

**KAMU MALİ YÖNETİMİ KAPSAMINDA
ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN
YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE
BİR MODEL ÖNERİSİ**

Tekin YENİGÜN

Danışman: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

Haziran, 2011

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

KAMU MALİ YÖNETİMİ KAPSAMINDA ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE
İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE BİR MODEL
ÖNERİSİ

Hazırlayan
Tekin YENİGÜN

Danışman
Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

AFYONKARAHİSAR-2011

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum ‘‘Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi’’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşüncecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

27.06.2011

Tekin Yenigün

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

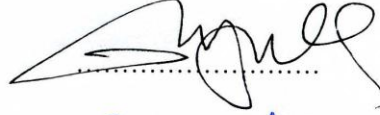
JÜRİ ÜYELERİ

İmza


Tez Danışmanı :Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

.....

Jüri Üyeleri :Prof. Dr. Veysel KULA

.....

Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

.....

Doç. Dr. Oğuzhan AYDEMİR

.....

Yrd. Doç. Dr. Birol TOPÇU

.....

İşletme Anabilim Dalı Doktora öğrencisi Tekin YENİGÜN'ün “**Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi**” başlıklı tezini değerlendirmek üzere 27.06.2011 tarihinde, saat 13:30'da Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet KARAKAŞ

MÜDÜR

DOKTORA TEZ ÖZETİ
KAMU MALİ YÖNETİMİ KAPSAMINDA ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE
İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE BİR MODEL
ÖNERİSİ

Tekin YENİGÜN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Haziran 2011

TEZ DANIŞMANI: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması ile ilgili birçok değişiklik yapılmakta, fakat bir bütün olarak ele alınamadığından her değişiklikten sonra bir başka noktada aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırma çalışmaları genellikle mali işleyişle ilgili yapılandırmayı kapsamıştır. Döner sermayelerin idari yapılandırılması ve işleyişi ile ilgili hantallığı ortadan kaldıracak bir çalışma yapılmamıştır. Ancak 2003 yılında yasalaşan ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile yeni kavramlar getirilmiş ve tanımlamalar yapılmıştır. Bu yasa kapsamında döner sermayelerin yapılandırma çalışmaları devam etmektedir. Söz konusu çalışmalar ışığında 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun döner sermaye ile ilgili maddelerinin 5018 sayılı kanunla uyumlaştırılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra üniversite döner sermaye işletmelerinin yönetim, örgüt yapısı ve işleyişi yetki sorumluluk paradigmasında yapılandırılmalıdır. Ayrıca, üniversite döner sermaye işletmelerinin mevcut durumunun yapılandırma ile iyileştirilmesine gidilebilir veya yeni bir model olarak sermaye şirketi hüviyetine kavuşturulabilir.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermaye İşletmeleri, Kamu Mali Yönetimi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Muhasebe.

ABSTRACT

RESTRUCTURING OF UNIVERSITY REVOLVING FUNDS WITHIN THE SCOPE OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT: A MODEL SUGGESTION

Tekin YENİGÜN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

June 2011

Advisor: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

Several changes have been made about restructuring of revolving fund companies. However, since these changes were not taken into consideration as a whole, after each revision, some problems in a different issue occurred. Generally, restructuring efforts of revolving funds have covered revision about financial process. Any attempts to eliminate the clumsiness about administrative structuring and functioning of revolving funds have not been done. But, with Public Financial Management and Control Law no. 5018 which was enacted in 2003 and came into effect in 2006, new concepts were introduced and definitions were done. Structuring works of revolving funds within the context of this law are in progress. In the light of these configurations, the articles of Higher Education Law no. 2547 related with revolving fund should be harmonized with the law no. 5018. In addition to this, administrative, organizational structure and functioning of university revolving funds must be structured in authority and responsibility paradigm. Besides, current situation of university revolving funds may be recovered through structuring or revolving funds can be converted to equity company.

Key Words: Revolving Funds, Public Financial Management, Public Financial Management and Control Law, Accounting.

ÖNSÖZ

Akademik çalışmalarım ve tüm meslek yaşantım boyunca bana olan desteğini hiçbir zaman esirgemeyen kıymetli hocam Prof.Dr. Halim SÖZBİLİR'e en derin şükranlarımı sunarım.

Bu tezin oluşumunda katkılarını esirgemeyen değerli hocalarım Yrd.Doç.Dr. Birol TOPÇU, Doç.Dr. Oğuzhan AYDEMİR ve Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ'a teşekkür ederim.

Ayrıca, adını sayamadığım sevgili dostlarım ile değerli eşim ve çocuklarıma da en derin sevgilerimi sunarım.

Tekin YENİGÜN

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ.....	iii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLOLAR LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

1. GENEL OLARAK KAMU MALİ YÖNETİMİ.....	3
1.1. KAMU YÖNETİMİ KAVRAMI.....	5
1.2. KAMU YÖNETİMİ VE İŞLETME YÖNETİMİ ETKİLEŞİMİ.....	9
1.3. KAMU MALİ YÖNETİMİ KAVRAMI.....	10
2. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROLU KANUNU.....	12
2.1. KANUNUN AMACI.....	13
2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ KANUNUNUN KAPSAMI.....	16

3.	KAMU MALİ YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ	17
3.1.	ŞEFFAFLIK İLKESİ	17
3.2.	HESAP VEREBİLİRLİK İLKESİ	19
4.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ	21
4.1.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TANIMI	26
4.2.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YAPISI	28
4.3.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ	29
4.4.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TARİHİ SÜRECİ	32
4.5.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİM YAPISI	35
4.6.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TÜRLERİ	36
4.7.	DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN DENETİMİ	37
5.	ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ	39
5.1.	ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YASAL DAYANAKLARI	40
5.1.1.	2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu	41
5.1.2.	Sayıştay Kanunu	41
5.1.3.	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol Kanunu	42
5.1.4.	Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği	45
5.2.	ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULUŞ SÜRECİ	46
5.3.	ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN AMAÇLARI	47

5.4. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ.....	50
5.5. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİMİ.....	50
5.6. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖRGÜT YAPISI.....	51
5.7. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖRGÜT YAPISINDA YER ALAN YÖNETİCİLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI.....	53

İKİNCİ BÖLÜM

ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ VE MUHASEBE SİSTEMİ

1. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ VE MUHASEBE SÜRECİ.....	56
1.1. İŞLETMELERİN MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANDIKLARI BELGELER.....	58
1.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KULLANILAN BELGELER.....	64
1.3. MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANILAN DEFTERLER..	68
1.3.1. İşletmelerde Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Defterler.....	68
1.3.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Defterler	74
1.4. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI.....	75
1.5. MUHASEBE HESAP PLANI.....	78

2. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE	
MUHASEBE KAYITLARINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	91
2.1. DÖNEN VARLIKLAR.....	91
2.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI VE İŞLEYİŞİ.....	93
2.2.1. Stok Kaydı ve Değerleme.....	94
2.2.2. Amortisman Kaydı ve Hesaplama.....	96
2.2.3. Yeniden Değerleme.....	96
2.3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TANIMI VE İŞLEYİŞİ.....	97
2.4. ÖZ KAYNAKLAR TANIMI VE İŞLEYİŞİ.....	99
2.5. SONUÇ HESAPLARI TANIMI VE İŞLEYİŞİ.....	99
3. MUHASEBE SİSTEMİ VE MALİ TABLOLAR.....	101
3.1. MUHASEBE SİSTEMİ KAVRAMI.....	102
3.2. MALİ TABLOLAR KAVRAMI.....	104
3.2.1. Temel Mali Tablolar.....	106
3.2.2. Ek Mali Tablolar.....	112
3.3. GÜVENİLİRLİK KAVRAMI VE ÖNEMİ.....	114
3.4. İLGİLİLİK KAVRAMI VE ÖNEMİ.....	115

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE BİR MODEL ÖNERİSİ

1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPISININ YENİDEN YAPILANDIRILMASI.....	117
---	------------

2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMA SÜRECİ	122
3. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA MAL VE HİZMET SATIN ALMA SİSTEMİ	134
4. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA MAL VE HİZMET SATIŞ SİSTEMİ	136
5. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA MUHASEBE SİSTEMİ	137
6. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA DÖNER SERMAYE KATKI PAYI SİSTEMİ	146
SONUÇ VE ÖNERİLER	149
KAYNAKÇA	155

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Kamu Yönetiminde Yaşanan Paradigma Değişimi	8
Tablo 2. Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Sayısı	34
Tablo 3. Döner Sermaye İşletmelerinin 2002-2008 Yılları Arası Gider-Gelirleri Hazine Hissesi Olarak ve Yıl Sonu Karı Olarak Aktarılan Tutarları	35

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Kamu Mali Yönetimi Sisteminin Genel Yapısı	12
Şekil 2. Üniversite Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Örgüt Şeması.....	52
Şekil 3. Muhasebe Biliminin Sistem Yaklaşımı Açısından Yapısı.....	103

KISALTMALAR DİZİNİ

DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HS	: Hesabı
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
MK	: Medeni Kanun
SEC	: Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkemizde Türk Kamu Mali Yönetiminde, bugünkü anlamda döner sermayeli işletmeler, 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile hukuksal bir alt yapıya kavuşmuştur. Böylelikle döner sermaye işletmeleri 1927 yılından itibaren kamu ekonomisi içerisinde yer almaya başlamıştır.

Döner Sermaye işletmeleri 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesine dayanılarak, kamudaki atıl kapasitenin kullanılması, devlete ek gelir sağlanması, ekonomideki talebin karşılanması ve toplumsal fayda sağlamak gibi amaçlarla kurulmuştur.

Üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin kuruluşu, üniversite yönetim kurulunun önerisi, Yükseköğretim Kurulunun onayı ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü ile kurulmaktadır. Üniversite döner sermaye işletmesi, üniversitenin bir nevi ticari faaliyetlerinin takip edildiği iktisadi birimlerdir.

Günümüzde bu işletmeler ekonomide önemli bir yer almaktadır. Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırma çalışmaları belli dönemlerde gündeme gelmiş ve yapılandırma çalışmaları genellikle mali işleyişi kapsamıştır. Ancak, döner sermayelerin idari yapılandırılması ve işleyişi ile ilgili hantallığı ortadan kaldırabilecek bir çalışma yapılmamıştır.

Bu çalışmanın amacı döner sermayeli işletmelerin kamudaki yeniden yapılandırılma sürecine uyumlaştırılması ve bunu yaparken de kamu mali yönetimi açısından irdelenmesidir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; kamu mali yönetimi ile üniversite döner sermaye işletmelerinin özellikleri üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, genel olarak kamu mali yönetimi kavramı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun amacı, kapsamı, temel ilkeleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca, döner sermaye işletmelerinin tarihi süreci, özellikleri, yönetimi, denetimi ile üniversite döner

sermaye işletmelerinin; kuruluş süreci, yasal dayanakları, amaçları, örgüt yapısı ve yönetimi detaylı olarak incelenmiştir.

İkinci bölümde; üniversite döner sermaye işletmeleri ve muhasebe sistemi hakkında bilgi verilmiştir. Burada muhasebe süreci, kullanılan belgeler ve defterler, muhasebenin temel kavramları ile hesap planı açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; üniversite döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması ve bir model önerisi üzerinde açıklamalar yapılmıştır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırma süreci ve bununla ilgili yapılması gerekenler hakkında önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

6. GENEL OLARAK KAMU MALİ YÖNETİMİ

Kamu yönetimi ve kamu mali yönetiminde “yeniden yapılanma” çabaları son zamanlarda devamlı bir şekilde Türkiye gündeminde yer almıştır. Bu bağlamda, 1990’lı yıllarda ülkede, kamu yönetimi ve kamu mali yönetimine ilişkin tartışmalar birçok ortamda ele alınmış ve çeşitli sorun ve çözüm önerileri ortaya konmuştur. Ayrıca, hükümet ve parti programlarında, kalkınma planı ve yıllık programlarda, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında mevcut yapılanmanın yetersizliği devamlı bir şekilde belirtilmiştir (Yüksel, 2005: 47).

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında (2001 ile 2005 yıllarını kapsayan) “mali disiplinin sağlanması, kaynakların stratejik önceliklere göre dağılımı, mali saydamlığın oluşturulması, muhasebe mali raporlama standartlarının geliştirilmesi” konuları yer almaktadır. Bununla birlikte, 2001, 2002 ve 2003 yılı programlarında da kamu harcamalarında verimliliğin artırılması, performans değerlendirme sisteminin oluşturulması, açıklık ve şeffaflık konuları ele alınmıştır. Konu Hükümet Programı’nda da yer almış, kamu kesiminde fayda-maliyet analizine yönelik düzenlemelerin yapılacağı belirtilmiş, Hükümet tarafından hazırlanan Acil Eylem Planında “Ekonomik Dönüşüm Programı” çerçevesinde Tek Hazine Hesabı’nın yaygınlaştırılacağı, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun’unun yenileneceği ve Sayıştay’ın yetkisinin genişletileceği belirtilmiştir. Bununla birlikte, Bakanlar Kurulu’nun 12.01.2002 tarihli ve 2002/3 sayılı Prensip Kararı ile oluşturulmuş bulunan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu” bir rapor hazırlamış ve bazı öneriler getirmiştir. Bu önerilerin bazıları; “bütçe kapsamının genişletilerek, döner sermaye, fon ve benzeri uygulamalara son verilmesi, bütçenin plan ve programlarla ilgisinin kurulması, kod yapısının değiştirilmesi, mali istatistik ve

raporlama sistemi ile şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe olanak verilmesi, çok yıllık bütçe hazırlanması, nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçilmesi, denetimde etkinliğin artırılması, devlet mallarının muhasebe sistemine alınması” olarak sayılabilir (Söyler, 2006: 284-285).

Türk kamu mali yönetim sisteminin çatısını oluşturan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 1927 yılında yürürlüğe girmiş ve uzun yıllar ana çatısı korunarak, çeşitli değişikliklere uğramıştır. Bununla birlikte, sosyal ve ekonomik alanlarda ortaya çıkan değişimler kamu mali yönetim sisteminin tekrar gözden geçirilmesini zorunlu kılmıştır. Bunun arkasındaki etmenler olarak bilgi toplumu, saydamlık, hesap verebilirlik, yönetimin ve denetimin etkinliği gibi kavramlar sayılabilir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun çıkarılmasıyla, aşamalı bir biçimde de olsa, yürürlükten kalkmıştır. Aynı yıl kamuoyuna açıklanan kamu yönetimi reformu ise lehinde ve aleyhinde gerçekleşen eleştiriler ile birlikte kamu mali yönetimi reformuna göre çok daha fazla dikkat çekmiştir. Bu reforma ilişkin tartışmalar güncelliğini korumaktadır (Söyler, 2006: 284; Yüksel, 2005: s.47).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2003 yılında çıkarılacağı; 2001, 2002 ve 2003 yıllarına ait Ulusal Programlarda da IMF ile yapılan Stand-By Anlaşmalarında ve verilen niyet mektuplarında da taahhüt edilmişti. Sonunda, IMF İcra Direktörleri Kurulu'nun 6. gözden geçirmeyi onaylamak için bu Kanun tasarısının yasalaştırılmasını şart olarak öne sürmesi ile birlikte hazırlanan tasarı 2003 yılında TBMM Plan-Bütçe Komisyonu'na sunulmuştur. Daha sonra, ilgili Komisyon'da ve TBMM Genel Kurulu'nda yapılan müzakerelerin sonucu 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. Buna rağmen 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girmesi gereken Kanun, Anayasa'da uygun değişikliklerin yapılamaması, ikincil mevzuatın yetiştirilememesi ve diğer hazırlık çalışmalarının tamamlanamaması nedeniyle hemen yürürlüğe girememiştir. 2004 ve 2005 yılı Bütçe Kanunları ile iki kez ertelenen kanun 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun'la birlikte yapılan önemli değişiklikler ile 1.1.2006 tarihinden başlayarak yürürlüğe girmiştir.

Böylece 1050 sayılı Kanun da yürürlükten kaldırılmış oldu. Yürürlüğe giren yeni kamu mali yönetim sisteminin kavram, kurum ve kuralları ile uyum sağlanması için Anayasa'da da 2005 yılı sonu itibariyle gerekli bazı değişiklikler yapılmıştır (Söyler, 2006: 285).

Kamu yönetiminde ve kamu mali yönetiminde başlatılan kapsamlı reformların amacı kamu idarelerine güvenin güçlendirilmesi, mali etkinliğin sağlanması ve kuruluşların etkili kamu hizmeti sunmalarının sağlanması olarak belirtilebilir. Bu kapsamda kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisini, bu kaynakların etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını ve kamu idarelerine bütçeleme sürecinde daha fazla yetki verilmesini içeren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmıştır. Son yıllarda 5018 sayılı Kanun ile getirilen esaslara uyum sağlanması amacıyla yerel yönetimlere ilişkin yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir¹.

6.1. KAMU YÖNETİMİ KAVRAMI

Kamu yönetimi alanında iyi yönetişimin bileşenleri meşru ve katılımcı süreçlere dayanan bir hükümet, hukukun üstünlüğü, hesap verebilirlik, saydamlık, etkinlik ve etkililik, gönüllü kuruluşlar ve özel kesimle işbirliği gibi öğeler olarak belirtilmektedir (Yılmaz, 2001: 7).

İlkçağlardan itibaren devlet kavramı tartışılmıştır. Günümüzde de halen tartışılmakta olan devlet kavramı, gelecekte de tartışılmaya devam edilecektir. Günümüze kadar bütün insan topluluklarında devlet siyasi bir güç olarak var olmuştur. Bu siyasi otoritenin durumu tarihin evrelerinde farklılıklar göstermekte ise de günümüz dünyasında devletsiz bir toplum düşünülemez. Bu bağlamda devlet ekonomik hayatta sürekli rol oynamış ve ekonomik hayatın vazgeçilmezi olmuştur.

¹ www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1968/plan9.pdf (23-05-2011)

Kamu yönetimi, devlet ve toplum düzeninin kesintiye uğramadan işlemesi ve kamunun ortak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmetlerin üretilip millete sunulmasını içeren pratik ve teoriden oluşan bir sistemdir (Urhan, 2008: 85). Kamu yönetimi ile asıl ifade edilmek istenilen, devletin tüm yönetim faaliyetleridir.

Kamu yönetiminde temel amaç, kamu yararı sağlamaktır. Kamu yararı toplumun günlük ihtiyaçlarını karşılamak ve gündelik yaşamlarını sürdürebilir kılmak amacıyla yapılan her türlü kamusal faaliyettir (Özdemir, 2008: 180). Kamusal faaliyetler kamu örgütleri tarafından yerine getirilir. Kamu örgütleri işlevlerini yerine getirirken finansal açıdan da kamu yararını gözetmek zorundadır.

Ülkemizin son yıllarda karşılaştığı ekonomik krizler ve yolsuzlukların yanı sıra küreselleşme ve Avrupa Birliği adaylık sürecinin de etkisiyle ortaya çıkan istek ve ihtiyaçlara da bağlı olarak Türk Kamu Yönetimi Sisteminde yeniden yapılanma çalışmaları kapsamlı bir biçimde yürütülmektedir. Bu çalışmalar (Genç, 2009: 201), 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu başta olmak üzere, Bakanlar Kurulu Kararları, Yüksek Planlama Kurulu Kararları, ilgili yönetmelikler, tebliğler ve genelgeler çerçevesinde kamu kurumlarında stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye yönelik çalışmaları kapsamaktadır.

Türk kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarında temel amaç; kamuda mali disiplin anlayışının yerleştirilmesi ile kaynakların etkin kullanımı ve verimliliğin sağlanmasıdır.

Türk kamu yönetimi de merkezi ve yerel yönetimler olarak hemen hemen her ülkede olduğu gibi iki seviyede örgütlenmiştir. 1982 Anayasasına göre idare kuruluş ve görevleri ile bir bütündür. Bununla birlikte, idarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır. Merkezi yönetim, merkezde bakanlık merkez teşkilatı, taşrada ise il (valilik) ve ilçe teşkilatı (kaymakamlık) olarak örgütlenmiştir. İllerin yönetimi yetki genişliğine dayanmakla birlikte birden fazla il ve

ilçeleri içine alan bölgesel birimler de kurulabilmektedir. Yer yönünden yerel yönetimler ve hizmet yönünden yerel yönetimler de ikiye ayrılmaktadır. Yer yönünden yerel yönetimler il özel idareleri, büyükşehir belediyeleri, belediyeler ve köyleri içermektedir. Hizmet yönünden yerel yönetimler ise üniversiteler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını içerisine almaktadır. Aslında yerel yönetimler özerk bir yapıya sahiptir ve organları seçimle gelmektedir. Bu yönetimlerin merkezi yönetimle organik bağlarının olmamasına rağmen bu idareler üzerinde merkezi yönetimin vesayet denetimi mevcuttur. Bununla birlikte, hizmet yönünden yerel yönetimlerde merkezden yapılan atamalar karşımıza çıkmaktadır. Bu durum ise idarelerin yerelliği konusunda önemli bir tartışma konusudur. Özellikle, üniversite rektörlerinin atanmasında merkezi yönetimin inisiyatifi bu konuda verilecek en iyi örneklerden birisidir. Dünyanın birçok ülkesinde görünen uygulamanın tersine merkezi yönetimle yerel yönetim arasındaki görev, yetki ve hizmet dağılımına bakıldığında, Türkiye’de kamu hizmetlerinin çoğu merkezi yönetim tarafından yerine getirilmektedir. Bu bağlamda, birçok ülkede yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilen sağlık, konut, eğitim, güvenlik, sosyal güvenlik, sosyal hizmetler gibi hizmetler merkezi yönetimin görev alanına girmektedir (Aslan, 2008: 44).

Günümüzde, Kamu yönetimin yeniden yapılandırılması ile ilgili çalışmalar, gelişmiş veya gelişmekte olan tüm ülkelerin en önemli gündem maddelerinden birisi haline gelmiştir. Bu bağlamda kaynak kullanım etkinliğinin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlanma ihtiyaçlarının azaltılması, hizmet kalitesinin yükseltilmesi, yürütme ve kamu kaynakları üzerinde siyasi denetimin ve sorumluluğun güçlendirilmesi, kamuda saydamlığın sağlanması ve politika üretimi ve yönetiminde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi gibi konular gün geçtikçe daha çok tartışılmakta ve kabul görmektedir (Gürkan, 2009:66).

Klasik kamu yönetimi anlayışı içerisinde yer alan katı hiyerarşik ve merkeziyetçi bürokratik yapı yerine daha esnek, ademi merkeziyetçi ve profesyonel yöneticilik anlayışına dayalı yeni kamu yönetimi benimsenmelidir. Kamu yönetiminin küçültülmesi

ve etkinleştirilmesi için tüm bakanlıklar görev ve fonksiyonları itibarıyla dikkatle değerlendirilmeli, gereksiz bakanlıklar kaldırılmalıdır. Bu bağlamda, görevini tamamlamış olan ve artık bir fonksiyonu bulunmayan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının da sistemde çekilmesi gerekmektedir (Özer, 2005: 43). Aşağıdaki tablo ile kamu yönetiminde yaşanan değişim özetlenmiştir.

Tablo 1: Kamu Yönetiminde Yaşanan Paradigma Değişimi

GELENEKSEL YÖNETİM (Modern Weberyen Bürokrasi)	YENİ KAMU YÖNETİMİ (Post Modern Bilgi Toplumu Bürokrasi)
Bürokrasinin hakimiyetinde esas olan gizlilik. Açıklık ise istisnadır.	Kamu yönetimi, bürokrasinin insafına terk edilmeyecek kadar önemlidir. Şeffaf, hesap verilebilir ve katılımcı yönetim ön plandadır.
Sanayi toplumunun örgütlenme modeli olan katı hiyerarşik ve mekanik örgütlenme söz konusudur.	Teknolojik değişimlere uyumlu, esnek yatay örgütlenme, iç ve dış katılımı sağlayan performansa dayalı çalışma kültürünün varlığı.
Biçimsel, merkeziyetçi, aşırı kuralcı, kendini farklı gören ve vatandaşa duyarsız, yavaş, hantal, sorumluluktan kaçınan, idare-i maslahatçı bir yönetim anlayışı.	Güçlü yerel yönetimler, vatandaşa karşı sorumlu ve duyarlı, kaliteye odaklı, emir komutadan ziyade ikna edici, yol gösterici, çalışanlarına sahiplik duygusu veren, başarı veya başarısızlıkların vatandaşın memnuniyetine endeksli olduğu bir yönetim anlayışı.
Tutucu. Değişime ve yeniliklere direnen, kolay değişmeyecek kadar büyük.	Değişime ve yeniliğe açık, kaliteli mal ve hizmet üretebilme kapasitesine sahip.

Mekanik anlayışın hakim olduğu, düşünmeyen, sorgulamayan ve işleri etkili yürütemeyen bir bürokrasi, hata yapmaktan korkan, araçların amaç haline geldiği bir yapı söz konusudur.	Vizyon sahibi, yetkiyi paylaşan, risk almakta arzulu, başarıyı ödüllendiren, ekip çalışmasına yönelmiş, kitlesel üretim yerine farklılığa dayalı üretimi benimseyen bir anlayış.
Sadece bürokrasinin üstlendiği, hesabın makamlara verildiği, süreç içi yerine üretim sürecinin sonunda yapılan ve sistematik olmayan denetimler görünmektedir.	Bürokrasi dışında, bireylerin ve toplumun katılım şansının olduğu, süreç içinde yapılan, yol gösteren, teknoloji ağırlıklı, öz değerlendirmeye dayalı, güven esaslı denetimlerin yer aldığı bir yönetim anlayışı.

Kaynak: Gürkan, 2009:56

6.2. KAMU YÖNETİMİ VE İŞLETME YÖNETİMİ ETKİLEŞİMİ

Ekonomik koşullar ve küreselleşmenin etkisiyle birlikte kamu yönetiminde, işletme yönetiminde kullanılan kavramlar yer almış ve bundan etkilenmiştir. Bunun sonucu olarak da kamu yönetimi toplumsal faydayı ekonomik maliyetin üstünde tutma ilkesinden ayrılmış, piyasa koşullarında çalışan, maliyet etkinliği ve verimlilik üzerinde odaklaşan bir işletme halini almıştır. İşletme yönetiminin konuları olan verimlilik, etkinlik, performans değerlendirmesi, analitik bütçe, stratejik planlama, insan kaynakları ve toplam kalite yönetimi gibi birçok konu artık kamu yönetimi uygulamalarında yerini almıştır (Şahin, 2007: 53). Böylece, işletme yönetimine ait bu çağdaş kavramlar kamu yönetimi anlayışının değişimini etkilemiştir.

Ülkemizde söz konusu konular, kamu örgütleri tarafından benimsenmiş ve vizyon ile misyonlarını belirtirken bu konulara yer verilmiştir. Kamu yönetimi anlayışında devlet; vatandaşına hizmet veren kişi ve kuruluşlara, vermiş oldukları hizmetin bedelini ödeyen ve rekabeti tetikleyen, aynı zamanda memnuniyeti aranan bir müşteri konumundadır.

6.3. KAMU MALİ YÖNETİMİ KAVRAMI

Kamu mali yönetimi, devlet ile yurttaş arasındaki toplumsal ilişkileri düzenleyen ve bunlara yön veren kamu yönetiminin en önemli unsurlarından birisidir (Söyler, 2006: 283). Kamu mali yönetimi, devletin mali açıdan yönetim tarzını belirleyen kurum ve kurallar silsilesinin önemli bir halkasıdır. Kamu mali yönetimi kamu gelir ve giderlerinin tahmin edilmesi, bütçelenmesi, kamu gelirlerinin toplanması, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi, kamu mallarının yönetimi ve denetlenmesi sürecini ifade eden bir sistem olarak da tanımlanmaktadır (Baş, 2005: 68). Diğer bir ifade ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve kurallara uygun toplanması ve kullanılmasıdır.

Kamu mali yönetiminde reform olarak ifade edilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun hazırlanmasında esas alınan temel ilkeler şöyle sıralanmaktadır (Alkış, bt):

- Merkezden taşraya doğru yetki dağıtmak ve katı bir merkeziyetçi yönetimden uzaklaşmak,
- Kamu kurum ve kuruluş yönetimlerini daha zorlayıcı performans taahhütleriyle, sayıca daha az fakat daha etkili kontrollerle ve daha net ve sıkı hesap verme yükümlülüğüyle oluşturmak,
- Kıt olan kamu kaynakları için, bütçe ödeneklerinden pay alma konusunda kamu kurum ve kuruluşları arasında rekabet ortamları sağlamak,
- Mal ve hizmet üretiminde vatandaşların istek ve taleplerine karşı daha duyarlı politikalar izlemeyi kamu kurum ve kuruluşlarının birincil amacı haline getirmek;
- İnsan kaynakları yönetiminde sürekli iyileştirmeler sağlamak;

- Bilişim teknolojisinden yararlanarak hizmetleri daha hızlı, ucuz ve kaliteli üretebilmek.

Kamu Mali Yönetimini oluşturan ögeler; muhasebe, bütçeleme, nakit-borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemleri ve denetim olarak sıralanmaktadır.

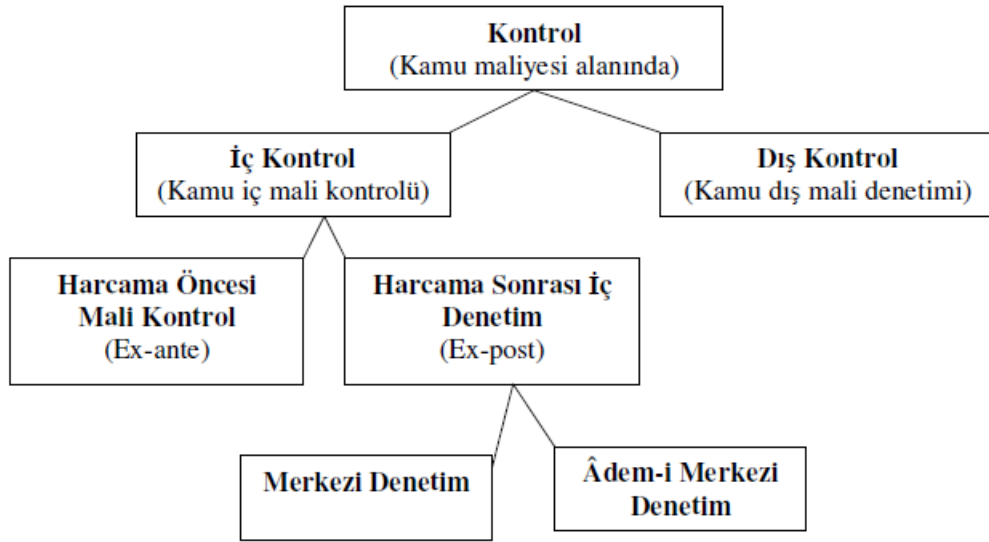
Türkiye’de kamu mali yönetiminin temelini 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu oluşturmaktadır. Devletin mali örgüt yapısı içerisinde, Osmanlı Devleti’nden kalan kurumlar, söz konusu kanun esaslarıyla uyumlaştıracak şekilde yeniden düzenlenmiş, sonradan yapılan mali düzenlemelerde de bu Kanun esaslarına özenle uyulmaya çalışılmıştır. Bundan dolayı, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu mali örgütlenmemizin anayasası olarak kabul edilmektedir. Bu mali örgütlenme içerisinde döner sermayeli işletmelerin yasal zeminini de 1050 sayılı Kanunda aramak yanlış olmayacaktır. Aslında, bu kanun yürürlüğe girmeden önce 26.01.1925 tarih ve 549 sayılı Kanunla tarım kuruluşlarına sabit sermaye verilmesi ile ilgili düzenlemelere gidilmiştir. Bu Kanunda "döner sermaye" yerine "sabit sermaye" kavramı kullanılmış olmasına rağmen döner sermayeli işletmelerin ilk uygulamasının bu şekilde başladığı söylenebilir (Işık, 2002: 9).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’na göre, devletin bütün gelir, gider ve mallarının yönetim ve muhasebesi bu kanuna uygun yürütülmekteydi. Kanunda genel bütçe ve katma bütçe olarak iki çeşit klasik bütçe sistemi öngörülmüştür. Ancak, bu bütçelerin dışında zaman içerisinde fon, döner sermaye, vakıf vb. isimler ile uygulanan bütçeler ortaya çıkmıştır. Genel bütçe ve katma bütçe için getirilen ve uyulması gereken bazı kurallar bu bütçeler için esnek duruma getirilmiş ve bu bütçeler denetim açısından kapsam dışında tutulmuşlardır. 1927 yılında uygulanmaya başlanan ve mali sistemimizin temel kanunu sayılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmesi ve bazı düzenlemelerin yapılmasından

sonra gecikmeli olarak 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmasıyla birlikte yürürlükten kalkmıştır (Aslan, 2008: 51-53).

Avrupa Birliği yaklaşımı temelinde, kamu mali kontrol sistemi yapılanmasının genel, şematik görünümü aşağıdaki grafik yardımıyla gösterilmektedir (Gürkan, 2009: 69).

Şekil 1: Kamu Mali Yönetimi Sisteminin Genel Yapısı



7. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROLU KANUNU

2003 yılında yasalaşan ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte 1927 yılından beri uygulanan ve mali sistemimizin temel yasası olan Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kalkmıştır. Yeni kanunla birlikte hemen hemen mali sistemimiz bütünüyle değiştirilmiş olup, bütçe sisteminden muhasebe sistemine, sorumluluklardan denetim sistemine kadar pek çok alanda köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Değişim ve dönüşüm açısından hem kamu yönetimimiz hem de kamu mali sistemimiz sanıldığı kadar esnek bir yapıda olmadığı için yapılan bu değişiklikler bazı sıkıntıları da beraberinde getirmiştir.

Aslında, bu sıkıntılar değişim ve dönüşüm yaşıyan hemen hemen bütün sistem ve yönetimlerde olmaktadır. Değişime çok açık olmayan devlet yönetimimizde bu durum kendini çok daha fazla hissettirmiştir. Değişikliklere karşı oluşan sıkıntıların bir sebebi de değişikliklerin IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi uluslararası bazı kurumların baskı ve çeşitli zorlamaları ile gerçekleşmesi olabilir (Aslan, 2008: 55).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu genellikle mali usulle ilgilidir. Bu kanunda mali alanda yer alan yetki ve sorumluluklar çoğunlukla idari yapıya bağlı görevler olarak değerlendirilmiştir. 5018 sayılı kanunda ise kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar şeffaf bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Buna göre kamu idarelerinin mali işlemleri, kurulan mali hizmetler birimi tarafından yapılmaktadır. Bütçe sınıflandırmasında ödenek tahsis edilen birimlerin yöneticileri harcama yetkilisi olarak ifade edilmiş ve harcama yetkilisinin talimatı doğrultusunda bütçeden harcama yapılacağı belirtilmiştir. Harcama talimatı gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilir. Saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk denetimi yapma görevleri sona ermiş olup bunun yerine kamu idaresi başkanına bağlı olarak çalışacak mali kontrol yetkilisine, harcama sürecinin belirli aşamalarında kontrol görevi verilmiştir (Başaran vd., 2010: 6).

