



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE
İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM BULGULARININ
ANALİZİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Merdan YILDIRIM

BURSA - 2020



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE
İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM BULGULARININ
ANALİZİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Merdan YILDIRIM

Danışman:

Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

BURSA – 2020

T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim / Ana sanat Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701618033 numaralı Merdan YILDIRIM 'ın hazırladığı " SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM BULGULARININ ANALİZİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ" konulu Yüksek Lisans ile ilgili tez savunma sınavı, 13.10.20/ 20.10.20 günü 14..... - 15.....saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının ..başarılı..... (başarılı / başarısız) olduğuna ..oybirliği..... (oybirliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu

Başkanı)

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi


Dr. Öğr. Üyesi Şakir DOKU
Bursa Uludağ Üniversitesi



Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Doç. Dr. Osman TÜBAY
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi


Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Doç. Dr. Orhan ROZKURT
Bursa Uludağ Üniversitesi



Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

.....13.10.2020.....



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 13.01.2020

Tez Başlığı / Konusu: Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizi ve Çözüm Önerileri

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 118 sayfalık kısmına ilişkin, 13/01/2020 tarihinde şahsım Merdan YILDIRIM tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 17 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

13.01.2020

Adı Soyadı: Merdan YILDIRIM
Öğrenci No: 701618033
Anabilim Dalı: İşletme
Programı: Muhasebe ve Denetim
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)
Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR
13.01.2020

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM BULGULARININ ANALİZİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza 13.01.2020.



Adı Soyadı : Merdan YILDIRIM
Öğrenci No : 701618033
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe ve Denetim Tezli
Statüsü : Yüksek Lisans

ÖZET

Yazar Adı Soyadı : Merdan YILDIRIM
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xv+118
Mezuniyet Tarihi :
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DENETİM BULGULARININ ANALİZİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ülkemizde kamu sağlık sektörüne ayrılan ödenekler ülkemizin sosyal ve ekonomik durumuna bağlı olarak sürekli artmaktadır. Diğer yandan ise başta acil ve kesintisiz hizmetler olmak üzere kendine has özellikleri olan kamu sağlık sektöründe maliyetlerinde sürekli artması sonucu, bu alan için ayrılan payların ne kadar etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı da paydaşlarca sorgulanmaktadır. Kaynakların belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda verimli kullanılıp kullanılmadığı ise mevzuatlara göre iç ve dış denetçiler tarafından denetlenmektedir. Ülkemizde kamu sektörünün dış denetimi ise kaynağını Anayasa ve yasalardan alan Sayıştay tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı, sağlık hizmetlerinin sunumunda büyük role sahip, her biri bir döner sermaye işletmesi olan sağlık tesislerinde Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerinin incelenerek kurumca çözüme kavuşturulan bulgular ile çözüm üretilmeyen bulguların incelemesinin yapılması, çözüm üretilmeyen bulguların nedenlerinin araştırılarak görüş ve önerilerde bulunulmasıdır.

Bu amaç doğrultusunda 2012-2017 yılı denetim raporlarını kapsayan düzenlilik denetim raporları kıyaslama yöntemi ve literatür taraması yöntemi ile değerlendirilmiş sonuç olarak Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği kaynaklı olan bulgu, kira gelirlerinin tahakkuk ve muhasebeleşmesine ilişkin olan bulgular, kira sözleşmelerine ait damga ve

teminat işlemlerine ait bulgu, maddi olmayan duran varlık amortismanının ve yasal payların hatalı hesaplanması gibi birçok bulgu çözüme kavuşturulurken; alacaklara, stoklara, maddi duran varlıklara ve gelir kalemleri başlığı altındaki birçok bulgu ise mevzuatsal, bilişim sistemlerinin entegre olmaması ve personel kaynaklı nedenlerle çözüme kavuşturulamadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Bakanlığı, Döner sermaye İşletmeleri, Sağlık Tesisi, Sayıştay, Sayıştay Denetimi,

ABSTRACT

Name and Surname : Merdan YILDIRIM
University : Bursa Uludağ University
Institution : Institute of Social Science
Field : Business Administration
Brench : Accounting and Auditing
Degree Awarded : Master of Science (MS)
Page Number : xv+118
Degree Date :
Supervisor : Dr. Şükrü DOKUR

ANALYSIS OF AUDIT FINDINGS OF THE COURT OF AUDITORS AND SOLUTION PROPOSALS IN REVOLVING FUND ENTERPRISES UNDER THE MINISTRY OF HEALTH

The appropriations allocated to the public health sector in our country are constantly increasing depending on the social and economic situation of our country. On the other hand, as a result of the continuous increase in costs in the public health sector, which has its own characteristics, especially in emergency and uninterrupted services, it is also questioned by the stakeholders whether the shares allocated for this field are used effectively or economically and efficiently. The usage of the resources effectively or not in terms of objectives and targets specified by legislation is audited by internal and external auditors. In our country, the external audit of the public sector is taken into consideration by the Court of Accounts, which founds upon the Constitution and laws.

The aims of this study are to make an examination about the findings solved by the institution and the findings that can not be solved by examining regularity audits carried out by the Court of Accounts in health facilities, each of which is circulating capital enterprise and also to propose solutions and render opinions by making a study about the reasons of the findings that can not be solved.

For this purpose, regularity audit reports covering 2012-2017 audit reports were evaluated by comparison method and literature review method. While many findings sourced by General Communique of Public Treasury such as incorrect calculation of

intangible fixed assets depreciation and legal shares are resolved; Many findings under the title of receivables, stocks, tangible fixed assets and income items were found not to be solved due to lack of integration of legislative, information systems and personnel related reasons.

Keywords: Ministry Of Health, Revolving Funds, Sayıştay, Audit Of The Sayıştay, Sayıştay of Law

ÖNSÖZ

Bu çalışmada kamu sağlık sektörünün içinde önemli bir yere sahip olan Sağlık Bakanlığı bünyesindeki her biri sağlık tesisi olan döner sermayeli işletmelere ait Sayıştay'ın gerçekleştirdiği (2012-2017 yıllarına ait altı yılın) düzenlilik denetim raporlarındaki bulguların incelenerek mali işlemler üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Mali sistemdeki işlemlerin düzgün işleminde denetimlerin, çok büyük etkisi vardır. Fakat bazı bulgular sürekli tekrar etmiştir. Ayrıca kamu bütçe sisteminin bir istisnası görülen döner sermaye bütçe uygulamasının ve döner sermaye işletmelerinde genel bütçe- döner sermaye olmak üzere iki bütçe kullanılmasının bulgulara yansımaları ele alınmış; bu bulguların muhtemel sebepleri üzerinde durularak ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Tez çalışmamın her safhasında bilgi ve tecrübesiyle ilgi ve desteğini esirgemeyen danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR'a, yönlendirmeleriyle tez çalışmamı şekillendiren Doç. Dr. Orhan BOZKURT'a ve Doç. Dr. Zerrin FIRAT'a, ayrıca eğitim hayatım boyunca benden her türlü desteğini esirgemeyen aileme teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLOLAR.....	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU SAĞLIK SİSTEMİNİN YAPISI VE DIŞ DENETİMİ

1.SAĞLIK BAKANLIĞI HAKKINDA BİLGİ.....	3
1.1. SAĞLIKTA DÖNÜŞÜM PROGRAMI (SDP), TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU VE KAMU HASTANELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	3
1.1.1 Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü Hakkında Bilgi.....	4
1.1.2. Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'nün Görevleri	4
1.2. SAĞLIK HİZMETLERİ VE FİNANSMANI.....	6
1.2.1. Sağlık Hizmetlerinin Tanımı, Sınıflandırılması ve Özellikleri	6
1.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yapısı.....	7
1.3. KAMU HASTANELERİ.....	8
1.3.1.Hastaneler Hakkında Genel Bilgi.....	8
1.3.2. Sağlık İşletmeleri Olarak Hastaneler	9
1.3.3. Döner Sermayeli İşletmeler olarak Kamu Hastaneleri.....	14
1.3.3.1. Döner Sermaye Kavramı ve Döner sermayeli İşletmelerin Sınıflandırılması.....	14
1.3.3.2 Döner Sermayeli işletmelerin Tarihçesi ve Türk Hukuk Sistemindeki Yeri	15
1.3.3.3. Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermayeli İşletmelerin Özellikleri.....	16
1.3.3.4. Hastanelerin Yönetim Yapısı (Taşra Teşkilatı).....	18
2. SAYIŞTAY'INTARİHÇESİ, GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI	19

2.1. SAYIŞTAY'IN ANAYASAL KIMLIĞI VE 1982 ANAYASINDAKİ KONUMU	19
2.2. SAYIŞTAY'IN YASAL KİMLİĞİ.....	20
2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu Ve Sayıştay	20
2.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.....	21
2.2.2.1. Sayıştay Kanunu'na Göre Sayıştay'ın İdari Yapısı ve Teşkilat Şeması .	22
Sayıştay'ın teşkilat yapısı Sayıştay mensupları, Başkanlık, yargı ve karar organlarından oluşmaktadır.	23
2.2.2.2. Sayıştay'ın Görevleri	23
2.2.2.3. Sayıştay'ın Yetkileri	23
2.2.2.4. Bütçe Hakkı Kavramı ve Sayıştay'ın Denetim Alanı	23
2.2.2.5. Sayıştay Denetimlerinin Özellikleri	24
2.2.2.6. Sayıştay'ın Tarafından Gerçekleştirilen Denetim Türleri.....	25
2.2.2.6.1. Düzenlilik Denetimi	25
2.2.2.6.1.1. Düzenlilik Denetiminin Aşamaları	26
2.2.2.6.1.2. Düzenlilik Denetimi ve Risk Kavramı	27
2.2.2.6.2. Performans Denetimi	29
2.2.2.6.2. Performans Denetiminin Unsurları	29
2.2.2.6.3. Performans Denetiminin Aşamaları	30
2.2.2.7. Sayıştay'ın Hazırladığı Raporlar	30
2.2.3. Sayıştay Yargısı ve Özellikleri	31
2.2.3.1. Sayıştay Yargısının Konusu	31
2.3. HESAP VERME SORUMLULUĞU, SORUMLULAR VE SORUMLULUK HALLERİ	32
2.3.1. Bakanların Sorumluluğu	32
2.3.2. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu	32
2.3.3. Harcama Yetkililerin Sorumluluğu	33
2.3.4. Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu	34
2.3.5. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu	34
2.4. KAMU ZARARI VE RÜCU KAVRAMI	35

2.5. SAYIŞTAY YARGI SÜRECİ	37
2.5.1. Yargılamaya Esas Rapor Düzenlenmesi ve Hükme Bağlanması.....	37
2.5.2. İlamların Düzenlenmesi ve Tebliği	37
2.5.3. İlamların İnfazı	38
2.5.4. Sayıştay Yargısında Kanun Yolları	38
2.5.4.1. Temyiz	38
2.5.4.2. Yargılamanın İadesi.....	38
2.5.4.3. Karar Düzeltilmesi.....	39
1.SAĞLIK BAKANLIĞI VE SAYIŞTAY İLİŞKİSİ	40
2.SAĞLIK BAKANLIĞINA DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MALİ SİSTEM, BİRİMLER VE İŞLEMLER	41
2.1. SAĞLIK BAKANLIĞI BÜNYESİNDEKİ DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN MALİ YAPISI.....	42
2.1.1. Bütçe Sistemi	42
2.1.1.1 Kamu Hastanelerinde Global Bütçe	43
2.1.1.2. Sağlık Bakanlığı' nda Global Bütçe Süreci	44
2.1.2. Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde İç Kontrol	45
2.1.3. Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Bilişim Sistemleri.....	46
2.1.3.1. Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi (ÇKYS)	48
2.1.3.2. Hastane Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS)	49
2.1.3.3. Medikal Ulak (Medula).....	49
2.1.3.4. Muhasebe İşlemleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)	49
2.1.3.5. Ek Ödeme Bordro Sistemi (EKOPS).....	51
2.1.4. Döner Sermaye İşletmelerinde Giderlerin Tahakkuku Ve Harcama Süreci.....	51
2.1.5. Döner Sermaye İşletmelerinde Gelirlerin Tahakkuku, Takip Ve Tahsili.....	52
2.1.6. Vezne İşlemleri	53
2.1.7. Döner Sermaye İşletmelerinde Taşınmaz Ve Taşınır İşlemleri.....	53
2.1.7.1. Taşınmaz Yönetimi.....	53
2.1.7.2. Taşınır Mal Yönetimi.....	54

2.1.8. Döner Sermaye İşletmelerinde Mali Yükümlülükler.....	56
2.1.8.1. Vergi	56
2.1.8.2. Yasal Paylar (Merkez, Hazine ve SHÇEK Payı).....	58
2.1.9. Personel İşlemleri	60
2.1.10. Döner Sermaye İşletmelerinde Satınalma İşlemleri.....	61
2.1.11. Döner Sermaye İşletmelerinde Alacak Takip İşlemleri	61
2.1.12 Döner Sermaye Muhasebe Birimleri	63
1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	64
2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE KISITLILIKLARI	64
3.ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ.....	65
4. SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNE AİT DÜZENLİLİK DENETİM RAPORLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	65
4.1.YILLARA GÖRE DENETİM BULGULARIN TASNİFİ.....	65
4.1.1. Alacakların Takip, Tahsil ve Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Bulgular ..	66
4.1.1.1. Alacaklar Hesabı ile ilgili Öneriler.....	72
4.1.2. Stoklar ve Duran Varlıklara İlişkin Bulgular	73
4.1.3.Gelir İşlemleri İlgili Bulgular (Kira, Banka, Faturalama, Sağlık Tesislerinin Birbirlerinden Hizmet Alımlarına İlişkin İşlemler)	79
4.1.3.1. Kira Gelirleri İle İlgili Bulguların Değerlendirilmesi.....	79
4.1.3.2. Banka İşlemlerinin Bulgulara Etkisi.....	84
4.1.3.3. Gelir İşlemleri ile ilgili Diğer Bulgular	85
4.1.4. Personel Ödemeleri İşlemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi... 88	
4.1.5. Yasal Paylara İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi	92
4.1.6. SGK İşlemlerine İlişkin Bulgular	94
4.1.7. Döner Sermaye Bütçe Uygulamasının Bulgulara etkisi.....	96
4.1.8. Diğer Bulguların Değerlendirilmesi	100
4.1.8.1. Satınalma İşlemleri İle İlgili Bulgular.....	100
4.1.8. 2. Borç ve Cezai İşlemlere İlişkin Bulgular.....	107
4.1.8.3. İç Kontrole İlişkin Bulgular.....	109
SONUÇ	111
KAYNAKÇA	114

TABLolar

Tablo 1: Türkiye Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat Şeması.....	5
Tablo 2: İdari ve Mali Hizmetler Müdürünün Performans Gösterge Kartı.....	12
Tablo 3: Orhaneli Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması.....	18
Tablo 4: Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri.....	21
Tablo 5: Sayıştay'ın Kuruluşuna Dahil Olan Organlar.....	22
Tablo6: Sayıştay'ın Denetim Alanı.....	24
Tablo7: Sayıştay Düzenlilik Denetimi Süreç Şeması.....	27
Tablo8: 5018 Sayılı Kanun ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğe Göre Kamu zararı.....	36
Tablo9: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Global Bütçenin Yıllar İtibarıyla Gider Gerçekleştirme Durumu ve GSYİH daki payı.....	45
Tablo10: Döner sermaye İşletmelerinde Mali İşlemlerin Yapıldığı Bilişim Sistemleri.....	48
Tablo:11TaşınırYönetiminde Sorumlular ve Sorumlulukları.....	54
Tablo:12YıllaraGöre Denetim Bulguların Tasnifi.....	66
Tablo 13: HEK İşlemi Örnek Kayıt.....	77
Tablo 14: Müdürlük İçi Hizmet Alımları Örnek Kayıt.....	83

KISALTMALAR

a.g.e	Adı geçen eser
a.yer	Aynı yer
COSO	Committee Of Sponsoring Organization Treadway Commission
ÇKYS	Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi
DSİBMY	Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
FDK	Finansal Değerlendirme Katsayısı
HBYS	Hastane Bilgi Yönetim Sistemi
İKYS	İnsan Kaynakları Yönetimi Sistemi
KDV	Katma Değer Vergisi
KGHM	Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİK	Kamu İhale Kurumu
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Md.	Madde
MKEK	Makine Kimya Endüstrisi Kurumu
MKYS	Merkezi Kaynak Yönetimi Sistemi
Rapor	Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu
Sayıştay	Türk Sayıştayı
SDP	Sağlıkta Dönüşüm Programı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SHÇEK	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu
SUT	Sağlık Uygulama Tebliği
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TKHK	Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
V.b	Ve Benzeri
V.s	Vesaire
VET	Verimlilik Etkililik Tutumluluk

GİRİŞ

Küreselleşen ve değişen dünyada sağlık harcamaları ve maliyetleri sürekli artmaktadır. Hangi perspektiften bakılırsa bakılsın hükümetler bir taraftan kaliteli, ihtiyaçlara cevap verebilen ve ideal sağlık hizmeti sunmak isterken öte yandan da, sağlıkta artan maliyetleri ve sağlık harcamalarını kontrol altına alabilmeyi hedeflemiştir. Doğal olarak sağlık politikaları da sürekli değişime uğramaktadır.

İşte değişen bu politikalar neticesinde ülkemizde 2003 yılında kamu sağlık hizmetlerinde yapılan reformlar çerçevesindeki ‘Sağlıkta Dönüşüm Programı’ uygulanmaya konulmuştur. Bu program kapsamında sosyal güvenlik kurumları birleştirilerek SGK’ya dönüştürülmüş, daha sonra 663 sayılı ve 694 sayılı KHK’lar yayımlanarak birinci, ikinci ve üçüncü basamaktaki sağlık kuruluşları yeniden yapılandırılmış; bu kurumlar için ayrılan kaynaklar ve planlanan ödenekler de değişen sisteme göre yeniden uyarlanmıştır.

Ülkemizde her yıl planlanan bütçe ödeneklerinde Sağlık Bakanlığı bütçesi ciddi bir paya sahiptir. Sağlık hizmetleri için ayrılan bu payların amaç ve hedeflere uygun bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı iç ve dış denetim organlarınca denetlenmektedir. Mevzuatlarda kamu idarelerinde denetimlerin; iç ve dış denetim olmak üzere iki türde yapıldığı, ilaveten iç denetimin idarelerin iç denetçileri tarafından, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılıp raporların TBMM’ye sunulacağı açıkça belirtilmiştir.

Sağlık hizmetlerinin bir taraftan süreklilik arz eden hizmetler olmasına karşın; mali yapısı ve finansmanın karma bir yapıya sahip olması denetimi daha önemli hale getirmektedir. Sağlık hizmetleri hem genel bütçe hem de döner sermaye bütçesine ayrılan ödeneklerle finanse edilmekte ve bu durum denetim bulgularına da etki etmektedir.

Çalışmanın evreni Sağlık Bakanlığı bünyesindeki sağlık tesislerine yani döner sermaye işletmelerine ait altı yılın (2012-2017 yılları arası) düzenlilik denetim raporları oluşmaktadır. Bu çalışmada işletmelerin altı yıla ait Sayıştay düzenlilik denetim raporları incelenmiş, bulgular yıllar itibarı ile kıyaslanıp değerlendirilerek, görüş ve önerilerde bulunmak amaçlanmıştır.

Konunun kamu sağlık sekt6r6ne ait d6ner sermayeli işletmeler olmasından dolayı kanun ve mevzuatlara sıkça atıf yapmayı gerektirmiş ayrıca konu ile ilgili Sayıştay kaynaklarının kullanımına da 6zen g6sterilmiştir.

Çalışmanın birinci b6l6m6nde Sağlık Bakanlığı ve b6nyesindeki sağlık hizmetlerinin verildiği d6ner sermaye işletmelerinin(sağlık tesislerinin) kuruluğu, faaliyet alanı, y6netim ve teşkilat yapısı açıklanmış ve işletmelerin dış denetimini yapan Sayıştay'ın yasal kimliği, kuruluğu, yapısı, çalışma usul esasları, hangi mevzuatlara g6re ne t6r denetimler yaptığı ve bu denetimlerin kapsam, s6re ve sonuçları hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci b6l6m6nde Sağlık Bakanlığı ve Sayıştay ilişkisine değinilmiş mali birimler ve mali birimlerde gerçekleştirilen denetime esas mali işlemler hakkında bilgi verilmiştir.

Ü6nc6 b6l6mde ise Sağlık Bakanlığı'na bağlı d6ner sermaye işletmelerine ait 2012-2017 yıllarını kapsayan yani altı yılın yayımlanmış Sayıştay d6zenlilik denetim raporları detaylıca incelenmiştir. Raporlarda belirtilen bulguların analizi yapılarak; yapılan analiz ve değerlendirmeler ışığında g6r6ř ve 6nerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU SAĞLIK SİSTEMİNİN YAPISI VE DIŞ DENETİMİ

1.SAĞLIK BAKANLIĞI HAKKINDA BİLGİ

Sağlık Bakanlığı, TBMM'nin açılmasından hemen sonra, 3 Mayıs 1920 tarihinde 3 sayılı Kanun ile kuruldu. Savaş yıllarında ve zor şartlarda temellerinin yeni atıldığı genç devlette ilk kurulan bakanlıklardan biridir. Bu dönemde sağlık hizmetleri ile ilgili bilgilerin düzenli bir kaydı oluşturulamamıştır.¹ En zor şartlarda bile sağlık hizmetlerine çok önem verilmiştir. Daha sonra Anayasada da yer alan sağlık hizmetleri ile ilgili birçok yasal düzenleme de yapılmıştır.

Anayasaya göre: Devlet toplumdaki herkesin hayatını beden ve ruhen sağlıklı bir şekilde sürdürebilmesi için sağlık kuruluşlarını ve verilen hizmetleri tek elden planlayıp düzenleyebilir.² Görevi; herkesin zihnen, beden ve sosyal açıdan tam bir iyilik halinde hayatını sürdürmesini sağlamak olan³ ve bu görevini icra eden politikalar belirleyen, bu politikalar çerçevesinde sağlık stratejileri, plan ve programlar oluşturup uygulayan ve denetleyen kurumu Sağlık Bakanlığı'nın yıllar itibarı görevleri genişlemiş, teşkilat yapısı da hükümetlerin politikaları doğrultusunda değişiklik göstermiştir. Sağlıkta Dönüşüm Programının uygulamaya konulması, 663 ve 694 sayılı KHK'lar bunun örnekleridir.

1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ve 694 Sayılı KHK ile teşkilat yapısı tekrar değişen Sağlık Bakanlığı Merkez ve taşra teşkilatlanmasına bakıldığında her biri döner sermayeli işletme olan sağlık tesisleri ile ilgili işlemler, taşrada il sağlık müdürlüklerince, merkez teşkilatta ise Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğünce yürütülmektedir.

1.1. SAĞLIKTA DÖNÜŞÜM PROGRAMI (SDP), TÜRKİYE KAMU HASTANELERİ KURUMU VE KAMU HASTANELERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

İlk kez 2002 yılında hükümetin açıkladığı acil eylem planında bahsedilen Sağlıkta Dönüşüm Programı'nın 2003 yılında uygulamaya konulması ile Türk kamu

¹T.C. Sağlık Bakanlığı, *Stratejik Plan (2013-2017)*, 2012, s.20, <https://sgb.saglik.gov.tr/Shared%20Documents/OrtaAlan/15.02.2012%20stratejik%20plan.pdf>, (01.02.2019)

² T.C Anayasası Madde 56

³ Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Sayı:1, Madde 352

sağlık sektörü yeni bir döneme girmiştir. Sağlık hizmetlerinin yapılandırılması ve sunumunda köklü reformlara gidilmiş; sosyal güvence kurumları SGK adı altında birleştirilmiştir. Sağlık Bakanlığı bünyesinde sunulan sağlık hizmetlerinde etkililiğin, verimliliğin ve kalitenin sağlanması amacıyla ikinci basamak sağlık hizmetlerini sunmak üzere 663 sayılı KHK ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu(TKHK) kurulmuş ve bu gelişmeleri daha birçok reform takip etmiştir. Sağlık hizmetlerinin desantralizasyonu⁴ çerçevesinde kamu hastanelerinin özerkleştirilmesi çalışmaları kapsamında her ilde Kamu Hastaneleri Birlikleri kurulmuş ve tüm kamu hastaneleri tek çatı altında toplanmıştır. Ayrıca SDP kapsamında illerde kurulması planlanan şehir hastanelerinin bir kısmı günümüzde hizmet vermeye başlamıştır. 2017 yılında ise illerdeki yapılanma olan Kamu Hastaneleri Birlikleri lağvedilerek tüm kamu hastaneleri 694 sayılı KHK ile İl Sağlık Müdürlükleri bünyesine alınmıştır.

1.1.1 Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü Hakkında Bilgi

2011 yılında TKHK kurulmuş ve sağlık tesisleri ise illerde teşkil edilen Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterlikleri bünyesine alınmıştı. 2017 yılında ise 694 sayılı KHK ile Sağlık Bakanlığının teşkilat yapısı tekrar değişmiş TKHK ve illerde Genel Sekreterlikler şeklindeki yapılanmaya son verilmiştir. Son aşamada TKHK'nın yerini Sağlık Bakanlığı bünyesindeki Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'ne bırakmıştır.

1.1.2. Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'nün Görevleri

694 sayılı KHK ile teşkilat yapısı değişen Sağlık Bakanlığında KHGM'nin görevleri 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre özetle;

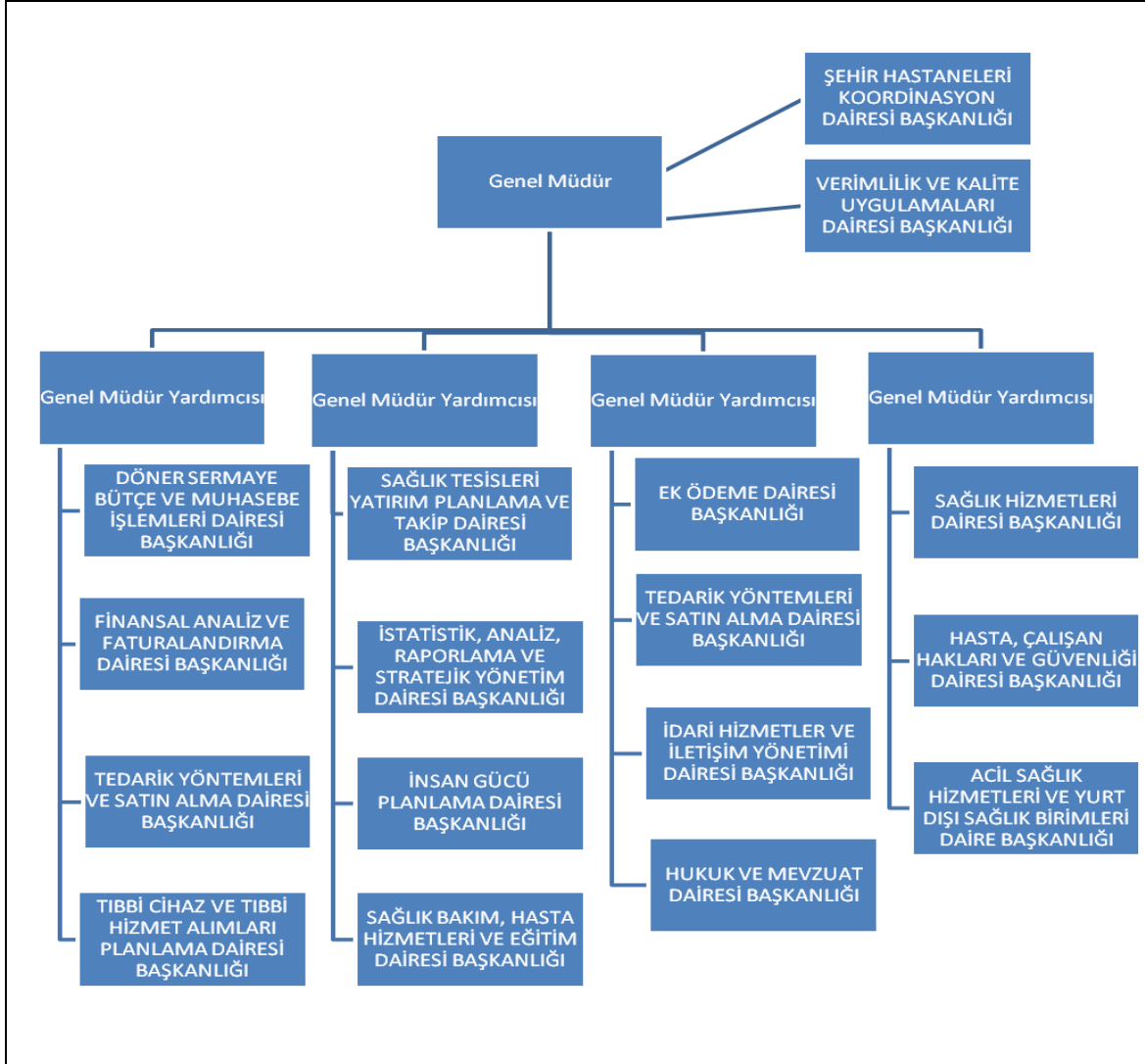
- Sağlık Bakanlığı bünyesindeki sağlık kuruluşlarının kurulması, işletilmesi, ayrılması ya da birleştirilmesini veya kapatılması,
- Sağlık hizmetlerinin yürütülmesinin sağlanması, faaliyetlerin izlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Sağlık tesislerinde performans değerlendirmesinin yapılması,

⁴ Desantralizasyon: Kelime anlamı yerleşme olan desantralizasyon, yetki ve sorumlulukların belli ölçüde merkezi yönetimden yerel yönetimlere bırakılması şeklinde tanımlanmaktadır.

- Hasta hakları, çalışanların ve hastaların sağlığı, güvenliği hakkında iyileştirme çalışmaları yapmak KGHM'nin görevleri arasında sayılmıştır.⁵

Maddelerden de anlaşılacağı üzere her biri sağlık tesisi olan döner sermaye işletmelerinin organizasyonu, merkez (Bakanlık) ve taşra ile koordinasyonu KHGM tarafından sağlanmaktadır.

Tablo 1: Türkiye Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat Şeması



Kaynak: [https://khgm.saglik.gov.tr/TR,39965/teskilat-semasi.html,\(20.03.2019\)](https://khgm.saglik.gov.tr/TR,39965/teskilat-semasi.html,(20.03.2019))

Tablo 1'den görüldüğü üzere iş ve işlemlerin çeşidine göre daire başkanlıkları kurulmuştur. Her daire başkanlığı ilgili olduğu alana yönelik döner sermaye işletmelerindeki iş ve işlemleri planlama, yönlendirme, alınan kararlar ve mevzuatlara göre yürütülmesini sağlamada rol oynamaktadır.

⁵ 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Madde 362.

1.2. SAĞLIK HİZMETLERİ VE FİNANSMANI

1.2.1. Sağlık Hizmetlerinin Tanımı, Sınıflandırılması ve Özellikleri

Sağlık hizmetleri “insan sağlığına zarar veren çeşitli faktörlerin ortadan kaldırılması ve toplumun bu faktörlerin etkilerinden korunması, hastaların tedavi edilmesi, bedensel ve ruhsal yetenekleri ve beceri seviyeleri azalmış olanların rehabilite edilmesi için verilen hizmetler” şeklinde tanımlanmıştır.⁶ Tanımdan da anlaşılacağı üzere sağlık hizmetleri hem insan sağlığının bozulmadan önceki hem de sonraki süreci kapsayan hizmetlerdir. Tanımla uyumlu olarak sağlık hizmetleri ise, koruyucu, tedavi edici, rehabilitasyon ve sağlığın geliştirilmesine yönelik hizmetleri kapsamaktadır.⁷ Sağlık hizmetleri kendine has özelliklere sahiptir. Bu özellikler şöyle sıralanabilir:⁸

- Sağlık hizmeti ihtiyacının ne zaman ortaya çıkacağı belli değildir yani rastlantısaldır. Kimin nerede ve ne zaman hastalanacağı bilinemez. Bu da sağlık hizmetlerine nerede ve ne kadar ihtiyaç duyulacağını ön görülememesine neden olmaktadır.
- Sağlık hizmetleri ikame edilememektedir. Yani kişi sağlık hizmeti yerine başka bir hizmeti tercih edebilmesi söz konusu değildir. Örneğin başka bir sektörde fiyatı artan mal veya bir hizmeti kişi tercih etmeyip başka mal veya hizmeti tercih edebilirken, sağlıkta bir kişi hekim tarafından kendisine önerilen tedaviyi almak zorundadır.
- Acil sağlık hizmetleri ertelenemez. Sağlık sektörü dışındaki sektörlerde gerek ekonomik faktörler gerekse diğer nedenlerle mal veya hizmetin alımı ileri bir tarihe ertelenebilir. Fakat sağlık hizmetlerinde durum çok farklıdır. Çünkü kişi sağlık hizmetlerinden yoksun kaldığı takdirde; kalıcı hastalık, sakatlık hatta ölüm riskiyle karşı karşıya kalabilmektedir.
- Sağlık hizmetinin sınırlarını ve hasta değil, hekim belirlemektedir. Sağlık alanında hekimler ile sağlık hizmetinden yararlananlar arasında bilgi asimetrisi mevcuttur. Genelde hastalar talep ettikleri sağlık hizmetleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmayıp, hekim tarafından önerilenleri yapmak hekimin bilgisine güvenmek mecburiyetindedir.

⁶ Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkındaki Yönerge, Madde4/b

⁷ Şahin Kavuncubaşı, Selami Yıldırım, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, 3.b. Ankara: Siyasal Kitapevi, 2012, s. 29

⁸ Dilaver Tengilimoğlu vd., *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*, 9.b., Nobel Yayınevi, 2018, s.73

- Sağlık hizmetlerini tüketenlerin davranışları irrasyoneldir. Genel anlamda kişiler mal veya hizmet satın aldıklarında kendileri için rasyonel(akılcı) davranarak en iyi tercihi yapacakları varsayılmıştır. Yani harcadığı paraya göre en yüksek faydayı elde edebilecektir. Fakat sağlık hizmetlerinde tüketicinin bilgisinin az olması faydalandığı hizmetlerin kalitesini ölçmesini ve harcamasının ekonomik olup olmadığı konusunda değerlendirme yapabilme şansını azaltmaktadır. Ayrıca kişilerin hasta olduğu halde tedavi olmamak, rahatsızlıkları önemsememek vb. akılcı olmayan davranışları da mevcuttur.
- Hizmetten elde edilen memnuniyet ve kaliteyi önceden belirlemek çok zordur. Sağlık hizmeti talep edenlerin hastalık hakkında bilgi sahibi olmamalarından dolayı sağlık personeline güvenmek zorundadırlar. Sağlık hizmetlerinin önceden alınıp test edilmesi ve denenmesi mümkün olmadığından, hizmeti sunanlar ile talep edenler arasındaki ilişki etik kurallar ve güven duygusu çerçevesinde yürümektedir.
- Sağlık hizmetlerinin bir kısmının kamu malı özelliğinde olmasıdır. Özellikle koruyucu sağlık hizmetleri tümüyle kamu malı niteliğine sahiptir. Bu hizmetler tüm toplumun yararına olmaktadır.
- Diğer özellikler.

Sağlık hizmetlerinin bu özellikleri döner sermaye işletmelerinin mali işleyişini, yapısını, mal ve hizmetlerin temin şekilleri gibi birçok şeye etki etmektedir. Bu özelliklerinden dolayı sağlık döner sermaye işletmeleri diğer işletmelerden ayrılmaktadır. Diğer işletmelerde kar amacı ön plandayken sağlık hizmeti sunan döner sermaye işletmelerinde gelirlerin giderleri karşılaması arzulanan bir durum olsa da kar amacı ön planda değildir. Örneğin sağlık hizmetlerinin sunulduğu döner sermayeli işletmelerde toplum sağlığını etkileyen bazı hizmetler ücretsiz sunulurken, bazı hizmetler acil ve ertelenemez olması nedeniyle temin edilirken acil alımlar kapsamında doğrudan temin(4734 KİK md. 22/f-22/d) ile temin edilmektedir.

1.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yapısı

Sağlık hizmetlerinin etkili, sürdürülebilir ve kaliteli bir şekilde sunumu için finansman konusu çok önem arz etmektedir. Global anlamda da sağlık harcamalarına ayrılan pay ile gelişmişlik düzeyi arasında bağ kurulması, sağlık sektöründe maliyetlerin

yüksek olması, sağlık hizmetlerinin sunumunda yoğun teknoloji kullanımını gerektirmesi sağlığın finansmanını ve finansman yöntemlerini çok daha önemli hale getirmektedir.

Sağlık hizmetlerinin finansmanında genel anlamda kaynağı vergiler olan Beveridge, kaynağı çalışanların ve işverenlerin primleri olan Bismarck ve kaynağı özel finansman olan özel sigorta olmak üzere üç tür modelden bahsedilmektedir.⁹ Türkiye’de uygulanan sistem ise herkesin genel sağlık sigortası kapsamında olduğu sosyal sağlık sigortası modelidir.

Günümüz sağlık sistemlerinin finansmanında hizmeti sunan ve hizmetten yararlanan arasında direkt para alışverişi yerine daha çok ödemeyi üçüncü taraf ödeyiciler gerçekleştirmektedir. Bu anlamda ülkemizde Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) şu an sağlık sektörünün finansmanını sağlayan en önemli kuruluştur.

1.3. KAMU HASTANELERİ

En genel tanımıyla sağlık hizmetlerinin, sağlık çalışanları tarafından sunulduğu sağlık kuruluşları olan hastaneler ilgili mevzuatlarına göre; hastane, sağlık tesisi, sağlık işletmesi ve döner sermaye işletmesi gibi isimler almıştır. Sosyal devlet anlayışı çerçevesinde kar amacı olmayan kuruluşlar olarak hizmet veren hastanelerin günümüze kadar değişen politikalar neticesinde işletme kurallarına göre yönetilen sağlık işletmelerine dönüştüğü görülmektedir.

1.3.1.Hastaneler Hakkında Genel Bilgi

Hastaneler; sağlık hizmetlerini sunan, hastaların uzun veya kısa süreli tedavilerinin yapıldığı kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. Fakat günümüz modern anlayışa göre sadece sağlık hizmetlerinin sunulan yerler olmayıp; eğitim, araştırma-geliştirme, bilimsel çalışmaların yapıldığı, uzmanların yetiştirildiği yerler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Verdikleri hizmetlere, yatak sayıları, mülkiyet yapılarına ve diğer özelliklerine göre genel hastaneler, üniversite hastaneleri, eğitim ve araştırma hastaneleri, dal hastaneleri gibi sınıflandırmaya tabi tutulmuşlardır.

⁹ Mehtap TATAR, “ Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye’de Gelişimi”,Ankara, Sosyal Güvenlik Dergisi, S.1(2011), s.110

Sunulan hizmetlerin özelliklerine göre hastaneler, çıktının tanımlanmasının ve ölçümünün güç, yapılan işler oldukça karmaşık ve değişken, uzmanlaşma seviyesinin oldukça yüksek, sunulan hizmetlerde talebin çoğunlukla hekimler tarafından belirlendiği, her an sunulan hizmetleri yerine getirmede hazır olunması zorunluluğunun olduğu emek yoğun işletmelerdir.¹⁰ Hastaneler tıp biliminde ve sağlık teknolojisinde hızlı gelişmelere paralel olarak da hızlı değişime uğramaktadırlar. Farklı meslek gruplarını içerisinde barındıran, yüksek uzmanlık gerektiren, teknoloji yoğun, maliyetlerin ve sermayesinin yüksek olduğu işletmelerdir. Zira hastanelerin yönetsel yapısı; sağlık hizmetlerinin yönetiminin yanında maaş, bütçe, satın alma, gelir ve gider tahakkuk, depo, ambar ve ayniyat gibi mali hizmetleri; personel ve atama gibi personel hizmetlerini; tıbbi cihazların, bina ve diğer makine ve cihazların tamir vs. bakım ve onarımların yapıldığı teknik hizmetleri içerisinde barındıran dinamik bir yapıdadır.

