



**T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**

**CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**  
2017 YILI  
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2018

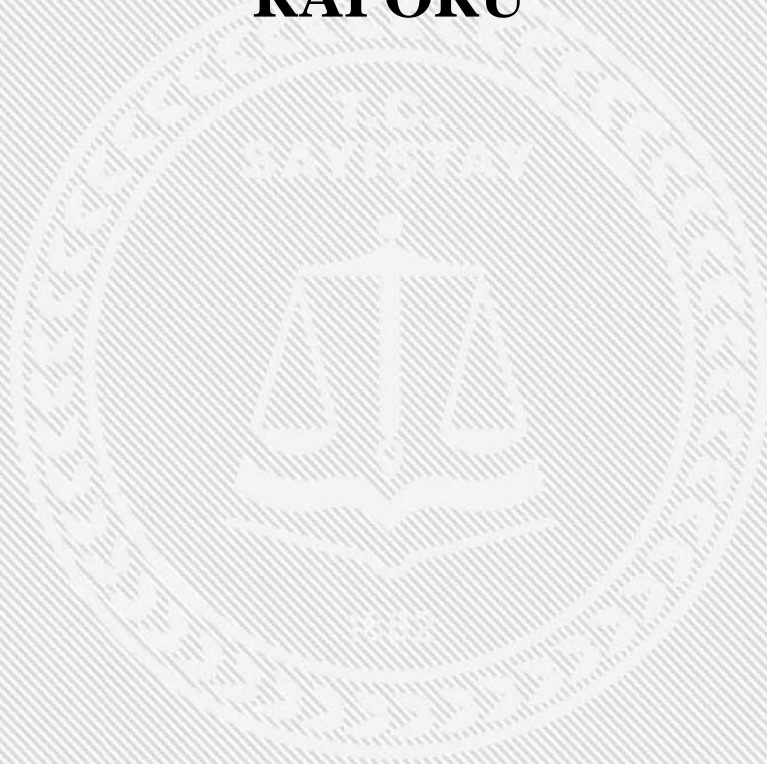


## **İÇERİK**

<b>CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>1</b>
<b>CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2017 YILI SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU</b>	<b>22</b>



**CUMHURİYET 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.....	4
6.	DENETİM GÖRÜŞÜ.....	5
7.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	5
8.	EKLER.....	18





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

Cumhuriyet 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 Cumhuriyet Üniversitesinde tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Üniversite muhasebe işlemlerini Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine tabi olarak yürütmektedir.

Üniversitenin 2017 yılında bütçe ile verilen başlangıç ödeneği 353.808.000 TL’dir. Yıl içerisinde 49.696.600 TL eklenmiştir. Neticede kullanılabilir bütçe ödeneği 403.504.600 TL olmuştur. Bu tutarın 382.947.105,51 TL’si harcanmıştır. Bu durumda kullanılabilir bütçe ödeneğine göre bütçe gerçekleşme oranı % 95’tir.

Bütçede 289.411.000 TL gelir tahmini yapılmıştır. Bütçe uygulama sonucunda 292.077.052 TL gelir elde edilmiştir. Gelir gerçekleşme oranı % 100,9 olmuştur.

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

**Tablo 1: 2017 Yılı Bütçe Gider Gerçekleşmesi**

2017 YILI BÜTÇE GİDER GERÇEKLEŞMESİ				
AÇIKLAMA	Başlangıç Ödeneği	Toplam Ödenek	Toplam Harcanan	Bütçe Gerçekleşme Oranı ( % )
<b>GİDERLER TOPLAMI</b>	353.808.000	403.504.600	382.947.105,51	95

**Tablo 2:2017 Yılı Bütçe Gelir Gerçekleşmesi**

2017 YILI BÜTÇE GELİR GERÇEKLEŞMESİ			
AÇIKLAMA	Bütçe Tahmini	Gerçekleşen Gelir Toplamı	Bütçe Gerçekleşme Oranı(%)
<b>BÜTÇE GELİRLERİ TOPLAMI</b>	353.808.000	392.412.881,74	110

Üniversitenin Faaliyet Sonuçları Tablosuna göre gelir toplamı 398.407.374,37 TL; gider toplamı ise 320.898.747,82 TL'dir.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Kasa sayım tutanağı,
- Banka mevcudu tespit tutanağı,
- Alınan çekler sayım tutanağı,
- Menkul kıymet ve varlıklar sayım tutanağı,
- Teminat mektupları sayım tutanağı,
- Değerli kağıtlar sayım tutanağı,
- 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, tabii 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: Gelirlerden Alacaklar Hesabı ile Kişilerden Alacaklar Hesabının Doğruyu Yansıtması**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi tarafından kiralanana taşınmazlara ilişkin tahakkuk eden kira alacakları 120 Gelirlerden Alacaklar hesabı yerine 140 Kişilerden Alacaklar Hesabına kaydedilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 120 Gelirlerden Alacaklar hesabını düzenleyen 51'inci maddesinde, bu hesabın 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 kullanılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Yönetmelik'in 140 Kişilerden Alacaklar Hesabını düzenleyen 81'inci maddesinde, bu hesabın kamu idarelerinin faaliyet alacakları ve kurum alacakları dışında kalan ve kamu idarelerince tespit edilen kamu zararından doğan alacaklar ile diğer alacakların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmiştir.

Buna göre tahakkuk eden kira alacaklarının 120 Gelirlerden Alacaklar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Çünkü bu alacaklar mevzuatta da belirtildiği üzere kamu idarelerinin teşebbüs ve mülkiyet geliri olan alacaklarıdır. 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı ise kamu idarelerinin faaliyet ve kurum alacakları dışında özellikle kamu zararından doğan alacakların izlenmesi için kullanılan hesaptır. Kiracıların kira tutarlarını zamanında ödememeleri mevzuatta belirtildiği şekilde kamu zararına yol açmamaktadır.

Cumhuriyet Üniversitesi 2017 yılı yıl sonu mali tablolarında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı 1.795.013,05 TL fazla ve 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı bu tutar kadar eksik gözükmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** “Üniversitemize kira borcu olan vakıf şirketinin birikmiş borçları için; Kamu Zararlarının Tahsiline ilişkin yönetmeliğin 6. Maddesindeki Kamu Zararının Belirlenmesi başlığının;

d) Kamu idarelerine ait malların kiraya verilmesi, tahsisi, yönetimi, kullanımı ve elden çıkarılması işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

f) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,

fıkraları uyarınca tahsiline gidilmiştir.

Olması gereken yılı içerisinde tahsil edilecek tutarlar için; 120 gelirlere alacak hesabının tahakkuk işleminin yapılması, yılı içerisinde tahsil edilen kiraların ilgili gelir kodlarına alınarak tahsilatın yapılması gerekmektedir.

Muhasebe birimize yılı geçtikten sonra ilgili harcama biriminden hiçbir tebligat yapılmadan kira sözleşmelerine uymayan şirket uyarılmamış, direkt borç tahakkuk ettiği için tahsilata gidilmiştir. Sözleşmenin feshedilmesi, teminatın irad kaydedilmesi gereken işlemler yapılmadığı için kişi borçları hesabında 140 izlenmiştir.

Yapılan hatalı işlem 2018 yılı muhasebe kayıtlarında düzeltilecektir.” Denilmektedir.

**Sonuç olarak** kamu idaresi cevabında hatalı işlemin 2018 yılı muhasebe kayıtlarında düzeltileceğini belirtmekle birlikte denetim görüşü verilen 2017 yılı yıl sonu mali tablolarında 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı 1.795.013,05 TL fazla ve 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ise bu tutar kadar eksik gözükmektedir.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Cumhuriyet Üniversitesi 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: Hazine Tarafından Üniversiteye Tahsis Edilen Arazi Üzerine Mevzuata Aykırı Olarak İnşa Edilen Taşınmazların Alt Kiracılık Yöntemiyle Mevzuata Aykırı Olarak Kiraya Verilmesi**

Üniversiteye Hazine tarafından tahsis edilen taşınmazların bazıları 19.06.2007 tarih ve 26557 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “*Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik*” hükmü dayanak gösterilerek alt kiracılara taşınmazların kiracısı durumunda olan Vakıf şirketince kiraya verilmiştir.

8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 74 üncü maddesine ve 29/6/2001 tarihli ve 4706 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 13 üncü maddesine dayanılarak hazırlanan Yönetmelik; Hazine taşınmazlarının, Hazinesinin özel mülkiyetindeki taşınmazların satışı, trampası, arsa veya kat karşılığı inşaat yaptırılması, kiraya verilmesi, ön izin verilmesi ve üzerlerinde irtifak hakkı kurulması, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiraya verilmesi, ön izin ve kullanma izni verilmesi ile ecrimisil ve tahliye işlemlerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

Adı geçen Yönetmeliğin konuyu düzenleyen 73/A maddesinde aynen,

*“Alt kiracılık*

*MADDE 73/A – (Ek: RG-11/9/2014-29116)*

*(1) Hazine taşınmazları, talepleri halinde kamu idarelerine, kanunla kendilerine verilen yetki ve görevleri yerine getirmek amacıyla; cari yıl kira bedeline ilave olarak kamu idaresi ile üçüncü kişi arasında düzenlenen kira sözleşmesinden elde edilen gelirin, cari yıl kira bedelinden fazla olan kısmının yüzde yirmi beşinin Hazineye ayrıca ödenmesi kaydıyla alt kiracılık hakkı da tanınmak suretiyle kiralama yapılabilir.*

*(2) Gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerin kiralanan taşınmazın kiralama amacının asli unsuru dışında kalan ve yüzölçümün yüzde yirmi beşini geçmeyen kısmının, kiracı tarafından üçüncü kişilere kiraya verilmesine, elde edilen kira gelirin yüzde yirmi beşinin Hazineye ödenmesi şartıyla Bakanlık tarafından izin verilebilir.*

*(3) Bu madde uyarınca kendilerine alt kiracılık hakkı tanınan gerçek ve tüzel kişiler bu haklarını kısmen veya tamamen devredemez ve sözleşmelerine ortak alamaz.”*

Hükmü yer almaktadır.

Bu hükümden de açıkça görüleceği üzere alt kiracılık müessesesi Hazine tarafından kamu idarelerine kiralanan taşınmazlar ile ilgili bir düzenlemedir. Oysa Üniversitelere Hazine taşınmazları kiralama yoluyla değil tahsis suretiyle devredilmektedir. Tahsis edilmiş yerler ile ilgili işlemlerde 2547 sayılı “Yükseköğretim Kanunu” nun Ek Madde 25 deki “*(Ek : 14/7/2004 - 5217/5 md.)(1) Bu Kanunun 55 inci maddesine göre yükseköğretim kurumları adına tapuda kayıtlı taşınmazların kiralınması, satılması ve işletilmesi suretiyle elde edilecek gelirler ile Hazine adına kayıtlı olup, yükseköğretim kurumlarına tahsis edilmiş taşınmaz malların üzerinde herhangi bir inşaat yapılmamak ve irtifak hakkı tesisine konu edilmemek şartıyla*

*eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı kiralınması ve işletilmesi suretiyle elde edilecek gelirlerin tamamını ilgili yükseköğretim kurumunun her çeşit mal ve hizmet alımlarında ve sermaye harcamalarında (yükseköğretim kurumları adına tapuda kayıtlı taşınmazların satılması suretiyle elde edilen gelirlerin tamamı sadece sermaye harcamalarında) kullanılmak üzere bir yandan özel gelir, diğer yandan mevcut veya yeni açılacak tertibe özel ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir. Sermaye giderleri, yılı yatırım programı ile ilişkilendirilir. Bu ödeneklerin yılı içinde harcanmayan kısmı ertesi yılın bütçesine devren gelir ve ödenek kaydolunur. Hazine adına kayıtlı olup yükseköğretim kurumlarına tahsis edilmiş taşınmaz mallar üzerinde ilgili yükseköğretim kurumlarının teklifi üzerine, öğrenci yurt binası ve müstemilatı yaptırılmak üzere mülkiyetin gayri aynî hak tesis edilebilir.” hükmü,*

2886 sayılı Kanunun “Tarihi ve bedii değeri olmayan taşınmaz mallarla ilgili işlemler” başlıklı 74. Maddesinde ki “Madde 74 – Tarihi ve bedii değeri olanlar hariç Hazinesinin özel mülkiyetindeki yerlerin satışı, kiraya verilmesi, trampası ve mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ile Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin kiraya verilmesi, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi esasları Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikte belirlenir.” hükmü,

“Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik” in “Tahsisli ve kiralınmış yerlerdeki işlemler” başlıklı 70. maddesindeki “(5) Bakanlık, bu taşınmazların üçüncü kişilere kiraya verilmesine ilişkin olarak adına tahsis yapılan İdarelerle protokol yapmaya yetkilidir.” hükmü,

Gereğince tahsis edilmiş taşınmazlarla ilgili iş ve işlemleri yürütmektedir.

Uygulamada yürürlükteki mevzuata aykırı olarak Hazine tarafından Üniversiteye tahsis edilmiş taşınmazlar *eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı kiralınması ve işletilmesi* gerekirken, mevzuata aykırı bir biçimde Vakfın şirketine bu amaçlar dışında amaçlarla kiralınmaktadır. Şirket kiraladığı bu yeri yine yasal olarak mümkün olmayan bir yöntemle alt kiracılara kiralamakta ve bu alt kiracılardan bazen sözleşmelere konulan kira bedelinden ayrı olarak, 3 yıllık kira bedelinin 10 katından daha fazla tutarlarda devir bedeli adı altında bir bedel karşılığında kiraya vermektedir. Bu şekilde Hazine adına kayıtlı bir taşınmaz üzerinden haksız bir kazanç sağlanmaktadır.

Alt kiracılık şeklinde aşağıda örnekleri listelenen kiraya verilen taşınmazlarda işgal bedellerinin rayiçlere göre belirlenerek yok hükmünde olan alt kiracılık sözleşmelerinin hukuki süreçlerle sona erdirilmesi, elektrik, su ve doğalgaz bedellerinin de tahsil edilerek, taşınmazların tahliyelerinin sağlanması gerekmektedir.

## **Alt Kiracılı Taşınmazlar**

### **1- Simit Sarayı**

Hazine tarafından Üniversiteye tahsis edilen ve İdare tarafından Vakfın şirketine 10 yıl süre ile kiralanan bu taşınmaz, Alt Kiracılık yöntemiyle hukuka aykırı bir biçimde 15 yıllığına alt kiracıya şirket tarafından kiralanmıştır.

*“Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik” in “Kiralarda sözleşme süresi” başlıklı 68. Maddesinde aynen “MADDE 68 – (1) Kiraya verilecek taşınmazların kira süresi on yıldan çok olamaz. Ancak, turistik tesis kurulacak yerlerin ve turistik tesislerin, enerji üretimi tesisleri ile iletim ve dağıtım, doğal gaz iletim, dağıtım ve depolama tesis ve şebekelerinin ihtiyacı olan arazilerin on yıldan fazla süreyle kiraya verilmesi mümkündür.*

*(2) Üç yıldan fazla süreyle kiraya verme işlerinde önceden Bakanlıktan izin alınır”* hükmü yer almaktadır.

Kiralama işlemlerinin hiçbirisinde Bakanlıktan izin alınmadığı için bu süre genel olarak 3 yıl olarak uygulanmaktadır.

Ancak bu taşınmaz Bakanlık izni alınmadan yasal olmayan bir şekilde 10 yıllığına Vakfın şirketine kiraya verilmiştir. Bu süre yetmiyormuş gibi alt kiracı ile 15 yıl süreli alt kiracılık sözleşmesi imzalanarak yasal olarak hukuki tasarruf etme yetkisi olmayan bir süre için de kamu taşınmazı üçüncü bir şahsın kullanımına verilmiştir.