7.1. KANUNUN AMACI

Kamu mali yönetimimizde köklü değişikliklerin yapılması bir ihtiyaç olmaktan öte bir zorunluluk haline gelmişti. 1994 ve 2001 krizlerinin yaşanması, bankacılık sistemindeki olumsuz durumlar ve bu olumsuzlukların ortaya çıkardığı maliyetlerin hazine tarafından karşılanması, siyasi harcamalar, bütçe dışında oluşturulan fon ve döner sermaye gibi yapıların artması ve bunların denetiminin olmaması sonucu parlamentonun bütçe hakkının zayıflaması, kamu borçlanma gereğinin artması, borçlanma sistemimizdeki yapısal olumsuzluklar vb. birçok nedenlerden dolayı mevcut mali sistemimizin yenilenmesi ve yeniden yapılandırılması gereği 5018 sayılı kanunun çıkmasında etkili olmuştur (Aslan, 2008: 56).

5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunun amacı, kanunun birinci maddesinde açık bir şekilde ifade edilmiştir. Bu maddeye göre amaç: kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve kontrolü düzenlemektir ²

Kanunun amacını maddeler halinde ise şöyle sıralayabiliriz;

- Kamuda bütçe bütünlüğünü sağlamak,
- Hesap verme mekanizmasını sağlıklı bir yapıya kavuşturmak,
- Kamu kaynaklarındaki harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin yeniden yapılandırmak,
- Kamuda etkin bir iç mali kontrol sistemi oluşturmak,
- Kamu mali yönetiminde verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hesap verilebilirlik ve şeffaflık gibi temel ilkeleri oluşturmaktır.
- Muhasebe sisteminin karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulmasını,
- Mali denetimin uluslararası belirlenmiş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini,

² <http://www.hukuki.net/kanun/5018.15.text.asp>. (24.05.2011).

➤ Dış denetimin kapsamının genişletilerek daha etkin hale getirilmesini amaçlamaktadır.

Bu kanun yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı gibi mali işlem ve eylemler hakkında kapsamlı bir amacı içermektedir. Ancak, bu Kanun 1050 sayılı Kanun'dan farklı olarak, kamu mali yönetimin yapısını da düzenlenmektedir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; temel olarak mali konuları usul açısından düzenlenmekteydi. Çünkü mali yetki ve sorumluluklar idari yapıya bağlı görevler itibariyle tanımlanmakta idi. Diğer bir ifadeyle sayman, tahakkuk memuru, ita amiri ve diğer görevler, bunları yürütenlerin memuriyet unvanlarından bağımsız olarak saptanmaktaydı. Ayrıca, Sayıştay'ın hesap yargısı da bu yapıya göre şekillendirilmişti.

Ancak, 1050 sayılı kanunun öngördüğü bu yapı münferit mali işlemleri konu aldığından, modern anlamda mali saydamlık, hesap verebilirlik ve raporlama işlevlerini ihmal etmekte, bunları “Devletin bilumum emvalinin idare ve muhasebesi” dışında, ayrı bir idari faaliyet olarak mütalaa etmektedir. Söz konusu fonksiyonlar bir yönü ile mali işler sayılmakla birlikte, diğer yönleriyle yürütülen görevin başarı derecesinin ölçülmesi ve ortaya konulması bakımından idari-siyasi nitelikli faaliyetlerdir. Kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılması, hesap verebilirlik, saydamlık, stratejik hedefler ve performans vb. kavramları ölçmek, değerlendirmek ve müeyyidelendirmek mali hukuk konusu olmaktan çok, yönetim hukuku sorunu olarak görülmektedir.

Hesap yargısı önünde hesap verme ilkesi terk edilmekte; kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında, muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında etkinlik, verimlilik ve hukuka uygunluk bakımından sorumlu olmak ve bunu yetkili merciler önünde açıklamak anlamında bir hesap verme sorumluluğu anlayışı getirilmektedir.

Söz konusu kanunla; kamusal kaynak ve yetki kullananların bağılı oldukları üst yöneticilere ve hükümete, parlamentoya ve kamuya hesap vermelerine yönelik düzenlemeler getirilmiştir.

7.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ KANUNUNUN KAPSAMI

Kamu Mali Yönetimi Kanununun Kapsamı şu şekilde belirtilebilir: (Aslan, 2008: 61)

- Bu kanunla birlikte kamu mali yönetimi ve kamu maliyesi ile ilgili temel ilkeler belirlenmiş,
- Mali yönetim ve bütçenin kapsamı daha genişletilmiş,
- Hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması ön plana çıkmış,
- Kamu zararının tespitine yönelik kusurlu sorumluluk benimsenmiş,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasına yönelik görüş benimsenmiş,
- İdarelerin harcama öncesi inisiyatifi arttırılmış,
- Stratejik planlama ve performansa dayalı bütçelemeye geçilmiş,
- Orta vadeli harcama programı kapsamında çok yıllık bütçelemeye geçilmiş,
- Kamuda muhasebe birliğinin sağlanması ve mali istatistiklerin yayımlanması benimsenmiş,

- İç kontrol sistemi ve iç denetim sistemi kurulmuş,
- Harcama sonrası Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamı genişletilmiştir.

8. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN TEMEL İLKELERİ

İşletmelerin raporlanan bilgilerinin kullanılabilirliğinin altındaki ilkeleri ortaya koyan mevcut finansal raporlama esaslarına paralel olarak işletme raporlarının kullanıcılarının ortak ihtiyaçlarını karşılayacak olan seçici göstergelerde aşağıdaki kalite kriterleri hesaba katılmalıdır: (United Nations, 2008:11)

- Karşılaştırılabilirlik,
- Uygunluk ve önemlilik,
- Anlaşılabilirlik,
- Güvenilirlik ve doğrulanabilirlik.

Yeni kamu mali yönetim sistemi genellik, birlik, yıllık olma ilkeleri gibi klasik bütçe ilkelerini muhafaza etmiş fakat bunun yanında mali saydamlık (şeffaflık), hesap verilebilirlik ve etkinlik ilkeleri gibi modern bütçe ilkelerine de yer vermiştir (Söyler, 2006: 290). Bu bağlamda, aşağıda şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesi ele alınmıştır.

8.1. ŞEFFAFLIK İLKESİ

Muhasebe şeffaflığı; mali tabloların işletme faaliyetleri ve işletmenin finansal durumu hakkındaki doğru, kesin ve bütün bilgileri içermesini ifade etmektedir (Barlev and Haddad, 2003: 385).

Etik raporlamanın esasını doğruluk ve tarafsızlık fikri oluşturmaktadır. Doğru ve tarafsız olarak mali tabloların sunulması işletme performansı hakkında yanıltıcı bir

görünümün oluşmaması için finansal tabloların genel kabul muhasebe ilkelerine uygun olması ve yeterli açıklamaların olmasını ifade etmektedir. Etik finansal raporlama ile uyumlu olan diğer kalite ölçütü raporlamanın açık, tam ve anlaşılabilir olmasını ifade eden şeffaflıktır (Frecka, 2008: 47).

Amerika’da muhasebe standartları ve hükümet düzenlemelerinde daha sıkı ve daha sağlam reformların alınması tartışılmaktadır. Dünyanın diğer yerlerinde de “Enrongate” tipi bir krizden kaçınmak için her ülkenin kendi tedbirlerini alması tartışılmaktadır. Son yıllarda Amerika’da gerçekleşen Enron ve WorldCom olayları Amerika’da işletme hileleri hakkında daha sağlam cezaları uygulamaya koyan “2002 Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası” (Public Company Accounting Reform & Investor Protection Act of 2002) ve Sarbanes- Oxley Yasası 2002 (Sarbanes- Oxley Act 2002) gibi yasaları tetiklemiştir. Dünya’da birçok finansal kurum kurumsal yönetim ve şeffaflık konusunda dokümanlar yayınlamış ve bu konuda destek sağlamışlardır. Örneğin, Yeni Zelanda Mali Müşavirler Birliği (New Zealand Institute of Chartered Accountants) “Kurumsal Şeffaflık- Piyasayı Daha İyi Çalışır Yapmak” (“Corporate Transparency—Making Markets Work Better”) isimli dokümanı yayınladı. Avustralya Mali Müşavirler Birliği gelişmeye katkı sağlamış ve “İyi Kurumsal Yönetim ve En İyi Uygulama Önerilerinin ASX Kurumsal Yönetim Kurulu İlkeleri” (ASX Corporate Governance Council Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations) isimli dokümanı yayınlamıştır. İngiltere ve Galler devletleri Mali Müşavirler Birliği tarafından yayınlanan “Turnbull Report on Internal Control: Guidance for Directors of Listed Companies Incorporated in the UK” ile bu gelişmeye cevap vermişlerdir (Low vd., 2008: 223). Bununla birlikte, Almanya’da ise “Bilanzkontrol Gesetz” (Mali Tablo Kontrol Yasası-özellikle bilanço için) ismi ile yasal düzenlemeye gidilmiştir (Elitaş vd. 2009: 31).

Kurumsal hile veya muhasebe skandalı ortaya çıktığı zaman ortak özellik finansal raporlarda düzensizlik olacaktır. Bu durum güven eksikliği ve belirsizlik oluşturacak ve bu raporların karar vermede kullanılabilirliğini azaltacaktır. Amerika’nın önemli işletmelerinin dahil olduğu muhasebe skandallarının ortaya çıkması yatırımcı

güvenini ve muhasebe mesleği ve işletmelere yönelik kamu algılamasını sarstığı belirtilmektedir (Low vd., 2008: 227).

2002 Sarbanes-Oxley Yasası önemli işletmelerin dahil olduğu çok bilinen bir dizi finansal raporlama skandalları, önemli denetim başarısızlıkları ve piyasa güvenini sarsan olaylara karşı yürürlüğe girdi. Yasanın birçok hükmü Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC) ve diğer düzenleyicilerin ilave düzenlemeleri benimsemesi gerektiğini belirtmektedir. Bu düzenlemelerin amacı ise (1) muhasebeciler için yeni bir düzenleyici çerçeve yaratmak; (2) kurumsal yönetim için daha yüksek standartlar oluşturmak; (3) finansal raporların kalite ve şeffaflığını geliştirmek; (4) denetim fonksiyonlarının etkinliğini genişletmek; (5) halka açık işletmeler ve yöneticileri hakkında daha kapsamlı koşullar ortaya koymak; (6) güvenlik ve ilgili yasa ve düzenlemelere ilişkin ihlallerde cezaları artırmaktır (Rezaee, 2005:296).

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulan “Web Tabanlı Saymanlık Otomasyonu Projesi-Say2000i” mali saydamlığın tesis edilmesine yönelik yapılan en önemli gelişmelerden birisi olmuştur. Bu proje ile saydamlığın sağlanması, devletin mali yapısının güncel olarak ortaya konabilmesi ve ekonomi yönetimine zamanında ve güvenilir bilgiler sunarak sağlıklı kararlar alınmasına yardımcı olunması gibi konular amaçlanmıştır (Korkmaz, 2010: 101).

8.2. HESAP VEREBİLİRLİK İLKESİ

Yönetenlerin hesap verme sorumlulukları yeni kamu yönetimlerinin en temel özelliklerinden birisi kabul edilmektedir. Hesap verebilirlik çağdaş yönetim ve denetim sistemlerinin de esasını oluşturmaktadır. Bundan dolayı, kamu denetiminin ve sisteminin yönetenlerin hesap verme sorumlulukları ve bunun gerekleri üzerine oluşturulması gerekmektedir (Gürkan, 2009: 70).

Kurumlar ve hesap verme ile ilgili olarak ana paydaş grupları aşağıdaki gibi belirtilebilir (United Nations, 2008: 6):

- Yatırımcılar ve finansal kurumlar,
- İş ortakları,
- Müşteriler,
- Çalışanlar,
- Çevre halkı,
- Sivil toplum örgütleri,
- Hükümetler ve kurumları.

Bakanlıklar kendilerine bağlı teftiş kurulları sayesinde idari hesap verebilirliği sağlamaktadırlar. Ayrıca, Bakanlık teftiş kurulları, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay gibi kurullar ve kuruluşlar da dış denetim işlevini yerine getirmektedirler. Dünya Bankasının sağladığı Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisinin bir koşulu olarak ortaya çıkan ve 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yasal bir dayanağa kavuşan Stratejik Planlama yaklaşımı da bir hesap verme anlayışının sonucudur (DPT, 2007: 21).

Türkiye’de yargısal denetim yoluyla hukuki hesap verebilirlikten söz edilebilir. Anayasa’ya göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Diğer bir deyişle, bazı sınırlamalar olmasına rağmen genelde bireyler idarenin eylem ve işlemlerine karşı hukuka aykırılık gerekçesiyle doğrudan dava açma hakkına sahiptirler (DPT, 2007: 21).

2002 Sarbanes-Oxley Yasası, kurumsal yönetim, finansal raporların kalitesi ve denetim fonksiyonlarının güvenilirliğini geliştirmek için yürürlüğe girmiştir. Yasa halka açık işletmeleri denetleyen serbest muhasebeciler için yeni bir düzenleyici çerçeve oluşturmakta, halka açık işletmeler ve yöneticileri için daha fazla hesap verme sorumluluğu yaratmakta ve güvenlikler ve diğer uygulanabilir yasalar ve düzenlemelerin ihlalleri için cezaları artırmaktadır. 2002 Sarbanes-Oxley Yasası,

kurumsal yönetimi geliştirmek ve finansal raporların hesap verebilirlik ve şeffaflığını genişletmek içeren bu denetim mekanizmalarını ele almaktadır (Rezaee, 2005:277, 284).

Kurumsal yönetim, bir işletmenin yönetim ve finansal performansı için uygun hesap verebilirlik yoluyla yönetilme biçimini belirler. Kurumsal yönetim katılımcıları yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim takımı, iç denetçiler, dış denetçiler ve idari kurullardır. Geleneksel olarak, mali tablo hilelerinin engellenmesinde dış denetçilerin rolü üzerine odaklanılmaktadır. Fakat son yıllarda, dikkatler finansal raporların kalite, bütünlük, şeffaflık ve güvenilirliğini sağlamak için tüm kurumsal yönetim sorumluluğu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Kurumsal yönetim yatırımcıların çıkarlarını korur, finansal raporların bütünlüğünü, kalitesini, şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlar, iç kontrol yapısının uygunluk ve etkinliğini denetler ve denetim fonksiyonlarının kalitesini sağlar (Rezaee, 2005: 289).

Maalesef, mevcut durum işletmelerin raporlar hazırlanırken bankalar, sigorta şirketleri ve diğer finansal ortakların da göz önünde bulundurulmasının sağlayacağı fırsatların fazla farkında olmadıklarını göstermektedir. İşletmeler sahip oldukları risk profili ile ilgili tüm bilgileri açıkça ortaya koyabilir. Örneğin, işletmeler net finansal pozisyonları hakkındaki açıklanan bilginin miktarı/kalitesi ile krediye ulaşım maliyeti arasındaki pozitif ilişkinin varlığını göz önünde bulundurmalıdırlar. Verilerin mevcudiyeti artarken, risk primi ve dolayısıyla kredi maliyeti düşecektir (Perini, 2005: 619).

9. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

Birçok ülkede belediyelerin etkili projeleri karşılamak için döner sermayeye başvurduğu görülmektedir. Döner sermaye yerel hükümetlerin enerji etkinliğini hızlandırmak ve ekonomik büyümeyi sağlamak için kullanabilecekleri önemli bir araçtır. Döner sermaye yoluyla yapılacak yatırımların getirisi yeni projelerin desteklenmesi için bir havuzda birikecektir. Döner sermayenin iyi tarafı etkin olabilmek

için çok büyük fonlar ile başlamasının gerekmemesidir. Diğer bir deyişle, belediyelerin çok büyük sermaye gerektirmeden oluşturdukları döner sermayeler, yaratacakları gelir dolayısıyla zaman içerisinde büyüyecektir (Kalapos and Jessup, 2005).

Türk Kamu Mali Yönetiminde, bugünkü anlamda döner sermayeli işletmeler, 26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile hukuksal bir alt yapıya kavuşmuştur. Kanun koyucu 1050 sayılı Kanun ile döner sermaye işletimini sadece genel bütçeli daireler için öngörmüş olmasına rağmen, 174 sayılı KHK ile verilen yetki ile katma bütçeli idarelerin de döner sermayeli işletme kurmasına olanak tanınmıştır. Devletin temel kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesi sırasında bir çok ihtiyaca cevap veren döner sermayelerin sayısı ve faaliyet konuları zaman içerisinde artış göstermiştir. Bu işletmeler sayesinde ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki faaliyetler yapılabilmektedir. Yapılan faaliyetler ile ihtiyaçlara belli düzeyde cevap verilmekte ve devlete de ilave bir gelir sağlanmış olmaktadır (DPT, 2000: 34; Işık, 2002: 10).

Mal ve hizmetlerin maliyetindeki iyileşme ve hastane sarf malzemelerinin tedarik yönetimi “Döner Sermaye” olarak bilinmektedir. Döner sermayenin amacı, kurumun faaliyetlerinde kendi kendine yeterli olabilmesini sağlamaya yönelik temin edilen mal ve hizmetlerin maliyetini ödemek için yeterli gelir yaratmaktır. Diğer bir deyişle, hastane işletiminde planlanmamış gelirler mali yıl sınırlaması olmaksızın mal ve hizmetlerin sunumunda kullanılır. Döner sermaye kendi kendini sürdürebilirlik ilkesi ile faaliyette bulunur³.

Döner sermayenin beklenen esas faydaları şu şekilde belirtilebilir⁴:

- Daha iyi hesap verebilirlik ve denetim,

³ <http://www.sgpgi.ac.in/hrf.pdf> (12-03-2011)

⁴ <http://www.sgpgi.ac.in/hrf.pdf> (12-03-2011)

- Kaynakların ve fonların en iyi kullanımı,
- Mal ve hizmetlerin kesintisiz sunumu,
- En iyi fiyatla en iyi malların sunulması,
- Kendi kendine yeterlilik.

Döner sermaye hakkında bazı soyut gerçekler ise şu şekilde sıralanabilir⁵:

- Kurumun güvenilir tedarik ve ödeme politikasına sahip olmasını sağlar,
- Mal ve hizmetlerin hızlı tedarik ve ödeme işlemlerine odaklanmasına yardımcı olur,
- Kurumun devamlı ve durdurulamaz büyümesini sağlar,
- Geleneksel inanış ve eski zihniyetlere ayak uydurur,
- Tedarik sürecinin yüksek motivasyona sahip bir yaklaşımdır,
- Gelir ve harcamaya dayanan faaliyet esası ile çalışır.

Döner sermayeli işletmelerin faaliyet giderlerinin aynı sektörde faaliyet gösteren özel kesim işletmelerinin faaliyet giderleri ile karşılaştırıldığında çok yüksek olduğu görülmektedir. Bu yüksek maliyetler döner sermayeli işletmelerin verimliliğini ve dolayısıyla rekabet gücünü etkilemektedir. Bundan dolayı, döner sermayeli işletmelerin harcamalarının gözden geçirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir (Işık, 2002: 16).

Aşağıdaki harcama faktörleri geçmiş yılların kamu açığının artmasına katkısı olmuştur (Savas vd., 2002: 7):

⁵ <http://www.sgpgi.ac.in/hrf.pdf> (12-03-2011)

➤ Bütçe dışı fonların denetlenmeyen harcamalarındaki artış, döner sermayeler ve yerel yönetimler, devlet bankalarının harcamalarındaki artışla birlikte kötü ve geri ödenmeyen kredilerin yarattığı finansal kayıplar (genellikle politik amaçlı verilen krediler),

➤ Mali disiplin ve bütçe bütünlüğünü sarsan kamu harcamalarındaki şeffaflığın eksikliği.

Döner sermayelerin 2008 yılı toplam harcamaları Gayri Safi Yurt İçi Hasıla'nın (GSYİH) %2'si düzeyinde olmuştur. Bununla birlikte, merkezi hükümet harcamaları GSYİH'nin %23,8'i olarak gerçekleşmiştir. Döner sermayelerin bütçeleri sadece bilgi amaçlı olarak bütçe dokümanlarına eklenmektedir. Mali tabloları ise 1 Mayıs 2007 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan döner sermaye düzenlemelerine uygun olarak açıklanmakta ve Sayıştay'a gönderilmektedir. Döner sermayeler üniversite hastaneleri de dahil hastaneler, okullar ve çeşitli girişimler tarafından kullanılabilir (Sigma, 2009: 8).

Döner sermayeler içerisinde en büyük pay sahibi kamu hastaneleridir. Sağlık sektöründe kamu harcamalarının yarıdan fazlası döner sermayeler yoluyla yapılmaktadır (Sigma, 2009: 8). Aslında, döner sermaye kavramı zaman içerisinde hastane fonksiyonlarının birçok farklı yönünü kapsayan bir yapıya dönüştürüldü. Döner sermayenin başlangıç kavramı kurumun planlanmamış gelirinden kendi kendini sürdürebilirlik ilkesi ile hastane sarf malzemeleri gereksiniminin yönlendirilmesi ve tedarik edilmesi olarak görülmektedir. Bu sistem geniş bir şekilde kurumda hasta bakım ve hizmetleri gereksiniminin idare edilebilmesiydi. Hastane döner sermayesi daha geniş tabanlı bir kavram haline geldi ve kurumun ilaçlar ve tedavi amaçlı maddeler ile cerrahi malların sağlanması faaliyeti durumuna geldi⁶.

⁶ <http://www.sgpgi.ac.in/hrf.pdf> (12-03-2011)

Maliye Bakanlığı, elde edilecek döner sermaye gelirlerinden karşılanmak üzere döner sermaye işletmelerine aşağıdaki konularda yetki verebilir⁷;

a) Her türlü tüketim maddeleri, tıbbî, cerrahî alet, malzeme, cihazlar, mefruşat ve demirbaş eşya satın alınması,

b) Tamirat, tadilat, inşaat, tıbbî ve fennî tesisat ile kamulaştırma yaptırılması,

c) İhtiyaç durumunda bir hizmetin satın alınması,

d) Taşınır ve taşınmaz varlıkların satın alınması, ihtiyaç duyulan taşınmazlar üzerinde sınırlı ayni hak tesis edilmesi, kiralama işlemlerinin yapılması ve bunlarla ilgili giderlerin karşılanması,

e) Tamir, imal atölyeleri açılması ve bunlara ilişkin sermaye aktarılması,

f) Ambulans, cenaze arabası ve hizmet aracı satın alınması ile kiralanması veya hizmet satın alınması ve bunlarla ilgili her türlü giderlerin yapılması,

g) Fiyatlandırılan mamullerin serbest piyasaya gönderilmesi ve bununla ilgili giderlerin yapılması,

h) Deneysel amaçlı ve hizmet gereği canlı hayvan beslenmesi, bunların ürünlerinden faydalanılması ile zirai ürünlerden ihtiyaç görülenlerin yetiştirilmesi, bakımı ve satışı ile ilgili giderlerin yapılması,

ı) Eğitim hastanelerinde uzmanlık eğitimi yapmakta olan yabancı uyruklu asistanlara 500 TL' ye kadar ödeme yapılabilmesi.

Bu Kanuna bağlı döner sermayeli işletmeler ihtiyaç halinde sundukları hizmetleri belirli bir fiyat üzerinden birbirinden alabilirler. Döner sermaye gelirlerinden Sağlık Bakanlığınca tespit edilen miktar, sağlık kurum ve kuruluşlarının hizmetlerini aksatmamak ve yıla ait yatırım programı ile ilişkilendirilmek koşuluyla genel bütçe ödeneği ile devam etmekte olan kurum ve kuruluşun bina projelerinin tamamlanması için inşaat işlerine harcanmak üzere ilgili saymanlığa aktarılır. Döner sermayeli

⁷ 27-04-2005 tarihli ve 25798 Sayılı Resmi Gazete, 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair kanun.

işletmelerin çeşitli mal alımlarında (tıbbî cihaz, tıbbî sarf malzemesi, ilaç ve büro malzemeleri gibi) tek bir merkezden toplu alım yapılması daha avantajlı olabilir. Bu durumda, mal alımları ile hizmet alımları, bedelleri her bir döner sermaye işletmesinin kendi bütçesinden ödenmek koşuluyla toplu olarak yapılabilir. Bu gibi durumlarda ita amirliğini Sağlık Bakanlığı belirler. Döner sermayeli işletmeler karşılıklı olarak ihtiyaç fazlası olarak sahip oldukları mal ve demirbaşları bedelsiz veya bedelli olarak birbirlerine devredebilirler. Özellikle, aynı il sınırları içerisinde bulunan döner sermayeli işletmeler arıyet sözleşmesi yaparak birbirlerinden mal alıp verebilirler. Aynı zamanda, döner sermayeli işletmelerin bazı durumlarda gelecek yıllara yaygın yüklenimlere girişmesi de mümkündür. Bu durumlar, süreklilik arz eden hizmet alımları ile maliyeti yüksek ve ileri teknoloji ürünü olan tıbbî cihazların hizmet alımı yoluyla temini veya kiralanması olarak belirtilmektedir⁸.

9.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TANIMI

Döner sermaye genel olarak üretim dönemine bir defa giren ve üretim dönemi sonunda da pazara sunulan, tüketilen veya şeklini değiştiren varlıklar olarak tanımlanabilir. Kamu ekonomisi açısından ise genel, katma ve özel bütçeli idarelerin kanunlarla belirtilen kamu hizmetlerini yerine getirmeleri sırasında ortaya çıkan ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki nitelikteki faaliyetlerin yürütülebilmesi için tahsis edilen sermayeler olarak ifade edilebilir. Sonuç olarak, bu şekilde kurulan işletmeler de “döner sermayeli işletme” olarak adlandırılmaktadır (Güner, bt: 28)

Döner sermaye, genel ve özel bütçeli idarelerin kanunlarla verilen temel ve sürekli kamu görevlerini yerine getirmelerinde ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilme olanağı bulunmayan mal ve hizmet üretimi ile ilgili faaliyetlerinin yürütülmesi için tahsis edilen sermaye olarak tanımlanabilir. Döner sermayeli işletme ise tahsis edilen döner sermayenin genel, katma ve özel bütçeli idareler tarafından kullanıldığı, mal ve hizmet üreten fabrika, atölye ve benzeri diğer birimleridir. Döner sermayeli işletmeler, kamu idarelerinin atıl kapasitelerini değerlendirmekte, sunmuş

⁸ 27-04-2005 tarihli ve 25798 Sayılı Resmi Gazete, 5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair kanun.

oldukları hizmetler ile belirli bir talebe cevap vermekte ve ayrıca devlete ilave gelir sağlamaktadır. Bu tür işletmelerin bir özelliği de ilgili kamu idaresinin bütçe ve diğer mevzuatının katı uygulamalarından kurtulan idari ve mali açıdan özerkliğe sahip olan kuruluşlar olmasıdır (Güner, 2010: 122).

Döner sermaye devlet kurumları için ilave kaynaklar toplamak amacıyla kullanılan yasal kurumsal anlaşmalardır. Sağlık kuruluşları kamu veya özel organizasyonlar veya bireyler ile finansal ilişkiler kurar ve sağlanan hizmetler için onları doğrudan ücretlendirirler. Bundan sonra, bu ücretlendirmeden ortaya çıkan gelirler personele dağıtılır (Savas vd., 2002: 18). Döner sermaye gelirleri esasen kişiler tarafından hizmetler için ödenen ücretlerdir. Sağlık hizmetleri için ödenen ücretler hizmetlerin gerçek maliyetini dikkate almadan sağlık bakanlığı ve maliye bakanlığı temsilcilerinden oluşan bir komisyon tarafından belirlenir (Giray, 2003: 12).

Kamu hastane işletmelerinde de kurulan döner sermayeli işletmeleri hem sağlık hizmeti sunmak hem de ortaya çıkan ilave taleplere cevap vermek amacıyla kurulmaktadır. İleri düzeyde tıp teknikleri gerektiren sağlık hizmetleri sunan hastanelerde ortaya çıkan ilave talepler büyük döner sermayeli işletmelerin oluşmasına neden olmuştur. Böylece, hastane işletmelerinde genel bütçe kaynaklarına ilave olarak yeni kaynaklar yaratılmakta ve sunulan hizmetlerin daha iyi yürütülmesi sağlanmaktadır. Bu durum yaratılan toplumsal faydanın artmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde, döner sermaye sayesinde üniversite hastanelerinde hekimlere mesai dışı ücretli hasta muayenesi ve özel ameliyat imkanı sağlanmaktadır. Çalışan personel ise döner sermaye kanalıyla maaşlarına ilave olarak ek kaynak elde edebilmektedir (Can ve İbicioğlu, 2008:264).

Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amaçları devletin temel hizmetleri yanı sıra ihtiyaç olarak ortaya çıkan ticari ve sınai hizmetlerin de bir yan faaliyet olarak yürütülmesini gerçekleştirmektir. Bu bağlamda, döner sermaye işletmelerinin kuruluş amaçları genel ve özel amaçlar olarak ikiye ayrılabilir. Genel amaçlar olarak ekonomideki boş kapasitenin kullanılması, mevcut mal ve hizmet talebinin karşılanması

ve faaliyet sonucunda devlete ek gelir sağlamak sayılabilir. Genel, katma ve özel bütçeli kuruluşlar tarafından kurulan döner sermayeli işletmeler sayesinde boş kapasiteler kullanılacağından üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerinde de düşme sağlanacaktır. Genel amaçlar yanında uygulamada döner sermayeli işletmelerin özel amaçlar için kuruldukları görülmektedir. Diğer bir deyişle, zamanla döner sermaye uygulaması amacının dışına çıkarak özel amaçlara hizmet eder duruma gelmiştir. Bu özel amaçlar ise bütçe disiplininin kurtulmak, daha fazla mali ve idari özerklik sağlamak, bazı ayrıcalıklara sahip olmak ve elde edilen geliri daha serbest olarak harçayabilmek olarak sayılabilir. Özellikle, yasal alt yapının oluşturulmasıyla katma bütçeli idarelerin bünyesinde de döner sermayeli işletmelerin kurulmasının sağlanmasının altındaki esas nedenin daha çok söz konusu özel amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olduğu anlaşılmaktadır (Karacan, 1996: 10; Güner, bt: 30).

9.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YAPISI

Döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, veznedar, ambar memuru, muhasebe yetkilisi mutemetleri, taşınır kayıt kontrol yetkilisi, memurlar ile işçilerin görev aldığı bir yapı içerisinde yerine getirilmektedir (Türkhan, 2009: 56).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte önceden kullanılan bazı kavramların yerine yeni kavramlar getirilmiştir. Bu değişikliklere örnek olarak, önceki yönetmelikteki "Sayman" kavramı yerini de "Muhasebe Yetkilisi" kavramının getirilmesi ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca 31.12.2005 tarihli ve 26040 mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ve Maliye Bakanlığı'nın 1 nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliği ile yeni düzenlemeler yapılmış, "İta Amirliği ve Tahakkuk Memurluğu" unvanları kaldırılmış ve yerine "Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi" unvanları kullanılmaya başlanmıştır (Türkhan, 2009: 56-57).

9.3. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel, katma ve özel bütçeli kuruluşların yanı sıra bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğine haiz idarelerin bütçesi olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmaktadır. Bunlardan sadece genel, katma ve özel bütçeler Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmakta, diğer bütçeler ise yetkili merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girmektedir. Üniversite Döner sermayelerinin bütçeleri ise Üniversite yönetim kurulunda görüşülüp kabul edildikten sonra Rektör tarafından onaylanarak yürürlüğe girer.

Bağlı olunan idareden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmayan döner sermaye işletmelerinin bütçeleri bağlı olunan kuruluş bütçesinden ayrı olarak hazırlanmaktadır. Bu işletmeler, Genellikle Muhasebe-i Umumiye Kanununa tabi değildirler. İşletme hesap ve işlemleri, bağlı olunan Kurum ve Kuruluşların denetim birimleri yanı sıra yukarıda belirtildiği gibi Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından denetlenmektedir. İşlem hacimleri büyük olan döner sermaye işletmelerinin saymanları Maliye Bakanlığına bağlıdır. Bununla birlikte, aylık gayrisafi hasılatlarından devlete %15 ile %30 arasında bir pay ayrılmaktadır (Güner, bt: 30).

Döner sermaye işletmelerinin sahip olduğu temel özellikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (Karacan, 1996: 11-12)

- Döner sermaye işletmelerinin dayanağı kanunlardır,
- Döner sermaye, genel bütçe içindeki idarelere verilmekle birlikte katma ve özel bütçeli kuruluşlar da döner sermaye kurabilmektedir,
- Döner sermayeli işletmelerin sahip oldukları özerklik sayesinde kendilerine özgü bütçe vardır,

- Genellikle tüzel kişilikleri yoktur,
- Döner sermayeli işletmeler asıl görevleri olan kamu hizmetlerini yerine getirdiği sürece ekonomik hayattaki yerlerini alabilirler.
- İlk önceleri kullanım alanları hammadde ile malzeme alımı ve uzman işçi ücretleri ödenmesi ile sınırlı olan döner sermayeli işletmelerin kullanım alanları genişletilmiş ve işletmeler bağlı olunan genel ve katma bütçeli kuruluşların istek ve iradelerine terk edilmişlerdir.
- Döner sermaye ise ilgili idarenin gider cetvelinde yer alacak bir bölüme döner sermaye adıyla konulan ödenek ile gerçekleştirilir.
- Döner sermaye ödeneğinden belli bir amaç için tahsis edilmiş tutar yılı içinde harcanmayan kısmı ise iptal edilir.
- Döner sermaye faaliyeti sonucunda gelir ile gider arasındaki olumlu farklar gelir fazlası olarak bütçe geliri olarak kaydedilir.
- Döner sermaye işletmeleri Sayıştay ve Maliye Bakanlığı gibi kuruluşlar tarafından dış denetime tabi tutulurlar.
- Döner sermayeli işletmelerin bir çok ekonomik ve sosyal faydaları vardır.
- Döner sermayelerin başlangıç sermayeleri bağlı oldukları idarelerin tahsis ettikleri ödeneklerden, bağış ve yardımlardan, sabit değerlerden karşılanmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin çeşitli fayda ve zararları söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir: (Güner, bt: 30)

Faydaları;

1. Mevcut atıl kapasitenin değerlendirilmesiyle birlikte, mal ve hizmet talebinin karşılanması ve devlete ek gelir elde sağlanması,
2. Birçok harcama elde edilen gelirler yoluyla karşılandığı için bütçeye fazla yük getirmemesi ve Hazine hissesi, vergiler ve yıl sonu karları yoluyla bütçeye katkı sağlanması,
3. Özellikle, uygulamalı eğitime olanak sağlanması dolayısıyla sosyal fayda sağlanması.

