T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ

www.balioglu.net

2020 YILI
SAYIŞTAY DENETİM RAPORU

Eylül 2021

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

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ 2020 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU **1**

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ 2020 YILI DÜZENLİLİK DENETİM RAPORU **26**

www.balioglu.net

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ

2020 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

www.balioglu.net

İÇİNDEKİLER

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ 1
2. KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU 8
3. SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU 8
4. DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI 9
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 9
6. DENETİM GÖRÜŞÜ 16
7. DENETİM BULGULARI 16
8. EKLER 23

www.balioglu.net

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Teşkilat Yapısı....2
Tablo 2: İdari Personel Sayıları....3
Tablo 3: Akademik Personel Sayıları....4
Tablo 4: 2020 Mali Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu....5
Tablo 5: 2020 Mali Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu....5
Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri....6
Tablo 7:Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri....6
Tablo 8:2020 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu (TL)....6
Tablo 9: Döner Sermaye İşletmesi Personel Tablosu....13
Tablo 10: Geçici Kabul Noksanları Kesintisi Tablosu....19

www.balioglu.net

KISALTMALAR

BMKYS: Bütünleşik Mali Kontrol Yönetim Sistemi

KBS: Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi

KUDAKA: Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı

TARGEL: Tarımsal Yayımı Geliştirme Projesi

www.balioglu.net

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. Geçici Kabul Noksanları Kesintilerinin Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi

B. Diğer Bulgular

1. Üniversiteye Tahsisli Taşınmazların Cins Tashihi ve Değerleme Çalışmalarının Yapılamaması

www.balioglu.net

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.

Atatürk Üniversitesi Anayasa'nın yukarıda yer verilen hükmüne istinaden, 31.05.1957 tarih ve 6990 sayılı Kanun ile kurulmuştur.

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.

www.balioglu.net

Bu Kanun'un 12'nci maddesinde Yükseköğretim Kurumlarının görevleri sayılmakta 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.

Yükseköğretim kurumları için temel mevzuat 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ve 2914 sayılı Yüksek Öğretim Personel Kanunu'dur. Bunların dışında üniversitelerin faaliyetlerini yürütürken tabi oldukları mevzuat ise başta 2809 sayılı Yükseköğretim Kurumları Teşkilatı Kanunu, 3843 sayılı Yükseköğretim Kurumlarında İkili Öğretim Yapılması, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun olmak üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve 6245 sayılı Harcırah Kanunu ile diğer ilgili mevzuattır.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Atatürk Üniversitesi akademik ve idari birimlerden oluşmaktadır.

Akademik yapısı Rektör, Senato, Üniversite Yönetim Kurulu, Rektör Yardımcıları, Fakülte Dekanlıkları, Yüksekokul Müdürlükleri, Enstitü Müdürlükleri ile Araştırma ve Uygulama Merkezlerinden oluşmaktadır.

Üniversitenin idari yapısında ise; Rektör, Rektör Yardımcıları, Genel Sekreterlik, İç Denetim Birimi, Hukuk Müşavirliği, Daire Başkanlıkları (8 Adet), Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü, Fakülte, Yüksek Okul ve Meslek Yüksek Okul Sekreterlikleri, Koordinatörlükler, Kurumsal İletişim Direktörlüğü yer almaktadır.

Üniversitenin üst yöneticisi olan Rektör, Cumhurbaşkanı tarafından, dekanlar ise Yükseköğretim Kurulunca atanmaktadırlar.

Üniversitenin akademik karar organı Senato olup; Üniversite Yönetim Kurulu ise idari faaliyetlerde Rektöre yardımcı olmaktadır.

Üniversite bünyesinde 23 fakülte, 2 yüksekokul, 8 enstitü, 13 meslek yüksekokulu bulunmaktadır.

Atatürk Üniversitesi akademik ve idari birimlerine ilişkin teşkilat şeması aşağıdaki gibidir.

www.balioglu.net

Tablo 1: Teşkilat Yapısı

I. İdari Birimler	II. Akademik Birimler
• Rektör • Rektör Yardımcıları • Genel Sekreterlik • İç Denetim Birimi • Hukuk Müşavirliği • Daire Başkanlıkları 1. Bilgi İşlem Daire Başkanlığı 2. İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı 3. Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı 4. Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı 5. Personel Daire Başkanlığı 6. Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı 7. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı 8. Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı • Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü • Fakülte, Yüksek Okul ve Meslek Yüksek Okul Sekreterlikleri • Koordinatörlükler • Kurumsal İletişim Direktörlüğü	• Rektör • Rektör Yardımcıları • Yönetim Kurulu • Senato • **Fakülteler** 1. Açık Öğretim Fakültesi 2. Diş Hekimliği Fakültesi 3. Eczacılık Fakültesi 4. Edebiyat Fakültesi 5. Fen Fakültesi 6. Güzel Sanatlar Fakültesi 7. Hukuk Fakültesi 8. Hemşirelik Fakültesi 9. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi 10. İlahiyat Fakültesi 11. İletişim Fakültesi 12. Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi 13. Mimarlık ve Tasarım Fakültesi 14. Mühendislik Fakültesi 15. Oltu Beşeri ve Sosyal Bilimler Fakültesi 16. Uygulamalı Bilimler Fakültesi

	17. Sağlık Bilimleri Fakültesi 18. Spor Bilimleri Fakültesi 19. Su Ürünleri Fakültesi 20. Tıp Fakültesi 21. Turizm Fakültesi 22. Veterinerlik Fakültesi 23. Ziraat Fakültesi • **Enstitüler:** 1. Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Enstitüsü 2. Eğitim Bilimleri Enstitüsü 3. Fen Bilimleri Enstitüsü 4. Güzel Sanatlar Enstitüsü 5. Kış Sporları ve Spor Bilimleri Enstitüsü 6. Sağlık Bilimleri Enstitüsü 7. Sosyal Bilimler Enstitüsü 8. Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü • **Yüksekokullar** 1. Yabancı Diller Yüksek Okulu 2. Türk Musikisi Devlet Konservatuvarı • **Meslek Yüksekokulları** 1. Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu 2. Teknik Bilimler Meslek Yüksek Okulu 3. Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksek Okulu 4. Aşkale Meslek Yüksek Okulu 5. Oltu Meslek Yüksek Okulu 6. Pasinler Meslek Yüksek Okulu 7. İspir Hamza Polat Meslek Yüksek Okulu 8. Narman Meslek Yüksek Okulu 9. Hınıs Meslek Yüksek Okulu 10. Horasan Meslek Yüksek Okulu 11. Şenkaya Meslek Yüksek Okulu 12. Tortum Meslek Yüksek Okulu 13. Adalet Meslek Yüksek Okulu • **Uygulama ve Araştırma Merkezleri (43 Adet)**

Üniversite'de 2020 yılsonu itibariyle akademik ve idari personel sayısı toplam 4.340'dır. Bu personelden 2.712 adedi kadrolu akademik personel, 1.628 adedi idari personeldir.

İnsan Kaynaklarına ilişkin tablolar aşağıda sunulmaktadır;

Tablo 2: İdari Personel Sayıları

	Dolu	**Boş**	**TOPLAM**
Genel İdari Hizmetler	804	716	1.520
Sağlık Hizmetleri Sınıfı	421	652	1.073
Teknik Hizmetleri Sınıfı	193	144	337
Avukatlık Hizmetleri	6	1	7
Yardımcı Hizmetli	204	723	927
Toplam	**1.628**	**2.236**	**3.864**

www.balioglu.net

Tablo 3: Akademik Personel Sayıları

Unvan	Kadroların Doluluk Durumu			İstihdam Şekli	
	Dolu	Boş	Toplam	Tam zamanlı	Yarı zamanlı
Profesör	625	56	681	Tamamı	-
Doçent	340	48	388		
Dr. Öğretim Üyesi	602	164	766		
Öğretim Görevlisi	296	76	372		
Araştırma Görevlisi	849	425	1.274		
TOPLAM	2.712	769	3.481		

Üniversitenin diğer kurum ve kuruluşlarla ilişkisi:

Yükseköğretim Kurulu, Yükseköğretim kurumlarının öğretimini ve bilimsel araştırma faaliyetlerini planlamak düzenlemek, yönetmek, denetlemek, üniversitelere tahsis edilen kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak ve öğretim elemanlarının yetiştirilmesi için planlama yapmakla görevlidir.

Yükseköğretim Denetleme Kurulu, Yükseköğretim Kurulu adına üniversiteleri, bağlı birimlerini, öğretim elemanlarını ve bunların faaliyetlerini gözetim ve denetim yetkisine sahiptir.

Üniversitelerce hazırlanan bütçeler, Anayasa'nın 130'uncu maddesi uyarınca Yükseköğretim Kurulu tarafından tetkik edilerek onaylanmakta, **T.C. Milli Eğitim Bakanlığına** sunulmakta ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara uygun olarak yürürlüğe konulmaktadır.

1.3. Mali Yapı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 5436 sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile değiştirilmiş (II) sayılı cetvelinin (A) bölümünde "Özel Bütçeli İdare" olarak sayılan ve Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve İleri Teknoloji Enstitüleri içerisinde yer alan Üniversite, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile verilen hazine yardımı ve özgelirlerini kullanarak giderlerini finanse etmektedir.

2020 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ile 759.050.000 TL ödenek tahsis edilen Üniversite bütçesine, yıl içinde 85.235.364,73 TL ödenek eklenmiş ve toplam tahsis edilen

www.balioglu.net

ödenek 844.285.364,73 TL'ye ulaşmış olup, ödeneğin %97,26'sı yani 821.178.326,63 TL'si kullanılmıştır.

Ekonomik sınıflandırma açısından İdarenin 2020 yılı bütçesinde yer alan ödeneklerin dağılımı ve yılsonu gerçekleşmeleri aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 4: 2020 Mali Yılı Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu

Ekonomik Kod	Bütçe Başlangıç Ödeneği (TL)	Toplam Ödenek (TL)	Toplam Harcanan (TL)	Gerçekleşme Oranı (%)	Bütçe Giderleri İçindeki Payı (%)
01-Personel Giderleri	534.215.000,00	571.748.008,51	565.088.739,17	98,84	68,8
02-Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	80.641.000,00	84.750.535,24	84.603.061,33	99,83	10,3
03-Mal ve Hizmet Alım Giderleri	71.822.000,00	106.628.976,98	92.437.558,37	86,69	11,2
05-Cari Transferler	21.966.000,00	26.714.350,00	25.961.528,08	97,18	3,1
06-Sermaye Giderleri	50.406.000,00	54.443.494,00	53.087.439,68	97,51	6,6
Toplam	**759.050.000,00**	**844.285.364,73**	**821.178.326,63**	**97,26**	**100**

Buna göre 2020 yılında bütçe giderleri başlangıç bütçesine göre %108 seviyesinde gerçekleşmiştir.

www.balioglu.net

Bunun dışında, Üniversite'de Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu destekleri / Erasmus Değişim Programı / Mevlana Değişim Programı / Farabi Değişim Programı / Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı (KUDAKA) / Tarımsal Yayını Geliştirme Projesi (TARGEL) / Avrupa Birliği hibe işlemleri olmak üzere 2020 yılı için toplam 7.256.411,10 TL bütçe dışı kaynak kullanılmıştır.

Ekonomik sınıflandırmaya göre 2020 yılı gelir bütçesi tahmin ve gerçekleşme rakamları ise aşağıdadır:

Tablo 5: 2020 Mali Yılı Bütçe Gelirleri Tablosu

Ekonomik Kodu	Bütçe Başlangıç Tahmini (TL)	Gerçekleşen Tutar (TL)	Gerçekleşme Oranı (%)	Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)
03-Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	26.922.000,00	46.520.645,42	172,7	5,5
04-Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	709.267.000,00	730.640.382,52	103,0	86,5
05-Diğer Gelirler	22.861.000,00	66.805.518,58	292.,2	8,0
Toplam	**759.050.000,00**	**843.966.546,52**	**111,1**	**100**

Tablodan da anlaşılacağı üzere bütçe gelirleri bütçe tahmininin %11,1 üzerinde gerçekleşmiştir.

Üniversitenin bütçe gelirler ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya göre son üç yıllık seyri değişim yüzdeleri aşağıdaki tablolarda yer almaktadır;

Tablo 6: Bütçe Giderlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri

Bütçe Giderinin Çeşidi	2018 Yılı (TL) (A)	2019 Yılı (TL) (B)	2020 Yılı (TL) (C)	2019-2018 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2020-2019 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Personel Giderleri	400.630.356,19	493.886.078,05	565.088.739,17	23,2	14,4
SGK Devlet Prim Giderleri	57.698.345,65	73.964.405,86	84.603.061,33	28,1	14,3
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	85.682.023,88	95.924.931,54	92.437.558,37	11,9	-3,6
Cari Transferler	19.332.468,74	21.931.543,46	25.961.528,08	13,4	18,3
Sermaye Giderleri	104.430.474,94	68.410.796,19	53.087.439,68	-30,0	-22,3
Toplam	**667.773.669,40**	**754.117.755,10**	**821.178.326,63**	**12,9**	**8,8**

Tablo 7:Bütçe Gelirlerinin 3 Yıllık (2018-2020) Seyri

Bütçe Gelirinin Çeşidi	2018 Yılı (TL) (A)	2019 Yılı (TL) (B)	2020 Yılı (TL) (C)	2019-2018 Değişim Oranı (%) [D=(B-A)/A]	2020-2019 Değişim Oranı (%) [E=(C-B)/B]
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	45.350.694,74	45.326.380,11	46.520.645,42	0	2,63
Alınan Bağış ve Yardım ile Özel Gelirler	585.936.147,84	661.639.910,00	730.640.382,52	12,9	10,4
Diğer Gelirler	42.956.044,75	40.338.836,58	66.805.518,58	-6,0	65,6
Toplam	**674.242.887,33**	**747.305.126,69**	**843.966.546,52**	**10,8**	**12,9**
Bütçe Gelirlerinden Red ve İadeler Toplamı (-)	1.075.288,63	304.950,18	1.563.347,16		
Net Toplam	**673.167.598,70**	**747.000.176,51**	**842.403.199,36**	**10,9**	**12,7**

2020 yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu'na göre, dönem faaliyet geliri 955.026.587,21 TL, faaliyet gideri ise 977.032.407,57 TL olan Üniversite, 2020 yılını 23.569.167,52 TL olumsuz faaliyet sonucu ile tamamlamıştır.