Yıllık ortalama 15.000 TL tutarında bir bedelle kiraya verilen taşınmaz alt kiracıya yıllık 60.000 TL kira ve 250.000 TL demirbaş bedeli altında bir tutarla kiraya verilmiştir. Bir anlamda kamu taşınmazı hukuka aykırı yöntemler kullanılarak üçüncü şahısların kullanımına kamunun aleyhine olmak üzere kiraya verilmiştir.

### **2- Moda Cafe**

Hazine tarafından Üniversiteye tahsis edilen ve İdare tarafından Vakfın şirketine 3 yıl süre ile kiralanan bu taşınmaz, Alt Kiracılık yöntemiyle hukuka aykırı bir biçimde 18 yıl 5 ay 5 gün süreyle alt kiracıya şirket tarafından kiralanmıştır.

3 yıllık ortalama 20.000 TL yıllık kirası olan taşınmaz, şirket tarafından alt kiracıya, yıllık 72.000 TL kira ve 650.000 TL devir bedeli ile kiraya verilmiştir.

### **3- Smundo Cafe**

Hazine tarafından Üniversiteye tahsis edilen ve İdare tarafından Vakfın şirketine 10 yıl



süre ile kiralanan bu taşınmaz, Alt Kiracılık yöntemiyle hukuka aykırı bir biçimde 15 yıl süreyle alt kiracıya şirket tarafından kiralanmıştır.

Yıllık yaklaşık 6.000 TL kirası olan taşınmaz ilk yıl için alt kiracıya 24.000 TL yıllık kira bedeli ile kiraya verilmiştir.

Alt Kiracılık uygulamasının bu örneklerle sınırlı kalmayacağı ve hızlı bir biçimde kiralık taşınmazların pek çoğu için uygulanacağı 2018 yılı Mart ayı içerisinde yapılan fiili ve fiziki denetimler sırasında açık bir biçimde gözlemlenmiştir. Henüz yasal kiralama süreçleri hazırlanmamış ancak fiiliyatta alt kiracılık yöntemi ile kiraya verildiği ve işletilmeye başladığı ifade edilen Hastane içinde bulunan üç adet taşınmaz bu uygulamanın genişleyerek devam edeceğinin kanıtıdır.

Yine yasal hiçbir gerekliliği tamamlanmamış Üniversite içerisindeki bir bina Dügün ve Balo Salonu olarak işletmeye açılacak bir halde bulunmaktadır. Vakfın web sitesi incelendiğinde bu taşınmazın şirket tarafından kiraya verme işlemlerinin başlatıldığı açıkça görülmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Cumhuriyet Üniversitesi Rektörlüğü bulgu konusu olan alt kiracılık yöntemiyle yapılan sözleşmelerin sona erdirilmesi için gerekli işlemleri yapmak üzere Cumhuriyet Üniversitesi Vakfıyla gerekli görüşmeler başlatılmıştır. Bulguya konu olan öneriler doğrultusunda işlemlerin gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

Diğer taraftan bahse konu bulguda, “Uygulamada yürürlükteki mevzuata aykırı olarak Hazine tarafından Üniversiteye tahsis edilmiş taşınmazlar eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı kiralanması ve işletilmesi gerekirken, mevzuata aykırı bir biçimde Vakfın şirketine bu amaçlar dışında amaçlarla kiralanmaktadır.” ifadesine yer verilmiştir. Oysa idare olarak Vakfa kiralamalarda; gerek 2547 sayılı “Yükseköğretim Kanunu” nun Ek Madde 25. maddesi ve gerekse 2886 sayılı yasanın 51. Maddesi ile 300 seri nolu Milli Emlak Genel Tebliği’nde yer alan belirlemeler çerçevesinde, eğitim, sağlık ve sosyal amaçlar gözetilerek işlemler gerçekleştirilmiştir. Bahse konu uygulamalarımızda mevzuata aykırı kiralamalar yapmaya yönelik herhangi bir niyetimiz söz konusu olmamıştır.

Üniversite içinde Dügün ve Balo Salonunun işletmesinin Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığımız tarafından yapılacaktır. Vakfın web sitesinde bu taşınmazın şirket tarafından kiraya verme işlemleriyle ilgili ilanının kaldırılması amacıyla gerekli bildirim yapılmıştır.”

Denilmektedir.

**Sonuç olarak** bulgumuzda belirtilen hususla ilgili olarak, Üniversite yönetimi, alt kiracılık yöntemiyle yapılan sözleşmelerin sona erdirilmesi için gerekli işlemleri yapmak üzere Cumhuriyet Üniversitesi Vakfıyla gerekli görüşmeler başlattığını ve bulguya konu olan öneriler doğrultusunda işlemlerin gerçekleştirilmesinin sağlanacağını ifade etmiştir. Bulguya konu husus önemine binaen denetim raporuna alınmıştır.

**BULGU 2: Hazine Tarafından Üniversiteye Tahsis Edilen Arazi Üzerine Mevzuata Aykırı Olarak İnşa Edilen ve Büfe Olarak İşletilen Taşınmazdan Herhangi Bir Gelir Elde Edilmemesi**

Üniversiteye tahsisli araziler üzerinde yapılan fiili ve fiziki denetimler sırasında gelir getirici taşınmazlar listesinde bulunmayan bir büfe ve sigorta acentesi tespit edilmiştir. Bu taşınmazla ilgili belgeler istenildiğinde, diğer taşınmazlarda olduğu gibi Vakfın şirketi tarafından İdareden herhangi bir izin alınmadan medikal malzeme satış yeri tesis edildiği, daha sonra bu yerin büfeye dönüştürüldüğü görülmüştür. Büfenin de iki bölüme ayrılarak bir bölümünün bir sigorta acentesine kiralandığı anlaşılmıştır.

Tespitlerimizin idare tarafından öğrenilmesinden sonra, Vakıf tarafından İdareye bir yazı yazılarak söz konusu yerin Vakfın şirketine kiralanması talep edilmiştir.

İhale mevzuatına ve Defterdarlık ile yapılan protokole tamamen aykırı olan bu uygulama, bir taraftan kamu taşınmazlarının fuzuli şağiller tarafından işgal edilmesine yol açmakta, bir taraftan da İdarenin veya Hazinesinin kira gelirinden uzunca bir süre mahrum olmasına yol açmaktadır.

Mevzuata ve protokol hükümlerine aykırı bu uygulamadan vazgeçilerek işgal edilen taşınmazların işgalden arındırılması ve geriye dönük olarak ecrimisil tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** Bulguda yer alan bir büfe ve sigorta acentesinin tahliyesi ve geriye dönük ecrimisil tahakkuk ve tahsil işlemleriyle ilgili olarak gerekli çalışmalar, öneri doğrultusunda çalışmalar başlatılmıştır. Söz konusu binaların tahliyesinin ardından binanın yıkımı gerçekleştirilecektir.

**Sonuç olarak** Üniversite yönetimi, bulguda yer alan bir büfe ve sigorta acentesinin tahliyesi ve geriye dönük ecrimisil tahakkuk ve tahsil işlemleriyle ilgili olarak gerekli çalışmaları başlattığını, söz konusu binaların tahliyesinin sağlanarak binanın yıkımının

gerçekleştirileceğini ifade etmiştir. Bulgu konusu husus önemine istinaden denetim raporuna alınmıştır.

**BULGU 3: Hazine Tarafından Üniversiteye Tahsis Edilen Arazi Üzerine Mevzuata Aykırı Olarak İnşa Edilen ve Vakıf Merkezi Olarak 1990 Yılından İtibaren Kullanılan Binadan Herhangi Bir Gelir Elde Edilmemesi**

Üniversiteye Hazine tarafından tahsis edilen arazi üzerinde 480 m2 zemin üzerine 7 katlı bina olarak inşa edilen ve Vakıf merkezi olarak kullanılan bina için 2017 yılı da dâhil olmak üzere bugüne kadar hiçbir gelir elde edilmemiştir.

Vakfi denetleyen Vakıflar Müfettişinin ikazı üzerine, bugüne kadar hiçbir gelir elde edilmemiş arazi için Vakfın şirketi tarafından fiilen işgal edilmiş statüde bulunan bina için 2886 sayılı Kanunun 51/g maddesine göre davetiye usulü ile kiralama girişiminde bulunulmuş ve 18 Ekim 2017 tarihinde ilk yıl tahmini kira bedeli 110.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu bedelin Vakıf Şirketi tarafından uygun bulunmaması sonucunda kira bedeli 55.000 TL olarak yeniden tespit edilmiştir. Bu bedel de Şirket tarafından uygun görülmemiş ve üçüncü defa kira bedeli 30.000 TL olarak tespit edilmiş ve bu bedel üzerinden kiralama işlemi sonuçlandırılmıştır.

Vakfın şirketlerinin kiraladığı tüm taşınmazlarda olduğu gibi bu taşınmazda da öncelikle Vakıf İdareye bir yazı yazarak fiilen kendisi tarafından idarenin bilgisi dahi olmadan inşa edip işlettiği yerler için uygun gördüğü bir zamanda kiralama girişiminde bulunmakta İdarede Vakfın başvurusu üzerine Kanuna *uygun ihale süreçlerini Vakfın isteğine göre yerine getirmektedir.*

Kamu taşınmazlarının kiralama işlemlerinin yasal dayanağını oluşturan 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun;

“*İlkeler*” başlıklı 2. Maddesinde,

“*Madde 2 – Bu Kanunun yürütülmesinde, ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esastır.*”

“*İhale İşlemleri*” başlıklı “*İkinci Kısım*” ın 9 ila 70 inci maddelerinde ihaleye ilişkin işlemlerin hazırlık safhasından sözleşmeye bağlanmasına kadar ki bütün aşamalar açık olarak belirtilmiştir.

Ancak, İdare tarafından yapılan gelir getirici kiralama işlemlerinde bu süreçlere uyulmadan Vakıf İdare yerine geçerek ihale işlemlerine ilişkin süreci başlatmakta ve

sonuçlandırmaktadır.

Kamu arazileri üzerinde İdarenin izni olmadan inşaat yapmak yasal olarak mümkün olmadığı gibi Üniversite ile Hazine adına Sivas Defterdarlığı arasında yapılan Protokolün “*Tesislerin İşletilmesi*” başlıklı 7. Maddesinde aynen “*Yükseköğretim Kurumlarına tahsisli olan taşınmazlar;*

*a) Üzerinde tadilat ve sabit olmayan yapılar hariç, herhangi bir inşaat yapılmayacak ve irtifak hakkına konu edilmeyecek,*”

Hükmü yer almaktadır.

Herhangi bir kira geliri elde etmemek bir yana binanın elektrik ve su paraları da Üniversite bütçesinden ödenmiştir. Kiralama işlemi ile birlikte elektrik ve su paralarının da tahsil edilebilmesi için gerekli hesaplamalar yapılmış ancak bedeller tahsil edilmemiştir.

Kanuna ve Protokole aykırı olarak inşa edilen ve işletilen binanın, geçmiş yıllara ait işgal bedelleri ile su elektrik bedellerinin tahsil edilerek boşatılması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Bulguya konu edilen bina, sosyal amaçlı olarak Üniversitede görev yapan bekâr personel ve öğrencilerin konaklaması için konukevi olarak kullanılması amacıyla Bilim Aktif Şirketine kiralanmıştır. Söz konusu binada bulunan Vakfa ve iştiraki olan iktisadi kuruluşu olan şirketlerin binada kullandıkları idari kısımları boşaltılması ve amacına uygun bir şekilde Konukevi olarak kullanılmasını sağlamak üzere gerekli işlemlere başlanmıştır.

Bulguya konu edinilen binayla ilgili olarak geçmişe yönelik işgal bedeli için ecrimisil işlemlerine başlanmıştır. Elektrik ve su bedelleri ise tahsil edilmiştir. Söz konusu dosya, daha önce Hukuk Müşavirliğinde bulunduğu dikkatlerden kaçtığı düşünülmektedir. 2015, 2016 ve 2017 yılı elektrik bedelleri yapılandırma kapsamında olup tahsil edilmektedir.” Denilmiştir.

***Sonuç olarak*** bulgumuzda belirtilen hususla ilgili olarak, Üniversite yönetimi, bulguya konu edilen binanın, sosyal amaçlı olarak Üniversitede görev yapan bekâr personel ve öğrencilerin konaklaması için konukevi olarak kullanılması amacıyla Bilim Aktif Şirketine kiralandığını, söz konusu binada bulunan Vakfa ve iştiraki olan iktisadi kuruluşu olan şirketlerin binada kullandıkları idari kısımların boşaltılması ve amacına uygun bir şekilde Konukevi olarak kullanılmasını sağlamak üzere gerekli işlemlere başlanacağını, ayrıca bulguya konu edinilen binayla ilgili olarak geçmişe yönelik işgal bedeli için ecrimisil işlemlerine başlandığını ifade etmiştir. Bulguya konu husus önemine istinaden denetim raporuna alınmıştır.

**BULGU 4: Hazine Tarafından Üniversiteye Tahsis Edilen ve Gelir Getiren Taşınmazların Tamamına Yakınının Kanuna Aykırı Olarak Cumhuriyet Üniversitesi Vakfına Kiraya Verilmesi**

22.01.2004 tarihli 5072 Sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları İle İlişkilerine Dair Kanun'un;

“Amaç ve Kapsam” başlıklı 1’inci maddesinde;

“Bu Kanun; kamu kurum ve kuruluşlarını, kamu hizmetlerini veya personelini desteklemek üzere kurulan dernekler ve Türk Medenî Kanununa göre kurulan vakıflar ile bunların kamu kurum ve kuruluşları ile ilişkilerini düzenler ve kapsar.”

“Temel ilkeler” başlıklı 2’nci maddesinde;

“a) Dernek ve vakıflar, kamu kurum ve kuruluşlarının ismini alamaz, bu kurum ve kuruluşların hizmet binaları ve müstemilatı içinde faaliyet gösteremez ve bu kuruluşlara ait araç ve gereci kullanamaz.

g) Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinden bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflara ödenek, yardım veya herhangi bir kaynak aktarılamaz.

ı) İhaleyi yapan kurum ve kuruluş bünyesinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlarla ilgili her ne amaçla kurulmuş olursa olsun vakıf ve dernekler ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketler, bu kurum ve kuruluşların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapacakları ihalelere katılamazlar.”

“Cezalar” başlıklı 3’üncü maddesinde;

“2 nci maddede belirtilen ilkelere aykırı hareket eden kamu görevlileri ile dernek ve vakıf yöneticileri, eylemleri başka bir suç oluşturmadığı takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Ayrıca dernek ve vakıf yöneticileri hakkında görevden alma işlemi uygulanır.

Dernek tüzüğü veya vakıf senedi bu Kanuna aykırı olan veya bu Kanuna aykırı işlemleri tespit edilen dernek ve vakıflar, genel hükümlere göre kapatılır. Kapatılan dernek malları Hazineye, vakıf malları ise Vakıflar Genel Müdürlüğüne intikal eder. Bu dernek ve vakıfların yöneticileri hakkında birinci fıkra hükümleri uygulanır.”

Hükümleri yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yapılan incelemeler sonucunda, Üniversiteye Hazine tarafından

tahsis edilmiş gelir getirici taşınmazların tamamına yakınının, Kanunun açık hükümlerine rağmen Cumhuriyet Üniversitesinin çoğunluk hisselerine sahip olduğu ve Başkanlığını halen Cumhuriyet Üniversitesi Rektörünün yaptığı ve üniversitenin adını taşıyan Vakfın çoğunluk hisselerine sahip olduğu iki şirket tarafından kiralanarak işletildiği tespit edilmiştir. Adı geçen Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu tarafa Kanunun kapsamına giren dernek ve vakıfların olduğu kamu idareleri bu vakıf ve dernekler ile hukuki ve fiili ilişkilerini yok denecek bir seviyeye çekmişler ve bu konuda oldukça hassas davranmaktadırlar. Ancak Cumhuriyet Üniversitesi Kanunun bu kadar açık ve yasaklayıcı hükümlerine rağmen bu ilişkisini günden güne artırarak devam ettirmektedir.

