edildiği,

3) Ancak teslim tutanaklarında sadece taşınırın toplam ağırlığına ilişkin rakamların yer aldığı, hangi sicil No.lu taşınırın teslimine konu edildiğine ilişkin bir listenin yer almadığı, dolayısıyla teslime konu taşınırın hangi taşınırlar olduğunun belgelendirilemediği,

4) 2009 yılından 11.12.2017 tarihine kadar ilgili hesapta biriken tutarlar ile satışı yapılan hurdalara ilişkin işlemlerden hiç birisinin muhasebeleştirilmemesi nedeniyle de taşınırın ne kadarının MKE/Hurda San.'a teslim edildiği ve ne kadarının kurumun bünyesinde dolayısıyla hesaplarında kayıtlı olması gerektiğinin gerçekte belli olmadığı,

5) Herhangi bir araştırma yapılmadan gerçekleştirilen 11.12.2017 tarihli düzeltme işlemleri neticesinde 31.12.2017 tarihli kesin mizanda görülen ve ayrıntısı yukarıdaki tabloda yer alan **1.085.449,48** TL kayıtlı değerindeki taşınırın Kampüs etrafında duvarlarının olmadığı Üniversite merkez yerleşkesinde araziye atılı vaziyette tutulduğu, bu şekilde atılı vaziyette bekletilen hurda malzemenin kayıtlı değerinin fiili duruma uygun olmaktan uzak olduğu, buradan hareketle hurdaya ayrılmış bazı taşınırın birimlerin veya kişilerin kullanımında veya kayıp olma ihtimalinin bulunduğu, dolayısıyla yıl sonu kaydının da gerçeği yansıtmadığı,

6- MKE/Hurda San.'a teslim edilerek satışı yapılan hurdalar ile ilgili 600 No.lu faaliyet ve 800 No.lu bütçe hesaplarında da herhangi bir muhasebe kaydı bulunmadığından bu hesapların da gerçeği yansıtmadığı,

7- Mevcut olmayan taşınırın amortisman kaydı da olamayacağına göre 299 No.lu hesapta bulunması gereken gerçek tutarın da belirlenemediği ve ancak detaylıca yapılacak araştırma neticesinde belirlenebileceği,

8- Yukarıda yer verilen tüm hesaplarda bulunan ilgili hurda taşınırın bulunduğu, kurum yönetimince tanımlanmış, numaralandırılmış ve görevli atanmış bir hurda deposunun da mevcut olmadığı,

Tespit edilmiş olup gerekli araştırmanın/soruşturmanın yapılarak söz konusu maddi duran varlıkların nerede, kim tarafından ve nasıl kullanıldığına veya ne kadarının ne zaman satıldığına ve eğer kaybolmuşsa/zayi olmuşsa ne kadarının zayi olduğuna ilişkin edinilecek bilgiden sonra ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmasının sorumluların tespiti ve hesap verebilirlik açısından daha sağlıklı olacağı değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Amortisman uygulamalarının muhasebe sistemine dahil olmasıyla birlikte, 2009 yılından itibaren 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ve 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının kullanılmaya başlanıldığı,

belirtilen hesapların kullanıldığı muhasebe işlem fişlerinin ekleri incelendiğinde tamamının evrak üzerinde usulüne uygun olarak hurdaya ayrıldığı ve kurum hurdalığına atıldığı, fiili durumda ve düzenlenen tutanaklara göre 294-299 hesaplarının bakiye vermemesi gerektiği, hiç bir muhasebe işlem fişi ekinde bir demirbaşın 294 No.lu hesapta ve buna bağlı olarak ambarda tutulmaya devam edilmesi ile ilgili bir belgenin bulunmadığı, bu kayıtların TKYS tarafından Say2000i sistemine gönderildiği ve düzeltici işlemler hariç otomatik olarak oluşturulduğu, ancak bilgi eksikliğinden kaynaklı olarak bu hesaplardan nasıl çıkış yapılacağı ve sonuçlarının ne olacağı bilinmediğinden çıkış işlemlerinin yapılamadığı, yıllar itibariyle 294-299 hesap çıkışları yapılmadığından, bakiyeler rakamsal olarak büyüdüğü, diğer taraftan hurdaya ayrılan demirbaşların, dönemsel olarak MKE/Hurda San.'a gönderildiği, bu teslimlerin karşılığı olarak 22.12.2014, 10.07.2014, 11.11.2015, 25.05.2016 ve 14.02.2018 tarihinde gelen tutarların doğrudan Üniversite bütçesine gelir kaydedildiği, 11.12.2017 tarihinde 294-299 hesaplardan yapılan çıkış kaydı ile fiili durumla muhasebe kayıtlarının uyumlu hale getirildiği,

Bulguda yer alan hurdaya ayırma işlemlerine yönelik eleştirilere katıldıkları ve önemsedikleri, bu konuda yeterli kurumsal tecrübeye sahip olmadıkları, 2018 yılı içerisinde konunun çözümü için eylem planı hazırlanacağı, diğer kurumlarda bulunan iyi örneklerin inceleneceği ve bu konuda harcama birimlerince yapılacak görevlerin takvim belirtilmek suretiyle kendilerine tebliğ edileceği, bu süreçte bulguda yer alan tespitler doğrultusunda gerekli düzenlemelerin yapılacağı,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından gönderilen cevapta genel itibariyle bulgu konusu edilen hususlar kabul edilmekte ve 2018 yılı içerisinde konunun çözümü için eylem planı hazırlanacağı, diğer kurumlarda bulunan iyi örneklerin inceleneceği ve bu konuda harcama birimlerince yapılacak görevlerin takvim belirtilmek suretiyle kendilerine tebliğ edileceği, bu süreçte bulguda yer alan tespitler doğrultusunda gerekli düzenlemelerin yapılacağı ifade edilmektedir.

Kurum cevabında ayrıca bir “kurum hurdalığından” bahsedilmiştir. Ancak bulguda da detaylı olarak açıklandığı üzere kurumun resmi olarak belirlenmiş böyle bir hurda deposu ve bu depodan sorumlu olarak görevlendirilmiş bir personeli bulunmamakta olup 2017 yılında yerinde yapılan denetimlerde hurda taşınırların etrafı çevreleyen bir duvarı olmayan üniversite kampüs içerisinde araziye atılı vaziyette tutulduğu tespit edilmiştir. Kurum cevabında

“taşınırların usulüne uygun olarak hurdaya ayrıldığı” şeklindeki ifadenin 2017 yılında hurdaya ayrılan taşınırların tamamının incelenmesi neticesinde gerçeği yansıtmadığı ve bu hurdaya ayırma işlemlerinin tamamında zorunlu tutanakların bulunmadığı tespit edilmiştir. Diğer taraftan kurum cevabında 11.12.2017 tarihinde 294-299 No.lu hesaplardan yapılan çıkış kaydı ile fiili durumla muhasebe kayıtlarının uyumlu hale getirildiği ifade edilmektedir. Kurum tarafından yapılan bu işlem; “*hurdaya ayrılarak elden çıkarılması için 294 No.lu hesaba yıllar itibariyle kaydedilen söz konusu taşınırların fiili denetimlerimizde gerçekte bulunmadığının tespiti üzerine*” bu taşınırlar ile ilgili herhangi bir araştırma/soruşturma yapılmadan doğrudan kayıtlardan çıkarılmasından ibarettir.

Özetle bulgu konusu edilen **11.242.361,91 TL** değerindeki hurda malzemeyle ilgili gerekli araştırma/soruşturma yapılarak söz konusu maddi duran varlıkların nerede, kim tarafından ve nasıl kullanıldığına veya ne kadarının ne zaman satıldığına ve eğer kaybolmuşsa/zayi olmuşsa ne kadarının zayi olduğuna ilişkin edinilecek bilgiden sonra ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmasının daha uygun olacağı, mevcut durumda 31.12.2017 tarihli kesin mizanda bulunan ve ayrıntısı bulgudaki tabloda yer alan **1.085.449,48 TL** kayıtlı değerdeki hurda taşınının da gerçekte bulunup bulunmadığı veya bu tutarın da doğru olup olmadığı tespit edilemeyeceğinden kurumun mali tablolarında yer alan 294 ve 299 No.lu hesaplarının fiili duruma uygun olduğu kabul edilemeyecektir. Buradan hareketle kurumun 2017 yıl sonu mali tablolarında yer alan 294 ve 299 No.lu hesaplarının gerçeği yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Kırıkkale Üniversitesinin 2017 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşününün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Taşınmaz Kira Gelirlerinin Nazım Hesaplarda İzlenmemesi

Kurum tarafından gerçekleştirilen taşınmaz ve işletme hakkı kiralamaalarının mevzuata uygun şekilde muhasebeleştirilmediği görülmüştür.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün “Taşınmazlara İlişkin İşlemler” konulu 26.11.2014 tarihli ve 90192509-210.05.02-13278 Sayılı Genel Yazısıyla 990-Kiraya Verilen, İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı, 993-Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ve 999-Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı ihdas edilmiştir.

Buna göre; kiraya verilen taşınmazlar kayıtlı değerleri üzerinden 990 nolu hesabın ilgili yardımcı hesabına borç, 999 nolu hesaba alacak; diğer taraftan toplam kira gelirleri (peşin tahsil edilenler hariç) tahsil edileceği yıllara göre 993 nolu hesabın bölümlenmiş yardımcı hesaplarına borç, 999 nolu hesaba alacak kaydedilecektir. Dönem sonlarında 993 nolu hesap yardımcı hesaplar bazında güncellenecek; kira gelirleri tahsil edildikçe 993 ve 999 nolu hesaplara ters kayıt yapılacak; kira gelirlerinin tamamı tahsil edilince de 990, 993 ve 999 nolu hesaplar ters kayıtlarla kapatılacaktır.

Bu itibarla, taşınmaz ve işletme hakkı kiralamaalarında, kiralanan yer ve kira gelirlerinin yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda ihdas edilen nazım hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında; “Bulguda bahsedilen muhasebe kayıtlarının oluşturulması için kiraya verilen taşınmazın kayıtlı değerine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu bilgi muhasebe birimimizce temin edilememektedir. Örneğin 3 katlı bir fakülte binasının, giriş katında iki odası kantin olarak kiralananmıştır. Muhasebe kayıtlarımızda tüm binanın kayıtlı değeri bulunmakla beraber, bunlar oda, kat bölüm olarak ayrıştırılmamıştır. Tamamı kiraya verilen veya üzerinde irtifak hakkı kurulan taşınmazlarımız için bulguda istenilen 990 Kiraya verilen veya irtifak hakkı tesis edilen maddi duran varlıkların kayıtlı değerleri hesabı, 993 Maddi duran varlıkların kira ve irtifak hakkı gelirleri hesabı, 999 Diğer nazım hesaplar karşılığı hesabı kayıtları 2018 yılı içerisinde oluşturulacaktır.”

Denilmektedir.

Sonuç olarak Bulguda da belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün “Taşınmazlara İlişkin İşlemler” konulu Genel Yazısı gereğince; kiraya verilen taşınmazların kayıtlı değerleri üzerinden 990 nolu hesabın ilgili yardımcı hesabına borç, 999 nolu hesaba alacak; diğer taraftan toplam kira gelirlerinin (peşin tahsil edilenler hariç) tahsil edileceği yıllara göre 993 nolu hesabın bölümlenmiş yardımcı hesaplarına borç, 999 nolu hesaba alacak kaydedilmesi; dönem sonlarında ise 993 nolu hesabın yardımcı hesaplar bazında güncellenecek, kira gelirlerinin tahsil edildikçe 993 ve 999 nolu hesaplara ters kayıt yapılması, kira gelirlerinin tamamı tahsil edilince de 990, 993 ve 999 nolu hesapların ters kayıtlarla kapatılması gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak tamamı kiraya verilen veya üzerinde irtifak hakkı kurulan taşınmazlar için 990 Kiraya Verilen veya İrtifak Hakkı Tesis Edilen Maddi Duran Varlıkların Kayıtlı Değerleri Hesabı, 993 Maddi Duran Varlıkların Kira ve İrtifak Hakkı Gelirleri Hesabı ile 999 Diğer Nazım Hesaplar Karşılığı Hesabı kayıtlarının 2018 yılı içerisinde oluşturulacağı ifade edilmiştir.

Ancak, bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak taşınmaz ve işletme hakkı kiralamalarında kiralanan yer ve kira gelirlerinin yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda ihdas edilen nazım hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansıtılması zorunlu olmasına rağmen, ilgili hesaplar 2017 yılsonu itibariyle düzenlenen mali tablolarda yer almamaktadır.

BULGU 2: Üniversitesi Taşınmazlarından İşletme Hakkı Kiraya Verilen Üçüncü Şahıslar Tarafından İşletilen Kantin ve Fotokopi Merkezlerinin Isınma Giderlerinin Kiracılardan Tahsil Edilmemesi

Üniversite tarafından kiraya verilen çeşitli taşınmazlara ilişkin olarak kiracılar ile bağitlanan sözleşmeler gereğince ve Borçlar Hukukunun genel hükümleri uyarınca, kullanımdan kaynaklanan elektrik, su ve doğalgaz ısınma giderlerinin kiracılar tarafından karşılanması gerekmektedir.

Ancak yapılan inceleme neticesinde; Üniversiteye ait binaların kapalı alanlarında bulunan ve Sağlık Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı ile Tıp Fakültesi tarafından işletme hakkı kiraya verilen kantin ve fotokopi merkezlerinin ısıtılmasında üniversiteye ait merkezi ısınma sistemi kullanılmasına rağmen, sözleşmelerinde hüküm bulunduğu halde söz konusu

müstecirlerden gerçek ısınma giderlerinin tahsil edilmediği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, kiracılar ile bağtlanan sözleşmeler gereğince ve Borçlar Hukukunun genel hükümleri uyarınca, Üniversiteye ait binaların kapalı alanlarında bulunan ve işletme hakkı kiraya verilen kantin ve fotokopi merkezlerinin gerçek ısınma giderlerinin m2 üzerinden hesaplanarak kiracılardan tahsil edilmesinin gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; “Bulgunuzda bahsedilen konu Sağlık Kültür Spor Dairesi Başkanlığı ile Tıp Fakültesine sorulmuştur. Özetle, bina planları ve ısıtma sistemlerinin konumları nedeniyle ısıtma giderlerinin ölçümünün yapılamadığı anlaşılmaktadır. Sorunun teknik olarak veya sair şekillerde çözümü ve ısıtma giderlerinin kiracılardan tahsil edilebilir hale gelmesi için ilgili birimlere 17.05.2018 tarih ve 15224 sayılı yazı yazılmış, 29/06/2018 tarihine kadar sonuçlandırılması istenilmiştir.”

Denilmektedir.

Sonuç olarak Kiracılar ile bağtlanan sözleşmeler gereğince ve Borçlar Hukukunun genel hükümleri uyarınca, Üniversiteye ait binaların kapalı alanlarında bulunan ve işletme hakkı kiraya verilen kantin ve fotokopi merkezlerinin gerçek ısınma giderlerinin hesaplanarak kiracılardan tahsil edilmesinin gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 3: “Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının” Başvuru Sahiplerinin Akademik Teşvik Ödeneğine Esas Olacak Akademik Faaliyetlerine İlişkin Yeterli İnceleme Yapmaması

Bilindiği üzere 31.12.2016 tarih ve 29935 (3.Mükerrer) No.lu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan “Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği” ile Devlet yükseköğretim kurumları kadrolarında bulunan öğretim elemanlarına yapılacak olan akademik teşvik ödeneğinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin “*Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonu*” başlıklı 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; söz konusu komisyonun, faaliyetlerin belgelendirilmesinde ve faaliyet türleri içerisinde sınıflandırılmasında oluşan tereddütleri gidermeye yetkili olduğu ifade edilmiştir.

“Akademik teşvik başvuru ve değerlendirme süreci” başlıklı 6'ncı maddesinde ise;

“Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonunun, değerlendirmelerin tüm aşamalarında gerekli gördüğü hallerde başvuru sahiplerinden akademik faaliyetlerine ilişkin ek açıklama, bilgi ve belgeleri talep edebileceği,

Uygun görülmeyen başvuruların gerekçeli olarak, değerlendirilmek üzere Akademik Teşvik Düzenleme, Denetleme ve İtiraz Komisyonuna iletileceği,

Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonu tarafından hazırlanan “değerlendirme raporunda”, reddedilen veya puan değerinde değişiklik yapılan akademik faaliyetlerle ilgili olarak açıklama yazılmasının zorunlu olduğu,”

Hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri gereğince, Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının, değerlendirmelerin tüm aşamalarında gerekli gördükleri hallerde başvuru sahiplerinden akademik faaliyetlerine ilişkin ek açıklama, bilgi ve belgeleri talep edebileceği, uygun görülmeyen başvuruların gerekçeli olarak değerlendirilmek üzere “Akademik Teşvik Düzenleme, Denetleme ve İtiraz Komisyonuna” iletileceği, Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonları tarafından hazırlanan “değerlendirme raporlarında”, reddedilen veya puan değerinde değişiklik yapılan akademik faaliyetlerle ilgili olarak açıklama yazılmasının **zorunlu** olduğu ifade edilmesine rağmen,

Yapılan inceleme ve değerlendirme neticesinde;

- Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının, başvuru sahiplerinin akademik faaliyetlerine ilişkin yeterli inceleme yapmadan başvuruları “Akademik Teşvik Düzenleme ve İtiraz Komisyonuna” havale ettikleri, bu nedenle Akademik Teşvik Düzenleme ve İtiraz Komisyonunun tüm başvuruları inceleme ve değerlendirmeden geçirmek zorunda kaldığı ve akademik teşvik ödeneğine ilişkin takvimin zamanında tamamlanamamasına ve aksamasına sebebiyet verildiği,

- “Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonları” tarafından hazırlanan “değerlendirme raporlarının” bir kısmında, başvuru sahiplerinden belge eksikliği yada farklı bir sebeple gerekli şartları sağlamadıkları için reddedilen veya puan değerinde değişiklik yapılan akademik faaliyetlerle ilgili olarak “*kabul edilen net puanlara*” ilişkin gerekçeli raporların hazırlanmadığı, sadece ham puanların ve yanına net puanların yazılmakla

yetinildiği, bir kısmında ise ham puanların üzerine kurşun kalemle çizilerek yanına yine kurşun kalemle net puanlarının yazıldığı ve yeterli açıklama yapılmadığı,

Anlaşılmıştır.

Yetki ve sorumlulukları mezkûr Yönetmelikte açıkça sayılan Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının görevi, başvuru sahiplerince beyan edilen ve akademik teşvik ödeneğine esas olacak ham puanların gerekli inceleme ve araştırma sonucunda yeniden hesaplanarak gerekçeli raporların hazırlanması ve bunun sonucunda “Akademik Teşvik Düzenleme ve İtiraz Komisyonuna” havale edilmesidir.

Bu itibarla, Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının başvuru sahiplerinin akademik faaliyetlerine ilişkin yeterli inceleme ve araştırma yapmadan başvuruları “Akademik Teşvik Düzenleme ve İtiraz Komisyonuna” havale etmeleri ve bunun sonucunda, Akademik Teşvik Düzenleme ve İtiraz Komisyonunun tüm başvuruları inceleme ve değerlendirmeden geçirmek zorunda kalmasının; akademik teşvik ödeneğine ilişkin takvimin zamanında tamamlanamamasına ve aksamalara sebebiyet verdiği, bunun da açıkça mevzuat hükümleri aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Kamu idaresinden gelen cevapta; Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonu Üyelerinin müracaat sahibinin akademik alanından teşekkül ettirilmesinin, yapılan müracaat kapsamındaki faaliyetlerin akademik değerinin sağlıklı bir şekilde değerlendirebilmesi açısından bilimsel anlamda çok doğru bir tercih olduğu, ancak bu teşekkül tarzının aynı zamanda komisyon üyelerinin hem kendi hem de mesai arkadaşları olan kişilerin müracaatlarını incelemek durumunda kalarak bir çıkar çatışmasının oluşmasına zemin hazırlaması açısından da bir zafiyet doğurduğu, bu nedenle komisyon üyelerinin akademik gereklilikle kişisel/arkadaş çıkarı arasında seçim yapmak durumunda kaldığı, diğer taraftan ilgili yönetmelikte inceleme komisyonlarına herhangi bir sorumluluk ve yaptırım öngörülmediği, bunun sonucunda Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının müracaatları incelerken çıkar öncelikli davranırken yönetmelikte belirlenen usul ve esaslarla takvime uyma konusunda da duyarsız davranabildiği, ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Akademik Teşvik Düzenleme Denetleme ve İtiraz Komisyonu Başkanlığının bulgumuza cevaben göndermiş olduğu yazıdan, bulguda yer verilen hususlar ile ilgili mutabık olduğu, ancak Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının inceleme görevini doğru bir şekilde ve zamanında yapmaması sonucunda,

birim komisyonlarının eksik bıraktığı inceleme görevini Akademik Teşvik Düzenleme Denetleme ve İtiraz Komisyonu'nun mecburen yerine getirmek zorunda kaldığı ve bunun da hem akademik teşvik başvurularının sağlıklı bir şekilde incelenememesine hem de yönetmelikte belirtilen takvimin aşılmasına sebebiyet verdiği görülmektedir.

Birim Akademik Teşvik Başvuru ve İnceleme Komisyonlarının yönetmelikte belirtilen görevlerini yerine getirmemeleri durumunda hangi yaptırımlarla karşılaşacakları hususunda mevzuatta herhangi bir düzenleme getirilmediği sürece, bahse konu sorunların çözümünün de mümkün görülmediği hususunda kamu idaresiyle mutabık olduğu anlaşılmıştır.

BULGU 4: Bilimsel Araştırma Projeleri Kapsamında Alınan Demirbaşların Proje Sonunda Proje Yürütücüleri Tarafından Geri İade Edilmemesi

Eylül 2017 tarihinde Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayımlanan 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nun "4.1. Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar" kısmında "*desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınurların projenin sona ermesini müteakip taşınır sistemine dahil edilmediği ve proje yöneticisinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personelin kullanımına imkân verilmediği,*" tespitine yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk" başlıklı 48'nci maddesinde;

"Kamu idareleri, taşınurların yönetimi, kaydı, muhafazası ve kullanımından sorumludurlar. Taşınurların özelliğinden veya olağan kullanımından kaynaklanan yıpranma ile usulüne uygun olarak belirlenen firelerden dolayı sorumluluk aranmaz.

Kullanılmak üzere taşınır teslim edilen görevliler, taşınırın korunmasından ve taşınıra verilen zararlardan sorumludur. Kamu idareleri, verilen zararların sorumlularına ödettilmesini sağlamakla yükümlüdür.

Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur." Denilmektedir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, 58'inci maddesinin (b) fıkrası ile Ek 28'inci maddesine dayanılarak hazırlanan, 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik'e istinaden hazırlanan ve Kırıkkale Üniversitesi Senatosu'nun 19.12.2012 tarih ve 15/07 No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi'nin 4'üncü maddesi 8 No.lu bendinde; “(8) *Proje kapsamında alınan araç, gereç, aygıt, donanım ve diğer malzemeler Kırıkkale Üniversitesi'nindir. İlgili birimin demirbaşına kaydedilir ve kullanımı izlenir. Bu konudaki genel gözetim yükümlülüğü ve denetleme yetkisi Komisyon'a aittir.*” denilmektedir. Senatonun 25.10.2017 tarih ve 13/2a No.lu kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi'nin “Proje araç-gereçlerinin kullanımı” başlıklı 14 üncü maddesinde ise;

“Madde 14– (1) Projeler kapsamında alınan her türlü demirbaş, proje yürütücüsünün görev yaptığı birime devredilir.

(2) Proje bitiminden sonra Komisyon veya cihazın devrinin yapıldığı birimin üst yetkilisi makine-Teçhizatın aynı veya başka bir birimde ortak kullanıma açılmasına karar verebilir.

(3) Komisyon gerek duyduğunda tamamlanmış projelerin demirbaş cihazları yeni projelerde kullanılmak üzere değerlendirilebilir.” İfadelerine yer verilmektedir.

Üniversitenin 2017 yılı denetimlerinde (Bilim ve Sanayi Bakanlığınca desteklenen 4 adet proje, Tarım Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğünce desteklenen 1 adet proje, 444 adet Bilimsel Araştırma Projesi, TÜBİTAK tarafından desteklenen 22 adet proje olmak üzere) toplam 471 adet projeye ait veriler incelenmiştir.

Üniversite diğer özel bütçeli kurumlar gibi taşınırlarının yönetiminde KBS-Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemini (TKYS) kullanmaktadır. TKYS programı içerisinde taşınır raporları bölümünde yer alan ve üniversitede her birim için elde edilebilen “malzeme sicil raporları”ndaki veriler de ayrıca incelenmiştir. Buna göre;

-Desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırların projenin sona ermesini müteakip taşınır ambarlarına iade edilmeyerek taşınır sistemine dahil edilmediği ve proje yöneticisi üzerinde teslim belgesi düzenlenen taşınırların hala bu kişiler üzerinde kayıtlı olduğu ve bu kişiler tarafından kullanıldığı, böylece diğer personelin kullanımına imkân verilmediği,

-Taşınırların proje yürütücüsü üzerinde bırakılması nedeniyle özellikle ofis demirbaşı niteliğinde pek çok demirbaş ve cihazın sadece bir kişinin kullanımına tahsis edildiği, böylece Yönergelerin “Proje araç-gereçlerinin genel kullanımı” na ilişkin hükümlerin uygulanmaması neticesinde pek çok taşınırın sadece proje yürütücülerinin kullanımında olduğu,

-Proje kapsamında alınan araç, gereç, aygıt, donanım ve diğer malzemelerin asli sahibinin Kırıkkale Üniversitesinin olması nedeniyle bunların kullanımında “genel kullanıma tahsis edilmesi” ilkesinin uygulanmadığı, bu şekildeki uygulama sonucu kişiler üzerinde ihtiyaç fazlası taşınırların bulunması nedeniyle de bu taşınırların bazılarının atıl vaziyette bırakılması sonuçlarına sebep olunarak kamu kaynağının etkili ve verimli kullanılmasının önüne geçildiği,

-Bu şekilde atıl bekleyen demirbaşlar dururken demirbaşların ambarlara iade edilmemesi nedeniyle pek çok projede ofis demirbaşlarının tekrar tekrar alıma konu edildiği, görülmüştür.

Söz konusu tespit yukarıda da bahsedildiği üzere Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayımlanan 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nda da yer almakta olup desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırların projenin sona ermesini müteakip ambarlara iade edilerek her biri ayrı bir kamu kaynağı olan bu taşınırların diğer personelin kullanımına imkan sağlanması ve böylece kamu kaynağının temininde ve kullanımında verimlilik ve etkinliğin sağlanmasının gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; 09.01.2018 tarihinde, 2011-2017 Yılları arasında tamamlanan projeler kapsamında alınan demirbaşların mevcut kullanım durumunun, öğretim üyesinin görev yaptığı birime sorulduğu, kullanılmayanların BAP Birimine iadesinin istendiği, birimlerden gelen cevabi yazılarda cihazların faal olarak kullanıldığının belirtildiği, ancak konu üzerinde daha titizlikle durulma kararı alındığı, her bir akademik birim yönetimi ile işbirliği halinde alınan cihazların daha verimli kullanılmasına yönelik çalışma başlatıldığı, somut kullanım gerekçesi belirtilmeyen, birden fazla olan cihazların ilgili akademik birim ambarına tesliminin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Eylül 2017 tarihinde Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayımlanan 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu’nun “4.1. Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar” kısmında “*desteklenen projeler kapsamında edinilen taşınırların projenin sona ermesini müteakip taşınır sistemine dahil*

edilmediği ve proje yöneticisinin zimmetinde bırakılması nedeniyle diğer personelin kullanımına imkân verilmediği,” tespitine yer verilmiştir. Yapılan denetimlerde söz konusu sorunun 2017 yılında denetimin icra edildiği Kırıkkale Üniversitesinde de bulunduğu tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kalmış mercilere hesap vermek zorundadır.*” Denilmektedir. Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Sorumluluk” başlıklı 5’inci maddesinde “*Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur. Harcama yetkilileri taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.*” Denilmiştir. Aynı maddenin 3 ve 4 No.lu bendinde sırasıyla;

“ (3) *Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan veya kendilerine kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, veriliş amacına uygun bir şekilde kullanmak ve görevin sona ermesi veya görevden ayrılma halinde iade etmek zorundadırlar.*

(4) *Kamu görevlilerinin kullanımına verilen dayanıklı taşınırlar, kullanıcıları tarafından başkasına devredilemez. Kullanıcılarının görevden ayrılması halinde söz konusu taşınırların ambara iade edilmesi zorunludur. Bu şekilde teslim yapılmadan personelin kurumla ilişkisi kesilmez.*” hükümleri yer almaktadır.

Bilimsel araştırma projeleri ile ilgili kurumlara tahsis edilen kamu kaynaklarının kullanımında görevli ve yetkili olanların, proje kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacağından BAP kapsamında alınan demirbaşların proje sonunda, projeye ilgili görevleri sona eren personel tarafından idareye teslim edilerek/tesliminin sağlanarak diğer proje yürütücülerin ihtiyacı olması halinde bunların kullanımına

sunulmasının (gerek müşterek kaynak ihtiyacının karşılanması ve gerekse mükerrer alımların önüne geçilmesi sonucu) kaynakların etkin ve verimli kullanılması ilkesine daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Ambarlarda Fiili Sayımların Yapılmaması, Ambarda Kayıtlı Taşınırların Fiilen Ambarlarda Bulunmaması Ve Ambarlarda Fiilen Bulunan Bazı Taşınırların Kayıtlarının Olmaması

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde ambar, *“kamu idarelerine ait taşınırların kullanıma verilinceye kadar veya kullanımdan iade edildiğinde muhafaza edildiği yeri”* ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre kişilerin bizzat veya birimlerin kullanımına verilen taşınırların kesinlikle ambarlarda fiili olarak bulunmaması, bu taşınırların ilgililere Yönetmelik madde 10 kapsamında düzenlenecek belgelerle teslim edilmesi, ambarlara iade edilenlerin ise, iade sonrasında ilgili kişiler üzerinden kaydının alınması gerekmektedir. Yani bu taşınırlardan fiili olarak ambarda bulunmayanların sayım tutanağı kayıtlarında *“ambarda”* şeklinde gözükmemesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin *“Sorumluluk”* başlıklı 5'inci maddesinde *“Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur.”* Denildikten sonra harcama yetkililerinin taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getireceği belirtilmiştir. Yönetmelik'te taşınırların muhafazası ve kontrolüne ilişkin madde 5'te, *“Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, zorundadırlar.”* Hükmü ile aynı maddenin (5) No.lu bendinde *“Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırların kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.”* Hükmü yer almaktadır. Yönetmelik madde 6'nın (4) No.lu bendinde taşınır kayıt

yetkililerinin görev ve sorumlulukları maddeler halinde sayılmış olup taşınır kayıt yetkililerinin taşınırların ambar veya sahada muhafazası ve kontrolüne ilişkin başlıca görev ve sorumlulukları sayılmıştır.

Üniversitenin 2017 yılı denetimi kapsamında harcama birimlerinde görevli personel tarafından düzenlenen taşınır belgelerinde “Ambarlarda” mevcut olduğu şeklinde kaydı bulunan diz üstü bilgisayar, tablet bilgisayar, tv, lazer yazıcı, projeksiyon cihazları, fotokopi makinaları ile klimalardan oluşan taşınır grubu ile yine harcama birimlerinde görevli personel tarafından “Ambarlarda” mevcut olduğu şeklinde kaydı bulunan ve birim fiyatı yüksek olan seçili bazı taşınırların ambarlarda veya kayıtlı oldukları yerde mevcut olup olmadığına ilişkin

Tıp Fakültesi, Diş Hekimliği Fakültesi ve Veterinerlik Fakültesi depolarında yapılan denetimlerde;

- 1) Depoda kayıtlı taşınırların bazılarının depolarda mevcut olmadığı (Taşınırların pek çoğunun markalarının yazılı olmaması ve tamamına yakınının sicil numaralarının da üzerlerinde bulunmaması nedeniyle taşınırlar adet olarak sayılmıştır), bunun yerine başka birim veya kişilerin kullanımında olduğu, ancak kullanıma verilmelerine ilişkin ilgili belgelerinin düzenlenmediği,
- 2) Veterinerlik Fakültesi depolarında yapılan denetimde bağış yoluyla üniversiteye hibe edilen toplam 12 adet taşınırın (beyaz eşyaların ve lazer yazıcıların) taşınır kayıtlarına alınmadığı,
- 3) Fiili sayımlar sırasında ambarlarda bulunan taşınırların bazılarının taşınır belgeleri kayıtlarına göre “kişilerin kullanımında” şeklinde kayıtlı olmasına rağmen ambarlarda bulunduğu, dolayısıyla ambara iade işlemlerinin Yönetmeliğe uygun yapılmadığı,
- 4) Ambarlarda kayıtlı taşınırların fiili sayımlarda ambarlarda mevcut olmadığına anlaşılması üzerine; öncelikle harcama birimi tarafından yıl sonu sayımlar sonucu düzenlenen Sayım Tutanağı’nda (Örnek: 12) yer alan “ambarda bulunan miktar” sütunu ile Malzeme Sicil Raporlarındaki “fiş son durum” sütunlarının gerçeğe uygun düzenlenmediği,
- 5) Ambarlarda kayıtlı olmasına rağmen fiili sayımlarda bulunamayan taşınırların kişilerin kullanımında veya ortak kullanımda olanlar nedeniyle Sayım Tutanağı’nda (Örnek: 12) yer alan “ambarda bulunan miktar” sütunu yanında, “kayıtlara göre ortak kullanım alanlarında bulunan miktar” sütunu ve “kayıtlara göre kişilere verilen miktar” sütunlarının da gerçeği yansıtmadığı,

- 6) Denetimler sırasında ambarda mevcut olduğu görülen ancak kaydı olmayan taşınırlar nedeniyle de düzenlenen belgelerin “ambar sütunları” ve TKYS’ye girilen verilen gerçeği yansıtmadığı,
- 7) (denetim esnasında gerçekleştirilen fiili sayımlarda ambarlarda mevcut olmadığı görülen taşınırların yıl sonu fiili sayım sonucu düzenlenen Sayım Tutanağında yer alan “ambarda bulunan miktar” sütununda ve böylece Malzeme Sicil Raporunda “ambarda” gözükmemesine neden olan) Sayım Kurulu tarafından fiili bir sayım yapılmadığı veya sayım yapılmış ise fiili sayım sonuçlarının gerçeğe aykırı şekilde tutanağa yazıldığı,

Tespit edilmiş olup, taşınırların yönetimi ve muhafazasına ilişkin 5018 sayılı Kanun ve Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerinin uygulanması ile ilgili gerekli tedbirlerin bir an önce alınması gerektiği değerlendirilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu konusu ile ilgili olarak tüm harcama birimlerinin görevli personellerine 13.02.2018 tarihinde uygulamalı olarak Hizmet İçi Eğitim programı düzenlendiği, ayrıca bulgu maddesi ile ilgili olarak tüm birimlere 14.05.2018 tarih ve 14854 sayılı yazı ile tespit edilen bulgularda yer alan işlemlere ait gerekli önlemlerin alınması, mevzuata aykırı durumların düzeltilmesi ve noksanlıkların giderilmesi hususunda süreli bilgilendirme yazısı yazıldığı, bulguda tespiti yapılmış harcama birimlerinden özellikle açıklama istenildiği, birimlerden gelen yazılarda belirtilen hususlarda gereken özenin gösterileceğinin belirtildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu konusu ile ilgili gerekli tedbirlerin alınması adına görevli personele eğitim verildiği ve personelin bilgilendirmek suretiyle uyarıldığı belirtilmiştir. 5018 sayılı Kanun’un 8 ve 71’inci maddesi ile Taşınır Mal Yönetmeliği’nin 5’inci maddesi gereği bir “kamu kaynağı olan taşınırların” muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, bulguda detaylıca yer verilen eksikliklerin bir an önce giderilmesi adına gerekli tedbirleri almasının uygun olacağı değerlendirilmiştir.

BULGU 6: Ekonomik Kullanım Ömrünü Tamamlamamış Taşınırların Hurdaya Ayrılması

Taşınırların yararlanma süresi/ekonomik ömrünün tespitinde; 03.12.2014 tarihli ve 2014/7052 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 29'uncu maddesine dayanılarak hazırlanan ve "Amortisman Ve Tükenme Payları" ile ilgili Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 47)'ne Ek-1'de yer alan Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesinde belirlenen süreler dikkate alınmaktadır. Üniversite özel bütçesinin 2017 yılı denetimlerinde, kullanım ömrünü tamamlamamış taşınırların "yıpranma, kırılma veya bozulma gibi" nedenlerle hurdaya ayrıldığı görülmüştür.

Yapılan denetimlerde sicil numarasına göre taşınır kayıtlarına girdiği yıl 2014, 2015 ve 2016 yılları olması nedeniyle henüz ekonomik ömrünü tamamlamadan kayıttan düşülen taşınırlara ilişkin toplam 92 adet kayıt mevcut olup bu kayıtların tamamının "Kullanım sonucu yıpranmış" olduğu gerekçesi ile hurdaya ayrılan taşınırlara ait olduğu görülmüştür. Bu şekilde yapılan 92 adet kayıt ile ekonomik kullanım ömrünü tamamlamayan 533 adet taşınır kayıttan düşülmüştür.

Ekonomik kullanım ömrünü tamamlamadığı halde herhangi bir tutanak düzenlenmeden kayıttan çıkarılan taşınırların birimlere göre dağılımı aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1: Ekonomik Kullanım Ömrü Dolmadan Kayıttan Düşülen Taşınırların Birimlere Göre Dağılımı

İlgili Birim	Kayıt Sayısı	Taşınır Sayısı
Yapı İşleri Ve Teknik Daire Başkanlığı	1	1
Kütüphane Ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı	1	1
Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu	1	8
Uygulama Ve Araştırma Hastanesi	10	331
Spor Bilimleri Fakültesi	14	14
Diş Hekimliği Fakültesi	39	48
İdari Ve Mali İşler Daire Başkanlığı	26	130

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış" başlıklı 27'nci maddesinde;

" (1) Tüketim malzemelerinin özelliklerinde, ağırlıklarında veya miktarlarında meydana gelen değişimler nedeniyle oluşan fireler, sayımda noksan çıkan taşınırlar, çalınma, kaybolma gibi nedenlerle yok olan taşınırlar ya da yıpranma, kırılma veya bozulma gibi

nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınır ile canlı taşınırın ölmesi halinde, Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı ve Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılır.

(2) Eskimiş, solmuş, yırtılmış ve kullanılamayacak duruma gelmiş bayrakların Türk Bayrağı Tüzüğü'nün 38 inci maddesi uyarınca çıkarılan Eskimiş, Solmuş, Yırtılmış ve Kullanılamayacak Duruma Gelmiş Bayrakların Yok Edilmesi Usul ve Esaslarını Gösterir Yönetmelik hükümleri gereğince ilgili yerlere teslim edilmesinde de birinci fıkra hükmü uygulanır.