1.3.2. Sağlık İşletmeleri Olarak Hastaneler

1990'lı yıllarda sağlık alanında reform kapsamındaki çalışmaların unsurlarından biri de hastanelerin özerk yapıda sağlık işletmelerine dönüştürülmesiydi.¹¹ Aslında 'sağlık işletmeleri' kavramından yani kamu hastanelerin işletmeye dönüştürüleceğinden ilk defa 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nda bahsedilmişti. Sonraki süreçte SDP kapsamında çalışmalar devam etmiştir.

Mehmet ATASEVER' e göre Türkiye' de SDP ile sağlık tesislerine uygulanan işletmecilik esaslarından bazıları şunlardır¹²:

- **Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması:** Uluslararası muhasebe standartlarına uygun, tahakkuk esaslı sisteme göre çalışan muhasebe sistemidir. Sağlık Bakanlığı bünyesindeki tüm döner sermayeli işletmelerde mevzuatlara uygun, doğru ve güvenilir muhasebe bilgi sisteminin sağlanması açısından önemli bir adım olan bu sistemde tüm mali işlemler kayıt altına alınması ve elektronik ortamda izlenebilmesi sağlanmıştır.

¹⁰ Dilaver Tengilimoğlu, a.g.e., s.189-190

¹¹ T.C Sağlık Bakanlığı, *Sağlıkta Dönüşüm Programı Değerlendirme Raporu(2003-2011)*,2012, <https://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/Yayin/453>,s.50,(05.02.2019)

¹² Mehmet Atasever, *Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Sağlık Harcamalarının Analizi 2002-2013 Dönemi*,2014,<https://sgb.saglik.gov.tr/Dkmanlar/T%C3%BCrkiye%20Sa%C4%9Fl%C4%B1k%20Hizmetlerinin%20Finansman%C4%B1%20ve%20Sa%C4%9Fl%C4%B1k%20Harcamalar%C4%B1n%C4%B1n%20Analizi%202002-2013%20D%C3%B6nemi.pdf>, s.121-136, (05.02.2019)

- **Performansa Göre Ek Ödeme Sistemi:** Sistem döner sermayeli işletmelerde hizmet sunumundan elde edilen gelirlerden hizmeti sunanlara katkıları oranında pay verilmesi esasına dayanmaktadır. Sistem sağlık çalışanlarının verimliliğini ve motivasyonunu artırmayı, kaliteli hizmet sunumunu ve hizmetlerin ölçülebilirliğini sağlamak için kullanılmıştır.
- **Hizmet Alım Uygulamalarının Yaygınlaştırılması:** Sağlık Bakanlığına bağlı işletmelerde başta görüntüleme ve laboratuvar gibi tıbbi hizmetler olmak üzere; veri hazırlama güvenlik, yemek, bilgi işlem, temizlik, teknik destek, klinik destek hizmetlerinin satın alınmasında uygulanmıştır. Bu sayede kalifiye personel istihdamı ile hem hizmet sunumunun kalitesi ve sürekliliği artırılmış hem de işletmelere modern teknolojilerin girmesi sağlanmıştır. Finansal riskler yüklenicilerle paylaşılmış, işletmenin sabit yatırım maliyetlerinin azaltmış, ve rekabet gücünde artmıştır.
- **Sağlık Tesisi Yöneticilerinin Yetkilerinin Genişletilmesi:** Sağlık işletmelerinde yöneticilere bütçenin yönetimi, satın alma işlemlerinde, yatırım kararlarının alınıp uygulanmasında özerklik ve esneklik sağlanmıştır. Bazı işlemlerde yetkisi verilerek merkeze sormadan bütçeleri kadar harcama yapabilme imkânı tanınmıştır.
- **Sağlık Bilgi Sistemlerinin Bütün İşletmelere Yaygınlaştırılması:** SDP ile Ulusal Sağlık Bilgi Sistemi (USBS) kurulmuş ve etkin bir altyapı sistemi oluşturulmuştur. Böylece işletmelerde personel, idari ve mali veriler, taşınmaz ve taşınır verileri kayıt altına alınarak veriler standart hale getirilmiştir.
- **Hastanelerde Kalite ve Verimliliğin Önemszenmesi:** SDP ile sağlık hizmetine ulaşım, hizmetlerin altyapısının ve süreçlerinin değerlendirilmesi için uluslararası uygulamalar göz önüne alınarak kalite kriterleri hazırlanmıştır.
- **Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe Disiplinin Sağlanması:** Sağlık işletmelerinde TDMS'ye entegre bütçe sistemi ile bütçe ilkelerine uygun olarak işletmenin yıllık gelir ve gider bütçelerin oluşturulup kontrol edilmesi sağlanmıştır. Bütçe dengesinin sağlanması ve güçlü bir mali bünye oluşturulması amaçlanmıştır.
- **Global Bütçe Uygulamasına Geçilmesi:** İleriye yönelik bir harcama sınırını ifade eden global bütçe ile ilgili çalışmanın ikinci bölümünde bilgi verilmiştir.

- **Yöneticiler İçin Performans Uygulamaları:** Sağlık işletmelerinde yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi için bazı performans kriterleri belirlenerek, gösterge kartları hazırlanmış ve yöneticilerin performansları bu kriterlere göre değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.


Örneğin yöneticilerden, İdari ve Mali Hizmetler Müdürünün performans gösterge kartında;

- “Toplam Tahakkuk Gelirinin Toplam Gidere Oranı
- Mal Alımlarının Tahakkukların 10 Gün İçerisinde Muhasebeleştirilmesi
- Gelir Bütçe Gerçekleşme Oranı
- Gider Bütçe Gerçekleşme Oranı
- Enerji Tasarruf Oranı
- İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Tüketim Tutarı Tasarruf Oranı
- Mevcut İlaç ve Sarf Stok Tutarının Aylık Ortalama Tüketim Tutarına Oranı
- Sağlık Tesisi Veri Gönderim Başarı Oranı
- Hastane Bilgi Güvenliği Konusunda Tüm Personele Yılda En Az Bir Kez Eğitim Verilmesi
- Patoloji Verilerinde Sağlık Bilişim Standartları Kullanım Oranı
- Radyoloji Tetkik Verilerinde Sağlık Bilişim Standartları Kullanım Oranı
- Laboratuvar Tetkik Verilerinde Sağlık Bilişim Standartları Kullanım Oranı
- Finansal Risk Oranı bulunmaktadır.”¹³

Yukarıda belirtilen kriterler için hepsinin amacını, hesaplanmasında rol alan parametreleri ve veri kaynağı gibi bilgileri içeren gösterge kartları hazırlanmıştır. Bu göstergelerden örnek olarak Finansal Risk Oranı ile ilgili kart ise aşağıda ki gibidir:

¹³ [https://dosyaism.saglik.gov.tr > Eklenti > 42845,idari-mali-hizmetler-mudu...\(10.02.2019\)](https://dosyaism.saglik.gov.tr/Eklenti/42845,idari-mali-hizmetler-mudu...(10.02.2019))

Tablo:2 Finansal Risk Oranı Kartı

	Finansal Risk Oranı		
	Yayın Tarihi: 18/05/2018	Revizyon Tarihi: 01/11/2018	Revizyon No: 01

Sözleşme Pozisyonu	İdari Mali Hizmetler Müdürü
Performans Kriteri	Finansal Riski Azaltmak
Gösterge Kodu	TT.İMHM.7.1
Gösterge Adı	Finansal Risk Oranı
Amacı	Finansal sürdürülebilirliği sağlamak
Hesaplama Parametreleri	İlgili Dönemde; A: Net Borç B: Tahsilat Oranı C: Ortalama Tahakkuk D: Fatura Edilemeyen Hizmet Tahakkuku E: Finansal Risk Oranı
Hesaplama Formülü	$E = [A/(C+D)] * B$ $E \leq 2$ ise GP=10 $2 < E \leq 2,25$ ise GP= 7 $2,25 < E \leq 2,5$ ise GP= 4 $2,5 < E$ ise GP=0
Gösterge Hedefi	Finansal Risk Oranının 2 ve altında olmasını sağlamak
Gösterge Puanı	10
Açıklama	Bu gösterge verisi Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'nce temin edilecektir. Tahsilat Oranı=Tahsilat/Tahakkuk
Veri Kaynağı	TDMS
Veri Toplama Dönemi	1 Yıl
Veri Analiz Dönemi	1 Yıl

Kaynak:<https://yhg.m.saglik.gov.tr/TR,40307/sozlesmeli-yonetici-performans-degerlendirme-kriterleri-gosterge-kartlari.html>, (10.06.2019)

Bu uygulama ile yöneticilerin görevlerini icra ederken daha özenli olmaları teşvik edilmiş, ayrıca kaynakların kullanılmasında tasarrufun, etkililik ve verimliliğin sağlanması konusunda farkındalık oluşturulmaya çalışılmıştır.

- **Finansal Yönetimin Merkezi Olarak Kontrolü:** Sağlık Bakanlığı işletmelerin finansal yönden sürdürülebilirliğin sağlanması ve sağlık işletmelerinin profesyonel bir şekilde yönetiminin sağlanması içinde çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan başlıcaları şunlardır:

Personele dayalı hizmet alımları işlemlerinde;

- Personele dayalı hizmet (Veri hazırlama, teknik destek, klinik destek, ulaşım vs.) alımlarında gerçekçi planlama,
- Personele dayalı hizmet alımlarında yükleniciler için öngörülen kâr oranının sınırlandırılması,
- Firmalara hak edişlerinin ödenme zamanının ve süreçlerinin düzenlenmesidir.

Stok yönetim işlemlerinde;

- MKYS uygulamaları,
- Azami stokmiktarı uygulaması,
- Stok işlemlerinde stok fazlası ve ihtiyaç fazlası stoklara ilişkin işlemler,
- İhale öncesi MKYS' den sorgulama yapma zorunluluğu,
- Stok analizleri,
- İl bazında stok havuzlarının oluşturulması ve koordinasyon ekiplerinin oluşturulması, ihtiyaç tespit komisyonlarının kurulmasıdır.

Satınalma işlemleri ile ilgili olarak ise;

- Gerek aynı idareye bağlı gerekse farklı idareye bağlı sağlık tesislerinin birbirlerinden mal ve hizmet alabilmelerinin önünün açılması,
- Küçük hastanelerin ihtiyaçları büyük hastaneler tarafından karşılanması,
- Çerçeve anlaşma yöntemi sayesinde toplu satın alımların yapılması,
- AR-GE ihtiyaçlarının temin edilmesinde kolaylık sağlanmasıdır.

İşletmelerin Finansal Risk Yönetim Esaslarına Göre Yönetilmesi ile ilgili olarak;

- İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletmelerin mali analiz çalışmalarının yapılması, finansal risklerin yönetimi.

- **Saha Koordinatörlüğü Sistemi Uygulaması:** Sağlık Bakanlığı'nın çalışanları ve sağlık hizmetlerini yerinde görülüp değerlendirilmesi amacıyla 2006 yılında "Saha Koordinatörlük Sistemi" adı ile kurulan ve ocak ayında faaliyetlere. Böylelikle merkez ve taşra arasında bağ daha sıkı tutulmuş, gerekli

değerlendirmeler yapılarak, karşılaşılan problemlere yerinde çözüm önerileri getirilmiştir.

- **Kamu Hastane Birliklerinin Oluşturulması:** Kamu hastanelerinin profesyonel yönetim anlayışında kaliteli, etkili ve verimli işletilebilmesi için, yönetim kısmının sözleşmeli yöneticilerden oluşan 663 sayılı KHK ile kurulan birliklerdir.

Günümüzde hastaneler tedavi edici ve koruyucu sağlık hizmeti veren, eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yürütüldüğü tıbbi kuruluşlar olmalarının yanında, rekabet edebilen ve sürdürülebilir kar elde edebilecek işletmeler haline gelmişlerdir.

1.3.3. Döner Sermayeli İşletmeler olarak Kamu Hastaneleri

Hastanelerin döner sermaye olarak özelliklerini açıklamadan önce döner sermaye kavramını, döner sermayelerin sınıflandırılmasını ve Türk hukuk sistemindeki yerini açıklamakta fayda vardır.

1.3.3.1. Döner Sermaye Kavramı ve Döner sermayeli İşletmelerin Sınıflandırılması

DSİBMY’ nde döner sermaye: “Genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermaye” olarak tanımlanmıştır.¹⁴ Tanımdan da anlaşılacağı üzere döner sermaye işletmeleri kamu kesiminde faaliyet göstermektedir. Genel yönetim kapsamındaki genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan bu işletmeler aşağıda belirtildiği gibi sınıflandırmaya tabi tutulmuşlardır:

“Şahsiyetlerine göre; genel ve özel bütçeli idareler bünyesinde tüzel kişiliğe sahip olanlar ve olmayanlar,

Çalışma alanlarına göre; sağlık tesisleri döner sermaye işletmeleri, eğitim kurumları döner sermaye işletmeleri,

¹⁴ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Madde3/b/h

Bütçelerine göre; genel bütçe içinde kurulan döner sermaye işletmeleri ve özel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmeleri’’¹⁵ olarak sınıflandırılmışlardır. Bu sınıflamada çalışma alanına göre sınıflandırılan sağlık tesisleri olarak döner sermaye işletmeleri ülkedeki döner sermayeli bütçe uygulamasında en geniş alana sahip olmuştur.

1.3.3.2 Döner Sermayeli İşletmelerin Tarihçesi ve Türk Hukuk Sistemindeki Yeri

Ciddi anlamdaki düzenlemesi 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu ile yapılan döner sermaye bütçesi ilk olarak 1925 tarihli ve 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz’ına Dair Kanun’’la kurulmuştur.’’¹⁶

Türkiye’de döner sermayeli işletmeler; mevzuatlarda da belirtildiği üzere fazla kapasiteyi değerlendirmek, ek gelir sağlamak amacıyla kurulan ve birçok alanda faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu gün uygulamada tarım, orman, eğitim ve sağlık gibi kamu mali yönetiminde büyük bir yer tutmaktadır. Döner sermayeli İşletme sayısı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün verisine göre 868¹⁷ olup bu sayı içerisindeki en büyük payı Sağlık Bakanlığı bünyesindeki döner sermayeli işletmeler oluşturmaktadır.

Sağlık Bakanlığı’nda döner sermaye uygulamasına 6561 sayılı Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekaleti Hastaneleriyle Rehabilitasyon Müesseselerine Verilecek Mütedavil Sermaye Hakkında Kanun ile başlanmıştır.

1050 sayılı kanunun yerini alan 5018 sayılı kanunun ilk halinde döner sermayeli işletmeleri ile ilgili olarak; döner sermaye işletmelerinin 31.12.2007 tarihine kadar tasfiyesi hükmü yer almaktaydı. Fakat daha sonra döner sermayeli işletmelerin tasfiyesinden vazgeçilmiştir. Öyle ki daha sonra yapılan yasal düzenlemeler ile döner sermaye işletmelerinin 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılacağı belirtilmiştir.¹⁸ Her ne kadar bazı güncellemeler yapılmışsa da belirtilen düzenlemeler günümüzde dahi tamamlanamamış fakat çalışmalar halen devam etmektedir.

¹⁵ Burcu Köroğlu, *Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması*(Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.24-25-26

¹⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, “ *Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2015 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu*”, S.66 <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1878>

¹⁷Bünyesinde Döner Sermaye Bulunan İdareler ve İşletmeler <https://dmis.muhasabat.gov.tr/doner-sermaye-istatistikleri.php>, (30.01.2019)

¹⁸ 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Geçici Madde 11

Döner sermayeli işletmelerle ilgili olarak; Döner sermayeli işletmeler bağımsız birer işletme mi? Döner sermayeli işletmelerin bütçeleri, 5018 sayılı Kanunda belirtilen bütçesi tasnifi dışında ayrı bir bütçe mi? gibi soruları da halen cevap beklemektedir.

1050 sayılı yasada döner sermaye “ödenek” olarak yer almışken ülke uygulamasında bir işletme gibi ele alınarak aynı zamanda personele mevcut bütçe imkânlarından ilave bir pay ödenerek ilave bir ek gelir imkânı olarak kullanıldığını görülmektedir. Gayri safi hâsıllardan ilgili mevzuatlarında belirtilen oranlara göre yasal paylar düşüldükten sonra kalan kısmın yüzde 50’sini aşmayacak kısım ek ödeme olarak dağıtılabilmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin bu durumu tezin konusunu oluşturan sağlık tesislerinde (kamu hastaneleri döner sermaye işletmelerinde) mali uygulamada iki başlı bütçe şeklinde uygulanması Sayıştay Denetim Raporlarına da yansımaktadır. Sağlık tesislerinde genel bütçe ve döner sermaye bütçe ödeneklerinin ne şekilde kullanılacağı ile ilgili açıklamaya ‘Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü ve Sağlık Tesislerinin Mali Yapısı’ başlığı altında değinilmiştir. İki başlı bütçe uygulanmasının Sayıştay raporlarına nasıl yansıdığına ise çalışmanın üçüncü bölümünde değinilecektir.

Görüldüğü gibi döner sermayeli işletmeler ile ilgili kapsayıcı bir kanun çıkarılmamış mevzuatları ihtiyaca göre farklı zamanlarda çıkarılan kanun ve düzenlemelere göre farklılıklar göstermiştir. Döner sermaye bütçesi uygulaması bütçede birlik ilkesinin istisnası olarak değerlendirilmektedir.

1.3.3.3. Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermayeli İşletmelerin Özellikleri

KHGM bünyesindeki döner sermayeli işletmelerin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür;

- 5018 sayılı Kanun kapsamındaki genel bütçeli idarelerden olan Sağlık Bakanlığı’na bağlı işletmelerdir. (5018 Sayılı KMYKK/Geçici Madde 11)
- Ayrı bir tüzel kişiliği olmayıp, bünyesinde olduğu Sağlık Bakanlığı’nın tüzel kişiliği içinde yer alır.
- Her bir işletmenin kuruluş sermayesi bağlı olduğu Sağlık Bakanlığı tarafından karşılanmıştır. Sağlık Bakanlığı teşkilatı için döner sermaye miktarı ise on milyar Türk lirasıdır. (209 Sayılı Kanun/Madde 1)

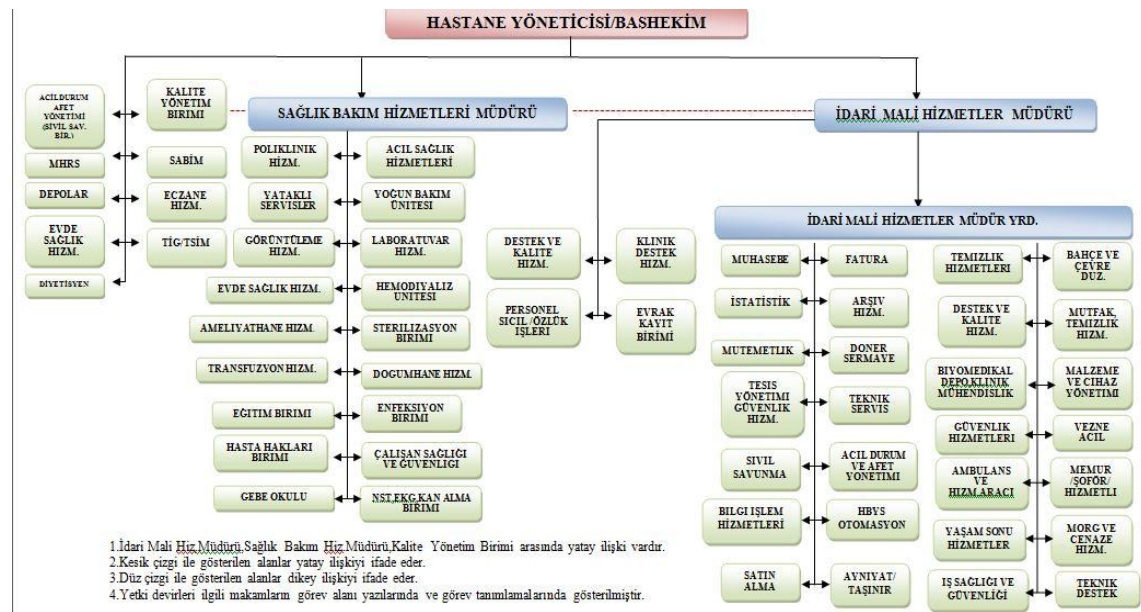
- İşletmeler giderlerini sadece Bakanlığın tahsis etmiş olduğu bütçeden karşılamazlar. Bununla birlikte faaliyetleri sonucunda elde ettikleri karlar, bağışlar ve yardımlar da sermayelerini oluşturmaktadır.
- Ticari faaliyetlerinde Ticaret ve Borçlar Kanununun hükümleri uygulanırken, kamu ile olan ilişkilerinde kamu hukuku hükümleri uygulanmaktadır.¹⁹
- Her işletmenin bütçesi yıllık olarak ve izleyen iki yılın tahminleri ile birlikte hazırlanır, bakanlığın onayından sonra yürürlüğe girer.(5018 Sayılı KMYKK/Madde 18)
- Bu işletmelerin muhasebe ile ilgili iş ve işlemleri Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği kapsamında yürütülür. Muhasebe kayıtları Sağlık Bakanlığı muhasebe bilişim sistemi olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)' ne kayıt edilmektedir.
- Muhasebe işlemleri Sağlık Bakanlığı bünyesindeki Döner Sermaye Muhasebe Birimleri tarafından yürütülmektedir.
- İşletmelerin iç denetimi Sağlık Bakanlığı İç Denetçileri tarafından yapılırken; İşletmelerin dış denetimi Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Ayrıca işletmelerin gelirleri, giderleri ve tüm mali işlemleri Maliye Bakanlığı tarafından da denetlenebilmektedir.
- İç kontrol ve ön mali kontrol ile ilgili işlemler 5018 sayılı kanuna göre gerçekleştirilmektedir. (5018 Sayılı KMYKK Madde 55-58)
- İhale ilgili işlemleri 4734 Kamu İhale Kanunu, 4735 Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ve bu kanunların ikincil mevzuatları kapsamında gerçekleştirilmektedir.
- Sağlık hizmetleri SGK tarafından yayımlanan SUT' a göre fiyatlandırılır. Her işletme özellikle başta SGK olmak üzere özel sosyal sigorta şirketleri ile yakın ilişki içerisinde.
- İşletmeler gayri safi hâsılatlarından Hazine payı, SHÇEK payı ve merkez payı ödemektedir.
- Gelirlerinin yüzde ellisini aşmayacak şekilde ek ödeme dağıtabilmektedir. (209 sayılı Kanun)

¹⁹ Erdal Yılmaz, “Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Muhasebe Konuları Ve Bazı Çözüm Önerileri”, Zonguldak, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, 2011, s.329.

1.3.3.4. Hastanelerin Yönetim Yapısı (Taşra Teşkilatı)

694 sayılı KHK' da 663 sayılı KHK' nın 25 inci maddesine yapılan ek ile hastanelerin yönetimi ve denetimi: Mevzuatlara göre hastanelerin yöneticisi başhekimdir. Başhekimlik bünyesinde idari ve mali işler ve sağlık bakım hizmetleri müdürlükleri kurulur. Hastanelerin büyüklükleri göre müdürlüklerin sayısı dörde kadar artırılabilir.²⁰ Aşağıda örnek bir döner sermaye işletmesi olan Bursa Orhaneli Devlet Hastanesi'nin organizasyon yapısı gösterilmiştir.

Tablo 3: Bursa Orhaneli Devlet Hastanesi Organizasyon Şeması



Kaynak: [https://orhanelidh.saglik.gov.tr/TR,162612/organizasyon-yapisi.html,\(01.03.2019\)](https://orhanelidh.saglik.gov.tr/TR,162612/organizasyon-yapisi.html,(01.03.2019))

Başta hastane yöneticisi olmak üzere hastane yönetiminde gerek sağlık bakım hizmetleri müdürüne gerekse idari mali hizmetler müdürüne olsun bağlı birçok birimin olması sorumluluklarının ne derece çok olduğunun göstergesidir. Her ne kadar ihtiyaca binaen sağlık işletmelerinde müdürlüklerin sayısı dörde kadar artırılabilir de birimlerin koordinasyonu, yönetimi yüksek derecede bilgi ve tecrübe gerektiren bir iştir.

²⁰ 694 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Madde 188

2. SAYIŞTAY'IN TARİHÇESİ, GÖREVLERİ VE TEŞKİLAT YAPISI

Yüksek denetim kurumlarının tarihçelerine baktığımızda, parlamentoların ortaya çıkmasıyla bu kurumların ortaya çıkması arasında bir paralellik olduğu görülür. Ayrıca bu yüksek denetim kurumları kuruldukları ülkelerin tarihi geçmişlerine ve siyasal yapılarına göre farklı şekillerde organize edilmişlerdir. “Yüksek denetim kurumlarının olduğu ülkelere baktığımızda; yüksek denetim kurumlarında genelde ofis ya da kurul tipi olarak iki şekilde yapılanma söz konusudur.”²¹ Tarihte çok köklü bir geçmişe sahip olan Türk Sayıştay’ı, Fransa modeli örnek alınarak oluşturulmuş, yargı ve denetim yetkileri ile donatılmıştır.²² 1876’dan bu yana hep anayasal bir kuruluş olarak da varlığını devam ettirmektedir. Günümüzde yasaların verdiği yetkiyle geniş bir denetim alanına sahip olan Sayıştay ülkemizdeki tek yüksek denetim organıdır. Kendine has özelliklere sahip olan hesap yargısı niteliğindeki Türk Sayıştay’ı yüksek derecede bir bağımsızlığa sahip olup meslek mensupları yargı mensuplarının sahip olduğu mesleki teminata sahiptirler. Anayasal ve yasal statülerine bakıldığında yasama ve yürütme erkleri arasında girmemekte olup yargı başlığı altında düzenlenmiş fakat yüksek mahkemeler arasında sayılmamıştır; ancak denetim fonksiyonu açısından yasama ve yürütme ile hesap yargılaması fonksiyonu açısından ise hem yargı hem de yürütme erkleri ile ilişki içerisindedir. Günümüzde birçok uluslararası organizasyona üye olup bu organizasyonlarda çeşitli görevler yürüten Sayıştay denetim alanında küresel bir aktör haline gelmiştir.

2.1. SAYIŞTAY'IN ANAYASAL KİMLİĞİ VE 1982 ANAYASINDAKİ KONUMU

1866 yılında Divanı Muhasebat adıyla kurulan Sayıştay 1876 Anayasası’nda anayasal bir kimliğe kavuşmuş ve sonraki tüm anayasalarda yer alarak anayasal konumunu korumuştur. 1924 Anayasasında Türlü Maddeler başlığı altında, 61 Anayasası’nda ise Yürütme bölümünde İktisadi ve Mali Hükümler başlığı altında düzenlenen Sayıştay’ın konumu 1982 Anayasası’nda daha farklı bir konuma sahiptir.

²¹ Mehmet Aksoy v.d.,*Sayıştay Hesap Yargısı*, 1.b.,Ankara,T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115,2018,s.11-12

²² H. Ömer Köse, “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”,2.b., Ankara, T.C. Sayıştay 145. Yıldönümü Yayınları,2007,s.211

1982 Anayasası'nda "Cumhuriyetin Temel Organları" başlığında Yargı kısmında düzenlenmiştir. Bu durum ile daha önce mali yönü ağır basan Sayıştay'ın yargısal yönünün ön plana çıkarılmasının hedeflendiği söylenebilir.

2.2. SAYIŞTAY'IN YASAL KİMLİĞİ

Sayıştay'ın yasal dayanağını 5018 sayılı Kanun ve bu kanuna göre 832 sayılı Kanunun yerini alan 6085 Sayılı Kanundan almaktadır.

2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanunu Ve Sayıştay

Dünyada yaşanan değişimlere bağlı olarak yaşanan krizler, politika istikrarsızlığı ve daha bir çok hususlar, kamu sektöründe kalite ve reform arayışlarını zorunlu kılmıştır.²³ 2001 krizi ve sonrası yaşanan gelişmeler, Avrupa Birliği Kriterlerine uyum süreci ve bu aşamada uluslararası standartlara ve mali ölçütlere uyum sağlanabilmesi çalışmalarında 1927 yılında yürürlüğe girip uzun yıllar boyunca yürürlükte kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu artık ihtiyaçları karşılayamadığı görülmüştür. Ayrıca kamu sektörü harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve görevi kötüye kullanmayı önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulması da elzem hale gelince 2003 yılında 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiş ve birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Bunlardan bazıları şunlardır;

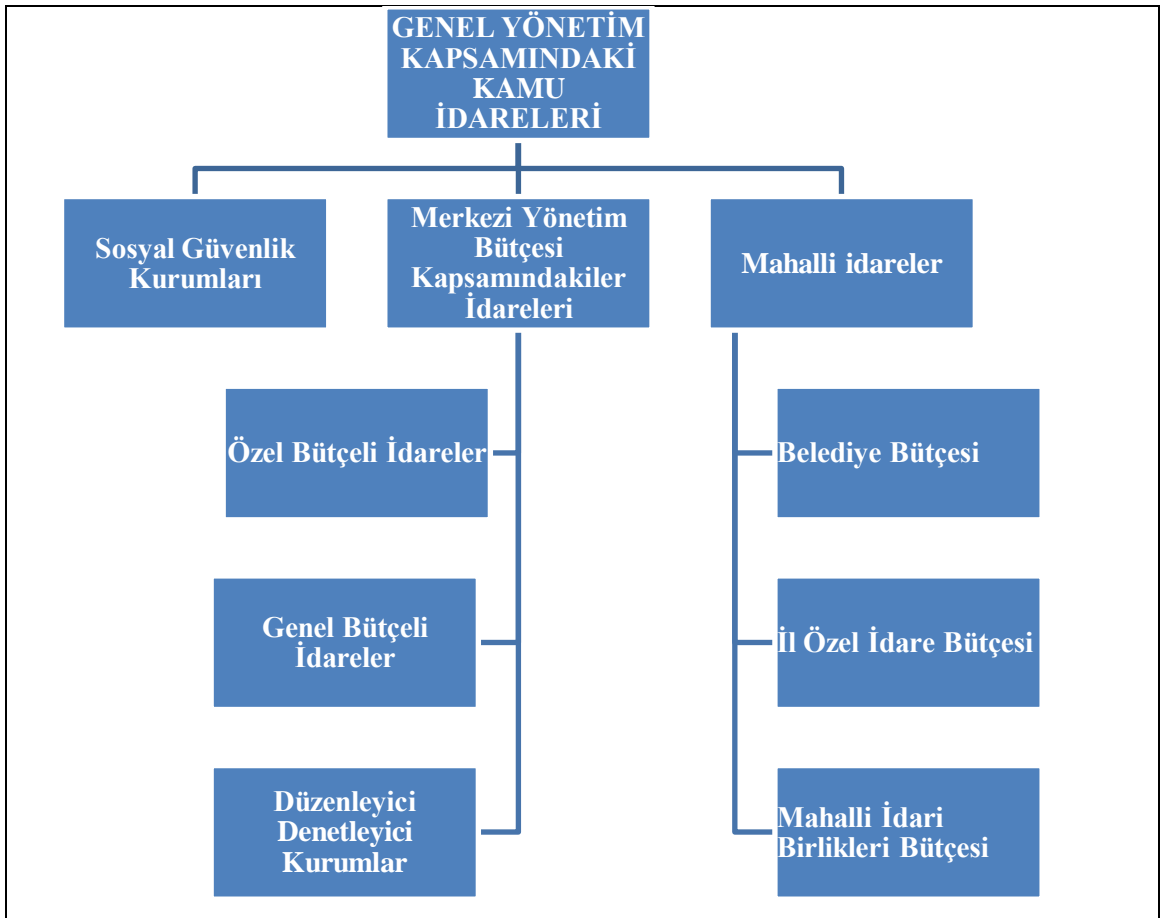
5018 sayılı Kanunu'nun getirdiği yeniliklerinin ilki kamu idareleri Tablo 4 de belirtildiği gibi sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. (KMYKK Madde 3)

- Yeni Kamu maliyesi sistemi tanımlanarak, uyulması gereken ilkeler belirtilmiştir.(KMYKK Madde 5)
- Bütçe sistemi çağdaş ilkelere uyumlu hale getirilmiş, çok yıllık, stratejik planlara ve performans sistemine dayalı bütçe sistemi getirilmiştir.(KMYKK Madde 9)
- Bütçe türleri yeni sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.(KMYKK Madde 12)
- Hesap verme, mali saydamlık, sorumluluk kavramları açıklanmış ve sorumlular belirtmiştir.(KMYKK Madde 7,8,10,31,33,61)
- Daha önce harcama öncesi kontrol adı altında belirtilen iş ve işlemler 'ön mali kontrol' adı altında yeniden düzenlenmiştir.(KMYKK Madde 58)

²³ Osman Cenk Kanca, "5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme", Muş, Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,C.5,S.2(2017),s.494.

- İç kontrol sisteminin amacı, yapısı ve işleyişi tanımlanmıştır.(KMYKK Madde55)
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu'nun oluşturulacağı belirtilmiştir.(KMYKK Madde 49)
- Dış denetimde Sayıştay tek yetkili kurum haline getirilmiş ve denetim alanı genişletilmiştir. (KMYKK Madde 68)

Tablo 4: Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri



Kaynak: 5018 Sayılı KMYKK'na göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

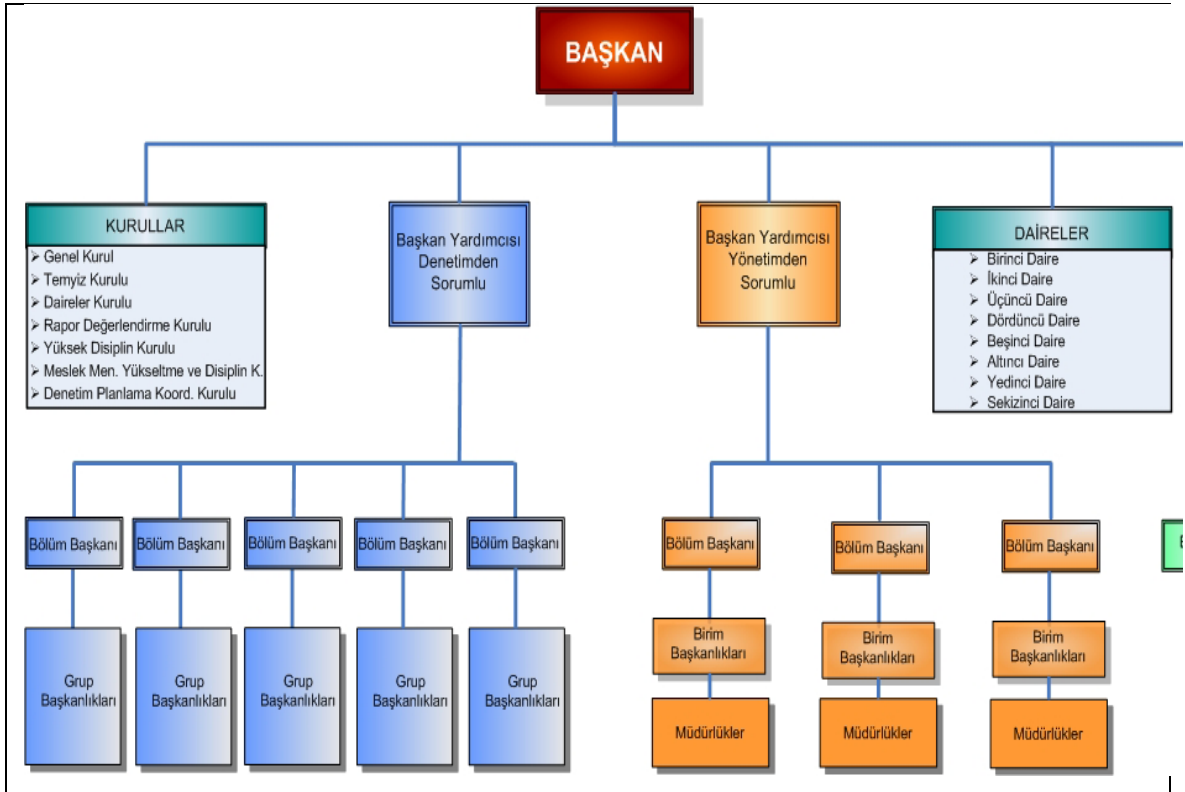
5018 sayılı Kanunla birlikte yeni bir Sayıştay Kanunu'na ihtiyaç duyulmuştur. "2010 yılında yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı Kanuna göre düzenlemiştir. Yürürlüğe girdiği tarihten sonraki süreçte Sayıştay Kanunu'nda birçok

değişiklik yapılmıştır”.²⁴ Mali sistemdeki değişimlere paralel olarak denetim mevzuatları da değişmiştir.

2.2.2.1. Sayıştay Kanunu’na Göre Sayıştay’ın İdari Yapısı ve Teşkilat Şeması

Sayıştay’ın idari yapısı 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda da meslek mensupları, başsavcı ve savcılar, yönetim mensupları olarak sıralanmış; meslek mensupları ise Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler, Sayıştay denetçileri olarak belirtilmiştir.

Tablo 5: Sayıştay’ın Kuruluşuna Dâhil Olan Organlar



Kaynak: [https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=72,\(19.11.2019\)](https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=72,(19.11.2019))

²⁴ Ökkeş YÜCEL, ‘‘Kamu Mali Yönetim Sisteminde Seçilmiş Ülke Sayıştayları ve Türk Sayıştayı Analizi’’, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s.145.

Sayıştay'ın teşkilat yapısı Sayıştay mensupları, Başkanlık, yargı ve karar organlarından oluşmaktadır.

2.2.2.2. Sayıştay'ın Görevleri

Mevzuatlara göre Sayıştay; kamu idarelerinin tüm mali kararlarını, işlemlerini, faaliyetlerini hesap verme sorumluluğuna göre denetler ve yapılan denetimlerin sonuçlarını TBMM'ye sunar. Kamu idarelerinin mali hesap ve faaliyetlerinin mevzuatlara uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini denetler ve kamu zararına sebep olanların hesap ve işlemlerini hesap yargısı olarak hükme bağlar. Genel uygunluk bildirimlerini TBMM'ye sunar.²⁵ Anayasa'da denetleme, yargılama, genel uygunluk bildirimlerini TBMM'ye sunmakla görevlendirilen Sayıştay'ın görevlerine ek olarak 5018 sayılı KMYKK ile raporlama görevi de eklenmiştir.

2.2.2.3. Sayıştay'ın Yetkileri

Sayıştay'ın yetkileri özetle 6085 sayılı kanunun 6. Maddesinde; kanunlarla kendisine verilen görevleri yerine getirmek için idareler ve görevlilerle yazışabilir. Gereken bilgi, belgeleri, defter ve kayıtları görebilir isteyebilir. Gerekli görülmesi durumunda dışarıdan uzman görevlendirebilir.²⁶ 5018 sayılı kanuna göre yenilenen Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın denetim alanlarının artmasına paralel olarak yetkileri de genişlemiştir.

