



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ

2024 YILI

SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2025



Tel : 90 (312) 295 30 00
Fax : 90 (312) 295 48 00



www.sayistay.gov.tr
sayistay@sayistay.gov.tr



İnönü Bulvarı No: 45
06520 Balgat-Çankaya/ANKARA

İÇERİK

PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ 2024 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

**PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2024 YILI
DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU**



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ

2024 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ	1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU	5
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	6
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	6
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	7
6. DENETİM GÖRÜŞÜ	8
7. DENETİM BULGULARI	8
8. EKLER	42

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Akademik Personel Kadro Durumu	2
Tablo 2: İdari Personel Kadro Durumu	2
Tablo 3: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Ödenek ve Gerçekleşmeleri	3
Tablo 4: 2024 Yılı Bütçe Gelir Tahmin ve Gerçekleşmeleri	3
Tablo 5: Yıllar İtibariyle Personel Giderinin İşletme Ciroğu İçerisindeki Payı	30
Tablo 6: Toplu İş Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ücretlerin Asgari Ücret ile Karşılaştırılması	31
Tablo 7: Yıllar İtibariyle İşletmenin Ticari Borçları ve Kar/Zarar Durumları	31
Tablo 8: İktisadi İşletmenin 2024 Yılı Özet Bilançosu	32
Tablo 9: Adli Yargıda Sonuçlanan Alacak Davalarıyla İlgili Yapılan Harcamalar	35

KISALTMALAR

ATM : Otomatik Para Çekme Makinesi

EKAP : Elektronik Kamu Alımları Platformu

KAVDEM : Pamukkale Üniversitesi Kalite Yönetimi ve Veri Değerlendirme Uygulama ve Araştırma Merkezi

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KDV : Katma Değer Vergisi

KİT : Kamu İktisadi Teşebbüsü

MYO : Meslek Yüksek Okulu

OSB : Organize Sanayi Bölgesi

ÖSYM : Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi

SAUM : Sağlık Araştırma Uygulama Merkezi

SKS : Sağlık Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı

TOLEYİŞ : Türkiye Otel Lokanta Dinlenme Yerleri İşçileri Sendikası

YO : Yüksekokul

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Mevcut Taşınmazların Değerini Artıran Bakım Onarım Harcamaları ile Bir Kısım Yatırım Harcamalarının İlgili Hesaplara Kaydedilmeyip Doğrudan Gider Yazılması
2. Üniversite Personelinin Öğle Yemeği Hizmetleri İçin Ayrı Bir Birimin Oluşturulmaması, Yemek Hizmetlerinin Kurum Bütçesi İçerisinde Yürütülmesi

B. Diğer Bulgular

1. Hizmet Alımı İhalelerinde Rekabetin Yeteri Kadar Sağlanamaması; Bakım Onarım İhalelerinde İşin Süresinin İhale Öncesi Süreçte Etkin Bir Şekilde Belirlenememesi
2. Taşınır İşlemlerinde Taşınır Mal Yönetmeliği Hükümlerine Uyulmaması
3. Yüksek Personel Giderleri Nedeniyle İktisadi İşletmenin Ticari Borçlarını ve Çalışanların Kıdem Tazminatlarını Ödeyemez Duruma Gelmesi; Üniversitenin Mali Külfet ve Hukuki Sorunlarla Karşı Karşıya Kalması
4. Toplu İş Sözleşmelerinden Kaynaklanan Dava Sayısının Fazlalığı ve Bu Durumun Üniversiteye İlave Mali Yük Getirmesi
5. İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İşletilmesinde Eksiklikler Bulunması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Anayasa'nın 130'uncu maddesinde, çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversitelerin Devlet tarafından kanunla kurulması öngörülmüştür.

Pamukkale Üniversitesi 11.07.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3837 sayılı Kanun ile 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu'na eklenen 11 inci ek madde ile kurulmuştur.

Yükseköğretim kurumları için temel mevzuat; 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu, 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu ve 124 sayılı Yükseköğretim Üst Kuruluşları ile Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'dir.

Yükseköğretimin amaç ve ilkeleri, yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanma, işleyiş, görev, yetki ve sorumlulukları ile eğitim-öğretim, araştırma, yayın, öğretim elemanları, öğrenciler ve diğer personel ile ilgili esaslar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'yla düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 12'nci maddesinde yükseköğretim kurumlarının görevleri sayılmış olup bu görevler; toplumun ihtiyaçları, kalkınma planları ilke ve hedeflerine uygun bilimsel eğitim-öğretim, araştırma, yayım ve danışmanlık yapmak, bu ilke ve hedefler doğrultusunda insangücü yetiştirmek, toplumun özellikle sanayileşme ve tarımda modernleşme alanlarında eğitilmesini sağlamak, üretimde artışı sağlayacak uygulamalı çalışmalarda bulunmak, bu amaçla döner sermaye işletmelerini kurmak ve bu faaliyetlerin geliştirilmesine ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmak olarak özetlenebilir.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Pamukkale Üniversitesinin akademik yapısında rektörlük, senato, fakülte dekanlıkları, yüksekokul, enstitü, uygulama ve araştırma merkez müdürlükleri bulunmakta, idari yapısında ise üniversite yönetim kurulu, genel sekreterlik, daire başkanlıkları, hukuk müşavirliği ve müdürlükler yer almaktadır.

Üniversitenin üst yöneticisi olan Rektör Cumhurbaşkanı tarafından, dekanlar ise

Yükseköğretim Kurulunca atanmaktadır.

Üniversite bünyesinde; 20 fakülte, 1 yüksekokul, 6 enstitü, 17 meslek yüksekokulu, 45 uygulama ve araştırma merkezi ve 3 laboratuvar bulunmaktadır.

Akademik ve idari personelin sınıf, unvan ve kadro dağılım bilgileri Tablo 1 ve 2’de yer almaktadır.

Tablo 1: Akademik Personel Kadro Durumu

Unvan	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı	Toplam Kadro Sayısı
Profesör	454	47	501
Doçent	297	63	360
Doktor öğretim üyesi	440	146	586
Öğretim görevlisi	422	114	536
Araştırma görevlisi	474	365	839
Toplam	2087	735	2822

Tablo 2: İdari Personel Kadro Durumu

Hizmet Sınıfı	Dolu Kadro Sayısı	Boş Kadro Sayısı	Toplam Kadro Sayısı
Genel idare	687	357	1044
Sağlık	951	399	1350
Avukatlık	5	1	6
Eğitim-öğretim	4	1	5
Teknik	114	82	196
Yardımcı	184	65	249
Sözleşmeli	513	133	646
İşçi	1416	41	1457
Toplam	3874	1079	4953

Üniversitede 2024 yıl sonu itibarıyla kadrolu akademik, idari (sözleşmeli idari personel dahil) ve işçi personel toplamı 5961’dir. Ayrıca Üniversitede 11 yabancı uyruklu akademik personel çalışmaktadır.

1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’na ekli II sayılı cetvelin (A) “Özel Bütçeli İdareler” bölümünde yer alan Pamukkale Üniversitesi, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile verilen hazine yardımı ve öz gelirlerini kullanarak giderlerini finanse etmektedir.

İdarenin ekonomik sınıflandırma açısından 2024 yılına ait ödenek dağılımına ve yıl sonu harcama gerçekleştirmelerine ilişkin tablo aşağıdadır.

Tablo 3: 2024 Yılı Bütçe Giderleri Ödenek ve Gerçekleşmeleri

	Ödenek (TL)	Gerçekleşme (TL)	Gerçekleşme Oranı(%)
01 Personel Giderleri	3.685.463.625,00	3.601.405.764,00	97
02 Sos. Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	466.202.371,00	444.964.460,00	95
03 Mal ve Hizmet Alımı Giderleri	339.207.398,00	226.404.312,00	66
05 Cari Transferler	586.879.750,00	584.002.892,00	99
06 Sermaye Giderleri	418.491.364,00	212.768.367,00	51
07 Sermaye Transferleri	0	0,00	
Toplam	5.496.244.508,00	5.069.545.795,00	92

2024 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 5.027.316.000,00 TL ödenek tahsis edilen Üniversite bütçesine yıl içinde 468.928.508,00 TL ödenek eklenmiş ve toplam ödenek 5.496.244.508,00 TL'ye ulaşmış olup ödeneğin %92,24'ü olan 5.069.545.795,00 TL kullanılmıştır.

Personel giderlerinde 3.685.463.625,00 TL ödeneğin 3.601.405.764,00 TL'si, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderlerinde 466.202.371,00 TL ödeneğin 444.964.460,00 TL'si, mal ve hizmet alımı giderlerinde 339.207.398,00 TL ödeneğin 226.404.312,00 TL'si, cari transferlerde 586.879.750,00 TL ödeneğin 584.002.892,00 TL'si, sermaye giderlerinde 418.491.364,00 TL ödeneğin 212.768.367,00 TL'si harcanmıştır.

Üniversite tarafından 2024 yılında; Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu, Erasmus, Mevlana ve Farabi Değişim Programı, Kalkınma Ajansı (sayılanlardan denetlenen idarenin kullanmadığı kaynaklar silinir, varsa diğer destek türleri ilave edilir) destekleri ile Avrupa Birliği hibelerinden toplam 36.974.842,99 TL bütçe dışı kaynak kullanılmıştır.

2024 yılı bütçe gelirleri tahmin ve gerçekleşme bilgileri Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4: 2024 Yılı Bütçe Gelir Tahmin ve Gerçekleşmeleri

	Gelir Tahmini (TL)	Gerçekleşen (TL)	Gerçekleşme Oranı (%)
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	39.811.000,00	75.922.112,00	190,7
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	4.891.946.000,00	4.985.856.817,00	101,9
Diğer Gelirler	95.559.000,00	180.080.780,00	188,4
Sermaye Gelirleri	0	0	0
Toplam	5.027.316.000	5.241.859.708,00	104,3
Gelirlerden Red ve İadeler (-)	-	726.650,00	
Net Toplam	5.027.316.000,00	5.241.133.058,00	104,2

2024 yılı bütçesine göre tahmin edilen bütçe geliri 5.027.316.000,00 TL olan Üniversitenin, yıl sonunda gerçekleşen net bütçe geliri 5.241.133.058,00 TL'dir.

Dönem faaliyet geliri 5.585.934.420,75 TL, gelirlerden indirim, iade ve ıskonto toplamı 638.588,15 TL, enflasyon düzeltmesi toplamı 1.729.941.722,68 TL ve faaliyet gideri 5.227.937.864,00 TL olan Üniversite, 2024 yılını 2.087.299.691,28 TL olumlu faaliyet sonucu ile tamamlamıştır.

Üniversite özel bütçesi dışında bulunan;

-Döner Sermaye İşletmesinin 2024 yılı gelir toplamı 3.697.725.983,52 TL, gider toplamı 4.007.901.121,30 TL olarak gerçekleşmiş ve dönem 310.175.137,78 TL zarar ile tamamlanmıştır.

-Sosyal Tesisin/İktisadi İşletmenin 2024 yılı gelir toplamı 132.020.364,34 TL, gider toplamı 143.272.968,17 TL olarak gerçekleşmiş ve dönem sonu 8.039.571,84 TL zarar ile tamamlanmıştır.

Ayrıca Üniversite, 26.01.2007 tarih ve 226415 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/11593 Sayılı Bazı Alanların Teknoloji Geliştirme Bölgesi Olarak Tespit Edilmesi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Pamukkale Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi Pamukkale Teknokent Yönetici A.Ş.’nin ortağıdır. Adı geçen AŞ’nin kuruluş sermayesi 1.000.000,00TL olup Üniversitenin %73 oranında ortaklığı bulunmaktadır. Buna ek olarak Üniversite 19/12/2024 tarih ve 11232 sayılı Ticaret Sicil Gazete’de kuruluşu tamamlanarak ilan olunan Denizli OSB Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici AŞ’nin ortağıdır. Adı geçen AŞ’nin kuruluş sermayesi 100.000.000,00 TL olup Üniversitenin %5 oranında ortaklığı bulunmaktadır.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 49’uncu maddesi gereğince genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla genel yönetim kapsamında olan üniversitelerin muhasebe ve raporlama standartları Kurul tarafından belirlenen kurallara tabidir. Kamu İdaresi ayrıca adı geçen Kanun’un 80’inci maddesinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden Bakanlığın hazırladığı düzenlemelere tabi olup bu kapsamda çıkarılan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ndeki muhasebe ilkeleri ile hesap planını kullanmakta, mali tabloları

hazırlamakta ve Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre mali işlemlerini muhasebeleştirmektedir.

Özel bütçeli bir idare olan Üniversitede, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Üniversitenin muhasebe işlemleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne tabi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi üzerinden yürütülmektedir.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli.

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolarından olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmassından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile

bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur.

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5018 sayılı Kanun uyarınca iç kontrol sistemi; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.

İç kontrolün işleyişi ile ilgili ayrıntılı hükümler, 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan rehberlerle belirlenmiştir. 2024 yılı denetimi kapsamında, mezkûr mevzuat çerçevesinde, Üniversite iç kontrol sistemi aşağıdaki şekilde değerlendirilmektedir:

Kontrol Ortamı Standartları

Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar ile yetki devirleri ve sınırları tam ve açık bir şekilde belirlenip yazılı hale getirilmiştir.

İdarede "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri" ile ilgili eğitim ve bilgilendirme çalışmaları yeterlidir.

Personelin işe alınması, yer değiştirmesi, görevde yükselmesi, yeterlilik-performans değerlendirmesi ile disiplin hükümlerine yönelik insan kaynakları politikası, tam olarak belirlenmiş ve kurum çalışanlarına duyurulmuştur.

Hassas görevlere ilişkin prosedürler, yönleriyle eksiktir, buna karşın hazırlanan bu prosedürler duyurulmamıştır.

Risk Değerlendirme Standartları

Stratejik plan, zamanında yayımlanmış ve içerik açısından mevzuata uygundur.

İdare performans programı içerik olarak mevzuata uygun şekilde hazırlanmış ve zamanında yayımlanmıştır.

İdare iç kontrol risklerinin tanımlamasıyla ilgili çalışmalar yapılmış olmakla beraber bazı açılardan bu çalışmalar yeterli değildir.

Risklerin değerlendirilmesine yönelik herhangi bir çalışma yapılmamıştır.

Kontrol Faaliyetleri Standartları

İdare tarafından yetkileri belirlemek amacıyla iş akış süreçleri hazırlanmamıştır.

İdare tarafından yetki devirleri mevzuata uygun yapılmıştır.

İdarede yapılan görevlendirmelerde, bunları farklı kişiler arasında dağıtılarak “görevler ayrılığı” ilkesine uyulmuştur.

İdarece belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmemiştir.

Ön mali kontrol sistemi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’a uygun olarak kurulmuştur.

Kamu idaresinin ön mali kontrol yönergesi mevcuttur.

Bilgi ve İletişim Standartları

İdare faaliyet raporu içerik olarak mevzuata uygun hazırlanmıştır.

İdarenin Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı mevcuttur ve içerik olarak Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’ne uygundur.

İzleme Standartları

İdarenin tüm birimleri tarafından iç kontrol sistemi, İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulmaması nedeniyle değerlendirilmemektedir.

Kamu İdaresinde iç denetim birimi kurulmuştur.

İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışması mevcut değildir.

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Pamukkale Üniversitesi 2024 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

7. DENETİM BULGULARI

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Mevcut Taşınmazların Değerini Artıran Bakım Onarım Harcamaları ile Bir Kısım Yatırım Harcamalarının İlgili Hesaplara Kaydedilmeyip Doğrudan Gider Yazılması

Üniversiteye ait taşınmazların değerini artıran bakım ve onarım harcamalarının ilgili taşınmazların kayıtlı değerine eklenmeyerek 630 Giderler Hesabına kaydedilerek doğrudan gider yazıldığı görülmüştür.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunun "Hesap grubuna ilişkin işlemler" başlıklı 170 inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde; *"1) Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı arttıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır."* denilmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan "Amortisman ve Tükenme Payları" konulu 47 Sıra No.lu Genel Tebliğ'in 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında; Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelikte yer alan taşınmazlar için 34.000,00 TL'yi aşan ve değer artırıcı harcama olarak kabul edilen giderlerin ilgili duran varlığın maliyetine ekleneceği belirtilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında da, hesaplarda kayıtlı duran varlıklar için yapılan harcamalardan belirtilen limitleri aşanlar değer artırıcı harcama olarak kabul edileceği ifade edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 07.11.2023 tarihli Oluruyla 34.000,00 TL'lik bu tutar güncellenerek, 2024 yılı için 114.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

Bu bakımdan, 2024 yılında taşınmazlar için 114.000,00 TL'yi aşan bakım, onarım ve tamir mahiyetindeki harcamaların 630 Giderler Hesabına gider yazılması yerine, ilgili maddi duran varlıkların değerini artırdığı için bu varlıkların kayıtlı değerlerine eklenmesi gerekmektedir.

Üniversite tarafından 2024 yılında yapılan yapım, bakım ve onarım harcamalarından maddi duran varlıkların değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini ve sağlanan faydayı artıran (630.30.6.5.90 ve 630.30.6.7.90) tertiplerine kayıtlı, limiti aşan toplam 42.027.202,95 TL varlıkların kayıtlı değerine eklenmeyerek gider olarak muhasebeleştirildiği görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında; bulgu konusu işlemin Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı tarafından Strateji Geliştirme Daire Başkanlığına yapılan bildirimlerle manuel olarak yapıldığı belirtilmiştir.

Verilen cevapda, bahse konu harcamaların manüel olarak ilgili maddi duran varlıkların değerine eklendiği belirtilmekte ise de, sunulan listenin küçük bakım onarım giderlerinden ibaret olduğu ve bulgu konusu harcamalarla ilgili olmadığı anlaşılmıştır. Kurumun 630.30 Diğer Gayrimenkul Büyük Onarım Giderleri'ne kayıtlı değer artırıcı harcamaların ilgili maddi duran varlıkların değerine eklenmeyerek doğrudan gider yazılması bulgu konusu edilmiştir. Faaliyet Sonuçları Tablosu incelendiğinde, belirtilen harcamaların gider olarak 630.30 hesap koduna yazıldığı görülmektedir.

Sonuç olarak, limit üstü toplam 42.027.202,95 TL tutarındaki taşınmazlar için yapılan değer artırıcı harcamaların ilgili maddi duran varlık hesaplarına kaydedilerek doğrudan gider yazılması sebebiyle, mali tablolarda 252 Binalar Hesabı ile 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabında eksik, 630 Giderler Hesabında ise fazla gösterime neden olunmuştur.

BULGU 2: Üniversite Personelinin Öğle Yemeği Hizmetleri İçin Ayrı Bir Birimin Oluşturulmaması, Yemek Hizmetlerinin Kurum Bütçesi İçerisinde Yürütülmesi

Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği gereğince Üniversite personelinin öğle yemeği hizmetleri için ayrı bir yönetimin oluşturulmadığı; yemek hizmetlerine ait gelir, gider ve muhasebe işlemlerinin Kurum bütçesi içerisinde yürütülmesi sonucu Üniversitenin gelir ve giderlerde fazlalığa sebep olduğu tespit edilmiştir.

86/11220 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 212 nci maddesine dayanılarak hazırlanan Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği'nin;

“Yemek Servisi Giderleri” başlıklı 4 üncü maddesinde; yiyecek yardımının gerektirdiği giderlerin, yemek maliyetlerinin yarısını aşmamak üzere kurum bütçelerine konulacak ödeneklerle karşılanacağı, yemek bedelinin bütçeden karşılanamayan kısmının yemek yiyenlerden alınacağı,

“Yardımanın Şartları” başlıklı 5 inci maddesinde; Kurum bütçelerine yiyecek yardımı karşılığı olarak konulan ödeneğin memurlara yemek vermek üzere kurulan yemek servisine aktarılacağı, yiyecek yardımının gerektirdiği giderlerin sadece yemek servisi tarafından yapılacağı, atamaya yetkili amirin onayı ile yemek servisinin kurulacağı, yemek servisi için

gerekli bina, tesis ve demirbaş eşyanın kurumlarca sağlanacağı ve bunlar için memurlardan herhangi bir ücret alınmayacağı,

“Yemek Maliyetinin Hesabı” başlıklı 9 uncu maddesinde; kurum kadrosunda olup yemek servisinde görevlendirilen personelin giderleri ile kira, amortisman, su, elektrik ve havagazı giderlerinin yemek maliyetine dahil edilmeyeceği,

İfade edilmektedir.