*“İhaleyi yapan kurum ve kuruluş bünyesinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlarla ilgili her ne amaçla kurulmuş olursa olsun vakıf ve dernekler ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketler, bu kurum ve kuruluşların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapacakları ihalelere katılamazlar.”* hükmü 5072 sayılı Kanunun amir hükmüdür.

Cumhuriyet Üniversitesi Vakfı, Kanunda açıkça yasaklanmasına rağmen Üniversitesinin adını kullanmakta, sermayesinin %99,25'ine sahip olduğu .... A.Ş. ile bu şirketin %74,50 sine sahip olduğu .... Ltd.Şti. gelir getirici bütün taşınmazları ihale yolu ile kiralamakta ve bunların bir kısmını da yasal olmayan yöntemlerle alt kiracılara kiralayarak haksız kazançlar elde etmektedir. Vakıf Başkanı aynı zamanda Üniversite Rektörüdür.

Vakfın merkezi ve vakfın iştiraki olan şirketler yine Kanunun açıkça yasaklamasına rağmen Üniversiteye ait binalarda faaliyet göstermekte ve 1990 yılından Kasım 2017 yılına kadar herhangi bir kira veya bedel ödemedi 480 m2 oturumlu 7 katlı binayı işgal etmektedir. Binanın elektrik ve su paraları da yıllardır üniversite tarafından ödenmiş ve herhangi bir tahsilat yapılmamıştır.

Vakfa ait şirketler tarafından Üniversiteye Hazine tarafından tahsis edilen taşınmazlardan uygun görülen yerlerde gerekli yapılar kurulup işletilmekte, vakıf istediğinde veya Üniversite yönetimi tarafından bir şekilde farkına varıldığında sonradan bu yerlerle ilgili bir kiralama işlemi için gerekli hukuki süreçler mevzuata aykırı bir biçimde gerçekleştirilmektedir.

Vakfın, Üniversite ile ilişkisinin 5072 sayılı Kanuna uygun bir biçime getirilmesi ve Üniversite ile kiracı kiralayan ilişkisine acilen son verilmesi gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “Özetle 5072 sayılı Kanun’un 17 Eylül 2004 tarihli değişikle

Geçici Madde 2’de “Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kurulan dernek ve vakıfların kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili almış oldukları isimler ile tüzük ve senetlerinde kamu görevlilerinin unvanlarını kullanma hakları saklıdır.” Hükmü getirilmiş olup anılan hüküm gereği Vakfın Cumhuriyet Üniversitesinin ismini kullanmasında bir sakınca olmadığı kanaatini taşımaktayız.

Diğer taraftan bulguya konu olan Bilim Aktif Şirketi’nin hisse yapısının mevzuata uygun olmaması hususu, bahse konu şirketle paylaşılmış ve 01.06.2018 tarihi itibarıyla şirketin hisse yapısının mevzuata uygun olduğuna dair bilgi ve belge ekte sunulduğu üzere Kurumumuza tebliğ edilmiştir. Buna göre Bilim Aktif Şirketi’ndeki Vakfın hisse oranının % 74,50’den % 14,50’ye düşmüştür. Sonuç itibarıyla Şirketin Üniversiteyle olan ilişkisi 5072 sayılı Kanuna uygun hâle getirilmiştir.” Denilmektedir.

**Sonuç olarak** bulgumuzda belirtilen hususla ilgili olarak, Üniversite yönetimi, bulguya konu olan Bilim Aktif Şirketi’nin hisse yapısının mevzuata uygun olmaması hususunun, bahse konu şirketle paylaşılmış ve 01.06.2018 tarihi itibarıyla şirketin hisse yapısının mevzuata uygun hale getirildiğini ve Bilim Aktif Şirketi’ndeki Vakfın hisse oranının % 74,50’den % 14,50’ye düşürüldüğünü ve sonuç itibarıyla Şirketin Üniversiteyle olan ilişkisinin 5072 sayılı Kanuna uygun hâle getirilmiş olduğunu ifade etmiştir. Bulgu konusu husus önemine binaen denetim raporuna alınmıştır.

#### **BULGU 5: Kiraya Verilen Taşınmazların Kira Bedellerine Katma Değer Vergisi Tahakkuk Ettirilmemesi**

Cumhuriyet Üniversitesi tarafından kiraya verilen taşınmazlara ilişkin olarak tahakkuk eden veya tahsil edilen kira bedellerine Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanmadığı tespit edilmiştir.

3065 sayılı KDV Kanununun; Verginin konusunu teşkil eden işlemleri düzenleyen 1’inci maddesinin üçüncü fıkrasının f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV ye tabi olduğu belirtilmiş İstisnaları düzenleyen 17’nci maddenin 4/d bendinde İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV den istisna olduğu aynı Kanunun Matrah’ı düzenleyen 20/1 maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir denilmektedir.

Öte yandan 14.04 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 117 Seri

No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.3. Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde; KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin KDV nin konusuna girdiği, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV ye tabi olacağı,

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacağı, bu durumda söz konusu idare, kurum ve kuruluşların kiraya verme işlemleri dışında KDV ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verecekleri, ifade edilmiştir.

Buna göre Üniversite tarafından kullanım amacı belirtilerek (kantın, kafe, otopark, fotokopi vb.) kiralanın yerlerin bir iktisadi işletme olarak değerlendirilmesinden dolayı KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** "Bulguya konu olan kiralama işlemlerinden KDV tahakkuk ettirilmesiyle ilgili olarak Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına görüş alınmak üzere İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığından gönderilen talep yazısında detaylı olarak belirtilen Maliye Bakanlığının konuyla ilgili görüşleri incelendiğinde kiralama işlemlerinin KDV'den muaf olduğu yönünde görüşler verildiği anlaşılmaktadır. İdaremizin kiralama işlemlerinde KDV uygulamamasına yönelik işlem de bu görüşlerde yer alan ifadeler doğrultusunda yapılmıştır.

Diğer taraftan kiralama işlemlerinin Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığıyla ilgili konu Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından 26.04.2018 tarih 4518 Sayılı yazısıyla Maliye Bakanlığının görüşü alınmak üzere intikal ettirilmiş olup henüz görüş Kurumumuza ulaşmamıştır." Denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kurum tarafından verilen cevapta kiralama işlemlerinden KDV tahakkuk ettirilmesiyle ilgili Maliye Bakanlığının konuyla ilgili görüşleri incelendiğinde kiralama işlemlerinin KDV'den muaf olduğu yönünde görüşler olduğu belirtilmiş ancak bu görüşlerin hangi görüşler olduğu veya içeriği hakkında bir bilgi verilmemiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, "Kapsam" başlıklı 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin, söz konusu kiralamaların ticari, sınaî, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.



60 seri nolu KDV Sirkülerinin 1.4. Kiralama İşlemleri başlıklı 1.4.1 bendinde “*Belediye veya bir devlet üniversitesi tarafından bir yerin çay bahçesi olarak işletilmek üzere kiraya verilmesi durumunda işletme hakkının kiralanması söz konusu olacağından, çay bahçesinin, kiraya veren kurumun bir iktisadi işletmesine dahil olup olmadığına bakılmaksızın, bu kiralama işlemi Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabi tutulacaktır.*” denilmektedir.

Aynı zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu konuda verilen birçok özalgede (14/08/2013 tarih ve 73903997-130[9 -2012/59]-159 sayılı, 19/03/2013 tarih ve 45404237-300.11.84-103 sayılı, 30/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2/151-116 sayılı) bulguya konu yerlerin kiralamalarının KDV'ye tabi olduğu belirtilmektedir.

Buna göre Üniversite tarafından kullanım amacı belirtilerek (kantin, kafe, otopark, fotokopi vb.) kiralanılan yerlere ilişkin işlemlerin taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralanması olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

## 8. EKLER

## EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI

## 2017 YILI BİLANÇO

AKTİF HESAPLAR N Yılı		PASİF HESAPLAR N Yılı	
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>102.048.730,35</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>5.863.511,25</b>
<b>10 HAZİR DEĞERLER</b>	<b>46.746.169,13</b>	<b>32 FAALİYET BORÇLARI</b>	<b>654.768,72</b>
100 KASA HESABI	996,14	320 BÜTÇE EMANETLERİ	654.768,72
102 BANKA HESABI	44.746.587,25	<b>33 EMANET YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>1.386.339,07</b>
104 PROJE ÖZEL HESABI	1.978.017,24	330 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	322.102,57
109 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HE	20.568,50	333 EMANETLER HESABI	1.064.236,50
<b>12 FAALİYET ALACAKLARI</b>	<b>42.188.546,54</b>	<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>3.822.403,46</b>
120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HESABI	41.145.000,00	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	3.602.975,58
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	1.043.546,54	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	217.962,05
<b>14 DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>1.995.700,31</b>	362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ ADINA YAPILAN	1.465,83
140 KİŞİLERDEN ALACAKLAR HESABI	1.995.700,31	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>6.577.762,73</b>
<b>15 STOKLAR</b>	<b>2.622.364,43</b>	<b>47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>6.577.762,73</b>
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	2.622.364,43	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	6.577.762,73
<b>16 ÖN ÖDEMELER</b>	<b>8.495.949,94</b>	<b>5 ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>183.794.920,91</b>
162 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI	8.495.949,94	<b>50 NET DEĞER</b>	<b>42.317.731,52</b>
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>94.187.464,54</b>	500 NET DEĞER HESABI	42.317.731,52
<b>22 FAALİYET ALACAKLARI</b>	<b>232.959,24</b>	<b>57 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>66.574.855,40</b>
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	232.959,24	570 GEÇMİŞ YILLAR OLUMLU FAALİYET SONUÇLARI HESABI	66.574.855,40
<b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>7.458,77</b>	<b>58 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>-2.606.292,57</b>
241 MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRI	7.458,77	580 GEÇMİŞ YILLAR OLUMSUZ FAALİYET SONUÇLARI HESABI	-2.606.292,57
<b>25 MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>92.809.340,29</b>	<b>59 DÖNEM FAALİYET SONUÇLARI</b>	<b>77.508.626,56</b>
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	84.538.627,74	590 DÖNEM OLUMLU FAALİYET SONUCU HESABI	77.508.626,56
254 TAŞITLAR HESABI	2.552.885,95		
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	60.313.096,20		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-126.072.314,64		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	71.477.045,04		
<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>730.369,14</b>		
260 HAKLAR HESABI	3.347.346,77		
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HE	45.125,30		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-2.662.102,93		
<b>29 DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>407.337,10</b>		
294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURA	6.218.681,88		
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-5.811.344,78		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>196.236.194,89</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>196.236.194,89</b>

Bilanço Dipnotları:	
910 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI	11.518.627,47
911 ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HE	11.518.627,47
920 GİDER TA AHHÜTLERİ HESABI	40.115.315,63
921 GİDER TA AHHÜTLERİ KARŞILIĞI HESABI	40.115.315,63
948 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAKLAR I	1.864.476,30
949 BAŞKA BİRİMLER ADINA İZLENEN ALACAK EMA	1.864.476,30
962 BİLİMSEL PROJELER HESABI	5.369.331,52
963 BİLİMSEL PROJELER KARŞILIĞI HESABI	5.369.331,52

## FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 38.20

Adı: Cumhuriyet Üniversitesi

Yılı:2017

Ekonomik K	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)	Ekonomik K	GELİRİN TÜRÜ	Cari Yıl (N)
<b>630</b>	<b>GİDERLER HESABI</b>	<b>320.898.747,82</b>	<b>600</b>	<b>GELİRLER HESABI</b>	<b>398.407.374,38</b>
<b>630 01</b>	<b>PERSONEL GİDERLERİ</b>	<b>206.167.662,77</b>	<b>600 03</b>	<b>Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri</b>	<b>22.083.871,22</b>
630 01 01	MEMURLAR	197.636.062,66	600 03 01	Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	19.367.912,04
630 01 02	SÖZLEŞMELİ PERSONEL	6.054.105,44	600 03 06	Kira Gelirleri	2.715.959,18
630 01 03	İŞÇİLER	787.159,12	<b>600 04</b>	<b>Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler</b>	<b>330.878.096,01</b>
630 01 04	GEÇİCİ PERSONEL	650.768,55	600 04 01	Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar	2.628.271,76
630 01 05	Diğer Personel	1.039.567,00	600 04 02	Merkezi Yönetim Bütçesine Dahil İdarelerden Alınan Bağış ve	326.095.000,00
<b>630 02</b>	<b>Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri</b>	<b>29.859.148,31</b>	600 04 03	Diğer İdarelerden Alınan Bağış ve Yardımlar	126.067,51
630 02 01	Memurlar	28.344.096,94	600 04 04	Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar	1.117.643,51
630 02 02	Sözleşmeli Personel	1.081.779,46	600 04 05	Proje Yardımları	911.113,23
630 02 02	İşçiler	164.252,45	<b>600 05</b>	<b>Diğer Gelirler</b>	<b>44.824.918,98</b>
630 02 04	Geçici Personel	219.530,27	600 05 01	Faiz Gelirleri	798.086,94
630 02 05	Diğer Personel	39.533,14	600 05 02	Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	34.057.857,34
630 02 99	Sosyal Güvenlik Primi Ödemeleri Gecikme Cezası ve Zamları	9.956,05	600 05 03	Para Cezaları	31.718,88
<b>630 03</b>	<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	<b>46.719.754,83</b>	600 05 09	Diğer Çeşitli Gelirler	9.937.255,82
630 03 02	Tüketime Yönelik Mal ve Malzeme Alımları	20.260.372,23	<b>600 11</b>	<b>Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri</b>	<b>525.531,55</b>
630 03 03	Yolluklar	3.869.833,05	600 11 99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	525.034,95
630 03 04	Görev Giderleri	164.405,87	<b>600 25</b>	<b>Kamu İd Bedelsiz Olarak Alınan Mali Ol</b>	<b>94.956,62</b>
630 03 05	Hizmet Alımları	20.562.966,09	600 25 01	Gen Büt Kap Kamu İd Bedelsiz Ol Al Mali	77.227,98
630 03 06	Temsil ve Tanıtma Giderleri	266.234,92	600 25 02	Öz Büt Kap Kamu İd Bedelsiz Ol Al Mali	5.430,20
630 03 07	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım, Bakım ve Onarım Giderleri	831.797,17	600 25 04	Sosy. Güv Kur Bedelsiz Ol Al Mali Olmayan	12.298,44
630 03 08	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım	764.145,50	<b>NET GELİR TOPLAMI : 398.407.374,38</b>		
<b>630 05</b>	<b>Cari Transferler</b>	<b>7.128.258,37</b>			
630 05 01	Görev Zararları	4.259.306,36			
630 05 02	Hazine Yardımları	2.771.000,00			
630 05 03	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan	97.952,01			
630 05 04	Hane Halkına Yapılan Transferler	1.129.480,14			
<b>630 07</b>	<b>Sermaye Transferleri</b>	<b>56.074,94</b>			
630 07 01	Yurtiçi Transferleri	56.074,94			
<b>630 11</b>	<b>Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri</b>	<b>180.836,11</b>			
630 11 99	Diğer Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	180.836,11			
<b>630 12</b>	<b>Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler</b>	<b>3.450,25</b>			
630 12 03	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	3.450,25			
<b>630 13</b>	<b>Amortisman Giderleri</b>	<b>8.417.843,83</b>			
630 13 01	Maddi Duran Varlıklar Amortisman Giderleri	8.417.843,83			

