



**TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ  
KURUMU**

**2013 YILI SAYIŞTAY  
DENETİM RAPORU**

Ağustos 2014



## ***İÇERİK***

TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU	1
TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMUNA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ	13



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI



TÜRKİYE KAMU  
HASTANELERİ KURUMU  
2013 YILI DENETİM RAPORU



## ***İÇİNDEKİLER***

<b>KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ.....</b>	<b>1</b>
<b>DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU.....</b>	<b>3</b>
<b>SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....</b>	<b>4</b>
<b>DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI .....</b>	<b>4</b>
<b>DENETİM GÖRÜŞÜ .....</b>	<b>6</b>
<b>TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER.....</b>	<b>7</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>9</b>





## ***KISALTMALAR***

**KDV** : Katma Değer Vergisi

**Kurum**: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

**SGDB** : Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı

**TBMM** : Türkiye Büyük Millet Meclisi

**TL**: Türk Lirası



**KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI  
HAKKINDA BİLGİ**

**Mali Yapı**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli I sayılı Cetvelde yer alan genel bütçeli idarelerden olup, faaliyetlerini merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla verilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. 2013 Yılı Bütçesiyle Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna 8.119.822.000,00 -TL ödenek tahsis edilmiş olup, bu tutar Merkezi Yönetim Bütçesinin % 1,83 üne tekabül etmektedir.

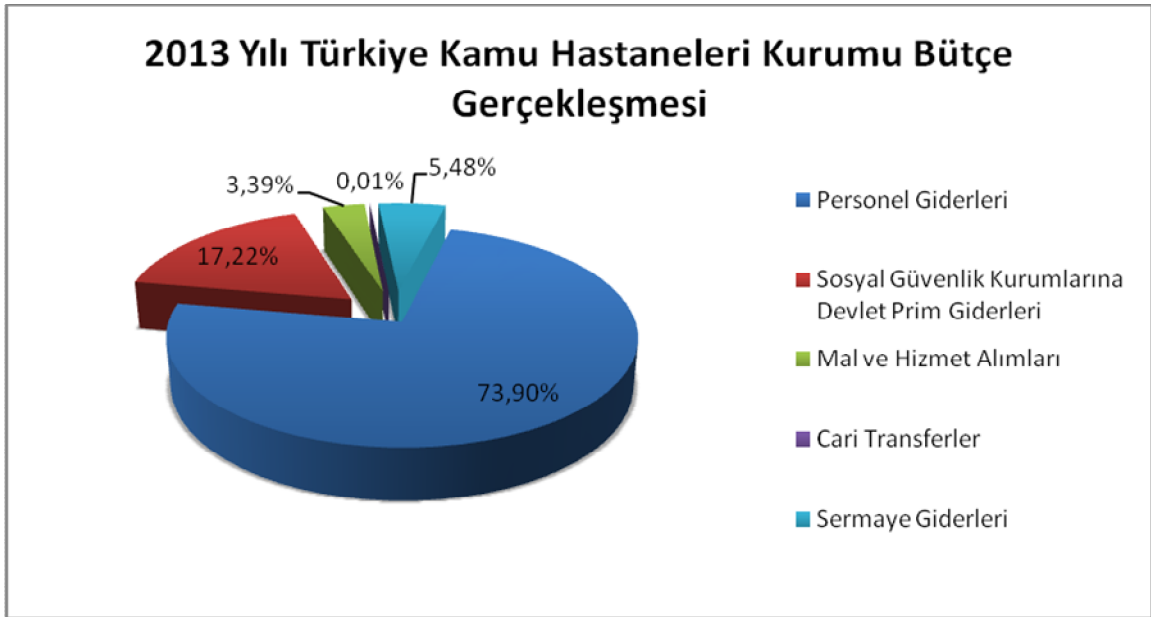
Kurumca sunulan Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosuna göre Kurumun 2013 yılı bütçe gideri ve ödenek kullanımı aşağıda belirtilmiştir.

**BÜTÇE GİDERLERİ VE ÖDENEKLER TABLOSU**

Yılı içinde Alınan	Yapılan Tenkisler	Kalan	Yılı İçindeki Ödemeler	Mahsup Dönemi İçindeki Ödemeler	TOPLAM	Ödenek Üstü Harcamalar
8.887.338.435,43	879.542.143,57	8.007.034.699,24	1.618.487,73	1.618.487,73	8.008.653.186,97	856.895,11

Ayrıca Kurumun 2013 yılı bütçe gerçekleştirmeleri şu şekilde olmuştur..

2013 Yılı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Bütçe Gerçekleşmesi		
Personel Giderleri	5.918.178.588,65	73,90%
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Prim Giderleri	1.379.052.713,90	17,22%
Mal ve Hizmet Alımları	271.606.074,32	3,39%
Cari Transferler	1.196.000,00	0,01%
Sermaye Giderleri	438.619.810,10	5,48%
<b>TOPLAM</b>	<b>8.008.653.186,97</b>	



### Muhasebe ve Raporlama Sistemi

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

5018 sayılı Kanununun 49 uncu maddesinin ilk iki fıkrasında;

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

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

Çerçeve hesap planı ile düzenlenecek mali raporların şekil, süre ve türleri Kanununun 49 ve 50 nci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

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

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin “Amaç” başlıklı 1 inci maddesinde; *“Bu yönetmeliğin amacı genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında*

*kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir.” hükmü yer almaktadır.*

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

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 117 inci maddesinde kapsama dahil kamu idarelerince düzenlenecek mali tablolar ile bu tabloların şekil ve türleri belirlenmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 118-135 inci maddelerinde bu tabloların “her bir kamu idaresi” esasına göre düzenleneceği; 144 üncü maddesinde muhasebe birimlerinin ve kamu idarelerinin yöneticilerinin mali raporlar ve tabloların düzenli olarak hazırlanmasından sorumlu olduğu; 136 ncı maddesinde ise ihtiyaca göre aylık üç aylık ve yıllık olarak hazırlanarak, altı aylık ve yıllık dönemler itibarıyla ilgili olduğu dönemi izleyen üç ay içerisinde Resmi Gazetede yayınlanacağı belirtilmiştir.

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

## ***DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU***

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

uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

## ***SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU***

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

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

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

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.

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

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu mali işlemlerini, 5018 sayılı Kanununun 49 ve 50 nci maddelerine dayanılarak düzenlenip Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenen esaslara uygun olarak raporlamak zorunda olup, denetimin bu mali tablolar dikkate alınarak gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir;

Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin, muhasebe ve raporlama sisteminin kurulması için, Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile

Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslara 8/12/2013 tarih ve 28845 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile eklenen geçici maddede, hesap dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgelerden bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, taşınır kesin hesap cetveli ve taşınır hesabı icmal cetveli dışında, düzenlenmesi gereken diğer mali raporların Sayıştay'a gönderilmesi 2013, 2014 ve 2015 yıllarını kapsamak üzere üç yıl ötelenmiştir.

Bu itibarla denetim, Sayıştaya sunulan bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, taşınır kesin hesap cetveli ve taşınır hesabı icmal cetveli ile bu cetvellere esas iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğuna yönelik olarak gerçekleştirilmiştir.

Denetim çalışmalarında ayrıca; Bakanlığın merkez ve taşra muhasebe hizmetlerinin yürütüldüğü muhasebe birimlerindeki cetvel ve belgeler ile bu birimlerdeki yevmiye kayıtları ve bunlara esas belgeler; harcama birimlerinde gerçekleşen mali iş, işlem ve kararlara ait belgeler tamlık, doğruluk, tutarlılık ve tabi olduğu mevzuatına uygunluk açısından incelenmiştir.

## ***DENETİM GÖRÜŞÜ***

“Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar”da 8 Aralık 2013 tarihinde yapılan değişiklikle eklenen Geçici 1 inci maddesi uyarınca, Kamu İdaresi tarafından 2013 yılına ilişkin olarak Sayıştaya sunulan bütçe giderleri ve ödenekler tablosu, taşınır kesin hesap cetveli ve taşınır hesabı icmal cetveli ile “Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı” bölümünde belirlenen çerçevede gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin, kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğuna ilişkin yapılan denetimi sonucunda tespit edilen hususlar ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin değerlendirmeler “Tespit ve Değerlendirmeler” bölümünde gösterilmiştir. Kamu zararı iddialarına ilişkin hususlara yargılamaya esas raporda yer verilecek olup TBMM’nin bilgisine sunulacak önemde başka bir husus bulunmamaktadır.



## **TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER**

### **BULGU 1:**

#### **Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Teşkilatı Harcama Birimlerince Gerçekleştirilen ve Sözleşme Bedeli 2.000.000 TL'yi Aşan Yapım İşlerinin Ön Mali Kontrol İşlemine Tabi Tutulmaması**

5018 sayılı Kanuna dayalı olarak çıkartılan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 17 nci maddesinde; *“idarelerin, ihale kanunlarına tâbi olsun veya olmasın, harcamayı gerektirecek taahhüt evrakı ve sözleşme tasarılarından tutarı mal ve hizmet alımları için bir milyon Yeni Türk Lirasını, yapım işleri için iki milyon Yeni Türk Lirasını aşanlar kontrole tâbidir. Bu tutarlara katma değer vergisi dâhil değildir.”* hükmü yer almaktadır. Aynı düzenleme Kurum tarafından çıkarılan Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesinde de yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm uyarınca, 5018 sayılı Kanun kapsamında olan idarelerin genel bütçe kaynaklarından yapacakları mal ve hizmet alımları için 1.000.000 TL, yapım işlerinden ise tutarı 2.000.000 TL'yi aşanların Strateji Geliştirme Başkanlığınca ön mali kontrole tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca her ne kadar Kurum Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesinde *“...Kuruma bağlı döner sermaye işletmeleri ile Kurum harcama birimlerinin döner sermaye kaynaklı alımlarına ilişkin harcamalar bu yönerge kapsamında değildir”* hükmü yer almış olsa da, genel bütçe ve döner sermaye kaynaklarının birlikte kullanımının planlanması ile gerçekleştirilen yapım işlerinden, genel bütçe kaynak kullanımının Usul ve Esaslardaki parasal limit tutarını aşması halinde bu işlemlerin de ön mali kontrole tabi tutulması mevzuatın gereğidir.

Merkezde yapılan incelemede; Kurum taşra harcama birimlerine 06.7 Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri için gönderilen ödenek gönderme belgeleri ile Strateji Geliştirme Daire Başkanlığınca 2013 yılı içerisinde ön mali kontrol işlemine tabi tutulan tüm işlemler incelenmiş olup, dört kamu hastane birliği genel sekreterliğinin toplamda 45.056.000,00 TL tutarında yapım işinin ön mali kontrol için Strateji Geliştirme Başkanlığı'na gönderilmediği ve Başkanlıkça da incelemeye tabi tutulmadığı tespit edilmiştir. Bununla beraber, Kurum taşra teşkilatı harcama birimlerince genel bütçe kaynaklarından yapılacak işlemler konusunda Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na bilgi akışını sağlayacak sağlıklı bir bilgi altyapısının olmaması Başkanlıkça yapılacak ön mali kontrol faaliyetini de zorlaştırmaktadır.

*Kamu idaresi cevabında:* bu tür kaçakları önlemek için, Genel Bütçe ve Döner Sermaye Bütçesinden aktarılan ödenek tutarların limit üzeri işlemlerinin takip ve kontrol edilmesi amacıyla yazılım programının oluşturularak uygulamaya konulması için Bilgi İşlem Dairesinin talimatlandırıldığı,

Hizmetiçi eğitimlerde Genel Sekreterlik Mali Hizmetler Birimi uzmanlarına ve harcama yetkililerine, gerçekleştirme görevlilerine eğitim verilerek kaynak ve genelge ile duyurular yapılarak benzer konuların tekrür etmemesi sağlanmak amacı ile SGDB olarak ek önlem ve yöntemler geliştirerek takip ve kontrolünün sağlanacağı bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Kamu idaresi tarafından verilen cevapta, ön mali kontrol faaliyetlerini düzenlemek ve yönlendirmek adına TKHK Strateji Geliştirme Daire Başkanlığınca 2014/1 sayılı Ön Mali Kontrol Genelgesi'nin çıkartıldığı, 2013 yılında ön mali kontrole tabi tutulamayan işlemlerin taşra harcama birimlerinden istenilmek suretiyle incelemeye tabi tutulacağı ve bu kapsamdaki tüm işlem ve faaliyetleri takip edebilmek için bilgi altyapısı çalışmalarının başlatıldığı ifade edilmiştir. Kurum tarafından yapılan ve yapılacak çalışmaların izlenmesi yerinde olacaktır.

**EKLER****EK-1: KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI****Ekonomik Sınıflandırmaya Göre Bütçe Giderleri İcmali**

Kurumu: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu								
Ekonomik Kod		AÇIKLAMA	TOPLAM ÖDENEK	GÖNDERİLEN ÖDENEK	BÜTÇE GİDERİ	ÖDENEK ÜSTÜ GİDER	İPTAL EDİLEN ÖDENEK	ERTESİ YILA DEVREDİLEN ÖDENEK
I	II							
1		<b>Personel Giderleri</b>	<b>5.939.510.600,83</b>	<b>5.918.165.889,83</b>	<b>5.918.178.588,65</b>	<b>12.698,82</b>	<b>21.344.710,17</b>	0
	1	Memurlar	5.254.888.000,00	5.245.931.436,23	5.245.936.022,88	4.586,65	8.956.563,77	0
	2	Sözleşmeli Personel	596.755.600,00	591.617.558,80	591.624.833,15	7.274,35	5.138.041,20	0
	3	İşçiler	62.347.000,00	59.360.748,06	59.360.748,06	0	2.986.251,94	0
	4	Geçici Personel	25.220.000,00	21.069.974,06	21.070.812,72	837,82	4.150.025,10	0
	5	Diğer Personel	300.000,00 TL	186.171,84	186.171,84	0	113.828,16	0
2		<b>Sos. Güv.Kur. Devlet Primi Gid.</b>	<b>1.391.868.400,00</b>	<b>1.379.052.541,96</b>	<b>1.379.052.713,90</b>	<b>171,94</b>	<b>12.815.858,04</b>	0
	1	Memurlar	1.281.296.400,00	1.275.325.004,90	1.275.325.004,90	171,94	5.971.567,04	0
	2	Sözleşmeli Personel	93.886.000,00	89.274.545,60	89.274.545,60	0	4.611.454,40	0
	3	İşçiler	11.768.000,00	10.759.094,68	10.759.094,68	0	1.008.905,32	0
	4	Geçici Personel	4.918.000,00	3.694.068,72	3.694.068,72	0	1.223.931,28	0
3		<b>Mal ve Hizmet Alım Giderleri</b>	<b>275.132.610,21</b>	<b>270.762.049,97</b>	<b>271.606.074,32</b>	<b>844.024,35</b>	<b>4.370.560,24</b>	0
	2	Tüketime Yönelik Mal ve Malz. Alım.	35.991.770,21	35.913.430,52	35.913.430,52	0	78.339,69	0
	3	Yolluklar	62.613.000,00	60.484.685,24	61.328.709,59	844.024,35	2.128.314,76	0
	4	Görev Giderleri	1.651.000,00	1.583.585,31	1.583.585,31	0	67.414,69	0
	5	Hizmet Alımları	23.291.500,00	21.328.674,76	21.328.674,76	0	1.962.825,24	0
	6	Temsil ve Tanıtma Giderleri	60,00	39.891,83	39.891,83	0	20.108,17	0
	7	Menkul Mal, Gayrimaddi Hak Alım Bak. Gid.	377.860,00	376.665,74	376.655,74	0	1.204,26	0
	8	Gayrimenkul Mal Bakım ve Onarım Gid.	206.480,00	205.671,37	205.671,37	0	808,63	0
	9	Tedavi ve Cenaze Giderleri	150.941.000,00	150.829.455,20	150.829.455,20	0	111.544,80	0
5		<b>Cari Transferler</b>	<b>2.146.000,00</b>	<b>1.196.000,00</b>	<b>1.196.000,00</b>	<b>0</b>	<b>950.000,00</b>	0
	3	Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlara Yapılan Gid.	446.000,00	446.000,00	446.000,00	0	0	0
	6	Yurtdışına Yapılan Transferler	1.700.000,00	750.000,00	750.000,00	0	950.000,00	0
6		<b>Sermaye Giderleri</b>	<b>440.547.100,00</b>	<b>438.619.810,10</b>	<b>438.619.810,10</b>	<b>0</b>	<b>1.922.642,97</b>	<b>4.646,93</b>
	1	Mamul Mal Alımları	354.977.100,00	353.068.803,60	353.068.803,60	0	1.903.649,47	4.646,93
	5	Gayri Menkul Sermaye Üretim Giderleri	2.030.000,00	2.030.000,00	2.030.000,00	0	0	0
	7	Gayri Menkul Büyük Onarım Giderleri	78.729.000,00	78.711.326,31	78.711.326,31	0	17.673,69	0
	9	Diğer Sermaye Giderleri	4.811.000,00	4.809.680,19	4.809.680,19	0	1.319,81	0
		Genel Toplam	<b>8.049.024.710,21</b>	<b>8.007.796.291,86</b>	<b>8.008.653.186,97</b>	<b>856.895,11</b>	<b>41.403.771,42</b>	<b>4.646,93</b>

**TAŞINIR KESİN HESAP İCMAL CETVELİ**

Kurumu: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu						
Taşınır Hesap Kodu	Açıklama	Geçen Yılandan Devreden	Yıl İçinde Giren	Toplam	Yıl İçinde Çıkan	Gelecek Yıla Devredilen
150	İlk Madde ve Malzemeler	21.431.882,46	51.211.025,99	72.642.908,49	48.205.389,63	24.437.518,86
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	1.469.095.540,79	464.092.541,81	1.933.188.082,60	157.923.139,56	1.775.264.943,04
254	Taşıtlar	64.057.513,93	16.097.520,62	80.155.034,55	15.023.945,75	65.131.088,80
255	Demirbaşlar	478.246.923,80	216.730.298,34	694.977.222,13	104.980.974,10	589.996.248,03

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI  
06100 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 40 94  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<http://www.sayistay.gov.tr>

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI



TÜRKİYE KAMU  
HASTANELERİ KURUMUNA  
BAĞLI DÖNER SERMAYE  
İŞLETMELERİ  
2013 YILI DENETİM RAPORU



## ***İÇİNDEKİLER***

<b>KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ.....</b>	<b>13</b>
<b>DENETLENEN KAMU İDARESİ YÖNETİMİNİN SORUMLULUĞU.....</b>	<b>16</b>
<b>SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU .....</b>	<b>16</b>
<b>DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI .....</b>	<b>16</b>
<b>DENETİM GÖRÜŞÜ .....</b>	<b>18</b>
<b>DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI.....</b>	<b>19</b>
<b>DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMİYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER.....</b>	<b>63</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>78</b>





## ***KISALTMALAR***

**ADSM:** Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi

**D.H.:** Devlet Hastanesi

**DİBS:** Devlet İç Borçlanma Senetleri

**DSİBMY:** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

**HBYS:** Hastane Bilgi Yönetim Sistemi

**Hs.:** Hesap

**Kurum:** Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

**MDV:** Maddi Duran Varlık

**Md:** Madde

**MEDULA:** Medikal Ulak

**MKYS:** Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi

**SHÇEK:** Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu

**SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu

**SUT:** Sağlık Uygulama Tebliği

**TCMB:** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

**TDMS:** Tek Düzen Muhasebe Sistemi

**TİS:** Toplu İş Sözleşmesi

**TKHK:** Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu

**ÜFE:** Üretici Fiyat endeksi

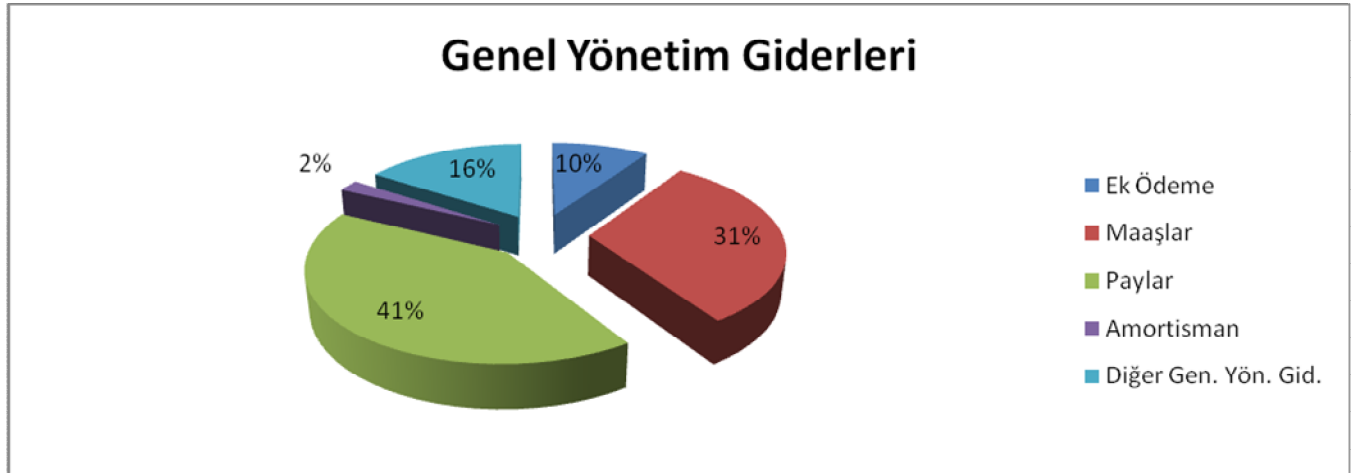
**YP:** Yabancı Para



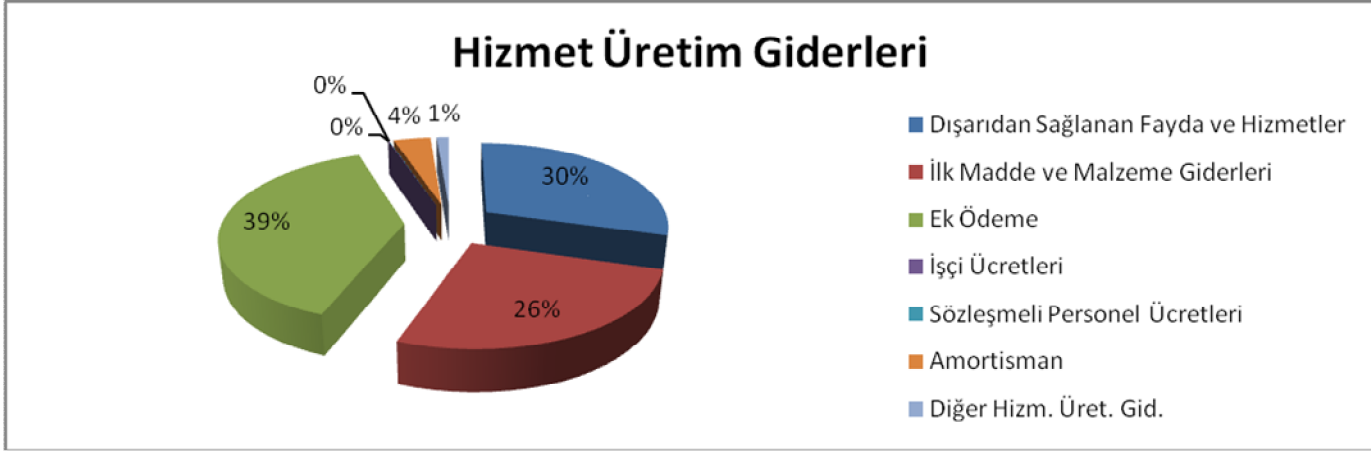
## **KAMU İDARESİNİN MALİ YAPISI VE MALİ TABLOLARI HAKKINDA BİLGİ**

Döner Sermayeli işletmelerden her biri sağlık tesisi düzeyinde ayrı bütçe hazırlamakta, Kamu Hastane Birliği düzeyinde bütçeler onaylanmaktadır. Muhasebe işlemleri ise Maliye Bakanlığı Döner Sermaye Saymanlıkları tarafından birkaç sağlık tesisinin bir saymanlıkta toplanması suretiyle yürütülmektedir.