*(3) Birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen hallerde kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılarak sonuçları **ayrı bir tutanakta** belirtilir ve 5 inci madde hükmüne göre işlem yapılır...”*

Denilmektedir. Buna göre yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınır için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenerek kayıtlardan çıkarılması istenmeden önce ilgili taşınırın yıpranma, kırılma veya bozulma nedenine ilişkin ayrıca bir tutanak düzenlenerek varsa sorumluları saptanıp yine Yönetmeliğin 5 inci maddesi hükmüne göre işlem tesis edilmesi gerekirken, yukarıda sayılan birimlerde ekonomik ömrünü tamamlamamış onlarca taşınırın bu anlamda hiç bir araştırma yapılmadan ve her hangi bir tutanak düzenlenmeden hurda çıkışı yapıldığı tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu konusu ile ilgili olarak tüm harcama birimlerinin görevli personellerine 13.02.2018 tarihinde uygulamalı olarak Hizmet İçi Eğitim programı düzenlendiği, ayrıca bulgu maddesi ile ilgili olarak tüm birimlere 14.05.2018 tarih ve 14854 sayılı yazı ile tespit edilen bulgularda yer alan işlemlere ait gerekli önlemlerin alınması, mevzuata aykırı durumların düzeltilmesi ve noksanlıkların giderilmesi hususunda süreli bilgilendirme yazısı yazıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu konusu ile ilgili gerekli tedbirlerin alınması adına görevli personele eğitim verildiği ve personelin bilgilendirmek suretiyle uyarıldığı belirtilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış” başlıklı 27'nci maddesine göre yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınır için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenerek kayıtlardan çıkarılması istenmeden önce ilgili taşınırın yıpranma, kırılma veya bozulma nedenine ilişkin (sorumluluk olup olmadığına dair araştırmayı içeren) “*ayrıca teknik*

bir tutanak” düzenlenerek varsa sorumluları saptanıp yine Yönetmeliğin 5 inci maddesi hükmüne göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Yönetmelik’in “Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış” başlıklı 28’inci maddesinde hurdaya ayrılan taşınırlardan imhasına karar verilenler ile ilgili olarak;“(5) *Birinci fıkraya göre harcama yetkilisince oluşturulacak komisyon tarafından ekonomik değerinin olmadığı veya teknik, sağlık, güvenlik ve benzeri nedenlerle imha edilmesinin şart olduğuna karar verilen taşınırlar, harcama yetkilisinin onayı ile imha edilir. İmha, komisyon veya komisyonun gözetiminde uzman kişiler tarafından yapılır. Bu işleme ilişkin ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir. İmha işleminde özel mevzuat hükümleri öncelikle dikkate alınır.*” Denilmektedir. Buna göre; hurdaya ayrılmasına ve imha edilmesine karar verilen taşınırlar için Yönetmelik hükmünde yer alan “*Komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenir, ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir, ...*”ifadesinde de açıkça belirtildiği üzere ayrıca bir “*imha tutanağı*” düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre;

-Taşınırları “süre yönünden” hurdaya ayırmadan önce bu taşınırların yararlanma süresi/ekonomik ömrünün “Amortisman Ve Tükenme Payları” ile ilgili Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 47)’ne Ek-1’de yer alan Amortisman ve Tükenme Payı Süre ve Oranları Listesinde belirlenen sürelerle uygunluğuna dikkate edilmesi,

-Ekonomik ömrünü tamamlamış veya tamamlamamış olmakla birlikte yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenmeden önce ilgili taşınırın yıpranma, kırılma veya bozulma nedenine ilişkin (sorumluluk olup olmadığına dair araştırmayı içeren) ayrıca teknik bir tutanak düzenlenerek varsa sorumluların saptanıp yine Yönetmeliğin 5’inci maddesi hükmüne göre işlem tesis edilmesi ve eğer söz konusu taşınır imha edilecekse bunun için de ayrıca bir tutanak düzenlenmesi (Yönetmelik Md.27),

-Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmeyerek hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırların, biri işin uzmanı olmak kaydıyla harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirilmesi, ardından komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için ise Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağının düzenlenmesi, Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağında hurdaya ayrılması kararı verilen taşınırın nasıl değerlendirileceği kısmında

“imha edilme” seçeneği tercih edilenler için ayrıca bir de “imha tutanağı”nın düzenlenmesi (Yönetmelik Md.28),

Hususlarının mevzuatın bir gereği olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 7: Tutarı Ve Miktarı Çok Yüksek Olmasına Rağmen Belli Kişiler Üzerine Taşınırların Topluca Teslim Belgesi Düzenlenmesi

Üniversite diğer özel bütçeli kurumlar gibi taşınırlarının yönetiminde KBS-Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemini (TKYS) kullanmaktadır. TKYS programı içerisinde taşınır raporları bölümünde yer alan ve üniversitede her birim için ayrıca elde edilebilen “malzeme sicil raporları”nda yapılan denetimlerde bazı birimlere ait malzeme sicil raporlarında yer alan kayıtlara göre kişiler üzerinde çok fazla taşınır olduğu görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği madde 10’a göre ambarlardan Taşınır İstek Belgesi (Örnek: 7) düzenlemek suretiyle talep edilen ve kullanıma verilen taşınırlarla ilgili olarak Yönetmelik ekinde yer alan Taşınır Teslim Belgesi (Örnek: 6; 6/A), Dayanıklı Taşınırlar Listesi (Örnek: 8)’nin düzenlenmesi zorunludur. Yönetmelik’te Taşınır Teslim Belgesi (Örnek: 6; 6/A) ile ilgili olarak, *“Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde gösterilen kara taşıtları ve iş makinelerinin bunları sürekli olarak kullanacak personele verilmesinde 6 örnek numaralı Taşınır Teslim Belgesi düzenlenir. Bu belge, vardiya usulü çalışılan yerlerde kullanılan kara taşıtları ve iş makineleri için işyerinde koordinasyonu sağlayan sorumlu yönetici adına düzenlenir. Sorumlu yönetici, kendisine teslim edilen taşıt veya iş makinesi ile kullanıcıyı ayrıca tutulacak kayıtlarda izler. Demirbaş, makine ve cihazların kamu görevlilerinin kullanımına verilmesinde ise 6/A örnek numaralı Taşınır Teslim Belgesi düzenlenir.”* Denilmektedir. Buna göre taşınırların;

A) Kişilerin kullanımına verilmesinde,

-Vardiya usulü çalışılan yerlerde kullanılan “kara taşıtları” ve “iş makineleri” için işyerinde koordinasyonu sağlayan “sorumlu yönetici” adına (Örnek: 6) No.lu Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmesi,

-Birimlerde görevli olanların ilgili birimlerinde veya sahada “kişilerin bizzat kullanımına” verilen “demirbaş”, “makine” ve “cihazların” bu kişilere tesliminde (Örnek: 6/A) numaralı Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmesi,

Zorunludur.

B) Birimlerin kullanımına verilmesinde,

- Birimlerde kişilerin bizzat kullanımına verilmeyip “ortak kullanım alanlarında” bulunan taşınırlar ile ilgili olarak ise Dayanıklı Taşınırlar Listesi (Örnek: 8) düzenlenmelidir. Bu liste, Taşınır Kod Listesinin (B) bölümünde gösterilen taşınırlardan oda, büro, bölüm, geçit, atölye, garaj ve servislere tahsis edilenler için düzenlenir. Bunlar için Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmez. Liste, istek yapan birim yetkilisi ve/veya varsa ortak kullanım alanı sorumlusu tarafından imzalanır.

Kurumun malzeme sicil raporlarında yapılan denetimlerde; birimlerde “kişilerin bizzat kullanımına” verilen demirbaş, makine ve cihazların bu kişilere tesliminde (Örnek: 6/A) numaralı Taşınır Teslim Belgesinin sadece teslim edilen kişi için düzenlenmesi yerine, başkalarının kullanımında olan yüzlerce taşınır için o birimde görevli olanlardan herhangi bir görevli üzerine Taşınır Teslim Belgesi düzenlendiği görülmüştür. Örneğin 2 birimde yine örnek iki kişi üzerindeki taşınırlara ait veriler aşağıdaki gibidir:

-1 No.lu birimde görevli A kişisi üzerinde toplam 181 adet taşınır bulunmakta olup bu taşınırların kayıtlı değeri 85.327,09 TL dir,

-2 No.lu birimde görevli B kişisi üzerinde toplam 104 adet taşınır bulunmakta olup bu taşınırların kayıtlı değeri 741.158,89 TL dir,

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Sorumluluk” başlıklı 5'inci maddesinde “*Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan veya kendilerine kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, veriliş amacına uygun bir şekilde kullanmak ve görevin sona ermesi veya görevden ayrılma halinde iade etmek zorundadırlar.*” Denilmektedir.

Yukarıda yer verilen söz konusu uygulamanın mevzuata aykırılığı yanında; Yönetmelik'te “kişilerin bizzat kullanımına” verilen demirbaş, makine ve cihazlar için 6/A numaralı Taşınır Teslim Belgesinin düzenlenmesi zorunluluğu ile bu taşınırların muhafazasında “*kullanan-sorumludur*” ilkesinin benimsendiği, kurumun uygulamasında ise “*üzerinde kayıtlı olan-sorumludur*” anlayışının ön plana çıktığı, bu durumun ise Yönetmelikte'ki sorumluluk anlayışı ile çeliştiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Kişilerin bizzat kullanımına verilen demirbaş, makine ve teçhizatların bahse konu kişilere tesliminde Taşınır Teslim Belgesi düzenlendiği, bulguda belirtilen durumun öğretim elemanlarının yürütmekte oldukları projeler gereği yüksek maliyetli taşınırlar olması ve bunların projedeki az sayıda kişi üzerinde olmasından kaynaklandığı, kurum tarafından bulgu maddeleri ile ilgili olarak tüm harcama birimlerinin görevli personellerine 13.02.2018 tarihinde uygulamalı olarak Hizmet İçi Eğitim programı düzenlendiği, ayrıca bulgu maddesi ile ilgili olarak tüm birimlere 14.05.2018 tarih ve 14854 sayılı yazı ile tespit edilen bulgularda yer alan işlemlere ait gerekli önlemlerin alınması, mevzuata aykırı durumların düzeltilmesi ve noksanlıkların giderilmesi hususunda süreli bilgilendirme yazısı yazıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu konusu ile ilgili gerekli tedbirlerin alınması adına görevli personele eğitim verildiği ve personelin bilgilendirmek suretiyle uyarıldığı belirtilmiştir. 2017 yılında kurumda yapılan denetimde bulguda yer verilen söz konusu uygulamanın kurum cevabında belirtildiği gibi sadece proje kaynaklı taşınırlarda olmayıp diğer taşınırlar için de geçerli olduğu tespit edilmiştir. Kaldı ki bir taşınırın o taşınırı kullanan kişiye zimmetlenmesinde (teslim belgesi düzenlenmesinde) mevzuatta yer alan tek ve en önemli şart taşınırın “kişinin kullanımına bırakılması” olup kurum cevabında belirtildiği gibi “taşınırın maliyetinin” o taşınırın birisine zimmetlenmesi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla proje kaynaklı edinilen taşınır dahi olsa teslim belgesi düzenleme işlemi sadece o taşınırı bizzat kullanan kişi için söz konusu olup onun dışında bulguda da belirtildiği üzere birimde kullanılan taşınırlar için ancak “ortak kullanım alanlarında” bulunan taşınırlar ile ilgili olarak kullanılan Dayanıklı Taşınırlar Listesi (Örnek: 8) düzenlenebilir.

Bulgu konusu uygulamanın mevzuata aykırılığı yanında; Yönetmelik’te “kişilerin bizzat kullanımına” verilen demirbaş, makine ve cihazlar için 6/A numaralı Taşınır Teslim Belgesinin düzenlenmesi zorunluluğu ile bu taşınırların muhafazasında “*kullanan-sorumludur*” ilkesinin benimsendiği, kurumun “*üzerinde kayıtlı olan-sorumludur*” şeklindeki uygulamasının ise Yönetmelik’teki sorumluluk anlayışı ile çeliştiği değerlendirilmektedir.

BULGU 8: Taşınırların Hurdaya Ayrılma İşlemlerinde Yönetmeliğe Aykırı Hususların Bulunması

Üniversitenin 2017 yılı denetimi kapsamında hurdaya ayrılan taşınırların hurdaya ayrılma işlemlerinin Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine uygunluğunun incelenmesi neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

TESPİT 1- Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı üzerinde bulunması gereken bilgilerin özensiz ve gerçeğe aykırı girilmesi

Yönetmelik'in ekleri içerisinde bulunan Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı (Örnek: 10) içerisinde taşınırın kayıttan çıkarılmasına sebep olan hususlar (ekonomik ömrünü tamamlama, kaybolma, çalınma, yıpranma vb.) ile kayıttan düşüldükten sonra ilgili taşınırın nasıl değerlendirileceği (Satış, imha vb.) hususlarının mutlaka yazılması gerekmektedir. Ancak yapılan denetimlerde;

-Taşınırların tamamına yakınında kayıttan düşmesi teklif edilen ilgili taşınırın “imha edilmek” suretiyle değerlendirileceği bilgisinin girildiği,

-Ancak söz konusu taşınırların imha edildiğine dair tevsik edici her hangi bir belge veya kaydın bulunmadığı,

-Periyodik olarak MKE/Hurda San.'a yapılan teslimlere ilişkin tartı tutanaklarından anlaşıldığı kadarıyla bu taşınırların bazılarının MKE/Hurda San.'a teslim edildiği,

-Gerçeğe aykırı olarak imha edileceği bilgisi girilen taşınırların ne kadarının MKE/Hurda San.'a teslim edildiği veya teslim edilmediği bilgisi yapılacak soruşturmaya tespit edilebileceği,

-Mevcut belgelerden bu tespitin yapılamayacağı,

Görülmüştür.

TESPİT 2- Hurdaya ayrılan taşınırlardan imhasına karar verilen taşınırlara ilişkin her hangi bir “imha tutanağının” düzenlenmemesi

Yönetmelik'in “Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış” başlıklı 28'inci maddesinde hurdaya ayrılan taşınırlardan imhasına karar verilenler ile ilgili olarak;

“(5) Birinci fıkraya göre harcama yetkilisince oluşturulacak komisyon tarafından ekonomik değerinin olmadığı veya teknik, sağlık, güvenlik ve benzeri nedenlerle imha edilmesinin şart olduğuna karar verilen taşınırlar, harcama yetkilisinin onayı ile imha edilir. İmha, komisyon veya komisyonun gözetiminde uzman kişiler tarafından yapılır. Bu işleme ilişkin ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir. İmha işleminde özel mevzuat hükümleri öncelikle dikkate alınır.” Denilmektedir. Buna göre hurdaya ayrılmasına ve imha edilmesine karar verilen taşınırlar için Yönetmelik hükmünde yer alan “Komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenir, ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir, ...” ifadesinde de açıkça belirtildiği üzere ayrıca imha tutanağı düzenlenmesi gerekmektedir. Denetimlerde hurdaya ayrılmasına ve imha edilmesine karar verilen taşınırlar için ayrıca bir imha tutanağının düzenlenmediği tespit edilmiştir.

TESPİT 3- Yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı dışında ayrıca herhangi bir “teknik tutanak” düzenlenmemesi

Yönetmelik’in “Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış” başlıklı 27’inci maddesinde;

“ (1) Tüketim malzemelerinin özelliklerinde, ağırlıklarında veya miktarlarında meydana gelen değişimler nedeniyle oluşan fireler, sayımda noksan çıkan taşınırlar, çalınma, kaybolma gibi nedenlerle yok olan taşınırlar ya da yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırlar ile canlı taşının ölmesi halinde, Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı ve Taşınır İşlem Fişi düzenlenerek kayıtlardan çıkarılır.

(2) Eskimiş, solmuş, yırtılmış ve kullanılamayacak duruma gelmiş bayrakların Türk Bayrağı Tüzüğü’nün 38 inci maddesi uyarınca çıkarılan Eskimiş, Solmuş, Yırtılmış ve Kullanılamayacak Duruma Gelmiş Bayrakların Yok Edilmesi Usul ve Esaslarını Gösterir Yönetmelik hükümleri gereğince ilgili yerlere teslim edilmesinde de birinci fıkra hükmü uygulanır.

(3) Birinci ve ikinci fıkralarda belirtilen hallerde kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizlik olup olmadığı araştırılarak sonuçları ayrı bir tutanakta belirtilir ve 5 inci madde hükmüne göre işlem yapılır...” Denilmektedir. Buna göre yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenleyerek kayıtlardan çıkarılması istenmeden önce ilgili taşının yıpranma, kırılma veya bozulma nedeniyle ilgili ayrıca “teknik içerikli” bir tutanak düzenlenip varsa sorumluları

saptanıp yine Yönetmelik'in 5'inci maddesi hükmüne göre işlem tesis edilmesi gerekirken hurdaya ayrılan taşınırlar için düzenlenen tutanakların teknik ifade ve değerlendirmeler yerine sadece ilgili mevzuat hükümlerinin yazılı olduğu, dolayısıyla hurdaya ayrılan taşınırların neden hurdaya ayrıldığına ve sorumluluk gerektirip gerektirmediğine dair bilgiler ihtiva eden teknik bir araştırma ve incelemeye dayalı ayrı bir tutanağın düzenlenmediği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu konusu ile ilgili olarak tüm harcama birimlerinin görevli personellerine 13.02.2018 tarihinde uygulamalı olarak Hizmet İçi Eğitim programı düzenlendiği, hurda işlemleriyle ilgili olarak bir eylem planı dahilinde ayrı bir çalışma yapılacağı ifade edilmiştir

Sonuç olarak Kurum cevabından bulgu konusu ile ilgili gerekli bazı tedbirlerin alındığı anlaşılmaktadır.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış" başlıklı 27'nci maddesine göre yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırlar için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenerek kayıtlardan çıkarılması istenmeden önce ilgili taşınırın yıpranma, kırılma veya bozulma nedenine ilişkin (sorumluluk olup olmadığına dair araştırmayı içeren) "*ayrıca teknik bir tutanak*" düzenlenerek varsa sorumluları saptanıp yine Yönetmeliğin 5'inci maddesi hükmüne göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

Yönetmelik'in "Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış" başlıklı 28'inci maddesinde hurdaya ayrılan taşınırlardan imhasına karar verilenler ile ilgili olarak; "*(5) Birinci fıkraya göre harcama yetkilisince oluşturulacak komisyon tarafından ekonomik değerinin olmadığı veya teknik, sağlık, güvenlik ve benzeri nedenlerle imha edilmesinin şart olduğuna karar verilen taşınırlar, harcama yetkilisinin onayı ile imha edilir. İmha, komisyon veya komisyonun gözetiminde uzman kişiler tarafından yapılır. Bu işleme ilişkin ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir. İmha işleminde özel mevzuat hükümleri öncelikle dikkate alınır.*" Denilmektedir. Buna göre; hurdaya ayrılmasına ve imha edilmesine karar verilen taşınırlar için Yönetmelik hükmünde yer alan "*Komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenir, ayrıca bir imha tutanağı düzenlenir, ...*"ifadesinde de açıkça belirtildiği üzere ayrıca bir "*imha tutanağı*" düzenlenmesi gerekmektedir. Buna göre;

-Ekonomik ömrünü tamamlamış veya tamamlamamış olmakla birlikte yıpranma, kırılma veya bozulma gibi nedenlerle kullanılamaz hale gelen taşınırlar için Kayıttan Düşme

Teklif ve Onay Tutanağı düzenlenmeden önce ilgili taşınırın yıpranma, kırılma veya bozulma nedenine ilişkin (sorumluluk olup olmadığına dair araştırmayı içeren) ayrıca teknik bir tutanak düzenlenerek varsa sorumluların saptanıp yine Yönetmeliğin 5'inci maddesi hükmüne göre işlem tesis edilmesi ve eğer söz konusu taşınır imha edilecekse bunun için de ayrıca bir tutanak düzenlenmesi (Yönetmelik Md.27),

-Ekonomik ömrünü tamamlamış olan veya tamamlamadığı halde teknik ve fiziki nedenlerle kullanılmasında yarar görülmeyerek hizmet dışı bırakılması gerektiği ilgililer veya özel mevzuatı çerçevesinde oluşturulan komisyon tarafından bildirilen taşınırların, biri işin uzmanı olmak kaydıyla harcama yetkilisinin belirleyeceği en az üç kişiden oluşan komisyon tarafından değerlendirilmesi, ardından komisyonca hurdaya ayrılmasına karar verilenler için ise Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağının düzenlenmesi, Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağında hurdaya ayrılması kararı verilen taşınırın nasıl değerlendirileceği kısmında "imha edilme" seçeneği tercih edilenler için ayrıca bir de "imha tutanağı"nın düzenlenmesi (Yönetmelik Md.28),

Hususlarının mevzuatın bir gereği olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 9: Taşınır Kayıt Ve Yönetim Sisteminde (TKYS) Gerçekleştirilen Düzeltme Kaydı İşlemleri Sonucunda Taşınır Sicil Numaralarında Yer Alan Yıl Hanesinin Hatalı Olması

Üniversite özel bütçesinde taşınır kayıtları Kamu Bilişim Sistemi içerisinde bulunan Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi (TKYS) programı kullanılarak gerçekleştirilmekte olup taşınırların sayısı, niteliği ve ekonomik ömrü gibi pek çok kontroller de bu kayıtlar esas alınarak yapılmaktadır. Yapılan bu kontrollerde en önemli veriler taşınırın sicil numarası, markası, modeli ve birim fiyatı gibi o taşınırı tanımlayan verilerdir. Bu anlamda taşınırın birim fiyatı, markası ve modeli ile sicil numarası;

-Taşınır sayımlarında,

-Kaybolan, çalınan veya sorumlunun kusuru ile kullanılamaz hale gelen taşınırların bedellerinin ilgiliden tahsilinde,

-Hurdaya ayrılacak taşınırların ekonomik ömrünün saptanmasında,

kullanılan kayıtlardır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü Amortisman Ve Tükenme Paylarına İlişkin Genel Tebliği'nin (Sıra No: 47) 6'ncı maddesine göre amortisman ve tükenme payı süresi, duran varlıkların aktife girdiği yıldan başlar. Taşınırların aktife hangi yıl girdiği ise taşınırların kayıtlarında yer alan sicil numaralarındaki yıl hanesinde yazılıdır. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesinde;

“Dayanıklı taşınırların numaralanması

Madde 36 – (1) Giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verilir. Bu numara yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtilir. Fiziki veya kullanım özellikleri nedeniyle numaralandırılması mümkün olmayan taşınırlara bu işlem uygulanmaz.

(2) Sicil numarası üç grup rakamdan oluşur. Birinci grup rakam, taşınırın Dayanıklı Taşınırlar Defterinde ayrıntılı izlenmek üzere kaydedildiği taşınır kodundan; ikinci grup rakam, taşınırın giriş kaydedildiği yılın son iki rakamından; üçüncü grup rakam ise taşınıra verilen giriş sıra numarasından oluşur.” Denilmektedir. Buna göre taşınırların kayıtlarında yer alan yıl kodunun, sonrasında yapılan düzeltmelerden etkilenmemesi gerekmektedir. Zira yönetmelikte açıkça taşınırın “giriş kaydedildiği” yıldan bahsedilmekte olup “düzeltme kaydının yapıldığı yıl” ifadesi yer almamaktadır. Hatta 5 örnek numaralı taşınır işlem fişinin düzenlenmesine ilişkin açıklamalar kısmında 14 No.lu bentte *“Dayanıklı taşınırın çıkışı ile değer artışının kayda alınmasında, taşınıra giriş işlemi sırasında verilmiş olan sicil numarası, yazılır.”* İfadesi bulunmaktadır. Buna göre taşınır sicil numarasının tıpkı taşınırın değer artışında değişmemesi gibi, düzeltme kaydının doğrudan “taşınırın yılı” ile ilgili olmayan diğer düzeltme kayıtlarından da etkilenmemesi ve taşınırın ilk aktife girdiği yılı göstermesi gerekmektedir.

Üniversitenin 2017 yılı denetimi kapsamında incelediğimiz taşınır kayıtlarında pek çok taşınırın kayıtlarında (marka, model, vb kayıtlarda) eksiklikler bulunduğu ancak söz konusu eksikliklerin giderilmesi adına yapılacak düzeltme kayıtlarının sistemdeki bulgu konusu sorun nedeniyle gerçekleştirilemeyeceği görülmüştür. Sistemdeki bu soruna rağmen yapılacak düzeltme kaydında ise düzeltme sonrasında sicil numarasında yer alan “yıl kodu” değişmekte, böylece düzeltme kaydı yapılan taşınırlara ait yeni bir sicil numarası verildiğinden dolayı bu taşınırların giriş yıl kayıtları taşınırın “temin edildiği yıl” değil “düzeltme kaydının yapıldığı yıl” şeklinde görülmektedir. Bu nedenle taşınırın sicil

numarasında “yıla ilişkin” bilginin yer aldığı kısım fiili durumu yansıtmamaktadır. Bu şekilde sistemdeki düzeltme kayıtlarında yeni bir taşınır sicil numarası verilmesi işlemi Taşınır Mal Yönetmeliği’nin 36’ncı maddesinde yer alan sicil numarası gruplamasına ilişkin düzenlemeye de aykırılık teşkil etmekte olup yine bu sorunun taşınırların (sicil numarasından hareketle) ekonomik ömrünü tamamlayıp tamamlamadığına ve usule aykırı hurdaya ayırmalara ilişkin yapılacak kontrollerde risk oluşturduğu değerlendirilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda belirtilen durumun Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün Taşınır Kayıt ve Yönetim Sisteminden kaynaklandığı, bulgu ile ilişkilendirilerek gereğinin yapılması için Muhasebat Genel Müdürlüğüne 22.05.2018 tarih ve 3610 sayılı yazı gönderildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Bulguda özetle “Üniversitenin taşınır kayıtlarında pek çok taşınırın kayıtlarında (marka, model, vb kayıtlarda) eksiklikler bulunduğu ancak söz konusu eksikliklerin giderilmesi adına yapılacak düzeltme kayıtlarının sistemdeki bulgu konusu sorun nedeniyle gerçekleştirilemeyeceği” konusu ele alınmıştır. Bulguda belirtilen “Üniversitenin taşınır kayıtlarında pek çok taşınırın kayıtlarında (marka, model, vb kayıtlarda) eksikliklerin bulunması” hususu üniversite taşınır kayıt ve yönetiminde tespit edilen bir sorundur. Ancak gerek bulguda gerekse kurum cevabında vurgulandığı üzere söz konusu sorunun giderilmesine dair düzeltme işlemlerinde yaşanan sıkıntı üniversitenin müdahale sahası dışında olan Maliye Bakanlığını ilgilendiren sistemsal bir sorundur.

Sistemdeki düzeltme kayıtlarında eski sicil numarası yerine yeni bir taşınır sicil numarası verilmesi işleminin Taşınır Mal Yönetmeliği’nin 36’ncı maddesinde yer alan sicil numarası gruplamasına ilişkin düzenlemeye aykırılık teşkil etmekte olduğu ve bu sorunun taşınırların (sicil numarasından hareketle) ekonomik ömrünü tamamlayıp tamamlamadığına ve usule aykırı hurdaya ayırmalara ilişkin yapılacak kontrollerde risk oluşturduğu değerlendirilmiştir.

BULGU 10: Taşınırlar İçin Düzenlenen Malzeme Sicil Raporlarına Eksik ve Hatalı Kayıt Girilmesi Nedeniyle Taşınır Yönetim ve Kontrolünde Zafiyete Sebep Olunması

Üniversite diğer özel bütçeli kurumlar gibi taşınırlarının yönetiminde KBS-Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemini (TKYS) kullanmaktadır. TKYS programı içerisinde taşınır

raporları bölümünde yer alan ve üniversitede her birim için ayrıca elde edilebilen “malzeme sicil raporları”nda yapılan denetimlerde aşağıdaki eksik ve hatalı hususların görülmüştür.

TESPİT 1-Taşınırların çoğunun malzeme sicil raporların markasız yer alması

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Sorumluluk” başlıklı 5'inci maddesinde *“Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur.”* Denildikten sonra harcama yetkililerinin taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getireceği belirtilmiştir. Yönetmelik'te taşınırların muhafazası ve kontrolüne ilişkin madde 5'te, *“Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, zorundadırlar.”* Hükmü ile aynı maddenin (5) No.lu bendinde *“Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır.”* Hükmü yer almaktadır. Yönetmelik madde 6'nın (4) No.lu bendinde taşınır kayıt yetkililerinin görev ve sorumlulukları maddeler halinde sayılmış olup taşınır kayıt yetkililerinin taşınırların ambar veya sahada muhafazası ve kontrolüne ilişkin başlıca görev ve sorumlulukları sayılmıştır. İlgili bentte taşınır kayıt yetkililerinin taşınırları saymak suretiyle kontrolüne ilişkin olarak ; *“Ambar sayımını ve stok kontrolünü yapmak, harcama yetkilisince belirlenen asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırları harcama yetkilisine bildirmek, kullanımda bulunan dayanıklı taşınırları buldukları yerde kontrol etmek, sayımlarını yapmak ve yaptırmak”* ifadeleri yer almaktadır.

Yönetmelik'te taşınırların kontrol yöntemlerinden birisi ve en etkilisi olarak fiili taşınır sayımı öngörülmüş olup madde 32'de taşınır sayımlarının; “yıl sonu”, “yetkili görev devri” veya “harcama yetkilisinin gerekli göreceği zamanlarda” olmak üzere 3 şekilde gerçekleşeceği belirtilmiştir. Bunlardan ilk ikisinin zorunluluğundan bahsedilmekle birlikte sonuncusunu yani harcama yetkilisinin gerekli göreceği diğer ara zamanlarda da sayım

yapılmasını harcama yetkililerinin takdirine bırakmıştır. Taşınırların fiili sayımlarında ise kullanılabilen en önemli veri mevcut taşınırların tanımlanmasına yarayan cins, ırk, marka, model, kapasite vb. teknik özelliklerdir. Söz konusu özelliklerin sisteme girilerek taşınırların sayımlarında mevcut kayıtlı taşınırların tam olarak belirgin olması ve böylece taşınırların bu ayırt edici özelliklerine göre sayımın gerçeğe uygun yapılmasının sağlanması gerekmektedir. Bu özellikler aynı zamanda taşınırların kişi ve birimlere teslimlerinde düzenlenen Örnek 6 ve 6/A No.lu teslim belgeleri ile Örnek-8 No.lu Dayanıklı Taşınırlar Listesi için de önemlidir.

Üniversite malzeme sicil raporlarında yapılan denetimlerde fiili sayımlar esnasında sicil numarasından sonra en önemli kanıtlayıcı veri olan “taşınır markasının” tüm birimlere ait taşınır kayıtlarının tamamına yakınında bulunmadığı, sicil numarası da üzerlerinde bulunmayan taşınırlar için fiili sayım ve tespitlerin yapılamaz hale gelmesine sebep olduğu tespit edilmiştir.

TESPİT 2- Zimmetli (teslim belgesi düzenlenmiş) gözüken bazı taşınırların kime zimmetli olduğu bilgisinin sisteme girilmemiş olması

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Sayım ve sayım sonrası yapılacak işlemler” başlıklı 32'nci maddesi 5 No.lu bendinde “*Ambar sayım işlemleri tamamlandıktan sonra oda, büro, bölüm, geçit, salon, atölye, garaj ve servis gibi ortak kullanım alanlarında bulunan taşınırlar Dayanıklı Taşınırlar Listeleri esas alınarak sayılır ve sayım sonuçları Sayım Tutanağında gösterilir. Kullanım amacıyla kamu görevlilerine taşınır teslim belgesiyle verilmiş olan taşınırlar için, sayım yapılmaksızın Sayım Tutanağının “Kayıtlara Göre Kişilere Verilen Miktar” sütunundaki bilgiler dikkate alınır.*” Denilmektedir. Buna göre “teslim belgesi” düzenlenerek kişilerin kullanımındaki taşınırlar taşınırların rutin fiili sayımlarına konu edilmemektedir. Buradan hareketle sistemde kişilerin kullanımında gözüken taşınırların ve bu taşınırların üzerinde kayıtlı olduğu kişilerin bilgilerinin eksiksiz ve tam girilmesi gerekmektedir.

Üniversitenin farklı birimlerine ait “malzeme sicil raporları”nda yapılan denetimlerde malzeme sicil raporlarında “fiş son durum” sütununda “kişiye verilmiş (2014/2015/2016/Z/...)” şeklinde zimmet kaydı/teslim kaydı bulunduğu ancak, bu taşınırların aynı rapordaki “verildiği yer birim” kısmının boş bırakıldığı görülmüştür. İlgili taşınırların bir birime veya kişiye zimmetlenmiş (teslim belgesi düzenlenmiş) kaydı girilmesine rağmen taşınımın zimmetli olduğu birim veya kişi adının girilmemesi neticesinde;

-Sistemde yer alan bilgiler esas alınarak yapılacak taşınır yönetim ve kontrollerin güçleşeceği,

-Geçmişe dönük evrak kontrolü yapılmasını gerektireceği için evrakların bulunamaması halinde ise taşınır işlemlerinde sonuç alınamama durumlarına sebebiyet verileceği,

-Yönetmelik'in 32'inci maddesi çerçevesinde yapılacak taşınır sayımlarının eksik yapılmasına sebebiyet verileceği,

-Eksik fiili sayımlar nedeniyle de Yönetmelik kapsamında düzenlenecek tüm belge ve cetvellerde yer alan taşınırların "yer/birim/kişi üzerindeki kayıtlı sayılar" yönüyle gerçeği yansıtmayacağı,

Değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Taşınırların markasız olarak girilmesinin sebebi olarak kurumun 2013 senesinde KBS-Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi'ni kullanmaya başlaması olduğu, işlerin hızlı ilerlemesi ve iş yükünün artmış olmasının envanter kayıtlarında bulunan taşınırların markasız olarak tanımlanmasına sebebiyet verdiği, bulgu konusu edilen ikinci tespiti ile ilgili olarak da Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmiş gözükken bazı taşınırların kime zimmetli olduğu bilgisinin olmamasının TKYS'den kaynaklı olduğu, bir personel birden fazla harcama biriminde görev yapıyorsa ve görev yapmış olduğu birimlerde ayrı ayrı zimmet kaydı var ise birimlerden sadece bir tanesinde yer ve birim kısmının gözükmekte olduğu diğer birimlerde boş olarak gözüktüğü belirtilmiş ve ayrıca kurum tarafından bulgu maddeleri ile ilgili olarak tüm harcama birimlerinin görevli personellerine 13.02.2018 tarihinde uygulamalı olarak Hizmet İçi Eğitim programı düzenlendiği, ayrıca bulgu maddesi ile ilgili olarak tüm birimlere 14.05.2018 tarih ve 14854 sayılı yazı ile tespit edilen bulgularda yer alan işlemlere ait gerekli önlemlerin alınması, mevzuata aykırı durumların düzeltilmesi ve noksanlıkların giderilmesi hususunda süreli bilgilendirme yazısı yazıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Bulguda da belirtildiği üzere Üniversite malzeme sicil raporlarında (fiili sayımlar esnasında) sicil numarasından sonra en önemli kanıtlayıcı veri olan "taşınır markasının" birimlere ait taşınır kayıtlarının tamamına yakınında bulunmaması, sicil numarası da üzerlerinde bulunmayan taşınırlar için fiili sayım ve tespitlerin yapılamaz hale gelmesine sebep olabilecektir. Kurum cevabında bulguya konu tespit ile ilgili tüm birimlerin bilgilendirildiği ifade edilmiştir.

Kurum cevabında 2 No.lu tespit ile ilgili olarak sorunun TKYS'den kaynaklı olduğu, bir personel birden fazla harcama biriminde görev yapıyorsa ve görev yapmış olduğu birimlerde ayrı ayrı zimmet kaydı var ise birimlerden sadece bir tanesinde yer ve birim kısmının gözükmekte olduğu diğer birimlerde boş olarak gözüktüğü belirtilmiş olup söz konusu sorunun ivedilikle giderilerek sistemde verildiği kişi/birim gözükmemesine rağmen hatalı olarak zimmetli gözüken ve böylece fiili sayımların icra edildiği listelerde bulunmayan taşınırların tespit edilerek, sayımlar sonucunda düzenlenecek defter, belge ve cetvellerin doğruluğunun sağlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 11: Bilimsel Araştırma Proje Kaynaklarının Kişisel Kullanıma Dönük Ofis Demirbaşları Temininde Kullanılması

Üniversitenin Bilimsel Araştırma Proje uygulamaları, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, 58'inci maddesinin (b) fıkrası ile Ek 28'inci maddesine dayanılarak hazırlanan, 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik ve bu Yönetmelik'e istinaden hazırlanan, Kırıkkale Üniversitesi Senatosu' nun 19.12.2012 tarih ve 15/07 No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi ile 25.10.2017 tarih ve 13/2a No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi hükümleri çerçevesinde gerçekleşmektedir. Yönetmelik'in "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinde bilimsel araştırma projesi, "*Tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli, yükseköğretim kurumu içi ve/veya dışı, ulusal ve/veya uluslararası kurum ya da kuruluşların katılımlarıyla da yapılabilecek projeler ile bilim insanı yetiştirme ve araştırma altyapısı kurma ve geliştirme projelerini,*" ifade eder şeklinde tanımlanmaktadır. Yönetmelik'in "Bilimsel araştırma projelerinin seçiminde dikkate alınacak ilkeler" başlıklı 6'ncı maddesinde;

" (1) Bilimsel araştırma projeleri, yükseköğretim kurumunun uzman elemanı bulunan her dal ile ilgili, ulusal bilim ve teknoloji politikalarına, ülkenin kalkınma planı hedeflerine, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu kararlarına veya yükseköğretim kurumu yönetim kurulunun belirlediği bilim politikalarına uygun konulara öncelik verilerek değerlendirilir ve seçilir. Bilimsel araştırma projelerinin bilime, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal, sanatsal, kültürel gelişimine ve kalkınmasına katkı sağlaması esastır.

(2) Bilimsel araştırma projelerinin seçimi ve desteklenmesinde; temel bilimler içerikli, sonuçları uygulamaya dönük, kaynakları ve faaliyetleri bakımından çok katımlı, çok merkezli, kurumlar arası, uluslararası ve disiplinler arası nitelikteki projelere öncelik verilebilir. Lisansüstü tez araştırmaları da bilimsel araştırma projeleri kapsamında desteklenebilir...”

Denilmektedir. Buna göre projeler kapsamında ve proje kaynaklarından alım konusu yapılacak araç, gereç, cihaz vb. demirbaşların “bilimsel bir araştırmanın” altyapısının hazırlanması veya yürütülmesi ile ilgili olması gerekmektedir.

Üniversitenin 2017 yılı denetimlerinde 01.01.2016-15.08.2017 arasındaki yürürlükte olan ve yine bu tarih aralığında kapanan, (Bilim ve Sanayi Bakanlığınca desteklenen 4 adet proje, Tarım Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğünce desteklenen 1 adet proje, 444 adet Bilimsel Araştırma Projesi, TÜBİTAK tarafından desteklenen 22 adet proje olmak üzere) toplam 471 adet projeye ait veriler incelenmiştir. Projelere ait verilerin incelenmesi neticesinde;

-Üniversite özel bütçesinden karşılanması gereken pek çok ofis demirbaşının projeler kapsamında temin edildiği ve böylece proje bütçelerinin bilimsel altyapı ve destek demirbaşları yerine genel idare hizmetlerinde kullanılacak ofis demirbaşlarının alımında kullanıldığı,

-Proje kapsamında temin edilen ve aşağıdaki tabloda listelenen pek çok demirbaşın ise kişisel kullanıma müsait ofis demirbaşları olduğu,

tespit edilmiştir.

Tablo 2: Bilimsel Projeler Kapsamında Alınan Ofis Demirbaşları Listesi

CİHAZ TÜRÜ	PROJENİN KAYNAĞI			
	BAP Projeleri Kapsamında Alınanlar	TÜBİTAK Projeleri Kapsamında Alınanlar	SANTEZ Projeleri Kapsamında Alınanlar	Toplam
Akıllı Cep Telefonu	21	1	0	22
LCD Tv	3	0	0	3
Masa Üstü Bilgisayar/ İş İstasyonu	12	5	2	19
Diz Üstü Bil.	6	3	0	9
Tablet/ Notebook	18	9	4	31
Ekran/Monitör	7	3	0	10
Yazıcı	12	4	1	17
Kamera	1	1	0	2
Fotoğraf Makinası	1	0	0	1
			Toplam	114

Kamu idaresi cevabında; BAP, TÜBİTAK ve SANTEZ Projeleri kapsamında bulguda yer alan tabloda belirtilen cihazların; destek veren kurumların yetkili kurulları tarafından alınması uygun bulunduğu için alındığı, tabloda verilmiş olan cihazların ofis demirbaşı olarak tanımlanabilmekle beraber bunların bilimsel bir araştırmanın altyapısı olarak veya araştırmanın yürütülmesinde yardımcı cihaz olarak da kullanıldığı, bu tür cihazları BAP bütçesinden almamanın bu cihazları kullanarak gerçekleştirilecek projelerin kabul edilmemesi anlamına geleceği, bu durum bazı alanlardaki araştırmacıların bilimsel proje yapamadığı için akademik değerlendirmelerde dezavantajlı hale gelmesine yol açacağı, proje kapsamında talep edilen bir cihazın hangi sınıfta değerlendirildiğinden ziyade projenin Ar-Ge vasfı ve cihazın projedeki yerinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında genel olarak BAP kaynakları ile alınan bulgu konusu demirbaşların bilimsel bir araştırmanın altyapısı olarak veya araştırmanın yürütülmesinde yardımcı cihaz olarak da kullanıldığı, bu tür cihazların BAP bütçesinden alınmamasının bu cihazları kullanarak gerçekleştirilecek projelerin kabul edilmemesi anlamına geleceği ifade edilmiştir.

Bulgu konusu tabloda elde edilen veriler 01.01.2016-15.08.2017 arasındaki yürürlükte olan ve yine bu tarih aralığında kapanan, (Bilim ve Sanayi Bakanlığınca desteklenen 4 adet proje, Tarım Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğünce desteklenen 1 adet proje, 444

adet Bilimsel Araştırma Projesi, TÜBİTAK tarafından desteklenen 22 adet proje olmak üzere) toplam 471 adet projeye ait veriler incelenerek elde edilmiştir.