2.2.2.4. Bütçe Hakkı Kavramı ve Sayıştay'ın Denetim Alanı

Kökeni Magna Carta'ya ile ortaya çıkan Bütçe Hakkı kavramı literatürde parlamentonun yani yasama organının halk adına yürütme organına; kamu gelirlerinin toplanması, kamu giderlerinin yapılması için bir bütçe kanunuyla yetki ve izin vermesi, sonrasında ise yaptığı bu uygulamaları denetlemesidir. Günümüzde yüksek denetim kurumu olan Sayıştay bütçe hakkının da koruyucusu diyebiliriz.

Lima Deklarasyonu'nun 18. bölümünde kamunun bütün mali faaliyetlerinin yüksek denetim kurumu denetim alanına girmesi gerektiği belirtilmiştir.²⁷ Denetim

²⁵ Sayıştay Kanunu, Madde 5

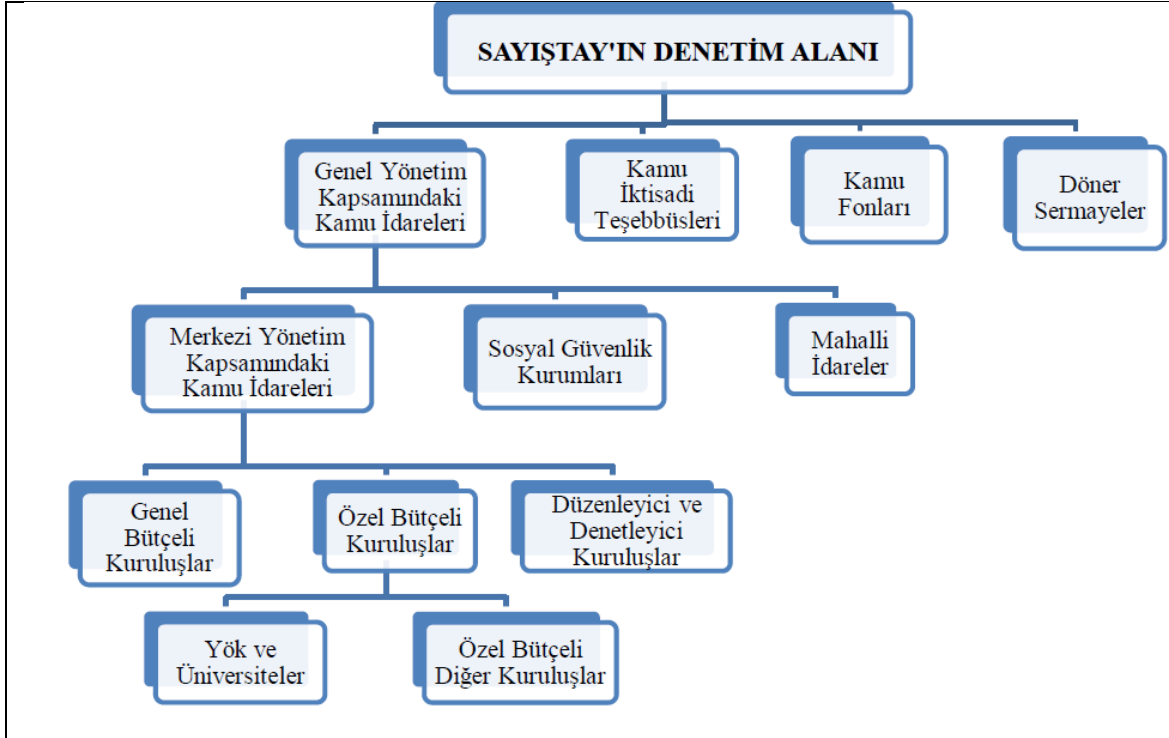
²⁶ Sayıştay Kanunu, Madde 6

²⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*, 2005, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/Lima_Deklarasyonu.pdf s.7,(03.02.2019)

alanının geniş olması; denetim raporların çokluğu, TBMM'nin ve kamuoyunun daha çok bilgilendirilmesi anlamında bu durum kanunlara da yansımıştır.

5018 sayılı KMYKK kamuda mali yönetimin TBMM'nin bütçe hakkına uygun olarak yürütüleceğini belirtmiş ve Sayıştay'ın denetim alanını genişletmiş, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda denetim alanı detaylı olarak açıklanmıştır.

Tablo:6 Sayıştay'ın Denetim Alanı



Kaynak: 5018 Sayılı Kanun ve Sayıştay Kanunu 4'üncü Maddesine Göre Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.

6085 sayılı Sayıştay Kanunundaki ilgili madde incelendiğinde, kamu kaynağını kullanan tüm idarelerin Sayıştay'ın denetim alanına girdiği görülür.

2.2.2.5. Sayıştay Denetimlerinin Özellikleri

Anayasa, Sayıştay Kanunu ve bu kanuna göre hazırlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliğine göre;

- Denetimler bağımsız şekilde yerine getirilir. Denetimler TBMM adına yapılıyor olsa da TBMM ye bağımlılık söz konusu değildir. Sayıştay'a denetimin planlanmasında, programlanmasında ve yürütülmesinde herhangi bir talimat verilemez.

- Sayıştay denetimi, bazı istisnalar hariç olmak üzere, kamu sektörünün yani 5018 sayılı kanunda sayılmış idare, kurum ve kuruluşların dış denetimidir.
- Denetimler belli bir mesleki olgunluğa erişmiş, mesleki yeterliliğe sahip, alanlarında uzmanlaşmış denetçiler tarafından gerçekleştirilir.
- Denetimlerde uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Fakat Uluslararası Denetim Standartları ile iç mevzuatlar arasında bir uyumsuzluk olursa iç mevzuatlar esas alınır.
- Denetimler, güncel denetim metotları uygulanarak gerçekleştirilir.
- Denetim sonucunda yargılamaya esas bir durum tespit edilirse; yargılama hesap yargısı niteliğinde olan Sayıştay Dairelerinde gerçekleştirilir.
- Kaynağını anayasa ve yasalardan alır.²⁸ Sayıştay denetimlerin özelliklerine bakıldığında gücünü başta Anayasa olmak üzere yasalardan alan Sayıştay'ın; kamu sektörünü TBMM adına bağımsız bir şekilde denetleyen ve denetimlerini hem ulusal hem uluslar arası mevzuat ve düzenlemelere göre hareket ederek çağın şartlarına uygun gerçekleştiren hesap yargısı niteliğinde bir uzman kuruluş olduğu görülmektedir.

2.2.2.6. Sayıştay'ın Tarafından Gerçekleştirilen Denetim Türleri

Mevzuatlarda Sayıştay'ın yaptığı denetimler düzenlilik denetimi, performans denetimi olarak belirtilmiştir. Düzenlilik denetimi ise mali ve uygunluk denetimlerinden oluşmaktadır.

2.2.2.6.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay'ın geleneksel anlamda yaptığı denetim olan düzenlilik denetimi genel anlamda kamu idareleri hesaplarının, mali ve finansal nitelikteki işlemlerinin ve iç kontrol sistemlerinin, yürürlükte bulunan mevzuatlara uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin, finansal tablo ve mali raporlarının standartlara uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının, gerçeği yansıtmadığının, sebep olunan kamu zararlarının tespitidir.²⁹ Tanımdan anlaşılacağı üzere düzenlilik denetiminin mali alanla ilgili olup mali ve hukuki sonuçları vardır. Bu noktada yukarıda sayılan denetim

²⁸ Sayıştay Kanunu ve Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nden özetlenmiştir.

²⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Duzenlilik_Denetimi_Rehberi.pdf, s.3,(03.02.2019)

türlerinden düzenlilik denetimi doğurduğu sonuçlar açısından özel bir yere sahiptir. Performans denetimleri herhangi bir mali ve hukuki sorumluluk doğurmamaktadır. Düzenlilik denetimini oluşturan denetimlerden;

Mali Denetim, kamu kurumlarının cari yıldaki hesap ve işlemlerinin, faaliyet ve sonuçlarının, finansal tablolarının ve mali raporların güvenilir olduğu ve doğru bilgi içerip içermediği hakkında görüş bildirilmesini ifade ederken³⁰;

Uygunluk Denetimi ise, kamu kurumlarının mali faaliyetlere (gider, gelir, taşınır ve taşınmaz mallar vs.) ilişkin tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara, diğer yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit ve denetimdir. Bu denetimler, performans denetimi ile birlikte planlanarak yürütülür.³¹ Düzenlilik denetimleri oldukça geniş kapsamlı, ekonomik ve sosyal açıdan çok önemli sonuçları olan bir denetim türü olduğu görülmektedir. Denetimler sonucunda ‘Sayıştay Denetim Raporu’nun yanı sıra eğer mevzuatlara aykırı bir durum veya kamu zararı tespit edilirse ‘Yargılamaya Esas Rapor’ bu denetimlerin sunucunda düzenlenir.

2.2.2.6.1.1. Düzenlilik Denetiminin Aşamaları

Düzenlilik denetimi dört aşamadan oluşmakta olup bunlar: planlama, uygulama, raporlama ve izlemedir.³² Her aşama birbirine bağlı ve dinamik süreçlerden oluşur.

Denetlenen kurumu tanıma aşaması olan planlama aşaması; denetimin ilk adımı olan, tüm denetim sürecini etkileyen en önemli ve temel aşamadır.³³ Kurumun tüm faaliyetleri, bütçe yapısı ve muhasebe sistemleri, bilişim ve iç kontrol sistemleri hakkında edinilen bilgilerden yola çıkılarak; hesap alanlarının belirlenmesi, potansiyel risk ve denetime etki edecek olan önemlilik seviyesinin belirlendiği kısımdır. Denetlenen kurum hakkında sahip olunan bilgi düzeyi ne kadar çok olursa denetim de o kadar etkili, verimli ve kaliteli olacaktır.

Düzenlilik denetim rehberinden özetle; uygulama aşaması, denetim planı, denetim programları, prosedür ve tekniklerinin uygulanarak, kanıtların toplandığı aşamadır. Yargılamaya esas rapora konu teşkil edecek kamu zararlarının tespitine ilişkin çalışmalar da uygulama aşamasında yürütülür. Raporlama aşaması, uygulama esnasında elde edilen bulguların değerlendirilerek sonuçların rapor haline getirilmesi aşamasıdır.

³⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, a.yer

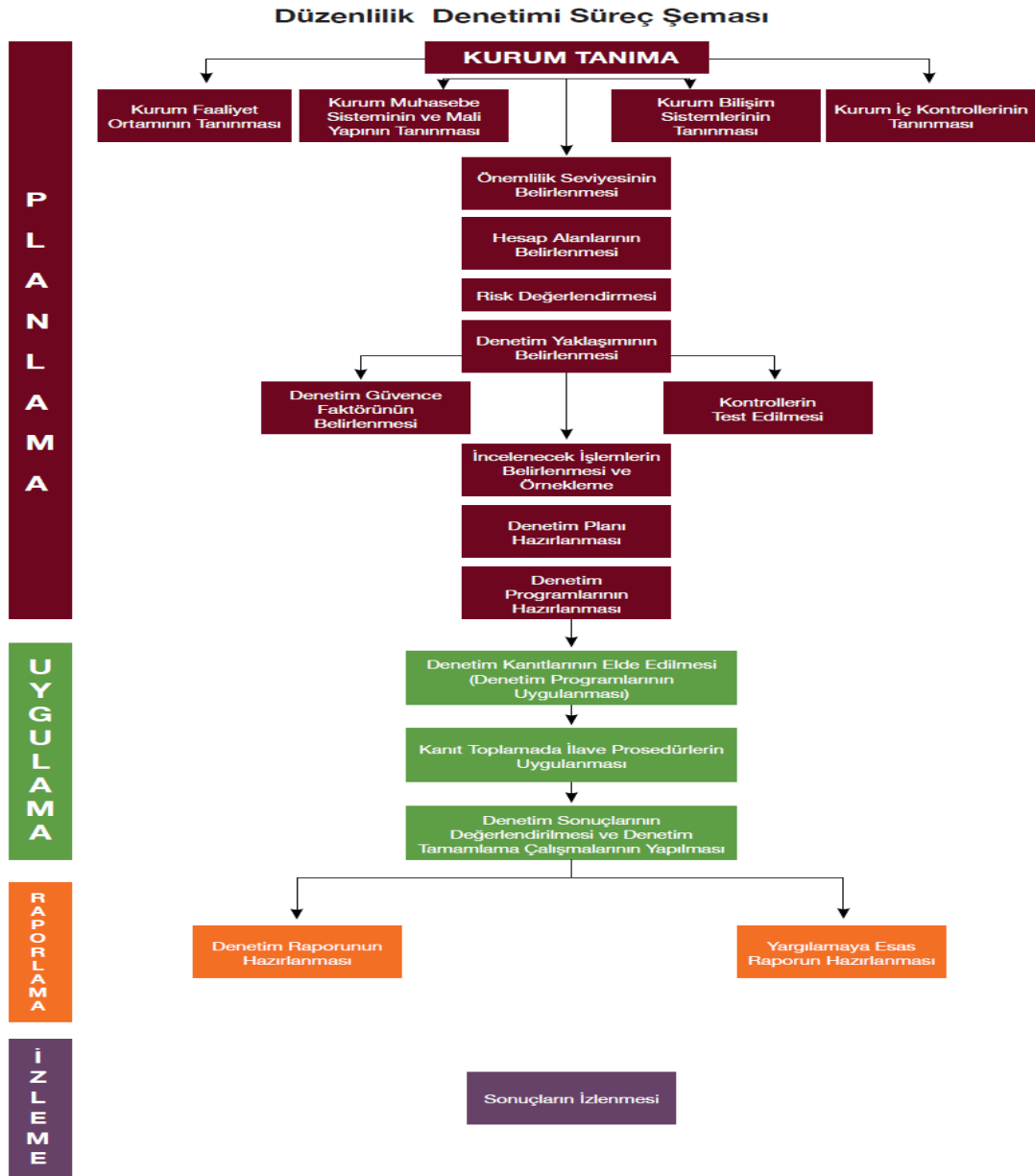
³¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, a.yer

³² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, s.17

³³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, s.23

Denetimin ürünü rapordur. Denetimlerde uygulama aşamasında kamu zararı tespit edilirse yargılamaya esas rapor düzenlenir. İzleme aşaması; denetlenen kurumca, Sayıştay raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin gereken önlemlerin alınıp alınmadığının ve raporda verilen tavsiyelere uyulup uyulmadığının izlenmesidir.

Tablo7: Sayıştay Düzenlilik Denetimi Süreç Şeması



Kaynak: Düzenlilik Denetim Rehberi, s.17

2.2.2.6.1.2. Düzenlilik Denetimi ve Risk Kavramı

Kurumlar faaliyetlerini sürdürürken işlem hacimlerinin büyüklüklerine, faaliyet alanlarının çeşitliliklerine, iş ortamlarına, iç ve dış çevrelerine bağlı olarak bazı risklerle

karşı karşıyadırlar. Bir taraftan kurumlar bu riskleri tanımlayarak önlem almak isterken; denetçiler ise kendi risk değerlendirmelerini yaparak denetimlerini bu değerlendirmelere göre planlarlar.

Risk değerlendirmesi; ilk olarak risklerin doğru bir şekilde tespit edilmesiyle başlar. Bu aşama denetçinin düşük risk taşıyan alanlardan yüksek etkiye sahip risk alanlarına yönelmesini sağlar. Daha sonra bu aşamayı risklerin ölçülmesi, risklerin büyüklüğünün değerlendirilmesi ve tespit edilen risklere alınacak önlemlerin belirlenmesi takip eder.

Denetlenen kamu kurumu ile ilgili riskler sadece mali risklerden ibaret olmayıp birçok riskle karşı karşıyadır. Fakat düzenlilik denetimlerinde denetçiler sadece mali alandaki risklere odaklanırlar.

Denetim riskleri, yapısal, kontrol ve tespit riski olmak üzere üç başlık altında belirtilmektedir.³⁴ Bunlardan; **Yapısal risk**, denetlenen kuruma ait iç kontrol sisteminin olmadığı durumda, yapısal özellikleri nedeniyle mali tabloların önemli sayılabilecek derecede hata ve yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu riskte her hesap aynı seviyede riske sahip olmayıp, bazı hesap kalemlerinin taşıdığı risk diğerlerine göre daha az ya da yüksektir. Örneğin; Kasa hesabın taşıdığı risk ile taşınır hesaplarının riskinin aynı olmaması gibi. Yapısal risk denetçinin kontrolünde değildir, yani tamamen işletmenin yapısından kaynaklı olup denetçinin etki edemeyeceği fakat mali tabloların önemli yanlışlıklara duyarlılığını değerlendirebileceği risktir.

Kontrol riski ise hesap kalemlerini ve mali tabloları etkileyebilecek önemli düzeydeki hataların, zamanında tespit edilip ve önlenmesinde kurumun iç kontrol mekanizmasının başarısız olma riskidir. Yapısal riskte olduğu gibi kontrol riski de denetçinin direkt etki edemeyeceği risktir. Kurumun iç kontrol sisteminden kaynaklı kendi riskidir.

Tespit riski ise denetçinin kontrolünde olup, denetçi tarafında uygulanan denetim tekniklerinin önemli düzeydeki hataları tespit edememesi riskidir. Literatürde denetim riskinin sıfıra indirilmesi imkânsız kabul edilmektedir. Çünkü denetçi her zaman hesap kalemlerinin tümünü inceleyemez. Ayrıca ne kadar etkili bir iç kontrol

³⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, 2018, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/Rehberler/Duzenlilik%20Denetim%20Rehberi.pdf>, s.17-18,(12.12.2018)

sistemi oluşturulmuş olursa olsun riskler daima olacaktır. Bundan dolayı amaç riskleri azaltarak, mali işlemler ve finansal tablolar hakkında makul güvence elde etmektir.

2.2.2.6.2. Performans Denetimi

Mali mevzuatlara bakıldığında kamu kaynaklarının verimlilik-etkililik-tutumluluk (VET) açısından değerlendirilip denetlenmesi, iç kontrol yetkilileri, iç denetçiler ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay performans denetimlerini yasal olarak 1996'da 832 sayılı Sayıştay Kanununun 10. maddesine yapılan ek madde ile yapmaya başlamıştır. 6085 sayılı Kanununda performans denetimi: "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerin belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir"³⁵ denilerek ifade edilmiştir.

2.2.2.6.2. Performans Denetiminin Unsurları

Denetim literatürüne bakıldığında, gerek denetim standartlarında gerekse denetim rehberlerinde performans denetiminin unsurları: verimlilik, etkililik ve tutumluluk olarak belirtilmiştir. Kamu kurumlarındaki kaynakların etkililiğin, verimliliğin ve tutumluluğun sağlanmak istenmesi ve bunun belli ölçütlere göre ölçülmek istenmesi performans denetimini ortaya çıkarmış ve birçok kaynakta performans denetimi verimlilik-etkililik-tutumluluk(VET) denetimi ile özdeş görülmüştür. VET denetimi Sayıştay Kanunu'nda denetim türleri arasında sayılmamıştır ancak Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin dördüncü bölümde ayrıca açıklanmıştır.

Verimlilik kavramı, faaliyetlerde an az miktarda girdi kullanılarak en çok seviyede ve kalitede çıktı üretilmesi ifade etmektedir. Etkinlik kavramı, belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının yani planlanan ile elde edilen sonucun karşılaştırılmasıdır. Tutumluluk kavramı ise uygun kaliteden ödün vermeden hedeflerin gerçekleştirilmesini en düşük maliyetle sağlamaktır.

³⁵ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde.10

2.2.2.6.3. Performans Denetiminin Aşamaları

Performans denetimi düzenlilik denetiminde olduğu gibi planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Tezin konusu düzenlilik denetimlerini kapsadığından performans denetiminin detaylarına inilmemiştir.

2.2.2.7. Sayıştay'ın Hazırladığı Raporlar

Sayıştay'ın denetim alanının geniş olmasından dolayı hazırladığı raporlarda çeşitlilik kazanmıştır. Sayıştay'ın hazırladığı raporlar:

- “Genel Uygunluk Bildirimi
- Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu
- Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu
- Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu
- Kamu İdarelerine İlişkin Sayıştay Denetim Raporları
- Kalkınma Ajanslarına İlişkin Sayıştay Denetim Raporları
- Kamu İşletmeleri Denetim Raporları
- Kamu İşletmeleri Genel Raporu
- Yargılamaya Esas Raporlar
- Siyasi Partilerin Mali Denetim Raporları eler sonucunda hazırladığı raporlardır.”³⁶ Bu raporlardan kamu idareleri açısından kamuoyunda en çok duyduğumuz çalışmanın konusu olan sağlık döner sermaye işletmeleri açısından önemli olanları Kamu İdarelerine İlişkin Sayıştay Denetim Raporları ve Yargılamaya Esas Raporlardır.

Yukarıda sayılan raporlara bakıldığında hazırlanan raporlar sadece 6085 sayılı Kanunda sayılan raporlar olmayıp diğer Kanunlarca kendisine verilen denetleme ve inceleme görevine göre hazırlanan raporlarda vardır. Örneğin siyasi partilerin mali denetimi aslında Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Ancak 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun' un ‘Siyasi partilerin mali denetimi’ başlığı altındaki 55. Maddesine göre siyasi partilerin mali denetiminde Sayıştay'dan yardım alınacağı belirtildiği için, Sayıştay tarafından yapılan inceleme ve denetim sonucu hazırlanan rapor Anayasa Mahkemesi Başkanlığına gönderilir.

³⁶ <https://sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=88>, (26.05.2019)

2.2.3. Sayıştay Yargısı ve Özellikleri

Türk Sayıştay'ı kuruluşundan bu yana yargı yetkisine sahip Sayıştaylar arasında yer almıştır. 1982 Anayasası ile de yargı yetkisine sahip olma özelliğini devam ettirmiştir.

Türk yargısı incelendiğinde altı farklı yargı kolu olduğu görülür. Bunlar başta anayasa yargısı olmak üzere, adli, idari, uyuşmazlık, seçim ve hesap yargılarıdır. Burada hesap yargısı Sayıştay yargısını ifade etmektedir.

“Sayıştay yargısı diğer yargı kollarından farklı olarak kendine has bazı özellikleri vardır. Bunlar:

Sayıştay'ın bir bakıma hem davayı açan hem de davaya bakan bir kurul mekanizması göstermesi (bu usul genel yargılama ilkelerine aykırı düşmektedir)

- Hesap yargılamasının denetim sonucunda ortaya çıkması,
- Sayıştay'da bulunan dairelerin hesap mahkemesi sıfatıyla yargılama fonksiyonunu yerine getirmesi,
- Yargılama alanının konu ve şahıs bakımından (sorumlu tutulan kişiler) sınırlı olması,
- Türkiye genelinde örgütlenmemiş olması ve alt mahkemelerinin bulunmaması, (Sayıştay'ın merkezi Ankara'dır, başka şehirlerde bölge, il veya ilçe teşkilatlanması yoktur.)
- İlk ve son derece mahkemesi olarak görev yapmasıdır.”³⁷Bu farklılıkları sebebiyle de birçok kaynakta Sayıştay yargısından bir ihtisas yargısı olarak bahsedilmiştir.

2.2.3.1. Sayıştay Yargısının Konusu

Hesap yargısı olarak yukarıda sayılan kendine özgü ayırıcı özellikleri olan Sayıştay yargısının konusunu;

- Kanunlarda belirtilmiş olan sorumlular,
- Bu Sorumluların hesap ve işlemleri,
- Kamu zararı oluşturmaktadır.”³⁸ Sayıştay yargısında; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olmaması sonucu kamu zararının ortaya

³⁷ Burcu Sevinçler, *Sayıştayın Anayasal Konumu Ve Yargı Fonksiyonu*, (Yüksek Lisans Tezi),Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2018,s.41

çıkması, ayrıca mali işlem ve kamu zararı arasında illiyet bağı olması gerekir.

2.3. HESAP VERME SORUMLULUĞU, SORUMLULAR VE SORUMLULUK HALLERİ

Kelime olarak ‘‘Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi’’³⁹ anlamına gelen sorumluluk kavramı 5018 sayılı Kanun’da birçok maddede geçmektedir. Öyle ki, hesap verme sorumluluğu Kanunun 8’inci maddesinde, harcama yetkisinden doğan sorumluluk 31’ inci maddesinde, harcama yetkililerin sorumluluğu 32’inci maddesinde, gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu 33’üncü maddesinde, gelirlerin toplanması sorumluluğu 38’inci maddesinde, mal yönetimi sorumluluğu 48’inci maddesinde, ön mali kontrol sorumluluğu 58’inci maddesinde, muhasebe yetkililerinin sorumluluğu 61’inci maddesinde, kamu idarelerinin sorumluluğu ise 76’ıncı maddesinde yer almaktadır.

5018 sayılı kanun bu çerçevede sorumlular ve sorumluluk hallerini ayrıntılı olarak belirtmiştir. Bu sorumlular; bakan, üst yöneticiler, harcama yetkilisi, mali hizmetler görevlileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi olarak sayılmıştır.

2.3.1. Bakanların Sorumluluğu

Bakanlar, Cumhurbaşkanınca belirlenen politikaların uygulanması ve diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur.’’⁴⁰Sayıştay yargısında bakanın sorumluluğu⁴¹ ile ilgili olarak, yargılama esnasında bir hususa rastlanılması durumunda, hususun ilgili mercilere bildirilmesi şeklinde olabileceğidir.

2.3.2. Üst Yöneticilerin Sorumluluğu

Mali literatüre 5018 sayılı kanunla girmiş olan üst yöneticiler, kanunun 11. maddesinde;

³⁸ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde.2-5

³⁹ <https://sozluk.gov.tr/?kelime=bilimsel%20sorumluluk>, (05.03.2019)

⁴⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 10

⁴¹ 5189/1 Sayıştay Genel Kurulu Kararı, Karar Tarihi : 14.06.2007 Karar No : 5189/1.s.5

- İdarelerin stratejik plan ve bütçelerinin yıllık planlara, kalkınma planına ve performans hedeflerine uygun hazırlanıp uygulanmasından,
- Sorumlulukları dahilinde olan kaynakların ekonomik, verimli kullanılmasından ve kötüye kullanılmasının önlenmesinden sorumludurlar.⁴²

Sayıştay yargısı açısından ise; üst yöneticilerin sorumluluğunun tespitinin yargılama esnasında hükme bağlanabileceği belirtilmiştir.⁴³ Bu durumda üst yöneticilerin de sorumluluğu yürütülen işlemlerde süreçte ne derece yer aldığıyla belirlenebilecektir.

2.3.3. Harcama Yetkililerin Sorumluluğu

‘ Harcama yetkililerinin görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir: Harcama yetkilisi ilgili mevzuatlara göre;

- Merkez dışındaki birimlere ödenek gönderilmesi hususunda tek yetkili olması,
- Harcama talimatı ile harcama sürecini başlatması ve ödeme emri belgesini imzalaması,
- Görevli olduğu kamu idaresinde ihale yetkililiği görevi olması,
- Avans, kredi için onay vermesi ve ön ödeme işlemlerini yürütmek üzere harcama yetkilisi mutemedi görevlendirmesi,
- Gerçekleştirme görevlisini görevlendirmesi,
- Zorunluluk olması halinde, muhasebe yetkilisinin de onayının alınarak seçilen personeli, muhasebe yetkilisi mutemedi olarak görevlendirilebilmesidir.

Son olarak da harcama yetkililerinin genel sorumluluğu ile ilgili olarak 14.06.2007 Tarih 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurulu Kararında: Harcama yetkilisi ilgili birim amiri olarak ifade edilmiştir. Bütçeden yapılacak harcamalarda tek ve tam yetkili olduğu, hesap vermede Sayıştay’ a karşı doğrudan sorumlu olduğu değerlendirilmiştir.”⁴⁴ Açıklanan sorumluluk hallerinden harcama yetkilisinin sorumluluğunu ileri bir düzeye taşıdığını göstermektedir.

⁴² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 11

⁴³ 5189/1 Sayıştay Genel Kurulu Kararı, Karar Tarihi : 14.06.2007 Karar No : 5189/1.s.6

⁴⁴ 5189/1 Sayıştay Genel Kurulu Kararı, Karar Tarihi : 14.06.2007 Karar No : 5189/1.s.7

2.3.4. Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatında belirtilen; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alımı, teslim alma işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanmakla yükümlüdürler.⁴⁵ 5189/1 Sayıştay Genel Kurulu Kararı'nda sorumlu olduğu işlerde harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu oldukları belirtilmiştir.

2.3.5. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu

Muhasebe yetkilisini ise muhasebe hizmetlerin yürütülmesin ve kayıtlarının usullere uygun, saydam ve erişilebilir bir şekilde tutulmasından sorumlu tutmuştur. Muhasebe yetkilisinin sorumluluğu; gerek 5018 sayılı Kanunla belirtilen sorumlulukları, gerek harcama sürecindeki rolü ve Sayıştay'a karşı olan sorumlulukları noktasında özel bir yere sahiptir.

Muhasebe yetkililerinin 5018 sayılı Kanundaki sorumluluklarına binaen Sayıştay genel Kurul Kararında⁴⁶;

- İmza kontrol görevinde; ödeme emri ve ekindeki belgelerde sorumluluğunda ödeme emrinde imzası bulunanlar ile birlikte sorumlu tutulması gerektiğini belirtmiştir. Eğer ödeme emrinde; sadece kendisinin imzası varsa tek başına, kendisi ile birlikte gerçekleştirme görevlisinin imzası varsa gerçekleştirme görevlisi ile birlikte, kendisi ile birlikte gerçekleştirme görevlisi ve harcama yetkilisinin imzası varsa üçünün birlikte sorumlu olduğunu belirtmiştir.
- Ödemeye esas olan belgelerin eksik olması ve maddi hataya ilişkin sorumlulukta, muhasebe yetkilisi, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğini belirtmiştir.
- Ödeme aşamasında hak sahibine ait bilgilerin doğruluğunda, doğrudan tek başına sorumludur.
- Gelir ve alacakların tahsilinde de tek başına sorumludur.

⁴⁵ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

⁴⁶ 5189/1 Sayıştay Genel Kurulu Kararı, Karar Tarihi : 14.06.2007 Karar No : 5189/1.s.16-17-18

2.4. KAMU ZARARI VE RÜCU KAVRAMI

Kamu zararı kavramı mali mevzuata 5018 sayılı kanunla girmiştir. Aslında 5018 sayılı kanundan önce de 1050 sayılı Kanun'da, zarar, devlet alacağı, devletin mal varlığından bir eksilmeye neden olunması, devlet zararı, gibi ifadeler kullanılmıştır. Ancak 5018 sayılı kanunun 71. Maddesinde ‘‘kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması’’⁴⁷ şeklinde tanımlanmıştır.

Mevzuatlarda zarar kavramına idarenin, memurlar ve diğer kamu görevlilerinin mali sorumluluğu çerçevesinden bakılmış; kanunlarda gerek yaptığı eylem ve işlemlerle zarara sebep olanların ve gerekse kamu kaynağı üzerinde tasarruf yetkisi bulunan sorumluların ilgili mercilere hesap vermesi ve verdiği zararları karşılaması gerektiği belirtilmiştir.

Kamu zararların tespiti, sorumlu ya da sorumluların zarardaki sınırlarının belirlenmesi hassas konulardan biridir. Sayıştay sorumluluğu belirlerken 5018 sayılı Kanunun 71. Maddesindeki kusurlu sorumluluk ilkesi gereğince değerlendirmektedir. Tabi burada kişisel sorumluluk ve anonim kusur arasındaki ayrımın yapılması bazen zor olabilmektedir.⁴⁸

Memurların ve diğer kamu görevlilerinin sebep olduğu zarar ve rücu konusuna Anayasaya göre Resmî görevlilerin haksız işlemleri sonucu doğan zararlar rücu hakkı saklı kalmak kaydı ile Devlet tarafından tazmin edilir. Resmi görevlilerin neden olduğu durumlarda dava idare aleyhine açılabilir.⁴⁹ Hükümü ve eğer idare devlet memurlarının tedbirsizliği sonucu zarara uğramışsa, bu zararın zarara sebep olan memurlardan tahsil edilmesi gerektiği’’⁵⁰ hükmü dayanak teşkil etmektedir.

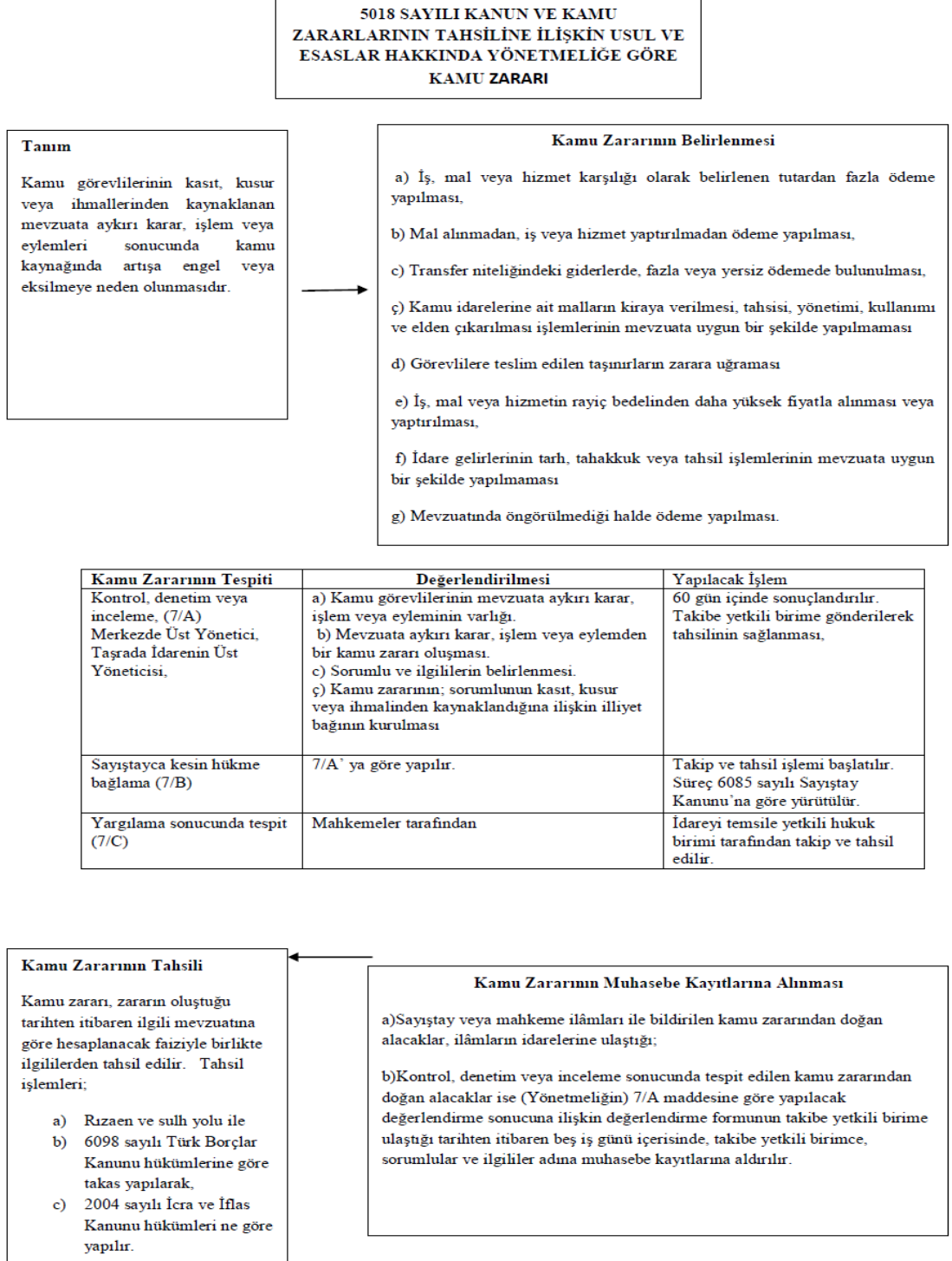
⁴⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 71

⁴⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*, Ahmet Turan Adıyaman,2015,s.45

⁴⁹ T.C Anayasası Madde 40-129

⁵⁰ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, Madde 12-13

Tablo 8: 5018 Sayılı Kanun ve Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğe Göre Kamu zararı



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur

2.5. SAYIŞTAY YARGI SÜRECİ

Sayıştay yargılama görevini 5018 sayılı Kanunu'nun 71'inci maddesinde belirtilen "Kamu Zararı" kapsamında yerine getirmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 7. Maddesine göre kamu görevlilerinin karar, işlem ve eylemlerinden sorumlu tutulabilmeleri için oluşan kamu zararının ilamda belirtilmesi gerekmektedir.

Sayıştay hesap yargısı denetçi, savcı, raportör, daireler ve temyiz kurulunun görev alanı içindedir. Hesap yargısında süreç uygunluk denetimleri esnasında denetçiler tarafından tespit edilen kamu zararına ilişkin 'Yargılamaya Esas Rapor'un düzenlenmesi ile başlamaktadır.

2.5.1. Yargılamaya Esas Rapor Düzenlenmesi ve Hükme Bağlanması

6085 sayılı Kanuna göre; denetçiler kamu zararına yol açan bir husus tespit ederlerse zarara sebep olan sorumluların savunmalarını alarak mali yılsonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. "Yargılamaya esas raporlar Başkanlığa sunulur. Başkanlık bu raporları ilgili daireye gönderir. Başsavcılığın da yazılı görüşü alındıktan sonra yargılamaya esas rapor düşüncesini bildirmesi için üyelerden birine verilir."⁵¹ Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları'nın 14'üncü maddesine göre yapılan hesap yargılaması sonucunda;

- Sorumluların işlemlerin mevzuatlara uygunluğuna,
- Kamu zararının sorumlu kişilerden tazminine,
- Kamu zararının oluşmadığına ve ilişecek hususun bulunmadığına,
- Yetkili ve ilgili mercilere bildirilmesi yönünde karar verilebilmektedir.⁵² Verilen kararlar neticesinde düzenlenen ilamlar tebliğ edilerek ilamların takibi sağlanır.

2.5.2 İlamların Düzenlenmesi ve Tebliği

Gerekçeli düzenlenen ilamlar, tespit edilen sorumlulara, sorumluların bağlı oldukları kamu idarelerine, eğer idareler genel bütçe kapsamında iseler Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir.⁵³ Kararlarda

⁵¹ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 48-49

⁵² Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları, Madde 14

⁵³ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 51-52

kararların yerine getirilmesi istenir, kararların yerine getirileceği süreye kadar yanlışlıkların düzeltilmesi ve tayin edilen sürelerde cevap verilmesi istenebilir.

2.5.3. İlamların İnfazı

Kesinleşen ilamlar kesinleşmelerinden sonra doksan gün içinde yerine getirilmelidirler. İlamların infazının izlenmesi ve bu husustaki gerekli işlemlerin yapılması konusunda görev ise Başsavcılığa verilmiştir.⁵⁴ İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden ise, üst yöneticileri sorumlu olup İlamlardaki miktarlar İcra ve İflas Kanununa göre tahsil edilirler.

İlamların kesinleşmesi ise iki durumda söz konusudur. İlki Sayıştay Kanunu'nda belirtilen süre olan ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren altmış gün içinde temyize başvurmaması, ikincisi ise daire kararına karşı temyize gidilmesi sonucu temyiz kurulunun verdiği karar üzerine karar kesinleşir.

2.5.4. Sayıştay Yargısında Kanun Yolları

Diğer yargı kollarında olduğu gibi Sayıştay yargısında da kanun yolları mevcuttur. Bu kanun yolları; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesidir.