## FAALİYET SONUÇLARI TABLOSU

Kurum Kodu : 38.20

Adı: Cumhuriyet Üniversitesi

Yılı:2017

Ekonomik K	GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)	Ekonomik K	GELİRİN TÜRÜ		Cari Yıl (N)
<b>630</b>	<b>14</b>				<b>İlk Madde ve Malzeme Giderleri</b>		<b>8.737.625,38</b>
630	14	01			Kırtasiye Malzemeleri		903.108,57
					Beslenme, Gıda Amaçlı ve Mutfakta		
630	14	02			Kullanılan Tüketim Malzeme		39.233,72
630	14	03			Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri		1.565.972,73
630	14	04			Yakıtlar, Yakıt Katkıları ve Katkı Yağlar		41.806,70
630	14	05			Temizleme Ekipmanları		443.638,75
630	14	06			Giyecek, Mefruşat ve Tuhafiye Malzemeleri		610.250,02
630	14	07			Yiyecek		214.739,49
630	14	08			İçecek		35.492,67
630	14	09			Canlı Hayvanlar		14.150,00
630	14	10			Zirai Maddeler		73.771,10
630	14	11			Yem		10.064,00
630	14	12			Bakım Onarım ve Üretim Malzemeleri		1.813.514,99
630	14	13			Yedek Parçalar		2.453.844,39
630	14	14			Nakil Vasıtaları Lastikleri		14.441,36
630	14	15			Değişim, Bağış ve Satış Amaçlı Yayınlar		55.871,48
630	14	16			Spor Malzemeleri Grubu		287.990,15
630	14	17			Basınçlı Ekipmanlar		9.187,11
630	14	99			Diğer Tüketim Amaçlı Malzemeler		150.548,15
<b>630</b>	<b>30</b>				<b>Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler</b>		<b>13.168.986,03</b>
630	30	06			Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler		13.168.986,03
<b>630</b>	<b>99</b>				<b>Diğer Giderler</b>		<b>459.107,00</b>
630	99	99			Yukarıda Tanımlanamayan Diğer Giderler		459.107,00

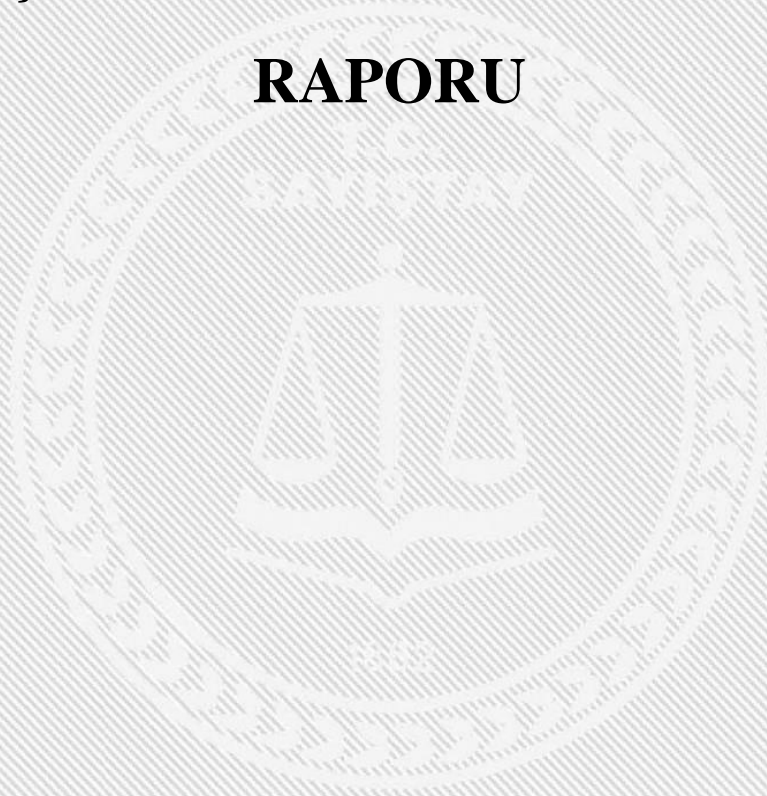
**GİDERLER TOPLAMI : 320.898.747,82**

<b>GİDERLER TOPLAMI (A)</b>	<b>320.898.747,82</b>
<b>GELİRLER TOPLAMI (B)</b>	<b>398.407.374,38</b>
<b>İNDİRİM ;İADE;İSKONTO TOPLAMI (C)</b>	<b>0,00</b>
<b>NET GELİR (D= B- C)</b>	<b>398.407.374,38</b>
<b>FAALİYET SONUCU D - A</b>	<b>77.508.626,56</b>

**CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ DÖNER  
SERMAYE İŞLETMESİ**

**2017 YILI**

**SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM  
RAPORU**





## İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ .....	22
2. DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU .....	23
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....	23
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	23
5. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI .....	24
6. DENETİM GÖRÜŞÜ.....	28
7. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER .....	28
8. EKLER.....	49





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

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

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

2017 yılı bilançosunda sermayesi 85 TL olup, toplam aktif büyüklüğü 19.480.512,20 TL'dir. Döner sermaye gelir toplamı 156.347.708,65 TL, gider toplamı 173.685302,88 TL olup, gelir tablosunda yılsonu itibarıyla tahakkuk eden zarar toplamı -17.337.594,23 TL'dir.

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,
- 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,
- 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 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: Taşınır Kayıtlarının Gerçeği Yansıtması**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesinin taşınır kayıtlarında, tüketilmediği halde tüketim nedeniyle düşülen ilaçların bulunduğu tespit edilmiştir.

18.01.2007 tarih ve 26407 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Taşınır Mal Yönetmeliğinde; ambarın, kamu idarelerine ait taşınırların kullanıma verilinceye kadar veya kullanımdan iade edildiğinde muhafaza edildiği yeri ifade edeceği belirtilmiştir. Tüketim malzemeleri ise belirli bir hizmetin üretilmesinde kullanılan, kullanımı sonucunda tükenen veya bir süre kullanıldıktan sonra ilk özelliklerini kısmen veya tamamen kaybederek bir daha kullanılamayacak duruma gelen, çeşitleri ile kod numaraları Taşınır Kod Listesinin (A) bölümü 150 hesap detayında yer alan malzemeler şeklinde tanımlanmıştır.

İlaçlar taşınır kod listesinin A bölümünde bulunmaktadır. Bu nedenle de 150 hesap kodunda izlenmektedir.

Adı geçen Yönetmelik’in “Kayıt zamanı, kayıt değeri ve değer tespit komisyonu” başlıklı 13’üncü maddesinin ilk fıkrasında 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 hallerinde çıkış kaydedileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Yönetmelik'in "Taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri" başlıklı 6'ncı maddesinde "Taşınır işlemleri yoğun olan harcama birimlerinde birden fazla taşınır kayıt yetkilisi görevlendirilebilir." Denilmiştir.

Aynı Yönetmelik'in Sorumluluk başlıklı 5'inci maddesinde Harcama yetkililerinin 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 sorumlu oldukları ifade edilmiştir.

Tüm bu mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde ilaçların ve medikal malzemelerin satın alındığında taşınır işlem fişi kesilerek ambara girişinin yapılması ve muhasebe hesaplarına kaydedilmesi, tüketime verildiğinde ise taşınır işlem fişi ile ambardan çıkışının yapılması gerekmektedir.

Uygulamada Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesinde herhangi bir şekilde alınan tüm ilaçlar Eczane Ana Deposuna, tıbbi malzemeler ise Hastane Merkez Deposuna taşınır işlem fişi ile giriş yapılmakta dolayısıyla 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabına kaydedilmekte daha sonra ise belli dönemler itibariyle ilaçlar, Eczane Market, Acil Depo, Ameliyathane Depo ve Kalp Damar Cerrahi Depo olarak isimlendirilen ve cep depo diye tabir edilen depolara taşınır fişinde tüketim gösterilmek suretiyle çıkış yapılmaktadır. Aynı durum medikal malzemeler için de geçerlidir. Medikal malzemelerin ambarı olan Hastane Merkez Deposundan, Acil Depo, Ameliyathane Depo, Kalp Damar Cerrahi Depo ve Kardiyoloji Depo'ya tüketim suretiyle çıkışlar olmaktadır. Ancak ilacın veya medikal malzemenin cep depolara verilmesi henüz tüketildiği anlamına gelmemektedir. Asıl tüketim bu depolardan hastalara çıkış yapıldığında gerçekleşmektedir. Bu aşamadan sonra ilaç takibi ve stok kontrolü Hastane otomasyon sistemi aracılığıyla yapılmakta ancak resmi belgelerde ve muhasebe sisteminde bu kontrolün imkanı kalmamaktadır. Bu nedenle aslında henüz tüketilmemiş ilaçlar tüketilmiş gibi gösterilerek kayıtlardan çıkarılmaktadır. 2017 yılı sonu itibariyle tüketilmiş gibi gösterilen ancak henüz tüketilmeyen Eczane Market'de 1.994.296,26 TL, Acil Depo'da 33.564,34 TL, Ameliyathane Depo'da 732.521,22 TL ve Kalp Damar Cerrahi Depo'da 17.128,57 TL'lik ilaç bulunmaktadır. Aynı zamanda, 2017 yılı sonu itibariyle tüketilmiş gibi gösterilen ancak henüz tüketilmeyen Acil Depo'da 58.066,88 TL, Ameliyathane

Depo'da 1.487.918,93 TL, Kalp Damar Cerrahi Depo'da 366.852,46 TL ve Kardiyoloji Depo'da 730.861,40 TL'lik medikal malzeme bulunmaktadır.

Bu durum henüz tüketilmediği halde tüketilmiş gibi görünen ilaç ve medikal malzemelerden dolayı 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında 5.421.210,07 TL'lik eksiklik bulunduğunu, hesabın gerçeği yansıtmadığını ve harcama yetkilisinin kayıtların saydam ve erişilebilir şekilde tutulması sorumluluğunu tam olarak yerine getirmediğini göstermektedir.

Mevzuat açısından İlaç ve medikal malzeme cep depolarının ambar olarak tanımlanması ve taşınır kayıt yetkilisi atanması gerekmektedir.

***Kamu idaresi cevabında;*** “İlaçların tüketime verilmesi aşamasında Eczane Ana Deposu tarafından Eczane Market, Acil Depo, Ameliyathane Depo, Kalp Damar Cerrahisi Depo ve Tıbbi Onkoloji Depolarına çıkış yapılmakta ve bu cep depolardan da hastaların veya klinik, poliklinik ve ilgili hizmet birimlerinin tüketimine sunulmaktadır. Taşınır çıkış kayıtları Eczane Ana Depo üzerinden yapılmakta ve DMİS kayıtları da Eczane Ana Depo kayıtları esas alınarak tutulmaktadır. Cep depo kayıtları ise hastanemizde kullanılmakta olan HBYS üzerinden tutulmaktadır.

Tıbbi malzemelerin tüketime verilmesi sürecinde ise; hasta adına gelen tıbbi malzemeler Tıbbi Malzeme Deposu tarafından hasta adına çıkılmakta; genel kullanımlık malzemeler ile bölümlere özgü malzemeler; ilgili klinik, birim ve bölümlerde bulunan cep depolara çıkılmaktadır. Cep depolara verilen tıbbi malzemelerde nihai tüketim aşamasında cep depolar tarafından hastalara, klinik ve polikliniklere çıkılmaktadır. Tıbbi malzeme depolarında da DMİS kayıtları Ana Depo üzerinden tutulurken; cep depoların kayıtları HBYS üzerinden tutulmaktadır.

Tıbbi malzeme Ana Deposundan hasta adına çıkış yapılan malzemeler taşınır işlem fişleri ile direkt tüketime verilmekte iken; tıbbi malzeme ana deposundan ve eczane ana deposundan cep depolara çıkışı yapılan ilaç ve malzemeler ilgili cep depolara giriş olarak kaydedilmektedir.

Bulguda yer verildiği üzere 2017 yıl sonu itibariyle cep depolardaki ilaç ve malzeme miktarları DMİS ve taşınır kayıtlarımızda tüketime verilmiş gibi görülmekte iken, cep depo stoklarında yer aldığından dolayı henüz kullanılmayan bu ilaç ve malzemeler stok fazlası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Cep depoların ambar olarak tanımlanması buralarda bulunan ilaç ve malzemelerin stok

kayıtlarına alınması ve cep depolara taşınır kayıt yetkilisi atanarak işlem yapılması elbette bulguda yer alan sorunu çözecektir. Ancak HBYS üzerinde yapmış olduğumuz inceleme ve değerlendirmeler neticesinde Ana Depolardan Cep Depolara yapılan çıkış ve ambar devirleri raporlara çıkış (tüketim olarak) yansımakta ve bu durumda giriş miktarları ile çıkış miktarlarında mükerrerlik oluşmaktadır. Bunun sonucunda fiilen alınan ilaç ve malzemeler ile taşınır giriş ve çıkışı yapılan ilaç ve malzeme miktarları arasında tutarsızlıklar oluşmaktadır.

Konuyu örneklemek gerekirse; (Devreden stok miktarını sıfır olarak kabul edelim)

Alınan 100 Adet Kardiyolojik Stent Ana Depoya Giriş yapılarak; buradan cep depoya yine 100 adet olarak teslim edildiğinde; Kardiyoloji cep depo tarafından 100 adet giriş yapılacak ve hastalara kullanıldıkça peyderpey çıkış işlemi gerçekleştirilecektir. Hastalara tüketime verilen stent miktarının da 40 adet olduğunu, kalan miktarın 60 adet olduğunu varsayar isek:

HBYS üzerinden taşınır giriş-çıkış miktarları alındığında depolara giren toplam miktarın 200 adet olduğu çıkan miktarın 140 adet olduğu ve kalan miktarın 60 adet olduğu görülecektir. Fiilen giren 100 adet stent, fiilen kullanılan 40 adet stent ve stokta 60 adet stent var iken kayıtlarda bu tür bir mükerrerlik ortaya çıkması muhtemeldir.

Sadece belirli bir depo tarafından kullanılan ilaç ve malzemeler için bu sorunun çözümü basittir. İlaç ve malzemenin giriş kaydının direkt cep depoya yapılarak buradan tüketime verilmesi mükerrer kaydın önüne geçecektir.

Ancak birden fazla cep depolar aracılığı ile tüketime verilen ilaç ve malzemelerde bölümlerin ihtiyaç duyduğu ilaç ve malzemeler doğru miktarlarda cep depolara alınmaz ise bu durum yine depolar arası aktarıma neden olacak ve mükerrer kayıt söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan kayıtların doğru, saydam ve erişebilir olması bakımından ilk aşamada fiili durum ile taşınır hesaplarının uyumlu olması açısından HBYS üzerinde gerekli düzeltmelerin yapılması için HBYS firmasından gerekli destek talep edilerek, konu çözüme kavuşturulacak ve akabinde de bu birimlere Taşınır Kayıt Yetkilisi görevlendirilmek suretiyle cep depolar kontrol altına alınacaktır. Bu süreçte hastane depolarının işleyiş ve iş süreçleri de gözden geçirilerek gerekli tedbirler alınacaktır. “ denilmiştir.

**Sonuç olarak** kurum tarafından bulgumuza gönderilen cevapta merkez depolardan cep depolara yapılan çıkışların Hastanenin özel bir firmadan aldığı HBYS sisteminde tüketim olarak gözüktüğü, eğer cep depoların da bir ambar gibi işlem görmesi durumunda, cep depolara

gelen malzemelerden yapılan çıkışların da tüketim olarak gözükeceği ve bu durumda mükerrer tüketim varmış gibi sistemde görüleceği belirtilmiştir.