Zararları;

1. Döner sermaye işletmelerinin bütçe birliği ve adem-i tahsis prensiplerine ters düşmesi,
2. Döner sermayeli işletmenin bağlı olduğu idarenin faaliyet alanlarının sınırlarının çizilmesinin mümkün olmaması nedeniyle bağlı olunan idarece yürütülmesi gereken bazı faaliyetlerin ve harcamaların harcama disiplinini ortadan kaldıracak bir şekilde döner sermaye bütçesinden karşılanması ve böylece israfa yol açılması,
3. Kurumların ihtiyaç olmamasına rağmen döner sermayeli işletmeler kurması ve böylece personel ve diğer cari giderlerin artmasına yol açması veya ücretlendirilmemesi gereken bazı hizmetlerin döner sermaye vasıtasıyla yerine getirilerek ücretlendirilme yoluna gidilmesi, kısacası ek bir maliyete neden olması,
4. Döner sermaye gelirlerinden çalışanlara ek ödeme yapılması dolayısıyla kamu personeli ücret rejiminin bozulması,
5. Yönetimde modern işletmecilik anlayışının olmamasıdır.

9.4. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TARİHİ SÜRECİ

Döner sermaye uygulaması ilk kez 1925 yılında yayımlanan 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz’ına Dair Kanun” da görülmektedir. Burada sabit sermayeden söz edilmesine rağmen Kanununun 1. maddesinden "Sabit Sermaye" deyiminin döner sermaye anlamında kullanıldığı anlaşılmaktadır. Döner Sermaye deyimi ile eş anlamlı olan "Mütedavil Sermaye" deyimi ise ilk kez 27.1.1927 tarih ve 968 sayılı "Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun"da yer almıştır (Güner, bt: 28).

Cumhuriyetin kurulmasından sonra Devletin temel görevlerinin yanında çeşitli ekonomik faaliyetlerde de bulunması zorunlu duruma gelmiştir. Bu faaliyetleri genel bütçe sistemi içinde yürütmek mümkün değildi. Bu nedenle devletin sürekli ve geçici ekonomik faaliyetlerinin hukuki çerçevesi 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 49. maddesinde ele alınmıştır (Güner, bt: 29; Türkhan, 2009: 29). Bu madde ile genel bütçe kapsamında idare edilen sınaî ve ticari kurum ve idarelerin, ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile, uzman ve işçi ücretlerinin, döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanabileceği ve ödenebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan kısmın yılsonunda iptal edileceği ve kullanılan sermayelerinden doğan gelir fazlalarının da bütçeye ilgili ödeneğe gelir yazılacağı hükmüne yer verilmiştir (Güner, bt: 29).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu öncesinde döner sermaye konusunda birlikteliği sağlayan bir kanun mevcut değildi. Bu kanun çerçevesinde döner sermaye işletmelerinin kuruluş nedenleri ele alınmaktadır. Fakat zamanla ticari ve sınaî özellikler taşıyan faaliyetlerin 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu çerçevesinde yürütülmesi zorlaşmıştır. Bundan dolayı genel muhasebe kanunu dışına çıkılarak özel kanunlar ile döner sermaye işletmeleri ele alınmıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi döner sermaye işletmelerinin kuruluş nedeni, zaman içerisinde devletin görevlerinin artmış olması ve iktisadi faaliyette bulunmasının bir zorunluluk haline gelmesidir. Kısacası,

döner sermaye işletmeleri kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesinde devlete yardımcı olmak amacıyla ortaya çıkmıştır (Türkhan, 2009: 29).

Birçok devlet hizmetlerinin yerine getirilmesi ancak işletmecilik mantığı içerisinde mümkün olmaktadır. Eğer bu işletmecilik faaliyeti devlet hizmeti ile birlikte yürütülüyor ve devlet hizmetinden ayrılamıyor ise, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 3. maddesine göre, o idareye döner sermaye verilmesi gerekmektedir. Ülkemizde de devletin bazı görevlerini yerine getirebilmesi ancak ekonomik faaliyetlerde bulunmasına bağlı duruma gelmiştir. Bu tür ekonomik faaliyetlerin yerine getirilmesi ise genel bütçe sistemi ve ilkeleri içinde imkansızdır. Bu ilkelerden kurtulma arayışları ise döner sermaye sistemini ortaya çıkarmıştır. Döner sermaye işletmelerinin ayrı bütçeleri bulunmakta olup bütçenin genellik ve birlik ilkelerinden sapma göstermektedir (Türkhan, 2009: 24).

Kısacası, döner sermayeli işletmelerin kuruluş amaçları olarak kamu hizmetini yerine getirmek ve gelir elde etmek sayılabilir. Döner sermaye işletmelerinin 1998 yılındaki sayısı ve 1999 yılı sonu itibarıyla satış tutarı şu şekildedir : (DPT, 2000: 34)

1998 yılı sonu itibarıyla faaliyette bulunan Döner Sermaye İşletmelerinin sayısı yaklaşık olarak %75'i Genel Bütçeli Daireler, %25'i ise Katma Bütçeli Daireler bünyesinde olmak üzere 2985'dir.

1999 yılı sonu itibarıyla döner sermaye işletmelerinin toplam satışları 2,2 milyar dolar (1998 baz alınarak hesaplanmıştır), yani toplam bütçe büyüklüğünün yüzde 3-4'ü düzeyine (faiz hariç yüzde 5-6) çıkmıştır.

Zaman içerisinde döner sermaye işletmeler bütçe kapsamından ve parlamenter denetimden kaçışın bir yolu olarak görülmeye başlanmıştır. Döner sermaye işletmeler yoluyla Genel, Katma veya özel Bütçeli Daire içerisinde yürütülmesi gereken pek çok

faaliyet ve işlemler fazla bir müdahale ve denetim olmadan yerine getirilmektedir. Bu nedenle, 2000 yılı itibari ile döner sermayeli işletmelerin toplam satış hasılatı tutarı 11 Bakanlığın ödenekleri toplamından daha fazla bir büyüklüğe ulaşmıştır (DPT, 2000: 34).

Kasım 2002 tarihinden itibaren döner sermayeli işletmelerden aylık hesap bilgileri illerde muhasebe müdürlükleri, ilçelerde ise mal müdürlüklerinden say2000i sistemi yoluyla elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır. Döner sermayeli işletmelerin 2002 ile 2008 yılları arasındaki sayıları ile gelir ve giderlerine ilişkin bilgileri aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2009: 38).

Tablo 2: Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Sayısı

Yıllar	Genel Bütçe	Özel Bütçe	Toplam
2002	1079	419	1498
2003	1044	413	1457
2004	1054	378	1432
2005	1083	343	1426
2006	1365	56	1421
2007	1119	307	1426
2008	1116	304	1420

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2009: 38

Tablo 3: Döner Sermaye İşletmelerinin 2002-2008 Yılları Arası Gider-Gelirleri* Hazine Hissesi Olarak ve Yılsonu Karı Olarak Aktarılan Tutarları (YTL)

Yıllar	Gider	Gelir	Hazine Hissesi Olarak Aktarılan	Yılsonu Karı Olarak Hazineye Aktarılan
2002	4.266.815.719	4.830.765.159	386.641.994	12.075.274
2003	5.404.664.070	6.692.956.218	606.946.380	22.253.280
2004	8.268.476.094	9.986.574.520	1.071.074.690	12.917.255
2005	11.186.406.434	13.318.983.446	1.404.367.636	64.061.000
2006	14.683.465.645	15.469.881.185	1.684.871.048	47.801.129
2007	18.014.532.602	17.052.907.993	**856.153.347	62.508.504
2008***	19.364.349.707	19.729.458.500	690.108.000	98.552.000

* 2007 yılında Sağlık Bakanlığına bağlı Döner Sermayeli İşletmelerinin 3.045.000.000 YTL alacakları silindiğinden gider gelirden fazla görünmektedir.

** 5615 sayılı Kanununun 28. Maddesi ile Sağlık Bakanlığına bağlı Döner Sermayeli işletmelerde %15 olan Hazine Hissesi oranı 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere %1'e indirilmiştir.

*** 5615 sayılı Kanununun 28. Maddesi ile Üniversitelere bağlı Döner Sermayeli İşletmelerde %15 olan Hazine Hissesi oranı 01.01.2008 tarihinden geçerli olmak üzere %5'e, Milli Savunma Bakanlığına bağlı Askeri Hastaneler, Gülhane Askeri Tıp Akademileri ile Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne bağlı Bezmialem Valide Sultan Vakıf Gureba Hastanesi Döner Sermaye İşletmelerinde %15 olan Hazine Hissesi oranı 01.09.2008 tarihinden itibaren %5'e indirilmiştir.

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 2009: 38.

9.5. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİM YAPISI

Döner sermayeli işletmeler genel, katma ve özel bütçeli idareler tarafından çeşitli amaçlar için kurulurlar. Bu işletmelerin ana kuruluşlar ile bağılıkları devam etmektedir. Örneğin, ana kuruluş olan bakanlığa, genel müdürlüğe, üniversiteye veya akademiye bağılıdır. Bu bağılılık iç içe ve çok sıkı olup ilişki adeta birbiriyle

kaynaşmış bir kuruluş şeklindedir. Döner sermaye işletmelerinin özel bir örgütlenme şekli yoktur. Memur, sayman ve işletme müdürü düzeninde 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun getirdiği ilkelere göre bir astlık üstlük ilişkisi mevcuttur. İşçiler için ise iş kanununun ve sözleşme hükümlerinin getirdiği ilişkilere dayanan bir örgütlenme yapısı vardır. Döner sermayeli işletmelerde hizmetlerin yerine getirilmesinde yönetim kurulu, yürütme kurulu, ita amiri (Harcama Yetkilisi), işletme müdürü, tahakkuk memuru (Gerçekleştirme Görevlisi), sorumlu sayman (Muhasebe Yetkilisi), veznedar, ayniyat memuru (Taşınır Kontrol Yetkilisi), ambar memuru, mutemet, mal sorumlusu memurlar ile işçiler görev yapmaktadır (Karacan, 1996: 13).

9.6. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TÜRLERİ

1050 sayılı Kanunun 49. maddesinde döner sermayeli işletme kurulması genel bütçeli kuruluşlar için öngörülmüştür. Buna rağmen, uygulamada katma bütçeli kuruluşlar ve mahalli idarelerde de döner sermayeli işletmeler yoğun bir şekilde kurulmuştur. Döner sermayeli işletmeleri faaliyet alanlarına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz: (Işık, 2002: 13)

- Sağlık kurumları döner sermayeli işletmeleri,
- Tarımsal döner sermayeli işletmeler,
- Eğitim ve sanat ile ilgili döner sermayeli işletmeler,
- Cezaevleri döner sermayeli işletmeleri,
- Türk Silahlı Kuvvetlerinin savunma sanayi ile ilgili döner sermayeli işletmeler,
- Kültürel, dini ve diğer yayınlar ve matbaa döner sermayeli işletmeleri olarak gruplandırılabilir.

Döner sermayeli işletmelerin nitelik ve nicelik bakımından içlerinde en önemlisi günlük hayatta bireylerin sıklıkla karşılaştıkları tıp fakültelerine bağlı araştırma ve uygulama hastaneleri döner sermaye işletmeleridir. Gelişmekte olan bir ülke olarak sağlığa ayrılabilen kaynakların sınırlılığı ve sunulan hizmetlerin önemi bu işletmeler için yapılacak değerlendirmelerde göz önünde bulundurulması gereken bir husustur (Işık, 2002: 13).

9.7. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN DENETİMİ

Döner sermayeli işletmelerin denetimi teşkilat yasalarına uygun olarak bağlı buldukları bakanlık veya genel müdürlüğün denetim elemanlarınca yapılmaktadır. Aynı zamanda, hem bağlı buldukları daire veya idarenin hem de döner sermayeli işletmelerin kendi içinde hiyerarşik denetimi de yapılmaktadır. 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre, döner sermayeli işletmelerin denetimini Teftiş Kurulu Başkanlığı ve Muhasebat Genel Müdürlüğü üstlenmektedirler. Genellikle, soruşturma gerektiren durumlarda maliye müfettişlerinin döner sermayeleri denetimi söz konusudur. Asıl denetim işlemini muhasebat kontrolörleri ile muhasebe denetmenleri yapmaktadır (Işık, 2002: 10).

Bununla birlikte, 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 28. maddesine göre Sayıştay, genel ve katma bütçeli daireler tarafından kurulan döner sermayeli işletmelerin bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesi, saklama ve kullanılması ile ilgili faaliyetlerini denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kontrol ederek kesin hükme bağlamak yetkisine sahiptir. Buna ilaveten, aynı kanunun 40. maddesinde döner sermayeli işletmelerin bütçe ve kadrolarıyla birlikte kesin hesapları ve bunlarla ilgili tüm kararların Sayıştay'a verilecek hesaplara dahil edileceği vurgulanmaktadır (Işık, 2002: 10).

Aynı zamanda, saymanların (Muhasebe Yetkilisi) döner sermayelerin denetiminde önemli bir role sahip olması beklenmektedir. Buna rağmen saymanlar

(Muhasebe Yetkilisi) beklentiler ölçüsünde bir denetim gerçekleştirememektedirler. Bunun nedeni ise, döner sermaye saymanlarının (Muhasebe Yetkilisi) büyük bir çoğunluğunun bağlı buldukları birimlerin kadrolarında yer almaları, genellikle vekaletle görev ifa etmeleri, muhasebe ve mevzuat bilgilerinin yeterli olmaması gösterilebilir (Işık, 2002: 11).

Döner sermayeli işletmelerin denetimi işletme içi ve işletme dışı denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Sağlık Bakanlığı bünyesinde kurulan döner sermayeli işletmelerde iç denetimin nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalar 12 Mayıs 2006 tarihinde yayımlanan Resmi Gazetede “Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarında Görevli Personele Döner Sermaye Gelirlerinden Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik” ile yapılmıştır. Bu açıklamalara göre bu tür döner sermayeli işletmelerde muayene ve diğer faaliyetlerin yapılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve bunları takip etmek başhekimin sorumluluğundadır. Aynı zamanda, sağlık kuruluşunda yapılan işlemlerin düzenli bir şekilde kayıt altına alınması ve kurumlara gönderilen faturaların hatasız olmasını sağlamak için başhekim tarafından inceleme heyeti oluşturulur. Bu heyet, girişimsel işlemlerin bütçe uygulama talimatı ilkelerine uygunluğu ile işlemlerin nitelik ve niceliksel açıdan değerlendirilmesi ve denetlemesi işlemlerini gerçekleştirir. İnceleme heyeti üye sayısı hastanenin yatak sayısı ve personel sayısına bağlı olarak 3 ile 9 arasında değişmekte ve heyetin sekretaryalığı hastane müdürü tarafından yerine getirilmektedir. Heyet, faaliyetlerin yürütülmesi ile tahakkuk ve faturalama arasında geçen tüm işlemleri denetlemekte olup girişimsel işlemler ile ilişkili itiraz ve şikayetleri de incelemektedir. Heyet hazırladığı raporu başhekime sunmaktadır. Aynı zamanda, başhekim inceleme heyeti üyelerinin işlemlerini değerlendirmekte ve denetlemektedir. Başhekim önceki dönemler ile ilgili olarak da inceleme yaptırabilir. Sağlık Bakanlığı’na bağlı döner sermaye işletmelerinin dış denetimi Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve Yasama organlarıncaya yerine getirilebilir (Sağlam, 2006: 66-67).

10. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

Üniversite hastaneleri iki ana finansman kaynağına sahiptir. Bunlardan birincisi devlet bütçesinden alınan pay ve ikincisi de üniversitelerin döner gelirleridir. Devlet bütçesi hem yinelenen harcamaları hem de yatırım harcamalarını kapsar. Rasyonel fiyatlama politikaları yoluyla, döner sermaye gelirleri devlet hastaneleri ile kıyaslandığı zaman daha güçlenmektedir. (Giray, 2003: 13).

2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. maddesi hükümleri ve bu yönetmelik esasları çerçevesinde belirtildiği üzere “üniversiteler ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar ile üniversiteyi oluşturan ve kapsamına giren birimlerin çalışma alanları ile ilgili olarak tek başına veya bir arada oluşturulacak eğitim-öğretim, araştırma ve uygulama faaliyetleri için Döner Sermaye işletmeleri kurulabilir”⁹.

Döner sermaye gelirlerinin üniversite hastaneleri için önemi çok fazladır. Faaliyetlerin yerine getirilmesinde döner sermaye gelirlerinin hastaneleri ayakta tuttuğu söylenebilir. Diğer bir deyişle, hastaneler sundukları sağlık hizmeti için gereksinim duydukları finansal kaynağın çoğunu elde ettikleri döner sermaye geliri yoluyla elde etmektedirler. Bu kaynaklar ilaç, tıbbi malzeme, tıbbi cihaz alımları gibi doğrudan hasta tedavisini ilgilendiren mal alımlarında ve ayrıca hizmet sunumunda yeterli sayıda personel bulunmaması durumunda, gerek sağlık ve gerekse temizlik, güvenlik gibi ihtiyaçlar için eleman istihdamında kullanılmaktadır. Tüm bu harcamalar sonucunda ve hastane ihtiyaçları karşılandıktan sonra elde döner sermaye kalması halinde, bu fazlalıktan gelirin oluşmasına katkıda bulunan öğretim elemanlarına ve 657 sayılı yasaya tabi personele katkı payı ödemesi yapılmaktadır (Gümüş, 2006: 38).

Sağlık bakanlığı hastaneleri finansmanlarının %80'ini genel devlet gelirlerinden ve %15'ini bireylerden (döner sermayeye ödenen) tutarlardan almaktadır. 1988'den bu yana, kalan %5 ise benzin, yeni araba satışı, sigara ve alkolden alınan vergilerden ayrılmış paylardan sağlanmaktadır (Savas vd., 2002: 89).

⁹ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

Üniversitelerin bünyesinde, 1999 yılından önce yer alan her bölüm ve birim kendi Döner Sermaye İşletmelerini kurabilmekteydi. Bu durumda bir üniversite çatısı altında bazen çok sayıda döner sermaye işletmesi faaliyet göstermekte ve böylece her bir işletmede ayrı ayrı işletme müdürleri, saymanlar, sayman mutemetleri, ayniyat memurları, veznedarlar, ambar memurları görev yaptığı için çalışan personel sayısı artmaktaydı (Varol, 2008: 43).

10.1. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YASAL DAYANAKLARI

Döner sermayeli işletmeler ile ilgili olarak 04.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu ile 27.09.1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunlar bu işletmeleri düzenleyen iki genel kanun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kanunlara göre ülkemizde döner sermaye işletmesi kurulabilmesi için işletmelerde bulunması gereken özellikler: (Türkhan, 2009: 26)

- Kamu hizmeti görmeleri,
- Atıl kapasite ile çalışmaları,
- Hizmetin veya artı ürünün piyasada fiyatının bulunması olarak

belirtilmiştir.

Üniversitelerin çeşitli bölümlerinde döner sermaye işletmelerinin kurulabilmesi üniversitelerde Döner Sermaye işletmelerinin temel yasal dayanağı olan 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. maddesine dayanarak çıkarılan yönetmelikler ile sağlanmıştır. Buna göre, döner sermaye işletmeler yükseköğretim kurumlarının esas faaliyetlerini aksatmayacak şekilde ve çalışmalarında eğitim ve öğretim ile ilgili konulara katkıda bulunan uygulamayı ön planda tutarak çalıştırılmalıdır (Can ve İbicioğlu, 2008: 264).

10.1.1. 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu

2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üst kuruluşlarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermayeli işletmeler kurulabilmektedir. Üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ise döner sermayeli işletmelerin kurulması ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile gerçekleşmektedir. Döner sermaye işletmelerinde başlangıç sermayenin tutarı bütçede gösterilir ve kendi gelirleri ile, yükseköğretim üst kuruluşlarında Yükseköğretim Kurulunun kararı ile üniversitelerde ise ilgili yönetim kurulunun önerisi ve rektörün onayı ile artırılabilir¹⁰.

Döner sermaye işletmelerinin faaliyet konuları, sermaye limitleri, işletme yönetimi ile ilgili faaliyetlerin esasları ve muhasebe usul ve yöntemleri, Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüşü alınmak suretiyle Yükseköğretim Kurulunun tespit edeceği esaslara göre belirlenir ve ilgili kurumun veya birimin döner sermaye yönetmeliğinde yer alır. Kurulacak olan döner sermaye işletmeleri, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na tabi tutulmamaktadır. Döner sermaye gelirlerinden kullanılmayan kısım her yılın sonunda ertesi yılın döner sermaye gelirine eklenir. Bununla birlikte, mali yılın bitiminden başlayan dört ay içinde bilanço ve ekleri hazırlanarak bütün gelir ve gider belgeleri denetim için Sayıştay'a gönderilir. Bu dokümanların birer örneği de aynı süre içinde Maliye Bakanlığına sunulur¹¹.

10.1.2. Sayıştay Kanunu

Döner sermayeli işletmeler ile ilgili kanunlardan biri de Sayıştay Kanunu'dur. Genel bütçeli ve özel bütçeli idarelere bağlı kamu döner sermaye işletmelerinin taahhüt, harcama ve diğer işlemleri Sayıştay'ın izni dışında olmasına rağmen bu işletmelere ait hesapların denetimi ve yargılanması Sayıştay tarafından yapılır (Türkhan, 2009: 43).

Anayasanın 160. maddesi doğrultusunda düzenlenen ve başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanununda Sayıştay meslek mensupları belirtilmiştir. Bunlar,

¹⁰ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde 58 [http://www.yok.gov.tr/content/view/435/183/lang.tr/\(24-01-2011\)](http://www.yok.gov.tr/content/view/435/183/lang.tr/(24-01-2011))

¹¹ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde 58 [http://www.yok.gov.tr/content/view/435/183/lang.tr/\(24-01-2011\)](http://www.yok.gov.tr/content/view/435/183/lang.tr/(24-01-2011))

Birinci Başkan, Daire Başkanları ve Üyeleri, Raportörler, Uzman Denetçi, Baş Denetçi, Denetçi ve Denetçi Yardımcılarıdır. 1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek madde ile Sayıştay'ın, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkili olduğu belirtilmiştir (Gürkan, 2009: 87).

Sayıştay'ın görev ve yetkileri şu şekilde sıralanabilir¹²:

- Genel, katma ve özel bütçeli dairelerin,
- Genel ve katma bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,
- Kanunlar ile Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetlemektedir. Aynı zamanda, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak bunları kesin hükme bağlamaktadır.

10.1.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol Kanunu

Dünyada, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi konusunda son yıllarda yaşanan önemli gelişmeler ile birlikte stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama yaklaşımı, mali saydamlık, hesap verebilirlik kavramları ön plana çıkmaya başlamıştır. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kamu mali yönetim sistemi açısından etkinlik ve verimliliği sağlayan bu ilkelerin gereklerini yerine getirmede yetersiz kalmış ve çağın gereklerine ayak uyduramamıştır. Bu bağlamda,

¹² <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/kanun.htm> (10-03-2011)

Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Avrupa Birliği ile olan ilişkiler kapsamında da 1050 sayılı Kanunun değiştirilmesi gerektiği noktasında fikir birliğine varılmıştır. Böylece, 1927 yılından itibaren uygulanmakta olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yerine 10.12.2003 tarihinde TBMM’de kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu getirilmiştir. Bu kanun, tüm hükümleri ile birlikte 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir (Korkmaz, 2010: 75).

Türkiye’de, 1999 yılında Avrupa Birliği’ne adaylığın kabulü ve 2005 yılında da müzakerelerin başlaması ile gerçekleşen gelişmeler, bürokraside ciddi iyileştirmelerin yaşanmasına neden olmuştur. Türkiye’nin üyelik yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için müzakereler toplam 35 fasılda ele alınmıştır. Bu fasıllardan biri de mali kontrol ile ilgilidir. Bu fasıl ile birlikte, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bunun sonucu olarak da Türkiye’ye iç denetim gelmiştir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 76 yıl uygulandıktan sonra kaldırılması ve yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun gelmesiyle birlikte, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulması öngörülmüştür. Daha sonra, yürürlüğe giren bu kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde uygulanması ve kamu idareleri tarafından benimsenmesi için gerekli çalışmalar yapılmıştır. Bu bağlamda, hem idari kapasitenin hem de yasal altyapının oluşturulması için çok önemli adımlar atılmıştır. 5018 sayılı Kanunla birlikte iç denetimin yasal alt yapısı oluşturulmuş ve iç denetimin kapsamı da, uygunluk denetiminin ötesinde iç kontrol, risk yönetimi ve yönetsel süreçlerin denetimini de içerecek şekilde tasarlanmıştır. Diğer bir değişle, bu kanun ile iç denetim olgusu ile mali yönetim ve kontrol sisteminde bütçenin denetimine ilişkin farklı bir boyut getirilmiş oldu (Gürkan, 2009: 103-104).

Son zamanlarda birçok kuruluşun, bütçe dışı fon sağlamak ve belirli giderlerini karşılarken bütçe kanunları ile oluşturulan disiplinin dışına çıkmak amacıyla döner sermaye işletmesi kurdukları görülmektedir. Kendilerine daha esnek bir ortam sağlamak ve mali yasal kalıplardan kurtulmak amacıyla kurulan bu işletmelerin döner

sermayelerinin birbirinden çok farklı özel döner sermaye mevzuatına tabi olmaları ortaya sistemsiz düzenlemeler topluluğu çıkmasına neden olmuştur. Bu durum bazı genel düzenlemelerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun geçici 11. maddesi ile döner sermayeli işletmelere yönelik getirilen yeni düzenlemelere göre genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı kurulan döner sermayeli işletmelerin bütçeleri, ilgili idarelerin bütçelerinde yer alacaktır. Böylece, döner sermaye işletmeleri ile ilgili olarak bütçenin birlik ilkesi sağlanmaya çalışılmıştır (Güner, 2010: 122).

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirilmesinin çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenlerin başında, ülkede kamu kuruluşları bütçelerinin yanında fonlar, döner sermayeler gibi bazı kuruluşların bütçelerinin uygulamaya konulması ve bu tür bütçeler ile bütçelerin genellik ve birlik ilkelerinden uzaklaştırılması yer almaktaydı. Diğer bir ifadeyle, döner sermaye işletmelerinin bütçe dışı harcama ve gelir elde etme usulü nedeniyle, bütçelerde olması gereken mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin kamu yönetiminde sağlanamamış olması. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte, harcamaları bütçe dışına taşıyarak denetimi zorlaştıran fonların ve döner sermayelerin azaltılması ve hatta kaldırılması yönünde bazı çalışmalar gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Ancak bu çalışma istenilen sonucu vermemiş ve değişik bütçe dışı harcama yollarına, eskiden olduğu kadar yaygın olmasa da yine başvurulmuştur. Fon ve döner sermaye bütçeleri bütçe denetimlerini zorlaştırmasına ve bu tür yöntemlerin uygulamalardan kaldırılmasına yönelik çalışmaların yapılmasına rağmen, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 36. maddesinde değişiklik yapılması düşünülerek döner sermayelerle desteklenmek suretiyle yükseköğretim kurumlarında tam gün çalışma esasının getirilmesi amaçlanmıştır. Kısacası, bir yandan döner sermayelerin bütçeye dahil edilmesine yönelik çalışılırken, diğer yandan bütçelerin denetiminde çok büyük sorun olan döner sermayelerin bu şekilde tekrar yaygınlaştırılması istenmektedir (Mutluer, 2009: 43).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle kamu mali yönetimi yeniden düzenlenmiştir. Kanunla birlikte plan-program-bütçe

ilişkinini güçlendirecek mekanizmalar ortaya konmuş ve bütçe hazırlama süreci ile bütçe kapsamı yeniden tanımlanmıştır. Ayrıca kanun kapsamında kamu kaynaklarının en uygun koşullarda elde edilmesi ve verimli bir şekilde kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla, kamu mali yönetiminin yapısı, işleyişi, bütçelerin uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrol konuları yeniden düzenlenmiştir¹³.

10.1.4. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

Genel, katma ve özel bütçeli idareler çeşitli nedenler ile döner sermaye işletmeleri kurma yoluna gitmektedirler. Bu idareler genellikle, kendilerine verilen ödenekler ile yeterli kamu hizmeti yapamadıklarına inandıklarında yasaların verdiği izin ile döner sermaye işletmesi, vakıf ve dernek gibi oluşumlara yönelmektedirler. Bu sayede ek kaynak yaratarak yeterli düzeyde veya daha kaliteli olarak üretim yapabilmekte ve kamu hizmeti sunabilmektedirler. Buna ilaveten, konsolide bütçe içindeki genel, katma ya da özel bütçeli idareler kendilerine bütçeleri doğrultusunda verilen tutarların üstünde harcama yapabilmektedirler. Böylece, örneğin bir katma bütçeli idarenin harcamalarının toplamı = Katma bütçe + Döner sermaye + Vakıf + Dernek + Kaydedilen ödenek + Ek ödenek + Tamamlayıcı ödenek toplamından oluşabilmektedir. Bir genel veya özel bütçeli idarenin de harcamalarının toplamı = Genel bütçe + Döner sermaye + Vakıf + Dernek + Kaydedilen ödenek + Ek ödenek + Tamamlayıcı ödenek toplamından oluşabilmektedir. Bununla birlikte, döner sermaye, vakıf ve dernek kaynaklarından elde edilen fonlar yoluyla yapılan harcama toplamı hiçbir zaman konsolide bütçe yıl içi ve sonu hesaplarında gözükmemekte ve bu durum yasalara uygundur. Diğer bir ifadeyle, kamu kurumlarının harcamaları başlangıçta konsolide bütçe ile kendilerine verilen ödenekten çok daha fazla olmaktadır. Kısacası, konsolide bütçe hazırlığında gözükmeyen diğer uygulamalarda eklendiğinde konsolide bütçeye dahil bir kamu kurumunun harcama tutarının gözükenden çok daha fazla olduğu kolaylıkla görülebilmektedir (Çetinkaya, 2003: 49-50).

¹³ www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1968/plan9.pdf (23-05-2011)

10.2. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULUŞ SÜRECİ

2547 Sayılı Kanunun 58. maddesi döner sermaye işletmelerinin nasıl kurulabileceğini açıkça belirtmiştir. Buna göre, “Üniversite rektörleri doğrudan; üniversiteler bünyesindeki fakülte, enstitü, yüksekokul ve öteki birimlerin yöneticileri, ilgili yönetim kurulunun önerisi üzerine rektörün olumlu görüşünü aldıktan sonra, rektörlük aracılığı ile ve bu esaslara uygun şekilde düzenlenmiş bir yönetmelikle, Yükseköğretim Kurulunun onayı ve Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alındıktan sonra döner sermaye işletmesi kurabilirler”¹⁴.

Yukarıda belirtildiği gibi Yükseköğretim kurumlarında döner sermayeli işletmeler üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile kurulabilir. Döner sermaye işletmelerinin gelirleri ise işletmelerin yapmış olduğu mal ve hizmet satışlarından ve diğer gelirlerden meydana gelir (Mutluer, 2009: 44).

Ülkemizde Döner Sermaye işletmelerinin 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesine dayanılarak, atıl kapasitenin kullanılması, devlete ek gelir sağlanması, ekonomideki talebin karşılanması ve toplumsal fayda yaratmak gibi amaçlarla kurulmuş ve faaliyetlerini sürdürmekte olan kamu kuruluşları oldukları daha önceki bölümlerde de belirtilmişti. Döner sermaye sisteminde, devlet tarafından sunulması gereken ve ihtiyaç sahipleri tarafından talep edilen, mal ve hizmet sunumu sonucu gelir elde edilebilecek bir kamu hizmeti söz konusudur. Üniversite hastaneleri bünyesinde kurulan döner sermayeli işletmelerde de aynı durum geçerlidir. Tıp fakültesi öğrencilerinin ve tıpta uzmanlık eğitimi yapan araştırma görevlileri eğitimleri sırasında, öğretim üyeleri nezaretinde bir takım tedavi hizmeti sunmaktadırlar. Bu hizmetleri talep edenlerden alınan ücretler neticesinde ise gelir elde edilmektedir. Üniversite hastaneleri bünyesinde kurulan bu döner sermaye işletmeleri, tedavi hizmetleri karşılığının tahakkuk ve tahsil edilmesi ve yasal mevzuat çerçevesinde elde edilen gelirlerin bu

¹⁴ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

kuruluşların hizmetlerine devam etmelerini sağlamak için harcanması işlevlerini yerine getirmektedirler (Gümüş, 2006: 40).

10.3. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN AMAÇLARI

Döner sermayeli işletmeler, kamu kurumları için bütçe dışında ek finansman kaynağı elde etmenin bir yolu olarak görüldüğü için kamu sektöründe rağbet görmüş ve sayıları artmıştır. Finansman oluşturmasının yanında döner sermayeli işletmeler kurumların faaliyetleri sonucu kapasitelerini tam olarak kullanamamaları dolayısıyla ortaya çıkan atıl kapasiteyi karşılayacak mal ve hizmetlerin üretilmesi amacıyla kurulmaktadır. Aynı zamanda, piyasada oluşan talep fazlasının karşılanmasına yönelik çabalar da döner sermayeli işletmelerin kurulmasına yol açan sebepler arasında sayılabilir. Bu şekilde ekonomik olarak fayda yaratılmakta ve kamusal verimlilik ve etkenliğe de katkıda bulunmaktadır. Atıl kapasitenin değerlendirilmesi amacı, döner sermayeli işletmeleri KİT'lerden ayıran en önemli özellik sayılmaktadır (Işık, 2002: 11). Üniversite döner sermaye işletmelerinin çalışma ilkeleri iktisadi devlet teşekküllerinden farklıdır. Bu işletmelerin esas amaçları buldukları alanda karlılığı en üst seviyeye çıkarmak yerine o birimin ihtiyaçlarını dengeli bir şekilde karşılamaktır (Gümüş, 2006: 41-42).

2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 58. maddesi döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanlarını tanımlarken bu işletmelerin yükseköğretim kurumlarının esas faaliyetlerini aksatmayacak şekilde çalıştırılması gerektiğini belirtmiştir. Bu kanuna göre döner sermaye işletmelerin amaçları şu şekilde sıralanmıştır¹⁵:

- a) Bilimsel görüş sunmak, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ile benzeri hizmetler yapmak,
- b) Belirli bilimsel sonuçları uygulamaya aktarmak,

¹⁵ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

c) Üniversite ve ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavi hizmetleri sunmak ve bu faaliyetler ile ilgili tahlil ve araştırmaları gerçekleştirmek,

d) Döner sermayeli işletmelerin mal ve hizmet üretimi veya faaliyet alanı sınırlıdır. Bu sınır içerisinde mal ve hizmet üretebilir. Özellikle, döner sermaye işletmeleri, çalışmalarında eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamalara öncelik verir.