2.5.4.1. Temyiz

Sayıştay dairelerince ilama bağlanan kararlar, ilamın ilgililere tebliğinden 90 gün içinde bir dilekçe ile başvuru yapılması halinde Sayıştay Temyiz Kurulunca temyiz edilir. Temyiz eden itiraz edilen hususlara dilekçenin ekinde kanıtlayıcı belgeleri sunmalıdır.6085 sayılı Kanununun 55'inci maddesinde temyiz sebepleri; kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak ve yargılama usullerine riayet etmemek olarak sayılmıştır.⁵⁵ Temyiz Kurulunun kararları kesindir.

2.5.4.2. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi için başvuru 6085 sayılı Sayıştay Kanun'unun 52'nci maddesinde sayılanlar tarafından dilekçe ile hesabı yargılayan daireye yapılacağı gibi Sayıştay daireleri tarafından da yargılamanın iadesine doğrudan doğruya buna karar verilebilir.

⁵⁴ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 53

⁵⁵ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 55

Yargılamanın iadesinin sebepleri ise 6085 sayılı kanunda;

- Hesaplamada maddi hata olması, isimlerin yanlış yazılması veya eksik ya da mükerrerlik olması,
- Hükme etki edebilecek bir belgede sahtecilik olması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması olarak belirtilmiştir.⁵⁶ İlgililer ilamın tebliğinden itibaren 5 yıl içinde yargılamanın iadesi talebinde bulunabilirler.

2.5.4.3. Karar Düzeltilmesi

Karar düzeltilmesi temyiz ve yargılamanın iadesinden farklı olarak daire kararlarına değil, kesinleşmiş Temyiz Kurulu Kararlarına karşı yapılır. Başvuru yine 6085 sayılı Sayıştay Kanun'unun 52'nci maddesinde sayılanlar tarafından temyiz kuruluna ilamının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere dilekçe ile yapılır.⁵⁷ Karar düzeltilmesi istemi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel değildir.

⁵⁶ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 56

⁵⁷ 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 57

2. BÖLÜM

SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE DIŞ DENETİM AÇISINDAN MALİ YAPININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1.SAĞLIK BAKANLIĞI VE SAYIŞTAY İLİŞKİSİ

Kamu sağlık sektörü denetiminin önemine değinmeden önce, kamu sağlık sektörünün denetlenmesi küresel anlamda da ayrı bir öneme sahip olduğunu belirtmek gerekir. Özellikle devletler refah seviyelerini artırmak ve sağlıklı bir topluma ulaşabilmek için sağlık harcamalarına ayırdıkları paylarda her geçen gün artmaktadır. Diğer harcamalarda olduğu gibi sağlık harcamaları için ayrılan bu payların ne derece ekonomik, etkili ve verimli kullanımı ise sürekli denetime tabi tutulmuştur. Hatta bazı ülkelerde yüksek denetim kurumlarında kamu harcamaları içinde sadece sağlık sektörünü denetleyen birimler oluşturmuştur. Örneğin, ‘‘İngiltere'nin yüksek denetim organı National Audit Office, yerel yönetimlerin ve sağlık kurumlarının Parlamento adına denetimini sağlamak üzere ayrı bir kuruma, Audit Commission'a (Denetim Komisyonu) yer verilmiştir.’’⁵⁸ Almanya’da ise yüksek denetim organı olan Bundesrechnungshof denetim bölümlerine ve birimlere ayrılmıştır. ‘‘Bölüm 9, sağlık, rehabilitasyon, sosyal yardımlar gibi sağlık ve emeklilik sigortası konularına odaklanmıştır.’’⁵⁹ Türk Sayıştay’ının oluşumunda model olarak alınan Fransa Sayıştay’ı da yedi daireden teşkil edilmiş; bu dairelerden 6. Dairenin görevi sadece Sağlık ve sosyal güvenlikle sorumlu bakanlıkları ve bu alanda faaliyet gösteren olan kurumları denetlemektir.⁶⁰ Yine diğer başka ülkelerde de bu tür denetim mekanizmaları mevcuttur.

Ülkemizde de kamu sağlık sektörünün denetlenmesi önem teşkil etmektedir. KHGM’ nin genel bütçeli idare olan Sağlık Bakanlığı bünyesinde olmasından dolayı dış denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Türk Sayıştay’ında da Sağlık Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu’nu denetleyen bu alanda uzmanlaşmış, uzman denetçilerden oluşan ekiplerce denetimler planlanıp yürütülmektedir.

⁵⁸ Hacı Ömer KÖSE, Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, 2.b, 145. Yıl Yayınları, Ankara, 2007, s.154

⁵⁹ İclal Dağlıoğlu Şanlı, Şefika Eda Çiçek, ‘‘Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim’’, Sayıştay Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 96, (2015), Sayfa: 12

⁶⁰ Ökkeş YÜCEL, Serpil AĞCAKAYA, ‘‘Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransa Sayıştayının Analizi’’, *Isparta, S.D.Ü. İ.İ.B.F.Fakültesi Dergisi*, C.23,S.3,(2018),s.1126

2.SAĞLIK BAKANLIĞINA DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MALİ SİSTEM, BİRİMLER VE İŞLEMLER

Döner sermaye işletmelerinde' de mali sistem; bütçe, muhasebe, gelir tahakkuk, gider tahakkuk, personel özlük, taşınır ve taşınmaz işlemleri, vezne, ön mali kontrol, iç kontrol ve kayıtların tutulduğu bilgi sistemleri gibi geniş bir yelpazeden oluşmaktadır. Sistem içindeki her birimin ilgili olduğu birçok kanun, yönetmelik, genelge vs. gibi mevzuatları bulunmaktadır. Mali sistem içinde yer alan her birimin yöneticileri ve çalışanları kendisi ile ilgili mevzuatları bilmek, gereken belge ve evrakları ilgili oldukları mevzuatlara göre hazırlamak durumundadırlar. İşleyişi ve mevzuatları bilmemeleri sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır. Öyle ki konu ile ilgili hem Sayıştay hem Danıştay kararları mevcuttur. Örneğin Sayıştay bir kararında görevleri icabı bilmesi gereken mevzuatları ve yargı kararlarını bilmeyen kamu görevlilerinin neden olduğu kamu zararlarını 5018 sayılı Kanun'un 71'inci maddesinde yer alan 'ihmal' kavramı kapsamında değerlendirmiştir.⁶¹ Yine bir konu ile ilgili başka bir kararında bir devlet hastanesinde ek ödemenin dağıtımına ilişkin oluşan kamu zararında idarecilerin savunmalarında yöneticisi oldukları hastanenin rolünü bilmedikleri ile ilgili savunmalarını kabul edilebilir bulmadığını ifade etmiştir.⁶² Danıştay 12. Dairesi ise bir kararında yine bir devlet hastanesi ile ilgili olarak "...davacının(yönetici) hizmet alımında uygulanacak olan mevzuat hükümlerini bilmediğinden de söz edilemeyeceği,"ni belirterek temyiz üzerine dosyayı görüşen Danıştay 16. Dairesi ise: görevi gereği bilmesi gerektiği mevzuata aykırı davranan başhekime aylıktan kesme cezası verilebileceğine karar vermiştir.⁶³ Yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere sağlık işletmelerinde gerek kamu görevlileri gerekse yöneticiler görevleri ile ilgili mevzuatlara, işleyişe hakim olmalıdırlar.

Mali sistem içinde ilgili birimlerce belgeler ilgili mevzuatlarına göre oluşturulmakta ve kayıtlara alınmak üzere Döner Sermaye Muhasebe Birimlerine gönderilmektedir. Nihayetinde belgeler arşivlenerek denetime hazır hale getirilmektedir.

⁶¹T.C. Sayıştay 4. Dairesi,2014, İlam No:93 Karar No: 121,

⁶²T.C. Sayıştay 4. Dairesi,01.04.2014, İlam No:228 Karar No: 61,

⁶³T.C. Danıştay 12. Dairesi, Esas No: 2011/4921 Karar No: 2015/2943, <https://www.memurlar.net/haber/586664/bilmesi-gerektigi-mevzuat-hukmune-aykiri-davranana-hangi-ceza-verilir.html>

Sayıştay denetimlerin konusunu bu mali sistem ve ürettiği bilgi belgeler oluşturmaktadır.

2.1. SAĞLIK BAKANLIĞI BÜNYESİNDEKİ DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN MALİ YAPISI

2.1.1. Bütçe Sistemi

Sağlık Bakanlığı genel bütçeli idarelerden olduğu için faaliyetlerini genel bütçe kapsamında kendisine tahsis edilen ödeneklerle gerçekleştirmektedir. Ayrıca 694 sayılı KHK'nın yayımlanmasına kadar kamu hastaneleri birliği genel sekreterlikleri bünyesinde teşkil ettirilmiş olan; şu an ise il sağlık müdürlükleri bünyesinde faaliyet gösteren her sağlık tesisi döner sermayeli bir işletme olup, her tesisin kendine ait döner sermaye bütçesi bulunmaktadır.

Her iki bütçenin de gerek ortak gerekse farklı kullanım alanları vardır. T.C Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı genel bütçe ve döner sermaye kaynaklarının kullanımı hakkındaki yazısında; “Döner sermaye kaynaklarından gönderilen ödeneklerin; sabit ek ödeme, sabit dışı ek ödeme(performansa dayalı ek ödeme), nöbet ve icap ödemeleri, maaş ödemeleri, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ödemeleri, genel bütçe kaynaklarından temin edilmesi mümkün olmayan diğer hizmet alım ödemeleri, vergi, SGK primleri, hazine payı vb. kanuni yükümlülük ödemeleri, zorunlu mesleki sigorta giderleri, döner sermaye kaynaklarından ilgili mevzuatı gereği ödenmesi zorunlu olan diğer giderler için kullanılması, bu sayılan giderler dışında kalan ihtiyaçların genel bütçe kaynaklarından karşılanması, yeterli genel bütçe ödeneği bulunmaması durumunda Strateji Geliştirme Başkanlığından döner sermaye ödeneği talep edilmesi...”⁶⁴ gerektiğini belirtmiştir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere hem hangi giderlerin hangi bütçeden karşılanması ile ilgili sınırlar belirlenmeye çalışılmış hem de ödenek yetersizliği durumunda bütçe ödeneklerinin birbirini desteklemesi sağlanmıştır. Fakat bütçe kaynaklarının bu şekilde kullanımı Sayıştay düzenlilik denetim raporlarına yansımaları olmuştur.

⁶⁴ https://sgb.saglik.gov.tr/Shared%20Documents/odenek_kullanimi_ust_yazi.pdf Erişim tarihi 18/03/2019

Döner sermaye bütçe uygulaması zamanla kurum özelinde asıl idare bütçesini aşmıştır. Döner sermaye işletme bütçelerinin kurumun asıl bütçesi olan genel bütçeyi aşması Sayıştay Raporu'nda⁶⁵ döner sermaye bütçesinin genel bütçeye bağlı olma durumundan daha çok kurumun asıl bütçesi fonksiyonunu görmesi şeklinde yorumlanmıştır.

2.1.1.1 Kamu Hastanelerinde Global Bütçe

Sağlığın finansmanı konusunda yapılan önemli değişimlerden biride global bütçe uygulamasıdır. Global bütçe genel anlamda bir mali yıl için yapılacak harcamaların üst sınırını ifade eder. Global bütçe uygulaması gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, sağlık harcamalarını kontrol etmek amacıyla kısmi olarak ya da tam olarak kullanılmaktadır. “Almanya, Fransa ve Kanada gibi ülkelerin global bütçe ile ilgili deneyimleri, bu ülkelerin harcama düzeylerini Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) içinde %9'un altında tutarak, harcama limitlerinin gerçek anlamda kısıtlayıcı etkileri olabileceğini ortaya koymuştur.”⁶⁶Bazı ülkeler kısmi olarak yani sadece işletme giderleri için kullanırken yatırım bütçesi için kullanmamaktadırlar, bazıları ise sadece ilaç harcamalarında kullanmaktadır, bir kısmı ise tam anlamıyla tüm harcamalarda uygulamaktadır. Örneğin;

‘Fransa’da devlete ait kamu hastaneleri, hükümet ve hastane tarafından müzakere edilen global bütçelere tabidir. Dahası, kamu hastanelerine özel sigortalı hastalardan ödeme yapılmasına izin verilmez. Bununla birlikte, özel hastaneler, özel sigortacılardan sağlanan gelirlere ek olarak, devletten ödemeleri almak için Ulusal Sağlık Sigortası sistemi ile sözleşme yapmalarına izin verilmektedir.

Kanada, hastane işletme maliyetlerini kontrol etmede her eyalet, hastanelere işletme giderleri için sabit bir bütçe verirken, genel olarak taşra bütçesindeki mevcut harcama eğilimine göre ayarlanmış, bir önceki yılın onaylanan bütçesine göre artmaktadır. İllerin, bütçeleri belirleme biçiminde farklılıklar vardır. Tüm bütçeler bir il bazında tanımlanır, uygulanır ve güncellenir.’⁶⁷

⁶⁵ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2015 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu, S.70

⁶⁶ Çağdaş Erkan Akyürek “Sağlıkta Bir Geri Ödeme Yöntemi Olarak Global Bütçe ve Türkiye”,Ankara,*SGD Sosyal Güvenlik dergisi*,C.2, S.2,(2012),s.140.

⁶⁷ R. Patrice WOLFE, Donald W. MORAN, “ Global Budgeting in the OECD Countries” *Medicare Research Review*,14 (3),(1993),p. 55-76

Ülkemizde ise global bütçenin uygulanması aşamalı bir seyir izlemiştir. İlk olarak birinci basamak sağlık hizmetleri ve kamu hastanelerinde uygulanırken daha sonra ilaç sektöründe uygulanmaya konulmuştur. Şu an birçok üniversite hastanesi de dahil olmak üzere geniş bir uygulama alanı vardır.

Global bütçe uygulaması ile ilgili olarak sağlık harcamalarına sınır getirmesi, bu sınırın aşılması sonrasındaki durum gibi bazı yönlerden eleştirildiği gibi; bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azalması, ileriye yönelik planlama ve tedbir alma anlamında kolaylık sağlaması hususunda da faydası olduğu yönünde de olumlu görüşler vardır.

2.1.1.2. Sağlık Bakanlığı' nda Global Bütçe Süreci

Götürü bedel hizmet alım sözleşmesi olarak da tabir edilen global bütçe uygulamasında süreç, hem önceki yılların verileri hem de ileriye dönük olarak ilgili yılda yapılması planlanan giderler ve sunulacak hizmetlerin karşılığında elde edilebilecek tahmini tutarların da dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda; Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı yani SGK arasındaki protokol ile başlar.

Protokol imzalandıktan sonra protokolda akdedilen tutar yine protokolda belirlenen ödeme planı çerçevesinde KHGM ye oradan yapılan planlama çerçevesinde sağlık tesislerine aktarılmak üzere İl Sağlık Müdürlüklerine aktarılmaktadır. Protokollerde giderlere ilişkin olarak yatırım giderleri, tıbbi ilaç ve malzeme giderleri, hizmet alım giderleri, personel giderleri, kanuni yükümlülükler ve işletme giderleri olarak 6 kaleimde belirtilmiştir.⁶⁸ Eğer protokolda belirtilen tutar aşılsa fazlaya ilişkin tutar SGK'dan talep edilmemekte ve terkin edilmekte alacaktan vazgeçilmektedir.⁶⁹ Aşağıdaki tabloda yer alan global bütçe tutarları incelendiğinde ise Gayrisafi Safi Yurtiçi Hâsılada ciddi bir paya sahip olduğu görülmektedir.

⁶⁸ 2018 Yılı Global Bütçe Protokolü, <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/19267,2018-yili-global-butce-protokolu-06022018pdf.pdf?0>, Erişim Tarihi: 12.12.2018

⁶⁹ Akyürek,a.g.m, s.149

Tablo 9: Merkezi Yönetim Bütçesi ve Global Bütçenin Yıllar İtibarıyla Gider Gerçekleştirme Durumu ve GSYİH daki payı, (Milyon TL)

Yıllar	GSYİH	Sağlık Bakanlığı			
		Global Bütçe	Merkezi Yönetim Bütçe Harcaması	Toplam	GSYİH İçindeki Payı (%)
2002	359.358	2.583	2.510	5.093	1,4
2003	468.015	3.955	3.076	7.031	1,5
2004	577.023	5.182	3.716	8.898	1,5
2005	673.702	4.868	4.993	9.861	1,5
2006	789.227	7.811	5.733	13.544	1,7
2007	880.460	9.920	6.611	16.531	1,9
2008	994.782	11.094	8.099	19.193	1,9
2009	999.191	11.414	9.429	20.843	2,1
2010	1.160.013	12.257	10.574	22.831	2,0
2011	1.394.477	14.170	12.478	26.648	1,9
2012	1.569.672	16.890	14.973	31.863	2,0
2013	1.809.713	19.869	17.012	36.881	2,0
2014	2.044.465	21.745	19.499	41.244	2,0
2015	2.338.647	24.032	23.323	47.355	2,0
2016	2.608.525	28.890	26.709	55.599	2,1
2017	3.106.536	31.741	32.971	64.712	2,1
2018	3.740.519*	38.021	37.041	75.062	2,0

* BÜMKO'dan alınmış olan rakam olup tahmindir.

Kaynak: Sağlık Bakanlığı 2018 Faaliyet Raporu

Tabloda tablo 9'da görüldüğü üzere 2002 yılından bu yana global bütçe payları sürekli artmış, 2005 ve 2017 yılları hariç olmak üzere her zaman merkezi yönetim bütçesinin üzerinde olmuştur. Global bütçenin uygulaması günümüzde de devam etmektedir.

2.1.2. Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde İç Kontrol

Mali sistemlerde ihtiyaçlara cevap verebilecek yeterlilikte bir İç kontrol sisteminin varlığı tüm kurumlar için en çok arzulanan durumlardan biridir. İç kontrolün

tanımına ve amaçlarına bakıldığında iç kontrol bir kurum için yadsınamayacak derecede öneminin olduğunu, iç denetim ve dış denetimle kopmaz bağı olduğunu görülmektedir. Şayet sağlık tesislerinde de sağlam bir iç kontrol sisteminin varlığı gerek yönetsel anlamda olsun, gerekse mali anlamda olsun birçok açıdan büyük bedeller ödenmesinin önüne geçecektir.

Sayıştay denetimleri açısından baktığımız zaman ise daha denetimin ilk aşamasında yaptığı işlerden biri de kurumun iç kontrol sistemini tanımak, hatalı işlemleri ve yolsuzlukları önlemede yeterli olup olmadığını değerlendirmektir. Eğer kurum sağlam bir iç kontrol sistemine sahipse denetçilerce yapılacak düzenlilik denetimleri için bir güven faktörü oluşturmaktadır.

Sağlık Bakanlığı da “5018 sayılı Kanun kapsamında, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları doğrultusunda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması amacı ile; COSO (bütünleşik kontrol çerçevesi) modeli örnek alınmıştır. 2010 yılında ilk adım olarak Strateji Geliştirme Başkanlığında pilot iç kontrol sistemi kurulması çalışmalarına başlanmış, Bakanlığa bağlı diğer merkez birimlerinde de iç kontrol sisteminin oluşturulması çalışmaları tamamlanmıştır.”⁷⁰ Daha sonra 663 sayılı KHK ve 694 sayılı KHK ile Bakanlığın teşkilat yapısı tekrar değiştiğinden değişen bu yapıya uyumlu olmak üzere iç kontrol çalışmaları devam etmiştir. Bakanlık bünyesinde planlanan zamanlarda iç kontrol eğitimleri yapılmakta ve iç kontrol eylem planları hazırlanarak uygulanmak üzere bağlı birimlere bildirilmektedir.

2.1.3. Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Bilişim Sistemleri

Dünyada bilgi teknolojilerinin baş döndürücü gelişimi dikkate alındığında gerek kamu gerekse özel sektör olsun, bilgisayar sistemlerinin kullanılmadığı alan neredeyse yok gibidir. Sağlık Bakanlığı da bu gelişmelere kayıtsız kalmamış, kaliteli hizmet verebilmek, sağlıklı veri üretmek ve muhafaza etmek, zaman ve emek tasarrufu sağlamak gibi amaçlarla neredeyse tüm alanlarda web tabanlı bilgi sistemleri kullanmaktadır.

⁷⁰ T.C. Sağlık Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s.32

Denetimlerde bilişim sistemlerinin, denetçinin risk konusundaki görüşünü etkileyebilecek ya da farklı bir denetim yaklaşımını benimsemesini gerektirebilecek bir karakteristiğe sahip olup olmaması önemlidir. Çünkü bilişim teknolojileri;

- “Gizliliğe sebep olabilir ve hesap verme sorumluluğunu azaltabilir;
- Muhasebe verileri üzerinde yetkisiz ya da kaydedilmeden yapılan değişikliklere izin verebilir;
- Girdi ya da işlemlerin tekrarına yol açabilir;
- Uzaktan ve yetkisiz erişime hassas olabilir;
- Bazı işlemleri gizli ya da görünmez kılabilir;
- Denetim izini (audit trail) ortadan kaldırabilir ya da anlaşılmaz kılabilir;
- Verileri dağıtılmış sistemler üzerine yayabilirler;”⁷¹

Bu açıdan bakıldığında işlemlerin yürütülmesinde kolaylıklar sağlayan bilişim sistemlerinin aynı zamanda işlemler ve denetimler açısından riskler taşıyabileceği gerçeğinden hareket etmek gerekir.

Denetçiler denetimlerde, hangi işlemlerin bilişim sistemi kullanılarak bilgisayar ortamında gerçekleştirildiğini ve bu sistemlerden hangilerinin muhasebe ve mali tabloları etkilediğini belirlemeye çalışmaktadırlar. Bu amaçla, işlerin yapıldığı bilişim sistemlerini ve bu sistemlerin etkilediği hesap alanlarının belirlerler.⁷² Belirtmek gerekir ki çalışmanın 3’üncü bölümünde yer alan bulguların önemli bir kısmında bilişim sistemleri ve bu sistemler arasındaki uyumsuzluktan çokça bahsedilmiştir. Aşağıdaki tabloda sağlık işletmelerindeki işlemler ve kullanılan bilişim sistemleri hakkında bilgi verilmiştir.

⁷¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Bilişim Yönetiminin ve Teknolojisinin Denetimi/Çeviri*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, 1998, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Bilisim_Teknolojisi_Ortaminda_Denetim.pdf, s.1, (15.12.2018)

⁷² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim i Ders Notu*, Fatma Betül Ceylan, 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/D%C3%BCzenlilik_Denetimi.pdf, s.48(15.12.2018)

Tablo 10: Döner sermaye işletmelerinde Mali İşlemlerin Yapıldığı Bilişim Sistemleri

No	Yapılan İş	İş Destekleyen Bilişim Sistemi (Program)	Etkilediği Hesap Alanları
1	Taşınır ve Taşınmaz İşlemleri	ÇKYS-MKYS	Taşınır ve Taşınmazlara ait Hesaplar
2	Gelir İşlemleri	MEDULA-HBYS-TDMS	Gelir Hesapları
4	Muhasebe Programı	TDMS	Tüm Hesaplar
5	Maaş-Ücret ödemesi	HBYS-EKOBS	Personel Hesapları
6	Evrak Akışı- Evrak Takip Sistemi	EBYS	-
7	Hakediş İşlemleri	HBYS	Gider Hesapları
8	Bütçe ve Ödenek Takibi	TDMS	Ödenek, bütçe hesapları ve nazım hesaplar

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, Düzenlilik Denetimi Ders Notu, s.49, Kaynaktaki tabloya göre döner sermaye işletmelerindeki karşılıkları eklenmiştir.

2.1.3.1. Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi (ÇKYS)

Sağlık Bakanlığı'nın çok kapsamlı bilişim sistemlerinden biridir. Sağlık Bakanlığı faaliyet raporunda ÇKYS'nin; beş ana sistemden oluştuğu belirtilmiştir. Özellikle denetimler açısından bakıldığında bu sistemlerden; İKYS, özellikle de MKYS ayrı bir öneme sahiptir.

İKYS Bakanlık bünyesinde görev yapan tüm personellerin atama, sicil, terfi, maaş, özlük gibi bilgilerini içermektedir, ayrıca personellerin hareketleri de bu sistem üzerinden yapılmaktadır.

MKYS ise Bakanlık bünyesindeki tüm kurumların malzemelerinin takip edildiği sistemdir. MKYS' de Bakanlığın hem merkez hem de İl Sağlık Müdürlüklerine ait taşra teşkilatının ambar, dayanıklı taşınır ve sarf malzeme bilgilerinin olduğu sistemdir.

- MKYS ile ülke genelindeki tüm merkez ve taşra depolarında bulunan taşınırlar görülebilmekte, fiyatları ve ihtiyaç fazlası malzemeler takip edilebilmektedir.

- IKYS ile entegre olduğundan demirbaşların zimmet takibi yapılabilmektedir.
- Tüm kurumlarda bulunan taşınırlar izlenebilmektedir.’’⁷³

Ülke genelindeki en büyük depolardan biri olan Sağlık Bakanlığı ambar ayniyat işlemlerinin takip edildiği MKYS'nin Sayıştay denetim raporlarına sıkça yansıdığı görülmektedir.

2.1.3.2. Hastane Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS)

HBYS, hastanelerin yapmış oldukları işlemleri bilgisayar üzerinde gerçekleştiren yazılımlar grubuna verilen genel addir.⁷⁴ Hastanelerin mali, idari ve tıbbi alandaki verilerin işlendiği, toplandığı ve hastane içerisinde kullanılan bir çok programla da entegre şekilde çalışan yazılım programıdır. Mali denetimlere ilişkin verilerin olduğu modülleri bünyesinde barındırması kendisinden denetim raporlarında sıkça yer almasını sağlamıştır.

2.1.3.3. Medikal Ulak (Medula)

Medikal Ulak (Medikal+Ulak), yani sağlık ağı anlamına gelen MEDULA Genel Sağlık Sigortası (GSS) ile sağlık tesisleri arasında, sağlık tesislerinin iç süreçlerine müdahale etmeksizin fatura bilgisini elektronik olarak toplamak ve hizmetlerin ödenmesini gerçekleştirmek için oluşturulmuş bütünleşik sistemdir.⁷⁵ İçerisinde reçete ve provizyon sistemini barındıran Medula'da; eczane, optik, doktor ve hastane modülleri bulunmaktadır.

Temel olarak sağlık tesislerince sigortalı hak sahiplerine verilen sağlık hizmetlerine ait fatura bilgilerinin sigorta sistemine aktarılması ve fatura tutarlarının sağlık tesislerine geri ödenmesini sağlayan geniş bir sistemdir. Sağlık işletmelerinde, fatura, ödeme, rapor gibi işlemlerde kullanılıyor olması açısından önemlidir.

2.1.3.4. Muhasebe İşlemleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)

5018 sayılı kanuna göre tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, hesapların ise genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre oluşturulması gerekmektedir. Tüm

⁷³ <https://ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4781/mkys.html>,(02.03.2019)

⁷⁴ <https://dijitalhastane.saglik.gov.tr/TR,4881/hbys-hastane-bilgi-yonetim-sistemi.html> ,(02.03.2019)

⁷⁵ Mustafa Kördeve, “Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe” Adana, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 26, Sayı 2, 2017, s. 3.

mali işlemlerin kayda alınmasını sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ve iç kontrol sistemi olmak üzere iki faktör vardır. Tüm mali işlemlerin kayıtlara alınması mali saydamlığın, mali saydamlık da hesap verme sorumluluğunun temelini oluşturur.”⁷⁶ Bu bağlamda her mali işlemin kayda alınması gerekmektedir. Muhasebe sistemi, gerek yöneticiler, çalışanlar, gibi işletme içi; gerekse devlet, toplum, üçüncü kişiler gibi işletme dışı aktörlere bilgi sağlarlar.

Denetimler açısından bakıldığında, denetim mevzuatlarında da işletmelerin sağlam bir muhasebe ve iç kontrol sistemine sahip olup olmadığının incelenmesi ve yapılan değerlendirmelerin denetim görüşüne etkisi düşünüldüğünde muhasebenin ne kadar hayati bir öneme sahip olduğu aşikârdır. Zaten denetimlerde işletme hakkında bilgi edinmek, veri toplamak, olumlu bir kanı oluşturma da en önemli unsurlardan biri iyi bir muhasebe sisteminin varlığıdır.

Sağlık Bakanlığı’na bağlı döner sermayeli işletmelerde muhasebe işlemleri 2007 yılında DSİBMY’ne göre yürütülmektedir. Bu yönetmeliğe; göre hesaplar mali yıl esasına göre tutulmaktadır. Muhasebe sistemi tahakkuk esaslı olup, gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilmektedir.

TDMS’ de sağlık tesislerinin mali işlemlerine ait muhasebe anlamında tüm işlemler gerçekleştirilmekte ve kayıt altına alınmaktadır. İlgili kamu kurum ve kuruluşlarının kullanımına açıktır.⁷⁷ Sistem bazı mali sistemlerle de entegre şekildedir. TDMS’ ye Ön muhasebe modülünün de tanımlanması hem işlemleri kolaylaştırmış hem de denetimler açısından da avantaj sağlamıştır. Ön Muhasebe modülüne bazı istisnalar haricinde mali işlemlere ait tüm evraklar yüklenebilmekte (Personel ödemeleri, hizmet ödemeleri, taşınır işlem evrakları, alacak ve gelir evrakları) ve görevli personeller tarafından imza kontrolü, maddi hata kontrolü, hak sahibi kontrolü ve Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre eklenmesi gereken belge kontrolü yapılabilmektedir. Sağlık tesislerine ait muhasebe işlemleri ve eki belgelerin sisteme yüklenebilmesi denetim organlarının sistem üzerinden de denetim yapabilmelerine olanak sağlamaktadır. Zaten günümüzde de denetimlerin yerinde evrak üzerinden denetimler yerine e-denetime doğru gidiş söz konusudur. TDMS kanunlara ve günün koşullarına

⁷⁶ Çöker, a.g.e, s. 21.

⁷⁷Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Genel Bakış <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/14792,tdms-genel-bakispdf.pdf?0> (26.05.2019)

göre sürekli güncellenmekte, ayrıca işlemlerin kolaylıkla yürütülebilmesi için yeni modüller eklenmektedir. Örneğin teminat takip modülü, kira modülü gibi.

2.1.3.5. Ek Ödeme Bordro Sistemi (EKOPS)

Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmelerinde ek ödeme işlemlerinin hazırlandığı bordro sitemidir. Kullanımı 2015 yılından itibaren zorunlu hale getirilmiştir.

2.1.4. Döner Sermaye İşletmelerinde Giderlerin Tahakkuku Ve Harcama Süreci

Çalışmanın birinci bölümünde harcama sürecinde yer alan sorumlular(Bakan, üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi) ve sorumluluk hallerine değinilmişti. Döner sermaye işletmelerinde ise bu sorumlulardan harcama yetkilisi başhekim, gerçekleştirme görevlisi idari ve mali işler müdürünü (hastane müdürünü) ifade ederken; Muhasebe yetkilisi ise mevzuatına uygun şekilde atanmış muhasebe yetkilisini ifade etmektedir.

Harcama süreci ise harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi ile başlamaktadır. Harcama talimatında; yapılacak giderin gerekçe ve hukuki dayanağı, yapılacak işin konusu, miktarı, gerçekleştirme süresi ve usulü, ödeneğin bütçe tertibi ve yeterli ödeneğin olup olmadığı ve gerçekleştirme görevlilerine ait bilgiler bulunmaktadır.⁷⁸

Harcama yetkilisinin görevlendirdiği gerçekleştirme görevlileri; mal ve hizmetin alınmasından, işin yaptırılmasından veya teslim alınmasından, işlemlerin belgelendirilmesi ve ödenmeye hazır hale gelmesi için gereken belgelerin hazırlanmasını sağlarlar.

Yapılan harcamalar ön mali kontrol gerektiren harcamalardan ise harcama süreci ön mali kontrole tabi tutulur. Harcamaya ilişkin belgeler ödeme emrine takılarak muhasebe birimlerine gönderilir. Muhasebe yetkilisi ise belgelerin tam olması, ilgililerin imzasının tam olması, maddi hata barındırmaması, durumunda, hak sahibine ilişkin kontroller de yapıldıktan sonra ödemeyi gerçekleştirmektedir.⁷⁹ Ödemenin hak sahibine yapılması ile harcama süreci son bulmaktadır.

Özetle prosedür olarak harcama süreci;

⁷⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 32

⁷⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 61

1. Bütçedeki ödeneklerin kullanımı,
2. Yüklenmeye girişilmesi,
3. Harcama talimatının verilmesi,
4. İşin gerçekleştirilerek belgelendirilmesi,
5. Bütün işlemlerin gerekiyor ise ön mali kontrolden geçirilmesi,
6. Muhasebe yetkilisi tarafından ödeme yapılmasıdır.⁸⁰

Özetle harcama süreci 5018 sayılı Kanunda belirtilen sorumluların sorumluluklarına göre yer aldığı hassas bir süreçtir.

2.1.5. Döner Sermaye İşletmelerinde Gelirlerin Tahakkuku, Takip Ve Tahsili

DSİBMY 8'inci maddesinde belirtildiği üzere gelir gerçekleştirme görevlileri gelirlerin tahakkuk ve takibinden; muhasebe yetkilileri ise gelirlerin tahsilinden sorumludurlar.⁸¹ Yani gelirlerin takibinde gelir gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisinin ayrı sorumlulukları vardır. Gelir tahakkuk işlemlerinin takip, muhasebeleşmesi ve tahsili işletmeler açısından çok büyük öneme sahiptir. Çünkü gelirler; sunulan hizmetlerin devamlılığının sağlanması, giderlerin planlanması, personele dağıtılacak döner sermaye ek ödeme ve diğer ödemelerin miktarını, Merkez-Hazine-SHÇEK payı gibi yasal payların hesaplanıp ödenme gibi birçok sürece etki etmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin, başta en büyük gelir kalemini oluşturan ana faaliyetler kapsamında sunulan hizmetler (muayene, görüntüleme, laboratuvar vs.) kapsamındaki gelirleri olmak üzere, diğer kamu tüzel kişilerinden, gerçek kişilerden ve diğer sağlık tesislerinden alacakları kapsamındaki gelirler, ayrıca kira, faiz, repo ve hurda satış gibi geniş yelpazede gelir kalemlerine sahiptir. Sayıştay düzenlilik denetim raporlarında sürekli yer alan kalem olan gelirler ile ilgili doğru kodlarda muhasebeleşmesi, zamanında takibi, faiz gibi birçok konuda bulgularda yer almıştır.

⁸⁰ Ahmet Arslan, Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim, 1. b, Seçkin Yayınevi, 2013, s.60

⁸¹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Md 8

2.1.6. Vezne İşlemleri

Döner sermaye işletmelerinde vezne işlemleri veznedarlar ve muhasebe yetkilisinin de görüşünü alarak harcama yetkilisi tarafından görevlendirilen muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından yürütülmektedir. “Veznedar, tahsildar, icra memuru gibi unvanlarla muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almak, vermek ve göndermek üzere görevlendirilenler muhasebe yetkilisi mutemedidir.”⁸² Vezne işlemlerini yürütmekle görevli mutemetler kefalete tabi olup giriş aidatından sonraki aidatlar aylık olarak maaş veya ücretlerinden kesilir.⁸³ Vezneler para, kıymetli evrakların muhafaza edildiği yerler olması, ayrıca alındı, kasa defteri, müzekereler ve daha birçok belge çeşitliliğinin olması dolayısı ile denetimlerde en çok üzerinde durulan birimlerdendir.

2.1.7. Döner Sermaye İşletmelerinde Taşınmaz Ve Taşınır İşlemleri

Ülke genelinde en büyük depolardandır olan sağlık döner sermaye işletmelerinde taşınır ve taşınmaz işlemleri takip, kayıt, muhafaza edilmesi açısından takibi özen gerektiren büyük sorumluluk gerektiren işlemlerdir.

2.1.7.1. Taşınmaz Yönetimi

Normalde mevzuatlara göre tüzel kişiliği olmayan kamu idareleri taşınmaz mal edinmemekte ve satış, kira gibi işlemlerle değerlendirememektedirler. Kamu tüzel kişiliğine sahip olmamalarından dolayı da mali tablolarında taşınmaz kaydı gösterememektedirler. Fakat Sağlık Bakanlığı bu noktada bir istisnaya sahip olup mülkiyeti Hazineye ait olmak üzere Sağlık Bakanlığı’na tahsis edilen taşınmazları ticari amaçla kullanılması mümkün olan bölümlerini Maliye Bakanlığı ile yapılan 15/06/2011 tarihli protokole istinaden işletebilmekte ve kira tahsilatlarını döner sermaye geliri olarak kaydedebilmektedir.⁸⁴ Döner sermaye işletmelerinde gelir kalemlerinde taşınmazlardan elde edilen gelirler asıl faaliyet konusu gelirlerden sonra önemli yer tutmaktadır.

⁸² Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 5

⁸³ <https://www.hmb.gov.tr/kefalet-sandigi-sik-sorulan-sorular>, (02.03.2019)

⁸⁴ T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2011-43 Sayılı Genelgesi

2.1.7.2. Taşınır Mal Yönetimi

Taşınır malların yönetimi, döner sermaye işletmelerinde oldukça geniş uygulama alanına sahiptir. Taşınır işlemleri uygulamada birçok mevzuat hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Öncelikle taşınır işlemlerinin hukuki dayanağına bakıldığında;

- 5018 sayılı KMYKK'nun taşınır mallar ile ilgili maddeleri,
- Taşınır Mal Yönetmeliği,
- DSİBMY'nin stoklar ve maddi duran varlıklar ile ilgili hükümleri
- Taşınırlerle ilgili 1,2,3 sıra nolu Genel Tebliğler
- Sağlık Bakanlığı'nın taşınır işlemlerine ilişkin genelgeleridir.

Taşınır; dayanıksız tüketim malzemeleri(150 İlk Madde ve Malzeme kodunda takip edilen) ve dayanıklı taşınır (253 Makine Tesis ve Cihazlar, 254 Taşıtlar, 255 Demirbaşlar hesap kodunda takip edilenler) şeklinde sınıflandırılmaktadırlar.