Görüleceği üzere Kurum cevabında sistemselsel bir sorundan bahsedilmektedir. Bu sorun HBYS programında yapılacak düzenlemeler ile giderilebilecek bir sorundur. Cep depoların ayrı bir ambar şeklinde oluşturulması açısından mevzuat anlamında bir sorun bulunmamakta, mevzuatın öngördüğü şekilde yapılanma sağlanmaktadır. Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre aynı harcama birimi içinde birden fazla ambar oluşturulabilmekte, ambarlar arasındaki taşınır devirlerinde de Taşınır İşlem Fişi düzenlenmektedir. Ancak bu Fişler muhasebe birimine gönderilmemektedir.

Bu yapılmadığı takdirde henüz tüketilmediği halde cep depolara sevk edildiği için muhasebe ve taşınır sisteminde tüketilmiş gibi görünen ilaç ve medikal malzemelerin bulunması ve kontrolünün sağlanamamasına neden olmaktadır.

Bu nedenle 2017 yılı bilançosunda 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında 5.421.210,07 TL'lik eksiklik bulunmaktadır.

## 6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Cumhuriyet Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 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: Sosyal Güvenlik Kurumunca Üniversite Araştırma ve Uygulama Hastanesi Tarafından Yatan Hastalar İçin Temin Edilemeyen İlaç Bedellerinin Hastane Alacaklarından Mahsup Edilmesi**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi tarafından yatan hastalar için tedarik edilemeyen ilaç bedellerinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından Hastane alacaklarından mahsup edildiği görülmüştür.

24.03.2013 tarih ve 28597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sosyal

Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinin “Yatarak tedavilerde reçetelerin düzenlenmesi” başlıklı 4.1.2 maddesinin birinci paragrafında;

“(1) Yatarak tedavilerde (yatan hasta ve günübirlik tedavi) kullanılacak ilaçların Kurumla sözleşmeli/protokollü sağlık kurum ve kuruluşları tarafından temini zorunludur. (Sağlık Bakanlığı tarafından hastanede kullanılmasına izin verilen yurtdışı ilaçların dışında kalan yurtdışı ilaçlar hariç)” denilmekte; aynı maddenin 3’üncü paragrafında;

“(3) Kurumla sözleşmeli/protokollü sağlık kurum ve kuruluşları tarafından temin edilemeyip sözleşmeli eczaneler tarafından karşılanan reçetelerde yer alan ilaç bedelleri, .....sözleşmeli eczaneye ödenir, ilgili sağlık kurum ve kuruluşlarının alacağından mahsup edilir ve mahsup edilen tutarlar iade edilmez. (Ek cümleler:RG-18/1/2016-29597) <sup>(46)</sup> Ancak Hastanelerce Temini Zorunlu Kemoterapi İlaçları Listesi (EK-4/H)’nde tanımlı ilaç/ilaçların yatarak tedavilerde, Kurumla protokollü üçüncü basamak resmi sağlık kurumu (Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık hizmeti sunucuları ile götürü bedel üzerinden sağlık hizmeti alım sözleşmesi imzalanan sağlık hizmeti sunucuları hariç olmak üzere) tarafından temin edilemediğinin başhekimlik onayı ile belgelendirilmesi halinde mahsup edilen tutar, 15/6/2015 tarihli ve 2015/7752 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Beşeri Tıbbi Ürünlerin Fiyatlandırılmasına Dair Kararın ilgili maddesinde yer alan eczacı kârı düşülerek ilgili sağlık kurumuna iade edilir.” Denilmektedir.

Aynı ibareler Üniversite Hastaneleri ile SGK arasında Global Bütçe kapsamında imzalanan götürü bedel sözleşmelerde de bulunmaktadır.

Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi tarafından yatarak tedavilerde temin edilemeyerek dış reçeteye çıkılan ve hastalar tarafından eczanelerden alınan ilaç bedelleri SGK tarafından eczanelere ödenmekte ve ödenen tutarlar yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre Hastane alacaklarından (bu alacaklar içinde temin edilemeyen ilaç bedelleri bulunmadığı halde) mahsup edilmekte bir nevi hastaneler cezalandırılmaktadır.

Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi tarafından birim fiyat teklif almak suretiyle 22.12.2016 tarihinde 713 kalem ilaç ve malzeme ihalesine çıkılmış, ancak 496 kalem ilaca herhangi bir teklif gelmemiştir. Alınamayan ilaçların alınabilmesi için 07.03.2017 tarihinde 565 kalem ilaç için çıkılan ihalede ise 356 ilaca teklif gelmemiştir.

Bu ihalelere teklif gelmemesinin en büyük nedeni Hastane döner sermaye işletmesinin mali yapısının oldukça bozulmuş olması, borçların en az 3 yıl vade ile ödenebiliyor olmasıdır.



Süreç tam bir kısır döngüye girmiştir. Hastaneler ilaçları alamamakta bundan dolayı SGK tarafından alacaklarından kesinti yapılmakta, alacakları azalan hastane borçlarını ödeyememekte ve ilaçlara teklif bu nedenle gelmemektedir.

Bu şekilde 2017 yılında Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi tarafından temin edilemediğinden dolayı faturalandırılmadığı halde SGK tarafından kesintiye uğrayan alacak miktarı 2.021.442,67 TL olarak gerçekleşmiştir.

Öte yandan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun Doğrudan Temini düzenleyen 22'nci maddesinin birinci paragrafının f bendinde "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" ifadesi yer almaktadır. Hastane döner sermaye işletmesi tarafından alınamayan ilaçların aciliyeti de göz önünde bulundurularak bu maddenin değerlendirilmesinin de uygun olacağı düşünülmektedir.

Aynı zamanda genel anlamda devletin zararına yol açan bu kısır döngünün ortadan kaldırılabilmesi için mevzuatta da gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

**Kamu idaresi cevabında;** Diğer taraftan aynı maddede yatan hastaların kanser ilaçları için (EK-4/h) farklı bir düzenleme yapılmış ve kemoterapi ilaçlarını temin edemeyen hastanelerin Global Bütçe sözleşmesi var ise ilaç bedelinin hastane alacaklarından kesileceği, kemoterapi ilacını temin edemeyen hastanenin global bütçe sözleşmesi yok ise (ilacın alınamadığı başhekimlik tarafından belirtilmek kaydıyla) bu durumda eczacı karı düşüldükten sonra kalan tutarın hastaneye ödeneceği hükmüne yer verilmiştir. Burada global sözleşme yapmayan hastaneler için farklılık yapılmış ve bir nevi global sözleşmesi bulunan hastaneler cezalandırılmış durumdadır.

Bu durumda global sözleşmesi bulunan ve yatan hasta ilaçlarını temin edemeyerek dış reçete ile eczanelerden temin ettirmek zorunda kalan hastaneler ilaç bedellerinin iki katı kadar zarar etmektedir.

Konuyu basit bir örnek ile açıklamak gerekirse:

Yatan bir hasta için

Muayene ücreti:	50 TL
Yatak ücreti:	150 TL
Tahlil-tetkik-görüntüleme ücreti:	200 TL
Girişim-Ameliyat ücreti:	500 TL
Eczanede ilaç var ise ilaç ücreti:	200 TL.

TOPLAM: 1100 TL. fatura ederek bu bedeli SGK'dan tahsil edeceğim düşünülür ise,

Hastane Eczane Deposunda hastaya kullanılacak olan ilaç yok ise SGK'dan tahsil etmem gereken tutar ilacı hastaya veremediğim için 900 TL olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak Sağlık Uygulama Tebliği hükümleri gereğince bu hasta için SGK tarafından 700 TL. ödeme yapılmakta ve hastaneler tarafından temin edilemeyen ilaçlar hastanelere finanse ettirilmektedir.

5510 Sayılı Kanun'un 63. Maddesinde Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından Kanun kapsamındaki kişiler ile bakmakla yükümlü olduğu kişilerin finansmanı sağlanacak sağlık hizmetlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup; 64. maddede ise finansmanı sağlanmayacak hizmetler düzenlenmiştir.

***“MADDE 63- Genel sağlık sigortalısının ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlıklı kalmalarını; hastalanmaları halinde sağlıklarını kazanmalarını; iş kazası ile meslek hastalığı, hastalık ve analık sonucu tıbben gerekli görülen sağlık hizmetlerinin karşılanmasını, iş göremezlik hallerinin ortadan kaldırılmasını veya azaltılmasını temin etmek amacıyla Kurumca finansmanı sağlanacak sağlık hizmetleri şunlardır:***

*b) Kişilerin hastalanmaları halinde ayakta veya yatarak; hekim tarafından yapılacak muayene, hekimin göreceği lüzum üzerine teşhis için gereken klinik muayeneler, laboratuvar tetkik ve tahlilleri ile diğer tanı yöntemleri, konulan teşhise dayalı olarak yapılacak tıbbî müdahale ve tedaviler, hasta takibi ve rehabilitasyon hizmetleri, organ, doku ve kök hücre nakline ve hücre tedavilerine yönelik sağlık hizmetleri, acil sağlık hizmetleri, ilgili kanunları gereğince sağlık meslek mensubu sayılanların hekimlerin kararı üzerine yapacakları tıbbî bakım ve tedaviler.*

***f) Yukarıdaki bentler gereğince sağlanacak sağlık hizmetleriyle ilgili teşhis ve tedavileri için gerekli olabilecek kan ve kan ürünleri, kemik iliği, aşı, ilaç, ortez, protez, tıbbî araç ve gereç, kişi kullanımına mahsus tıbbî cihaz, tıbbî sarf, iyileştirici nitelikteki tıbbî sarf malzemelerinin sağlanması, takılması, garanti süresi sonrası bakımı, onarılması ve yenilenmesi hizmetleri.***

***(Değişik fıkra: 6/2/2014-6518/81 md.) Kurum, finansmanı sağlanacak sağlık hizmetlerinin teşhis ve tedavi yöntemleri ile (f) bendinde belirtilen sağlık hizmetlerinin türlerini, miktarlarını ve kullanım sürelerini, ödeme usul ve esaslarını Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının görüşünü alarak belirlemeye yetkilidir. Ancak, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının görüşünün alınması (f) bendinde belirtilen ortez, protez ve diğer iyileştirici nitelikteki araç ve gereçlerin miktarını, standartlarını,***

***sağlanmasını, uygulanmasını, kullanma sürelerini ve garanti süresi sonrası bakım, onarım ve yenilenmesi hususlarını kapsar. Kurum, bu amaçla komisyonlar kurabilir, ulusal ve uluslararası tüzel kişilerle işbirliği yapabilir. Komisyonların çalışma usul ve esasları Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının görüşü alınarak Kurumca belirlenir.”***

...hükümleri yer almaktadır.

Sağlık Uygulama Tebliğinin kapsam kısmında da yine 5510 Sayılı Kanunda yer alan hükümler doğrultusunda düzenlemelere yer verilmiş olup; 4.1.7 ve 4.1.9 maddelerinde bedelleri ödenecek ilaçlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Sonuç olarak Üniversite hastaneleri mali olarak sıkıntılar yaşamakta iken 5510 sayılı kanunda ilaç bedellerinin SGK tarafından karşılanacağı hükmü bulunmasına rağmen SGK Sağlık Uygulama Tebliği ile yatan hastalar için hastaneler tarafından temin edilemeyen ilaçların bedellerinin hastanelerden kesilmesi hastaneleri daha da zor duruma sokmaktadır.

Bulguda da yer verildiği üzere bu konuda acilen düzenlemeler yapılarak, uygulamanın yatan hastalar için kullanılacak olan geri ödeme kapsamındaki ilaçların sözleşmeli hastaneler tarafından temin edilememesi ve dış reçete yazılmak suretiyle eczanelerden temin edilmesi durumunda; ilaç bedellerinin SGK tarafından eczaneye ödenmesi, eczane satış fiyatı ile hastane satış fiyatı arasındaki eczane karının hastanelerden mahsup edilmesi yönünde olmalıdır. (bu uygulamanın kapsam dahilinde geri ödemesi bulunan tüm ilaçlar için yapılması ve global sözleşmesi olan yada olmayan tüm hastaneler için aynı şekilde uygulanması gerekir)

Diğer taraftan ihale yoluyla temin edilemeyen ilaçlar için hastanemiz tarafından 2017 yılı içerisinde 20 defa 22/f alımı yapılmıştır. Ancak ister ihale, ister 22/f usulü olsun katılımı sağlayan temel unsur ödeme vadesi konusudur. Ödemelere süre konulan ihale ve 22/f alımlarına katılım olmakta buna karşın ödeme vadesi bulunmayan ihale ve 22/f alımlarında katılımcı bulunmamaktadır.

***Sonuç olarak*** Kurum tarafından gönderilen cevapta da belirtildiği üzere 5510 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesinde SGK tarafından finansmanı sağlanacak sağlık hizmetleri içinde ilgili teşhis ve tedaviler için gerekli olabilecek kan ve kan ürünleri, kemik iliği, aşı, ilaç, ortez, protez, tıbbî araç ve gereçler sayılmıştır. Bu maddeye göre SGK tarafından sağlık hizmeti sunucularınca sağlanan ilgili hizmetlerin bedeli kurumlara ödenmektedir.

Ancak Global Bütçe kapsamında imzalanan götürü bedel sözleşmelerde yer alan hükümlere istinaden sağlık kurum ve kuruluşlarınca temin edilemeyip eczaneler tarafından

karşılanan ilaçların bedelleri ilgili kuruluşların alacaklarından mahsup edilmektedir. Zaten sağlık kurum ve kuruluşlarınca SGK ya fatura edilen sağlık hizmeti bedellerinin içinde bu ilaç tutarları bulunmadığı halde SGK tarafından bu tutarların sağlık hizmet sunucularının alacağından düşülmesi bir nevi sağlık kurum ve kuruluşlarını cezalandırma niteliğinde olmakta, bu sayede 5510 sayılı Kanun'un 63'üncü maddesinin de hilafına olarak SGK tarafından ilaç bedelleri tamamıyla ilgili kurumlara yükletilmektedir. Bir cezanın olabilmesi için bir suç veya kabahatin bulunması işin doğası gereğidir. Sağlık hizmet sunucularının ilaçları temin edememeleri mali yapılarının bozulmuş olması hasabiyle ilaçlara ilişkin ihalelere teklif gelmemesi nedeniyledir. Yani ihaleye çıkılmakta ancak teklif gelmediğinden dolayı ilaç temin edilememektedir. SGK tarafından Global Bütçe kapsamında götürü bedel sözleşmeyi imzalamayan sağlık hizmet sunucularının ilaçları temin edememeleri durumunda eczacı karı düşüldükten sonra kalan tutar hastaneye ödenmektedir. Ancak Üniversite hastanelerinin mali yapılarının bozuk olması onların Global Bütçe sözleşmelerini imzalamalarını gerekli kılmaktadır.