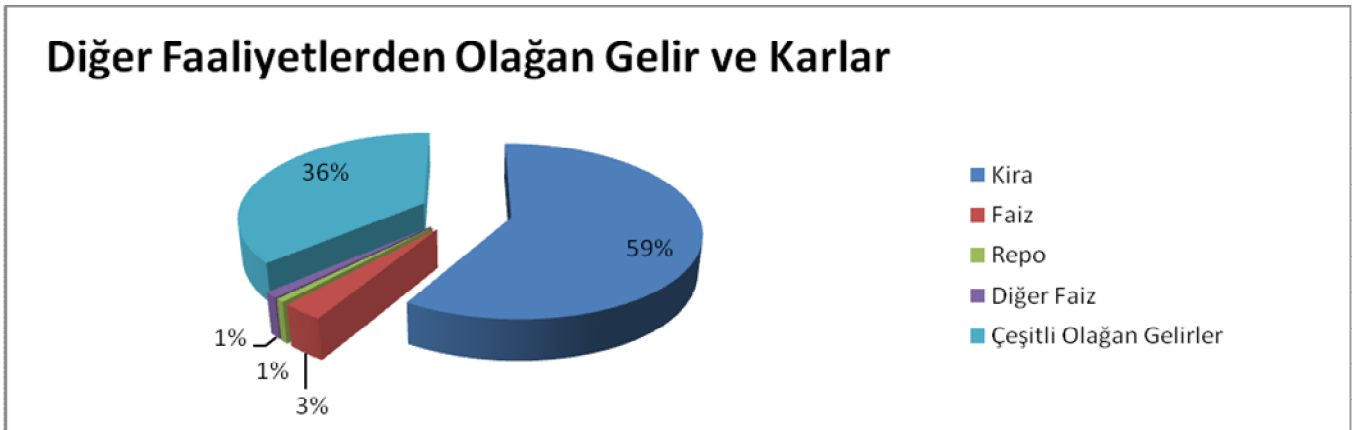
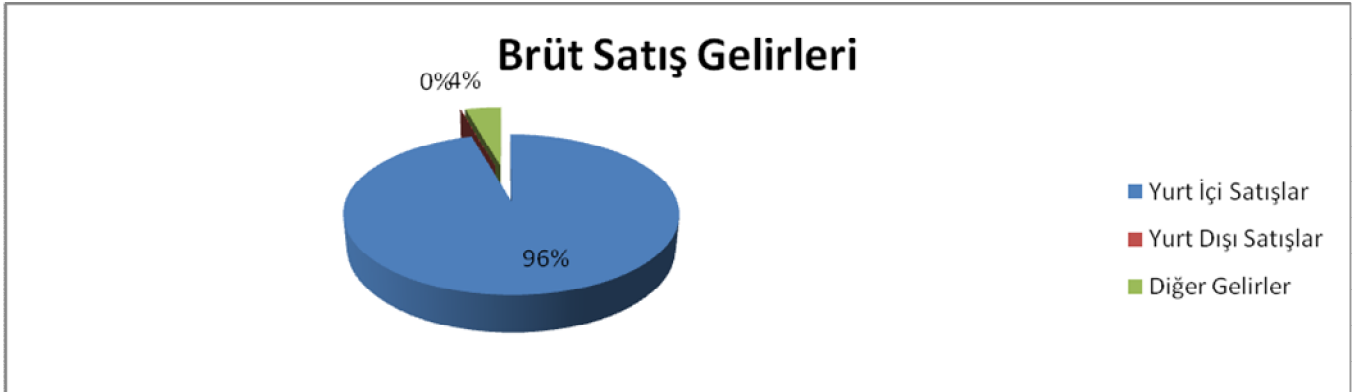
Kurum tarafından verilen yevmiye defteri kayıtları ile diğer tablo ve defterlerden elde edilen mali bilgilere göre 2013 yılı tüm bütçe giderleri toplamı 18.944.076.930,48 TL olarak gerçekleşmiştir. Maliyet hesaplarına göre Giderlerin 16.311.586.216,01 TL'lik kısmını Hizmet Üretim Giderleri, 3.181.641.853,76 TL'lik kısmını ise Genel Yönetim Giderleri oluşturmaktadır. Genel Yönetim Giderlerinin 1.298.683.994,25 TL'lik (303.048.908,91 TL Ek Ödeme (Kamu Hastane Birliği sözleşme yapmış yönetici ek ödemeleri) + 995.635.085,34 TL Maaşlar) kısmı Personel Giderleri, 1.317.124.791,01 TL'si ise paylardan (Hazine, Merkez, SHÇEK vb) oluşmaktadır. Genel Yönetim Giderlerinin dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmektedir:



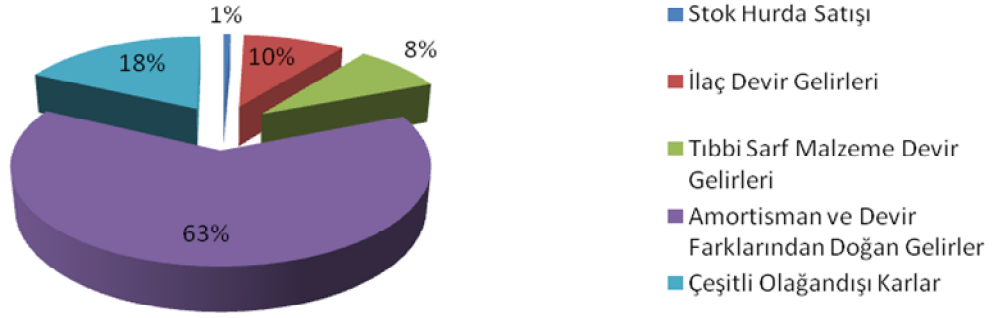
Hizmet Üretim Giderlerinin, 4.828.804.986,19 TL'lik kısmını Laboratuvar Hizmet Alımı, Yemek Hizmet Alımı, Tıbbi Atık Hizmet Alımı, Görüntüleme Hizmet Alımı gibi giderlerin oluşturduğu Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri, 4.259.059.208,59 TL'lik kısmını Medikal Malzemeler, Kırtasiye Malzemeleri, Laboratuvar Malzemeleri gibi malzemelere ilişkin giderleri ihtiva eden İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 6.373.753.430,90 TL'lik kısmını Ek Ödeme Giderleri (Sağlık ve diğer tüm personelin ek ödemeleri), 206.829.409,99 TL'lik kısmını ise Diğer Çeşitli Giderler oluşturmaktadır. Hizmet Üretim Giderlerinin dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmektedir:



Toplam Brüt Gelirler 20.535.446.038,66 TL olup, bu tutarın 19.748.604.127,11 TL'lik kısmı Brüt Satış Gelirleri, 126.638.022,86 TL'lik kısmı Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar, 660.203.888,69 TL'lik kısmı ise Diğer Faaliyetlerden Olağandışı Gelir ve Karlardan oluşmaktadır. Brüt Gelirlerin dağılımı aşağıdaki grafiklerde gösterilmektedir:



## Diğer Faaliyetlerden Olağandışı Gelir ve Karlar



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

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

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

verilmiştir.

### ***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.

### ***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.

### ***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.

## ***DENETİM GÖRÜŞÜ***

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin 2013 yılı mali rapor ve tablolarının “Denetim Görüşünün Dayanakları” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.



## ***DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAKLARI***

### **BULGU 1:**

#### **Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği Hükümlerine Uyulmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin; gerek merkezden gelen paralarının, gerekse sağlık tesisi bünyesinde tahsil edilen paralarının tutulduğu banka hesaplarına tahakkuk ettirilmesi gereken faiz tutarının, gelir hesabına faiz geliri adı altında kaydedilerek bütçeleştirilmesi, bu kaynaktan yapılan harcama prosedürünün işletme bünyesinde yapılan diğer harcamalarla aynı usule tabi olması gerekmektedir.

22.08.2008 tarihli Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğinin 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasına göre; döner sermayeli kuruluşlar kendi bütçeleri veya tasarrufları altında bulunan her türlü mali kaynaklarını TCMB, T.C. Ziraat Bankası, T. Halk Bankası veya T. Vakıflar Bankası'nda açtıracakları hesaplarda değerlendireceklerdir. Aynı Tebliğin "Kullanılabilecek Araçlar" başlıklı 6 ncı maddesine göre; "Döner sermayeli kuruluşlar her türlü mali kaynaklarının değerlendirilmesinde aşağıdaki araçları kullanırlar:

a) YTL cinsi vadesiz mevduat,

b) YTL cinsi vadeli mevduat,

c) İhale, doğrudan satış, ihale öncesi rekabetçi olmayan teklif ya da ikincil piyasadan doğrudan ya da ters repo yoluyla temin etmek suretiyle Devlet İç Borçlanma Senedi..."

Bununla beraber Tebliğin "Nemalandırma" başlıklı 7 nci maddesi ile vadeli mevduat için alınan faiz oranının benzer vadedeki DİBS için piyasada oluşan faiz oranından daha düşük olamayacağı hususu belirtilmiştir.

Tebliğde; döner sermayeli kuruluşların mali kaynaklarını belirli bankalarda değerlendirmesi gerekliliği vurgulanmış, mali kaynakların bankalarda ancak TL cinsi vadeli mevduat, TL cinsi vadesiz mevduat ve DİBS esas alınarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir.

Aynı Tebliğin "Sorumluluk" başlıklı 9 uncu maddesine göre; Tebliğ hükümlerine aykırılık sebebi ile ortaya çıkabilecek zararlardan Tebliğ kapsamında yer alan tüm kurum, kuruluş ve idarelerin yetkilileri ve muhasebe yetkilileri şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Tebliğin "Yaptırım" başlıklı 10 uncu maddesine göre ise; Kamu kaynaklarının Tebliğ hükümlerine aykırı şekilde değerlendirilmesinden elde edildiği tespit edilen nemaların genel bütçeye gelir kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

27.05.2012 tarihli Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğın yürürlüğe girmesi ile 22.08.2008 tarihli Tebliğ yürürlükten kalkmıştır. Yeni Tebliğ hükümleri incelendiğinde, mülga Tebliğden farklı olarak, döner sermayeli kuruluşların gerekli görülmesi halinde ve ihtiyaçları ölçüsünde döviz cinsi ödemeleri için vadeli veya vadesiz döviz hesabı açmalarına olanak sağlanmıştır. Ayrıca yeni Tebliğın “Diğer Menfaatler” başlıklı 7 nci maddesi ile Kurumların mali kaynaklarının değerlendirilmesinde; faiz veya kar payı dışında aynı ya da nakdi herhangi bir menfaat temin edemeyecekleri hüküm altına alınmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun “Faiz Oranları İle Diğer Menfaatler” başlıklı 144 üncü maddesinde aynen; *“Bakanlar Kurulu, bankaların ödünç para verme işlemleri ve mevduat kabulünde uygulanacak azamî faiz oranlarını, katılma hesaplarında kâr ve zarara katılma oranlarını, özel cari hesaplar dâhil bu maddede belirtilen işlemlerde sağlanacak diğer menfaatlerin nitelikleri ile azamî miktar ya da oranlarını tespit etmeye, bunları kısmen veya tamamen serbest bırakmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu, bu yetkilerini Merkez Bankasına devredebilir.”* hükmü yer almaktadır. Bu kanun maddesine dayanılarak 16/10/2006 tarihli ve 2006/11188 sayılı “Mevduat ve Kredi Faiz Oranları ve Katılma Hesapları Kâr ve Zarara Katılma Oranları İle Özel Cari Hesaplar Dahil Bu İşlemlerde Sağlanacak Diğer Menfaatler Hakkında Karar” Bakanlar Kurulunca kabul edilmiş ve 2007/12069 sayılı karar ile değişikliğe uğrayarak Kararın 4 üncü maddesi ile aynen; *“Mevduata faiz dışında, katılma hesaplarına ise kâr payı dışında menfaat temin edilemez. Mevduat ve katılım fonu sahipleri lehine verilecek özel sigorta teminatı ve operasyonel işlemlerin tamamlanması için gereken tutarın ödemededen önce belirli bir hesaba yatırılması haricinde belirli bir mevduat veya katılım fonu bakiyesinin bankada tutulması zorunluluğunun bulunmaması kaydıyla maaş ödeme ve/veya belirli hizmetlerin sunulması kapsamında yapılan protokoller uyarınca anlaşma yapılan kurumlara ve/veya kurum çalışanlarına sağlanacak aynı veya nakdi menfaatler bu düzenlemenin dışındadır.”* hükmü kabul edilmiştir. Bu hüküm ile bankaların kamu kurumları ile kamu haznedarlığı genel tebliği çerçevesinde yapacakları anlaşma kapsamında aynı veya nakdi menfaat sağlanması hususu düzenlenmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu Kararında yer alan *“belirli bir mevduat veya katılım fonu bakiyesinin bankada tutulması zorunluluğunun bulunmaması kaydıyla”* hükmü fiilen çiğnenmektedir. Her ne kadar hazinenin payını bünyelerinde barındırsalar da Tebliğ kapsamında yer alan bankalar kamu idareleri ile anlaşma yolunu karlılık çerçevesinde değerlendirmektedirler. Bu husus bankaların kamu idareleriyle imzaladıkları protokol maddelerine de yansımaktadır. Sağlık tesisinin borçluluk süresinin uzunluğu (yaklaşık 110-120 gün) göz önünde bulundurulduğunda bankada yeterli mevduat var iken borçların ödenmesi yerine paranın bankalarda tutulmasının rasyonel

bir yol olmadığı açıktır. Bu husus hak ediş ödemelerini zamanında alamayan yükleniciler için bir sonraki ihaledeki teklif fiyatlarını artırıcı etki yapabilmektedir. Sürecin bankalar açısından yasal olması halinde bile sağlık tesislerinin menfaat (aynı yardım) temin etmek yerine, menfaate eşdeğer tutarda faiz alıp bütçeye gelir kaydetmesi gerekmektedir. Bu konuya ilişkin Sayıştay 1 inci Dairesinin 20.03.2012 tarihli ve 28189 sayılı müzakeresinde aynen; *“...yapılan uygulamanın yasal usullere aykırı, devam eden ve yaygın bir husus olması nedeniyle mali denetim raporlarına konu olabileceğinden, adı geçen saymanlık ile benzeri kamu kurum ve kuruluşlarının denetimlerinde göz önünde bulundurulması yararlı olacaktır”* ifadesine de yer verilmiştir.

Yukarıdaki hususlar birlikte değerlendirildiğinde; Kuruma bağlı sağlık tesislerinin bankalarda mevduat bulundurmak karşılığında faiz almak suretiyle bütçe geliri elde etmek yerine faizi düşük almak ya da hiç almamakla beraber hesaplanan faiz tutarında menfaat temin etmek suretiyle bütçe dışı bir takım kaynaklar kullanma yolunu seçtiği müşahede edilmektedir. Bütçe dışı kaynak kullanmanın kamu mali yönetimimize uymayan sonuçlar ürettiği görülmektedir. Bu şekilde yapılan kaynak kullanımlarının sakıncaları şöylece sıralanabilir:

#### **1- Banka Kanalıyla Kaynak Kullanımında Harcamaya İlişkin Kontrol Süreci Ortadan Kalkmaktadır.**

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin “Harcama Yetkilisinin Yetki ve Sorumluluğu” başlıklı 9 uncu maddesinde aynen; “İşletme bütçelerinden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.” hükmü yer almaktadır. Sağlık tesislerinin banka kanalıyla yaptığı alımlar, bu konuya ilişkin herhangi bir mevzuat olmamasına rağmen hastane yöneticisi ve idari ve mali hizmetler müdürünün ortak imzası ile yapılmaktadır. Bu iki görevli ile yapılacak alımlar sonucu yukarıda Yönetmelikte ifade edilen ve bütçe, harcama ve kontrol ilişkisini kuran harcama talimatında belirtilmesi gereken hiçbir husus göz önünde bulundurulmamaktadır.

Bu alımlar için ödeme emri belgesi de düzenlenmemektedir. Ödeme emri belgesi düzenlenmemesi, gerçekleştirme görevlilerinin yaptığı kontrolleri ortadan kaldırmakta, böylece kontrolsüz bir harcama yapılmaktadır. Kontrolün olmaması suiistimali artırma ihtimalini içinde barındırmaktadır.

Bilindiği gibi, döner sermayeli kuruluşlar Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne tabidirler. Ödeme emri belgesinin düzenlenmemesi ödeme emrine bağlanması gereken kanıtlayıcı evrakların da düzenlenmemesi sonucunu doğurmaktadır. Örnek olarak Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne göre 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 22 nci maddesinin (d) bendine göre doğrudan temin usulüyle yaptırılacak mal ve hizmet alımları ile yapım işi bedellerinin ödemelerinde;

“- Onay Belgesi ,

- Piyasa Fiyat Araştırması Tutanağı,

- Düzenlenmesi gerekli görülmüş ise sözleşme,

- Fatura,

- Muayene ve kabul komisyonu tutanağı, kabul işleminin idarece yapılması halinde ise idarece düzenlenmiş belge,

- Mal ve malzeme alımlarında, taşınır işlem fişi,

ödeme belgesine bağlanır” denilmektedir.

Yukarıda yer alan belgelerden sadece fatura banka kanalıyla yapılan alımlarda kullanılmakta ve bankaya iletilmektedir. Ancak sağlık tesislerinin birçoğunda fatura banka adına kesilmektedir. Bu da demektir ki ilgili mal veya hizmeti sunan şirketin muhatabı bankalardır. Sağlık tesisleri haklarını firmalar karşısında savunamayacaktır. Ayrıca Yönetmelikte düzenlenmesi öngörülen taşınır işlem fişleri idarelerin çoğu tarafından düzenlenmemektedir.

Bununla beraber bankalar kanalıyla yapılan alımlar sağlık tesisi tarafında sadece hastane yöneticisi ve idari ve mali hizmetler müdürü tarafından bilinmekte ve sağlık tesisinde bu alımlara ilişkin kayıtlar tutulmamaktadır. Kuruma bağlı sağlık tesislerinin yöneticileri çok sık değişmekte, bu durum kurumsal hafızayı silmektedir. Sonuçta sağlık tesisi bünyesinde kaydı tutulmayan harcamalar, harcamalar karşılığı elde edilen menfaatler, kullanılabilir menfaat tutarı v.s. gibi bilgiler sadece bankanın elinde bulunduğu için sağlık tesisi yönetimi eksik bilgiyle sürece yön vermeye çalışmaktadır.

Nihai olarak, bazı sağlık tesisleri tarafından bankalardan kaynak kullanımında faturaları doğrudan bankalara ödetmedikleri, şoför ya da görevlileri aracılığı ile faturalar tutarı karşılığı parayı bankalardan alarak doğrudan ilgili firmalara ödedikleri görülmektedir. Bankalar tarafından ilgili faturalar ödenirken bazı sağlık tesislerine ait fatura ödemelerinde resmi

prosedür işlememekte, telefon aracılığıyla irtibat kurulmaktadır. Yukarıda ifade edilen durumda, fatura tutarları karşılığının bankalardan alınarak ilgili firmalara ödenmesi kontrol sürecinin de olmaması sonucunu doğurmakta, bu durum suiistimale açık bir yapı arz etmektedir.

## **2- Banka Kanalıyla Kaynak Kullanımında 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ve İlgili Mevzuat Uygulanmamaktadır.**

Bilindiği gibi 4734 sayılı Kanuna tabi idareler alım yapabilmek için belli ihale prosedürlerini kullanmakla yükümlüdür. Bir ihale usulü sayılmamakla birlikte doğrudan temin yöntemi ile alım yapmanın da belli bir prosedürü vardır.

4734 sayılı Kanunun 5 inci maddesinde temel ilkeler sıralanmaktadır. Bu hükme göre; idareler 4734 sayılı Kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur. Sağlık kurumları banka kanalıyla yaptıkları alımlarda eşik değer üzerinde yer alan tutarlarda alımlar yapmaktadırlar. Bankadan elde edilen menfaatler gelirlere alınmak suretiyle muhasebeleştirilseydi sağlık tesisleri ihale yapmak suretiyle rekabeti tesis edebilecekti. Ayrıca usul gereği sağlık tesislerinin ihale için ilana çıkma, ihale komisyonu oluşturma, yaklaşık maliyet hesaplama, sözleşme yapma, muayene kabul komisyonu oluşturma, şartname hazırlama, geçici ve kesin teminat alma gibi prosedürleri yerine getirmesi gerekirdi. Bu prosedürlerin tamamı 4734 sayılı Kanunda belirtilen temel ilkeleri tesis etmek için gereklidir. Eşik değerlerin altında kalan ve doğrudan temin usulüne göre yapılabilecek alımlarda ise sağlık tesisleri piyasa fiyat araştırması yapmakla mükelleftir.

Alımların banka kanalıyla temel ilkelere aykırı bir şekilde yapılması neticesinde; sadece banka nezdinde harcama yapmaya yetkili olan hastane yöneticisi ve idari ve mali hizmetler müdürünün tercihleri ile alım yapılmaktadır. Yapılan alıma ilişkin ilana çıkılmamakta, yaklaşık maliyet hesaplanmadığı için yapılan alıma ilişkin fiyat hakkında fikir sahibi olunamamakta, fiyat teklifleri olmadığı için rekabetçi bir alım olmamakta ve tüm bu süreç gizli yürütüldüğü, potansiyel teklif verme adaylarının süreçten haberi olmadığı için saydamlık ilkesine uyulmamakta ve kamuoyu denetimi sağlanamamaktadır.

Yine İhale Kanunu uygulanmadığı için muayene kabul komisyonu oluşturulmamakta, çoğu faturanın banka adına kesilmesiyle beraber idareler istenilen özellikte alım yapılmaması durumunda hak arama ile ilgili problemler yaşama riskini taşımaktadırlar. Ayrıca Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde düzenlenmesi öngörülen taşınır işlem fişleri

idarelerin çoğu tarafından düzenlenmemektedir. Taşınır işlem fişlerinin düzenlenmesi, alınan taşınırların kaydının yapılması anlamına gelecek ve olası kayıp ve kötüye kullanımları engelleyecektir.

### **3- Banka Kanalıyla Kaynak Kullanımında Protokole Ayrıntılı Hükümler Yazılmaması Sonucunda Sağlık Tesislerinin Asimetrik Bilgi Sahibi Olmaları Söz Konusu Olmaktadır.**

663 sayılı KHK ile birlikte Kurumda çalışan yöneticiler yeni dönemde belirli süreli sözleşme imzalamak suretiyle çalışmaya başlamışlardır. Bankalarla imzalanan protokollerde genellikle ilgili idarenin bankaya sağladığı verimlilik dikkate alınarak ilgili idareye menfaat sağlanabileceği yazılmaktadır. Banka tarafından idarelere ne verileceği protokollerde yer almamakta şifahen taraflar anlaşmaktadır. Ayrıca bankanın idareye sağlayacağı toplam menfaate ilişkin ayrıntılı hükümler yazılmamaktadır. Günler itibariyle idarelerin banka nezdinde tuttıkları paralar değişebilmekte, bankalar bu yüzden ortalama mevduat hesaplamak suretiyle üst makamlarından da onay almak yoluyla belirli meblağı sağlık kurumlarının kullanımlarına sunmaktadırlar. Yapılan bu hesaplamaların karışıklığı, ayrıntılı hususların protokollerde düzenlenmemesi, banka tarafından sağlık kurumlarına ayrıntılı hesap dökümlerinin sunulmaması (menfaat sağlanacak tutara ilişkin) ve sağlık tesislerindeki çalışanların bankacılık konusundaki bilgi eksikliği süreçte sağlık kurumlarını edilgen bir yapıya sokmakta ve asimetrik bilgi sahibi sağlık kurumları açısından hak edilenin altında menfaat elde etme ihtimali ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca sağlık tesisleri ile T. Vakıflar Bankası A.Ş. arasında imzalanan protokollerde faiz verilmesine ilişkin hüküm olmamasına rağmen yıl sonunda faiz tahakkuk ettirildiği, buna mukabil sağlık tesisleri ile T. Halk Bankası A.Ş. arasında imzalanan protokollerde iki ayrı madde de (6 . ve 7.) faiz ve menfaat sağlama hükmü olmasına rağmen menfaat sağlansın ya da sağlanmasın hiç faiz tahakkuku yapılmadığı görülmektedir. Şöyle ki; T. Halk Bankası ile sağlık tesislerinin imzaladıkları protokolün 6 ncı maddesinde aynen; *“Banka, mevzuatında belirtilen esaslar dahilinde, Kurum’un vadesiz TL/YP mevduat hesaplarına ilan etmiş olduğu cari vadesiz faiz oranı, vadeli TL/YP mevduat hesaplarına ise, mevduat türü ve vade grubuna göre ilan etmiş olduğu cari oranlar veya Kurum ile mutabık kalınan oranlar üzerinden faiz tahakkuk ettirecektir.”* denilmekte, aynı protokolün 7 nci maddesinde ise aynen; *“Kurum’un iş bu protokol kapsamında Banka aracılığıyla gerçekleştireceği bankacılık iş ve işlemlerinin sağlıklı ve etkin bir şekilde yürütülmesini teminen yapacağı harcamalar Banka’ya sağladığı verimlilik de dikkate alınarak Banka tarafından ayni ve/veya nakdi olarak karşılanabilecektir.*

*Banka ile Kurum arasında varılacak mutabakat neticesinde söz konusu aynı ve/veya nakdi harcama tutarları peşin ya da Kurumun tercihi doğrultusundaki periyotlarda olmak üzere, Kuruma ve/veya Kurum'un talimatı ile diğer kişi ve/veya kuruluşlara ödenebilecektir.”* denilmektedir. Bu hüküm çerçevesinde T. Halk Bankası A.Ş. protokol yaptığı sağlık tesislerine aynı ya da nakdi menfaat temin etmiş ancak faiz tahakkuk ettirmemiştir. Protokolden de anlaşılacağı üzere, iki ayrı maddede düzenlenmiş iki ayrı hüküm olduğundan dolayı sağlık tesislerinin T. Halk Bankası A.Ş.'den ayrıca faiz isteme hakkı bulunmaktadır.