Bahse konu Yönetmelik uyarınca, personelin öğle yemeği ihtiyacının temini amacıyla yemek hizmetleri biriminin oluşturulması, çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi, satın alma ve diğer mali iş ve işlemler ile yemek ücretlerinin belirlenmesi gibi hususları kapsayacak şekilde yemek hizmetleri yönergesinin çıkarılması gerekir.

Personele öğle yemeği verilen yerlerin birer sosyal tesis olması nedeniyle, “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” (RG: 30.12.2005/26039)” gereğince; hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması; işlemlerinin kayıt altına alınması, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesi, mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkeleri çerçevesinde hazırlanması ve raporlanması gerekmektedir.

Personelden alınacak asgari yemek bedellerine ilişkin esaslar ise her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği Uygulama Tebliğlerinde belirlenmektedir. Bahse konu Tebliğlere göre, yemek maliyetleri ve yemek servisinin farklı mahallerde daha iyi şartlarda sunulması gibi hususlar dikkate alarak yemek bedelleri tespit edilebilmektedir.

Belirtilen yasal düzenlemelere göre, bütçeden aktarılan ödenek ile yemek karşılığı personelden alınan tutarların yemekhane gelirlerini oluşturması, yemek hizmetleriyle ilgili tüm giderlerin ise bu tutarlardan karşılanması gerekirdi. Ancak, mevcut uygulamaya göre personelin öğle yemeği için 2024 yılı Üniversite Bütçesine 8.619.000,00 TL ödenek konulmuş, yemek hizmetlerinin öğrencilerle birlikte bütçe içerisinde yürütülmesi nedeniyle, personel yemek hizmetleri için yapılan harcamalar ve toplanan gelirler hesaplanamamıştır. Bütçe uygulama sonuçlarına göre personel ve öğrenci yemek hizmetleri için bütçeden toplam 45.953.011,00 TL harcanmış, yemek karşılığı memur ve öğrencilerden toplam 23.547.829,00 TL gelir elde edilmiştir.

Personel yemek hizmetleri için Özel Bütçeye konulan ödenek yemekhane hesabına aktarılarak gider yazılması ve bütçeyle bir ilişkisinin kalmaması gerekirken, mevcut uygulamadan dolayı yemek hizmetleri karşılığı personelden toplanan paralar bir taraftan Özel Bütçeye gelir yazılmış, diğer taraftan toplanan bu paralar mevcut ödemekle birlikte harcanarak bütçeye gider yazılmıştır. Bu şekilde, hesabi olarak Üniversitenin hem gelirinde hem de giderinde yaklaşık bütçeye konulan ödenek kadar fazlalığa yol açmıştır.

Diğer yandan, öğrenciler için sunulan yemek hizmetlerinin aynı nitelikte olması, personel ve öğrenci yemek ihtiyaçları için tek mutfak kurulmuş olması nedeniyle 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 46 ve 47 nci maddeleri ve Yüksek Öğretim Kurumları Mediko-Sosyal, Sağlık, Kültür ve Spor Dairesi Uygulama Yönetmeliği'nin 4, 5 ve 15 inci maddelerine dayanılarak, bir çok üniversitede olduğu üzere, personel ve öğrenci yemek hizmetlerinin aynı Yönerge kapsamında yürütülmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında, gerekli hazırlıklar yapılarak personel eksikleri giderilerek hazırlanacak yönerge ile Yemek Yürütme Kurulu kurulması için gerekli çalışmalara başlanacağı belirtilmiştir.

Sonuç itibarıyla, Devlet Memurları Yiyecek Yardımı Yönetmeliği kapsamında personelinin öğle yemeği hizmetleri için ayrı bir yönetimin kurulmaması hem mevzata aykırılık oluşturmakta; hem de personelin yemek hizmetlerine ait gelir, gider ve muhasebe işlemlerinin Üniversite bütçesi içerisinde yürütülmesi sonucu, en az yemek hizmetleri için bütçeye konulan ödenek kadar Üniversitenin gelir ve giderinin yüksek gösterilmesine ve bu nedenle mali tablolarında hatalı gösterime sebep olunmuştur.

B. DİĞER BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Hizmet Alımı İhalelerinde Rekabetin Yeteri Kadar Sağlanamaması; Bakım Onarım İhalelerinde İşin Süresinin İhale Öncesi Süreçte Etkin Bir Şekilde Belirlenememesi

Pazarlık usulü ile ihale edilen muhtelif proje, zemin etüdü ve ihale dosyası hazırlama hizmet alımı ihalelerine, sadece yaklaşık maliyetin belirlenmesi için fiyat alınan firmaların ihaleye davet edilmeleri sebebiyle, yaklaşık maliyetin gizliliği ve ihalede rekabetin sağlanması

kuralının olumsuz etkilendiği, ayrıca bazı bakım ve onarım işi ihalelerinde ön görülebilir (sınav günleri gibi) nedenler gerekçe gösterilerek süre uzatımı verildiği tespit edilmiştir.

a) Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesine İlişkin Uygulamalar

Örnek-1; “*Merkezi Derslik Binası Uygulama Projeleri ve İhale Dosyası Hazırlama Hizmet Alımı İşi*” için yapılan piyasa araştırması ve ihale kararı;

Yaklaşık maliyetin belirlenmesi için A Firmasından 1.400.000 TL, B Firmasından 1.415.000 TL, C Firmasından 1.430.000 TL fiyat alınmıştır. İdarece üç fiyatın ortalaması alınarak yaklaşık maliyet 1.415.000 TL olarak belirlenmiştir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 21/f maddesine göre pazarlık usulü ile yapılan ihaleye aynı firmalar davet edilmiş ve A Firması 1.390.000 TL, B Firması 1.400.000 TL, C Firması 1.415.000 TL teklifte bulunmuştur. Alınan teklifler değerlendirilerek, iş A Firmasına ihale edilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere, firmaların ihale için verdikleri teklif fiyatların hem birbirine çok yakın olması hem de teklif fiyatların yaklaşık maliyet için verdikleri fiyatların çok az (10.000-15.000 TL) altında olması durumu; firmaların birbirinin teklif ettiği fiyatları ve idarece belirlenen yaklaşık maliyeti kolaylıkla tahmin ettiğini ortaya koymaktadır.

Örnek-2: “*Dış Hekimliği Fakültesi Uygulama Hastanesi Avan Proje ve Zemin ve Temel Etüt ve Proje Raporları Hazırlama İşi*” için yapılan piyasa araştırması ve ihale kararı;

Yaklaşık maliyet için; A Firması 1.970.000 TL, B Firması 1.990.000 TL, C Firması 2.150.000 TL fiyat teklifinde bulunmuştur. İdarece üç teklifin ortalaması alınarak 2.036.666 TL olarak yaklaşık maliyet belirlenmiştir. 4734 sayılı Kanun’un 21/f maddesine göre pazarlık usulü ile yapılan ihaleye yine aynı firmalar davet edilmiş ve sadece A Firması 1.970.000 TL fiyat teklifinde bulunmuş, daha sonra ikinci teklif alınmış ve iş 1.950.000 TL’ye ihale edilmiştir. Görüleceği üzere, A Firması yaklaşık maliyetin belirlenmesi için vermiş olduğu fiyatın aynısını davet edildiği ihalede de teklif fiyat olarak vermiştir. Bu durum, yapılan bu ihalede de yaklaşık maliyetin firma tarafından kolaylıkla tahmin edildiğini göstermektedir.

Mevcut uygulamaların, 4734 sayılı Kanun’un “Temel ilkeler” başlıklı 5 inci maddesinde belirtilen, ihalelerde rekabeti sağlanması ilkesi ile “Bilgi ve belgeleri açıklama yasağı” başlıklı 61 inci maddesinde belirtilen yaklaşık maliyetin ifşa edilmeme kurallarını olumsuz etkilediği değerlendirilmiştir.

b) Bakım ve Onarım İşlerinde Süre Uzatımına İlişkin Uygulamalar

Sözleşme Bedeli 7.046.296,00 TL, iş yeri teslim tarihi 24.10.2023, işin bitiş tarihi 21.04.2024 (180 takvim günü) olan “Kınıklı Yerleşkesi Muhtelif Binalarda Bakım ve Onarım Yapılması İşİ”ne ait ihale dosyası ve hakkeşlerinin incelenmesi;

İdarece, yaklaşık maliyet metraj ve icmal cetveline göre 22 farklı mekânda bulunan toplam 336 kalem inşaat, tesisat ve elektrik bakım ve onarım işi için yaklaşık maliyet belirlenerek ihaleye çıkmıştır.

İşin yapımı sürecinde toplam 5 defa imalat değişikliğine gidilerek, sözleşme bedeli 7.046.296,00 TL olan İş’de 4.532.512,00 TL (%64) tutarında iş artışı, 3.296.196,00 TL (%46) tutarında iş eksilişi gerçekleşmiştir. Görüleceği üzere ihaleye çıkarılan iş kalemlerinde uygulama sürecinde ortalama %55 oranında değişikliğe gidilmiştir. İş kaleminin çokluğu ve yapım mekanlarının fazlalığı dikkate alındığında %20 oranında sapmalar makul karşılanabilmekte, ancak öngörülene göre bu kadar yüksek sapma göstermesinin makul olmadığı, bu durumun aynı zamanda kaynakların etkin kullanımını ve ihalelerde rekabetin sağlanmasını da olumsuz etkilediği değerlendirilmiştir.

Yine aynı Bakım ve Onarım İşİyle ilgili olarak, yapılan ara sınav, bütünleme, final ve ÖSYM tarafından yapılan sınav günleri yerleşke içerisinde gürültü olmaması ve sınav güvenliği için inşaat çalışması yapılmadığı gerekçesiyle 16.04.2024 tarihinde 60 gün, 13.06.2024 tarihinde 18 gün ek süre verilmiştir.

Yapım İşleri Genel Şartnamesi’nin 29 uncu maddesi gereğince; sınav günlerinin idarenin sözleşmenin ifasına ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesi (yer teslimi, projelerin onaylanması, iş programının onaylanması, ödenek yetersizliği gibi) kapsamında değerlendirilemeyeceği gibi öngörülemez durumlar nedeniyle iş artışının zorunlu olduğu hallerde ilave işin gerektirdiği ek süre kapsamında da değerlendirilmesi mümkün değildir.

İhale konusu işin süresi belirlenirken, işin gerçekleştirileceği Üniversite kampüsünde her yıl tekrarlayan toplu sınavların yapıldığı bilinmektedir. Ayrıca, bakım ve onarım işi 22 ayrı mekânda yürütülmekte olup, aynı anda bu mekanların tümünde sınav yapılmamaktadır.

Bu itibarla, belirtilen olumsuzlukların yaşanmaması için Üniversite kampüsünde gerçekleştirilen yapım, bakım ve onarım işleri için ihale aşamasında süre belirlenirken, öngörülebilir ve her yıl tekrarlayan sınav günlerinin mutlaka dikkate alınması gerekmektedir.

Kamu İdaresi cevabı;

a) Yaklaşık maliyetin belirlenmesi için ilgili Yönetmelik gereğince, piyasadan fiyat araştırması yapılarak temin edilen fiyatların aritmetik ortalamasının esas alındığı; söz konusu firmaların birbirleri ile iletişimleri olmadığı, birbirlerinin verecekleri teklifleri bilmedikleri veya yaklaşık maliyet oluşturduktan sonra aynı teklifi vermeme ihtimalleri de düşünüldüğünden yaklaşık maliyetin gizliliği açısından bir sorun olmayacağı ifade edilmiştir.

Yapılan değerlendirme; fiyat alınması ve bu fiyatların ortalaması alınarak yaklaşık maliyetin belirlenmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığı, ancak yaklaşık maliyet için fiyat alınan aynı firmaların ihaleye davet edilmeleri ve bu firmaların da daha önce yaklaşık maliyet için verdikleri fiyatın küçük bir miktar altında teklif gerçekleşmesi; yaklaşık maliyetin tahmin edildiğini ve bu durum ise ihalelerde rekabetin sağlanamadığını ve yaklaşık maliyetin gizliliğinin korunamadığını göstermektedir.

b) Söz konusu işin kapsamlı olması nedeniyle uygulamada çeşitli ihtiyaçların ve zorunlu durumların ortaya çıkması nedeniyle çok sayıda değişikliğe gidildiği, özellikle bazı mekanik imalatlarda meydana gelen azalışın temel nedeninin KABEV Projesi kapsamında bazı enerji verimliliği uygulamalarının üniversitede eş zamanlı olarak yürütülmesi nedeniyle Proje kapsamında yürütülen uygulamalarla çakışan bazı mekanik iş kalemlerinin programından çıkarıldığı veya revize edildiği belirtilmiştir.

Yapılan değerlendirme; iş kalemlerindeki eksilişlerin büyük bir bölümünün mekanik imatlardan oluşması ve bunun da KABEV Projesinden kaynaklanması nedeniyle verilen cevap yeterli görülmüş olup, bu hususun bulgudan çıkarılmasına karar verilmiştir.

Süre uzatımı konusuyla ilgilirilen cevapta ise; Üniversite kampüsünde her yıl rutin olarak yapılan YKS, KPSS, DGS gibi merkez olmadığı sınav uygulamaları ve ara sınav, final sınavı gibi akademik takvim dahilinde yapılan sınavlar sırasında, sınav güvenliği ve sınav sessizliği ilkeleri doğrultusunda çalışmaların geçici durduğu bu dönemlerin süre uzatımı ile telafi edilmesi gerektiği düşünülerek yükleniciye bu doğrultuda ek süre verildiği ifade edilmiştir.

Yapılan değerlendirme; belirtilen nedenlerden dolayı işin durdurulması ve durdurulan süre kadar ek süre verilmesi bulgumuzun esas konusu olmadığı, esas konunun bilinen ve her yıl düzenli olarak tekrarlanan sınav günlerinin ihale dokümanlarına yansıtılmaması ve bu süreler dikkate alınarak işin süresinin belirlenmemiş olmasıdır.

Sonuç itibariyle; yaklaşık maliyetin gizliliğinin korunması, rekabetin sağlanması ve mevzuata uyum bakımından; pazarlık usulüyle temin edilen proje, zemin etüdü ve ihale dosyası hazırlama hizmet alımı ihalelerine yaklaşık maliyetin belirlenmesi için fiyat teklifi alınan firmaların dışında başka firmaların da davet edilmesi; bakım ve onarım işlerinde uygulama sürecinde işin süresiyle ilgili sorunlar yaşanmaması için Üniversite bünyesinde yapılacak işlerde sınav takvimi dikkate alınarak işin süresinin belirlenmesi gerekmektedir.

BULGU 2: Taşınır İşlemlerinde Taşınır Mal Yönetmeliği Hükümlerine Uyulmaması

Üniversitenin bazı birimlerde Taşınır Kontrol Yetkilisi görevlendirilmediği, mevcut dayanıklı taşınırın numaralandırmadığı, harcama birimleri tarafından Varlık İşlem Fişlerinin ve Tüketim Malzemeleri Çıkış Raporlarının süresinde muhasebe birimine gönderilmediği tespit edilmiştir.

A) İdarenin Bazı Birimlerinde Taşınır Kontrol Yetkilisinin Görevlendirilmemesi

İdare tarafından bazı harcama birimlerinde taşınır kontrol yetkilisinin görevlendirilmediği tespit edilmiştir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır kayıt yetkilileri ve taşınır kontrol yetkilileri" başlıklı 6 ncı maddesinde; taşınır kontrol yetkililerinin, harcama yetkililerince, taşınır kayıt yetkilisinin hazırlamış olduğu taşınır mal yönetim hesabına ilişkin belge ve cetvellerin mevzuata ve mali tablolara uygunluğunu ve gerektiğinde yapılan diğer kayıt ve işlemleri kontrol etmek üzere yardımcılarında veya bunların bir alt kademesindeki yöneticileri arasından görevlendirileceği; harcama yetkilisi dışında yönetici unvanını haiz personel bulunmayan harcama birimlerinde ise bu görev harcama yetkilisi tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Maddenin devamında ise taşınır kayıt yetkililerinin ve taşınır kontrol yetkililerinin görev ve sorumlulukları sıralanmıştır.

Buna göre; taşınır kontrol yetkililiği müessesinin önemine binaen bu görevin harcama yetkililerinin bir alt kademe yöneticileri arasından görevlendirilecek kişi tarafından yapılması gerektiğini, bu hususun mümkün olmaması halinde ise bu görevin bizzat harcama yetkilileri tarafından yerine getirilmesini belirtmiştir.

Yapılan incelemede; Üniversitenin akademik ve idari birimlerinden 20 sinde taşınır kontrol yetkilisi atanmadığı veya bu görevin bizzat harcama yetkililerince yerine getirilmediği,

bu nedenle taşınır kayıt yetkilisi olarak görevlendirilen kişilerin yapmış olduğu kayıt ve işlemlerin yeterince kontrolünün yapılmadığı tespit edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında, taşınır kontrol yetkilisi atanmayan birimlere atamaların gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Taşınır kontrol yetkilisi görevlendirilmelerinin mevzuata uygun bir şekilde tesis edilip taşınır kontrol yönetim sisteminin etkililiği sağlanmalıdır.

B) Bazı Akademik birimlerde Dayanıklı Taşınırın Numaralandırma İşlemlerinin Henüz Tamamlanmamış Olması

Üniversitenin bazı fakülte ve yüksek okullarında dayanıklı taşınırın taşınır sicil numaralarının kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle numaralandırma işleminin henüz tamamlanmadığı veya eksik olduğu görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 44 üncü maddesine dayanılarak yayınlanan Taşınır Mal Yönetmeliği, kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu idarelerine ait taşınır malların kaydı, muhafazası ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi, merkez ve taşrada taşınır yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesi ve kamu idareleri arasında taşınırın bedelsiz devri ile tahsisine ilişkin esas ve usulleri belirlemek amacıyla çıkarılmıştır.

Taşınır Mal Yönetmeliğinin, “Taşınırın Kaydı” başlıklı 12 nci maddesinde, Kamu idarelerince bütün taşınırın ve bunlara ilişkin işlemlerin kayıt altına alınmasının esas olduğu, taşınır kayıtları, harcama birimleri itibarıyla yönetim hesabı verilmesine esas olacak şekilde tutulacağı ve her bir kaydın belgeye dayanması gerektiği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin “Dayanıklı taşınırın numaralanması” başlıklı 36 ncı maddesinde; giriş kaydı yapılan dayanıklı taşınırlara, taşınır kayıt yetkilisi tarafından bir sicil numarası verileceği; bu numaranın yazma, kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle taşınırın üzerinde kalıcı olacak şekilde belirtileceği ifade edilmiştir.

Söz konusu hükümlerden de anlaşılacağı üzere dayanıklı taşınırlara verilen sicil numaraları, taşınıra ilişkin kimlik bilgisi niteliğindedir ve taşınırı emsallerinden ayıran bir kriterdir. Dayanıklı taşınırın numaralandırılması ve bunların o taşınır üzerinde belirtilmesi hem kullanıma verilen hem de ambarda bekletilen taşınırın Kurum tarafından takibine imkân tanıyan önemli bir uygulamadır. Söz konusu numaralandırma işlemlerinin yapılmaması

durumunda, taşınırların kaydına, izlenmesine ve yönetilmesine dair birçok işlemin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi sağlanamamaktadır.