Tablo 8:2020 Yılı Faaliyet Sonuçları Tablosu (TL)

Faaliyet Giderleri	Faaliyet Gelirleri	İndirim, İade, Iskonto Toplamı	Net gelir	Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu
977.032.407,57	955.026.587,21	1.563.347,16	953.463.240,05	-23.569.167,52

Atatürk Üniversitesi merkezi yönetim bütçesi içerisinde yer alan özel bütçeli bir kamu idaresi olmakla birlikte 5018 sayılı Kanun'da tanımlanan bütçe türleri dışında kalan döner sermaye işletmesi bütçesi de kaynakları arasında yer almaktadır.

www.balioglu.net

Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, 2020 yılını 39.011.943,78 TL dönem kârı ile kapatmıştır.

05.03.2005 tarih ve 25746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/8499 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Üniversite bünyesinde Atatürk Üniversitesi ATA Teknokent kurulmuştur. Üniversite, sermayesi 22.155.250,00 TL olan ATATeknokent A.Ş.'ne 16.650,000,00 TL sermaye ile %75,15 oranında ortaktır.

Üniversite bünyesinde özel bütçeden ayrı olarak Sosyal Tesisler İşletmesi bulunmakta olup, 2020 yılı faaliyet gelirleri toplamı 4.548.776,60 TL, faaliyet giderleri toplamı 3.677.917,67 TL'dir. Dönem faaliyet sonucu 870.858,93 TL kâr olarak gerçekleşmiştir.

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 Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenmektedir. Kamu İdaresi, Kanun'un 80'inci maddesinin T.C. 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.

Üniversite bütçesi, analitik bütçe hazırlama rehberi çerçevesinde hazırlanmaktadır. Özel bütçeli bir idare olan Üniversitede tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi kullanılmaktadır. Üniversitenin muhasebe işlemleri Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne tabi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Bütünleşik Mali Kontrol Yönetim Sistemi (BMKYS) Web Tabanlı Otomasyon Sistemi üzerinden yürütülmektedir.

Kurum bütçesinin takibi ve muhasebe işlemleri, Genel Sekreterliğe bağlı olarak faaliyet gösteren Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca kesin hesap cetvel ve belgeleri, strateji geliştirme birimi tarafından bütçe uygulamasına esas muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Kuruma ilişkin mali istatistikler ise 5018 sayılı Kanun kapsamında T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirilmektedir.

Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe

www.balioglu.net

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 tabloları olan bilanço ve faaliyet sonuçları tablosuna verilmiştir.

www.balioglu.net

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

www.balioglu.net

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 Kamu Mali Yönetimi ve Kanunu'nun 3'üncü maddesinde tanımlandığı üzere mali kontrol, kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri ifade etmektedir.

Mali kontrolün bir parçası olan iç kontrol sisteminin ne olduğu, amacı, yapısı ve işleyişi 5018 sayılı Kanun'un beşinci kısmında, 55 ile 67'inci maddeleri arasında belirlenmiştir. Buna göre, kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin yapısını aşağıda belirten unsurlar oluşturmaktadır:

- Harcama birimleri,

- Muhasebe ve malî hizmetler
- Ön malî kontrol
- İç denetim

Temel unsurları bu olan iç kontrolün işleyişi ile ilgili ayrıntılı hükümler, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan rehberlerle belirlenmiştir.

2020 yılı denetimi kapsamında, mezkur mevzuat çerçevesinde, kurum iç kontrol sistemi aşağıdaki şekilde değerlendirilmektedir:

Özel Bütçe

Kurum stratejik planı ve bu planın yıllık uygulama dilimi olan performans programı ile faaliyet sonuçlarını ve değerlendirmelerini içeren idare faaliyet raporları mevcuttur.

İç kontrol sistemi ve işleyişinin üst yönetici ve personel tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesinin sağlandığı, kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlendiği, yetkiler ve yetki devrinin sınırlarının belirlendiği ve yazılı olarak bildirildiği anlaşılmıştır.

İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun üst yöneticinin onayı ile görevlendirildiği, İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı'nın hazırlandığı, eylem planında döner sermaye ile ilgili eylemlere yer verilmediği görülmüştür.

Stratejik planda yer alan amaçların gerçekleştirilmesi için belirlenen hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek riskler tespit edilmelidir. Bu tespit, kurumların stratejik planlarında, Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu doğrultusunda, "Hedef Riskleri ve Kontrol Faaliyetleri" tablosunda yapılmaktadır. Bu tabloda hedefler, hedefe ulaşmada karşılaşılabilecek riskler, açıklamaları ve kontrol faaliyetleriyle birlikte tanımlanmalıdır.

Görüldüğü üzere, stratejik planlardaki hedef risklerinin belirlenmesinde ve analizinde, kurumsal risk değerlendirme prosedürleri uygulanmaktadır.

Bu bağlamda, kurumların kurumsal risklerini tespit etmiş sayılmaları için stratejik planlama kapsamında yukarıda belirtilen çalışmaları yapmış ve iç kontrol sistemlerini yapılandırma kapsamında risk yönetimini kurmuş ve sonuç olarak,

www.balioglu.net

- Yapısal risklerin tespitini (stratejik seviyede)
- Artık risklerin tespitini (stratejik seviyede)
- Bu risklerin ortaya çıkma olasılığının ve çıktıkları takdirde etkilerinin tespit edilmesi (risk değerlendirme) işlemlerinin yapılmış olması

gerekmektedir.

Riskler tespit edildikten sonra tüm riskler kayıt altına alınmalıdır. Kamu İç Kontrol Rehberinin ekindeki "Risk Kayıt Formu" ve "Konsolide Risk Raporları" doldurulmalıdır.

Kurumsal risk yönetim çalışmaları kapsamında birimler tarafından risk kayıt formları oluşturulduğu belirlenmiştir. Konsolide Risk Raporu oluşturma çalışmaları devam etmekle birlikle 2020 yılı itibariyle tamamlanamamıştır.

Üst yöneticinin onayladığı İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu'nda yer alan iç kontrol bileşenlerine ilişkin tespit edilen yetersizliklerin giderilmesi için çalışmalar devam etmektedir. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı'nın güncellenmesi ve iç kontrol risklerinin belirlenmesi eksikliklerinin sürdüğü tespit edilmiştir.

www.balioglu.net

Üniversitede Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar hazırlanmış olup, bu esas ve usullere göre gerekli iş ve işlemler yürütülmektedir.

Üniversitede yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkânı sunacak bir yönetim bilgi sistemi bulunmaktadır.

Üniversite bünyesinde iki iç denetçi görev yapmaktadır. İlgili iç denetim birimi tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesine yönelik çalışmaların yapıldığı, hazırlanan raporun üst yöneticiye sunulduğu, üst yöneticinin de İç Denetim Koordinasyon Kuruluna ilgi raporu gönderdiği anlaşılmıştır.

Döner Sermaye

Döner Sermaye İşletmesi ve işletme birimleri bünyesinde yaygın olarak muhasebe, iç kontrol ve malî kontrol zayıflıkları tespit edilmiştir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Beşinci kısmında kurumsal iç kontrol ve ön mali kontrol ile ilgili hükümler yer almaktadır. Kanun'un 55'inci maddesinde "*İç kontrol; 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" şeklinde tanımlanmış; izleyen maddelerde İç Kontrol'ün amacı, yapısı, işleyişi, ön mali kontrol, iç denetim gibi hususlara yer verilerek kamuda iç kontrolün çerçevesi ortaya konmuştur. Döner Sermaye İşletmeleri büyük kaynaklar yaratıyor ve kullanıyor olmalarına rağmen bu çerçevenin dışında kalmıştır.

Kanun'un Geçici 11'inci Maddesinde bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmelerinin 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılacağı, döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılıncaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetiminin Hazine ve Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda anılan düzenleme 01.05.2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'dir. Yönetmelik'in "Kontrol ve Denetim" başlıklı Üçüncü Bölümünde kontrol ve denetimin amacı, ön malî kontrol ve denetim konuları düzenlenmiştir. Bu maddelerde özet olarak;

www.balioglu.net

- Ön malî kontrolün harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontrolleri kapsadığı ve görevinin idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri tarafından yerine getirileceği;

- Ön malî kontrol sürecinin malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluştuğu;

- Harcama yetkililerinin yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendireceği, ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlilerinin, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yapacağı;

- İşletmelerin ilgili idarenin denetim elemanları, Bakanlık ve Sayıştay tarafından denetleneceği, bunların ilgili idarelerin iç denetim kapsamında sayılacağı, Kanun'un iç denetime ilişkin hükümleri ve ilgili mevzuat çerçevesinde ilgili idarelerin iç denetçileri tarafından iç denetime tabi tutulacağı

yazılıdır. Görüleceği üzere 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak hazırlanan ikincil mevzuat ile bütçeleme, ödeneklerin kullanımı ve hesap verme sorumluluğu, gelirlerin toplanması ve harcama yapılması, muhasebe kural ve ilkeleri, iç kontrol, malî yönetim ve kontrol sisteminin denetimi konularında çok geniş düzenlemeler getirilmiş olmasına rağmen döner sermaye işletmelerinde iç kontrol ve mali kontrol yalnızca bir yönetmelikle (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile) oldukça zayıf mekanizmalara bağlanmıştır. Yükseköğretim kurumları bağlamında bu Yönetmeliğe Yükseköğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına İlişkin Yönetmelik de eşlik etse de kurumsal kontrol zayıflığı kendisini göstermektedir.

Kurumsal kontrol zayıflıklarını yalnızca mevzuat eksikliğine bağlamak da mümkün görülmemektedir. Bu işletmelerde nicelik ve nitelik olarak personel sıkıntısı üst seviyededir. Döner sermaye işletmesinin hizmetleri; aynı zamanda yükseköğretim kurumu yönetim kurulu olan işletme yönetim kurulu, harcama yetkilisi, işletme müdürü, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, veznedar, muhasebe yetkilisi mutemedi, taşınır kayıt yetkilisi, taşınır kontrol yetkilisi ve diğer personeller tarafından yürütülmektedir. Muhasebe hizmetleri ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kurulan saymanlıklarca yerine getirilmektedir. Bu ikili yapıya ek olarak Üniversite bünyesindeki fakülte, yüksekokul, koordinatörlükler, enstitüler ve diğer birimlerce kurulan işletme birimlerinin personelinden oluşan karmaşık yapı üzerinde güçlü bir kontrol kurmak da mümkün olmamaktadır. Aşağıdaki tabloda Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi'nin personel sayısı verilmektedir;

www.balioglu.net

Tablo 9: Döner Sermaye İşletmesi Personel Tablosu

Saymanlık	Döner Sermaye İşletmesi
1 müdür 1 defterdarlık uzmanı 4 memur	1 müdür 1 memur 2 işçi

Bu merkez yapılanmanın altında tahakkuk birimleri görev yapmakta olup bu personelin büyük kısmının asli görevi döner sermaye faaliyetleri olmayıp eğitim ve destek çalışmalarıdır. Üniversite özel bütçe ile döner sermaye kaynaklarını kullanan yapıları karşılaştırdığımızda döner sermayenin personel zayıflığı hemen kendini göstermektedir.

Atatürk Üniversitesi'nin 2020 yılı Özel Bütçe gideri toplamı 821.178.326,63 TL, bütçe geliri toplamı ise 843.966.546,52 TL olarak gerçekleşmiştir. Atatürk Üniversitesi Döner

Sermaye İşletmesi'nin 2020 yılı Gelir Tablosunda konsolide net satışı 617.335.496,10 TL, satış maliyeti ile faaliyet gideri toplamı 582.979.502,21 TL olarak beyan edilmiştir. Görüleceği üzere döner sermaye, özel bütçe gelirinin %75'i kadar bir hacim yaratmaktadır. Buna karşın bu işletmelere mevzuatla zayıf iç kontrol çerçevesi çizilmiştir. Özel bütçe gelirlerinden döner sermaye işletmelerine kaynak aktarmak mümkün olmamakla birlikte örneğin Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2020 yılında özel bütçeye aşağıdaki miktarlarda kaynak da aktarmıştır;

- Bağlı İdareye Bedelsiz Demirbaş Devri: 5.781.134,89 TL
- Bağlı İdareye Bedelsiz Devredilen Maddi Duran Varlıklar: 47.262.624,02 TL
- Özel Bütçeli İdareler Verilen Paylar: 42.101.204,93 TL
- Gayrimenkul Sermaye Üretim Giderleri: 6.122.680,15 TL

Zayıf yapılanmanın sonucu olarak aşağıda örneklenen ve ayrıca raporun diğer bulgularında da konu edilen hataların ortaya çıktığı değerlendirilmektedir. Bu bulguda yer alan tespitler döner sermaye işletmesi kapsamında yürütülen faaliyetlerin hata yapmaya ne derece müsait olduğunu göstermek amacıyla yazılmış olup 2020 yılında düzeltildiği beyan edilen ancak mali tablolara da etki eden hataları konu almaktadır. Devam eden hatalar sonucu 2020 yılı mali tablolarını etkileyen bulgulara raporun "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde yer verilmiştir. Aşağıdaki tespitler Atatürk Üniversitesi Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkez Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi muhasebe sistemi ve malî tablolarından çıkarılmıştır.