07.05.2012 tarihinde yayımlanan Tebliğin “Diğer Menfaatler” başlıklı 7 nci maddesi ile Kurumların mali kaynaklarının değerlendirilmesinde; faiz veya kar payı dışında aynı ya da nakdi herhangi bir menfaat temin edemeyecekleri hüküm altına alınmakla yeni imzalanacak protokollerde Kamu Kurumlarının menfaatlerini faiz ya da kar payı üzerinden değerlendirmek gibi bir amaç ortaya konulmuştur. Şu andaki durumda hem 2008 yılında yayımlanan Tebliğe istinaden imzalanan protokoller devam ederken, hem de protokollerinin süresi biten idareler 2012 yılındaki tebliğe uygun protokoller imzalamışlardır. Bazı sağlık tesisleri ise hiç protokol imzalamamıştır. Bazı illerde genel sekreterlikler bu protokollere ilişkin insiyatif alırken bazı illerde bireysel anlaşmalara devam edilmektedir. Bu konudaki bilgi eksikliğinden dolayı 2012'deki değişiklikten sonra birçok sağlık tesisinin artık bankadan herhangi bir fayda (faiz dahil) elde edilemeyeceğini düşünerek bankada tutulan mevduat karşılığı her hangi bir faiz ya da kar payı almadığı tespit edilmiştir.

Bankacılık sektöründe banka şubelerinin mevduat olarak topladıkları parayı öncelikle kredi olarak verdikleri ve kredi verdikten sonra ilgili şubede gün sonunda hesapta kalan tutarları Merkez Bankasında gecelik değerlendirdiği ve karşılığında Gecelik Borç Alma Faizi elde edildiği düşünüldüğünde en azından sağlık tesislerinin gün sonunda banka hesabında kalan mevduatı gecelik repo yaparak değerlendirmesi ve karşılığında faiz alması gerekir. Bu işlem 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Hesap Verme Sorumluluğu” başlıklı 8 inci maddesinde ifade edildiği üzere, “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*” hükmünün gereğidir.

2013 yılı içerisinde yapılan incelemelerde bazı sağlık tesislerinin bankada kalan mevduatı kısa süreli ve vadeli olarak değerlendirdiği görüldüğü gibi bazıları ise her an mevduata ihtiyaç olabilir gayesiyle parasını gecelik repoda değerlendirmiştir. Genelde yapılan

anlaşmalarda Merkez Bankası Gecelik Borç Alma Faizi çıpa olarak alınmakta ve üstüne belirli bir oran da eklenmekteyken bazı yerlerde bu faiz oranının çok daha altında anlaşmalar yapılmaktadır. 2012 yılında yayımlanan Tebliği tam olarak algılayamayan bazı sağlık tesisleri ise bankalardan aynı bir yardım elde etmediği gibi bankada bulunan mevduatlarına ilişkin herhangi bir değerlendirme yoluna gitmemiş ve faiz geliri de elde etmemişlerdir. Bankada değerlendirilmeden tutulan mevduat dolayısıyla sağlık tesislerinin potansiyel faiz gelirlerinden mahrum kaldığı açıktır. Mevduatın hiçbir şekilde değerlendirilmemesi idari işleminde bile kamu yararı olması gereklidir. Örneğin bir sağlık tesisinin 18.11.2013 tarihinden itibaren (gecelek repo yapmak suretiyle) elde ettiği faiz geliri 24.979,54 TL'dir. 01.01.2013 ile 17.11.2013 tarihleri arasında mahrum olunan faiz geliri sağlık tesisinin potansiyel gelir kaybıdır. Parasını değerlendirmeyen sağlık tesislerinin boyutu göz önüne alındığında ciddi bir potansiyel gelir kaybı söz konusu olmaktadır.

Bununla beraber bazı sağlık tesisleri bankada tutulan tüm parasını işleterek faiz elde etmekte ve bu faizi gelirlere kaydetmek suretiyle muhasebe işlemini doğru olarak yapmaktadır. Ancak geçmişte imzalanan protokoller dolayısıyla faiz gelirini muhasebeleştirilmeden harcayan idareler de mevcuttur. Aslında yapılan harcama kadar faiz geliri kaydı yapılması gereken sağlık tesisleri bu kaydı yapmamakla ilgili tutarları tesisin mali tablosu dışında tutmaktadır.

Yapılan bu işlemler (sadece protokol çerçevesinde faiz almak yerine bankalardan kaynak kullanmak suretiyle faiz gelirini muhasebeleştirilmeden harcayan sağlık tesisleri için) döner sermaye işletmeleri konsolide mali tablolarında 102 Bankalar Hesabı ile 642 Faiz Gelirleri Hesabının **7.181.440,91 TL** eksik gösterilmesine neden olmaktadır.

*Kamu idaresi cevabında:* Kurum ile T.Halk Bankası arasında imzalanan protokolün 09.04.2012-09.07.2014 tarihlerini kapsadığı, buna karşılık olarak, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğinin 07.05.2012 tarihinde protokolden sonra yürürlüğe konulduğu, bu nedenle tebliğin "menfaat temini" ile ilgili hükümlerine uyulmadığı, sağlık tesislerince yapılacak protokollerde Kamu Haznedarlığı tebliğlerine uyulması hususunda yıl içerisinde gerekli uyarı ve ikaz yazılarının yapıldığını, bilahare uygulamada esas alınacak protokol taslağı hazırlanarak teşkilata duyurulduğunu bildirmiştir.

*Sonuç olarak:* Kurum ve bağlı sağlık tesislerince banka protokolleri ile elde edilen nakdi ve/veya aynı olarak elde edilen;

-menfaatlerin tamamının gelirler arasında muhasebeleştirilmesi ve raporlanması,



-bunlardan yapılacak harcamaların 5018 sayılı kanun ve 4734 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde belirlenen usullerle harcanması,

-sağlık tesislerin tasarruflarındaki mali kaynakların ise Kamu Haznedarlığı tebliğlerinde belirtilen usullerle değerlendirilmesi,

gerekir.

## **BULGU 2:**

### **Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve Kuruma Bağlı Sağlık Tesislerindeki; Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Sermaye Yedekleri Hesaplarındaki Hatalar**

#### **2.1. Maddi Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Hesaplarda Alt Kodları İtibariyle Kayıtlı Tutarlardan Fazla Amortisman Ayrılması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin, amortisman tabi maddi duran varlıklarda yer alan tutarları aşmayacak şekilde amortisman ayırmaları gerekmektedir.

Sağlık tesisleri bazında amortisman tabi maddi duran varlıklar için hesap alt kodları itibariyle yapılan incelemede, kayıtlı maddi duran varlık tutarından daha fazla amortisman ayrıldığı tespit edilmiştir. Ekli tabloda yer alan sağlık tesisleri için tespit edilen fazla amortisman hesapları aşağıdaki tabloda icmal halinde gösterilmiştir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	MDV Kayıtlı Değer Toplamı	MDV Birikmiş Amortisman Toplamı	Sağlık Tesisleri Bazında Fazla Ayrılan Amortisman Tutarları
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	0,00	4.020.979,69	4.020.979,69
253.02.01	Tarım ve Ormancılık Makineleri ve Aletleri	39.467,92	1.423.536,31	1.384.068,39
253.02.05	Güç Elektroniği ve Basınçlı Makineler ile Aletleri	4.481.764,93	6.379.986,66	1.898.221,73
253.02.06	Posta Makineleri	13.056,18	704.996,72	691.940,54
253.03.01	Yıkama, Temizleme ve Ütüleme Cihaz ve Araçları	3.218.657,39	14.635.255,54	11.416.598,15
253.03.05	Tıbbi ve Biyolojik Amaçlı Kullanılan Cihazlar ve Aletler	28.585.712,52	29.540.962,35	955.249,83
253.03.06	Araştırma ve Üretim Amaçlı Cihazları	11.862.358,72	13.725.298,39	1.862.939,67

	ve Aletleri			
254.01.01	Otomobiller	391,00	234.639,09	234.248,09
254.01.04	Arazi Taşıtları	0,00	2.507,56	2.507,56
254.01.05	Özel Amaçlı Taşıtlar	387.823,93	730.186,27	342.362,34
255.01.01	Döşeme Demirbaşları	775.267,61	2.151.155,59	1.375.887,98
255.01.02	Temsil ve Tören Demirbaşları	139.275,52	244.941,17	105.665,65
255.01.03	Koruyucu Giysi ve Malzemeler	73.987,24	216.925,33	142.938,09
255.01.04	Seyahat, Muhafaza ve Taşıma Amaçlı Demirbaş Niteliğindeki Taşınırlar	287.941,35	818.423,83	530.482,48
255.01.05	Hastanede Kullanılan Demirbaş Niteliğindeki Taşınırlar	22.930.278,42	25.478.027,76	2.547.749,34
255.02.01	Bilgisayarlar ve Sunucular	11.954.162,17	13.677.056,25	1.722.894,08
255.02.02	Bilgisayar Çevre Birimleri	3.813.341,27	4.483.619,93	670.278,66
255.02.03	Tekser ve Çoğaltma Makineleri	1.267.320,01	1.509.370,47	242.050,46
255.02.04	Haberleşme Cihazları	2.118.768,74	2.481.937,32	363.168,58
255.02.05	Ses, Görüntü ve Sunum Cihazları	1.273.227,26	1.779.136,00	505.908,74
255.02.99	Diğer Büro Makineleri ve Aletleri Grubu	2.300.499,91	3.055.506,01	755.006,10
255.03.01	Büro Mobilyaları	14.457.247,46	16.803.115,93	2.345.868,47
255.03.02	Misafirhane, Konaklama ve Barınma Amaçlı Mobilyalar	1.523.322,83	2.145.095,64	621.772,81
255.03.03	Kafeterya ve Yemekhane Mobilyaları	427.009,62	616.509,45	189.499,83
255.04.01	Yemek Hazırlama Ekipmanları	203.288,09	405.233,57	201.945,48
255.07.04	Bilgi Saklama Üniteleri	13.428,28	83.040,10	69.611,82
255.09.01	Doğa Sporlarında Kullanılan Demirbaşlar	140.226,89	383.025,27	242.798,38
255.09.99	Diğer Spor Amaçlı Kullanılan Demirbaşlar	6.553,82	25.547,18	18.993,36
255.10.01	Güvenlik ve Korunma Amaçlı Araçlar	57.678,74	4.809.587,43	4.751.908,69
255.10.02	Kontrol ve Güvenlik Sistemleri	2.826.176,64	3.276.517,11	450.340,47
255.10.03	Yangın Söndürme ve Tedbir Cihaz ve Araçları	493.680,00	762.448,78	268.768,78
255.11.03	Masa, Sehpa ve Zeminde Sergilenen Süs Eşyaları	5.402,04	47.598,04	42.196,00
255.12.01	Yemek, Servis ve Çatal-Bıçak Takımları	1.215,78	24.778,07	23.562,29
255.12.02	Büro Malzemeleri	1.104,47	45.358,25	44.253,78
255.99.02	Seyyar Tanklar ve Tüpler	591.670,24	735.503,18	143.832,94
255.99.03	Sergileme ve Tanıtım Amaçlı Taşınırlar	34.401,08	2.145.947,08	2.111.546,00
	<b>TOPLAM</b>	<b>116.305.708,10</b>	<b>159.603.753,32</b>	<b>43.298.045,25</b>

Yukarıdaki tabloda yer alan hesaplama göre TKHK konsolide mali tablolarında 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 43.298.045,25 TL tutarında fazla gösterilmiştir.

Kamu idaresi cevabında:“Başkanlığınızca ifade edilen Maddi duran varlıklara fazla amortisman ayrılması hususunun MKYS ve TDMS sistemlerinin entegrasyon eksikliğinden kaynaklandığını ve bu sistemler arası entegrasyon çalışmalarına Eylül 2013 ayı itibariyle başladığı, 2014 Temmuz ayı içerisinde muhasebe hizmetlerinin Maliye Bakanlığında devir alınması süreci ile birlikte, entegrasyon çalışmalarının Ekim 2014 tarihine kadar tamamlanmasının öngörüldüğü, hatalı kayıtların düzeltilmesi hususunda teşkilatın talimatlandırıldığı bildirilmiştir.

## **2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Tutarlar İçin Eksik Amortisman Ayrılması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na bağlı sağlık tesislerinin, 260 Haklar Hesabı ve 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabında yer alan tutarların tamamı için amortisman ayrılması gerekmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması” başlıklı 49 uncu maddesinde;

*“(1) Muhasebe sistemine dâhil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin usul ve esaslar ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir.*

...”

Aynı Yönetmeliğin “Hesap Grubuna İlişkin İşlemler” başlıklı 221 inci maddesinde;

*“(1) Maddi olmayan duran varlıklar hesap grubuna ilişkin işlemler aşağıda gösterilmiştir:*

....

*c) Maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemleri*

....

5) *Amortisman süresi, maddi olmayan duran varlığın muhasebe kayıtlarına girdiği yıldan başlar. Uygulanacak amortisman süresi, yöntemi ve oranları maddi olmayan duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir.*” denilmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı maddi olmayan duran varlıklar için uygulanacak amortisman süresi, yöntemi ve oranlarını belirlememiştir..

Yönetmeliğin “Hüküm Bulunmayan Hâller” başlıklı 599 uncu maddesinde;

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

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na bağlı sağlık tesisleri, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği (SAYI: 1) ekinde yer alan amortisman süresi, yöntemi ve oranlarını uygulamaktadırlar.

Söz konusu Tebliğ ekinde tutarına bakılmaksızın 256, 260, 263, 264, 267, 271 ve 277 no’lu hesaplarda kayıtlı her bir varlık için amortisman oranı %100 olarak uygulanacaktır denilmektedir.

Yapılan incelemede 2013 yılı kesin mizanında, 260 Haklar Hesabının borç bakiyesinin 7.964.872,86 TL ve 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının borç bakiyesinin 68.327.550,07 TL olduğu, buna karşılık 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacak bakiyesinde ise 21.022.462,65 TL olduğu tespit edilmiştir.

Dolayısı ile mizanda yer alan maddi olmayan duran varlıklar toplamı (7.964.872,86 TL+68.327.550,07 TL)= 76.292.422,93 TL dir. 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı toplamı ise 21.022.462,65 TL olup, eksik ayrılan birikmiş amortisman toplamı (76.292.422,93 TL - 21.022.462,65 TL)= 55.269.960,28 TL dir.

Yukarıda yer alan hesaplama göre TKHK konsolide mali tablolarında, 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı 55.269.960,28 TL tutarında eksik gösterilmiştir.

*Kamu idaresi cevabında:* Başkanlığınızca ifade edilen maddi olmayan duran varlıklara eksik amortisman ayrılması hususunun MKYS ve TDMS sistemlerinin entegrasyon eksikliğinden kaynaklandığı, ve bu sistemler arası entegrasyon çalışmalarına Eylül 2013 ayı itibariyle başlandığı, 2014 Temmuz ayı içerisinde muhasebe hizmetlerinin Maliye

Bakanlığından devir alınması süreci ile birlikte, entegrasyon çalışmalarının Ekim 2014 tarihine kadar tamamlanmasının öngörüldüğü, hatalı kayıtların düzeltilmesi hususunda teşkilatın talimatlandırıldığı bildirilmiştir.

### **2.3. Hurdaya Ayrılan Maddi Duran Varlıklara İlişkin Yapılan Muhasebe Hataları**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin, hurdaya ayırdıkları maddi duran varlıklarına ilişkin olarak 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ve 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabını kullanmaları gerekmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı” başlıklı 250 nci maddesinde;

*“(1) Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Borç*

*...*

*2) İşletmede kullanımdan kaldırılan maddi duran varlıklar kayıtlı değerleri ile bu hesaba borç, ilgili maddi duran varlık hesabına alacak kaydedilmekle birlikte; birikmiş amortismanları da 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.*

*...”*

Aynı Yönetmeliğin “299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı” başlıklı 258 inci maddesinde;

*“(1) Birikmiş amortismanlar hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

*a) Alacak*

*1) Diğer duran varlıklarla ilgili ayrılan amortisman tutarları bu hesaba alacak, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına borç kaydedilir.*

*...” hükmü yer almaktadır.*

Sağlık tesisleri bazında yapılan incelemelerde, Maddi Duran Varlıklar ana hesap grubu içerisinde bulunan varlıklardan eskime, ekonomik ömrünü tamamlama veya hasara uğrama gibi nedenlerle hurdaya ayrılan duran varlıkların, kayıtlı oldukları varlık hesaplarından çıkarılarak doğrudan gider hesaplarına alındığı tespit edilmiştir.

Sağlık tesislerinde yapılan incelemelerde, genel olarak hurdaya ayrılan varlıkların kayıtlı değerlerinin tamamının 689.01 Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varlık Satış Zararları Hesabına alındığı ve söz konusu varlığa ait amortismanların ise 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabından düşülmediği görülmüştür.

Böyle bir durumda hurda varlığın ekonomik bir değeri olduğundan ve kurumun depolarında bulunduğundan dolayı, varlık hurda halinde bile olsa bunun muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerektiğinden yapılan uygulama yanlıştır. Yanlış olarak yapılan uygulama yerine varlığın kayıtlı değerinin 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına alınması, birikmiş amortismanın da 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alınması gerekmektedir.

Hurdaya ayrılan herhangi bir duran varlık için yönetmelik hükümlerine göre yapılması gereken muhasebe kaydının şu şekilde olması gerekmektedir.

	<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve MDV Hesabı	xxx	
294.02 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar		
257 Birikmiş Amortismanlar	xxx	
255 Demirbaşlar Hesabı		xxx
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		xxx
299.01 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		

Sağlık tesisleri düzeyinde yapılan incelemede;

- 2013 yılı içerisinde maddi duran varlıkların hurdaya ayrılmasına ilişkin olarak 733 sağlık tesisinde 294 ve 299 nolu hesaplara hiç kayıt yapılmadığı
- 28 sağlık tesisinde 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabının (Toplam: 4.231.588,21 TL) 294.02 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar Hesabından (Toplam: 971.164,37 TL) fazla olduğu
- 29 sağlık tesisinde 294.02 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar Hesabında (Toplam:3.220.089,06 TL) kayıtlı tutar olmasına karşın 299 Birikmiş

Amortismanlar Hesabında hatalı olarak hiçbir tutarın yer almadığı

- 21 sağlık tesisinde ise 294.02 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar Hesabında hiçbir tutar yer almadığı halde 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabında (Toplam:3.104.750,67 TL) kayıtlı tutarın olduğu

Tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar ve yapılan tespitler neticesinde, TKHK konsolide mali tablolarında; 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (4.231.588,21 TL- 971.164,37 TL)= 3.260.423,84 TL tutarında fazla gösterilmiştir.

*Kamu İdaresi Cevabında:* Hurdaya ayrılan maddi duran varlıklara ilişkin bazı sağlık tesislerinde yapılan hatalı muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi ile ilgili teşkilatın talimatlandırılacağı ve TDMS ve MKYS entegrasyonu tamamlandığında, uyumsuzlukların sistemselsel olarak engelleneceği bildirilmiştir.

#### **2.4. Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışlarının Yapılmaması ve Yeniden Değerleme Artışı Hesabının Yanlış Kullanılması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin, amortismanına tabi maddi duran varlıkları için yeniden değerlemeden doğan değer artışlarına ilişkin muhasebe kayıtlarını yapmaları gerekmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Yeniden Değerleme Uygulaması” başlıklı 50 nci maddesinde;

“ (1) Yeniden değerlendirme aşağıdaki şekilde yapılır:

a) *Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir.*

b) *Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortismanına tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.*

c) *Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Bakanlıkça belirlenir.*

ç) Hesap dönemi içinde edinilen amortismanına tabi varlıklar için edinildiği dönem için yeniden değerlendirme yapılmaz.

d) Değerleme, malî yıl sonu itibarıyla yapılır.

e) Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerlendirme artışı da hesaplardan çıkarılır.

(2) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına tabi olan işletmelerce, yeniden değerlendirme yapılmaz.

*Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabından oluşur.”*

Aynı Yönetmeliğin “522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı” başlıklı 370 inci maddesinde;

“(1) Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları hesabı, işletmenin aktifinde kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemesinden oluşan değer artışlarının izlenmesi için kullanılır.

(2) Bu hesapta biriken değer artışları Bakanlıktan izin alınmadan kullanılamaz.”

“Hesabın İşleyişi” başlıklı 371 inci maddesinde ise;

“(1) Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Alacak

1) Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu oluşan değer artışları bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir.

b) Borç

1) Sermayeye eklenen veya başka bir amaçla kullanılan maddi duran varlık değer artışları bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.” hükümleri yer almaktadır.

20.02.2004 tarih ve 25379 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebat Genel Müdürlüğü 17 sıra nolu Genel Tebliğin “C- Özellik Arz Eden Diğer Hususlar” başlıklı 12 nci maddesinde;

“Yönetmeliğin 114 üncü maddesi ile kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) mükerrer 298 inci maddesinde düzenlenen yeniden



*değerleme müessesesinden yararlanma konusunda bir ihtiyarilik tanınmıştır. Bunun dışında kalan işletmelerde ise yeniden değerlendirme zorunlu kılınmıştır. Bu nedenle gerek zorunlu olmalarından ve gerekse ihtiyarilikten dolayı bu sistemden yararlanmak isteyen işletmeler, VUK'nun mükerrer 298 inci maddesinde belirlenen usul ve esaslar dahilinde bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış amortismanları, yeniden değerlemeye tabi tutacaklardır.”* denilmektedir.

Ayrıca Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 20.01.2011 tarih ve 880 sayılı yazıda Sağlık Bakanlığına verilen görüşte *“Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 50 nci maddesi gereğince, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına tabi olan döner sermayeli işletmeler hariç, diğer döner sermayeli işletmelerce yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir”* denilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı” başlıklı Mükerrer 298 inci maddesinde;

*“B) Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.”* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde gereğince Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazetede yayımlanan 430 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yeniden değerlendirme oranı, 2013 yılı için % 3,93 (üç virgül doksan üç) olarak tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan kanun, yönetmelik ve tebliğ hükümleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesisleri tarafından amortismanına tabi olan maddi duran varlıkları için yeniden değerlendirme artışlarının yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, 2013 yılı yevmiye kayıtları ve kesin mizanlarında yeniden değerlendirme artışlarının izlendiği 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabının , sağlık tesislerince (üç sağlık tesisi dışında) kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerine göre olması gereken Yeniden Değerlemeden Doğan Değer Artışı Hesabı şu şekilde olmalıdır;

Değer artış veya azalışı, amortismanına tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık

değeri, varlıkların bilançodaki yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

Yeniden değerlendirme sonucunda değer artışı ile iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlarının muhasebe kayıtları örnek olarak şu şekilde olması gerekmektedir.