Kurumda taşınır işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda 4 fakülte ve 1 meslek yüksek okulunda dayanıklı taşınırların numaralandırma/barkotlama işleminin yapılmadığı veya eksik olduğu görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, dayanıklı taşınırların numaralandırma işlemlerindeki eksikliklerin giderileceği belirtilmiştir.

Kurum bünyesinde bulunan tüm taşınırlara sicil numaralarının kazıma, damga vurma veya etiket yapıştırma suretiyle belirtilmesi sağlanmalıdır. Taşınırların muhafazasından ve yönetilmesinden sorumlu olanların da bu konuda gerekli tedbirleri almaları gerekmektedir.

C) Harcama Birimleri Tarafından Varlık İşlem Fişlerinin ve Tüketim Malzemeleri Çıkış Raporlarının Süresinde Muhasebe Birimine Gönderilmemesi

Varlık (eski adıyla taşınır) işlem fişlerinin ve tüketim malzemeleri çıkış raporlarının harcama birimleri tarafından muhasebe birimine gönderilmesinde Taşınır Mal Yönetmeliği'nde belirtilen sürelerle uyulmadığı görülmüştür.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nin "Taşınır giriş ve çıkış işlemlerinin muhasebe birimine bildirilmesi" başlıklı 30 uncu maddesinde;

Taşınır kayıt yetkilileri tarafından, kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarında ilgili stok ve maddi duran varlık hesaplarında izlenen taşınırlardan; satın alma suretiyle edinilenlerin giriş işlemleri ile değer artırıcı harcamalar için düzenlenen Varlık İşlem Fişlerinin bir nüshası ödeme emri belgesi ekinde, muhasebe birimine gönderileceği; diğer şekillerde edinilen taşınırların girişleri ve maddi duran varlık hesaplarında izlenen taşınırların çıkışları için düzenlenen Varlık İşlem Fişlerinin birer nüshasının, düzenleme tarihini takip eden en geç on gün içinde ve her durumda mali yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Muhasebe kayıtlarında "150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı"nda izlenen tüketim malzemelerinin çıkışları için düzenlenen Varlık İşlem Fişleri muhasebe birimine gönderilmeyeceği, bunların yerine, kamu idarelerinde aylık dönemler itibarıyla tüketim malzemelerinin Taşınır II. Düzey Detay Kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesi, ilgili

dönemi takip eden dönemde, son dönem listesi ise en geç yılın son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderileceği ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden de anlaşılacağı üzere; satın alma suretiyle edinilen taşınırın giriş işlemleri ya da değer artırıcı faaliyet dışında düzenlenen (bağış, yardım, sayım fazlası, iade vs.) taşınır işlem fişlerinin düzenlenme tarihini takip eden en geç on gün içinde ve her durumda malî yıl sona ermeden önce, muhasebe birimine gönderilmesi gerekmektedir. 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabında izlenen ve kullanılan tüketim malzemelerine ilişkin çıkış raporları ise en geç ilgili dönemi takip eden dönemde muhasebe birimine gönderilmelidir.

Harcama birimleri tarafından muhasebe birimine varlık işlem fişi ile tüketim malzemeleri çıkış raporlarının süresinde gönderilmesiyle, taşınırın durumu sağlıklı bir şekilde raporlanmış olacaktır.

Varlık işlem fişlerinin ve tüketim malzemeleri çıkış raporlarının harcama birimleri tarafından muhasebe birimine gönderilmesinde Taşınır Mal Yönetmeliği'nde belirtilen sürelerle dikkat edilmesi gerekir.

Kamu İdaresi cevabında, harcama birimleri tarafından varlık işlem fişlerinin ve tüketim malzemeleri çıkış raporlarının süresinde muhasebe birimine gönderilmesinin sağlanacağı ifade edilmiştir.

Sonuç itibarıyla; ilgili mevzuat gereğince tüm birimlere Taşınır Kontrol Yetkilisi görevlendirilmesi, birimlerde mevcut olan dayanıklı taşınırın numaralandırma işlemlerinin tamamlanması, harcama birimleri tarafından Varlık İşlem Fişlerinin ve Tüketim Malzemeleri Çıkış Raporlarının süresinde muhasebe birimine gönderilmesi gerekir.

BULGU 3: Yüksek Personel Giderleri Nedeniyle İktisadi İşletmenin Ticari Borçlarını ve Çalışanların Kıdem Tazminatlarını Ödeyemez Duruma Gelmesi; Üniversitenin Mali Külfet ve Hukuki Sorunlarla Karşı Karşıya Kalması

Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesinin istihdam ettiği işçilerin üyesi olduğu Sendika ile yaptığı toplu iş sözleşmeleriyle işçilere asgari ücretin üstünde ücret, ilave tediye, sosyal yardım, zam ve tazminat ödendiği; 2024 yılında işçilik giderlerinin toplam işletme cirosu içerisindeki payının %71'e (otopark gelirleri dahil %61'e) çıktığı; 2024 yılında ticari borçları 20.353.699,58 TL, İşletme zararı 8.039.571,84 TL olduğu; öz kaynakları 8.708.628,29 TL eksi bakiyeye

düştüğü ve toplam varlıklarıyla toplam yükümlülüklerini karşılayamaz duruma geldiği; ticari borçlarını ve mevcut işçilerin kıdem tazminatlarını ödeneme kabiliyetini kaybettiği; piyasaya olan borçlarından ve kıdem tazminatlarından dolayı Üniversite tüzel kişiliğini ağır mali külfet ve hukuki sorunlarla karşı karşıya bıraktığı; İşletmenin kuruluş amacını gerçekleştiremeyecek duruma geldiği ve mali sürdürülebilirliğini kaybetmeye başladığı tespit edilmiştir.

A- İKTİSADİ İŞLETMELERİN HUKUKİ YAPISI

Kamu idarelerince işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, anaokulu, spor tesisi, yemekhane ve benzeri sosyal tesislerden, katma değer vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi sayılanlar Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi olarak adlandırılmaktadır.

Diğer sosyal tesisler gibi “Sosyal Tesisler İktisadi İşletmeleri” de, vergi mükellefiyetinden kaynaklanan özel durumlar hariç “*Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller*” hükümleri ile bu kapsamdaki diğer düzenlemelere tabidir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; kâr amacı gütmemeleri koşuluyla kamu idarelerine ait sosyal tesislerin kurumlar vergisinden muaf olacağı, sosyal tesislerin kamu personeli dışındaki kişilere de hizmet vermesi durumunda iktisadi işletme mahiyetini kazanacağı ve kurumlar vergisi mükellefi sayılacağı ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının çeşitli özelgelerinde de, sosyal tesislerin bağlı olduğu kamu idaresi mensupları dışındaki kişi ve kuruluşlara da hizmet vermesi durumunda iktisadi işletmeye dönüşeceği ve KDV mükellefi sayılacağı belirtilmektedir.

Tüm sosyal tesisler gibi iktisadi işletmelerin de ayrı tüzel kişiliği bulunmamakta ve üniversitenin bir birimi olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Üniversite sosyal tesisler iktisadi işletmeleri tüm yönleriyle kapsayan tek bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. İşin doğası gereği bu işletmeler, sosyal tesislere ilişkin temel düzenlemelerin yanında, kendilerini ilgilendirebilecek farklı yasal düzenlemelere de tabidir. İlgisine göre Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, İş Kanunu, gıdayla ilgili mevzuat vb düzenlemelere tabi olabilmektedir.

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi 13.04.2009 tarihinde uygulamaya konulan “Pamukkale Üniversitesi Tesis Kurma ve İşletme Yönergesi” ile faaliyetine başlamıştır. 23.09.2016 tarihinde Yönerge yenilenmiş, 27.10.2016 ve 25.12.2020 tarihlerinde de üzerinde kısmi değişiklikler yapılmıştır.

Sosyal tesisler iktisadi işletmelerinin tabi olduğu yasal düzenlemeler aşağıda incelenmiştir. İncelenen bu düzenlemeler aynı zamanda Pamukkale Üniversitesi Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi Yönergesinin de dayanağını oluşturmaktadır.

1- 2547 sayılı Kanunun 46 ve 47 nci Maddeleri ile Bu Maddelere Göre Çıkarılan Yönetmelikler;

2547 sayılı Kanun'un 46 ve 47 nci maddeleri;

2547 sayılı Kanunun 46 ncı maddesinin (k) bendinde, hizmetlerine ihtiyaç duyulan öğrencilerin, öğrenim gördükleri yükseköğretim kurumların sosyal tesislerinde geçici işlerde kısmi zamanlı olarak çalıştırılabileceği düzenlenmiştir.

Aynı Kanunun “Sosyal hizmetler” başlıklı 47 ncı maddesinde ise; öğrencilerin beden ve ruh sağlığının korunması, barınma, beslenme, çalışma, dinlenme ve boş zamanlarını değerlendirme gibi sosyal ihtiyaçlarını karşılama hizmetleri yükseköğretim kurumlarının görevleri arasında sayılmıştır.

Belirtilen sosyal hizmetlerin ne şekilde sunulacağı konusunda Kanunda ve diğer hukuki metinlerde bütüncül bir düzenleme mevcut değildir. Bu hizmetlerin sunum şekli üniversitelere göre değişebilmektedir. Bu hizmetler, üniversite bütçesi içerisinde, sosyal tesisler yoluyla, iktisadi işletmeler yoluyla veya kiraya verilen yerler üzerinden sunulmaktadır.

“Yükseköğretim Kurumları, Mediko-Sosyal Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği” (RG- 03.02.1984/18301);

Yönetmeliğin “Kuruluş ve Kapsam” başlıklı 1 inci maddesinde; 2547 sayılı Kanunun 46 ve 47 nci maddeleri uyarınca üniversitelerde kurulacak Mediko-Sosyal, Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesinin kuruluş, görev, yetki ve sorumluluğuna ilişkin genel hükümleri kapsadığı belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 10-18 inci maddelerinde, öğrencilere sunulacak sağlık hizmetleri, psikolojik danışma ve rehberlik hizmetleri, sosyal hizmetler, kültürel hizmetler ve spor hizmetleri ayrıntılı olarak sayılmıştır. Ancak bu hizmetlerin hangi kaynaktan karşılanacağına ve nasıl yürütüleceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir.

2- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 191 inci Maddesi;

657 sayılı Kanunun 191 inci maddesi; “Devlet Memurları için lüzum ve ihtiyaç görülen yerlerde çocuk bakımevi ve sosyal tesisler kurulabilir. Bunların kuruluş ve işletme esas ve usulleri Devlet Personel Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı’nca birlikte hazırlanacak genel

yönetmelikle belirlenir.” hükmü gereğince, memurlar için çocuk bakımevi ve sosyal tesis kurulmasına ve işletilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu hizmetlerin nasıl yürütüleceğine ilişkin hususlar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya konulan “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” ve ilgili Tebliğlerle düzenlenmektedir.

3- “Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca İşletilen Sosyal Tesislerin Muhasebe Uygulamalarına Dair Esas ve Usuller” (RG: 30.12.2005);

“Kapsam” başlıklı 2 nci maddesinde; belirtilen Esas ve Usullerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait sosyal tesislerin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsadığı; vergi mükellefiyetinden dolayı iktisadi işletme hüviyeti kazanan sosyal tesislerin ise muhasebe işlemleri ve mali tabloların hazırlanması dışındaki konularda kapsama dahil olduğu ifade edilmiştir.

“Tanımlar” başlıklı 4 üncü maddesinde, sosyal tesisin tanımı; *“Kapsama dahil kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, anaokulu, spor tesisi, yemekhane ve benzeri sosyal tesisleri,”* şeklinde yapılmıştır.

“Taşınır işlemleri” başlıklı 57 inci maddesinde, sosyal tesislerin edinmiş oldukları taşınır haklarında 5018 sayılı Kanun’un 44 ve 45 inci maddelerine göre düzenlenen yönetmelik hükümlerine tabi olduğu; “Vergi ve Sosyal Güvenlik İşlemleri” başlıklı 58 inci maddesi; vergi ve sosyal güvenlik işlemlerinde ilgili mevzuat hükümlerinin saklı olduğu ve bu hükümlerin öncelikli olarak uygulanacağı ifade edilmiştir.

4- “2017-6 Sayılı Kamu Sosyal Tesislerinin İşletilmesine İlişkin Tebliğ” (RG: 07.07.2017);

Tebliğin “Amaç” başlıklı 1 inci maddesinde; amacın kamu idarelerince işletilen sosyal tesislerin etkili, ekonomik ve verimli işletilmesine, güçlü bir idari ve mali yapının oluşturulmasına yönelik tedbirlerin alınmasını sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Tebliğin “Alınması gereken tedbirler” başlıklı 5 inci maddesinde; sosyal tesisler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin fiyatı, piyasa koşulları ve maliyeti göz önünde tutularak belirleneceği, sosyal tesislerin işletmeye açık olmadığı veya kapasite kullanım oranının düşük olduğu dönemlerde tamamen veya kısmen kiraya verilmesi imkânları araştırılarak, uygulamaya bu yönde ağırlık verileceği; ayrıca sosyal tesisler kurulmasında ve yönetilmesinde kamu

maliyesine yük getirilmemesinin esas olduğu ve kamu maliyesine yük getirilmemesi için ilave tedbirlerin alınması gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğin “Mali sürdürülebilirlik” başlıklı 7 inci maddesinde; mali açıdan sürdürülebilir olmadığı tespit edilen sosyal tesislere ilişkin olarak 5 inci maddede yer alan tedbirlere ilaveten, sosyal tesislerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde işletilebilmesi için gerekli her türlü tedbirleri almaları gerektiği ifade edilmiştir.

Tebliğin 5 ve 7 nci maddeleri uyarınca; gerekli tedbirler alınmasına rağmen kamu maliyesine yük olan, borçlarını ödemekte zorlanan, mali yönden kendi kendine yeterli olamayan ve mali sürdürülebilirliğini kaybeden işletmelerin kapatılması veya kiraya vermesi de dahil olmak üzere gerekli tüm tedbirlerin alınması gerekmektedir.

5- “Pamukkale Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal Tesisler İktisadi İşletme Yönergesi” (23.09.2016 tarihli Yönerge);

Yönergenin “Yasal dayanak” başlıklı 3 üncü maddesinde; 2547 sayılı Kanun’un 46 ve 47 nci maddesi ile bu maddelere dayanılarak çıkarılan Yönetmelik hükümleri, 657 sayılı Kanun’un 191 inci maddesi gereğince hazırlanan Esas ve Usuller ile 2017-6 nolu Tebliğ yasal dayanak olarak sayılmıştır.

Görüleceği üzere yasal dayanak maddesinde, sosyal tesislerle ilgili yukarıda sayılan yasal dayanaklar “Pamukkale Üniversitesi Rektörlüğü Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi”nin de yasal dayanağı olarak kabul edilmiştir.

Yönergenin “Personel istihdam edilmesi” başlıklı 14 üncü maddesinde; Tesislerin işletilmesinde, bedeli işletme gelirlerinden (öncelik kısmi zamanlı öğrenci) olmak üzere işçi çalıştırılabileceği; işçi maaşlarının asgari ücret üzerinden ödeneceği; işçilerin mesleki bilgisi ve gayretli çalışması dikkate alınarak asgari ücretten fazla ücret ödemesi tesis müdürünün gerekçeli teklifi ve Yönetim Kurulu Kararı ile yapılacağı ifade edilmiştir.

Belirtilen düzenlemelere göre, İktisadi İşletmede çalıştırılacak işçilere asgari ücret ödeneceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Kendileri de, bir yıllık belirli süreli iş sözleşmesi imzalayarak işe alındıklarını ve geçici olduğunu bilmektedirler.

Yukarıda incelenen Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesinin tabi olduğu yasal düzenlemelere göre;

Üniversite Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi, memur ve öğrencilerle birlikte, memur ve öğrencilerin misafirleri, hastaneye gelen hasta ve yakınları da hizmet sunmaları nedeniyle vergi

mükellefi haline geldikleri için “İktisadi İşletme” olarak kurulmuştur. Yukarıdaki düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, iktisadi işletmeler esas itibarıyla bir sosyal tesis olup, özel düzenlemeler hariç sosyal tesislerin tabi olduğu hukuka tabidir.

İktisadi işletmelerinin hukuki durumuyla ilgili olarak, Sayıştay Temyiz Kurulunun 2021/48169 sayılı Kararında; Üniversite iktisadi işletmelerinin üniversitenin sorumluluğundaki sosyal faaliyetleri kapsadığı, sermayesinin tamamının üniversiteye ait olduğu, karar organlarının Rektör tarafından atanan üniversite mensuplarından oluştuğu, söz konusu işletmenin üniversiteden ayrı ve bağımsız tüzel kişiliğini haiz ticari işletme olmadığı, özel düzenlemeler hariç bağlı olduğu üniversitenin mevzuatına tabi olduğu karara bağlanmıştır.

İktisadi İşletmelerin, iktisadi kamu kuruluşlarıyla veya belediye şirketleriyle herhangi bir ilgisi bulunmamaktadır. İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. 233 sayılı KHK’ye dayanarak kurulan bu kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iktisadi devlet teşekküllerinden oluşmaktadır. Belediye şirketleri ise belediye kanunlarının açıkça verdiği yetkiye dayanarak kurulmakta ve kanuna dayanak tüzel kişiliklerini kazanmaktadır.

Sosyal Tesis İktisadi İşletmeleri, KİT veya belediye şirketleri gibi ayrı tüzel kişiliği olan bağımsız kuruluşlar değildir. Tüzel kişilikleri olmadığı için ilgili mevzuat gereği, bu işletmeler kurulurken isimlerinin önüne mutlaka bağlı olduğu kamu idaresinin ismi eklenmektedir. Bu İşletmeler, üniversite tüzel kişiliği bünyesinde bir birim olarak faaliyette bulunmakta ve nihai olarak tüm borç ve diğer yasal yükümlülüklerinden üniversite tüzel kişiliği sorumlu olmaktadır.

B- YASAL DÜZENLEMELERE AYKIRI UYGULAMALAR

1- İşçi Ücretlerinin Toplu İş Sözleşmesiyle Belirlenmesi;

Yönergenin 14 üncü maddesine göre, işçi ücretlerinin asgari ücret üzerinden ödenmesi gerekir. İşçinin mesleki bilgisi ve gayretli çalışması dikkate alınarak Yönetim Kurulu Kararıyla ancak asgari ücretin üzerinde bir ödeme yapılabilir.

Yine aynı maddenin ikinci fıkrasının (c) bendinde ise, “İşe alımı yapılacak personelin çalışma süresi en fazla bir yıldır. Bir yılın sonunda iş sözleşmesi sona erer.” düzenlemesi yer almaktadır.

Yönergenin 8, 11 ve 14 inci maddesinde de düzenlendiği üzere İşletmenin esas faaliyetleri Rektör tarafından atanan personel eliyle yürütülmektedir. Hizmetlerin sunulmasında yarı zamanlı olarak öğrencilerin çalıştırılmasına öncelik verileceği, ihtiyaç duyulması

durumunda bir yıllık sözleşmelerle işçi istihdam edileceği, istihdam edilecek işçilere asgari ücret ödeneceği açıkça ortaya konulmuştur. Asgari ücretin üzerinde ödeme yapılabilmesi ancak Yönetim Kurulu kararıyla mümkün olabilmektedir.

İktisadi İşletmenin “İşveren” sıfatıyla toplu iş sözleşmesi imzalayarak ücret belirlenmesi hususunda ne özel mevzuatında ne de genel üniversite mevzuatında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İktisadi İşletmede istihdam edilen işçiler, sosyal tesis hizmetlerinde geçici olarak istihdam edilen personel olup, hangi şartlarda kendilerinden hizmet alınacağı da açıkça bilinmektedir.