Kurumda yapılan denetimlerde söz konusu tabloda da görüldüğü üzere üniversite özel bütçesinden karşılanması gereken pek çok “*ofis demirbaşının*” proje kaynaklarından temin edildiği ve böylece proje bütçelerinin “*bilimsel altyapı ve proje teknik destek demirbaşları*” yerine “*genel idare hizmetlerinde kullanılacak ofis demirbaşlarının*” alımında kullanıldığı tespit edilmiştir. Kurum cevabında belirtilen “*bu tür cihazların BAP bütçesinden alınmamasının bu cihazları kullanarak gerçekleştirilecek projelerin kabul edilmemesi anlamına geleceği*” şeklinde ifadenin bu alımların gerekçesi olamayacağı düşünülmekte olup böyle bir demirbaş ihtiyacı olması durumunda kurumda daha önceden proje kaynaklarından veya özel bütçe kaynaklarından alınmış olup ambarlarda veya diğer kişiler üzerinde atıl bekleyen demirbaşların kullanılması bilimsel projelerin finansmanında daha fazla kaynak sağlayacaktır. Diğer taraftan bir bilimsel projenin kabul edilmesi için bütçesinde ne kadar demirbaşın alınacağından ziyade bu projelerin bilimsel çıktılarına odaklanılmasının daha doğru olacağı ve projelerin finansmanı için ayrılan kaynakların kişilerin veya birimlerin ihtiyacı olan ofis demirbaşlarının temininde kullanılmaması gerekmektedir.

Özetle üniversitede bilimsel alt yapının geliştirilmesi ve buna ilişkin projelerin desteklenmesi için ayrılan kaynakların bu şekilde genel idare hizmetlerinde kullanılacak ofis demirbaşları temininde kullanılması yerine Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik’in “Tanımlar ve kısaltmalar” başlıklı 3’üncü maddesinde öngörüldüğü üzere “*tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli*” alt yapı girişimleri ile bilimsel projelerin finansmanında kullanılmasının gerekli olduğu, ayrıca bu kapsamda alınan demirbaşların ise proje sonunda idareye teslim edilerek diğer proje yürütücülerin ihtiyacı olması halinde bunların kullanımına sunulmasının (gerek müşterek kaynak ihtiyacının karşılanması ve gerekse mükerrer alımların önüne geçilmesi sonucu) kaynakların etkin ve verimli kullanılması ilkesine daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 12: Bilimsel Araştırma Projeleri İçin Tahsis Edilen Kaynakların Üniversite Rektörlüğünce Mevzuatta Öngörülen Amacı Dışında Kullanımı

Üniversitenin Bilimsel Araştırma Proje uygulamaları, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, 58'inci maddesinin (b) fıkrası ile Ek 28'inci maddesine dayanılarak hazırlanan, 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik ve bu Yönetmelik'e istinaden hazırlanan, Kırıkkale Üniversitesi Senatosu' nun 19.12.2012 tarih ve 15/07 No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi ile 25.10.2017 tarih ve 13/2a No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi hükümleri çerçevesinde gerçekleşmektedir. Yönetmelik'in "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinde bilimsel araştırma projesi, "*Tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli, yükseköğretim kurumu içi ve/veya dışı, ulusal ve/veya uluslararası kurum ya da kuruluşların katılımlarıyla da yapılabilecek projeler ile bilim insanı yetiştirme ve araştırma altyapısı kurma ve geliştirme projelerini,*" ifade eder şeklinde tanımlanmaktadır. Yönetmelik'in "Bilimsel araştırma projelerinin seçiminde dikkate alınacak ilkeler" başlıklı 6'ncı maddesinde;

"(1) Bilimsel araştırma projeleri, yükseköğretim kurumunun uzman elemanı bulunan her dal ile ilgili, ulusal bilim ve teknoloji politikalarına, ülkenin kalkınma planı hedeflerine, Bilim ve Teknoloji Yüksek Kurulu kararlarına veya yükseköğretim kurumu yönetim kurulunun belirlediği bilim politikalarına uygun konulara öncelik verilerek değerlendirilir ve seçilir. Bilimsel araştırma projelerinin bilime, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal, sanatsal, kültürel gelişimine ve kalkınmasına katkı sağlaması esastır.

(2) Bilimsel araştırma projelerinin seçimi ve desteklenmesinde; temel bilimler içerikli, sonuçları uygulamaya dönük, kaynakları ve faaliyetleri bakımından çok katılımlı, çok merkezli, kurumlar arası, uluslararası ve disiplinler arası nitelikteki projelere öncelik verilebilir. Lisansüstü tez araştırmaları da bilimsel araştırma projeleri kapsamında desteklenebilir..."

Denilmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuattan da açıkça anlaşılacağı üzere bilimsel araştırma projelerinin seçiminde ve bu projelerin kaynaklarının kullanımında bilime, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal, sanatsal, kültürel gelişimine ve kalkınmasına katkı sağlamasının esas

alınması gerekmektedir.

Üniversitenin 2017 yılı denetiminde;

- 1) Aşağıdaki “Kırıkkale Üniversitesi Öğretim Elemanlarının Bilimsel Niteliklerinin Geliştirilmesi” projelerinin üniversite Rektörü tarafından yürütüldüğü,

Tablo 3: 2013/001 Ve 2016/001 Projeleri Bütçe Ve Harcama Tutarları Tablosu

Proje No	Bütçesi	Harcanan Tutar	Bütçeden Yapılan Harcamanın Oranı
2013/001	1.500.000,00	690.974,04	%47
2016/001	1.000.000,00	378.477,58	%38

- 2) Proje çıktısına dair üniversite görevlileri tarafından hazırlanan verilere göre;

*2013/001 No.lu proje kapsamında;

-254 adet yurtdışı bilimsel faaliyetlere katılım desteklendiği,

-79 adet dış mali kaynak teşvik başvurusu olduğu,

-34 adet tercüme/redaksiyon desteği verildiği,

-1 adet tez teşvik başvurusu olduğu,

-3 adet buluşu patentleştirmeye ilişkin giderlerin karşılanması için destek verildiği,

*2016/001 No.lu proje kapsamında;

-183 adet yurtdışı bilimsel faaliyetlere katılım desteklendiği,

-26 adet dış mali kaynak teşvik başvurusu olduğu,

-24 adet tercüme/redaksiyon destek verildiği,

-10 adet tez teşvik başvurusu olduğu,

-3 adet buluşu patentleştirmeye ilişkin giderlerin karşılanması için destek verildiği,

- 3) Söz konusu projeler kapsamında alınan demirbaşların aşağıdaki tablodaki gibi olduğu,

Tablo 4: 2013/001 Ve 2016/001 Projeleri Kapsamında Alınan Demirbaşlar Listesi

Proje No	Alınan Demirbaşlar	Demirbaş Sicil No
2013/001	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/13/111610
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/13/111651
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/13/111729
	Diğer Kitaplar (17 Adet)	255.7.2/14/49-65
	Laser Jet Yazıcı	255.2.2/14/20085
	Harici Harddisk 1 Tb	255.2.2/14/20086
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/14/20084
	Akıllı Cep Tel.Samsung Note 3	255.2.4/15/3550
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/15/3689
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/15/4624
	Hp Color Jet 1025 Yazıcı	255.2.2/15/5568
	Toshiba Notebook	255.2.1/15/5569
	Lg Led Tv	255.2.5/15/5570
	Hp Renkli Lazer Jet Yazıcı	255.2.2/15/17437
	Tablet Bilgisayar	255.2.1/15/17436
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/15/8892
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/15/10808
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4.16/14993
	Diz Üstü Bilgisayar	255.2.1.14/8264
	Notebook Bilgisayar	255.2.1/15/7778
	Tablet Bilgisayar	255.2.1/16/15018
	Projeksiyon Cihazı	255.2.5/16/16157
	Vorteks	253.3.6/14/8891
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/13/111611
	Lcd Televizyon	255.2.5/13/114104
	Klima 7000 Btu	255.2.99/14/86
	Çelik Kap	253.3.6/14/3935
	Elektrik Motorları	253.2.5/14/3936
	Bilgisayar Çantası	255.1.4/14/10933
	Akıllı Cep Telefonu Samsung Note3	255.2.4/14/10934
	Akıllı Cep Telefonu-Iphone 4s	255.2.4/14/10935
	Akıllı Cep Telefonu Samsung	255.2.4/14/10936
	Dizüstü Bilgisayar	255.2.1/15/794
	Lenova Ultrabook	255.2.1/15.3736
	Nikon D5100	255.2.5/15/3737
	Asus Notebook	255.2.1/15/4284
	Tablet Bilgisayar	255.2.1/15/4285
	Akıllı Cep Telefonu Samsung S4	255.2.4/15/4286
	Akıllı Cep Telefonu Samsung Galaxy Note 5	255.2.4./15/12685
	Xerox Yazıcı	255.2.2/16/11422
	Hassas Terazi	253.3.4/16/17494
	Dosya Dolabı Ahşap	255.3.1/13/11040
	Dosya Dolabı Ahşap	255.3.1/13/11411
	Dosya Dolabı Ahşap	255.3.1/13/11411
	Bilgisayar	255.2.1/13/11411
	Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/13/114120
	Bilgisayar Monitörü	255.2.1/14/17692
Bilgisayar	255.2.1/14/17693	
Akıllı Cep Telefonu	255.2.4/14/18907	
Büro Tipi Buzdolabı	253.3.2/15/5647	
Hassas Terazi	253.3.4/15/10964	
Ph Metre	253.3.4/15/10965	
Epson Renkli İnkjet Yazıcı	255.2.2/15/4797	
Iped Tablet Bilgisayar	255.2.1/15/5651	
Hp Laserpro.M127 Yazıcı	255.2.2/15/8895	
Akıllı Cep Telefonu Iphone S4	255.2.4/15/8981	
Lcd Bilg Monitörü (Asus Marka)	255.2.2/15/9142	
500 Gb. Harici Harddisk	255.2.2/15/9141	
Notebook Soğutucu	255.2.2/15/9317	
Harici Harddisk 120 Gb	255.2.2/15/9318	
Makine Tablası	253.3.1/16/61	
Çalkalayıcı	253.3.6/16/62	
Notebook Bilgisayar (Apple)	255.2.1/16/16872	
Lcd Televizyon	255.2.5/14/9277	
2016/001	Notebook Lenova	255.2.1/17/2098
	Masa Üstü Bilgisayar	255.2.1.17/71
	Ph Metre Dijital	253.3.6/16/18237
	Manyetik Karıştırıcı	253.3.6/16/18236
	Mutfak Tipi Buzdolabı	253.3.2/17/69
	Led Monitör	255.2.1/17/2078
	Hassas Terazi	253.3.4/16/17494
	Bilgisayar Monitörü	255.2.1/17/72

	Dosya Dolapları Ahşap Büro Tipi Buzdolabı	255.3.1/17/76-77 253.3.2/17/78
--	--	-----------------------------------

Tespit edilmiştir.

Ayrıntı bilgilerine yukarıda yer verilen her iki projenin içeriğinin bilimsel araştırma projeleri ile ilgili mer'î mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi neticesinde;

-Her ikisinin de “bilimsel bir proje” olmaktan ziyade, üniversite öğretim elemanlarının bilimsel çalışmalarına destek içeren, ancak mevzuatta öngörülmemen bir çeşit “çerçeve proje” mahiyetinde olduğu,

- Bilimsel araştırma projeleri ile ilgili mevzuatımızda öngörülmemen böyle bir projenin kabul edilmesinin, dolayısıyla bu proje için kaynak tahsisinin ve kullanımının mevzuat yönüyle uygun olamayacağı,

-Bahse konu kaynaklar ile amaçlanan eğer “üniversite öğretim elemanlarını bilimsel çalışmalara teşvik” ise bu konuda 14.12.2015 tarih ve 2015/8305 No.lu Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği'nin bulunduğu ve bu Yönetmelik'te akademik teşvik için ayrı bir ödenek öngörülmüş olup bu ödeneğin kullanımının Yönetmelikte'ki usul ve esaslara uygun olması gerektiği,

-Bilimsel araştırma projeleri ve akademik teşvik ile ilgili mevzuat birlikte incelendiğinde üniversite öğretim elemanlarının bilimsel çalışmalarına destek veya teşvikinde kullanılmak üzere üniversite Rektörünün tek başına görevli ve yetkili olduğu ve doğrudan Rektörün kullanımına tahsisli böyle bir ödenek veya kamu kaynağı bulunmadığı,

-Söz konusu projeler kapsamında alınan ve tabloda listelenen demirbaşların niteliği incelendiğinde ise alınan demirbaşların bilime, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal, sanatsal, kültürel gelişimine ve kalkınmasına katkı sağlamaktan çok kişisel kullanıma dönük demirbaşlar olduğu,

-Tabloda yer alan demirbaşların, projenin konusu olan “Üniversite Öğretim Elemanlarının Bilimsel Niteliklerinin Geliştirilmesi” ile ilgisinin de olmadığı,

Görülmektedir.

Üniversitenin 2017 yılı denetiminde ayrıca;

-2013 yılında başlayan 2013/1 No.lu projenin sona ermiş olduğu,

-Ancak bu proje kapsamında temin edilen ve ayrıntılı dökümü tabloda yer alan şahsi kullanıma dönük demirbaşların tamamına yakınının mevzuata (Üniversite BAP Yönergesi'ndeki açık hükümlere rağmen) aykırı olarak ambara iade edilmediği,

-Söz konusu demirbaşların kurum taşınır sistemine kayıtlı olmasına rağmen ilgili kişilerin kişisel kullanımında kaldığı,

Tespiti yapılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*" Denilmektedir. Buna göre bilimsel araştırma projeleri ile ilgili kurumlara tahsis edilen kamu kaynaklarının kullanımında görevli ve yetkili olanların, proje kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; İlgili Yönetmelik'te bilimsel araştırma projesinin "*Tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli, yükseköğretim kurumu içi ve/veya dışı, ulusal ve/veya uluslararası kurum ya da kuruluşların katılımlarıyla da yapılabilecek projeler ile bilim insanı yetiştirme ve araştırma altyapısı kurma ve geliştirme projelerini,*" ifade eder şeklinde tanımlandığı, bu çerçevede öğretim elemanlarının üniversite dışı kurumlara proje vermesinin desteklenerek, BAP biriminin kaynaklarından daha fazla kaynağın Ar-Ge çalışmalarına yönlendirilmesinin teşvik edildiği,

Akademisyenlerin uluslararası toplantılara katılmaları desteklenerek hem bu kişilerin dünya çapında diğer bilim insanlarıyla etkileşimi, hem de yaptıkları çalışmaları uluslararası platforma taşımalarının sağlandığı,

Tercüme/redaksiyon desteği ile yabancı dili yetersiz öğretim elemanlarının makalelerinin yazım kalitesi düzeltilerek uluslararası kaliteli dergilerde yayınlanmasının

sağlandığı, böylece ülkemizin uluslararası bilim camiasındaki tanınırlığı ve seviyesinin artırıldığı,

Ülke çapında genel bir akademik problem olan yayına dönüştürülmeyen tezler sorunu ile bu proje kapsamında mücadele edildiği, öğretim elemanlarının yürüttükleri veya danışmanı oldukları tezleri yayın haline getirmesinin teşvik edilerek daha fazla tezin bilim literatürüne katılmasının sağlandığı,

Ar-Ge çalışmalarının patente dönüşmesinin de desteklendiği, öğretim elemanlarının genelde patent sürecini bilmedikleri, zor gördükleri için çalışmalarını patentleştirmeye uzak durdukları, verilen destekle hem idari işlemlerin hem de mali külfetin bilim adamının üzerinden alınarak sürecin hızlandırıldığı ve ülkemize yeni patentler kazandırılmakta olduğu,

Bulguda sayılan 2013/001 ve 2016/001 No.lu projelerin kapsamında verilen desteklerin bilimsel araştırma projesi tanımı çerçevesinde incelendiğinde; öğretim elemanlarının bilimsel çalışma yapmaları teşvik edilerek, bu çalışma sonuçlarının uluslararası ortamda bildiri ve makale şeklinde sunulması sağlanarak, çalışmaların patente dönüşmesi kolaylaştırılarak projenin, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli çalışmaların artırılmasını, kalitesinin yükselmesini, uluslararası tanınırlığı artırmakta olduğu, öte yandan bilim insanı yetiştirmeye ve var olan potansiyellerini artırmaya da hizmet ettiği,

Proje kapsamında öğretim üyelerine araştırmalarında kullanabilecekleri bütçelerin tahsis edildiği, tahsis edilen bu bütçelerle, araştırmalarda kullanılacak sarf malzemelerin ve yurtiçi/yurtdışı yolluk giderlerinin ödeneceği, bundan sonra kişisel kullanıma dönük demirbaşların alınmayacağı,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu konusu edilen proje türleri ve bu projelere ait kaynakların genel olarak akademisyenlerin uluslararası toplantılara katılmaları desteklenmesi, proje kapsamında öğretim üyelerine araştırmalarında kullanabilecekleri bütçelerin tahsis edilmesi, tahsis edilen bu bütçelerle, araştırmalarda kullanılacak sarf malzemelerin ve yurtiçi/yurtdışı yolluk giderlerinin ödenmesi gibi cevap metninde sayılan ve daha çok bilimsel çalışmaların teşviki mahiyetindeki giderlerin finansmanında kullanıldığı ifade edilmektedir.

Ayrıntı bilgilerine bulguda yer verilen her iki projenin içeriğinin kurum tarafından

verilen cevap ve bilimsel araştırma projeleri ile ilgili mer'î mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi neticesinde;

-Her ikisinin de “bilimsel somut bir proje” olmaktan ziyade, üniversite öğretim elemanlarının akademik ve bilimsel çalışmalarına “teşvik” içeren, ancak mevzuatta öngörülme­yen bir çeşit “çerçeve proje” mahiyetinde olduğu,

- Bilimsel araştırma projeleri ile ilgili mevzuatımızda öngörülme­yen böyle bir projenin kabul edilmesinin, dolayısıyla bu proje için kaynak tahsisinin ve kullanımının mevzuat yönüyle uygun olamayacağı,

-Bahse konu kaynaklar ile amaçlanan eğer “üniversite öğretim elemanlarını bilimsel çalışmalara teşvik” ise bu konuda 14.12.2015 tarih ve 2015/8305 No.lu Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen Akademik Teşvik Ödeneği Yönetmeliği'nin bulunduğu ve bu Yönetmelik'te akademik teşvik için ayrı bir ödenek öngörülmüş olup bu ödeneğin kullanımının Yönetmelik'teki usul ve esaslara uygun olması gerektiği,

-Bilimsel araştırma projeleri ve akademik teşvik ile ilgili mevzuat birlikte incelendiğinde üniversite öğretim elemanlarının bilimsel çalışmalarına destek veya teşvikinde kullanılmak üzere üniversite Rektörünün tek başına görevli veya yetkili olduğu ve doğrudan Rektörün kullanımına tahsisli, mevzuat dayanağı olan böyle bir ödenek veya kamu kaynağı bulunmadığı,

-Söz konusu projeler kapsamında alınan ve tabloda listelenen demirbaşların niteliği incelendiğinde ise alınan demirbaşların bilime, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal, sanatsal, kültürel gelişimine ve kalkınmasına katkı sağlamaktan çok “kişisel kullanıma” dönük demirbaşlar olduğu,

-Tabloda yer alan demirbaşların, projenin konusu olan “Üniversite Öğretim Elemanlarının Bilimsel Niteliklerinin Geliştirilmesi” ile ilgisinin de olmadığı,

Görülmektedir. Diğer taraftan bulguda da belirtildiği üzere yapılan denetimlerde 2013 yılında başlayan 2013/1 No.lu projenin sona ermiş olduğu, ancak bu proje kapsamında temin edilen ve ayrıntılı dökümü bulgudaki tabloda yer alan şahsi kullanıma dönük demirbaşların tamamına yakınının mevzuata (Üniversite BAP Yönergesi'ndeki açık hükümlere rağmen) aykırı olarak ambara iade edilmediği, söz konusu demirbaşların kurum taşınır sistemine kayıtlı olmasına rağmen ilgili kişilerin kişisel kullanımında kaldığı tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*" Denilmektedir. Buna göre bilimsel araştırma projeleri ile ilgili kurumlara tahsis edilen kamu kaynaklarının kullanımında görevli ve yetkili olanların, proje kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olacağından öncelikle bulgu konusu projelerin herhangi bir mevzuat dayanağı olmaması nedeniyle iptal edilmesinin ve bu projeler kapsamında temin edilerek kişilere dağıtılan şahsi kullanıma dönük demirbaşların ambarlara iadesinin sağlanmasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 13: Bilimsel Araştırma Projelerinde Ara Rapor Ve Sonuç Raporu Verilmemesine Rağmen Mali Yaptırım İçin Gerekli Araştırmaların Yapılmaması

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, 58'inci maddesinin (b) fıkrası ile Ek 28'inci maddesine dayanılarak hazırlanan, 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik'in (BAP Yönetmeliği) "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3'üncü maddesinde bilimsel araştırma projesi, "*Tamamlandığında sonuçları ile alanında bilime katkı yapması, ülkenin teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli, yükseköğretim kurumu içi ve/veya dışı, ulusal ve/veya uluslararası kurum ya da kuruluşların katılımlarıyla da yapılabilecek projeler ile bilim insanı yetiştirme ve araştırma altyapısı kurma ve geliştirme projelerini,*"; Komisyon ise "*Bilimsel araştırma projelerinin kabulü, değerlendirilmesi, desteklenmesi, izlenmesi ve üst yöneticinin bilimsel araştırmalarla ilgili olarak vereceği diğer görevleri yürütmek amacıyla oluşturulan komisyonu,*" ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelik'in "Proje raporları" başlıklı 8'inci maddesinde rapor süreleri ile komisyonun bu anlamdaki yetkileri ile ilgili olarak;

"(1) Kabul edilen bir projenin yürütücüsü Komisyona altı ayda bir geçmiş dönemdeki çalışmalarla ilgili bilgilerin yer aldığı ara rapor sunar. Komisyon projenin türüne ve özelliğine göre ara rapor sunma sürelerini ve koşullarını değiştirebilir. Ara raporlar

Komisyon tarafından incelenir. Komisyon gerekli gördüğü durumlarda konunun uzmanlarının görüşlerine de başvurarak değerlendirme sürecini tamamlayabilir. Projelerin sonraki dilimleri ile ilgili maddi desteğin devamı Komisyonun olumlu görüşüne tabidir.

(2) Proje yürütücüsü, protokolde belirtilen bitiş tarihini izleyen en geç üç ay içerisinde, araştırma sonuçlarını içeren proje sonuç raporunu Komisyon tarafından belirlenen formata uygun olarak sunar. Lisansüstü tez projeleri için, ilgili birimlerce onaylanmış tezler de sonuç raporu olarak kabul edilebilir. Sonuç raporu Komisyon tarafından değerlendirilerek projenin başarılı sayılıp sayılmayacağına karar verilir. Komisyon gerekli gördüğü durumlarda konunun uzmanlarının görüşlerine de başvurarak değerlendirme sürecini tamamlayabilir.”

Hükümlerine yer verilmiştir.

Kırıkkale Üniversitesi Senatosu' nun 25.10.2017 tarih ve 13/2a No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi'nin yaptırımlar ile ilgili 13'üncü maddesinde ise genel olarak projenin durdurulması, yürürlükten kaldırılması ve iptaline ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu maddede;

*“Projenin Durdurulması, Yürürlükten Kaldırılması ve İptali
Madde 13- ...*

(3) Proje yürütülmekte iken bilimsel etiğe aykırılık saptanması, ara raporun yeterli bulunmaması, ara raporun üst üste iki kez verilmemesi, proje yürütücüsünün bu görevi bırakması veya Üniversitemizden ayrılması, proje bütçesinin kötü kullanılması, proje sonuç raporunun belirlenen süre içinde verilmemesi vb. durumlarda Komisyon projeyi durdurabilir, yürütücüsünü değiştirebilir, düzeltilmesini isteyebilir veya iptal edebilir.

(4) (Değişik: Senato Kararı:31/01/2018-01/3) İptal edilen ya da yürürlükten kaldırılan proje kapsamında alınan her türlü demirbaşlar, araç, gereç ve kullanılmayan sarf malzemeleri yürütücünün kadrosunun bulunduğu akademik birime veya daha verimli kullanılacağı düşünülen başka bir birime tutanakla teslim edilerek birim yetkilisi tarafından benzer araştırmaları yapan araştırmacıların kullanımına sunulur. Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu yapılan ödemeleri proje yürütücüsü ve ortak araştırmacılardan geri alabilme yetkisine sahiptir. Yapılan ödemelerden harcanan tutarlar genel hükümler çerçevesinde tahsil edilir.

(5) Proje yürütülmekte iken bilimsel etiğe aykırılık saptanması, ara raporun yeterli bulunmaması, proje bütçesinin kötü kullanılması, proje sonuç raporunun belirlenen süre içinde verilmemesi vb. durumlar sebebiyle Komisyon tarafından projesi iptal edilenler; 4 yıl

süreyle proje desteğinden yararlanamaz. Ayrıca, aynı nedenlerle iki kez projesi iptal edilen kişilere bir daha destek verilmez. Aynı yaptırımlar proje bitiminden sonra proje verilerinin etik kurallara aykırı kullanılması halinde de geçerlidir.” Hükümlerine yer verilmektedir. Buna göre yürütülen projelerde ara rapor verilmemesi veya sonuç raporu verilmemesi durumlarında Yönerge çerçevesinde uygulanacak “proje desteklerinin durdurulması, yürürlükten kaldırılması ve iptaline” ilişkin idari yaptırımların uygulanması halinde veya diğer gerekli durumların ortaya çıkması halinde Yönergenin 13/4 No.lu bendinde ayrıca komisyona “mali yaptırım” yetkisi de verilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”* Denilmektedir. Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmeliği’nin “Harcama belgeleri ve muhafazası” başlıklı 16’ncı maddesinde; *“Bilimsel araştırma projeleri kapsamında yapılan harcamaların belgelendirilmesinde 31/12/2005 tarihli ve 26040 üçüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümleri uygulanır. Bilimsel araştırma projeleri ile ilgili her türlü işlem ve harcamalara ilişkin belgeler, yükseköğretim kurumunda genel hükümlere göre muhafaza edilir ve denetime hazır halde bulundurulur.”* Denilmektedir. Buna göre bilimsel araştırma projelerinde kamu kaynağının kötüye kullanılmasını ve böylece kamu zararlarının oluşmasını önlemek için;

-Proje kaynağının usulsüz ve/veya kötüye kullanımının tespiti halinde gerekli “idari yaptırımların” zamanında uygulanması,

-Uygulanan idari yaptırımların ardından projelerin uygulanması safhasında kullanılan kamu kaynaklarının hukuka uygun ve etkin kullanılıp kullanılmadığına ilişkin bir araştırma ve incelemenin ayrıca yapılması,

-Projelerin kaynak aktarım ve ödemeleri esnasında Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre düzenlenecek belge ve evrakların tamlığının sağlanması,

-Özel hesaptan yapılacak mal ve hizmet alımına yönelik harcamalarda uygulanacak 01.12.2003 tarihli ve 2003/6554 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan “Yükseköğretim Kurumları Tarafından 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 3’üncü

Maddesinin (f) Bendi Kapsamında Yapılacak İhalelere İlişkin Karar” hükümlerinde esasa ve usule ilişkin hususların yerine getirilmesi,

Gerekmektedir. Esasa ve usule aykırı aksi durumlarda ortaya çıkacak bir kamu zararından, proje kaynaklarında kötüye kullanım ve/veya usulsüz kullanımlar ile ilgili gerekli önlemlerin zamanında alınmamasında kasıt, kusur ve ihmalleri olanlar ile; bu proje kaynaklarının kullanılması ile ilgili harcama belgeleri ve eki belgelerde gerekli kontrollerin yapılmamasında kasıt, kusur ve ihmalleri olanların (illiyet bağının esas alındığı kusur sorumluluğu çerçevesinde) 5018 sayılı Kanun’un 71’inci maddesi çerçevesinde sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

Üniversitenin 2017 yılı denetimlerinde 444 adet Bilimsel Araştırma Projesine ait verilerin incelenmesi neticesinde;

TESPİT 1- Aşağıdaki tabloda listeli 26 adet projede en az 1 ara raporun eksik olduğu ve tabloda da görüleceği üzere ara raporu verilmeyen projelerin bazılarında bütçenin %90 ve üzerinin kullanıldığı,

Tablo 5: En Az Bir Ara Raporun Eksik Olduğu BAP’ların Listesi

Proje No	Bütçesi	Harcanan Tutar	Bütçeden Yapılan Harcamanın Oranı	01.01.2016 İle 06.11.2017 Tarihleri Arasında Verilmesi Gerekirken Verilmeyen Ara Raporların Sayısı	Ara Raporlardan Tamamı Verilip Verilmediği	01.01.2016 İle 06.11.2017 Tarihleri Arasında Verilmesi Gerekirken Verilmeyen Ara Raporların Tarihleri
2014/099	2.000,00	0,00	0	3	Verilmedi	15.6.2016-/-15.12.2016-/-15.06.2017
2014/100	15.582,00	10.620,00	0,68	1	Verilmedi	15.06.2016
2014/107	17.730,75	13.979,86	0,78	3	Verilmedi	15.06.2017
2015/006	4.065,00	3.514,05	0,86	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/009	32.508,00	30.536,00	0,93	2	Verilmedi	15.06.2016-/-15.12.2016
2015/011	3.239,04	2.218,75	0,68	2	Verilmedi	15.06.2016-/-15-12.2016
2015/021	20.000,00	19.399,20	0,96	3	Verilmedi	15.06.2017
2015/038	14.980,69	8.391,63	0,56	3	Verilmedi	15.06.2017
2015/048	9.376,30	5.350,85	0,57	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/055	17.700,00	12.390,00	0,70	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/060	30.000,00	30.000,00	100	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/062	28.532,40	27.617,76	0,96	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/069	29.995,54	28.860,40	0,96	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/077	22.918,74	7.282,51	0,31	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/081	38.350,00	38.226,10	0,99	1	Verilmedi	15.06.2016
2015/087	18.169,21	17.622,69	0,96	2	Verilmedi	15.12.2016
2015/117	29.895,89	0,00	0	1	Verilmedi	15.06.2016

2015/128	29.999,06	23.644,46	0,78	2	Verilmedi	15.12.2016
2016/042	22.615,84	9.156,80	0,40	2	Verilmedi	15.12.2016
2016/059	7.817,00	4.017,60	0,51	2	Verilmedi	15.12.2016
2016/077	13.150,00	12.972,60	0,98	2	Verilmedi	15.12.2016
2016/081	24.987,40	10.360,76	0,41	2	Verilmedi	15.12.2016
2016/086	14.602,50	7.080,00	0,48	2	Verilmedi	15.06.2017
2016/114	11.876,00	5.778,46	0,48	2	Verilmedi	15.06.2017
2016/118	7.906,00	7.552,00	0,95	2	Verilmedi	15-12-2016/-15.06.2017
2016/143	15.000,00	0,00	0	1	Verilmedi	15.12.2016

TESPİT 2-Aşağıdaki tabloda listeli 56 adet projede sonuç raporunun süresinde verilmediği, sonuç raporu vermeyen 56 adet projeden 32 adedi ile ilgili “projenin iptali/dondurulması vb” idari yaptırımların uygulandığı ve sonuç raporu vermeyenlerin yürüttükleri projeler ile ilgili bütçe imkanlarının büyük çoğunluğunun kullanıldığı,

Tablo 6: Sonuç Raporu Süresinde Verilmeyen BAP’ların Listesi

Proje No	Proje Başlama Tarihi	Projenin Bitmesi Gereken Tarih	Projenin Fiili Bitiş Tarihi (Sonuç Raporunu Vermesi Gereken Son Tarih)	Proje Mevcut Durum Oranı	Sonuç Raporu Verilip Verilmediği
2013/082	30.05.2013	30.05.2016	30.08.2016	95%	Hayır
2014/014	07.07.2014	07.01.2016	07.04.2016	İptal Edildi	Hayır
2014/022	20.05.2014	20.05.2016	20.08.2016	İptal Edildi	Hayır
2014/036	16.05.2014	16.05.2016	16.08.2016	İptal Edildi.	Hayır
2014/040	13.05.2014	13.05.2017	13.08.2017	90%	Hayır
2014/041	13.05.2014	13.05.2017	13.08.2017	50%	Hayır
2014/042	13.05.2014	13.11.2016	13.02.2017	İptal Edildi	Hayır
2014/043	13.05.2014	13.05.2017	13.08.2017	50%	Hayır
2014/078	25.09.2014	25.09.2017	25.12.2017	90%	Hayır
2014/093	12.05.2014	12.11.2016	12.02.2017	95%	Hayır
2014/099	02.07.2015	02.07.2017	02.10.2017	İptal Edildi.	Hayır
2014/103	15.05.2014	15.05.2017	15.05.2017	İptal Edildi	Hayır
2014/104	26.06.2014	26.06.2017	26.09.2017	90%	Hayır
2014/105	12.05.2014	12.05.2016	12.08.2016	90%	Hayır
2014/108	15.07.2014	15.07.2016	15.10.2016	Yürürlükten Kaldırıldı/İptal Edildi.	Hayır
2014/111	13.05.2014	13.05.2017	13.08.2017	80%	Hayır
2014/119	12.05.2014	12.05.2017	12.08.2017	70%	Hayır
2014/121	13.05.2014	13.05.2016	13.08.2016	85%	Hayır
2014/134	12.05.2014	12.05.2016	12.08.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/005	11.05.2015	11.05.2017	11.08.2017	Proje Donduruldu. 40%	Hayır
2015/008	08.07.2015	08.07.2017	08.10.2017	İptal Edildi	Hayır
2015/009	08.05.2015	08.05.2017	08.08.2017	50%	Hayır

2015/022	08.05.2015	08.05.2017	08.08.2017	90%	Hayır
2015/023	07.05.2015	07.05.2016	07.08.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/026	07.05.2015	07.05.2016	07.08.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/037	11.05.2015	11.05.2016	11.08.2016	70%	Hayır
2015/047	07.05.2015	07.05.2016	07.08.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/057	05.06.2015	05.06.2016	05.09.2016	90%	Hayır
2015/063	05.06.2015	05.06.2016	05.09.2016	90%	Hayır
2015/064	27.05.2015	27.05.2016	27.08.2017	İptal Edildi	Hayır
2015/065	1.06.2015	01.06.2016	01.09.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/071	12.05.2015	12.05.2016	12.08.2016	Geri Çekti/Yürürlükten Kaldırıldı	Hayır
2015/077	08.05.2015	08.05.2017	08.08.2017	Yürürlükten Kaldırıldı/İptal Edildi.	Hayır
2015/092	01.07.2015	01.07.2017	01.10.2017	80%	Hayır
2015/099	13.05.2015	13.05.2016	13.08.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/108	09.07.2015	09.07.2017	09.10.2017	90%	Hayır
2015/111	17.06.2015	17.08.2016	17.11.2016	90%	Hayır
2015/117	13.05.2015	13.05.2017	13.08.2017	İptal Edildi	Hayır
2015/118	16.06.2015	16.06.2017	16.09.2017	90%	Hayır
2015/120	08.06.2015	08.06.2017	08.09.2017	İptal Edildi	Hayır
2015/123	08.06.2015	08.06.2016	08.09.2016	İptal Edildi	Hayır
2015/130	05.06.2015	05.06.2017	05.09.2017	İptal Edildi	Hayır
2015/132	13.07.2015	13.07.2017	13.10.2017	50%	Hayır
2016/013	13.05.2016	13.05.2017	13.08.2017	Yürürlükten Kaldırıldı/İptal Edildi.	Hayır
2016/015	06.04.2016	06.04.2017	06.07.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/017	13.04.2016	13.07.2017	16.10.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/046	13.04.2016	13.04.2017	13.07.2017	Yürürlükten Kaldırıldı/İptal Edildi.	Hayır
2016/048	06.04.2016	06.04.2017	06.07.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/054	13.04.2016	13.04.2017	13.07.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/055	13.04.2016	13.04.2017	13.07.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/066	27.05.2016	27.05.2017	27.08.2017	Yürürlükten Kaldırıldı/İptal Edildi.	Hayır
2016/081	03.05.2016	03.05.2017	03.08.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/084	10.05.2016	10.05.2017	10.08.2017	100%	Hayır
2016/089	16.06.2016	16.06.2017	16.09.2017	İptal Edildi	Hayır
2016/115	16.06.2016	16.09.2017	16.12.2017	100%	Hayır
2016/138	16.06.2016	16.06.2017	16.09.2017	100%	Hayır

TESPİT 3- Projede kendilerine tahsis edilen bütçe imkanlarından yararlanmalarına rağmen mevzuatın zorunlu kıldığı raporlama usullerine aykırı iş ve işlem tesis eden proje yürütücüleri için, Üniversite BAP Yönergesi madde 13/4 ile 5018 sayılı Kanun 8 ve 71'inci maddesi ile 27.09.2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri kapsamında bir soruşturma yapılmadığı, böylece bu projelerin yürütücüleri ile diğer sorumlular hakkında mali anlamda herhangi bir yaptırım uygulanmadığı,

Tespit edilmiştir.

Söz konusu husus diğer üniversite denetimlerinde de tespit edilmiş olup, Eylül 2017 tarihinde Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayımlanan 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nun "4.1. Bilimsel Araştırma Projelerine İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar" kısmında "*Bilimsel araştırma projelerine ilişkin projenin başlama tarihinden itibaren her altı ayın son haftası içinde ara rapor vermeleri ve proje neticesinde kesin rapor sunulması gerekmekte iken projelere ait ara ve sonuç raporlarının teslim edilmediği veya geç teslim edildiği,*" şeklinde yer verilmiştir. Bilimsel araştırma projelerinin denetim ve kontrollerinin yapılan mevzuat düzenlemeleri ışığında gerçekleştirilmesi, uygulama safhasında etkinliğinin artırılması ve gerekmesi halinde ilgili idari ve mali yaptırımların uygulanarak kamu kaynağının verimli ve etkin kullanımının sağlanmasının zorunlu olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda yer alan 1 No.lu tespit ile ilgili olarak; BAP işlemlerinde kullanılan otomasyon programının, rapor gecikmelerinde proje personellerini e-posta ve sms ile 3 gün aralıklarla uyardığı, ara rapor gönderilmediği takdirde; proje yürütücülerinin satın alma, ek ödenek ve ek malzeme talebinde ve yeni proje başvurusunda bulunmadığı, 2017 yılı Aralık döneminde ara rapor vermesi gerekirken vermeyen proje yürütücüsü bulunmadığı, BAP Komisyonunun; 28.03.2018 tarih ve 3 sayılı toplantısında, "*Komisyonca kabul edilen geçerli mazereti olmadığı halde, proje yürütücüsü ara raporunu bir sonraki ara rapora kadar, son ara raporu ise proje bitiş tarihine kadar online olarak vermediği takdirde, ilk komisyon toplantısında görüşülüp, projenin iptal edilmesine, proje kapsamında yapılan harcamaların yürütücüden tahsil edilmesine*" karar verildiği,

Bulguda yer alan 2 ve 3 No.lu tespit ile ilgili olarak; BAP Komisyonunun; 28.03.2018 tarih ve 3 sayılı toplantısında, "*Komisyonca kabul edilen geçerli bir mazereti olmadığı halde protokolde belirtilen bitiş tarihini izleyen 3 ay içinde sonuç raporunu vermeyenlerin durumunun, ilk komisyon toplantısında görüşülüp, projenin iptal edilmesine, proje kapsamında yapılan harcamaların yürütücüden genel hükümler çerçevesinde tahsil edilmesine*" karar verildiği,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak Eylül 2017 tarihinde Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yayımlanan 2016 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nun "4.1. Bilimsel Araştırma Projelerine

İlişkin Destekler Kapsamında Tespit Edilen Hususlar” kısmında da yer alan bulgu konusu hususlar ile ilgili olarak kurum tarafından gönderilen cevapta BAP Komisyonunun 28.03.2018 tarih ve 3 sayılı toplantısında idari ve mali yaptırım içeren kararlar alındığı anlaşılmış olup bundan sonraki süreçte projede kendilerine tahsis edilen bütçe imkanlarından yararlanmalarına rağmen mevzuatın zorunlu kıldığı raporlama usullerine aykırı iş ve işlem tesis eden proje yürütücüleri için öncelikle BAP Yönergesinde ve Komisyon kararında öngörülen idari yaptırımların uygulanmasının ve ardından 5018 Sayılı Kanun’un 8 ve 71’inci maddesi ile Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde gerekli soruşturmanın yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 14: Bilimsel Araştırma Projelerinin Süresinde Sonuçlandırılmamasına Rağmen Gerekli Uyarı ve Yaptırımların Uygulanmaması

Üniversitenin Bilimsel Araştırma Proje uygulamaları, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, 58’inci maddesinin (b) fıkrası ile Ek 28’inci maddesine dayanılarak hazırlanan, 26.11.2016 tarih ve 29900 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma Projeleri Hakkında Yönetmelik ve bu Yönetmelik’e istinaden hazırlanan, Kırıkkale Üniversitesi Senatosu’ nun 19.12.2012 tarih ve 15/07 No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi ile 25.10.2017 tarih ve 13/2a No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi hükümleri çerçevesinde gerçekleşmektedir. Yönetmelik’in “Proje süresi ve bütçesi” başlıklı 9’uncu maddesi 1 No.lu bendinde, “*Projelerin Komisyon tarafından onaylanan çalışma takvimine ve bütçe planına uygun olarak yürütülmesi esastır...*”, 2 no lu bendinde, “*Bilimsel araştırma projeleri ek süreler dâhil en çok otuz altı ay içerisinde tamamlanır*” Hükümleri mevcuttur.