	BORÇ	ALACAK
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	xxx	
253.03.05 Tıbbi ve Biyolojik Amaçlı Kullanılan Cihazlar ve Aletler		
257 Birikmiş Amortismanlar		xxx
257.03.15 Tıbbi ve Biyolojik Amaçlı Kullanılan Cihazlar ve Aletler Amortismanı		
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		
522.01 MDV Yeniden Değerleme Artışları		xxx

Dolayısıyla 2012 yılından 2013 yılına devreden ve cari dönem içerisinde çıkışı yapılan amortismanına tabi duran varlıklar dikkate alındığında;

2013 Yılı Yeniden Değerlemeye Tabi Olacak Maddi Duran Varlık Tutarları; ile bunlara ait birikmiş amortisman tutarları sırasıyla

	<u>MDV</u>	<u>Birikmiş Amorts.</u>
252 Binalar Hesabı	10.514.633,18-TL	4.127,36-TL
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	1.692.595.438,89-TL	1.195.258.600,74-TL
254 Taşıtlar Hesabı	9.816.354,28-TL	3.568.710,69-TL
255 Demirbaşlar Hesabı	886.172.455,80-TL	802.827.386,77-TL

Olarak, hesaplanmıştır. 2013 Yılı Yeniden Değerlemeye Tabi Olacak Amortisman Tutarları ise

Maddi duran varlıkların ve bunlara ait birikmiş amortisman tutarlarının 2013 yılı yeniden değerlendirme oranı (% 3,93) ile değerlendirilmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirme tutarı ve artışları;

Hesap Adı	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Tutarı	Amortismanların Yeniden Değerleme Tutarı	Yeniden Değerleme Artışları
257.02 Binalar Hesabı	413.225,08	162,21	413.062,88
257.03 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	66.519.000,75	46.973.663,01	19.545.337,74
257.04 Taşıtlar Hesabı	385.782,72	140.250,33	245.532,39
257.05 Demirbaşlar Hesabı	34.826.577,51	31.551.116,30	3.275.461,21
<b>TOPLAM</b>	<b>102.144.586,07</b>	<b>78.665.191,84</b>	<b>23.479.394,22</b>

Olarak hesaplanmıştır.

Yapılan yeniden değerlendirme hesabına göre TKHK konsolide mali tablolarında 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubu (102.144.586,07 TL+ 78.665.191,84 TL) 180.809.777,91 TL sı, 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı 23.479.394,22 TL sı olmak üzere toplam 204.289.172,13 TL tutarında eksik gösterilmiştir.

*Kamu İdaresi cevabında:* Teşkilata her yıl Aralık ayının ilk haftasında yayımlanacak olan yılsonu işlemlerine esas genelge ile, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması ve gerekli muhasebe kaydının TDMS sistemine girilmesi ile ilgili gerekli talimatların verileceği bildirilmiştir.

## **2.5. Sağlık Tesislerinin Kesin Mizanlarında Yer Alan Birikmiş Amortisman Tutarlarının, MKYS Sisteminde Yer Alan Birikmiş Amortisman Tutarlarına Eşit Olmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin, 2013 yılı Kesin Mizanlarında yer alan 257 Birikmiş Amortisman tutarları ile sağlık tesislerindeki fiili durumunu gösteren MKYS sistemindeki Amortisman İcmal Cetvellerindeki amortisman tutarlarının eşit olması gerekmektedir.

Yapılan incelemede, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı 22 sağlık tesisinde, kesin mizanlarındaki 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı toplamının, fiili durumu gösteren Amortisman İcmal Cetvellerindeki Birikmiş Amortisman toplamından 25.269.332,12 TLdaha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca 14 sağlık tesisinde ise, Kesin Mizanlarındaki 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı toplamının, fiili durumu gösteren Amortisman İcmal Cetvellerindeki Birikmiş Amortisman toplamından 6.777,292,21 TL daha az olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan hesaplama göre göre TKHK konsolide mali tablolarında, 257 Birikmiş

Amortismanlar Hesabı toplam (25.269.332,12 TL- 6.777,292,21 TL )= 18.492.039,91 TL tutarında fazla gösterilmiştir.

*Kamu idaresi cevabında:* Kayıt sistemleri arasındaki tutarsızlıklara ilişkin düzeltme işlemlerinin devam etmekte olduğu, MKYS-TDMS entegrasyon çalışmalarının devam etmekte olduğu, entegrasyon çalışmasının da tamamlanması ile birlikte tutarsızlıkların giderileceği bildirilmiştir.

## 2.6. Kesin Mizanda Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Tutarların, Taşınır Kesin Hesap Cetvelinde Yer Alan Tutarlardan Fazla Olması

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bağlı sağlık tesislerinin 2013 yılı Kesin Mizanında Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar hesaplarında yer alan kayıtlı tutarlar ile 2013 yılı Taşınır Kesin Hesap Cetvelinde yer alan kayıtlı tutarların eşit olması gerekmektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu ve bağlı sağlık tesislerinin, 2013 yılı kesin mizanında ve taşınır kesin hesabında yer alan 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabında hesap alt kodları itibariyle yapılan incelemede, sonuçları aşağıdaki tabloda özetlendiği üzere, Kesin Mizanında yer alan tutarların tesislerdeki fiili durumu yansıtan taşınır kesin hesabında yer alan tutarlardan daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	TDMS Kesin Mizan	MKYSTaşınır Kesin Hesabı	FARK
150	İlk Madde ve Malzeme Hesabı	595.446.471,09	592.581.291,00	2.865.180,09
253	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	1.935.035.747,91	1.911.601.891,22	23.433.856,69
254	Taşıtlar Hesabı	14.277.506,05	14.276.006,05	1.500,00
255	Demirbaşlar Hesabı	731.416.627,32	727.671.092,56	3.745.534,76
	<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>3.276.176.352,37</b>	<b>3.246.130.280,83</b>	<b>30.046.071,54</b>

Yapılan hesaplamalara göre TKHK konsolide mali tablolarında, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı, 254 Taşıtlar Hesabı ve 255 Demirbaşlar Hesabı, toplam 30.046.071,54 TL tutarında fazla gösterilmiştir.

*Kamu idaresi cevabında:* Kesin mizanda stoklar ve maddi duran varlıklar grubunda yer alan tutarların, TDMS-MKYS karşılaştırmalarının yapılmakta olduğu, farkına varılan

tutarsızlıkların peyder pey düzeltildiği, hatalı kayıtların tamamının yılsonu kapanış ve açılış işlemlerinden önce düzeltilmesinin hedeflendiği, bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:*Kurum ve bağlı sağlık tesisleri envanterine kayıtlı taşınırın Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre;;

- kaydedildiği sistemlerin (TDMS ve MKYS) entegre edilmesi,
- kayıtların miktar ve değerleri ile amortisman ayırma işlemlerinin yönetmelik hükümlerine uygun hale getirilmesi,
- kayıtlı tutarların ise dönem sonu sayım sonuçları ile uyumlu hale getirilmesi,
- taşınır işlemlere ait sonuçların tam ve doğru olarak kaydedilerek, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerekir.

### **BULGU 3:**

#### **Kuruma Bağlı Sağlık Tesislerinde Ticari Alanlara İlişkin Kira Bedelleri ile Elektrik, Su ve Isınma Giderlerine Katılım Paylarının Tam ve Zamanında Tahsil Edilememesi ve Muhasebe İşlemlerinin Mevzuata Uygun Şekilde Yapılmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerindeki ticari alanlara ilişkin muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun şekilde yürütülmesi, kira bedelleri ile bu alanlara ait elektrik, su ve ısınma giderlerinin mevzuata ve sözleşme hükümlerine uygun şekilde, tam ve zamanında tahsil edilmesi gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı arasında imzalanan 15.06.2011 tarihli protokol gereğince, Kuruma bağlı sağlık tesislerindeki ticari alanların kiralama işlemleri ile 15.06.2011 tarihinden önce kiralanmış bulunanlar da dahil, bu alanlardan elde edilecek kira bedellerinin gelir kaydedilmek üzere Döner Sermaye İşletmeleri tarafından tahsil edilmesi kararlaştırılmıştır.Kuruma bağlı sağlık tesislerindeki mülkiyeti Hazineye ait/Hazine ile hisseli/üst yapı Hazineye ait ya da zemini Hazineye ait olup, Sağlık Bakanlığının kullanımına tahsis edilen tüm ticari alanların kiralanması, protokol kapsamında olup, sözü edilen uygulama 15.06.2011 tarihinde uygulamaya konulmuştur.

#### **3.1. Ticari Alanlara Ait Kira Bedelleri İle Elektrik Su ve Isınma Bedellerinin Tam ve Zamanında Tahsil Edilmemesi**

Maliye Bakanlığı ile imzalanan sözleşme gereği sağlık tesislerindeki ticari alanlara ilişkin kira bedelleri ile bu alanlara ilişkin elektrik, su ve ısınma giderlerinin mevzuata ve sözleşme hükümlerine uygun şekilde, tam ve zamanında tahsil edilmesi gerekmektedir.

Ancak Kuruma bağlı kimi sağlık tesislerindeki ticari alanlara ait kira taksitlerinin sözleşmelerinde öngörülen vade tarihlerinde tahsil edilmediği tespit edilmiştir. Kiracı ile idare arasında imzalanan tip sözleşmelerde genelde kira taksitlerinin üçer aylık dönemler halinde ve peşin olarak ödeneceği düzenlenmiş olmasına rağmen, kamu hastanelerinde kira taksitlerinin tahsilinde sözleşmede belirlenen vadelere riayet edilmediği ve/veya kira taksitlerinin tam olarak tahsil edilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca bazı sağlık tesislerinde de kiralanan ticari alanların, sözleşmede belirtilen alanlar (m2) dışına çıkılarak kullanıldığı dolayısıyla kamuya ait alanların işgal edildiği görülmüştür.

Kiraya verilen ticari alanların kira bedelleri yanında, elektrik, su ve ısınma giderlerinin de mevzuata ve sözleşme hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmediği tespit edilmiştir. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun kiracının borçlarını düzenleyen 313 ve devamı maddelerinde kiracının temel yükümlülüğünün kira bedelini ve kiralanan yere ilişkin yan giderleri ödemek olduğu belirtilmektedir. Bazı sağlık tesislerinde ticari alanlara ait elektrik, su ve ısınma giderlerinin kiracı tarafından ödeneceğine ilişkin sözleşmede hüküm yer almasına rağmen, tahsil edilmediği, bazı sağlık tesislerinde ise kira sözleşmesinde bu tür giderlerin kiracı tarafından ödeneceğine yönelik bir düzenlemenin yer almadığı gerekçe gösterilerek tahsilatın yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kira sözleşmesinde, elektrik, su ve ısınma giderlerinin kim tarafından ödeneceğine ilişkin açık bir düzenleme yer almasa bile, Borçlar Kanunu hükümleri ve kira işlemleri ile ilgili yerleşik uygulamalar bu tür giderlerin kiracı tarafından ödenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, elektrik, su ve ısınma giderlerinin, sözleşmede kiracı tarafından ödeneceğine ilişkin açık bir hüküm olmasa dahi, kiracı işletmeci tarafından ödenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Kurum tarafından çıkarılan 2012/49 sayılı Genelge'de ticari alanlara ait elektrik, su ve ısınma bedellerinin eksiksiz tahsilinin sağlanabilmesi açısından mümkünse aboneliklerin ayrılması, değil ise süzme sayaç uygulamasına geçilmesi öngörülmesine rağmen, bazı kamu hastanelerinde 2012/49 sayılı Genelge hükümlerinin uygulanmadığı görülmektedir.

*Kamu İdaresi Cevabında:* Bazı kurumlarda kira alacaklarının mahkemelere intikal etmesi nedeniyle, kira tahsilatlarında gecikmeler olabileceği, bu sorunun münferit bir sorun olup, konuya gereken hassasiyetin gösterilmekte olduğu, sağlık tesislerindeki ticari alanları kiralayan kişilerden tahsil edilmesi gereken elektrik, su, ısınma bedellerinin takip ve tahsilatının yapılabilmesi için TDMS sisteminde 2013 yılında elektrik, su, ısınma ile ilgili alt hesapların açıldığı, ayrıca münferit yaşanan ve tespit edilen sorunların giderilmesi için hem

takip yapıldığı, hem de birliklere genel yazı yazılarak bilgilendirme ve uyarılar yapıldığı bildirilmiştir.

### 3.2. Ticari Alanlara Ait Kira Gelirlerinin Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmemesi

Kuruma bağlı sağlık tesislerindeki ticari alanlarla ilgili kira tahsilatlarının muhasebeleştirilmesinde Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğindeki hükümler çerçevesinde, 2013 mali yılında Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan hesap planında gösterildiği üzere kira gelirlerinin “649.03.02.02 Diğer Gerçek veya Tüzel Kişilerden Elde Edilen Kira Gelirleri” hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ancak çoğu sağlık tesisinde kira gelirlerinin, muhasebeleştirilmesi gereken “649.03.02.02 Diğer Gerçek veya Tüzel Kişilerden Elde Edilen Kira Gelirleri” hesabı yerine “336.17 Kira Emanetleri” hesabında muhasebeleştirildiği tespit edilmiştir.

Yapılan incelemelerde kira tahsilatı yapıldığında;

		<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
1	102 Bankalar Hs.	xxx	
	336 Diğer Çeşitli Borçlar		xxx
	336.17 Kira Emanetleri		

Kayı yapılmakta; daha sonra (kimi zaman bir hafta, kimi zaman 8 ay sonra)

		<b>BORÇ</b>	<b>ALACAK</b>
1	336 Diğer Çeşitli Borçlar	xxx	
	336. 17 Kira Emanetleri		
	649 Diğer Olağan Gelir Ve Karlar Hs.		xxx
	649.03.02.02 Diğer Gerçek veya Tüzel Kişilerden Elde Edilen Kira Gelirleri		

2	805 Gelir Yansıtma Hs.	xxx	
	800 Bütçe Gelirleri Hs.		xxx
	800.09.04.02 Taşınmaz Kira Gelirleri		

Kaydı yapılarak kira tutarı gelir hesabına aktarılmaktadır. Bazı durumlarda ise yıl sonlarında bu gelirler emanet hesaplarında kalmakta ve 649.03.02.02 Diğer Gerçek veya Tüzel Kişilerden Elde Edilen Kira Gelirleri hesabına aktarılmamaktadır. Dolayısıyla bütçe geliri olarak kaydedilmesi gereken ilgili gelirlerin de bütçeye kaydı yapılmamaktadır.

Oysa ki kira gelirinin aşağıdaki şekilde önce 649.03.02.02 nolu hesaba, daha sonra 800.09.04.02 Taşınmaz Kira Gelirleri ve 805 Gelir Yansıtma hesabına kaydının yapılması gerekmektedir. 336.17 Kira Emanetleri hesabı kullanılacaksa bile çok uzun süre bu hesapta bekletilmemeli ve gelir hesabına aktarımı yapılmalıdır.

		BORÇ	ALACAK
1	102 Bankalar Hs.	xxxxxx	
	649 Diğer Olağan Gelir Ve Karlar Hs.		xxxxxx
	649.03.02.02 Diğer Gerçek veya Tüzel Kişilerden Elde Edilen Kira Gelirleri		
2	805 Gelir Yansıtma Hs.		
	800 Bütçe Gelirleri Hs. 800.09.04.02 Taşınmaz Kira Gelirleri	xxxxxx	xxxxxx

Kamu Hastaneleri Kurumu'nun 2013 yılı konsolide kesin mizanı üzerinde yapılan incelemede, 336.17 Kira Emanetleri Hesabının borcunda 48.325.544,33 TL, alacağında 49.248.806,48 TL nin kayıtlı olduğu, dolayısıyla hesabın 923.262,15 TL alacak kalanı



verdiği; bu durumun ise 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabının 923.262,15 TL eksik gösterilmesine neden olduğu görülmüştür.

*Kamu idaresi cevabında:* Kira sözleşmesi biten ve tekrar kira ihalesini kazanan kiracılarla, ara dönemde sözleşme imzalanmadan kira zamanının gelmekte olduğu ve ticari alan kiracısından tahsil edilen kira bedellerinin sözleşme yapılmıyca kadar 336.17-Kira Emanetleri Hesabında bekletildiği, sözleşmesi yapılmış olan kira gelirlerinin ise 649-Diğer Olağan Gelirler hesabına kaydının yapıldığı, Kamu Hastaneleri Birlikleri Genel sekreterliklerine genel yazı yazılarak, 336.17-Kira Emanetleri Hesabında bakiyesi olan kurumlardan, sözleşmesini yapmış olanlardan, bu hesaba borç kaydı yapıp kapatılarak gelir kaydı yapılması gerektiği ile ilgili uyarı ve ikazlar yapıldığı, Kira sözleşmesi yapılmış olmasına rağmen 336.17-Kira Emanetleri Hesabına sehven kayıt yapan sağlık tesisleri ile ilgili Birliklere bir kez daha genel yazı yazılarak örnek muhasebe kayıtları da belirtilmek suretiyle gerekli uyarı ve ikazların yapılacağı bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Ticari alan kira bedelleri ile bunlara ilişkin elektrik, su ve ısınma giderlerinin, mevzuata ve sözleşme hükümlerine uygun olarak tam ve zamanında tahsil edilmesi,

Kiralara ilişkin gecikme faizleri ile elektrik, su ve ısınma giderlerinin tahsil edildikleri dönemlerde, kira gelirlerinden ayırık olarak niteliklerine uygun hesaplarda muhasebeleştirilmesi,

Tahsil edilen kira bedellerinin tahsil edildikleri dönemde emanet hesaplardan çıkarılarak, bu amaçla açılmış bulunan “Taşınmazlardan Elde Edilen Kira Gelirleri” hesabında gelir kaydedilerek muhasebeleştirilmesi,

Gerekir.

#### **BULGU 4:**

#### **Sağlık Tesislerince Verilen Hizmetlerden Doğan Alacakların Takip, Tahsil ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Hataları**

Her biri ayrı işletme şeklinde kurulan sağlık tesisleri, temel olarak verdiği hizmetler neticesinde kesilen faturalara isabet eden tutarları alacak kayıtlarına almak suretiyle takip etmektedirler. Alacak takibi çok aşamalı bir süreç olup verilen hizmete ilişkin bilgilerin fatura servisine iletilmesi, faturanın kesilerek hem Hastane Bilgi Yönetim Sistemine(HBYS) kaydedilmesi hem de Muhasebe İşlem Fişi düzenlemek suretiyle Döner Sermaye Saymanlıkları kanalıyla muhasebeleştirilmesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TDMS) kaydının yapılması gerekmektedir. Alacakların hangi şahıs ve kurumlardan tahsil edildiği, hangi şahıs ve kurumlardan ne kadar alacak kaldığı vs. ilgili sağlık tesisi tarafından takip

edilmekle beraber, Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan döner sermaye saymanlıklarınca da kayıtlara ilişkin muhasebe kaydı tutulmaktadır. Bu süreçte sağlık tesisi kimi zaman alacaklarını fatura edememekte, kimi zaman farklı koddaki izlenmesi gereken alacakları birleştirmektedir. Buna mukabil saymanlıklarda farklı hesaplarda izlenmesi gereken alacakları birleştirebilmekte, yapılan tahsilatları ilgili olduğu hesaptan değil de başka hesaptan düşebilmekte ve tahsil edilen tutarları ya da genelgelere istinaden terkin edilen tutarları sağlık tesisi ile tam olarak paylaşamayabilmektedir. Bu yüzden Sağlık Tesislerinin HBYS’de görülen alacağı ile TDMS’de görülen alacağı birbirini tutmamakta, bazen biri bazen ikisi birden gerçeği yansıtmamaktadır. Bu süreç ise hem alacakların tahsilinde probleme yol açmakta hem de mali tablolarda alacak rakamları doğru olarak görülememektedir.

#### 4.1 Mali Tablolara Yansımayan Alacaklar

Sağlık tesislerine muayene amacıyla başvuran hastalara ilişkin olarak ilk başta Sosyal Güvenlik Kurumunun (SGK) MEDULA sisteminden provizyon alınmaktadır. Provizyon alınan hastalara ilişkin yapılan işlemler SGK’ya fatura edilmekte ve Global Bütçe çerçevesinde ilgili sağlık tesisi kestiği faturaya ilişkin alacağını tahsil etmektedir. Diğer yandan MEDULA sisteminin provizyon vermediği hastalar için (yabancı hastalar dahil) ilgili genelgeler çerçevesinde sağlık tesisleri sağlık hizmeti sunmakta, ilgili kişiye ait giderler sağlık tesisi tarafından hesaplanmakta ancak muhasebeleştirilmemektedir. 01.05.2013 tarihinden önce yürürlükte olan SUT, Başbakanlık ve Sağlık Bakanlığı’nın yayımladığı genelgeler çerçevesinde acilde muayene olan kişilerden alınması gereken tutarlara ilişkin Hasta Bilgilendirme Formu doldurulmakta, senet veya taahhütname imzalatılmamakta ve tahsilat konusunda zorlayıcı olunmamaktadır. İlgili genelgeler çerçevesinde öncelikle sağlık hizmeti sunulması gerekliliği ifade edilmekle beraber sağlık tesisinin alacağını tahakkuk, takip ve tahsil etmesi ve tüm bu süreçler için muhasebeleştirilmesi gereklidir. Bir alacağın tahakkuk etmesi, takip edilebilmesinin sağlanması ve ilgili sağlık tesisinin bir takım maliyet analizleri yapabilmesi vs. sebeplerden dolayı alacağın muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu sayede hem alacağın takibine ilişkin sağlıklı kayıtlar tutulacak hem de zamanaşımı süresi takip edilebilecektir. 2013 ve önceki yıllar için Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde sağlık hizmeti verilip de hizmet karşılığı tutarlardan muhasebeleştirilmeyenlere ilişkin sağlık tesislerinden derlenen veriler neticesinde **102.066.185- TL**’nin mali tablolarda yer almadığı ve kurumun muhasebe sistemi olan TDMS’ye kaydının yapılmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan bu işlemler döner sermaye işletmeleri mali tablolarında 120 Alıcılar Hesabı ile 600 Yurtiçi Satışlar Hesabının **102.066.185- TL**'nin eksik gösterilmesine neden olmaktadır.

*Kamu İdaresi cevabında;* Acilde tedavi gören hastalar triaj uygulamasında yeşil alan hastası değil ise; Tedavi giderleri Genel Sağlık Sigortası kapsamında, SUT'un 2.3 maddesine göre her hal ve şartta SGK ya fatura edilmesi gerektiği, Medula sisteminin provizyon vermediği hallerde ise, faturaların manuel düzenlenerek ilgili ilin SGK İl Müdürlüğüne elden teslim edildiği ve TDMS sistemine de kaydı yapıldığı açıklanmıştır. Kurumca 2013 yılında, faturalandırılmasında problem yaşanan alacaklarla ilgili çalışmaların başlatıldığı, engelli raporları ve sağlık taramaları gibi kişilere ilgili mevzuatı gereği ücretsiz olarak sunulan sağlık hizmetlerinin muhasebe kayıtlarına alınması çalışmalarının devam etmekte olduğu, peyder pey muhasebe kayıtlarına intikali sağlanacağı ve bu konularla ilgili Kurumumuzca 14.04.2014 ve 13.05.2014 tarihlerinde Ankara ilini kapsayan çalıştay yapıldığı, alınan veriler doğrultusunda genel bir çalışma yapılarak Kamu Hastaneleri Birliklerine, faturalandırılmayan alacakların tahakkuk, tahsilat ve takibi konusunda hazırlanacak rehberin genel yazı ile duyurulacağı ve gerekli uyarı ve ikazların yapılacağı bildirilmiştir.