Üniversitenin sosyal tesisler kapsamında sunduğu hizmetlerde geçici olarak istihdam edilen işçilerin, kamu idarelerinde 4D kapsamında kadrolu olarak istihdam edilen işçiler gibi sendikaya üye olmaları ve ücretlerini toplu iş sözleşmeleriyle belirlemesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

696 sayılı KHK’nin 127 maddesiyle taşerondan kamuya geçen işçiler kamu idarelerinin esas faaliyetleri kapsamında kadrolu olarak, belirsiz süreli iş sözleşmesiyle hizmet sunmakta ve sendikal hakları ilgili mevzuatta düzenlenmektedir. İktisadi İşletmede çalışan işçilerin, taşerondan kamuya geçen Üniversitenin kadrolu (4D) işçilerini örnek alarak sendika üyesi olmaları ve ücretlerini toplu iş sözleşmeleriyle belirlemelerinin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Bütün bunlara rağmen; İktisadi İşletme bünyesinde istihdam edilen işçilerin Türkiye Otel, Lokanta, Dinlenme Yerleri İşçileri Sendikasına (TOLEYİS) üye oldukları, İşveren olarak “Üniversite Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi” ile toplu iş sözleşmeleri imzalandığı, toplu iş sözleşmeleriyle esas ücret, ilave tediye, kıdem zammı, yemek yardımı, vasıta yardımı ve diğer sosyal yardımlar belirlendiği ve bu tutarlar üzerinden işçi ücretleri ödendiği görülmüştür. Toplu iş sözleşmesiyle ödenen ücretler ve asgari ücretle karşılaştırmaları aşağıda incelenmiştir.

Yönergeye göre işçilik ödemeleri asgari ücret üzerinden (Yönetim Kurulunun kararıyla arttırılabilir) yapılması gerekirken toplu iş sözleşmeleriyle belirlenmesi nedeniyle işçilik giderlerinin yüksek düzeylere çıktığı ve finansal bakımdan İşletmeyi olumsuz etkilediği anlaşılmıştır. İşçilik giderleri (otopark gelirleri hariç) işletme cirosu içerisindeki payı 2024 yılında %72’lere çıkmıştır. Aynı sektörde faaliyet gösteren firmalarda bu oranın %30’larda olduğu bilinmektedir. Finansman desteği sağlanabilmesi için Üniversitenin mülkiyetindeki otoparkların işletmesi de protokolle İktisadi İşletmeye tahsis edilmiştir. Aşağıda açıklandığı

üzere “otopark” sosyal tesis olarak sayılmadığı için İşletmeye tahsis edilmesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

İşçi ücretlerinin hangi esaslara göre ödeneceğinin Yönergede açıkça düzenlenmiş olması, asgari ücretin üzerinde ancak Yönetim Kurulu kararıyla ödeme yapılabilecek olması ve ayrıca iktisadi işletmelerde belirli süreli sözleşmelerle geçici olarak istihdam edilen işçilerin toplu iş sözleşmeleriyle ücretlerinin belirleneceğine ilişkin herhangi bir yasal düzenlemenin bulunmaması nedeniyle toplu iş sözleşmeleriyle işçilerin mali haklarının belirlenmesi mümkün değildir.

2- Üniversitenin Mülkiyetindeki Otopark Alanlarının İktisadi İşletmeye Tahsis Edilmesi;

Mevcut İktisadi İşletme özü itibarıyla bir sosyal tesis olduğundan, görev alanı da mevzuatta düzenlenen “sosyal tesislerle” sınırlıdır. Yukarıda belirtilen Usul ve Esaslarda açıkça belirtildiği üzere, sosyal tesisler “*kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, anaokulu, spor tesisi, yemekhane ve benzeri sosyal tesislerden*” oluşmaktadır. Görüleceği üzere otoparklar sosyal tesisler kapsamında yer almamaktadır. Aynı şekilde, yine otoparklar hizmetleri, İşletmenin kuruluş dayanağı olan 2547 sayılı Kanunun 47 nci maddesinde düzenlenen öğrencilerin sosyal ihtiyaçları veya 657 sayılı Kanunun 191 inci maddesinde düzenlenen memurların sosyal tesis ihtiyaçları kapsamına da girmemektedir.

Belirtilen nedenlerden dolayı, iktisadi işletmenin görev alanı kapsamında bulunmadığı için otopark yerlerinin İktisadi İşletmeye tahsis edilmesi yasal olarak mümkün değildir.

Diğer yandan, 2547 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde, “Taşınır ve taşınmaz malların gelirleri” üniversitelerin gelirleri arasında sayılmıştır. Ek 25 inci maddesinde ise üniversiteye ait taşınmazların kiralanması, satılması ve işletilmesi suretiyle elde edilecek gelirlerin ilgili üniversitenin geliri olduğu hükme bağlanmıştır. Üniversitelerin gelir getirici kiralama işleri ise 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre yürütmektedir. Üniversiteye ait taşınmazlar doğrudan üniversite tarafından işletilerek veya ilgili Kanun çerçevesinde ihale edilerek işletilmesi ve tüm gelirinin özel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekir.

Üniversiteye ait Hastane Girişi, Polisevi Karşısı ve Bayramyeri Otopark alanlarının işletilmesi, aylık ciro tutarının %2’si karşılığı protokolle İktisadi İşletmeye tahsis edilmiştir. Tahsisin yapılmasındaki amacın İktisadi İşletmeye finansman desteği sağlamak olduğu anlaşılmıştır.

Belirtilen nedenlerden dolayı, otopark yerlerinin ihalesiz bir şekilde protokolle İktisadi İşletmeye tahsis edilmesinin yasal düzenlemelere uygun olmadığı gibi açılacak ihaleye İktisadi İşletmenin katılması da mümkün değildir.

3- İşçiler Tarafından Açılan Davalarda İktisadi İşletmenin Taraf Olarak Gösterilmesi ve Bu Davalar İçin Dışarıdan Avukatlık Hizmeti Satın Alınması;

İşçi ve işveren ilişkisinden kaynaklanan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, yıllık izin, fazla mesai, hafta tatili, ilave tediye, prim, ikramiye ve kıdem tazminatı için Denizli 3. İş Mahkemesi 2023/82 E. Sayılı, Denizli 5. İş Mahkemesi 2024/38 E. Sayılı, Denizli 1. İş Mahkemesi 2023/397 E. Sayılı, Denizli 2. İş Mahkemesi 2023/182 E. Sayılı Dosyalarla işçiler tarafından davalar açılmıştır. Açılan bu davalarda Davalı olarak “Pamukkale Üniversitesi Sosyal Tesisleri İktisadi İşletmesi” gösterilmiştir.

Tüzel kişiliği olmaması ve bağlı olduğu üniversitenin bir birimi olması nedeniyle açılan davalarda iktisadi işletmelerin taraf olarak gösterilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bir kamu işletmesinin açılacak davalarda taraf olabilmeleri için KİT’ler ve Belediye şirketleri gibi kanun veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayandırılarak kurulan iktisadi kurum ya da kuruluş olması gerekir. Üniversite sosyal tesisler iktisadi işletmeleri bu anlamda kurum yada kuruluş değildir.

Tüzel kişiliğinin olmaması ve Üniversitenin bir birimi olması nedeniyle, sosyal tesisler iktisadi işletmesinde çalışan işçiler tarafından açılan davalarının Üniversite tüzel kişiliği adına açılması ve dışarıdan hizmet alınması yerine öncelikle Üniversite hukuk birimince temsil edilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Mevcut yasal düzenlemelere göre üniversite tüzel kişiliğinin yargı organları nezdinde hak ve menfaatlerinin savunulması üniversite hukuk müşavirliğinin görevleri arasında bulunmaktadır.

4- Gelecekteki Yükümlülükler İçin Kıdem Tazminatı Karşılığının Ayrılması;

Hukuk sistemimizde, işçilere ileriki zamanda ödenecek kıdem tazminatı bedelinin çalıştıkları dönemin maliyetlerine eklenmesi ve ödeme yapılacağı zaman finansal sorunlarla karşılaşılması için Kıdem Tazminatı Karşılığı Ayrılması uygulaması getirilmiştir.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri gereğince; faaliyet döneminde ödenecek kıdem tazminatı tutarları Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına alacak, Gide Hesabına da borç yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Bu şekilde kıdem tazminatı faaliyet

döneminin bir gideri olarak muhasebeleştirilmekte ve sonraki yıllarda ihtiyaç olduğunda bu hesaptan ödenmektedir.

Kamu idaresinin bir birimi olması nedeniyle, özel düzenlemeler dışında İktisadi İşletme de Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabidir. Ayrıca, Yönergenin 15 inci maddesinde, ödenecek kıdem tazminatı giderinin fiyatların belirlenmesinde dikkate alınacağı ifade edilerek, hak edilen kıdem tazminatının faaliyet dönemi gideri olarak yansıtılacağı ortaya konulmuştur.

Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadığı için mali sürdürülebilirliğini kaybeden İşletmenin bundan sonraki süreçte emekli olacak veya işten çıkarılacak işçilerin tazminatlarını ödeme kabiliyeti de bulunmamaktadır. Bu durumda, gelecekte Üniversite tüzel kişiliği bütün işçilerin kıdem tazminatını ödeme yükümlülüğüyle karşı karşıya bırakılmıştır.

5- İktisadi İşletmenin Kullanımında Bulunan Tesislerden Kira Alınması;

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere “Üniversite Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi” özünde bir “Sosyal Tesistir”. Sosyal tesis; kamu idarelerince işletilen eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, anaokulu, spor tesisi, yemekhane, kafe, restoran ve benzeri sosyal tesisleri kapsamaktadır.

“Sosyal Tesisler” yönetimi, belirtilen hizmet yerlerini işletmek ve hak sahiplerine hizmet sunmak amacıyla oluşturulmaktadır. Dolayısıyla, belirli hizmet alanlarını yönetmek için oluşturulan bir yapıya o yerlerin kiralanması veya ihale edilmesi, sosyal tesislerin varlık sebebine aykırı olmaktadır.

Bu bakımdan, özü itibarıyla bir “Sosyal Tesis” olan “Üniversite Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi” kendisine tahsis edilen yerlerin işletilmesi için kurulmuş olduğundan, bu yerler için kendisinden kira alınması veya bu yerlerin ihale yoluyla kendilerine verilmesi gibi bir durumun olmaması gerekir. Bu durum ortada iken, sembolik de olsa 2024 yılında Üniversite tarafından işletmenin kullanımında bulunan Yakut Kafe, Zümrüt Kafe ve Taş Kafe için yıllık 110.000 TL, fakülte ve YO bünyelerinde bulunan 16 adet kantin ve kafeler için de yıllık 200.000 TL+ KDV karşılığı İktisadi İşletmeye kiralanması mevzuata uygun değildir.

Sosyal tesislere ilişkin alanların nasıl ve ne şekilde değerlendirileceği yukarıda belirtilen Kanun, Yönetmelik, Esas ve Usul ile çeşitli genelgelerle özel olarak düzenlenmiştir. Sosyal tesisler dışında Üniversiteye ait diğer gelir getirici yerlerin (Otopark, ATM, Kuaför vb) değerlendirilmesi tamamen farklı bir hukuka tabi olup, bu yerlerin ihalelerine katılmaları veya bu yerleri işletmeleri iktisadi işletmelerin görev alanına girmemektedir.

6- Üniversite Tüzel Kişiliğinin Hukuki Sorumluluğunun Göz Ardı Edilmesi;

Vergi mükellefi olarak ayrı bir sicil numarası almış olması, Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ve ilan edilmiş olması gibi nedenlere dayanılarak, mevcut borçlarından, gelecekte işçilere ödenecek tazminatlardan ve başta iflas işlemleri olmak üzere yaşanacak hukuki ihtilaflardan sadece İktisadi İşletmenin sorumlu olacağı, Üniversite tüzel kişiliğinin ise bu sorunların dışında kalacağı gibi bir yaklaşımın olduğu görülmektedir.

Mevcut yasal düzenlemeler göre, sosyal tesis iktisadi işletmelerin hukuki bir varlığı bulunmamakta, kanunen tacir sayılmamakta, ticari faaliyetlerden tacir sıfatıyla sorumlulukları bulunmamakta, esas sorumluluk tüzel kişiliğe haiz olan kamu idaresine ait olmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'un 18 inci maddesinde, tacirlerin her türlü borçları için iflasa tabi oldukları hükmü bulunmaktadır. Kanunu'nun 12 maddesinde ise, Tacir; "Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir." şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 12-17 nci maddelerinde kimlerin tacir sayıldığı düzenlenmiştir. Tacir sayılan tüzel kişilerin düzenlendiği 16 ncı maddesinde; *"Ticaret şirketleriyle, ...ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar."* denilmektedir. Üniversite iktisadi işletmeleri, kanun gereğince kurulmadığı ve ayrı bir kurum ve kuruluş olmadıkları için "Tacir" sayılmamaktadır.

Diğer yandan, İktisadi İşletmenin Ticaret Siciline tescil ve ilan ettirilmeleri, bu işletmelerin mutlaka "Tacir" olduğunu göstermemektedir. 6102 sayılı Kanun ve Ticaret Sicili Yönetmeliğinde ayrıntılı olarak düzenlendiği üzere, tacir olup olmadığına bakılmaksızın, ticari işletmenin kuruluşunun üçüncü kişilere duyurulması için tüm "Ticari işletmeler" Ticaret Siciline tescili zorunlu tutulmuştur. Burada yapılan tescil işlemi, işletmenin duyurulmasından ibaret olup, tacir olduğunu ortaya koymamaktadır.

Bu işletmeler "Tacir" sayılmadıkları için de borçlarından dolayı iflasa tabi değildir. Esas sorumluluk bağlı bulunduğu tüzel kişiliğe, yani üniversite tüzel kişiliğine ait olmaktadır. İktisadi işletmelerin Rektör tarafından görevlendirilen Yönetim Kurullarınca yönetilmesi ve bu kurulun almış olduğu temel kararların rektör onayıyla uygulamaya konulması ve işletmeye ilişkin temel görevlerin Üniversite personeli eliyle yürütülmesi, iktisadi işletmelerin üniversitenin bir birimi olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, hukuken yaşanan ve yaşanacak tüm olumsuzluklardan İktisadi İşletme ile birlikte Üniversite yönetiminin de sorumlu olacağı göz ardı edilmemelidir.

Aynı şekilde, vergi mükellefi olmaları ise vergi mevzuatından kaynaklanan bir durum olup, iktisadi işletmeye ayrı bir hukuki varlık kazandırmamaktadır.

C- İKTİSADİ İŞLETMENİN FİNANSAL DURUMU VE MALİ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİNİ KAYBETMESİ

2020-2024 yıllarında İşletme tarafından istihdam edilen personel sayısı, personel giderinin ciro içerisindeki payları, İşletmenin borçluluk ve kar/zarar durumları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Personel Giderinin İşletme Ciroyu İçerisindeki Payı

YILI	YILLIK CİROSU (TL)	PERSONEL GİDERİ (TL)	İŞÇİ	ÖĞR.	TOPLAM PERSONEL SAYILARI	PERSONEL GİDERİNİN TOPLAM CİROYA ORANI (%)	OTOPARK CİROSU (TL)	Otopark Hariç Personel Giderinin Toplam Ciroya Oranı (%)
2020	11.933.040,03	4.766.314,36	131	114	245	39,9%	1.417.220,68	45,3%
2021	18.031.303,56	7.691.065,00	125	132	257	42,7%	2.015.981,12	48,0%
2022	46.845.386,03	29.875.348,11	125	116	241	63,8%	4.951.806,09	71,3%
2023	80.175.650,12	39.233.147,09	113	93	206	48,9%	12.376.467,94	57,9%
2024	132.020.364,34	80.882.040,85	107	76	183	61,3%	20.587.576,79	72,6%

Yukarıdaki tablodan da anlaşılabacağı üzere, personel giderinin ciro içerisindeki payı sürekli artarak 2020 yılında %45 iken, 2024 yılında %72'ye çıkmıştır. Aynı sektörde faaliyet gösteren firmalarda bu oranın yaklaşık %30 olduğu bilinmektedir.

Hem oranın yüksek oluşu hem de yüksek bir trendle artmaya devam etmesi, İşletmenin mali yapısının bozulduğunu ve hızla daha kötüye gittiğini göstermektedir. Sürdürülebilir olmayan bu bozulmanın en önemli nedenlerinin, asgari ücretin üzerinde ücret ödenmesi ve personel sayısının fazlalığından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

İşçi ücretleri asgari ücret üzerinden ödenmesi gerekirken, işçilerin üyesi olduğu Sendikayla yapılan toplu iş sözleşmeleriyle yüksek ücretlerin ödenmiştir. Yönerge uyarınca, personelin niteliğine ve yaptığı işe göre ancak Yönetim Kurulu kararıyla asgari ücretin üzerinde ücret ödenmesi gerekmektedir.

Aşağıdaki Tabloda, toplu iş sözleşmesiyle ödenen işçi ücretleri asgari ücret tutarlarıyla karşılaştırılmıştır.

Tablo 6: Toplu İş Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ücretlerin Asgari Ücret ile Karşılaştırılması

Dönemi	Geçerli Asgari Ücret (TL)	%75'lik Grubun Ortalama Ücreti (TL)	Sosyal Yardımlar (TL)	%75'lik Grubun Toplam Ortalama Ücreti (TL)	ASGARİ ÜCRETE GÖRE FAZLALIK (%)	%25'lik Grubun Toplam Ortalama Ücreti (TL)	Sosyal Yardımlar (TL)	%25'lik Grubun Toplam Ortalama Ücreti (TL)	ASGARİ ÜCRETE GÖRE FAZLALIK (%)
Haziran 2024'e kadar	17.002	22.000	2.000	24.000	41,16	35.000	2.000	37.000	117,62
Haziran 2024-Aralık 2024	17.002	28.000	2.500	30.500	79,39	35.000	2.500	37.500	120,56
Ocak 2025-Haziran 2025	22.104	32.500	3.000	35.500	60,60	44.000	3.000	47.000	112,63

Tablodan da anlaşılabacağı üzere, nitelikli personele (%25'lik gruba) altı aylık periyotlarda asgari ücretin %117, %120, %112 üzerinde, diğer personele %41, %79, %60 üzerinde ödeme yapılmıştır. Asgari ücretin %60 üzerinde ücret alan personelin çoğu satış elemanı, kantin ve reyon görevlisi, oto yıkama ve temizlik işi yapan vasıfsız personelden oluşmaktadır.

İşçi ücretleri asgari ücret üzerinden ödenmiş olsaydı, personel giderleri için toplamda yaklaşık %80 daha az gider yapılacaktı ve ciro üzerindeki payı %40'la düşecekti. Bu durumda, personel gideri sektör ortalamalarına yaklaşacak ve İşletmenin mali yapısı da bozulmamış olacaktı.

İşletmenin yıllara göre borçluluk yapısı ile kar/zarar durumu aşağıdaki Tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: Yıllar İtibariyle İşletmenin Ticari Borçları ve Kar/Zarar Durumları

YILI	TOPLAM TİCARİ BORÇLAR	TOPLAM BORÇ /CİRO	Kar/ Zarar
2020	3.711.465,80	31%	908.665,33
2021	6.997.578,34	39%	-909.966,04
2022	11.310.290,04	24%	-202.120,59
2023	16.500.661,20	21%	19.396,50
2024	20.353.699,58	15%	-8.039.571,84

Tabloda da belirtildiği üzere, 2020 yılından işletmenin ticari borçları düzenli olarak artmıştır. 2024 yılı ticari borç tutarı 20.353.699,58 TL (cironun %15) olmasına karşın; vergi, SGK ve diğer borçlar ve yükümlülükler dahil toplam borç tutarı 30.181.703,94 TL olduğu ve cironun (30.181.703/132.020.364) %23'ini oluşturmaktadır.

İşletme varlıkları ve yükümlülükleri ile öz kaynağının durumu aşağıdaki özet bilanço tablosunda gösterilmiştir.