- *602 Diğer Gelirler Hesabı*: İşletme ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) arasındaki Global Bütçe sözleşmesi gereği 2020 yılında hastaneye aktarılan tutar 453.794.029,19 TL olup işletmenin aynı dönem için SGK'ya hizmet karşılığı kestiği fatura tutarı ise 345.486.905,43TL'dir. 11.11.2020 tarih ve 7256 sayılı Kanun'un 33'üncü Maddesi ile 5510 sayılı Kanun'a eklenen Geçici 82'nci maddesi hükmüne göre işletmeye terkin edilen tutar 108.307.123,76 TL'dir. Mizandaki 152.532.266,32 TL'lik tutardan geri kalan miktar ise 2019 yılından devreden ve 2020 yılında 349 Alınan Diğer Avanslar Hesabının yanlış çalıştırılmasından kaynaklanan tutardır. Bu Hesapla koordineli çalışması gereken 120.05 Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar Hesabı'nda 2017 yılından süregelen ve bu hesaba tahakkuk amacıyla kaydedilen miktarların zamanında kapatılmaması nedeniyle oluşan birikme 2020 yılında düzeltilebilmiştir. Yönetmelik'in 120 Alıcılar Hesabı'nın işleyişini düzenleyen 97'nci maddesine göre "*Mal ve hizmet satışlarından doğan senetsiz alacaklar bu hesaba borç,*

www.balioglu.net

satış bedeli "60 Brüt Satışlar" grubunun ilgili hesabına ... alacak; alıcılar tarafından nakden veya hesaben yapılan ödemeler bu hesaba alacak, tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara borç kaydedilir. Satılan mallardan yapılan iadelerden dolayı ortaya çıkan senetsiz alacaklar bu hesaba alacak, geri alınan malın bedeli 610 Satıştan İadeler Hesabına, ... borç kaydedilir. Sürekli envanter yönteminde geri alınan mallar aynı zamanda maliyet değerleri ile ilgili stok hesaplarına borç, "62 Satışların Maliyeti" grubunun ilgili hesabına alacak kaydedilir." Esasen yapılan işlem yukarıda açıklandığı üzere büyük ölçüde 2020 yılında elde edilen gelirin iadesi değildir. Öncelikle, 2019 yılında 120.05 Sosyal Güvenlik Kurumlarından Alacaklar alt kodunda kayıtlı 81.160.391,71 TL tutarındaki miktarın 2017 - 2019 yıllarında tahsili yapılmış olmasına rağmen bu Hesaptan düşülmemesi şeklindeki hatanın düzeltilmesi ve 2020 tahakkuku borç ve alacak farkı olan 17.793.914,73 TL'nin düşümü işlemidir. Toplamda 98.954.306,44 TL bu şekilde düşülmüştür.

- *610 Satıştan İadeler Hesabı*'nda 2020 yılı İşletme mizanında kayıtlı olan 104.452.033,64 TL büyük ölçüde 2020 yılı satışlarının iadesi değildir. Büyük kısmı yukarıda açıklanan 120 kodlu Hesabın önceki yıllarda hatalı çalıştırılmasından kaynaklanmaktadır.
- *659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı*'nda kayıtlı 2.379.412,80 TL gelir hesaplarının 2021 yılına fiili durumu yansıtan doğru tutarlarla devretmesini sağlamak için yapılan işlemin sonucudur. Bu işlem ile 2013 yılından (Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi – DMİS'de 2013 yılı öncesi kayıtlara ulaşılamamaktadır) önceki senelerden gelen bakiye tutarların gerçeği yansıtmadığı tespit edildiğinden düzeltme kaydı yapılmıştır. 2020 yılında yapılan çalışmalarda 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı'nda takip edilen 2.401.251,84 TL'nin gerçeği yansıtmadığı ve tahsili için Hukuk Müşavirliği tarafından takip edilen tutarların 21.839,04 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu amaçla 2.379.412,80 TL, 659 kodlu hesaba borç kaydedilirken 128 kodlu hesaba alacak kaydedilmiştir.

Yönetmelik'in

- 109'uncu maddesinde 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının 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,

- 110'uncu maddesinde ise karşılık ayrılmamış şüpheli alacaklardan tahsil edilemeyeceği kesinleşenlerin bir taraftan bu hesaba alacak, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına borç; diğer taraftan alacağın tahsil edilememesinde sorumluluğu saptanan

www.balioglu.net

personel adına 135 Personelden Alacaklar Hesabına borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedileceği

hükme bağlanmıştır. İşletme mizanında 135 kodlu hesap çalıştırılmamış olup, 649 kodlu Hesap ise yukarıda anılan miktarla ilgisiz tutarda çalıştırılmıştır.

- *500 Sermaye Hesabı;* yıl içinde yapılan ayni bağışların sehven bu hesaba kaydedilmesi nedeni ile çalıştırılmıştır. Yıl sonunda yanlışlık fark edilmiş ve gerekli düzeltme kayıtları yapılarak 2021 yılına devrin doğru tutar olan 17,01 TL ile geçişi sağlanmıştır.

- *612 Diğer İndirimler Hesabı*'ndaki 199.976,90 TL'lik miktar 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabında takip edilen bazı dosyaların sehven açıldığının tespit edilmesi sonucunda bu hesaptan çıkarılması için yapılan işlemden ortaya çıkmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Geçici 11'inci Maddesinde yer verilen yeniden yapılandırma çalışmalarının Döner Sermaye İşletmelerinin bu Kanun ile getirilen kapsamlı kontrol çerçevesine dâhil edilerek acilen gerçekleştirilmesi böylesine büyük kamu kaynağı kullanan döner sermayeler açısından önem arz etmektedir.

www.balioglu.net

6. DENETİM GÖRÜŞÜ

Atatürk Üniversitesi 2020 yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan; geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde belirtilen hesap alanı 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: Geçici Kabul Noksanları Kesintilerinin Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında Muhasebeleştirilmemesi

Anahtar teslim götürü bedel yapım işlerinde hakediş ödemelerinde yapılan iş tutarının %3'ü oranında, birim fiyatlı yapım işlerinde ise yapılan iş tutarının %5'i oranında hesaplanıp idarece tutulması gereken geçici kabul noksanları kesintisinin hesaplandığı, ancak bu tutarların Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında muhasebeleştirilmesi gerekirken, Emanetler hesabına kaydedildiği görülmüştür.

Geçici kabul noksanları kesintisi, Yapım İşlerine Ait Tip Sözleşme ile düzenlenmiştir. Tip Sözleşme'nin "Geçici kabul noksanları" başlıklı 30'uncu maddesinde;

"30.01. Geçici kabul noksanları için düzenlenen her hakedişte yapılan iş tutarının % 3'ü kadar teminat mektubu alınır ve bu teminat mektubu, geçici kabul noksanı bulunmayan işlerde geçici kabul onay tarihinden sonra, geçici kabul noksanı bulunan işlerde ise bu eksikliklerin tamamlanmasını müteakip, geçici kabul onay tarihinden sonra yükleniciye iade edilir. Fiyat farkı ödenen işlerde teminat tutarı, sözleşme tarihinden itibaren endeks üzerinden güncelleştirilmek suretiyle belirlenir. Yüklenicinin teminat mektubu vermemesi durumunda; düzenlenen her hakedişte yapılan iş tutarının % 3'üne karşılık gelen kısmı tutulur ve bu tutar, geçici kabul noksanı bulunmayan işlerde geçici kabul onay tarihinden sonra, geçici kabul noksanı bulunan işlerde ise bu eksikliklerin tamamlanmasını müteakip, geçici kabul onay tarihinden sonra yükleniciye ödenir. Fiyat farkı ödenen işlerde bu tutar, sözleşme tarihinden itibaren endeks üzerinden güncelleştirilmek suretiyle kesilir. İşin devamı sırasında yüklenicinin hakedişlerden yapılan kesintiler karşılığında teminat mektubu vermesi durumunda idare hesabında tutulan tutar yükleniciye ödenir. Geçici kabul noksanları için alınan teminatlar haczedilemez ve bunların üzerine ihtiyati tedbir konulamaz.

...

(2) Birim fiyat sözleşmelerde madde metni, aşağıdaki gibi düzenlenecektir:

...

30.2. Düzenlenen hakedişlerde; tamamlanmış, ancak kesin hesabı İdareye verilmemiş imalatlara ait tutarların % 5'i karşılığında teminat mektubu alınır ve kesin hesaplar İdare tarafından onaylanmadıkça bu teminat mektubu iade edilmez. Yüklenicinin teminat mektubu vermemesi durumunda ise kesin hesabı İdareye verilmemiş imalatlara ait tutarların % 5'i

www.balioglu.net

tutulur ve kesin hesaplar İdare tarafından onaylanmadıkça bu tutarlar ödenmez. İşin devamı sırasında yüklenicinin hakedişlerden yapılan kesintiler karşılığında teminat mektubu vermesi durumunda idare hesabında tutulan tutar yükleniciye ödenir. Kesin hesapların tamamlanması için alınan teminatlar haczedilemez ve bunların üzerine ihtiyati tedbir konulamaz."

İfadesi yer almaktadır.

Yer verilen Tip Sözleşme hükmüne göre, yüklenici tarafından yapılacak işlerin sözleşme ile fen ve sanat kurallarına uygun yapılmama riskine karşılık "geçici kabul noksanları kesintisi" adı altında güvence bedeli alınması gerekmektedir. Bu bedel, geçici kabulü yapılan işlerde, kabule engel durumların olması halinde idarece kullanılmak üzere kesilip, ilgili hesapta tutulmalıdır. Kesilecek bedel, her hakediş ödemesi sırasında sözleşme bedeli cinsinden gerçekleştirilen iş tutarının anahtar teslim götürü bedel yapım işlerinde %3'ü, birim fiyatlı yapım işlerinde ise %5'i tutarında olacaktır. Birim fiyatlı yapım işlerinde kesin hesabın yapıldığı kesin hakedişlerde bu tutar hesaplanmayacaktır. Bir başka deyişle, söz konusu kesintiler birim fiyatlı yapım işlerinin geçici hakediş ödemelerinde hesaplanıp muhasebeleştirilecektir.

www.balioglu.net

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının niteliğini düzenleyen 256'ncı maddesinde;

"Alınan depozito ve teminatlar hesabı, mevzuatları gereği nakden veya mahsuben tahsil edilen depozito ve teminatlardan bir yıl içinde iade edilecek olanların izlenmesi için kullanılır."

Aynı Yönetmeliğin Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının işleyişini düzenleyen 257'nci maddesinde ise;

"Alınan depozito ve teminatlar hesabına ilişkin işlemler aşağıda gösterilmiştir:

a) İhale teminatları;

1) İhalelere katılan isteklilerden mevzuatı gereği nakden alınan geçici teminatlar ile üzerinde ihale kalan isteklilerden nakden alınan veya hakedişlerinden kesilmek suretiyle tahsil edilen kesin teminat ve ek kesin teminatlar bu bölüme kaydedilir.

..."

Denilmiştir.

Üniversiteler Ortak Detaylı Hesap Planında, 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının detay kodları arasında "330.15 Yapım İşleri Tip Sözleşmesinin 30. ve 31. Md. Ger. Al. Tem." yardımcı hesabı bulunmaktadır.

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere, Yapım İşleri Tip Sözleşmesi'nin 30'uncu maddesine istinaden kesilen "Geçici kabul noksanları kesintisi" tutarlarının 330.15 kod numaralı hesapta muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Atatürk Üniversitesi'nde 2020 yılında hakediş ödemesi yapılan yapım işlerinde, yapılan iş tutarları ve muhasebeleştirilmesi gereken geçici kabul noksanları kesintisi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 10: Geçici Kabul Noksanları Kesintisi Tablosu

İşin Adı	Sözleşme Türü	Sözleşme Fiyatlarıyla Yapılan İş Tutarı (2020 yılı içinde) (KDV hariç)	Geçici Kabul Noksanları Kesintisi Tutarı (TL)
Atatürk Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Yapım İşi	Anahtar teslim götürü bedel	2.261.381,00	67.841,43
Atatürk Üniversitesi Isı Merkezine Ait Teshin Kanalları (Galeri Kanal) İşi	Birim fiyat	5.958.315,82	297.915,79
Atatürk Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Çevre Düzenleme Yapım İşi	Birim fiyat	1.012.683,85	50.634,19
Fen Fakültesi B ve B1 Bloklarda Güçlendirme ve Büyük Onarım İşi	Anahtar teslim götürü bedel	2.574.328,22	77.229,85
Atatürk Üniversitesi Merkez Yerleşkede Muhtelif Yerlerde Asfalt Yapım İşi	Birim fiyat	270.320,30	13.516,02
Atatürk Üniversitesi Merkez Yerleşkede Bulunan Çeşitli Birimlerde Büyük Onarım İşi	Anahtar teslim götürü bedel	326.706,51	9.801,20
Atatürk Üniversitesi Veterinerlik Fakültesi Ek Bina Yapım İşi	Anahtar teslim götürü bedel	660.027,33	19.800,82
Toplam			**536.739,29**

Yer verilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere, Geçici Kabul Noksanları Kesintilerinin, ilgili olduğu hesapta muhasebeleştirilmemesi neticesinde 330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı 536.739,29 TL eksik, 333 Emanetler hesabı ise 536.739,29 TL fazla görünmektedir.