#### **4.2 Trafik Kazaları Nedeniyle İlgililere Sunulan Sağlık Hizmet Bedeli Alacakları**

Sağlık tesisleri tarafından trafik kazaları neticesinde sağlık hizmeti sunulan kişilere ait faturalar Sağlık Bakanlığı Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü aracılığı ile Sigorta Şirketlerinden tahsil edilmekteyken 13.02.2011 tarihli ve 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 1 inci maddesi ile bu müdürlük tasfiye edilerek sistem mevcut haliyle Sosyal Güvenlik Kurumuna devredilmiştir. Bu çerçevede sunulan hizmetler ise Global Bütçe kapsamına alınmış ve bu tarihten sonra verilen hizmetler doğrudan SGK'ya fatura edilmiştir. 6111 sayılı kanunun geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrası ve Trafik Kazaları Nedeniyle İlgililere Sunulan Sağlık Hizmet Bedellerinin Tahsiline İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesi gereğince bu tarihten önce verilen hizmetler karşılığı kesilen faturaların SGK tarafından karşılanması gerekmektedir. Yine aynı maddeye göre söz konusu sağlık hizmet bedelleri için 6111 sayılı Kanunun 59 uncu maddesine göre belirlenen tutarın % 20'sinden fazla olmamak üzere belirlenecek tutarın üç yıl süreyle ayrıca aktarılmasıyla anılan dönem için ilgili sigorta şirketleri ve Güvence Hesabının yükümlülükleri sona erer. Yani SGK yüklendiği tutarı sigorta şirketleri ve Güvence Hesabından karşılamaktadır. Ancak SGK tarafından yapılan bildirimde göre Sağlık Bakanlığı ya da Türkiye

Kamu Hastaneleri Kurumuna bu kapsamda herhangi bir ödeme yapılmamıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükmü gereğince amme alacaklarına beş yıllık zamanaşımı öngörülmüştür. 2011 yılı sonu itibariyle bu kapsamda **76.281.643,61 TL** tutarında alacak olduğu görülmekle beraber bu alacakların tam olarak hangi yıllarda tahakkuk ettiği tespit edilememiştir. Bu çerçevede geçmişten kaynaklı alacakların zamanaşımına uğraması ihtimali olmakla beraber 13.02.2011 tarihinden itibaren herhangi bir ödemenin yapılmamış olması karşısında yakın gelecekte başka alacakların da zamanaşımına uğrama riski söz konusudur.

*Kamu idaresi cevabında;* Bakanlığımız Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünce Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığına (*Genel Sağlık Sigortası Genel Müdürlüğü*) hitaben yazılan 01.04.2014 tarihli ve 23642684/010.99 sayılı yazıda kısaca, 2011 yılından önceki trafik kazaları nedeniyle Kuruma bağlı sağlık tesislerince ilgililere sunulan sağlık hizmet bedellerinin Global bütçe kapsamında değerlendirilemeyeceği ve bu meblağın Kamu Hastaneleri Kurumuna ödenmesi gerektiği görüşünde olduğu bildirilmiştir.

#### **4.3. Kurumlararası Mal ve Hizmet Alımlarından Doğan Alacaklar**

Bilindiği gibi Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin “Hüküm Bulunmayan Hâller” başlıklı 599 uncu maddesinde aynen; *“Bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile 30/12/2006 tarihli ve 26392 mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları, kıyasen uygulanır.”* denilmektedir. Yönetmelikte uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından döner sermayeli işletmeler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 49 uncu maddesinde geçen *“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilâtı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır. ..”* hükmü çerçevesinde Devlet Muhasebe Standartlarını uygulamakla mükelleftir. Bu itibarla Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu mali tablolarına ilişkin konsolidasyon yaparken mali tabloların olduğundan fazla görünmesine engel olmak maksadıyla, işletmelerin birbirleriyle yapmış oldukları işlemleri konsolidasyon standardına göre elimine etmek zorundadırlar. Aksi halde konsolide mali tablolar doğru sonuç üretemeyecektir.

Yapılan bu işlemler döner sermaye işletmeleri konsolide mali tablolarında 120 Alıcılar Hesabı, 134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı, 136 Diğer Alacaklar Hesabı, 182 Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabı, 303 İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı, 320 Satıcılar Hesabı ve 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının **190.919.701,98 TL** fazla gösterilmesine neden olmaktadır.

*Kamu İdaresi Cevabında:* 663 Sayılı KHK ile Sağlık Bakanlığının teşkilat yapısının tamamen değiştirildiği, Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermayeli işletmelerin 209 sayılı kanununun 3 üncü maddesine göre birbirlerinden mal ve hizmet temin edebilmekte oldukları, bu nedenle, Halk Sağlığı Müdürlükleri, İl sağlık Müdürlükleri ve farklı Kamu Hastaneleri Birliklerine bağlı sağlık tesislerinin birbirlerinden mal ve hizmet satın almakta oldukları ve işletmelerin bu durumu takip ve tahsil amacıyla muhasebe kayıtlarında izledikleri açıklanmıştır. Mal veya hizmet alan kurumun sisteme gider kaydı yapmakta, mal veya hizmet satan kurumun ise sisteme gelir kaydı yapmakta oldukları, bu uygulama sonuçlarının mali tablolara hatalı yansımaması için Kurumca Kamu Hastaneleri Birlikleri Genel sekreterliklerine genel yazı ile gerekli uyarı ve açıklamaların duyurulduğu bildirilmiştir.

#### **4.4. Sağlık Tesislerinin Sunmuş Oldukları Hizmetlerden Doğan Senetli Alacaklarının Takip ve Tahsilinin Yapılmaması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde faaliyet gösteren sağlık tesislerinin sunmuş oldukları muayene, teşhis, tedavi, laboratuvar, tetkik ve tahlil hizmetleri neticesinde gerçek ve tüzel kişilerden tahakkuk etmiş alacakları TDMS’de yer alan hesap planı çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. Bu kapsamda doğan alacakların izlendiği 12-Ticari Alacaklar hesap grubunda yer alan 120 Alıcılar Hesabı işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmamış alacaklarının izlenmesi için kullanılırken, 121 Alacak Senetleri Hesabı işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından doğan senede bağlanmış alacakların izlenmesi için kullanılır.

Bu bağlamda Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’nun 2013 yılı denetimi kapsamında mali tablo ve bilgilerinde yer alan 12-Ticari Alacaklar hesap grubunun incelenmesi neticesinde 121- Alacak Senetleri Hesabının borç bakiyesinin 40.651.461,63 TL olduğu ve bu tutarın büyük bir kısmının 2009 ve daha önceki yıllardan devreden tutarlardan oluştuğu görülmüştür. İlgili hesabın borç bakiyesi vermesi, hesapta yer alan 40.651.461,63 TL alacağın takip ve tahsilinin yapılmadığı ya da ilgili mevzuatlarınca izin verildiği ölçüde terkininin yapılmadığını göstermektedir. Herhangi bir nedenle hizmetin sunulduğu dönemde tahsil edilememesi nedeniyle taahhüde bağlanmış bir alacağın sonraki dönemlerde takip ve

tahsilinin yapılmaması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca kamu görevlilerinin sorumluluğunu gerektirmektedir. İlgili Kanun'un "Gelirlerin Toplanması Sorumluluğu" başlıklı 38 inci maddesinde yer alan ; "*Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur.*" hükmü, alacakların tahsiline ilişkin sorumluluğa işaret etmektedir. Bu Kanun'da yer alan düzenlemeye paralel olarak Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "Gelirlerin Tahakkuku, Takibi Ve Tahsili" başlıklı 8 inci maddesinde de döner sermaye işletmelerinde tahakkuk ettirilmiş alacakların ne şekilde ve kimler tarafından takibinin yapılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2013 mali yılı tablolarında 121- Alacak Senetleri Hesabında yer alıp takip, tahsili yapılmayan ve çoğu önceki yıllara dayanan alacağın 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca zamanaşımını durduran ve kesen haller dışında tahsil zamanaşımına uğradığı veya uğrayacağı kaçınılmaz bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Tahsil Zamanaşımı" başlıklı 102 nci maddesinde; "*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar....*" denilerek zamanaşımı süresine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2013 mali yılı denetimine esas tabloların incelenmesi neticesinde 121 Alacak Senetleri Hesabında yer alan ve tahsil edilmediği anlaşılan, kişilere ilişkin geçmiş yıllardan devreden alacaklar ilgili hesabın olması gerekenden 40.651.461,63 TL fazla gösterilmesine yol açmıştır.

*Kamu idaresi cevabında:* Senetli alacakların takip ve tahsili için gerekli hassasiyetlerin gösterilmekte olduğu, son yıllarda ülkemizde bulunan göçmenlere ve mültecilere acil servislerde ve kliniklerde bir çok sağlık hizmeti sunulduğu, bu sağlık hizmeti bedellerinin tahsilinin mümkün olmadığı, ayrıca sağlık tesislerinin rutin olarak yürüttüğü sağlık hizmetlerinin sunumu sırasında, geri ödeme Kurumunca provizyon verilemeyenler için, Başbakanlık tarafından yayımlanan 09.08.2010 tarihli 2010/16 nolu genelge ve buna benzer genelgeler gereği, sağlık hizmetleri sunumunun zorunlu olduğu, sağlık hizmetinin bedellerinin Kurum avukatlarınca takip edildiği açıklamalarında bulunmuştur. Bu kapsamda tahsil kabiliyeti olan alacakların tahsil edildiği, tahsil kabiliyeti olmayan alacakların ise takip edildiği, Birliklere genel yazı yazılarak tahsilatların hızlandırılması konusunda gerekli uyarı ve ikazların yapılacağı bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Sağlık tesislerince sunulan ve ilgililerinden tahsil edilemeyen **102.066.185-** TL hizmet bedellerinin ait oldukları döneme ait gelir tablosu ve bilanço hesaplarında muhasebeleştirilmesi, bunlardan yasal olarak tahsil edilmesine engel halleri bulunanların izlenmesi amacıyla indirim konusu yapılması, engel hali bulunmayanların ise tahsilinin sağlanması,

-2011 yılı ve öncesi döneme ait trafik kazaları sonucu oluşan **76.281.643,61 TL** sı sağlık hizmet bedellerinin, 6183 sayılı Kanunun zamanaşımına ilişkin hükümleri de dikkate alınarak, SGK dan tahsiline veya zamanaşımını kesen hukuki girişimlerde bulunulması,

-Kuruma bağlı sağlık tesislerinin birbirlerinden yaptıkları mal ve hizmet temininden doğduğu anlaşılan ve Kurum alacakları arasında değerlendirilmesi mümkün bulunmayan **190.919.701,98 TL'nin** bilançodaki borç ve alacak hesapları ile gelir hesaplarındaki mükerrer kaydın düzeltilerek dönem sonunda tam ve doğru olarak raporlanması,

121- Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı bulana 40.651.461,63 TL sı alacağın 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Tahsil Zamanaşımı" başlıklı 102 nci maddesi hükümleri de göz önünde bulundurularak takip ve tahsilinin sağlanması, alacağın zamanaşımına uğratılmasında sorumluluğu bulunan görevlilerin sorumluluğuna ilişkin işlem tesis edilmesi, bununla birlikte 09.08.2010 tarih ve 2010/16 sayılı Başbakanlık Genelgesi ve buna benzer genelgeler ile sosyal devlet olma ilkesi doğrultusunda sunulan hizmetler karşılığı tahsil kabiliyeti olmayan alacaklar var ise bunların mevzuatın izin verdiği ölçüde terkininin sağlanması, sonuçlarının muhasebeleştirilerek raporlanması,

Gerekir.

#### **BULGU 5:**

#### **Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Bünyesinde Faaliyet Gösteren Sağlık Tesislerinin Birbirlerinden Almış Oldukları Hizmetlere İlişkin Gelirlerde Mükerrerlik Oluşması**

209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesi uyarınca birbirlerinden hizmet satın alan tesisler söz konusu bu hizmeti ayrı ayrı TDMS'de 600 lü hesaplarda muhasebeleştirmektedir. Bu durum, hizmeti sunan tesisin satın aldığı hizmet bedeline ilişkin olarak "610.02.12 Diğer İşletmelere Verilen Tedavi ve Hizmetlerden İadeler" hesabını kullanmaması halinde her iki sağlık tesisinde tek bir gelir kaleminden ayrı ayrı ek ödeme dağıtılması yanında mükerrer şekilde Hazine Hissesi, SHÇEK ve Bakanlık Merkez payı ayrılması sonucunu doğurmaktadır.

Nitekim Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 12.08.2005 tarih ve B.07.0.MGM.0.23/115 sayılı yazısında bu hizmetlerin sağlık tesisleri arasında gerçekleşmesi durumunda oluşabilecek mükerrerliklerin önüne geçilebilmesi adına kullanılacak muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. İlgili yazıda; “.....mükerrerliğin önlenmesi için hizmeti sunan işletmenin satın aldığı hizmetin bedelini düzenlediği faturaya dahil etmesi ve aldığı fatura tutarını 182- Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabı” adı altında açılacak hesaba borç, 320-Satıcılar Hesabına alacak, ödenmesinde ise 320- Satıcılar Hesabına borç, 100-Kasa Hesabına veya 102- Banka Hesabına alacak kaydetmesi, fatura bedelinin tahsil edilmesinden sonra 182 nolu hesapta bulunan tutarın “612- Diğer İndirimler Hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, söz konusu payların Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 307 nci maddesi gereğince 60,64 ve 67 hesap gruplarının toplamından 61 hesap grubunun düşülmesi suretiyle hesaplanması nedeniyle herhangi bir mükerrerlik söz konusu olmayacak ve her işletme yaptığı iş ve hizmetin karşılığını gelir hesaplarına kaydederek, paylara ilişkin yasal yükümlülüklerini yerine getirecektir....” denilmektedir.

Ayrıca 61-Hesap grubunun kullanılmaması ek ödeme dağıtımına esas gayri safi hasılatı da arttırdığı için ek ödemeler olması gerekenden fazla hesaplanmış olacaktır. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 5 inci maddesinde “...Ek ödeme, personele sağlık tesisine fiilen katkı sağladığı sürece verilebilir. Sağlık tesisinin o dönemde elde ettiği gayrisafi hasılatın öncelikle Hazine payı, 24/5/1983 tarihli ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanununun 18 inci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi gereğince ayrılacak pay ile Bakanlık merkez payı ayrıldıktan sonra kalan miktar, 209 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında belirlenen oranları geçmemek üzere personele ek ödeme olarak dağıtılabilir ...” hükmünde geçen gayri safi hasılat, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre 60 Brüt Satışlar, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından; 61 Satış İndirimleri hesap grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak bulunmaktadır. Sonuç olarak başka bir sağlık tesisinden almış olduğu hizmeti hastaya sunan bir işletmenin 60- Brüt Satışlar hesap grubunda muhasebeleştiği bu gelire ilişkin olarak 61 – kaydını kullanmaması durumunda ek ödeme dağıtımına ilişkin matrah hatalı bir şekilde artmış olacaktır.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde faaliyet gösteren Döner Sermayeli İşletmelerin 2013 yılı mali tablo ve bilgilerinin incelenmesi neticesinde 182-Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabının borç bakiyesinin 25.830.763,57 TL olduğu tespit



edilmiştir.182 Hesabının borç bakiyesi vermesi ekte yer alan ilgili sağlık tesislerinin 61- Satış İndirimleri hesap grubunu kullanmadığını ve sonuç olarak tek bir gelir kaleminden (25.830.763,57 TL) mükerrer şekilde ek ödeme dağıttığı, kanunen ayrılması gereken payları yine mükerrer olarak ödediği anlamına gelmektedir.

Söz konusu hata, mali tablolarda yer alan 182- Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabının 25.830.763,57 TL fazla gözükmesine, aynı zamanda 61 – Hesap Grubunun o kadar eksik gözükmesine sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında:*“Söz konusu hizmetlere ilişkin fatura bedellerinin bir kısmının henüz tahsil edilmemesi nedeniyle gelirlerde buna paralel olarak mükerrerlik oluşabilmektedir. Bu mükerrerlik fatura bedellerinin geri kalan kısmı tahsil edilip, TDMS sistemine gelirlerden iade olarak girildikçe doğal olarak ortadan kalkacaktır. Fatura tahsilatını yapmış ancak bu tahsilatı sisteme gelirlerden iade olarak girmemiş olan birliklere resmi yazı yazılarak gerekli uyarı ve ikazlar yapılacaktır. Fatura bedelleri tahsil edilip sisteme gelirlerden iade olarak girildikçe, ek ödeme ve yasal kesintilere konu olan mükerrerlik de kendiliğinden giderilmiş olacaktır.” Denilmektedir.

*Sonuç olarak:* Kurum mali tablolarındaki 60 hesap grubunda oluşan mükerrerlik sonucu (personele yapılan ek ödeme, Sağlık Bakanlığı merkez hissesi, Hazine hissesi ve SHÇEK payı) fazladan yapılan ödemelerin, tutarlarının tespit edilerek tahsilinin sağlanması,

Uygulamanın 60 hesap grubunda mükerrerliğe yer vermeyecek şekilde düzeltilmesi gerekir.

#### **BULGU 6:**

#### **Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na Bağlı Sağlık Tesislerinin Genel Sağlık Sigortası Kapsamındaki Hastalarına Sundukları Sağlık Hizmetlerinde Faturalandırma Kurallarına Uymamaları**

Özel sağlık hizmet sunucularının faturaları SGK bünyesindeki fatura inceleyici birimler tarafından denetlenirken, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na bağlı sağlık tesisleri için bu tür bir denetim mevcut değildir. Bunlar, MEDULA sistemine sınırlı olarak entegre edilmiş otomatik kurallar ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik gereğince ilgili kurum ve kuruluş bünyesinde oluşturulacak inceleme heyeti tarafından yürütülen iç kontrol sistemi aracılığıyla denetlenmektedirler.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin MEDULA veritabanında yer alan kayıtları üzerindeki çalışmamız sonucu, yukarıda bahsedilen iç kontrol sistemlerinin yeterince çalışmadığı görülmüştür.

Söz konusu sağlık tesislerinin aşağıda belirtilen hususlarda, mevzuata aykırı olarak fazla faturalandırmada bulunduğu görülmektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı sağlık tesislerinin SGK'na fatura ettikleri sağlık hizmetlerinin, Sağlık Bakanlığı ile SGK arasında düzenlenen global bütçe protokolü kapsamında olmaları bahse konu kurallardan muaf tutulmaları anlamına gelmemektedir. Diğer taraftan söz konusu tesislerde görev yapan personele performansa dayalı olarak dağıtılan ek ödemeler, sağlık hizmetlerine karşılık gelen girişimsel işlem puanları üzerinden ödenmektedir. Mevzuata aykırı olarak fazladan fatura edilen girişimsel işlemler sonucu, ilgili sağlık personeli yersiz ek ödeme almaktadır.

Ayrıca bahse konu sağlık tesislerinin fazla faturalandırmaları mali göstergelerinde sapmaya neden olmakta, bu tesislerin mali performanslarını gerçekte olduklarından daha olumlu gösterebilmektedir.

a) Sağlık Uygulama Tebliği ve eklerinde birlikte faturalandırılmayacak işlemler belirtilmiştir. Örneğin SUT eki Ek-2/C listesine göre aynı hastaya aynı episotta P619920 kodlu Normal Doğum ile birlikte P619930 kodlu Sezaryen işlemi faturalandırılmaz. Benzer şekilde P700740 kodlu sağ kalp kateterizasyonu işlemi, P700760 sol kalp kateterizasyonu ile ve P700780 kodlu sağ ve sol kalp kateterizasyonu ile birlikte aynı anda faturalandırılmaz.

Sağlık Uygulama Tebliği'nin 2/B ve 2/C no.lu eklerinde bu şekilde toplam 2.012 adet kural bulunmaktadır. Ayrıca SGK'nın Fatura İnceleme Usul ve Esaslarında da çeşitli kurallar sayılmıştır. Birlikte faturalanamayacağı belirtildiği halde faturalanan işlemlerden biri fazladır; hangi işlemin fazla olduğunun belirtilmediği durumlarda, fiyatı yüksek olan işlemin ana işlem, diğerinin fazla işlem olduğu tarafımızca varsayılmıştır.

Tarafımızca MEDULA veritabanında gerçekleştirilen analiz sonucunda 2013 yılında mevzuata aykırı olarak birlikte faturalanan işlemler nedeniyle fazla fatura edilen tutarın 6.953.747,04 TL olduğu görülmektedir. Söz konusu işlemler Kurum mali tablolarında yer alan 120- Alıcılar Hesabı ile 600- Yurtiçi Satışlar Hesabının 6.953.747,04 TL fazla gösterilmesine sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında;* fatura kurallarını takip etmenin, Kuruma bağlı sağlık tesislerinde görev yapan hekimlerin sorumlulukları arasında sayılsa da öncelikli görevleri

arasında olmadığı, Sağlık Uygulama Tebliği'nin çok sık güncellendiği, hataların önüne geçilmesi için MEDULA sistemi üzerinde düzenleme yapılmasının gerekli olduğu bildirilmiştir.

b) Sağlık Uygulama Tebliği 2.2.2(1) maddesine göre ikinci ve üçüncü basamak sağlık kurumlarında yatarak verilen sağlık hizmetlerinin bedelleri, SUT eki EK-2/C Listesinde yer alıyorsa "taniya dayalı işlem üzerinden ödeme" yöntemi ile SUT eki EK-2/C Listesinde yer almıyorsa, "hizmet başına ödeme" yöntemi ile faturalandırılır.

Buna göre yatarak tedavide taniya dayalı işlem üzerinden ödeme esastır. Taniya dayalı ödeme yönteminde işlemlerin kapsamı SUT 2.2.2.B-1 maddesinde sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Özetle tıbbi sarf malzemeleri, (kan ürünleri hariç) ilaçlar, yatak bedeli, refakatçi bedeli vd. taniya dayalı işlemin fiyatına dahildir.

SGK'nın sağlık hizmetlerine yönelik olarak esas ödeme yöntemi taniya dayalı işlem üzerinden olmakla birlikte, bazı istisnalar getirilmiştir. Örneğin yoğun bakım işleminin ilk gününde hizmet başına ödeme yöntemi ile faturalama söz konusudur. Ayrıca birçok işlemde greft, fiksator, protez vb. malzemelerin ayrıca faturalandırılabilceği SUT ve eklerinde belirtilmektedir. Diğer taraftan üçüncü basamak sağlık kurumları belli işlemler dışındakileri hizmet başına ödeme yöntemiyle fatura edebilmektedirler.

Çalışmamızda, kamu hastanelerinde sıklıkla gerçekleştirilen;

- P617340 Fakoemülsüfikasyon ve intraoküler lens implantasyonu
- P609235 Kolesistektomi, laparoskopik
- P704230 Hemodiyaliz
- P610910 Büyük kemik kırığı kapalı redüksiyonu

işlemleri incelenmiştir. Sayılan işlemlerin bedellerine ilaç ve malzeme bedelleri dahildir.