Tablo 8: İktisadi İşletmenin 2024 Yılı Özet Bilançosu

AKTİF(VARLIKLAR)		PASİF (KAYNAKLAR)	
I -DÖNEN VARLIKLAR		III-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A-Hazır Değerler	7.449.614,45	B-Ticari Borçlar	15.183.847,79
C-Ticari Alacaklar	468.615,82	C-Diğer Borçlar	9.860.031,67
E-Stoklar	4.651.382,95	D-Alınan Avanslar	288.249,52
G-Gelecek Aylara Ait G/G Tah.	34.296,53	F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	4.849.574,96
H-Diğer Dönen Varlıklar	42.083,26		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	12.645.993,01	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	30.181.703,94
II -DURAN VARLIKLAR		V-ÖZ KAYNAKLAR	
D-Maddi Duran Varlıklar	8.203.486,93	A-Ödenmiş Sermaye	3.512.525,60
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.587.651,94	1-Sermaye	750.000,00
G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve	69.061,79	2-Ödenmemiş Sermaye(-)	-270.592,42
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	11.860.200,66	3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Fark.	3.033.118,02
		E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)	-1.148.464,03
		1-Geçmiş Yıllar Zararları(-)	-1.148.464,03
		F-Dönem Net Karı (Zararı)	-8.039.571,84
		1-Dönem Net Karı	
		2-Dönem Net Zararı(-)	-8.039.571,84
		ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI	-5.675.510,27
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	24.506.193,67	PASİF(KAYNAKLAR) TOPLAMI	24.506.193,67

Yukarıdaki tabloya göre, enflasyon düzeltmesi hariç İşletmenin Öz Kaynakları eksi 5.675.510,27 TL'ye düşmüştür. Fiktif olarak bilançoda yer alan 3.033.118,02 TL tutarındaki enflasyon düzeltmesi dikkate alınmadığında, Öz Kaynaklar eksi 8.708.628,29 TL'ye düşmektedir. Öz kaynakların eksiye düşmesiyle, toplam borçların toplam varlıklarını aştığını ve finansal olarak çıkmaza girdiğini göstermektedir.

Yukarıda belirtilen olumsuzlukların yanında, işten çıkarılmaları durumunda İşletme tarafından mevcut 107 işçinin kıdem tazminatı ödeme imkanı da bulunmamaktadır. Yetkililerle yapılan değerlendirmelere göre mevcut işçilerin 2025 yılında işten çıkarılmaları durumunda ödenecek kıdem tazminatının yaklaşık 25 milyon lira olacağı tahmin edilmektedir. Sonuçta, finansal olarak faaliyetini sürdüremez duruma gelen İşletmenin, yaşanacak hukuki ihtilaflar ve bu kapsamda yapılacak harcamaların yanında, 2024 yıl son itibarıyla Üniversitenin yaklaşık 55 (30 borçları, 25 kıdem tazminatı) milyon liralık bir mali külfetle karşı karşıya kalacağı değerlendirilmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere Üniversite Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesinin mali sürdürülebilirliğini kaybettiği değerlendirilmektedir.

5018 sayılı Kanunun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8 inci maddesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından, kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek

zorunda oldukları düzenlenmiştir. Yine Kanunun 11 inci maddesi kapsamında, ayrıca üst yöneticilerin mali yönetim sisteminin işleyişini gözetleme sorumluluğu bulunmaktadır.

2017-6 Sayılı Kamu Sosyal Tesislerinin İşletilmesine İlişkin Tebliğin 5 inci maddesinde; sosyal tesisler kurulmasında ve yönetilmesinde kamu maliyesine yük getirilmemesinin esas olduğu ve kamu maliyesine yük getirilmemesi için ilave tedbirlerin alınması gerektiği belirtilmiştir.

Yine aynı Tebliğin “Mali sürdürülebilirlik” başlıklı 7 inci maddesinde, mali açıdan sürdürülebilir olmadığı tespit edilen işletmeye ilişkin olarak 5 inci maddede yer alan tedbirlere ilaveten; sosyal tesislerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde işletilebilmesi için gerekli her türlü tedbirleri almaları gerektiği ifade edilmiştir.

Kamu İdaresi cevabında; Üniversite Yönetimi ile Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesinin Yönetim Kurulu tarafından İşletmenin kamu maliyesine yük getirmemesi ve mali olarak sürdürülebilir hale gelmesini sağlamak üzere yeniden organize edilmesi yönünde tedbirlerin ivedi bir şekilde alınması için gerekli çalışmalar başlatıldığı; bu süreçte bulguda tespit edilen sorunların giderilmesi için azami özen gösterileceği, İşletmenin mali sürdürülebilirliğinin yeniden sağlanamaması durumunda ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde gereken adımların zaman kaybetmeden Üniversite Yönetimi ve Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesi Yönetim Kurulu tarafından atılacağı belirtilmiştir.

D- SONUÇ VE ÖNERİLER

Bulgumuzda belirtilen hususlar Kamu İdaresince de kabul edilmiş ve konuyla ilgili ön çalışmalara başlanmıştır.

Üniversite Sosyal Tesisler İktisadi İşletmesinin işçilerin üyesi olduğu Sendika ile yapmış olduğu toplu iş sözleşmeleriyle asgari ücretin üzerinde ücret, ilave tediye zam ve tazminat ödenmesi; sosyal tesis olarak sayılmayan otopark alanlarının İktisadi İşletmeye tahsis edilmesi; İşletmenin kullanımında olan tesisler için kira ödenmesi; açılan davalarda Üniversite yerine İşletmenin muhatap alınması; açılan davalarda İşletmenin temsili için dışarıdan hukuk hizmeti alınması hususlarının mevzuata uygun olmadığı;

İşletme özkaynaklarının eksiye düştüğü, en az bir olması gerektiği kabul edilen cari oranın 0,4’e düştüğü ve mali yükümlülüklerini karşılayabilme yeteneğini tamamen kaybettiği, piyasaya olan borçlarını ve mevcut işçilerin kıdem tazminatlarını ödeyemez duruma geldiği ve bunun sonucu Üniversite tüzel kişiliği ağır mali külfetle karşı karşıya bırakıldığı;

Bütün bunlardan dolayı İktisadi İşletmenin mali sürdürülebilirliğini kaybetmeye başladığı, daha büyük sorunlarla karşılaşılması için anılan mevzuatta ifade edildiği üzere

Üniversite yönetimi tarafından bir an önce uygun tedbirlerin alınması gerektiği; bu kapsamda mevzuata aykırı olarak imzalanan toplu iş sözleşmelerinin ücretlere ilişkin kısımlarının iptal edilmesi ve işçi ücretlerinin Yönergeye uygun olarak asgari ücret düzeyine çekilmesi; yine mevzuat gereği sosyal tesis olarak kabul edilmeyen otopark yerinin tahsisinin iptal edilmesi gerektiği; daha sonra alınacak diğer tedbirlere rağmen mali sürdürülebilirliğin sağlanamamasına kanaat getirilmesi durumunda İktisadi İşletmenin kapatılmasının ve bahse konu sosyal tesislerin vergi mükellefiyeti doğurmayanların Üniversite (SKS) tarafından doğrudan işletilmesi, vergi mükellefiyeti doğuranların (iktisadi işletme niteliğinde olanların) ise kiralama yoluyla işletmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

BULGU 4: Toplu İş Sözleşmelerinden Kaynaklanan Dava Sayısının Fazlalığı ve Bu Durumun Üniversiteye İlave Mali Yük Getirmesi

Son üç (2022-2024) yılda toplu iş sözleşmelerinden kaynaklanan yaklaşık 400 adet alacak davası açıldığı, bu davalardan sonuçlananların tamamına yakınının Üniversite aleyhine sonuçlandığı, bir kısmı önlenebilir olan bu davalar için esas borç tutarına ek olarak önemli tutarlarda vekalet ücreti, bilirkişi ücreti, icra masrafı, faiz ve diğer masraflar ödenmek durumunda kalındığı görülmüştür.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 8 inci maddesinde; her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından, kayıp ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Büyük bölümü Üniversite Hastanesinde çalışan 4D işçilerin toplu iş sözleşmelerinden kaynaklanan alacaklarıyla ilgili en küçük tereddüt yaşandığında veya nakit yetersizliğinden dolayı kısa süreli gecikme durumlarında, sendika avukatları devreye girerek işçilerin vekaletini aldıkları ve dava yoluna gittikleri, yönetimin de bu durumu engellemek için her hangi bir tedbir almadığı anlaşılmaktadır. Açılan davaların tamamına yakınının İdare aleyhine sonuçlanmış olması, bu davaların önemli bir kısmının uzlaşma yoluyla önlenebilir olduğunu ortaya koymaktadır.

Aynı şekilde idari yargıda da belirtilen dönemde Üniversite aleyhine farklı konularda toplam 373 adet alacak ve iptal davası açıldığı ve idari yargıda açılan dava sayısının da fazlalığı dikkat çekici olduğu, bu davaların bir kısmının yargıya gidilmeden çözüme kavuşturulmasının mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

2024 yılında Üniversitede toplam 1416 işçi çalışmakta olup, neredeyse bu işçilerin %30'u idare ile davalık durumuna düşürülmüştür. Açılan dava sayısının çokluğu nedeniyle; bir taraftan Üniversite Hukuk Müşavirliği ve Yargının iş yükünün önemli düzeyde artmasına, diğer taraftan önlenebilir durumdaki vekalet ücreti, bilirkişi ücreti, icra masrafı, faiz ve benzeri ilave ödemelerin yapılmasına sebep olunarak; kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı, kayıp ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması hususunda yeteri kadar etkili olunamamıştır.

İşçilerin toplu sözleşmeden kaynaklanan alacaklarıyla ilgili yaşadıkları en küçük tereddütte, üyesi oldukları sendika avukatlarından destek alarak doğrudan yargıya gitmeleri ve İdare tarafından da bu konuda her hangi bir tedbir alınmaması nedeniyle, açılan davaların aynı seyirde devam edeceği ve bunun sonucunda; bir tarafta yargının ve Hukuk Müşavirliğinin iş yükünü artırmaya, diğer taraftan Üniversite için önemli bir mali külfet olmaya devam edecektir.

Örnek olması bakımından sonuçlanan işçi alacak davalarından 10 adedi seçilerek, bu davalarla ilgili Üniversitenin yapmış olduğu masraflar aşağıda değerlendirilmiştir.

Tablo 9: Adli Yargıda Sonuçlanan Alacak Davalarıyla İlgili Yapılan Harcamalar

Sıra No	MAHKEME	Brüt İşçi Alacağı (TL)	Yargılama Gideri ve Vekalet Ücreti Toplamı (TL)	İcra Masrafı ve Vekalet Ücreti Toplamı (TL)	Ödenen Faiz Tutarı (TL)	Toplam Yargı Gideri (TL)	Yargı Giderinin Esas Alacağa Oranı (%)
1	Denizli 2. İş Mah. 2022/189 E. 2023/282 K.	97,81	1.848,43	1.756,59	75,25	3.680,27	3762,67
2	Denizli 1. İş Mah. 2023/61 E. 2023/358 K.	82.763,61	18.945,00	15.724,82	48.966,96	83.636,78	101,06
3	Denizli 3. İş Mah. 2022/639 E. 2022/968 K.	20.385,22	10.123,88	4.955,41	12.527,64	27.606,93	135,43
4	Denizli 3. İş Mah. 2022/713 E. 2022/904 K.	24.014,65	8.061,16	4.764,28	15.517,12	28.342,56	118,02
5	Denizli 2. İş Mah. 2022/267 E. 2022/313 K.	20.392,73	9.508,50	4.665,22	11.021,98	25.195,70	123,55
6	Denizli 3. İş Mah. 2022/624 E. 2022/891K.	27.360,57	7.922,15	6.024,28	18.816,86	32.763,29	119,75
7	Denizli 3. İş Mah. 2022/638 E. 2022/967K.	20.385,22	9.909,10	4.841,09	11.841,17	26.591,36	130,44
8	Denizli 3. İş Mah. 2022/584 E. 2022/846 K.	20.210,93	7.962,39	4.556,98	14.057,81	26.577,18	131,50

9	Denizli 2. İş Mah. 2022/263 E. 2022/321 K.	20.312,32	9.516,90	4.691,78	11.055,40	25.264,08	124,38
10	Denizli 3. İş Mah. 2022/732 E. 2022/899 K.	20.210,93	7.960,17	4.812,82	13.653,81	26.426,80	130,75
	TOPLAM	256.133,99	91.757,68	56.793,27	157.534,00	306.084,95	119,50

Tablodan da anlaşılabacağı üzere, örnek olarak verilen 10 işçiyle ilgili toplam 256.133,99 TL işçi alacağına karşılık 91.757,68 TL yargılama gideri ve vekalet ücreti, 56.793,27 TL icra masrafı ve vekalet ücreti, 157.534,00 TL faiz olmak üzere toplam 306.084,95 TL gider yapılmıştır. Borcun %119’u kadar masraf yapılmıştır.

5018 sayılı Kanun uyarınca, kamu idarelerinin kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı, kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınması hususunda yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu kapsamda, işçi ve işveren ilişkilerinden kaynaklanan her ihtilaflı durumda dava yoluna gidilmemesi için Üniversite tarafından gerekli tedbirlerin alınmasına ihtiyaç bulunduğu değerlendirilmektedir.

Diğer yandan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 28 inci maddesinde var olan “konusu belli bir miktar paranın ödenmesini gerektiren davalarda hükmedilen miktar ile vekalet ücreti ve yargılama giderlerinin tahsili için icraya gidilmeden önce idareye başvuruda bulunma zorunluluğu” adli yargı davaları için de uygulanması hususunda yasal düzenlemeye ihtiyaç olduğu değerlendirilmektedir. Tablodan da görüleceği üzere, toplam 256.133,99 TL tutarındaki işçi alacağı için böyle bir düzenleme yapılmış olsaydı toplam 56.793,27 TL icra masrafı ödenmemiş olacaktı. Üç yılda açılan dava sayısının (400 adet) çokluğu düşünüldüğünde, bu kapsamda yapılacak harcama önemli büyüklüğe ulaşacaktır.

Kamu İdaresi cevabında, toplu iş sözleşmelerinden kaynaklanan davaların kaybedilmesi ve bu davalar için Kurumun yüksek bedeller ödemek durumunda kalması nedeniyle 2024 yılından itibaren işçi ödemelerinde hassasiyet gösterdiği, 2024 yılında açılan davaların büyük bir bölümünün de arabuluculuk aşamasında anlaşma sağlanarak ödeme yoluna gidildiği ifade edilmektedir.

Verilen cevapta, yaşanan olumsuzlukların daha fazla sürdürülmemesi için 2024 yılından itibaren bazı tedbirlerin alındığı ifade edilmekle ise de, atılan bu adım mevcut durumu ortadan kaldırmamaktadır. Ayrıca, gerekli tedbirler alındığı belirtilse de, diğer yıllar gibi 2024 yılında açılan dava sayısı aynı şekilde devam etmiştir.

Sonuç itibariyle; işçi ve işveren ilişkilerinden kaynaklanan yükümlülüklerle ilgili ihtilaflı her durumda sendika avukatlarının devreye girerek doğrudan yargıya gidilmesi ve bu konuda Yönetim tarafından her hangi bir tedbir almaması nedeniyle; yargı yerlerinin ve kurum personelinin iş yükünün gereksiz yere artışına, esas borçtan daha fazla yargı masrafı ödenerek bütçeye ilave yük getirilmesine yol açtığı ve bu şekilde kamu idaresi yönetimince kamu kaynaklarının verimli kullanılmadığı, kayıp ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmadığı değerlendirilmiştir.

BULGU 5: İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İşletilmesinde Eksiklikler Bulunması

Kurumun 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri ve ilgili mevzuat gereğince, iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi aşamalarında eksikler olduğu görülmüştür.

Kamu idaresi personelinin görev, yetki ve sorumluluklarının, iş akış süreçlerinin, yetki devirleri ve sınırlarının, insan kaynakları politikalarının, hizmet içi eğitim planlarının, kurumsal risklerin, ön mali kontrolün, yönetim bilgi sisteminin, veri kayıt ve dosyalama sisteminin, iç kontrol izleme ve yönlendirme kurulu faaliyetlerinin, iç denetim birimi çalışmalarının, bütçe, performans programı, faaliyet raporu ve stratejik planın hazırlanma süreçlerinin yazılı olarak bir bütün halinde belirlenmesi ve yönetilmesini kapsayan sistemler bütünü "İç Kontrol Sistemi" olarak tanımlanmaktadır.

Belirtilen faaliyetlerin büyük bir kısmı 5018 sayılı Kanun öncesi de farklı yasal düzenlemelerde dağınık bir şekilde yazılı olarak, bir kısmı sözlü kültüre dayalı olarak kişilerin inisiyatifinde, raporlanamaz, kontrol edilemez, hesap verilemez şekilde yürütülmekte idi. 5018 sayılı Kanunla, uluslararası standartlara uyumlu olarak, kamu idarelerinde saydamlığın ve hesap verebilirliğin bir unsuru olarak, bir bütün halinde yazılı olarak kurulması ve işletilmesinin sağlanabilmesi için "İç Kontrol Sistemi" kurulmuştur.

İç kontrol sisteminin TBMM adına incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması görevi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35/1(a) ve 36/2(c) maddeleriyle Sayıştay'a verilmiştir.

5018 sayılı Kanun'un "Üst yöneticiler" başlıklı 11'inci maddesinde, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik'in 8'inci maddesinde ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde; üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulmasından, işleyişinin gözetilmesinden, izlenmesinden ve Kanunda belirtilen görev ve

sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde; iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedür ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması, çalışmaların etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemlerin alınması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi ile kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumlu hale getirmek üzere yapılması gereken çalışmalar belirlenmiş ve kamu idarelerinin bu çalışmalar için eylem planı oluşturma, gerekli prosedür ve ilgili düzenlemeleri hazırlama çalışmalarında, bu rehberden yararlanmalarına olanak sağlanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan 02.12.2013 tarih ve 70451396-24 sayılı “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum” konulu Genelge’de ise; Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Planlarını gönderen genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin eylem planlarının Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde yürütülen izleme çalışmaları neticesinde, idarelerce yürütülmekte olan söz konusu çalışmalarla ilgili Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından tespit edilen eksiklikler belirtilerek, kamu idarelerinin eylem planlarını gözden geçirip Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi çerçevesinde revize ederek en geç 31.12.2014 tarihine kadar üst yöneticinin onayını müteakip Hazine ve Maliye Bakanlığına göndermeleri ve eylem planlarında belirtilen eylemlerin ise iki yıl içinde (31.12.2016 tarihine kadar) tamamlanmasının gerektiği ifade edilmiştir.

Üniversitenin iç kontrol sistemine ilişkin yapılan incelemeler;

- İş Akış Süreçleri hazırlanmamıştır. İç Kontrol Rehberine göre, idarelerde her bir faaliyetle ilgili iş akış süreçleri yazılı olarak oluşturulmalı ve bu süreçlerde görev alanlar, yetki sınırları ve sorumlulukları ile birlikte belirlenmelidir. Üniversitenin bir birimi olan Eğitim Uygulama ve Araştırma Hastanesi de dahil tüm birimleri kapsayacak şekilde hazırlanması gerekir.

İş akış süreçleriyle ilgili Üniversite tarafından sunulan doküman, 2010 ve 2011 yıllarında “Kalite Yönetimi ve Veri Değerlendirme Uygulama ve Araştırma Merkezi”ne (KAVDEM) Kalite Yönetim Sistemi kapsamında yaptırılan bir çalışma olduğu, iç kontrol sisteminin gerektirdiği bir çalışma olmadığı anlaşılmıştır. İç kontrol sistemiyle ilgili son düzenleme olan Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Genelgesi 02.12.2013 tarihinde yayımlanmıştır.

- Hassas Görevlere İlişkin Prosedürler belirlenmemiştir. İç Kontrol Rehberinde; Kamu yönetiminde yürütülen görevlerden bazılarının, diğer görevlerle kıyaslandığında, gerek doğası gerekse de idarenin itibarı, yolsuzluk riski, gizli bilgilerin açığa çıkarılması ve benzeri yönlerden çok daha büyük önem taşıdığı, bu yüzden kurumda hassas görevlerin belirlenmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Belirlenen kriterlere göre hassas görevler tespit edilmeli, tanımlanan risklerin etkisini azaltmak için özel kontrol mekanizmaları (rotasyon, yedek personel görevlendirme vb.) geliştirilerek risk seviyesinde meydana gelen değişiklikler gözden geçirilmelidir.