B. DİĞER BULGULAR

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

www.balioglu.net

BULGU 1: Üniversiteye Tahsisli Taşınmazların Cins Tashihi ve Değerleme Çalışmalarının Yapılamaması

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü adına tapuda kayıtlı ve ilgili Bakanlıkça Üniversiteye tahsis edilmiş olan taşınmazların cins tashihlerinin ve değerlemelerinin yapılmadığı ve bu nedenle bu taşınmazların muhasebe sisteminde ve mali tablolarda mevcut değerleriyle yer almadığı tespit edilmiştir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile bu idarelere bağlı kurum ve kuruluşların mülkiyetinde, yönetiminde veya kullanımında bulunan taşınmazların kaydına ve icmal cetvellerinin düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla 02.10.2006 tarihli ve 26307 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5'inci maddesinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

"(1) Taşınmaz kayıt ve kontrol işlemleri, kamu idarelerine ait taşınmazların mevcutlarla birlikte içinde bulunulan yılda çeşitli yollarla edinilenlerin ve elden çıkarılanların miktar ve değer olarak takip edilmesi amacıyla kayıt altına alınmasıdır. Kayıtların belgeye dayanması esastır.

(2) Ek 1'deki Kayıt Planının "Tapuda Kayıtlı Olan Taşınmazlar" başlığı altında yer alan taşınmazlar maliyet bedeli üzerinden, bu taşınmazlardan maliyet bedeli belirlenemeyenler ise rayiç değerleri üzerinden kayıtlara alınır.

(5) Kayıt işlemleri; taşınmaz giriş ve çıkış kayıtlarının tutulması ve ilgili cetvellere kaydedilmesi süreçlerini kapsar."

Aynı Yönetmelik'in 10'uncu maddesinde ise aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

"(1) (Değişik: 3/6/2014-2014/6455 K.) Kamu idarelerince; mülkiyetlerinde, yönetimlerinde veya kullanımlarında bulunan taşınmazların mevcut kullanım şekli ile tapu kaydının birbirine uygun olmaması durumunda, taşınmazlar mevcut kullanım şekli ile kayıtlara alınır. Kamu idareleri taşınmazların cins tashihinin yapılması için gerekli işlemleri yaparlar. (Ek cümle:RG-16/12/2020-31336-C.K.-3304/4 md.) Ancak kamu idarelerinin savunma, güvenlik ve istihbarat hizmetlerinde kullandığı taşınmazlardan, ilgili idarelerce belirlenenlerin cins tashihleri yapılır.

www.balioglu.net

(2) Tahsis edilen ve üzerinde irtifak hakkı tesis edilen taşınmazlar açısından bu yükümlülük kullanan idarenin veya gerçek veya tüzel kişilerin durumu tespit eden yazısı üzerine taşınmaz maliki idareye aittir. Ancak cins tashihine ilişkin gerekli belgeler ile buna ilişkin malî yükümlülükler kullanıcılar tarafından karşılanır."

Cins tashihi işlemi Yönetmelik'te binalar, arazi ve arsalar ile yer altı ve yer üstü düzenlerinin mevcut kullanım şekilleri ile tapu kayıtlarının farklılık göstermesi durumunda tapu kayıtlarının mevcut kullanım şekli dikkate alınarak düzeltilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu Yönetmelik hükmüne göre taşınmazların cins tashihlerinin tahsis edilen kurum tarafından yapılması gerekmektedir. Atatürk Üniversitesince bu çalışmalara başlanmamıştır. Bu nedenle taşınmazları tahsis eden Bakanlığın değerleme işlemlerini tamamlamasını müteakiben muhasebe kayıtlarını gerçekleştirmesi mümkün olmamaktadır.

Öte yandan Kamu idarelerine ait mali tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde üretilebilmesi amacıyla; mülkiyeti Hazineye veya diğer kamu idarelerine ait olup bir başka kamu idaresine tahsis edilen taşınmazların tahsis edildikleri kamu idarelerinin mali tablolarında gösterilmesini teminen, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 130, 131 ve 132'nci maddeleri ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin 170, 172, 174, 176 ve 186'ncı maddelerinde gerekli düzenlemeler yapılmıştır. 27/12/2014 tarihli ve 29218 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının 41 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü (Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları) Genel Tebliğinde"250-Arazi ve Arsalar Hesabı", "251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı" ve "252-Binalar Hesabı"nın detayında tahsis edilen taşınmazların izlenebilmesi amacıyla "02- Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar" ve kamu idarelerine tahsisli olan taşınmazların izlenebilmesi amacıyla da "03-Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar" olmak üzere, yardımcı hesaplar belirlenmiş ve bu yardımcı hesaplar merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin detaylı hesap planına eklenmiştir. Üniversiteye tahsisli taşınmazların cins tashihi ve değerleme işlemleri yapılmadığından muhasebe sistemine kayıt imkanı da bulunmamaktadır.

Sonuç olarak; Üniversiteye tahsisli taşınmazların cins tashih ile değerleme işlemlerinin tamamlanması ve muhasebe sistemine kayıt edilmesi gerekmektedir.

www.balioglu.net

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

www.balioglu.net

8. EKLER

EK 1: İZLEME

Önceki Yıl Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	**Yıl**	**İdare Tarafından Yapılan İşlem**	**Açıklama**
Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı ile Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabının Kullanılmaması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	İlgili Hesaplar gerektiği şekilde kullanılmaktadır.
Üniversiteye Tahsisli Taşınmazın Kiralanmasında Hatalı Uygulama Yapılması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	Taşınmazın kiraya verilmesindeki hatalı uygulama kira sözleşmesinin sona erdirilmesi ile ortadan kalkmıştır.
İç Kontrol Sistemi Yapılandırma Çalışmalarının Tamamlanmaması	2019	Kısmen Yerine Getirildi.	Konu 2020 Yılı Düzenlik Denetimi Raporu'nun 5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ bölümünde ele alınmıştır.
Yabancı Uyruklu Öğrenci Kabul Sınavına Ait Sınav Ücreti Gelirlerinin, Özel Bütçe Yerine Dış İlişkiler Ofisi Koordinatörlüğü Döner Sermayesi Hesabına Kaydedilmesi	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	Yabancu Uyruklu Öğrenci Kabul Sınavı'na ait ücretler 2020 yılında özel bütçeye gelir kaydedilmektedir.
Döner Sermaye Birimi İle Üniversite Daire Başkanlığı Arasında Görev Çakışması Bulunması	2019	Yerine Getirilmedi.	Konu, 2020 Yılı Düzenlik Denetimi Raporu'nda da "Döner Sermaye Biriminin Diğer Bir Birimden

www.balioglu.net

			İhtiyaçları, Şartnameyi ve Yaklaşık Maliyeti Belirlemeden Doğrudan Hizmet Satın Alması" başlığıyla bulgu olarak değerlendirilmiştir.
Üniversitenin Sosyal Güvenlik Kurumuna Olan Ödenmemiş Borçlarının Mali Tablolarda Gösterilmemesi	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	2020 yılı bilançosunda ilgili hesaba doğru miktarla yer verilmiştir.

www.balioglu.net

www.balioglu.net

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ

2020 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu

www.balioglu.net

İÇİNDEKİLER

1. **KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ..... 26**
2. **KAMU İDARESİNİN SORUMLULUĞU 28**
3. **SAYIŞTAYIN SORUMLULUĞU..... 28**
4. **DENETİMİN DAYANAĞI, AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI..... 29**
5. **DENETİM GÖRÜŞÜ 29**
6. **DENETİM BULGULARI 30**
7. **EKLER..... 54**

www.balioglu.net

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Tablosu 43
Tablo 2: 2020 Yılında Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin ATABAUM İşletmesi'ne Yaptığı Ödemeler Tablosu 47

www.balioglu.net

KISALTMALAR

ATABAUM: Bilgisayar Bilimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi

ATAUZEM: Atatürk Üniversitesi Uzaktan Eğitim Araştırma ve Uygulama Merkezi

DAYTAM: Doğu Anadolu Yüksek Teknoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi

DMİS: Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi

DMS: Devlet Muhasebesi Standardı

KDV: Katma Değer Vergisi

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

www.balioglu.net

BULGU LİSTESİ

A. Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

1. 2014 Yılında Yapılan Hibe İşleminin 2020 Yılında Gelirden İade İşlemiyle Düzeltilmesi

2. Bilançoda Gösterilen Sermaye Miktarının Tutarsızlıklar İçermesi

3. Bilançoda Yer Alan Yatırım Tutarlarının Gerçeği Yansıtmaması

4. Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'ndan Düşülerek İlgili Maddi Varlık Hesabına Alınan Miktarların Yıl Sonunda Muhasebe Sisteminden Çıkışının Yapılması

5. Kaydi Envanter İşleminde Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabının Hatalı Kullanılması

6. Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman İşlemi Gerçekleştirilmemesi

7. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Uygulaması Yapılmaması

8. ATA Teknokent'e Özel Bütçe ile İlişkilendirilmeksizin Doğrudan Döner Sermaye Hesabından Sermaye Aktarımı Yapılması

B. Diğer Bulgular

1. Döner Sermaye Biriminin Diğer Bir Birimden İhtiyaçları, Şartnameyi ve Yaklaşık Maliyeti Belirlemeden Doğrudan Hizmet Satın Alması

2. Mali Tabloların Geç ve Hatalı Formatta Gönderilmesi

www.balioglu.net

1. KAMU İDARESİ HAKKINDA BİLGİ

1.1. Mevzuat ve Görevler

Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 23.05.2000 tarih ve 24057 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik kapsamında kurulmuştur.

Atatürk Üniversitesinin İşletme vasıtasıyla yetkin olduğu konularda, Fakülte / Enstitü / Yüksekokul / Rektörlüğe bağlı Merkezler aracılığıyla yürütebileceği faaliyetler Yönetmelik'te aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

a) Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerce talep edilecek bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetler yapmak, seminer, konferans, sempozyumlar düzenlemek, kurslar açmak,

b) Plan, fizibilite çalışması, analiz, model denemeleri, bilgi işlem hizmetleri, iş değerlendirilmesi ve organizasyonu, danışmanlık, eğitim organizasyonu, bakım ve onarım yapmak, bunlara ilişkin raporları hazırlamak,

c) Belirli bilimsel sonuçların uygulanmasını sağlamak,

d) Klinikler, poliklinikler, ameliyathaneler ve laboratuarlarda yapılacak her türlü muayene, tetkik, tahlil, ameliyat, bakım ve hizmet ile ilgili iş ve benzeri hizmetleri yapmak, açılmış ve açılacak olan her türlü sağlık hizmetleriyle ilgili yataklı ve yataksız geçici kuruluşları işletmek,

e) Teknik, kültürel, sanatsal, tarım ile ilgili araştırma ve uygulamaları yapmak,

f) Her türlü basım ve yayım işlerini yapmak,

g) Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek faaliyet alanı ile sınırlı olarak iş ve hizmet üretmek, elde edilen ürünleri önceden Rektörün izni alınmak şartıyla pazarlamak ve satmak.

1.2. Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Rektörlüğe bağlı bir birim olarak yapılanan Döner Sermaye İşletmesi, İşletme Müdürlüğü ve Saymanlık Müdürlüğü olarak teşkilatlandırılmıştır. İşletme Müdürlüğü bünyesinde 1 işletme müdürü, 1 idari memur ve 2 sürekli işçi hizmet vermektedir. İşletmenin

www.balioglu.net

Saymanlık Müdürlüğünde, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli 1 saymanlık müdürü, 1 defterdarlık uzmanı ve 4 memur 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. Dolayısıyla, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun bütçe ile ilgili hükümlerine tabi olmayan İşletme bütçesi, adı geçen Yönetmelik'in 4'üncü maddesine göre hazırlanmakta olup; Kamu İdaresinin üst yöneticisi olan Rektör tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir.

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü, elde ettiği gelirlerle giderlerini finanse etmekte olup, 2020 yılında özel bütçe kaynaklarından herhangi bir kaynak kullanmamıştır.

www.balioglu.net

Başlangıç bütçesinde 781.632.612,59 TL gelir öngörülmüş olup, gider bütçesi de aynı tutarda hazırlanmıştır.

2020 yılı bütçe gerçekleşmelerine Kesin Mizan esas alınarak bakıldığında; İşletmenin bütçe giderinin 585.725.237,79 TL, bütçe gelirinin ise 557.967.175,08 TL olarak gerçekleştiği, yıl içerisinde ek bütçelerle bütçe tahminlerinin güncellendiği görülmüştür. 2020 mizanında Bütçe Geliri Hesabında ilgili bulguda yer aldığı gibi hata mevcut olduğundan bütçe geliri toplamları sorunludur.