2012 tarihli Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi’nin “Projenin Durdurulması, Yürürlükten Kaldırılması ve İptali” başlıklı 12’inci maddesi 4 No.lu bendinde; “*(4) İptal edilen ya da yürürlükten kaldırılan proje kapsamında alınan her türlü demirbaşlar, araç, gereç ve kullanılmayan sarf malzemeler Dekanlık ya da Yüksekokul Müdürlüğüne bir tutanakla teslim edilerek birim yetkilisi tarafından benzer araştırmaları yapan araştırmacıların kullanımına sunulur. İşlemi yapan birim tarafından Bilimsel Araştırma*

Projeleri Koordinasyon Birimine bilgi verilir. Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu yapılan ödemeleri proje yöneticisi ve ortak araştırmacılardan geri alabilme yetkisine sahiptir. Yapılan ödemelerden harcanan tutarlar genel hükümler çerçevesinde tahsil edilir.”

Denilmektedir. Kırıkkale Üniversitesi Senatosu' nun 25.10.2017 tarih ve 13/2a No.lu Kararı ile kabul edilen Bilimsel Araştırma Projeleri Yönergesi'nin yaptırımlar ile ilgili 13 üncü maddesinde ise genel olarak projenin durdurulması, yürürlükten kaldırılması ve iptaline ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu maddede;

“Projenin Durdurulması, Yürürlükten Kaldırılması ve İptali

Madde 13- ...

(3) Proje yürütülmekte iken bilimsel etiğe aykırılık saptanması, ara raporun yeterli bulunmaması, ara raporun üst üste iki kez verilmemesi, proje yürütücüsünün bu görevi bırakması veya Üniversitemizden ayrılması, proje bütçesinin kötü kullanılması, proje sonuç raporunun belirlenen süre içinde verilmemesi vb. durumlarda Komisyon projeyi durdurabilir, yürütücüsünü değiştirebilir, düzeltilmesini isteyebilir veya iptal edebilir.

(4) (Değişik: Senato Kararı:31/01/2018-01/3) İptal edilen ya da yürürlükten kaldırılan proje kapsamında alınan her türlü demirbaşlar, araç, gereç ve kullanılmayan sarf malzemeleri yürütücünün kadrosunun bulunduğu akademik birime veya daha verimli kullanılacağı düşünülen başka bir birime tutanakla teslim edilerek birim yetkilisi tarafından benzer araştırmaları yapan araştırmacıların kullanımına sunulur. Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu yapılan ödemeleri proje yürütücüsü ve ortak araştırmacılardan geri alabilme yetkisine sahiptir. Yapılan ödemelerden harcanan tutarlar genel hükümler çerçevesinde tahsil edilir.

(5) Proje yürütülmekte iken bilimsel etiğe aykırılık saptanması, ara raporun yeterli bulunmaması, proje bütçesinin kötü kullanılması, proje sonuç raporunun belirlenen süre içinde verilmemesi vb. durumlar sebebiyle Komisyon tarafından projesi iptal edilenler; 4 yıl süreyle proje desteğinden yararlanamaz. Ayrıca, aynı nedenlerle iki kez projesi iptal edilen kişilere bir daha destek verilmez. Aynı yaptırımlar proje bitiminden sonra proje verilerinin etik kurallara aykırı kullanılması halinde de geçerlidir.” Hükümlerine yer verilmektedir. Buna göre yürütülen projelerde ara rapor verilmemesi veya sonuç raporu verilmemesi durumlarında Yönerge çerçevesinde uygulanacak “proje desteklerinin durdurulması, yürürlükten kaldırılması ve iptaline” ilişkin idari yaptırımların uygulanması halinde veya diğer gerekli durumların ortaya çıkması halinde Yönerge'nin 13/4 No.lu bendinde ayrıca komisyona “mali yaptırım” yetkisi de verilmiştir.

Üniversitenin 2017 yılı denetimlerinde 444 adet Bilimsel Araştırma Projesine ait verilerin incelenmesi neticesinde;

- 1) Projelerden tamamlanması gereken son tarih olarak 2016 ve 2017 yılı kabul edilenlerden aşağıdaki tabloda listeleri olanlar 2017 yılı Ağustos ayından önce tamamlanması gerekirken bu tarihten önce tamamlanmadığı,

Tablo 7: Süresinde Sonuçlandırılmayan BAP'ların Listesi

Proje No	Proje Başlama Tarihi	Projenin Bitmesi Gereken Tarih	Projenin Fiili Bitiş Tarihi (Sonuç Raporunu Vermesi Gereken Son Tarih)	Bütçesi	Harcanan Tutar	Bütçeden Yapılan Harcamanın Oranı	Tamamlanamayan Projeler İçin Yaptırım Uygulanıp Uygulanmadığı	Sonuç Raporu Verilmediği
2014/014	07.07.2014	07.01.2016	07.04.2016	22.177,00	20.892,16	0,94	Uygulanmamıştır	Hayır
2014/022	20.05.2014	20.05.2016	20.08.2016	09.403,60	8.553,60	0,91	Uygulanmamıştır	Hayır
2014/042	13.05.2014	13.11.2016	13.02.2017	27.172,15	16.043,99	0,59	Uygulanmamıştır	Hayır
2014/103	15.05.2014	15.05.2017	15.05.2017	27.450,00	21.240,00	0,77	Uygulanmamıştır	Hayır
2015/023	07.05.2015	07.05.2016	07.08.2016	8.748,00	590,00	0,07	Uygulanmamıştır	Hayır
2015/026	07.05.2015	07.05.2016	07.08.2016	22.109,20	21.409,60	0,97	Uygulanmamıştır	Hayır
2015/047	07.05.2015	07.05.2016	07.08.2016	28.257,00	26.331,88	0,93	Uygulanmamıştır	Hayır
2015/065	01.06.2015	01.06.2016	01.09.2016	16.340,40	1.947,00	0,12	Uygulanmamıştır	Hayır
2016/015	06.04.2016	06.04.2017	06.07.2017	24.694,06	6.538,06	0,26	Uygulanmamıştır	Hayır
2016/048	06.04.2016	06.04.2017	06.07.2017	24.897,10	15.332,92	0,61	Uygulanmamıştır	Hayır
2016/054	13.04.2016	13.04.2017	13.07.2017	5.953,64	5.896,46	0,99	Uygulanmamıştır	Hayır
2016/055	13.04.2016	13.04.2017	13.07.2017	1.198,29	1.198,29	100	Uygulanmamıştır	Hayır

- 2- Tamamlanmayan bu projelerden bazıları için proje ödeneğinin büyük çoğunluğu harcanmasına rağmen “sonuç raporu” dahi gönderilmediği,
- 3- Bu projeler ve yürütücüleri için Üniversite BAP Yönergesi madde 13/4 (2012 yılı Yönergesi için 12/4) ile 5018 sayılı Kanun 8 ve 71’inci maddesi ile 27.09.2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri kapsamında bir soruşturma yapılmadığı,
- 4- Soruşturma ve/veya araştırma yapılmaması neticesinde, Üniversite BAP Yönergesi madde 13/4 (2012 tarihli Yönergenin 12 inci maddesi 4 No.lu bendi) No.lu bendinde yer alan yetkinin komisyonca kullanılmadığı,
- 5- Böylece bu projelerin yürütücüleri ile diğer sorumlular hakkında mali anlamda herhangi bir yaptırım uygulanmadığı,

tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; BAP Proje işlemlerinde kullanılan otomasyon programının, rapor gecikmelerinde proje personellerini e-posta ve sms ile 3 gün aralıklarla uyardığı, bulguda bulunan tabloda yer alan projelerin yürütücülerinin tamamının KHK ile ihraç olduğu, proje başlama, bitiş ve sonuç raporunu vermesi gereken tarihlerin proje sözleşmesine göre yazıldığı, projelerin yürütücülerinin projenin fiili bitiş tarihi gelmeden önce açığa alındığı ve sonrasında da ihraç olduğu, açığa alınma ve ihraç durumunda BAP Otomasyon programı üzerinden yürütücülerin işlem yapmasının engellendiği, projeler kapsamında satın alınan sarf malzemelerinin bilimsel çalışmada kullanıldığı, demirbaş niteliğinde olan malzemelerin de görev yaptığı birimde kayıtlı olduğu için yaptırım uygulanmadığı bilgi ve ifadelerine yer vermişlerdir.

Sonuç olarak Üniversitenin 2017 yılı denetimleri sonucunda düzenlenen bulguda,

- Bulguda yer alan tabloda da görüldüğü üzere tamamlanmayan ve hatta sonuç raporu dahi göndermeyen bu projelerden bazıları için proje ödeneğinin büyük çoğunluğunun harcandığı,

- Bu projeler ve yürütücüleri için Üniversite BAP Yönergesi madde 13/4 (2012 yılı Yönergesi için 12/4) ile 5018 sayılı Kanun 8 ve 71'inci maddesi ile 27.09.2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri kapsamında bir soruşturma yapılmadığı,

- Soruşturma ve/veya araştırma yapılmaması neticesinde, Üniversite BAP Yönergesi madde 13/4 (2012 tarihli Yönergenin 12 inci maddesi 4 No.lu bendi) No.lu bendinde yer alan yetkinin komisyonca kullanılmadığı,

- Böylece bu projelerin yürütücüleri ile diğer sorumlular hakkında mali anlamda herhangi bir yaptırım uygulanmadığı,

Tespitlerine yer verilmiştir.

Kurum tarafından gönderilen cevapta bulgu konusu edilen ve yürütücülerinin tamamı KHK kapsamında ihraç edilen personelden oluşan söz konusu projelerin kaynaklarının bilimsel çalışmada kullanıldığı, demirbaş niteliğinde olan malzemelerin de görev yaptığı

birimde kayıtlı olduğu için yaptırım uygulanmadığı belirtilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesinde "*Harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan sorumludur. Harcama yetkilileri taşınır kayıtlarının bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak tutulması ve taşınır mal yönetim hesabının hazırlanması sorumluluğunu taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığıyla yerine getirir.*" Denilmiştir. Aynı maddenin 3 ve 4 No.lu bendinde sırasıyla;

"(3) Kamu idarelerine ait taşınırların muhafazası ile görevli olan veya kendilerine kullanılmak üzere taşınır teslim edilen kamu görevlileri bu taşınırları en iyi şekilde muhafaza etmek, gerekli bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak, verilmiş amacına uygun bir şekilde kullanmak ve görevin sona ermesi veya görevden ayrılma halinde iade etmek zorundadırlar.

(4) Kamu görevlilerinin kullanımına verilen dayanıklı taşınırlar, kullanıcıları tarafından başkasına devredilemez. Kullanıcılarının görevden ayrılması halinde söz konusu taşınırların ambara iade edilmesi zorunludur. Bu şekilde teslim yapılmadan personelin kurumla ilişkisi kesilmez. " hükümleri yer almaktadır. Maddenin 5 No.lu fıkrasında;

"(5) Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların, gerekli tedbirlerin alınmaması veya özenin gösterilmemesi nedeniyle taşınırın kullanılmaz hale gelmesi veya yok olması sonucunda sebep oldukları kamu zararları hakkında, 27/9/2006 tarihli ve 2006/11058 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik hükümleri uygulanır." Denilmektedir.

Özetle kaynaklarının büyük çoğunluğunun kullanılmasına rağmen tamamlanmamış ve sonuç raporu verilmemiş söz konusu projeler kapsamında temin edilen demirbaşların fiilen nerede ve kim tarafından kullanıldığının araştırılması ve eğer KHK kapsamında ihraç edilen personelden geri alınmayan taşınırlar var ise bu taşınırların tespit edilerek Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Sorumluluk" başlıklı 5'inci maddesi çerçevesinde işlem tesis edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 15: Taşınmaz Kira Gelirlerinin ve Bunların Kullanımından Kaynaklanan Elektrik, Su Vb. Ortak Giderlerin Takip ve Tahsilinde, Birimler Arasındaki Koordinasyon Eksikliğinden Kaynaklanan Gecikmelerin Olması

Bilindiği gibi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'ıncı maddesi ve bu maddeye dayanılarak hazırlanan Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "*Strateji geliştirme birimlerinin görevleri*" başlıklı 5'inci maddesinin (k) fıkrası uyarınca, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirme, gelir ve alacakların takip ve tahsil işlemlerini yürütme görevi Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarına verilmiştir.

Ayrıca Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin "*Gelirlerin tahakkuku, gelir ve alacakların takip ve tahsili*" başlıklı 17'nci maddesinde:

"İdare gelirlerinin tahakkuku, gelir ve alacakların takibi ve genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde bu gelir ve alacakların tahsil işlemleri, ilgili mevzuatında özel bir düzenleme bulunmadığı takdirde, Strateji Geliştirme Birimleri tarafından yürütülür.

İdarelerin işlemleri sonucunda, herhangi bir gelir tahakkuku veya gelir ve alacakların takip ve tahsilini gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde, gereğinin yapılması amacıyla ilgili birim tarafından Strateji Geliştirme Birimlerine bildirilir." denilmektedir.

Yapılan incelemede; nadiren oluşan gecikme durumlarında kira tutarlarının gecikme faiziyle birlikte tahsil edildiği, müstecirlerle imzalanan sözleşmelerin ihlali nedeniyle zaman zaman alacakların tahsili konusunda bazı kiracılarla sorunlar yaşandığı, her ne kadar bu kapsamda kira sözleşmesi gereğince iki defa üst üste kirayı yatırmayan iki kiracı ile ilgili tahsili yapılamayan alacakların icra takibi yoluyla tahsilatı amacıyla Strateji Daire Başkanlığınca Hukuk Müşavirliğine bilgi verildiği ve bahse konu borçların icra yoluyla takip ve tahsil edilmesi işlemlerinin Hukuk Müşavirliği tarafından yürütüldüğü görülmüşse de, tahsili yapılamayan yada tahsilinde gecikme olan kiralardan ve kiracıların kullanımından kaynaklanan elektrik, su gibi giderlerin hangi birim tarafından takibinin yapılacağı hususunda bir takım tereddütlerin yaşandığı, hatta kiralanmış yerlerdeki elektrik sızma sayaçlarının hangi birim tarafından okunup hesaplamasının yapılacağı gibi basit bir mevzuda dahi Sağlık, Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı ile Yapı İşleri ve Teknik Dairesi Başkanlığı arasında defalarca yazışma yapıldığı anlaşılmıştır.

İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirme, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütme görevi kapsamında; kontrol, denetim ve inceleme sonucu tespit edilerek borçlunun bağlı bulunduğu birimlerce veya yetkili mercilerce bildirilen alacakların takibi, muhasebe kayıtlarına alınmasının sağlanması, alacağın sorumlu ve ilgililerin bilinen adreslerine tebliği, borçlular tarafından yapılan itirazın sonuçlandırılması, alacağın güvence altına alınmasına yönelik iş ve işlemlerin yapılması gibi görevler, Strateji Geliştirme Birimleri tarafından yürütülmektedir.

Bu hükümlere istinaden, tüm birimlerce elde edilen her türlü idare gelirlerinin, sağlıklı bir biçimde takibi ve tahsilinin sağlanabilmesi için ilgili birimler tarafından süresi içerisinde Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına gerekli bilgi ve belgelerin gönderilmesi ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının da bunları kontrole tabi tutarak takibini yapması büyük önem arz etmektedir.

5018 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi ile Üst Yöneticilerin, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden ve malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumlu tutuldukları hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, gelirlerin ve alacakların zamanında tahakkuk ettirilerek takip ve tahsilinin sağlıklı bir şekilde sağlanabilmesini teminen, tahsili yapılamayan yada tahsilinde gecikme olan kiraların ve kiracıların kullanımından kaynaklanan elektrik, su gibi ortak giderlerin hangi birim tarafından takibinin yapılacağı hususundaki tereddütlerin giderilerek, Sağlık Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Yapı İşleri ve Teknik Dairesi Başkanlığı ile Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığının koordineli ve eşgüdüm içerisinde birlikte çalışmasının sağlanması hususunda düzenleme yapılmasının gerekli olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; “Bulgu konunuz İç denetim birimimizce riskli olarak görülmüş ve 2017 yılında incelemeye alınmıştır. Halen inceleme devam etmektedir. 2018 yılı içerisinde inceleme sonucunda çıkan rapor da dikkate alınarak bir eylem planı oluşturulacaktır. Diğer kurumlarda bulunan iyi örnekler incelenecek ve bu konuda harcama birimlerince yapılacak görevler, takvim belirtilmek suretiyle kendilerine tebliğ edilecektir. Bulgunuza katılmakla birlikte, tahakkuk ettirilmeyen elektrik geliri kalmamıştır. Tahsil edilemeyen elektrik gelirleri ise hukuk müşavirliğine yasal işlem başlatılması için gönderilmektedir.”

Denilmektedir.

Sonuç olarak Kamu idaresinin cevabından, bulguda tespit edilen hususların iç denetim birimince riskli görülerek 2017 yılında incelemeye alındığı ve halen incelemenin devam etmekte olduğu, 2018 yılı içerisinde inceleme sonucunda çıkan rapor da dikkate alınarak bir eylem planının oluşturulacağı, diğer kurumlarda bulunan iyi örneklerin incelenerek bu konuda harcama birimlerine gerekli talimatların verildiği anlaşılmıştır.

Bulguda bahsedilen tespitlerimize ve önerilerimize yönelik olarak gerekli düzenlemelerin yapılması hususunda kamu idaresiyle mutabakata varıldığı anlaşılmıştır.

BULGU 16: Kiralama Sözleşmelerinin Ön Mali Kontrole Tabi Tutulmaması

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55, 56, 57 ve 58'inci maddelerine dayanılarak hazırlanan İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da; Ön Malî Kontrol "*İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü ifade eder*" şeklinde tanımlanmış olup, Esaslar'ın "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde; "*Bu Usul ve Esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir.*" Denilmektedir. Esaslar'da malî hizmetler birimi "*Kamu idarelerinde 5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinde belirtilen görevleri yürüten birimi ifade eder*" denilmektedir. İç kontrole ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlendiği Esaslar'ın 8'inci Maddesinde; "*Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.*"

İdarelerin malî hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür..." ifadesi yer almaktadır.

Esaslar'ın “Ön malî kontrolün kapsamı” başlıklı 10'uncu maddesinde; “*Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.*”

Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.” Denilmektedir.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler genel olarak Esaslar'ın 16-26'ncı maddeleri arasında sayıldıktan sonra Esaslar'ın 27'nci maddesinde Esaslar'a tabi kamu kurumlarına ön mali kontrole ilişkin özel düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir. İlgili maddede; “*Usul ve Esaslarda belirlenen malî karar ve işlemlerin dışında kalan malî karar ve işlemlerin de aynı şekilde malî hizmetler birimine kontrol ettirilmesine yönelik düzenleme yapılabilir. Bu konuda yapılacak düzenlemeler üst yöneticinin onayıyla yürürlüğe konulur. Bu düzenlemelerde, malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi tutulacak malî karar ve işlemler, riskli alanlar dikkate alınmak suretiyle tür, tutar ve konu itibarıyla belirlenir ve yılda bir kez değerlendirilir. İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin olarak yapılan düzenlemeler, üst yöneticinin onayını izleyen on işgünü içinde Bakanlığa bildirilir.*” Denilmiştir. Kurum bu yetkiye istinaden 06.05.2010 tarih ve 419-3502 sayılı Rektörlük oluru Ön Mali Kontrol Yönergesi çıkarmış ancak ilgili Yönerge'de de “kiralama kaynaklı gelir ihalelerinin” ön mali kontrol sürecine ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumun kurumun kiralamalarının farklı birimler tarafından ve farklı sözleşme içerik ve şekilleri ile yapılmasına, kiralamalarda özellikle kiralayan ile idare arasında iletişimin ve kontrolün sağlanacağı birimin atanmasında sorunlara ve koordinasyon eksikliğine sebep olduğu görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında; 18.04.2018 tarih ve 12389 sayılı rektörlük makamından alınan olur ile kiralama sözleşmelerinin ön mali kontrole tabi tutulmaya başlanıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabından rektörlük makamından alınan olur ile kiralama sözleşmelerinin ön mali kontrole tabi tutulmaya başlanıldığı anlaşılmıştır. Kurumun kiralamalarının farklı birimler tarafından ve farklı sözleşme içerik ve şekilleri ile yapılmasına, kiralamalarda özellikle kiralayan ile idare arasında iletişimin ve kontrolün sağlanacağı birimin atanmasında ortaya çıkan sorunlara ve koordinasyon eksikliğine çözüm bulma adına bulgu konusu edilen ön mali kontrol eksikliğinin ivedilikle giderilmesinin bu tip sorunları önleyeceği değerlendirilmektedir.

BULGU 17: İhale Kapsamında Alınan Nakit Teminatların İşin Sonunda İlgilisine İade Veya Hazineye Gelir Aktarımı İşlemlerinin Gerçekleştirilmemesi

05.01.2002 tarih ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun "İade edilemeyen teminatlar" başlıklı 14'üncü maddesinde; "*Madde 14- 13 üncü maddeye göre mahsup işlemi yapılmasına gerek bulunmayan hallerde; yapım işlerinde kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından, diğer işlerde ise işin kabul tarihinden veya varsa garanti süresinin bitim tarihinden itibaren iki yıl içinde idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmemesi nedeniyle iade edilemeyen kesin teminat mektupları hükümsüz kalır ve bankasına iade edilir. Teminat mektubu dışındaki teminatlar sürenin bitiminde Hazineye gelir kaydedilir.*" hükmü bulunmaktadır. Buna göre kurumların (4734 sayılı Kanun kapsamında yapılmış olup sözleşmesi 4735 sayılı Kanuna göre imzalanan) ihalelerle ilgili aldıkları nakit teminatların madde hükmünde belirtilen süreçlerden sonra ilgilileri tarafından alınmaması halinde Hazineye gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Kanun maddesinde yer alan hükmün uygulamaya ilişkin düzenlemeleri muhasebe yönetmeliklerinde yer almaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde nakit teminatların kaydıyla ilgili 330 Alınan Depozito Ve Teminatlar Hesabına ilişkin işlemlerin anlatıldığı 257'inci maddesinde

"Hesaba ilişkin işlemler

...

3) 5/1/2002 tarihli ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 13 üncü maddesine göre mahsup işlemi yapılmasına gerek bulunmayan hâllerde; yapım işlerinde

kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından, diğer işlerde ise işin kabul tarihinden veya varsa garanti süresinin bitim tarihinden itibaren iki yıl içinde idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmemesi nedeniyle ilgisine iade edilemeyen teminatlar sürenin bitiminde genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bütçeye gelir kaydedilir; diğer kamu idarelerinde ise genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere illerde defterdarlık muhasebe müdürlüğü, ilçelerde ise mal müdürlüğünün banka hesaplarına beş iş günü içerisinde aktarılır. Ayrıca ilgili muhasebe birimine yazıyla bilgi verilir.” Denilmektedir. Buna göre; bu kapsamda nakit teminatı bulunan idareler, söz konusu 2 yıllık sürenin başladığı andan itibaren (yine bu 2 yıllık süre içerisinde) öncelikle ilgili yükleniciye nakit teminatın iadesine dair uyarı yazısı yazmalı, buna rağmen nakit teminatın bu süre içerisinde alınmaması halinde bu 2 yıllık sürenin bitmesini müteakiben genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde bütçeye; diğer kamu idarelerinde (ve bu arada üniversitelerde) ise hazineye gelir kaydedilmesi için gerekli işlemleri beş iş günü içerisinde tesis etmek zorundadırlar.

Kırıkkale Üniversitesinde 2017 yılında yapılan denetimlerde;

-İhale kapsamında alınan nakit teminatların iadesine ilişkin ilgisine her hangi bir yazı tebliğ edilmediği,

- Kabulü tamamlanan/varsın garanti süresi dolan mal alımı/yapım işi/hizmet alımlarının kabulü yapıldığına veya garanti süresinin dolduğuna dair ilgili harcama birimleri tarafından nakit teminatların bulunduğu birime (istekliye/yüklenicisine iadesine veya Hazineye gelir kaydedilmesi için gerekli işlemlerin tesisi edilmesine ilişkin) yani Strateji Daire Başkanlığına herhangi bir yazı yazılmadığı,

-Strateji Daire Başkanlığının ise 330 Alınan Depozito Ve Teminatlar Hesabına kayıtlı nakit teminatların neden kayıtlı olduğu, kime ne zaman iadesi gerektiği konusunda hiçbir çalışma yapmadığı,

-Böylece söz konusu nakit teminatların ilgisine iade veya hazineye gelir aktarımı işlemlerinin gerçekleştirilemediği, bundan dolayı da ilgili nakit teminatlarının 31.12.2017 tarihi itibarıyla hala idarenin muhasebe kayıtlarında görüldüğü,

-Yukarıdaki veri eksikliklerinden dolayı toplam nakit teminat tutarının ne kadarının zaman aşımı nedeniyle Hazineye aktarılması gerektiği, ne kadarının ilgisine iadesi gerektiği hususlarının belirlenemediği,

tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda belirtildiği üzere 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabına kayıtlı tutarların detaylı bir incelemeye tabi tutularak tespit edilen noksanlıkların 2018 yılı içerisinde tamamlanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu konusu edilen noksanlıkların 2018 yılı içerisinde tamamlanacağı ifade edilmektedir. Veri eksikliklerinden dolayı toplam ne kadarının zaman aşımından Hazineye aktarılması gerektiği veya ne kadarının ilgisine iadesi gerektiği hususlarının belirlenememesi nedeniyle 31.12.2017 tarihi itibarıyla hala idarenin muhasebe kayıtlarında görülen nakit teminatlar ile ilgili çalışmanın tamamlanarak ilgili hesaptaki fazlalıkların giderilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 18: Kurum Tarafından Mali Raporlama Kapsamında Hazırlanan ve Sunulan Raporlar ile Diğer Mali Tabloların Süresinde ve Uygun Ortamda Yayımlanmaması

TESPİT 1- 2017 yılı içerisinde yayımlanması gereken bazı raporlar ve diğer mali tabloların mevzuatta öngörülen sürelerde yayımlanmaması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "Mali raporlamada süreler" başlıklı 327'nci maddesi 1 No.lu bendinde "*Bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akış tablosu dışındaki mali tablolar aylık dönemler itibarıyla takip eden ayın sonuna kadar, bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akış tablosu ise yıllık dönemler itibarıyla takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar hazırlanır ve elektronik ortamda yayımlanır.*" Denilmekte ve mali raporlamada sorumlular Yönetmelik'in 311'inci maddesinde "*Kapsama dâhil kamu idarelerinin mali hizmetler birim yöneticileri, mali raporlama kapsamındaki mali tabloların belirlenen standartlara uygun olarak hazırlanmasından; üst yöneticiler de bu hususları gözetmekten ve belirlenen süreler içinde yayımlanmasından sorumludur.*" şeklinde belirlenmektedir. Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik madde 11'de; "(2) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının ilgili mali yıla ilişkin idare faaliyet raporları üst yöneticileri tarafından izleyen mali yılın en geç (Değişik ibare:RG-22/11/2014-29183) Şubat ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklanır. Bu raporların birer örneği aynı süre içerisinde Sayıştaya ve Bakanlığa

gönderilir.” Denilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 30’uncu maddesinde, genel yönetim kapsamındaki idarelerin, ilk altı aylık bütçe uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini Temmuz ayı içinde kamuoyuna açıklayacakları hükme bağlanmıştır.

Kurumda 2017 yılında yapılan denetimlerde aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2017 yılı içerisinde yayımlanması gereken bazı raporlar ve diğer mali tabloların mevzuatta öngörülen sürelerde kurum internet sitesinde yayımlanmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 8: Kurum İnternet Sitesinde Zamanında Yayımlanmayan Mali Tablo ve Raporların Listesi

Tablo/Rapor Adı	Yayımlanması Gereken Son Tarih	Yayımlanan Tarih
Ocak Ayı Mali Tabloları	28.02.2017	23.03.2017
Mayıs Ayı Mali Tabloları	30.06.2017	31.07.2017
Ağustos Ayı Mali Tabloları	30.09.2017	19.10.2017
Eylül Ayı Mali Tabloları	31.10.2017	11.12.2017
Ekim Ayı Mali Tabloları	30.11.2017	11.12.2017
Kasım Ayı Mali Tabloları	31.12.2017	29.01.2018
İdare Faaliyet Raporu	28.02.2017	21.04.2017
Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler	31.07.2017	10.08.2017

TESPİT 2- Kurum tarafından mali raporlama kapsamında hazırlanan ve sunulan raporlar, temel mali tablolar ve diğer mali tabloların kurum internet sitesi ana ekran sayfası yerine Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı sayfasında alt linklerde yayımlanması

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin “Raporlama” başlıklı 308’inci maddesi 1 No.lu bendinde “Raporlama, kamu idarelerinin mali işlemlerine ilişkin mali tabloların üst yönetime, kamuoyuna ve uluslararası kurumların bilgisine sunulmasıdır. Raporlama faaliyeti, mali raporlama ve mali istatistik faaliyetlerinden oluşur.” Denildikten sonra 2 No.lu bendinde, “ Mali raporlama kapsamındaki mali tablolar, kamu idarelerince doğrudan muhasebe kayıtlarından üretilerek yayımlanır...” denilmiş ve Yönetmelik’in “Mali Raporlama” başlıklı 309’uncu maddesinin 1 No.lu bendinde “*Mali raporlama ile genel olarak kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ile ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sağlanır.*” Denildikten sonra 2 ve 3 No.lu bentlerde sırasıyla;

“(2) *Mali raporlama kapsamında üretilen mali tabloların herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde, açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esastır.*

(3) *Mali raporlama kapsamındaki mali tablolar ... muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak bu Yönetmelikte belirlenen ilkelere ve standartlara uygun olarak hazırlanır ve belirlenen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Tablolardaki dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.*” İfadelerine yer verilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda “Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları” içerisinde hesap verme sorumluluğu ile birlikte mali saydamlık da sayılmıştır. Hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak Kanun’un 8’inci maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, **raporlanmasından** ve kötüye kullanılmasından* için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” Denilmiş aynı Kanun’un “mali saydamlık” başlıklı 7’nci maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.*” Denildikten sonra bu amaçla;

“a) *Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,*

b) *Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,*

c) *Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,*

d) *Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,”* Zorunluluğu getirilmiş olup malî saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idarelerinin sorumlu olduğu vurgulanmıştır.

Görüldüğü üzere yukarıdaki ilgili mevzuat çerçevesinde mali raporlama kapsamında hazırlanan ve sunulan temel mali tablolar ve diğer mali tabloların hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanmasında önemli bir araç olarak kullanılması nedeniyle bu tabloların mümkün olduğunca açık, anlaşılır, kapsamlı ve bunun yanında herkese ulaşılabilir mahiyette olması zorunlu kılınmıştır.

Kurumda 2017 yılında yapılan denetimlerde uygulamada kurum tarafından mali raporlama kapsamında hazırlanan ve sunulan raporlar, temel mali tablolar ve diğer mali tabloların kurum internet sitesi ana sayfası yerine kurumun birimlerinden olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı sayfasında alt linklerde yayımlandığı, söz konusu tablolara ulaşabilmek için kurumun ve kuruma dahil birimlerin iş ve işleyişlerinin ve görev tanımlarının, özetle kurumun tanınması gerekmekte olup mali saydamlık çerçevesinde konu ele alındığında söz konusu tabloların “ulaşılabilirlik” kriterini sağlamadığı değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Aylık ve yıllık olarak yayınlanması gereken mali tabloların süresinden sonra yayınlanmasının çoğunlukla Muhasebat Genel Müdürlüğünden kaynaklı bir sorun olduğu, aylık raporların en erken takip eden ayın yirmisinden sonra erişime açılmasının buna örnek verilebileceği, bunun bazı aylarda bir sonraki aya sarktığı, yıllık mali tablolarda da aynı durum söz konusu olduğu, örneğin her yıl Nisan ayında yayınlanması gereken nakit akış tablosunun, doğrudan sistem üzerinden alınamadığı, Muhasebat Genel Müdürlüğünce verilen eğitimler sonrasında hazırlandığı, Nisan ayında yayınlanması gereken rapor için 2017 ve 2018 yıllarında Nisan ayından sonra eğitimler düzenlendiği, bu anlamda hiç bir Üniversitenin nakit akış tablosunu süresinde yayınlamadığı, 5018 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen diğer raporların süresi içerisinde yayınlanmasına azami gayret gösterildiği,

Kırıkkale Üniversitesinin önceliği eğitim olan 40.000’i aşan öğrencisiyle pek çok faaliyet gerçekleştiren büyük bir kurum olduğu, Kurum internet sayfasında kısıtlı bir alan olması nedeniyle önceliklendirme yapıldığı; stratejik plan, idare faaliyet raporu, kurum iç değerlendirme raporu gibi kapsamlı raporlar yayımlandığı, ancak içeriği rakamsal olan aylık ve yıllık tabloların mali hizmetler birimi olan Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığının sitesinde yayınlanmasının tercih edildiği, raporlara erişilemediğine dair bir dönüş alınmadığı, bu durumun mali raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması ilkesine aykırı olmadığının değerlendirildiği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Bulgu konusu edilen 1 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum cevabında sorunun çoğunlukla Muhasebat Genel Müdürlüğünden kaynaklı bir sorun olduğu ifade edilerek nakit akış tablosunda yaşanan sorunlar örneği verilmektedir. Ancak nakit akış tablolarında yaşanan sorun bilindiği için zaten bulgu maddesinde tespit konusu edilmemiştir. Bulgu maddesinde eleştiri yapılan husus kurumun aylık mali tablolarını dahi süresinde yayınlamamasıdır. Kaldı ki söz konusu tespit kurum yetkilileri ile 2017 yılında gerçekleşen

denetimin henüz planlama safhasında paylaşılmasına rağmen yılın geri kalan aylarında da sorunun aynen devam ettiği görülmüştür. Dolayısıyla kurum cevabında kullanılan “5018 sayılı Kanun kapsamında düzenlenen diğer raporların süresi içerisinde yayınlanmasına azami gayret gösterildiği” ifadesi bulguda yer verilen tabloda da görüldüğü üzere gerçeği yansıtmamaktadır.

Bulgu konusu edilen 2 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum cevabında mali tabloların kurum internet ana sayfası yerine mali hizmetler birimi olan Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığının sitesinde yayınlanmasının tercih edilmesinin gerekçesi olarak kurumun büyüklüğü ve öğrenci odaklı olması gösterilmiştir.

Bulguda da görüldüğü üzere ilgili mevzuat çerçevesinde mali raporlama kapsamında hazırlanan ve sunulan temel mali tablolar ve diğer mali tabloların hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanmasında önemli bir araç olarak kullanılması nedeniyle bu tabloların mümkün olduğunca açık, anlaşılır, kapsamlı ve bunun yanında herkese ulaşılabilir mahiyette olması zorunlu kılınmıştır. Söz konusu zorunluluk kurumların büyüklüğü ve hizmet yönüyle hitap ettiği çevreden bağımsız olarak mali saydamlık çerçevesinde kullanılan kamu kaynağının kamuoyuna hesap verebilirliğinin sağlanması adına getirilmiş bir zorunluluk olup üniversitelerin bu zorunluluktan istisna tutulduğu ayrı bir düzenleme de bulunmamaktadır.

Özetle kurum tarafından mali raporlama kapsamında hazırlanan raporlar, temel mali tablolar ve diğer mali tabloların süresinde ve mali saydamlık çerçevesinde konu ele alındığında söz konusu tabloların “ulaşılabilirlik” kriterini sağlayacak şekilde yayımlanmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 19: Mal Alımlarında Ödeme Emri Belgesi Ve Eki Belgeler İle Mal Alımlarına İlişkin Düzenlenen Kabul Belgelerinde Mal Teslim Tarihleri Yönüyle Çelişkiler Bulunması

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin “Belge ve cetveller” başlıklı 10'uncu maddesinde Taşınır İşlem Fişi (Örnek: 5; 5/A) ile ilgili olarak “*ilgili mevzuatı çerçevesinde kabul edilerek teslim alınan taşınırların girişleri ile taşınırların çıkış ve ambarlar arasında devir işlemlerinde, dayanıklı taşınırların niteliklerini değiştiren esaslı onarım ve ilaveler sonucu değer artışlarında, kayıtlara esas olmak üzere 5 örnek numaralı Taşınır İşlem Fişi düzenlenir.*” Denilmektedir. Buna göre kabulü yapılarak teslim alınma sonrasında taşınırlar için Taşınır

işlem Fişi (TİF) belgesi düzenlenmelidir. TİF'in, dayanağını oluşturan belgenin tarihinden önceki bir tarihi taşıyamayacağı yine Yönetmelikte açıkça ifade edilmiştir. Yönetmelik'in "Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu" başlıklı 13'üncü maddesinde taşınırların kayıt zamanı ile ilgili olarak, *"Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşının ölümü gibi yok olma hal lerinde çıkış kaydedilir."* Denilmektedir. Yönetmelik'in "Satın alınan taşınırların giriş işlemleri" başlıklı 15'inci maddesinde ve "Bağış ve yardım yoluyla edinilen taşınırların girişi" başlıklı 16'ncı maddesinde de taşınırların giriş işlemlerinin bu taşınırların "teslim alındıktan sonra" yapılacağı ifade edilmektedir.

Yönetmelikte taşınırların çıkış işlemleri olarak sayılan (Tüketim suretiyle çıkış, Dayanıklı taşınırların kullanıma verilmesi, Devir suretiyle çıkış, Yabancı ülkelere bağış veya yardım olarak verilen taşınırların çıkışı, Satış suretiyle çıkış, Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış, Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış, Harcama birimlerinde bölünme, birleşme veya kaldırılma hallerinde çıkış) hallerde de ilgisine göre Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı, Taşınır İşlem Fişi veya Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmek suretiyle çıkışı yapılacağı ve bu belgelerin düzenlenmesi ile birlikte hemen çıkış işlemi gerçekleştirilmektedir. Yönetmelikte sadece taşınırların giriş ve çıkış işlemlerinin "muhasibeye gönderilmesi ile ilgili" (madde 30) süreler öngörülmüştür onun dışında taşınırların hem giriş hem de çıkış işlemlerinde taşınır sistemine giriş ve belgeleme usulünde anında kayıt ilkesi hakimdir.

Satın alınan taşınırların girişlerinde genellikle dayanak belge olarak fatura veya irsaliyeli fatura kullanılmaktadır. Alım konusu taşınır malın yüklenici tarafından bir başka nakliyeciy vasıtasıyla taşıtırılması suretiyle idarenin işyerine sevki ve teslimi durumunda yüklenici tarafından 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesine göre Sevk İrsaliyesi düzenlenmesi ve araçta bulundurulması zorunludur. Ayrıca taşıma işini yapan nakliyeciy tarafından 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 240'ıncı maddesine göre Taşıma İrsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un "Fatura nizam" başlıklı 231'inci maddesinin ilgili kısmında; *"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. ..."* Denilmektedir. Buna göre; alım konusu malın sözleşmesine göre teslim edilmesi gereken yerde tesliminden itibaren 7 gün içerisinde faturası düzenlenmelidir.

Burada fatura düzenleme tarihinin başlangıcı genel olarak malın “teslim tarihi” olarak belirlenmiştir. 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin “C - Belge Düzenine İlişkin Olarak Uygulamada Ortaya Çıkan Tereddüt Konusu Hususlarla İlgili Açıklamalar Ve Yeni Düzenlemeler” Başlıklı bölümünün 1/f bendinde “*Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur. Bu tür sevkiyatlarda, malı satıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye satıcı tarafından, alıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye alıcı tarafından düzenlenecektir. Ancak, kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki on günlük (25.12.2003 tarihli ve 5035 sayılı Kanununun 48 inci maddesiyle "yedi gün" olarak değiştirilmiştir) sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı tabiidir.*” İfadesi bulunmaktadır. Buna göre;

-Kabule bağlı olan ve

-Bunun için yazılı bir sözleşme bulunan

Satışlarda, fatura düzenlenmesindeki 7 günlük süre “teslim” tarihinden değil “kabul tarihinden” itibaren başlayacaktır.