- İç kontrol riskleri ve bu risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesine yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmemiştir. İç kontrol riskleri kapsamında, sistemli bir şekilde analizler yapılarak amaç ve hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler ile bu risklere karşı alınacak önlemler ve sorumluları belirlenmesi gerekir.

- İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu görevlendirilmiştir. Üst yönetici onayıyla bir üst yönetici yardımcısı veya harcama yetkilisinin başkanlığında, harcama yetkilileri veya görevlendirecekleri yardımcılardan oluşan bir İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun oluşturulması gerekmektedir.

- İzleme ve Yönlendirme Kurulu oluşturulmadığı için tüm birimlerin iç kontrol sistemlerini yılda en az bir kez değerlendirme ve İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kuruluna raporlama yapılamamıştır. Bu raporlama yapılmadığı için de Kurul tarafından bu raporlar üst yöneticinin onayına sunulamamıştır.

- İç denetim biriminin iç kontrol sistemine ilişkin denetim ve raporlama çalışmaları bulunmamaktadır. İdarelerin malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak iç denetim biriminin görevleri arasında yer almaktadır.

Üniversite yönetimince, iç kontrole ilişkin olarak yapılan işlemler mevcut ise de uygulamada halen yukarıda belirtilen yetersizlik ve eksikliklerin bulunduğu görülmektedir.

Kamu İdaresi cevabında; İç Denetim Birimince 2025 yılında iç kontrol sistemi kapsamında "Diğer Taşınmaz Kira Gelirleri Sürecinin Sistem Denetimi" yapıldığı ve raporlandığı; İç Kontrol Sistemine yönelik eksikliklerin giderilmesi için de 05.03.2025 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan Kamu İç Kontrol Yönetmeliği kapsamında 2025 yılı içerisinde İç Kontrol Yönergesi hazırlık çalışmaları başlatılacağı ve bu süreçte bulguda belirtilen eksikliklerin giderileceği belirtilmiştir.

Verilen cevapta her ne kadar, 2025 yılında belirli bir konuda sistem denetimi yapıldığı bildirilmekte ise de, yapılan bu denetim iç kontrol sisteminin genel işleyişiyle ilgili olmadığı görülmektedir. İç kontrol sistemini Kanun ve ilgili diğer mevzuat kapsamında denetlemek ve üst yöneticiye raporlamak iç denetim biriminin görevleri arasında sayılmaktadır. Yine aynı cevapta, iç kontrol sistemiyle ilgili eksiklikler kabul edilmekte ve giderileceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak, başta Hastane olmak üzere Üniversitenin tüm birimlerini kapsayacak şekilde iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulup işletilmesi için belirtilen eksikliklerin giderilmesi gerekir.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

06520 Balgat / ANKARA

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

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

8. EKLER

EK 1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Üniversiteye Ait Taşınmazların Üniversitenin Bünyesinde Kurulan İktisadi İşletmeye Bedelsiz Olarak Kullandırılması ve Elektrik, Su ile Doğalgaz Giderlerinin Üniversite Bütçesinden Karşılanması	2023	Kısmen Yerine Getirildi	İdare, bulguya yer alan hususların bir kısmını yerine getirmiş, farklı bir şekilde yeniden bulgu yapılmıştır.



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

**PAMUKKALE ÜNİVERSİTESİ DÖNER
SERMAYE İŞLETMESİ**

2024 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ	1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU	4
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU	5
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI	5
5. DENETİM GÖRÜŞÜ	5
6. DENETİM BULGULARI	6
7. EKLER	25

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Hastanenin Piyasaya Olan Borçlarındaki Değişim	11
Tablo 2: Taahhüt Edilen Sürelerde Ödenmemiş Olan Borçlar	12
Tablo 3: Yaklaşık Maliyetin Tespiti İçin Fiyat Veren, İhaleye Katılan, İhaleyi Alan Firmalar	15
Tablo 4: Özel Oda Yatak Ücret Tarifesi	18
Tablo 5: Normal Oda Standart Yatak Ücret Tarifesi	18

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Sosyal Güvencesi Bulunmayan Hastalardan Tahsil Edilemeyen Kurum Alacaklarının Takibi ve Tahsilinin Etkin Bir Şekilde Yürütülememesi
2. Yıl İçerisinde Alımı Yapılan Bilgisayar Yazılımlarının Haklar Hesabına Kaydedilmemesi
3. Tahsili Şüpheli Hale Gelen Alacaklarla İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

B. Diğer Bulgular

1. Hastanenin Piyasaya Olan Borçlarının Sürdürülemez Düzeyde Artması ve Borçların Ödenmesinde Emanete Alınma Sırasına Uyulmaması
2. Sağlık Hizmetleri Alımı Kapsamında Yapılan İhalelerde Teknik Şartnamelerin ve Yaklaşık Maliyetin Hazırlanmasında Mevcut Yasal Düzenlemelere Uyulmaması; İhalelerde Rekabetin ve Saydamlığın Sağlanamaması, Kaynakların Verimli ve Etkili Kullanılamaması
3. Döner Sermayeli Kuruluşlarca Üretilen Hizmet Bedellerinde Kurum Personeline İndirimli Tarife Uygulanması
4. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması ve Tıbbi Uygulamalar Nedeniyle Açılan Davaların Sigorta Şirketlerine Bildirilme Sürecinin Takip Edilmemesi
5. Fazla Mesai, Nöbet ve İcap Uygulamalarıyla İlgili Etkin İşleyen Bir Sistemin Bulunmaması ve Personel Giriş Çıkışlarda Kart Okuttukları Cihazların İhtiyacı Karşılamaması

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Pamukkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58 inci maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik kapsamında, 06.03.2000 tarih ve 23985 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik ile kurulmuştur.

Döner Sermaye İşletmesi, Yönetmelik'in 4 üncü maddesinde sayılan ve aşağıda yer verilen faaliyetleri yürüterek gelir elde etmektedir:

a) Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından talep edilecek konularda bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, danışmanlık ve benzeri hizmetler yapmak, kurslar açmak, seminer, konferans ve sempozyumlar düzenlemek.

b) Üniversitenin faaliyet alanları ile ilgili her türlü analiz, anket, bakım, danışmanlık, değerlendirme, deney, ekspertiz, fizibilite, fotoğraflama, harita, arazi, zemin etüdü ve benzeri hizmet alanlarına ilişkin yapılacak tetkik ve analiz, kalibrasyon, kontrol, mode leme, muayene, onarım, ölçüm, planlama, programlama, projelendirme, prototip geliştirme, sentez, tahlil, tasarım, test, tetkik, uygulama, üretim, yazılım işleri ve bunlara ilişkin hizmetleri yaparak gerektiğinde raporlar düzenlemek.

c) Üniversite bünyesindeki bütün fakülte, enstitü, yüksekokul, bölüm, merkez ve Rektörlüğe bağlı diğer birimlerde, bu birimlerin görev, yetki ve ilgi alanlarına giren bilimsel faaliyetler, eğitim faaliyetleri ile bu birimlerin olağan çalışma düzeni içinde tüm mal ve hizmetleri üretmek.

ç) Üniversite ile ona bağlı birimlerde tahlil, araştırma ve uygulama yapmak ve rapor düzenlemek.

d) Klinik, poliklinik, ameliyathane, laboratuvar ve atölyelerde yapılacak her çeşit muayene, analiz, deney, tahlil, ameliyat, ölçme, tetkik, tedavi, hemşirelik, hasta bakıcılık, bakım, üretim ile ilgili iş ve benzeri hizmetleri yapmak, açılmış ve açılacak olan her türlü sağlık hizmetleriyle ilgili yataklı ve yataksız kuruluşları işletmek, sağlık tesislerinde önceden açılmış olan eczaneleri işletmek ve sağlık birimleri ile ilgili eğitim programları düzenlemek.

e) Fiziksel, kimyasal, biyolojik, mikrobiyolojik, toksikolojik, çevre kirliliği ve insan sağlığı ile ilgili analiz ve danışmanlık yapmak ve bunlarla ilgili raporlar düzenlemek.

f) Teknik bilimlerle ilgili olarak tasarım, mode leme, denetim, basım, tekstil, mekanik deneyler, kalite kontrol hizmetleri ve her türlü mekanik, elektrik ve elektronik makine ve cihazlarla ilgili bakım-onarım, proje ve üretim işlerini ifa etmek ve bunlarla ilgili raporlar ve eğitim programları düzenlemek.

g) Beden eğitimi, spor ve antrenörlük alanında eğitim programları, yarışmalar, antrenörlük programları düzenlemek, organizasyon yapmak, spor tesisleri işletmek, turizm ve otelcilik ile ilgili eğitim programları yapmak ve bu amaçla ilgili tesisler işletmek.

ğ) Sosyal bilimlerle ilgili, fizibilite etüdü, proje değerlendirme ve geliştirme, seminer, kongre, konferans, iş organizasyonu, danışmanlık ve görüş verme, yabancı dil çeviri, bilgi işlem ve sosyal bilimlerle ilgili diğer eğitim programları düzenlemek, bunlarla ilgili yayınlar yapmak.

h) Eğitim bilimleri ile ilgili her türlü fizibilite etüdü, proje değerlendirme-geliştirme, araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmak, seminer, kongre, konferans, kurs, iş organizasyonu düzenlemek eğitim bilimleri ile ilgili diğer eğitim programları, iş ve hizmetleri yapmak, ilgili yayınlar yapmak.

ı) Güzel sanatlarla ilgili senaryo, prodüksiyon, tiyatro, film, video, slayt, fotoğraf, reklam, ilan, yayın, röleve, sergi, fuar ve restorasyon faaliyetlerinde bulunmak, eğitim ve benzeri programları yapmak ve bunlarla ilgili rapor düzenlemek.

i) Tarım ve sanayi kuruluşlarınca üretilen çeşitli mal ve hizmetlerin standartlara uygunluğu konusunda ilgili mevzuat hükümlerine göre raporlar düzenlemek ve belgelendirme yapmak.

j) Eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama ile sınırlı olmak üzere gıda, tarım ve hayvancılık faaliyetleri kapsamında bitkisel ve hayvansal üretimde bulunmak ve satışını yapmak.

k) İhtiyaç duyulan alanlarda Üniversitenin ilgili birimleri yanı sıra Üniversite dışındaki kuruluşlara da iş sağlığı ve güvenlik hizmetleri sunmak ve eğitimler düzenlemek.

l) Üniversite-sanayi işbirliği kapsamında araştırma ve geliştirme, tasarım ve yenilik projeleri ile faaliyetlerini yürütmek.

m) Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek hizmet birimlerinin faaliyet alanı ile sınırlı olmak üzere yukarıda sayılanlar dışında kalan her türlü iş, hizmet ve mal üretiminde bulunmak ve Rektörün izni alınmak koşuluyla üretilen iş, hizmet ve malları pazarlamak ve satmak.

Yükseköğretim kurumlarının döner sermaye faaliyetleri çerçevesinde; hizmet sunum

şartları ve kriterleri de dikkate alınmak suretiyle personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ve mesleki uygulamalar ile ilgili performansı ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi hizmete katkı unsurları da esas alınarak yapılan ek ödemelerde, 18.02.2011 tarihli ve 27850 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik hükümleri uygulanmaktadır.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Rektörlüğe bağlı çalışan Döner Sermaye İşletmesi; İşletme Müdürlüğü ve Saymanlık Müdürlüğü şeklinde teşkilatlanmış olup gelir getirici birim sayısı 35 dir.

İşletme Müdürlüğünde; 1 (bir) işletme müdürü, 2 (iki) idari memur hizmet vermekte olup bunlardan birinin kadrosu özel bütçededir.

Saymanlık Müdürlüğünde ise Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli 1 (bir) Saymanlık Müdürü, 1 Veznedar ve 2 Muhasebe Uzmanı bulunmaktadır.

1.3. Mali Yapı

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması, muhasebesi, kontrol ve denetimi ile muhasebe yetkililerinin niteliklerine ilişkin usul ve esaslar, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmiştir.

Döner sermaye işletme bütçesi adı geçen Yönetmelik’in 4’üncü maddesine göre hazırlanmakta ve üniversite yönetim kurulunun onaylaması ile kesinleşmektedir.

Pamukkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün giderleri elde edilen gelirlerle finanse edilmekte olup 2024 yılında özel bütçeden 404.543.000,00 TL kaynak kullanılmıştır.

Başlangıç bütçesinde 3.390.377.329,00 TL gelir öngörülmüş olup gider bütçesi de aynı tutarda hazırlanmıştır. Yıl içerisinde ek bütçelerle bütçe tahminleri güncellenmiş olup gider ve gelir bütçeleri 4.805.976.129,00 TL’ye yükselmiştir.

İşletmenin 2024 yılında 4.024.129.679,58 TL bütçe giderine karşılık 3.627.470.016,38 TL bütçe geliri elde ettiği anlaşılmıştır.

İşletmede 2024 yılı gelir tablosuna göre 3.691.422.380,18 TL gelir elde edilmiş, 4.001.597.517,96 TL gider gerçekleşmiş ve dönem 310.175.137,78 TL zararla tamamlanmıştır.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Pamukkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinin muhasebe ve raporlama işlemleri, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan hükümlere göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kurulan ve yönetilen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi üzerinden yürütülmektedir.

Adı geçen Yönetmelik'te hüküm bulunmayan hâllerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin genel esasları kıyasen uygulanmaktadır.

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

- Birleştirilmiş veriler defteri
- Geçici ve kesin mizan
- Bilanço
- Gelir tablosu

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosuna verilmiştir.

2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU

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

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

3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU

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

4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

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

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

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

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

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

5. DENETİM GÖRÜŞÜ

Pamukkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2024 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali

rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

6. DENETİM BULGULARI

Raporda yer alan bulgular, denetimler sonucunda tespit edilen hususlara kamu idaresi tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi suretiyle düzenlenmiştir.

A. DENETİM GÖRÜŞÜNÜN DAYANAĞI BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Sosyal Güvencesi Bulunmayan Hastalardan Tahsil Edilemeyen Kurum Alacaklarının Takibi ve Tahsilinin Etkin Bir Şekilde Yürütülememesi

Üniversite Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi Hastanesinde tedavi olan sosyal güvencesi olmayan hastalardan tahsil edilemeyen tedavi bedellerine ilişkin tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı ve mali tablolara doğru ve güvenilir biçimde yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin Ticari alacaklar başlıklı 95 inci maddesinde, ticari alacaklar hesap grubunda, işletmelerin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan ve bir yıl içinde tahsili öngörülen senetli ve senetsiz alacaklar ile bunlardan şüpheli hâle gelenlerin ve bunlar için ayrılan karşılıkların izleneceği belirtilmiştir.

Yönetmelik’in 96 ve 97 nci maddelerinde ticari alacaklar hesap grubunda yer alan 120 Alıcılar Hesabının işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmamış alacaklarının izlenmesi için kullanılacağı; mal ve hizmet satışlarından doğan senetsiz alacakların bu hesaba borç, satış bedelinin “60 Brüt Satışlar” grubunun ilgili hesabına, bu değer üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabına alacak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Alıcılar tarafından nakden veya hesaben yapılan ödemelerin bu hesaba alacak, tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara borç; alacağın şüpheli hâle gelmesi durumunda, ticari alacaklar bu hesaba alacak, 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına borç kaydedileceği; alacaklardan tahsil edilebilme niteliğini kaybetmiş olanların bir taraftan bu hesaba alacak, 659 Diğer Olağan Gider

ve Zararlar Hesabına borç; diğer taraftan varsa sorumlulukları saptananlar adına 135 Personelden Alacaklar Hesabına borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedileceği belirtilmiştir. Alacağın senede bağlanması durumunda, aynı şekilde 121 Alacak senetleri hesabının kullanılacağı Yönetmelik'in 98 ve 99 uncu maddelerinde yer almıştır.

Anılan Yönetmelik'in 109 uncu maddesinde, işletmelerin mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı'nda izleneceği; 112 inci maddesinde de şüpheli ticari alacaklar için ayrılan karşılıkların 129 Şüpheli Ticari Alacaklar karşılığı hesabına alacak, 654 Karşılık Giderleri Hesabına borç kaydedileceği hükmü yer almıştır.

Yapılan incelemede; Üniversite Hastanesinde tedavi hizmeti alıp çeşitli nedenlerle tedavi ücretini ödeyemeyen hastalardan taahhütname alınarak daha sonra tahsil edilmek üzere hastaların borçlandırıldığı, ancak bu alacakların tahakkuk kayıtlarının yapılmadığı, muhasebe dışında hastane bilgi yönetim sistemleri üzerinden takip edildiği görülmüştür. 2020-2024 yılları arasındaki döneme ait söz konusu alacakların toplam tutarı 5.450.481,20 TL'dir.

Diğer taraftan söz konusu alacaklardan borçlusunu tarafından ödeme gerçekleştirildiğinde muhasebe birimi alacaktan haberdar olmaktadır. Muhasebe birimince 2024 yılında bu kapsamda yapılan tahsilatın mahiyeti tam olarak bilinmediği için 336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabının alt detay kodunda "*Mahiyeti tespit edilemeyen tutarlar*" adı altında 498.392,86 TL borç, 627.700,31 TL alacak kaydının yapıldığı ve dönem sonunda 129.307,45 TL alacak bakiyesi verdiği, bu hesaba yapılan kayıtların çoğunluk itibarıyla hastanede tedavi hizmeti aldıktan sonra borcunu ödeyenlere ilişkin tahsilat kayıtları olduğu anlaşılmıştır.

Oysa verilen tedavi hizmeti sonucunda tahakkuk edecek alacakların hastane döner sermaye işletmesinin muhasebe kayıtlarında (senetsiz alacak ise) 120 Alıcılar Hesabına borç kaydı yapılarak takibi yapılmalıdır. Söz konusu alacakların tahakkuk kaydının yapılmaması bunların takip ve tahsilinde güçlüklerle yol açacağı gibi, tahsili mümkün olanlar ile tahsili şüpheli hale gelen alacakların ayrımının yapılmasını da zorlaştırmaktadır.

Bilindiği üzere Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı, işletmelerin mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile

birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların izlenmesi için kullanıldığı hesap olarak ifade edilmektedir.

Hastane kayıtlarında yer alan ve yıllar itibariyle aktarılan yüksek miktardaki şüpheli alacağın zamanaşımına uğraması nedeniyle tahsilat işlemlerine başlanmazsa kişi sorumluluğunun doğacağı anılan Yönetmelik'te belirtilmektedir.

Kamu idaresi cevabında, hastalardan bazı alacakların, sosyal yardımlaşma vakıfları veya üçüncü kişiler tarafından ödenebilme ihtimali, hasta vefatları, mesai dışı taburculuklar veya ödeme niyet beyanında bulunulamayan durumlar gibi istisnai haller nedeniyle kesinleşmediği; bu gibi durumların, hastane personelinin kişisel inisiyatifi ile değil, sistemsal, etik ve yasal zorunluluklarla şekillendiği belirtilmiştir. Ayrıca Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi hastanesinin, mevcut mevzuat ve teknik altyapı çerçevesinde hasta borçlarını kurumsal olarak takip ettiği; tahsilat süreçlerini yürüterek gerekli tüm önlemleri aldığı; ancak, ödemelerin resmi muhasebe kayıtlarına geçirilmesi işlemleri saymanlık birimi tarafından yürütüldüğü; kamu hastanelerinin, hizmet önceliği esasına göre faaliyet gösterdiği; kâr amacı gütmeyeceği ifade edilmiştir.