Öte yandan Gelir Tablosu'nda yapılan incelemede şu sonuca ulaşılmıştır;

617.335.496,10 TL net satış, 364.282.633,06 TL satış maliyeti gideri ve 218.696.869,15 TL faaliyet gideri gerçekleştiren işletme, olağan ve olağanüstü kâr / zarar hesaplamalarından sonra 39.011.943,78 TL net kâra ulaşmış gözükmektedir. Ancak ilgili bulguda değinildiği üzere 87.465.395,47 TL'lik miktar gidere kaydedilmediği için aslında aradaki fark kadar zarardadır.

1.4. Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi muhasebe ve raporlama işlemlerini, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde yer alan hükümlere göre T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kurulan ve yönetilen Döner Sermayeli İşletmeler

Muhasebe Sistemi üzerinden yürütmektedir. İşletme, Yönetmelik'te hüküm bulunmayan hâllerde 5018 sayılı Kanun ve bu Kanun'a dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin genel esaslarını, kıyasen uygulamakta olup; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan diğer düzenlemelere de tabidir.

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,
- Taşınır Envanter Defteri.

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

www.balioglu.net

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

www.balioglu.net

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

Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi 2020 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: 2014 Yılında Yapılan Hibe İşleminin 2020 Yılında Gelirden İade İşlemiyle Düzeltilmesi

Atatürk Üniversitesi İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Uygulama ve Eğitim Merkezi Döner Sermaye İşletmesi'nin gelir tablosu ile bilançosunun incelenmesinde, gelir tablosunda herhangi bir gelir bulunmamasına rağmen 610 Satıştan İadeler Hesabı'nda 160.000,00 TL tutarında kayıt yapıldığı tespit edilmiştir. Bu haliyle elde edilen bir gelir olmaksızın gelirden iade yapılması söz konusudur.

www.balioglu.net

İşletme biriminin 2014 yılından 2020 yılına kadar (Büyük defter dahilindeki) muhasebe kayıtları gözden geçirilmiş; 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı'nda 2014 yılında "Nakit ödenek Aktarımı" ibaresiyle 160.000,00 TL'lik bir kayıt yapıldığı, bu kayıt için 2020 yılında "Hibe (Atatürk Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürlüğüne)" ibaresi düşülerek aynı hesaptan çıkışının yapıldığı tespit edilmiştir. Yine 2014 yılından 2020'ye dek gelir tabloları incelenmiş, bu miktarlık bir gelir kaydı olmadığı görülmüştür. Buradan çıkan sonuç aslında bu kadarlık bir gelirden değil alacaktan vazgeçme söz konudur. Miktar 2020 yılında 136 kodlu hesaptan çıkarılarak 610 kodlu hesaba kaydedilmiştir. Sonuç olarak 2014 yılında nakit olarak Atatürk Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi'ne bankadan gönderilen ve karşılığında 136 kodlu hesaba alacak yazılan miktar, 2020 yılında bu alacak kaydından çıkarılarak gelirden iade işlemi uygulanmıştır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı'nın işleyişini düzenleyen 120'nci maddesinde;

"*Diğer çeşitli alacaklar hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:*

a) Borç

1) Sayıştay, adlî, idarî ve askerî mahkemelerce tazmin hükmedilenler ile inceleme, teftiş ve denetimler sonucu fazla ve kanunsuz verildiği veya noksan tahsil edildiği tespit edilen tutarlar bu hesaba borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedilir.

2) Sosyal güvenlik kurumlarına maaş ve ücretlerden fazla veya yersiz kesilmek suretiyle gönderilen tutarlar bu hesaba borç, işletme hissesini oluşturan tutar 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına, fazla kesintiden dolayı noksan hesaplanan gelir vergisi tutarı 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına, personele ödenmesi gereken tutar ise 335 Personele Borçlar Hesabına alacak kaydedilir.

3) İşletmeden ayrılan personelin borcu bu hesaba borç, 135 Personelden Alacaklar Hesabına alacak kaydedilir.

4) Diğer çeşitli alacaklar bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

5) Diğer alacaklara yürütülün faizler bu hesaba borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Diğer çeşitli alacaklardan nakden veya hesaben yapılan tahsilatlar bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir."

www.balioglu.net

açıklaması yer almaktadır. Yukarıda açıklanan işlemler bu hükümlere uygun düşmemektedir. Nitekim vazgeçilen alacak doğası gereği işletmeler için "gelirden iade" olarak değil, bir "gider" olarak değerlendirilmek durumundadır.

Ayrıca yapılan muhasebe kaydının birimler arası hibe işleminden kaynaklanması hasebiyle, 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı yerine 134 İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabının kullanılması gerekmektedir. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin "134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar" başlıklı 115'inci maddesinde;

"(1) İşletmeler arası malî borçlardan alacaklar hesabı, ilgili mevzuatına dayanılarak vadesi faaliyet dönemiyle sınırlı olmak üzere nakit olarak verilen borçlardan kaynaklanan alacakların ve bu alacaklara karşılık nakden yapılan tahsilatlar ile işletme aleyhine silinen tutarların izlenmesi için kullanılır."

Hesabın alacak kayıtlarının nasıl yapılması gerektiğini düzenleyen 116'ncı maddesinde ise;

"2) Bu hesapta kayıtlı tutarlardan, herhangi bir nedenle işletme aleyhine silinenler ilgili gider hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Açıklamalardan anlaşıldığı üzere; birimler arasında gerçekleşen hibe işleminden doğan söz konusu alacağın;

- 134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabında izlenmesi,
- İzlenen bu tutardan vazgeçilmesi durumunda ise, bu tutarın "Gelirden İade" olarak değil, "Gider" olarak değerlendirilmesi

gerekmektedir.

www.balioglu.net

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılmayan işlemler neticesinde 610 Gelirlerden İadeler ve 800 Bütçe Geliri Hesapları ve ilgili gider hesapları yukarıda anılan miktar kadar mevcut durumu doğru bir şekilde yansıtmamaktadır.

BULGU 2: Bilançoda Gösterilen Sermaye Miktarının Tutarsızlıklar İçermesi

50 Ödenmiş Sermaye hesap grubu kayıtlarında hata bulunmaktadır. Ayrıca işletme sermayesi kayıtları ile Üniversite özel bütçe kayıtları arasında tutarsızlık mevcuttur.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 30'uncu maddesine göre bilanço ilkelerinin amacı, sermaye koyan veya sonradan kârı işletmede bırakanların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin malî durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtmaktır. Döner Sermaye İşletmesi'nin mizanında 50 Ödenmiş Sermaye Hesabı'nın birimler bazında kırılımında aşağıdaki tespitlere ulaşılmıştır;

- Yabancı Diller Yüksekokulu biriminin 500 Sermaye Hesabı alacağında 10.000 TL,
- Değişik birimlerin Sermaye Hesabı alacağında 57,91 TL,

- Yabancı Diller Yüksekokulu biriminin 501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı borcunda 10.000 TL.

bulunmaktadır.

Böylece İşletmenin bilançosunda ödenmiş sermaye 57,91 TL olarak görülmektedir. Mizandaki Yabancı Diller Yüksekokulu biriminin 500 ve 501 kodlu hesaplarından ancak bir tanesi doğruyu yansıtmaktadır. Zira iki kayıt aynı anda bir arada olamaz, birbirini götürür.

Merkezî Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin

- 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı'na ilişkin işlemleri düzenleyen 163'üncü maddesinde döner sermayeli kuruluşlara gerek nakdi ve gerekse ayni sermaye şeklinde yapılacak iştiraklerin gerçeğe uygun değerleri ile bu hesaba kaydedileceği; sermaye katılımı tutarlarının döner sermayeli kuruluşların öz kaynak hesaplarında karşılık olarak yer alan tutarlarla eşit olması gerektiği,

- İlgili hesabın işleyişini düzenleyen 164'üncü maddesinde ise döner sermayeli kuruluşlara taahhüt edilen sermaye tutarlarının bu hesaba borç, 247 Sermaye Taahhütleri Hesabına alacak kaydedileceği

hüküm altına alınmıştır. Üniversite Özel Bütçe bilançosunda ise 242 kodlu hesapta yalnızca 1 TL görülmektedir. Döner Sermaye İşletmesi sermaye hesaplarının kendi içerisinde ve Özel Bütçe malî tablosuyla tutarsızlık bulunmaktadır. Hem Üniversite'nin, hem de Döner Sermaye İşletmesi'nin bilançolarında yukarıda sözü edilen hesaplarla ilgili kayıtlar açıklanan düzenlemelere aykırıdır.

23.05.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan ve 2020 yılında geçerli olan Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği'nde işletmenin sermaye limitinin 63.900.000 TL olduğu yazılmıştır. Bu miktar 1 Ocak 2005 tarihinde Türk Lirasından 6 sıfır atılması tarihinden önceki bir değeri yansıtmakta olup İşletmenin bilançosunda yer alan miktarla ilgisi bulunmamaktadır. Üniversite ve Döner sermaye bilançoları göz önünde bulundurulduğunda;

- Ya Üniversite nakdi ya da ayni olarak 1 TL sermaye koymuştur, Döner Sermaye bilançosundaki değer hatalıdır;

www.balioglu.net

- Ya da Üniversite hiç sermaye koymamış, İşletme kendi imkânlarıyla 57,91 TL sermaye sağlamıştır.

Gerekli incelemelerin ve işlemlerin yapılarak Döner Sermaye İşletmesi bilançosunda yer alan 500 / 501 kodlu hesapların kendi içerisinde ve ayrıca Özel Bütçe 242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı ile tutarlılığın sağlanması gerekmektedir.

BULGU 3: Bilançoda Yer Alan Yatırım Tutarlarının Gerçeği Yansıtmaması

Bilançoda, 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda yapımı tamamlandığı halde ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmayan tutarlar olduğu tespit edilmiştir.

Yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılıncaya kadar izlenmesi için kullanılan 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 216'ncı maddesinde yer almaktadır. Yatırım projelerine yapılan harcamalar bu hesaba, bu tutarlar üzerinden ödenen katma değer vergisi 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına borç, yapılan ödeme -ödemenin şekline göre- ilgili hesaplara alacak kaydedilmektedir. Tamamlanan yatırım projeleri ise maliyet bedelleri ile bu hesaba alacak, ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilmektedir. İşletmenin bilançosunda 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında 2021 yılına devreden 51.614.546,91 TL gözükmektedir. Üniversite Özel Bütçe bilançosunda 258 kodlu hesapta herhangi bir miktar kalmamıştır. Üniversite yatımlarının döner sermaye üzerinden gerçekleştirilme eğilimi olduğu görülmektedir. Bilançoda devreden miktarda en büyük pay 41.631.623,48 TL ile Açıköğretim Fakültesi ve 5.077.006,85 TL ile Edebiyat Fakültesi döner sermaye birimlerindedir. İşletme birimlerinin bilançoda yazan miktar kadar yatırımı bulunmadığı yapılan incelemelerden ve görüşmelerden sonra netleştirilmiştir. İnceleme sonuçları aşağıda yer almaktadır;

- Edebiyat Fakültesi Birimi'nin 2018 yılı mizanında 258 kodlu hesapta, 980 Gider Taahhütleri Hesabı'nın alacağında, 830 Bütçe Giderleri Hesabında yer alan 5.077.006,85 TL'lik tutar yapımın gerçekleştirildiğini, giderin yapıldığını ve 258 kodlu Hesaptan ilgili 252 kodlu Hesaba aktarılması gerektiğini göstermektedir. Harcama, Edebiyat Fakültesi birimi bütçesine başka bir birimden yapılan 6.000.000,00 TL aktarma (Hibe) ile yapılabilmiştir.

www.balioglu.net

- Doğu Anadolu Yüksek Teknoloji Uygulama ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi (DAYTAM Birimi olarak anılacaktır)'nin 2020 bilançosu 258 kodlu hesapta yer alan 1.324.000,00 TL'lık miktarın "2015/159219 İhale Kayıt Numaralı sayılı Temiz Oda Sistemi" ihalesinden süregeldiği, işin 2016 yılında teslim alınmış olmasına rağmen 258 kodlu hesapta işlem gerçekleştirilmediği anlaşılmıştır.

- Ziraat Fakültesi Döner Sermaye İşletme Biriminin 258 kodlu hesabında 2021 yılına 3.581.916,58 TL devir bulunmaktadır. "2018/437464 İhale Kayıt Numaralı Gıda Mühendisliği Bölümü Laboratuvar ile Süt ve Ekmek Fabrikaları Bloklarında Büyük Onarım İşi"nin kesin hesabı 2019 yılında 6 nolu hakedişle çıkarılmış olmasına rağmen bu işe ait 3.581.916,58 TL'lık miktar hesaptan düşülmemiştir.