MEDULA veritabanında gerçekleştirilen analiz sonucunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

2013 yılında mevzuata aykırı olarak, taniya dayalı işlem bedeline dahil olmasına rağmen incelemeye aldığımız dört adet paket işlem türüyle birlikte ayrıca fatura edilen ilaç ve malzeme bedellerine ait tutar 29.953.990,25 TL'dir. Söz konusu uygulamalar, Kurum mali tablolarında yer alan 120- Alıcılar Hesabı ile 600- Yurtiçi Satışlar Hesabının 29.953.990,25 TL fazla gösterilmesine sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında:* Bazı işlemlerin paket ödeme kapsamından çıkarılarak, ilaç ve malzeme bedellerinin ayrıca fatura edilebileceğini, bununla birlikte tanıya dayalı işlem (paket) kapsamındaki işlemlerin ilave ilaç ve malzeme kullanılması veya komplikasyon oluşması nedeniyle paket fiyatını aşabildiğini, örnek olarak hemodiyaliz yanarda diyalizle ilgisi olmayan başka bir işlem nedeniyle kullanılan sarf malzemesi vb. kalemlerin bu şekilde fatura edilmesinin mevzuata aykırı olmaması gerektiği, ayrıca Raporda paket dışına çıkarılan tıbbi malzemelerin hangi SUT kodlu işlemde kullanıldığı ile ilgili bir bilgi verilmediğini bildirmiştir.

c) Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağılı sağıık tesislerinin MEDULA veritabanında yer alan kayıtları üzerindeki incelememiz sonucu, esasında çok düşük fiyatlı sarf malzemesi oldukları halde kamu hastaneleri tarafından çok yüksek fiyatlarla faturalanan malzemeler tespit edilmiştir. Örneğın Türkiye genelinde ortalama fiyatı 1,27 TL olduğu halde on adedi 32.400 TL'ye fatura edilen "İğne Ucu", Türkiye genelinde ortalama fiyatı 1,54 TL olduğu halde üç adedi 15.962,19 TL'ye fatura edilen "Lateks Muayene Eldiveni" mevcuttur. Aşırı fiyatlandığı görülen malzemelerin fatura toplamı ile Türkiye ortalaması fiyatları arasındaki farkların toplam tutarı 15.584.670,80 TL olarak hesaplanmıştır. Söz konusu uygulamalar, Kurum mali tablolarında yer alan 120- Alıcılar Hesabı ile 600- Yurtiçi Satışlar Hesabının 15.584.670,80 TL fazla gösterilmesine sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında:* SUT kapsamında birçok branş için pozitif malzeme listeleri hazırlandığı, listelerin hazırlanmasında Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Ulusal Bilgi Bankası (TİTUBB) eşleştirmesi sorumluluğunun firmalara ait olduğu, ancak yanlış malzeme eşleştirmelerine rastlanıldığı, tüm branşlara yönelik tıbbi malzemelerin pozitif listelerinin hazırlanması ve her bir malzemeye gerçek piyasa fiyatının verilmesi ile birçok sorunun ortadan kalkacağı, sehven yapılan hatalı kod girişlerinin de önüne geçilmiş olacağı, Raporda belirtilen sarf malzemelerinin aşırı yüksek fiyatlarla faturalandırılmasının MEDULA sistemindeki muhtemel hatalardan kaynaklanmış olabileceği bildirilmiştir.

d) Sağıık Uygulama Tebliğı eki Ek-2/B'de yer alan 702700 kodlu Bireysel Psikoterapi işleminin açıklama bölümünde bu işlemin bir seansının en az 30 dakika olması gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle, günlük sekiz saatlik mesaide, ilgili doktorun başka bir işlem gerçekleştirmemesi şartıyla toplam en fazla 16 adet Bireysel Psikoterapi işlemi fatura edilebilmesi mümkündür. Ancak incelememizde bu kurala uyulmadığı, bazı kamu hastanelerinde, tek bir hekim tarafından günlük 114 adede kadar 702700 kodlu işlem fatura edildiği tespit edilmiştir.

Belirtilen limitlerin üzerinde bireysel psikoterapi işlemi fatura edilmesi nedeniyle 2013 yılında kamu hastaneleri tarafından toplam 467.390 TL fazla fatura edilmiştir. Söz konusu işlemler, Kurum mali tablolarında yer alan 120- Alıcılar Hesabı ile 600- Yurtiçi Satışlar Hesabının 467.390 TL fazla gösterilmesine sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında:* MEDULA'da gerekli kısıtlamaların yapılmış olması halinde hekimlerin sehven hatalı giriş yapmalarının önüne geçileceği, diğer taraftan psikologlar için MEDULA sistemi üzerinden hizmet kaydına izin verilmediğinden, görevli psikiyatri uzmanının doktor tescil numarası ile MEDULA'ya hizmet kaydı yapabildiği, bireysel psikoterapi hizmeti karşılığında girişimsel işlem puanı verilemediğinden hastane yönetiminin bilgisi dahilinde bireysel psikoterapi hizmetinin psikiyatri uzman doktorlarına girişimsel işlem puanı olarak girildiği, bu nedenle uzman doktor başına bireysel psikoterapi işlem sayılarının aşırı yüksek görüldüğü bildirilmiştir.

e) Bir kişiye ait olup daha önce bir sağlık tesisinde çekilmiş bulunan bir dişin tekrar çekilerek fatura edildiği görülmüştür. MEDULA sisteminde ülkemiz diş hekimliğindeki dişlerde numaralandırma sistemine paralel olarak, dişler alt ve üst olarak ayrılarak her dişe bir numara verilmektedir.

SUT Eki Ek-2/Ç'de;

- 405.010 Diş çekimi, infiltrasyon anestezi ile
- 405.011 Diş çekimi, rejyonel anestezi ile
- 405.020 Komplikasyonlu diş çekimi, infiltrasyon anestezi ile
- 405.021 Komplikasyonlu diş çekimi, rejyonel anestezi ile
- 405.030 Gömülü diş çekimi, mukoza retansiyonlu
- 405.040 Gömülü diş çekimi, kemik retansiyonlu
- 405.050 Gömülü kanin-premolar diş çekimi

işlemleri diş çekimlerinin faturalandırılması için kullanılmaktadır.

İncelememizde 2012 ve 2013 yıllarında söz konusu SUT kodlarının uygulandığı diş numaraları tespit edilmiş, aynı diş numaralarına tekrar çekim işlemi uygulanarak fatura edilip edilmediği araştırılmış, sonuç olarak 2013 yılında daha önce çekilen 16049 adet dişin yeniden çekilmiş olduğu görülmüştür.

*Kamu idaresi cevabında:* bir kişiye ait olup daha önce bir sağlık tesisinde çekilmiş bulunan bir dişin tekrar çekilerek fatura edilmesi halinde MEDULA sisteminin uyarı vermesinin bir gereklilik olduğu, MEDULA sisteminin kendisinden ve kullanıcılarından

kaynaklanan hatalarının en aza indirilmesine yönelik düzenlemeler yapılması gerektiği bildirilmiştir.

f) Sağlık Uygulama Tebliği eki Ek-2/B’de yer alan Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon işlemlerine ilişkin olarak, ilgili bölümün Değerlendirmeler alt başlığının açıklamasında, 701.580-701.730 arasındaki işlemlerin aynı başvuruda bir defadan fazla faturalandırılmayacağı hükmü düzenlenmiştir. Bu kurala aykırı olarak, söz konusu işlemler dolayısıyla 2013 yılında Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na bağlı sağlık tesisleri tarafından toplam 5.960.540,95 TL fazla fatura edildiği tespit edilmiştir. Söz konusu işlemler, Kurum mali tablolarında yer alan 120- Alıcılar Hesabı ile 600- Yurtiçi Satışlar Hesabının 5.960.540,95 TL fazla gösterilmesine sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında:* hekimin sehven fazla veri girmesinin önüne geçmek için MEDULA sisteminde faturalama kuralları oluşturulması ve gerekli kısıtların yazılıma entegre edilmesinin söz konusu hataları engelleyeceği bildirilmiştir.

Ayrıca Kurum tarafından konu ile ilgili genel olarak; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun “Sağlık hizmetlerinin sağlanma yöntemi ve sağlık giderlerinin ödenmesi” başlıklı 73 üncü maddesi gereğince Kurumun Sosyal Güvenlik Kurumu hak sahiplerine; SGK’nın teklif ettiği sabit bedel üzerinden ödemenin yapıldığı sözleşme türü olan götürü bedel sözleşme kapsamında hizmet sunmakta olduğu, bununla birlikte sağlık tesislerinin, genel sağlık sigortalılarına verdiği hizmetlerde sağlık hizmeti olarak kabul edilmiş olma şartı ile Sağlık Uygulama Tebliği’nde (SUT) yer verilip verilmediğine veya verilen hizmet fiyatının SUT’taki karşılığından yüksek olup olmadığına bakmaksızın sağlık hizmeti sunduğu, Fatura İnceleme Usul ve Esaslarına ve SUT’da yer alan faturalama kurallarına uymanın global bütçe kapsamında hizmet veren Kurum sağlık tesisleri için geçerli olmadığı, ayrıca Kurum bünyesinde Sosyal Güvenlik Uygulamaları ve Faturalandırma konularıyla ilgili periyodik olarak çalıştaylar yapıldığı ve eğitimler verilmekte olduğu bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Her ne kadar Sağlık Bakanlığı ile SGK arasında Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmeti Alım Sözleşmesi yapılmış olsa da Sağlık Uygulama Tebliği’nde düzenlenen kurallara tabi olma açısından özel hastane-kamu hastanesi ayrımı bulunmamaktadır. Ayrıca Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmeliğe dayanılarak çıkarılan Girişimsel İşlemler Yönergesi SGK’nın Sağlık Uygulama Tebliği’ndeki kurallar ile paralellik göstermektedir. Dolayısıyla Kuruma bağlı sağlık tesislerinin söz konusu kurallara uyması iç mevzuatı gereğince de zorunludur.

Sağlık Uygulama Tebliği devamlı güncellense de, Kuruma bağlı sağlık tesislerinin bu kuralları yakından takip ederek buna göre işlem yapmaları, aynı zamanda bu tesislerde ihale ile satın alınan fatura otomasyon sistemlerinin de değişikliklere uyumunun sağlanması gerekir.

Ayrıca, Kuruma bağlı sağlık tesislerinde görevli personele yapılan ek ödemeler sağlık tesislerince kesilen toplam fatura tutarları üzerinden hesaplandığından hatalı faturalandırmaların yersiz ek ödemelere sebebiyet vermemesi açısından, söz konusu sağlık tesislerinde faturalandırma süreçlerine ilişkin iç kontrol mekanizmalarının etkin bir şekilde işletilmesi, mevcut Hastane Bilgi Yönetim Sistemlerinin (HBYS) hatalı faturalandırmaları engellemeye yönelik olarak gözden geçirilmesi,

Gerekir.

#### **BULGU 7:**

##### **Sağlık Tesislerince Tahsil Edilen Katılım Paylarının SGK'ya Ödenmemesi**

2013 Yılı Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmet Alım Sözleşmesi ve Usul Esasların "*Bakanlığın Yükümlülükleri*" başlıklı 7 nci maddesinin (f) bendinde; "*Kapsamdaki kişilerden SUT çerçevesinde tahsil edilmesi gereken katılım paylarının sağlık hizmeti sunucusu tarafından tahsil edilmesi amacıyla Bakanlıkça her türlü önlem alınır. Sağlık hizmeti sunucusu tahsil ettiği katılım paylarını en geç tahsilâtın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar defaten Kurumun Bakanlığa bildireceği hesaba sağlık hizmeti sunucusunun tam adı, tesis kodu ve tahsilâtın hangi aya ait olduğuna ilişkin bilgileri de içerecek şekilde yatırır. Sağlık hizmeti sunucusu, katılım payı tahsil edilen kişilere ilişkin bilgilerle (EK: 1 de yer alan form yurtiçi ve yurtdışı sigortalıları için ayrı olarak düzenlenecek) birlikte katılım payını yukarıda belirtilen hesaba yatırdığına ilişkin banka makbuzunun suretini ilişkilendirildiği Kurumun ilgili Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne teslim edecektir. (Bu form MEDULA sisteminden provizyon alınamayan kişilerle ilgili doldurulacaktır).*" hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm gereğince, gerek MEDULA üzerinden provizyon alınmaksızın tedavileri sağlanan kişilerden tahsil edilen katılım payları (muayene, tıbbi malzeme, dış protezleri gibi) gerekse de MEDULA sistemi üzerinden provizyon alınarak tedavileri sağlanan kişilerden tedaviyi sağlayan sağlık hizmet sunucularınca tahsil edilen katılım paylarının SGK'na *en geç tahsilâtın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar* ödenmesi gerekmektedir.

Ancak Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri kesin mizan raporunun incelenmesinde; 2013 yılı itibariyle 93.252.217,79 TL tutarında katılım payı tahakkuk ettirildiği, bu tutarın 77.409.819,23 TL'sinin SGK'na ödendiği ancak 15.842.398,56 TL tutarında katılım payının ise emanette bekletildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte 2013 yılı Aralık ayı içerisinde tahakkuk eden 9.365.718,60 TL SGK katılım payı tutarın takip eden ayın sonuna kadar ödenebileceği göz önünde bulundurulduğunda, bakiye kalan 6.476.679,96 TL'nin (15.842.398,56 – 9.365.718,60) sözleşmede öngörülen süre içerisinde ödenmediği tespit edilmiştir.

Ayrıca tespit edilen bir diğer husus ise; bazı sağlık tesislerinin özellikle de Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri'nin 336.06 SGK Katılım Payları Hesabı, 610.0.2.05 SGK'dan İadeler Hesabı ve 610.03 SGK'dan İadeler Hesabını hiç kullanmadığı veya bu hesapları kullanan sağlık tesislerinde ise bu hesap tutarlarının çok düşük olduğudur. Ancak özellikle ADSM'lerin sunmuş olduğu hizmetler itibariyle yüksek katılım payı tahsilini gerektirecek işlemler yaptığı dikkate alındığında, yukarıda belirtilen muhasebe kayıtlarının hiç kullanılmaması veya rakamsal olarak çok düşük olması bu sağlık tesislerinin tahsil ettiği katılım paylarını SGK'ya hiç ödemediği sonucunu göstermektedir.

Bu itibarla; sağlık tesislerince tahakkuk ettirilen 6.476.679,96 TL tutarındaki katılım payının SGK'ya ilgili mevzuatında belirlenen süre zarfında ödenmemesi 336 SGK Katılım Payları Hesabının bu tutar kadar fazla gözükmemesine sebep olmaktadır.

*Kamu idaresi cevabında:* Kuruma bağlı sağlık tesislerinin hastalardan aldıkları katılım paylarını SGK ile her yıl imza edilen götürü bedel üzerinden sağlık hizmeti alımı sözleşmesi ile usul ve esasları kapsamında müteakip ayda SGK'nın ilgili hesabına yatırmakta olduğu, Kamu Hastaneleri Birliklerinin bu konuda ilgili uyarı ve ikaz yazıları ile talimatlandırıldığı, TDMS sistemine katılım paylarının SGK'ya ödenmesi ile ilgili uyarı ve ikaz otokontrolü konularak katılım paylarının SGK'ya yatırılıp yatırılmadığının kontrol edileceği ve birliklerde bu konu ile ilgili münferit hatalı uygulamalar olabileceği, düzeltmeye ilişkin gerekli tedbirlerin alınacağı bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Katılım paylarını ödemeyen veya geç ödeyen sağlık tesislerinin uyarılarak payların SGK'ya zamanında intikalinin sağlanması,

Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri gibi katılım payı tahsilatlarını emanetler hesabına almayan tesislerin hesaplarının incelenerek, bu konuda katılım payı tahakkukunun sağlanması,

gerekir.



## **BULGU 8:**

### **SHÇEK Payının Hatalı Hesaplanması**

2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun "Kurumun Gelirleri" başlıklı 17 nci maddesinin (k) bendinde; "*Kanunla kurulan döner sermaye işletmelerinin (Vakıflar Genel Müdürlüğüne ve Orman Genel Müdürlüğü'ne ait olanlar hariç), yıllık brüt hâsılatlarının % 1'inin Kuruma aktarılmasıyla elde edilecek gelirler*",

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 289 uncu maddesinde; "*362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı; Ödenecek döner sermaye yükümlülükleri hesabı, döner sermayeli işletmelerce genel bütçeye aktarılacak tutarlar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı, idare masraflarına katılma payı, amortisman payı, kâr payı, merkez hissesi gibi Hazineye veya ilgili idareye ödenecek gelir ve payların izlenmesi için kullanılır.*"

"Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri İle İlgili Tahakkuk İşlemleri" başlıklı 562 nci maddesinde; "*İşletmelerce ay sonlarında, bu Yönetmeliğin 60 Brüt Satışlar, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından; 61 Satış İndirimleri grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak bulunacak gayrisafi hâsılatтан tahsil edilen tutarlar üzerinden, Bakanlıkça belirlenen oranlarda hesaplanan genel bütçeye aktarılacak tutarlar 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç, 362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına alacak kaydedilir.*"

290 ncı maddesinde ise; "*24/5/1983 tarihli ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 18/k maddesi gereğince, döner sermayeli işletmelerce her yıl Aralık ayı sonunda gayrisafi hasılat üzerinden ayrılacak Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı bu hesaba alacak, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç kaydedilir.*" hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen Kanun ve Yönetmelik hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; Kanunla kurulan döner sermaye işletmelerinin yıllık brüt hâsılatları üzerinden % 1 oranında SHÇEK payı ayrılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanunla kurulan döner sermayeli işletmelerden birisi de, *sağlık döner sermaye işletmeleridir*. Hükümleri belirtilen mevzuat gereğince hesaplanması gereken yıllık brüt hâsılat veya gayri safi hâsılat tutarına ise Yönetmeliğin gerek 290 ncı gerekse 562 nci maddelerinde belirtilen hesap gruplarının birlikte değerlendirilmesi suretiyle ulaşılabacaktır. Daha açık bir ifade ile gayri safi hâsılat(yıllık hâsılat) tutarına;

- 60- Brüt Satışlar
- 64- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
- 67- Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından,
- 61- Satış İndirimleri grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak, ulaşılacaktır.

Bununla beraber mezkûr Yönetmeliğin “602 Diğer Gelirler Hesabı”nın işleyişini açıklayan 392 inci maddesinde yer alan; “*Hazineye yatırılan genel bütçeye aktarılacak tutarların hesaplanmasında bağlı olunan idareden gönderilen değerler ile şartlı bağış ve yardımlar dikkate alınmaz.*” hükmü gereğince, maddede yer alan değerler 60- Brüt Satışlar Hesap Grubunda değerlendirmeye alınmayacaktır. Ayrıca yukarıdaki hükümler çerçevesinde hesaplanan SHÇEK payının 17 sıra nolu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin ilgili maddesi uyarınca ertesi yılın Ocak ayı sonuna kadar yatırılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde yürütülen incelemede; tüm sağlık tesislerince SHÇEK payına esas alınması gereken matrah 19.373.685.198,65 TL olup bu tutarın %1'inin (193.736.851,98) SHÇEK payı olarak ödenmesi gerekirken sağlık tesislerince esas alınan toplam matrah 19.059.372.913,00 TL olup bu tutarın %1'ine tekabül eden 190.593.729,13 TL SHÇEK payı olarak ödenmiştir. Netice itibarıyla yapılan hatalı uygulama 3.143.122,86 TL SHÇEK payı tutarının eksik hesaplanmasına neden olmuştur.

Yukarıda belirtilen hususlar TKHK konsolide mali tablolarında 770 Genel Yönetim Giderleri ve 362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesaplarının 3.143.122,86 TL hatalı hesaplanmasına sebep olmuştur.

*Kamu idaresi cevabında:* Matrah üzerinden ödenmesi gereken SHÇEK payını eksik ödeyen birliklere resmi yazı ile gerekli uyarılar yapılacağı, eksik yatırılmış tutarlar var ise onunda ek SHÇEK payı olarak ilgili hesaplara intikal ettirilmesinin sağlanacağı bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Hatalı hesaplanan 3.143.122,86 TL sı SHÇEK payına ilişkin kayıtların düzeltilerek, sonuçlarının sunulacak mali tablolara yansıtılması gerekir.

## **BULGU 9:**

### **Döner Sermaye Ek Ödemelerinde İç Kontrole İlişkin Tespit Edilen Hatalar**

Sabit dışı ek ödeme mevzuatının ve buna dayanılarak yapılan hesaplamaların ayrıntılı olması, genel sekreterlikler ve sağlık tesislerinde mutemet olarak bu işlemleri yapan personel

sayısının bir ya da birkaç kişiyle sınırlı olması, sağlık tesislerinde çalışan personelin ilgili ay ne kadar performans ödemesi alacağını net olarak bilememesi, ödeme emri belgesi ekinde bulunan banka listesinin ön mali kontrol aşamasında detaylı olarak incelenmemesi, ödeme yapılacak banka listesinin mutemet tarafından bankaya elektronik ortamda gönderilmesi gibi nedenler bu hesap alanında sabit dışı performans ödemeleri hesabının ve banka ödeme işlemlerinin riskli olduğunu göstermektedir.

Sabit dışı performans ödemeleri, mutemet tarafından HBYS sistemi kullanılarak hesaplanmakta ve tahakkuk eden tutara ilişkin listenin çıktısı alınmaktadır. Bu liste gerekli kontroller yapıldıktan sonra gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisi tarafından imzalanarak ödeme emri belgesi ekinde muhasebe birimine gönderilmektedir. Muhasebe birimi de bankaya ödeme talimatı ekinde bu listeyi gönderme hususunda ihtiyari davranmaktadır. Zira banka, ödeme listesini matbu olarak değil de elektronik ortamda istemektedir. Bu durumda bütün resmi prosedürler tamamlandıktan sonra mutemet banka listesini bağımsız olarak bankaya göndermektedir. Mutemedin bankaya gönderdiği liste ödeme emri belgesi ekindeki liste ile bire bir aynı olabileceği gibi farklı da olabilir. Çünkü bu liste sadece mutemet tarafından oluşturulmakta ve doğrudan elektronik olarak (genellikle e-mail yoluyla) bankaya gönderilmektedir.

Yukarıda belirtilen işlemler iç kontrol açısından değerlendirildiğinde, gerek ön mali kontrolün gerekse diğer kontrollerin tam olarak yerine getirilmediği ve suistimale açık olduğu görülmektedir.

2013 yılı yerinde denetim çalışması neticesinde; Kahramanmaraş, Aydın, Adıyaman, İstanbul, Mardin illerinde tayini çıkan, ücretsiz izne ayrılan, askere giden ya da istifa eden personelin ilişkisinin HBYS üzerinden kesilmeyerek bir iki ay daha hastanede çalışmış gibi göstermek suretiyle kendilerine ek ödeme tahakkuku yapıp ödeme aşamasında banka listesi değiştirilerek bu tutarların mutemetlerin şahsi hesabına aktarıldığı, tahakkuk eden sabit ve sabit dışı performans tutarlarının banka listesinde mutemet tarafından değişiklik yapılarak her bir personelin alacağı meblağdan hissedilmeyecek kadar küçük bedeller kesilerek mutemetlerin şahsi hesabına aktarıldığı şüphesiyle TKHK'ya bilgi verilmiştir.

Kurum tarafından gönderilen resmi yazıda belirtilen illerde ilgili mutemetlik personeli hakkında araştırmaların yapıldığı, bazılarının neticelendiği, suç tespiti yapılanların tecziye edildiği bildirilmektedir.

10.12.2003 tarih 5018 sayılı Kanun'un 55 inci maddesinde İç Kontrol'ün tanımını müteakip 56 ncı maddesinde amacı ve 58 inci maddesinde ise Ön Mali Kontrolün tanımı ve ne şekilde yürütüleceği bildirilmektedir.

Mezkûr Kanun maddelerine bakıldığında, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılması, usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, varlıkların kötüye kullanılması ve israfı önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak ve dolayısıyla da iç kontrol sistemini etkin bir şekilde kurmak, yapılan işlemlerin her aşamasında kontrol edilmesini sağlamak gerektiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla yukarıda bahsedilen konularda TKHK'nın tüm birimlerini uyararak ön mali kontrol ve aynı zamanda iç kontrol sürecini etkin olarak işletmesi, bankalarla yapılan protokollerde bu hususlara dikkat edilerek kişilerin müdahale edemeyeceği şekilde ödeme sisteminin kurulması gerektiği düşünülmektedir.