Bu nedenle devletin zararına yol açan bu kısır döngünün ortadan kaldırılabilmesi için mevzuatta da gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

## **BULGU 2: Döner Sermaye Ek Ödemesi Alan Personele Her Ay Aylıkları ile Birlikte 375 sayılı KHK Ek 9'uncu maddesine Göre Ek Ödeme Yapılamayacağı**

375 sayılı KHK'nın; 666 sayılı KHK'nın 1'inci maddesiyle değişik Ek 9'uncu maddesinde aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanununa göre almakta olan personele mali haklar kapsamında yapılan her türlü ödemeler dahil almakta oldukları toplam ödeme tutarı dikkate alınmak suretiyle aynı veya benzer kadro ve görevlerde bulunan personel arasındaki ücret dengesini sağlamak amacıyla, en yüksek Devlet memuru aylığına (ek gösterge dahil), ekli (I) sayılı Cetvelde yer alan kadro ve görev unvanlarına karşılık gelen oranların uygulanması suretiyle hesaplanan tutarda ek ödeme yapılacağı hüküm altına alınmış, ek ödemeye hak kazanılmasında ve bu ödemenin yapılmasında aylıklara ilişkin hükümlerin uygulanacağı, bu maddeye göre yapılacak ek ödemenin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı ve ilgili mevzuatı uyarınca ödenmekte olan zam, tazminat, ödenek, döner sermaye ödemesi, ikramiye, ücret ve her ne ad altında olursa olsun yapılan benzeri ödemelerin hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Kamu görevlilerinin geneline ve hizmet kollarına yönelik mali ve sosyal haklara ilişkin

2016 ve 2017 yıllarını kapsayan 3. dönem toplu sözleşmenin “Üçüncü Bölüm Sağlık ve Sosyal Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme” kısmının “Ek ödemenin aylıklarla birlikte ödenmesi” başlıklı 5’inci maddesinde aynen; “4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Kanununun 58 inci maddesinin (h) fıkrasının üçüncü paragrafı ile 14/4/1982 tarihli ve 2659 sayılı Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yapılacak ek ödemeler her hangi bir katkıya bağlı olmaksızın aylıklara ilişkin hükümler uygulanmak suretiyle her ay aylıklarıyla birlikte ödenir. Bu şekilde yapılan ek ödeme tutarı, anılan maddeler uyarınca yürürlüğe konulan yönetmelik kapsamında aynı aya ilişkin yapılacak ek ödeme tutarından mahsup edilir.”

Denilmektedir.

Toplu Sözleşmenin bu hükmüne istinaden Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi tarafından Hastane’de çalışan tüm personele 375 sayılı KHK’nın ek 9’uncu maddesine göre ek ödeme aylıkları ile birlikte ödenmektedir.

Ancak 2016-2017 yıllarını kapsayan 3. Dönem Toplu Sözleşmesinde atıf yapılan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58’inci maddesinin h fıkrası bir paragraftan oluşmakta olup üçüncü paragrafı yoktur. Bu nedenle toplu sözleşmenin ilgili maddesinin hukuken ve fiilen uygulama olanağı bulunmamaktadır.

Bu durumun; aynı ibarenin yıllar itibariyle her toplu sözleşmede aynı şekilde hiçbir değişiklik yapılmadan yer almasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Toplu sözleşmede ilgili maddede ne kastedildiğini anlayabilmek için toplu sözleşmelere konulan bu ibarenin konulduğu tarih ile 2547 sayılı Kanunun ilgili dönemdeki mevcut durumunun karşılaştırılması gerekmektedir.

29.05.2012 tarih ve 2012/1 sayılı Kamu Görevlileri Hakem Kurulu Kararı’nın Sağlık ve Sosyal Hizmet Koluna İlişkin Hükümleri kapsayan kısmında yer alan 38’inci maddede de aynı hükmün bulunduğu görülmektedir. Bu durumda 29.05.2012 tarihi itibariyle 2547 sayılı Kanununun 58’inci maddesinin h fıkrasının üçüncü paragrafındaki hükme baktığımızda aynen; “(Değişik üçüncü paragraf: 11/10/2011-KHK-666/5 md.) Üniversitelerin (c) ve (f) fıkraları kapsamındaki personeline bu madde uyarınca her ay yapılacak ek ödemenin net tutarı, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca kadro ve görev unvanı veya pozisyon unvanı itibarıyla belirlenmiş olan ek ödemenin net tutarından az olamaz. Bu kapsamda ek ödemedен yararlanılan personele, ayrıca 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca ödeme yapılmaz.” Hükmüne havi olduğu görülmektedir.

Bu madde personele döner sermaye katkı payı olarak yapılacak ek ödemenin net tutarının 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine göre yapılacak ek ödemenin net tutarından az olamayacağı ile ilgilidir. Toplu sözleşmede ise bu maddeye göre yapılacak ek ödemenin aylıklara ilişkin hükümler uygulanmak suretiyle her ay aylıklarla birlikte ödeneceği belirtilmekte ve anılan maddeye göre yürürlüğe konulan yönetmelik kapsamında aynı aya ilişkin yapılacak ek ödeme tutarından mahsup edileceği belirtilmektedir. Bu durumda toplu sözleşmede aylıklarla birlikte ödenecek ek ödemedeki kasıt nedir?

Burada iki seçenek vardır. Birincisi bu ödemenin döner sermaye katkı payı ödemesi olmasıdır. Ancak döner sermaye katkı payı ödemeleri 2547 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin c bendinde belirtildiği üzere toplanan döner sermaye gelirinden yapılmaktadır. Henüz toplanmayan bir gelirden ödeme yapılması söz konusu olamayacağına göre burada kastedilen 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine göre ödenen ek ödeme olmalıdır. Zira maddenin ilerleyen cümlesinde "anılan maddeye göre yürürlüğe konulan yönetmelik kapsamında aynı aya ilişkin yapılacak ek ödeme tutarından mahsup edileceği" ifadesinde geçen yönetmeliğin Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik olduğu açık olduğundan durum daha net anlaşılmaktadır.

Mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesinde döner sermaye ek ödemesi alan personele bu ödemenin yapılamayacağı belirtilmekte, Toplu Sözleşme'de ise döner sermaye ek ödemesi alan personele maaşlarla birlikte 375 sayılı KHK'nın ek 9'una göre ödeme yapılacağı ancak daha sonra bu ödemenin döner sermaye katkı payından mahsup edileceği açıklanmaktadır.

Bu durumda iki mevzuat hükmü birbiriyle çelişmektedir. Kanun Hükmünde Kararnamedeki hüküm mü yoksa Toplu Sözleşme hükmü mü uygulanmalıdır?

1982 Anayasasının "A. Toplu İş Sözleşmesi ve toplu sözleşme hakkı" başlıklı 53'üncü maddesinde;

*"(Ek fıkra: 12/9/2010-5982/6 md.) Memurlar ve diğer kamu görevlileri, toplu sözleşme yapma hakkına sahiptirler.*

*(Ek fıkra: 12/9/2010-5982/6 md.) Toplu sözleşme yapılması sırasında uyuşmazlık çıkması halinde taraflar Kamu Görevlileri Hakem Kuruluna başvurabilir. Kamu Görevlileri Hakem Kurulu kararları kesindir ve toplu sözleşme hükmündedir.*

*(Ek fıkra: 12/9/2010-5982/6 md.) Toplu sözleşme hakkının kapsamı, istisnaları, toplu sözleşmeden yararlanacaklar, toplu sözleşmenin yapılma şekli, usulü ve yürürlüğü, toplu sözleşme hükümlerinin emeklilere yansıtılması, Kamu Görevlileri Hakem Kurulunun teşkili, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar kanunla düzenlenir.” Denilmektedir.*

Anayasanın öngördüğü kanuni düzenleme, 4.4.2012 Tarih ve 6289 sayılı Kanun ile 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununda değişiklik yapılmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. Kanunun 28’inci maddesinin birinci paragrafına göre toplu sözleşmenin kapsamı, *“kamu görevlilerinin mali ve sosyal haklarını düzenleyen mevcut mevzuat hükümleri dikkate alınarak kamu görevlilerine uygulanacak katsayı ve göstergeler, aylık ve ücretler, her türlü zam ve tazminatlar, ek ödeme, toplu sözleşme ikramiyesi, fazla çalışma ücreti, harcırah, ikramiye, doğum, ölüm ve aile yardımı ödenekleri, cenaze giderleri, yiyecek ve giyecek yardımları ve diğer mali ve sosyal hakları kapsar.”* Olarak düzenlenmiştir.

Öte yandan 1982 Anayasasının “D. Kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler” kısmının 128’inci maddesinin ikinci paragrafında *“Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. (Ek cümle: 7/5/2010 -5982/12 md.) Ancak, malî ve sosyal haklara ilişkin toplu sözleşme hükümleri saklıdır.”* Denilmek suretiyle Kanun koyucu Anayasa’da 2010 yılında yaptığı değişiklikle kamu görevlilerine toplu sözleşme yapma hakkı getirmiş, daha önce kamu görevlilerinin sadece kanunla verilecek hak ve yükümlülüklerin artık toplu sözleşmelerle de verilebileceğini hükme bağlamıştır.

Ancak Anayasa’nın yukarıda zikredilen hükmünden toplu sözleşmeler ile Kanunda belirtilen hükümlere aykırı karar alınabileceği hükmü çıkarılamaz. Zaten 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununun 28’inci maddesinde *“Toplu Sözleşme; kamu görevlilerinin mali ve sosyal haklarını düzenleyen mevcut mevzuat hükümleri dikkate alınarak kamu görevlilerine uygulanacak katsayı ve göstergeler, aylık ve ücretler, her türlü zam ve tazminatlar, ek ödeme, toplu sözleşme ikramiyesi, fazla çalışma ücreti, harcırah, ikramiye, doğum, ölüm ve aile yardımı ödenekleri, cenaze giderleri, yiyecek ve giyecek yardımları ve diğer mali ve sosyal hakları kapsar.”* Denilmek suretiyle aslında toplu sözleşmenin mevzuatta yer alan hükümlere paralel hükümler getireceği, kanunun yasaklayıcı hükümlerini kaldıramayacağı veya değiştiremeyeceği ilgili maddede açık olarak belirtilmiştir.

Hukuka ve kanuna aykırı olmadığı sürece toplu sözleşme hükümleri tarafları bağlayıcı hükümlerdir. Bu durumda toplu sözleşme hakkı, taraflara kanunun belirlediği sınırlar içinde

karar verme ve düzenleme yapma serbestisi vermekte ve bu hak sayesinde kamu görevlileri mali ve sosyal haklarını iyileştirme ve yeni haklar elde edebilmektedirler. Ancak toplu sözleşme hakkı, kanunun belirlediği sınırlar dışında düzenlemeler yapma, birtakım hak ve yükümlülükleri kaldırma ya da bazı hak ve yükümlülükleri kanuna aykırı olarak koyma hakkını vermemektedir.

Öte yandan Türk Borçlar Kanununun 27/1'ine göre; "Kanunun emredici hükümlerine aykırı olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.

....

Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez.

.....

Denilmektedir.

Sonuç olarak yukarıda zikredilen mevzuat hükümlerine göre Toplu Sözleşmenin 3'üncü Bölümünün 5'inci maddesinin "4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin (h) fıkrasının üçüncü paragrafı ..... uyarınca yapılacak ek ödemeler her hangi bir katkıya bağlı olmaksızın aylıklara ilişkin hükümler uygulanmak suretiyle her ay aylıklarıyla birlikte ödenir." Hükümü kanuna açıkça aykırılık teşkil ettiğinden ve atıf yapılan paragrafın bulunmaması nedeniyle kesin olarak hükümsüzdür ve uygulama olanağı bulunmamaktadır.

Bu nedenle Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi tarafından personele 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine göre ödenen ek ödemenin aylıklarla birlikte ödenmesinin hukuki dayanağı bulunmamaktadır.

***Kamu idaresi cevabında;*** özetle bulguda yer verilen 2547 Sayılı Kanunun 58. Maddesinin h fıkrasının üçüncü bendinin bulunmadığı hususuna ilişkin olarak;

2011-2012-2013 yıllarında yürürlükte olan 58. Maddenin h fıkrası şu şekildedir:

*"h) (Değişik: 17/2/2011-6114/17 md.) Döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılması esastır. Yapılacak olan ödemelerde gelir-gider dengesinin gözetilmesi zorunludur.*

*Yapılacak ek ödemenin oranları ile bu ödemelerin esas ve usulleri; yükseköğretim kurumlarının hizmet sunum şartları ve kriterleri, personelin kadro ve görev unvanı, görev yeri, çalışma şartları ve süresi, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ve mesleki uygulamalar ile ilgili performansı ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi hizmete katkı unsurları esas alınarak Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Yükseköğretim Kurulu tarafından*



*çıkartılacak yönetmelikle belirlenir. Bu yönetmelikte belirlenen temel ilkeler çerçevesinde üniversite yönetim kurulları gerekli düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.*

**(Değişik üçüncü paragraf: 11/10/2011-KHK-666/5 md.)** *Üniversitelerin (c) ve (f) fıkraları kapsamındaki personeline bu madde uyarınca her ay yapılacak ek ödemenin net tutarı, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca kadro ve görev unvanı veya pozisyon unvanı itibarıyla belirlenmiş olan ek ödemenin net tutarından az olamaz. Bu kapsamda ek ödemededen yararlanan personele, ayrıca 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca ödeme yapılmaz.”*

02/01/2014 tarihli ve 6514 sayılı Kanunun 12’nci maddesiyle, 58. maddeye (g) fıkrasından sonra gelmek üzere “h” ve “ı” fıkraları eklenmiş ve mevcut fıkralar buna göre teselsül ettirilmiştir. Bu nedenle 2011-2012-2013 yıllarında h fıkrasında yer alan yukarıdaki hüküm 6514 Sayılı Kanun ile 02.01.2014 tarihi sonrasında i fıkrasına teselsül etmiştir.

14.08.2013 tarihli Kamu görevlilerinin geneline ve hizmet kollarına yönelik mali ve sosyal haklara ilişkin 2014 ve 2015 yıllarını kapsayan İkinci dönem toplu sözleşmenin “Üçüncü Bölüm Sağlık ve Sosyal Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme” kısmınının “Ek ödemenin aylıklarla birlikte ödenmesi” başlıklı 5’inci maddesinde h fıkrası olarak atıfta bulunulmuş ve 2016-2017 yıllarını kapsayan Üçüncü dönem toplu sözleşmede de bir önceki toplu sözleşmede olduğu şekli ile h fıkrası olarak atıf yapılmıştır. 2018-2019 yıllarını kapsayan Dördüncü dönem toplu sözleşmede i fıkrası olarak düzeltilerek ilgili maddeye işlenmiştir.

2018 yılı itibarıyla toplu sözleşmenin bahse konu maddesi düzeltilmiş olduğundan şu anda yapılmakta olan ödemelerimizde mevzuata aykırı bir durum söz konusu olmayıp; 2017 yılı ödemelerinde mevzuatta yapılan değişiklik ve 2547 Sayılı Kanuna eklenen maddeler nedeniyle ödemeye devam olunmuştur. Mevzuat değişiklikleri tarafımızdan daha dikkatli şekilde takip edilerek gerekli tedbirler alınacaktır.

**Sonuç olarak** Kurum tarafından bulgumuza gönderilen cevapta 2016-2017 yıllarını kapsayan Toplu Sözleşme’de 2547 sayılı Kanun’un 58/h bendinin 3’üncü fıkrasının bulunmadığı ama bu durumun 2018-2019 yıllarını kapsayan Toplu Sözleşme ile düzeltildiği ve hükmün i bendinin 3’üncü fıkrası şeklinde değiştirildiği belirtilmiştir. Ancak denetim raporumuzun ilgili olduğu 2017 yılında Toplu Sözleşmenin ilgili hükmünün atıf yaptığı fıkra olmadığından hükümsüz bulunmaktadır.

Ancak raporumuzdaki bir diğer ve daha önemli olan husus Toplu Sözleşme hükümlerinin Kanun hükümleri ile çeliştiği durumlarda uygulanabilip uygulanamayacağıdır.

Toplu Sözleşmenin 3'üncü Bölümünün 5'inci maddesinin "4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin (h) fıkrasının üçüncü paragrafı ..... uyarınca yapılacak ek ödemeler her hangi bir katkıya bağlı olmaksızın aylıklara ilişkin hükümler uygulanmak suretiyle her ay aylıklarıyla birlikte ödenir." Hükmü 2547 sayılı Kanunun 58/i ve 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddelerindeki döner sermaye alan personele ek ödeme yapılamaz hükmü ile çelişmektedir.