Sorunun, İşletme tarafından yüklenilen yatırımların bu hesaba kaydedilmesine rağmen projeler tamamlandığında kayıttan düşülmesini sağlayacak iletişim sisteminin kurulmamış olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. 2019 Sayıştay Denetim raporunda da aynı konuda bulguya yer verilmiştir.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı ile ilgili düzeltmelerin yapılarak bilançonun doğru bilgi içermesi sağlanmalıdır.

www.balioglu.net

BULGU 4: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'ndan Düşülerek İlgili Maddi Varlık Hesabına Alınan Miktarların Yıl Sonunda Muhasebe Sisteminden Çıkışının Yapılması

Açık Öğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi ve konsolide İşletme mizanı ile bilançosunun incelenmesi neticesinde, önceki yıllardan 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nda birikmiş ancak tamamlanmış yatırımların bir bölümünün işlemlerinin 2020 yılında yapılmasına rağmen 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı ile 252 Binalar Hesabı'na alınan miktarların yılsonunda mevzuata aykırı olarak kapatma işlemi yapıldığı ve kayıtlardan çıkarıldığı tespit edilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nın kayıt ve işleyişi ile ilgili 216 ve 217'nci maddelerinde, yapımı süren maddi duran varlıklar için yapılan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerin; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte, diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığını gösteren belgenin

düzenlendiği tarihte, ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılıncaya kadar bu hesapta izlenmesi gerektiği düzenlenmiştir. 2019 yılı Sayıştay Denetim Raporu'nda bu yönde bulgu yazılması üzerine Döner Sermaye muhasebe sisteminde kayıtlı olan 47.262.624,02 TL'lık miktarın işlerin tamamlanması gerekçesiyle 258 kodlu Hesaptan düşme işlemi 2020 yılında gerçekleştirilmiştir. Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin mizanında 2020 yılında 258 kodlu hesaptan çıkışı yapılarak 251 kodlu hesaba kaydedilen 10.059.458,28 TL ve 252 kodlu hesaba kaydedilen 37.203.165,74 TL tutarındaki miktarların yılsonunda İşletme muhasebe kayıtlarından çıkışının yapıldığı, bu şekilde toplam 47.262.624,02 tutarındaki taşınmazın Özel Bütçe de dâhil olmak üzere hiçbir mali tabloda gösterilmediği belirlenmiştir. Özel Bütçe malî tablolarının incelenmesi neticesinde ise bu kadar tutarların 251 ve 252 kodlu hesaplara girişinin yapılmadığı görülmüştür.

Yükseköğretim Kurumları Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına İlişkin Yönetmelik'in "Taşınır işlemleri" başlıklı 13'üncü maddesinde yer alan "*Döner sermaye işletmesinin genel yönetim faaliyetlerinde kullanılan dayanıklı taşınırlar hariç, döner sermaye gelirleri ile alınan araç, gereç ve diğer demirbaş eşya (canlı demirbaş hariç) en geç satın alındığı ay sonu itibarıyla gelirin elde edildiği yükseköğretim kurumu taşınır birimine devredilir*." hükmüne karşın döner sermaye işletmelerinin taşınmazların bağlı bulundukları idareye devri için bir düzenleme yapılmamıştır.

www.balioglu.net

Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 8'inci maddesine göre kamu idarelerince kaydedilen her taşınmaz için taşınmaz numarası verilmekte; 9'uncu maddesine göre ise her taşınmaz için taşınmaz ile aynı numarayı taşıyan ve bu maddede ayrıntılarıyla sayılan belgeleri içeren birer dosya düzenlenmektedir. Özel Bütçe ve Döner Sermaye İşletmesi ayrı ayrı taşınmaz sahibi olabileceği gibi bazı yatırım harcamalarına ait giderleri (Belirli veya tüm hakedişleri), kaynak kullanımının etkinliği bakımından iki bütçeden ortak yapabilmektedir. Nitekim Atatürk Üniversitesi bünyesinde yapılan yatırımlarda böyle bir durum söz konusudur. Hatta 2020 yılı sonu itibarıyla özel bütçe kapsamında devam eden yatırım (258 kodlu hesaba kayıtlı tutar) kalmamış, yatırımların döner sermaye eliyle fonlanması uygulamasına ise devam edilmiştir. Döner Sermaye İşletmesince 258 kodlu hesaba kaydedilen miktarların yatırım tamamlandıktan sonra önce ilgili maddi varlık hesap koduna dâhil edilmesi ve yılsonunda miktarların Özel Bütçe muhasebe sistemine aktarılması, zorunlu olmamakla birlikte mümkündür. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 45'inci maddesine göre Kamu idareleri, ihtiyaç fazlası taşınırları ile görmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinde kullanılacağına ve amacına uygun kullanılmaması halinde geri alınacağına dair

tapu kütüğüne şerh konulması kaydıyla taşınmazlarını diğer kamu idarelerine bedelsiz olarak devredebilir. Kaldı ki Döner Sermaye İşletmesi yalnızca fonlama bakımından sisteme dâhil edilmekte, yapım veya onarımın diğer hiçbir aşamasına müdahil olmamaktadır. Özel Bütçe ile Döner Sermaye arasında yalnızca bütçeleme konusunda ayrılık bulunmakta, idari kontrol bakımdan aynı üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadır. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in yukarıda bahsedilen hükümlerine göre taşınmazların idaresi ve kullanımı da tek elden yürütülmekte (Tek kayıt numarası ve dosya düzenlenmekte) olduğundan yılsonunda taşınmazların kaydi olarak Özel Bütçe muhasebesine ve malî tablolarına dâhil edilmesi mümkündür. Zaten Döner Sermaye tarafından fonlamasına devam edilen yatırımlar büyük çoğunlukla eğitim hizmeti verilen, döner sermaye işletmesinin faaliyetleri bakımından işlevi bulunmayan yapılara aittir.

Nitekim Devlet Muhasebesi Standardı 1 (DMS 1 - Mali Tabloların Sunulması) başlıklı standardın 58'inci maddesine göre "*Bilânço, kamu idaresinin tasarrufundaki varlıklar ile bunların elde edildiği kaynakların gösterilmesi, belli bir tarihte kamu idaresinin malî durumunun saydam ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır*." Maddi duran varlıkların Özel Bütçe ve Döner Sermaye olarak iki ayrı malî tabloda bölünmüş olarak sunulması mali durumun saydam ve gerçeğe uygunluk bakımından yansıtılmasını da engellemektedir. 258 kodlu hesaptan ilgili taşınmaz koduna alınan miktarların ilgili olduğu yıl Döner Sermaye malî tablolarında gözüktükten sonra taşınırlarda olduğu gibi Özel Bütçe muhasebe sistemine devredilmesi anılan muhasebe ilkelerine de uygun düşmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere Döner Sermaye İşletmesi bilançosunda 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı 10.059.458,28 TL ve 252 Binalar Hesabı 37.203.165,74 TL eksik görünmektedir. Bu miktarların Özel Bütçe veya Döner Sermaye malî tablolarında yer alması gerektiği değerlendirilmektedir.

BULGU 5: Kaydi Envanter İşleminde Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabının Hatalı Kullanılması

Atatürk Üniversitesi Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkez Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinin aktifinde yer alan sarf malzemeleri ile maddi duran varlıkların, birtakım envanter işlemlerine tâbi tutulmak amacıyla mevcut hesaplarından çıkarılıp 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına alındığı görülmüştür.

www.balioglu.net

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabını düzenleyen 164 ve 165'inci maddelerinde;

"197 Sayım noksanları hesabı

Hesabın niteliği

MADDE 164- (1) Sayım ve tesellüm noksanları hesabı, yapılan sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, döviz, alınan çek, menkul kıymet ve benzeri noksanlıkların, nedenleri belirleninceye kadar geçici olarak kaydedilip izlenmesi için kullanılır.

Hesabın işleyişi

MADDE 165 - (1) Sayım ve tesellüm noksanları hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

1) Çeşitli kıymetlerin sayımı sonucunda ortaya çıkan noksanlıklar, nedeninin araştırılması ve sorumluların tespiti için geçici olarak bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

2) İşletmenin satın aldığı mal ve malzemelerin teslim alınması sırasında ortaya çıkan noksanlar nakliyeci, sigorta şirketi veya satıcı tarafından karşılanıncaya kadar bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

b) Alacak

1) Nedeni tespit edilen sayım noksanları bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

2) Sayım sonucunda ortaya çıkan noksanlıklardan nedeni tespit edilemediği için zarar yazılmasına karar verilenler bir taraftan kayıtlı değerleri ile bu hesaba alacak, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına borç; diğer taraftan rayiç değerleri ile sorumlu personel adına 135 Personelden Alacaklar Hesabına borç, 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedilir.

denilmiştir.

www.balioglu.net

Söz konusu düzenlemeden anlaşıldığı üzere; 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabının kullanım amacı sayım sonucunda tespit edilen noksanlıkların, nedeni saptanıncaya kadar izlenmesidir. Böyle bir durum olmamışken 197 kodlu hesabın kullanılması varlık hesaplarında kayıp, kaçak, noksan vb. bir durumun olduğu izlenimini yaratarak muhasebenin temel kavramlarından "tam açıklama" kavramına ters düşmekte ve hesapların güvenirliğine zarar vermektedir.

Atatürk Üniversitesi Sağlık Araştırma ve Uygulama Merkez Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi'nce 2020 yılında yapılan envanter çalışmasında 15355 numaralı yevmiye ile;

- 101.023.240,02 TL tutarında sarf malzemesini 150 İlk Madde ve Malzemeler hesabından,
- 582.714,15 TL tutarında maddi duran varlığı 253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabından,
- 194.902,78 TL tutarında demirbaşı 255 Demirbaşlar hesabından

çıkarılarak 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına alınmıştır.

www.balioglu.net

Ayrıca, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabından çıkarılan 101.023.240,02 TL tutarındaki sarf malzemesinin 87.465.395,47 TL'lik kısmı da tüketime verildiği halde giderleştirilmemiş, 2020 yılının kapanışında 197 kodlu hesapta bırakılmıştır.

2021 yılına gelindiğinde, yukarıda bahsi geçen yanlış muhasebe kaydı 3956 numaralı yevmiye ile telafi edilmeye çalışılmıştır. 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabında yer alan 101.023.240,02 TL; ilgisine göre 150, 253, 255 ve 710 numaralı hesaplara geri aktarılmıştır. Ancak yapılan bu işlem de hatayı ortadan kaldırmamaktadır.

Şöyle ki; muhasebenin temel kavramlarından "Dönemsellik" ilkesi gereğince 2020 yılında kullanılan sarf malzemelerinden doğan 87.465.395,47 TL tutarındaki tüketim 2020 yılının gideri olarak 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında muhasebeleştirilmesi ve 2020 yılının gideri olarak 2020 Gelir Tablosuna yansıması gerekirdi. Buna ek olarak, giderleştirilmeyen söz konusu tutar kadar işletmenin kârlılığını gösteren 590 Dönem Net Kârı hesabı da olması gerekenden daha fazla bir tutarı yansıtarak yanlış bir sonuç üretmiştir.

Ayrıca, 3956 numaralı yevmiyede yapılan ve yukarıda açıklanan işlem, 2021 yılının malî tablolarına da 2021 yılı ile alakası olmayan 87.465.395,47 TL tutarındaki gider kaydı yapılması sonucunda yanlış bir sonuç olarak yansıyacaktır. Bu da muhasebenin bir diğer temel kavramı olan "Tutarlılık" ilkesinin de sağlanamamasına yol açacaktır. Nitekim birbirini izleyen iki farklı malî yılın tabloları birbiriyle uyum içerisinde değildir ve doğru sonuç üretmemektedir.

Sonuç olarak, 2020 yılı malî tablolarında;

- 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı 13.557.844,55 TL,
- 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı 582.714,15 TL,
- 255 Demirbaşlar Hesabı 194.902,78 TL,
- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı 87.465.395,47 TL

eksik;

- 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı 101.800.856,95 TL,
- 590 Dönem Net Kârı Hesabı 87.465.395,47 TL

fazla bir şekilde mevcut duruma göre yanlış sonuç üretmektedir.

www.balioglu.net

BULGU 6: Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman İşlemi Gerçekleştirilmemesi

2020 yılı mizanının incelenmesinde maddi duran varlıklar için uygulanması gereken amortisman işleminin yapılmadığı tespit edilmiştir.

Amortisman, maddi duran varlıkların zaman içerisinde kullanımdan kaynaklanan aşınma ve yıpranma neticesinde değerinde oluşan düşüşün belirli kurallar dâhilinde parasal olarak ifade edilmesi ve muhasebeleştirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin varlıklara ilişkin bilanço ilkelerini düzenleyen 31'inci maddesinin birinci fıkrasının "d" bendine göre bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

Yönetmelik'in gelir tablosu ilkelerini düzenleyen 35'inci maddesinin ikinci fıkrasının "c" bendine göre ise maddi duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılması gerekmektedir.

Yönetmelik'in "Amortisman ve tükenme payı uygulaması" başlıklı 49'uncu maddesine göre duran varlıkların amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılmakta olup gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerleme sonucu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin arttırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır.

47 sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde de açıklandığı üzere Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde muhasebe sistemine dâhil edilen maddi duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile tarihi yapılar, tarihi veya sanat değeri olan demirbaşlar amortismana tabi değildir. Aşağıdaki hesaplarda izlenen duran varlıklar ise amortisman ve tükenme payına tabidir:

www.balioglu.net

- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı,
- 252 Binalar Hesabı,
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı,
- 254 Taşıtlar Hesabı,
- 255 Demirbaşlar Hesabı,

Maddi duran varlıklar hesap grubuna ilişkin kayıt ve işlemler Yönetmelik'in 199, 205, 206, 209, 211, 213, 214 ve 215'inci maddelerinde açıklanmaktadır. Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde yalnızca Gıda ve Hayvancılık Araştırma ve Uygulama Merkezi birimince canlı büyükbaş hayvanlar için amortisman uygulanmaktadır. Diğer birimlerde amortisman işlemi uygulanmamaktadır.