Modern devlet anlayışında üniversite hastaneleri tarafından sunulan eğitim ve uygulamalar neticesinde ortaya çıkan maliyetlerin finansmanını devlet sağlamalıdır. Devletin bu yükünü hafifletmekte döner sermaye işletmeleri önemli rol oynar. Örneğin, döner sermaye işletmeleri sayesinde devlet bu maliyetleri karşılamaktan kurtulacak ve buna ilaveten belli oranda da hazine payı adı altında gelir elde edecektir. Ayrıca, tedaviye ihtiyaç duyanların bu isteklerine de cevap verilmiş olacaktır. Tüm bu açıklamalar altında ise, üniversite döner sermaye işletmelerinin temel amaçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (Gümüş, 2006: 41)

➤ Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerce talep edilecek konular ile ilgili olarak proje hazırlanması, araştırma ve benzeri hizmetlerin sunulması ve bilimsel görüş verilmesi.

➤ Danışmanlık, deney, model deneyleri, bilgi işlem organizasyonu, iş değerlendirmesi, analiz, ölçme, muayene, teknik kontrol, kalite kontrolü, standartlara uygunluğun tahkiki, teknik bakım, ekspertiz, ölçü ayarı yapmak gibi hizmetleri karşılayacak faaliyetlerde bulunulması ve bu hizmetlere ilişkin raporların düzenlenmesi.

➤ Faaliyet alanı içerisinde mevcut fiziki kapasitenin değerlendirilmesi ile mal ve hizmet üretilmesi. Rektörün izni alınarak üretilen bu mal ve hizmetlerin, pazarlanması ve satılması.

- Kùltür, sanat, tarım ve sağlık ile diğer çeşitli bilimsel konularda araştırma, tetkik ve uygulama hizmetlerinin gerçekleştirilmesi. Araştırma çalışmalarının teşvik edilmesi için seminer, kurs ve konferansların dñzenlenmesi. Bu bağlamda elde edilen bilimsel sonuçların uygulamaya aktarılması.
- Her tñrlñ basım ve yayın hizmetlerinin gerçekleştirilmesi.
- Çalışma konusu ile ilgili her tñrlñ kimyasal, biyolojik ve benzeri tahlil ve tetkikler ile her tñrlñ muayene, tedavi ve ameliyat faaliyetlerinin yñrñtñlmesi ve bunlarla ilgili araştırma ve uygulamaların gerçekleştirilmesi.
- Faaliyet konusu ile ilgili olarak ihtiyaç duyulan mal ve hizmetlerin satın alınması.

Sağlık kurumlarının temel amacı toplum sağlığını korumak ve geliştirmek olduğundan sağlıklı toplumların oluşumunda bñyñk òneme sahiptirler. Sağlık kurumlarının amaçları doğrultusunda bu hizmetleri sunmasında kurum bñnyesinde kurulacak olan dñner sermaye işletmelerinin katkısı çok fazla olmaktadır. Òniversite dñner sermaye işletmeleri bilimsel çalışmaları desteklemekte ve elde edilen sonuçların kamu kesimi ve òzel sektñre ulaşmasında etkin rol oynamaktadır. Bu sayede eğitime ve gelecek araştırmalara katkı sağlamaktadır. Ayrıca, dñner sermayeli işletmeler elde ettikleri gelir sayesinde bñte üzerindeki kamu kuruluşlarının yñkñnñ hafifletmektedir. Bu işletmelerin çalışanlarına ek òdeme yapması çalışanları motive etmekte ve bu durum işletmenin verimliliğini ve dolayısıyla toplumsal refahı artırmaktadır. Bunun yanında dñner sermayeli işletmelerin kuruluş mantığı içerisinde òniversite hastanelerin sunduğu sağlık hizmeti ile òdenen ücretler ya da para arasında ilişki kurulması da olumsuz bakış açısına òrnek gñsterilebilir (Sağlam, 2006: 62).

10.4. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Üniversite hastanelerinin finansmanı iki kaynaktan elde edilmektedir: Yüksek Öğretim Kurulu tarafından genel bütçe kapsamında yapılan dağılımlar ve döner sermayelerdir. Genel bütçe yinelenen harcamalar ile yatırım harcamalarını karşılamaktadır. Aynı zamanda, hizmetler, öğretim ve araştırma maliyetleri gibi temel personel maliyetleri ve rutin faaliyet harcamalarını finanse etmektedir. Üniversite hastaneleri için raporlanan tüm rakamlar tıp ve diş hekimliği fakültelerinin maliyetlerini içermektedir. Üniversite hastaneleri için döner sermaye geliri rasyonel fiyatlandırma politikaları tarafından artırılmaktadır (Sağlık Bakanlığı hastaneleri ile kıyaslandığında). Döner sermayeler Sağlık Bakanlığı hastanelerinin uyguladığı ücretlerden daha yüksek ücret uygulayarak elde ettiği gelirler ile kendi finansmanını sağlamaktadır. Üniversite hastanelerine bağlı döner sermayelerin harcamaları Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Döner sermayeler personel ikramiyelerini finanse etmekte, rutin faaliyet maliyetlerine katkı sağlamak ve özellikli tıbbi ekipmanların finansmanını sağlamaktadır (Savas vd., 2002: 91).

10.5. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİMİ

Üniversite hastanelerinin finansal organizasyon yapısına bakıldığında özel bütçe ve döner sermaye işletmesi görünmektedir. Özel bütçede üniversite hastanelerinin birinci derecede ita amirleri olarak rektörler, ikinci derece ita amirleri hastane başhekimleri ve tahakkuk memuru olarak da hastane müdürü yer alır. Üniversite döner sermaye işletmelerinde ita amiri rektörlerdir. Rektör bu yetkisini uygun gördüğü takdirde yardımcılara, dekanlara, enstitü, yüksekokul müdürleri ve diğer birim yöneticileri ile yürütme kurulu üyelerinden birine devredebilir. Bu işletmelerde tahakkuk memuru olarak ise döner sermaye işletme müdürü ve döner sermaye saymanı olarak döner sermaye saymanlık müdürü görev yapmaktadır. Bu yapı ile iki ayrı sistemde finansal organizasyon ortaya çıkmaktadır (Can ve İbicioğlu, 2008: 264-265).

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre döner sermaye işletmelerinin yönetim kurulu, üniversitenin yönetim kurulundan oluşmaktadır. Bununla birlikte, yönetim kurulları yetkilerini uygun gördükleri ölçüde kuracakları yürütme kurallarına devredebilirler. Yükseköğretim üst kuruluşlarında ise döner sermayenin yönetim kurulu, yükseköğretim üst kuruluşları tarafından kendi kurul üyeleri dışından oluşturulur ve ita amirliği görevi üst kuruluş başkanı veya onun yetkili kılacağı kişi tarafından yürütülür¹⁶.

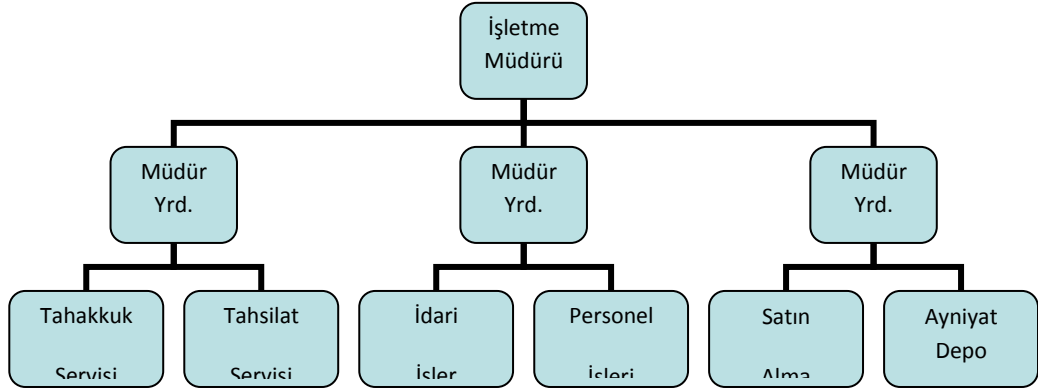
10.6. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖRGÜT YAPISI

Döner sermaye işletmelerinin örgüt yapısı yönetim kurulu, yürütme kurulu, İta Amiri, işletme müdürü, tahakkuk memuru, sorumlu sayman, veznedar, ayniyat memuru, ambar memuru, mutemet, mal sorumlusu, memurlar ile işçilerden oluşmaktadır. Döner Sermaye işletmesinin işletme müdürü ise, rektör tarafından üniversite personeli arasından seçilerek atanır. Tahakkuk memurluğu işletme müdürü tarafından yürütülmekte olup döner sermayeden yapılacak giderler ile tahsis edilecek gelirler, tahakkuk memuru tarafından tahakkuk ettirilir. Ayrıca, döner sermayelerin mali işleri ile muhasebe işlemleri ise Maliye Bakanlığı'nca atanacak döner sermaye sorumlu saymanı tarafından yerine getirilir. Sorumlu saymanın olmadığı veya izinli olduğu durumlarda, bu görev rektör tarafından görevlendirilecek kefalete tabi üniversite elemanlarından birisi tarafından yürütülür. Döner sermaye işletmelerinde para alma ve kasadan yapılan ödemelere ilişkin işlerde kefalete tâbi veznedarlar sorumludur. Rektör tarafından atanan veznedarın izin ve hastalık gibi nedenlerle geçici olarak ayrılması halinde ise bu görev kefalete tabi muhasebe memurlarından veya kefalete tabi tutulacak diğer memurlardan birisine devredilir¹⁷.

¹⁶ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

¹⁷ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

Şekil 2: Üniversite Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Örgüt Şeması



Kaynak: Gümüş, 2006: 45 (SDÜ döner sermaye işletme müdürlüğü iç örgüt şemasına göre hazırlanmıştır).

Rektör tarafından üniversite personeli arasından atanan işletme müdürü işletmenin başındaki birinci derece yetkili ve sorumlu kişidir. İşletme müdürü işletmenin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun bir şekilde ve işletmecilik ilkeleri bağlı olarak sevk ve idaresinden sorumlu olan kişidir. Buna ilaveten, işletmede çalışan personelin sevk ve idaresi, işletme bütçe tasarısının hazırlanması, ayniyat depo işlemlerinin usulünce yapılması işletme müdürlerinin görevleri arasındadır. İşletme müdürlüğünün yönetmeliklerde bahsedilen personeli, tahakkuk memuru sıfatıyla işletme müdürünün sevk ve idaresinde olan, ayniyat memuru, veznedarlar, ambar memuru ve diğer idari personellerden oluşmaktadır. Bu sayıda personel işletme faaliyetleri için bu yeterli olmadığı için işletme müdürlüklerinde, diğer birimlerden görevlendirilen memurlar ile geçici işçi olarak istihdam edilen işçilerde çalıştırılmaktadır. İşletme müdürlüğü kapsamında, tahakkuk servisi, satın alma servisi,

taahsilat servisi, idari işler, aynıyat ve depo birimleri bulunmaktadır (Gümüş, 2006: 45-46).

10.7. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖRGÜT YAPISINDA YER ALAN YÖNETİCİLERİN YETKİ VE SORUMLULUKLARI

Özel Bütçeli İdareler ile Döner Sermayeli İşletmeler birbiri ile karıştırıldığı için döner sermaye işletmelerinde harcama yetkilileri atamalarında yanlışlıklar yapılmaktadır. Üniversitelerde döner sermaye işletmesi harcama yetkilisi Rektördür. Rektör bu yetkisini uygun gördüğü ölçüde ve yazılı olarak yardımcılarına, dekanlara veya enstitü, yüksekokul, araştırma ve uygulama merkezi müdürlerine aktarabilir. Buna rağmen, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 9. maddesinin 2. paragrafındaki harcama yetkilileri tanımı ile yeni üniversitelere ait yayımlanmakta olan Döner Sermaye İşletmeleri Yönetmeliklerinde yer alan harcama yetkilisi tanımları birbiriyle çelişmektedir. Yeni kanun ve yönetmeliklerde de İşletme Müdürü, Sayman gibi kavramlar ortadan kalkmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde geçen yeni kavramlar ile ilgili tanımlamalar net bir biçimde yeniden ele alınmalı, yetki ve sorumluluklar açıkça ortaya konmalıdır (Varol, 2008: 49).

Döner sermaye işletmelerinin örgüt yapısı içerisinde yer alan yöneticilerden bazılarının yetki ve sorumlulukları aşağıda belirtilmektedir. Buna göre, İşletme Müdürünün görevleri şu şekilde özetlenebilir¹⁸:

- Döner sermaye işletmesinin idari, mali ve teknik işlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge, çalışma programları, bütçe esasları ve işletmecilik ilkelerine uygun şekilde yürütülmesi,

¹⁸ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

- İşletme kadrolarına atanan veya görevlendirilen memurlar ile işletmeye alınan işçilerin görevlerinin iş bölümü esasları çerçevesinde düzenlenmesi, izlenmesi ve denetlenmesi,
- Döner sermayede çalışacak memurların atamalarının teklif edilmesi ve işletmeye işçi alınması, çıkarılması ve işçilerin özlük haklarına ilişkin faaliyetleri yürütülmesi,
- İşletmeye ait çalışma programlarının ve bütçe tasarılarının zamanında hazırlanmasının sağlanması,
- Canlı ve cansız varlıkların uygun bir şekilde kullanılmasının, saklanmasının ve korunmasının sağlanması için gerekli önlemlerin alınması,
- Ambar ve ayniyat işlerinin kuralına göre yürütülmesinin sağlanması ve gerekli denetiminin yapılması.

Sorumlu saymanın görevleri ise 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. Maddesini düzenleyen Yönetmelik ile aşağıdaki şekilde belirtilmiştir¹⁹:

- Mevzuata uygun bir şekilde mali işlemlerin yapılması ve yaptırılması,
- Döner Sermaye Muhasebe Yönetmeliği ile belirtilen muhasebe, defter ve kayıtlarının tutulması ve tutturulması,
- Usulüne uygun olarak ödemelerin yapılması ve gelirlerin tahsil ettirilmesi,

¹⁹ <http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

- Gelir ve giderler ile ilgili tüm belgelerin, defterlerin ve makbuzların saklanması,
- Ayniyat, ambar ve vezne işlerinin uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması,
- Demirbaş ve ambar kayıtlarının esas defter ile uygunluğunun sağlanması,
- Mevcut para ve benzeri kıymetli evrakların kontrolünün yapılması,
- İşletmenin tüm alacak ve borçlarının zamanında tahsil edilmesinin veya ödenmesinin sağlanması ve bunun için gerekli işlemlerin yapılması ve tedbirlerin alınması,
- Zamanında aylık mizanların, işletmenin envanterinin, kesin mizanın ve bilançosunun düzenlenmesi ve asılları ile birlikte gelir gider belgelerinin Sayıştay'a, bilanço ve eklerinin ise onaylı birer örneğinin Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi,
- Veznedar, ayniyat memuru ve ambar memurlarının, kefalet kanunu çerçevesinde kontrol edilmesi,
- Sayman mutemetleri ile ita amiri mutemetlerinin hesaplarının kontrol edilerek yönetmeliğe uymalarının sağlanması,
- Muhasebe ile ilgili yukarıda belirtilmeyen diğer tüm işlerin yapılması olarak sayılabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ VE MUHASEBE SİSTEMİ

2. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ VE MUHASEBE SÜRECİ

İşletmelerin mal ve hizmet üretmek için çeşitli faaliyetlerde bulunmaları gerekir. Örneğin; mal alınır, satılır, ödemeler yapılır, para tahsil edilir, işçi çalıştırılır, ücret ödenir, hammadde-malzeme satın alınır, üretimde kullanılır, bankaya para yatırılır veya bankadan para çekilir, daha buna benzer yüzlerce, binlerce işlem yapılır. İşletme yönetiminin ya da işletme sahibinin aldığı kararlara göre yapılan bu faaliyetler nedeniyle işletmenin sahip olduğu varlıklarda ve bunların kaynağı olan sermaye ve borçlarda değişimler meydana gelir. İşletme varlıklarının, öz kaynaklarının ve borçlarının; ne olduğu, nereden nereye geldiği, faaliyet sonuçlarının sonunda ne elde edildiği veya ne kaybedildiği bakımından saptanmaları gerekir. İşte, bunu muhasebe yapar. Muhasebe yapılan faaliyetleri ve buna bağlı olarak meydana gelen değişimleri saptar ve bu değişimlere ait verileri yeni kararlar alınmasında ve faaliyetlerin izlenmesinde tekrar kullanılabilir bilgiler haline getirir (Sürmeli ve Benligiray, 2000: 5-6). Bu çerçevede içinde muhasebe şöyle tanımlanabilir: muhasebe, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında (öz sermaye ve borçları) değişim meydana getiren ve para ile ifade edilen olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan, böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bilim ve sanattır (Çonkar v.d.,

2002: 5 ve ayrıca bkz. Yalkın, 2001: 1). Bu bağlamda muhasebe de kayıtların belgeye dayandığını ve belgesiz kayıt yapılamayacağını belirtmek gerekecektir. Bu halde muhasebede belgeleme ilkeleri şunlardır (Bilginoğlu, 1988: 56):

- Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır.
- Karışıklığı ve çifte kaydı önlemek için kaydın dayanacağı belge kesin olarak belirlenmelidir. Çünkü bir işlem için birden fazla belge söz konusu olabilir.
- Belgeler üzerinde hiçbir şey okunamaz hale getirilmemeli, gerekli düzeltmeler açıkça gösterilmeli ve paraflanmalıdır.
- Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konularak kayda geçtiği gösterilmeli ve/veya ikinci kez kayda girmesi önlenmelidir.
- Belgeler ile ilgili işlemlerde kolaylık sağlayabilmek için farklı renk de, numaralanarak, gruplandırılmış, kolayca ulaşılabilecek bir arşiv oluşturulmalıdır.
- Tüm belgeler yetkililer tarafından imza, hazırlayanlar tarafından paraf edilmelidir.
- Sonradan aslı ile değiştirilecek olsa dahi kayıtlarda belge fotokopileri kullanılmamalıdır.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlandırılmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade eder. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini

yansıtmasını, kayıt dışı işlemlerin olmadığını ifade eder (Kepekçi, 1996: 62). Bu noktada muhasebenin bilgi kullanıcılarına karşı üstlenmiş olduğu fonksiyonları ve bu fonksiyonları yerine getirebilmek için yapması gereken işler de önem kazanmaktadır.

Muhasebenin belli başlı fonksiyonları şunlardır (Erkural, 1985: 1):

- İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda ışık tutmak;
- İlgililere (kredi veren veya verecek olan bankalara, halihazır ortaklara veya işletmenin hisse senedi ve tahvillerini alacak sermaye sahiplerine, vergi otoritelerine ve potansiyel ortaklara) işletme hakkında gerekli bilgiyi sağlamak;
- Görevlilerin suistimallerine karşı işletme varlığını korumak.

Bu amaçla bir işletmenin muhasebe bölümünün yapması gereken başlıca işler de şunlardır (Erkural, 1985: 1):

- Yapılan işlerin kayıtlarını tutmak.
- Mali durum tablolarını hazırlamak.
- Üretilen mal veya hizmetlerin maliyetini hesaplamak.
- İşletme bütçesini hazırlamak bunu gerçekleşen rakamlarla karşılaştırmak, varsa aradaki farkların sebeplerini araştırmak ve gerekli tedbirleri almak.

3.5. İŞLETMELERİN MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANDIKLARI BELGELER

Tüm muhasebe işlemlerinin, her muhasebe verisinin kapsamı ve doğuşunu belirten ve kanıt niteliğinde olabilecek yeterli garantiyi verebilen yazılı bir belgeye dayanması gerekir. Her kaydın dayandığı bir kanıtlayıcı belgenin bulunması, her kanıtlayıcı belgenin de bir muhasebe kaydına konu olması muhasebenin altın kuralıdır (Kotar ve Dokur, 2002: 190).

Mali olayın varlığını kanıtlayan kanıtlayıcı belge her hangi bir nedenle muhasebe kaydının bulunmaması halinde veya mali olayın henüz kayda geçmemesi durumunda yegane hukuki dayanaktır.

Zorunlu defterlerle kanıtlayıcı belgeler arasındaki ilişkinin kurulabilmesi için;

- Kanıtlayıcı belge işlemin kaydı sırasında (önleyici kontrol – iç kontrol) ve kayıttan sonra (iç kontrol – dış kontrol) yapılarak muhasebe denetimlerinde olayın gerçekliğini tüm ayrıntılarıyla verebilmesi niteliğini taşımaktadır.
- Kanıtlayıcı belge bir kağıda yazılmış olmalı, tarih ve numara taşımaktadır. Birden fazla işlemi kapsadığı zaman işlemler birbirinden ayrılabilmeli ve toplanabilmelidir. Kronolojik bir sıra izlemelidir.
- Her an kontrole hazır olmalı ve içindeki bilgiler ile kayıtlardaki bilgiler birbirini tutmalıdır.
- Her muhasebe verisi yazılı bir belge olan kanıtlayıcı belgeye dayanmalıdır. Kayıt henüz yapılmamışsa, olayın varlığını ancak makul bir kanıtlayıcı belge gerçekleştirebilir.

- Özellikle muhasebe bilgisayar donanımı ile tutulduğunda olayın gerçekliğinin güvenliği yönünden muhasebe denetiminde kanıtlayıcı belgenin önemi büyüktür (Kotar ve Dokur, 2002: 211).

Kanıtlayıcı belgeler V.U.K. ve T.T.K.'nin çeşitli maddelerinde ve kısmen de Medeni Kanun' un (M.K.) çeşitli hükümlerinde yer almaktadır. Biz burada belgeleri işletmeler arası kanıtlayıcı belgeler ve işletme içi kanıtlayıcı belgeler olarak iki temel gruba ayırarak ele alacağız.

I. İşletmeler Arası Kanıtlayıcı Belgeler

İşletmeler arası kanıtlayıcı belgeler işletmelerin birbiriyle yaptıkları mal ve hizmet alış ve satışlarından ve işletmenin ticari faaliyetleri sonucu diğer olağan ve olağanüstü faaliyetlerden oluşan belgelerdir. İşletme mal ve hizmet sattığı zaman belgenin aslını düzenler ve karşı işletmeye gönderir. Belgenin sureti işletmede kalır. İşletme mal ve hizmet satın aldığı zaman belgenin aslını karşı işletmeden alır, belgenin sureti karşı işletmede kalır.

V.U.K.'nundan Kaynaklanan İşletmeler Arası Kanıtlayıcı Belgeler

- Fatura (V.U.K. Mad. 229-232.)
- Perakende Satış Vesikaları (V.U.K. Mad. 233)
- Gider Pusulası (V.U.K. Mad.234)
- Müstahsil Makbuzu (V.U.K. Mad. 235)
- Serbest Meslek Makbuzu (V.U.K. Mad. 236-237)
- Taşıma İrsaliyeleri (Sevk İrsaliyeleri) (V.U.K. Mad. 240/a)
- Yolcu Listeleri (V.U.K. Mad. 240/b)
- Günlük Müşteri Listeleri (V.U.K. Mad. 240/c)
- Haberleşme Belgeleri (V.U.K. Mad. 241)
- Diğer Belgeler (V.U.K. Mad. 242)

Bu başlık altında örneğin, karar örnekleri, mahkeme ilâmları, kefaletname, taahhütname, kira kontratları, P.T.T tarafından verilen alındı makbuzları sayılabilir. Tüm bu sayılan belgeler muhasebede gelir ve gider kaydına dayanak teşkil edebilir (Çetiner, 2001: 55).

- Mikro Fiş
- Mikro Film
- Manyetik Teyp
- Disket Kullanılan Araçlar (4369 sayılı kanunun Mad. 4) 29.07.1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete)
- Elektronik Cihazlar veya Tayin Olunacak Usulle Belge Düzenleme (V.U.K. Mükerrer Mad. 242)

Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge düzenletirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir (Kotar ve Dokur, 2002: 219-220).

- *Banka Dekontları ve Makbuzları*

Dekontlar iki türdür: (a) alacak dekontları ve (b) borç dekontları. Dekont, bir gelir ve giderin değil, taraflar arası bir hesaplaşmanın belgesidir. Düzenleyen tarafından hesabın borçlandırıldığını bildiren dekont “Borç Dekontu”, alacaklandırıldığını bildiren dekont ise “Alacak Dekontu” dur. Örneğin banka dekontu (Çetiner, 2001: 56).

Makbuzlar iki türdür: (a) Tahsilat makbuzları ve (b) tediye makbuzları. Tahsilat makbuzları, tahsilatı yapan tarafından düzenlenen ve imzalandıktan sonra ödeme yapana verilen bir belgedir. En az üç nüsha düzenlenir. Birinci nüsha ödeme yapana verilir, ikinci nüsha kasa tahsil fişine eklenir, üçüncü nüsha ise koçanda kalır (Çetiner, 2001: 56).

Tediye makbuzları ise, tahsilat yapan tarafından Tahsilat Makbuzu verilmediği durumlarda, ödemeyi yapan tarafından hazırlanan ve tahsilatı yapana imzalatırılan belgedir. Bu da en az üç nüsha düzenlenir. Birinci nüsha ödemeyi yapanda kalır, ikinci nüsha Kasa Tediye Fişi'ne eklenir, üçüncü nüsha ise koçanda kalır (Çetiner, 2001: 56).

T.T.K.'ndan Kaynaklanan İşletmeler Arası Kanıtlayıcı Belgeler

- Fatura (T.T.K. Mad. 23,66)
- Haberleşme Belgeleri (T.T.K. Mad. 66)
- Diğer Belgeler (T.T.K. Mad. 66)
 - Mukavelename
 - Taahhütname
 - Kefaletname
 - Mahkeme İlamları
- Anonim Şirket Hisse Senetleri (T.T.K. Mad. 272-286)
- Limited Şirket Pay Senetleri (T.T.K. Mad. 503)
- Tahviller (T.T.K. Mad. 420-422)

Tahvil, anonim şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine denir (Alışkan, 1998: 143).

- Kambiyo Senetleri
 - Poliçe (T.T.K. Mad. 583)

Poliçe bir havale niteliğindedir. Alacaklının borçludan olan alacağını, kendisinin borcu bulunan üçüncü bir şahsa devretmesi esasına dayanır. Poliçede üç taraflı bir ilişki vardır. Poliçeyi düzenleyen kişi (keşideci) diğer bir kişiye (muhataba) poliçede ismen gösterilmiş olan kimseye belli bir tutarı ödeme emrini verir. Muhatap poliçeyi kabul

edip etmemekte serbesttir. Muhatap poliçeyi kabul etmediği sürece poliçenin borçlusu değildir (Atabey v.d., 2001: 127).

- Bono (T.T.K. Mad. 688)

Borçlunun alacaklısına olan borcunu belirli bir tarihte kayıtsız ve şartsız bir şekilde ödeyeceğini gösteren bir belgedir. Diğer bir ifadeyle senet borçlusu (muhatap) senet alacaklısına (lehtara) senette gösterilen bir alacağı vadesinde kayıtsız şartsız ödeyeceğini kabul ve taahhüt eder. Bono da ikili bir ilişki vardır. Bono, düzenleyen yani borçlu için borç senedi niteliğinde iken, lehtarını yani alacaklısını için bir alacak senedi niteliğindedir (Banar v.d., 2005: 104).

- Çek (T.T.K. Mad. 692)

Çek, çeki çeken (keşideci), bankaya (muhatap) senette yazılı belirli bir bedelin kayıtsız ve şartsız ismen gösterilmesi zorunlu olmayan bir kişiye ödenmesini emreder. Çekte vade yoktur. Bu nedenle görüldüğünde ödenir (Bektöre v.d., 2003: 82-83). Çekte muhatap bir banka veya özel finans kurumudur.

- Deniz Ödücü Senedi (T.T.K. Mad. 1163)

Kaptanın, deniz ödücü muamelesine dair bir deniz ödücü senedi tanzim etmesi lazımdır. Senet tanzim edilmezse alacaklı, ihtiyacı karşılamak üzere kaptan tarafından alelade bir kredi muamelesi yapılmış olsaydı hangi hakları haiz bulunacak idiyse yalnız bunlara sahip olur (Alışkan, 1998: 373).

- Emtia Senetleri

- Makbuz Senedi (T.T.K. Mad. 746)
- Rehin senedi (T.T.K. Mad. 747)
- Taşıma Senedi (T.T.K. Mad. 768-769)
- Konişmento (T.T.K. Mad. 1097)

Türk Medeni Kanunu'ndan Kaynaklanan İşletmeler Arası Kanıtlayıcı

Belgeler

- İpotekli Borç Senedi (M.K. Mad. 812-816)
- İrad Senedi (M.K. Mad. 817)
- Rehinli Tahviller (M.K. Mad. 844)

II. İşletme İçi Kanıtlayıcı Belgeler

Bu belgeler işletmenin özelliğine uygun biçim ve nitelikte düzenlenir. İşletmenin organizasyon yapısına göre, özellikle maliyet muhasebesi ile genel muhasebe ilişkilerinin sağlanması, ambar muhasebesi ile finansal muhasebe bağıntısının kurulması amaçlarıyla organize edilir. İşletme içi kanıtlayıcı belgeler ise şöyle sıralayabiliriz:

- Ücret Bordrosu (V.U.K. Mad. 238)
- Harcırah Bordrosu (Gelir Vergisi Kanunu-G.V.K. Mad. 40/4)
- Masraf Listesi (V.U.K. Mad. 228 dolaylı olarak)
- Envanter Kayıtları
- Ambar Giriş Fişi
- Üretim Listeleri
- Üretime Verilen Malzeme Fişi
- Ürün Ambarı Giriş Fişi
- Ürün Ambarı Çıkış Fişi

3.6. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KULLANILAN BELGELER

Döner sermayeli işletmelerde işletmelerin gerek faaliyetlerini ve gerekse de ihale gibi işlemlerde kullanacakları belgeler (a) Yönetmelikle düzenlenmiş belgeler, (b) Çeşitli kanunlarda düzenlenmiş belgeler olmak üzere düzenlenmiştir. Tabii buralarda sayılan, tanımlanan ve açıklanan belgeler dışında da bazı kendilerine özgü belgelerin olabileceği de hatırlanmalıdır. Bu bağlamda döner sermaye işletmelerinde kullanılacak belgeler yukarıda anıldığı biçimde tasnife ve incelemeye tabii tutulacaktır.

1. Yönetmeliklerle Düzenlenmiş Belgeler

Döner sermayeli işletmelerin yönetmelikler çerçevesinde kullanabilecekleri belgeler de farklı yönetmeliklerde düzenlendiklerinden farklı yönetmeliklerin etkisi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda ilgili yönetmelikler şunlardır;

- Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (Resmi Gazete: 19.11.2003 tarih ve 25294 sayı),
- Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği (Resmi Gazete: 14/10/1991 tarih ve 21021 sayı),
- Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği (Resmi Gazete: 4.8.1984 tarih ve 18479 sayı),
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (Resmi Gazete: 01.05.2007 tarih ve 26509 sayı).

Adı geçen yönetmeliklerde düzenlenmiş ve ifadesini bulmuŐ belgeler tanıtılacaktır.

Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği Gereği Belgeler

Yönetmelik, katma bütçeli idarelerin muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda yönetmelik çerçevesinde sayılan veya değinilen belgeler ile bu belgelerin kullanım Őekilleri hakkında bilgi verilecektir.

Vezne Alındısı

Döner sermaye işletmeleri yapacakları tahsilatlar karşılığında vezne alındısı düzenlenir. Bu alındı belgesi iki nüsha olarak düzenlenir, belgenin aslı ödemeyi saymanlığa teslim eden kişiye verilirken diğeri vezne alındı koanında kalır.

Menkul Kıymetler Alındısı

Döner sermaye işletmelerine teslim edilen menkul kıymetler ile banka teminat karşılığında düzenlenen bu belgenin aslı söz konusu değerleri teslim eden kişi veya kuruma verilirken ikinci nüshası menkul kıymet alındı koanında kalır.

Mahsup Alındısı

 nüsha olarak düzenlenir ve genelde döner sermaye iŐletmelerince yapılan ödemelerden kesilen vergi, harç gibi kesintiler için düzenlenir.

Teslimat Müzekkeresi

Dört nüshadan oluşan bu belge kasa fazlası olarak bankaya yatırılan paraların söz konusu işleminde kullanılan bir belgedir.

Sayman Mutemedi Alındısı

Saymanlık mutemetlerinin yaptıkları tahsilatlar ve ödemeler için düzenledikleri bir belge olup üç nüshalıdır.

Günlük Vaziyet Cetveli

Saymanlıkların bir günlük işlemlerinin dökümünün yer aldığı ve iki nüsha olarak yine saymanlıkça düzenlenen bir belgedir.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği Gereği Belgeler

Yönetmelik devlet harcamalarında aranılacak kanıtlayıcı belgeleri belirlemek amacıyla düzenlenmiş olup döner sermaye işletmelerini de kapsar.

Bu belgeler arasında; (1) harcama pusulası, (2) yurtiçi geçici görev yolluğu bildirimini, (3) yurtdışı geçici görev yolluğu bildirimini, (4) toplu seyahatler yolluk bildirimini, (5) onay belgesi, (6) hak ediş raporu, (7) ek ders çizelgesi, (8) aile yardımı bildirimini v.b. gibi belgelerdir. Bu belgeler nitelikleri gereğince düzenlenirler.

Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği Gereği Belgeler

Yönetmelik çerçevesinde düzenlenebilecek belgeler şöyledir;

- Şartnameler,
- Tahmini bedel hesap tutanağı,
- Onay belgesi,
- İhale komisyon kararı,
- İlân tutanağı,

- Teklif tutanağı,
- Sözleşme.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Gereği Belgeler

Yönetmelik, Resmi Gazete: 01.05.2007 tarih ve 26509 sayı ile revize edilmiş (say2000i projesi kapsamında) böylece devlet muhasebe sistemi işletmelerin kullandıkları tekdüzen hesap sistemi ve işleyişine uyarlanmıştır bu çerçevede yönetmelik içerisinde (a) Tahsil fişi, (b) Tediye fişi, (c) Mahsup fişi gibi fişler ile, mizan, temel ve ek mali tablolar gibi belgelerin hazırlanması gerekmektedir.

2. Çeşitli Kanunlarla Düzenlenmiş Belgeler

Bu başlık altında sayılabilecek belgeler, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Borçlar Kanunu çerçevesinde düzenlenmiş belgeler olu bu belgeler daha önceden tanıtıldığı için burada tekrar tanıtılmayacaktır.

3.7. MUHASEBE KAYITLARINDA KULLANILAN DEFTERLER

Burada öncelikle işletmelerde tutulan defterlerden ardında da döner sermayeli işletmelerde tutulması gerekli olan defterlerden bahsedilecektir.

3.7.1. İşletmelerde Muhasebe Kayıtlarında Kullanılan Defterler

Ekonomik bir olayın oluşması için alış veya satış işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Alış satış ilişkisi alacak-borç ilişkisini doğurur. Bu olgunun var olduğunun kanıtlanması için belge gereklidir. Örneğin; ticari işletmeler alacak-borç ilişkisinden dolayı alıp verdikleri belgeleri Türk Ticaret Kanunu' na (T.T.K.) göre kayda almak ve kanuna göre belgelerle ilgili kayıtları ticari defterlere aktarmak durumundadırlar. Kaydın esası belgedir. Yevmiye defterine herhangi bir işlem kaydedilirken mutlaka bir belgeye dayanması gerekir. Aksi takdirde defterlere kaydedilen işlemler dayanağı olmayan gerçek dışı bir takım yazı ve rakamlardan oluşur

ki kanunen bunun kabulüne olanak yoktur (Altuğ, 1999: 103). Başka bir ifadeyle, belgesiz kayıt olmaz.