*Kamu idaresi cevabında:* Maaş ve ücretleri Say2000'i sistemi üzerinden hesaplanarak ödenen personelin mali ve sosyal haklarına ilişkin verilerin 'Maaş ve Yük Hesabı' modülüne aktarımının otomatik olarak yapıldığı, Say2000'i sistemi üzerinden 'Maaş ve Yük Hesabı Modülüne' sadece 'Kadrolu Personel' ile 'Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel' in mali ve sosyal haklarına ilişkin bazı veriler aktarılabilirdiği, Maaş ve ücretleri say2000'i sistemi üzerinden ödenmeyen ve herhangi bir veri aktarımı sağlanamayan diğer tüm personelin (İşçi, Geçici Personel, Diğer Personel, ve Kadro Karşılığı Sözleşmeli Personel dışındaki Diğer Sözleşmeli Personel) mali ve sosyal haklarına ilişkin bütün veri girişlerinin yapılması için Maliye Bakanlığı nezdinde girişimlerde bulunulduğu, Maliye Bakanlığı ile işbirliği halinde uygulamaya konulmaya çalışıldığı ifade edilmiştir.

*Sonuç olarak:* Ödemelerde ön mali kontrol sürecinin geliştirilerek uygulamada ortaya çıkan veya çıkması muhtemel risklerin önlenmesi gerekir.

## ***DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEMEYEN TESPİT VE DEĞERLENDİRMELER***

### **BULGU 1:**

#### **Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Olarak Faaliyet Gösteren Sağlık Tesislerindeki Hatalı İhale Uygulamaları**

İhale uygulamalarının Kamu İhale Mevzuatına uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir olup, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nun 2013 Mali Yılı denetimi kapsamında farklı illerdeki sağlık tesislerinin hizmet alım ihalelerinin incelenmesi neticesinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

#### **1.1 Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alım İhalelerinde Yaklaşık Maliyetin İhale Dokümanına Uygun Olarak Hazırlanmaması**

Kamu İhale Genel Tebliği'nin 78.1 inci maddesinde; "Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları; ağırlıklı olarak personel çalıştırılmasına dayanan, çalıştırılacak personel sayısının belirlendiği ve haftalık çalışma saatlerinin tamamının idare için kullanıldığı hizmetlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu hizmet alımlarının Kanunda belirtilen haller hariç olmak üzere açık ihale ve belli istekliler arasında ihale usulü ile gördürülmesi gerekmektedir. Malumdur ki, bir ihale sürecinin en önemli aşamalarından birisi de, yaklaşık maliyetin hazırlanmasıdır. Yaklaşık maliyet özellikle de tekliflerin değerlendirilmesi ve ihalenin sonuçlandırılmasında hayati öneme sahiptir. Bu bağlamda, yaklaşık maliyetin doğru ve gerçekçi bir biçimde hazırlanması Kamu İhale Kanunu'nun 9 uncu maddesinin amir hükmüdür. Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde yaklaşık maliyetin nasıl hazırlanması gerektiği hususu, Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 9 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu fıkra da aynen;

"Hizmetin gerçekleştirilmesi için gerekli olan iş kalemlerine veya iş gruplarına ilişkin miktarların tespit edilen fiyatlarla çarpımı sonucu bulunan tutarların toplanması ile elde edilen genel toplam tutar, sözleşme giderleri ve genel giderler ile KDV hariç olarak belirlenir. Bulunan bu tutara işin niteliği dikkate alınarak % 20 oranını geçmemek üzere yüklenici kârı eklenir. Bu tutar, kâr hariç belirlenen genel toplam tutar üzerinden hesaplanan sözleşme giderleri ve genel giderler ile toplanarak yaklaşık maliyet hesaplanır. Buna ilişkin hesap cetveli hazırlayanlarca imzalandıktan sonra, ihale onay belgesinin ekine konularak ihale yetkilisine sunulur. (Ek 16/7/2011- 27996 R.G./1. md.) Yüklenici için öngörülen kar tutarının bu cetvelde gösterilmesi zorunludur." denilmektedir.

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı'nın 2010/43 sayılı Genelgesinde, yukarıda yer alan madde hükmündeki düzenleme dikkate alınarak personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerindeki kar oranı %5'i aşmayacak şekilde belirlenmiştir. Dolayısıyla sağlık tesislerince bu ihaleler için yaklaşık maliyet hesaplanırken kar oranı % 5 oranını aşmamak üzere hesaplama yapılacaktır.

Yukarıda belirtilen madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde yaklaşık maliyetin; yüklenici karının % 5 oranını aşmamak üzere ve sözleşme ve genel giderler hariç toplam maliyet kalemleri üzerinden hesaplanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yukarıdaki düzenlemelerin yanı sıra yaklaşık maliyetin hesabında dikkate alınması gereken diğer bir husus da, ihale dokümanına konulan hükümlerdir. Genellikle idari şartnamelere bazı durumlarda ise teknik şartnamelere konan hükümlerin yaklaşık maliyetin hazırlanmasında büyük önemi bulunmaktadır. Çünkü yaklaşık maliyet, ihale dokümanında yer alan düzenlemeler çerçevesinde hazırlanıp hesaplanmakta, ihale komisyonları da değerlendirmelerini buna göre yapmaktadırlar. Örneğin idari şartnamenin teklif fiyata dâhil masraflar maddesinde, ihale konusu iş kapsamında istihdam edilenlere asgari ücret verileceği belirtiliyor ise yaklaşık maliyet hesaplanırken KİK işçilik modülünde asgari ücretin esas alınması veya brüt olarak belli bir tutarda yemek bedelinin ödeneceği öngörülmüşse yine modülde bu tutarın girilerek hesaplamanın yapılması gerekmektedir. Aksi durum yaklaşık maliyet tutarının ya olması gerekenden düşük veya yüksek olarak belirlenmesine sebep olacak, bu durum ise ihale komisyonlarının sağlıklı bir değerlendirme yapmasına imkân vermeyecektir.

Hal böyle iken, farklı illerdeki sağlık tesislerinde yürütülen yerinde denetim incelemelerinde;

- İhale konusu iş kapsamında istihdam edilen işçilere asgari ücret verileceği öngörülmesine rağmen asgari ücretin % 10 artırımlı tutarı esas alınarak yaklaşık maliyetin hesaplandığı,
- Yol bedelinin 22 gün verileceği belirtilmesine karşın yaklaşık maliyet hesabının 26 gün üzerinden gerçekleştirildiği,
- Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde yüklenici karının % 5 oranı geçmemek üzere hesaplanması gerekirken bu oranın üzerinde (%6,5) yüklenici karı verilmek suretiyle yaklaşık maliyetin hesaplandığı, tespit edilmiştir.

*Kamu İdaresi Cevabında:* Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 9 uncu maddesine göre, hizmet alımlarının yaklaşık maliyet tespitinde %20 oranını geçmemek üzere idarelerce kar oranı belirlenebileceği, %20 oranını geçmemek şartıyla kar oranı belirlemede idarelere takdir hakkı verilmesine rağmen, Kuruma bağlı sağlık tesislerinde bu oranın Bakanlık düzenlemeleri çerçevesinde %5 ile sınırlandırıldığı, Kurum sağlık tesislerinin yapmış olduğu ihalelerde ortalama kar oranının 2013 yılı için %2,18 olarak gerçekleştiği, ancak bazı sağlık tesislerinde gerçekleştiği anlaşılan %6,5 yüklenici karı ile ilgili olarak sağlık tesislerinin tekrar uyarılacağı bildirilmiştir.

## **1.2 Satın Alma, Tahakkuk, Faturalandırma ve Yaklaşık Maliyet Hazırlama Birimleri Gibi Önemli Birimlerde Taşeron Firma Elemanlarının İstihdam Edilmesi**

Sağlık tesislerince sıklıkla gerçekleştirilen ihalelerden birisi de, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihaleleridir. Bu hizmet alım ihaleleri ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu çerçevesinde yürütülmektedir. Anılan Kanunda hizmet; “*Bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket, danışmanlık, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, meslekî eğitim, fotoğraf, film, fikrî ve güzel sanat, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetlerini, taşınır ve taşınmaz mal ve hakların kiralanmasını ve benzeri diğer hizmetleri*” olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanım kapsamında değerlendirilen ve sağlık tesislerinin görev alanına giren hizmetlerin yürütülmesi için yapılan personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde, malum olduğu üzere, ağırlıklı olarak personel hizmeti alınmaktadır. Bu personellerin istihdam alanları ihale konusu işin türüne göre değişmekle birlikte, asıl olan söz konusu personellerin Kanunların izin verdiği sınırlar dâhilindeki istihdam alanlarında çalıştırılmasıdır. Dolayısıyla memur veya diğer kamu görevlileri tarafından yürütülmesi gereken asli kamu hizmetlerinin firma elemanları tarafından yürütülmesinin mevzuata uygun düşmeyeceği açıktır.

Nitekim yukarıda bahsi geçen hususa ilişkin düzenleme, 1982 Anayasası'nın 128 inci maddesinde; “*Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.*” ifadesiyle yer almaktadır. Söz konusu hüküm uyarınca kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için sadece memurlar değil diğer kamu görevlileri kapsamındaki personel de istihdam edilebilecektir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4 üncü maddesi uyarınca; kamu hizmetleri memurlar, sözleşmeli personel, geçici personel ve işçiler eliyle görülür. Anılan maddede kamu hizmetlerinin kimler tarafından yerine getirileceği tek tek sayılmış olup, bunlar dışında herhangi bir istihdam türü belirtilmemiştir.

Yukarıda da açıklandığı üzere Devletin, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülebilecektir. Bu açıdan bakıldığında kamu hizmetlerinin gerektirdiği görevlerin 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında hizmet alımı yoluyla istihdam edilen personele gördürülmesi, Anayasa'nın ve 657 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca görevlendirilen firma personelinin devlet memurları ile ilgili disiplin hükümlerine tabi olmaması nedeniyle disiplin soruşturması yapılmasını gerektiren iş ve işlemlerden dolayı haklarında uygulanabilecek herhangi bir disiplin hükmü de bulunmamaktadır. Bu bağlamda ilgililer hakkında sadece İş Kanunu, Borçlar Kanunu, Ceza Kanunu gibi kanun hükümlerine aykırılık olması durumunda işlem yapılabilecektir.

Hal böyle iken, yerinde denetim faaliyetleri kapsamında yürütülen incelemelerde, sağlık tesislerinin ekseriyetinde satın alma, tahakkuk, faturalandırma ve yaklaşık maliyet hazırlama birimi gibi kamu hizmetleri açısından kritik sayılabilecek birimlerde firma elamanlarının istihdam edildiği tespit edilmiştir. Bazı sağlık tesislerindeki insan kaynağı alanındaki sıkıntılar göz önüne alındığında, en azından bu birimlerdeki firma personellerinin mutlaka bir kamu görevlisinin gözetim ve denetimi altında çalıştırılması büyük önem arz etmektedir.

*Kamu İdaresi Cevabında:* Bazı sağlık tesislerindeki insan kaynağı alanındaki sıkıntılar göz önüne alındığında, en azından bu birimlerdeki firma personellerinin mutlaka bir kamu görevlisinin gözetim ve denetimi altında çalıştırılmasının büyük önem arz etmekte olduğu, hizmet alımları kapsamında çalıştırılan işçilerin hizmet alımının konusu dışında ve mali işlemlerde çalıştırılmamasına yönelik uyarıcı yazılara rağmen Sayıştay Başkanlığı'nın tespitleri doğrultusunda sağlık tesislerinin tekrar uyarılacağı bildirilmiştir.

### **1.3 Yaklaşık Maliyet Tutarının Üzerinde İhale Edilen İşler İçin İhale Komisyon Kararlarında Tebliğdeki Düzenlemelerin Dikkate Alınmaması**

Yaklaşık maliyet tutarının üzerindeki tekliflerin kabul edilip edilemeyeceği hususu Kamu İhale Genel Tebliğinde açık olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda ihale komisyonu;



- Yaklaşık maliyet hesaplanırken değerlendirilmeyen herhangi bir husus olup olmadığını,
- Yaklaşık maliyet güncellenerek tespit edilmişse, güncellenenin doğru yapıлып yapılmadığını,
- Verilen teklif fiyatlarının piyasa rayiç fiyatlarını yansıtıp yansıtmadığını,

sorgulayarak verilen teklifleri yaklaşık maliyete göre mukayese eder ve bütçe ödeneklerini de göz önünde bulundurarak, teklif fiyatlarını uygun bulması halinde ekonomik açıdan en avantajlı teklifi ve varsa ikinci teklifi belirlemek veya verilen teklif fiyatlarını uygun bulmaması halinde ihalenin iptaline karar vermek hususunda takdir yetkisine sahiptir.

Ayrıca yaklaşık maliyetin üzerinde olmakla birlikte teklifin kabul edilebilir nitelikte görülmesi halinde idarenin ek ödeneğinin bulunması veya ilgili mali mevzuatı gereği ödenek aktarımının mümkün olması durumlarında teklifler kamu yararı ve hizmet gerekleri de dikkate alınarak kabul edilebilir. Bu durumda sorumluluk idareye aittir.

Tebliğdeki düzenlemelerden, yaklaşık maliyet tutarının üzerinde verilen tekliflerin değerlendirilmesinde belli ölçütlerin olduğu, bu ölçütlerin sağlanması ve idarece sorumluluğun üstlenilmesi şartı ile ihalenin neticelendirilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca yaklaşık maliyetin üzerinde olmakla birlikte teklifin kabul edilebilir nitelikte olması ve ödenek şartının sağlanması ile tekliflerin kamu yararı çerçevesinde kabul edilebileceği düzenlenmiştir.

Tebliğdeki düzenlemelerden aynı zamanda, yaklaşık maliyetin üzerindeki tekliflerin yaklaşık maliyetin altındaki teklifler gibi bir değerlendirmeye tabi tutulmaması, bu kapsamdaki ihale komisyon kararlarının gerekçeli bir şekilde düzenlenmesi ve ihalenin neticelendirilmesindeki kamu yararı gereğinin açıkça ortaya konulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Hal böyle iken, yerinde denetim faaliyetleri kapsamında yürütülen incelemelerde; yaklaşık maliyetin üzerindeki teklifler değerlendirilirken ihale komisyonlarınca Tebliğdeki şartların göz önünde bulundurulmadığı, bu kapsamdaki komisyon kararlarının gerekçelendirilmediği ve kamu yararı gerekliliğinin net olarak ortaya konulmadığı tespit edilmiştir.

*Kamu İdaresi Cevabında:* Kamu İhale Genel Tebliği'nin ilgili hükmünün uygulanmasına yönelik olarak Sayıştay Başkanlığı'nın uygulamayı yönlendirici tespitleri doğrultusunda sağlık tesislerinin uyarılacağı bildirilmiştir.

#### **1.4 İhale Komisyonlarınca Alınan Kararların Tüm Komisyon Üyeleri Tarafından İmzalanmaması**

Gerek Kamu İhale Kanunu'nun 4 üncü gerekse Hizmet Alım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 19 uncu madde hükümlerine göre; ihale komisyonları eksiksiz olarak toplanır. Kararlarını çoğunlukla alır. Kararlarda çekimser kalınmaz. Karşı oy kullanan komisyon üyeleri, gerekçelerini komisyon kararına yazmak ve imzalamak zorundadır. İhale komisyonlarınca alınan kararlar ve düzenlenen tutanaklar, komisyon başkan ve üyelerinin adları ve soyadları, unvanları ve komisyondaki sıfatları belirtilerek imzalanır.

İhale komisyonlarının, Kanunun 6 ve Yönetmeliğin 19 uncu maddesinde belirtilen yöntem ve esaslara uygun biçimde kurulması, toplanması, çalışması ve karar alması, komisyonca yürütülen işlemlerin yetki ve şekil unsurları bakımından geçerlilik şartını oluşturduğundan, bu kurallara aykırılık halleri ihale sürecini esastan etkilemekte ve KİK'in birçok kararında görüldüğü üzere ihalenin iptali olarak değerlendirilmektedir.

İhale süreci idare hukuku anlamında zincirleme işlemlerden oluşan bir süreçtir. Zincir işlemleri, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlem olarak tanımlamak mümkündür. Zincir işlemler dizisinde yer alan işlemlerden birindeki hukuka aykırılık, sonra gelen işlemi de etkilemektedir. Dolayısıyla zincir işlemlerden bir tanesinin Kanuna uygun olmaması kendisinden sonraki işlemleri de sakatlamaktadır.

Yukarıda belirtilen mevzuat ve yapılan açıklamalar çerçevesinde, ihale komisyonlarının ihale yetkililerince görevlendirilen sayıda üye ile toplanması, çalışması, karar alması ve alınan kararların tüm komisyon üyelerince imzalanması süreçlerinin her birinin sağlıklı bir şekilde işleminin esasen tüm ihale sürecini etkilediği rahatlıkla ifade edilebilir.

Hal böyle iken, bazı sağlık tesislerince gerçekleştirilen muhtelif ihalelerdeki komisyon üyelerinin ihale yetkilisince görevlendirilen sayıda üye ile toplandıkları ancak alınan komisyon kararlarının tüm üyeler tarafından imzalanmadığı, bu haliyle zincirleme işlemlerden oluşan ihale sürecinin tekemmül ettirilmediği tespit edilmiştir.

*Kamu idaresi cevabında:* Kanunen İhale komisyon kararlarının tüm komisyon üyeleri tarafından imzalanması gereğine ilişkin Sayıştay Başkanlığı'nın tespitleri doğrultusunda hatalı uygulama yapan sağlık tesislerinin uyarılacağı bildirilmiştir.

### **1.5 Fiyat Farkı Ödenmesi Öngörülen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alım İhalelerinde 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 30 uncu Maddesinde Düzenlenen Özürlü Teşvikinden Yararlanılması Durumunda Yüklenicilerin Hak edişinden Kesinti Yapılmaması**

4857 sayılı İş Kanununun 30 uncu maddesinin 6ncı fıkrasında; “*Özel sektör işverenlerince bu madde kapsamında çalıştırılan 17/7/1964 tarihli ve 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi özürlü sigortalılar ile 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Kanununun 14 üncü maddesinde belirtilen korumalı işyerlerinde çalıştırılan özürlü sigortalıların, aynı Kanununun 72 nci ve 73 üncü maddelerinde sayılan ve 78 inci maddesiyle belirlenen prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin tamamı, kontenjan fazlası özürlü çalıştıran, yükümlü olmadıkları halde özürlü çalıştıran işverenlerin bu şekilde çalıştırdıkları her bir özürlü için prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primine ait işveren hisselerinin yüzde ellisi Hazinece karşılanır. İşveren hissesine ait primlerin Hazinece karşılanabilmesi için işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılarla ilgili olarak 506 sayılı Kanun uyarınca aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumuna verilmesi ve sigortalıların tamamına ait sigorta primlerinin sigortalı hissesine isabet eden tutarı ile Hazinece karşılanmayan işveren hissesine ait tutarın ödenmiş olması şarttır... ” hükmü yer almaktadır.*

Ayrıca 25.12.2013 tarih ve 28862 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin 3 üncü maddesinde aynen;

“... Ancak işin yürütümü sırasında yüklenicinin engelli işçi çalıştırması durumunda, yükleniciye fazla ödeme yapılmasını engellemek amacıyla 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Hizmet Alımlarında Uygulanacak Fiyat Farkına İlişkin Esaslar gereğince, engelli işçi çalıştırma nedeniyle Hazine tarafından karşılanan prim tutarı, idarece yüklenicinin hak edişinden kesilecektir”

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa Göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasların 8 inci maddesinde; “*İhale konusu hizmetin gerçekleştirilebilmesi için çalıştırılacak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununa tabi personelin, sayı ve günlük çalışma saatinin belirtilmesi kaydıyla; ...b) İhale (son teklif verme) tarihi itibarıyla işveren tarafından karşılanacak olan sosyal sigorta primi ve işsizlik sigortası primine ilişkin toplam tutarda; asgari ücret değişikliği veya sigorta primi alt sınır değişikliği ile prim oranları değişikliği gibi sebeplerle meydana gelecek fark, ...506 sayılı Kanun gereğince işveren nâm ve hesabına Hazinece yapılacak olan ödemeler de dikkate alınmak*

suretiyle bu Esasların 7 nci maddesi uygulanmaksızın ödenir veya kesilir” hükümleri yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, özel sektör işverenlerince Sosyal Sigortalar Kanunu’na tabi özürlü işçiler ile korumalı işyerlerinde özürlü işçi istihdam edilmesi durumunda, istihdam edilen işçilerin (sigortalıların) prime esas kazanç alt sınırı üzerinden hesaplanan sigorta primlerine ait işveren hissesinin tamamı Hazinece karşılanacaktır.

Fiyat Farkı Kararnamesinin 8 inci maddesinin (b) bendi, Kamu İhale Genel Tebliği düzenlemesi ile yukarıda belirtilen özürlü sigortalılara ait Hazine teşviki birlikte değerlendirildiğinde; fiyat farkı verilmesi öngörülen personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı ihalelerinde Hazinece karşılanan prim tutarlarının yüklenicilerin hak ediş ödemelerinden düşülmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Çünkü normal şartlar altında işverenlerce karşılanması gereken sigorta primleri Hazinece karşılanmakta ve işverenlerin katlandığı sigorta prim yükü azalmaktadır. Nasıl ki idarelerce işverenlerin sigorta prim yükünde artış meydana geldiği zaman bu artış için fiyat farkı ödeniyorsa, aynı şekilde işverenlerin sigorta prim yükü azaldığı durumda da, bu eksiliş için de fiyat farkı kesintisi yoluna gidilmelidir.

Hal böyle iken, yerinden denetim faaliyetleri kapsamında yürütülen incelemelerde; fiyat farkı ödenmesi öngörülen personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde yüklenicilerin 4857 sayılı İş Kanunu’nun 30 uncu maddesinde düzenlenen özürlü sigortalılara yönelik teşvikten yararlandıkları halde, Hazinece karşılanan bu tutarların yüklenicilerin hak edişinden düşülmediği görülmüştür.

*Kamu idaresi cevabında:* Hizmet alım ihaleleri kapsamında kendisiyle sözleşme imzalanan ve engelli işçi çalıştırdığı için hazine teşvikinden yararlanan yüklenici firmaların hakedişinden kesinti yapıp yapılamayacağı hususunda sağlık tesislerinde yaşanan tereddütlerin Kamu İhale Kurumu’na iletildiği, konunun 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki tüm kamu kurumlarını ilgilendirmesi nedeniyle 25.12.2013 tarihli ve 28862 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İhale Genel Tebliği’ ile düzenlendiği bildirilmiştir.

## **1.6 Açık İhale Usulü İle Yapılması Gereken Temizlik, Güvenlik, Yemek Gibi Hizmet Alımlarının Kamu İhale Kanunu'nun 22/c Maddesi İle Gerçekleştirilmesi**

Kanunun 19 uncu maddesinde temel ihale usulleri belirtilmiş olup, temel ihale usulleri dışındaki uygulamaların ancak Kanunda belirtilen şartların tahakkuku halinde uygulanabileceği düzenlenmiştir. Bu uygulamalardan birisi de, bir ihale usulü olarak düzenlenmeyen doğrudan alım yöntemidir. Bu alım yönteminin uygulamalarından olan 22/c maddesi, idarenin elinde işler halde bulunan ve belli bir ekonomik değere sahip olan mal, ekipman veya hizmetlerden faydalanmayı sürdürebilmek veya bu faydayı arttırabilmek için gerekli, mevcut sistemin veya hizmetin tamamlayıcısı niteliğindeki mal veya hizmetlerin ilk alım yapılan kişilerden alımı zorunluluğunu ifade etmektedir.

Yukarıda bahsi geçen uygulama Tebliğin 22.4 üncü maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır.

Uygulamanın amaca ve yasal çerçeveye uygun biçimde gerçekleşmesi bakımından iki husus önem taşımaktadır:

- Birincisi, asıl sözleşmenin idarenin öngörülebilir ihtiyacını tam olarak tanımlayacak ve kapsayacak şekilde kurulması,
- İkincisi, asıl sözleşme oluşturulurken öngörülebilir ihtiyaçların tam olarak kapsama dâhil edilmesi, alınacak mal veya hizmetin idarenin beklentilerini karşılayacak tüm unsurları ve özellikleri taşıması hususunun özenle gösterilmesi gerekir.

Dolayısıyla yukarıda belirtilen iki şartın sağlandığı, yani asıl sözleşmenin konusunu oluşturan mal veya hizmetler objektif ölçüler içerisinde tanımlanmasına ve ihtiyacın kapsamı öngörülebilir tüm unsurları ve özellikleri taşıyacak biçimde belirlenmesine rağmen sonraki yıllarda ortaya çıkan güncelleme, geliştirme, kapasite ve performans artırımı gibi mevcut sistem veya hizmetle uyum ve standardizasyon gerektiren her türlü alımların yapılması mümkün olabilecektir.