Taşınır işlemleri gerçekleştirilirken yapılan işlemin çeşidine göre taşınır işlem fişi, cetveller, tutanaklar vs. birçok belge düzenlenmektedir.⁸⁵ Taşınır Mal Yönetmeliği'nde kayıtlara alınması, korunması, muhafazası, amaca uygun kullanımı ve taşınır işlemlerinin yerine getirilmesinde sorumlular ve sorumluluklarına ayrı ayrı değinilmiştir. Bu sorumlular ve sorumlulukları ise şöyledir:

Tablo:11 Taşınır Yönetiminde Sorumlular ve Sorumlulukları

Sorumlular	Sorumlulukları
Harcama Yetkilisi	1) Taşınırın ekonomik, etkili, verimli ve hukuki düzenlemelere uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden 2) Taşınırın kayıt işlemlerinin Taşınır Mal Yönetmeliğinde belirtilen usul esaslar çerçevesinde tutulmasından 3) Taşınır yönetim hesabının ilgili makamlara iletmekten 4) Kasıt, kusur, ihmal nedeniyle taşınırın kaybolmasına, kırılmasına, bozulmasına veya zarar görmesine neden olan ilgililerden tazmin için gerekli işlemleri yaptırılmasından sorumludur.
	1)Taşınırın teslim almak, muayene ve kabul işlemlerinin yaparak sorumluluğunda olan ambarlarda muhafaza etmek. Muayene ve

⁸⁵ Taşınır Mal Yönetmeliği Madde 10

Taşınır Kayıt Yetkilisi	<p>kabulü yapılamayan malzemelerin kesin kabul işlemleri yapılmadan kullanıma verilmesini engellemek,</p> <p>2) Yönetmelik hükümlerine göre kayıt işlemlerini yapmak,</p> <p>3)Taşınırların kullanacaklara ve kullanım yerlerine teslim etmek,</p> <p>4)Taşınır işlemlerine ait yönetmelikte belirtilen belge ve cetvelleri hazırlamak,</p> <p>3)Ambarda muhafaza edilen taşınırları yangın, çalınma, ıslanma vb. tehlikelere karşı korumak ve korunması için gerekli önlemleri almak,</p> <p>4)Harcama birimince yapılan malzeme ihtiyaç planlamasının yapılmasına yardımcı olmak,</p> <p>5)Sayım ve kontrol neticesinde asgari stok seviyesinin altına düşen taşınırları harcama yetkilisine bildirmek,</p> <p>6)Olağanüstü durumlar sonucunda taşınırlarda meydana gelen azalmaları harcama yetkilisine bildirmek,</p> <p>7) Ambarlarında muhafaza ettiği taşınırlarda; kasıt, ihmal, kusur, nedeniyle meydana gelen kayıp ve eksikliklerden,</p> <p>8)Hazırladığı taşınır yönetim cetvelini Harcama yetkilisine sunulmak üzere taşınır kontrol yetkilisini vermektten sorumludurlar</p>
Taşınır Kontrol Yetkilisi	<p>1) Taşınır kayıt yetkilisince yapılan işlemlerin, kayıtların, düzenlenen belge ve cetvellerin mevzuat hükümlerine ve mali tablolara uygun olup olmadığını kontrol etmekten,</p> <p>2)Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetvelini imzalamak ve harcama yetkilisine sunmak.</p>
Taşınır Konsolide Görevlisi	<p>Taşınır hesaplarını konsolide ederek İdarenin Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı HesapCetveli ile İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetvelini hazırlamak ve biriminin bir üst teşkilattaki taşınır konsolide görevlisine vermekle sorumlu mali hizmetler birimi yöneticisine bağlı görevlileri ifade eder.’’⁸⁶</p>
Muhasebe Yetkilisi	<p>1)Taşınır işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının mevzuatlara göre yapılmasından,</p> <p>2)Taşınır işlemlerinin muhasebe kayıtlarına alınmasında, dayanağı olan belgelerle uyumluluğundan,</p>

⁸⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Taşınır Mal Yönetmeliği Ders Notları, 2018, s.44

	3)Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetvelindeki tutarlar ile muhasebe kayıtlarındaki tutarların uygunluğunun incelenmesinden ve onaylayarak harcama yetkilisine vermekten sorumludur.
Kamu İdarelerindeki Taşınırların Muhafazasından sorumlu Olan Veya Kendisine Kullanması İçin Teslim Edilen Kamu Çalışanları	1)Taşınırları amaca uygun kullanmaktan, 2)En iyi şekilde muhafaza edip, bakım onarımlarını yapmak ve yaptırmaktan, 3)Görevden ayrılma veya görevinin sona ermesi durumunda taşınırların iadesinden sorumludurlar.

Kaynak: Taşınır Mal Yönetmeliği ve Sayıştay Taşınır Mal Yönetmeliği Ders Notlarından yazar tarafından özetlenerek oluşturulmuştur.

Taşınır işlemleri sürecinde; taşınırların kaydı, muhafaza edilmesi, değerlemeye tabi tutulması, envanter işlemleri, taşınır yönetim dönemi gibi işlemlerin çokluğu ve bu işlemlerin hukuka uygun olarak sürdürülmesi taşınır işlemleri sürecinde birçok sorumlu bulunmasını gerektirmiştir.

2.1.8. Döner Sermaye İşletmelerinde Mali Yükümlülükler

Döner sermayeli işletmelerin mali yükümlülükleri vergi ve yasal paylardan (Hazine payı, Merkez pay ve SHÇEK Payı) oluşmaktadır.

2.1.8.1. Vergi

Sağlık Bakanlığı bünyesindeki döner sermaye işletmelerinde vergisel işlemleri bütün vergiler açısından değerlendirilmek yerine sadece günlük işlemlerinde en ağırlıklı olan Katma Değer Vergisi (KDV), gelir vergisi ve damga vergisi yönünden değerlendirilmesi faydalı olacaktır. İlgili kanunların da belirtildiği üzere hastaneler; kurumlar vergisi, KDV, gelir vergisi ve damga vergisi gibi vergilerden muaf veya istisnadırlar. Tabi bu muafiyet ve istisnaların getirdiği bazı sonuçlar vardır. Örneğin KDV açısından bakıldığında sağlık tesisleri adına kesilen faturalarda KDV yansıtılmakta ve bu vergi sağlık tesisinden tahsil edilmektedir. Fakat sağlık tesisleri kendi düzenledikleri faturalarda KDV gösterememekte ve tahsil edememektedir. Bunun sonucunda ise ‘‘Hastane hizmeti yapan döner sermayeli işletmeler alışları sırasında KDV öderler, ancak hastane hizmeti sonucu KDV tahsilatı yapamadığından alışlar

sırasında ödediği KDV'yi indirim konusu yapamaz ve vergi kendi üzerinde kalır.”⁸⁷ Kurumlar vergisi mükellefi olmamalarından dolayı da indirim konusu yapamadıkları KDV'yi kurumlar vergisi matrahından da indirememektedirler ve Kurumlar Vergisi'nin hesaplanmasında indirilecek KDV'lerini gider olarak da yazamamaktadırlar.⁸⁸ Ancak bu işletmeler katma değer vergisi (KDV), gelir vergisi, damga vergisi ile vergi sorumlusu veya mükellef olarak muhataptırlar.

Katma değer vergisi yönünden; KDV Kanunu'nun verginin konusunu teşkil eden işlemler başlıklı birinci maddesinde “...döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,”⁸⁹ vergi kapsamında sayılmıştır. Fakat Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastaneler aynı kanunda istisna kapsamında sayıldığından düzenlediği faturalara KDV yansıtamamaktadırlar. Ancak; gerçek ve tüzel kişilerden yaptığı KDV tevkifatını beyan ve ödemekle yükümlüdürler.

Gelir vergisi yönünden, “Döner sermayeli işletmeler gerçek kişi değil kurum olduklarından dolayı gerek çalışanlarından gerekse yüklenicilerin hak edişlerinden yaptıkları vergi tevkifatlarını(kesintiler) ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.”⁹⁰ Örnek vermek gerekirse, personellerin maaşlarından kesilen gelir vergileri, avukatlara yapılan vekalet ücreti ödemelerinde yapılan gelir vergisi stopajları ve yapım işlerinde birden fazla yıla sirayet eden işlerde yapılan gelir vergisi tevkifatı işletmelerce beyan edilip ödenmektedir.

Damga vergisi yönünden, döner sermayeli işletmeler vergi sorumlusu olarak yaptıkları ödemelerde ve düzenledikleri belge ve kağıtlar üzerinden hesapladıkları damga vergisini beyan ederek ödemek durumundadırlar.

Vergiler ile ilgili dikkat edilmesi gereken bir husus var ki oda zamanında beyan edilmesi ve ödenmesidir. 01.04.2019' dan itibaren sağlık işletmeleri açısından sorumlu oldukları muhtasar, damga vergisi ve KDV için beyanname verme ve ödeme süresi takip eden ayın 26'sıdır.⁹¹ Şayet bu sürelere uyulmazsa vergi zıyana neden

⁸⁷ Kadir Kartalçı, “Döner Sermaye İşletmelerinin Vergisel Yükümlülükleri” Adana, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 27, Sayı 2, 2018, S.174

⁸⁸ Kartalçı, a.g.m,S. 175

⁸⁹ Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 1-3g

⁹⁰ Ahmet Arslan, Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim, 1.b, Seçkin Yayınevi, 2013, s.82

⁹¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Sirküleri/115

olduğundan cezai işleme maruz kalınmaktadır. Bu cezalarda cezaya sebebiyet veren personele rücu edilmektedir.

Bu vergilerden KDV tevkifatı uygulaması sağlık işletmeleri açısından biraz daha özellikli duruma sahiptir. Tevkifatlar yapılan işin konusuna ve çeşidine göre farklı oranlarda tevkifat uygulaması yapılmaktadır. Örneğin şu anda bu oranlar yapım işlerinde 3/10, hizmetlerde işin niteliğine göre 5/10, 9/10, temizlik hizmetlerinde 7/10 olarak uygulanmaktadır. Bu durumda KDV beyannamesi hem faturayı kesenler tarafından hem de sağlık işletmelerince beyan edilip ödenmektedir. Taraflardan birinin beyan etmediği ve ödemediği durumlarda cezai işlemler uygulanmaktadır. Düzenlilik denetimlerde de vergiler incelenmekte tevkifatın yapılıp yapılmadığı, doğru oranların uygulanıp uygulanmadığı konusu incelenmektedir. Konu ile ilgili Sayıştay 4'üncü Dairesi'nin verdiği kararda "Eğitim ve Araştırma Hastanesi tarafından Ltd. Şti.'ye ödenen kira bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapılmaması sonucu TL kamu zararına neden olduğu ileri sürülmekte ise de; anılan firmaya ait savunma ekinde gönderilen KDV beyannamelerinin incelenmesinde, sorgu konusu tutarın adı geçen firma tarafından yasal süresi içerisinde bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip ödendiği görüldüğünden, mevzuatına uygun olduğu anlaşılan TL ile ilgili olarak ilişilecek bir husus bulunmadığına oybirliğiyle, karar verildi"⁹² demektedir. Karardan da anlaşılacağı üzere her ne kadar hastane tevkifat uygulaması ise de firmanın tüm KDV'yi beyan edip ödemesi sonucu herhangi bir işleme gerek kalmamıştır.

2.1.8.2. Yasal Paylar (Merkez, Hazine ve SHÇEK Payı)

Aşağıda açıklanan mevzuatlara göre sağlık bakanlığı bünyesindeki döner sermaye işletmeleri hasılatlarından zorunlu olarak belli oranlarda paylar ödemektedirler.

Bu payların hukuki dayanaklarını ele alırsak;

Merkez pay 209 sayılı Kanunun 5'inci maddesi gereğince tahsil edilmektedir.

İlgili maddede aylık gayrisafi hasılatın yine aylık tahsil edilen miktarının %6'sını geçmeyeceği belirtilmiştir.⁹³ Şu an uygulanan oran ise %5' dir.

Hazine payı, Muhasebat'ın Döner Sermaye İşlemleri başlıklı tebliğinde döner sermaye işletmelerin aylık gayrisafi hasılatlarından tahsil edebildikleri tutarın %15'lik

⁹² T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 2012, İlam No:228, Karar No: 61, (01.04.2014)

⁹³ 209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun, Madde 5

kısımdır. Sağlık tesisleri için bu oran Maliye Bakanlığı'nın kararınca %1 olarak uygulanmaktadır.⁹⁴

SHÇEK payı ise 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 18/k maddesi gereğince tahakkuk ettirilen yıllık brüt hasılatın %1'dir⁹⁵ ve sağlık tesisleri içinde bu oran aynıdır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de Merkez ve Hazine payları aylık olarak ödenirken SHÇEK payı yıllık hesaplanıp ödenmektedir. Yasal paylar ile ilgili dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise ödeme zamanları ve geç ödenmeleri durumunda cezai durumlara neden olup olmadığı ve kamu zararı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği durumudur. Sırası ile Bakanlık Merkez payı izleyen ayın 20'sine kadar Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Merkez Saymanlığı hesabına yatırılmaktadır. Süresinde ödenmemesi durumunda cezai bir işleme tabi olması ile ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Hazine payı ödemesi ile ilgili olarak ise yine Muhasebat'ın (Sıra No:17) tebliğine göre; ilgili ayda tahsil edilen tutara, belirlenen oranlar uygulanarak bulunan tutarlar izleyen ayın 20' nci günü mesai bitimine kadar illerde defterdarlık muhasebe müdürlüklerine, ilçelerde ise malmüdürlüklerine 'Döner Sermayeli İşletmeler Aylık Gayrisafi Hasılat Bildirimi' ile bildirilip ve aynı süre içinde yatırılacağı hükmüne göre işlem yapılacağı; ayrıca bildirim ve ödemenin geç yapılması halinde "...6183 sayılı Kanunda belirtilen usullere göre aylık %1 zamlı olarak tahsil edileceği ve hesaplanan zam, döner sermayelerin ita amiri ve saymanlarından yarı yarıya alınacağı belirtilmiştir.⁹⁶ Sağlık işletmelerinde hazine payı ödemesinin işletme amirlerince ve muhasebe yetkililerince zamanında kayıt ve ödemesi gerçekleştirilmelidir.

SHÇEK payı ile ilgili olarak ise yine Muhasebat'ın % 1 SHÇEK Payının Ödenme Süresi konu yazısında kanunda sorumlular SHÇEK payını hasılatın elde edilmesini takip eden ayın son gününe kadar ödenmek zorundadırlar. Ödemelerini süresinde yapılmasından ilgili kurum ve kuruluşların yetkili amirleri ile muhasebe yetkilileri ortaklaşa sorumludurlar. Şayet ödemelerin geciktirilir ise ödenmesi gereken miktarlar % 5 cezaî faizle birlikte kendilerinden tahsil olunacağı belirtilmiştir.⁹⁷

⁹⁴ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 26.11.2011 Tarih ve 01126 sayılı yazısı

⁹⁵ 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu, Madde 18/k

⁹⁶ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği(Sıra No: 17)

⁹⁷ Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 14/04/2007 Tarih % 1 SHÇEK Payının Ödenme Süresi Konulu Yazısı

Mevzuatlardaki açıklamalara göre herhangi bir cezai durumla karşı karşıya kalmamak için yasal payların bildirim ve ödeme sürelerine dikkat etmek gerekmektedir.

Yasal payların geç ödenmesi veya ödenmemesi durumunun kamu zararı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda ise Sayıştay 4'üncü Dairesinin kararı bulunmaktadır. Kararda, 5018 sayılı Kanun'a göre; kamu zararı, kamu kaynağında artışa engel veya azalmaya sebep olma şeklinde nitelendirildiğinden, söz konusu Hazine hissesi, merkez payı, SHÇEK payı adı altında yasal olarak aktarılması gereken payın aktarılmaması, kamu zararı olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir.⁹⁸ demektedir. Kararda göre yasal payların geç ödenmesi kamu zararı kapsamında değerlendirilmemiştir. Yasal paylara ait hesaplamalar Sağlık Bakanlığı bünyesindeki işletmelerce ayrı ayrı hesaplanmakta ve ödenmektedir.

2.1.9. Personel İşlemleri

Devlet Memurlar Kanunu'nda belirtilen istihdam şekillerinde belirtildiği gibi Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmelerinde de; memur, sözleşmeli personel, işçiler ve geçici personel çalışmaktadır. 2018 yılı nisan ayından önce veri hazırlama, teknik destek, klinik destek vs. hizmetler için taşeron firma bünyesinde çalışan işçiler de kadroya alınmış ve sürekli işçi statüsünde çalışmaktadırlar.

Döner sermaye işletmelerindeki personellere ise kadrolarına ve istihdam şekillerine göre; aylık maaş, ücret, yolluk, fiili hizmet zamları, toplu sözleşme ikramiyeleri, tazminatlar (görev, yabancı dil, makam, ihbar ve kıdem tazminatı vs.), ek ödeme, nöbet, icap, fazla çalışma vs. ödemeler yapılmaktadır. Ayrıca sosyal haklar ve yardımlar başlığı altında aile, doğum, ölüm, giyecek yardımı gibi vs. ödemeler yapılmaktadır.⁹⁹Yapılan bu ödemeler çok çeşitli olduğu gibi kanun ve ikincil mevzuatları da çeşitlilik göstermektedir. Bu durum personeller de bilgi asimetrisine neden olmaktadır. Birçok personel maaş, nöbet, kıdem tazminatı vs. ödemelerinde kendilerine yatacak tutarı tam olarak bilememektedirler. Personel işlemleri, bilgi asimetrisinin olması, süistimale açık olabilecek bir alan olmasından dolayı da düzenlilik denetimlerinde üzerinde çokça durulmaktadır.

⁹⁸ T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 27.02.2014, İlam No:100, Karar No: 7, (2013)

⁹⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kamu Personel Rejimi Ders Notları*, 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Kamu_Personel_Rejimi.pdf,s.271-272(03.03.2019)

2.1.10. Döner Sermaye İşletmelerinde Satınalma İşlemleri

Sağlık Bakanlığı bünyesindeki döner sermaye işletmelerinde yapım işleri, mal ve hizmetlerin temini 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilirken; gelir getirici satım, kira gibi işlemler ise 2886 Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. İşlemler ise Elektronik Kamu Alımları Platformu(EKAP) üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Mali birimler içinde gerek mevzuatsal sürecin çeşitli olduğu, ayrıca personellerinin kalifiye ve alanında uzman olması gereken birimlerden biridir. Satın alma sürecine bakıldığında İhtiyacın doğması(talep), teknik ve idari şartnamelerin hazırlanması, komisyonların kurulması, sözleşmenin imzalanmasından muayene ve kabul işlemleri gibi geniş bir sürece sahiptir Satın alma sürecinde ilgili kamu idaresi, firmalar, Kamu İhale Kurumu, SGK, Gelir İdaresi, bankalar ve diğer paydaşların olduğu görülür.

Sağlık Bakanlığı satın alma sürecinin her aşamasında eşit muameleyi, saydamlığı, rekabeti, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarda ve zamanda karşılanmasından ve kaynakların verimli kullanılmasından sorumludur.¹⁰⁰ Ayrıca döner sermaye işletmelerinde ise satın alma mevzuatların uygulanmasını, belli dönemlerde personellerin eğitimi gibi işlemleri de yürütmektedir.

2.1.11. Döner Sermaye İşletmelerinde Alacak Takip İşlemleri

Döner sermaye işletmelerinde alacak takip işlemleri çok aşamadan oluşmaktadır. Sıra ile ifade edilecek olursa;

- Verilen hizmete ilişkin bilgiler faturalandırma birimine iletilir.
- Faturalandırma birimince fatura kesilerek Hastane Bilgi Yönetimi Sistemi(HBYS)' ne kaydedilir.
- Kesilen fatura ve kanıtlayıcı diğer belgeler ile birlikte muhasebe işlem fişi düzenlenmek suretiyle Döner Sermaye Muhasebe Birimlerinde Tek Düzen Muhasebe Sistemi(TDMS)' de kayıt altına alınır.

¹⁰⁰ <https://sbsgm.saglik.gov.tr/TR,12871/satin-alma-birimi.html>,(05.03.2019)

Kişi ve kuruluşlara mahiyetine göre (SGK, Göç İdaresi Genel Müdürlüğü, Banka Sandıkları, özel sigorta şirketleri, gerçek kişiler vs.) fatura edilen alacaklar ilgili döner sermaye işletmesince takip edilmekte, döner sermaye saymanlıklarınca kayıt altına alınıp tahsil işlemleri gerçekleştirilmektedir.

SGK ile global bütçe kapsamında yapılan protokol gereği götürü bedel üzerinde olan alacak tutarları tahsil edilmemekte terkin edilmektedir. Diğer gerçek ve tüzel kişilerden ise tahsil işlemleri gerçekleştirilmekte, tahsil edilemediği durumda ve zaman aşımı süreleri de dikkate alınarak hukuki süreç başlatılmaktadır. Hukuki sürecin sonunda alacaklar ya faizi ile birlikte tahsil edilmekte ya da tahsili mümkün olmadığından hukuki bir karara istinaden terkin edilmektedir.

Özellikle gerçek kişilerden alacaklarla ilgili zaman zaman hukuki düzenlemeler yapılmakta ve belirlenen tarihlere kadar olan alacaklar belli şartlarda terkin edilmektedir. Örneğin gerçek kişilerden alacakların terkinini ile ilgili olarak 209 Sayılı Kanunun geçici 8'inci maddesinde (31/12/2014 tarihine kadar tahsil edilmemiş olan) sosyal güvencesi olmayan gerçek kişilerden alacakların;

- Şayet alacak tutarı 1000 TL ve altında ise alacakların tamamı resen,
- Yarısı 1000 TL'nin altında ise, 1.000 TL terkin edilerek kalan kısmı tahsil edilir.
- 2000 TL ve üzerinde ise alacakların alacakların %50'sinin 15 Nisan 2016 tarihine kadardefaten veya taksitler halinde ödenmesi durumunda, geri kalan kısmının tamamının ferileriyle birlikte terkin edilir.¹⁰¹ Hükmü yer almaktadır.

Alacaklarla ilgili başka bir husus ise faiz konusudur. Bazı işletmeler ticari alacaklarını da amme alacağı şeklinde değerlendirip 6183 sayılı Kanun'a göre faiz uygulamaktadır. Fakat faizin hangi kanuna göre hangi oranda uygulanacağı ile ilgili olarak Sayıştay 2014 yılı raporunda (aynı hususa 2015 yılı raporunda da değinilmiştir.), 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun 8'inci maddesi 663 sayılı KHK'nın 58'inci maddesiyle 11.10.2011 tarihinde ilga edildiğinden; bu tarihten itibaren alacaklarının takibinde ve faizin oranının tespitinde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na göre işlem yapılması gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca BorçlarKanunu'nun ilgili

¹⁰¹ 209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun, Geçici Madde 8

maddesine göre faiz sözleşme ile kararlaştırılmışsa ilgili hükme göre, sözleşme ile bir hükme bağlanmamışsa 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine ilişkin Kanun'un 1'inci maddesine göre yıllık %9 üzerinden hesaplanmalı.¹⁰² şeklinde açıklamıştır.

Sonuç olarak alacaklar mahiyetine göre; eğer amme alacakları kapsamında ise; yani 6183 sayılı Kanunda belirtilen; 'vergi, resim, harç, amme hizmetleri tatbikatından doğmuş diğer alacaklar...¹⁰³ gibi belirtilen alacaklar ise, bu kanunda belirtilen faiz oranları uygulanmalıdır. Eğer ticari faaliyetlerden kaynaklı alacaklar için ise faiz oranları raporda da belirtildiği üzere Türk Borçlar Kanunu ve 3095 sayılı Kanun' a göre uygulanmalıdır.

2.1.12 Döner Sermaye Muhasebe Birimleri

Sağlık tesislerinde muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi 663 Sayılı KHK öncesi Maliye Bakanlığı bünyesindeki döner sermaye saymanlıklarınca yürütülmekteydi. 663 sayılı KHK ile muhasebe işlemleri Genel Sekreterlikler bünyesinde kurulan Muhasebe Birimlerince yürütülmeye başlanmıştı. Daha sonra 694 sayılı KHK ile muhasebe hizmetlerinin sunumu tekrar değişiklikler göstermiş; İl Sağlık Müdürlüğü muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı'na bağlı Döner Sermaye Saymanlıklarınca yürütülürken; bağlı sağlık tesislerinin muhasebe işlemleri İl Sağlık Müdürlüğü bünyesinde teşkil edilen Muhasebe birimlerince yürütülmüştür. Bu durum bir dönem muhasebe hizmetlerinde iki başlılığa neden olsa da 7151 sayılı Sağlıkla İlgili Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun ile muhasebe hizmetleri tekrar İl Sağlık Müdürlükleri bünyesinde teşkil edilen Muhasebe Birimlerinde birleştirilmiştir.

Döner Sermaye Birimleri, tüm mali işlemlerin kayda alınarak muhasebeleştirilmesi, ödeme emri ve eki belgeler üzerinden gerekli kontrolleri yapıp ödemelerin hak sahiplerine yapılmasından sorumludurlar. Muhasebe ile ilgili tüm işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi(TDMS) üzerinden gerçekleştirmektedirler.

¹⁰² Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2014 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu, s.36-37

¹⁰³ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Madde 1

3.BÖLÜM

SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE SAYIŞTAY DÜZENLİLİK DENETİM BULGULARININ ANALİZİ

1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın amacı Sağlık Bakanlığı bünyesindeki döner sermaye işletmelerine ait Sayıştay denetim raporlarındaki bulguların yıllar itibarı ile değerlendirilerek görüş ve önerilerde bulunmaktır. Ayrıca işletmelerde genel bütçenin yanında döner sermaye bütçesi uygulamasının bulgulara etkisini açıklamaktır.

Sayıştay raporlarının kamuoyu ile paylaşıldığı 2012 yılından bu yana raporlar kıyaslandığında bazı bulguların çözüme kavuşturulduğu, bazı bulguların yayımlanmış tüm raporlarda yer aldığı, bazı bulguların ise ardışık yıl raporlarında yer alıp sonraki yıl raporunda yer almaması fakat bir sonraki yıl raporunda tekrar yer aldığı görülmektedir. Yani aynı ya da benzer bulgunun 2012 ve 2013 yıl raporlarında olup 2014 yılı raporlarında yer almadığı ama 2016 raporunda yer aldığı görülmektedir. Çalışmada bu durumun nedenlerine ve sonuçlarına değinerek görüş ve önerilerde bulunulacaktır.

2. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE KISITLILIKLARI

Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmelerine ait 2012-2017 yıllarına ait yani altı yılın düzenlilik denetim raporlarını kapsamaktadır. Ayrıca son yıllarda kamu özel işbirliği uygulaması sonucu kurulan şehir hastanelerine ait bulgularda çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur. Çalışmanın düzenlilik denetim raporları üzerinden yürütülmesi düzenlilik denetimlerinin ise mevzuatlar ve standartlar çerçevesinde yapılması çalışmada mevzuatlara sıkça atıfta bulunmayı gerektirmiştir.

Çalışmada bulgular denetim görüşünü etkileyen ve tüm raporlarda yer alan bulgulardan denetim görüşünü etkilemeyen bulgulara, görüş ve tavsiye niteliğinde olan bulgulara doğru değerlendirilmiştir. Daha sonra bulgular konusuna, işlemine ve hesap koduna göre sınıflandırılmıştır. Fakat bulgulara tüm hesap kodları yansımamaktadır. Örneğin 108 Diğer Hazır Değerler kodu ile ilgili işlemler bulgularda yer almadığından çalışmada yer almamıştır.

3.ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada kıyaslama ve literatür taraması yöntemi kullanılmıştır. Döner sermaye işletmelerinin 2012-2017 yıllarına ait raporlar kıyaslanarak bulguların hangi yıllarda yer alıp almadığı tespit edilmiştir. Sonraki aşamada mevzuat araştırması yapılarak bulgular başta 5018 sayılı KMYKK olmak üzere ilgili mevzuatlarına göre değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Tespit edilen bulgular Tablo 12’ de belirtildiği gibi tasnif edilmiş; çalışmada bulgular, bulguların konu olduğu mali işlemlerin etkilediği hesap kodları, bulguların muhtemel nedenleri ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

4. SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNE AİT DÜZENLİLİK DENETİM RAPORLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Döner sermaye işletmelerine son altı yılın raporlarında irdelendiğinde bulgular denetimlerde defter, tablo ve belgeler incelendikten sonra ‘Denetim Görüşünün Dayanakları’ ve ‘Denetim Görüşünü Etkilemeyen Tespit Ve Değerlendirmeler’ başlığı altında açıklanmıştır. Sadece 2012 yılında denetim görüşü verilememiş bulgular ‘Denetim Görüşünün Dayanakları’ ve ‘Vurgulanacak Hususlar’ başlığı altında verilmiştir. Bulgular genel olarak değerlendirildiğinde;

- Yıllara göre bazı bulgulara çözüm üretilerek diğer yıllarda tekrarlanmadığı,
- Bazı bulguların ise çözümlenemediği ve birçok yılda yer aldığı görülmektedir.
- Bazı bulgular ise ertesi yıl raporunda yer almamasına rağmen bir sonraki yıl raporunda yer aldığı görülmektedir.

Gelir tablosu ile denetim ekibince talep edilen diğer belgeler üzerinden gerçekleştirilerek sonuçlandırılmaktadır. Denetim görüşü ise, bilanço ve gelir tablosuna verilmektedir.¹⁰⁴

4.1.YILLARA GÖRE DENETİM BULGULARIN TASNİFİ

Aşağıdaki tabloda Sağlık Bakanlığı bünyesindeki her biri sağlık tesisi olan döner sermayeli işletmelere ait Sayıştay’ın düzenlilik denetimlerinde yer alan bulguların

¹⁰⁴ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu,

etkilediği hesap kodları ve işlemlerin mahiyetine göre tasnifi ve yer aldığı yıllar verilmiştir.

Tablo:12 Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Yıllara Göre Dağılımı

YILLAR	2012	2013	2014	2015	2016	2017
BULGU BAŞLIKLARI						
Alacaklar	√	√	√	√	√	√
Stoklar ve Duran Varlıklar	√	√	√	√	√	√
Gelirler	√	√	√	√	√	√
Personel Özlük İşlemleri (Maaş, Ek Ödeme, Nöbet, Prim)	√	√		√	√	√
SGK İşlemleri(Ek Karşılıklar ve Katılım Payları)		√	√	√	√	√
Yasal Paylar (Merkez-Hazine-SHÇEK Payı)		√		√		
Global Bütçe ve Döner Sermaye Bütçesi Uygulaması				√	√	√
Diğer Bulgular	√	√	√	√	√	√

Kaynak: 2012-2017 Yılları Arası TKHK'na Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporları'nda yer alan bulgular baz alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şunu belirtmek gerekir ki; bazı bulgular birden çok başlıkta yer alabilmektedir. Mesela alacak kalemindeki bir bulgu gelire de ilgili olmaktadır. Çünkü alacak hesapları gelir hesapları ile çalışmaktadır.(örneğin 120 hesabı borç- 600 hesabı alacak gibi). Yine çalışmada SGK işlemlerine ait bulgular başlığı olmasına rağmen SGK primleri döner sermaye işletmelerinde personel-maaş birimince gerçekleştirildiğinden personel işlemlerine ait bulgular başlığı altında değerlendirilmiştir. Bu yüzden bulgular işlemlerin yapısına ve raporlardaki mahiyetlerine göre sınıflandırılmıştır.

4.1.1. Alacakların Takip, Tahsil ve Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Bulgular

Alacaklar ile ilgili bulgular altı yıla ait tüm raporlarda yer almış, çözümlenemeyen problemlerin başında gelmektedir. Alacakların takibi birçok aşamadan oluşmaktadır. Verilen hizmete ilişkin kişi ya da kurumlar adına

düzenlenen fatura HBYS' ye kaydedildikten sonra muhasebe işlem fişi ile TDMS' ye kaydedilerek Döner Sermaye Muhasebe Birimlerine gönderilmektedir. Mahiyetine göre alacaklar; 120 Alıcılar Hesabı, 121 Alacak Senetleri, 123 Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı, 128 Şüpheli Ticari Alacaklar, 134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı, 135 Personelden Alacaklar ve 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı gibi hesaplarda izlenmektedir. (Vadesi bir yıldan kısa olan alacaklar için)

Denetimlerde alacaklar ile ilgili eleştirilen hususlar;

- Alacakların mali tablolara tam ve doğru şekilde yansıtılmaması,
- Alacaklara faiz işletilmemesi,
- Faiz alacaklarına ilişkin 181 Gelir Tahakkukları Hesabının kullanılmaması ve hatalı kullanımı
- DSİBMY'nin 570'inci maddesi gereğince 'Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli'nin doldurulmaması,
- Kurumlar arası mal ve hizmet alımlarından doğan alacakların takibi ve tahsili ile ilgili hususlar,
- Alacak Senetleri hesabının mahiyetine uygun kullanılmaması, senetli alacakların takip ve tahsilinin yapılmaması, zaman aşımına uğratılması,
- Mevzuata uygun yapılmayan terkinler ve terkin edilmesi gereken tutarların terkin edilmeyip hesaplarda bekletilmesi,
- Şüpheli ticari alacakların zaman aşımına uğratılması,
- Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği hükümlerine uyulmama şeklinde sıralamak mümkündür.

Alacaklar ile ilgili bulguların bir kısmı TDMS ve HBYS kayıtları arasındaki uyumsuzluklarda kolayca tespit edilebilmektedir. Alacaklarla ilgili bulguların muhtemel sebepleri ile ilgili olarak;

➤ **Alacakların kayıtlara alınmaması, kayıtlara alınanların ise takibinin yapılmaması;**

Mevzuatları gereği alacakların kanıtlayıcı belgeleri ile birlikte muhasebe birimine gönderilerek kayıtlara alınması ve zaman aşımı süreleri de dikkate alınarak takibinin yapılması gerekmektedir. Medula sisteminden provizyon alınarak faturalandırılan ve HBYS kaydı yapılarak muhasebe işlem fişi ile TDMS' de kayıtlara

alınan alacakların tahakkuk ve kayıt işlemleri yapılmadığında takibi zorlaştığı gibi muhasebe işlemlerinde de kayıtların düzgün işleyişini etkilemektedir. Örneğin kayıtlara alınmayan alacağın vade bilgisine sahip olunmadığı için şüpheli hale gelip gelmediği, hukuki sürecin başlatılarak tahsil edilme sürecini olumsuz etkilemektedir. Ya da muhasebede kayıtlara alınmamış fakat sağlık işletmesi tarafından takip başlatılmış olsa bile fatura kesilen kişi ve kurumlarca yatırılan yani tahsil edilen tutarların karşılığı TDMS’de olmadığı için ilgili tutarlar muhasebe birimlerince emanet kayıtlara alınmakta ve mahiyeti araştırılmaktadır. Bu durumda alacak takip süreci uzamakta ve işlem yükünün artırmasına sebep olmaktadır. Kayda alınmayan alacaklar bilgi sistemlerinin karşılaştırılması ile de(MEDULA-HBYS-TDMS) kolayca tespit edilebilmektedir.

➤ **Alacakların hatalı kodlarda muhasebeleştirilmesi farklı kodlara kayıt edilmesi gereken tutarların tek kodda birleştirilerek kayıt altına alınması.**

Örneğin belediyeye kesilen bir faturanın ‘Mahalli İdarelerden Alacaklar’ koduna kaydedilmesi gerekirken sehven ‘Genel Bütçeli Kamu İdarelerinden Alacaklar’ koduna alınması ve yine belediye ya da başka kurumlara kesilen faturaların ayrı kodlarda kayıt altına alınması gerekirken tek bir kodda muhasebe kayıtlarına alınması örnek gösterilebilir. Bu kayıtlar daha sonra alacakların takibi ve tahsilinin karmaşıklaşmasına işlemlerin uzaması ve zorlaşmasına neden olmaktadır.

➤ **Tahsilâtların doğru koddan düşülmemesi,**

Örneğin mahalli idarelerden alacaklar kodunda takip edilen ve ilgili idare tarafından sağlık işletmesinin banka hesaplarına yatırılan tutarın sehven genel bütçeli kamu idarelerinden alacaklar veya herhangi bir üniversiteden alacağından düşmesi buna örnek olarak gösterilebilir.

Alacaklar ile ilgili diğer bir durum ise alacakların ayrı ayrı değil de birleştirilerek kayıt altına alınmasıdır. Örneğin 50 kişiye ait alacakların kişi bazlı değil de toplam tutar üzerinden kayda alınmasıdır. Bu durumda kişilerden yapılan tahsilatlar toplam bedelden düşülerek işlem yapılmaktadır. Tabii bu durum alacak takibini zorlaştırmaktadır.

Bazen özellikle taahhütnamelere bağlı olarak gerçek kişilerin internet bankacılığı kanalı ile yaptığı ödemelerde tam açıklama yazmadan ödeme yapması veya direkt banka şubesine giderek yaptığı ödemelerde dekonta işlemin mahiyetinin ve hasta bilgilerinin yazılmaması ya da eksik yazılması yapılan tahsilâtların doğru koddan

düşülememesine, yatırılan tutarın mahiyeti belli olmadığından emanet kodlarda takip edilmesine neden olmaktadır. Bu gibi durumlar; hem ilgili koddan düşülmesi gereken tutarın gereksiz yere hesapta beklemesine, hem de ödemeyi yaparak yükümlülüğünü yerine getirenler için gereksiz yere takip işlemlerinin devam etmesine neden olabilmektedir. Bu işlemin neden olduğu durumlardan biri ise TDMS ve HBYS eşitsizliğine neden olmasıdır.

➤ **Faturalara vade tarihi ve faiz ile ilgili bilgilere yer verilmemiş olması,**

Denetim raporlarında belirtilen diğer hususlardan biri de diğer gerçek ve tüzel kişilere sağlık tesislerince faiz ödenirken, sağlık tesislerinin faiz işletmeden alacaklarını takip ve tahsil etmesidir. Raporlarda kesilen faturalarda mutlaka vade tarihi ve faiz ile bilgilere yer verilmesi tahsilat işlemlerinin bu doğrultuda yapılması gerektiği belirtilmiştir. Fakat şunu belirtmek gerekir ki alacaklar kısmının büyük çoğunluğunu oluşturan SGK' dan alacaklara global bütçe uygulaması gereği faiz uygulayamamaktadır. Fakat SGK alacaklarını faizi ile birlikte tahsil etmektedir.

➤ **Bazı durumlarda idarenin bazen de muhasebe birimlerinin resen terkin işlemi yapması,**

Raporlarda terkin işlemleri üzerinde oldukça durulmuştur. Raporlarda terkin işlemleri ile ilgili olarak özellikle; terkin edilmemesi gereken alacakların idarelerce terkin edilmesi, bir kısım alacağın ise saymanlık-muhasebe birimlerince resen terkin edilmesi ve bundan sağlık işletmelerinin haberinin olmadığı üzerinde durulmuştur.

Öncelikle muhasebe birimlerince yapılan terkinlerde, sağlık işletmelerinin haberi yoksa alacak takibi işlemine devam etmektedir. Şayet bir tahsilat söz konusu olduğundan alacaklar terkin edildiğinden yatırılan tutar ilgili alacak kodundan düşülememektedir. Bu durum sağlık tesislerinin HBYS kayıtları ile muhasebe biriminin yani TDMS kayıtlarının birbirini tutmamasına neden olmaktadır.

İdarelerin terkin edilmemesi gereken tutarları terkin etmeleri ile ilgili olarak ise şayet alacaklar zamanaşımına uğramamış ise tekrar kayıtlara alınması ve takibinin yapılması, eğer zamanaşımına uğratılmışlar ise düzenlilik denetimlerinde tespit edilmesi durumunda raporlarda sorumluların tespit edilerek rücu işlemlerinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Terkin işlemleri mevzuatsal düzenlemelere (Kanun, genelge vs.) ya da hukuki bir takip sonucu tahsil imkanı kalmayan alacaklar için yapılmaktadır. Sağlık tesislerinin

bir işletme olarak alacaklarını takip ve zamanında tahsil etmesi gerekmekte, yöneticilerin herhangi bir rücu işlemlerine maruz kalmamaları için terkin konusunda daha hassas olmaları gerekmektedir.