Türk Borçlar Kanununun 27/1'ine göre; "Kanunun emredici hükümlerine aykırı olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.

Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez.

Denilmektedir.

Sonuç olarak yukarıda zikredilen mevzuat hükümlerine göre Toplu Sözleşmenin ilgili hükmü kanuna açıkça aykırılık teşkil ettiğinden uygulama olanağı bulunmamaktadır.

### **BULGU 3: 375 Sayılı KHK'nın Ek 9'uncu Maddesine Göre Ödenen Ek Ödemelerin Mevzuata Uygun Olarak Yapılmaması**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesinde 375 sayılı KHK'nın Ek 9'uncu maddesine göre yapılan ödemelerin net tutar üzerinden brüt tutarlarının hesaplandığı ve ayın 15'inde ödendiği daha sonra 2547 sayılı Kanunun 58/c ve f bentlerine göre yapılan ödemelerden hesaplanan bu brüt tutarların mahsup edilmesi sonucu yapılan kesintilerde hata yapıldığı görülmüştür.

375 sayılı KHK'nın 666 sayılı KHK'nın 1'inci maddesiyle değişik Ek 9'uncu maddesinde aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanununa göre almakta olan personele mali haklar kapsamında yapılan her türlü ödemeler dâhil almakta oldukları toplam ödeme tutarı dikkate alınmak suretiyle aynı veya benzer kadro ve görevlerde bulunan personel arasındaki ücret dengesini sağlamak amacıyla, en yüksek Devlet memuru aylığına (ek gösterge dâhil), ekli (I) sayılı Cetvelde yer alan kadro ve görev unvanlarına karşılık gelen oranların uygulanması suretiyle hesaplanan tutarda ek ödeme yapılacağı hüküm altına alınmış, ek ödemeye hak kazanılmasında ve bu ödemenin yapılmasında aylıklara ilişkin hükümlerin uygulanacağı, bu maddeye göre yapılacak ek ödemenin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı ve ilgili mevzuatı uyarınca ödenmekte olan zam, tazminat, ödenek, döner sermaye ödemesi, ikramiye, ücret ve her ne ad altında olursa

olsun yapılan benzeri ödemelerin hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Aynı zamanda ilgili personelden 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin (c) ve (f) fıkraları kapsamında döner sermayeden ek ödeme alan personele, söz konusu mevzuat hükümlerine göre ödeme yapılmaya devam olunacağı ve bunlara bu maddeye göre ayrıca ek ödeme yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 2547 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin i bendinin üçüncü paragrafında üniversitelerin (c) ve (f) fıkraları kapsamındaki personeline bu madde uyarınca her ay yapılacak ek ödemenin net tutarının, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca kadro ve görev unvanı veya pozisyon unvanı itibarıyla belirlenmiş olan ek ödemenin net tutarından az olamayacağı, bu kapsamda ek ödemeden yararlanan personele, ayrıca 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca ödeme yapılmayacağı belirtilmiştir.

375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine istinaden 01/01/2012 tarihli ve 28160 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 161 sayılı Devlet Memurları Genel Tebliğinin A/2'nci maddesinin b bendine göre tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinde görev yapan personele hiçbir suretle ek 9'uncu maddenin birinci fıkrasında belirtilen ek ödemenin yapılmayacağı ifade edilmiştir.

Aynı tebliğin 5'inci maddesinde ek ödemeye hak kazanılmasında ve bu ödemenin yapılmasında aylıklara ilişkin hükümlerin uygulanacağı ve bu ödemenin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Kamu görevlilerinin geneline ve hizmet kollarına yönelik mali ve sosyal haklara ilişkin 2016 ve 2017 yıllarını kapsayan 3. dönem toplu sözleşmenin "*Üçüncü Bölüm Sağlık ve Sosyal Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme*" kısmının "*Ek ödemenin aylıklarla birlikte ödenmesi*" başlıklı 5'inci maddesinde aynen; "*4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesinin (h) fıkrasının üçüncü paragrafı ile 14/4/1982 tarihli ve 2659 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yapılacak ek ödemeler her hangi bir katkıya bağlı olmaksızın aylıklara ilişkin hükümler uygulanmak suretiyle her ay aylıklarıyla birlikte ödenir. Bu şekilde yapılan ek ödeme tutarı, anılan maddeler uyarınca yürürlüğe konulan yönetmelik kapsamında aynı aya ilişkin yapılacak ek ödeme tutarından mahsup edilir.*"

Denilmektedir.

Yukarıdaki madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere Toplu Sözleşme ile döner sermaye

ek ödemesi alan personele her ay 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine göre yapılacak ek ödemenin aylıklarla birlikte ödenmesi kararlaştırılmıştır.

Bu maddeye istinaden Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi tarafından ilgili ek ödeme, aylıklarla birlikte ancak net tutar brüt tutara getirilerek ödenmektedir. Hâlbuki 375 sayılı KHK da bu ödemenin net olarak ödeneceği ve damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığının Tebliğinde de hesaplamalar net tutar üzerinden yapılmaktadır. Ancak ilgili işletme bu ödemeyi 375 sayılı KHK ek 9'daki bir ödeme gibi değil de döner sermaye katkı payı ödemesiymiş gibi ele almakta ve gelir vergisine tabi tutmaktadır. Ancak toplu sözleşme hükmünden anlaşılacağı üzere bu ödeme 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesinde belirtilen ek ödemedir ve gelir vergisine tabi değildir. Bu nedenle eğer bu ödeme sözleşmeye uygun olarak ödenecekse aylıklarla birlikte net bir şekilde ödenmelidir. Bu şekilde KHK da belirtildiği üzere hiçbir kesintiye tabi olmadan ödeme yapılmış olacaktır.

Aşağıdaki tablolarda döner sermaye ek ödemesi alan bir Sağlık Teknikerine 2017 yılı Mart ayı için 375 sayılı KHK'ya göre hesaplanan ek ödemenin brüt ve net tutar üzerinden ayrı ayrı hesaplanarak ödenmesi sonucunda nasıl bir işlem gerçekleştiği örnek olarak verilmektedir.

Ek Ödeme Tutarı (damga vergisi hariç)  $912,55 \times \%115 = 1.049,43$  TL

Net Ele Geçen: Damga vergisi kesildikten sonra= 1.041,47 TL

Mart ayı Döner Sermaye Katkı Payı: 2.000,00 TL

Tablo 1: 375 sayılı KHK ya ilişkin ek ödemenin brüte çevrilerek (gelir vergisi dahil edilerek) ödenmesi						
Ödeme Şekli	Brüt	Mahsup	Gelir Vergisi % 15	Damga Vergisi	Kesinti Toplamı	Net Ele Geçen
375 KHK Ek Ödeme	1.236,30	-	185,445	9,38	194,83	1.041,47
Döner Sermaye Ek Ödemesi	2.000,00	2.000,00- 1.236,30= 763,70	763,70*0,15= 114,55	763,70*0,00759 = 5,80	114,55+5,80 = 120,35	763,70-120,35= 643,35
<b>Toplam</b>					<b>315,18</b>	<b>1.684,82</b>

Tablo 1'de şu anda Cumhuriyet Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Hastanesinde yapılan uygulamaya yer verilmiştir. 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine göre yapılan ek ödeme net tutardan brüt tutara getirilmekte ve ödeme yapılmaktadır. Daha sonra döner sermaye ek ödemesinden bu tutar mahsup edilmektedir. Tablodan da görüleceği üzere toplam kesinti

315,18 TL, ödenen net tutar 1.684,82 TL olarak gerçekleşmektedir.

Tablo 2: 375 sayılı KHK ya ilişkin ek ödemenin net tutar üzerinden (damga vergisi dahil) yapılması						
Ödeme Şekli	Brüt	Mahsup	Gelir Vergisi % 15	Damga Vergisi	Kesinti Toplamı	Net Ele Geçen
375 KHK Ek Ödeme	1.049,44	-	-	7,97	7,97	1.041,47
Döner Sermaye Ek Ödemesi	2.000,00	-	2000*0,15=300	2000*0,00759 = 15,18	300+15,18= 315,18	2000-315,18- 1.041,47 (Mahsup)= 643,35
<b>Toplam</b>					<b>322,06</b>	<b>1.684,82</b>

Tablo 2’de 375 sayılı KHK’nın ek 9’uncu maddesine göre yapılan ek ödemenin net tutar üzerinden personele ödendiğinde nasıl bir hesaplama yapılacağı görülmektedir. Bu durumda personelin eline geçen tutar bir önceki durumla aynı olmakla birlikte kesinti tutarı 7,97 TL daha yüksek gerçekleşmektedir. Yani döner sermaye bütçesinden bu tutar kadar fazla vergi ödenmektedir. İlgili işletme 375 sayılı KHK’daki ek ödemeyi brüte çevirerek ödediği için düşük vergi hesaplamakta ve devlete ödemektedir.

Aynı personelin ek ödemedeki daha düşük döner sermaye katkı ödemesi aldığı durum için örnek verirsek;

Ek Ödeme Tutarı (damga vergisi hariç)  $912,55 \times \%115 = 1.049,43$  TL

Net Ele Geçen: Damga vergisi kesildikten sonra= 1.041,47 TL

Mart ayı Döner Sermaye Katkı Payı: 1.000,00 TL

Tablo 3: 375 sayılı KHK ya ilişkin ek ödemenin brüte çevrilerek (gelir vergisi dahil edilerek) ödenmesi						
Ödeme Şekli	Brüt	Mahsup	Gelir Vergisi % 15	Damga Vergisi	Kesinti Toplamı	Net Ele Geçen
375 KHK Ek Ödeme	1.236,30	-	185,45	9,38	194,83	1.041,47
Döner Sermaye Ek Ödemesi	1.000,00	1.000,00 < 1.236,30	-	-	-	-
<b>Toplam</b>					<b>194,83</b>	<b>1.041,47</b>

Tablo 3’de Mart ayında personele ek ödeme olarak tahakkuk eden brüt 1.236,30 TL döner sermaye katkı payı olarak aynı ayda tahakkuk eden 1.000 TL den fazla olduğu için döner sermaye katkı payı mahsubu yapılmamış ve katkı payı ödenmemiştir. Personele net 1.041,47 TL ödenmiş, kesinti toplamı ise 194,83 TL olmuştur. Cumhuriyet Üniversitesi ek ödemeleri bu örnekteki gibi gerçekleştirmektedir.

Tablo 4: 375 sayılı KHK ya ilişkin ek ödemenin net tutar üzerinden yapılması						
Ödeme Şekli	Brüt	Mahsup	Gelir Vergisi % 15	Damga Vergisi	Kesinti Toplamı	Net Ele Geçen
375 KHK Ek Ödeme	1.049,44	-	-	7,97	7,97	1.041,47
Döner Sermaye Ek Ödemesi	1.000,00					842,41<1.041,47
<b>Toplam</b>					<b>7,97</b>	<b>1.041,47</b>

Tablo 4’de Mart ayında personele net tutar üzerinden ek ödeme yapıldığında 1.041,47 TL ödenecek, aynı ay için hesaplanan döner sermaye ek ödemesinin neti bu tutardan düşük olduğu için döner sermaye ek ödemesi ödenmeyecektir. Personele net 1.041,47 TL ödenecek, kesinti toplamı ise 7,97 TL olacaktır. Yani bu örnekte döner sermaye bütçesinden 186,86 TL daha az tutarda para çıkmaktadır.

Sonuç olarak Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi tarafından mevzuata aykırı ek ödeme hesaplaması yapılmakta ve personele doğru ödeme yapılmakla birlikte hazineye ödenen veya ödenmesi gereken tutarlarda hatalar bulunmaktadır.

Aynı zamanda döner sermaye katkı payı hiç hesaplanmayan (raporlu, izinli vb.) personele 375 sayılı KHK’nın ek 9’uncu maddesine göre yapılacak ek ödemelerin personelin maaşlarının ödendiği bütçelerden yapılması ilgili KHK’da belirtilmektedir. Bu nedenle yukarıda zikredilen personelin ek ödemelerinin aylıkları hangi bütçeden ödeniyor ise o bütçeden yapılması uygun olacaktır.

**Kamu idaresi cevabında;** "özetle bulguda yer alan Tablo 1’de hastanemizin uygulamasına yer verilmiş olup; bu hesaplama da 375 Sayılı KHK kapsamında ödenecek net tutara gelir vergisi ve damga vergisi eklenerek brüt tutara ulaşılmış ve Döner Sermaye Ek Ödemesinin hesaplanmasında gelir vergisi ve damga vergisi kesildiği ortaya konularak mahsuplaşma yapılmıştır.

Tablo 2’de ise 375 Sayılı KHK kapsamında yapılacak Ek Ödemenin hesabında sadece damga vergisi kesilmiş ve Döner Sermaye ek ödemesinden gelir vergisi ve damga vergisi kesilerek mahsuplaşmaya gidilmiştir. Diğer taraftan Tablo 2’de Kesinti Toplamı sütununda  $7,97+315,18=322,06$  olarak hesaplamaya alınmış olup; bu hesaplamada hata mevcuttur. Doğru hesaplama  $7,97+315,18=323,15$  TL.dir.

Bulguda iki tablonun karşılaştırılması neticesinde 7,97 TL tutarında daha az vergi ödendiği ortaya konulmuştur.

Bir an için ilgili personele maaşı ile birlikte 375 Sayılı KHK kapsamında Ek Ödeme yapılmadığını, daha sonra yapılan döner sermaye ek ödemesinde mahsuplaşma olmadığını varsayarak bir hesaplama yapacak olursak:

Döner Sermaye Katkı Payı: 2.000,00 TL

Gelir Vergisi  $2.000,00 \times 0,15 = 300,00$  TL

Damga Vergisi  $2.000,00 \times 0,00759 = 15,18$  TL

Toplam Vergi: 315,18 TL

Net Ödenen 1684,82 TL olacaktır.

Sonuç olarak Tablo 2’de yer alan hesaplama da ortaya çıkan vergi farkı 1.049,44 TL.nin damga vergisinden kaynaklanmaktadır. Burada bir hesaplama hatası yapılmış olup, ilgili personelin Döner Sermaye Ek Ödemesi hesaplanırken gelir vergisi matrahı 2.000,00 TL olarak doğru bir şekilde alınmış; ancak damga vergisi matrahının 1049,44 TL.lik kısmı mükerrer olarak matraha dahil edilmiştir. Bunun sonucunda 7,97 TL. daha az vergi ödendiği sonucu ortaya konulmuştur.

Burada fark hesaplaması yapılırken Döner Sermaye Ek Ödemesi yapıldığı esnada hesaplanan damga vergisi matrahından 375 Sayılı KHK kapsamında ödenen damga vergisi matrahının düşülerek hesaplama yapılması gerekmektedir.

Bu durumda olması gereken damga vergisi  $2.000,00 - 1049,44 = 950,56 \times 0,00759 = 7,21$  TL.dir. Damga vergisi matrahı mükerrerliğe yol açmadan alındığı durumda, gelir vergisi 300,00 TL ve damga vergisi  $7,97 + 7,21 = 15,18$  TL. olarak gerçekleşecektir.