Maliye Bakanlığına yapılan başvurular göz önüne alınarak, mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak 12.09.1991 tarih ve 20989 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 211 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından "irsaliyeli fatura" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmiştir. Sattıkları mallar dolayısıyla Vergi Usul Kanunu’nun 231’nci maddesinin 5 numaralı bendinin mükelleflere tanıdığı, malın tesliminden itibaren faturanın 7 gün içinde düzenlenmesi imkanından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin, diledikleri takdirde tebliğde yazan esaslara uygun olarak "irsaliyeli fatura" düzenleyebileceklerdir. Böylece malın sevk esnasında düzenlenen “sevk irsaliyesi” ile malın tesliminde düzenlenen “fatura” tek bir belgede birleşmiş olup malın sevk edildiği anda “irsaliyeli fatura” düzenlenmektedir. İrsaliyeli fatura aynı zamanda sevk irsaliyesi yerine kullanılacağı için genel fatura düzenleme tarihi olan 7 günlük süre burada uygulanmamaktadır. Dolayısıyla irsaliyeli fatura ile malın fiilen

teslim edildiği tarihin aynı gün olması, taşınır işlem fişinin tarihinin de malın fiilen ambara girdiği/kuruma teslim edildiği tarih ile aynı gün olması gerekmektedir.

Üniversitede yapılan 2017 yılı denetimleri kapsamında kurumun 20.000,00 TL ve üzeri 88 adet (80 adedi özel bütçe ve 8 adedi projeden karşılanan) mal alımı ödeme emri belgesi ve eki belgeler ile mal alımlarına ilişkin düzenlenen kabul belgelerinde yer alan bilgiler mal teslim tarihleri yönüyle incelenmiştir. Buna göre incelenen mal alımlarından;

TESPİT 1- 88 adet mal alımının 22 tanesinde malların fiili teslim tarihlerinde düzenlenmesi gereken Taşınır İşlem Fişlerinin (TİF) düzenleme tarihinin, fiili teslim veya muayene aşamalarından sonra düzenlenen mali belgelerin (fatura veya irsaliyeli fatura) düzenleme tarihinden 5 gün ve daha ileri tarihlerde düzenlendiği, aradaki süre farkının farkının 10 gün ve daha ileri tarihte olanların aşağıda listede gösterildiği şeklinde olduğu,

Tablo 9: TİF Geç Düzenlenen Alımlar Listesi

Mal Alımı Yapan Harcama Biriminin Adı	Mal Alım İhalesi İhale Kayıt Numarası (Doğrudan Temin İse Onay Tarih Ve Nosu)	Mal Alım İşinin Konusu-Alınan Malın Türü	Düzenlenen Mali Belgenin Adı	Fatura Veya İrsaliyeli Faturanın Düzenlenme Tarihi	Taşınır İşlem Fişi Düzenlenme Tarihi	TİF İle Mali Belge Düzenleme Tarihi Arasındaki Fark Gün Sayısı
BAP (SANTEZ)	19/12/2016-61	Bilgisayar Donanım Malzemeleri	Fatura	21.12.2016	02.06.2017	163
BAP (TAGEM)	27.03.2017-03	Kimyasal Ve Laboratuar Malzeme	İrsaliyeli Fatura	2.05.2017	28.09.2017	149
İMİD	2017/281881	Lab. Cihazı	Fatura	15.11.2017	27.11.2017	12
Uygulama Ve Araştırma Hastanesi	2017/186	8 Kalem Muhtelif Mal Ve Malz. Damar Bulma Cihazı	Fatura	31.10.2017	13.11.2017	13
Yapı İşleri Ve Teknik Daire Başkanlığı	33	Bitki Alımı	Fatura	17.05.2017	5.06.2017	19
Yapı İşleri Ve Teknik Daire Başkanlığı	34	Elektrik Malzemesi	Fatura	24.03.2017	3.04.2017	10
Yapı İşleri Ve Teknik Daire Başkanlığı	51	Trafik Levhası	Fatura	20.04.2017	2.05.2017	12
Diş Hekimliği Fakültesi	2017/133482	40 Adet Diş Üniti Alımı	Fatura	3.07.2017	24.07.2017	21

TESPİT 2- Aşağıdaki tabloda listeli 2 adet alımda; malın sevki esnasında düzenlenmesi gereken İrsaliyeli Faturanın “düzenlenme tarihi” ve alım konusu malın “fiili olarak teslim edildiği tarih”lerin birbiriyle çeliştiği, malın sevki esnasında düzenlenmesi gereken İrsaliyeli Faturanın “düzenlenme tarihi”nin, malın kuruma fiili olarak teslim edildiği tarih ile aynı gün olması gerekirken söz konusu belgenin mal sevk edilmeden/teslim edilmeden günler öncesinden düzenlendiği, söz konusu belgelerin birbiriyle çelişmesi nedeniyle malın fiili teslim tarihinin gerçekte hangi tarih olduğunun anlaşılamadığı,

Tablo 10: Fiili Teslim Tarihleri ile Mali Belgenin Düzenlenme Tarihi Çelişen Alımlar Listesi

Mal Alımı Yapan Harcama Biriminin Adı	Alım Konusu Malın Mevzuat Dayanağı	Mal Alım İhalesi İhale Kayıt Numarası (Doğrudan Temin İse Onay Tarih ve Nosu)	Mal Alım İşinin Konusu-Alınan Malın Türü	Alım Konusu Malın Fiili Olarak Teslim Edildiği Tarih	İrsaliyeli Faturanın Düzenlenme Tarihi	Fiili Teslim Tarihi Mali Belge Düzenleme Tarihi Fark Gün sayısı
BAP (TAGEM)	21/D (2003/6554 Sayılı Esaslar)	27.03.2017-03	Kimyasal Ve Laboratuar Malzeme	11.09.2017	02.05.2017	-132
BAP (TÜBİTAK)	22/Ç (Tübitak İhale Esasları)	16.03.2017-1	Laboratuar Fırını Ve Atmosfer Kontrollü Fırın	20.04.2017	13.04.2017	-7

TESPİT 3-Taşınır Mal Yönetmeliği'nin Örnek 5 numaralı Taşınır İşlem Fişinin düzenlenmesine ilişkin açıklamalar kısmının (e) bendi 5 No.lu fıkrasında “5- Giriş veya çıkış yapılan taşınırın giriş veya çıkış yapılmasına dayanak teşkil eden tutanak, karar, sözleşme, protokol vb. belgelerin tarih sayısı; dayanak belgenin fatura veya fatura yerine geçen belge olması halinde bu belgelerin tarihi ve numarası” dayanak belge tarih ve numarası kısmına yazılacaktır. Yönetmelik'in 10'uncu maddesi 1/a bendinde TİF'in, dayanağını oluşturan belgenin tarihinden önceki bir tarihi taşıyamayacağı ifade edilmektedir. Aşağıdaki mal alımında düzenlenen TİF'in dayanak belgesi olarak fatura seçilmesine rağmen, TİF'in düzenlenme tarihinin söz konusu dayanak belgesinden (13.11.2017 tarihli fatura) önce olduğu,

Tablo 11: Dayanak Belgeden Önce Düzenlenen TİF'e İlişkin Tablo

Mal Alımı Yapan Harcama Biriminin Adı	Mal Alım İhalesi İhale Kayıt Numarası (Doğrudan Temin İse Onay Tarih ve Nosu)	Mal Alım İşinin Konusu-Alınan Malın Türü (Özet olarak kırtasiye, temizlik, bilgisayar, yazıcı v.s.)	Alım Konusu Malın Fiili Olarak Teslim Edildiği Tarih	Mal Alım Muayene ve Kabul Komisyonu Onay Tarihi	Taahhüt İşlem Fişi Düzenlenme Tarihi	TİF ile Fiil Teslim Tarihi Arasındaki Fark Gün Sayısı
Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı	166	Tesisat Malzemesi	13.11.2017	13.11.2017	10.11.2017	3 gün

Tespit edilmiş olup mal alımlarında ödeme emri belgesine ek belgeler içerisinde bulunan muayene kabul komisyonu tutanağı, taşıma işlem fişleri, fatura veya irsaliyeli fatura ile diğer tevsik edici belgeler arasında alım konusu malın teslim tarihleri yönüyle çelişkiler bulunması neticesinde, malların zamanında teslim alındığına ve dolayısıyla gecikme cezası müeyyidesi için gerekli şartların oluşmadığına ilişkin kamu idaresinde görevli sorumluların ellerindeki belgelerin kanıtlayıcı özelliğini kaybedebileceği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Dış mali kaynaklardan desteklenen projelerin işlemlerinin proje yürütücüleri tarafından yapıldığı, malzeme teslim alma, muayene ve taşıma işlemlerinin yürütücüleri tarafından yapıldığı, gecikmelere ilişkin yürütücüleri beyanlarının aşağıdaki gibi olduğu;

19/12/2016-61 No.lu alım ile ilgili olarak; alım konusu RFID sisteminin donanım ve yazılımlarının faturanın kesildiği gün teslim alındığı, RFID sistemin kurulumu uzun bir süreci gerektirdiği, donanımların kurulumu, yazılımların kurulumu, simülasyonu ve test aşamaları, tüm sistemin aktif hale getirilmesi, sorunsuz bir şekilde çalıştırılması ve test edilmesinin uzun bir süreci kapsamı nedeniyle bu alımda taşıma işlem fişinin bu süreçten dolayı sonradan düzenlendiği,

27.03.2017-03 No.lu alım ile ilgili olarak; TAGEM projelerinde ödemelere ilişkin uygulamanın, “önce onay alınarak piyasa araştırması yapılması ve ardından faturanın alınması, faturanın TAGEM’e yürütücü tarafından gönderilmesi, Kurul tarafından onay verilmesi ve son olarak ödeme işlemlerinin başlaması” şeklinde olduğu, bu sebeple, muayene komisyon karar tutanağı ve taşıma işlem fişlerinin kurulun onayına müteakip düzenlenmesi nedeniyle gecikme yaşandığı,

16.03.2017-1 No.lu alım ile ilgili olarak, TÜBİTAK Başkanlığı tarafından desteklenen 215M056 numaralı proje kapsamında satın alınan 1 Adet Laboratuvar Fırını ve 1 adet Atmosfer Kontrollü Fırının, irsaliyeli fatura ile 13.04.2017 tarihinde Fakülteye geldiği, bu cihazların özellik arz eden cihaz olması sebebiyle, kurulumu, çalıştırılması ve test işlemlerinin bitiminde 20.04.2017 tarihinde denetim, muayene ve kabul komisyonu işleminin yapıldığı, söz konusu gecikmenin bundan dolayı yaşandığı,

ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından gönderilen cevapta bulguda yer verilen tespitlerde yer alan proje kaynaklı alımlar ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu bilgiler bulgu konusu edilen hususları açıklar mahiyettedir. Ancak gönderilen cevapta 1 No.lu tespitte yer alan İMİD, Uygulama ve Araştırma Hastanesi, Yapım İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Dış Hekimliği Fakültesi ile 3 No.lu tespitte yer alan Yapım İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen alımlardaki ödeme emri belgesi ve eki belgeler ile mal alımlarına ilişkin düzenlenen kabul belgelerinde mal teslim tarihleri yönüyle bulunan çelişkiler açıklanmamıştır. Dolayısıyla ilgili birimler tarafından gerçekleştirilen alımlardaki mal teslim tarihleri yönüyle bulunan çelişkilerin izah edilemediği görülmektedir.

Mal alımlarında ödeme emri belgesine ek belgeler içerisinde bulunan muayene kabul komisyonu tutanağı, taşınır işlem fişleri, fatura veya irsaliyeli fatura ile diğer tevsik edici belgeler arasında alım konusu malın teslim tarihleri yönüyle çelişkiler bulunması neticesinde, malların zamanında teslim alındığına ve dolayısıyla gecikme cezası müeyyidesi için gerekli şartların oluşmadığına ilişkin kamu idaresinde görevli sorumluların ellerindeki belgelerin kanıtlayıcı özelliğini kaybedebileceği, böyle bir durumda tespit edilecek kamu zararından bu görevlilerin sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 20: Mal Ve Hizmet Alımlarında İhale Mevzuatı Temel İlkelerine Aykırı Bir Usul İzlenmesi

Kurumda yapılan 2016 yılı Sayıştay denetimleri neticesinde düzenlenen Kırıkkale Üniversitesi 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nun "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler" kısmının 5 No.lu bulgusunda; "*Kırıkkale Üniversitesi özel bütçesinin 2016 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında; Konusu aynı olan, yakın tarihlerde ve aynı firmadan alınan masa, sıra, koltuk, gibi büro mobilyaları alım işlerinin 4734 sayılı Kanunun*

22-d maddesinden faydalanmak amacıyla parçalara bölüdüğü” tespitine yer verilmiştir. Konu 2017 yılında da denetlenmiş olup, kurumda yapılan denetimlerde aynı usulsüz alımlara 2017 yılında da devam edildiği tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “Temel İlkeler” başlıklı 5’inci maddesinin 1, 3 ve 5 No.lu fıkralarında sırasıyla;

“İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.

-Eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal ve hizmet alımları ile yapım işleri kısımlara bölünemez.

-Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü temel usullerdir. Diğer ihale usulleri Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabilir.”

Hükümleri yer almaktadır. Aynı Kanun’un 22’nci maddesinin “d” bendinde; Büyükşehir Belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin on beş milyar, diğer idarelerin beş milyar Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iiaşeye ilişkin alımlarda ilan yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temin usulüne başvurulabileceği belirtilmektedir. 21.01.2017 tarih ve 29955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği (2017/1)’ne göre 4734/22’nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen ve Büyükşehir Belediyesi sınırlarında olmayan diğer idarelerde uygulanacak alım limiti 2017 yılı için 19.507,00 TL olarak belirlenmiştir.

Kırıkkale Üniversitesi Tıp Fakültesi ve Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığınca yapılan mal ve hizmet alımı şeklindeki muhtelif alımlarının 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 19’uncu maddesinde belirtilen temel ihale usullerinden birisiyle yapılması gerekirken limit altında kalmak amacıyla aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere **aynı gün** onay tarihli olacak şekilde kısımlara bölünerek, Kanunun 22’nci maddesinin (d) bendine göre doğrudan temin yöntemiyle alım yapıldığı görülmüştür.

Tablo 12: Usule Aykırı Gerçekleştirilen Alımlar ve Birimler Listesi

Sağlık Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığının 15.06.2017 Tarihinde İmzalanan Onay Belgelerine İlişkin Alımların Listesi				
Onay No	Onay Tarihi	Yüklenici Firma Adı	Sözleşme Bedeli (KDV Hariç)	Alım İçeriği
53	15.06.2017	K.....Ltd Sti.	2.800,00	Bülten Basımı
55	15.06.2017	K.....Ltd Sti.	5.193,00	Üniversite Yaşam Rehberi ve Öğrencilere Mektup Alımı
57	15.06.2017	K.....Ltd Sti.	3.520,00	Tükenmez Kalem Alımı
59	15.06.2017	K.....Ltd Sti.	6.500,00	Sergi Kataloğu Basımı
60	15.06.2017	K.....Ltd Sti.	8.950,00	Naturel Craft Bloknot Alımı
61	15.06.2017	K.....Ltd Sti.	19.500,00	Evrak Dosyası Alımı
Tıp Fakültesi (Özel Bütçe) 23.10.2017 Tarihinde İmzalanan Onay Belgelerine İlişkin Alımların Listesi				
195	23.10.2017	P.....	19.390,00	Medikal Hava Santrali Kompresör
194	23.10.2017	P.....	15.500,00	Kimyasal Hava Kurutucu

Yukarıda anılan mevzuat hükümleri uyarınca; söz konusu alımlarının doğrudan temin limitinin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünmesi 4734 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde belirtilen saydamlık, rekabet, eşit muamelenin sağlanması, eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünmemesi ve açık ihale usulünün temel ihale usulü olması şeklindeki temel ilkelere aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Kamu İhale Genel Tebliği'nin "4734 sayılı Kanunun 22'nci maddesinin (d) bendi gereğince ihtiyaçların temini" başlıklı 22.5'inci maddesinin alt bentlerinde;

"22.5.1.1. Bu bentte belirlenen parasal limitlere bağlı olarak yapılacak ihtiyaç teminlerinde, piyasada yapılan fiyat araştırması sonucunda öngörülen parasal limitin aşılacağına tespit edilmesi halinde, ihtiyacın Kanunun ilgili hükümlerine göre ihale yoluyla temin edilmesi gerekmektedir.

22.5.1.2. Ayrıca, 4734 sayılı Kanunun 19 uncu maddesine göre açık ihale usulü ile temini gereken ihtiyacın, Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi için öngörülen parasal sınırların altında kalacak şekilde, adet bazında veya aynı ihale konusu içinde yer alabilecek nitelikteki mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin, kalemlere veya gruplara bölünmek suretiyle aynı Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendine göre temini, 4734 sayılı Kanunun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu yönde uygulamaların sorumluluk doğuracağı

hususuna dikkat edilmesi gereklidir.” Denilmektedir.

4734 sayılı Kanun’un “Görevlilerin ceza sorumluluğu” başlıklı 60’ıncı maddesinde; “...5 inci maddede belirtilen ilkelere ve 62 nci maddede belirtilen kurallara aykırı olarak ihaleye çıkılmasına izin verenler ve ihale yapanlar hakkında da yukarıda belirtilen müeyyideler uygulanır.” Denilmiştir. Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’nin ve Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’nin “Temel İlkeler” başlıklı 4’üncü maddelerinde de ; “ İdareler, yapacakları ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.” Denildikten sonra “Eşik değerlerin veya parasal limitlerin altında kalmak ya da bu Yönetmelikte yer alan diğer hükümlerin uygulanmasından kaçınmak amacıyla mal(hizmet) alımları kısımlara bölünemez.” Hükümlerine yer verilmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Sorumluluk” başlıklı 5’inci maddesine göre harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden sorumlu olup aynı Yönetmelik’in 6’ncı maddesine göre, harcama birimlerince malzeme ihtiyaç planlamasının yapılması ve asgari stok seviyelerinin belirlenmesi, asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırların, taşınır kayıt yetkilisi tarafından harcama yetkilisine bildirilmesi gerekmektedir. Yine aynı madde hükmüne göre taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin; ambar sayımını ve stok kontrolünü yapmak, harcama yetkilisince belirlenen asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırları harcama yetkilisine bildirmek; harcama biriminin malzeme ihtiyaç planlamasının yapılmasına yardımcı olmak görev ve sorumluluğu bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalara göre muhtelif alımların bulguda yer alan tabloda gösterildiği üzere, kısımlara bölünerek İhale Kanunu’nun temel ilkelerine aykırı bir usulle gerçekleştirilmesinin, hem ihale mevzuatı açısından hem de ihtiyaçların temininde verimlilik ve etkinliğin sağlanması adına planlamanın zorunlu kılındığı 5018 sayılı Kanun ve Taşınır Mal Yönetmeliği çerçevesinde mevzuata aykırı usulsüz bir yöntem olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Sağlık Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı cevabında, satın alınması düşünülen mal ve malzemelerin, talep eden birimlerce önceden planlanarak Başkanlığa bildirilmemesi, talep edilmesinin akabinde teslim süresinin çok kısa olması ve hizmetin aksamaması gibi nedenlerden dolayı doğrudan temin usulü ile alım yapılarak

ihtiyaçların temin edildiği, benzeri durumların tekrar yaşanmaması için, Başkanlıkca yapılacak bu tür alımların planlanarak ve ilgili Kanunda belirtildiği üzere piyasada yapılan fiyat araştırması neticesinde tespit edilen fiyata göre İhale Kanununun ilgili hükümlerine göre satın alma işlemlerinin yapılacağı,

Tıp Fakültesi cevabında, iki dosyanın alımları ile ilgili acil durumlar ortaya çıktığı, yoğun bakımlarda kullanılan ve yatan hastalar için hayati önem taşıyan vantilatör cihazlarının içerisine su kaçtığı ve bunun cihazlara maddi anlamda büyük zararlara yol açtığı görüldüğü, bu nedenle acil olarak Basılan havanın terlemesini önlemek için hava içerisinde kalan yağ, su vb. maddeleri dışarı atmak için kullanılan Kimyasal Hava kurutucu cihazına ihtiyaç duyulduğu, Medikal Hava Santrali Kompresörünün bu cihazdan tamamen farklı bir alanda kullanım gerektiren bir cihaz olduğu, Ameliyathane ve Yoğun bakımlara Kuru Hava basmak için kullanıldığı,

İfadelerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak Kurumda yapılan 2016 yılı Sayıştay denetimleri neticesinde düzenlenen Kırıkkale Üniversitesi 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nun "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler" kısmının 5 No.lu bulgusunda; "*Kırıkkale Üniversitesi özel bütçesinin 2016 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında; konusu aynı olan, yakın tarihlerde ve aynı firmadan alınan masa, sıra, koltuk, gibi büro mobilyaları alım işlerinin 4734 sayılı Kanunun 22-d maddesinden faydalanmak amacıyla parçalara bölüldüğü*" tespitine yer verilmiştir. Konu 2017 yılında da denetlenmiş olup, kurumda yapılan denetimlerde aynı usulsüz alımlara 2017 yılında da devam edildiği tespit edilmiştir.

Tıp Fakültesi tarafından gönderilen cevapta bulguda belirtilen usulsüz alımlar ile ilgili, bu alımların acil olduğu için yapıldığı ifade edilmektedir. Ancak bulguda yer verilen alımların doğru ve zamanında planlanması halinde bu alımlar ile ilgili acil karşılama ihtiyacı ortadan kalkabilecektir. Kaldı ki bu şekilde aciliyet ortaya çıkan durumlarda 4734/22-f bendinde yer alan, "*f) Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile ortez, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları.*" Hüküm kapsamında ve belli bir limite tabi olmadan alım mümkündür. Kurumdaki görevliler bu yöntemi tercih etmeyerek belli bir limite kadar alım imkanı vermesi nedeniyle 4734/22-d bendi kapsamında usulsüz bir alım yöntemini kullanmışlardır.

Bulguda belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalara göre muhtelif alımların bulguda yer alan tabloda gösterildiği üzere, kısımlara bölünerek ve aynı yüklenicilerden İhale Kanunu'nun temel ilkelerine aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesinin, hem ihale mevzuatı açısından hem de ihtiyaçların temininde verimlilik ve etkinliğin sağlanması adına planlamanın zorunlu kılındığı 5018 sayılı Kanun ve Taşınır Mal Yönetmeliği çerçevesinde mevzuata aykırı usulsüz bir yöntem olduğu, tespitin 2016 ve 2017 yıllarında üst üste bulgu konusu edilmesi nedeniyle bundan sonra gerekçesi hukuka uygun olmayan alımlarda ısrar eden görevliler ile ilgili gerekli işlemlerin tesis edilmesinin kurum üst yönetiminin sorumluluğunda olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 21: Hizmet Alım İhalelerinde Kontrol Teşkilatına Verilmesi Gereken Veya İlk Hakediş Konulması İstenen Tutanakların/Raporların/Belgelerin Dosyalarında Bulunmaması

Kırıkkale Üniversitesi 2017 yılında yapılan veya uygulanan hizmet alım ihalelerine ait hakediş dosyalarında yapılan denetimlerde;

- 1- Hizmet alım ihalelerinin uygulama safhasında yüklenici tarafından idareye teslim edilmesi gereken belgelerin eksik düzenlendiği, idareye eksik teslim edildiği ve yine işin yürütülmesi esnasında periyodik olarak düzenlenmesi gereken (mal, malzeme, ekipman teslimlerine ilişkin belgeler veya işyeri teslim belgeleri ile sigorta belgeleri v.b.) belge ve tutanakların eksik düzenlendiği veya hiç düzenlenmediği,
- 2- Mevcut düzenlenen belgelerde ise teslim ve tesellüme ilişkin isim, imza veya tarih kısımlarının eksik olduğu, bu durumun ise özellikle iş kapsamında yapılması gereken periyodik mal veya malzeme teminlerinin zamanında yapılıp yapılmadığının kontrolünü zorlaştırdığı, tespit edilmiştir.

İhaleler bazında tespit edilen bazı hususlar aşağıda listelenmiştir:

A) Üniversite özel bütçesi tarafından yapılan personel servisi kiralama ihalesinde;

- 1- İdari şartnamenin 18'inci maddesinde alt yüklenici çalıştırılmaz denmesine rağmen yüklenici söz konusu hizmeti piyasadan temin ettiği ve şoförlü diğer araçlarla ifa

etmektedir. Uygulanan işte sadece “araç kiralama” sözleşmesi yerine yükleniciler araç sahipleriyle “personel taşıma” sözleşmesi yapmışlardır. Bu şekliyle aslında söz konusu personel taşıma işinde uygulama bir alt yüklenici çalıştırılması haline dönüşmüştür. Alt yüklenici çalıştırılması ise idari şartnamenin 18’inci maddesine aykırıdır. İdari şartnamenin 18’inci maddesinde alt yükleniciye izin verilmiş olsaydı bile personel taşıma işinde “alt yüklenici listelerinin” hazırlanıp ihale aşamasında teklif ile birlikte sunulması; sözleşme aşamasında ise yine aynı listenin idarenin onayına sunulması gerekecektir. Uygulamada yüklenici tarafından idarenin izni olmaksızın ve de idari şartnameye aykırı olarak alt yüklenici çalıştırıldığı, idarenin ise bu hususta herhangi bir işlem yapmadığı tespit edilmiştir.

B) Üniversite özel bütçesi tarafından yapılan yemek ihalesinde;

- 1- T.Ş madde 11’de yemeklerin transferi için 3 adet kapalı kasa kamyonet bulundurma zorunluluğu olmasına rağmen bu taşıtların yüklenici tarafından temin/teslim edildiğine dair herhangi bir tutanak tutulmamıştır.
- 2- T.Ş nin 35 ve 36’ıncı maddelerine göre firmaya teslim edilen taşınır ve taşınmazlar için teslim tutanağı düzenlenmesi gerekirken, yükleniciye teslim edilen yerler için herhangi bir tutanak düzenlenmemiştir. (11.04.2017 tarih ve 20 No.lu doğrudan temin onay belgesi ile yemek masası ve sandalye alımı yapılmış olup yükleniciye bu teslimatlar ile ilgili bir tutanak tutulmamıştır.)
- 3- T.Ş madde 11’de detaylı şekilde sayılan mutfak araç ve gereçlerinin şartnamede istenilen rakamlarda olup olmadığına dair işin başlangıcında veya sonraki bir tarihte tutulmuş bir temin/teslim tutanağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla ihalenin uygulama safhasında gerçekleşmiş bir sayım olup olmadığını, yüklenicinin T.Ş’nin 11’inci maddesindeki araç ve gereçlere sahip olup olmadığını tevsik edici bir belgeye rastlanmamıştır.

Üniversitenin farklı birimleri tarafından yapılan ihalelerde yüklenicilerden temini ve teslimi istenen mal/malzeme/ekipman ile ilgili olarak bunların temin ve teslim edildiğine ilişkin belge ve tutanakların usule uygun tutulmasının, kontrol teşkilatı açısından bir zorunluluk olmakla birlikte ihalelerin uygulanması aşamasında görevli ve sorumluların kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasının da bir gerekliliği olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Özetle, 2017 yılı personel servisi kiralama ihalesi ile ilgili bulguda bahse konu eksiklikler 2018 yılı için yapılan personel servis kiralama ihalesinde giderildiği, Üniversite Özel Bütçesi tarafından yapılan Yemek İhalesi ile ilgili olarak ise;

-2017 Yılı Yemek Hizmeti Alımına Ait Sözleşmenin eki olan Teknik Şartname'nin 11'inci maddesinde yer alan "3 adet kapalı kasa kamyonet bulundurma zorunluluğu" ile ilgili Kontrol Teşkilatı tarafından yerinde gözlem yapıldığı, ancak buna ilişkin herhangi bir tutanak tutulmadığı, 2017 yılı içerisinde yemek transferleri konusunda kuruma herhangi bir şikayet gelmediği, Sayıştay'ca 2017 yılında yapılan denetimler sırasında bu hususun Kontrol Teşkilatına bildirildiği, bunun üzerine 2018 yılı Yemek Hizmeti Alım İşine ait Sözleşme hükümlerince konu ile ilgili olarak kontrol teşkilatınca tutanak düzenlendiği, 2017 Yılı Yemek Hizmeti Alım İşine ait yüklenici firmaya taşınır demirbaşlarla ilgili olarak tutanak ile zimmet yapıldığı, yükleniciye teslim edilen yer ile ilgili zimmet tutanağı düzenlenmediği, yapılan masa sandalye alımından önce dönem başında yüklenici firmaya yapılan zimmet tutanağında sehven 41 ve 42. maddeye Veteriner Fakültesi yazıldığı, Mayıs/2017'de satın alımı yapılan masa ve sandalyeler için daha önceden zimmet yapıldığından mükerrer olmaması için zimmet tutanağına yazılmadığı, bu hususlar dikkate alınarak 2018 Yılı Yemek Hizmeti Alım İşine Ait Sözleşmede yer alan yer tesliminin tutanak ile yükleniciye zimmetlenmesi ve taşınır ve taşınmazlarla ilgili olarak yine yükleniciye teslim tutanağı düzenlendiği,

-2017 Yılı Yemek Hizmeti Alımına Ait Sözleşmenin eki olan Teknik Şartname'nin 11'inci maddesinde yer alan "mutfak araç ve gereçlerinin şartnamede istenilen rakamlarda olup olmadığı" ile ilgili Kontrol Teşkilatı tarafından yemekhanelerde yapılan kontrollerde yemek hizmetini sekteye uğratabilecek herhangi bir eksikliğin olmamasından dolayı kontrol teşkilatınca sayım yapılmadığı, ancak Sayıştay denetimlerinde bu hususun tespit edilerek bildirilmesiyle Kontrol Teşkilatı tarafından sayımlar yapılarak tutanak altına alındığı,

Sayıştay denetim bulgularında tespit edilen yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak, 2018 Yılına ait Yemek Hizmeti Alım işi öncesinde Kontrol Teşkilatı ve Muayene Komisyonunda yer alan görevlilere şartname, sözleşme ve görevleri ile ilgili bilgileri içeren yazılı ve sözlü tebligatlar yapılarak gerekli özenin gösterilmesi konusunda uyarılarda bulunulduğu,

İfadelerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde "Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır." Denilmekte olup şartname hükümleri ile sözleşmelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında gerekli özenin gösterilmemesi neticesinde 5018/71'inci maddesi çerçevesinde ortaya çıkacak her türlü kamu zararından bu konuda görevli personelin sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 22: Mevzuatta Yer Alan Engelli Erişim Zorunluluğu Hükümlerine Aykırı Olarak Yapım İşinde Proje Değişikliği Yapılması

07.07.2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanun'un "tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde erişilebilirlik, " Binaların, açık alanların, ulaşım ve bilgilendirme hizmetleri ile bilgi ve iletişim teknolojisinin, engelliler tarafından güvenli ve bağımsız olarak ulaşılabilir ve kullanılabilir olmasını,"; umuma açık hizmet veren yapı, "Kamu hizmeti için kullanılan resmî binalar, ibadet yerleri, özel eğitim ve özel sağlık tesisleri; sinema, tiyatro, opera, müze, kütüphane, konferans salonu gibi kültürel binalar ile gazino, düğün salonu gibi eğlence yapıları; otel, özel yurt, iş hanı, büro, pasaj, çarşı gibi ticari yapılar; spor tesisleri, genel otopark ve buna benzer umuma ait binaları," ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un "Genel esaslar" başlıklı 4'üncü maddesinde;

"c) Engellilerin tüm hak ve hizmetlerden yararlanması için fırsat eşitliğinin sağlanması esastır.

d) Engellilerin bağımsız yaşayabilmeleri ve topluma tam ve etkin katılımları için erişilebilirliğin sağlanması esastır." Hükümleri bulunmaktadır. Kanun'un "Erişilebilirlik" başlıklı 7'nci maddesinde;

"Madde 7-Yapılı çevrede engellilerin erişilebilirliğinin sağlanması için planlama, tasarım, inşaat, imalat, ruhsatlandırma ve denetleme süreçlerinde erişilebilirlik standartlarına uygunluk sağlanır..."

Bilgilendirme hizmetleri ile bilgi ve iletişim teknolojisinin engelliler için erişilebilir olması sağlanır.” Denilmektedir.

20.07.2013 tarih ve 28713 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Erişilebilirlik İzleme Ve Denetleme Yönetmeliği”nin “İdari Para Cezasının Uygulanması” başlıklı 18’inci maddesinde;

“Madde 18 – (1) Umuma açık hizmet veren her türlü yapı ve açık alan ile toplu taşıma araçlarının sahibi olan gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine her bir tespit için bin Türk Lirasından beş bin Türk Lirasına kadar idari para cezası uygulanır. Bu şekilde bir yıl içinde uygulanacak idari para cezasının tutarı ellibin lirayı geçemez. Büyükşehir belediyeleri, belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına her bir tespit için beşbin Türk Lirasından yirmibeş bin Türk Lirasına kadar idari para cezası uygulanır. Bu şekilde bir yıl içinde uygulanacak idari para cezasının tutarı beşyüz bin lirayı geçemez.” Denilmektedir.

Engelli vatandaşlarımızın kamu kurumlarının sunmuş olduğu hizmet ve imkanlardan yararlanmasında erişilebilirliğin sağlanması sosyal bir sorumluluk olmakla birlikte yukarıdaki mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere (aynı zamanda Yönetmelikle idari para cezası ile yaptırıma bağlanmış) yasal bir zorunluluktur.

Kırıkkale Üniversitesi 2017 yılı denetiminde;

- 1) Yapı İşleri Daire Başkanlığı tarafından ihalesi yapılan Fen Edebiyat Fakültesi inşaat işinin uygulama projesinde olmasına rağmen engelli erişimine dönük imalatların tamamının daha sonra proje değişikliğine gidilerek iş kapsamından çıkarıldığı,
- 2) Diş hekimliği Fakültesi inşaat işinde ise yaklaşık maliyet hesabına esas yapılacak işler listesinde yer almasına rağmen şartname ve uygulama projelerine engelli vatandaşlarımızın erişilebilirliğine dönük imalatların konulmadığı,

Görülmüştür. Yapılan bu işlemin hem sosyal sorumluluk anlayışına hem de yukarıda ayrıntısına yer verilen mevzuat hükümlerine aykırı olduğu, yapılacak denetimlerde üniversitenin karşılaşacağı idari para cezalarından sorumluluğun mevzuat zorunluluğuna rağmen projeden ilgili imalatları çıkaran, diğer belgelerde bulunmasına rağmen ilgili imalatları proje ve şartnamelere koymayan yetkililerde olacağı değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Fen-Edebiyat Fakültesi yapım işinde iptal edilen engelli imalatların idare tarafından yönetmeliğe uygun şekilde yaptırılacağı, Diş Hekimliği Fakültesi yapım işinde ihale dosyasında yer alan projelerde engelli erişimi ile ilgili detaylar bulunmadığı için söz konusu imalatların bu ihale kapsamında yapılmadığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Bulgu metninde engelli erişim zorunluluğu hükümlerine aykırı olarak yapım işinde proje değişikliği yapılması işleminin hem sosyal sorumluluk anlayışına hem de yukarıda ayrıntısına yer verilen mevzuat hükümlerine aykırı olduğu, yapılacak denetimlerde üniversitenin karşılaşacağı idari para cezalarından sorumluluğun mevzuat zorunluluğuna rağmen projeden ilgili imalatları çıkaran, diğer belgelerde bulunmasına rağmen ilgili imalatları proje ve şartnamelere koymayan yetkililerde olacağı vurgulanmıştır. Kurum tarafından gönderilen cevapta Fen-Edebiyat Fakültesi yapım işinde iptal edilen engelli imalatların idare tarafından yönetmeliğe uygun şekilde ayrıca yaptırılacağı, Diş Hekimliği Fakültesi yapım işinde ise engelli erişimi ile ilgili imalatların ihale dosyasında yer alan projelerde yer verilmediği ifade edilmektedir.

Özetle mevcut yükleniciye meri mevzuatta imalat ve malzeme sınıfı olarak zorunluluk içeren tüm imalatın yaptırılmasına özen gösterilmesinin, ancak proje değişikliği yine de kaçınılmaz olan durumlarda ise bu değişikliğin sınırının sadece ihale mevzuatının değil diğer mevzuat tarafından da çizildiğinin unutulmadan işlem tesis edilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 23: Yapım İşlerinde İdarece Hesaplanan Yaklaşık Maliyet Kalemlerinin Eksiz ve Tutarsız Olması

İdarenin 2015-2017 yılları arasında inşaatını tamamladığı yapım işlerine ait ihale dokümanlarının incelenmesi neticesinde,

- 1- Yapım işlerinin tamamında pek çok imalat kaleminde özel birim fiyatlar veya mevcut pozların analizi yapılmak suretiyle özel imalatlar öngörüldüğü, bu özel imalatlar ile ilgili piyasadaki fiyat almak suretiyle genel olarak fiyat araştırması yapıldığı ancak yapım işlerinde yaklaşık maliyetlerde yer alan aynı nitelikteki bazı kalemlerin hesaba dayanak teşkil eden birim fiyat analizlerinde farklar olduğu, buna bağlı olarak aynı imalat kaleminin A inşaatı ile B inşaatı arasında önemli tutarlarda maliyet farkı olduğu, buradan hareketle yaklaşık maliyetin rasyonel ve gerçekçi belirlenmediği,

2- Projesinde veya teknik şartnamede imalatı istenen bazı imalatların yaklaşık maliyet hesabına konu edilmediği, bundan dolayı her işe özel olarak hazırlanması ve hesaplanması gereken yaklaşık maliyete esas yapılacak işler listesi ile proje ve şartname esaslı hazırlanan yapılacak işler listesinin birbiriyle uyumsuz olduğu,

tespit edilmiş olup söz konusu tutarsızlıkların ve eksikliklerin yaklaşık maliyetlerin kriter olarak baz alındığı ihalede sunulacak tekliflerin değerlendirme sürecini ve ihalelerin uygulama safhasında gerçekleştirilecek kontrol faaliyetlerini olumsuz etkileyebileceği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda yer alan uyarılara göre devam eden projelerde ve bundan sonraki projelerde idarenin hazırlayacağı yaklaşık maliyet hesaplarının daha rasyonel ve gerçekçi hazırlanması ve tutarsızlıkların giderilmesi için gerekli çabanın gösterileceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak Kurum cevabında bulgu konusu ile ilgili gerekli çabanın gösterileceğinin belirtilmesi olumlu olmakla birlikte bulguda yer alan yaklaşık maliyet ile ilgili tutarsızlıkların ve eksikliklerin yaklaşık maliyetlerin kriter olarak baz alındığı bir ihalede sunulacak tekliflerin değerlendirme sürecini ve ihalelerin uygulama safhasında gerçekleştirilecek kontrol faaliyetlerini olumsuz etkileyebileceği bu yönüyle ihale safhasının başından sonuna kadar hakim olması gereken temel ilkelere zarar verebileceği ve kamu kaynağını riske atabileceği değerlendirilmektedir.

BULGU 24: Yapım İşlerinde Şartname Hükümleri İle Projelerin Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Gerekli Özenin Gösterilmemesi

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin eklerinden birisi olan Yapım İşleri Tip Sözleşme'nin 8'inci maddesinde "Sözleşmenin Ekleri" zikredildikten sonra 8.2'nci bendinde ihale dokümanını oluşturan belgeler; 8.2.1 alt bendi dip notunda ise ihale dokümanını oluşturan belgelerin öncelik sırası sayılmıştır. Buna göre;

-Anahtar teslimi götürü bedel sözleşmelerde ihale dokümanını oluşturan belgeler arasındaki öncelik sıralaması;

1-Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 2- İdari Şartname, 3- Sözleşme Tasarısı, 4- Uygulama Projesi, 5- Mahal Listesi, 6- Özel Teknik Şartname, 7- Genel Teknik Şartname, 8- Açıklamalar (varsa), 9- Diğer Ekler.

-Teklif birim fiyat sözleşmelerde ihale dokümanını oluşturan belgeler arasındaki öncelik sıralaması;

1- Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 2- İdari Şartname, 3- Sözleşme Tasarısı, 4-Birim Fiyat Tarifleri ve cetveli, 5- Mahal Listesi, 6- Özel Teknik Şartname, 7- Genel Teknik Şartname, 8- Ön / Kesin Projeler, 9- Açıklamalar (varsa), 10- Diğer Ekler.