➤ **Alacakların tahsilinde zaman aşımı sürelerine dikkat edilmemesi**

Alacakların doğru bir şekilde kayıt edilmesi gibi zamanında tahsiline önem verilmiştir. Öyle ki raporlarda alacakların sebepsiz yere zamanaşımına neden olan sorumlulara rücu edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

➤ **Alacak senetleri hesabında izlenmemesi gereken tutarların alacak senetleri hesabında izlenmesi ve hesapta bekletilen tutarların zaman aşımına uğratılması**

Raporlarda belirtildiği üzere bulgu acile başvuran ve sosyal güvencesi olmayan kişilerin doldurdukları hasta bilgilendirme formlarının ve taahhünamelerin 121 alacak senetleri hesabına kaydedilmelerinden kaynaklanmaktadır. Bahsedilen belgeler senet mahiyetinde olmayıp, 120 Alacaklar Hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Raporlarda 121 hesabının hem yanlış kullanılması hem de bu hesaptaki tutarların zaman aşımına uğratılması eleştirilmiştir. 2013, 2014, 2016 ve 2017 yılı raporlarında yer alan bulgu için 121 Alacak Senetleri Hesabı yerine niteliğine uygun alacaklar hesabında takip edilmesi, zaman aşımına uğratılmaması ve tahsil işlemlerinin yapılması gerektiği; sosyal devlet olma ilkesince tahsil imkanı olmayan alacakların ise mevzuatların izin verdiği ölçüde terkin edilmesi, sonuçların muhasebeleştirilip raporlanması gerektiği değerlendirilmiştir.

➤ **Kurumlar arası mal alımlarından doğan alacakların takibinin yapıldığı 136.02.01.09 Müdürlük İçi Taşınır Devrinden Doğan Alacaklar Hesabı ile 336.11.03 Müdürlük İçi Taşınır Devrinden Doğan Borçlar hesabının borç ve alacak bakiyelerinin eşit olmaması. Yine kurumlar arası hizmet alımlarından doğan alacakların takibinin yapıldığı 136.02.01.10 Müdürlük İçi Hizmet Devrinden Doğan Alacaklar ile 336.11.04 Müdürlük İçi Hizmet Devrinden Doğan Borçlar hesabının borç ve alacak bakiyelerinin birbirine eşit olmaması**

Sayıştay 2014,2015 ve2016 raporunda yer alan bulgudaki konu sağlık işletmelerinin birbirlerinden mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları kayıtlarda mal

alımlarında 136.02.01.09-336.11.03 ve hizmet alımlarında 136.02.01.10-336.11.04 kodlarındaki kayıtların eşit olmaması ile ilgilidir.

Yapılan düzenlemelerle sağlık işletmelerinin birbirlerinden mal ve hizmet alımlarının önü açılmıştır. Böylece işletmeler ellerindeki ihtiyaç fazlası taşınırları, miadı dolabilecek stoklarını değerlendirebilmektedirler. Bu bağlamda işletmelerin birbirlerinden yaptıkları alımlara ilişkin borç ve alacak kayıtlarına ilişkin örnekler ise 'İl Sağlık Müdürlükleri Veya Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimlerinin Birbirinden Mal ve Hizmet Alımlarında Muhasebe Kayıt Örnekleri' başlığı altında KHGM tarafından yayımlanmıştır. Sağlık işletmelerinin birbirlerinden yaptıkları alımlara ilişkin; fatura keserek alacak kaydı açan işletme ile mal veya hizmeti alarak borç kaydı açan işletmenin kayıtları eşit olmak durumundadır. Fakat bazen işletmelerin kestikleri faturaları diğer işletmeye ulaştırılmaması, faturaların kaybolması ya da faturayı kesen işletmede kesilen faturanın alacak kaydı oluşturulması için ilgili birimlere intikal ettirilmemesi gibi bazı sebeplerden dolayı işletmeler nezdinde gereken borç ve alacak kayıtları oluşturulamamakta ve mali tablolara yansıtılmamaktadır. Denetimlerde üzerinde durulan konulardan olan bulguya çözüm üretebilmek için KHGM nezdinde de çalışma yapılmış, yılsonu kapanış işlemlerinde ilgili hesap kodlarının bakiyelerinin kontrol edilmesi ve eksik kayıtların tamamlanarak ilgili 136-336 hesap kodlarının eşit olması sağlanmaktadır.

- **Kredi kartı alacakları ile ilgili olarak Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği hükümlerine göre işlem yapmama,**

Alacaklarla ilgili başka bir husus ise 2017 yılı raporunda Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği'ne göre kredi kartından yapılan tahsilatların, azami 20 günlük süre içinde ilgili banka hesabına aktarılarak, 102-Bankalar Hesabı'na kaydedilmesi gerektiğine değinilerek işlem yapılmayan hesapları bildirmiştir. Tebliğde kredi kartı ile yapılan tahsilatların en geç 20 gün içinde banka hesaplarına aktarılması gerekmektedir. Bulgunun çözümü işletme mizanının ve banka ekstrelerinin günlük takibi sonucu ile sağlanabilir.

- **Yönetici değişikliklerinin sıkça yapılması alacaklara ilişkin kurumsal hafızanın oluşmasına engel teşkil etmektedir. Alacakların takibinde görevli personelin eğitimindeki eksiklikler ayrıca personel sayısındaki yetersizlikler de alacakların takibini sekteye uğratmaktadır.**

Raporlardaki bulgular ve nedenleri değerlendirildiğinde denetimler açısında alacaklarla ilgili Şu sorular ön plana çıkmaktadır;

1. Alacaklar uygun bir Şekilde sınıflandırılmış mıdır ve doğru kodlarda takip edilmekte midir?
2. Alacakların kayıtlarının tutulduğu sistemler (TDMS-HBYS) mutabık mıdır?
3. Sağlık tesislerine ait tüm alacaklar kaydedilmiş midir?
4. Aynı müdürlüğe bağlı olan(müdürlük içi) işletmeler birbirleri ile olan mal ve hizmet alımlarına ilişkin alacaklarını takip etmekte midir?
5. Alıcılar hesabına kaydedilen tutarlar gerçekten mevcut mudur ve tutarları doğru mudur?
6. Alacaklara faiz işletilmekte midir ve zaman aşımı ile ilgili takip yapılmakta mıdır?
7. Kredi kartları ile yapılan tahsilatlarda, yapılan tahsilatların hesaba geçmesinde azami 20 günlük süreye dikkat edilmekte midir?

Raporlara göre alacakların detaylılık ve tutarlılık ilişki içerisinde; doğruluk, var olma, tam olma, mahiyetine uygun Şekilde sınıflandırılma ve kaydedilme ilkeleri çerçevesinde takibi gerekmektedir.

4.1.1.1. Alacaklar Hesabı ile ilgili Öneriler

- Alacakların kişi ve kurum bazında takibine olanak sağlayacak, içerisinde zamanaşımı, alacakların hukuki takibi, terkin gibi bilgileri de barındıracak, alacaklarla ilgili tüm bilgileri detaylı Şekilde gösterecek bir ‘Alacak Takip Sistemi’ kurulmalıdır.
- Muhasebe birimleri ile sağlık tesisleri arasında tam koordinasyon sağlanmalıdır. Sağlık tesislerince kullanılan tüm bilgi sistemlerinin eş zamanlı kontrolü yapılarak kayda alınmayan veya hatalı kaydedilen, terkin edilmemesi gerektiği halde terkin edilen işlemlere müdahale edilmelidir. Örneğin HBYS’ de kayıtlara alınmış fakat Muhasebe Birimlerine intikal ettirilmeyen yani TDMS’ de kaydı olmayan alacakların kayıtlara alınması sağlanmalıdır.

- Alacakların takibi, tahsili ve kayıtlara alınması ile ilgilenen personeller eğitime tabi tutulmalı ve sıkça yer değiştirilmesine izin verilmemelidir. Şayet yer değiştirmelerin zorunlu olduğu durumlarda yeni gelen personel konuya tam anlamıyla işlemlere hâkim olana kadar eğitilmelidir.
- Alacaklarla ilgili kayıtların aylık veya üçer aylık gibi belli dönemlerde takibi yapılmalıdır. Bu dönemlerde TDMS-HBYS'nin mutabakatı sağlanmalıdır. Bu kontroller alacaklara ait doğru tutarların doğru kodlarda takip edilmesinin kontrolü açısından kolaylık sağlayacak, şayet kayıtlarda doğru olmayan bir durum tespit edilirse erken müdahale şansı olacaktır. Örneğin mal ve hizmet alımlarında 136.02.01.09 ile 336.11.03 ve 136.02.01.10 ile de 336.11.04 gibi hesapların bakiyeleri kontrol edilerek gerekli düzeltme kayıtları yapılması gibi.

4.1.2. Stoklar ve Duran Varlıklara İlişkin Bulgular

Sağlık tesislerin depoları başta tıbbi sarf malzeme ve ilaç, tıbbi cihazlar olmak üzere ülke bazında en büyük depolardandır. Sağlık hizmetlerinin ertelenemez olması, tıbbi malzeme ve ilaçların dolanımının yüksek olması stok yönetimini daha önemli hale getirmektedir. Ayniyat depo birimleri bir yandan ihtiyaçlara hızlı cevap verebilmesi bir yandan da işlemlerin kanun, yönetmelik ve genelgelere göre yürütülebilmesi açısından çok hassas ve önemli birimlerdir.

Bulgu başlığının kapsadığı kodlar; 150 Stoklar, 250 Arazi ve Arsalar, 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, 252 Binalar, 253 Tesis, Makine ve Cihazlar, 254 Taşıtlar, 255 Demirbaşlar, 257 Birikmiş Amortismanlar, 260 Haklar, 268 Birikmiş Amortismanlar, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar, 299 Birikmiş Amortismanlar hesaplarıdır. Denetimlerde tespit edilen bulgular değerlendirildiğinde stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin eleştirilen hususlar şu şekildedir;

- **Fiili stok durumunun HBYS, MKYS ve TDMS kayıtları ile uyumlu olmaması**

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin taşınır işlemleri başlıklı 27nci maddesinde stokların ve maddi duran varlıkların kayda alınması için, taşınır işlemlerini yürütmekle görevli birimlerce düzenlenen belgelerin birer nüshasının muhasebe birimlerine gönderilmesi

zorunlu tutulmuştur.¹⁰⁵ Böylece tüm taşınırların kayıtlara alınarak kayıt dışı taşınırların önüne geçilmeye çalışılmıştır.

“Kurumun taşınır işlemleri, hem merkezi hem de sağlık tesisi ölçeğinde MKYS sistemi üzerinden yapılmakta olup, sağlık tesislerinin depolarındaki taşınırların görüntülenmesi, malzemelerin fiyat ve miktarlarıyla, ihtiyaç ve stok fazlası miktarların izlenmesi bu sistem aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Taşınır Mal Yönetmeliği ve Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği gereği hem sağlık tesisi ölçeğinde hem de kurum ölçeğinde MKYS kayıtlarıyla TDMS kayıtlarının birbiriyle uyumlu olması gerekmektedir. Kuruma bağlı sağlık tesislerinde, sunulan sağlık hizmetiyle birlikte tüketilen başlıca malzemeler, farmakolojik ürünler, medikal malzemeler ve laboratuvar malzemeler olarak tasnif edilmektedir. TDMS’deki kayıtlar esas alınarak üretilen kurum kesin mizanında, bahsi geçen malzemelerin her birisinin alacak kayıtlarından, stoklardan ne kadar çıkış yapıldığı izlenebilmektedir. MKYS’den ise aynı malzemelerin hurdaya ayrılan ya da başka sağlık tesisine devredilen tutarlara ulaşılabilir.”¹⁰⁶ Bu açıdan bakıldığında stokların her açıdan düzgün takibi için bilişim sistemlerinden yani sistem tabanlı takibatın yapılması ve sistemlerin tutarlı ve uyumlu hale getirilmesi şarttır.

TDMS-MKYS uyumunun sağlanması sağlık tesisi taşınır işlemlerini yürütmekle görevli personelin ve muhasebe birimlerinin arasındaki koordinasyonu ve MKYS kayıtları ile ve TDMS’deki mizan bakiyelerinin belli periyotlarda (aylık- üçer aylık gibi) takip edilmesi ile mümkündür. Böylece girişi ve çıkışı yapılacak veya başka sağlık tesisine devredilecek taşınırların, MKYS’ye girişi yapıp yapılmadığı ve TDMS de kayda alınarak ilgili aydan sonra düşümünün yapıp yapılmadığı kontrol edilebilecektir.

- **Maddi duran varlıklar grubundaki hesaplarda kayıtlı tutarlardan fazla amortisman ayrılması ve maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklara ayrılan amortisman tutarlarında TDMS, MKYS ve HBYS kayıtlarının uyumsuz olması,**

Amortisman konusu hemen her yıl bulgulara yer almıştır. Sağlık tesisleri ilgili mevzuatları gereğince maddi duran varlıkları için amortisman ayırması gerekmektedir. “Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü süresince sistematik

¹⁰⁵ Taşınır Mal Yönetmeliği, Madde. 27

¹⁰⁶ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu, s.39

olarak dağıtılmasını ifade eder.’’¹⁰⁷ DSİBMY’ne göre amortisman ayrılan varlıkların amortisman tutarları gider olarak muhasebeleştirilir. ¹⁰⁸ Açıklamalardan anlaşılacağı üzere edinilen varlığa faydalı ömrü dikkate alınarak amortisman ayrılması ve amortisman tutarlarının giderleştirildiği göz önüne alındığında ‘‘ Birikmiş Amortismanlar’’ hesabının bakiyesinin ilgili maddi duran varlık hesabının bakiyesinden yüksek olamayacağı sonucu çıkmaktadır.

Bulgunun nedeninin edinilen varlığa ayrılan amortismanın giderleştirilerek düşümünün yapılmaması ve TDMS-MKYS uyumunun tam anlamı ile sağlanamamasının(MKYS’ de kayda alınan maddi duran varlığın amortismanının TDMS’ de kayıtlara alınmaması veya tam tersi olarak TDMS’ ye kaydı alınan amortisman kaydının MKYS’ de kayıtlara alınmaması) olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

- **Maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme artışlarının yapılmaması, yapılanlarda ise yeniden değerlendirme artışı hesabının yanlış kullanılması,**

Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme DSİBMY’ nin 50 nci maddesine göre yapılmaktadır. Bu maddeye göre özetle; yeniden değerlendirme amortismanına tabi varlıklar için mali yılsonunda Bakanlığın belirlediği oran üzerinden hesaplanmaktadır. Maddi duran varlığın edinildiği yıl hariç olmak üzere, hem maddi duran varlıklara hem de bu varlıklara geçmiş yıllarda ayrılan amortismanlara Bakanlığın belirlediği değerlemenin yapıldığı yıla ait oran ile (örneğin 2018 yılına ait oran % 23,73’ tür.) çarpılmak suretiyle yapılır.

Yeniden değerlendirme sonucunda meydana gelen değer artış ve azalışları ilgili varlık hesabına kayıt edilir. Karşılıkları ise maddi duran varlıkyeniden değerlendirme artışları hesabına kaydedilir. Maddi duran varlıklara yeniden değerlendirme yapılmasında amaç; varlıklar üzerindeki enflasyonist etkiyi gidermek ve mali tabloların gerçeği yansıtmasını sağlamaktır.

Bu bulgu sadece 2013 yılında yer almış daha sonraki 2017 yılı raporu da dahil olmak üzere diğer yıllara ait raporlarda yer almamış çözümlenmiş bulgulardan biridir.

- **Hurdaya ayırma işlemlerinde yapılan muhasebe hataları, muhasebe kayıtları ve fiili kayıtların uyumsuz olması,**

¹⁰⁷ Devlet Muhasebesi Standardı 17 (Dms 17),Maddi Duran Varlıklar

¹⁰⁸ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 199

Hurdaya ayrılan maddi duran varlıklara ilişkin bulgular her yıl raporlarda yer almıştır. Bulguya ilişkin eleştirilen hususlar ise;

- Sağlık tesislerince hurdaya ayrılan maddi duran varlıklar için 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı ve 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabını kullanmamaları,
- Hurdaya ayrılan stokların MKYS den düşümünün yapılmaması veya MKYS den düşümü yapılan stokun muhasebe birimine bildirilmemesi sonucu TDMS de halen kayıtlarda olması; bunun sonucunda meydana gelen MKYS-TDMS uyumsuzluğu olarak belirtmek mümkündür.

Ayrıca 2017 yılı raporunda ‘‘Sağlık tesislerinde hurdaya ayrılan malzemelerin satışı, 20.03.1971 tarihli 7/2156 sayılı BKK gereğince, MKEK Hurda İşletmesi Müdürlüğüne yapılmaktadır. Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü 212 sıra nolu Genel Tebliğinde, hurdaların teslim süreci açıklanarak, hurdaların bildirildiği tarihten itibaren 5 ay içerisinde kurumca teslim alınmaması halinde, ilgili idare tarafından 2886 Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre satılacağı belirtilmektedir.’’¹⁰⁹Böylece hem depolarda gereksiz yere yer işgal etmesinin önüne geçilmekte hem de işletmelere gelir sağlanmaktadır.

Hurdaya ayırma işlemlerinde hurdaya ayrılan malzemelerin muhasebe kayıtları ve satışına ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Örneğin Sağlık tesisine ait bir demirbaş hurdaya ayrılmış olsun. Yapılacak kayıt şu şekildedir;

Tablo 13: HEK İşlemi Örnek Kayıt

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
294 Elden Çıkarılacak Stokve Maddi Dur. Var. Hs.	***	
255 Demirbaşlar Hesabı		***
257 Birik. Amortismanlar Hesabı	***	
299 Birik. Amortismanlar		***

¹⁰⁹ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu,

Hurdaya ayrılan demirbaşın satışına ait kayıt örneği ise;

HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
102 Banka Hesabı	***	
299 Birik. Amortismanlar	***	
294 Elden Çıkarılacak Stokve Maddi Dur. Var. Hs		***
Yukarıda yapılan kayıt sonucunda olumlu fark çıkması halinde (borç kısmı fazla ise) 679.04.03 Diğer Stok, Hurda Satış Gelirleri hesabına alacak, olumsuz fark çıkması halinde (alacak kısmı fazla ise) 689.01 Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varlık Satış Zararları hesabına borç kaydedilir. Hurda malzeme satılmayıp imha edilirse ise yine olumsuz fark çıkması durumunda 689.01 hesabına borç kaydedilmelidir.		

Kaynak: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu,

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere stokları hurdaya ayrılmasından hurdaların satışına kadar süreç uzun sürebilmektedir. Hurdaya ayırma ve satış işlemlerinin kayıt örneklerine göre yapılması, yapılan işlem ve kayıtların MKYS ve TDMS sistemlerinden takibi bulgunun tekrarlanmasını engelleyecektir.

- **Miadı Dolan ve Atık Hale Gelen ilaç ve Malzemelerin Takip Edilmesinde 157 Diğer Stoklar Hesabının Kullanılmaması**

157 Diğer Stoklar Hesabı DSİBMY' ye göre bu hiçbir stok kalemi kapsamına alınmayan, hurda ve artık gibi stokların izlenmesi için kullanılır. Sağlık tesislerince ise bu hesabın; artık, hurda, miadı dolan, farklı sebeplerle zarar gören veya kullanılmaz hale gelen stoklar için kullanılması gerekmektedir. Bu bulgu sadece 2016 yılı raporunda yer almış ve çözüme kavuşturulmuş 2017 yılı raporunda yer almamıştır.

- **Maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan tutarlar için eksik amortisman ayrılması,**

Bulgunun daha iyi anlaşılması için maddi olmayan duran varlıkların amortismanı konusunun mevzuatsal boyutunu ele almak gerekir. Öncelikle DSİBMY' nin 221 inci maddesine göre maddi olmayan duran varlıkların amortisman süresi kayıtlara alındığı yıl başlamaktadır.¹¹⁰ Ayrıca uygulanacak amortismanın süresi, yöntemi ve oranları maddi duran varlığın çeşidine göre bakanlıkça(Maliye Bakanlığı) belirlenmektedir.

¹¹⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği m.221/c/5

Kamu hastanelerinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman oranları ise Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Genel Tebliği (Sayı:1)'ne göre maddi duran varlıklarda %100 uygulanmaktadır. Dolayısı ile 260, 267 gibi maddi olmayan duran varlık hesabı bakiyesi ile 268 hesabının bakiyesinin birbirine eşit olması gerekmektedir. Bulgu 2013,2014 ve 2015 yıllarına ait raporlarda yer almış ve sonraki 2016, 2017 yılı raporlarında yer almamış çözümlenmiş bulgulardandır.

- **Mali tablolarda yapılmakta olan yatırımlar hesabının mahiyetine uygun kullanılmaması**

Bu bulgu sadece 2014 yılı raporunda yer almış ve düzeltilmiştir. Eleştirilen husus yapımı devam eden maddi duran varlıkların izlenmesi için kullanılan ve yapımı tamamlandıktan sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması gereken 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında bakiyenin bekletilmesi ve işlem yapılmaması ile ilgilidir. Bu ve buna benzer bulguların çözüm noktası mizan kontrolü sonucu tespit edilen bakiyelere ilişkin takibattan geçmektedir.

Stoklar, Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin görüş ve öneriler:

Belli periyotlarda MKYS ve TDMS uyumu sağlanmalı, yapılacak kontrollerden sonra, ayniyat yetkilileri ile muhasebe yetkilisi mutabakata varmalıdırlar. Örneğin aylık veya üç aylık olarak MKYS kayıtları ile TDMS'de mizanın kod ve bakiye bakımından eşitliğinin kontrol edilmesi gibi.

Amortisman kayıtlarında TDMS ve MKYS entegrasyonu sağlanarak, herhangi bir uyumsuzlukta sistemler uyarı verecek şekilde ayarlanmalıdır. Örneğin 257 hesabın alacak bakiyesi 255 hesabın borç bakiyesinden fazla olamaz, şayet olursa sistem uyarı verecek şekilde ayarlanmalıdır.

Hurdaya ayırma işlemlerinin, DSİBMY hükümlerine göre 294 ve 299 hesaplarının kullanılarak muhasebeleştirilmesi ve Taşınır Mal Yönetmeliğine göre Kayıttan Düşme Teklif ve Onay belgesi ile muhasebe birimlerine gönderilmesi sağlanmalıdır.

Aylık mizan kontrolleri yapılarak herhangi bir işlemle ilgili kullanılması gerektiği halde kullanılmayan hesaplara ilişkin düzeltme kayıtlarının yapılması sağlanmalıdır. Örneğin eğer hurdaya ayırma yani HEK işlemi yapıldığında 294 ve 299

hesaplarının kullanılıp kullanılmadığı veya bozulan, miadı dolan vs. varlıklar tespit edildiğinde 157 Diğer Stoklar hesabının kullanılıp kullanılmadığı kontrol edilmelidir.

4.1.3.Gelir İşlemleri İlgili Bulgular (Kira, Banka, Faturalama, Sağlık Tesislerinin Birbirlerinden Hizmet Alımlarına İlişkin İşlemler)

Gelirler ile ilgili işlemler giderlere ilişkin planlamayı, dağıtılacak ek ödemeyi, ödenecek hazine ve SHÇEK payını etkilemesi nedeniyle yüksek derecede öneme sahip hesap gruplarından biridir. Genel anlamda 600-601 gelir hesaplarında takip edilirler. Sağlık tesislerinde gelirleri; sunulan hizmetin yanı sıra, sağlık tesislerinin birbirlerinden aldıkları mal ve hizmetler, kiralar, banka işlemleri, ticari alanlara ait elektrik, su ve yakıt ödemeleri gibi muhasebeleştiği sırada gelir hesaplarının kullanıldığı birçok işlem etkilemektedir. Sayıştay raporlarına yansıyan bulgular ise kira işlemleri, banka işlemleri ve gelirleri etkileyen diğer işlemler ve gelir işlemlerinin muhasebeleşmesi ile ilgili bulgular başlığı altında incelenecektir.

4.1.3.1. Kira Gelirleri İle İlgili Bulguların Değerlendirilmesi

Sağlık işletmelerinde kira gelirleri asıl faaliyet konusu olan gelirlerden sonra diğer olağan gelirlerde önemli bir paya sahiptir. Kiralamaların konusunu sağlık tesislerindeki taşınmazlar oluşturmaktadır. Sağlık tesislerindeki ticari alanların kira işlemleri için Maliye Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı arasında 15/06/2011 tarihinde protokol imzalanmış ve bu kapsamda 2011/43 ve 2012/49 sayılı Genelgeler yayımlanmış ve işlemler bu doğrultuda yürütülmüştür. Kira işlemleri ile ilgili ihaleler ise 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre yapılmaktadır.

Kira işlemleri ile ilgili düzenlilik denetimlerine aşağıda belirtilen bulgular yansırken Sayıştay Kararlarına ise kira bedellerinin güncellenmesi, ecri misil¹¹¹ bedellerinin tahsili ve kiracılar tarafından ödenmesi gereken elektrik, su, yakıt bedellerinin kiracılardan tahsili konularının yansıdığı görülmektedir. Sayıştay 4'üncü Dairesinin 81 Nolu kararında kira bedelinin hatalı olarak güncellenmesi, zamanında tahsil edilmemesi ve gecikme zammı hesaplamaması sonucu oluşan fark kamu zararı

¹¹¹Ecrimisil: Hazine taşınmazının, İdarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, İdarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın İdarece talep edilen tazminat, Milli Emlak Genel Tebliği (Sıra No: 336), Madde 4/c

kapsamında değerlendirilmiştir.¹¹² Kira bedeli doğru oranlar üzerinden hesaplanması sağlanarak gecikme zammı ile birlikte tahsil ettirilmiştir. Sayıştay 4'üncü Dairesinin 52 Nolu kararında ise Ecrimisil bedellerinin tahakkuk ve tahsilâtlarının yapılmaması sonucu işletmenin gelir kaybına uğradığı belirtilmiş, ecrimisil bedelinin tahakkuk ve tahsilatı sağlanmıştır.¹¹³ Sağlık tesislerinin kira gelirlerini düzenli takibi açısından hem de kamu zararına sebebiyet verilmemesi açısından; kiralarda gerekli güncellemelerin zamanında yapılması, kiracılardan tahsil edilmesi gereken tutarların ve ecrimisil kayıtlarının zamanında açılması ve tahsili önem arz etmektedir.

Düzenlilik denetim raporlarında kira işlemlerine ait Sayıştay bulgular ise şöyledir;

- **Kira Alacaklarının TDMS Üzerinden Gelir Tahakkuk işlemlerinin Yapılmaması**

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ve muhasebenin dönemsellik kavramı gereği kira geliri doğduğu anda tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkuk işlemlerinin yapılıp muhasebe kayıtlarına alınması yani gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Bulgu 2014 yılı raporunda yer almış çözümlenerek diğer yıllarda yer almaması sağlanmıştır.

- **Ticari alanlara ait kira bedelleri ile elektrik su ısınma bedellerinin tam ve zamanında tahsil edilememesi,**

Öncelikle 2011/43 sayılı Genelgede; ticari alanların kira gelirleri Döner Sermaye İşletmeleri tarafından tahsil edileceği ve tahsil edilen gelirlerin döner sermaye bütçesine gelir kayıt edileceği kararlaştırılmıştır.¹¹⁴ 2012/49 sayılı Genelgeye göre ise ticari alanlara ait elektrik, doğalgaz, su gibi giderlerin tahsilatında problemler yaşanmaması için, şayet ayrılabilir ise aboneliklerin ayrılması; eğer ayrılamıyor ise süzme sayaç kullanımı veya tahmini değerler üzerinden tahsilatların yapılacağı sözleşmelerde belirtilip bu doğrultuda işlem yapılması belirtilmiştir. Yine aynı genelgenin “Tahsilata İlişkin Hususlar” başlığında ise tahsilatların rızaen yapılması durumunda yasal

¹¹² T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 04.11.2014, İlam No:22 Karar No: 81, (2013)

¹¹³ T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 27.02.2014, İlam No:224 Karar No: 52, (2012)

¹¹⁴ T.C. Sağlık Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2011/43 sayılı Genelgesi

işlemler başlatılarak tahsilinin yapılması gerektiği belirtilmiştir.¹¹⁵ Konuya ilişkin Sayıştay Raporunda ise tahsilatların zamanında yapılması, tahsil edilemeyen kira ve elektrik, su, doğalgaz bedellerinin Borçlar Kanunu hükümlerince tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Düzenlilik denetimlerinde tespit edilen bulguya ilişkin tutarların tahsili sağlanmıştır. Öyle ki Sayıştay 4' üncü dairesinin konu ilgili kararında ise“...Hastane tarafından Ltd. Şti.ne yapılan kiralamaya ilişkin kira bedelleri, elektrik, su ve ısıtma kullanım bedelleri ile söz konusu tutarlara ilişkin gecikme zammı tutarlarının tahakkuk ve tahsil edilmediği tespit edilmiştir. Denetçi görüşü uyarınca TL'nin tahsil edilmiş olduğu anlaşıldığından, yapılan tahsilatın ilama derecine, oybirliği ile karar verildi.”¹¹⁶ demektedir. Kiracılardan tahsil edilecek olan elektrik, su doğalgaz faturalarının işlemlerinin zamanlılık ve biraz da teknik takip gerektiren bir süreç olduğu görülmektedir. Konu ile ilgili iş ve işlemlerin yukarıda açıklanan genelgeye göre zamanında takibi bulgunun tekrarını önleyecektir.

• **Ticari alanlardan elde edilen kira gelirlerinin tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak muhasebeleştirilmemesi, gelecek aylara ait olan ve peşin tahsil edilen tutarların tamamının tahsilâtın yapıldığı ayın geliri olarak muhasebeleştirilmesi,**

➤Bulgularda eleştirilen ilk husus sağlık tesislerinin kira tahsilatlarını 649.03.02.02 Diğer Gerçek veya Tüzel Kişilerden Elde Edilen Kira Gelirleri hesabında muhasebeleştirmeden önce 336.17 Kira Emanetleri hesabına kaydetmeleri ve bu hesapta bekletilen tutarların daha sonra 649 hesaba kayıt etmemeleri veya geç kaydetmeleridir. DSİBMY 336 hesap kodu ile ilgili olarak “...emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlar gibi çeşitli borçların izlenmesi için kullanılır.”¹¹⁷İbaresini yer almaktadır. Tahsil edilen kira tutarları 649 Diğer Olağan Gelirler hesabında muhasebeleşmesi gerekmekte fakat kurumun bulguya verdiği cevabında da belirtildiği üzere; Kira sözleşmesi biten ve ihaleyi tekrar kazanan kiracılarla, ara dönemlerde sözleşme imzalanmadan kira zamanının gelmekte olduğu ve ticari alan kiracısından tahsil edilen kira bedellerinin sözleşme yapıncaya kadar¹¹⁸ olan yatırılan bedellerin

¹¹⁵ T.C. Sağlık Bakanlığı , Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012/49 sayılı Genelgesi

¹¹⁶ T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 21.02.2013, İlam No:100 Karar No: 7, (2011)

¹¹⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Madde 273

¹¹⁸ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2013 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

izlenmesi için 336.17 Kira Emanetleri hesabı kullanılmaktadır. Tabi burada önemli olan husus 336.17 hesabında takip edilen tutarların unutulmaması ve zamanında 649 hesabına alınıp muhasebeleştirilmesinin sağlanmasıdır. Böylelikle emanette bekleyen tutarlar ilgili dönemde gelir hesabına alınarak, gelir hesabının tam ve doğru gösterilmesi ve buna bağlı olarak ek ödeme, yasal payların doğru hesaplanmasını sağlayacaktır. Kurum tarafından yapılan işlemler sonucu bulgu çözümlenmiş, 2016 ve 2017 yılı denetim raporlarında yer almamıştır.

➤ Bulgularda eleştirilen ikinci husus gelecek aylara ait yapılan peşin tahsilatların ilgili ay geliri gibi muhasebeleştirilmesidir. Konuyla ilgili DSİBMY' ne göre gelecek aylara ait olup peşin tahsil edilen ve bir yıldan kısa süreye ait olan kısmı 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabına, bir yıldan uzun vadeli olanlar için ise 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının kullanılması gerekmektedir. Bu hesaplar muhasebenin dönemsellik kavramı gereği kullanılan dönem ayırıcı hesaplardır. Muhasebe sisteminin tahakkuk esaslı olması ve mali yıl esasına göre tutulması kira işlemlerine ait kayıtlarının ilgili yılda yapılmasını gerektirmektedir. Bulgu 2015 yılında yer almış çözümlenerek 2016 ve 2017 yılı raporlarında yer almamıştır.

➤ Taşınmaz kiralarna ilişkin değinilmesi gereken başka bir husus ise taşınmaz kiralalarında kesin teminatların ve damga vergilerinin eksik tahsil edilmesidir. Bulgu için yapılan değerlendirmede yapılan uygulama hatası; üç yıllık yapılan kira sözleşmelerinde toplam sözleşme bedeli üzerinden alınması gereken sözleşmelerden kesilen damga vergisi ve teminat bedelinin sadece ilk yıla karşılık gelen bedelden kesilmesidir. Bulgu sadece 2015 yılında yer almış ve çözümlenerek diğer yıllarda yer almamıştır.

• **Sağlık tesislerinin birbirlerinden almış oldukları hizmetlerin muhasebeleştirilmesi sırasında gelirlerde mükerrerlik oluşması,**

Bulguda eleştirilen husus, sağlık tesislerinin birbirlerinden yaptıkları hizmet alımlarının muhasebeleşmesi sırasında hizmeti satın alan sağlık tesisinin 612 Diğer İndirimler Hesabını kullanmamasından dolayı gelirlerde mükerrerliğe sebebiyet vermesidir.

209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkındaki Kanun' un 3' üncü maddesi gereğinde döner sermaye işletmeleri birbirlerinden bedelli veya bedelsiz olarak

mal ve hizmet temin edebilmektedirler. Strateji Geliştirme Başkanlığı'nın 2018/1 sayılı genelgesinde konu ile ilgili Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görüşüne atıfta bulunarak: her iki sağlık tesisi arasında alım-satımı yapılan hizmet bedelinin, sadece hastaya sağlık hizmeti sunan sağlık tesisi tarafından SGK'ya fatura edilmesi gerektiğini¹¹⁹ belirtmiştir. Ayrıca gelir kayıtlarında mükerrerliğin önüne geçilmesi için 612 Diğer İndirimler Hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

Örneğin birbirlerinden hizmet alım-satımı yapan aynı Müdürlüğe bağlı A ve B sağlık tesislerinden hizmeti satan A sağlık tesisinin örnek kaydı şu şekildedir;

Tablo 14: Müdürlük İçi Hizmet Alımları Örnek Kayıt

Hesap Adı	Borç	Alacak
136.02.01.10- Müdürlük İçi Hizmet Devrinden Doğan Alacaklar	***	
600.01.92- Diğer Sağlık Kurumlarından Gelirler		***

Hizmeti satın alan B sağlık tesisinin örnek kaydı ise şu şekildedir;

Hesap Adı	Borç	Alacak
182.01 Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri	***	
336.11.04- Müdürlük İçi Hizmet Devrinden Doğan Borçlar		***

Hesap Adı	Borç	Alacak
610.02.12 Diğer İşletmelere Verilen Tedavi Hizmetlerinden İadeler	***	
182.01 Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri		***
810.03.01.99.99 Diğer Sağlık Hizmet Gelirleri	***	
805 Bütçe Gelirleri Yansıtma Hesabı		***

Kaynak: İl Sağlık Müdürlükleri veya Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimlerinin Birbirlerinden Mal ve Hizmet Alımlarında Muhasebe Kayıt Örnekleri

¹¹⁹ T.C. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı'nın 2018/1 sayılı genelgesi

Yapılan bu kayıt ile hem gelirlerde mükerrerliğinin hem de döner sermayeden ödenecek, SHÇEK, Hazine Hissesi ve Merkez Pay gibi yasal paylara ilişkin hesaplamalarda hata yapılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bulgu 2013 ve 2014 yılı raporlarında yer almış çözümlenerek diğer raporlarda yer almamıştır.

4.1.3.2. Banka İşlemlerinin Bulgulara Etkisi

Banka işlemleri ile ilgili bulgular ve değerlendirilmesi şöyledir;

- **Mevduat işlemlerinde Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği hükümlerince faiz geliri elde etmemek,**

Kamu kurumları tasarrufları altındaki banka hesaplarındaki tutarları Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği “Nemalandırma ve Diğer Menfaatler” başlığı altındaki hükümler çerçevesinde değerlendirmeleri gerekmektedir. Bulgu 2013 yılı raporunda yer almıştır. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunca gerekli işlemler tesis edilmiş ve bulgu diğer yıllarda yer almamıştır. Fakat daha sonra 2015 yılı raporunda işletilen faiz tutarı ve faiz gelirden kesilen stopaj tutarının yanlış muhasebeleşmesi ile faiz gelirlerinin net tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmesi eleştirilmiştir.

- **Faizlerin brüt tutar yerine net tutardan muhasebeleştirilmesi ve faiz tutarlarından yapılan tevkifatların esas faaliyet konusu giderleri ile ilişkilendirilmesi**

Sağlık tesisleri de vergi mükellefi olmadıklarından dolayı DSİBMY gereği faiz gelirlerinden yapılan tevkifatı 61 hesap kodu altındaki 612 Diğer İndirimler Hesabında izlemektedirler. Fakat 2015 yılı Sayıştay raporunda DSİBMY’ nin 396’ıncı maddesine atıfta bulunarak “61 Satış İndirimleri” hesap grubunun; net satış hasılatının tespit edilebilmesi için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerlerin izlenmesi için kullanılması gerektiğini belirterek 61 hesap grubu yerine 65 hesap grubunda izlenmesi gerektiğini ve konunun çözümü için DSİBMY’ndeki hükmün düzeltilmesi ile mümkün olacağını belirtmiştir.

- **Muhasebe sistemi dışındaki banka hesaplarında bulunan tutarların zamanaşımına uğratılması,**

Bu bulguya ilk 2015 yılında yer verilmiş, 2016 ve 2017 yılları raporlarında da yer almıştır. 5018 sayılı Kanun’da belirtilen mali saydamlık, hesap verebilirlik ve 61’inci

maddesindeki muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları çerçevesinde, para ve parayla ifade edilebilen değerlere ilişkin tüm mali işlemlerin muhasebe yetkilisinin sorumluluğunda kayıtlara alınması ve raporlanması gerekmektedir. Muhasebe yetkilisinin bilgisi dışında olan banka hesapları ve bu hesaptaki bakiyelerin kullanılmamasına, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliğine göre işlem yapılmamasına ya da hesaplarda unutulup uzun yıllar işlem görmemesine ve zamanaşımı riskini doğurmaktadır. Kısaca banka hesapları üzerindeki kontrol ve denetim mekanizması olmamaktadır. Bu bulgunun yer aldığı Sayıştay Raporlarında sorumlular hakkında gerekli idari işlemlerin yapılarak ilgili kişilere rücu edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4.1.3.3. Gelir İşlemleri ile ilgili Diğer Bulgular

- **Genel Sağlık Sigortası Kapsamındaki Hastalara Sunulan Sağlık Hizmetlerinin Faturalandırılmasına İlişkin Bulgular,**

Bulgularda eleştirilen hususlar sırayla;

- SGK'ya kesilen faturalarda işlemlerin global bütçe protokolü kapsamında yer alması nedeniyle faturalandırma kurallarının tam olarak işletilmemesi, faturalandırma işlemlerinde tam anlamıyla denetimin olmaması,
- SUT' ta faturalandırılacak işlemler arasında yer almamasına rağmen bazı işlemlerin faturaya yansıtılması,
- Bazı işlemlerin sehven faturaya mükerrer veya olması gerekenden fazla yansıtılması ve bu durumu önlemede iç kontrol sisteminin yetersiz kalması.