Bulguda yer alan aynı personelin ek ödemededen daha düşük döner sermaye katkı payı ödemesi aldığı durum için yapılan hesaplama incelendiğinde;

Tablo 3’te hastanemizde yapılan uygulamaya yer verilmiş; Maaş döneminde ilgili personelin 375 Sayılı KHK kapsamında alması gereken net tutara ulaşmak için gelir vergisi eklenmek suretiyle brüt tutarı 1.236,30 TL, Gelir Vergisi 185,45 TL, Damga Vergisi 9,38 TL hesaplanmış ve net 1.041,47 TL ödeme yapıldıktan sonra, döner sermaye katkı payı ödemesi esnasında hakedişi 1.000,00 TL olduğundan dolayı personele herhangi bir mahsuplaşma ve ödeme yapılmamıştır.

Tablo 4’de ise ilgili dönemde personele 375 Sayılı KHK kapsamında yapılacak ek ödemededen sadece 7,97 TL damga vergisi kesilmek suretiyle net 1.041,47 TL ödenerek, aynı ay

için hesaplanan döner sermaye ek ödemesinin neti bu tutardan düşük olduğu için döner sermaye ek ödemesi yapılmayacağı bu durumda damga vergisi olarak 7,97 TL kesinti yapılacağı ve döner sermaye bütçesinden 186,86 TL daha az tutarda para çıkacağı sonucu ortaya konulmuştur.

Bulguda yer verilen mevzuat hükümlerini incelediğimizde gerek 375 Sayılı KHK'nin ek 9'uncu maddesinin 3. Bendi, gerek 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinin ( i ) bendinin 3. Paragrafında; 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinin ( c ) ve ( f ) fıkraları kapsamında ödeme yapılan personele 375 Sayılı KHK kapsamında ödeme yapılmayacağı açıkça ifade edilmiştir. Bu nedenle yapılan ödemelerde 375 Sayılı KHK kapsamında hesaplama yapılması mümkün değildir.

Diğer taraftan 161 Seri Nolu Devlet Memurları Genel Tebliğinin 16. Maddesi altında yer alan Örnek:11'de döner sermaye katkı payı olarak ödenen tutarın 375 Sayılı KHK kapsamında ödenmesi öngörülen tutardan az olması durumuna dair bir örnek verilmiş ve yapılan ödeme satırı ile fark hesabı satırında gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. (161 Seri nolu tebliğ çıkarıldığı dönemde ödenecek katkı payı tutarının ek ödeme tutarı kadar kısmının ayın 15'inde aylıklarla birlikte ödenmesine yönelik hüküm yürürlükte değildir.)

Ayrıca Sağlık Bakanlığı tarafından çıkarılan ek ödeme ve mahsuplaşma genelgesi ile Kamu görevlilerinin geneline ve hizmet kollarına yönelik mali ve sosyal haklara ilişkin 2016 ve 2017 yıllarını kapsayan 3. dönem toplu sözleşmenin "*Üçüncü Bölüm Sağlık ve Sosyal Hizmet Koluna İlişkin Toplu Sözleşme*" kısmında yer verilen Fark Ödemesi hükümleri birlikte değerlendirildiğinde 209 Sayılı Kanunun 5'inci maddesi ve 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesi ile 2659 sayılı Kanunun 30 uncu maddesi uyarınca ek ödemeden yararlananlara ödenen mali haklar ile 375 Sayılı KHK kapsamında ek ödeme yapılanlara ödenen mali hakların kıyaslanması ve aradaki farkın ilgili personel ödenmesi kararlaştırılmıştır.

Sağlık Bakanlığı genelgelerinde personelin net ek ödeme tutarına gelir vergisi ve damga vergisi yüklenmek suretiyle brüt tutar bulunmakta, genelgelerde verilen örneklerde personelin brüt geliri 375 Sayılı KHK kapsamında ödeme yapılan personele göre daha yüksek olduğundan dolayı Gelir Vergisi matrahı daha fazla artmakta ve yıl içerisinde bir üst vergi dilimine daha erken bir dönemde geçmektedir. Bunun sonucu ortaya çıkan fark tutarının (gelir vergisinden kaynaklı) ilgili personele ödenmesi hususları düzenlenmiş olup; yapmış olduğumuz uygulamalarda mevzuata aykırı bir durum söz konusu değildir.



Ayrıca döner sermaye katkı payı hiç hesaplanmayan (raporlu, izinli vb.) personele maaşlarının ödendiği bütçelerden 375 Sayılı KHK kapsamında ek ödeme yapılması hususuna ilişkin olarak, 375 Sayılı KHK kapsamında öngörülen net ek ödeme tutarı kadarlık döner sermaye ek ödemesi aylıklarla birlikte peşin olarak ödendiğinden dolayı ödeme yapıldığı esnada rapor ve izinli personeller için ödeme 375 Sayılı KHK'ye göre yapılırsa dahi; ay içerisinde izin ve rapor alan personelin durumu ödeme yapıldığı tarihte belirsiz olduğundan dolayı bu şekilde bir ödeme yapılması bu personeller için mümkün olmayacaktır.

Ancak döner sermaye ek ödemesi alan personellerimizde Genel İdari Hizmetler sınıfı kadrosunda bulunan, memur, bilgisayar işletmeni, VHKİ'lerden yaklaşık 175-180 personelimiz hastanemizden sadece 375 Sayılı KHK'de belirtilen tutar kadar ödeme alabilmektedirler. Bu personellere 375 Sayılı KHK'ye göre ödeme yapmak döner sermaye bütçesi üzerindeki yükü de bir nebze olsun alacaktır. Fakat bu durumda da karşımıza yine 375 Sayılı Kanunun ek 9'uncu maddesinin 3'üncü bendi ile 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinin ( i ) bendinin 3. Paragrafında yer alan hüküm çıkmakta; 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinin ( c ) ve ( f ) fıkraları kapsamında ödeme yapılan personele 375 Sayılı KHK kapsamında ödeme yapılmayacağı hususu engel teşkil etmektedir.

Döner sermaye katkı payı hiç hesaplanmayan personeller ile raporlu ve izinli personellere 375 Sayılı KHK'ye göre ödeme yapılması hususu Ek Ödeme Komisyonumuzda değerlendirilmek üzere gerekli yazışmalar yapılarak, komisyon kararı doğrultusunda işlem tesis edilecektir." denilmektedir.

**Sonuç olarak** Kurum tarafından gönderilen cevapta 2547 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin i bendinin üçüncü paragrafı ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Ek-9. Maddesinin 3. Paragrafına istinaden hastanede fiilen görevli personele 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesi kapsamında ek ödeme yapıldığından dolayı 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Ek-9. Maddesi kapsamında ödeme yapılmamaktadır. Yani hastane tarafından her ayın 15'inde yapılan ödeme gelir vergisi ve damga vergisine tabidir. Denilmektedir. Kurum tarafından verilen cevaptaki ödemenin döner sermaye ödemesi olduğunu düşünmemiz durumunda henüz tahakkuk etmemiş tahsil edilmeye devam edilmekte olan bir gelirden 375 sayılı Kanun'un Ek 9'uncu maddesindeki kadarlık bir kısmın avans şeklinde ödenmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Döner sermaye ödemesinin avans şeklinde ödenmesine ilişkin bir mevzuat bulunmamaktadır. Döner sermaye katkı payı ödemelerini düzenleyen 2547 sayılı Kanunun 58'inci maddesinin c bendinde belirtildiği üzere döner sermaye katkı payı ödemesi

toplanan döner sermaye gelirinden yapılmaktadır. Henüz toplanmayan bir gelirden ödeme yapılması söz konusu olamayacağına göre burada kastedilen 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesine göre ödenen ek ödeme olmalıdır. Zira maddenin ilerleyen cümlesinde “anılan maddeye göre yürürlüğe konulan yönetmelik kapsamında aynı aya ilişkin yapılacak ek ödeme tutarından mahsup edileceği” ifadesinde geçen yönetmeliğin Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik olduğu açık olduğundan durum daha net anlaşılmaktadır.

Toplu sözleşme ile getirilen 2547 sayılı Kanununun 58 inci maddesinin (h) fıkrasının üçüncü paragrafı uyarınca yapılacak ek ödemeler her hangi bir katkıya bağlı olmaksızın aylıklara ilişkin hükümler uygulanmak suretiyle her ay aylıklarıyla birlikte ödenir. Bu şekilde yapılan ek ödeme tutarı, anılan maddeler uyarınca yürürlüğe konulan yönetmelik kapsamında aynı aya ilişkin yapılacak ek ödeme tutarından mahsup edilir.” hükmü hastanede çalışan personelin 375 sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesindeki ödemeyi alması ancak daha sonra eğer döner sermaye katkısı alır ise bu ödemeden ilgili ek ödemenin mahsup edilmesi ile ilgilidir. Bu maddedeki hükmün döner sermaye ek ödemesinin peşin ödenmesi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Öte yandan ilgili madde de ödemenin brüt olarak yapılacağına ilişkin bir ibarenin de bulunmaması bu durumda ödemenin 375 sayılı KHK'daki hükme istinaden damga vergisi hariç herhangi bir kesintiye tabi olmadan net tutar üzerinden ödeneceği anlamına gelmektedir.

Kurum tarafından Tablo 1 ve Tablo 2 deki hesaplamalara ilişkin olarak verilen cevapta Döner Sermaye Ek Ödemesi yapıldığı esnada hesaplanan damga vergisi matrahından 375 Sayılı KHK kapsamında ödenen damga vergisi matrahının düşülerek hesaplama yapılması gerekmekte olduğu belirtilmiştir. Ancak Kanun maddesi açıktır. Ek ödemenin damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmayacak ve döner sermaye ek ödemesi alındığında bu ödemeden mahsup edilecektir. Zaten burada personelin alacağı net tutar değişmemekte, sadece damga vergisi tutarında bir değişme olmaktadır.

375 Sayılı KHK'nın ek 9'uncu maddesinin 3. Bendi, gerek 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinin ( i ) bendinin 3. Paragrafında; 2547 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinin ( c ) ve ( f ) fıkraları kapsamında ödeme yapılan personele 375 Sayılı KHK kapsamında ödeme yapılmayacağı açıkça ifade edilmiş olmakla birlikte Toplu sözleşmedeki mevcut hükümler henüz döner sermaye katkı payı almamış personelin önce 375 sayılı KHK'daki ek ödemeyi alması daha sonra şayet döner sermaye katkı payı alır ise bu takdirde bu tutardan ilgili ödemenin

mahsup edilmesi ile ilgilidir. Tablo 3 ve Tablo 4 incelendiğinde 375 sayılı KHK'daki ek ödemenin brüt olarak ödenmesi nedeniyle döner sermaye bütçesinden daha fazla gelir vergisi ödendiği de görülmektedir.

Bu nedenle 375 sayılı KHK'nın Ek 9'uncu maddesine göre ödenecek ek ödemenin aylıklarla birlikte ödenirken net tutarlar üzerinden ödenmesi ve daha sonra döner sermaye katkı payından mahsup edilmesi döner sermaye katkı payı hiç hesaplanmayan (raporlu, izinli vb.) personele yapılacak ek ödemelerin ise personelin maaşlarının ödendiği bütçelerden yapılması gerekmektedir.

**8. EKLER****EK 1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI**

İşletme:(Tüm Sütun Değerleri) Birim:(Tüm Sütun Değerleri) Tarih Aralığı: 01/01/2017,31/12/2017 Bilançosu

Aktif

Pasif

Hesaplar	Tutar	Hesaplar	Tutar
<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>17.837.666,49</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>111.436.671,11</b>
<b>10 HAZIR DEĞERLER</b>	<b>4.467.726,27</b>	<b>30 MALİ BORÇLAR</b>	<b>200.000,00</b>
102 BANKALAR HESABI	4.232.615,56	303 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI	200.000,00
105 DÖVİZ HESABI	235.110,71	<b>32 TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>103.472.590,24</b>
<b>12 TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>5.272.908,39</b>	320 SATICILAR HESABI	61.828.467,87
120 ALICILAR HESABI	4.838.578,43	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	238.264,65
123 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	290.575,74	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI	41.405.857,72
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	143.754,22	<b>33 DİĞER BORÇLAR</b>	<b>2.344.023,85</b>
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	232.321,01	335 PERSONELE BORÇLAR HESABI	35.921,09
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)	-232.321,01	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	2.308.102,76
<b>13 DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>387.888,03</b>	<b>34 ALINAN AVANSLAR</b>	<b>3.082.665,26</b>
135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI	18.318,27	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	22.400,00
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	369.569,76	349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI	3.060.265,26
<b>15 STOKLAR</b>	<b>7.153.274,14</b>	<b>36 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>2.337.391,76</b>
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	7.153.274,14	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	1.293.989,06
<b>18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b>	<b>555.869,66</b>	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	243.253,95
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	555.869,66	362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI	754.559,56
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>1.642.845,71</b>	369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI	45.589,19
<b>22 TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>93.856,91</b>	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>4.294.856,23</b>
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	93.856,91	<b>40 MALİ BORÇLAR</b>	<b>1.150.000,00</b>
<b>23 DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>1.354.812,40</b>	403 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI	1.150.000,00
234 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	1.354.812,40	<b>47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>3.144.856,23</b>
<b>24 MALİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>29.250,00</b>	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI	3.144.856,23
248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HESABI	29.250,00	<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>-96.251.015,14</b>
<b>26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>164.926,40</b>	<b>50 ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>85,00</b>
260 HAKLAR HESABI	9.384,00	500 SERMAYE HESABI	85,00
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	155.542,40	<b>57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>	<b>31.946.163,59</b>
		570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	31.946.163,59
		<b>58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI</b>	<b>-110.859.669,50</b>
		580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)	-110.859.669,50
		<b>59 DÖNEM NET KARI/ZARARI</b>	<b>-17.337.594,23</b>
		590 DÖNEM NET KÂRI HESABI	382.957,53
		591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)	-17.720.551,76
<b>Toplam</b>	<b>19.480.512,20</b>	<b>Toplam</b>	<b>19.480.512,20</b>

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU		01/01/2017 31/12/2017
<b>A- BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>155.100.409,90</b>
1- Yurt İçi Satışlar		148.864.465,80
2- Yurt Dışı Satışlar		0,00
3- Dönüşüm Gelirleri		0,00
4- Diğer Gelirler		6.235.944,08
<b>B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>		<b>4.504.986,16</b>
1- Satıştan İadeler (-)		4.504.986,16
2- Satış İskontoları (-)		0,00
3- Diğer İndirimler (-)		0,00
<b>C-NET SATIŞLAR</b>		<b>150.595.423,80</b>
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>119.316.199,50</b>
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)		0,00
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		0,00
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)		119.316.199,50
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)		0,00
<b>BRÜT SATIŞ KARI ve ZARARI</b>		<b>31.279.224,27</b>
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>		<b>46.473.349,35</b>
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		0
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		0,00
3- Genel Yönetim Giderleri (-)		46.473.349,35
4- Dönüşüm Giderleri (-)		0,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>-15.194.125,08</b>
<b>F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR</b>		<b>777.680,39</b>
1- Faiz Gelirleri		558.737,26
2- Konusu Kalmayan Karşılıklar		84.581,77
3- Menkul Kıymet Satış Karları		0
4- Kambiyo Karları		16.268,90
5- Reeskont Faiz Gelirleri		0
6- Diğer Olağan Gelir ve Karlar		118.092,46
<b>G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (-)</b>		<b>0</b>
1- Karşılık Giderleri (-)		0
2- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		0
3- Kambiyo Zararları (-)		0
4- Reeskont Faiz Giderleri (-)		0
5- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		0
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARARLAR</b>		<b>-14.416.444,69</b>
<b>H- OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR</b>		<b>469.618,35</b>
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları		0
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karları		469.618,35
<b>I- OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (-)</b>		<b>3.390.767,89</b>
1- Çalışmayan Kısmı Gider ve Zararları (-)		0
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		3.390.766,38
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		1,51
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>-17.337.594,23</b>
<b>J- DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞI</b>		<b>0</b>
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>-17.337.594,23</b>