Bulgumuzda da belirtildiği üzere, 2020-2024 döneminde tedavi gören hastalara ait çok sayıda birikmiş alacağın bulunduğu görülmektedir. Verilen cevapda bu durum kabul edilmekle birlikte, sıralanan sebeplerle belirtilen alacakların kesinleşmediği ileri sürülerek, her hangi bir işlem yapılmadığı belirtilmektedir. Bulgumuzda belirtilen esas konunun, kamuya ait bir alacağın muhasebe dışında takip edilmemesi gerektiği, alacağın tahsil edildiği zaman değil tahakkuk ettiği zaman muhasebeleştirilmesi gerekliliğinden ibarettir.

Bu nedenle; yıllar itibariyle devreden alacakların detaylarının Hastane Yönetimi, Döner Sermaye Saymanlığı ve Hukuk Müşavirliği'nin müşterek çalışmasıyla tespit edilip tahakkuk kayıtlarının yapılması, tahsilatında güçlük olanlara ilişkin hukuki sürecin başlatılarak Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarılması, karşılık ayrılması, hukuki süreç sonunda mahkeme kararıyla tahsilatı imkânsız hale gelenlerin muhasebe kayıtlardan düşülmesi ve bütün bunlarla birlikte belirtilen tutarların (5.450.481,20 TL'nin) Kurumun mali tablolarına yansıtılması gerekmektedir.

BULGU 2: Yıl İçerisinde Alımı Yapılan Bilgisayar Yazılımlarının Haklar Hesabına Kaydedilmemesi

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü hesaplarının incelenmesi sonucunda 2023 ve 2024 yılı içerisinde satın alınan bilgisayar yazılımları için yapılan harcamaların 260 Haklar Hesabına kaydedilmeyerek doğrudan gider kaydedildiği görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Hesabın Niteliği başlıklı 222 nci maddesinde; Haklar hesabının, bedeli karşılığı edinilen imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi hukuki tasarruflar ile belirli alanlarda tanınan kullanma ve yararlanma gibi hak ve yetkiler dolayısıyla yapılan ve ekonomik değer taşıyan harcamaların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmiştir. Hesabın İşleyişine ilişkin hususlar Yönetmeliğin 223 ncü maddesinde düzenlenmiştir.

Ancak muhasebe kayıtları incelendiğinde 2023 yılı Sayıştay Denetim Raporunda yer alan 303.429,50 TL tutara ilave olarak 2024 yılında alımı yapılan 195.000,00 TL tutarındaki lisans ve yazılım harcamalarının da 260 Haklar hesabına kaydedilmediği, söz konusu tutar için amortisman kaydı yapılmadığı ayrıca bu tutarların 740 ve 770 nolu hesaplara alınarak gider yapıldığı dolayısıyla yıl sonu mali tablolarda kurumun sahip olduğu hakların izlenemediği görülmüştür.

Kamu idaresi cevabında, 2025 yılında haklar hesabına kayıt yapılmaya başlandığını belirtmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından 498.429,50 TL tutarındaki yazılım, patent, lisans alımlarının gider kaydı yapılarak 260 Haklar Hesabında takibinin yapılmaması ve söz konusu haklar için 268 nolu hesap üzerinden amortisman ayrılması mali tablolarda hataya neden olmuştur.

BULGU 3: Tahsili Şüpheli Hale Gelen Alacaklarla İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

Üniversiteye bağlı döner sermayeli işletme birimlerinin uhdesinde olan ticari ve diğer alacaklardan tahsili şüpheli hale gelenlerin 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı veya 138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı'nda izlenmediği ve bunlar için karşılık ayırma işlemi yapılmadığı görülmüştür.

01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı’nın niteliğini düzenleyen 109 uncu maddesinde; hesabın, işletmelerin mal ve hizmet satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ödeme süresi geçmiş, bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış alacakların izlenmesi için kullanılacağı belirtilmektedir

Aynı Yönetmelik’in 138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı’nın niteliğine ilişkin 121 inci maddesinde; hesabın, ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış diğer alacakların izlenmesi için kullanılacağı ifade edilmektedir.

Yine bahsi geçen Yönetmelik’in 111, 123 ve 433 üncü maddelerinde; şüpheli ticari ve şüpheli diğer alacaklar hesabında izlenen tutarların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmesi halinde karşılık ayırma işlemi yapılacağı düzenlenmektedir.

Yukarıda yer verilen Yönetmelik hükümleri kapsamında, muhasebe işlemlerine dair yerinde denetim çalışmaları sırasında ve muhasebe sistemi üzerinden yapılan incelemelerde döner sermaye işletmesine bağlı birimlerinin bazılarında; muhtelif kamu ve özel, gerçek ve tüzel kişilerinden 120 Alıcılar Hesabında toplam 205.754,58 TL tutarında, 135 Personelden Alacaklar Hesabında 3.071,56 TL ve 136 Diğer Alacaklar Hesabında 1.568.280,34 TL tutarında vadesi geçmiş, birkaç defa yazıyla istenmiş ve yine bir kısmı dava veya icra safhasına gelmiş alacaklar bulunduğu görülmüştür. Bu tutarların ilgisine göre 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı ile 138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı’na aktarılmadığı tespit edilmiştir.

Diğer yandan, söz konusu ticari ve diğer alacakların bir kısmının tahsil edilememe olasılığı kuvvetlendiği halde, bu alacaklar için karşılık ayırma işleminin yapılmadığı da görülmektedir. Ancak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin ilgili hükümlerinde de geçtiği üzere, muhasebe uygulamasında muhtemel risklere ve olaylara karşı karşılık ayrılması ihtiyatlılık kavramının bir gereğidir. Karşılık tutarları da 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı, 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı ile 654 Karşılık Giderleri Hesabına’na kaydedilmesi gerekmektedir.

Kamu idaresi cevabında, tahsil edilemeyen bahse konu alacakların izlenmesi için ilgili hesapların çalıştırılması gerektiği vurgulanarak, birimler arasında koordinasyon sağlanarak gereğinin yapılacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, döner sermaye işletmesi bulunan birimlere ait tahsili şüpheli hale gelen toplam 1.777.106,48 TL tutarındaki ticari ve diğer alacakların izlenmesi için 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı veya 138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı'nın çalıştırılması ve buna ilişkin muhasebe kayıtlarının Kurumun mali tablolarında gösterilmesi gerekmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

Bu bölümde, mali rapor ve tablolara verilen görüş ile ilgili olmayan bulgular yer almaktadır.

BULGU 1: Hastanenin Piyasaya Olan Borçlarının Sürdürülemez Düzeyde Artması ve Borçların Ödenmesinde Emanete Alınma Sırasına Uyulmaması

Üniversite Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkez'nin piyasaya olan ticari borçlarının 2024 sonu itibariyle %130 oranında artarak 768.511.718,00 TL'ye ulaştığı, toplam alım sayısının 3.558 adet olduğu, bu borcun 54.316.132,56 TL'lik kısmının 2023 yılında yapılan alımlara ait olduğu ve bu borçların emanet sırasına göre ödenmediği ve mevcut durumun sürdürülemez hale geldiği tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, Hastanenin özel sektör şirketleri ile gerçek kişilere olan borçları bir önceki yıla göre 2022 yılında %60 oranında, 2023 yılında %65 oranında artmışken, 2024 yılında %130 oranında artmıştır.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Hastanenin Piyasaya Olan Borçlarındaki Değişim

	2021 yılı Borç Tutarı (TL)	2022 yılı Borç Tutarı (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Artış (%)	2023 yılı Borç Tutarı (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Artış (%)	2024 yılı Borç Tutarı (TL)	Bir Önceki Yıla Göre Artış (%)
Özel Sektör Şirketlerine Borçlar	123.697.605,16	199.827.297,70	62	325.074.967,27	63	752.631.212,80	132
Gerçek Kişilere Borçlar	2.846.518,34	2.808.157,58	-01	8.432.074,25	200	15.880.505,20	88
TOPLAM	126.544.123,50	202.635.455,28	60	333.507.041,52	65	768.511.718,00	130

Yapılan alımlarda İdare tarafından ödeme için 30-270 güne kadar vadeler tanınmış olmasına rağmen, aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere taahhüt edilen bu vadelerde de ödeme yapılamamıştır.

Tablo 2: Taahhüt Edilen Sürelerde Ödenmemiş Olan Borçlar

Ödeme İçin Taahhüt Edilen Tarih (Gruplar halinde verilmiştir)	Alacaklı Sayısı	Ödenemeyen Borç Tutarı (TL)
2024 Haziran Sonuna Kadar	222	34.817.734,39
2024 Eylül Sonuna Kadar	531	102.735.675,95
2024 Aralık Sonuna Kadar	1.182	237.622.811,38
2025 Ocak Sonuna Kadar	529	119.248.013,37
TOPLAM	2.464	494.424.235,09

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 34 üncü maddesinde; Ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarların bütçeye gider yazılarak emanet hesaplarına alınacağı, kamu idarelerinin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması halinde giderlerin, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödeneceği hükme bağlanmıştır

Aynı maddede ayrıca, sırasıyla ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, tarifeye bağlı ödemelere, ilama bağlı borçlara, ödenmemesi halinde gecikme cezası veya faiz gibi ek yük getirecek borçlara öncelik verileceği belirtilmiştir.

Belirtilen yasal düzenlemeye rağmen yapılan borç ödemelerinde borçların muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre de ödenmediği anlaşılmaktadır. Eskiden gelen borçlar emanette beklerken, 2024 ve 2025 yıllarına yapılan birçok alımın bedelinin kısa sürelerde ödenmiş olması belirtilen sıraya uyulmadığını göstermektedir.

Yetkililerle yapılan görüşmelerde, hayati öneme haiz ve aciliyeti olan bazı alımlarda ödemelerde gecikme olduğunda bu kapsamdaki mal ve hizmetin temininde güçlük yaşanmaması için Kanunda belirtilen sıraya uyulamadığı anlaşılmıştır.

Pamukkale Üniversitesi Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi Hastanesinin borçluluk durumu nedeniyle;

- Taahhüt etmiş olduğu borçlarını ödeyemediği için Hastanenin piyasa nezdindeki güvenilirliğinin olumsuz etkilenmekte olduğu,
- Mali yönden zayıf olan satıcıların ticari varlıklarını sürdürmekte zorlanacağı,

- Süreç böyle devam ederse belirli bir aşamadan sonra Hastanenin piyasadan mal ve hizmet temininde zorlanacağı,

- Hastane tarafından açılan yeni ihalelere katılan isteklilerin tekliflerini yüksek tutmaları nedeniyle yeni alımların piyasa fiyatlarının üzerinde gerçekleşmesine yol açmakta olduğu,

- Alacaklıların dava yoluna gitmeye başlamaları durumunda ilave masraf ve hukuki sorunların yaşanmasına yol açacağı değerlendirilmektedir.

Kamu İdaresi cevabında; Hastanede görevli 4/D'li personele ait giderlerin sağlık hizmeti gelirlerinden yapılması ve bu giderlerin gelirlere nazaran katlanarak artması; mal ve hizmet alımlarının artan döviz kuru ve banka faizlerinin yüksek oluşu nedeniyle firmaların fahiş fiyat artışı uygulamaları ve bunun yansıtılması, bazı ödemelerin mevzuat gereği zamanında yapılmaması zorunluluğunun bulunması gibi nedenlerle; firmalara yapılacak olan ödemeler için ayrılan ödenek yetersiz kaldığı belirtilmiştir.

Yine verilen cevapta, ödeneğin yeterli geldiği aylarda firmaların eski tarihli faturalarının yerine mağduriyet yaşamamaları açısından yeni tarihli faturaların ödendiği, yine ödemelerde bazı hizmet gruplarına öncelik verildiği ve bu nedenlerle mal ve hizmet alım faturalarının ödenmesinde maddi sıkıntılar yaşandığı; 2025 yılında yapılacak olan mal alımı faturalarının ödenmesinde emanet sırası baz alınarak ödemeler gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

Kamu idaresi cevabında da ifade edildiği üzere, Hastane gelirlerinin giderlerini karşılamada yetersiz kaldığı, bazı ödemelere öncelik verilmesi nedeniyle önceki borçların daha da geciktiği ve bu borçlara yenilerinin eklendiği ve bu durumun sürdürülemez hale geldiği anlaşılmaktadır. Bu durum, yukarıda belirtildiği üzere hem büyük olumsuzluklara sebep olmakta hem de bu durum bir süre sonra hastaneyi piyasa mal ve hizmet alamama riski taşımaktadır. Diğer yandan, verilen cevaptan da anlaşılabileceği üzere, borçların emanete alınma sırasına göre ödenmediği, 2025 yılından itibaren bu kurala dikkat edileceği bildirilmiştir.

Sonuç olarak, yaşanabilecek olumsuzlukların önüne geçilebilmesi için Hastanenin yüksek düzeylere ulaşan ticari borçlarının azaltılması için çözüm yollarının bulunması ve borçların ödenmesinde de Kanunda belirtilen emanete alınma sırasına uyulması gerekmektedir.

BULGU 2: Sağlık Hizmetleri Alımı Kapsamında Yapılan İhalelerde Teknik Şartnamelerin ve Yaklaşık Maliyetin Hazırlanmasında Mevcut Yasal Düzenlemelere Uyulmaması; İhalelerde Rekabetin ve Saydamlığın Sağlanamaması, Kaynakların Verimli ve Etkili Kullanılamaması

Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi (Üniversite Hastanesi) tarafından sağlık hizmetleri alımı kapsamında yapılan (*PET BT Hizmeti, Radyoterapi Hizmeti, Kemoterapi Hizmeti, Polisomnografi Hizmeti, Gammaknife Hizmeti, Dizi Analiz Hizmeti, Moleküler Test Hizmeti gibi*) ihalelerde; belirli bir firmanın sunumu esas alınarak teknik şartnamenin hazırlanması, yaklaşık maliyetin belirlenmesinde aynı firmadan alınan fiyatın esas alınması, yapılan ihaleye sadece o firmanın katılması ve ihaleyi o firmanın alması uygulamalarının; hem yaklaşık maliyetin gizliliğinin korunması ilkesine, hem de yapılan ihalelerde saydamlık, eşit muamele ve rekabetin sağlanması, kaynakların verimli ve etkili kullanılması ilkelerine aykırılık oluşturduğu tespit edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun “Temel ilkeler” başlıklı 5 inci maddesi gereğince; Kamu idarelerinin, yapılacak ihalelerde saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, gizliliği, kamuoyu denetimini ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlama sorumlulukları bulunmaktadır.

Aynı Kanunun “Şartnameler” başlıklı 12 nci maddesinde; İhale konusu işin her türlü özelliğini belirten teknik şartnamelerin idarelerce hazırlanmasının esas olduğu; ancak işin özelliği nedeniyle idarelerce hazırlanmasının mümkün olmadığı ihale yetkilisi tarafından onaylanması kaydıyla, teknik şartnamelerin ihale yoluyla hazırlattırılabilmesi; belirlenecek teknik kriterlerin rekabeti engelleyici hususlar içermeyeceği ve bütün istekliler için fırsat eşitliği sağlayacağı,

Teknik şartnamelerde, belli bir marka, model, patent, menşei, kaynak veya ürün belirtilemeyeceği ve belirli bir marka veya modele yönelik özellik ve tanımlamalara yer verilmeyeceği; ancak, ulusal ve/veya uluslararası teknik standartların bulunmaması veya teknik özelliklerin belirlenmesinin mümkün olmaması hallerinde “veya dengi” ifadesine yer verilmek şartıyla marka veya model belirtilebileceği hükümleri bulunmaktadır.

Yine aynı Kanunun 61 inci maddesinde, işin yaklaşık maliyetinin gizli tutulacağı ve ifşa edilemeyeceği kesin olarak ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun “Hesap verme sorumluluğu” başlıklı 8 inci maddesinde; Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve

kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları düzenlenmiştir.

Aşağıdaki tabloya göre, 2024 yılında Hastane yönetimi tarafından gerçekleştirilen toplam sözleşme bedeli (fiyat farkları ve KDV hariç) 275.050.000,00 TL tutarındaki 6 adet hizmet alımı ihalesi incelenmiş ve yapılan incelemelerde;

Tablo 3: Yaklaşık Maliyetin Tespiti İçin Fiyat Veren, İhaleye Katılan, İhaleyi Alan Firmalar

İŞİN ADI	Sözleşme Bedeli (Fiyat Farkı ve KDV Hariç- TL)	Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi İçin Fiyat Alınan Firmaların Adı	İhaleye Katılan Firmaların Adı	İhaleyi Alan Firmanın Adı
Yeni Nesil Dizi Analiz Hizmeti	65.100.000,00	A	A	A
PET BT Hizmeti	35.500.000,00	B	B	B
Sitogenetik ve Fish Tertkiki Hizmeti	22.000.000,00	C	C	C
Radyoterapi Hizmeti	71.250.000,00	D	D	D
Değişken Açılı Çift Dedektörlü Görüntüleme Hizm.	9.200.000,00	E	E	E
Gammaknife Hizmeti	72.000.000,00	F	F	F
TOPLAM	275.050.000,00			

- Yaklaşık maliyetin belirlenmesi için belirli bir firmadan fiyat alındığı ve o fiyat esas alınarak yaklaşık maliyetin belirlendiği,
- Teknik şartnamenin hazırlanmasında aynı firma tarafından yapılan sunumlar, tanıtımlar ve dokümanların esas alındığı,
- Yapılan açık ihaleye bu firma dışında başka firmanın katılmadığı,
- Verilen teklif fiyatın yaklaşık maliyete çok yakın bir fiyat olduğu,
- Ve ihaleyi aynı firmanın aldığı görülmektedir.

Belirtilen hizmet alımı işlerinin insan sağlığını ilgilendirmesi, araştırma, geliştirme ve yüksek teknoloji gerektirmesi, kendine münhasır özellikler içermesi ve maliyetli işler olması nedeniyle, bu kapsamda açılacak ihalelere çok sayıda isteklinin katılması beklenmediği gibi, şartnamelerinin de hiçbir destek alınmadan idarelerce hazırlanmasının da kolay olmadığı bilinmektedir. Bütün bunlara rağmen, mevcut ihalelerde saydamlık, rekabet ve eşit muamele ilkelerinin ortadan kalktığı ve gerçekleşen fiyatların da reel olup olmadığı bilinmemektedir.

Mevcut ihalelerde, teknik şartnamelerin hazırlanmasında Kanunda belirtilen şartlara uyulmadığı gibi teknik şartnamelerin ihale yoluyla hazırlanması konusunda da herhangi bir girişimin olmadığı, aksine teknik şartnamelerin hazırlanması ve birim fiyatların

belirlenmesinde ve hizmetlerin yürütülmesinde tüm inisiyatifin firmalara bırakıldığı görülmektedir.

İhale Kanunu hükümlerine göre; teknik kriterlerin rekabeti engelleyici hususlar içermemesi, bütün istekliler için fırsat eşitliği sağlaması, belli bir marka, model veya ürünü işaret etmemesi gerekir. Ancak, teknik özelliklerin belirlenmesinin mümkün olmaması hallerinde “veya dengi” ifadesine yer verilmek şartıyla marka veya model belirtilebileceği mümkün olabilmektedir.

Belirtilen yasal düzenlemelere uygun hareket edilmemesi sonucu; yapılan ihalelerde yaklaşık maliyetin gizliliğinin ihlal edilmesine, yapılan ihalelerde rekabet ve eşit muamelenin sağlanamamasına, mevcut kaynakların verimli ve etkin kullanılamamasına sebep olunduğu görülmektedir.

Kamu İdaresi cevabında; EKAP üzerinden aynı türdeki ihaleler araştırılıp katılan firmalar tespit edilerek o firmalardan ve daha önce Hastanenin yaptığı ihalelere katılan tüm firmalardan yaklaşık maliyet teklifi talep edildiği; ancak söz konusu hizmet ihalelerinde ihale konusunda hizmet veren Türkiye'de tek firma olmaları ya da firmalar bölgesel olarak faaliyet gösterip diğer firmalar kendi bölgesi dışında kalan kurumlara fiyat vermemeleri nedeniyle yaklaşık maliyet oluştururken tek firmadan fiyat geldiği belirtilmiştir.