Bulguların muhtemel nedenlerine değinilecek olursa; öncelikle eleştirilen ilk husus olan mali yılda SGK'ya kesilen fatura tutarları ne kadar olursa olsun global bütçe kapsamında SGK'dan alınacak tutar belli olduğundan (Protokol gereği fazlaya ilişkin tutarlar SGK'dan talep edilememekte terkin edilmektedir) sağlık tesislerince bu aşamada faturalandırma kurallarına dikkat edilmemesinden ve bu işlemlerin denetlenmemesinden kaynaklanmaktadır. Global bütçe kapsamında olunması faturalandırma işlemlerinde herhangi bir muafiyet sağlamamaktadır.

Eleştirilen diğer hususlarda ise yersiz ve mükerrer faturalandırmayı engellemede bilgi sistemlerinin veya iç kontrolün yetersiz kalmasıdır.

Eleştirilen bu hususların sonucunda ise; öncelikle sağlık tesislerinin mali göstergelerinin olması gerekenden çok görünmesine yani sapmasına, gelirler üzerinden hesaplanan payların fazla ödenmesine, girişimsel işlemler puanının yüksek görünerek personele yersiz ek ödeme yapılmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak bu bulgular 2013, 2015 ve 2016 yılı raporlarında yer almış ve son olarak 2017 yılı raporunda yer almamıştır.

Bulguların tekrar etmemesi için; sağlık tesislerinde MEDULA sistemi ile tam entegrasyon sağlanmalı ve faturalandırma süreçleri ile ilgili iç kontrol mekanizmaları güçlendirilmelidir. MEDULA-HBYS uyumu hatalı faturalandırmaları engelleyecek şekilde sağlanmalıdır.

• **Sağlık tesislerinin HBYS' de kayıtlı gelir tutarları ile TDMS' deki tutarlarının farklı olması,**

İdari ve mali işlemlere ait birçok modülü bünyesinde barındıran HBYS' nin TDMS entegrasyonunun sağlanması gerektiğini belirten bulgulardandır. Bulgu 2013 yılı raporunda yer almış diğer yıllara ait raporlarda yer almamıştır.

• **Sağlık tesislerince elde edilen bazı gelirlerin uygun kodlarda muhasebeleştirilmemesi**

Sağlık tesislerinde mali işlemlerin DSİBMY hükümlerine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre mahiyetine uygun hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Mali işlemlerin doğru hesap kodlarında muhasebeleştirilmesi mali tablolara olan güvenilirliği etkilemektedir.

Gelirlerin mahiyetine uygun muhasebeleştirilmemesi ile ilgili değinilen hususlar sırayla;

➤ Bazı ticari alan kira gelirleri tutarlarının 649 diğer olağan gelir ve karlar hesabı yerine 602 diğer gelirler hesabında,

➤ Gelir kaydı yapılan depozito ve teminatlara ait bazı tutarların 679 diğer olağandışı gelir ve karlar hesabı yerine 602 diğer gelirler hesabında,

➤ İhaleler kapsamında firmalara kesilen bazı ceza ve tazminatlardan elde edilen gelirlerin 679 Diğer olağandışı gelir ve karlar hesabı yerine 602 diğer gelirler hesabında,

➤ Sayım ve tesellüm fazlaları hesabına ilişkin gelir kaydedilen bazı tutarların 679 diğer olağandışı gelir ve karlar hesabı yerine 602 diğer gelirler hesabında muhasebeleşmesi olarak belirtilmiştir.

Bulgulardan çıkaracağımız sonuç gelirlerle ilgili kullanmamız gereken ilgili bir kod varsa diğer kodlarda muhasebeleştirilmemesi gerektiğidir. Aslında sadece gelirler hesabı için değil tüm muhasebe işlemleri için geçerli bir durumdur. Bulgu 2014 yılı raporunda yer almış diğer yıllara ait raporlarda yer almamıştır.

• **SGK ile yapılan götürü bedel sözleşmesine göre yapılan iskontoların niteliğine uygun kodlarda muhasebeleştirilip raporlanmaması,**

Bulgu Maliye Bakanlığı, SGK ve Sağlık Bakanlığı arasında yapılan global bütçe protokolü kapsamında, SGK'nın göndereceği götürü bedel ödemeleri ile sağlık tesislerinin SGK'ya kestiği fatura tutarı arasında farkın muhasebeleşmesi ile ilgilidir. İlk olarak aradaki fark sağlık tesislerinin lehine ise yani sağlık tesislerinin alacağı SGK'nın gönderdiği bedelden düşük ise aradaki fark gelir kaydedilmektedir. Fakat sağlık tesislerinin alacağı SGK tarafından gönderilen tutardan yüksek çıkması halinde aradaki farkı talep edememekte ve 659.03 SGK Alacakları Terkini hesabında muhasebeleştirerek terkin etmektedir. Ancak Sayıştay 2017 yılı raporunda DSİBMY'nin 432 inci maddesine de atıfta bulunarak 659 Diğer Olağan Gider ve Zaralar Hesabı'nın işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetleri ile ilgili gider ve zararların izlenmesi gereken bir hesap olduğunu belirterek aradaki farkın yine aynı yönetmeliğin 399 uncu maddesi gereğince 611 Satış İskontoları Hesabında izlenmesi gerektiğini değerlendirmiştir.

• **Sağlık Bakanlığı mevzuatlarına göre işletilen sağlık tesislerinin döner sermaye gelirleri üzerinden ayrılması gerekirken üniversitelere bilimsel araştırma proje finansman payı adı altında pay ayrılması;**

Bulgu, Sağlık Bakanlığı mevzuatlarında yer almayıp 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58' inci maddesine yer alan bilimsel araştırma proje payı ile ilgilidir. Bu

maddede üniversiteler bünyesindeki döner sermaye işletmelerinin tahsil ettiği gelirlerin en az yüzde beşinin bilimsel araştırma projelerinin finansmanında kullanılacağı belirtilmektedir. Bilindiği üzere 3359 Sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'ndaki Ek 9' uncu maddesi ile Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık tesisleri ile üniversitelerin bu kanunda sayılan alanlarda ortak kullanımının yolu açılmıştır. Bu kapsamda işlemlerin yürütülmesi içinde Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Tesisleri ve Üniversitelere Ait İlgili Birimlerinin Birlikte Kullanımı ve İşbirliği Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin değişiklik yapılmadan önceki 9'uncu maddesinde birlikte kullanılan sağlık tesislerinin döner sermaye gelirlerinden üniversitenin bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için öngörülen kesintilerin ayrılacağı yazılmaktaydı.

Fakat Sayıştay, raporunda bu yönetmeliğin 9'uncu maddesinin 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 9'uncu maddesinde yer alan "...birlikte kullanıma geçilen sağlık tesisleri, Bakanlığın tâbi olduğu mevzuat uyarınca işletilir..." hükmüne aykırılık teşkil ettiğini belirterek bu bağlamda hesaplanan bilimsel araştırma paylarının üniversitelere gönderilmemesi gerektiğini ifade etmiştir.

İlgili yönetmeliğin 9'uncu maddesi de 26.06.2016 tarihinde değiştirilerek düzeltilmiştir. Sonuç olarak TKHK' da bulguya verdiği cevapta bulgudaki konunun giderilmesi için çalışmalara başladığını bildirmiştir.¹²⁰ Bulgu sadece 2017 yılı raporunda yer almış olup incelenen tez çalışmasına esas son rapor olması nedeniyle bulgunun çözümlenmesi ile ilgili yorum yapılamamıştır.

4.1.4. Personel Ödemeleri İşlemlerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Döner sermaye işletmelerinde personel ödemeleri; maaş, sabit ve sabit dışı ek ödeme, nöbet, yolluk, kıdem tazminatı¹²¹ gibi ödemeleri kapsamaktadır. Maaş, ek ödeme, vergi (gelir vergisi, damga vergisi) ve SGK (Primler) mevzuatları gibi birçok mevzuatı kapsadığından bilgi asimetrisinin fazla olduğu alanlardandır. Eleştirilen hususlar ise ek ödeme ve nöbet ödemeleri üzerinde yoğunlaşmıştır.

Bulgularda personel ödemeleri ile ilgili eleştirilen hususlar şöyledir;

¹²⁰TKHK'na Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2017 Yılı Sayıştay Düzenlilik Denetim Raporu , s.60

¹²¹ Kıdem tazminatı ile ilgili işlemler döner sermaye işletmelerinde 4734 Sayılı KİK'e göre hizmet alımı kapsamında çalıştırılan taşeron firma personellerinin sürekli işçi kadrosuna geçirilmesi ile maaş mutemetlik birimlerince bordro düzenlenerek ödenmeye başlanmıştır.

•Ek ödemeye esas alınan gelirlerde Fatura birimlerinden alınan veriler ile TDMS’de yer alan verilerin uyuşmaması, döner sermaye ek ödeme dağıtımında esas alınan kurumsal performans katsayısının aylar bazında farklı uygulanması ve finansal değerlendirme katsayısının(FDK) hatalı olarak uygulanması,

Ek ödeme dağıtımında finansal değerlendirme katsayısı(FDK) uygulaması 2013 yılında yayımlanan 2013/2 sayılı genelge ile son bulmuştur. Daha sonra yapılan düzenlemeler ile ek ödeme hesaplanmasında farklı katsayı, puan ve oranlar kullanılmıştır. Sadece 2012 yılı raporunda yer alan bu bulgu ile ilgili olarak Sayıştay 4. Dairesi’nin verdiği kararda “...Finansal Değerlendirme Katsayısının hesaplanmasında hata yapılması sonucu sebep olunan-TL kamu zararı Döner Sermaye Dağıtımına esas matrahtan indirilmek suretiyle tahsil edildiğinden bu tutar için ilişik bulunmadığına ve yapılan tahsilatın ilama dercine oybirliği ile, Karar verildi.”¹²² diyerek dağıtılacak ek ödemenin hesaplanmasında kullanılan finansal değerlendirme katsayısının hatalı uygulaması sonucu fazla dağıtılan ek ödeme kamu zararı kapsamında değerlendirmiştir.

Karardan hareketle dikkat çekilmesi gereken husus döner sermaye dağıtımında kullanılan katsayı, oran ve puanların doğru hesaplanmasına dikkat etmek gerektiğidir. Eğer hatalı oranların kullanılması sonucu fazla ödeme gerçekleşirse aradaki fark kamu zararı kapsamında değerlendirilmektedir.

•Döner sermaye ek ödemeleri dağıtımında yasal payların hatalı hesaplanması veya yanlış oranın uygulanması sonucu ek ödemelerin fazla dağıtılması,

Bulguda bahsedildiği gibi iki durum mevcuttur. Bunlardan ilki TKHK’na Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmeliğe göre sağlık tesisleri o dönemde elde ettiği gayrisafi hasıllardan öncelikle Hazine payı, SHÇEK payı ile Bakanlık merkez payı ayrıldıktan sonra kalan miktar, 209 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasındaki belirlenen oranları geçmemek üzere personele ek ödeme olarak dağıtılabileceğidir.¹²³ Yani maddede belirtilen yasal payların yanlış hesaplanması durumu, dağıtılacak ek ödeme üst sınırının da yanlış hesaplanmasına neden olacaktır.

¹²² T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 27.02.2014, İlam No:224Karar No: 52, (2012)

¹²³ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’na Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik Madde 5/a

Bulgu ile ilgili ikinci durum ise yine yasal paylardan olan hazine payının ek ödeme dağıtımında yüzde 15 mi yoksa yüzde 1 olarak mı hesaplanacağı ile ilgilidir. Çalışmanın ikinci bölümünde değinildiği gibi döner sermayeli işletmelerin ödeyeceği hazine payı yüzde 15 olup bu oran Sağlık Bakanlığı bünyesindeki döner sermayeli işletmeler için istisna olarak yüzde 1 olarak belirtilmişti. Döner sermayeli işletmelerin bir kısmı ek ödemeye esas matrah tespit edilirken gayri safi hâsıllardan düşülmesi gereken hazine payının da yüzde 15 oranında değil yüzde 1' den hesaplanması gerektiğini düşünmektedirler. Şayet bu oran ek ödeme dağıtımında yüzde 1 olarak alınırse dağıtılacak ek ödeme miktarı da artmaktadır. Fakat Sayıştay konu ile ilgili verdiği kararda oranın yüzde 1 olarak uygulanmasının sadece E1 rolündeki ilçe entegre hastanelerine tanınmış bir hak olduğunu belirtmiş, B1 rolündeki bir devlet hastanesi için yüzde 1 olarak uygulanmasını mevzuata uygun görmemiş ve aradaki farkı kamu zararı olarak değerlendirmiştir.¹²⁴

• **Döner sermaye ek ödemeleri dağıtımında iç kontrol ile ilgili hatalar,**

2013 yılı raporunda yer alan bulguda iç kontrol sistemi ek ödemelerin hesaplanması ve dağıtımında yapılan hataları önlemede yetersiz kaldığı hususunda eleştirilmiştir.

• **Birden fazla işverenden(Hem üniversiteden hem de sağlık tesisinden) alınan ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmemiş olması,**

3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Kanununun Ek 9'uncu maddesi ile Sağlık Bakanlığı bünyesindeki sağlık tesisleri ile üniversitelerin kanunda belirtilen ilgili birimlerinin ortak kullanımının yolu açılmıştır. Bu kapsamda birlikte kullanımdaki sağlık tesislerinde görev yapan üniversite personeline, YÖK Kanunu'nun 58'inci maddesindeki öngörülen ek ödeme matrahı ve tavan ek ödeme oranları esas alınarak Bakanlığın tabi olduğu ek ödeme mevzuatı doğrultusunda ek ödeme yapılacağı belirtilmiştir.¹²⁵ Bu durumda ortak kullanım kapsamında çalışan üniversite personelinin hem üniversiteden hem de sağlık tesisinden yani iki işverenden ödeme yapılmaktadır. Sayıştay' da 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ıncı maddesine atıfta bulunarak

¹²⁴ T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 01.02.2014, İlam No:228Karar No: 61, (2012) (Personel Mevzuatı ile İlgili Kararlar)

¹²⁵ 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Kanununun Ek 9

birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir İdaresince ilgili yılda yayımlanan tutarı aşması durumunda (bu tutar belirli zamanlarda güncellenmekte hangi yıl hangi miktarın esas alınacağı yayımlanmaktadır.) aşan ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtmiştir. Bulguda ise gelir vergisinin artan oranlı olması nedeniyle ay itibariyle önceki dönemlerde bir üst vergi dilimine girmesi ve daha fazla vergi ödemesi gereken personelin, ait olduğu ayda değil izleyen aylarda üst vergi dilimine girmesine ve vergi ziyayı doğmasına yol açtığını belirtmiştir.¹²⁶ Bu kapsamda her iki işverenden ödeme alan personelin uyarılarak yıllık beyanname vermelerinin sağlanması gerekmektedir. Bu da sağlık tesisi ile üniversitenin arasında gelir vergisi matrahını ve takibini sağlayacak bir sistemin geliştirilmesi ile mümkün olacaktır. Bulgu 2015 ve 2016 yılı raporlarında yer almış 2017 yılı raporunda yer almamıştır.

• **İcap nöbeti ve nöbet ücreti ödemelerine ilişkin bulgulara aşağıdaki üç maddede değinilmiştir;**

- İcapçı nöbeti ödemelerinde fiilen iştirak edip etmeme hususunda uygulama birliğinin olmaması,
- İcapçı Nöbeti Tanımına Aykırı Olarak, Uzman Hekim Dışı Personele de İcap Nöbeti Tutturulması,
- Riskli Birimlerde Tutulan Bayram Nöbeti Karşılığında Ödenen Ücretlerin Hesabında Farklılıklar Olması

Bulguların Muhtemel Nedenleri;

- Hastanelerin faturalandırma birimlerinden alınan ek ödemeye esas gelir icmalleri ile TDMS’de yer alan Ek Ödemeye Esas Gelirler bölümünün birbiriyle örtüşmemesi, bunun da dağıtılacak ek ödemenin doğru hesaplanmamasına yol açması,
- Özellikle sabit dışı ek ödemelerde personel, mutemetler ve yönetim arasında bilgi asimetrisi olması,

¹²⁶ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2016 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu, S.66

- Bordo, banka listesindeki ve bankaya gönderilen farklı formattaki ödeme listesinin(TXT formatı gibi) uyumun kontrolünün karmaşık ve zor olması. İç kontrolün uyumsuzlukları tespit etmede yetersiz olması,
- Aylık beyan edilen prim ödemelerinin kontrolünün yapılmaması,
- İcap nöbeti ödemelerinde uygulamada birlik olmamasıdır. Açıklamak gerekirse uygulamada bazı tesisler icap nöbeti ücretinin ödenmesinde uzman hekimin sağlık tesisine çağrılıp çağrılmadığına bakılmaksızın, nöbet listesinde yer alması yeterli olurken; bazı sağlık kurumlarında davet üzerine bilfiil gelinmesi durumunda ödeme yapmasıdır.

Personel Ödemeleri İşlemlerine İlişkin Görüş ve Öneriler

- Bulguların çözümü için öncelikle etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gereklidir.
- Uygulamada birliğin sağlanması için mevzuatsal önlemler alınmalı, örneğin icap ödemelerinde nöbet listesinde yer almasının yeterli olup olmaması ya da icap ödemelerinin sadece uzman doktorlara mı ödeneceği yardımcı sağlık personeline ödenip ödenemeyeceği açıkça belirtilmelidir.
- Suistimale açık bir alan olması, hata ve suistimallerin yetkili kişilerce tespitinin zor olmasından dolayı; suistimallerin önlenmesi için bilgi sistemleri entegre edilerek önlem alınmalıdır. Örneğin emeklilik, askerlik, tayin gibi herhangi bir nedenle kurumla ilişkisi kesilen personele yapılacak ödemede bu durumu engelleyici önlemler alınmalıdır.
- Personeli bilinçlendirmek için eğitimler yapılmalıdır. Bu eğitimlerde personeller kendilerine yapılacak aylık maaş, ek ödeme, nöbet, sosyal haklar gibi ödemeler konusunda optimal bilgi seviyesine ulaştırılmalı ve bilgi asimetrisi azaltılmalıdır. Örneğin bir sağlık personeli kendisine yatacak ek ödemeyi, nöbet ücretini yaklaşık olarak hesaplayabilmelidir.

4.1.5. Yasal Paylara İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Döner sermayeli işletmelerde yasal paylar Merkez pay, Hazine Payı ve SHÇEK payı olduğu çalışmanın Döner sermaye işletmelerinin mali yükümlülükleri başlığında

değinilmişti. Yasal paylar hesaplanırken gelir hesaplarından etkilenmekte olup yasal paylar hesaplandıktan sonra ise dağıtılacak ek ödeme miktarına etki etmektedir. Yasal paylara ilişkin eleştirilen hususlar ise;

- **SHÇEK Payının Hatalı Hesaplanması**
- **Gelirlerdeki mükerrer kayıtların yasal payların hatalı hesaplanmasına neden olmasıdır.**

Yukarıda eleştirilen hususlardan yasal payların hatalı hesaplanması haricindeki diğer bulgular uygulamanın gelirler ve ek ödemeye ilişkin bulgular kısmında açıklanmıştı. Yasal payların nasıl hesaplanacağı ve hangi kodlarda takip edileceği DSİBMY' nin 290'ıncı ve 392'inci maddelerinde belirtmiştir. İlgili maddelere göre yasal paylar; 60 Brüt Satışlar, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak bakiyelerinin toplamından 61 Satış indirimleri hesabının borç toplamının çıkarılmasından elde edilen gayri safi hasılat üzerinden hesaplanmaktadır¹²⁷ ve Hazineye yatırılan genel bütçeye aktarılacak tutarların hesaplanmasında bağlı olunan idareden gönderilen değerler ile şartlı bağış ve yardımlar dikkate alınmaz.¹²⁸ Şunu vurgulamak gerekir ki yasal payların doğru hesaplanabilmesi için gelir kalemlerinin doğru ve tam olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Ayrıca gelir işlemlerinde(global bütçe kapsamında) yapılması gereken mahsuplaşma işlemleri varsa mahsuplaşma işlemlerinin zamanında yapılması gerekmektedir. Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında örneğin şartlı bağış ve yardımların sehven hesaplamaya dahil edilmesi veya hesaplamaya dahil edilmesi gereken bir gelir kaleminin kayıtlara alınmaması ya da yanlış kaydedilmesi yasal payların eksik veya fazla hesaplanmasına neden olmaktadır.

Sonuç olarak yasal paylar ile ilgili bulguların çözümü için yasal payların hesap matrahını oluşturan gelir kalemlerinin tam ve doğru olarak kayıtlara alınması ve matraha doğru yüzdelerin(Hazine payı için %1, SHÇEK payı için %1 ve Merkez payı için %5) uygulanması gerekmektedir.

Bulgular 2012, 2013, 2014 ve 2016 yıllarında yer almış olup 2015 ve 2017 yılında yer almamıştır.

¹²⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Madde 290

¹²⁸ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Madde 392

4.1.6. SGK İşlemlerine İlişkin Bulgular

SGK ile ilgili işlemler bulgulara; SGK primleri, SGK ek karşılıkları, SGK katılım payları, Global Bütçe uygulamaları kapsamındaki işlemler ve SGK' ya borçlar şeklinde yansımıştır. SGK ile ilgili bulgular farklı konu başlıkları altında her yıl raporlara yansdığından çalışmada ayrı bir başlık altında ele alınmıştır. Global bütçe kapsamındaki bulgular SGK' dan alacaklar kapsamında olduğundan çalışmanın alacaklar ile ilgili bulgular başlığı altında değerlendirilmiştir. SGK primleri ile ilgili hesaplanması ve bildirilmesi ile ilgili işlemler ise maaş mutemetlerince yapıldığından personel işlemleri başlığında ele alınmıştır. SGK' nın uyguladığı cezai işlemlere ilişkin bulgu ise çalışmanın cezai işlemlere ilişkin bulgular başlığında değinilmiştir. Diğer bulgular ise şöyledir;

- **Tahsil Edilen SGK Katılım Paylarının SGK'ya Ödenmemesi ya da Geç Ödenmesi,**

Sağlık hizmeti sunucuları tahsil ettikleri katılım paylarını en geç tahsilâtın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar defaten SGK'nın Sağlık Bakanlığına bildireceği hesaba yatırması gerekmektedir.¹²⁹ Fakat tahsil edilen katılım paylarının geç yatırılması ya da hiç yatırılmayıp gereksiz yere emanet hesaplarda bekletilmesi rapora yansımıştır.

Bulgu sadece 2013 yılı raporunda yer almış çözümlenmiş diğer yıllara ait raporlarda yer almamıştır.

- **Sosyal Güvenlik Primleri Ödemesinin Bütçeye Yansıtılmaması**

Bulgu döner sermaye işletmelerinde döner sermaye bütçesinden personel çalıştırılmasına rağmen, bazı işletmelerin bütçelerine SGK ve Genel Sağlık Sigortası primlerini bütçelerine yansıtılmaması, bazı işletmelerin ise bütçeden ödenek ayırmasına rağmen uygulama sonuçlarını hiç raporlamamasından dolayı denetim raporlarına yansımıştır.

İşletmelerin 5510 Sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuatları gereği SGK primlerini bütçelerine yansıtma ve bütçe uygulama sonuçlarını raporlamak durumundadırlar.

¹²⁹ Sosyal Güvenlik Kurumu ile Sağlık Bakanlığı Arasında 2017 Yılı Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmet Alım Sözleşmesi ve Usul Esasları Madde 7/f

SGK ve GSS primlerinin beyan edilmemesi ve zamanında ödememesi durumunda işletmeler idari para cezaları ve faizlerini ödemek durumunda kalmaktadırlar.

Bulgunun çözümü sosyal güvenlik yükümlülüklerinin uygun bütçe kodlarına (970.02.01.06.01, 970.02.01.06.02, 970.02.01.06.03 gibi) yansıtılması, ve sosyal güvenlik primi ödemelerinin ilgili bütçe kodlarında (830.02.01.06.01, 830.02.01.06.02, 830.02.01.06.03) raporlanmasının sağlanması ile mümkün olacaktır. Bulgu 2015 ve 2016 yılı raporlarında yer almış 2017 yılı raporunda yer almamıştır.

• **SGK Ek Karşılıkların Bazı Sağlık Tesislerinin Fazla, Bazılarının ise Eksik Ödemesi, Ek Karşılık Primlerinin Hatalı Hesaplanması ve Raporlanması**

SGK ek karşılık primleri 5510 sayılı Kanun'un 81'inci maddesinde: "...bu kapsamdaki sigortalılar için kamu idarelerinin bütçelerinden ayrılan sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi ödeneklerinin % 20'si oranında ek karşılık primi alınır. " demektedir. Ayrıca ayrılan ek karşılık priminin tamamı kurum bütçelerinin yürürlüğe girdiği tarihi takip eden aybaşlarından itibaren altı ay içinde ve eşit taksitlerle ödeneceği"¹³⁰ hükmü gereğince ödenmektedir.

Ek karşılık primi hesaplamasında matrah ise, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi ödenekleridir. (5510 sayılı Kanun'un geçici 4'üncü maddesinde %12 oranında genel sağlık sigortası priminin ek karşılık hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir). Kurumun ödemesi gereken 5510 sayılı Kanun'a ilk kez tabi personel için %18,5 ve 5434 sayılı Kanun'dan gelen personel için %20 oranındaki devlet prim giderlerinin %20 sini alarak ek karşılık primini bütçesinin ilgili tertibinde göstermesi gerekmektedir.¹³¹

Sayıştay 2017 yılı raporunda konunun çözümünü: "Ek karşılık priminin doğru hesaplanmasını sağlamak açısından 5510 sayılı Kanun'a ilk kez tabi olarak çalışan personel ile 5434 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan personelin sosyal güvenlik kurumlarına ödenen devlet prim giderleri matrahının farklılaştırılması yapılarak, genel sağlık sigortası kurum karşılığı olan %7,5 oranındaki primin 5434 sayılı Kanun'a tabi olarak çalışan personelin genel sağlık sigortası kurum karşılığı olan %12 oranındaki

¹³⁰ 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Madde 81-1/h

¹³¹ Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2014 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu, s.62,63

primin ayrıştırılarak, ek karşılık prim hesabına %7,5 oranındaki genel sağlık sigortası kurum karşılığı priminin dahil edilmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklamıştır. Bulgu 2015,2016 ve 2017 yılları raporlarında yer almıştır.

4.1.7. Döner Sermaye Bütçe Uygulamasının Bulgulara etkisi

Sayıştay raporları incelendiğinde Döner sermaye ile ilgili bulguların Kamu mali yönetimi ile uyum kapsamında; döner sermaye işletmelerinin işletmecilik açısından diğeri ise genel bütçenin yanında döner sermaye bütçe uygulamasının yani iki bütçeli uygulamanın değerlendirilmesi olmak üzere iki açıdan ele alındığı görülmektedir. Özellikle 2015 yılı raporunda döner sermayeli işletmelerin tarihçesi, hukuki boyutu ve bir işletme olarak finansal durumu finansal analiz yöntemleri ile değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bulgular 2016 ve 2017 yılı raporlarında da yer almıştır.

Raporlarda eleştirilen hususlar ise;

- **Mevzuat yönündeki eksiklikler;**

- Döner sermayeli işletmelerin mali sistem içindeki yerinin net bir biçimde tanımlanmaması, döner sermayeli işletmelerin mevcut hukuki yapısı 5018 sayılı Kanun’ daki temel ilke ve bütçe esasları ile uyumlu olmaması,
- 5018 sayılı kanunda döner sermayeli işletmelerin 2010 yılına kadar yapılandırılacağına belirtilmesine rağmen bahsedilen yapılanmanın ve yasal düzenlemelerin henüz yapılamamış olması,
- Mali saydamlık ve hesap verebilirlik açısından yeterli olmaması,
- Döner sermayeli işletmelerin (oran analizi yöntemi ve karşılaştırmalı tablolar analizi ile yapılan değerlendirme sonucu) işletmelerin finansal sürdürülebilirliğinin olmaması,

- **Raporlarda ele alınan çift bütçe uygulaması hususunda eleştirilen hususlar ise;**

- 5018 sayılı Kanun’da belirtilen bütçede birlik ilkesine uymaması, gider anlamında genel bütçe ile döner sermaye bütçesi arasında net bir ayrımın olmaması, ikili ve iç içe geçmiş bütçe uygulamasının olması,
- Döner sermaye bütçesinin idarenin asıl bütçesi olan genel bütçeyi aşması,

- Fiiliyatta yaşanan sorunlar, örneğin ihale onay belgelerine aynı anda iki bütçenin de yazılması, sermaye hesaplarının doğru biçimde bilançoya yansıtılmaması,
- İki bütçenin işlemlerinin farklı saymanlıklarca yürütülmesi(Döner Sermaye Muhasebe Birimi, Defterdarlık Muhasebe Birimi) ve bunun sonucunda bürokrasinin ve ek maliyetlerin artması,

İşletmeler hukuki düzenlemelerden yoksundur. 2010 yılına kadar yapılması öngörülen düzenlemeler henüz yapılmış değildir. Ayrıca işletmelerin tam anlamıyla sınırları çizilmemiştir. Bu işletmeler işletmecilik mantığında yönetilip kar elde edebilecek işletmeler mi, yoksa kar amacı olmayan işletmeler mi olacaklardır? Örneğin 2017 yılı raporunda 148 işletmeye sermaye tahsis edilmediği belirtilmiştir. İşletmelere bakıldığında hem kar elde edebilen hem de edemeyen işletmeler mevcuttur. İşletmelerdeki bu mali yapı, personellerin durumunu da etkilemektedir. Örnek vermek gerekirse, bilindiği üzere işletmelerin gelirleri üzerinden hem belirli giderleri karşılanmakta hem de performans ek ödemesi yapılmaktadır. Geliri yüksek olan işletmeler tavandan ek ödeme dağıtabilmekte iken; geliri düşük olan işletmelerde dağıtılan ek ödeme daha az olmaktadır.

5018 sayılı Kanunda bütçe türleri sayılmış fakat bunların içinde 'Döner Sermaye Bütçesi' olarak bir tanımlama yapılmamıştır. Başta atıl kapasiteyi değerlendirmek, döner sermaye geliri elde etmek gibi amaçlarla kurulan işletmelere tahsis edilen bütçeler döner sermaye bütçesini ortaya çıkarmıştır. Döner sermaye bütçesi her ne kadar bütçe ilkeleri ile uyumlu olarak hazırlansa da bütçede birlik ilkesinin istisnası olarak görülmüştür. Ayrıca bu durum mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında yetersizliğe neden olduğu savunulmuştur.

Döner sermayeli işletmeler 2015 yılı raporunda oran analizi yöntemi ve karşılaştırmalı tablolar analizi ile yapılan değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Oran analizleri neticesinde işletmelerin; likidite durumlarının yetersiz olduğu, ödeme gücünün çaktığı, etkin olarak çalışmadığı ve zarar ettiği sonucuna varmıştır. Yapılan yatay analiz sonucunda ise; dönen varlıklarında, öz kaynaklarında, net işletme sermayesinde azalma olduğunu ayrıca brüt satışlarının artmasına rağmen brüt satış karında azalma olduğunu ve dönem net zararında artış meydana geldiği sonucuna varılmıştır.

Bulgularda değerlendirilen diğer husus ise iç içe geçmiş iki başlı bütçe uygulamasıdır. Kurulduğundan bu yana döner sermaye bütçesinin kurumun asıl bütçesi olan genel bütçenin iki katına ulaştığı görülmektedir. İşletmelerde iki bütçe de aktif olarak kullanılmaktadır. Bu durumunun uygulamada bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunlar denetim raporlarına aşağıdaki gibi yansımıştır;

- Kamu görevlisinin genel bütçede ve döner sermaye bütçesinde ayrı ayrı sorumluluğa sahip olduğu durumlar olabilmektedir, uygulamada sorumluluklar ve hesap verme sürecinin işletilememesi.

Örneğin genel bütçeden yapılan harcamalarda ön mali kontrol, hem harcama birimi hem de mali hizmetler birimi tarafından yapılabilirken; döner sermaye bütçesinden yapılan harcamalarda ön mali kontrol sadece harcama birimi tarafından yapılabilmektedir.

- Taşınırlar tesis bünyesinde kullanılmasına rağmen bunların bir kısmı genel bütçe, bir kısmı ise döner sermaye işletmesi adına kayıt altına alınması,

İkili bütçe kullanımı özellikle taşınırların takibi açısından zorluk çıkarabilmektedir. Taşınırlar ilgili bütçesine değil de sehven farklı bütçeye kaydedilebilmekte ya da her iki bütçeye kayıt edilerek mükerrer kayıtlara sebep olunabilmektedir. Bu da TDMS MKYS uyumunu da olumsuz etkilemektedir.

- Alım yapılırken her iki bütçede yer alan ödenek tutarlarını birleştirerek ihaleye çıkılması ve bu ihale neticesinde yapılacak hak ediş ödemelerinin hangi muhasebe birimi tarafından ödeneceği tartışmaya sebep olunması,

Mevzuatlara göre alımı yapılan işlemlere ilişkin taahhüt dosyaları bir asıl ve bir suret olmak üzere muhasebe birimlerine gönderilmektedir. Her iki bütçeden ödeme yapıldığı durumda, aynı dosya hem döner sermaye muhasebeye hem de defterdarlık muhasebeye gönderilmek zorundadır. Bu durum da ödemelerin hangi bütçeden yapılacağını yanı sıra ödemelerin takibini zorlaştırmakta, ve fazladan evrak hazırlanmasına neden olmaktadır.

- İki bütçe kullanımının sağlık hizmetlerinin maliyetini hesaplamaya engel teşkil etmesi, döner sermaye ile ilgili olmayan ödemelerin genel bütçeden, genel bütçe ile ilgisi olmayan ödemelerin döner sermaye bütçesinden ödenmesine sebep olabilmesi,

Her iki bütçeden yapılan ödemelerde gerek maliyetlerin hesaplanmasında gerekse diğer işlemlerde veriler her iki muhasebe birimlerinin kullandıkları sistemdeki kayıtlarından alınmaktadır. Bu kayıtların tek elden olması yerine iki sistemden alınıp birleştirilerek yapılması süreci zorlaştırabilmektedir. Ayrıca bazı ödemeler ilgili olduğu değil de örneğin genel bütçeden ödenmesi gerekirken sehven ödenmek üzere döner sermaye muhasebe birimine gönderilebilmektedir. Ödeme yapıldıktan sonra ilgili işlem geri alınamamakta ilgili olmayan bütçe kullanılmış olduğundan bu durum bütçe gerçekleştirmelerine etki etmektedir. Ödenmemiş olsa bile eğer ilgili fiş yevmiye verilmek suretiyle yevmiyeleştirilmişse kayıtlardan çıkarılması için ters kayıtlar yapılmakta gereksiz yere bürokrasiye neden olunmaktadır.

- Döner sermaye işletmelerinin işlemlerinin Sağlık Müdürlükleri bünyesindeki Döner Sermaye Muhasebe Birimlerince, genel bütçe ile ilgili işlemlerin genel bütçe saymanlıklarınca yürütülmesinin bürokrasiye sebep olması,

Bir sağlık personelinin maaşının genel bütçeden ödenirken, performans ek ödemesi döner sermaye bütçesinden yapılması buna örnek gösterilebilir.

Bulguların Muhtemel Nedenleri:

- Eleştirilen hususlar dikkate alındığında; bulguların nedenlerinin başında döner sermaye işletmelerinin tam anlamıyla hukuki bir zemine oturtulmamış olması gelmektedir.
- Bulguların diğer nedeni ise iki başlı bütçe uygulamasının yukarıda sayılan fiiliyatta getirdiği sorunlardır.

Bulgular İçin Çözüm Önerisi:

Bulguların çözümü en başta döner sermayeli işletmelerin ivedilikle hukuki zemininin oluşturulması ile olacaktır. Oluşturulacak mevzuatlarda döner sermaye bütçesi uygulaması ya kaldırılarak Bakanlığın asıl bütçesinin içine alınması ya da döner sermaye bütçesi tanımının yapılarak 5018 sayılı Kanunda belirtilen bütçede birlik ilkesine uyumlu hale getirilmesi ile mümkün olacaktır.

4.1.8. Diğer Bulguların Değerlendirilmesi

Diğer bulgular başlığında satın alma, borç ve cezai işlemlere ilişkin bulgular ve iç kontrole ilişkin bulgular başlığında incelenecektir.

4.1.8.1. Satınalma İşlemleri İle İlgili Bulgular

Çalışmanın ikinci bölümünde de değinildiği gibi, işlemlerin alanında uzman personellerce yürütülmesi gereken ve geniş bir sürece sahip olan Satınalma sürecini etkileyen mevzuatlar:

- “4734 Kamu İhale Kanunu
- 4735 Kamu İhaleleri Sözleşmeleri Kanunu
- 4857 Sayılı İş Kanunu
- 5018 Sayılı KMYKK
- 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu
- 406 Sayılı Telefon ve Telgraf Kanunu
- Ve bunların ikincil mevzuatlarıdır.”¹³²

Satın alma işlemleri ile ilgili eleştirilen hususlar;

- **4734 KİK’ e göre alımı yapılması gerekirken ihale harici alımların(örneğin banka aracılığı ile yapılan alımlar) yapılması**

Bulguda işletmelerin ihtiyaçlarının bazen bütçeden herhangi bir gider yapılmaksızın başka kurumlar(örneğin Banka) aracılığıyla yapılması eleştirilmiştir. Başka kurumlar kanalıyla yapılan alımlar, herhangi bir harcama yapılmadığı için işletmelerin lehine gözükse de birçok olumsuz durumu da beraberinde getirmektedir.

Bilindiği üzere işletmelerin bir ihtiyacı karşılanması başta KİK’de belirtilen ilkelerle çelişmektedir. Normalde 4737 sayılı KİKe göre yapılan alımlarda bu kanunda belirtilen alım usulleri kapsamında şartnameleri hazırlanmakta komisyonlarca muayeneleri yapılmakta, sözleşme imzalanabilmekte, teminat alınmaktadır. Kısacası alım süreci ve alım sonrası süreç kontrol altına alınmaktadır. Fakat başka kurumlarca yapılan alımlarda başta faturanın kimin adına kesileceği, şayet sözleşme imzalanacaksa sözleşmenin kimin ile imzalanacağı durumu da ortaya çıkmakta; ayrıca ihtiyacın karşılanmaması durumunda neler yapılacağı konusunda süreç kontrolü zayıflamaktadır.

¹³² <https://sbsgm.saglik.gov.tr/TR,12871/satin-alma-birimi.html>, (05.03.2019)

Bu durumun sebep olduğu ikinci sakınca ise harcama sürecinin ortadan kalkmasıdır. Ödemeyi yapan işletme olmadığı için harcama belgeleri yönetmeliğinde belirtilen alt evraklar ile birlikte ödeme emri düzenlenmemekte ve kayıt altına alınmamaktadır. Bu durumda işlemlerin alımı yapılan ihtiyaçların maliyet hesaplamaları da zorlaşmaktadır. Ayrıca süreçte harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi tam anlamı ile yer almadığından sürecin eksik bilgi ile yönetilmesi riski de doğmaktadır. Bulgu 2012 ve 2013 yılları raporlarında yer almış diğer yıllarda yer almamıştır.

- **Sağlık tesislerinde hatalı ihale uygulamalarının olması,**

Konu ile ilgili örnek bulgular şöyledir:

- Yaklaşık maliyetin hatalı hesaplanması, yaklaşık maliyetin ihale dokümanlarına uygun olarak hazırlanmaması, ihaleler yaklaşık maliyet tutarının üzerinde ihale edilmişse ihale komisyon kararlarında tebliğdeki düzenlemelerin dikkate alınmaması,
- Satın alma birimlerde taşeron firma elemanlarının istihdam edilmesi
- İhale komisyonlarınca alınan kararların tüm komisyon üyeleri tarafından imzalanmaması
- Açık ihale usulü ile yapılması gereken temizlik, güvenlik, yemek gibi hizmet alımlarının Kamu İhale Kanunu'nun 22/c maddesi ile gerçekleştirilmesi
- Belli bir süreyi gerektiren ve doğrudan temin ile gerçekleşen mal ve hizmet alımı işlerinde sözleşme yapılması gerektiği halde bedel içeren sözleşmelerin düzenlenmemesi.