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, 252 Binalar, 253 Tesis, Makine Ve Cihazlar, 254 Taşıtlar ve 255 Demirbaşlar hesaplarına kaydedilen maddi duran varlıklar için ayrılması gereken amortisman ve tükenme paylarının ilk kayıt sırasında da 770 Giderler Hesabına borç, ilgisine göre 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alacak kaydedilmesi gerektiğinden bu varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmaması bilançodaki anılan maddi duran varlık

hesaplarını, ayrıca kârlılığı etkilediğinden gelir tablosundaki Dönem Net Karı Veya Zararı kalemini etkilemektedir. Sonuç olarak bilançoda yer alan ve gelir tablosunu etkileyen bu hesapların tamamı gerçek değerini göstermemektedir.

BULGU 7: Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Amortisman Uygulaması Yapılmaması

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman hesaplaması yapılmadığı, dolayısıyla malî tablolara da herhangi bir tutarın yansıtılmadığı görülmüştür.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin

- 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'nın niteliğini düzenleyen 226'ncı maddesinde;

"Birikmiş amortismanlar hesabı, maddi olmayan duran varlık bedellerinin, yararlanma süresi içinde giderleştirilmesi ve hesaben yok edilmesini izlemek için kullanılır."

- Hesabın işleyişinin düzenlendiği 227'nci maddesinde ise;

"Birikmiş amortismanlar hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Alacak

1) Ayrılan amortisman tutarları bu hesaba alacak, ilgili gider hesaplarına borç kaydedilir.

b) Borç

1) Yararlanma süresi belli olanlar sürenin bitiminde, yararlanma süresi belli olmayanlar 5 inci yılın sonunda bu hesaba borç, ilgili maddi olmayan duran varlıklar hesabına alacak kaydedilir.

2) Elden çıkarılan maddi olmayan duran varlıkların birikmiş amortismanları bu hesaba, devir bedeli tahsilatın şekline göre ilgili hesaplara borç, kayıtlı değeri ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar hesabına alacak kaydedilmekle birlikte; bu işlemden doğan zararlar 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına borç, bu işlemden doğan kârlar 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabına alacak kaydedilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

www.balioglu.net

Madde metinlerinden anlaşıldığı üzere, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubuna kaydedilen varlıklara ilişkin yıl sonunda amortisman hesaplaması yapılması ve bulunan tutarların 268 Birikmiş Amortismanlar Hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu hesap, kaydedildiği tutar kadar ilgili gider hesabıyla karşılıklı çalışacak ve amortisman tutarları faaliyet giderine dönüşecektir. Bunun yanı sıra, yararlanma süresi dolan ya da 5'inci kullanım yılını dolduran maddi olmayan duran varlıkların yer aldığı hesaplar da 268 Birikmiş Amortismanlar hesabıyla ters çalıştırılarak kayıtlardan çıkarılmak durumundadır. Söz konusu hesabın kullanılmaması, bu durumu da engellemektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Amortisman ve Tükenme Payları konulu 47 sıra no'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde Maddi Olmayan Duran Varlıklar amortismana tâbi varlıklar arasında sayılmıştır. Bununla birlikte, maddi olmayan duran varlıkların amortisman hesaplamasının, söz konusu varlıkların tutarına bakılmaksızın %100 oran üzerinden yapılacağı düzenlenmiştir. Bir başka deyişle, edinilen maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedellerinin tamamı, yıl sonunda amortisman olarak ayrılacaktır.

www.balioglu.net

Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinde 2020 yılı içerisinde Maddi Olmayan Duran Varlık Hesaplarına yapılan kayıtlar ve varlık tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 1: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Tablosu

Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	Hesap Kodu	Borç Bakiyesi (TL)
01.01.2020	1	260	206.634,96
01.01.2020	1	267	57.020,00
01.01.2020	1	267	842.930,25
01.01.2020	1	267	38.000,00
12.03.2020	112	260	123.070,29
19.03.2020	121	260	67.750,00
11.06.2020	254	267	94.700,00
16.10.2020	525	267	378.300,00
10.03.2020	551	260	141.120,00
25.11.2020	593	267	79.805,00
14.05.2020	2888	260	1.000,00
28.08.2020	9042	260	395.300,00
31.12.2020	15216	260	50.000,00
		Toplam	**2.475.630,50**

Tabloda ayrıntısına yer verilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman uygulamasının yapılmaması sonucunda, maddi olmayan duran varlıkların değeri ilgili gider hesaplarına yansıtılmamıştır. Bunun sonucunda, faaliyet giderleri olması gerektiğinden 2.475.630,50 TL daha az tutarda görünmektedir. Ayrıca yararlanma süresi dolan ya da 5'inci

kullanım yılını dolduran maddi olmayan duran varlıklar, bilanço hesaplarından çıkarılmamaktadır. Bu itibarla, gerek faaliyet sonuçları tablosu gerekse bilanço hesaplarından üretilen diğer malî tablolar gerçek durumu doğru bir şekilde yansıtmamaktadır.

BULGU 8: ATA Teknokent'e Özel Bütçe ile İlişkilendirilmeksizin Doğrudan Döner Sermaye Hesabından Sermaye Aktarımı Yapılması

Atatürk Üniversitesi Açıkögretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi tarafından ATA Teknokent'e doğrudan 2.542.264,00 TL kaynak aktarımı yapıldığı ve bu aktarımın hatalı olarak 248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabında izlendiği görülmüştür.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun "Yönetici şirket" başlıklı 5'inci maddesi ile bu Kanun'a dayanılarak yayımlanan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliğinin "Yönetici şirket kurucuları" başlıklı 13'üncü maddesinin 5 inci fıkrasında yönetici şirket ortaklarından; üniversiteler, yüksek teknoloji enstitüleri ya da kamu Ar-Ge merkez veya enstitülerinin, yönetici şirkete taahhüt ettikleri sermaye payını döner sermaye gelirlerinden ödeyebileceği hükme bağlanmıştır.

Yine Merkezi Yönetim Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı bölümünün "Hesabın niteliği" başlıklı 159'uncu maddesinde;

"(1) Mal ve hizmet üreten kuruluşlara yatırılan sermayeler hesabı; mal ve hizmet üreten kuruluşlara nakden veya ayni olarak verilen sermaye tutarları ve bu sermaye tutarlarının işletilmesinden doğan kâr ve zararlar, bütçeye iade olunan sermayeler ile bu kurumlara ikrazen verilen özel tertip iç borçlanma senetleri bedelinden, bu kurumların ödenmemiş sermayelerine mahsup edilenlerin izlenmesi için kullanılır" denilmektedir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre üniversitelerin sermaye artırımlarına ilişkin sermaye taahhütleri döner sermaye bütçesinden ödenebilmekte olup, bu ödemenin Üniversite aracılığı ile yapılması gerekmektedir. Zira üniversitelerin döner sermayelerden elde etmiş olduğu bu kaynağı mal ve hizmet üretilen kuruluşlara sermaye aktarımı olarak transfer ettiklerinde 241 Mal ve Hizmet Üretilen Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kaydetmesi ve izlemesi gerekmektedir. Dolayısıyla döner sermayelerce mal ve hizmet üreten kuruluşlara sermaye aktarımı yapıldığında, bu aktarıma ilişkin kaydın bir gider kaydı olması ve bunun dışında bir alacak kaydının yapılmaması gerekmektedir.

www.balioglu.net

ATA Teknokent'e yapılan 2.542.264,00 TL'lik sermaye aktarımının Üniversite aracılığıyla yapılması ve dolayısıyla Atatürk Üniversitesi özel bütçesi 241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabına kaydedilerek bilançoda görülmesinin sağlanması, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin ise söz konusu tutarı doğrudan giderleştirerek 248 Diğer Mali Duran Varlıklar hesabının kullanılmaması gerektiği değerlendirilmektedir.

Nitekim, 2.542.264,00 TL tutarındaki kaynak aktarımı 2021 yılında Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye birimi tarafından 2488 nolu muhasebe işlem fişi ile yapılmışsa da 2020 yılı mali tablolarında düzeltme gerçekleşmediğinden bilançodaki hata varlığını korumaktadır.

B. DİĞER BULGULAR

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

www.balioglu.net

BULGU 1: Döner Sermaye Biriminin Diğer Bir Birimden İhtiyaçları, Şartnameyi ve Yaklaşık Maliyeti Belirlemeden Doğrudan Hizmet Satın Alması

Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, Bilgisayar Bilimleri Uygulama ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi (ATABAUM İşletmesi olarak anılacaktır)'nden 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine aykırı şekilde doğrudan hizmet satın alımı yapmaktadır.

Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, ATABAUM İşletmesi'nden öğrencilere ve Üniversiteye verilen bilişim hizmeti karşılığında hizmet satın alındığı gerekçesiyle ödeme yapmaktadır. ATABAUM İşletmesi'nin talebi ve Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye Yürütme Kurulu'nun muhtelif tarihlerdeki kararları ile "Ön Lisans, Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencisi Harçları Öğrenci Başına Aylık" miktar baz alınarak birim fiyat belirlenmekte ve bu fiyat ile öğrenci sayısı çarpılarak Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin ödeyeceği aylık toplam miktar belirlenmektedir. Satın alma işleminde ihtiyacın ve yaklaşık maliyetin belirlenmesinde Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin hiçbir inisiyatifi bulunmamakta; yalnızca ödeme yapmaktadır. İki birim arasındaki hizmet satın alım ilişkisine dair imzalanmış bir sözleşme veya protokol de bulunmamaktadır. Ayrıca Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nce hazırlanmış bir teknik / idari şartname de yoktur. Bir başka anlatımla, satın alma işlemi tamamen 4734 sayılı

Kamu İhale Kanunu kuralları dışında gerçekleşmektedir. Ödeme emri eki belgelerde ödemenin 4734 sayılı Kanun'un 22'nci maddesinin "b" bendine göre doğrudan temin şeklinde yapıldığı iddia edilse de, aynı onay belgesinde ayrıca "*Fakültemiz öğrencilerinin Atatürk Üniversitesi Bilgisayar Bilimleri Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürlüğü öğrenci otomasyonunu kayıt işlemlerinden başlayarak mezuniyetine kadar kullanabilmesi için öğrencilik hizmetinin satın alınması gerekmektedir*." ifadesi de yer almaktadır. Hizmetin bedeli öğrencilerden değil bir başka döner sermaye işletmesinden alınmaktadır. 4734 sayılı Kanun'un "Doğrudan temin" başlıklı 22'nci maddesinin "b" bendine göre sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması durumunda doğrudan temine başvurulabilecektir. ATABAUM İşletmesi'nin "ihtiyaç" ile ilgili özel bir hakkı olduğu şeklinde bir yorum yapmak tarafımızca olası görülmediği gibi, bu ilişkide bir şartname de olmadığı için "ihtiyaç"ın ne olduğunu da satın alan değil hizmet satan belirlemektedir. Doğrudan teminde idarelere Kanun'da sayılan ihale usullerinden farklı olarak ihtiyaçların ilân yapılmaksızın, teminat alınmaksızın, ihale komisyonu kurma ve 10'uncu maddede sayılan yeterlik kurallarını arama zorunluluğu bulunmaksızın ihtiyaçların temini imkânı verilmiştir. Görüleceği üzere doğrudan teminde Kanun'un 9'uncu maddesine göre yaklaşık maliyetin ve 12'nci maddesine göre teknik / idari şartnamenin satın alımı yapacak kurum tarafından belirlenmesi zorunluluğu sürmektedir.

www.balioglu.net

Ayrıca, 4734 sayılı Kanun'un "İdarelerce uyulması gereken diğer kurallar" başlıklı 62'nci maddesinin birinci fıkrasının "e" bendine göre;

"*(Değişik: 20/11/2017-KHK-696/83 md. Aynen kabul: 1/2/2018-7079/78 md.)(1) 1) 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri (MİT Müsteşarlığı hariç) ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan idarelerin merkez ve taşra teşkilatları, il özel idareleri, belediyeler ile bağlı kuruluşları ve bunların üyesi olduğu mahalli idare birlikleri, birlikte veya ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlası il özel idareleri, belediyeler ve bağlı kuruluşlarına ait şirketler; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumu, fon, kefalet sandığı, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı, gençlik hizmetleri ve spor il müdürlüğü, mahalli idare ve şirket bütçelerinden veya döner sermaye bütçelerinden, anılan liste kapsamındaki diğer idareler için ise kendi bütçelerinden personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı veya niteliği itibarıyla bu sonucu doğuracak şekilde alım yapamaz ve buna imkân sağlayan diğer mevzuat hükümleri uygulanmaz*." Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin ATABAUM İşletmesi'nden yaptığı hizmet satın alımı bu yasak kapsamında değerlendirilmelidir.