Şeklindedir. Taahhüt konusu inşaat ihale dokümanını oluşturan ve birbiriyle uyumlu olması gereken tüm bu belgelere uygun şekilde tamamlanması gerekmektedir. Ancak taahhüt konusu inşaatın ihale dokümanına, genel ifadeyle taahhüde aykırı gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin denetimi ve tespiti için bir önceki cümlede vurgulandığı üzere ihale dokümanını oluşturan belgelerin bir biriyle uyumlu şart ve hükümler içermesi gerekmektedir.

Kırıkkale Üniversitesi 2017 yılı denetimlerinde kurumun yapım işleri tarafından yürütülen, Fen Edebiyat Fakültesi inşaat işi, Kapalı ve Açık Spor Salonu yapım İş, Veterinerlik Fakültesi 8-12 blok yapım işi ve Diş Hekimliği Fakültesi yapım işine ait ihale dosyalarında yer alan hükümler/şartlar ile uygulama projelerinin incelenmesi neticesinde;

-İnşaat işlerinin tamamında cephe giydirme veya cephe kaplama imalatlarının olduğu ve bu imalatların tamamının özel pozlar ile şartnamesinde ve projesinde tariflendiği,

-Özel pozlu cephe giydirme veya cephe kaplama imalatlarının tamamına yakınında şartnamede yazılı poz detayları ile proje notlarının çeliştiği,

-Özel pozlu cephe kaplama imalatlarının çoğunda cephede kullanılacak ana malzemenin (alüminyum kompozit panel kaplama, Kompakt laminant panel kaplama, karo kaplama vs) taşıyıcısı konumda olan alt konstrüksiyonların hangi malzemedan imal edileceğinin yazılmadığı,

-Projelerin çoğunda (ilgili binaların kullanıcısı olacak akademik personel veya idarecilerin talepleri doğrultusunda) sık sık malzeme ve kullanım şekline bağlı nedenlerle proje değişikliklerine gidildiği,

-Projelerin tamamında peyzaj düzenlemelerinde proje değişikliklerine gidildiği,

-Yapının dış cephe malzemelerinin yanında iç mekanlarının donatımında kullanılacak yapı malzemeleriyle ilgili de proje notları ile şartname poz tariflerinin bir biriyle çeliştiği,

-Şartname poz detaylarında “ödemeye birlikte analiz veya deney raporu istenen” imalatların hiç birisinde analiz veya deney raporlarının yükleniciden istenmediği,

-Bazı projelerde çatı bölgesine çıkış için yangın veya çatı bölgelerinde bulunan havalandırma vs. cihazların bakımında kullanılmak üzere içten veya dıştan merdiven öngörülmediği ve imalatların bu şekilde yapıldığı,

Tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Devam eden projelerde ve bundan sonraki işlerde ihale dosyası hazırlanması aşamasında bulgu maddesinde belirtilen hükümlerin tutarlılığı için gerekli özenin gösterileceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde *“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.”* Denilmekte olup yapım işlerinde şartname hükümleri ile projelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında gerekli özenin gösterilmemesi neticesinde 5018/71’inci maddesi çerçevesinde kamu kaynağında ortaya çıkacak her türlü eksilme kaynaklı kamu zararından bu konuda görevli personelin sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 25: Yapım İşlerinde Taahhüde Aykırı İmalatlar İle İlgili Olarak Cezai Müeyyide Öngörülmemesi

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’nin eklerinden birisi olan Yapım İşleri Tip Sözleşme’nin 8’inci maddesinde “Sözleşmenin Ekleri” zikredildikten sonra 8.2’nci bendinde ihale dokümanını oluşturan belgeler; 8.2.1 alt bendi dip notunda ise ihale dokümanını oluşturan belgelerin öncelik sırası sayılmıştır. Buna göre;

-Anahtar teslimi götürü bedel sözleşmelerde ihale dokümanını oluşturan belgeler arasındaki öncelik sıralaması;

1-Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 2- İdari Şartname, 3- Sözleşme Tasarısı, 4- Uygulama Projesi, 5- Mahal Listesi, 6- Özel Teknik Şartname, 7- Genel Teknik Şartname, 8- Açıklamalar (varsa), 9- Diğer Ekler,

-Teklif birim fiyat sözleşmelerde ihale dokümanını oluşturan belgeler arasındaki öncelik sıralaması;

1- Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 2- İdari Şartname, 3- Sözleşme Tasarısı, 4-Birim Fiyat Tarifleri ve cetveli, 5- Mahal Listesi, 6- Özel Teknik Şartname, 7- Genel Teknik Şartname, 8- Ön / Kesin Projeler, 9- Açıklamalar (varsa), 10- Diğer Ekler.

Şeklinde. Taahhüt konusu inşaatın ihale dokümanını oluşturan tüm bu belgelere uygun şekilde tamamlanması gerekmektedir. Aksi durumda inşaat ihale dokümanına, genel ifadeyle taahhüde aykırı gerçekleştirilmiş olacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Kamu Zararı" başlıklı 71'inci maddesinde kamu zararı tanımı için "*kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*" Denildikten sonra kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hususlar sayılırken (b) beninde "*b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,*" da kamu zararının tespitinde esas alınacaklar arasında sayılmıştır.

Yapım işlerinde ihale dokümanını oluşturan belgelerin içeriklerine uygun yapılmayan işler nedeniyle ortaya çıkacak kamu zararının konusu;

-İnşaata konu işin yapılmaması veya eksik yapılması,

-İnşaat konusu işte kullanılması gereken malzemenin hiç kullanılmaması veya farklı malzeme kullanılması,

- Hakediş ödemelerine esas iş ve işlemlerin yanlış hesaplanması (fiyat farkı, revize birim fiyat v.b),

Gibi sebeplerle kamu kaynağında "*eksilmeye neden olunması*" olabileceği gibi,

-İnşaatın mevcut sözleşmesine ve iş programına uygun olarak zamanında yapılmaması ve böylece tahsil edilmesi gereken gecikme cezasının tahsil edilmemesi,

-İnşaatın gerçekleştirilmesinde, çalışan teknik personelde, inşaatın sigortalanması, teminatların tamlığının sağlanması v.b. konularda ihale dokümanını oluşturan belgelerin içeriklerine ve ilgili hükümlere aykırılıklara uygulanacak cezaların uygulanmaması,

Sebebiyle de kamu kaynağında “*artışa engel olunması*” şeklinde gerçekleşebilir. Ancak bu şekilde bir cezai müeyyidenin uygulanması için öncelikle bu cezanın ihale dokümanında öngörülmesi gerekmektedir.

Üniversitede 2017 yılında yapılan denetimlerde Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığınca ihalesi yapılan ve kontrolü yürütülen yapım işi ihalelerine ait ihale dosyalarının tamamı taranmış olup, şartname ve sözleşmelerinde ilgili yapım işlerinde yüklenicinin süre ve teknik personel çalıştırılması durumu hariç taahhüde aykırı diğer durumlarla ilgili her hangi bir ceza öngörülmediği tespit edilmiştir.

Yapım işleri ihale dokümanını oluşturan belgelerde yer alan hükümler sadece inşaat konusu taşınmaz malın vücuda getirilmesini temin etmeyi amaçlamamakta aynı zamanda söz konusu işin süresinde, güvenli, teminatlı, sigortalı, vasıflı teknik personel gözetiminde, nitelikli işçi eliyle, gerekli ve uygun malzemeyle, mevzuata uygun yürütülmesi ve tamamlanmasını da sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla ihale dokümanlarında yer alan hükümlere gerekli riayetin sağlanması için öngörülen yaptırım ve müeyyidelerin yapım işlerindeki tüm bu bileşenleri kapsayıcı olması gerekmektedir. Kurumda yapılan denetimlerde sözleşme ve şartnamelere bu bileşenlerden sadece süre ve teknik personele ilişkin cezai hükümlerin konulduğu görülmüş ancak taahhüde aykırı diğer durumlar için herhangi bir müeyyide öngörülmemiştir. Yukarıda detayı verilen haller gibi taahhüde aykırı diğer durumlarda yükleniciler nezdinde ihtar ve/veya cezai müeyyidelerin uygulanması için sözleşmelerinde taahhüde aykırı iş ve eylemlere ilişkin yaptırım hükümlerinin konulması, sahada ise bu hükümlere istinaden gerekli durumlarda cezai müeyyidelerin uygulanarak 5018/71’inci maddesindeki kamu zararına sebebiyet verilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Yapılacak olan ihalelerde idari şartname ve sözleşmelerde taahhüde aykırı işlemler için gerekli cezai tutarların ekleneceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8’inci maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka*

uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” Denilmekte olup yapım işlerinde kontrol teşkilatının gerekli cezai müeyyideyi uygulamaması nedeniyle 5018/71’inci maddesi çerçevesinde kamu kaynağında ortaya çıkacak her türlü artışa engel olma kaynaklı kamu zararından bu konuda görevli personelin sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 26: Yönetmelik Kapsamında Zorunlu Olan Bazı İş Ve İşlemlerin İç Denetim Birimince Yerine Getirilmemesi

12.07.2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” çerçevesinde kamu kurumlarında iç kontrolün bir parçası olarak icra edilen iç denetim birimi faaliyetleri ile ilgili yapılan denetimler neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

TESPİT 1- Performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi konularında iç denetim birimi tarafından herhangi bir denetim yapılmaması

Yönetmelik’in 8’inci maddesinde “(1) Kamu idarelerinde yapılacak iç denetim aşağıda belirtilen denetim uygulamalarını kapsar:

a) *Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.*

b) *Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.*

c) *Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*

ç) *Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.*

d) *Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.*

...” Denilmektedir. 2017 yılında birimin ile ilgili yapılan denetimde;

- İç denetim birimi tarafından son 5 yılda sadece ek ders, ek ödeme, yatay geçiş, maaş ödemeleri ve yıllık izin işlemleri süreçleri ile ilgili sistem ve uygunluk denetimi raporları üretildiği, “sistem ve uygunluk” denetimi dışında yukarıda yer alan diğer denetim uygulamalarında hiçbir denetim icra edilmediği,
- 2013 ve 2014 yıllarında iç denetim biriminin talep yazısı ve üst yöneticinin onayı ile hiçbir denetim uygulaması ile ilgili denetim faaliyetinde bulunulmadığı,

Tespit edilmiştir.

TESPİT 2- İç denetim biriminde izleme denetimi yapılmaması, izleme sonuçlarının üst yöneticiye ayrıca raporlanmaması

Yönetmelik’in 13’üncü maddesinde “*İç denetim birimi, birim faaliyetleri hakkında üst yöneticiye düzenli olarak bilgi verir ve denetlenen birimlerle uzlaşılabilen hususlar ile izleme sonuçlarını üst yöneticiye ayrıca raporlar.*” denilmekte ve “İç denetim birimi başkanının görev ve yetkileri” nin sayıldığı 13/A maddesinde “*e) Denetim sonuçlarını izlemek, denetlenen birim yöneticisi ile mutabık kalınan hususların yerine getirilip getirilmediğini takip etmek.*” İç denetim birim başkanının görevleri arasında sayılmaktadır.

Kurumda yerinde yapılan denetimde iç denetimin koordinasyonundan sorumlu koordinatör iç denetçinin “denetim sonuçlarının izlenmesi” ile ilgili herhangi bir eylem ve işlemde bulunmadığı, Yönetmelikte “*izleme sonuçlarını üst yöneticiye ayrıca raporlar*” denilmesine rağmen izleme sonuçlarının ayrıca bir rapor halinde üst yöneticiye sunulmadığı, Yönetmelik’in “İç denetim sonuçlarının takibi” başlıklı 48’inci maddesinde, “*İç denetim biriminde, denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sistemi kurulur.*” denilmekte olup iç denetim biriminde böyle bir takip sisteminin de bulunmadığı tespit edilmiştir.

TESPİT 3- Denetim öncesinde hazırlanması zorunlu olan çalışma planlarının bazı denetimlerde hazırlanmamış olması

Yönetmelik’in 41’inci maddesinde; “*Madde 41- (1) İç denetçi, saha çalışması öncesinde, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. (2) İç denetçi, bu görüşmelerin sonuçlarını da*

*dikkate alarak **çalışma planını hazırladıktan sonra** denetime başlar ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülür.”* Denilmektedir.

Yapılan denetimlerde tamamlanan denetimlerden maaş ödemeleri, yıllık izin işlemleri süreci, iç kaynaklı proje işlemleri süreci ve devam eden denetimlerden taşınmazların kiraya verilmesi, dış kaynaklı proje işlemleri süreci ile ilgili çalışma planlarının hazırlanmadığı, çalışma planı hazırlanmadan denetime başlandığı tespit edilmiştir.

TESPİT 4- Kurumun otomasyon sistemleri ile ilgili herhangi bir denetim yapılmaması

Yönetmelik'in “*Mesleki yeterliliği sürdürme sorumluluğu*” başlıklı 32'nci maddesinde “*İç denetçiler aşağıda belirtilen konularda kendilerini yetiştirmek ve geliştirmekten sorumludur*” denildikten sonra (i) bendinde “*i) Kamu idarelerinin otomasyon sisteminin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak.*” konusu iç denetçilerin kendilerini yetiştirmek ve geliştirmekten sorumlu olduğu alanlar içerisinde sayılmıştır.

Yapılan denetimde iç denetim birimi tarafından yapılan denetimlerin tamamının “sistem ve uygunluk denetimi” adı altında icra edilmesine rağmen kurumun kullanmış olduğu 17 adet yazılım/otomasyon sistemi ile yine kurumun kullandığı KBS (Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi), TKYS (Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi), Say2000i sistemlerinin işleyişi ile ilgili herhangi bir denetim icra edilmediği veya eğitime katılım olmadığı tespit edilmiştir.

TESPİT 5- İç denetim biriminde meslek içi eğitim zorunluluğuna uyulmaması

Yönetmelik'in “Meslek içi eğitim” başlıklı 33'üncü maddesinde “*Madde 33- (1) İç denetçilere, her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim sağlanır. Bu sürenin otuz saati, Kurulun koordinatörlüğünde Maliye Bakanlığınca verilir. Kalan süre, Kurulun eğitim konusundaki düzenlemelerine riayet edilerek, ilgili kamu idarelerinin ihtiyaçlarına göre iç denetim birimlerince programlanır.*” denilmekte aynı maddenin (2) No.lu bendinde “*İç denetim birimleri, gerektiğinde mesleki kuruluşlar, üniversiteler ve bilimsel alanda etkinlikte bulunan diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak suretiyle, yılda en az bir defa kurs, seminer ve benzeri etkinliklerde bulunurlar. Meslek içi eğitim etkinliklerine iç denetim plan ve programında yer verilir.”* Denilmektedir.

Kurumda yapılan denetimlerde 2017 yılı içerisinde herhangi bir meslek içi eğitim, kurs, seminere katılım olmadığı, 2017-2019 dönemini kapsayan iç denetim planı ve 2017 yılı iç denetim programında da meslek içi eğitim etkinliklerine dair herhangi bir veri veya bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Özetle;

1 No.lu tespit ile ilgili olarak, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında; “*İç denetim, birinci fıkrada belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.*” hükmünden de anlaşılacağı üzere denetim uygulamalarından hangisinin seçileceği kamu idaresinin tasarrufunda olduğu bu uygulamalardan yapılan tercihlerin kurumun denetim öncelikleri ve öngörülen riskler dikkate alınarak denetim kaynağına göre tespit edildiği, kurum tarafından yapılan bu tercihin herhangi bir eksiklik olarak görülmemesi gerektiği, 2013 ve 2014 yıllarında denetim yapılmamasının sebebinin iç denetim biriminin talebi olmadığı, rektörlük makamının denetim yapılmaması talimatının iç denetim birimi tarafından yazılı onaya bağlanması olduğu, bu hususun onayda çok açık olarak ifade edildiği,

2 No.lu tespit ile ilgili olarak, iç denetim biriminde denetim raporlarının uygulanmasını izlemek üzere bir takip sisteminin kurulduğu, 2017 yılı içerisinde yapılan izleme faaliyeti sonuçlarının üst yönetici imzasıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na 01.06.2017 tarih ve 4084 sayılı yazı ile gönderildiği, izleme sonuçları ile ilgili üst yöneticiye ayrı bir raporlama yapılmamasının gerekçesinin izleme sonuçlarının İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na üst yöneticinin imzası ile sunulduğundan bilgisi dahilinde olan bir hususun yeniden raporlamaya ihtiyaç duyulmaması olduğu,

3 No.lu tespit ile ilgili olarak, denetimler sırasında talep edilen son 5 yılda hazırlanan çalışma planlarının raporu tamamlanan denetimler olarak değerlendirilip bilgi ekinde sunulduğu, devam eden denetimlerden “Taşınmazların Kiraya Verilmesi ve Yönetimi İşlemleri” sürecinin denetiminin saha çalışmasına başlanan birimler ile ilgili çalışma planlarının denetimin ilgili safhaları tamamlandıktan sonra denetim dosyasına dahil edildiği, maaş ödeme işlemleri, yıllık izin işlemleri süreci denetimleri ile ilgili olarak denetimi yürüten iç denetçi tarafından, çalışma planı ve eki görev iş planının, denetim hazırlık sürecinde hazırlanması gereken ve iç denetim mevzuatı çerçevesinde denetim gözetim sorumlusu tarafından kontrol edilip iç denetim birim başkanı tarafından onaylanması gereken bir belge

mahiyetinde bulunduğu; İç Denetim Biriminde iki iç denetçi olması sebebiyle birim başkanının olmaması, denetimin gözetimi faaliyetinin yürütülmemesi ve denetimin bütünüyle tek iç denetçi tarafından yürütülmesi sebebiyle çalışma planının denetim dosyasında yer alması gereken bir belge olup olmadığı hususunda tereddüde düşüldüğünden çalışma planının içeriğine ilişkin çalışmaların elektronik ortamda hazırlanmış olmasına rağmen denetim dosyasına konulması hususunda 2015 yılı denetimlerinde eksiklik yaşanmış olabileceğinin kabul edildiği,

4 No.lu tespit ile ilgili olarak, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8.maddesinin 2.fıkrasında; *“İç denetim, birinci fıkrada belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir.”* hükmünden de anlaşılacağı üzere denetim uygulamalarından hangisinin seçileceği kamu idaresinin tasarrufunda olduğu, bu uygulamalardan yapılan tercihlerin kurumun denetim öncelikleri, öngörülen riskler ve denetim kaynağı dikkate alınarak tespit edildiği, bilgi işlem ve otomasyona bağlanmış iş ve işlemlerin riski en düşük seviyede olduğu, üniversitenin iş ve işlemleri için risk analizi yapılarak elde edilen sonuçlara göre denetim alan ve konuları belirlendiğinden bu hususların yüksek riskli görülmediği, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan Kamu İç Denetim Rehberinde denetlenecek alan ve konuların risk analizine göre belirleneceğinin hüküm altına alındığı, üniversitenin iç denetim kaynağı, mevcut en yüksek riskli alanları denetlemeye ancak yettiği, risk değerlendirme sonuçlarına göre tespit edilen denetim alan ve konularının belirleme yetkisinin kuruma ait olduğu, usulüne uygun yapılan risk değerlendirmesi sonucunda kullanılan yetkinin eksiklik olarak tespit edilmemesi gerektiği,

5 No.lu tespit ile ilgili olarak, 02.02.2017 tarihinde rektörlük makamınca onaylanan ve denetime de sunulan 2017-2019 dönemini kapsayan iç denetim planının, III. Temel Stratejiler bölümü ile 2017 yılına ait iç denetim programının IV.Kaynak Tahsis ve Danışmanlık Faaliyet Tablosu bölümlerinde eğitimle ilgili kaynak tahsisi yapıldığı, dolayısıyla buralarda meslek içi eğitim etkinliklerine dair veri ve bilgi mevcut olduğu, iç denetim biriminin meslek içi eğitim zorunluluğuna uyulmaması tespitinin fiili durumu yansıtmadığı, 2017 yılı için sadece İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından düzenlenecek eğitimlere katılımın planlandığı ve 2017 yılı denetim programında kaynak tahsisi yapılarak yer alan eğitimlerin, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun internet sitesinde yayımlanan duyurular ile iptal edilmesinden dolayı eğitime katılımın gerçekleştirilemediği,

İfadelerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak 1 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum cevabında “denetimin öncelikler ve öngörülen riskler dikkate alınarak denetim kaynağına göre tespit edildiği” ifade edilmiştir. Ancak seçilen denetim konularının üniversitenin bütçe ve iş hacmine oranı incelendiğinde bu ifadenin gerçeği yansıtmadığı görülmektedir. Örneğin denetimi gerçekleştirilen ek ders ödemelerinin personel giderlerine oranı (2016 yılı faaliyet sonuçları tablosundaki bilgilere göre) %11,99 ve gider toplamına oranı %11,83 tür. Denetim olarak seçilen bir diğer konu olan yatay geçiş işlemlerinde ise (üniversiteye 2016 yılında 735 ve 2017 yılında 578 yatay geçiş başvurusu yapılmıştır) bunun yaklaşık 40.000 öğrencisi olan bir üniversitede öğrenci işlerinin 2016 yılı için sadece %1,83’ünü, 2017 yılı için ise sadece %1,44 ünü teşkil ettiği açıktır. 2017 yılında özel bütçe ödeneği 240.955.360,00 TL ve yaklaşık öğrenci sayısı 40.000 olan bir kurumda denetimi gerçekleştirilen yıllık izin işlemleri ile yatay geçiş işlemlerinden daha riskli alanlar olduğu gerek Sayıştay denetimlerinde gerek Maliye Bakanlığı tarafından icra edilen denetimlerde seçilen konulardan ve tespit edilen bulgulardan açıkça anlaşılmaktadır. Dolayısıyla kurumun bilimsel proje kaynaklarının ve akademik teşviklerin kullanımı, temel maaş ödemeleri, taşınır ve taşınmaz varlık kayıt ve yönetimi, kiralamalar, yatırım harcamaları ve doğrudan temin alım yoluyla mal alımları gibi bulgulara konu olmuş daha riskli alanlarda denetim yapılması gerekmektedir.

2013 ve 2014 yıllarında iç denetim birimi tarafından denetim yapılmaması tespiti ile ilgili olarak verilen cevapta “2013 ve 2014 yıllarında denetim yapılmamasının sebebinin iç denetim biriminin talebi olmadığı, rektörlük makamının denetim yapılmaması talimatının iç denetim birimi tarafından yazılı onaya bağlanması olduğu” ifade edilmekle birlikte verilen bilgi kurumda 2013 ve 2014 yılında her hangi bir iç denetim faaliyetinin icra edilmediği tespitini değiştirmemektedir.

2 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum cevabında “izleme sonuçları ile ilgili üst yöneticiye ayrı bir raporlama yapılmamasının gerekçesinin izleme sonuçlarının İç Denetim Koordinasyon Kurulu’na üst yöneticinin imzası ile sunulduğundan bilgisi dahilinde olan bir hususun yeniden raporlamaya ihtiyaç duyulmaması olduğu” ifade edilmiş ise de bu konuda Yönetmelik’in 13’üncü maddesinde “İç denetim birimi, birim faaliyetleri hakkında üst yöneticiye düzenli olarak bilgi verir ve denetlenen birimlerle uzlaşamayan hususlar ile izleme sonuçlarını üst yöneticiye ayrıca raporlar.” denilmesi karşısında iç denetim birimine

sunulmuş bir “takdir yetkisi” bulunmamaktadır. Buna göre Yönetmelikte yer alan “izleme sonuçlarını üst yöneticiye ayrıca raporlar” hükmünün gereği yerine getirilmelidir.

3 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum cevabında özetle “*denetimler sırasında talep edilen son 5 yılda hazırlanan çalışma planlarının raporu tamamlanan denetimler olarak değerlendirilip bilgi ekinde sunulduğu*” ifade edilmiştir. 2017 yılında İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik 41’inci maddesi çerçevesinde yapılan denetimlerde kurumdan iç denetim birimi denetimleri ile ilgili (tamamlanan veya devam eden denetim ayrımı yapılmadan) son 5 yılda hazırlanan çalışma planları istenmiş olup denetim sonucunda birimin bazı denetimlerine Yönetmelik’te “...çalışma planını hazırladıktan sonra denetime başlar ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülür.” Hükmüne aykırı olarak çalışma planı hazırlanmadan başladığı tespit edilmiştir.

4 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum cevabında “*öngörülen riskler ve denetim kaynağı dikkate alınarak denetim yapılacak konuların tespit edildiği, bilgi işlem ve otomasyona bağlanmış iş ve işlemlerin riski en düşük seviyede olduğu, üniversitenin iş ve işlemleri için risk analizi yapılarak elde edilen sonuçlara göre denetim alan ve konuları belirlendiğinden bu hususların yüksek riskli görülmediği,*” ifade edilmiştir. 1 No.lu tespite ilişkin değerlendirmelerde de vurgulandığı üzere iç denetim biriminin seçtiği konular kurumun genel işleyişi ve genel otomasyon sistemleri ile ilgili denetimler olmayıp bütçe büyüklüğü ve öğrenci sayısı gibi veriler ile veya Sayıştay denetimlerinde ve Maliye Bakanlığı tarafından icra edilen denetimlerde seçilen konular ve tespit edilen bulgular ile karşılaştırıldığında çok daha az riskli kabul edilebilecek alanların seçildiği görülmektedir. Bulguda da vurgulandığı üzere kurumda yapılan denetimde iç denetim birimi tarafından yapılan denetimlerin tamamının “sistem ve uygunluk denetimi” adı altında icra edilmesine rağmen kurumun kullanmış olduğu 17 adet yazılım/otomasyon sistemi ile yine kurumun kullandığı KBS (Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi), TKYS (Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi), Say2000i sistemlerinin işleyişi ile ilgili herhangi bir denetim icra edilmediği veya eğitime katılım olmadığı tespit edilmiştir

5 No.lu tespit ile ilgili olarak kurum tarafından gönderilen cevapta “*iç denetim biriminin meslek içi eğitim zorunluluğuna uyulmaması tespitinin fiili durumu yansıtmadığı*” ifade edilirken aynı cevap metninin devamında ve denetimler sırasında “*2017 yılında eğitim faaliyetlerine katılım olmadığı*” ifade edilmektedir. Bulgu maddesinde tespite konu olan husus da zaten “*kurumda yapılan denetimlerde 2017 yılı içerisinde herhangi bir meslek içi*

eğitim, kurs, seminare katılım olmaması” dır. Dolayısıyla bulguda da vurgulandığı üzere iç denetim biriminde meslek içi eğitim zorunluluğuna uyulmamıştır.

Özetle denetim sonucu iç denetim biriminde görülen eksikliklerin giderilerek birimin 5018 sayılı Kanun ve Yönetmelik’e uygun şekilde çalıştırılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 27: İç Kontrol Sisteminin Yapılandırılması Çalışmalarının Tamamlanmaması ve Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı'nın Revize Edilmemesi

24/12/2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun amacı 1’inci maddesinde: *“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Yine Kanun’un 11’inci maddesi ile üst yöneticilerin, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden ve malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden sorumlu tutuldukları hüküm altına alınmıştır.

İç kontrol kavramı, 5018 sayılı Kanunun 55’inci maddesinde: *“İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimi bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”* şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun *“İç Kontrolün Amacı”* başlıklı 56’ncı maddesinde ise;

“İç kontrolün amacı;

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

şekilde yönetilmesini,

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

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

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

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

Mezkûr Kanun’un 57’nci maddesinde ise, yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemlerin alınması gerektiğini belirtmiştir.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 02.12.2013 tarih ve 70451396-24 sayılı “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum” konulu Genelgede idarelerce yürütülmekte olan söz konusu çalışmalarla ilgili Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından tespit edilen eksiklikler belirtilerek, kamu idarelerinin eylem planlarını yapılan açıklamalar doğrultusunda gözden geçirip, gerekirse revize ederek en geç 31.12.2014 tarihine kadar Maliye Bakanlığına göndermeleri istenmiştir.

Bu çerçevede, Kırıkkale Üniversitesi tarafından gerçekleştirilen iç kontrol sistemi oluşturma çalışmaları incelendiğinde; Maliye Bakanlığının iç kontrole kapsamında yaptığı düzenlemelerine istinaden, Kırıkkale Üniversitesi Akademik Değerlendirme Kurulu tarafından “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı”nın hazırlanarak 03.07.2009 tarih ve 4982 sayılı Rektörlük Oluru ile uygulanmaya başlandığı, “Kırıkkale Üniversitesi Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları Yönergesi”nin de 12.05.2010 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiği anlaşılmıştır.

Bununla birlikte, iç kontrol sisteminin yapılandırılmasına ilişkin olarak yapılan incelemede;

1- Üniversitenin “*Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı*”nda yer alan risk değerlendirmesine ilişkin çalışmaların tamamlanmadığı, iç kontrol sisteminin temel çalışması olan iş tanımları ve iş süreçlerinin tamamının hazırlanmadığı, hassas görevlerin tanımlanmadığı,

2- Kamu İç Kontrol Rehberinde yer alan ve iç kontrol sistemi kapsamında doldurulması gereken Tablo ve Formların, Üniversite tarafından doldurulmadığı,

3- Her ne kadar 2017 yılı içerisinde “*İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu*” hazırlanmış olsa da, 2009 yılı Kamu İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı'nda yer verilen birçok eylemle ilgili olarak planda belirtilen süreler dolduğu halde söz konusu eylemlerin henüz tamamlanmadığı ve Eylem Planı'nın revize edilmediği,

4- İç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması çalışmalarının başlangıç aşamasında olduğu, iç kontrol sistemi ile ilgili planlanan uygulamaların kısmen gerçekleştirildiği ve işlediği görülmekle birlikte özellikle risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan çalışmaların oldukça yetersiz olduğu,

Tespit edilmiştir.

Anılan mevzuat hükümleri uyarınca, üniversitede iç kontrol sisteminin yapılandırılması çalışmalarının yürütülmesi ve tamamlanmasına ilişkin gözetim ve izleme sorumluluğu üst yönetici olarak Rektöre aittir. Bu sorumluluğunun gereği olarak, kamu iç kontrol standartları uyum eylem planının revize edilerek, üniversitede iç kontrol sisteminin yapılandırılmasına ilişkin tespit ettiğimiz eksikliklerin giderilmesinin gerektiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; “Kırıkkale Üniversitesi İç Kontrol Eylem Planı, 2009 yılında hazırlanmış ve Rektörlük Makam Oluruyla yürürlüğe girmiştir. 2018 yılında İç Kontrol Eylem Planı revize çalışmalarına başlanılmış olup, Kalite Biriminin Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı bünyesine alınması ile birlikte daha etkin iç kontrol ve kalite çalışmalarının yapılması sağlanacaktır.

Eylem planı revize çalışması bittikten sonra, iç kontrol kapsamında iş süreçleri ile iş tanımları gözden geçirilerek gerekli düzenlemeler yapılacaktır. Üniversitemizde etkin bir iç kontrol mekanizması kurulması hedeflenmektedir.”

Denilmektedir.”

Sonuç olarak Bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak Kamu idaresinin cevabından, 2018 yılında İç Kontrol Eylem Planı revize çalışmalarına başlanılmış olduğu, Kalite Biriminin Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı bünyesine alınması ile birlikte daha etkin iç kontrol ve kalite çalışmalarının yapılmasının sağlanacağı, eylem planı revize çalışması bittikten sonra iç kontrol kapsamında iş süreçleri ile iş tanımlarının gözden geçirilerek gerekli düzenlemelerin yapılacağı ve Üniversitede etkin bir iç kontrol mekanizmasının kurulmasının hedeflendiği, anlaşılmıştır.

Bulguda bahsedilen tespitlerimize ve önerilerimize yönelik olarak gerekli düzenlemelerin yapılması hususunda kamu idaresiyle mutabakata varıldığı anlaşılmıştır.

8. EKLER

EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 38.52		Adı : KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ		Yıl : 2017			
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2017		PASİF HESAPLAR		N Yılı 2017	
1 DÖNEN VARLIKLAR		36.394.930,45		3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		5.758.642,11	
10 HAZIR DEĞERLER		18.417.668,19		32 FAALİYET BORÇLARI		1.516.839,33	
100 KASA HESABI		974,13		320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		1.516.839,33	
102 BANKA HESABI		17.886.086,28		33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR		2.156.551,30	
104 PROJE ÖZEL HESABI		530.607,78		330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		287.905,62	
12 FAALİYET ALACAKLARI		9.311.265,92		333 EMANETLER HESABI		1.868.645,68	
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI		8.532.775,10		36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		2.085.251,48	
121 GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR HESABI		324.640,36		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		2.077.909,26	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		453.850,46		361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI		6.862,19	
14 DİĞER ALACAKLAR		1.333.591,07		362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN TAHSİLAT HES		480,03	
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI		1.333.591,07		4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		4.005.475,69	
15 STOKLAR		1.762.725,37		43 DİĞER BORÇLAR		7.020,99	
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		1.762.725,37		430 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI		7.020,99	
16 ÖN ÖDEMELER		5.569.679,90		47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		3.998.454,70	
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI		5.569.679,90		472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI		3.998.454,70	
				5 ÖZ KAYNAKLAR		1.522.014.229,77	
				50 NET DEĞER		1.376.794.932,21	
				500 NET DEĞER HESABI		1.376.794.932,21	
				57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI		132.421.006,37	
				570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI		132.421.006,37	
				59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI		12.798.291,19	
				590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI		12.798.291,19	

TABLO 1.12 BİLANÇO

Kurum Kodu : 38.52		Adı : KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ		Yıl : 2017	
AKTİF HESAPLAR		N Yılı 2017		PASİF HESAPLAR	
				N Yılı 2017	
2	DURAN VARLIKLAR	1.495.383.417,12			
22	FAALİYET ALACAKLARI	4.334.966,04			
	220 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	4.121.286,37			
	226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	213.679,67			
24	MALİ DURAN VARLIKLAR	390.189,60			
	241 MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER HESABI	390.189,60			
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.489.829.457,73			
	250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	675.359.878,66			
	251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI	5.878.876,66			
	252 BİNALAR HESABI	729.079.381,70			
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	76.083.802,24			
	254 TAŞITLAR HESABI	1.719.942,77			
	255 DEMİRBAŞLAR HESABI	33.486.841,30			
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-100.200.842,31			
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	68.421.576,71			
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	0,00			
	260 HAKLAR HESABI	7.464.682,69			
	267 DiĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	9.853,55			
	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-7.474.536,24			
29	DiĞER DURAN VARLIKLAR	828.803,75			
	294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	1.085.449,48			
	299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-256.645,73			
	AKTİF TOPLAMI	1.531.778.347,57		PASİF TOPLAMI	1.531.778.347,57
Bilanço Dipnotları :					
910	ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	18.277.542,45			
911	ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI	18.277.542,45			
920	GİDER TAAHHÜTLERİ HESABI	66.955.694,42			
921	GİDER TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	66.955.694,42			
948	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR HESABI	1.226.689,57			
949	BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMANETLERİ HESABI	1.226.689,57			
962	BİLİMSEL PROJELER HESABI	3.290.097,14			
963	BİLİMSEL PROJELER KARŞILIĞI HESABI	3.290.097,14			

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
2017 FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

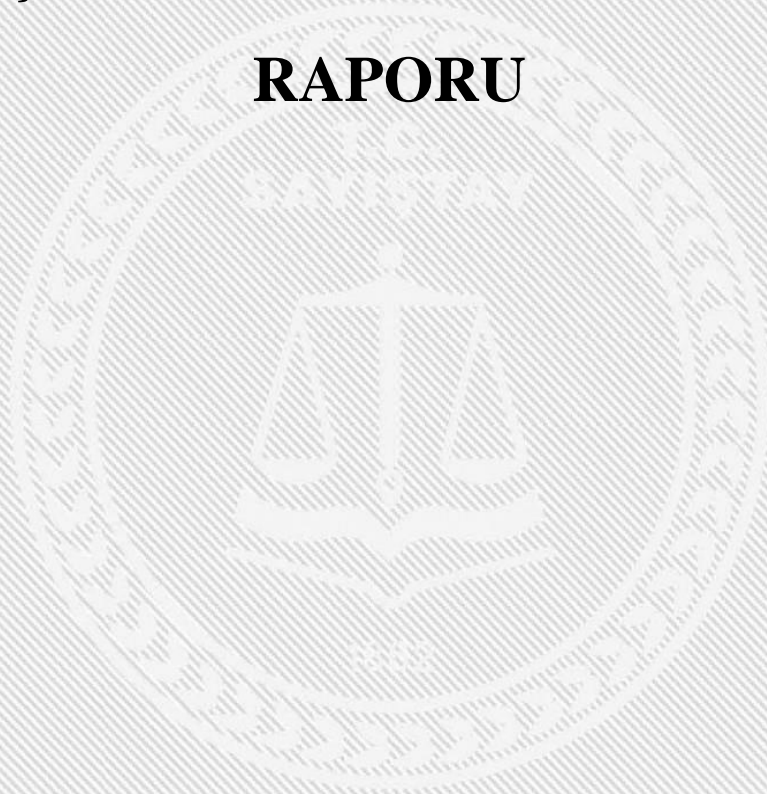
Kurum Kodu:
38.52

EKONOMİK KODLAR		GİDERİN TÜRÜ	CARİ YIL (N)	EKONOMİK KODLAR		GELİRİN TÜRÜ	CARİ YIL (N)
630	1	PERSONEL GİDERLERİ	127.030.307,22	600	3	TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ	15.415.845,08
630	2	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	19.101.954,81	600	4	ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER	213.062.021,11
630	3	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	30.608.020,13	600	5	DİĞER GELİRLER	9.884.330,35
630	5	CARİ TRANSFERLER	5.756.710,37	600	11	DEĞER VE MİKTAR DEĞİŞİMLERİ GELİRLERİ	3.977,53
630	11	DEĞER VE MİKTAR DEĞİŞİMLERİ GİDERLERİ	1.264.488,74			GELİRLER TOPLAMI:	238.366.174,07
630	12	GELİRLERİN RED VE İADESİNDEN KAYNAKLANAN GİDERLER	225.360,40				
630	13	AMORTİSMAN GİDERLERİ	24.055.929,08			GİDERLER TOPLAMI (A)	225.567.882,88
630	14	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	3.589.906,81			GELİRLER TOPLAMI(B)	238.366.174,07
630	30	PROJE KAPSAMINDA YAPILAN CARİ GİDERLER	13.387.615,80			İNDİRİM İSKONTO C	0
630	99	DİĞER GİDERLER	547.589,52			NET GELİR (D)	238.366.174,07
			225.567.882,88			FAALİYET SONUCU:	12.798.291,19

**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ DÖNER
SERMAYE İŞLETMESİ**

2017 YILI

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM
RAPORU**



İÇİNDEKİLER

1.	KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ	117
2.	DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU	118
3.	SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	118
4.	DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	118
5.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI	120
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	127
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER	127
8.	EKLER.....	155

KISALTMALAR

TABLÖLAR LİSTESİ

- Tablo 1:** Tüketilmeyen Sarf Malzemelerinin Çıkış Kaydı Tutarları ve Oranları
- Tablo 2:** Taşınır İşlem Fişi Geç Düzenlenen Alımlar Listesi
- Tablo 3:** Taşınır İşlem Fişi İle Dayanak Belgenin Düzenlenme Tarihinin Çeliştiği Alımlar Listesi
- Tablo 4:** Aynı Gün veya 1-2 Gün Arayla Parçalara Bölünmek Suretiyle Usule Aykırı Gerçekleştirilen Alımlar ve Birimler Listesi
- Tablo 5:** Aylık Periyotta Parçalara Bölünmek Suretiyle Usule Aykırı Gerçekleştirilen Alımlar ve Birimler Listesi

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü 2017 yılı muhasebe, hesap ve işlemleri Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir. Bu bağlamda döner sermaye işlemlerinin sonuçlarını göstermek üzere anılan Yönetmeliğin 565 ve 573'üncü maddelerinde sayılan mali tablolar düzenlenmektedir.

Döner sermayenin muhasebe kayıt işlemleri, Maliye Bakanlığına bağlı muhasebe yetkilisince Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi üzerinden yürütülmektedir.

2017 yılı bilançosunda sermayesi 30,00 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 19.938.643,02 TL'dir. Döner sermaye gelir toplamı 75.040.917,94 TL, gider toplamı 75.943.365,84 TL olup, gelir tablosunda yılsonu itibariyle tahakkuk eden zarar toplamı 902.447,90 TL olarak gerçekleşmiştir.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- 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,
- 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: Döner Sermaye İşletmesi Birimlerinde Henüz Tüketilmeyen Sarf Malzemelerinin Muhasebe ve Taşınır Kayıtlarından Çıkış Kaydı Yapılması

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporunda yer alan “Kırıkkale Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde dönem sonu sayım tutanağında yazılı tıbbi ve sarf malzemelerinin gider hesabına kaydedilmesi” başlıklı 1 No.lu bulgusuna istinaden Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığının 10.05.2017 tarihli ve E. 15388 sayılı yazısıyla Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne ve Döner Sermaye Saymanlık Müdürlüğüne konu hakkında bilgi verildiği, Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ise; Tıp Fakültesi Dekanlığından konu hakkında görüş olarak Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığına 23.05.2017 tarihli ve E. 16632 sayılı yazısıyla cevap verdiği tespit edilmiştir.