Bulgulardan ihale birimlerinde çalıştırılan personellerin yapısına, ihale sürecinde yer alanların sorumlulukları derecesinde sürece dahil olup olmadıklarına, alımlarda uygun yöntemin kullanılıp kullanılmadığına ve ihale dokümanlarının mevzuatlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dikkat edildiği görülmektedir.

KİK'e göre ihale öncesi idare tarafından her türlü fiyat araştırması yapılarak KDV hariç olmak üzere yaklaşık maliyet hesaplanmaktadır.¹³³ Yaklaşık maliyet, ihalelerde tekliflerin değerlendirilmesinde ve ihalenin sonuçlandırılmasında çok önemli bir role sahiptir. Bu bakımdan ihtiyacın çeşidine göre (mal, hizmet, yapım) ikincil mevzuatlarında yaklaşık maliyetin nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklayıcı maddeler konulmuştur. Bulguda değinilen noktalardan biri yaklaşık maliyetin doğru hesaplanması

¹³³ Kamu İhale Kanunu, Madde 9

hususudur. Eğer yaklaşık maliyet olması gerekenden düşük veya yüksek olması ihale komisyonunun sağlıklı bir biçimde değerlendirme yapmasına engel olacaktır. Yaklaşık maliyetle ilgili eleştirilen diğer husus ise ihalesi yaklaşık maliyetin üzerinde bir bedelle ihale edilmesidir. Bu durumun hangi şartlarda uygun olduğu Kamu İhale Genel Tebliği'nin 16/3' üncü maddesinde açıklanmıştır. Yaklaşık maliyetin hesaplanmasında dikkate alınması gereken fakat dikkate alınmayan bir hususun varlığına, yaklaşık maliyette herhangi bir güncelleme yapılmışsa bu güncellemenin doğru olarak yapıp yapılmadığına, tekliflerin piyasa rayiç fiyatlarını yansıtır yansıtmamasına göre ihale komisyonu değerlendirme yaparak uygun bulması halinde avantajlı teklifleri belirleyebilmekte veya ihaleyi iptal edebilmektedir. Yine yaklaşık maliyetin üzerinde olmasına rağmen; teklifin kabul edilebilir nitelikte görülmesi durumunda, idarenin ek ödeneğinin bulunması veya ödenek aktarımının mümkün olması halinde kamu yararı ve hizmet gerekleri göz önüne alınarak sorumluluk idareye ait olmak üzere yaklaşık maliyet üzerindeki teklifler kabul edilebilir. Bununla ilgili Sayıştay yaklaşık maliyet üzerinde ihale edilmesi ile ilgili olarak "Bu itibarla; "....." işinde ihale konusu işin yaklaşık maliyetinin hesabında Kamu İhale Genel Tebliğinde yer alan yaklaşık maliyetin üzerindeki tekliflerin değerlendirilmesindeki gerekçeler bulunmamasına karşın ihalenin yaklaşık maliyetin TL üzerinde teklif veren istekliye verilerek sonuçlandırılması konusunun ilişigi, gönderilen savunmaların yeterli ve yerinde görülmesi üzerine denetçi tarafından giderilmiştir. Savunmalar ve denetçi görüşü doğrultusunda söz konusu tutar için ilişik bulunmadığına oybirliğiyle, "

¹³⁴şeklinde karar vermiştir.

Yukarıda belirtilen bulgulardan satın alma birimlerinde taşeron firma personellerinin istihdamı, bu personellerin sürekli işçi kadrosuna alınması ile çözümlenmiştir.

Eleştirilen diğer bir husus olan ihtiyacın temininde uygun alım yönteminin kullanılmamasıdır. Yani ihale kapsamında ihale usullerinden(KİK 19, 20, 21'inci maddeleri) ile yapılması gereken alımların 22'inci madde kapsamındaki doğrudan temin usulü ile yapılmasıdır.

- **Muhasebe birimlerinde ve sağlık tesislerinde emanetlerin, borçların, alınan depozito ve teminatların doğru şekilde kayıtlara alınması ve takibinin yapılmasını sağlayacak bir sistemin mevcut olmaması,**

¹³⁴ T.C. Sayıştay 4. Dairesi,2011, İlam No:22 Karar No: 81(Tutanak Tarihi,04.11.2014)

İhale sürecinde yüklenicilerden nakit, mektup veya mevzuatında teminat yerine geçecek(örneğin kefalet senedi) olmak üzere, geçici veya kesin teminat alınmaktadır. Nakit teminatlarda belli bir tarihe kadar geçerli olup olmaması ile ilgili süredurumu olmazken, teminat mektupları süreli veya süresiz olabilmektedir. Teminatlar 4734 KİK, 4735 Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve ikincil mevzuatları hükümlerine göre takip edilmekte, iadesi gerçekleştirilmekte veya gelir kaydedilmektedir.

Özellikle teminatlar ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken hususlar;

- Doğru bir biçimde kayıtlara alınması ve takibinin yapılması
- Teminatların geçerlilik sürelerine dikkat edilmesi ve zamanaşımına uğratılmaması,
- Gelir kaydedilecek teminatların 4734 ve 4735 sayılı Kanun hükümlerince gelir kaydı yapılmasıdır.

Bulgularda eleştirilen hususlar dikkate alınarak kurumca TDMS’de hem nakit teminatların hem de teminat mektuplarının kayıt ve takibini sağlayacak teminat modülü oluşturulmuştur.

Teminat mektuplarının zamanaşımına uğratarak gelir kaydedilmesi gereken miktarın gelir kaydedilmemesi durumunu Sayıştay 4’üncü dairesi kamu zararı kapsamında değerlendirmiştir. Kararda “Teminat mektubunun süresinin dolması nedeniyle gelir kaydı yapılması gereken liranın gelir kaydı yapılamamıştır. Buna göre idare borcu olan lira düşülmek suretiyle kalan lira kamu zararı oluşmuş ise de, teminat mektubunun süresinin dolmasında sorumluluğu bulunanların tespiti bu aşamada mümkün bulunmadığından, raporda belirtilen sorumlulara sorumluluk yükleme yoluna gidilemeyeceğinden konu hakkında ilişilecek bir husus bulunmadığına”¹³⁵ şeklinde hüküm vermiştir.

Teminatların gelir kaydedilmesinde iki durum mevcuttur. Teminatların gelir kaydı ihale aşamasında ve ihale sürecinden sonra olabilmektedir. İhale aşamasında gereken şartları taşımama, yanlış beyanda bulunma, vs. gibi nedenlerle teminatların gelir kaydı söz konusu iken; ihale sürecinden sonra sözleşme hükümlerine uymama, yükümlülüklerin yerine getirmeme, idareye borçlanma ve diğer nedenlerden dolayı teminatın gelir kaydı söz konusu olmaktadır.

¹³⁵ T.C. Sayıştay 4. Dairesi,2011, İlam No:75 Karar No: 9(Tutanak Tarihi,22.1.2013)

İhale sürecinden sonra gelir kaydedilen teminatlarda dikkat edilmesi gereken hususlardan biri güncellenerek gelir kaydedilmesi hususudur. 4735 sayılı Kanun'un 19, 20 ve 21' inci maddeleri hükümlerince feshedilmesi halinde, "kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar alındığı tarihten gelir kaydedileceği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünce yayımlanan aylık toptan eşya fiyat endeksine göre güncellenir. Güncellenen tutar ile kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların tutarı arasındaki fark yükleniciden tahsil edilir." Hükümü yer almaktadır. Sayıştay Temyiz Kurulu (Dosya No: 41553, Tutanak No: 43214, Tutanak Tarihi: 14.06.2017) kararında güncelleme yapılmamasından kaynaklı gelir kaydedilmemesi gereken farkın tahsil edilmemesini kamu zararı olduğunu belirtmiştir.

Teminatların gelir kaydı ile ilgili diğer husus ise talep edilmeyen teminatlardır. 4737 sayılı Kanununun 13'üncü maddesinde belirtilen şartlar ve tarihler göz ünü alınarak iki yıl içinde idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmemesi durumunda iadesi yapılamayan kesin teminat mektupları hükümsüz kalır ve bankasına iade edilir. Mektup dışındaki teminatlar ise sürenin bitiminde Hazineye gelir kaydedilir. Bu bağlamda idarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmeyen nakit teminatlar gelir kaydedilmelidir.

Bulgular 2014, 2015 ve 2017 yılı raporlarında yer almıştır.

- **Kıdem Tazminatları ile ilgili bulgular;**

Kıdem tazminatı özellikle son dönemlerde daha sık duyduğumuz bir konudur. Hukuki dayanağı; 4857 sayılı İş Kanunu, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14 üncü Maddesi, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ve Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Kapsamında İstihdam Edilen İşçilerin Kıdem Tazminatlarının Ödenmesi Hakkında Yönetmeliktir. Kıdem tazminatı hesaplanması ve ödenmesinde bu mevzuatların yanı sıra emsal karar teşkil eden mahkeme kararları ve toplu iş sözleşmeleri hükümleri de esas teşkil etmektedir.

Sağlık Bakanlığı bünyesindeki sağlık tesisi statüsündeki döner sermaye işletmelerinde kıdem tazminatı ödemelerinin işçilerin kadroya geçirildiği tarihe kadar olan kısım ve işçilerin sürekli işçi kadrosuna alındığı tarihten sonraki kısım olarak ele almak mümkündür. Daha önce KİK'in 62'inci maddesinin e bendi kapsamında hizmet alımı kapsamında çalıştırıldığı dönemde işletmeler alt üst işveren ilişkisi kapsamında

kıdem tazminatını işçilere ödemekte ve firmalara rücu yoluna gitmekteydi. Kadroya geçirildikten sonra işçiler işletmelerin personeline dönüşmüş işletmeler asıl işveren konumuna gelmiştir.

- **Kıdem tazminatları ayrılması gereken karşılıkların ayrılmaması ve kıdem tazminatlarının doğru kodlarda takip edilmemesi,**

İşletmeler ihtiyatlılık kavramı gereğince kıdem tazminatı için karşılık ayırmaları gerekmekte DSİBMY'nin 311 ve 354' üncü maddeleri gereğince 372 ve 472 kıdem tazminatı karşılığı hesap kodlarını kullanmaları gerekmektedir.

- **Kıdem tazminatı ödemelerinin hesaplanmasına 4734 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önceki yıllarında dahil edilmesi. Sözleşmelerde belirtilen bazı menfaatlerin hesaplanacak kıdem tazminatlarına dahil edilmemesi,**

Kıdem tazminatı hesaplanması ve ödenmesi detaylı ve hassas bir sürece sahiptir. Öncelikle işçinin mevzuatlarda belirtilen kıdem tazminatına hak kazanacağı şartları (çalıştığı işletmede bir yılını tamamlaması, emeklilik, askerlik, evlilik vs sebeplerle işten ayrılması gibi) taşıyıp taşımadığının tespiti gerekmektedir. Daha sonra işçinin sürekli aynı kamu idaresinde çalışıp çalışmadığı, şayet daha önce özel sektörde veya farklı bir kamu kurumu bünyesinde çalışıp çalışmadığına göre kıdem tazminatı ödemeleri şekillenmektedir.

Öncelikle işçinin özel sektörde çalıştığı kamu bünyesinde olmadığı zamanlara ilişkin dönemleri kapsayan tutarların çalıştığı şirketçe ödenmesi durumudur.

Kıdem tazminatlarında diğer bir durum ise farklı bir kamu kurumu bünyesinde çalışıp çalışmadığı durumudur. Bu durumda ise sözleşmeleri kıdem tazminatı hak kazanacak şekilde sona erenlerin kıdem tazminatları, çalıştırıldığı son kamu kurum veya kuruluşu tarafından ödenmektedir.¹³⁶ Kıdem tazminatı ile ilgili bulgular 2015,2016 ve 2017 yılı raporlarında yer almıştır.

- **Sağlık tesislerine yapılan harcama yetki devirlerinde verimli ve ekonomik kullanım ilkesine uyulmama,**

Mevzuatlara göre harcama-ihale yetkililiği belli limitler dahilinde sağlık tesisi yöneticilerine yapılabilmektedir. Satın alımlara ilişkin 669 sayılı KHK öncesi Genel

¹³⁶ Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Kapsamında İstihdam Edilen İşçilerin Kıdem Tazminatlarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelik, Madde 6/2

Sekreterliklerce yapılan yetki devri Şu anda ise İl sağlık M¼d¼rl¼klerincede yapılmaktadır. Uygulamada alımların toplu bir Şekilde İl Sağlık M¼d¼rl¼klerincede yapılarak ihtiyaca g¼re sağlık tesislerine dağıtımı yapıldığı gibi, eğer limitler dahilinde ise satın almalar sağlık tesislerincede de yapılabilmektedirler.

D¼zenlilik denetimlerinde satın almaların sağlık tesislerincede yapılmasının bazı sakıncalara neden olduğu değerlendirilmiştir. Ő¼nk¼ satın almaların sağlık tesislerincede yapılması durumunda ek giderler doğabilmekte, alım usul¼ deđiŐebilmekte yani ihtiyaçlar uygun alım usul¼ kullanılmadan temin edilebilmekte ve toplu alımların sađladđı fiyat avantajlarından mahrum kalınabilmektedir.

İlk olarak alımların tek ve toplu olarak alınmadan sağlık tesislerincede temini durumunda her sağlık tesisi ayrı ilan bedeli ¼demektedir. İlan yapma zorunluluğu bulunan alımlarda sağlık tesisleri hem KİK b¼lteni ilan bedeli ve Basın ilan Kurumu ilan bedeli ¼demeleri gerekmektedir. Oysa İl Sağlık M¼d¼rl¼klerincede yapılan toplu alımlarda ilan giderleri tek seferde ¼denmektedir.

Alımların sağlık tesislerincede ayrı olarak yapılması durumunda her sağlık tesisi kendi ihtiyacı kadar temin yoluna gitmektedir. Sağlık tesisi bazında alım yapıldığında alım miktarı d¼Őmekte firmaların verdiği teklif fiyatları artabilmektedir. Ayrıca sağlık tesislerinin ihale y¼ntemleri de deđiŐebilmektedir. Yani açık ihale yerine, pazarlık usul¼ veya doğrudan temin usulleri uygulanabilmektedirler. Bilindiği ¼zere t¼m alım usullerinde ilan zorunluluğu bulunmamaktadır. Doğrudan temin usul¼nde ise firmalardan teklif alınmak suretiyle piyasa araştırması yapılmakta ya da tek kaynaktan temin edilebilmektedir. Bu durum uygun rekabet koŐullarının oluŐmamasına neden olmaktadır.

Alımların sağlık tesislerincede yapılmasının doğurduğu diğer bir sakınca ise alım s¼recinde kalifiye personel bulunmaması riskidir. Daha ¼nce satın alma birimlerinin uzmanlık gerektiren kalifiye personellerin çalışması gereken birimlerden olduğuna değinilmişti. İhale dok¼manlarının hazırlanması hassas ve ¼zen gerektiren bir s¼reçtir. Şayet sağlık tesislerinde tecr¼beli personel eksikliği durumunda hatalı işlem olması, işlemlerin yavaŐlaması hatta ihalenin iptal olması gibi riskleri de beraberinde getirmektedir. Merkezi alımların gerçekteŐtiđi İl Sağlık M¼d¼rl¼kleri kalifiye personel açısından daha avantajlı durumdadırlar.

4.1.8. 2. Borç ve Cezai İşlemlere İlişkin Bulgular

- SGK' ya olan borçların uygun hesap kodlarında takip edilmemesi
- Sağlık tesislerinin bütçesinden ödenen gecikme ve idari para cezalarının ilgili kişilere rücu edilmemesi

Döner sermayeli işletmelerde beyanı ve ödemesi belli tarihlerde yapılması gereken işlemlerin günlük takip edilmemesi sonucu gecikme ve idari para cezalarına maruz kalabilmektedirler. Bu işlemler SGK ve vergi ödemelerinden (beyannamenin zamanında verilmeyip ödemenin zamanında yapılmamasından) dolayı Gelir İdaresi Başkanlığı'na olmaktadır.

SGK' ya ödenen cezaları aşağıda belirtilen başlıklar altında sıralanabilir.

➤ **Primlerin bildirilmemesi, geç bildirilmesi ve zamanında ödenmemesi,**

Aylık Prim Ve Hizmet Belgesinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Verilmesine Ve Primlerin Ödenme Sürelerine Dair Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ' de sigortalıların tabi oldukları maddelere, maaş ve ücretlerini aldıkları tarihlere göre primlerin hangi sürelerde beyan edileceği ve ne zaman ödeneceği belirtilmiştir. Ayrıca kamu idarelerince primlerle ilişkin işlemlerin internet ortamında 'Kesenek Bilgi Sistemi'nden yapılacağı da açıkça belirtilmiştir.

➤ **SGK ek karşılıkların zamanında ödenmemesi,**

SGK ek karşılık ile ilgili açıklamalar SGK işlemlerine ilişkin bulgular kısmında değinilmiş ve konu ile ilgili olarak ek karşılık primlerinin tek seferde veya altı eşit taksitte ödenmesi gerektiği açıklanmıştır.

➤ **İş sağlığı güvenliği işlemlerinden kaynaklı olanlar; 6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu gereğince iş kazalarının zamanında bildirilmemesi,**

6331 sayılı İş Sağlığı güvenliği Kanunu'nun 14'üncü maddesinde iş kazalarının hangi sürelerde bildirilmesi gerektiği, 26/2 maddesinde ise çalışan sayısı ve tehlike durumuna göre uygulanacak ceza oranları belirtilmiştir.

➤ **5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 90'ıncı maddesi gereği;**

Kanunda belirtilen maddeye göre idarelerin, ihale işlemlerinde işi üstlenenleri ve adreslerini on beş gün içinde SGK'ya bildirmeleri, hak ediş ödemelerinde ve kesin

teminat iadelerinde ise yüklenicilerin SGK'ya borçlarının olmadığını tespit ettikten sonra işlem yapmaları gerekmektedir.¹³⁷

➤ **Denetim, yargı kararları sonucu oluşan cezalar.**

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı sağlık işletmeleri idari para cezası, gecikme cezası ve gecikme zammı ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Düzenlilik denetimlerinde bütçeden herhangi bir idari para cezasının ödenmesi durumunda, kurumca ödenen cezaların kasıt, kusur veya ihmalleri ile sebep olan sorumlulara ise rücu yoluna gidilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca konu ile ilgili olarak Sayıştay 4'üncü Dairesi'nin kararında: "...Yukarıda belirtilen nedenlerle, Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne TL tutarındaki idari para cezasının ödenmesinde; ilgili kamu görevlilerinin kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliklerinin söz konusu olup olmadığının ve idare zararının rücu edilmesinin gerekip gerekmediğinin, üst yönetici tarafından görevlendirilmiş disiplin kurulunca tespit edilmesi gerekirken edilmemesi sonucu TL kamu zararına neden olunmuşsa da bu kamu zararı tutarı faiziyle birlikte tahsil edilmiştir. Kamu zararı tutarı TL'nin tarih ve ... yevmiye numaralı Muhasebe İşlem Fişi ile TL, tarih ve yevmiye numaralı Muhasebe İşlem Fişi ile TL, TL olarak tahsil edildiğinden konu hakkında ilişilecek husus kalmadığına, oy birliği ile"¹³⁸ şeklinde karar vermiştir.

Bulgular İçin Çözüm Önerisi:

Primler ve ek karşılık primleri ilgili olarak SGK'ya ödenen gecikme ve idari para cezalarının önlenmesi döner sermaye işletmelerinde sosyal güvenlik yükümlülüklerinin beyan ve ödenmesinin düzenli olarak takibi ile mümkündür. Bu da mutemetlerin ve muhasebe birimlerinin koordinasyonu ile gerçekleşebilir. Primlerle ilgili ilk hesaplama ve kayıt personellere aylıkları ödeneceği sırada düzenlenen bordroda yapılmaktadır. Hesaplanan primler 'Kesenek Bilgi Sistemi'nden bildirilmektedir. Daha sonra personel ödemelerine ait belgelerle TDMS' de kayıt altına alınan primlerin ödemesi gerçekleşmektedir. Bu açıdan bakıldığında primlerin beyan edildiği sistem ile TDMS' de kayda alınan tutarlar karşılaştırılması faydalı olacaktır. Bu aşamada mutemetler ve Muhasebe Birimlerindeki ilgili kişilerin verileri karşılaştırarak: beyan edilen ile ödenen tutarların uyuşup uyuşmamasına göre önlem alınmalıdır. Ayrıca

¹³⁷5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Madde 90

¹³⁸ T.C. Sayıştay 4. Dairesi,2011, İlam No:75 Karar No: 9(Tutanak Tarihi,22.1.2013)

mutemetler ödenen primlerin Kesenek Bilgi Sistemi'nden düşümünün yapıp yapılmadığını kontrol etmelidirler.

İş kazaları ve ihale kapsamında yapılması gereken bildirimlerde ise cezai işlemlerin engellenmesi iş akış şemalarının oluşturulması ve etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkün olacaktır.

4.1.8.3. İç Kontrole İlişkin Bulgular

Sayıştay düzenlilik denetimlerinin İç kontrol ile ilgili eleştirilen hususlar şu şekildedir;

- Faturalandırma süreçlerinde iç kontrol mekanizmalarının etkin bir şekilde çalışmaması,
- Döner sermaye ek ödemelerinde iç kontrolün yetersiz olması ve suistimale açık olması,
- Sağlık tesislerinde borç-emanet ile depozito-teminat işlemlerinin, muhasebe birimlerinde ise depozito-teminat işlemlerinin kayıt ve takibine yönelik bir kontrol sisteminin mevcut olmaması,
- Kıdem tazminatı hesaplamalarında hatalı uygulamaları önlemede iç kontrolün yetersiz kalması,
- Bilgi ve tecrübe eksikliğine bağlı kişisel hatalardan ve kontrol mekanizmalarından kaynaklanan hataları önleme ve ortaya çıkarma da yetersiz olması,
- Hurdaya ayırma sürecinde MKYS' nin yanlış veri üretmesi, mevzuata uygunsuzluk ve iç kontrol süreçlerinin yetersizliğinden kaynaklı aksaklıklar bulunması,
- Mali tabloların kamu idaresinin tüm varlık ve yükümlülükleri ile faaliyet sonuçlarını tam ve doğru raporlaması için gerekli iç kontrol süreçlerinin tam anlamıyla tanımlanmamış olmasıdır.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda görülmektedir ki iç kontrolün mali işlemlere ait birçok konuda güçlendirilmesi gerekmektedir.

İç Kontrole ilişkin Görüş ve Öneriler:

- Mevcut Hastane Bilgi Yönetim Sistemlerinin (HBYS) hatalı faturalandırmaları engellemeye yönelik sistem kurulması gerekmektedir. Örneğin Medula sisteminde olup faturalandırılmaması gereken bir uygulamanın faturaya yansıtıldığında uyarı vermesi gibi.
- Usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi, varlıkların kötüye kullanılması ve israfı önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak için iç kontrol sistemini etkin bir şekilde kurmak, yapılan işlemlerin her aşamasında kontrol mekanizmasının işlevsel hale getirilmesi sağlanmalıdır.
- Kurumdaki mali yönetim ve iç kontrol sisteminin sağlıklı şekilde çalışabilmesi açısından borç, emanet ve teminat işlemlerinin kişi ve kurum bazında ayrıntılı olarak harcama biriminde takip edilmesi, muhasebe birimlerinde de benzer bir kayıt sisteminin işlenmesi ve bu verilerin muhasebe sistemindeki kayıtlara esas alınması gerekmektedir.
- Kullanıcılardan kaynaklanan muhasebeleştirme hatalarını önleyecek ya da ortaya çıkaracak kontrol mekanizmaları oluşturulmalıdır.

SONUÇ

Çalışmada kullanılan yöntemler neticesinde; Alacaklar, stoklar ve gelirlere ilişkin bulguların çalışmada incelenen tüm yıllarda yer aldığı; personel ödemelerine ilişkin bulguların kısmen çözümlendiği, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği kaynaklı olan bulgu, kira gelirlerinin tahakkuk ve muhasebeleşmesine ilişkin olan bulgular, kira sözleşmelerine ait damga ve teminat işlemlerine ait bulgu, maddi olmayan duran varlık amortismanı ve yasal payların hatalı hesaplanması gibi birçok bulgu çözüme kavuşturulduğu görülmüştür.

Denetimler alacaklar, stoklar, gelirler gibi başlıklara ait düzensizlikleri önlemede yeterli olmazken, kira tahakkukları, yasal paylar gibi birçok konuda bulguların tekrarlanmasını önlemiştir. Bu açıdan döner sermaye işletmelerinin özellikle alacaklar, stoklar ve gelir kalemlerine ilişkin çalışma yapılmalıdır.

Denetimlerin işlemlerdeki hata ve yanlışların önlenmesinde özellikle sistemsal ve bilişimsel önlem alınmasına da sağlamıştır. Denetiler sonucunda muhasebe işlemlerinin yapıldığı TDMS' ye teminat, Kamu Haznedarlığı Genel Tebliği hükümlerine göre faiz hesaplama modülü gibi modüller eklenerek ilgili bulguların tekrarı engellenmiştir.

Alacaklar, stoklar ve gelirler ile ilgili birçok bulgu zamanlı takip sonucu çözüme kavuşturulacak bulgulardandır.

Alacaklarla ilgili olarak alacak kayıtlarının kayıt, tahsilat ve hukuki takibini detaylı bir şekilde içerecek alacak takip sistemi kurulmalıdır. Alacakların kayıtlarının tutulduğu TDMS ve HBYS kayıtları kontrol edilerek kayıtlara alınmayan, yanlış kodlarda takip edildiği tespit edilen veya zamanaşımı tehlikesi olan alacakların takibi yapılmalıdır.

Raporlarda en çok değinilen konulardan biri de stoklar ve duran varlıklardır. Başta kayıtların doğru tutulması ve TDMS-MKYS-HBYS uyumunun sağlanması olmak üzere, amortisman kayıtlarına ve hurdaya ayırma işlemlerinin mevzuatlarda belirtildiği gibi yapılması sağlanmalıdır. Özellikle TDMS-MKYS uyumu hatalı kayıtlara izin vermeyecek şekilde ayarlanmalıdır.

Gelirlere ait bulgulara bakıldığında; yasal payların hesaplanmasında ve dağıtılacak ek ödemenin üst sınırına etki etmesi nedeniyle gelir işlemlerinin önemini

daha da artırmaktadır. Örneğin yanlış kayıtlar sonucunda ödenecek yasal pay ve ek ödemelerin tutarı artabileceği gibi tam tersi duruma da neden olabilmektedir.

Mali süreçler incelendiğinde; mali işlemlerin sağlık tesisi idarecileri, taşınır kayıt ve taşınır kontrol yetkilileri ve muhasebe yetkilisinin güçlü koordinasyonu çerçevesinde yönetilen bir süreç olduğu ve güçlü koordinasyonu gerektirdiği görülmektedir. Mali birimler arasında tam koordinasyon sağlanmalıdır.

Mali birimlerde çalışan personellerin mevzuatlara ve işlemlerin yapılışına ve uygulanışına hakim kalifiye personel olmaları önem arz etmektedir. Bu açıdan bakıldığında mali birimlerdeki personeller için belli aralıklarla eğitimler yapılmalıdır.

Raporlarda en çok değinilen hususlardan biri TDMS, MKYS, HBYS gibi bilgi sistemleri arasındaki uyumsuzluktur. Kullanılan bilişim sistemlerinin birbirlerine tam anlamıyla entegrasyonu sağlanmalıdır. İdari ve mali birimlerin yetkilileri, kullandıkları bilgi sistemlerindeki kayıtları (aylık üçer aylık gibi) belirli dönemlerde kontrol ederek kayıtlar arasındaki uyumu sağlamalıdır.

Bulgularda etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması veya yetersiz olması gibi birçok hususta eleştirilmiştir. Etkin ve bilişim sistemleri ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve güçlendirilmesi gerekmektedir.

Genel bütçenin yanında döner sermaye bütçesinin de uygulanması, yani iki başlı bütçe uygulaması işlemlerin karmaşıklaşması, sorumlulukların belirsizleşmesi, bürokrasiye neden olması gibi bazı olumsuzlukları da beraberinde getirmiştir.

Denetimlerde hesap verilebilirlik, kamu mali sistemi ile uyumluluk açısından eleştirilen ve bütçe sisteminin bir istisnası görülen, daha önce mevzuatlarda 2010 yılına kadar gerekli düzenlemelerin yapılması kararlaştırılan fakat hukuki bir zemine kavuşturulamayan döner sermayeli işletmeler ivedilikle yasal zemine kavuşturulmalıdır. Döner sermayeli işletmeler ile ilgili, bir işletme mi? Yoksa kar amacı olmayan kuruluşlar mı? gibi sorular çözümlenmeli ve döner sermayeli işletmelerin bütçe sistemi içindeki konumu net olarak belirlenmelidir.

Hukuksal değişikliklere dayalı yapılan kurumsal ve teşkilatlanma değişikliklerinin olduğu yıllarda (2012, 2017 yılları gibi) mali tablolara görüş verilememiştir. Bu minvalde kurumun yapısında yapılan değişikliklerin mali tablolara etkisi düşünülerek önlem alınarak işlemler gerçekleştirilmelidir.

Denetimlerin çok eğitici ve oğretici olduğu gerçeğinden yola çıkararak gerek idarecilerin gerekse personellerin raporlarda belirtilen hususlar üzerinden tecrübe edinmelidirler. Çünkü raporlara bakıldığında bulguların hem mevzuatsal boyutunu hem de çözüm yolu aynı anda görülebilmektedir. Sayıştay mensuplarının dahil olduğu eğitim programları düzenlenmeli, Sayıştay'ın bilgi ve tecrübelerinden istifade edilmelidir.

Denetimlerde sık yönetici değişikliklerinin kurum hafızasına zarar verebileceği belirtilmiştir. Bu bakımdan özellikle mali birimlere alanlarında yetişmiş, eğitimi yöneticilerin atanması ve kısa sreler içerisinde yerlerinin değiştirilmemesi işletmelerin yararına olacaktır.

KAYNAKÇA

- ADIYAMAN Ahmet Turan, “*Kamu Zararı ve Sorumluluk Çalıştayı*”,Ankara:T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Müdürlüğü Matbaası, 2015.
- AKSOY Mehmet, GEÇGEL Bülent, Öz Yusuf, “*Sayıştay Hesap Yargısı*”,1.b., Ankara:T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, No:115,2018.
- ARSLAN Ahmet, “*Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim*”,Ankara:1.b.,Seçkin Yayınevi,2013.
- AKYÜREK Çağdaş Erkan, “*Sağlıkta Bir Geri Ödeme Yöntemi Olarak Global Bütçe ve Türkiye*”,Ankara,SGD Sosyal Güvenlik dergisi,C.2, S.2,(2012),ss.124-153.
- ÇÖKER Fikret, “*Kamu Mali Yönetimi*”, T.C. Sayıştay Hizmetiçi Eğitim Yayınları, 2018.
- DAĞLIOĞLU ŞANLI İclal, ÇİÇEK Şefika Eda, “*Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim*”, Sayıştay Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 96, (2015),ss.5-23.
- KANCA Osman Cenk, “5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme”, Muş: Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,C.5,S.2(2017),s.493-505.
- KARTALCI Kadir, “Döner Sermaye İşletmelerinin Vergisel Yükümlülükleri” Adana, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 27, Sayı 2, 2018, ss.167-181.
- KAVUNCUBAŞI Şahin, YILDIRIM Selami, *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*,3.b.Ankara: Siyasal Kitapevi,2012.
- KÖRDEVE Mustafa, “Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe” Adana, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 26, Sayı 2, 2017,ss.1-13.
- KÖSE Hacı Ömer, “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim”, Ankara, *Sayıştay Yayınları* 2.b, 145. Yıl Yayınları, Ankara, 2007.
- R. Patrice WOLFE, Donald W. MORAN, “Global Budgeting in the OECD Countries” *Medicare Research Review*,14 (3),(1993),p. 55-76.
- SEVİNÇLER Burcu, “*Sayıştayın Anayasal Konumu Ve Yargı Fonksiyonu*”, (Yüksek Lisans Tezi),Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2018.
- TATAR Mehtap,“ *Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye’de Gelişimi*”,Ankara, Sosyal Güvenlik Dergisi, S.1(2011), ss.103-133.

- TENGİLİMOĞLU Dilaver, IŞIK Oğuz, AKBOLAT Mahmut, “Sağlık İşletmeleri Yönetimi”, Ankara: 9.b., Nobel Yayınevi, 2018.
- YÜCEL Ökkeş, ‘Kamu Mali Yönetim Sisteminde Seçilmiş Ülke Sayıştayları ve Türk Sayıştayını Analizi’, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- YÜCEL Ökkeş, AĞCAKAYA Serpil, “Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransa Sayıştayının Analizi”, Isparta, S.D.Ü. İ.İ.B.F.Fakültesi Dergisi, C.23,S.3,(2018),ss.1117-1130
- YILMAZ Erdal, , “Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Muhasebe Konuları Ve Bazı Çözüm Önerileri”, Zonguldak, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, 2011, ss ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, 2011, s.327-337.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- İl Sağlık Müdürlükleri Veya Sağlık Müdürlüğü İşletme Birimlerinin Birbirinden Mal ve Hizmet Alımlarında Muhasebe Kayıt Örnekleri <https://sgb.saglik.gov.tr/Genelge%20Ekleri/Kamu%20%20C4%B0darelerine%20Ba%C4%9Flu%20Sa%C4%9Flu%20Kurum%20ve%20Kurulu%C5%9Flar%C4%B1n%C4%B1n%20Birbirlerinden%20Yapacaklar%C4%B1%20Mal%20Ve%20Hizmet%20Al%C4%B1mlar%C4%B1%20Ek-2.pdf> , (01/06/2019)
- T.C. Sağlık Bakanlığı, *Stratejik Plan (2013-2017)*, 2012, s.20, <https://sgb.saglik.gov.tr/Shared%20Documents/OrtaAlan/15.02.2012%20stratejik%20plan.pdf>, (01.02.2019)
- <https://ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4781/mkys.html>, (02/03/2019)
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, <https://www.hmb.gov.tr/kefalet-sandigi-sik-sorulan-sorular> (02.03.2019)
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Usul Kanunu Sirküleri/115, <https://www.gib.gov.tr/1-nisan-2019-tarihinden-itibaren-verilmesi-gereken-bazi-vergi-beyannamelerinin-verilme-surelerinin> (05.05.2019)
- <https://sbsgm.saglik.gov.tr/TR,12871/satin-alma-birimi.html>, (05.03.2019)
- https://sgb.saglik.gov.tr/Shared%20Documents/odenek_kullanimi_ust_yazi.pdf (18/03/2019)

- Sağlık Bilgi Sistemleri Genel Müdürlüğü, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Genel Bakış <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/14792,tdms-genel-bakispdf.pdf?0> (26.05.2019)
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Duzenlilik_Denetimi_Rehberi.pdf, s.3,(03.02.2019)
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu Taşınmazları Denetimi, “*Kamu Taşınmazları Denetimi*”, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Ta%C5%9F%C4%B1nmaz_Denetimi.pdf, (03.02.2019)
- Mehmet Atasever, *Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Sağlık Harcamalarının Analizi 2002-2013, Dönemi*, s.121-136,(05.02.2019) <https://sgb.saglik.gov.tr/Dkmanlar/T%C3%BCrkiye%20Sa%C4%9F%C4%B1k%20Hizmetlerinin%20Finansman%C4%B1%20ve%20Sa%C4%9F%C4%B1k%20Harcamalar%C4%B1n%C4%B1n%20Analizi%202002-2013%20D%C3%B6nemi.pdf>,
- Sayıştay Bilgi Edinme, Sık Sorulan Sorular Sayıştay, denetimleri sonucu hangi raporları üretir? <https://sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=88>, (26.05.2019)
- T.C Sağlık Bakanlığı, *Sağlıkta Dönüşüm Programı Değerlendirme Raporu(2003-2011)*, 2012, [https://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/Yayin/453,s.50,\(05.02.2019\)](https://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/Yayin/453,s.50,(05.02.2019))
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, Taşınır Mal Yönetmeliği Ders Notları, 2018, s.44, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=141>
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu Personel Rejimi Ders Notları, 2018, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Kamu_Personel_Rejimi.pdf
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetim Rehberi*, 2014, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Duzenlilik_Denetimi_Rehberi.pdf,
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, “ *Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri 2012,2013,2014,2015,2016,2017 Yılı Düzenlilik Denetim Raporları*”, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103>

- T.C. Sayıştay 4. Dairesi,2014, İlam No:93 Karar No: 121, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=15974>
- T.C. Sayıştay 4. Dairesi,01.04.2014, İlam No:228 Karar No: 61, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=20721>
- T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 04.11.2014, İlam No:22 Karar No: 81, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/>
- T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 27.02.2014, İlam No:224Karar No: 52, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/>
- T.C. Sayıştay 4. Dairesi, 22.1.2013, İlam No:75 Karar No: 9, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/>
- T.C. Danıştay 12. Dairesi, Esas No: 2011/4921 Karar No : 2015/2943, <https://www.memurlar.net/haber/586664/bilmesi-gerektigi-mevzuat-hukmune-aykiri-davranana-hangi-ceza-verilir.html>

KANUNLAR VE MEVZUATLAR

- Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kanun No: 5510,16.06.2006
- Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun, Kanun No: 209,09.01.1961
- Devlet Memurları Kanunu, Kanun No: 657, 14.07.1965
- Muhasebei Umumiye Kanunu, Kanun No: 1050,09.06.1927
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun No: 2709, 07.11.1982
- Kamu İhale Kanunu, Kanun No: 4734,04.01.2002
- Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Kanun No: 5018,24.12.2003,
- Sayıştay Kanunu, Kanun No: 6085,19.12.2010
- Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Kararname No:1, 10.07.2018
- Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kararname No: 694, 25.08.2017
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Sayı: 26509,01.05.2007.

- Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Sayı:26040,31.12.2005
- Kamu İhale Kanununa Göre İhale Edilen Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Kapsamında İstihdam Edilen İşçilerin Kıdem Tazminatlarının Ödenmesi Hakkında Yönetmelik, Sayı:29261,08.02.2015
- T.C. Sağlık Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2011/43 sayılı Genelgesi,16.06.2011
- T.C. Sağlık Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2012/49 sayılı Genelgesi,31.12.2012
- Sosyal Güvenlik Kurumu ile Sağlık Bakanlığı Arasında 2017 Yılı Götürü Bedel Üzerinden Sağlık Hizmet Alım Sözleşmesi ve Usul Esasları
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği(Sıra No: 17)
- Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkındaki Yönerge, 10.02.2005
- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 14/04/2007 Tarih, B.07.0.MGM.0.23/61-6605 Sayılı, % 1 SHÇEK Payının Ödenme Süresi Konulu Yazısı
- Sayıştay Genel Kurulu Kararı, Karar Tarihi : 14.06.2007 Karar No : 5189/1
- Sayıştay Dairelerinin Çalışma Usul ve Esasları, Sayı: 28145,17.12.2011