Diğer taraftan, temine konu olacak mal ve hizmet alımları arasında kabul edilebilir doğal bir bağlantı bulunmasının gerektiği, bu saptamaların idarelerin teknik birimlerince yapılmasının esas olduğu, ayrıca konu ile ilgili kuruluşlardan teknik yardım alınmasının da mümkün bulunması bu uygulamanın önemli noktalarındandır.

Yukarıdaki açıklamalarla birlikte, 22/c uygulamasının doğrudan temin yöntemlerinden birisi olup, yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kullanılması gerektiği,

Kanunun 5 inci maddesindeki rekabet, saydamlık, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması ilkelerinin her zaman göz önünde bulundurulması gerektiği, yapılacak alımlarda usulün belirlenmesi noktasında idarelere verilen takdir yetkisinin mevzuat dâhilinde kullanılması gerektiği unutulmamalıdır.

Hal böyle iken, yerinde ve merkezde yapılan denetimlerde, temizlik, güvenlik ve yemek hizmeti gibi hizmet alım ihalelerinin açık ihale usulü veya Kanundaki sınırlar dâhilinde pazarlık usulü ile yapılması gerekirken doğrudan temin yöntemlerinden olan 22/c maddesi ile yapıldığı, hatalı uygulamanın yapıldığı sağlık tesislerinde ise bu alımlar için doldurulması öngörülen tek kaynaktan temin edilen hizmetlere ilişkin formun doldurulmadığı, teknik sebeplere dayalı olarak kullanılması gereken bu yöntemin bu gerekçelere dayandırılmadığı böylelikle Kanunun, saydamlık, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması ilkelerine tam olarak uyulmadığı görülmüştür.

*Kamu idaresi cevabında:* Doğrudan temin alımlarına yönelik olarak tespit edilen hatalı uygulamalar konusunda sağlık tesislerinin genel yazı ile uyarıldığı, söz konusu hatalı uygulamaların tekrarlanmaması için “Doğrudan Temin Alımları Kılavuzu” hazırlanarak sağlık tesislerinin kullanımına sunulduğu bildirilmiştir.

### **1.7 İhale Dokümanında Belirlenen Kısa Vadeli Prim Oranı İle Yükleniciler Tarafından Ödenen Prim Oranının Farklı Olması**

Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinin maliyet unsurlarından birisi de, ihale konusu işin iş kazası ve meslek hastalığı bakımından gösterdiği tehlikenin ağırlığına göre sigortalının prime esas kazançları toplamının asgari % 1 ile azami % 6,5'i üzerinden belirlenen kısa vadeli prim kolları oranıdır. Uygulamada ise bu prim oranları genellikle ihale makamlarınca ihale konusu işin adını açık bir biçimde belirten bir yazıya Sosyal Güvenlik Müdürlüklerince verilen cevabi yazıya göre tespit edilmektedir. Akabinde ihale dokümanını oluşturan belgelerden olan idari şartnamenin teklif fiyata dâhil masraflar başlıklı maddesinde de aynı prim oranına yer verilmektedir.

İhalenin neticelendirilip sözleşmenin akdedilmesinden sonra, ihale konusu işler bünyesinde istihdam edilmekte olan çalışanların sigorta primlerinin ihale dokümanında belirlenmiş olan kısa vadeli prim oranları üzerinden tahakkuk ettirilip yüklenicilerce ödenmesi gerekmektedir. Örneğin idari şartnamenin teklif fiyata dâhil masraflar başlıklı maddesinde % 3 olarak belirlenmiş olan kısa vadeli prim kolları oranının yine yükleniciler tarafından aynı oran üzerinden yatırılması gerekmektedir.

Hal böyle iken farklı illerde yürütülen yerinde denetimlerde, yükleniciler tarafından ihale dokümanında belirlenmiş olan kısa vadeli prim kolları oranı üzerinden değil de daha düşük oranlar üzerinden prim yatırıldığı tespit edilmiştir. Örneğin bir temizlik ihalesinde; ihale dokümanında % 1,5 olarak belirlenmiş olan prim oranının % 1 üzerinden yatırılması gibi. Elbette ki böyle bir uygulama, yükleniciler tarafından katlanması gereken prim yükünü mevzuata aykırı bir şekilde düşürmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde katlanması gereken prim yükü ile katlanılan prim yükü arasındaki farkın SGK'na yatırılması veya Fiyat Farkı Kararnamesi Esaslarına göre idarelerce kesilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte bahsi geçen uygulamanın 2013 yılı Eylül ayına kadar olan süreçteki hizmet alım ihaleleri için geçerli olabileceği unutulmamalıdır. Çünkü 19.01.2013 tarih ve 28533 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6385 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile değiştirilerek, 01.09.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, (İş Kazası ve Meslek Hastalığı Primi) sigortalının prime esas kazancının % 2'si olarak tespit edilmiştir.

*Kamu idaresi cevabında:* 01.09.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 2'si olarak tespit edildiği gerekli uyarıların yapılacağı bildirilmiştir.

### **1.8 Sendikalı Olan Taşeron Firma Elamanlarına Toplu İş Sözleşmesi Hükmüne İstinaden Ödeme Yapılması**

Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde "Tip İdari Şartnamenin" "Teklif Fiyata Dâhil Olan Giderler" başlıklı 25 inci maddesinde; işin süresi ve personel sayısı dikkate alınarak ilgili mevzuatına göre hesaplanacak işçilik ücreti, yemek, yol ve giyecek giderleri, malzeme giderleri, ilgili mevzuatı uyarınca belirlenmiş kısa vadeli sigorta kolları prim oranı yer alır.

Dolayısıyla teklif fiyata dâhil giderler maddesinde yer almayan herhangi bir gider için yüklenici firmalara ödeme yapılması mümkün değildir.

Sağlık tesislerinin yerinde denetiminde, yüklenici firmaya bağlı olarak çalışan bazı işçilerin sendika üyesi oldukları, ve bağlı oldukları sendika ile yüklenici firma arasında Toplu İş Sözleşmesi akdedildiği görülmüştür.

Akdedilen Toplu İş Sözleşmesi'nin gereği olarak da, yüklenici firma tarafından işçilere ödenmesi gereken sosyal yardımlar, ikramiye alacakları, öğrenim yardım alacakları, bulaşıcı hastalık primleri ve benzeri ödemelerin yüklenici tarafından sendika üyesi olan işçilere ödeneceği taahhüt edilmiştir. Karar altına alınan bu ödemelerin yüklenici firma tarafından ödenmediği gerekçesiyle işçiler tarafından açılan dava ilgili mahkemece kabul edilmiş ve asıl

işveren olarak sağlık tesisi tarafından ödenmesine karar verilmiştir. Mahkeme kararının sağlık tesisince ödenmeme iradesi mümkün olmadığından bahisle ilgili mahkeme kararının tebliği sonucu TİS’de yer alan ödemelerin döner sermaye bütçesinden işçilere ödendiği tespit edilmiştir.

*Kamu idaresi cevabında:* Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerinde yüklenici firma personeli olarak çalışan bazı işçilerin sendikaya üye olduğu, üyesi olduğu sendikalar ile yüklenici firmalar arasında imzaladıkları Toplu İş Sözleşmesi’ndeki mali hükümlerin asıl işveren olarak sağlık tesislerimizce karşılanması istenilmekte ise de, Kurumca herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığından hareketle, talep olunan hususların karşılanamayacağı,

Ancak söz konusu işçilerin bağlı oldukları sendika ile yüklenici firma arasında imzalanan Toplu İş Sözleşmesi gereği, yüklenici firma tarafından sendika üyesi olan işçilere ödeneceği taahhüt edilen ödemelerin yapılmadığı durumlarda işçilerin haklarını yargı yoluyla aradıkları, yargı kararlarında ise yükleniciler ile sağlık tesislerimizin müteselsil sorumlu tutulması nedeniyle çeşitli ödemeler yapmak zorunda kaldıklarını,

İş Mevzuatı ile Kamu İhale Mevzuatı arasındaki çelişkilerden kaynaklanan sıkıntıların Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Kamu İhale Kurumu’na yazılı olarak, ayrıca yapılan toplantılarda sözlü olarak iletildiği, yaşanan bu sıkıntıların tüm kamu kurumlarının personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarında yaşandığı kanaatinde olduğu,

hususlarını bildirmiştir.

Sonuç olarak; İhalelerde açıklık ve saydamlığın, eşit muamelenin sağlanabilmesi ve uygun şartlarda ihtiyaçların karşılanması amacıyla;

-Sağlık Bakanlığı tarafından %5 olarak belirlenen yüklenici karının, yaklaşık maliyet dikkate alınmasının sağlanması,

-Yaklaşık maliyet hesabı gibi gizli kalması gereken ihale süreçlerinde, sorumluluk verilecek personelin, 657 sayılı Kanununda öngörülen istihdam usullerine göre belirlenmesi,

-Yaklaşık maliyetin tespitinde Kamu İhale Genel Tebliğinde yer verilen usullere riayet edilmesi,

-İhale Komisyonlarının, 4734 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde belirtilen usullere eksiksiz riayet edilerek (imzalanması dahil) oluşturulması,



-Hazinece sağlanan özürlü istihdamına ilişkin teşvik tutarlarının Kamu İhale Genel Tebliğinde öngörülen hükümlere uygun olarak, ilgililere yapılacak olan hak edişlerden kesilmesi,

-Sağlık tesislerince süreklilik arzeden hizmetlerin, temel ihale usulleriyle alınması,

-Hizmet alımlarında “kısa vadeli sigorta kolları prim oranı” na ihale dokümanında yer verilirken, ilgili iş kolundaki kanunen belirlenen prim oranına uyulması hususunda titizlik gösterilmesi,

-İhalelerde sözleşme kapsamına girmeyen işlemlerle ilgili ödemede bulunulmaması, bu amaçla sözleşmelere ilave hükümler getirilerek, hatalı uygulamanın önlenmesi,

Gerekir.

## **BULGU 2:**

### **Sağlık Tesislerinin Hastane Bilgi Yönetim Sistemlerinde Yer Alan Gelir Tutarları İle Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yer Alan Gelir Tutarlarının Farklı Olması**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu bünyesinde faaliyet gösteren sağlık tesislerinin verdikleri hizmetler karşılığında elde ettikleri gelirlere ilişkin kayıtlar ilgili sağlık tesisince kullanılan Hastane Bilgi Yönetim Sisteminde (HBYS) takip edilmektedir. Sağlık tesislerince HBYS’ye kaydı yapılan bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi ise Maliye Bakanlığı’na bağlı Sağlık Kurumları Döner Sermaye Saymanlıkları tarafından gerçekleştirilir. Sağlık tesislerinin asıl faaliyet gelirlerini oluşturan muayene, teşhis, tedavi, laboratuvar, tetkik, tahlil ve buna benzer hizmetler ile bu hizmetlerle ilişkili randevu ve hasta kabul süreçleri, malzeme yönetimi gibi bir çok idari ve mali sürecin takip edildiği HBYS’nin mali iş ve işlemler bakımından TDMS ile entegre çalışması gerekmektedir. İlgili sağlık tesisinin ay itibariyle tahakkuk ettirip Sosyal Güvenlik Kurumuna faturalandırdığı hizmetlere ilişkin gelirleri HBYS ve TDMS’de aynı tutarları göstermelidir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu 2013 yılı mali denetimi kapsamında sağlık tesislerinde merkezde ve yerinde yapılan incelemelerde birçok sağlık tesisinin kendi HBYS’de yer alan gelir tutarları ile TDMS’de muhasebeleştirilmiş gelir tutarlarının örtüşmediği tespit edilmiştir. Söz konusu gelir büyüklüğünün iki sistem arasında farklı olması personele ek ödeme dağıtımında esas alınan matrahlar bakımından hatalı sonuçlara sebebiyet

verdiği gibi, Kurum kapsamındaki sağlık tesisleri arasında standart bir uygulamaya da engel teşkil etmektedir. Örneğin ilgili ay itibariyle ek ödemeye esas gelirleri HBYS’de ve TDMS arasında tutar bakımından farklılık arz eden bir sağlık tesisi iki sistemden herhangi bir tanesini baz alarak hesaplamalarını yapmakta ve personeline ek ödeme olarak dağıtmaktadır. Ancak iki tane farklı matrahın ortaya çıkması, personele dağıtılan döner sermaye ek ödeme tutarı bakımından lehte veya aleyhte sonuçlara sebebiyet vermektedir.

HBYS ile TDMS arasındaki gelir kalemlerine ilişkin farkı rakamsal olarak tespit edilemek amacıyla, Kurum bünyesinde faaliyet gösteren tüm sağlık tesislerinin 2013 mali yılı içinde aylar itibariyle tahakkuk ettirmiş oldukları 60- Brüt Satışlar ve 61- Satış İndirimleri hesap gruplarında yer alan tüm tutarlar HBYS de yer aldığı haliyle istenmiştir. Bu tutarlar Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’ndan resmi olarak alınan 2013 yılı mali tablolarında yer alan tutarlar ile karşılaştırılması sonucunda; tüm sağlık tesislerinin 2013 yılı 60-hesapları toplamı TDMS’de 19.748.604.127,11 TL iken HBYS’de 18.907.781.620,00 TL olarak görülmektedir. İki sistem arasında ek ödemeye esas gelirlerin hesaplamasında kullanılan gelir kalemleri arasında (600-Yurtiçi Satışlar, 601- Yurtdışı Satışlar) 198.349.789,37 TL farklılık vardır.“602 Diğer Gelirler” hesapları arasında ise 642.472.717,74 TL farklılık vardır. Yine aynı şekilde ek ödemeye esas matrahın hesaplanmasında indirici kalem olarak kullanılan 61-hesapları toplamı TDMS’de 100.751.397,39 TL iken HBYS’de 37.712.993,00 TL olarak görülmektedir. İki sistem arasında ek ödeme dağıtımında kullanılan 61- hesapları arasında 63.038.404,39 TL farklılık vardır.

TDMS ile HBYS arasında mali süreçlere etki eden kalemler itibariyle farklılıklar olması, hesaplamalarında TDMS’yi esas alan sağlık tesisleri ile HBYS’yi esas alan sağlık tesisleri arasında personele dağıtılan ek ödeme bakımından hatalı uygulamalara neden olmaktadır. Aynı zamanda TDMS’de yer alan 60-hesap toplamının HBYS’ye göre 840.822.507,11 TL fazla olması, bu kadar gelirin ilgili sağlık tesisinde kayıt yapılmaksızın direkt TDMS’de muhasebeleştirildiğini göstermektedir.

*Kamu idaresi cevabında:* TDMS verilerinin içerisinde 602- Diğer Gelirler Hesabının bütün alt hesaplarının tamamının yer almasına karşın, HBYS sisteminde 602 hesabının alt hesaplarının tamamının yer almadığı, 642.472.717,74 TL lik farkın buradan kaynaklandığı ileri sürülmüştür. Yıl içerisinde HBYS sistemlerinin bakım-onarımının yapılması, yeni hizmet alımı yapılmasından dolayı firma değişikliklerinin olması gibi nedenlerle, HBYS sistemlerinde veri kayıplarının yaşanabildiği açıklanmıştır. Kurumun resmi mali sisteminin TDMS sistemi olarak kabul edildiği, bu sistemdeki verilerin resmi veri niteliğinde olduğu, Ek

ödeme dağıtımı ve diğer mali konularla ilgili işlem tesis edilmesi halinde TDMS verilerinin dikkate alınması gerektiği, birliklere genel yazı yazılarak HBYS sisteminde veri kaybına neden olunabilecek tüm iş ve işlemlerden kaçınılması ve mali işlem tesis edilirken TDMS verilerinin dikkate alınması konusunda gerekli uyarı ve ikazların yapılacağı bildirilmiştir.

*Sonuç olarak:* Uygulamada (özellikle ek ödeme dağıtımına esas konularda) standardın olmadığı, sağlık tesislerince farklı veri kaynakları dikkate alınarak işlem gerçekleştirildiği de dikkate alındığında, uygulama birliğinin sağlanması amacıyla,

TDMS verilerinin, Kurumun resmi mali sistemi olduğuna yönelik olarak gerek ek ödeme dağıtımına ilişkin mevzuatta gerekse mali süreçlere ilişkin diğer uygulamalarda yasal dayanak oluşturulması,

Gerekir.

## EKLER

EK-1 : KAMU İDARESİ MALİ TABLOLARI  
TKHK KONSOLİDE BİLANÇO

HESAP KODU	HESAP ADI	ONCEKI DONEM TL	CARI DONEM TL
100	KASA HESABI	44.504,25	29.986,88
102	BANKALAR HESABI	162.572.893,37	364.804.407,06
103	VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)	-13.157.011,94	-19.651.702,56
105	DÖVİZ HESABI	7.316,63	9.686,71
108	DiĞER HAZİR DEĞERLER HESABI	250.878,69	225.329,59
120	ALICILAR HESABI	1.579.918.129,10	968.784.727,75
121	ALACAK SENETLERİ HESABI	36.669.948,80	40.651.461,63
123	BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI	1.697.525,15	2.290.628,41
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	3.291.590,20	1.994.424,97
127	DiĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI	222.652,63	261.654,19
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	6.538.211,66	6.961.411,74
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)	-463.195,67	-490.363,07

134	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI	1.751.530,00	13.193.500,00
135	PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI	28.137.074,99	31.397.017,25
136	DIĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	117.160.233,29	113.051.052,79
138	ŞÜPHELİ DIĞER ALACAKLAR HESABI	5.530.600,23	5.673.107,62
150	İLK MADDE VE MALZEME HESABI	691.989.378,63	615.059.621,75
157	DIĞER STOKLAR HESABI	1.101.509,26	3.133.230,36
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	479.980,27	644.063,00
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	110.152.790,24	156.554.828,79
182	SAĞLIK KURUMLARI ARASI HİZMET ALIM GİDERLERİ HESABI	18.234.658,55	25.830.763,57
195	İŞ AVANSLARI HESABI	477.028,77	373.430,98
196	PERSONEL AVANSLARI HESABI	22.925,96	122.684,50
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI	8.442.973,65	1.267.427,26
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	2.031.943,35	1.201.982,79
250	ARAZİ VE ARSALAR HESABI	4.738.810,06	11.932.610,83
252	BİNALAR HESABI	10.514.633,18	10.557.729,14
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	1.761.746.106,46	2.084.598.518,40
254	TAŞITLAR HESABI	13.012.143,10	14.906.924,02

255	DEMİRBAŞLAR HESABI	943.079.099,96	1.155.929.719,00
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-2.073.997.265,52	-2.601.399.320,54
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	1.516.243,22	1.469.190,72
259	VERİLEN AVANSLAR HESABI	269.769,38	7.944,44
260	HAKLAR HESABI	6.263.045,51	7.964.872,86
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI	53.433.694,96	68.327.550,07
268	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-15.343.870,74	-21.022.462,65
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	3.436.605,04	0,00
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI	18.979.995,15	27.362.175,22
299	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	-5.201.918,76	-15.137.647,72
	<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.485.553.161,06</b>	<b>3.078.872.167,75</b>
303	İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI	4.176.024,22	16.770.461,00
320	SATICILAR HESABI	1.971.607.884,27	1.365.544.715,46
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI	44.070.743,66	57.186.082,92
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI	315.314,59	496.733,73
335	PERSONELE BORÇLAR HESABI	23.856.815,17	26.190.149,36
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	102.046.873,69	102.965.598,54

340	ALINAN SIPARIŞ AVANSLARI HESABI	201.696.397,24	1.026.025.431,29
349	ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI	660.393,75	1.659.489,40
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI	225.598.817,03	302.196.562,34
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI	7.799.895,49	8.149.817,21
362	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI	230.870.470,36	299.486.578,72
363	ÖDENECEK DÖNER SERMAYE KATKI PAYLARI HESABI	127.759.838,57	174.907.883,38
366	MERKEZ HİSSESİ HESABI	118,51	1.498,55
368	VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI	53.051,26	36.474,05
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI	2.373.137,50	3.629.734,14
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HESABI	18.461,16	19.280,79
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI HESABI	3.310.764,96	1.737.413,02
399	DİĞER ÇEŞİTLİ KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI	103.502,91	1.457.924,98
500	SERMAYE HESABI	4.227.217.584,54	4.805.091.606,68
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI (-)	-2.012.966,12	-2.023.340,57
522	MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI	14.471.076,09	15.599.969,76
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI	340.487.232,22	393.641.897,96
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)	-2.845.612.394,40	-4.552.537.942,56

590	DÖNEM NET KARİ HESABI	100.316.932,29	299.795.380,47
591	DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)	-1.295.632.807,90	-1.269.157.232,87
	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>3.485.553.161,06</b>	<b>3.078.872.167,75</b>

## TKHK KONSOLİDE GELİR TABLOSU

GELİR_GIDER_GRP_ADİ	GELİR_GIDER_ADİ	GELİR_GIDER_HESAP_KODU	ONCEKI_DONEM_TL	CARI_DONEM_TL
BRÜT SATIŞLAR	YURT İÇİ SATIŞLARI HESABI	600	15.175.364.876,63	18.888.544.085,84
BRÜT SATIŞLAR	YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI	601	4.885.477,83	11.132.402,53
BRÜT SATIŞLAR	DİĞER GELİRLER HESABI	602	143.342.596,52	848.927.638,74
<b>TOPLAM BRÜT SATIŞ</b>			<b>15.323.592.950,98</b>	<b>19.748.604.127,11</b>
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	SATIŞTAN İADELER (-) HESABI	610	-30.474.183,31	-27.613.526,85
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	SATIŞ İSKONTOLARI (-) HESABI	611	-51,50	-435.303,37
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	DİĞER İNDİRİMLER (-) HESABI	612	-54.063.972,45	-72.702.567,17
<b>TOPLAM SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>			<b>-84.538.207,26</b>	<b>-100.751.397,39</b>



622	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI (-)	-7.897.118.850,46	-16.311.586.216,01
623	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI (-)	-150.579.981,14	-119.316.908,93
	<b>TOPLAM SATIŞ MALİYETİ (-)</b>		<b>-8.047.698.831,60</b>	<b>-16.430.903.124,94</b>
630	FAALİYET GİDERLERİ (-)	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI (-)	-276.135,46	-421.907,95
632	FAALİYET GİDERLERİ (-)	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI	-7.001.567.650,67	-3.181.641.853,76
	<b>TOPLAM FAALİYET GİDERİ (-)</b>		<b>-7.001.843.786,13</b>	<b>-3.182.063.761,71</b>
642	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	FAİZ GELİRLERİ HESABI	1.778.856,25	6.209.409,19
644	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI	46.921,18	164,91
646	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	KAMBIYO GELİRLERİ HESABI	42,00	88,96
649	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI	78.794.433,15	120.428.359,80
	<b>TOPLAM DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>		<b>80.620.252,58</b>	<b>126.638.022,86</b>
654	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	KARŞILIK GİDERLERİ HESABI (-)	-27.557,58	-27.332,31
656	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	KAMBIYO ZARARLARI HESABI (-)	-210,97	0,00
657	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI (-)	-6,79	-254,46
659	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI (-)	-1.629.977.874,42	-1.636.747.484,13

<b>TOPLAM DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b>				<b>-1.630.005.649,76</b>	<b>-1.636.775.070,90</b>
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI HESABI		244.891,73	1.241.047,14
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI		265.849.895,89	658.962.841,55
<b>TOPLAM OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>				<b>266.094.787,62</b>	<b>660.203.888,69</b>
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-) HESABI		-22.097.917,60	-25.272.263,11
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) HESABI		-79.439.474,44	-129.042.273,01
<b>DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>	690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI HESABI		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>	692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HESABI		<b>-1.195.315.875,61</b>	<b>-969.361.852,40</b>

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI  
06100 Balgat / ANKARA  
Tel: 0 312 295 30 00; Faks: 0 312 295 40 94  
e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr  
<http://www.sayistay.gov.tr>