Kurumda 150 No.lu sarf malzemelerinin 2017 yılı yıl sonu kayıtlarının incelenmesi neticesinde Tıp Fakültesi ve Diş Hekimliği Fakültesi Döner Sermaye Birimleri hariç diğer döner sermaye birimlerinin tamamının yıl sonlarında ambarlarında henüz tüketilmeyen malzemelerin Taşınır Mal Yönetmeliği 22 ve 30’uncu maddelerine aykırı olarak topluca çıkış kaydı yapıldığı görülmüştür. Yıl sonu gerçekleşen kayda ilişkin veriler aşağıdaki tabloda yer aldığı şekildedir:

Tablo 1: Tüketilmeyen Sarf Malzemelerinin Çıkış Kaydı Tutarları ve Oranları

Birim Adı	Hesap Kodu	Borç	Alacak	Borç Kalan	Alacak Kalan	Aralık Ayında Yapılan Çıkışlar	Fark	% Oran
Veteriner Fakültesi	150	55.411,50	55.411,50	0,00	0,00	28.752,50	26.659,00	52
Eğitim Fakültesi	150	90.779,00	90.779,00	0,00	0,00	50.085,00	40.694,00	55
Sürekli Eğitim Uygulama Ve Araştırma Merkezi Müdürlüğü	150	35.141,00	35.141,00	0,00	0,00	15.811,00	19.330,00	45
Uzaktan Eğitim Araştırma Uygulama Merkezi Müdürlüğü	150	16.580,00	16.580,00	0,00	0,00	9.495,00	7.085,00	57
Bilimsel Ve Teknik Araştırma Lab. Müdürlüğü	150	467.609,84	467.609,84	0,00	0,00	342.780,32	124.829,52	73

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporunda Tıp Fakültesi için yazılan aynı bulgu konusunun diğer birimlerde 2017 yılında da devam etmesinin nedeninin, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ve üniversite üst yönetimi tarafından uygulamaya yön verme adına diğer döner sermaye birimlerine gerekli duyuruların yapılmamasının olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda tespit edilen hususun tekrar etmemesi için ilgili döner sermaye birimlerinin 21.05.2018 tarih ve 15552 sayılı yazı ile uyarıldığı belirtilmektedir.

Sonuç olarak Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporunda yer alan “*Kırıkkale Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde dönem sonu sayım tutanağında yazılı tıbbi ve sarf malzemelerinin gider hesabına kaydedilmesi*” başlıklı 1 No.lu bulgusuna istinaden Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığının 10.05.2017 tarihli ve E. 15388 sayılı yazısıyla Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne ve Döner Sermaye Saymanlık Müdürlüğüne konu hakkında bilgi verildiği, Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ise; Tıp Fakültesi Dekanlığından konu hakkında görüş olarak Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığına 23.05.2017 tarihli ve E. 16632 sayılı yazısıyla cevap verdiği tespit edilmiştir. 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporunda Tıp Fakültesi için yazılan aynı bulgu konusunun diğer birimlerde 2017 yılında da devam etmesinin nedeninin, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ve Üniversite üst yönetimi tarafından uygulamaya yön verme adına diğer döner sermaye birimlerine gerekli duyuruların yapılmamasının olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ayrılmaması

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinde alt işveren yoluyla çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaması konusu hem 2015 yılında hem de 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nun “Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler” kısmında bulgu konusu olarak yer almaktadır. 2017 yılında yapılan denetimlerde bulgu konusunun 2017 yılında da aynen devam ettiği, Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve ilgili hesaplara kaydedilmediği görülmüştür.

11.09.2014 tarih ve 29116 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesi ile 08.02.2015 tarih ve 29261 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Kanunu'na Göre İhale Edilen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Kapsamında İstihdam Edilen İşçilerin Kıdem Tazminatlarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelik'e göre 04.01.2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında alt işverenler tarafından çalıştırılan ve personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için, alt işverenin değişip değişmediğine bakılmaksızın, idareler tarafından kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılması gerekmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 311 ve 354'üncü maddelerine göre ayrılan karşılıklar; 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına kaydedilmelidir. Anılan Yönetmelik hükümlerine göre Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatı tutarının muhasebe kaydına alınması gerekmektedir. 2015 ve 2016 yılı denetim raporunda kurum tarafından verilen cevapta ise *"Bulgunuz ilgili birimlerle yazılı olarak paylaşılmıştır. Gerekli muhasebe kayıtlarının yapılarak, birer örneğinin Rektörlüğümüze gönderilmesi istenilmiştir"* denilmiş ancak 31.12.2017 tarihi itibariyle bulgu konusuyla ilgili herhangi bir gelişme olmadığı görülmüştür.

696 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ilgili personelin kadroya geçecek olması ve bazı personele ise tazminat ödenmek suretiyle kadro verilemeyecek olması nedenleriyle ilgili personelin kıdem tazminatı karşılıklarının 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarına alınması işlemlerinin sorumlularca zamanında tesis edilmemesi neticesinde işletme birimlerinin bütçe varlık ve kaynak planlamasına olumsuz etkide bulunduğu tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda tespit edilen hususların 17.05.2018 tarih ve 15396 sayılı yazı ile ilgili döner sermaye birimlerine bildirildiği, yapılması gereken işlemlerin 29.06.2018 tarihine kadar sonuçlandırılması ve sonucundan bilgi verilmesinin istenildiği ifade edilmiştir

Sonuç olarak Bulguda da vurgulandığı üzere Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinde alt işveren yoluyla çalıştırılan personel için kıdem tazminatı karşılığı

ayrılmaması konusu hem 2015 yılında hem de 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nun "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler" kısmında bulgu konusu olarak yer almaktadır. 2017 yılında yapılan denetimlerde bulgu konusunun 2017 yılında da aynen devam ettiği, Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde personele dayalı hizmet alım sözleşmesi ile istihdam edilen işçiler için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmadığı ve ilgili hesaplara kaydedilmediği görülmüştür. Kurum cevabında birimlere bulgu konusunun yazılarak süre verildiği belirtilmiştir.

696 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ilgili personelin kadroya geçecek olması ve bazı personele ise tazminat ödenmek suretiyle kadro verilemeyecek olması nedenleriyle ilgili personelin kıdem tazminatı karşılıklarının 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarına alınması işlemlerinin sorumlularca zamanında tesis edilmemesi neticesinde işletme birimlerinin bütçe varlık ve kaynak planlamasına olumsuz etkide bulunulduğu ve 2017 yıl sonu mali tablolarında 372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplarının gerçeği yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

BULGU 3: Etüt ve Proje Gideri İle Bu Ödemeye İlişkin KDV'nin Muhasebe Kayıtlarının, Taşınmaz Kaydının Bulunduğu Üniversite Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yerine Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Tarafından Gerçekleştirilmesi

184.450,00-TL sözleşme bedelli Kırıkkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi (Kapalı 15.000m2) Uygulama Projesi İhale Dokümanı Hazırlanması İşinin ihalesi Üniversite Özel Bütçe içerisinde bulunan Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı tarafından yapılmış olup, kontrolü de yine aynı Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Bununla birlikte söz konusu yapım işine ait Etüt ve Proje Gideri ödemesinin Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi tarafından gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Malî hizmetler birimi" başlıklı 60'ncı maddesinde; " Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim, sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi uhdesinde kalmak şartıyla, harcama

birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.” denilmektedir. Söz konusu maddede belirtilen uygulama aynı idare ve bütçe içerisinde yer alan birimlerin ortak ihtiyaçlarının teminine yönelik bir imkândır.

Üniversite özel bütçesi ile Üniversiteye bağlı olmakla birlikte bir Fakültenin Döner Sermaye İşletmesi bütçesi gerek tabi oldukları muhasebe usulleri yönüyle gerekse düzenlenen mali tablolar itibarıyla bir birinden farklı olup mali işlemlerde yetki ve sorumluluğun değerlendirilmesinde bu farklılığın göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Diğer taraftan Döner Sermaye İşletmelerinin KDV mükellefiyeti bulunduğundan söz konusu ödemelerle ilgili KDV'leri 191 İndirilecek KDV hesabına kaydederek indirim konusu yapabilirlerken; Üniversite özel bütçesinin KDV mükellefiyeti olmadığı için bu tip ödemelere ilişkin KDV'leri ya taşınmazın maliyetine eklemekteler ya da iz bedeli ile takip edilen taşınmaz olması durumunda doğrudan giderleştirmektedirler.

Döner Sermaye İşletmelerinin taşınmazlarıyla ilgili bu şekildeki ödemelerini 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedip bu ödemelere ilişkin KDV'lerini 191 İndirilecek KDV Hesabına kaydedebilmesi ve indirim konusu yapabilmesi için ilgili taşınmazın Döner Sermaye İşletmelerinde kayıtlı olması gerekmektedir.

2017 yılında yapılan denetimlerimizde;

- Üzerinde bina yapılan söz konusu taşınmaza ait Etüt ve Proje Giderleri kaydının Üniversite Strateji Geliştirme Daire Başkanlığında tutulmuş olmasına rağmen, hakediş ödemelerine ilişkin muhasebe kayıtlarının Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi tarafından yapılması neticesinde Döner Sermaye İşletmesinin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında kayıtlı 184.450,00-TL olduğu,

- Söz konusu yapım işine ait ödemelerin ihaleyi yapan Üniversite özel bütçesi tarafından yapılması ve KDV'lerinin de ilgili taşınmaz hesabının maliyetine kaydedilmesi gerekirken, ödemelerin Döner Sermaye İşletmesinden yapılması neticesinde İşletmenin 191 İndirilecek KDV Hesabına kaydedilerek indirim konusu yapılan KDV tutarının 33.201,00-TL olduğu, tespit edilmiştir.

Bu şekilde işletmeye kayıtlı olmayan taşınmazlarla ilgili yapılan ödemelere ait KDV'nin indirim konusu yapılması KDV mevzuatına aykırıdır.

Bu itibarla, Kırıkkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi (Kapalı 15.000m2) Uygulama Projesi İhale Dokümanı Hazırlanması İşine ait ihalenin Üniversite özel bütçe içerisinde bulunan Yapım İşleri ve Teknik Daire Bakanlığı ve yine kontrol vazifesinin aynı Daire Başkanlığı tarafından yapılmış olmasına rağmen kendisine ait olmayan taşınmaz ile ilgili ödemelerin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü bütçesinden yapılmasının ve bu ödemelere ilişkin muhasebe kayıtlarının Döner Sermaye İşletmesi tarafından tutulmasının, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun genel gerekçesinde vurgulanan sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile yetki-sorumluluk dengesinin kurulması amacına da aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Kamu idaresi cevabında; “Etüt ve proje ihalesi kontrollük hizmetleri Üniversitemiz Yapı İşleri Teknik Dairesi Başkanlığınca yapılmış olup, ödemesi Eğitim Fakültesi Döner Sermaye işletmesi tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu harcama için Üniversitemiz 2017 yılı bütçesinde bir planlama yapılmamıştır. Eğitim Fakültesi binasının yapılmasında gecikilmiş, bir an önce sürece başlanabilmesi için Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesinde uygun olan ödenek kullanılmıştır. Muhasebe tekniği yönünden gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Ödenen bedel 258.Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına alınmış, inşaat tamamlandığında inşaatın maliyetine aktarılacaktır. Söz konusu inşaat henüz başlamamıştır.”

Denilmektedir.

Sonuç olarak Bulguda tespit edilen hususlara ilişkin olarak Kamu idaresinin cevabından; etüt ve proje ihalesi kontrollük hizmetlerine ilişkin Üniversitenin 2017 yılı bütçesinde bir planlama yapılmaması ve Eğitim Fakültesi binasının yapılmasında gecikmesi nedeniyle bir an önce sürece başlanabilmesi açısından Eğitim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesinde uygun olan ödeneğin kullanıldığı, muhasebe tekniği yönünden gerekli düzeltme işlemlerinin de yapılacağı anlaşılmıştır.

Üniversite özel bütçesi ile Üniversiteye bağlı olmakla birlikte bir Fakültenin Döner Sermaye İşletmesi bütçesi gerek tabi oldukları muhasebe usulleri yönüyle gerekse düzenlenen mali tablolar itibariyle bir birinden farklı olup, mali işlemlerde yetki ve sorumluluğun değerlendirilmesinde bu farklılığın göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu itibarla, bulguda da belirtildiği üzere Kırıkkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Uygulama Projesi İhale Dokümanı Hazırlanması İşine ait ihalenin Üniversite özel bütçe içerisinde bulunan Yapım İşleri ve Teknik Daire Bakanlığı ve yine kontrol vazifesinin aynı

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim 125 Raporu

Daire Başkanlığı tarafından yapılmış olmasına rağmen kendisine ait olmayan taşınmaz ile ilgili ödemelerin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü bütçesinden yapılmasının ve bu ödemelere ilişkin muhasebe kayıtlarının Döner Sermaye İşletmesi tarafından tutulmasının, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun genel gerekçesinde vurgulanan sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile yetki-sorumluluk dengesinin kurulması amacına da aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 4: Taşınır Mal Yönetmeliğinin 10'uncu Maddesine Göre Yıl Sonu Düzenlenmesi Gereken Tutanak Ve Cetvellerin Bulunmaması

01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Taşınır işlemleri" başlıklı 27'inci maddesine göre döner sermaye işletmelerince edinilen taşınırların kayıtlara alınmasında, verilmesinde ve izlenmesinde, 28.12.2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uygulanacaktır.

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ve harcama birimlerinin 2017 yılı denetimlerinde;

-Döner sermaye birimlerinde Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesi çerçevesinde yıl sonlarında düzenlenmesi gereken defterler ve Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre harcama birimlerince yıl sonlarında düzenlenmesi zorunlu olan tutanak, belge ve cetvellerin eksik olduğu,

-Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre taşınır konsolide yetkilisi tarafından yıl sonu düzenlenmesi gereken Taşınır Hesap Cetveli (Örnek: 15), İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli (Örnek: 16) ve İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetveli (Örnek: 17)'nin düzenlenmediği,

- Defter, belge, tutanak ve cetvellerde yazılacak tüm bu kayıtlar üzerine idarenin 150, 253, 254 ve 255 No.lu hesapları ile bu hesaplarda ayrıntı kodlarda mevcut tutarlara ulaşılabacağından, eksik düzenlenen veya hiç düzenlenmeyen söz konusu belgeler nedeniyle taşınır hesaplarının doğruluğunun test edilemediği,

tespit edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında; Bulgu ile ilgili olarak tüm harcama birimlerinin görevli personellerine 13.02.2018 tarihinde uygulamalı olarak Hizmet İçi Eğitim programı düzenlendiği, ayrıca bulgu maddesi ile ilgili olarak tüm birimlere 14.05.2018 tarih ve 14854 sayılı yazı ile tespit edilen bulgularda yer alan işlemlere ait gerekli önlemlerin alınması, mevzuata aykırı durumların düzeltilmesi ve noksanlıkların giderilmesi hususunda süreli bilgilendirme yazısı yazıldığı ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından gönderilen cevapta gerekenlerin yapılmasına dair personele eğitim verildiği ve bilgilendirme yazısı yazıldığından bahsedilmiştir. Ancak bulgumuzun konusu “Taşınır Mal Yönetmeliğinin 10’uncu maddesine göre **yıl sonu** düzenlenmesi gereken tutanak ve cetvellerin bulunmaması”dır. Dolayısıyla bulgu konusu etmiş olduğumuz defter, belge ve cetvellerin varlığı için kurumda öncelikle yıl sonunda taşınır varlığı bulunması gereklidir. Ancak uygulamada döner sermaye gelirleri ile alınan taşınırların her yıl sonunda özel bütçeye tümüyle devredilmesi nedeniyle söz konusu belgelerin düzenleneceği varlık da kalmamaktadır.

Döner sermaye taşınırlarının Üniversite özel bütçesine yıl sonunda topluca devredilmesi uygulamasından vazgeçilerek işletme birimlerinin Taşınır Mal Yönetmeliği’nin 10’uncu maddesine göre zorunlu olan defter, belge, tutanak ve cetvelleri düzenlemelerinin ve böylece idarenin 150, 253, 254 ve 255 No.lu hesaplarının gerçeğe uygun hale getirilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinin 2017 yılına ilişkin ekte yer alan mali rapor ve tablolarının Denetim Görüşünün Dayanakları bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER

BULGU 1: Döner Sermaye İşletmesinde Yıl İçerisinde Edinilen Taşınırların Tamamının Yıl Sonunda Üniversiteye Bedelsiz Devredilmesi

Döner Sermaye İşletmelerinde yıl içerisinde edinilen taşınırın tamamının her yıl sonunda üniversiteye bedelsiz devredilmesi nedeniyle taşınır hesaplarının gerçek durumu yansıtmadığı tespit edilmiştir.

01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”nin “Taşınır işlemleri” başlıklı 27’inci maddesine göre döner sermaye işletmelerince edinilen taşınırın kayıtlara alınmasında, verilmesinde ve izlenmesinde, 28.12.2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uygulanacaktır.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nde taşınırın devirleri ile ilgili:

-Aynı harcama birimine dahil ambarların taşınır kayıt yetkililerinin kendi aralarındaki taşınır devirleri halinde;

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Belge ve cetveller” başlıklı 10’uncu maddesinde Yönetmelik Eki Örnek 5/5A numaralı Taşınır İşlem Fişi’nin düzenleneceği, Yönetmelik’in 6/4-a bendine göre taşınırın sayarak teslim alacağı,

-Bir ambarla ilgili taşınır kayıt yetkilisinin değişmesi halinde;

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin 6/4 ve 33’üncü maddeleri gereği; taşınır kayıt yetkilileri, sorumlulukları altındaki ambarlarda bulunan taşınırın ve bunlara ilişkin kayıt ve belgeleri, yerlerine görevlendirilenlere devretmeden görevlerinden ayrılamayacağı ve bu devir ile ilgili olarak devir kurulunca sayımlar yapılarak Yönetmelik Eki Örnek 11 numaralı Ambar Devir ve Teslim Tutanağı düzenleneceği,

-Farklı kamu idareleri arasında taşınır devri halinde;

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Kamu idareleri arasında bedelsiz devir ve tahsis” başlıklı 31’inci maddesine göre bu şekilde devir yapılabilmesi için,

1) Kayıtlara alınış tarihi itibarıyla beş yılını tamamlamış olması

2) İdarece kullanılmasına ihtiyaç duyulmaması

Şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmekte olup, bu durumda ve maddede sayılan diğer hallerde ancak başka kamu idarelerine bedelsiz devredilebilmektedir. Bu şekilde gerçekleşen devirlerde ise,

Devralan kurumun Yönetmelik'in 6/4-a bendine göre taşınırını sayarak teslim alacağı ve Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi gereği TİF giriş kaydı düzenleyeceği; devreden kurumun ise Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesi gereği TİF çıkış kaydı düzenleyerek devirleri gerçekleştireceği,

-Harcama birimlerinin bölünmesi, birleşmesi veya kaldırılması halinde;

Kamu idarelerinin yeniden yapılanmaları sonucu teşkilat yapılarında meydana gelen değişiklikler nedeniyle bölünmesine, birleşmesine veya kaldırılmasına karar verilen harcama birimlerine ait taşınırın örnek 5 numaralı Taşınır İşlem Fişi düzenlenmek suretiyle;

-Bölünerek ayrı bir harcama birimi haline gelen birimin kullanımına terk edilmesi halinde, bölünen harcama biriminin kayıtlarına çıkış, yeni oluşan harcama biriminin kayıtlarına giriş,

-Başka bir harcama birimi ile birleşme sonucunda kaldırılan birimin kayıtlarına çıkış, bünyesinde birleşilen birimin kayıtlarına giriş,

-Kaldırılma halinde, kaldırılan harcama biriminin kayıtlarına çıkış, devredilmesi kararlaştırılan harcama biriminin kayıtlarına giriş,

Kaydedileceği,

İfade edilmektedir.

Harcama birimlerinin bölünmesi, birleşmesi veya kaldırılması halinde görevlilerin işlem türüne göre yeni devir alacağı "taşınırın" ile ilgili olarak Yönetmelik'in 6/4-a bendine göre taşınırını sayarak teslim alması ve ona göre giriş kaydını yapması ve "ambarları" tamamen devralması halinde ise Örnek 11 numaralı Ambar Devir ve Teslim Tutanağı düzenlemeleri gerekmektedir. Söz konusu tutanak elbette sayım yapılmak üzere düzenlenecektir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde yukarıda belirtilen taşınır devir usulleri dışında yıl sonunda taşınırın bir başka bütçeye doğrudan ve bedelsiz devrine imkan sağlayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Aynı üst yönetime bağlı olsalar da üniversite döner sermayesi ile özel bütçe farklı bütçe ve harcama sistemleri içerisinde yer almakta ve farklı muhasebe sistemleri uygulanmaktadır.

Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin gelirleri iki ana grupta tasnif edilebilir. Bunlardan:

Birincisi; öğretim üyelerinin katkılarına dayanan döner sermaye gelirleri olup; bunlar

üniversite hastanelerinde verilen sağlık hizmeti karşılığı elde edilen gelirler, öğretim üyelerinin üniversite dışındaki kurum ve kuruluşlar ile özel sektör gerçek ve tüzel kişilerine verdikleri çeşitli dallardaki danışmanlık hizmetleri, özel sektör işbirliği ile açılan kurslara sağlanan eğitim destekleri, veterinerlik, su ürünleri vb. fakültelerde yetiştirilen canlı hayvan satışından elde edilen gelirler ile benzeri gelirlerdir.

İkincisi ise; öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan işletme gelirleridir. Kuruluş aşamasında olan ve henüz gelir elde etmeyen döner sermaye işletmelerini desteklemek ve kuruluşlarını tamamlamalarına yardımcı olmak amacıyla üniversite özel bütçelerinden döner sermaye işletmelerine aktarılan ödenekler, yine bunun yanında Üniversite döner sermayesine yapılan bağış, yardım veya hibeler ile kiralama gelirleri öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan gelirler içerisinde sayılabilecektir.

05.07.1983 tarih ve 18098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58’inci Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik’in 6’ncı maddesinde yer alan “.....*Öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (Canlı demirbaş hariç) her mali yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir*” hükmünün;

-Öğretim üyelerinin katkısına dayanmayan gelirlerle alınan taşınırın (harcanılan ödenek özel bütçeye ait olduğu için veya döner sermaye işletmesinin faaliyetleri ile doğrudan ilgisi olmadığı için) her mali yılın sonunda üniversite özel bütçesine devredileceği,

- Öğretim üyelerinin katkısına dayanan, yani işletmenin öz kaynakları kullanılarak satın alınan taşınırın ise üniversite özel bütçesine devredilmeyeceği, İşletmenin bünyesinde kalacağı

Şeklinde yorumlanması gerekmektedir.

Yukarıdaki yorum, sadece mevzuatın hükmünden çıkan sonuç değil aynı zamanda bir döner sermayenin varlığı ve “işletme şeklinde” işletilebilmesinin doğal sonucudur. Zira ortada bir döner sermaye ve işletmeden bahsedilecekse ayrı bir muhasebe ve dolayısıyla ayrı bir bilançonun varlığı gereklidir. Ayrı bir bilanço demek ise ayrı bir varlık ve kaynak kombinasyonu demektir. Buna göre üniversite döner sermaye işletmeleri, varlıkları ve bu varlıklarının kaynakları ile birlikte ayrı bir muhasebe birimi olup, bilanço kalemleri ile ilgili

verilecek/yapılacak mali karar ve işlemlerin mali raporlama ile muhasebe mevzuatı ve ilkelerine de uygun olması gerekmektedir.

Üniversitenin Döner Sermaye İşletmesi birimlerinde 2017 yılı denetimlerimizde;

- 1) Taşınır Mal Yönetmeliği'nde yukarıda belirtilen taşınır devir usulleri dışında yıl sonu taşınırların bir başka bütçeye doğrudan ve bedelsiz devrine imkan sağlayan bir düzenleme olmamasına rağmen; yıl içinde döner sermaye birimlerinde edinilen taşınırların yıl sonlarında, Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 6'ncı maddesindeki "*Öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (Canlı demirbaş hariç) her mali yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir.*" hükmüne istinaden Üniversite Özel Bütçe içerisinde bulunan İdari Mali İşler Daire Başkanlığına bedelsiz olarak devredildiği,
- 2) Taşınırların alımında kullanılan gelirin "kaynağı yönüyle" öğretim üyelerinin katkılarına dayanıp dayanmadığı ayrımı yapılmaksızın demirbaş ve cihaz mahiyetindeki tüm taşınırların özel bütçeye bedelsiz olarak devre konu edildiği,
- 3) Söz konusu devirlerin tamamına yakınının yıl sonu yapılmakla birlikte bazılarının da yıl içerisinde yapıldığı,
- 4) Devir prosedürlerinin ise Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Kamu idareleri arasında bedelsiz devir ve tahsis" başlıklı 31 inci maddesi çerçevesinde gerçekleştirildiği, böylece taşınırları bedelsiz devralan İdari Mali İşler Daire Başkanlığının Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi gereği TİF giriş kaydı; devreden döner sermaye işletmesinin ise Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesi gereği TİF çıkış kaydı düzenleyerek devirleri gerçekleştirildiği,
- 5) Bu şekildeki uygulama esnasında devir yapılırken Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından veya devir alınırken İdari Mali İşler Daire Başkanlığı tarafından her hangi bir sayım yapılmadığı,
- 6) Döner Sermaye İşletmelerinde bulunan dayanıklı taşınırların tamamının farklı harcama ve hatta farklı bütçeler içerisinde olmasına rağmen, fiilen Döner Sermaye birimleri tarafından kullanıldığı ancak Üniversite özel bütçesi birimleri kayıtlarında ve sorumluluğunda bulunduğu,

Tespitleri yapılmış olup bu şekilde taşınırların kullanım yerleri ile taşınırlardan

sorumlulukların farklı harcama birimlerinde hatta farklı bütçelerde dağıtılması uygulamasının 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun genel gerekçesinde vurgulanan sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile yetki-sorumluluk dengesinin kurulması amacına da aykırı olduğu kanaatine varılmıştır.

Kamu idaresi cevabında; Taşınırların devrinin 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58'inci maddesinde Döner Sermaye İşletmelerinin kurulmasında uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in 6'ncı fıkrasında yer alan “...*Öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (Canlı demirbaş hariç) her mali yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir.*” hükmü gereğince yapıldığı,

Madde hükmünde; “öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleri...” ibaresine yer verildiği, bu ibarede döner sermaye işletmesinin, öğretim üyesinin katkılarına dayanıp dayanmadığı sorgulanmasının gerektiği,

Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 23 Şubat 1982 tarih ve 17614 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ilk halinde 9'uncu maddesi son fıkrasında “....*Döner sermaye gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya her mali yıl sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir.*” hükmüne yer verildiği, bu hükmün sonraki yıllarda değişerek yukarıda belirtilen son halini aldığı,

İlk hükümde 2547 sayılı Kanunu'nun 58'inci maddesine göre kurulan döner sermaye gelirleri ile alınan demirbaşların tamamının üniversiteye devredileceği hüküm altına alınırken, son değişiklikle öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan Döner sermaye İşletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleri ile alınan demirbaşların devredileceği hüküm altına alındığı,

Diğer taraftan 2547 sayılı Kanunu'nun 58'inci maddesine göre üniversitelerde öğretim üyelerinin katkılarına dayanan döner sermaye işletmeleri kurulabileceği gibi, öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri de kurulabileceği, bu nedenle döner sermaye gelirleri ile alınan demirbaşların devir işleminde de bu ayrımın dikkate alınması gerektiği,

Nitekim Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in mülga 7'nci maddesinde “....*Bu Yönetmeliğin 9. maddesine göre kurulanlar*

dışındaki döner sermayelerin gelirleriyle alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (canlı demirbaş hariç) her malî yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir.” Ve Mülga 9. maddesinde ise “Öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri bu Yönetmeliğin 7. maddesi hükümlerine tâbi olmamak kaydıyla kurulabilir.” hükmüne yer verildiği,

Netice itibariyle esasların 6’ncı maddesi ile mülga 7’nci ve 9’uncu maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; Üniversite ayniyat saymanlığına devir konusu edilemeyecek demirbaşların öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmelerinin demirbaşları olduğu, devredilecek demirbaşların ise öğretim üyelerinin katkılarına dayanan döner sermaye işletmelerinin demirbaşları olduğu,

Nitekim Maliye Bakanlığı’nın ekte yer alan 12.03.2010 tarih ve 03547 sayılı “demirbaş devri” konulu görüş yazılarının da bu yönde olduğu, üniversite bünyesinde devir konusu edilmeyecek öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmesi veya gelirin bulunmadığı,

Ayrıca Sayıştay Başkanlığının Trakya Üniversite Döner Sermaye İşletmesi 2016 düzenlilik raporunda 4 No.lu bulgu olarak “Maddi duran varlıkların Üniversite Ayniyat saymanlığına Devredilmemesi” bulgusuna yer verildiği ve öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleriyle alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşyaların (canlı demirbaş hariç) her malî yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilmesi gerektiğinin belirtildiği,

Üniversite Döner Sermaye İşletmesi gelirleri ile alınan demirbaşların devredilmemesi gerektiği muhasebe tekniği açısından bir gereklilik olsa bile bunun mevzuatlarla sağlanıyor olması gerektiği, aksine demirbaşların devredilmemesinin mevzuata aykırılık teşkil edeceği,

Sonuç olarak Döner Sermaye İşletmelerinde edinilen taşınırın tamamının her yıl sonunda Üniversiteye bedelsiz devredilmesinin mevzuata uygun olduğu, bununla birlikte muhasebe tekniği açısından konunun Maliye Bakanlığına yazılması gerektiği,

İfade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında Döner Sermaye İşletmesi gelirleri ile alınan demirbaşların devredilmesi gerekçesi olarak 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58’inci maddesinde Döner Sermaye İşletmelerinin kurulmasında uyulacak Esaslara İlişkin

Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim 133 Raporu

Yönetmelik'in 6'ncı fıkrasında yer alan “...Öğretim üyelerinin katkılarına dayanmayan döner sermaye işletmeleri dışındaki döner sermaye gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (Canlı demirbaş hariç) her mali yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir.” Hüküm gösterilmekte ve cevap metninin sonunda “Üniversite Döner Sermaye İşletmesi gelirleri ile alınan demirbaşların devredilmemesi gerektiği muhasebe tekniği açısından bir gereklilik olsa bile bunun mevzuatlarla sağlanıyor olması gerektiği, aksine demirbaşların devredilmemesinin mevzuata aykırı olacağı” ifadelerine yer verilmiştir. Kurum tarafından gönderilen cevap metninin meri mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesinde şu sonuçlara varılmaktadır;

1) Taşınırların tabi olduğu mevzuat yönüyle değerlendirme,

-01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin “Taşınır işlemleri” başlıklı 27’nci maddesine göre döner sermaye işletmelerince edinilen taşınırların kayıtlara alınmasında, verilmesinde ve izlenmesinde, 28.12.2006 tarihli ve 2006/11545 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uygulanacaktır.

-Bulguda da açıklandığı üzere Taşınır Mal Yönetmeliği’nde yukarıda belirtilen taşınır devir usulleri dışında yıl sonunda taşınırların bir başka bütçeye doğrudan ve bedelsiz devrine imkan sağlayan bir düzenleme bulunmamaktadır.

-Kurumun yaptığı “devretme işleminin” Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik maddesi çerçevesinde mevzuata uygun olduğunun kabul edilmesi halinde dahi, devir işlemlerinin Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerine uygun olması gerekmektedir. Oysa ki yapılan devir işlemi Taşınır Mal Yönetmeliğinin “taşınır devredilmesi” “tutanağa bağlanması” ve “taşınır devrinde sayım yapılması” gibi pek çok hükümleri uygulanmadan gerçekleşmektedir.

-Ayrıca söz konusu uygulama yıl sonunda yapılan bu devirler sonucu elinde taşınır kalmayan işletmelerde Taşınır Mal Yönetmeliği’nin 10’uncu maddesine göre taşınır konsolide yetkilisi tarafından yıl sonu düzenlenmesi gereken Taşınır Hesap Cetveli (Örnek: 15), İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli (Örnek: 16) ve İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetveli (Örnek: 17)’nin düzenlenmemesine, yani taşınırlar ile ilgili hesap verme mekanizmasının işlememesine sebep olacaktır.

2) Bütçe ve Muhasebe Usulleri açısından değerlendirme,

-Özel bütçe Merkezi Yönetim Bütçesi içerisinde Yasal zemine dayanan bir bütçe uygularken, döner sermayelerde ise tahmini gelir esas alınarak kurumların kendilerinin hazırladıkları bütçe kullanılmaktadır. Dolayısıyla her iki bütçe birbirinden tamamen farklıdır.

-Hem özel bütçe hem de döner sermaye işletmesi farklı bütçe ve muhasebe yönetmeliklerine tabidir, her ikisinin de düzenledikleri mali tablolar bu Yönetmelikler çerçevesinde farklı mali tablolardır.

-Muhasebe sistemi olarak da Üniversite tahakkuk esaslı döner sermaye ise daha çok tek düzen muhasebe sistemi ile bütçe hesaplarının karması şeklinde oluşturulmuş muhasebe sistemi uygulanmaktadır.

-Bulguda varılan kanaat sadece mevzuatın hükmünden çıkan sonuç değil aynı zamanda bir döner sermayenin varlığı ve “işletme şeklinde” işletilebilmesinin doğal sonucudur. Zira ortada bir döner sermaye ve işletmeden bahsedilecekse ayrı bir muhasebe ve dolayısıyla ayrı bir bilançonun varlığı gereklidir. Ayrı bir bilanço demek ise ayrı bir varlık ve kaynak kombinasyonu demektir. Buna göre üniversite döner sermaye işletmeleri, varlıkları ve bu varlıklarının kaynakları ile birlikte ayrı bir muhasebe birimi olup, bilanço kalemleri ile ilgili verilecek/yapılacak mali karar ve işlemlerin mali raporlama ile muhasebe mevzuatı ve ilkelerine de uygun olması gerekmektedir.

-Döner sermaye işletmelerindeki söz konusu uygulama sonucunda (taşınır defter, belge, tutanak ve cetvellerde yazılacak tüm kayıtlar üzerine idarenin 150, 253, 254 ve 255 No.lu hesapları ile bu hesaplarda ayrıntı kodlarda mevcut tutarlara ulaşılacağından) Taşınır mal Yönetmeliğine göre eksik düzenlenen veya hiç düzenlenmeyen söz konusu belgeler nedeniyle mali tablolardaki taşınır hesaplarının doğruluğu test edilemeyecektir.

Özetle bu şekilde taşınırların kullanım yerleri ile taşınırlardan sorumlulukların farklı harcama birimlerinde hatta farklı bütçelerde dağıtılması uygulamasının 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun genel gerekçesinde vurgulanan sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile yetki-sorumluluk dengesinin kurulması amacına aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

BULGU 2: Döner Sermaye İşletmelerinde Usul ve Esaslara Uygun Ön Mali Kontrol İşlemlerinin Yapılmaması

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 55, 56, 57 ve 58'inci maddelerine dayanılarak hazırlanan İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da; Ön Malî Kontrol "*İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü ifade eder*" şeklinde tanımlanmış olup, Esaslar'ın "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde; "*Bu Usul ve Esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir.*" Denilmektedir. Kapsam maddesinden de anlaşılacağı üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden olan Döner Sermaye İşletmeleri de ön mali kontrol yapacak kurumlar arasında kabul edilmektedir.

Esaslar'da malî hizmetler birimi için "*Kamu idarelerinde 5018 sayılı Kanununun 60 ıncı maddesinde belirtilen görevleri yürüten birimi ifade eder*" denilmektedir. İç kontrole ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlendiği Esaslar'ın 8'inci maddesinde; "*Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.*"

İdarelerin malî hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür..." ifadesi yer almaktadır. Esaslar'ın "Ön malî kontrolün kapsamı" başlıklı 10'uncu maddesinde; "*Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.*"

Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.” denilmektedir.

Esaslar’ın “Ön malî kontrol süreci” nin anlatıldığı 12’nci maddesinde; “*Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön malî kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir...*” Denilmektedir.

Esaslar’da Ön mali Kontrole Tabi Tutulacak İşlemler olarak; “*Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması (Md.16), Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları (Md.17), Ödenek gönderme belgeleri (Md.18), Ödenek aktarma işlemleri (Md.19), Kadro dağılım cetvelleri (Md.20), Seyahat kartı listeleri (Md.21), Seyyar görev tazminatı cetvelleri (Md.22), Geçici işçi pozisyonları (Md.23), Yan ödeme cetvelleri (Md.24), Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri (Md.25), Yurtdışı kira katkısı (Md.26)*” şeklinde sayılmıştır.

Konuyla ilgili Kırıkkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinde yapılan 2017 yılı denetimlerinde;

- Döner sermaye işletmesinde herhangi bir iç kontrol biriminin kurulu olmadığı,
- Harcama öncesi ön mali kontrolün yapılması için mali hizmetler biriminin kurulmadığı,
- Ön mali kontrole tabi tutulması gereken ihale dokümanlarının ön mali kontrole tabi tutulmadığı için dosyalarda ön mali kontrole ilişkin herhangi bir görüş yazısının yer almadığı,
- Ön mali kontrolü yapılmayan ihalelerin hazırlık safhalarında ve uygulamalarında (yaklaşık maliyetin hesabı veya ihale dokümanına dahil belgelerin metinlerinin/hükümlerinin yazılmasında mevzuata aykırılıkların olması nedeniyle) bu eksikliğin kontrol teşkilatını zor durumda bıraktığı,

tespitleri yapılmış olup söz konusu uygulamanın 5018 sayılı Kanun'un " Ön malî kontrol" başlıklı 58'inci maddesi, Kanun'un 60'inci maddesi (1) bendi ile 5018 sayılı Kanun'un 55, 56, 57 ve 58'inci maddelerine dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan İç Kontrol Ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 3, 13, 17, 26, 28'inci maddelerine aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Döner sermaye işletmelerinin mali karar ve işlemlerinde ön mali konrole tabi olması gerektiğini müşahade etmekle birlikte, söz konusu usul ve esasların döner sermaye işletmelerine ilişkin ön mali kontrol işlemlerini kapsamadığı,

Şöyleki; 5018 sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesinin değişik ikinci fıkrasında: "Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır." Ve değişik üçüncü fıkrasında ise: "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." Denildiği, buna göre döner sermayelere ilişkin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetiminin döner sermayelerin yeniden yapılandırılincaya kadar Maliye Bakanlığınca çıkartılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alındığı, nitekim Maliye Bakanlığınca 5018 sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesine dayanarak hazırlanan ve yürürlüğe konulan Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Ön Mali Kontrol başlıklı 12'nci. maddesinde;

"Ön malî kontrol

Madde 12 - (1) Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri tarafından yerine getirilir.

(2) Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

(3) Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri tarafından işletmenin bütçesi, kullanılabilir ödenek tutarı ve mevzuat hükümlerine uygunluğu yönlerinden kontrol edilir.