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından gerçek veya tüzel kişi olarak işletme, işletme sahibi ile özdeşleşmiştir. İşletme sahip ve/veya sahipleri yani girişimci ve/veya girişimciler her iki kanuna göre de defter tutmak mecburiyetindedir ve tutmamaktan dolayı sorumludur (Kotar ve Dokur, 2002: 179).

Türk Ticaret Kanunu taciri tacir olmanın genel hükmü olarak, Vergi Usul Kanunu ise taciri vergi kanunu karşısında mükellef olarak görmekte ve her iki kanunda taciri defter tutmak mecburiyetinde bırakmaktadır (Kotar ve Dokur, 2002: 180).

Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma

Türk Ticaret Kanununa (T.T.K.) göre tacir ya hakiki şahıstır veya hükmi şahıstır. Hakiki şahıs olması ile ilgili düzenleme kanunun 14. maddesinde, hükmi şahıs olması ise kanunun 18. maddesinde düzenlenmiştir. Burada özellik arz eden durum hükmi şahıs olma durumudur.

Kanunun ilgili maddesine göre; “ticaret şirketleriyle, gayesine varmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince hususi hukuk hükümleri dairesinde idare edilme veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilâyet, belediye gibi âmme hükmi şahısları tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler tacir sayılırlar” (Alışkan, 1998: 21).

T.T.K. tacirin defter tutmasının amacını ticari işletmesinin (Kotar ve Dokur, 2002: 180);

- İktisadi ve mali durumunu,
- Borç ve alacak ilişkilerini,

- Her mali yıl içerisinde elde edilen sonuçları

tespit etmek olarak belirtmiş; işletmesinin nitelik ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri, diğer kanunların hükümleri saklı kalmak koşuluyla aşağıda belirlenen defterleri tutmasını mecbur kılmıştır.

- Tacirin hükmi şahıs olması durumunda (Kotar ve Dokur, 2002: 180) (Ticaret şirketleri: kolektif şirket, komandit şirket gibi şahıs şirketleri, anonim şirket, limited şirket, hisseli komandit şirket gibi sermaye şirketleri)

- Yevmiye defteri
- Defteri kebir (Büyük defter)
- Envanter defteri
- Karar defteri

- Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilen ve ticari şekilde işletilen devlet, vilâyet, belediyeler ve amme hükmi şahıslar tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller karar defteri hariç;

- Yevmiye defteri
- Defteri kebir (Büyük defter)
- Envanter defteri (Kotar ve Dokur, 2002: 180-181).

- Tacirin hakiki şahıs olması durumunda karar defteri hariç;

- Yevmiye defteri
- Defteri kebir (Büyük defter)

- Envanter defteri

veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece,

- İşletme defteri

tutmak mecburiyetindedir (Kotar ve Dokur, 2002: 181).

Tacirlerin muhasebe kayıtlarının temelini oluşturan

- Kanıtlayıcı belgeleri,
- Muhaberat (haberleşme) evrakını, taahhüt, mukavele ve mahkeme ilanlarını

ticari defterler gibi saklamaları mecburidir (Alışkan, 1998: 40).

Defterlerin kısmen dahi olsa tutulmamamsından, saklanması mecburi olan defter ve belgelerin saklanmamasından doğrudan doğruya işletme sahibi veya hükmi şahıslarda idare organının azaları veya idare işleminde yetkili olan kimseler ve hükmi şahsiyeti olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları idareye yetkili olan kimseler sorumludur (Kotar ve Dokur, 2002: 181).

Defterler son kayıt tarihinden, saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtlar tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar defter tutmaya mecbur kimse ve halefleri tarafından saklanmaya mecburdur (Kotar ve Dokur, 2002: 181).

Bu bilgiler ışığında T.T.K.' da adı geçen defterler şunlardır:

1- Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

2- Defter-i Kebir (Büyük Defter)

3- Envanter Defteri

4- İşletme Hesabı Defteri

5- Karar Defteri.

Anonim şirketler yukarıda bahsi geçen defterlerin yanı sıra ayrıca Pay Sahipleri defteri, Toplantı ve Müzakere defteri ve İdare Meclisi Kararları defteri de tutmakla yükümlüdürler (Alışkan, 1998: 113).

Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutma

Vergi Usul Kanununun (V.U.K.) 171. maddesine göre mükellefler aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde defter tutarlar (Pınar, 2002: 244);

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet niteliğindeki değerler de dahil olmak üzere) kontrol etmek ve incelemek.

Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak bir takvim yılıdır. Ancak takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12' şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir (Kotar ve Dokur, 2002: 187).

V.U.K. 176. maddesinde tüccarları defter tutma bakımından iki temel sınıfa ayırmıştır. Buna göre:

- Birinci sınıf tüccarlar, Bilanço esasına göre
- İkinci sınıf tüccarlar, İşletme Hesabı esasına göre defter tutarlar.

V.U.K.' na göre Birinci sınıf tüccar olarak kabul edilenler ilgili kanunun 177. maddesinde düzenlenmiştir. Hükme göre²⁰;

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 129.000.-TL.'ni veya satışlarının tutarı 180.000.-TL.'ni aşanlar,
- Yukarıdaki bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 70.000.-TL.'yi aşanlar,
- Yukarıda yazılı işlerin birlikte yapılması halinde ikinci bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 129.000.-TL.'yi aşanlar,
- Her türlü ticaret şirketleri (adi şirketler işgal nitelikleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir),
- Kurumlar Vergisine tâbi olan diğer tüzel kişiler bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilir),
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler²¹.

²⁰ Veriler 2011 yılı için geçerlidir.

²¹ <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/yedi.htm> (Erişim Tarihi: 21.04.2011).

Birinci sınıf tüccar kabul edilir ve Yevmiye Defteri, Defter-i Kebir (Büyük Defter), Envanter Defteri ve Günlük Kasa Defteri (4369 sayılı kanunun 82/1-b maddesi ile zorunlu olmaktan çıkarılmıştır) tutmaları zorunludur (Kotar ve Dokur, 2002: 188).

V.U.K.'na göre İkinci sınıf tüccarlar olarak kabul edilenler ilgili kanunun 178. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- V.U.K.'nun 177. maddesinde yazılı olanlar dışında kalanlar,
- Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler,
- Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar İkinci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler (Pınar, 2002: 247-248).

Bunlar İkinci sınıf tüccar kabul edilirler ve İşletme Hesabı Defteri, Günlük Perakende satış ve Hasılat Defteri (4369 sayılı kanunun 82/1-b maddesi ile zorunlu olmaktan çıkarılmıştır) tutarlar (Kotar ve Dokur, 2002: 190).

1.3.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Defterler

a) Yevmiye defteri; kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarihi ve müteselsil numara sırasıyla ve maddeler hâlinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.

b) Büyük defter; yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye

tarikh ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir.

c) Envanter defteri; işletmenin kuruluş tarihindeki ve her hesap döneminin sonundaki mevcut varlıklar ile kaynakların kaydedildiği defterdir. Kuruluş tarihinde çıkarılan açılış envanterleri ve açılış bilançosu, bu deftere ilk kayıt olarak yazılır. Dönem sonu envanteri çıkarılırken, işletmenin bilanço günündeki mevcut varlıkları, alacakları ve borçlarının sayımı, ölçülmesi, tartılması ve değerlemesi yapılmak suretiyle varlıklar ve kaynaklar kesin bir şekilde tespit edilir. Kuruluş ve her hesap döneminin sonunda geçici mizan düzenledikten sonra envanter çıkarılır. Bunun dışında devir, birleşme ve kapanma gibi durumlarda da envanter çıkarılması gerekir. Envanter sonuçları, ayrıntılı olarak envanter defterine işlenir.

ç) Kasa defteri; işletmenin kasa ile ilgili işlemlerinin günü gününe kaydedildiği defterdir. Bu defter, diğer defterlerde yer alan bilgilere ilaveten, günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlenir.

d) Yardımcı hesap defterleri: Yardımcı hesap defterleri, hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir.

3.8. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Söz konusu kavramlar döner sermaye işletmeleri içinde aynen geçerlidir. Bu nedenle bu başlık içerisinde hem döner sermaye işletmeleri ve hem de işletmeler için ayrı ayrı durulmayacaktır.

i) Sosyal Sorumluluk Kavramı, bu kavram muhasebe organizasyonunda uygulamanın yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesinde belirli bir kişi yada grubun değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde

gerçeğe uygun tarafsız ve dürüst davranılmasını ifade eder. Mali tablolara analizinden faydalanan birçok grup vardır. Analize tabi olan mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmalarının yanı sıra belirli bir grubun çıkarları doğrultusunda hazırlanmamış olmaları analiz sonuçlarıyla ilgilenen herkese işletmeyle ilgili gerçek bilgilerin aktarılabilmesini sağlamaktadır (Sevim, 2001).

ii) Dönemsellik Kavramı: İşletmelerin faaliyetleri, belirli dönemlerde raporlanır ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptılır.

iii) Tutarlılık Kavramı, bu kavram muhasebe uygulamaları için seçilen politikaların birbirini izleyen dönemlerde de değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade eder. Bu kavram benzer olay ve işlemlerde kayıt düzeni ile değerlendirme ölçülerinin değişmediğinin ve mali tablolarda biçim ve içerik olarak tek düzenin olduğunu öngörür. Bu değişiklikler ve yaratacağı parasal sonuçlar açıklayıcı bilgilerde verilmektedir. Mali analiz açısından karşılaştırılabilirlik önemlidir. Bu neden ile mali tabloların yıldan yıla değişmeden uygulanması analizde yanıltıcı sonuçların oluşmasını engeller. Eğer böyle bir değişiklik yapılmışsa yarattığı sonuçlar analizde ve yorumunda dikkate alınabilir (Güredin, Durmuş ve Gönenli, 1995).

iv) İhtiyatlılık Kavramı, bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınmasını ifade eder. Bu kavram gereği işletmeler muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırırlar. Muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşene kadar bir işlem yapamazlar. İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin azaltabilmesi için güçlü bir mali yapıya ihtiyacı vardır. Yapılan analizin amaçlarından biri işletmenin mali gücünü ölçmek olduğundan analizci işletmeyi zayıflatabilecek ve bu kavrama ters düşecek durumların olup olmadığını araştırma zorundadır (Akdoğan ve Tenker, 2006).

v) **Parayla Ölçülme Kavramı**, bu kavram parayla ölçülebilir iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçüt olarak yansıtılmasını öngörür ve muhasebe işlemleri ulusal para cinsinden yürütülür. Mali analiz açısından özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde bunların mali tablolar üzerinde etkileri dikkate alınarak yorumlanması gerekir. Bu da ancak ortak bir ölçüt olarak ulusal para biriminin kullanılması gerekir (Akyol ve Küçük, 2004).

vi) **Süreklilik Kavramı**, bu kavram bize işletme faaliyetlerinin belli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin ömrü işletme sahiplerinin ve hissedarlarının yaşam süresine bağlı değildir ve maliyet kavramı esasına dayanır.

vii) **Kişilik Kavramı**, işletmede oluşturulan tüm değerler muhasebenin bu kavram ışığı altında işletmenin sahiplerinden, ortaklarından, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu gösterir. Ve bu kavram tüm muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yürütülmesini öngörür. Mali Tablolar işletmenin mali durum ve faaliyet sonuçlarını gösterir. İşletmenin ortak ve yöneticilerinin mali olanakları bu tablolarda yer almaz (Bayar ve Aydın, 1994).

viii) **Maliyet Esası Kavramı**, bu kavram para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi uygun ve mümkün olmayan tüm varlıklar hariç işletme tarafından edinilen varlıkların ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların maliyet bedellerinin esas alınması gerektiğinin ifade edilmesidir. Enflasyonist ortamlarda işletme kârları bozulmakta ve gerçek olmayan değerler oluşmaktadır. Ancak uygulanacak olan yeniden değerlendirme ile düzeltilmiş maliyetler oluşturularak analizi enflasyonun bozucu etkilerini ortadan kaldırır (Sanso, 1960: 102-109).

ix) **Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı**, bu kavrama muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne göre düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas yöntemlerin seçilmesini tarafsız ve

önyargısız davranılması gerektiğini gösterir. Analizde mali tabloların güvenilirliği önemlidir (Bektöre, Çömlekçi ve Sözbilir, 1995).

x) Tam Açıklama Kavramı, bu kavram mali tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılabilir açıklamaların olmasını ifade eder. Ülkemizde uygulamakta olan tekdüzen hesap planına uygun davranılmasıyla birlikte tam açıklama kavramı gerçekleşmiş olacak ve analizde yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkmayacaktır (Durmuş ve Arat, 1994).

xi) Önemlilik Kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur (Sözbilir ve Yenigün: 2005, 64).

xii) Özün Önceliği Kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özlerin paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün biçime önceliği esastır (Sözbilir ve Yenigün, 2005: 64).

3.9. MUHASEBE HESAP PLANI

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Maliye Bakanlığının 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınladığı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile gündeme getirilmiş ve 1.1.1994 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir.

Sistem;

- Muhasebe Temel Kavramları,
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

- Mali Tablolar İlkeleri,
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi, bölümlerinden oluşmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde, tekdüzen muhasebe sistemi düzenlemesinin amacı; "Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır" şeklinde belirlenmiştir. Ayrıca yapılan düzenlemenin (Akdoğan ve Sevilengül, 2003: 4);

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan yönetici ve ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerde ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına, yönelik olduğu belirtilmektedir.

Yapılan düzenlemenin kapsamına bilânço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Buna göre söz konusu teşebbüs ve işletmeler tebliğinde belirtilen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorundadırlar.

Hem işletmelerde ve hemde döner sermayeli işletmelerde kullanılan örnek bir hesap planı şöyledir;

AKTİF HESAPLAR

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA HESABI

101 ALINAN ÇEKLER HESABI

102 BANKALAR HESABI

103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)

105 DÖVİZ HESABI

106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI (-)

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI

11 MENKUL KIYMETLER

112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI HESABI

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HESABI

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 ALICILAR HESABI

121 ALACAK SENETLERİ HESABI

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (-)

123 BANKA KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR HESABI

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

134 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI

135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI

138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR HESABI

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM HESABI

152 MAMULLER HESABI

153 TİCARİ MALLAR HESABI

157 DİĞER STOKLAR HESABI

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HESABI

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI

181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI

191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI

195 İŞ AVANSLARI HESABI

196 PERSONEL AVANSLARI HESABI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HESABI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR HESABI

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)

2 DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 ALICILAR HESABI

221 ALACAK SENETLERİ HESABI

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (-)

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI

227 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HESABI

229 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

234 İŞLETMELER ARASI MALÎ BORÇLARDAN ALACAKLAR HESABI

235 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI

236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI

239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)

24 MALÎ DURAN VARLIKLAR

248 DİĞER MALÎ DURAN VARLIKLAR HESABI

249 DİĞER MALÎ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI HESABI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI

251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI

252 BİNALAR HESABI

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI

254 TAŞITLAR HESABI

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI

259 VERİLEN AVANSLAR HESABI

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 HAKLAR HESABI

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)

269 VERİLEN AVANSLAR HESABI

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

271 ARAMA GİDERLERİ HESABI

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI HESABI (-)

279 VERİLEN AVANSLAR HESABI

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI

281 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR HESABI

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
HESABI

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR HESABI

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HESABI

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (-)

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)

PASİF HESAPLAR

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

303 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI

32 TİCARİ BORÇLAR

320 SATICILAR HESABI

326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI

329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI

33 DİĞER BORÇLAR

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI

34 ALINAN AVANSLAR

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

349 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350-358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
HESABI

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI

362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI

363 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE KATKI PAYLARI HESABI

364 İSTİHKAKLARDAN VERGİ BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN
KESİNTİLER HESABI

365 İSTİHKAKLARDAN SOSYAL GÜVENLİK KURUMU PRİM
BORÇLARINA KARŞILIK YAPILAN KESİNTİLER HESABI

366 MERKEZ HİSSESİ HESABI

367 KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATLARI HESABI

368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ
VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI HESABI

371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER
YÜKÜMLÜLÜKLERİ HESABI (-)

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI HESABI

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI HESABI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI HESABI

399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

403 İŞLETMELER ARASI MALİ BORÇLAR HESABI

42 TİCARİ BORÇLAR

420 SATICILAR HESABI

426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI

429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI

43 DİĞER BORÇLAR

436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI

438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ
BORÇLAR HESABI

44 ALINAN AVANSLAR

440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

449 ALINAN DİĞER AVANSLAR HESABI

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI

481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

5 ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 SERMAYE HESABI

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI (-)

52 SERMAYE YEDEKLERİ

522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
HESABI

54 KÂR YEDEKLERİ

549 ÖZEL FONLAR HESABI

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (-)

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

590 DÖNEM NET KÂRI HESABI

591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI

601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI

602 DİĞER GELİRLER HESABI

603 İLAÇ VE TIBBİ SARF MALZEME GELİRLERİ HESABI

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610 SATIŞTAN İADELER HESABI (-)

611 SATIŞ İSKONTOLARI HESABI (-)

612 DİĞER İNDİRİMLER HESABI (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ HESABI (-)

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HESABI (-)

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI (-)

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI (-)

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI (-)

631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI (-)

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI (-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

642 FAİZ GELİRLERİ HESABI

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI HESABI

646 KAMBİYO KÂRLARI HESABI

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ HESABI

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HESABI

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI (-)

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI HESABI (-)

656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI (-)

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI (-)

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI (-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI HESABI

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HESABI

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI HESABI (-)

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HESABI (-)

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (-)

69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI

691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI HESABI (-)

692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HESABI

7 MALİYET HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HESABI

713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HESABI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI HESABI

723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI HESABI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI HESABI

733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI HESABI

734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI HESABI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESABI

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI HESABI

76 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI

761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

762 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

9 NAZIM HESAPLAR

90 TEMİNAT ALINAN DEĞERLER

900 ALINAN TEMİNATLAR HESABI

901 ALINAN TEMİNATLAR ALACAKLI HESABI

91 TEMİNAT VERİLEN DEĞERLER

910 VERİLEN TEMİNATLAR HESABI

911 VERİLEN TEMİNATLAR ALACAKLI HESABI

92 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

920 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER HESABI

921 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI

93 VERGİ DIŞI GELİRLER

930 VERGİ DIŞI GELİRLER HESABI

931 VERGİ DIŞI GELİRLER ALACAKLI HESABI

94 DEMİRBAŞ GİDERLERİ

940 DEMİRBAŞ GİDERLERİ HESABI

941 DEMİRBAŞ GİDERLERİ ALACAKLI HESABI

95 ARİYET VERİLEN DEĞERLER

950 ARİYET VERİLEN DEĞERLER HESABI

951 ARİYET VERİLEN DEĞERLER ALACAKLI HESABI

96 KONSİNYE MALLAR

960 KONSİNYE MALLAR HESABI

961 KONSİNYE MALLAR ALACAKLI HESABI

**4. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
KAYITLARINDA ÖZELLİKLI DURUMLAR**

4.1. DÖNER VARLIKLAR

Döner sermayeli işletmelerde varlıklara ilişkin ilkeler Şunlardır:

- İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüŐtürülebilecek varlıkları, bilançoda döner varlıklar grubu içinde gösterilir.

- İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde, bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
- Bilançodaki varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için, yapılacak değerlendirme sonucu, gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler, kayıt ve tespit edilir ve bilançoda ayrıca gösterilir.
- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir
- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir.
- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot ya da eklerinde gösterilir.

➤ Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletmenin varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça gösterilmesi gerekir.

Varlıklar genelinden dönen varlıklar özeline gelindiğinde ise dönen varlıklara ilişkin şu saptamalar yapılabilir;

➤ Dönen varlıklar ana hesap grubu; nakit olarak vazedene veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

➤ Dönen varlıklar ana hesap grubu; hazır değerler, menkul kıymetler, ticari alacaklar, diğer alacaklar, stoklar, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar hesap gruplarından oluşur.

4.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan işletmelerin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeline dâhil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez.

Maddi duran varlıkların bütünlüycü parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri bilinmiyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır.

Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle muhasebeleştirilir.

Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı buldukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır.

Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.

4.2.1. Stok Kaydı ve Değerleme

Sayım ve tesellüm noksanları hesabına ilişkin borç ve alacak kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Borç

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

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

Sayım ve tesellüm fazlaları hesabına ilişkin alacak ve borç kayıtları aşağıda gösterilmiştir:

a) Alacak

- Kasa sayımında ortaya çıkan fazlalıklar bu hesaba alacak, 100 Kasa Hesabına borç kaydedilir.
- Stokların sayımında ortaya çıkan fazlalıklar bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç kaydedilir.

- Maddi duran varlıkların ve menkul kıymetlerin sayımında ortaya çıkan fazlalıklar rayiç değerleriyle bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

b) Borç

- Kasa sayımı sonucunda ortaya çıkan fazlalıklardan hak sahipleri tespit edilenlere yapılan ödemeler bu hesaba borç, ödemenin şekline göre ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

- Sayım fazlalarından gelir yazılması gereken tutarlar bu hesaba borç, duruma göre 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI HESABI veya 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI' na alacak kaydedilir.

4.2.2. Amortisman Kaydı ve Hesaplama

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

Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. 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 değerlendirme 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.

Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

Amortisman tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.

4.2.3. Yeniden Değerleme

Döner sermaye işletmelerinde yeniden değerlendirme aşağıdaki şekilde yapılır:

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

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

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

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

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

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

4.3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler şunlardır:

- İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilerek bilançoda gösterilir. İşletmenin

bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilir.

➤ Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilerek bilançoda ayrıca gösterilir.

➤ Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu iktisadi işletmelere ve personele ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Yabancı kaynaklar genelinden kısa vadeli yabancı kaynaklar özelinde konuya yaklaşıldığında temel ilkeler şunlardır;

➤ Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu; faaliyet dönemi içinde geri ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsar.

➤ Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu; malî borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer yabancı kaynaklar hesap gruplarına ayrılır.

4.4. ÖZ KAYNAKLAR TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Döner sermayeli işletmelerde öz kaynaklara ilişkin ilkeler şunlardır:

➤ Öz kaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)'ndan oluşur. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

➤ İşletme tarafından öz kaynakların devam ettirilmesi ve korunması gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenir ve kaydedilir.

➤ Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararları, öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

4.5. SONUÇ HESAPLARI TANIMI VE İŞLEYİŞİ

Gelir tablosu ilkelerinin amacı, satışlar, gelirler, giderler, maliyetler, kâr ve zararlara ait hesapların belli dönemlere ait faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermelerini sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri şunlardır:

➤ Gerçekleşmemiş gelirler ve satışlar gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından fazla ya da az gösterilemez. Belli bir dönem ya da dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılır.

➤ Belli bir dönemin gelirleri ve satışları bunları elde etmek için yapılan maliyet ve giderler ile karşılaştırılır. Belli bir dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılır.

➤ Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılır.

➤ Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ile diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenler zaman ve kullanma faktörü dikkate alınmak ve tahakkuk ettirmek suretiyle dağıtılır.

➤ Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilir, ancak normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilir.

➤ Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi şekilde azaltmak ya da bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılamaz.

➤ Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilir.

➤ Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir ya da birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak, tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.

5. MUHASEBE SİSTEMİ VE MALİ TABLOLAR

Yönetim bilgi sisteminin tanımlayacak olursak; yönetim bilgi sistemi, para, insan gücü, malzeme, makina, teknoloji, bilgi gibi işletme kaynaklarının amaçlar doğrultusunda en etkin ve verimli bir şekilde kullanmalarını planlamak, örgütlemek ve kontrol etmek için, yönetimin gereksinim duyduğu işletme içi ve işletme dışı finansal ve finansal olmayan; niceliksel ve niteliksel bilgileri, gerektiği yer ve zamanda, gerekli

kişilere kullanabilecekleri şekilde sürekli olarak sağlamak amacı ile kurulan ve çalıştırılan sistemler bütünüdür (Sürmeli, 1996: 19).

Yönetim bilgi sistemleri, işletmelerin faaliyet sistemlerine, faaliyet hacimlerine, örgütlenme şekillerine, yönetim anlayışına, yasal düzenlemelere ve içinde buldukları diğer koşullara göre alt bilgi sistemleri kurmak ve çalıştırmak durumundadırlar. Bu alt sistemlere örnek verecek olursak; Üretim bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi, personel bilgi sistemi, muhasebe bilgi sistemi gibi (Sürmeli, 1996: 26-27).

Yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olan muhasebe bilgi sistemi işletmelerde kullanılan en eski ve yaygın bilgi sistemidir. Ekonomik olayların ve işletme işlemlerinin kayıtlarını tutar ve raporlar. Muhasebe bilgi sistemi çift taraflı defter tutma, sorumluluk muhasebesi ve faaliyete dayalı maliyetleme kavramları temeline oturtulmuştur. Bilgisayara dayalı muhasebe sistemleri ise bunlara ek olarak gelecek hakkında kestirimde bulunurlar. (Örneğin proforma tablolar ve mali bütçeler gibi). İşletmenin finansal performansı ise bu tür kestirimlerle ve diğer analitik muhasebe raporlarıyla ölçülür (O'Brien, 1999: 424).

5.1. MUHASEBE SİSTEMİ KAVRAMI

Muhasebe bilgi sisteminin, işletme içi ve işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarına işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülmesi, planlanması ve denetlenmesi için gerekli olan bilgilerin akışını sağlayan bir bilgi sistemi olduğunu söyleyebiliriz (Elitaş ve Topçu, 2009: 49).

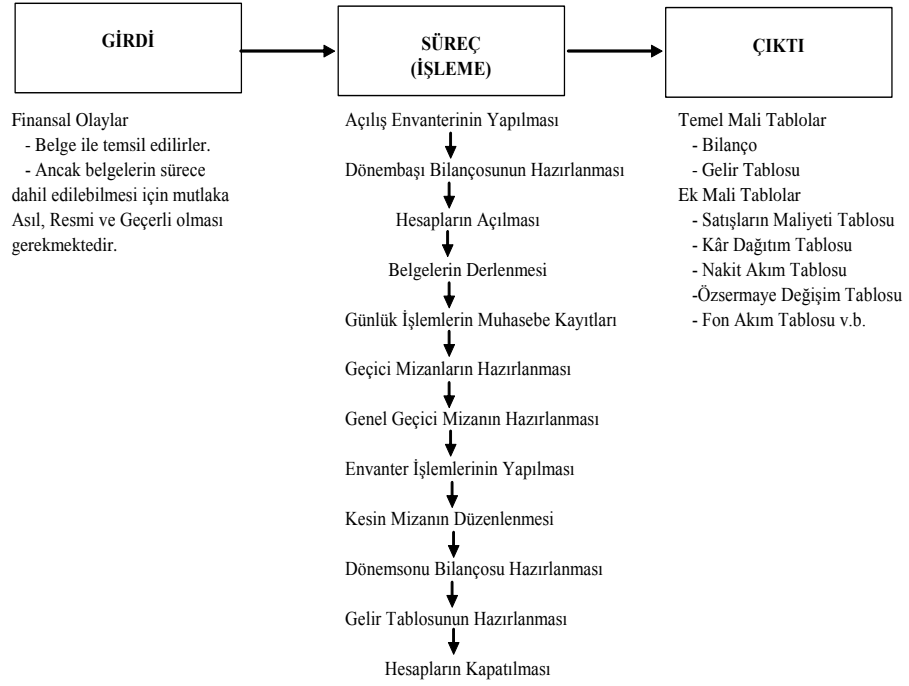
Yöneticiler, ortaklar ve diğer bilgi kullanıcıları işletmelerle olan ilgi nedenlerine bağlı olarak çeşitli finansal kararlar almak durumundadırlar. Bu kararların alınabilmesi işletmenin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının iyi bilinmesine bağlıdır. İşletmelerde sözü edilen bu muhasebe bilgileri, muhasebe bilgi sistemi sayesinde elde edilmektedir (Elitaş ve Topçu, 2009: 50).

Muhasebe bilgisi muhasebenin bir çıktısıdır. Çünkü muhasebe, işletmeyi ilgilendiren ve para ile ifade edilen finansal nitelikteki işlemlerin varlıklar, borçlar ve öz kaynaklar üzerinde meydana getirdiği değişimleri kaydeder. Bu kaydetme ve sınıflandırma sürecinin sonucunda bir hesap dönemi süresince meydana gelen değişimler dönem başına göre varlıklar, borçlar ve öz kaynaklardaki net değişimleri muhasebe bilgileri olarak bilanço ve gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki mali durumunu gösteren muhasebe bilgilerini içerirken, gelir tablosu işletmenin belirli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösteren muhasebe bilgilerini yansıtır (Elitaş ve Topçu, 2009: 50).

Yukarıdaki ifadelerden muhasebenin; ünlü sistem kuramcısı Russel Ackoff'un dediği gibi bir sistem olduğu savında bulunulabiliriz. Ackoff'a göre bir yapının sistem olabilmesi için en az üç yapı taşına veya sürece ihtiyacı vardır ki bunlar;

- Girdi,
- Süreç (İşleme),
- Çıktı'dır (Elitaş ve Topçu, 2009: 50).

Şekil 3: Muhasebe Biliminin Sistem Yaklaşımı Açısından Yapısı (Elitaş ve Topçu, 2009: 50).



Yukarıdaki şekil incelendiğinde görüleceği üzere basit anlamda sistem yaklaşımı açısından muhasebe bilimine bakıldığında muhasebe sisteminin “girdi”leri olarak finansal nitelikteki olaylar görülmektedir. Bu olaylar mutlaka belge ile tespit edilen mali nitelikli olaylar olmak zorundadır. Belgenin mutlaka asıl olması bir başka ifade ile aslı üzerinden (veya tasdikli sureti) işleme alınması, gerekmektedir. Kanun ile tanımlanmamış bir belgenin taraflar arasında düzenlenmesi, düzenlenen belgeyi resmi kılmaz. Ayrıca üçüncü bir gereklilik olarak da belgenin geçerli olması gerekmektedir. Geçerli olmaktan kasıt belgenin cari olması başka bir ifade ile dönemselliğinin uyuşması anlamını taşımaktadır. Bu ifadeden “*sadece cari döneme ait belgeler muhasebe sürecine dahil edilir*” şeklinde yanlış bir anlam çıkartılmamalıdır. Çünkü geçmiş dönemden kalan, kaydı unutulmuş veya atlanmış belgeler cari dönemde de kayıt altına alınabilir. Ancak böyle bir durumda bu kayıtlara ilişkin nazım hesaplar çalıştırılarak dönem sonunda unutulmuş veya atlanmış kayıtlarla ilgili gerekli işlemin yapılması sağlanacaktır. (Elitaş ve Topçu, 2009: 51-52).

Şekli incelemeye devam edecek olursak “girdi” işleminin “süreç (işleme)” işlemine aktarıldığı görülmektedir. Bu aşamada nasıl bir yolun izleneceği açık bir şekilde görülmektedir. Süreç adımı “çıkıtı” işlemine bağlanmaktadır. Çıkıtı sürecinde ise

işletmenin mali tabloları oluşturulmaktadır. Bu mali tablolar temel ve ek mali tablolar olarak ayrıştırılabilir (Elitaş ve Topçu, 2009: 52).

5.2. MALİ TABLOLAR KAVRAMI

İşletmelerin hedeflerine ulaşmalarında finansal yönetimin ve buna bağlı olarak finansman yöneticisinin rolü büyüktür. Finansal yönetim, işletme adına alınan kararların başarıya ulaşmasında önemli bir pay sahibidir (Ceylan, 1985: 3). Günümüzde finansal yönetimin amacı üç noktada toplanabilir:

- İşletmenin yatırım yapacağı varlıkların seçimi
- Varlıklara yatırılacak toplam fon miktarının belirlenmesi
- Yatırılacak fonların nasıl ve hangi kaynaklardan sağlanacağını kararlaştırılması.

Buna göre finansal yönetimin yapılabilmesi için mali tabloların analizleri ve yorumlarının doğru yapılması gerekir.

Bu alandaki başarının sağlanabilmesi için doğru ve etkin finansal raporlama sisteminin işletme yönetimine yerleştirilmesine bağlıdır.

Finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayacak olan araçlardır (Akdoğan ve Tenker, 1998: 5). Finansal tabloların başlıcaları (Durmuş ve Arat, 1997: 1) ;

- Bilanço
- Gelir tablosu

- Satışların maliyeti tablosu
- Fon akım tablosu
- Nakit akım tablosu
- Kâr dağıtım tablosu
- Öz kaynaklar değişim tablosu.

Bunlardan bilanço ve gelir tablosu temel mali tablolar olarak kabul edilmektedir. Bilanço, mali (finansal) durum tablosu, gelir tablosu da mali durumdaki değişim tablosu olarak da tanımlanır. Diğer tablolar da bu iki tabloyu destekleyici ve muhasebenin tam açıklama kavramının gereği olarak, işletmenin hak sahipleri tarafından daha kolay anlaşılmasını sağlayıcı niteliktedir (Bakır ve Şahin, 2009: 2).

Mali Tablolar Analizi, bir işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal yönden gelişmesini değerlendirebilmek, gelişmelerini saptayabilmek ve o firma ile ilgili geleceğe yönelik tahminlerde bulunabilmek için, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimlerin incelenmesinden oluşmaktadır (Akgüç, 1990:9).

Mali analiz esas olarak, mali tablolarda yer alan verilere dayanılarak yapılır (Güçenme, 1996: 4). Mali analizin temelini oluşturan mali tablolar, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin önemli bilgiler verirler. Ancak; bu bilgilerin analizi yapılmadan işletmenin ekonomik ve mali durumunu ve sonuçlarını anlamak olanaklı değildir. Bu nedenle mali analiz, tablolarda yer alan sayısal verilerin önemini ve anlamını saptamak amacıyla yürütülen bir çalışma olarak ele alınabilir.

Mali tablolar tahlili genellikle,

- Bir kurumun, bir hesap dönemine ait mali tablolarını tahlil etmek, böylece o kurumun varlık ve sermaye durumuyla işletme sonuçlarını değerlemek,

- Bir kurumun, geçmiş bir kaç hesap dönemine ait mali tablolarını tahlil etmek, böylece kurumun gelişme seyrini takip etmek,
- Bir kurumun, mali tablolarını aynı iş kolundaki kurumların mali tablolarıyla karşılaştırmak, böylece kurumun o iş kolundaki durumunu saptamak,
- Kredi talebinde bulunan bir kuruma, istediği kredinin verilebilirlik durumunu ve ödeme durumunu saptamak,
- Kurumun yeni yatırım ya da genişleme yatırımına karar verebilmek amaçları için yapılır (Durmuş ve Arat, 1997: 116).