Öte yandan birim fiyat ATABAUM İşletmesi'nin personele yapılacak katkı payı ödemesini en üst düzeyde mümkün kılacak gelir miktarı göz önünde bulundurularak tespit edilmektedir. İşletme'nin 2020 yılı Gelir Tablosunda Net Satışlar 4.764.501,54 TL; Genel Yönetim Giderleri 4.758.128,59 TL ile başa baş gitmekte; gelirin hemen tamamı genel yönetim giderine ayrılmaktadır. Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin 2020 yılının tamamında aşağıdaki tabloda da gösterildiği üzere KDV hariç 5.604.513,80 TL'lik ödediği miktar ATABAUM İşletmesi'nin yıllık 4.764.501,54 TL'lik toplam gelirinin de üzerindedir. Bu hizmet satın alım uygulamasından ayrıca 2020 yılı için önceki yıldan devirle birlikte 1.484.876,96 TL devreden KDV ortaya çıkmıştır. ATABAUM İşletmesi yılı 806.384,23 TL zararla kapamıştır. 2019 yılı zararı da 3.460.638,11 TL olup buna rağmen katkı payı ödemeleri sürmüştür. 2020 yılı zarar miktarı, personel katkı payı ödemesi olan 801.406,70 TL ile hemen hemen aynıdır. 2547 sayılı Kanun 'un 58'inci maddesinin ikinci maddesinin "i" bendine göre döner sermaye gelirlerinden yapılacak olan ödemelerde gelir-gider dengesinin gözetilmesi zorunludur. Bu hükme uyulmamıştır.

www.balioglu.net

Tablo 2: 2020 Yılında Açıköğretim Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi'nin ATABAUM İşletmesi'ne Yaptığı Ödemeler Tablosu

Ödeme Emri No	**Ödeme Emri Tarihi**	**Ödeme Tutarı** (TL – KDV Hariç)
551	10.03.2020	166.521,60
2290	20.04.2020	200.001,70
2289	20.04.2020	200.001,70
2919	21.05.2020	200.001,70
3241	23.07.2020	319.596,58
3389	25.08.2020	316.596,58
3457	3.09.2020	319.596,58
3905	6.10.2020	319.596,58
3906	6.10.2020	319.596,58
3984	13.10.2020	691.372,20
4672	16.11.2020	1.275.816,00
5635	17.12.2020	1.275.816,00
	2020 Toplamı	5.604.513,80

Üniversite Yönetim Kurulu'nun 05.10.2020 tarih ve 326 / 327 sayılı kararları dahilinde "*Koronavirüs pandemisi nedeniyle AÖF sınavlarının online yapılması bir yandan bilgi işlem altyapı yatırım gereksinimini artırırken, diğer yandan her bir sınavın 10 gün sürmesi sistem*

üzerinde sürekli gözetim yapan bilgi işlem personel sayısını arttırmıştır. Açıköğretim Fakültesine verilen bu hizmetin kesintisiz olarak yürütülebilmesi için öğrenci hizmet bedelinin 11 Eylül 2020 tarihinden itibaren aylık 5 + 5 TL/öğrenci olarak belirlenmesinin uygun olacağına" karar verilmiştir. Görüleceği üzere hizmet satın alan idarenin hiçbir inisiyatifi bulunmamaktadır. 10,00 TL ücretin teknik olarak maliyetinin nasıl oluştuğu açıklanmadan doğrudan ödeme yapılması istenmektedir. Örneğin ne gibi yatırımların yapılması gerektiği, işçiliğin maliyete etkisi, işçiliğin mesai saatleri içi veya dışında olup olmadığı, mesai saatleri içinde ise personelin maaş karşılığı yapmakta olduğu işlere etkisi açıklanmamaktadır.

- Üniversitenin bilgi sistemleri ve iletişim alt yapısını geliştirmek için gerekli her türlü araştırma ve geliştirme çalışmaları yapmak, ihtiyaç duyulan yazılım ve otomasyonları gerçekleştirmek, çalıştığı konularda iletişim altyapısı ve veri bankaları kurmak, güncelleştirilmesini sağlamak,

- Üniversitenin farklı birimlerinde yürütülen internet uygulamalarını, her türlü donanım, yazılım lisanslama işlemlerini takip ve koordine etmek, e-üniversite projeleri ile ilgili çalışmaları yapmak

zaten ATABAUM Merkezinin faaliyet alanları içerisindedir. Ödemelerin gerekçesi olarak gösterilen iş kalemleri ile Merkezin ve Üniversite Bilgi İşlem Daire Başkanlığı'nın görevleri birbirine girmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Geçici 11'inci maddesine göre döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Hazine ve Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile belirlenmektedir. Bu Yönetmelik'te Döner Sermaye İşletmesi, "*Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmeler*" olarak tanımlanmıştır. ATABAUM İşletmesi'nin sunduğunu iddia ettiği hizmetler bu tanıma uygun değildir. Hemen tüm geliri bir başka döner sermaye işletmesinden sağlamaktadır. Üniversite dışına dönük faaliyeti yok gibidir. Adeta mevzuatında sayılan görevleri olan Bilgi İşlem Daire Başkanlığı ve Bilgisayar Bilimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi dışında, bağımsız bütçeli bir yapı oluşturulmuştur.

www.balioglu.net

2019 Sayıştay Denetim Raporu'nda da Bilgisayar Bilimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi (ATABAUM) Döner Sermaye işletmesinin faaliyet alanı ile Üniversite Bilgi İşlem Merkezi Daire Başkanlığı görev alanının çakıştığı, söz konusu döner sermaye işletmesinin gelirinin büyük kısmının yine diğer bir döner sermaye biriminden sağlandığı konusunda bulgu yer almıştır. Bulgu sorunlara yol açan uygulamaya son verilerek kurumsal bilgi işlem sistemlerinin ve faaliyetlerinin 124 sayılı KHK kapsamında Bilgi İşlem Merkezi Daire Bilgi İşlem Daire Başkanlığı bünyesinde yapılandırılması gerektiği değerlendirilmesiyle neticelenmiştir. Aynı durum yukarıda ayrıntılarıyla açıklandığı üzere 2020 yılında da sürmektedir.

BULGU 2: Mali Tabloların Geç ve Hatalı Formatta Gönderilmesi

Kurum 2020 Yönetim Dönemi Hesabını gönderilmesi gereken tarihten geç olarak ve şekil itibarıyla uygun olmayan nitelikte göndermiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin;

www.balioglu.net

- Mali Tablolar başlıklı 565'inci maddesinde malî tablolar örnek sayıları ile beraber sayılmıştır. Yönetmelik'in 3 sayılı ekinde Bilanço (Örnek: 25); Gelir Tablosu (Örnek: 26); Satışların Maliyeti Tablosu (Örnek: 27); Nakit Akım Tablosu (Örnek: 28); Sermaye Hareketleri Tablosu (Örnek: 29) sayılmış ve bilanço ile gelir tablosu dipnotlar ve ekleri ile birlikte temel malî tablolar olarak tanımlanmıştır. Malî Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri ve Düzenleme İlkeleri de aynı maddede açıklanmıştır.
    - Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir.
    - Temel malî tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütünlük ifade eder. Temel malî tablolar ilkeleri; bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri biçiminde iki ana grupta toplanmaktadır.
- Yönetim dönemi başlıklı 572'nci maddesinde de Yönetim Dönemi Hesabının yönetim döneminde yapılan bütün malî işlemleri kapsayan malî tablo, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluştuğu; görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabının hesap döneminin bitiminden itibaren Şubat ayı sonuna kadar mevzuatında belirtilen yetkili mercilere verileceği hüküm altına alınmıştır.

- Yönetim dönemi hesabı ile ilgili hükümler başlıklı 573'üncü maddesinde ise düzenlenen yönetim dönemi hesabının defter, cetvel ve tablolar ile bu Yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yıl sonu sayım tutanakları, hesap dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bilanço ve eklerinin bir dosya ile birlikte Şubat ayı sonuna kadar, Sayıştaya gönderileceği düzenlenmiştir.

Aynı Maddede yönetim dönemi hesabını oluşturan defter, cetvel ve tablolar şu şekilde sayılmıştır;

a) Dönem sonu faaliyet raporu (Örnek: 34)
   1) Bilanço
   2) Gelir Tablosu
   3) Satışların Maliyeti Tablosu
   4) Sermaye Hareketleri Tablosu
   5) Nakit Akım Tablosu
b) Geçici ve kesin mizanlar
c) Envanter defterinin bir örneği ve ekli tutanaklar
ç) İşletme bütçesi
d) Yevmiye defteri
e) Döner sermayeli işletmeler yıllık gayrisafi hasılat ve kâr bildirimi
f) Sayıştay ilamları cetveli (Örnek: 35).

17.09.2020 tarih ve 31247 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri İle Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'ın;

- Verilecek Defter, Mali Tablo, Belge ve Bilgilerin Çeşitleri başlıklı 5'inci maddesinde Hesap Dönemi sonunda verilecek defter, mali tablo ve belgeler sıralanmıştır;

a) Birleştirilmiş veriler defteri.

b) Geçici mizan.

c) Kesin mizan.

ç) Mali tablolar;

1) Bilanço,

www.balioglu.net

2) … gelir tablosu …,

3) Özkaynak değişim tablosu,

4) Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu.

d) İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli veya envanter defteri.

Aynı maddede kamu idarelerinin sayılan mali tablolardan, tabi oldukları muhasebe mevzuatı ile finansal raporlama çerçevesine göre Başkanlıkça bu Usul ve Esasların eklerinde yer verilenleri, belirlenmiş olan formata uygun olarak ve mali tablolara ilişkin dipnotlar / açıklayıcı notlar bu Usul ve Esasların eklerinde belirtilen formatta gönderecekleri hüküm altına alınmıştır.

- Defter, Mali Tablo, Belge Ve Bilgilerin Verilme Yeri ve Süresi başlıklı 6'ncı maddesinde defter, mali tablo, belge ve bilgilerden 5' inci maddede sayılanların verilme yerinin Başkanlık olduğu; mali tabloların ise; genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri tarafından mart ayının 15'ine kadar, şirketler tarafından nisan ayının sonuna kadar, diğer kamu idareleri tarafından şubat ayının sonuna kadar gönderileceği düzenlenmiştir.

- Defter, Mali Tablo, Belge ve Bilgilerin Verilme Usulü başlıklı 7'nci maddesinde kamu idaresi hesaplarını Başkanlığa verme sorumluluğunun 5018 sayılı Kanun'a tabi olan kamu idareleri için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya yetkilendirdiği harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisinde; diğer kamu idarelerinde ise sorumluluğun üst yönetici ile muhasebe yetkilisinde olduğu; defter, mali tablo, belge ve bilgilerden 5'inci maddede sayılanların, bu Usul ve Esasların eklerinde, idareler itibarıyla belirlenmiş formatta, her bir tablo, belge veya cetvel tabi olduğu mevzuata göre yetkili ve sorumlu olanlar tarafından elektronik olarak imzalanarak web portal aracılığıyla Başkanlığa gönderileceği hüküm altına alınmıştır.

- 7'nci madde hükmüne karşın Geçiş Hükümleri başlıklı Geçici 1'inci maddede kamu idaresi hesabını oluşturan ve elektronik ortamda üretilen mali tablolar ile diğer defter, belge ve bilgilere ilişkin verilerin elektronik ortamda imzalanarak verilmesini temin edecek teknik altyapı ve/veya yazılım kullanıma açılana kadar, söz konusu verilerin 7'nci maddede belirtilen elektronik veri transfer yöntemleriyle, elektronik imzaya ilişkin hükümler uygulanmadan Başkanlığa gönderileceği; kamu idarelerinin yevmiye defterinin kapanış kayıtlarını içeren son

www.balioglu.net

sayfası veya sayfaları ile mali tablo, belge ve bilgileri imzalı ve mühürlü olarak ayrıca göndereceği düzenlenmiştir.

Atatürk Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi yönetim dönemi mali tablo ve belgelerinin yukarıda anılan hükümlere göre ıslak imzalı olarak şubat ayı sonuna dek ve Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 575'inci maddesinde örneklenen formatta gönderilmesi gerekirken tarafımızca talep üzerine yukarıda anılan sürenin sonrasında, 25.03.2021 tarihinde ve mevzuatta yer alan formatlara uygun olmayan şekilde toplam satırları ve dipnotları içermeden gönderilmiştir.

www.balioglu.net

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

www.balioglu.net

7. EKLER

EK 1: İZLEME

Önceki Yıl Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu			
Bulgu Adı	**Yıl**	**İdare Tarafından Yapılan İşlem**	**Açıklama**
İlk Madde ve Malzeme Hesabında İzlenen Tüketim Malzemelerinin Çıkış Kayıtlarının Düzenli Yapılmaması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	2019 yılında bulgulaştırılan husus Kurumca ortadan kaldırıldığından 2020 yılı raporuna konu edilmemiştir.
Faaliyette Bulunmayan Döner Sermaye İşletmelerinin Bulunması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	2019 yılında bulgulaştırılan husus bazı döner sermaye birimlerinin kapatılması suretiyle Kurumca ortadan kaldırıldığından 2020 yılı raporuna konu edilmemiştir.
Ata Teknokent'e Özel Bütçe ile İlişkilendirilmeksizin Doğrudan Döner Sermaye Hesabından Sermaye Aktarımı Yapılması	2019	Yerine Getirilmedi.	Konu 2020 Yılı Düzenlik Denetimi Raporu'nda da bulgu olarak değerlendirilmiştir.
Bilançoda Yer Alan Yatırım Tutarının Gerçeği Yansıtmaması	2019	Kısmen Yerine Getirildi.	Konu 2020 Yılı Düzenlik Denetimi Raporu'nda da bulgu olarak değerlendirilmiştir.

www.balioglu.net

Satınalınan Bilgisayar Yazılımları Tutarlarının Doğrudan Gider Yazılması	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	2019 yılında bulgulaştırılan husus Kurumca ortadan kaldırıldığından 2020 yılı raporuna konu edilmemiştir.
Bazı Taşınırların Mali Yıl Sonunda Üniversite Taşınır Sistemine Devredilmemesi	2019	Tam Olarak Yerine Getirildi.	2019 yılında bulgulaştırılan husus Kurumca ortadan kaldırıldığından 2020 yılı raporuna konu edilmemiştir.

www.balioglu.net