(4) *Harcama yetkilileri; yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür.” şerhi düşülerek imzalanır.*

(5) *Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tabi tutulmuş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.*

(6) *Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi hâlinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şekilde yazılı görüş düzenlenebilir.”* hükmüne yer verildiği, söz konusu maddenin 1’inci fıkrasından ön malî kontrolün, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontrolleri kapsadığı ve ön malî kontrol görevinin ise idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri tarafından yerine getirileceğinin anlaşıldığı, diğer taraftan söz konusu yönetmelikte döner sermaye işletmesinde iç kontrol biriminin ve harcama öncesi ön mali kontrol için mali hizmetler birimi kurulmasına yer verilmediği, buna göre döner sermaye işletmelerin ön mali kontrol işlemlerinde 5018 sayılı Kanunun 55, 56, 57, 58. maddelerine istinaden çıkartılan esas ve usullere göre değil 5018 sayılı Kanunun Geçici 11’inci maddesine göre yürürlüğe konulan Yönetmelikte bulunan esas ve usullerin esas alınması gerektiği,

Sonuç olarak; Döner sermaye işletmelerinin de ön mali kontrole tabi olması gerektiği değerlendirmekle birlikte bunun ancak 5018 Sayılı Kanun’un Geçici 11’inci maddesine göre hazırlanan Döner sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yapılacak değişikliklerle mümkün olabileceği, üniversite döner sermaye işlemlerine ilişkin ön mali kontrol işlemlerinin Yönetmeliğin 12’nci maddesi gereği harcama birimlerince yapıldığı ve bu nedenle 5018 sayılı Kanun’un 58’inci ve 60’ıncı maddesi ile 55, 56, 57’nci maddesine göre hazırlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 3, 13, 17, 26, 28’inci maddelerine aykırılık teşkil etmediği,

İfadelerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak Kurum cevabında 5018 sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesinin değişik üçüncü fıkrası ve buna istinaden hazırlanan ve yürürlüğe konulan Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Ön Mali Kontrol başlıklı 12'nci maddesi gerekçe gösterilerek Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a tabi olmadığı ifade edilmekte ve Muahasebe Yönetmeliğinin 12'nci maddesi çerçevesinde harcama birimleri tarafından yapılan ön mali kontrolün yeterli olduğu, burada mali hizmetler birimi kurulması zorunluluğu olmadığı için de yapılan ön mali kontrolün İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'ın 3, 13, 17, 26, 28'inci maddelerine aykırı olmadığı belirtilmektedir. Öncelikle 5018 sayılı Kanun'un Geçici 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasından yapılan değişiklik 22.12.2005 tarihinde yapılmıştır. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ise 31.12.2005 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Dolayısıyla Döner Sermaye İşletmelerinin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların dışında tutulması istenseydi daha sonra yürürlüğe konulan Esaslar'ın "Amaç ve kapsam" başlıklı 1'inci maddesinde bu zikredilebilirdi. Ancak ilgili maddede "*Bu Usul ve Esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir.*" Denilerek döner sermayeler düzenlemeden hariç tutulmamıştır.

Kurum cevabında Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Ön Mali Kontrol başlıklı 12'nci maddesi gerekçe gösterilmiştir. 12'nci maddede yer alan

"(2) Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

(5) Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tabi tutulmuş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

(6) Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi hâlinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir."

Şeklindeki fıkralar dikkatlice incelendiğinde harcama birimlerinin "*malî karar ve işlemleriyle ilgili bir görüş müessesesinden*" ve "*bu görüşün ilgili birime gönderileceğinden*"

bahsedilmektedir. Yönetmelikte bu görüşün kim tarafından düzenleneceği belirtilmediğine ve harcama biriminden farklı bir birimden bahsedildiğine göre işletmede mali karar ve işlemi tesis edecek harcama biriminden farklı bir birim tarafından bu kontrolün yapılarak ilgili görüşün düzenlenmesi öngörülmüştür. Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Hüküm bulunmayan hâller” başlıklı 599’uncu maddesinde ayrıca “*Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 30/12/2006 tarihli ve 26392 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları, kıyasen uygulanır.*” Denilmektedir. Söz konusu maddenin atfı gereği bu konunun muhatabını bulmak için İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara müracaat edildiğinde karşımıza mali hizmetleri yürüten birim çıkacaktır.

Özetle Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Ön Mali Kontrol başlıklı 12’nci maddesinde ön mali kontrol düzenlemesi yer almasının döner sermayeleri ve döner sermayelerdeki ön mali kontrol işlemlerinin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların dışında tutulmasını gerektirmeyeceği, buradan hareketle döner sermaye işletmesinde ve birimlerindeki mali karar ve işlemlerin İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’ın 3, 13, 17, 26, 28’inci maddeleri çerçevesinde ön mali kontrole tabi tutulması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 3: Hizmet Alım İhalelerinde Kontrol Teşkilatına Verilmesi Gereken veya İlk Hakediş Konulması İstenen Tutanakların/Raporların/Belgelerin Dosyalarında Bulunmaması ile İhale Dosyasına Dahil Belgelerin Bazılarında Mevzuata Aykırı veya Diğer Belgelerle Çelişen Hükümler Bulunması

Kırıkkale Üniversitesi döner sermaye işletmesi birimleri tarafından yapılan veya uygulanan hizmet alım ihalelerine ait hakediş dosyalarında yapılan denetimlerde;

-Hizmet alım ihalelerinin uygulama safhasında yüklenici tarafından idareye teslim edilmesi gereken belgelerin eksik düzenlendiği, idareye eksik teslim edildiği ve yine işin yürütülmesi esnasında periyodik olarak düzenlenmesi gereken (mal, malzeme, ekipman teslimlerine ilişkin belgeler veya işyeri teslim belgeleri ile sigorta belgeleri v.b.) belge ve

tutanakların eksik düzenlendiği veya hiç düzenlenmediği,

-Mevcut düzenlenen belgelerde ise teslim ve tesellüme ilişkin isim, imza veya tarih kısımlarının eksik olduğu, bu durumun ise özellikle iş kapsamında yapılması gereken periyodik mal veya malzeme teminlerinin zamanında yapılıp yapılmadığının kontrolünü zorlaştırdığı,

Tespitleri yapılmıştır.

Üniversitenin farklı birimleri tarafından yapılan ihalelerde yüklenicilerden temini ve teslimi istenen mal/malzeme/ekipman ile ilgili olarak bunların temin ve teslim edildiğine ilişkin belge ve tutanakların usule uygun tutulmasının, kontrol teşkilatı açısından mevzuat çerçevesinde mali sorumluluk getirebilecek bir zorunluluk olmakla birlikte ihalelerin uygulanması aşamasında görevli ve sorumluların kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasının da bir gereği olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda belirtilen eksikliklerin giderildiği, idare tarafından gerekli cezai işlemlerin uygulandığı, belirtilen konuların daha sıkı bir şekilde takip edileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Hesap verme sorumluluğu" başlıklı 8'inci maddesinde "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*" Denilmekte olup şartname hükümleri ile sözleşmelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında gerekli özenin gösterilmemesi neticesinde 5018/71'inci maddesi çerçevesinde ortaya çıkacak her türlü kamu zararından bu konuda görevli personelin sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 4: Mal Alımlarında Ödeme Emri Belgesi Eki Belgelerden Mal Alımlarına İlişkin Düzenlenen Kabul Belgeleri ile Mali Belgelerde Mal Teslim Tarihleri Yönüyle Çelişkiler Bulunması

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Belge ve cetveller" başlıklı 10'uncu maddesinde Taşınır

işlem Fişi (Örnek: 5; 5/A) ile ilgili olarak “*ilgili mevzuatı çerçevesinde kabul edilerek teslim alınan taşınırların girişleri ile taşınırların çıkış ve ambarlar arasında devir işlemlerinde, dayanıklı taşınırların niteliklerini değiştiren esaslı onarım ve ilaveler sonucu değer artışlarında, kayıtlara esas olmak üzere 5 örnek numaralı Taşınır İşlem Fişi düzenlenir.*” Denilmektedir. Buna göre kabulü yapılarak teslim alınma sonrasında taşınırlar için Taşınır İşlem Fişi (TİF) belgesi düzenlenmelidir. TİF’in, dayanağını oluşturan belgenin tarihinden önceki bir tarihi taşıyamayacağı yine Yönetmelikte açıkça ifade edilmiştir. Yönetmelik’in “Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu” başlıklı 13’üncü maddesinde taşınırların kayıt zamanı ile ilgili olarak, “*Taşınırlar, edinme şekline bakılmaksızın kamu idaresince kullanılmak üzere teslim alındığında giriş; tüketime verildiğinde, satıldığında, başka harcama birimlerine devredildiğinde, bağışlandığında veya yardım yapıldığında, çeşitli nedenlerle kullanılamaz hale geldiğinde, hurdaya ayrıldığında veya kaybolma, çalınma, canlı taşınırın ölümü gibi yok olma hal lerinde çıkış kaydedilir.*” Denilmektedir. Yönetmelik’in “Satın alınan taşınırların giriş işlemleri” başlıklı 15’inci maddesinde ve “Bağış ve yardım yoluyla edinilen taşınırların girişi” başlıklı 16’ncı maddesinde de taşınırların giriş işlemlerinin bu taşınırların “teslim alındıktan sonra” yapılacağı ifade edilmektedir.

Yönetmelikte taşınırların çıkış işlemleri olarak sayılan (Tüketim suretiyle çıkış, Dayanıklı taşınırların kullanıma verilmesi, Devir suretiyle çıkış, Yabancı ülkelere bağış veya yardım olarak verilen taşınırların çıkışı, Satış suretiyle çıkış, Kullanılmaz hale gelme, yok olma veya sayım noksanı nedeniyle çıkış, Hurdaya ayırma nedeniyle çıkış, Harcama birimlerinde bölünme, birleşme veya kaldırılma hallerinde çıkış) hallerde de ilgisine göre Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı, Taşınır İşlem Fişi veya Taşınır Teslim Belgesi düzenlenmek suretiyle çıkışı yapılacağı ve bu belgelerin düzenlenmesi ile birlikte hemen çıkış işlemi gerçekleştirilmektedir. Yönetmelikte sadece taşınırların giriş ve çıkış işlemlerinin “muhasibeye gönderilmesi ile ilgili” (madde 30) süreler öngörülmüştür onun dışında taşınırların hem giriş hem de çıkış işlemlerinde taşınır sistemine giriş ve belgeleme usulünde anında kayıt ilkesi hakimdir.

Satın alınan taşınırların girişlerinde genellikle dayanak belge olarak fatura veya irsaliyeli fatura kullanılmaktadır. Alım konusu taşınır malın yüklenici tarafından bir başka nakliyeciy vasıtasıyla taşınırın teslim edilmesi suretiyle idarenin işyerine sevki ve teslimi durumunda yüklenici tarafından 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 230’uncu maddesine göre Sevk İrsaliyesi düzenlenmesi ve araçta bulundurulması zorunludur. Ayrıca taşıma işini yapan

nakliyeciler tarafından 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 240'ıncı maddesine göre Taşıma İrsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un "Fatura nizam" başlıklı 231'inci maddesinin ilgili kısmında; "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. ...*" Denilmektedir. Buna göre; alım konusu malın sözleşmesine göre teslim edilmesi gereken yerde tesliminden itibaren 7 gün içerisinde faturası düzenlenmelidir. Burada fatura düzenleme tarihinin başlangıcı genel olarak malın "teslim tarihi" olarak belirlenmiştir. 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 173 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "C - Belge Düzenine İlişkin Olarak Uygulamada Ortaya Çıkan Tereddüt Konusu Hususlarla İlgili Açıklamalar Ve Yeni Düzenlemeler" Başlıklı bölümünün 1/f bendinde "*Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur. Bu tür sevkiyatlarda, malı satıcı taşıyor veya taşıtıyorsa irsaliye satıcı tarafından, alıcı taşıyor veya taşıtıyorsa irsaliye alıcı tarafından düzenlenecektir. Ancak, kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan bu tür satışlarda, fatura düzenlenmesindeki on günlük (25.12.2003 tarihli ve 5035 sayılı Kanununun 48 inci maddesiyle "yedi gün" olarak değiştirilmiştir) sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı tabiidir.*" İfadesi bulunmaktadır. Buna göre;

-Kabule bağlı olan ve

-Bunun için yazılı bir sözleşme bulunan

Satışlarda, fatura düzenlenmesindeki 7 günlük süre "teslim" tarihinden değil "kabul tarihinden" itibaren başlayacaktır.

Maliye Bakanlığına yapılan başvurular göz önüne alınarak, mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak 12.09.1991 tarih ve 20989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 211 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından "irsaliyeli fatura" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmiştir. Sattıkları mallar dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesinin 5 numaralı bendinin mükelleflere tanıdığı, malın tesliminden itibaren faturanın 7 gün içinde düzenlenmesi imkanından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin, diledikleri takdirde tebliğde

yazan esaslara uygun olarak "irsaliyeli fatura" düzenleyebileceklerdir. Böylece malın sevk esnasında düzenlenen "sevk irsaliyesi" ile malın tesliminde düzenlenen "fatura" tek bir belgede birleşmiş olup malın sevk edildiği anda "irsaliyeli fatura" düzenlenmektedir. İrsaliyeli fatura aynı zamanda sevk irsaliyesi yerine kullanılacağı için genel fatura düzenleme tarihi olan 7 günlük süre burada uygulanmamaktadır. Dolayısıyla irsaliyeli fatura ile malın fiilen teslim edildiği tarihin aynı gün olması, taşınır işlem fişinin tarihinin de malın fiilen ambara girdiği/kuruma teslim edildiği tarih ile aynı gün olması gerekmektedir.

Üniversite Döner Sermaye birimlerinde yapılan 2017 yılı denetimleri kapsamında kurumun 751 adet mal alımına ilişkin ödeme emri belgesi ve eki belgeler ile mal alımlarına ilişkin düzenlenen kabul belgelerinde yer alan bilgiler mal teslim tarihleri yönüyle incelenmiştir. Buna göre incelenen 751 adet mal alımından;

TESPİT 1- 751 adet mal alımının 494 tanesinde, malların fiili teslim tarihlerinde düzenlenmesi gereken TİF'in düzenleme tarihinin, fiili teslim veya muayene aşamalarından sonra düzenlenen mali belgelerin (fatura veya irsaliyeli fatura) düzenleme tarihinden 5 gün ve daha ileri tarihlerde düzenlendiği,

TESPİT 2- TİF'in düzenlenmesinde muayene kabul komisyonu onay tarihlerinin de dikkate alınmadığı, bir çok TİF'in muayene kabul komisyonu onay tarihlerinden 10 gün ve daha ileri tarihlerde düzenlendiği, onay tarihinden 30 gün ve daha ileri tarihte düzenlenenlere ait bilgilerin ise aşağıdaki tabloda yer aldığı şeklinde olduğu,

Tablo 2: Taşınır İşlem Fişi Geç Düzenlenen Alımlar Listesi

Mal Alımı Yapan Harcama Yapan Birimin Adı	Mal Alım İhalesi İhale Kayıt Numarası	Mal Alım Muayene Ve Kabul Komisyonu Onay Tarihi	Taşınır İşlem Fişi Düzenlenme Tarihi	Tif İle Muayene Kabul Komisyonu Onay Tarihi Fark Gün Sayısı
Tıp F.	2016 9482	12.01.2017	24.02.2017	43
Tıp F.	2016 13235	19.01.2017	27.02.2017	39
Tıp F.	2016 13235	02.02.2017	16.05.2017	103
Tıp F.	2016 248244	14.08.2017	13.09.2017	30
Tıp F.	2016 164361	10.07.2017	09.08.2017	30
Tıp F.	2017 18877	16.05.2017	29.06.2017	44
Tıp F.	2017 18877	17.03.2017	16.05.2017	60

Tıp F.	2017 18877	08.08.2017	13.09.2017	36
Tıp F.	2017 18877	03.08.2017	13.09.2017	41
Tıp F.	2017 18877	02.08.2017	13.09.2017	42
Tıp F.	2017 18877	30.05.2017	29.06.2017	30
Diş H.F	2017 82331	06.04.2017	15.06.2017	70

TESPİT 3- Aşağıdaki mal alımında fiilen ambara giren mallar için düzenlenmesi gereken TİF'in malların henüz fiilen teslim edilmeden günler öncesinden düzenlendiği, aynı zamanda bu mal alımında düzenlenen TİF'in dayanak belgesi olarak fatura tercih edilmiş olup Yönetmeliğin 10 uncu maddesi 1/a bendinde TİF'in düzenlenme tarihinin, dayanağını oluşturan belgenin tarihinden önceki bir tarihi taşıyamayacağı kuralına rağmen, TİF'in söz konusu dayanak belgesinden (12.07.2017 tarihli fatura) de önce düzenlendiği,

Tablo 3: Taşınır İşlem Fişi ile Dayanak Belgenin Düzenlenme Tarihinin Çeliştiği Alımlar Listesi

Mal Alımı Yapan Harcama Biriminin Adı	Mal Alım İhalesi İhale Kayıt Numarası (Doğrudan Temin İse Onay Tarih ve Nosu)	Mal Alım İşinin Konusu-Alınan Malın Türü (Özet olarak kırtasiye, temizlik, bilgisayar, yazıcı v.s.)	Alım Konusu Malın Fiili Olarak Teslim Edildiği Tarih	Mal Alım Muayene ve Kabul Komisyonu Onay Tarihi	Taşınır İşlem Fişi Düzenlenme Tarihi	TİF ile Fiil Teslim Tarihi Arasındaki Fark
Tıp Fakültesi Döner Sermaye	2016 377359	Tavuk Eti Alımı	12.07.2017	12.07.2017	31.05.2017	-42

Tespit edilmiş olup mal alımlarında ödeme emri belgesine ek belgeler içerisinde bulunan muayene kabul komisyonu tutanağı, taşınır işlem fişleri, fatura veya irsaliyeli fatura ile diğer tevsik edici belgeler arasında alım konusu malın teslim tarihleri yönüyle çelişkiler bulunması neticesinde, kamu idaresinde görevli sorumluların malların zamanında teslim alındığına ve dolayısıyla gecikme cezası müeyyidesi için gerekli şartların oluşmadığına ilişkin ellerindeki belgelerin kanıtlayıcı özelliğini kaybedebileceği değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Denetimi sonrası ilgililere uyarıların yapıldığı ve gerekli hassasiyetin gösterileceği ifade edilmiştir.

Sonuç olarak Kurum tarafından gönderilen cevapta bulguda yer verilen alımlar ile ilgili açıklamalara yer vermeksizin “denetimi sonrası ilgililere uyarıların yapıldığı ve gerekli hassasiyetin gösterileceği” ifade edilmiştir. Dolayısıyla ilgili birimler tarafından gerçekleştirilen alımlardaki ödeme emri belgesi ve eki belgeler ile mal alımlarına ilişkin

düzenlenen kabul belgelerinde mal teslim tarihleri yönüyle bulunan çelişkilerin izah edilemediği görülmektedir.

Mal alımlarında ödeme emri belgesine ek belgeler içerisinde bulunan muayene kabul komisyonu tutanağı, taşıtır işlem fişleri, fatura veya irsaliyeli fatura ile diğerk tevsiik edici belgeler arasında alım konusu malın teslim tarihleri yönüyle çelişkiler bulunması neticesinde, malların zamanında teslim alındığına ve dolayısıyla gecikme cezası müeyyidesi için gerekli şartların oluşmadığına ilişkin kamu idaresinde görevli sorumluların ellerindeki belgelerin kanıtlayıcı özelliğini kaybedebileceğı, böyle bir durumda tespit edilecek kamu zararından bu görevlilerin sorumlu olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Mal Ve Hizmet Alımlarında İhale Mevzuatı Temel İlkelerine Aykırı Bir Usul İzlenmesi

Kurumda yapılan 2016 yılı Sayıştay denetimleri neticesinde düzenlenen Kırıkkale Üniversitesi 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nun "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler" kısmının 5 No.lu bulgusunda; "Kırıkkale Üniversitesi özel bütçesinin 2016 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında; Konusu aynı olan, yakın tarihlerde ve aynı firmadan alınan masa, sıra, koltuk, gibi büro mobilyaları alım işlerinin 4734 sayılı Kanunun 22-d maddesinden faydalanmak amacıyla parçalara bölündüğü" tespitine yer verilmiştir. Konu 2017 yılında döner sermaye birimleri için de denetlenmiş olup, kurumda yapılan denetimlerde aynı usulsüz alımlara 2017 yılında da devam edildiğı tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Temel İlkeler" başlıklı 5'inci maddesinin 1, 3 ve 5 No.lu fıkralarında sırasıyla;

"İdareler, bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenirliliğı, gizliliğı, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.

-Eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal ve hizmet alımları ile yapım işleri kısımlara bölünemez.

-Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü temel usullerdir. Diğerk ihale usulleri Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabilir."

Hükümleri yer almaktadır. Aynı Kanun'un 22'nci maddesinin "d" bendinde; Büyükşehir Belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin on beş milyar, diğer idarelerin beş milyar Türk Lirasını aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeyle ilişkin alımlarda ilan yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temin usulüne başvurulabileceği belirtilmektedir. 21.01.2017 tarih ve 29955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği (2017/1)'ne göre 4734/22'nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen ve Büyükşehir Belediyesi sınırlarında olmayan diğer idarelerde uygulanacak alım limiti 2017 yılı için 19.507,00 TL olarak belirlenmiştir.

Kırıkkale Üniversitesi Tıp Fakültesi ve Diş Hekimliği Fakültesi Döner Sermaye birimlerince yapılan mal ve hizmet alımlarının 2017 yılında incelenmesi neticesinde;

TESPİT 1- Tıp Fakültesi ve Diş Hekimliği Fakültesi Döner Sermaye birimlerince yapılan muhtelif alımlarının 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 19'uncu maddesinde belirtilen temel ihale usullerinden birisiyle yapılması gerekirken madde 5'teki temel ilkelere aykırı olarak limit altında kalmak amacıyla aşağıdaki tabloda açıkça görüldüğü üzere **benzer içerikli alımların aynı gün veya 1-2 gün arayla** onay tarihli olacak şekilde kısımlara bölünerek, Kanun'un 22'nci maddesinin (d) bendine kapsamında doğrudan temin usulüyle yapıldığı,

Tablo 4: Aynı Gün veya 1-2 Gün Arayla Parçalara Bölünmek Suretiyle Usule Aykırı Gerçekleştirilen Alımlar ve Birimler Listesi

İlgili Birim	Onay No	Onay Tarihi	Yüklenici Firma	Sözleşme Bedeli (KDV Hariç)	Alım İçeriği	4734/22-d-f-a-c
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	720709	20.02.2017	Firma A	7.800,00	Ventilasyon Maskesi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	720698	20.02.2017	Firma A	19.500,00	Ventilasyon Maskesi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	726277	03.04.2017	Firma B	16.500,00	Filtreli Ağzılık	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	726713	05.04.2017	Firma B	12.310,00	Enfeksiyon Malzemesi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	749936	30.10.2017	Firma B	5.280,00	Tüm Yüz Maskesi	22-d
Tıp Fakültesi	750657	30.10.2017	Firma B		Kayganlaştırıcı Jel	22-d

(Döner Sermaye)				19.350,00		
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	727398	11.04.2017	Firma C	19.465,00	Ameliyathane Yeşil Kompres	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	727414	11.04.2017	Firma C	19.125,00	Bosk Gömleği	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	728927	21.04.2017	Firma D	19.440,00	Ameliyathane Malzemesi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	729443	25.04.2017	Firma D	19.380,00	Ameliyat Önlüğü	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	735316	13.06.2017	Firma E	750,00	Kuvez Temizleyici Dezenfektan	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	735444	13.06.2017	Firma E	16.950,00	İnfüzyom Pompa Seti Enjektörü	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	745336	18.09.2017	Firma E	2.700,00	Yüzey Dezenfektan Sprey	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	745703	20.09.2017	Firma E	18.000,00	Stumuplex Kanül	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	746063	22.09.2017	Firma E	19.000,00	Artervenset	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	746102	22.09.2017	Firma E	19.350,00	Diyalizör	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	746068	22.09.2017	Firma E	19.000,00	Bikarbonatlı Solisyon	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	751703	06.11.2017	Firma E	18.750,00	Port İğnesi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	752366	09.11.2017	Firma E	2.700,00	Lökesit Filtresi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	752277	09.11.2017	Firma E	18.000,00	Anestezi Malzemesi	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	741725	08.08.2017	Firma F	19.475,00	Antibakteriyel Kесе	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	741703	08.08.2017	Firma F	19.470,00	Antibakteriyel Mendil	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	741897	09.08.2017	Firma G	19.355,00	İntrakеt	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	741896	09.08.2017	Firma G	19.355,00	İntrakеt	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	748070	09.10.2017	Firma H	19.460,00	Guidıng Katater	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	748074	09.10.2017	Firma H	19.460,00	Guidıng Katater	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	752800	14.11.2017	Firma I	16.500,00	Artroskopik Shaver Ucu	22-d
Tıp Fakültesi (Döner Sermaye)	752803	14.11.2017	Firma I	18.150,00	Radyofrekans Probu	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	31	17.02.2017	Firma K	19.237,50	Ultracain Ds	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	30	17.02.2017	Firma K	19.237,50	Ultracain Ds	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	196	15.11.2017	Firma L	19.094,00	Protez	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	199	17.11.2017	Firma L	14.025,00	Zirkonyum	22-d

Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	201	17.11.2017	Firma M	19.150,00	Greft Alımı	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	202	17.11.2017	Firma M	15.000,00	Membran Alımı	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	204	22.11.2017	Firma O	19.387,00	Tıbbi Sarf Malzeme	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	206	27.11.2017	Firma O	11.043,00	Pilieter Tüp, Aspiratör Ucu	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	223	7.12.2017	Firma P	19.380,00	Posterior Kompozit	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	222	7.12.2017	Firma P	790,00	Dycall	22-d
Diş Hekimliği F. (Döner Sermaye)	221	7.12.2017	Firma P	19.469,00	Tıbbi Sarf Malzemesi Alımı	22-d

TESPİT 2- Diş Hekimliği Fakültesi Döner Sermaye birimince yapılan muhtelif alımlarının 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 19'uncu maddesinde belirtilen temel ihale usullerinden birisiyle yapılması gerekirken madde 5'teki temel ilkelere aykırı olarak limit altında kalmak amacıyla aşağıdaki tablolarda açıkça görüldüğü üzere **1 aylık dönem içerisindeki benzer içerikli alımların aynı yükleniciden çok yakın tarih aralıkları ile** onay tarihli olacak şekilde kısımlara bölünerek, Kanun'un 22'nci maddesinin (d) bendine kapsamında doğrudan temin usulüyle alım yapıldığı,

Tablo 5: Aylık Periyotta Parçalara Bölünmek Suretiyle Usule Aykırı Gerçekleştirilen Alımlar ve Birimler Listesi

İlgili Birim	Onay No	Onay Tarihi	Yüklenici Firma	Sözleşme Bedeli (KDV Hariç)	Alım İçeriği	4734/22-d-f-a-c
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	175	01.11.2017	Firma A	19.475,00	Poşet Tükürük Emici, Bond, Kompozit	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	187	08.11.2017		19.255,00	Tıbbi Sarf Malzeme	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	9	17.11.2017		3.865,00	K-File Eğe, Reamer Eğe, Polieter Kırmızı Uç	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	204	22.11.2017		19.387,00	Tıbbi Sarf Malzeme	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	206	27.11.2017		11.043,00	Pilieter Tüp, Aspiratör Ucu	22-d

Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	213	01.12.2017		19.500,00	Tıbbi Sarf Malzeme	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	166	20.10.2017	Firma B	4.450,00	tıbbi sarf malzemesi alımı	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	184	06.11.2017		18.000,00	protaper f3, protaper f4	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	185	09.11.2017		10.800,00	protaper f2	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	195	13.11.2017		18.000,00	protaper s2, protober f1	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	198	17.11.2017		16.613,00	tıbbi sarf malzemesi alımı	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	209	29.11.2017		12.545,00	tıbbi sarf malzemesi alımı	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	219	06.12.2017		5.570,00	tıbbi sarf malzemesi alımı	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	170	26.10.2017		Firma C	19.500,00	yüzey dezenfektanı
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	172	31.10.2017	19.075,00		hasta önlüğü, nitril, eldiven	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	176	02.11.2017	19.100,00		sütür, keskin iğne, cam biyokimya tüpü	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	194	14.11.2017	13.250,00		puđrasız eldiven,	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	200	17.11.2017	17.805,00		tıbbi sarf malzemesi alımı	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	212	01.12.2017	19.275,00		hasta önlüğü, sterilizasyon solüsyonu	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	216	04.12.2017	1.750,00		sütür, ipek keskin iğne	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	226	12.12.2017	1.375,00		tıbbi sarf malzemesi alımı	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	160	17.10.2017	Firma D	13.695,00	jaket kron seramik	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	192	13.11.2017		19.461,00	protez	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	196	15.11.2017		19.094,00	protez	22-d
Diş Hekimliği Fakültesi (Döner Sermaye)	199	17.11.2017		14.025,00	zirkonyum	22-d

Yukarıda anılan mevzuat hükümleri uyarınca; söz konusu alımlarının doğrudan temin limitinin altında kalmak amacıyla kısımlara bölünmesi 4734 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde belirtilen saydamlık, rekabet, eşit muamelenin sağlanması, eşik değerlerin altında kalmak amacıyla mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin kısımlara bölünmemesi ve açık ihale usulünün temel ihale usulü olması şeklindeki temel ilkelere aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Kamu İhale Genel Tebliği'nin "4734 sayılı Kanunun 22'nci maddesinin (d) bendi gereğince ihtiyaçların temini" başlıklı 22.5'inci maddesinin alt bentlerinde;

“22.5.1.1. Bu bentte belirlenen parasal limitlere bağlı olarak yapılacak ihtiyaç teminlerinde, piyasada yapılan fiyat araştırması sonucunda öngörülen parasal limitin aşılacağına tespit edilmesi halinde, ihtiyacın Kanunun ilgili hükümlerine göre ihale yoluyla temin edilmesi gerekmektedir.

22.5.1.2. Ayrıca, 4734 sayılı Kanunun 19 uncu maddesine göre açık ihale usulü ile temini gereken ihtiyacın, Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi için öngörülen parasal sınırların altında kalacak şekilde, adet bazında veya aynı ihale konusu içinde yer alabilecek nitelikteki mal ve hizmet alımları ile yapım işlerinin, kalemlere veya gruplara bölünmek suretiyle aynı Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendine göre temini, 4734 sayılı Kanunun temel ilkelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu yönde uygulamaların sorumluluk doğuracağı hususuna dikkat edilmesi gereklidir.” Denilmektedir.

4734 sayılı Kanun’un “Görevlilerin ceza sorumluluğu” başlıklı 60’ıncı maddesinde; *“...5 inci maddede belirtilen ilkelere ve 62 nci maddede belirtilen kurallara aykırı olarak ihaleye çıkılmasına izin verenler ve ihale yapanlar hakkında da yukarıda belirtilen müeyyideler uygulanır.”* Denilmiştir. Mal Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’nin ve Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği’nin “Temel İlkeler” başlıklı 4’üncü maddelerinde de ; *“ İdareler, yapacakları ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.”* Denildikten sonra *“Eşik değerlerin veya parasal limitlerin altında kalmak ya da bu Yönetmelikte yer alan diğer hükümlerin uygulanmasından kaçınmak amacıyla mal(hizmet) alımları kısımlara bölünemez.”* Hükümlerine yer verilmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği’nin “Sorumluluk” başlıklı 5’inci maddesine göre harcama yetkilileri taşınırların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden sorumlu olup aynı Yönetmelik’in 6’ncı maddesine göre, harcama birimlerinde malzeme ihtiyaç planlamasının yapılması ve asgari stok seviyelerinin belirlenmesi, asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırların, taşınır kayıt yetkilisi tarafından harcama yetkilisine bildirilmesi gerekmektedir. Yine aynı madde hükmüne göre taşınır kayıt ve kontrol yetkililerinin; ambar sayımını ve stok kontrolünü yapmak, harcama yetkilisince belirlenen asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırları harcama yetkilisine bildirmek; harcama biriminin malzeme ihtiyaç planlamasının yapılmasına yardımcı olmak görev ve sorumluluğu bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalara göre muhtelif alımların bulguda yer alan tabloda gösterildiği üzere, kısımlara bölünerek İhale Kanunu'nun temel ilkelerine aykırı bir usulle gerçekleştirilmesinin, hem ihale mevzuatı açısından hem de ihtiyaçların temininde verimlilik ve etkinliğin sağlanması adına planlamanın zorunlu kılındığı 5018 sayılı Kanun ve Taşınır Mal Yönetmeliği çerçevesinde mevzuata aykırı usulsüz bir yöntem olduğu değerlendirilmektedir.

Kamu idaresi cevabında; Bulguda yer alan tespitlerle ilgili olarak;

Tıp Fakültesi cevabında; bulguda tespit edilmiş olan Tıbbi sarf malzemelerinin 22/d doğrudan temin yöntemi ile alımları acil alımlar olduğu, bahse konu kalemlerin 2016 ve 2017 yıllarında yapılan sarf malzeme açık ihalelerinde teklif gelmediği veya yaklaşık maliyetin üzerinde teklif geldiği için alımı yapılamamış kalemler olduğu, ilgili listedeki malzemelerin çoğunun yoğun bakımlar ve ameliyathane gibi hayati öneme haiz bölümlerin kullandığı malzemeler olup, sağlık hizmetinin kesintisiz sürdürülebilmesi için zorunlu olarak 22/d doğrudan temin yöntemi ile alımları yapıldığı, ayrıca SGK, SUT tebliği ile yatan hastalarda kullanılan ilaç ve sarf malzemelerinin hastaneler tarafından temininin zorunlu kılındığı, ancak SUT fiyatlarında kurumun yıllardır güncelleme yapmaması ve özellikle de üniversite hastanelerinin ödeme sürelerinin uzun olması nedeniyle firmaların ya hiç teklif vermemekte ya da SUT fiyatlarının çok üzerinde teklif verdiği, bu olayın rekabeti kısıtladığı, doğrudan temin ile yapılan alımların hepsinin Sağlıkbank ve Sağlık dergisinde ilan edilmekte olup, isteyen her firmanın teklif verebildiği, aynı firmalardan alım yapılmasının söz konusu olmadığı, firma tekliflerinin şeffaf şekilde değerlendirildiği, en ekonomik olacak şekilde alımların gerçekleştiği, her zaman esas alım şeklinin açık ihale olduğu, ihale süreçleri içinde hizmetin aksamaması için acil ihtiyaçların, maksimum üçer aylık olacak şekilde 22/d doğrudan temin yöntemi ile alındığı, alım dosyalarındaki kalemlerin farklı kalemler olduğu ve kalem bazında ya da firma bazında dosya bölünmesinin sözkonusu olmadığı,

Diş Hekimliği Fakültesi cevabında; Fakülte Döner Sermaye bütçesi dikkate alınarak 2015 yılında iki yıl kullanılacak sarf malzemenin ihalesinin yapılmış olduğu, Fakültenin yeni hizmet binasına taşınması ve Döner Sermaye ödeneğinin yeterli olmaması nedeniyle 2017 yılında sarf malzeme ihalesi yapılamadığı, acil ihtiyaç duyulan malzemelerin 22/d maddesi kapsamında alındığı, 2018 yılı için yaklaşık 250 kalem sarf malzeme alımı ihalesi işlemine başlanıldığı,

İfadelerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak Kurumda yapılan 2016 yılı Sayıştay denetimleri neticesinde düzenlenen Kırıkkale Üniversitesi 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nun "Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler" kısmının 5 No.lu bulgusunda; "*Kırıkkale Üniversitesi özel bütçesinin 2016 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında; Konusu aynı olan, yakın tarihlerde ve aynı firmadan alınan masa, sıra, koltuk, gibi büro mobilyaları alım işlerinin 4734 sayılı Kanununun 22-d maddesinden faydalanmak amacıyla parçalara bölündüğü*" tespitine yer verilmiştir. Konu 2017 yılında döner sermaye birimleri için de denetlenmiş olup, kurumda yapılan denetimlerde aynı usulsüz alımlara 2017 yılında da devam edildiği tespit edilmiştir.

Kurum tarafından gönderilen cevapta bulguda belirtilen usulsüz alımlar ile ilgili, bu alımların aciliyet, ödenek yetersizliği, açık ihalelerde teklif çıkmaması vb. sebeplerle yapıldığı ifade edilmektedir. Ancak bulguda yer verilen alımların pek çoğunun depolanabilir tıbbi sarf malzemesi olduğu, dolayısıyla ihtiyaçların doğru ve zamanında planlanması halinde bu alımlar ile ilgili acil karşılama ihtiyacının ortadan kalkacağı görülebilecektir. Kaldı ki bu şekilde aciliyet ortaya çıkan durumlarda 4734/22-f bendinde yer alan, "*f) Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile orte, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları.*" Hüküm kapsamında ve belli bir limite tabi olmadan alım mümkündür. Kurumdaki görevliler bu yöntemi tercih etmeyerek belli bir limite kadar alım imkanı vermesi nedeniyle 4734/22-d bendi kapsamında usulsüz bir alım yöntemini kullanmışlardır.

Bulguda belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalara göre muhtelif alımların bulguda yer alan tabloda gösterildiği üzere, kısımlara bölünerek ve aynı yüklenicilerden İhale Kanunu'nun temel ilkelerine aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesinin, hem ihale mevzuatı açısından hem de ihtiyaçların temininde verimlilik ve etkinliğin sağlanması adına planlamanın zorunlu kılındığı 5018 sayılı Kanun ve Taşınır Mal Yönetmeliği çerçevesinde mevzuata aykırı usulsüz bir yöntem olduğu, tespitinin 2016 ve 2017 yıllarında üst üste bulgu konusu edilmesi nedeniyle bundan sonra gerekçesi hukuka uygun olmayan alımlarda ısrar eden görevliler ile ilgili gerekli işlemlerin tesis edilmesinin kurum üst yönetiminin sorumluluğunda olacağı değerlendirilmektedir

8. EKLER**EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI****KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU**

A-BRÜT SATIŞLAR	2016	2017
1- Yurtiçi Satışlar	61.585.785,15	73.989.940,10
2- İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Geliri		
3- Diğer Gelirler	1.783.000,00	1.956.492,00
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	1.432.772,18	905.514,16
1- Satıştan İadeler (-)	1.432.772,18	905.514,16
2- Satış İskontoları (-)		
3- Diğer İndirimler (-)		
C- NET SATIŞLAR	61.936.012,97	75.040.917,94
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	53.669.520,67	59.250.397,25
1- Satılan Mamüllerin Maliyeti (-)		
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	53.669.520,67	59.250.397,25
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)		
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI	8.266.492,30	15.790.520,69
E- FAALİYET GİDERLERİ	23.968.842,31	17.196.913,41
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		2.500,00
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	23.968.842,31	17.194.413,41
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	-15.702.350,01	-1.406.392,72
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE		
F- KARLAR	613.137,22	637.324,23
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri		
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
3- Faiz Gelirleri	416.554,93	543.695,13
4- Komisyon Gelirleri		
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar		
6- Menkul Kıymetler Satış Kararı		
7- Kambiyo Karları		
8- Reeskont Faiz Gelirleri		
9- Faliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	196.582,29	93.629,10
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00	0,00
1- Komisyon Giderleri		
2- Karşılık Giderleri		
3- Menkul Kıymetler Satış Zararları (-)		
4- Kambiyo Karları (-)		
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)		
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar	0,00	0,00
H-FİNANSMAN GİDERLER (-)	0,00	0,00
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		

OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	-15.089.212,79	-769.068,49
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	115,69	45.092,72
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları		
2- Diğer Olağandıışı Gelir ve Karlar	115,69	45.092,72
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	275.136,88	25.600,00
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
3- Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	275.136,88	25.600,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARLARI	-15.364.233,98	-749.575,77
K		
- DÖNEM KARI VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞILIKLARI (-)	85.661,15	152.872,13
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-15.449.895,13	-902.447,90

D.S.İ.Y.Örnek
No:27/2

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 01/01/2017 - 31/12/2017 BİLANÇOSU

Aktif

Pasif

HESAPLAR	TUTAR	HESAPLAR	TUTAR
1 DÖNEN VARLIKLAR	19.616.156,59	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	43.796.197,68
10 HAZIR DEĞERLER	6.111.821,81	32 TİCARİ BORÇLAR	36.677.774,48
102 BANKALAR HESABI	6.111.821,81	320 SATICILAR HESABI	36.497.910,72
12 TİCARİ ALACAKLAR	9.365.843,19	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	179.863,76
120 ALICILAR HESABI	9.240.899,29	33 DİĞER BORÇLAR	589.809,41
123 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	119.168,81	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	375.899,63
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	5.775,09	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	213.909,78
13 DİĞER ALACAKLAR	43.529,74	34 ALINAN AVANSLAR	4.980.610,81
135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI	10.878,45	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	371.091,27
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	32.651,29	349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI	4.609.519,54
15 STOKLAR	3.562.180,93	36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	1.498.063,05
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	3.545.866,80	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	938.918,00
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	16.314,13	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	2.024,72
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	289.358,31	362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI	385.522,26
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	289.358,31	363 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE KATKI PAYLARI HESABI	171.384,95
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	243.422,61	369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI	213,12
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI	98.463,99	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	49.939,93
196 PERSONEL AVANSLARI HESABI	144.958,62	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	158.408,63
2 DURAN VARLIKLAR	322.486,43	371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI (-)	-108.468,70
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	184.450,00	5 ÖZ KAYNAKLAR	-23.857.554,66
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	184.450,00	50 ÖDENMİŞ SERMAYE	30,00
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	34.988,00	500 SERMAYE HESABI	30,00
260 HAKLAR HESABI	30.000,00	57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	3.391.177,61
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	4.988,00	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	3.391.177,61
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	103.048,43	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	-26.346.314,37
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HESABI	103.048,43	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)	-26.346.314,37
Toplam	19.938.643,02	59 DÖNEM NET KARI/ZARARI	-902.447,90
		590 DÖNEM NET KÂRI HESABI	252.853,52
		591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)	-1.155.301,42
		Toplam	19.938.643,02