5.2.1. Temel Mali Tablolar

Bu başlık altında bilanço ve gelir tablosu ele alınıp incelenecektir.

Bilanço

Muhasebenin özetleme aşamasında elde edilen finansal tablolar, işletme ile ilgili tarafların verecekleri ekonomik kararlara esas olacak verileri sağlamaktadırlar. Geçmişte yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları, karar alma sürecinde daha çok net kâr ve pay başına getiri gibi sonuçları esas alarak bu bilgileri sağlayan gelir tablosu ve dağıtılmamış kârlar tablosu üzerinde durmaktaydılar. Ancak günümüzde işletmenin elde ettiği kârla ne yaptığı, işletmenin nasıl finanse edildiği, varlıkların likiditesi, borçların büyüklüğü gibi sorular tekrar önem kazanmış durumdadır. Bu sorulara cevap sağlayacak olan araç, belirli bir işletmenin, belirli bir tarih itibariyle varlıklarının, yükümlülüklerinin, işletme sahiplerinin haklarının ve onları oluşturan alt unsurların çeşitlerinin ve büyüklüklerinin yer aldığı tablo olan, finansal durum tablosu olarak da adlandırılan bilançodur (Cemalcılar ve Önce, 1999: 73).

İşletmenin faaliyetleri sürdükçe; mevcutları, alacakları ve sermayesi değişime uğrayacaktır. İşletme ile ilgilenenler bu değişiklikler sonucu varılan durumu zaman zaman görmek isteyeceklerdir. Bu amaçla düzenlenen tabloya bilanço denir (Çonkar vd., 2002: 30). Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir finansal tablodur (Gücenme, 1996: 25). Bilanço, büyük defter hesaplarının belirli bir tarihte kapatılması ile ortaya çıkan ve gelecek hesap dönemine devredilen borç ve alacak artanlarının özetini içermektedir (Çetiner, 2000: 20).

Bilanço statik bir tablodur. İşletmenin mali durumunun belli bir anda çekilmiş fotoğrafı olarak düşünülebilir (Bolak, 1998: 10).

Bilanço, toplam tutarları birbirine eşit olan, aktif (varlıklar) ve pasif (kaynaklar) olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Bilançonun sınıflandırılması, aktif ve pasifte yer alan kalemlerden benzer özellikleri taşıyanların bazı belirli esaslardan hareket ederek anlamlı bir şekilde bir arada gösterilmesidir. Bu şekilde belirli grupların oluşturulması muhasebe bilgilerinin hem finansal analiz tekniklerine daha kolayca uygulanmasını hem de daha anlamlı hale gelmelerini sağlayarak analiz ve yoruma tabi tutulmalarını kolaylaştırır (Bektöre vd., 2003: 12).

Bilançonun aktif tarafında yer alan varlıklar iki gruba ayrılmaktadır: Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar. Varlıklar bilançoda, paraya çevrilme hızı (likidite) en yüksek olandan en düşük olana doğru sıralanmaktadır (Çonkar vd., 2002: 32).

- Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar, bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi ya da kendilerinden yararlanılması beklenen varlıkları temsil eden hesaplardan oluşmaktadır (Ataman, 1996: 27).

- Duran Varlıklar

Duran varlıklar, genelde nakde dönüşmesi, satılması, tüketilmesi bir hesap döneminden daha uzun sürede gerçekleşecek olan değerler ile bir hesap döneminden daha uzun süre işletme faaliyetlerinde kullanılacak olan değerlerden oluşmaktadır (Bektöre vd., 2003: 17).

Daha önce de belirtildiği gibi bilançonun pasif tarafı, aktifte yer alan varlıkların, hangi kaynaklarla finanse edildiğini göstermektedir. İşletme varlıkları iki temel kaynaktan sağlanmaktadır. Bunlardan birincisi işletme ortak ya da ortaklarına ait olan özkaynaklar, ikincisi ise, işletmenin üçüncü kişilerden geri vermek üzere aldıkları yabancı kaynaklardır. Yabancı kaynaklara muhasebede borçlar da denilmektedir. Yabancı kaynaklar da kendi aralarında vade esasına göre, kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Özulucan, 2002: 359).

- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar en çok bir yıl içerisinde ödenecek borçlardan oluşmaktadır (Sevilengül, 2000: 423).

-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar, kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve diğer kaynaklardan sağlanan bir yıldan uzun vadeli borçlardan oluşmaktadır (Kışalı ve Işıklılar, 1998: 211).

- Öz kaynaklar

Öz kaynaklar, işletme sahip veya sahiplerinin aktifler üzerindeki haklarını göstermektedir. Bu, aktif toplamından kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklar

toplamı düşüldükten sonra kalacak kısmı ifade etmektedir (Bektöre vd., 2003: 27). Muhasebenin özetleme işlevi sonucunda elde edilen bilanço, çeşitli analiz yöntemleri ve yorumları ile ilgililerin kararlarında kullanabilecekleri faydalı bilgiler haline dönüşmektedir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 79).

Gelir Tablosu

Temel finansal (mali) tablolardan ikincisi olan gelir tablosuna, kâr-zarar cetveli veya kâr- zarar tablosu da denilmektedir (Güçlü vd., 2002: 64). Gelir tablosu bu isimler dışında ayrıca gelir-gider tablosu olarak da adlandırılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 155).

İşletmenin sahibi ve ortakları kredi veren kişi ve kuruluşlar, işletmede çalışanlar, yatırımcılar ve devlet işletmenin faaliyet sonuçları ile yakından ilgilidirler. Bu açıdan gelir tablosu önemli bir finansal tablodur. Bu kişi ve kuruluşlar, gelir tablosundan faydalanarak gelir analizleri ve gelecekteki gelir tahminlerini yapabilmektedirler (Çetiner, 2000: 69).

İşletme başarısının, yani sağlanan gelirler ve bu gelirlerin sağlanması amacıyla katlanılan giderlerin ayrıntılı olarak bilinmesi gerekmektedir. Bir işletmenin başarı durumu ikinci temel finansal tablo olan gelir tablosu ile açıklanabilir. Gelir ve giderler doğru ve ayrıntılı bir şekilde tespit edilirse, bu bilgileri kullanarak düzenlenen gelir tablosu ile yöneticilere ayrıntılı bir şekilde bilgi verilir. Yöneticiler bu bilgiler yardımıyla giderleri azaltmak için gerekli tedbirleri alırlar. Ayrıca, yöneticiler bu bilgileri analiz ederek ve kıyaslayarak işletmenin ekonomik durumuna ilişkin olarak bir yargıya varabilirler (Sürmen, 1998: 151).

Gelir tablosu işletmenin belli bir dönemine ait gelir ve giderlerini bir arada gösteren finansal tablodur (Güçlü vd., 2002: 64). Bu nedenle öncelikle gelir ve gider kavramlarının bilinmesi gerekmektedir. Gelir, mal ve hizmet satışlarından veya faiz, kira ve benzeri şekillerde elde edilen hasılatlar olarak tanımlanabilir. Gelirler işletme

sermayesini artırıcı niteliktedir. Gider ise, gelir elde etmek amacıyla katlanılan varlık tükennmeleri olup, sermayeyi azaltıcı yönde bir etkide bulunurlar (Çonkar vd., 2002: 35).

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemine ait faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablo şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılabilceği gibi, gelir tablosu, bilanço gibi statik değildir. Gelir tablosunun en önemli niteliği, dinamik bir özelliğe sahip olmasıdır (Koç Yalkın, 2004: 81). Bilanço işletmenin bir anlık fotoğrafına, gelir tablosu ise işletmenin bir dönemini içeren filmine benzetilebilir (Çonkar vd., 2002: 36). Gelir tablosunun sahip olduğu bu dinamik yapı nedeniyle günümüzde bu tabloya bilançodan daha fazla önem verilmektedir (Koç Yalkın, 2004: 81).

Gelir tablosunda gelir ve giderlerin karşılaştırılması sonucu elde edilen tutar (kâr veya zarar) ile, aynı işletmenin dönem sonu ve dönem başı sermaye farklarının birbirine eşit olması (işletmeye eklenen ve çekilen değer yok ise) gerekmektedir (Güçlü vd., 2002: 63).

Gelir tablosu, işletmelerdeki gelişmeleri ve cari dönemdeki kazanç gücünü tam ve gerçek olarak yansıtmalarının yanı sıra, işletmenin bir dönemlik faaliyeti ile ilgili bilgileri de ortaya koymaktadır. Bu noktadan hareketle gelir tablosu, işletmelerin mali açıdan başarı derecesini de gösteren bir rapor görevi görmektedir (Sağlam, 1999: 434). Gelir tablosu düzenlenirken envanter bilgilerinden ve kâr-zarar hesabından yararlanır (Çetiner, 2000: 69). Gelir tablosunun düzenlenmesi tüm gelir ve gider hesaplarının büyük defterde bulunan Kâr veya Zarar Hesabında ayrıntılı olarak yer alması ile mümkün olur (Güçlü vd., 2002: 63). Gelir tablosu dönemsonlarında düzenlenen bir finansal tablodur (Güçlü vd., 2002: 64).

Gelir tablosu işletmenin belli bir hesap dönemine ilişkin olarak net bir sonuca ulaşmakta beş temel bölümden oluşmaktadır. Bu bölümleri şu şekilde sıralayabiliriz (Akdoğan ve Tenker, 2001: 155):

- Brüt satış kârı veya zararı,
- Faaliyet kârı veya zararı,
- Olağan kâr veya zarar,
- Dönem kârı veya zararı,
- Dönem net kârı veya zararı.

Brüt Satış Kârı Veya Zararı:

Brüt satış kârı veya zararı bölümü, işletmenin ana faaliyet konusu olan mal ve hizmet satışlarından elde edilen gelirler ile bu satışların yapılması için katlanılan giderlerin karşılaştırıldığı bölümdür (Gücenme, 2002: 30-31).

Faaliyet Kârı Veya Zararı

İşletme mal alıp, mamul ve hizmet üretmesiyle beraber aynı zamanda bunların satışını yapan ve genel idareye sahip olan ve bununla beraber çalışma konusunda çeşitli araştırma ve geliştirme faaliyetlerini sürdüren bir bütündür (Bektöre vd., 2003: 46).

Olağan Kâr Veya Zarar

Gelir tablosunun bu bölümünde, işletmenin ana faaliyet konusu dışında diğer faaliyetlerinden sağladığı gelir ve kârlar ile yine işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki faaliyetleri ile ilgili gider ve zararlar ve finansman giderleri kalemleri yer almaktadır. Faaliyet kârı veya zararına, bu diğer faaliyetlerden sağlanan gelir ve kârların eklenmesi ve gider ve zararlar ile finansman giderlerinin bu tutardan düşülmesi ile işletmenin olağan kâr veya zarar tutarına ulaşılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 189).

Dönem Kârı Veya Zararı

Olağan kâr veya zarar tutarına, olağandışı gelir ve kârların eklenmesi ve elde edilen tutardan olağandışı gider ve zararların çıkarılması yoluyla dönem kârı veya zararı tutarına ulaşılır. Burada yer alan kalemler süreklilik göstermezler (Bektöre vd., 2003: 49).

Dönem Net Kârı Veya Zararı

Gelir tablosunun son aşamasını oluşturan bu bölümde ise dönem kârı veya zararından, döneme ait vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıklarının düşülmesi ile döneme ilişkin net kâr veya zarar tutarına ulaşılmaktadır (Durmuş ve Arat, 1997: 92).

5.2.2. Ek Mali Tablolar

Bu başlık altında sırasıyla fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve özkaynak değişim tablosundan bahsedilecektir.

Fon Akım Tablosu

Fon akım tablosu, bir dönem içinde işletmenin sağlamış olduğu tüm mali kaynakları ve bunların kullanım yerlerini göstererek, bilanço ve gelir tablosunda görülmeyen fon akımını ortaya koymak amacıyla hazırlanan bir tablodur. Fon akım tablosu, bilanço ve gelir tablosu ile birlikte sunulur, böylece işletmenin mali gücü ve bu mali gücün nasıl kullanıldığı, gelecekteki fon gereksiniminin ne olduğu gibi konularda bilgiler verir (Gücenme, 1996: 114).

Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, işletmenin gelecekteki nakit giriş ve çıkış tahminlerini gösteren bir tablodur. Genellikle bir hesap dönemi için düzenlenir, ancak daha uzun dönemler içinde hazırlanabilir. Düzenlendiği dönemdeki nakit düzeyi dalgalanmalarını gösterdiği için, hangi zamanlarda işletmenin nakit ihtiyacı ya da fazlalığı olduğunu

nakit akım tablosu gösterir. Bu açıdan finansmana ilişkin kararların alınmasında önemi büyüktür (Durmuş ve Arat, 1997: 252).

Kâr Dağıtım Tablosu

Kâr dağıtım tablosu, firmanın dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablo olarak tanımlanabilir. Kâr dağıtım tablosu, ortaklara ve diğer ilgililere ana sözleşme ve/veya yasa hükümleri uyarınca dağıtılacak kâr payını belirlemek; dönem kârından ödenecek vergileri ve ayrılacak yedek akçeleri göstermek; dönem kâr veya zararının finansal yapıya etkisini ortaya koymak, yatırım alanı arayan birikim sahiplerine şirketin kâr dağıtımını hakkında bilgi vermek amacıyla özellikle sermaye şirketlerince düzenlenmektedir (Akgüç, 1995: 213).

Satışların Maliyeti Tablosu

Gelir tablosundaki satışların maliyeti bölümü işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi kalemlerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. Bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar (Ataman ve Hacırüstemoğlu, 1999: 86-87).

İşletmenin satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyetinin toplamı, gelir tablosunda “Satışların Maliyeti” bölümünde yer alan tutarları ifade eder (Ataman ve Hacırüstemoğlu, 1999: 87).

Özkaynaklar (Özsermaye) Değişim Tablosu

Özkaynaklar (özsermaye) değişim tablosu, hesap dönemi içerisinde, firmanın özkaynaklarında meydana gelen değişiklikleri gösteren bir finansal tablodur. Bu tablonun hazırlanmasında, bilanço ve gelir tablosundaki bilgilerden de yararlanır (Bolak, 1998: 17).

Özkaynakların dönem başı değerine, yapılan ilaveler eklenip, azalışlar çıkartıldığında,dönem sonu özsermaye değerine ulaşılır ve böylece, iki değer arasındaki farkın hangi nedenlerden kaynaklandığı açıklanmış olur (Bolak, 1998: 18).

5.3. GÜVENİLİRLİK KAVRAMI VE ÖNEMİ

İşletmenin raporlanan bilgilerinin kullanılmasını oluşturan ilkeleri sağlayan mevcut finansal raporlama çatısına paralel olarak, finansal raporları kullanan daha geniş bir kesimin ihtiyaçlarına cevap verecek olan bazı ilave kriterler de dikkate alınmalıdır. Bunlar (UN, 2008: 11);

- Karşılaştırılabilirlik,
- Uygunluk ve maddesellik,
- Anlaşılabilirlik,
- Güvenilirlik ve doğrulanabilirlik.

Yukarıda belirtilenler dikkate alındığında sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile kurumsal yönetim açısından şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkelerinin muhasebe açısından önemi daha açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Çünkü önceden de ifade edildiği üzere dış bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisinin oluşumuna veya sunumuna herhangi bir müdahalesi söz konusu değil iken, iç bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisine hem ulaşma ve hem de oluşumunda müdahale edebilme imkânı söz konusudur. Bu noktada muhasebe bilgisini hazırlayan muhasebecilerin meslek etiğine uygun olarak sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkelerine uygun davranmaları, muhasebe bilgilerinin objektif ve kamu güveni amaç edinerek hazırlanmasını temin etmeleri gerekmektedir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği üzere muhasebe bilgisinin iç bilgi kullanıcıları tarafından manipüle edilme, dolayısıyla yaralanabilirliği çok yüksektir (Elitaş v.d. 2009: 33).

Bir girişimin finansal tabloları, kullanıcıların doğru karar alabilmesi için gerekli tüm bilgileri içermelidir. Tablolar gereksiz bilgiyi ise içermemelidir. Fakat kullanıcıları yanıltmayacak derecede yeterli bilgiyi de ihtiva etmelidir. Örneğin, finansal tablolara eklenen dipnotlar bu kriteri yerine getirmek için genellikle istenmektedir (ACFE, 2008: 116).

Şeffaflık, raporlamanın açık, tam ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir (Frecka, 2007). Genel olarak şeffaflık; kredilerin yatırımcılarca kullanımı, kredi kullananların kredibilitesi, hükümetin kamu hizmetlerini sunumu (örneğin; eğitim, sağlık, para ve maliye politikaları gibi) ve uluslararası kuruluşların faaliyetleri hakkında doğru zamanlı ve güvenilir ekonomik, sosyal ve politik bilginin artan biçimde akışının sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Vishwanath ve Kaufmann, 1999: 3).

5.4. İLGİLİLİK KAVRAMI VE ÖNEMİ

Kamuyu aydınlatma, sermaye piyasasının şeffaflık ve dürüstlük çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmesini gerçekleştirmek, tasarruf sahiplerinin, şirket ortaklarının ve diğer kişilerin yerinde ve zamanında bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla, sermaye piyasası araçlarının değerini ve yatırım yapmak isteyen yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek önemli olayların ve özel durumların kamuya açıklanması şeklinde tanımlanabilir (Civan ve Yıldız, 2002: 340–341).

Erişilen bilgilerin düzenli, karşılaştırılabilir, zamanında ve güvenilir olması, şirketlerin mevcut durumlarının ve gelecekle ilgili muhtemel olasılıkların değerlendirilmesine yardımcı olarak, kaynakların daha etkin dağılımını sağlamaktadır. Şeffaflık şirket yönetimini de etkinleştirmektedir. Yatırımcılar yatırım yapma kararını alırken, şirketlerin şeffaflık derecesine ve kamuyu aydınlatma amacıyla kamuoyuna yaptıkları açıklamaların kalitesine dikkat etmektedirler (Ararat, 2004).

Muhasebecilerin işletmelerin muhasebe ve finans ile ilgili bilgilerini üçüncü kişilerin hizmetine sunarken kamu menfaatlerini ve meslek etiğini de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik, bu mesleği yürüten kişilerin topluma ve devlete karşı taşıdığı

sorumluluğun bilincinde olmalarıdır. Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde, muhasebe mesleğini yürüten kişiler kamu çıkarlarını her şeyden önde tutmak ve devamlı gözetmekle sorumludurlar. Bu kişiler bu doğrultuda hareket ederlerse; hem kamuya yararlı bir iş yapmış olurlar hem de böylelikle kamuyu aydınlatmış olurlar. Bu doğrultuda yürütülen faaliyetler sonucunda mali tabloların, açık ve anlaşılabilir bir şekilde bilgi kullanıcılarının hizmetine sunulmaları sağlanmış olur (Civan ve Yıldız, 2002: 341).

Zamanında ve ilgili sunulan bilgi (veri) bilgi kullanıcıları için önemli olan ve istenilen bilgi (veri) türüdür. Böylece bilgi kullanıcısı alacağı kararı zamanında ve doğru ve güvenilir bilgiler (veriler) ışığında verebilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI VE BİR MODEL ÖNERİSİ

Üniversite Döner sermaye işletmeleri 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesinde ve aynı kanuna göre döner sermayelerin kurulmasında uyulacak esaslara ilişkin yönetmeliklerde de ifade edildiği daha önceki bölümde belirtilmişti. Buna rağmen, bu bölümde de aynı ifadeler konunun daha iyi anlaşılması için tekrar edilebilir. Bu bölümde, üniversite döner sermaye işletmelerinin mevcut durumu ve bu durumun aksayan yönlerinin iyileştirilmesi ile ilgili öneriler üzerinde durulacaktır. Ayrıca, üniversite döner sermaye işletmelerinin şirketleştirilmesi ile ilgili de öneriler yer alacaktır.

7. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPISININ YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine göre yönetim ve örgüt yapıları aşağıda verildiği biçimde tanımlanmıştır.

“Üniversitelerde Döner sermaye işletmesinin Kuruluşu, üniversite yönetim kurulunun önerisi, Yükseköğretim Kurulunun onayı ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü ile gerçekleşir. Döner sermaye işletmesinin kuruluş sermayesine üniversite bütçesinde bu amaç için ödenek öngörülmek şartıyla katkı sağlanır.”

“Döner sermaye işletmesi faaliyetlerinden elde edilen gelirler, birimler itibarı ile ayrı ayrı hesaplarda izlenir.” Bu birimlerin harcamaları da söz konusu hesaplardan yapılır.

“Döner sermaye işletmesine tahsis edilen sermaye, üniversite yönetim kurulu kararı ile artırılabilir. Artırılan sermaye tutarı yıl sonu kârlarından karşılanır.”

“Ödenmiş sermaye tutarı, tahsis edilen sermaye tutarına ulaştıktan sonra kalan yılsonu kârı, döner sermaye işletmesinin hizmetlerinde kullanılmak üzere ertesi yılın gelirine ilave edilir.”

“Döner sermaye işletmesinin gelirleri, işletme adına yapılan mal ve hizmet satışları ile diğer gelirlerden oluşur.”

“Döner sermaye işletmesinden verilen hizmetler dolayısıyla öğretim elamanları adına her ne nam altında olursa olsun ayrıca ücret talep edilemez.”

“Süreklilik arz eden hizmet alımları ile maliyeti yüksek ve ileri teknoloji ürünü olan tıbbi cihazların hizmet alımı yoluyla temini veya kiralanması için döner sermaye kaynaklarından gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişilebilir.”

“Döner sermaye gelirlerinden tahsil edilen kısmın, tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezleri için asgari yüzde 35'i, ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu ile bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları için asgari yüzde 25'i, diğer yükseköğretim kurumları için ise yüzde 15'i, ilgili yükseköğretim kurumunun ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları, her türlü bakım, onarım, kiralama, devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ve diğer ihtiyaçlar ile yönetici payları için kullanılır. Bu oranları yüzde 50'sine kadar artırmaya üniversite yönetim kurulu yetkilidir.”

“Döner sermaye gelirlerinden tahsil edilen kısmın yüzde 5'i, üniversite bünyesinde yürütülen bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için kullanılır. Bu tutar döner sermaye muhasebe birimince, tahsilatı takip eden ayın yirmisine kadar ilgili yükseköğretim kurumu hesabına yatırılır. Yatırılan bu tutarlar, yükseköğretim kurumu bütçesine öz gelir olarak kaydedilir. Kaydedilen bu tutarlar karşılığı olarak ilgili yükseköğretim kurumu bütçesine konulan ödenekler, gelir gerçekleştirmelerine göre kullanılır. Süresi içinde yatırılmayan tutarların tahsilinde 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.”

Döner sermaye işletmelerinin, şirket gibi yönetim kurulları mevcuttur. Şirketlerinin yönetim kurulu şirket ortaklarından oluşmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin yönetim kurulu ise üniversite yönetim kuruludur. Üniversite döner sermaye işletmelerinin ita amiri rektördür. Rektör bu yetkisini uygun gördüğü ölçüde yardımcılara, dekanlara ve enstitü müdürlerine devredebilir. Üniversite yönetim kurulu isterse bu yetkisini döner sermaye yürütme kurulunu oluşturarak devreder. Döner sermaye yürütme kurulu beş kişiden oluşmaktadır. Bunlar; bir rektör yardımcısı başkanlığında, üç öğretim elemanı (dekan veya yüksek okul müdürü de olabilir) ve bir saymandan oluşmaktadır. Döner sermaye yürütme kurulu döner sermaye işletmeleri ile ilgili kararları üniversite yönetim kurulunun yetkisini kullanarak vermektedir.

“Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin hizmetleri: Yönetim Kurulu, İta Amiri, İşletme Müdürü, memurlar ve işçiler tarafından, Saymanlık hizmetleri ise Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilen saymanlarca yürütülür.”

Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin kadroları İşçi, Memur, Teknik eleman, Uzman, Sayman ve İşletme müdüründen oluşmaktadır. Bunlardan işçi, uzman ve memurların alınması, tayin edilmesi ana kuruluşça yapılmaktadır.

Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde; Memur, Sayman ve İşletme Müdürü düzeni içinde 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun getirdiği ilkelere göre bir astlık üstlük ilişkisi; işçiler içinde İş Kanununun ve sözleşme hükümlerinin getirdiği ilişkilere dayanan bir örgütlenme olup, özel bir örgütlenme şekli yoktur. Bu nedenle Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin bugüne kadar örgüt şeması, üniversiteler tarafından oluşturulmuştur.

Üniversite Döner Sermaye Saymanlık Müdür ve personeli Maliye Bakanlığı'na bağlı olup, ilgili bakanlık tarafından ataması yapılmaktadır. Bu durum da söz konusu personelin üniversiteye uyum sağlaması ve entegrasyon durumu çoğunlukla gerçekleşmemektedir. Bu da çeşitli sıkıntılara sebebiyet vermektedir. Özellikle bunlardan kaynaklı olumsuz bir hizmet sunumu üniversite yönetimine mal edilmekte ve olumsuzluğu gidermek içinde üniversite yönetimi zorlanmaktadır. Oysa ki üniversite

yönetimi tarafından atanmış ve üniversite tarafından kontrol edilebilen kişiler olsaydı, yaşanacak sorunların üniversite yönetimince giderilmesi daha hızlı ve kolay olacaktır. Mevcut durum Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin finansman yönetimini de zora sokmaktadır. Çünkü söz konusu personel kendilerini kuruma yani üniversiteye ait olma duygusunu taşımamaktadırlar.

Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri üniversitelerin tüzel kişiliği içerisinde kurulmuş ve bu tüzel kişilik içerisinde faaliyet göstermektedirler. Bundan dolayı Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin ayrı bir tüzel kişilikleri yoktur. Bu yönüyle de şirketlerden farklı bir yapı göstermektedirler.

Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri yıllık bütçelerini bünyelerinde hazırlamaktadırlar. Hazırlanan bütçe taslağını döner sermaye işletme müdürü ve saymanlık müdürü imzalar. Daha sonra bütçe taslağı üniversite yönetim kuruluna sunulur. Üniversite yönetim kurulundan geçtikten sonra da üniversite rektörü tarafından onaylanınca döner sermaye işletmesinin bütçesi kesinleşir.

Döner sermaye yürütme kurulu oluşturulurken kurul üyelerinin tamamı üniversitenin kadrolu elemanlarından ve mümkün olduğunca döner sermaye işletmesi kapsamında faaliyet gösteren birimlerden olmalıdır. Döner sermaye yürütme kurulunun mevcut halinde, Maliye Bakanlığı'nın personeli saymanın olması kararların alımında çeşitli sorunların oluşmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca, üniversite personeli olmayan birisinin üniversite adına karar verici olması da kamu yönetimi kurumsal yapısı açısından uygun düşmeyebilir. Çünkü üniversite personeli olan döner sermaye işletme müdürünün, döner sermaye yürütme kurulunda görev alamaması bunun aksine, aynı statüdeki Maliye Bakanlığı personeli olan saymanın yer alması gerek kurumsal imajı gerekse kurum çalışanlarının aidiyet ve motivasyonunu olumsuz etkilemektedir. Ayrıca 5018 sayılı kanun, saymanı muhasebe yetkilisi olarak tanımlamış ve görevlerini de ayrıntılı bir şekilde belirtmiştir. Bu yönüyle de duruma baktığımızda muhasebe yetkilisinin yetkisini aştığı diğer bir ifade ile görev tanımı dışında ki bir yetkiyi kullanma hakkına sahip olduğu görülmektedir. Bu durum aynı zamanda saymanın

akademik kurumun gerekliliğinin farkında olmaması halinde yürütme kurulunu tıkayıcı bir durum da ortaya çıkarabilir.

Yukarıda belirtilen karmaşık durumun giderilerek sayman yerine döner sermaye işletme müdürünün yürütme kurulu üyesi olması veya bir öğretim elemanının olması veya döner sermaye işletme müdürünün yürütme kuruluna oy hakkı olmaksızın raportör olarak yer alması uygun olabilir. Bununla ilgili yasal düzenleme yapılması ihtiyacı doğmaktadır.

Döner sermaye işletme müdürü 2547 sayılı kanunda tahakkuk memuru olarak ifade edilmiştir. Ancak 5018 sayılı kanunda ise, gerçekleştirme görevlisi olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı kanunda bütçe tahsis edilen birimlerin üst yöneticileri harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Harcama yetkilileri işleri yürütmek için kendisine hiyerarşik olarak en yakın olan kişiyi gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirme yetkisine sahiptirler. Bu yetkilerini kullanırken uygulamada farklılıklar olsa da çoğunlukla işletme müdürünü gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirirler.

Bu duruma döner sermaye işletmeleri açısından baktığımızda söz konusu işletmenin kendisine ait bütçesi mevcuttur. Döner sermaye işletme müdürünü üniversitenin örgüt yapısı içerisinde irdelediğimizde bütçesi olan daire başkanlıkları gibi düşünülebilir. Duruma bu açıdan bakıldığında döner sermaye işletme müdürlerinin harcama yetkilisi olarak tanımlanması, kendilerine hiyerarşik olarak en yakın kişiler ise şube müdürleri olduğundan bunların da gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirilmeleri gerekir. Örneğin, döner sermaye satın alma şube müdürü gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirilebilir.

Döner sermaye işletmeleri yukarıda belirtildiği gibi bir yapıya kavuşturulduğunda iş ve işlemlerin daha hızlı yürütüleceği ve kamu mali sistemi açısından da uygun olacağı düşünülmektedir.

Üniversite hastanelerinde, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4/B maddesine göre çalıştırılan sözleşmeli personel ücretleri özel bütçe kaynakları dışında

sadece döner sermaye gelirlerinden karşılanması da, yapılan ikinci bir yanlış uygulamaydı. Söz konusu bu uygulamaya 04.06.2011 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında 632 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile son verilmiştir. Mevcut 4/B'li sözleşmeli personelin tamamının 4/A' ya geçirilmesi kararlaştırılmıştır.

8. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMA SÜRECİ

Kamu döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nun geçici 11. Maddesinde döner sermaye işletmelerinin buldukları kamu kurumlarının bütçeleri içinde yer almaları ve 2007 yılının sonuna kadar tasfiye edilmeleri hükmü yer almaktaydı. Ancak 24.12.2005 tarih ve 5436 sayılı kanunla döner sermaye işletmelerinin tasfiye edilmesinden vazgeçilip 2007 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılması hükmüne yer verilmiştir. Fakat 2007 yılında da yeniden yapılandırma süreci tamamlanamadığından dolayı 2007 yılının sonunda döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırma süresi 2008 yılının sonuna kadar uzatılmıştır. Söz konusu yapılandırma süreci 2008 yılının ortalarına kadar tamamlanmadığından en son 06.08.2008 tarih ve 26959 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5793 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" la yeniden yapılandırma süresi 2010 yılının sonuna kadar uzatılmıştır. Ayrıca döner sermaye işletmelerinin buldukları kamu kurumlarının bütçelerinde yer almasına ilişkin hükümde yürürlükten kaldırılmıştır. Döner sermaye işletmelerinin yapılandırma süreci 2010 yılında tamamlanamayıp,2011 yılına sarkmıştır. 2011 yılında da bununla ilgili kurumların çalışmaları devam etmektedir.

Yukarıda ifade edildiği gibi döner sermayelerin yeniden yapılandırılma çalışmaları Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri açısından Yükseköğretim Kurulu ve Maliye Bakanlığı'nca da yürütülmektedir. Bu yapılandırma çerçevesinde 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler döner sermayeye katkıda bulunan öğretim üyelerinin katkı oranlarının ve işletmenin ihtiyaçları için kullanabileceği oranları kapsamaktadır.

Döner Sermayelerin yeniden yapılandırılması için Anadolu Üniversitesi'nde 06-08 Ağustos 2010 tarihleri arasında yapılan çalıştay ile aşağıda verilen konu başlıkları hedef olarak ele alınmıştır.

- a) Döner sermayeye konu kaynakların kontrol edilmesi, tahsisi, planlanması ve yönetimi için; "Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı" hazırlanması,
- b) Mevcut ikincil mevzuatın revize edilmesi, Kanun tasarısının gerektirdiği ikincil mevzuatın hazırlanması,
- c) Veriye dayalı karar verme süreçlerini destekleyen Yönetim Bilgi Sistemlerinin kurulması.

Ayrıca, yapılandırmanın çerçevesi için de;

- Bazı işletmeler tasfiye edilebilecek,
- Bazı işletmeler bütçeye dahil edilebilecek,
- Bazı işletmeler kamu şirketine dönüştürülebilir,
- İşletmelerin büyük bir kısmı döner sermaye olarak kalacak,
- Döner sermaye bütçeleri, Merkezi Yönetim Bütçesi ile ilişkilendirilecek,
- Muhasebe sistemi yenilenecek;
- Nakit esasına göre bütçe hesapları eklenecek,
- Detaylı hesap planı oluşturulacak (Ortak Kodlar),
- İşletme ve muhasebe birimi kurma kriterleri belirlenecek,

- İşletmelerin yıllık çalışma programları ile bütçeleri arasında ilişki kurulacak, kesin hesap ve faaliyet raporlarına ilişkin düzenlemeler yapılacak,
- Performans kriterleri oluşturulacak,
- Mali raporlardan, işletmelerin verimliliği ve mali yapısına ilişkin standart rasyolar geliştirilecek,

denilmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrolü Kanunu kapsamında yeniden yapılandırma çalışmaları devam ederken bir taraftan da döner sermaye işletmeleri için model belirlenmesi ile ilgili fikirler ortaya atılmaktadır. Bu fikirlerden birisi de Anadolu Üniversitesi'nde yapılan Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması Çalıştayı'nda konuşan Naci GÜNDOĞAN²²'in ortaya koyduğu, "Döner Sermayelerin Şirketleşme Modeli" dir. Döner sermaye işletmelerinin yönetilmesinde önerilen modellerden biri olarak şirketleşmenin kamu kurumları içerisinde uygulanabilirliği tartışılabilir. Ancak şirket iki veya daha fazla gerçek ve tüzel kişinin ticari bir amaç için sermayelerini birleştirmeleri ve ortaklarına kar dağıtmayı ve tasarruf sağlamayı amaçlayan bir anlaşma olarak tanımlanır. Bir işletmenin şirket olarak ifade edilmesi için öncelikle birden fazla ortağının olması gerekir (Bektöre vd, 2003:4). Oysaki bu işletmelerin tek bir ortağı ya da tek bir sahibi vardır, o da üniversitelerdir. Doğal olarak üniversite döner sermaye işletmelerinin bu anlamda ifade edilebilmesi için şirket kavramının kamu kurumları tanımının genişletilmesine ihtiyaç vardır.

Yukarıda yeniden yapılandırma ile ilgili olarak Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri için, Üniversite Döner Sermaye işletmesi yerine Üniversite Döner Sermaye Şirketi kavramının kullanılmasının ve bu şirket kavramı çerçevesinde yeniden yapılandırılmasının doğru olacağı düşünülebilir.