Yine verilen cevapta; İdare olarak söz konusu ihalelerde yaklaşık maliyet oluşturmak için EKAP üzerinden, Kurum internet sitesinden ve ihale ilanlarının yer aldığı özel internet sitelerinden fiyat araştırması yapılmakla birlikte; yaktaklaşık maliyetin, daha önce yapılan ihalelerde uygulanan fiyat enflasyon kadar arttırılarak elde edilen tutar ile firmanın vermiş olduğu yaklaşık maliyet fiyatlarının ortalaması alınarak belirlendiği ve bu nedenle ihale fiyatına yakın bir fiyatın çıktığı ve idare olarak yaklaşık maliyetin gizliliği konusunda gerekli özenin gösterildiği; belirtilen ihalelerin açık ihale usulüyle yapıldığından isteyen tüm firmaların ihaleye teklif verebilecekleri, eğer uygun değilse şikâyet başvurusunda bulunabilecekleri; ilave olarak teknik şartname hazırlanması konusunda yeterli personel ve kaynağa sahip olduğundan dışarıdan hizmet alımı yoluna gidilmesinin kamu kaynaklarının verimli olarak kullanılmamasına sebep olacağından bu yola gidilmediği ifade edilmiştir.

Verilen cevapla ilgili yapılan değerlendirmede; yaklaşık maliyetin belirlenmesi için İdarece farklı kanallardan fiyat talep edilmesine rağmen ilgili firmaların dışında teklif gelmediği, firmalar arasında paylaşım olduğundan aynı hizmeti sunan firmaların kendi bölgesi dışındaki ihalelere katılmadıkları, teknik şartnamelerin hazırlanmasında da İdarece genel bir

araştırma yapıldığı anlaşılmakla birlikte şartnamelerin hazırlanmasında tamamen ilgili firmanın tanıtım broşürlerinin ve yaptıkları sunumların esas alındığı anlaşılmıştır. Bulgumuz doğrultusunda verilen cevaptan da anlaşılabacağı üzere; Devlet bütçesinden yüksek bedeller ödenerek satın alınan ve insan sağlığı için kritik öneme haiz olan söz konusu sağlık hizmetlerinin belirli firmaların tekelinde kaldığı, ihale bedeli ve hizmetin niteliği bakımından tamamen bu firmaların belirleyici olduğu ve mevcut koşullar nedeniyle yapılan bu ihalelerde ve hizmetlerin kabulünde İdarenin tamamen etkisiz kaldığı açıkça görülmektedir. Bu durumdan dolayı, bir taraftan ihalelerde saydamlık, eşit muamele ve rekabet sağlanamamakta ve yaklaşık maliyetin gizliliği korunamamakta, diğer taraftan kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımı konusunda büyük tereddütler yaşanmaktadır.

Öneri;

Mevcut durum nedeniyle belirtilen sorunların üniversite hastanelerinin bireysel çabalarıyla çözümü mümkün görülmemektedir. Tüm üniversite hastanelerince sağlık hizmetleri alımı kapsamında yapılacak ihalelerde ulusal ve uluslararası düzeyde bilimsel gelişmeleri, yeni tedavi yöntemlerini, teknik özellikleri ve fiyatları takip eden; açılacak ihalelerde yaklaşık maliyetin ve teknik şartnamelerin belirlenmesine, ihalelere geniş katılımın sağlanmasına katkı sunan; firmalarca verilen hizmetleri denetleyen, alınan hizmetlerin etkilerini analiz eden; bu kapsamda hastane personeline eğitim veren ve standartlar belirleyen ve Ülke genelinde uygulama birliği sağlayan uzman merkezi bir yapıya ihtiyaç bulunmaktadır.

Sonuç itibarıyla, Üniversite Hastanesince yapılan nitelikli hizmet alımı ihalelerinde teknik şartnamelerin hazırlanması ve yaklaşık maliyetin belirlenmesi hususlarında yasal düzenlemelere uyulması ve ihalelerde saydamlık, eşit muamele ve rekabetin sağlanması, kaynakların verimli kullanılması gerekmektedir.

BULGU 3: Döner Sermayeli Kuruluşlarca Üretilen Hizmet Bedellerinde Kurum Personeline İndirimli Tarife Uygulanması

Pamukkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü bünyesinde kurulan bazı birimlerde verilen hizmetlerin bedelleri, Üniversite personeline ve personelin birinci derece yakınlarına ücretsiz veya belli bir oranda indirimli olarak uygulanmaktadır.

4736 sayılı Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Ürettikleri Mal ve Hizmet Tarifeleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1 inci maddesinde; döner sermayeli kuruluşlarca üretilen mal ve hizmet bedellerinde işletmecilik gereği yapılması gereken ticari

indirimler hariç herhangi bir kişi veya kuruma ücretsiz veya indirimli tarife uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Yükseköğretim Kanununun 58 inci maddesi uyarınca, yükseköğretim kurumlarının eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama birimlerinde kendi faaliyet alanları kapsamında bulunmak suretiyle kurulacak döner sermaye işletmelerinin kuruluş ve işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla çıkarılan Yükseköğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına İlişkin Yönetmelik'in "Fiyatların tespiti" başlıklı 7 nci maddesinin 2 nci fıkrasında; 4736 sayılı Kanun hükümlerine göre, döner sermaye işletmesine bağlı birimler tarafından üretilen mal ve hizmet bedellerinde işletmecilik gereği yapılması gereken ticari indirimler hariç herhangi bir kişi veya kuruma ücretsiz veya indirimli tarife uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Pamukkale Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi (Hastane) tarafından Kurum personeline yapılan indirimler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4: Özel Oda Yatak Ücret Tarifesi

Unvan	İndirimden Faydalanan Kişiler	İndirim Tutarı
Üniversitede görev yapan öğretim üyeleri	Kendisi, Eş, Çocuk, Anne-Baba, Kardeş ve Eşinin Anne ve Babası	100%
Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi Müdürlüğü personeli (öğretim üyesi haricinde kalan araştırma görevlileri ve idari personeller) ve Tıp Fakültesi	*Kendisi	100%
	*Eş, Çocuk, Anne-Baba	50%
Üniversite Personeli (öğretim üyesi ve hastane personeli haricindeki)	Kendisi, Eş, Çocuk, Anne-Baba	50%
Tıp Doktoru	Kendisi	100%
Diş Tabibi ve Tıp Doktoru harici sağlık personeli	Kendisi	50%
PAÜ mezun ve emeklileri	Kendisi	50%

Tablo 5: Normal Oda Standart Yatak Ücret Tarifesi

Unvan	İndirimden Faydalanan Kişiler	İndirim Tutarı
Üniversitemizde görev yapan öğretim üyeleri	Kendisi, Eş, Çocuk, Anne-Baba, Kardeşi, Eşinin Anne ve Babası	100%
Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi Müdürlüğü personeli (öğretim üyesi haricinde kalan araştırma görevlileri ve idari personeller) ve Tıp Fakültesi	Kendisi, Eş, Çocuk, Anne- Baba	100%
Üniversite Personeli (öğretim üyesi ve hastane personeli haricindeki)	Kendisi, Eş, Çocuk, Anne- Baba	100%
Tıp Doktoru	Kendisi	100%
PAÜ Emeklileri	Kendisi	50%

Ayrıca Tıp Fakültesi Hastanesi dışında, Spor Bilimleri ve Teknolojisi Araştırma ve Uygulama Merkezi Müdürlüğü tarafından açılmış olan spor kurslarında ve yüzme havuzunda üniversite personeli başvurduğu takdirde indirimli tarife uygulanmaktadır.

Kamu İdaresi cevabında, Üniversite çalışanlarına yönelik indirim uygulaması personel motivasyonunu ve çalışan memnuniyetini artırmak, kurumsal bağlılığı güçlendirmek amacı taşıdığı ve bütün bunların Yönetim Kurulu kararları ile denetlenebilir şekilde yürütüldüğü belirtilmiştir.

Sonuç itibarıyla, verilen cevapta tedavi hizmetleri ile spor hizmetlerinde yapılan personel indirimlerinin mevzuata uygun olup olmadığı değerlendirilmemiş, sadece uygulamanın yararları ve nasıl uygulandığı husularıyla ilgili bilgi verilmiş olup; yasal dayanağı bulunmayan bahse konu uygulamanın devam ettirilmemesi gerekir.

BULGU 4: Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması ve Tıbbi Uygulamalar Nedeniyle Açılan Davaların Sigorta Şirketlerine Bildirilme Sürecinin Takip Edilmemesi

Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezinde çalışan bazı personelin tıbbi kötü uygulamaya ilişkin zorunlu mali sorumluluk sigortalarının yaptırılmadığı ve tıbbi uygulamalar nedeniyle açılan davaların sigorta şirketlerine ihbar edilmesine ilişkin sürecin takip edilmediği tespit edilmiştir.

A) Bazı Personelin Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasını Yaptırmaması

Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezinde çalışan ve Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasını yaptırma yükümlülüğü bulunan personelden bazılarının belirtilen sigortayı yaptırmadığı tespit edilmiştir.

14.04.1928 tarih ve 863 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'un Ek 12'nci maddesinde; kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, tıbbi kötü uygulama nedeniyle kendilerinden talep edilebilecek zararlar ile kurumlarınca kendilerine yapılacak rüculara karşı sigorta yaptırmak zorunda olduğu, bu sigorta priminin yarısının kendileri tarafından, diğer yarısının döner sermayesi bulunan kurumlarda döner sermayeden, döner sermayesi bulunmayan kurumlarda kurum bütçelerinden ödeneceği, zorunlu sigortaları yaptırmayanlara, mülki idare amirince sigortası yaptırılmayan her kişi için beşbin Türk Lirası idari para cezası verileceği ifade edilmektedir.

Zorunlu sigortalara ilişkin teminat tutarları ile uygulama usul ve esaslarını belirlemek üzere 21.07.2010 tarihli ve 27648 sayılı Resmî Gazete'de Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin

Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ yayımlanmıştır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükmü gereğince kamu sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabiplerin, diş tabiplerinin ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların, mesleki faaliyetleri sırasında kötü uygulamaları nedeniyle oluşabilecek zararlara karşı sigorta yaptırmaları zorunlu tutulmuştur.

Sağlık Araştırma Uygulama Merkezinde 2024 yılında görev yapmış olan ve “Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası” yaptırma yükümlülüğü bulunan personelden 422 personelin ve Diş Hekimliği Fakültesinde görev yapan 9 hekimin anılan sigortayı yaptırdığına dair herhangi bir kanıtlayıcı belge bulunmamaktadır. 2023 yılında yapılan Sayıştay denetiminde bu konu rapora alınmış, ancak 2024 yılında sigorta konusundaki gerekli takibin yapılmadığı anlaşılmıştır.

Kamu idaresi cevabında, tıbbi kötü uygulamaya ilişkin zorunlu mali sorumluluk sigortasını yaptırmayan hekimlerden sigorta poliçelerini yaptırmaları ve poliçelerini teslim etmelerinin ivedi olarak istenildiği belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler gereğince, sigortası tespit edilemeyen personelin sigorta yaptırmaları ve tüm yönleriyle bu hususun İdare tarafından izlenmesi gerekmektedir.

B) Tıbbi İşlem ve Uygulamalar Nedeniyle Açılan Davaların Sigorta Şirketlerine İhbar Edilmesine İlişkin Sürecin Takip Edilmemesi

Üniversite Hastanesinde görev yapan hekimlerin tıbbi kötü uygulamaları nedeniyle İdare aleyhine açılan tazminat davalarında, davanın sigorta şirketine ihbar edilmesine ilişkin sürecin takip edilmediği tespit edilmiştir.

Sağlık Meslek Mensuplarının Tıbbi İşlem ve Uygulamaları Nedeniyle Soruşturulmasına ve İdarece Ödenen Tazminatın Rücu Edilmesine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 12 nci maddesinin birinci fıkrasında; tıbbî işlem ve uygulama nedeniyle tazminat ödenmesi talebiyle aleyhine dava açılan idarenin, davayı sağlık meslek mensubuna; mesleki malî sorumluluk sigortası bulunan sağlık meslek mensubunun da sigortacıya ihbar edeceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 1475 inci maddesi gereğince, sigortalının sorumluluğunu gerektirecek olayları on gün içinde sigortacıya bildirme yükümlülüğü bulunmakta olup, aynı Kanunun 1446 ncı maddesinde de; sigorta ettiren, rizikonun

gerçekleştiğini öğrenince durumu gecikmeksizin sigortacıya bildireceği, rizikonun gerçekleştiğine ilişkin bildirimin yapılmaması veya geç yapılması, ödenecek tazminatta veya bedelde artışa neden olmuşsa, kusurun ağırlığına göre tazminattan veya bedelden indirim yoluna gidileceği ifade edilmiştir.

Yapılan incelemede tıbbi kötü uygulamalar nedeniyle İdare aleyhine açılan tazminat davalarında İdarenin dava dilekçesini davada yapılacak savunmaya esas belgelerin temin edilmesi amacıyla ilgili hekime tebliğ ettiği, ancak hekimin sigorta şirketine ihbar yükümlülüğünü yerine getirip getirmediğinin takip edilmesine yönelik bir uygulamanın olmadığı anlaşılmıştır. Tıbbi kötü uygulama nedeniyle açılan davalar nedeniyle Pamukkale Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi bütçesinden 2024 yılında toplam 1.678.449,19 TL maddi ve manevi tazminat ile yargılama gideri ödendiği görülmüştür.

Kamu İdaresi cevabında, bahsi geçen doktorların sigorta şirketine ihbar yükümlülüğünün ancak tazminat davasında doktorun cezai sorumluluğu bulunduğu hükmedilmesi halinde uygulandığı belirtilmiştir. Bu nedenle önceki süreçlerde ihbarda bulunulamadığı ifade edilmiştir.

İlgili mevzuat gereğince, idare aleyhine dava açıldığında doktorun sigorta şirketine ihbarda bulunması gerekir.

Sonuç olarak, tıbbi kötü uygulama nedeniyle İdare aleyhine açılan davalara ilişkin olarak İdare ve sorumlu sağlık meslek mensubu tarafından mevzuatta öngörülen ihbar yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir.

BULGU 5: Fazla Mesai, Nöbet ve İcap Uygulamalarıyla İlgili Etkin İşleyen Bir Sistemin Bulunmaması ve Personel Giriş Çıkışlarda Kart Okuttukları Cihazların İhtiyacı Karşılamaması

Hastane (Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkezi) personelinin fazla mesai, nöbet ve icap günlerini gösteren çizelgelerde düzensizlik, tutarsızlık ve çelişkiler olduğu, personel giriş çıkışlarında kart okutulan cihazların işlevsiz olması nedeniyle belirtilen durumların teyid edilemediği tespit edilmiştir.

Fazla mesai, nöbet ve icap ödemeleri incelendiğinde; bazı birimlerde bir çok personele hafta içi günlerde 24 saat nöbet yazıldığı, bazı birimlerde görevli sadece belirli personele her gün düzenli olarak 15-16 saat nöbet yazıldığı, bazı birimlerde görevli personelin tümüne aynı

gün nöbet yazıldığı, ödeme belgelerinin çoğuna bilgi işlemden alınan giriş çıkış kayıtlarının eklenmediği gibi benzeri tereddütlü durumlarla karşılaşmıştır.

Belirtilen tereddütlerin giderilmesi için bilgi işlem biriminden personelin giriş çıkış kayıtları istenmiş, ancak bir kısım personelin düzenli olarak kart okutmadığı, kart okutan personelin ise giriş çıkış bilgilerinin işlevsiz olduğu görülmüştür.

Örneğin, hem girişte hem çıkışta aynı cihaza kartlar okutulmakta, kartın girişte mi okutulduğu yoksa çıkışta mı okutulduğu belli olmamakta, gece saat 24:00'den ertesi sabah saat 08:00'a kadar cihazlar iptal durumda olup bu saatlerde giriş çıkışlar kaydedilememekte, gece nöbet tutup ertesi gün çıkışta kart okutan personeli çıkış değil de giriş yapmış gibi kaydetmekte, cihazların küçük ve kuytu yerlerde olması nedeniyle giriş çıkışlarda göz ardı edilebildiği, sistemin başkasına ait kartın okutulmasına müsait olduğu gibi yetersizlikler bulunmaktadır.

24 saat esasına göre faaliyette bulunan Hastanede fazla mesai ve icap nöbetlerine ilişkin uygulamaların belirli bir sistem dahilinde hassasiyetle yürütülmesi gerekir. Bunun için ilgili birim yetkililerinin nöbet görevlendirmelerine daha fazla hassasiyet gösterilmesinin yanında, kartların okutulduğu cihazların ve yazılımlarının Hastane ihtiyaçlarına uygun bir şekilde yenilenmesi gerekir.

Bu amaçla; Mevcut sisteme ikinci bir cihaz eklenerek biri sadece giriş, diğeri sadece çıkış için kullanımı sağlanabilir. Mevcut cihaza bir "Giriş/Çıkış" butonu veya menüsü eklenebilir. Personel kartını okuttuğunda, "Giriş" veya "Çıkış" seçeneğini işaretlemek zorunda kalır. Böylece, sistem vardiya ve icap için giriş-çıkışları doğru kaydedebilir. Kartlı sistemlerin yanında yüz tanıma veya parmak izi gibi biyometrik doğrulama yöntemleri eklenerek sistemin güvenliği ve doğruluğu artırılabilir. Personel kart sistemi, HBYS ile entegre edilerek vardiya ve icap çalışanlarının hareketleri detaylı şekilde raporlanabilir. Böylece, eksik veya yanlış veri girişler minimize edilebilir.

Kamu İdaresi cevabında; Hastane personelinin fazla mesai, nöbet ve icap günlerini gösteren çizelgelerde ilgili birimlerde gerekli düzenlemeler yaptırıldığı, personel giriş çıkış kartlarının işlevlerinin PDKS ve HBYS'nin entegre çalıştırılması için bilgi işlem birimi tarafından gerekli girişim ve çalışmalar başlatıldığı, sehven fazla ödenen nöbet ücretlerinin tahsil edilmekte olduğu bildirilmiştir.

Sonuç olarak, bulgumuzda belirtilen hususların bir kısmının yerine getirildiği bir kısmıyla ilgilialışmaların henüz başlatıldığı anlaşılmakla birlikte; Hastane personelinin fazla mesai, nöbet ve icap günlerini gsterenizelgelerde düzenli ve tutarlı olması, personel girişıkışlarında kart okutulan cihazların ve yazılımlarının güncellenmesi gerekir.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

06520 Balgat / ANKARA

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

e-posta: sayistay@sayistay.gov.tr

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

7. EKLER**EK 1: BULGULARA İLİŞKİN İZLEME TABLOSU**

Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	Yıl	İdare Tarafından Yapılan İşlem	Açıklama
Kit Karşılığı Tıbbi Cihaz Temini, Tıbbi Cihaz ve Tıbbi Hizmet Alımı İhalelerinde Yaklaşık Maliyetin Sağlıklı Belirlenmemesi	2023	Yerine Getirilmedi	İdare, tıbbi cihaz temini ve hizmet alımında yaklaşık maliyet hesaplamasında mevzuatın öngördüğü hususlara dikkat etmediğinden yeniden bulgu konusu yapılmıştır.
Özel Oda Ücretlerinin Sağlık Uygulama Tebliğine Aykırı Olarak Belirlenmesi	2023	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2024 yılında da devam ettiğinden tekrar bulgu yapılmıştır.
Yıl İçerisinde Alımı Yapılan Bilgisayar Yazılımlarının 260 Haklar Hesabına Kaydedilmemesi	2023	Yerine Getirilmedi	Bulgu konusu husus 2024 yılında da devam ettiğinden tekrar bulgu yapılmıştır.
Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Mali Sorumluluk Sigortasının Yapılmaması	2023	Yerine Getirilmedi	Bulguda yer verilen sorun devam ettiğinden tekrar bulgu yapılmıştır.