Bu yapılandırma çerçevesinde şirketin kuruluş sermayesi sembolik bir rakam olmamalıdır. Aynı zamanda bu tutar sermaye şirketlerin kuruluşunda gerekli olan

²² Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması Çalıştayı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

sermaye limit tutarlarından aşağı olmamalı ve üniversite bütçesinden nakit olarak geri alınmamak üzere tahsis edilmelidir. Bu şirket üniversitenin döner sermaye işletmesi kapsamında faaliyet yapacak birimlerinin ortak olacağı ve aynı birimlerin bütçelerinden ayrılacak ödenekle sermayesi tahsis edilecek bir şirket olarak kurulabilir. Şirket kuruluş süreci sermaye şirketlerinin kuruluş süreci ile aynı prosedüre sahip olmalıdır. Söz konusu şirket üniversitenin tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişilik olmalıdır. Fakat yönetsel anlamda üniversiteye bağımlı bir şirket olarak planlanmalıdır. Diğer değişle döner sermaye işletmesinin yönetim kurulu ve çalışanları üniversitenin kendi kadrolu personelinde oluşturulmalıdır.

Döner sermayelerin sermayeleri ile ilgili durum (yönetmeliğın 4. maddesi) dikkate alındığında konusu bir sermaye şirketi gibi kurulmuş olan döner sermaye işletmelerinin, sermayelerinin taahhüt edilmiş olduğu ama hiçbir zaman ödeme işlemlerinin gerçekleşmediği görünmektedir. Bu sebeple, bütçeden ilk kuruluş için belli oranda sermayenin fiilen aktarılması gerekir.

Döner sermaye işletmeleri ticari faaliyet yapan iktisadi kuruluşlar olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile bu işletmeler kamu kurumlarının ticari alanda piyasaya açılan kapıları olarak tanımlanabilir. Bu işletmeler piyasa koşullarına göre yaşamlarını sürdürmektedir. Fakat kendileri ile aynı piyasada faaliyet gösteren rakipleri kadar rahat hareket etme kabiliyetine sahip değildirler. Bu nedenle, doğal olarak döner sermaye işletmelerinin piyasa koşullarında hizmet sunması zorlaşmaktadır. Bunun önüne geçmek için ise bu işletmelerin kuruluşlarında takip edilen sermaye şirketleri benzerliğinin piyasa faaliyetlerinde aynı olmalıdır. Söz konusu döner sermaye işletmeleri satın almalarını basiretli bir tacir sorumluluğu ve bilinci ile yapıyorsa piyasa koşullarına göre rekabet etme şansına sahip olurlar.

Üniversite döner sermaye işletmesi, üniversitenin bir nevi ticari faaliyetlerinin takip edildiği iktisadi birimlerdir. Bu özelliği ile söz konusu işletmelerin ticari mevzuat dışında tutulması ve kamu mali mevzuatına tabi tutulması ve bunun devamının savunulması üniversitelerin bu alandan çekilmesi demektir. Oysa bu kurumlar kendi gelirlerini kendi imkanları ile oluşturmaktadırlar. Geliri oluştururken bunu piyasa

koşullarında ve rekabetçi bir ortamda yapmaktadırlar. Üniversite döner sermaye işletmeleri geliri elde ederken piyasa koşulları çerçevesinde faaliyet gösteren kişi ve işletmelerle rekabet içerisinde olmaktadır. Tabi bu geliri elde ederken 2886 sayılı İhale Kanunu'nun belirlemiş olduğu çerçevede davranmak zorundadır. Gelir elde etmede karşılaştıkları mevzuat bürokrasisinin dışında söz konusu geliri harcarken de yine kamu mali mevzuatının tüm bürokratik işlemlerini tamamlamak zorundadır. Bürokratik işlemler bazı durumlarda işletmenin hantallaşmasına sebebiyet vermekte, gerek işletmenin ürettiği mal ve hizmetten faydalanacaklar gerekse işletmeye mal ve hizmet satacak kişi ve kuruluşlar söz konusu bürokratik işlemlerin yoğunluğundan pek memnun olmamaktadırlar. Üniversite döner sermaye işletmeleri mali mevzuattaki bürokratik işlemlerden dolayı istenilen düzeyde etkili ve verimli olamamaktadırlar.

Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırma çalışmaları belli dönemlerde gündeme gelmiş ve yapılandırma çalışmaları genellikle mali işleyişle ilgili yapılandırmayı kapsamıştır. Döner sermayelerin idari yapılandırılması ve işleyişi ile ilgili hantallığı ortadan kaldıracak bir çalışma yapılmamıştır.

Döner sermayeler sosyal güvenlik kurumları ve kullanıcıların ödedikleri ücretler ile finanse edilmektedir. Merkezi devlet bütçesi çalışanların maaşları ve bazı diğer harcamaları karşılamaktadır. Döner sermaye kaynakları faaliyet giderlerinin önemli bir kısmını ödemek ve performansa dayalı ödeme yoluyla elemanlara ikramiye vermek için kullanılmaktadır. Bu performansa dayalı ödeme sistemi 2004 yılından bu yana uygulanmaya konulmuştur. Şimdi tüm Sağlık Bakanlığı hastanelerini kapsamaktadır. 2008'e kadar, sosyal güvenlik kurumları hastaneler tarafından sağlanan her bir servis için sunulan bireysel fatura tabanına dayalı olarak döner sermaye ödemesinde bulundu. Bu sistem elverişsizdi ve hastaneler tarafından yüksek faturalamayı teşvik etmekteydi (Sigma, 2009: 8).

SGK yüksek faturalamanın önüne geçmek için çeşitli önlemler almaya çalışmıştır. Bu önlemler içerisinde kurum faturalarının kontrol edilmeside yer almaktadır. Bu kontrol sistemi SGK'ya belli bir tasarruf sağlamış ise de diğer taraftan üniversite hastanelerinin gelirinde önemli derecede sayılabilecek düşümlere sebebiyet

vermiştir. Bu durum üniversite hastanelerini borçlarını ödeyemez ve iflas noktasına getiren en önemli etken olmuştur.

Söz konusu yapılandırma çalışmalarından biri de 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 36. Maddesinde değişiklik yapılması fikriydi (Mutluer, 2009:2). Böylelikle döner sermayeler desteklenmek sureti ile üniversitelerde tam gün çalışması getirilmek istenmiş ve 5947 sayılı Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına dair Kanun 30.01.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu bu yasa tam gün yasası olarak adlandırılmaktadır. Bu yasa üniversite öğretim üyelerinin çalışma usul ve esasları ile performans dayalı çalışmayı kapsamaktadır.

Döner sermayelerin yeniden yapılandırılması ile ilgili düşünceler oluşturulurken bazı kesimler döner sermaye işletmelerinin bütçenin genellik ve birlik ilkesine aykırı bir yapılanma içerisinde olduğunu ve bütçe dışında gözüktüğünden dolayı da bütçe disiplini bozduğunu ifade etmektedirler. Bu fikri savunanlar döner sermaye işletmelerinin bütçeye dahil edilmesi ve bütçe dışında bir fon olmamasını savunmaktadırlar. Bu yönü ile bakıldığında döner sermaye işletmeleri kuruluş amaçlarından en önemlisi olan kamunun atıl iş gücünün ve kaynaklarının ülke ekonomisine kazandırılması olduğu gerçeği göz ardı edilmektedir (Mutluer, 2009:3).

Döner sermaye işletmelerinin ülke ekonomisi açısından birçok olumlu yönünün olduğu kabul edilmektedir. Bunlardan en önemlisi kamuda büyük bir istihdam alanı oluşturmasıdır. Günümüz ekonomilerinin en büyük sorunlarından birisi istihdam olduğu gerçeği ortada dururken döner sermayelerin kaldırılması veya bütçeye dahil edilmesi düşünülmemelidir. Ancak döner sermayelerin yeniden yapılandırma çalışmaları yapılırken hem idari hem de mali işleyiş açısından ele alınması kaçınılmazdır.

Döner sermaye işletmeleri kamuda kendi imkanları ile gelir elde eden, harcayan, istihdam oluşturan ve üretim yapan ekonomik birimlerdir. Döner sermaye işletmelerinin ülkemizdeki yapılanma çalışmaları çoğunlukla mali yapılanma ile ilgili olduğunu ifade etmiştik. Özellikle tıp fakültesi olan üniversitelerin döner sermayeleri 2007 yılından

itibaren kümülatif olarak zarar etmektedirler. Söz konusu zararın nedenleri olarak Sosyal Güvenlik Kurumu uygulamaları, üniversite hastanelerinin 3. Basamak sağlık hizmetleri sunmaları, yönetsel ve mevzuat farklılığı gösterilmektedir. He ne kadar bazı üniversite hastaneleri zarar da olmadıklarını ifade etseler de bunun gerçeği yansıtmadığı bilinmektedir (Varol, 2010:1). Devlet zararda olan üniversite hastanelerini desteklemek amacı ile 25.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan 6111 Sayılı Yasaya göre, piyasaya olan borçlarını kapatmak üzere mali destek sağlama kararı almıştır. Söz konusu üniversite hastanelerine yapılan bu mali destekle hastanelerin yeniden verimli çalışabilir hale getirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca tam gün yasası çerçevesinde de hastanesi olan üniversitelere Sosyal Güvenlik Kurumu 2011 yılının sonuna kadar her ayın 15. Günü olmak koşulu ile öğretim üyelerinin özel muayene gelirlerini karşılamak üzere mali destek verme kararı almış ve ödemeler 2011 yılı aralık ayı sonuna kadar devam edecektir.

Üniversitelerin tıp fakülteleri dışında görev yapan öğretim üyelerinin döner sermaye işletmeleri kapsamında yapmış oldukları proje ve danışmanlıklardan elde ettikleri gelirlerden öğretim üyelerine ödenen katkı payı, denge tazminatı kesildiğinden ve ekstra çalışmalardan dolayı elde ettikleri gelirleri denge tazminatı ile mahsuplaşmasından dolayı çok düşük olmaktadır. Bundan dolayı da üniversitelerde artık döner sermaye kapsamında proje üretmek, danışmanlık faaliyeti yapmak, yok olma noktasına gelmişti ve bu uygulamadan dolayı döner sermayelerin amacı olan kamunun atıl kaynaklarının ekonomiye kazandırılması amacı gerçekleşmeme durumu ile karşı karşıya kalmıştır.

Üniversite öğretim üyelerinin aldıkları döner sermaye katkı paylarından denge tazminatının mahsuplaşma işleminin farkına nihayet varılmış 01.08.2010 tarihinde çıkan “6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun” yayınlanması ile denge tazminatının mahsuplaşma işine Ocak 2011 tarihinden itibaren son verilmiş ve müteakip aylarda artık kesilmemiştir (Varol, 2010:2).

Bu uygulamanın son bulması tıp fakültesi öğretim üyeleri ve öğretim elemanları dışındaki, öğretim üye ve elemanlarının yeniden üretken olmalarına fırsat vermiştir.

Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasında karşılaşılan problemlerden en önemlisi, üniversitelerin özel bütçe mevzuatı ile üniversite döner sermaye işletme mevzuatının birbiri ile karıştırılmasıdır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması kapsamında 31.03.2006 tarihinde çıkarılan denge tazminatı ile ilgili bir kanun yayınlandı. Bu kanun ile döner sermaye işletmelerinin dışında çalışan memur ve sözleşmelilerin maaşında iyileştirmeye gidildi. Ancak döner sermayede çalışanlar döner sermaye katkı payı aldıklarından dolayı bundan faydalanamamıştır. Burada çalışmaya devam ettikleri sürece denge tazminatından yararlanmaktaydılar. Bir şekilde döner sermaye katkı payı alınan birimden personel ayrıldıktan sonra da en son yıl aldığı döner sermaye katkı payı tutarı takip eden yıl alacağı denge tazminatı toplam tutarına eşit olana kadar denge tazminatından mahsuplaşma işlemi yapılacağından dolayı kişi bundan faydalanamamaktaydı. Söz konusu bu mahsuplaşma işlemi gerçekten çalışanlarda bir mağduriyete sebep olmaktaydı. Döner sermaye birimlerinde çalışıp buradan herhangi bir sebeple ayrılan kişi maddi olarak cezalandırılıyormuş gibi bir durum ortaya çıkıyordu (Varol, 2009:1).

Yukarıdaki durum belli bir süre sonra çalışan memur ve sözleşmeli personeli döner sermaye işletmesine bağlı birimlerde çalışma isteksizliğine neden olmaktaydı. Oysaki bu kanundan önce döner sermaye işletmelerine bağlı birimlerde çalışmak maddi açıdan avantajlı bir durum iken, bu kanun ile birlikte dezavantajlı bir duruma dönüşmüştür.

Denge tazminatının döner sermaye alanlarda mahsuplaştırma işlemi üniversitelerde tıp dışındaki öğretim üyelerinin üretkenliğini engelleyici bir durum oluşturdu. Diğer bir ifade ile öğretim üyelerinin döner sermaye kapsamında proje yapma, üretim ve danışmanlık hizmeti gibi çalışma isteklerini sekteye uğratmıştır. Bu durum üniversitelerin proje üretimini engellediği gibi, üniversitelerin gelir

kaybetmelerine de neden olmuştur. Buna bağlı olarak da kamuoyunda üniversitelerin verimli ve etkin olmadığı düşüncelerinin oluşmasına imkan sağlamıştır.

Denge tazminatı mahsuplaştırma işlemi kamuda çalışanlar arasında ücret dengesizliğini gidermeyi amaçlamışsa da aksine uygulamadan belli bir süre sonra ücret dengesizliğine sebep olmuştur. Özellikle, rutin çalışmalarının dışındaki ekstra çalışmalarından elde ettikleri gelirin denge tazminatı ile mahsuplaştırılması sonucunda üniversite öğretim üyelerini sanki mali açıdan cezalandırma yoluna gidilmiş gibi bir sonuç çıkarmak mümkündür. Diğer bir ifade ile öğretim üyelerinin çalışmamasının ve üretmemesinin istendiği anlaşılabilir.

Halbuki döner sermayelerin mali anlamda yeniden yapılandırılması düşünülürken üniversite öğretim elemanlarının rutin işleri dışında fazla çalışmaları sonucu ürettikleri her şeyin döner sermaye işletmesi kapsamında yapılmasına imkan sağlanmalı ve gelire çevrilme fırsatı da verilmelidir. Bunun sonucunda da ürettikleri karşılığında döner sermayeye katkı sağlayanlara da katkı payının verilmesine devam edilmeli ve denge tazminatı gibi herhangi bir mahsuplaşmaya gidilmemesi gerekmektedir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine ve Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 10. maddesine göre, İta Amiri Rektördür. Rektör bu yetkisini uygun gördüğü ölçüde yardımcılara, dekanlara, enstitü, yüksekokul müdürleri ve diğer birim yöneticilerine devredebilir. Rektör uygulamada genelde bu yetkisini rektör yardımcılarında birisine devreder. Doğal olarak rektör yardımcısı da rektör adına döner sermayenin her türlü ödemesine ita amiri olarak imza atar ve bu attığı imzadan dolayı da sorumluluk altına girer.

Yasa gereği de rektör yardımcılarını aynı oranda döner sermaye katkı payı almaktadırlar. Akademik unvan ve hiyerarşik durum göz önüne alınarak aynı oran belirlenmiştir. Halbuki döner sermayeden sorumlu rektör yardımcısı dışındaki rektör yardımcılarının döner sermaye açısından sorumluluğu ve riski eşit değildir. Bu yapılan

yanlışığın döner sermayeden sorumlu rektör yardımcısı lehine değişmesi gerekmektedir. Çünkü döner sermayeden sorumlu rektör yardımcısının yaptığı iş, üstlendiği sorumluluk ve katlanacağı risk, diğer rektör yardımcılarından daha yüksektir. Doğal olarak döner sermayeden sorumlu rektör yardımcısının döner sermaye katkı payı oranı diğer rektör yardımcılarının döner sermaye katkı payı oranından yüksek, rektörün döner sermaye katkı payı oranından düşük olmalıdır. Ayrıca rektör yardımcılarının döner sermaye katkı payı oranının eşit olmasından dolayı özellikle tıp kökenli bir rektör yardımcısı var ise bu durumda tıp kökenli rektör yardımcısı zaten döner sermaye alıyor ve rektör yardımcısı olması maddi olarak ekstra bir katkı sağlamamış olmaktadır. Kısacası, diğer tıp kökenli olmayan rektör yardımcıları rektör yardımcılıklarından dolayı katkı payı alırlarken, tıp kökenli öğretim üyesi bu görevinden dolayı ekstra bir katkı payı alamamaktadır. Mevcut yürürlükteki mevzuata göre tıp kökenli bir öğretim üyesi için rektör yardımcılığı döner sermaye katkı payı açısından dezavantajlı bir durum oluşturabilir. Burada yine eşit iş, sorumluluk ve risk faktörleri göz önüne alınarak oluşabilecek haksız durumun önlenmesi gerekir. Tıp kökenli bir rektör yardımcısının mesleğinin icrası ile alacağı döner sermaye katkı payı oranının yanı sıra rektör yardımcılığından dolayı ayrıca katkı payı alması gerekir.

Döner sermaye katkı payı oranları belirlenirken, gelirin oluşmasına direkt katkısı olan ile en direkt katkısı olanı ayırmak gerekir. Döner sermaye geliri oluşmasındaki katkının tarifinin iyi yapılması gerekir. Direkt katkısı olanların elde edeceği gelirden alacakları katkı payı oranlarının alt ve üst sınırlarının mevzuatta açıkça belirlenmesi gerekir. Burada mümkün olduğu kadar idarenin takdir yetkisini sınırlamakta fayda vardır. Böylelikle döner sermaye gelirinin elde edilmesinde direkt katkısı olanı mevzuatla koruma altına alınmış ve bunun sonucunda da keyfi uygulamaların önüne geçilmiş olur.

Döner sermaye gelirinin oluşmasında endirekt katkısı olanların ise yaptıkları iş ve sorumlulukların göz önünde bulundurulması gerekir. Bunların yanında üniversitede hiyerarşik yapının da göz önünde bulundurulması da gereklidir. Ayrıca uygulamada ortaya çıkabilecek diğer durumlarda dikkate alınmalıdır.

Üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin gelirinden katkı payları oranları belirlenirken işletmenin örgütsel yapısının irdelenmesi ve bu örgütsel yapı içerisinde yer alacak departmanların belirlenmesi ve katkı pay oranlarının bu örgütsel yapı göz önünde bulundurularak belirlenmesi gerekir. Burada en önemli nokta; aynı departmanda aynı işi yapanların aynı oranda döner sermaye katkı payından faydalanmalarının sağlanması ve bunun da standart hale getirilmesi herhangi bir subjektif davranışa fırsat verilmemesi gerekir.

Döner sermaye katkı payı oranlarıyla ilgili olarak yapılan son mevzuat değişikliği olarak bilinen tam gün yasası birçok problemi de beraberinde getirmiştir. Özellikle tıp fakültesi olan üniversitelerde öğretim üyeleri arasına döner sermaye katkı payı alma anlamında büyük uçurumlar ortaya çıkarmıştır. Bu da mağdur olan öğretim üyelerinin diğer meslektaşları ile aynı gelire sahip olabilmeleri için çeşitli arayışlara yönelmelerine sebep olacaktır. Örneğin bir dahiliye bölümünde görev yapan bir profesör ile cerrahi bilimler bölümünde görev yapan bir profesör ve temel tıp bilimleri bölümünde görev yapan bir profesör arasında uçuk bir fark oluşturmuştur.

Bu farkın sebepleri arasında Sosyal Güvenlik Kurumu(SGK)'nun Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) fiyatları gösterilse de bu klinik bölümler için geçerli olabilir, ama temel tıp bilimleri öğretim üyeleri için bir sebep teşkil etmez. Bu durum bu şekilde devam ederse gelecekteki tıp fakültesi mezunlarının temel tıp bilimlerini tercihini önleyici bir neden olabilir. Gelecekte de tıp fakültesinin temel eğitiminde görev yapacak öğretim üyelerinin yetiştirilmelerinde sıkıntılara yol açabilir.

Bu durumun giderilebilmesi için akademik unvan, eşit iş, sorumluluk, hiyerarşik konum vb. kriterler göz önünde bulundurularak katkı payı oranlarının alt ve üst sınırları tanımlanmalı, uygulamada öğretim üyelerinin katkı payı gelirleri arasındaki makas aralığı da dar tutulmalıdır.

Döner sermaye katkı payı oranlarının belirlenmesinde yapılan diğer hatalar ise, idari personel ile ilgilidir. Örneğin, döner sermaye işletme müdürünün, döner sermaye saymanının, hastane başhemşiresinin ve hastane başmüdürünün almış oldukları katkı

payı oranları arasındaki farklılıklar ve eşitsizliklerin yapılan işin sorumluluk, hiyerarşik yapı ve alınan riske göre yeniden belirlenmesi gerekir. Çünkü söz konusu bu görevlerin taşıdıkları risk ve sorumlulukların aynı olduğu düşünülmemelidir.

Döner sermaye işletmelerinin katkı payı oranları ile ilgili yapılacak çalışmalarda çok geniş bir perspektifte bakılmalıdır.

Bu açıdan döner sermaye gelirin oluşmasında direkt ve endirekt katkısı olanların döner sermaye katkı payı oranları belirlenirken göz önüne alınması gereken kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Yapılan işin niteliği,
- Yapılan işin risk faktörü,
- Yapılan işin toplumsal faydası,
- İşi yapana yüklediği sorumluluk,
- Yapılan işin bölgesel önemi,
- Yapılan işin eğitime olan katkısı,
- İşi yapanın akademik unvanı,
- Yapılan işin maddi getirisi,
- Üniversitedeki hiyerarşik yapı

Üniversite döner sermaye işletmelerinin denetimi iç ve dış olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İç denetim anlamında yükseköğretim kurulu denetleme kurulu başkanlığı, rektör veya rektörün yetkilendireceği kişiler ve döner sermaye işletme müdürü, dış denetim ise Yükseköğretim Kurulu ve Sayıştay tarafından yürütülmelidir. Bu anlamda diğer denetim birimlerinin ancak bir talep olması durumunda denetleme yetkilerinin olması gerekir. Denetimde böyle bir sınırlamanın oluşması durumunda döner sermayelerin işleyişinde, denetlenmesinde ve uygulamalarında zamanla ortak bir dil oluşur.

9. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA MAL VE HİZMET SATIN ALMA SİSTEMİ

Döner sermaye işletmelerini satın alma süreci açısından irdelediğimizde genel anlamda sürecin uzun sürdüğü ve süreden dolayı da birçok aksaklığın ortaya çıktığı ve ihtiyaçların zamanında giderilemediği veya ekonomik açıdan maliyetli bir şekilde giderildiği karşılaşılan durumlardır.

Üniversite döner sermaye işletmeleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu mevzuatına tabii olarak mal ve hizmet satın alır ve sözleşmeye bağlar.

Kamu ihale mevzuatının döner sermaye işletmelerinde uygulanması ile ilgili olarak daha esnek olunması gereklidir. Esneklikten kasıt, ihalelerin ilanda kalma sürelerinin kısaltılması ve satın almada, idareye devlet memuru sorumluluğunun yanı sıra bir basiretli tacir gibi davranma sorumluluğu yüklenmesi ve bunun öncelikli bir önemliliğe sahip olması gerekir. Diğer bir ifade ile basiretli bir tacir gibi davranma sorumluluğunun ağırlıkta olması durumunda, üniversite döner sermaye işletmelerinin satın alma sürecinin daha etkin ve verimli olacağı düşünülmektedir. Örneğin, doğrudan temin yolu ile satın almalarda 3 (üç) teklif şartı aranması ve bununla ilgili bir çok evrak düzenlenmesi yerine rekabet koşullarında basiretli tacir gibi davranıp, satın alma sürecinde üniversite döner sermaye işletmesi idaresinin pazarlık yapabilme gücünü arttırmak, satın alma sürecinde idareyi mal ve hizmetin satın alma bedeli ile uğraşmasına yönlendirmek, bunun için de idarecilerin sahip oldukları enerjiyi bu yönde kullanmalarına imkan sağlamak gerekmektedir. Aksi durumda; şuan ki mevcut uygulamada idareciler bu süreçte enerjilerinin çoğunu evrak prosedürünü tamamlamaya yönelik kullanmaktadırlar. Bunun sonucunda idareler mevzuatın getirmiş olduğu evrak yığını tamamlamaktan, kaliteli mal ve hizmeti ucuza mal etme, enerji ve zamanını bulamamaktadırlar. Tüm bunların sonucunda sistemi evrak düzeni, tertibi ve eksiksizliği üzerine kurma yerine, insana güven üzerine kurmak daha doğru olacaktır. Böylelikle

işletme çalışanlarının daha rasyonel davranmaları sağlanabilir ve kendilerine güvenilir hissi verildiğinde iş motivasyonu ve tatmini de artar.

Yukarıda belirtildiği gibi üniversite döner sermaye işletmeleri mal ve hizmet alımlarını 4734 ve 4735 sayılı Kamu İhale Kanunu (KİK) mevzuatı çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Bu mevzuatta yer alan satın alma süreçleri öncelikle uzun olduğundan alımların ihtiyaca cevap vermesi bu anlamda uzun sürmektedir. Bazen de bu sürecin uzun olmasından dolayı birçok aksaklıklarla karşılaşmaktadır. Özellikle verilen hizmet veya mal satışı ile muhatap olan kamuoyu ise bu durumda devletin hantal işleyen yapısı ile karşılaşmaktadır. Ortaya çıkan aksaklıklarda kamuoyunda şikayetler zincirini de beraberinde getirmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin KİK mevzuatına tabi olmasından dolayı alımların tutar ve miktar olarak çok veya az olmasının genel olarak bir anlamı yoktur. Çünkü en düşük tutardaki bir satın almada da piyasa araştırması yapılır. En az üç tane yazılı olarak teklif almanız ve bu teklifler içerisinde en uygun olana karar vermeniz, karar verdikten sonrada sipariş vermeniz gerekir. Bu işlemlerin hepsinin de yazılı ve imza süreçlerinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Siparişten sonra ki satın alınan malın teslim edilmesi, faturasının ödemesi ayrı bir evrak ve imza sürecini kapsamaktadır. Böyle bir süreç döner sermaye işletmelerinin şu anki halinde en az bir hafta sürmektedir. Oysaki Türkiye’de ki üniversite döner sermayelerinin ölçeğindeki diğer sermaye şirketleri bu işlemi iki veya en fazla üç gün içerisinde tamamlayabilmektedirler. Bu aradaki süre farkının yanı sıra bürokrasi de harcanan enerji ve kırtasiye maliyeti de ayrı bir durumu ortaya koymaktadır. Döner sermaye işletmelerinde satın alma sürecindeki prosedürü tamamlamak için harcanan zaman ve emekten dolayı, satın alınan mal ve hizmetin işletmeye mal oluşu ile ilgili olarak inceleme ve sorgulamaya ne zaman nede enerji kalmamaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin mevcut yapısındaki kamu yararı anlayışı satın almadaki ucuz fiyata mal etme anlayışına odaklıdır. Oysa döner sermaye işletmelerinin kuruluş amacındaki kamu yararı, ucuz mal etmenin yanı sıra mal ve hizmeti en üst kalitede kamuoyuna sunmaktır. Doğal olarak döner sermaye işletmelerinin satın alma

kamu yararı anlayışı ile mal ve hizmet üretimindeki kamu yararı anlayışı çelişmektedir. Döner sermaye işletmelerinin kamu yararını birçok noktanın birleşimi ile düşünmek gerekmektedir. Bu noktalar; uygun fiyat, müşteri memnuniyeti ve ulaşılabilirlik olarak sıralanabilir.

Çoğu zaman kamu yararı olarak düşünülen durumların sonradan kamu zararı veya kamu zafiyetine dönüştüğü kaçınılmaz bir gerçektir.

10. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA MAL VE HİZMET SATIŞ SİSTEMİ

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 5.maddesine göre, bu işletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının tespitinde piyasa fiyatları göz önünde tutulur. Ancak sosyal içerikli hizmetlerin fiyatlandırılmasında piyasa fiyatları yanında özellikle kamu yararı dikkate alınır. Mal ve hizmetlerin fiyatları ilgili birim başkanlarının teklifi alınarak yönetim kurullarınca tespit edilir. Fiyat tespitinde diğer üniversitelerde uygulanan fiyatlar ile üretimin ve hizmetin niteliği ve çevre şartları da göz önünde tutularak belirlenir.

Üniversite döner sermaye işletmeleri de diğer kamu kurumları gibi ürettikleri mal ve hizmeti, 10.09.1983 yılında yürürlüğe giren 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihale etmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin mal ve hizmet satışlarının mevcut ihale mevzuatının dışına çıkarılması ile işleyişin rahatlatması mümkün olabilir. Burada evrak prosedürünün mümkün olduğunca azaltılması ve usul tamamlama sürecinin daraltılması işletmeleri daha etkin ve verimli kılacaktır.

11. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA MUHASEBE SİSTEMİ

Üniversite döner sermaye işletmelerinin muhasebe işlemleri hem döner sermaye işletme müdürlüğü hem de döner sermaye saymanlık müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Yani ödeme evrakı ve işletmenin gelir faturası döner sermaye işletmesi müdürlüğünce tahakkuka bağlanır. Söz konusu bu belgeler döner sermaye işletme saymanlığına teslim edilir. Saymanlık geliri tahsil ettiğinde veya harcama ile ilgili ödemeyi yaptığında gerekli muhasebe kaydını kendisi yapmaktadır. Bu durumda, üniversite döner sermaye işletmelerinde işletmenin örgütsel yapısı içinde ele alındığında muhasebe departmanı bir bütünlük sağlayamamaktadır. Bu da işletmenin mali yönden yönetiminde çift başlılığı getirdiği gibi muhasebe işlemlerinin takibi açısından da çift başlılığa sebebiyet vermektedir. Bu durum üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe sisteminin işleyişini sekteye uğratma riski taşımakta ve tek düzen muhasebe sisteminin işleyiş bütünlüğünü bozmaktadır. Bunu ortadan kaldırmak döner sermaye işletmesinin örgütsel yapısı içerisinde, döner sermaye saymanının döner sermaye işletme müdürlüğü bünyesinde yer alması ve idari olarak da döner sermaye işletme müdürlüğüne bağlanması ile mümkün olur. Diğer bir ifade ile üniversite döner sermaye saymanlığı döner sermaye işletme müdürlüğü örgüt şemasında muhasebe departmanı olarak yer almalıdır. Böylece üniversite döner sermaye saymanlık müdürlüğünün ortadan kaldırılması gerekir. Bu da döner sermaye işletmelerinin yönetilmesinde çift başlılığın ortadan kalkması, döner sermaye nakdinin daha etkin ve daha verimli kullanılması, döner sermaye işletmesinin taraflarının işinin kolaylaşması, işlemlerin daha hızlı yapılması anlamını taşımaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçesinden satın alınan her türlü demirbaş, cihaz vb. maddi duran varlıklar için amortisman hesaplanmamakta aynı şekilde söz konusu maddi duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmamaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin kendi gelirleriyle dönem içerisinde satın aldıkları her türlü araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (canlı demirbaş hariç) her malî yılın sonunda toplu olarak Üniversitenin Ayniyat Saymanlığı'na 2547 Sayılı Yükseköğretim

Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 7.maddesine göre devredilir. Devir işlemleri yapıldıktan sonra söz konusu maddi duran varlıklar üniversitenin döner sermaye işletmesinin envanter kayıtlarından düşürülerek gider olarak kaydedilir. Bu işlemlerle ilgili muhasebe kayıtları yapılırken, dönem içinde söz konusu satın alınan demirbaş ve cihazlar şu şekilde muhasebeleştirilir:

_____ / _____		
255	DEMİRBAŞLAR HS.	X
253	TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	X
	İLGİLİ AKTİF/PASİF HS.	X
_____ / _____		

Dönem sonunda döner sermaye muhasebe kayıtlarındaki demirbaş ve cihazların tamamı 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun ilgili maddesine göre üniversitenin ayniyat saymanlığına devredilir denilmekte ve bu işlem her yıl dönem sonunda üniversite döner sermayelerince gerçekleştirilmektedir. Bu işlem yapıldıktan sonra da aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

_____ / _____		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	X
	255 DEMİRBAŞLAR HS.	X
	253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR HS.	X
_____ / _____		

Döner sermaye işletmelerinin envanterinde kayıtlı maddi duran varlıkların (demirbaş, cihazlar vb.) üniversitenin ayniyat saymanlığına yılsonunda devredilmesi yerine, işletmenin envanterinde tutulması daha uygun olur. İşletmenin envanterinde

kayıtlı söz konusu varlıkların ekonomik ömürlerine göre, amortismanları hesaplanarak aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu muhasebe kaydı işletmenin mali tablolarının doğru ve güvenilir bilgi içermesini sağlayacaktır.

_____ / _____		
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	X
770	GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	X
	257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.	X
_____ / _____		

Yukarıda verilen yevmiye kayıtları yapıldıktan sonra söz konusu tutarlar ilgili hesaplar yansıtma hesaplarına aktarılır. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olur.

_____ / _____		
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	X
771	GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HS.	X
	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	X
	770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	X
_____ / _____		

Daha sonra dönem sonunda aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılarak işlem tamamlanır:

622	SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	X
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	X
	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.	X
	771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA HS.	X

690	DÖNEM KAR VEYA ZARARI HS.	X
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	X
632	GENEL YÖNETİM GİDERİ HS.	X

Bu işlemlerden sonra üniversite döner sermaye işletmelerinin envanterinde bulunan bir iktisadi değerin dönem sonunda işletme için bir gidere dönüştüğü ve bu işlemlerin işletmenin gelir ve gider dengesini bozduğu, işletmelerin karını tehdit eden bir unsur olduğu görülmektedir. Ayrıca bu işlemlerden dolayı işletmenin gerçek durumu ortadan kalkmış olmaktadır. Bunun sonucunda da işletmenin temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosunun üniversite döner sermaye işletmeleri hakkında doğru bilgi vermesini beklenmemelidir. Ayrıca mali tabloların güvenilirliği de söz konusu olmamaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin sağlık hizmeti ile ilgili SGK 'ya düzenlenen faturalardan doğan alacakların yaklaşık tahsil vadesi 45 ile 60 gün arasında olmaktadır. SGK ödemeyi yapmadan önce fatura üzerinde yaptığı incelemelere bağlı olarak yapılan işlemlerle ilgili bir fazlalık ve tekrarlık var ise bunu oranlayarak total alacaktan bu oranda kesinti yapmaktadır. Bu durumda işletmenin gerçekleştirdiği gelir sonucunda ortaya çıkan alacak ile tahsil edilen alacak arasındaki fark muhasebeleştirilirken, uygulamada 610 SATIŞTAN İADELER HS.'na aktarılmaktadır. Oysaki söz konusu bu durum bir iade değil kesintidir. Kesinti olduğundan dolayı bu

hesabın yerine, 611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.'na aktarılması gerekir. Diğer bir ifade ile uygulamada söz konusu kesinti muhasebeleştirilirken aşağıdaki yevmiye kaydı kullanılmaktadır.

_____ / _____		
610	SATIŞTAN İADELER HS.	X
	120	ALACAKLAR HS. X
_____ / _____		

SGK tarafından yapılan kesinti bir satış iadesi olmadığı halde, uygulamada muhasebeleştirilirken satış iadesi olarak muhasebeleştirilmektedir. Ancak, söz konusu bu kesintinin satış iadesi olarak muhasebeleştirilmesi için, SGK'nın satış iadesi faturası düzenlemesi gerekir. Oysaki bu kesinti, işletmenin tahakkuka bağlanmış alacağı üzerinden yapılan bir kesintidir. Bu kesintiye işletmelerin itiraz etme hakkı bulunmaktadır. İşletmeler itiraz ettiklerinde de konu uzlaşma komisyonuna sevk edilmekte ve uzlaşma komisyonu sürecinin uzun sürmesinden dolayı, işletmeler nakit ihtiyaçları sebebi ile bu yola başvurmamaktadırlar.

Yapılan kesinti muhasebeleştirilirken 610 SATIŞ İADELERİ HS. yerine, 611 SATIŞ İSKONTOLARI HS. kullanılmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği gibi, iade faturası düzenlenmediği için muhasebe kaydının dayandığı belge banka dekontudur. Bu belge ancak, 611 SATIŞ İSKONTOLARI HS.'nin ispat edici belgesi olabilir. Ayrıca bu kesintinin satış iadesi olarak muhasebeleştirilmesi, işletme için bir başarısızlık olarak algılanabilir. Belirtilen tüm bu sebeplerden dolayı aşağıdaki şekilde bir muhasebeleştirilmenin yapılması doğru olacaktır.

_____ /	/ _____		
611	SATIŞ İSKONTUSU HS.		X
	120	ALACAKLAR HS.	X
_____ /	/ _____		

Tüm bunlar üniversite döner sermaye işletmelerinin tek düzen muhasebesinin anayasası olarak kabul edilen muhasebenin temel kavramlarına aykırılığını da göstermektedir.

Yukarıda ifade edildiği gibi muhasebenin temel kavramları olan (Sözbilir ve Yenigün, 2005:64-67);

- Sosyal sorumluluk kavramı
- Kişilik kavramı
- İşletmenin süreklilik kavramı
- Dönemsellik kavramı
- Parayla ölçülme kavramı
- Maliyet esaslı kavramı
- Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
- Tutarlılık kavramı
- Tam açıklama kavramı
- İhtiyatlılık kavramı
- Önemlilik kavramı
- Özün önceliği kavramı

ile ters düştüğünü söylemek mümkündür. Bu durum üniversite döner sermaye işletmelerinin muhasebe kayıtlarında bir taraftan tek düzen muhasebe sistemini uygularken diğer taraftan tek düzen muhasebe sisteminin anayasası olarak ifade edilen muhasebenin temel kavramları dışında bir işlem yapmasına fırsat vermektedir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin bir taraftan ticari bir işletme olarak işlemeye çalışması, diğer taraftan bir kamu kurumu durumunda ve rolünde olması işleyişinin sağlam bir zemine oturtulamamasından kaynaklanmaktadır. Bunun gibi sebeplerle bu işletmelerin belli aralıklarla yeniden yapılandırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin duran varlıklarının işletmenin bilançosunda durmasının ve dönem sonlarında üniversitenin ayniyat saymanlığına devredilmemesi, işletmenin ekonomik yapısı ve işleyişi için daha doğru olacağını belirtmekte yarar vardır (Kaçar, 1998:29). Bu durumun ortadan kalkması için 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nda gerekli yasal düzenlemelerin yapılması üniversite döner sermayeleri için önem arz etmektedir. Yapılacak yasal düzenlemenin ardından üniversite döner sermaye işletmelerinin bilançosunda kayıtlı duran varlıkların amortismanına tabi tutulması ve maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi uygulamasına tabi tutulması gerekmektedir. Bu işlemler yapıldığında üniversite döner sermaye işletmelerinin temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosu işletmenin gerçek durumunu yansıtmış olur. Böylelikle işletmenin tarafları olan üniversite çalışanları, yöneticileri, işletmeye mal ve hizmet satanlar, işletmeden mal ve hizmet satın alanlar, kamu kurumları ve diğer ilgili kişiler işletme ile ilgili karar vermede doğru bilgi sahibi olmuş olurlar.

Ülkemizde ekonomi alanında ve hukuk alanında sürekli değişimler meydana gelmektedir. Bu değişime üniversitelerin döner sermaye işletmelerinin ayak uydurabilmesi için iyi bir muhasebe sistemini oluşturmaları kaçınılmazdır. Eğer söz konusu işletmeler bunu gerçekleştirebilirlerse kaynakların etkin kullanımı artacak, düşük maliyet ve kaliteyi arttırmayı başarabilecekler ve işletme taraflarının memnuniyeti artacaktır.

Döner sermaye işletmelerinin geliri satmış oldukları mal ve hizmetlerin bedeli olarak tahsil edilmektedir. Gelir tahsil edildiğinde; gelirin %5'i üniversitelerin bilimsel araştırma fonuna, %1 ile %5'i arasında hazine payı nakit üzerinden hesaplanır ve tahakkuka bağlanır. Kalanın %35'i işletme payı olarak ayrıldıktan sonra fazlalık kısım

gelirin elde edilmesinde katkıda bulunan öğretim elemanlarına yönetim kurulu kararı ile dağıtılır.

Kuruluşu bir sermaye şirketi gibi olan ve piyasa koşullarında ticari faaliyet yapan döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirin nakit tahsilatı üzerindeki söz konusu kesinti yükü doğal olarak işletmenin nakit dengesini ve kar marjını olumsuz etkilemektedir.

Döner sermaye işletmelerinin gelir ve giderini incelediğimizde karşılaşılan aksaklıklar işletmenin mali dengesini bozacak niteliktedir. Bunlardan en önemlisi işletmelerin mali yıl içerisinde aldıkları demirbaş niteliğindeki malzemeleri yılsonunda üniversitelerin ayniyat saymanlığına devretmeleridir. Bu durum mali yılsonunda işletmenin bilançosunun aktif tarafında yer alan varlığı gidere çevirdiğinden dolayı işletmenin bir anda Gelir-Gider dengesini bozulmaktadır.

Böylece karda olan bir işletme otomatik olarak zarara geçmiş olmaktadır. Bu da gerçek durumu yansıtmamış olacaktır. Böyle bir durumda, işletmelerin geliri elde edenlere dağıtmış olduğu katkı payının, geri tahsilatı durumunu ortaya çıkarmakta veya işletmeler gerçeğe aykırı bilanço ve gelir tablosu düzenlemek zorunda kalmaktadırlar.

Bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için döner sermaye işletmeleri, sermaye şirketleri gibi demirbaşlarını amortismanına tabi tutarak hesaben yok etme yöntemini uygulamaları gerekmektedir.

Aynı zamanda döner sermaye işletmeleri mal ve hizmet üretirken varlıklarında kayıtlı araç-gereç ve cihazları olmadığı halde varmış gibi mal ve hizmet üreten işletmeler durumuna düşmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirler üzerinde vergi benzeri mali yükümlülükler oldukça fazladır. Döner sermaye işletmelerinde sağlık hizmeti dışında elde edilen gelirler kurumlar vergisine tabi olduğundan dolayı da döner sermaye işletmesi kurumlar vergisi mükellefi olmak zorundadır. Aynı zamanda hazine payı

olarak %1 ile %5 ve Bilimsel Araştırma Fonu payı olarak da %5 olmak üzere doğal olarak işletmenin elde ettiği gelirin büyük bir oranı mali yükümlülüklerle gitmektedir.

Oysa döner sermaye işletmelerinde sermaye şirketleri gibi mali yükümlülük kalemlerinin az olması gerekmektedir. Çünkü piyasa koşullarında rekabet edebilmeleri için bu karmaşıklığın giderilmesi ve mali yükümlülüklerin bir kısmının tamamen ortadan kaldırılması, bir kısmının oranlarının düşürülmesi gerekmektedir.

Mali disiplini ve bütçe denkliliğini sağlamak amacıyla da gözetmek üzere düzenlenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile öncesi mevzuat çalışmaları, döner sermayeleri aynı dilden konuşur işletmeler haline getirme yönünde uğraş verilmiştir. Bu amaçla tekdüzen muhasebe sistemi döner sermayeler içinde yürürlüğe konularak “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” yayınlanmıştır.

Döner sermaye işletmelerinde özellikle tıp fakültesi hastanesi olan işletmelerde hastanecilik hizmetleri ile ilgili fiyatlandırma Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)’nun her yıl yayımladığı Sağlık Uygulama Tebliğinin (SUT)’de belirlediği fiyatlar üzerinden ücretlendirilmektedir. Doğal olarak da hizmetin maliyetine ve piyasa koşullarına göre fiyat oluşturulamamaktadır.

Ayrıca ödemeyi yapan kurumun kamu kurumu olmasından dolayı, gerek paranın geri dönüşünün uzun vadede olması gerekse ödemelerde yapılan kesinti oranları döner sermayelerin kar marjını daraltmaktadır. Bu da üniversite hastanelerinin ağırlıkta olduğu döner sermaye işletmelerini nakit darlığına düşürmektedir. Bu durum, döner sermayelerin ödemelerini sağlıklı yapmasına engel teşkil etmektedir.

Üniversite döner sermaye işletmeleri SUT fiyatları üzerinden katma değer vergisi tahsil etmemekte olup, satın aldıkları her türlü tıbbi cihaz ve sarf malzeme için katma değer vergisi ödeyen işletmeler niteliğindedir. Doğal olarak bu durum döner sermaye işletmelerinin rekabet gücünü azaltmaktadır. Bu da döner sermayelerin kuruluş mantığı ile işleyiş mantığı arasında bir kargaşa oluşturmaktadır. Bu durumun ortadan

kaldırılabilmesi için, sermaye şirketlerinin geliri üzerindeki mali yükümlülüklerle döner sermaye işletmelerinin aynı olmaları gerekmektedir.

12. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASINDA DÖNER SERMAYE KATKI PAYI SİSTEMİ

Üniversitelerin döner sermaye işletmelerinde katkı payı oranlarının dağıtımının yapılandırılma çalışmaları sürekli olarak daha nasıl iyileştirilebilir düşüncesi ile değişiklik arz etmiş ve bu konularda çalışmalar süre gelmiştir. En son 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58.maddesinde 21.01.2011 tarihinde yapılan değişiklikle döner sermaye katkı oranları şu şekilde değişmiştir.

“Gelir getiren görevlerde çalışan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve 28/3/1983 tarihli ve 2809 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca ödenen tazminat dahil,(makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamından oluşan ek ödeme matrahının %800'ünü, araştırma görevlilerine ise %500'ünü; bu yerlerde görevli olmakla birlikte gelire katkısı olmayan öğretim üyesi ve öğretim görevlilerine %600'ünü, araştırma görevlilerine ise %300'ünü,diğer öğretim elemanlarına ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personel (döner sermaye işletme müdürlüğü ve döner sermaye saymanlık personeli dahil) ile aynı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre sözleşmeli olarak çalışan personele ek ödeme matrahının; hastaneler başmüdürü ve eczacılar için %250'sini, başhemşireler için %200'ünü, diğer öğretim elemanları ile diğer personel için %150'sini, işin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, enfeksiyon, özel bakım gerektiren ruh sağlığı, organ ve doku nakli, acil servis ve benzeri sağlık hizmetlerinde çalışan personel için %200'ünü geçmeyecek şekilde aylık ek ödeme yapılır. Sözleşmeli personele yapılacak ek ödeme matrahı, sözleşmeli personelin çalıştığı birim ve bulunduğu pozisyon unvanı itibarıyla aynı veya benzer unvanlı memur kadrosunda çalışan, hizmet yılı ve öğrenim durumu

aynı olan emsali personel dikkate alınarak belirlenir. Emsali bulunmayan sözleşmeli personelin ek ödeme matrahı ise brüt sözleşme ücretlerinin %25'ini geçemez.”

“Rektör, rektör yardımcısı ve genel sekreterlere gelir getirici katkılarına bakılmaksızın, üniversite yönetim kurulunun uygun gördüğü birimin döner sermaye hesabından yönetici payı olarak ayrılan tutardan ek ödeme yapılır. Yapılacak ek ödemenin tutarı ek ödeme matrahının, rektörler için %600'ünü, rektör yardımcıları için %300'ünü, genel sekreterler için %200'ünü geçemez.”

Üniversite döner sermaye işletmelerinde en fazla karşılaşılan sorunlar dikkate alındığında Sayıştay raporlarına bakmak bir fikir verecektir. Üniversite bünyesinde döner sermaye işletmelerine bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren hastanelerde gerçekleştirilen Sayıştay sorgulamaları incelendiği zaman genellikle 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun Döner Sermaye ile ilgili 58. maddesi ön plana çıkmaktadır. Tüm bu sorgulamalara ve denetim raporlarına rağmen yanlış uygulamaların hala önüne geçilememektedir. Bunun nedeni olarak mevzuatın yeterince bilinmemesi, değişik yorumlanması veya daha önceden uygulanan yanlış tasarrufların denetçiler tarafından fark edilmemesi gibi hususlar gösterilebilir. Yapılan yanlış uygulamalardan birisi kuruluş ve organizasyon şeması gereği doğrudan rektörlüğe bağlı bazı üniversitelerde hastaneler doğrudan rektörlüğe bağlı olmasına ve tıp fakültelerinin bir alt birimi olmamasına rağmen tıp fakültesinde görevli bazı memurlar ve öğretim elemanlarının katkı almasıdır. Halbuki, bu kişilerin hastane birimine hiçbir katkısı bulunmamaktadır. Bu durum ise Kanuna uygun değildir (Varol, 2009).

Daha öncede değinildiği gibi, tıp kökenli olmayan rektör yardımcıları mevzuat gereğince üniversitenin döner sermayeye bağlı bir biriminden (genellikle bu birim hastanedir) ve üst sınırından katkı alabilmektedir. Tıp fakültesi öğretim üyesi olan ve aynı zamanda rektör yardımcılığı görevini sürdüren bir idareci hastanedeki görevi nedeniyle zaten üst sınırdan katkı almaktadır. Bundan dolayı, rektör yardımcılığı görevi nedeniyle ilave bir katkı alması yasa gereği mümkün değildir. Rektör yardımcılığı dolayısıyla bir ek gelir elde edilememesi ise tıp kökenli rektör

yardımcılarının motivasyonunu olumsuz etkileyebilmektedir. Bunun yanında, üniversiteye büyük katkıları olan rektör danışmanları döner sermayeden herhangi bir katkı alamamaktadırlar. Oysa, bir üniversitenin işlemlerinin organizasyonu, problemlerinin çözülmesi, stratejik planlarının hazırlanması vb. konularda danışmanlık hizmeti sunan ve bazı durumlarda rektör yardımcısıyla kıyaslandığında çok daha fazla hizmet veren danışmanın katkıdan yararlandırılmaması bir çelişkidir ya da mevzuatın eksikliği olarak görünmektedir (Varol, 2009).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri işleyişini iyileştirmek amacıyla zaman zaman düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler kapsamında personelin etkin kullanımı, mali konular, saymanlık işlemleri ve faaliyet alanları sıralanabilir. Ancak yapılan düzenlemeler kolaylıklar sağlamış gözükse de döner sermaye işletmelerini farklı zorluklarla karşı karşıya bırakmıştır. Bunlar; organizasyon ve koordinasyon bozuklukları, üniversite örgüt yapısı içerisinde daha hiyerarşik bir yapıya konulması, personel yetersizliği ve çok başlılığı getirmesidir. Tüm bunlar bir araya geldiğinde de Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri ile ilgili olarak karşımıza hantal bir yapı çıkmakta, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde ve akademik bilgi-gücün yerinde ve zamanında kullanılmaması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Diğer uygulamalar özellikle tıp fakülteleri olan işletmelerde kurumsal olarak zarar oluşmakta ve bu zararları gidermek için de devletin kamu kaynakları kullanılmak zorunda kalınmaktadır. Özetle, döner sermaye işletmeleri kamu ekonomisinde katkı sağlamayı amaçlarken yük olmuştur.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde kullanılmakta olan ve çalışmanın ikinci bölümünde detayları verilen Tekdüzen Hesap Planı'nın ihtiyacı karşıladığı, işletmelerin niteliklerine uygun hesapları içerdiği görülmektedir. Ancak yeniden yapılandırma çalışmaları çerçevesinde boş hesapların bırakılması uygun olacaktır.

Üniversite döner sermaye işletmeleri yapı itibari ile geçmiş bölümlerde ifade edildiği gibi, şirketleşmesi gerekmektedir. Bu bağlamda özel işletmelerin kullandığı belge, defter ve kıymetli evrakların aynı şekilde döner sermaye işletmelerinde de kullanılabilir. Örneğin; döner sermaye işletmelerinin hizmetlerinden yararlanan kişiler, yararlanan hizmet karşılığı tutarı bono, çek vb. kıymetli evraklarla ödeme yapılabilir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin mevcut durumunun iyileştirilmesi için aşağıda ifade edilen önerilerde bulunulabilir:

- Üniversite döner sermaye işletmeleri idari açıdan yapılandırılırken şeffaflık, hız ve standardizasyon ön planda tutulmalı ve sürdürülebilir olmalıdır.
- Katkı payı oranlarında dağıtım esası belirlenirken eşit iş ve iş sorumluluğu göz önünde bulundurulmalıdır. Katkı payı oranları bu kriterlere ilave kriterlere göre yapılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin işleyişi için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununa uygun olarak, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri işletmecilik ilkelerine göre yönetilmeli ve örgüt yapısı buna uygun olarak oluşturulmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe sistemi bir bütün olarak oluşturulmalı ve tek bir muhasebe departmanının olması gerekir. Döner sermaye işletmesinin tüm muhasebe kayıt ve işlemleri bu departmanda takip edilmelidir.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri kurulurken taahhüt edilen sermaye nakit olarak işletmenin bütçesine aktarılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin aktifinde kayıtlı iktisadi varlıklar için amortisman ayrılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin aktifinde kayıtlı iktisadi varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır.

- Üniversite döner sermaye işletmeleri, mal ve hizmet satın alırken ve satarken Katma Değer Vergisi'ni hem ödemeli hem de tahsil edebilmelidir.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinde etkin bir stok yönetimi sistemi kurulmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerindeki saymanlık müdürlüğünün işletmeye bağlı bir departman olarak çalışması ve çalışanlarının da üniversite personeli olması gerekir.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerinde bürokratik işlemlerin süresi kısaltılmalı ve evrak yoğunluğu azaltılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin iş ve işlemlerinde teknolojik gelişmelerden yararlanılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin mali raporlarında doğru bilgilerin yer almasına özen gösterilmelidir.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir-gider dengesine dikkat edilmeli, gelirden daha fazla gider yapılmamalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri döner sermaye katkı payı oranları belirlenir iken, döner sermaye gelirin oluşumunda direkt katkısı olanlar ile endirekt katkısı olanlar arasında adaletli bir dağılımın olmasına özen gösterilmelidir. Diğer bir ifade ile, katkı payı oranları belirlenir iken, daha doğru bir perspektifte bakılmalıdır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması ile ilgili bir model olarak, sermaye şirketi şeklinde yeniden yapılandırılmasının uygun olabileceği düşünülmektedir. Söz konusu bu şirketin ortakları üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir getirici faaliyetlerde bulunan birimleri olmalıdır. Bu birimlerin bütçelerinden kurulacak şirkete geri alınmamak üzere nakit sermaye konulmalıdır.

Bunun yanı sıra aşağıda belirtilen kriterlerinde yeniden yapılandırma da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu model için;

- Üniversite döner sermaye işletmelerinin dayanağı olan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun ilgili maddelerinde gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketler gibi yıllık karlarının belirli bir yüzdesini yedek akçe olarak bünyesinde bırakmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketler gibi Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuatlara göre faaliyetlerini sürdürmelidir.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin şirket modelinde %5 hazine payı kesintisi kaldırılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketler gibi Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi vb. vergi mevzuatlarına tabi tutulmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketler gibi, bilançodaki varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkları ayrılmalıdır. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için, yapılacak değerlendirme sonucu, gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılmalıdır.
- Yukarıda bahsedilen ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

- Üniversite döner sermaye işletmelerinde şirketlerdeki gibi, gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden, ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler, kayıt ve tespit edilip bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketler gibi, bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir
- Üniversite döner sermaye işletmelerinde çalışan personelin ve gelir getirici faaliyetlerde bulunan, öğretim elemanlarının sağlamış oldukları katkıdan dolayı, katkı payı almaları sistemi devam ettirilmelidir. Ancak katkı payı oranlarının belirlenmesinde subjektif davranışlarda bulunulmasına fırsat verilmemelidir.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri mal ve hizmet satın alınmasında ve satılmasında şirketlerdeki gibi olmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri personel alımı, hizmet alım yolu ile değil şirketlerdeki gibi doğrudan çalıştırma yöntemi ile olmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerine doğrudan personel alımı yapılırken, İş ve İşçi Bulma Kurumu'na iş için başvurular arasında işin özelliğine göre kura ile seçim yapılmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri muhasebe sisteminin işleyişi şirketlerdeki gibi olmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri finansman ihtiyaçlarını karşılamak için şirketlerin sahip oldukları haklara sahip olmalıdır.

- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketlerinin yönetim kurulu rektör veya rektör yardımcısı başkanlığında şirketin kuruluşunda ortak olan birimlerin temsilcilerinden (dekan, müdür vb.) oluşmalıdır.
- Üniversite döner sermaye işletmelerinin şirket modelinde, şirket işleri yönetim kurulunun önerisi ve rektörün görevlendireceği müdür tarafından yürütülmelidir. Şirket müdürü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda tanımlanan harcama yetkilisi statüsünde ve yetkisinde olmalıdır. Aynı zamanda şirket müdürü, şirketin tüm idari işlerini yürütmekle sorumlu ve yetkili kılınmalıdır. Bu görevinden dolayı şirket yönetim kuruluna ve üniversite rektörüne karşı sorumlu olmalıdır. Şirket müdürü devlet memuru statüsünde olması gerekmektedir.
- Üniversite döner sermaye işletmeleri şirketler gibi, tüzel kişiliğe sahip olmalı ancak yönetsel olarak üniversiteye bağlı olmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2003), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 11. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (1998). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 7. Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2006). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, (6), Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Akgüç, Ö. (1990). *Mali Tablolar Analizi*, İstanbul: Avcıol Basım- Yayın.
- Akgüç, Ö., (1995). *Mali Tablolar Analizi*, 9. Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 64, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 16.
- Akyol, M. ve Küçük, M. (2004). *Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı Yorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*, Yaklaşım Yayınları.
- Alışkan, M. (1998). *Türk Ticaret Kanunu ve İlgili Mevzuat*, İstanbul: Yayılım Yayıncılık.
- Alkış, A. (bt). *Kamu Yönetiminde Sorumluluk Modelinde Hesap Verme Sorumluluğu*. http://www.demud.org.tr/dergi_sayı_2.html.
- Altuğ, O. (1999). *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ararat, M., (2004). “*Kurumsal yönetim ve Şeffaflık*”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İSMMMO, Yayın No: 49, İstanbul.
- Aslan, B. (2008). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), (2008). *Fraud Examiners Manual*, 2008 Edition, Austin, Texas, www.ACFE.com.
- Atabey N. A, Parlakkaya R., Alagöz A ve Kurşunel F. (2001). *Ticaret ve Muhasebe Belgeleri- Ön Muhasebe*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

- Ataman, Ü. ve Hacırüstemoğlu, R., (1999). *Yöneticiler İçin; Muhasebe ve Finans Bilgileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ataman, Ü., (1996). *Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem İşlemleri, Cilt: 1, 2*. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Bakır, H. ve Şahin, C., (2009). *Yöneticiler için Finansal Tablolar Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Banar, K., Kartal, A. ve Aydın, N. (2005). *Ticari Bilgiler ve Belgeler*, Editör: Yılmaz Benligiray, (7. ve 8. Üniteler) Anadolu Üniversitesi Yayını No:1623, Eskişehir.
- Barlev, B. and Haddad, J.R.. (2003). Fair Value Accounting and the Management of the Firm, *Critical Perspectives on Accounting*, 14, pp. 383–415.
- Baş, H. (2005). *Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışları Çerçevesinde Mali Yönetim ve Sayıştay*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başaran, M. , Şahiner, E., Koçak, A. ve Kazan, A. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, İzden Yayıncılık, İzmir.
- Bayar, D. ve Aydın, N. (1994). *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Eskişehir.
- Bektöre, S., Benligiray, Y. ve Aydın, D. (2003). *Şirketler Muhasebesi*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Bektöre, S., Çömlekçi, F. ve Sözbilir, H. (1995). *Mali Tablolar Analizi*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Bektöre, S., Çömlekçi, F., Sözbilir, H., (2003). *Mali Tablolar Analizi*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Bektöre, S., Sözbilir, H. ve Banar, K. (2003). *Genel Muhasebe*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Bilginoğlu, F. (1988). *Muhasebe Organizasyonu*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No. 54, 1988.
- Bolak, M., (1998). *İşletme Finansı*, Birsen Yayınevi, İstanbul.

- Can, A. ve İbicioğlu, H. (2008). Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.13, Sayı.3, s.253-275.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S., (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, No.150, Eskişehir.
- Ceylan, A. (1985). *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Örnek Kitabevi, Bursa.
- Civan, M. ve Yıldız, F., (2002). “Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri”, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Bodrum-Muğla.
- Çetiner, E. (2001). *Seyahat İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Birinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetiner, E., (2000). *İşletmelerde Mali Analiz*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetinkaya, Ö. (2003). *Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları İle Birlikte Değerlendirilmesi*, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (5), s. 48-65.
- Çonkar, K., Uluşan, H., Öztürk, M., (2002). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği (Resmi Gazete: 14.10.1991 tarih ve 21021 sayı).
- Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği (Resmi Gazete: 19.11.2003 tarih ve 25294 sayı).
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (Resmi Gazete: 01.05.2007 tarih ve 26509 sayı).
- Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği (Resmi Gazete: 4.8.1984 tarih ve 18479 sayı).
- DPT (2000). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf> (23-05-2011).
- DPT (2007). *Kamuda İyi Yönetişim*, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, Özel İhtisas Komisyonu Raporu. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik674.pdf> (23-05-2011).

- Durmus, A. ve Arat, M. (1994). *Mali Tablolar Tahlili*, İstanbul.
- Durmuş, A. H. ve Arat, M. E. (1997). *Mali Tablolar Tahlili*, Nihâd Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Elitaş, C., Aydemir, O. ve Elitaş, B. L. (2009). Muhasebe Açısından Kamu Güveni: Türk Ceza Kanunu'nun İncelenmesi, *Mali Çözüm*, **93**, s. 29-43.
- Elitaş C. ve Topçu, B. (2009). *Muhasebede İstatistik Kullanımı*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Erkural, K. (1985). *Muhasebe Prensipler ve Uygulama*, Yedinci Baskı, Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No. 400/634, İstanbul.
- Frecka, T. J. (2007). "Ethical Issues in Financial Reporting: Is Intentional Structuring of Lease Contracts to Avoid Capitalization Unethical?", *Journal of Business Ethics* (2008) 80, ss. 45–59.
- Frecka, T.J. (2008). Ethical Issues in Financial Reporting: Is Intentional Structuring of Lease Contracts to Avoid Capitalization Unethical?, *Journal of Business Ethics* 80: pp.45–59.
- Genç, F.N. (2009). Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 23.
- Giray, A. Ü. (2003). *Health System in Turkey, 2002*, The Republic of Turkey Ministry of Health.
- Gücenme, Ü. (1996). *Mali Tablolar Analizi*, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Güçlü, F., Gören, R., Yalçın, M., (2002). Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Banka Muhasebesi, Mali Analiz, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gümüş, M. (2006). *Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güner, A. (bt). *Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması*, *Uzman Bakış Dergisi*, Yıl 1, Sayı 1. http://www.demud.org.tr/7_asuman_guner.pdf

- Güner, N. E. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güredin, E., Durmus, A. ve Gönenli, A. (1995). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir.
- Gürkan, N. Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/yedi.htm> (Erişim Tarihi: 21.04.2011).
- Işık, H. (2002). Türkiye’de Döner Sermaye Uygulamaları, *Bütçe Dünyası*, Yıl: 2, Sayı: 10, s. 9-17.
- Kaçar, Y. (1998). “döner sermaye işletmelerinde ayniyat muhasebesi ve nakit muhasebesinin birleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman dergisi*, sayı 9, s.29.
- Kalapos, G. and Jessup P. (2005). Revolving Funds: Municipalities can turn their energy costs into gold, *Alternatives Journal* 31:1, pp. 13-14.
- Karacan, S. (1996). *Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Düzeni ve Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kavak, S. (2010). “Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırması ve 06-08 Ağustos 2010 Çalıştay Raporu Kitapçığı”, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*, Üçüncü Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kishalı, Y. ve Işıklılar, S., (1998). *Genel Muhasebe*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Koç Yalkın, Y., (2004). *Genel Muhasebe İlkeleri – Uygulaması, Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Korkmaz, U. (2010). *Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık ve Türkiye*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kotar, E. ve Dokur, Ş. (2002). *Genel Muhasebe Temel İlkeler*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Low, M., Davey, H. and Hooper, K. (2008). *Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges*, *Critical Perspectives on Accounting* 19, pp. 222–254.
- Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü (2009). *2008 Yılı Birim Faaliyet Raporu*”.
https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/content/conn/MGM_UCM/path/Web%20icerikleri/Yayinlar/Rapor/Faaliyet%20Raporlari/2008/Muhasebat%20Genel%20M%3%bcd%3%bcr1%3%bc%4%9f%3%bc%202008%20Y%c4%b11%c4%b1%20Birim%20Faaliyet%20Raporu.pdf (12-03-2011)
- Mutluer, M. K. (2009). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Üniversitelerde Tam Gün Çalışma Esası*, *Maliye Dergisi*, Sayı:156, s. 42-50.
- O’Brien, James A. (1999). *Management Information Systems; Managing Information Technology In The Internetworked Enterprise*, McGraw Hill, 4th Edition.
- Özdemir, M. (2008). *Kamu Yönetiminde Etik*, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S:7.
- Özer, M. A. (2005). *Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi*, *Sayıştay Dergisi*, S:59, ss: 3- 46.
- Özulucan, A., (2002). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Perini, F. (2005). *Building a European Portrait of Corporate Social Responsibility Reporting*, *European Management Journal*, Vol. 23, No. 6, pp. 611–627.
- Pınar, İ. (2002). *Yürürlükteki Vergi Kanunları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Rezaee, Z. (2005). *Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud*, *Critical Perspectives on Accounting* 16, pp. 277–298.
- Sağlam, N., (1999). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*, 2. Baskı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No: 2, Eskişehir:.

- Sağlam, H. (2006). *Performansa Dayalı Döner Sermaye Prim Sistemi ve Sağlık Ocaklarında Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sanso, R. (1960). *Ratio Analysis For Small Business*, Washington, D.C.
- Savas, B. S., Karahan, Ö. and Saka, R.Ö. (2002). In Thomson, Sarah. and Mossialos, Elias, eds. "Health care systems in transition: Turkey", Copenhagen, European Observatory on Health Care Systems, 4(4).
- Sevilengül, O., (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe*, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, :Ankara.
- Sevim, Ş. (2001). *Mali Tablolar Analizi*, Kütahya.
- Sigma (2009). *Turkey Public Expenditure Management System*, Sigma Assessment May, 2009. <http://www.oecd.org/dataoecd/32/31/43913323.pdf> (23-05-2011)
- Söyler, İ. (2006). Kamu Mali Yönetim Sisteminin Bütçe Teknik ve Süreçlerindeki Değişiklikler ve Yenilikler Açısından Değerlendirilmesi, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 16.
- Sözbilir, H. ve Yenigün, T. (2005). *Muhasebeye Giriş*, Üçüncü Baskı, Afyonkarahisar.
- Sürmeli F. ve Benligiray, Y. (2000). *Genel Muhasebe*, Altıncı Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 873, Eskişehir.
- Sürmeli, F. (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Açıköğretim Yayınları, Eskişehir.
- Sürmen, Y., (1998). *Muhasebe – I*, İber Matbaacılık, Trabzon.
- Şahin, Y.E. (2007). *Kamu Yönetimi Disiplininin Kamusalılık ve Karlılık Karşıtlığı Açısından Çözümlemesi*, Kamu Yönetimi Yöntem ve Sorunlar, Ed: Ş. Aksoy ve Y. Üstüner, Nobel Yayın, Ankara.
- Türkhan, S. (2009). *Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- United Nations (UN), (2008). *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports*, United Nations Conference on Trade and Development, New York and Geneva.

- United Nations (2008). *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports*, United Nations Conference on Trade and Development, New York and Geneva.
- Urhan, V. F. (2008). *Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması*, Sayıştay Dergisi, Sayı:70.
- Varol, A. (2008). *Harcama Yetkilileri İle İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri*, Sayıştay Dergisi, Sayı: 70, s. 43-50.
- Varol, A. (2009). *Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri Aracılığı ile Ödenen Katkı Payı Uygulamalarındaki Bazı Çelişkiler*, Mali Kılavuz Dergisi, Sayı: 45.
- Varol, A. (2010). *Üniversite Döner Sermayeleri İçin Dönüm Noktası*, Günışığı Gazetesi. www.gunisigigazetesi.net/kategori.php?id=3555. (15.05.2011)
- Varol, A. (2009). *Döner Sermaye Ve Denge Tazminatı*, Günışığı Gazetesi. www.gunisigigazetesi.net/kategori.php?id=2040. (15.05.2011)
- Vishwanath, T. ve Kaufmann, D. T., (1999). *Transparency in Finance and Governance*, World Bank Policy Research Working Paper, The World Bank Draft, September 6th.
- Yalkın, Y. K. (2001). *Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar*, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Yılmaz, O. (2001). *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, DPT. <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/yilmazo/reform.pdf> (09-01-2011)
- Yüksel, N. (2005). *Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Düzenleyici Etki Analizi (DEA)*, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 59.
- <http://www.yok.gov.tr/content/view/435/183/lang,tr/> (24-01-2011)
- <http://www.sgggi.ac.in/hrf.pdf> (12-03-2011)
- Sayıştay Kanunu, Kanun No.: 832, Kabul Tarihi :21/2/1967, R.G.:27/2/1967-12538. <http://www.sayistay.gov.tr/mevzuat/kanun.htm> (10-03-2011)

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik
<http://www.yok.gov.tr/content/view/495/183/lang.tr/> (13-03-2011)

“Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)”, 1 Temmuz 2006 Cumartesi –Mükerrer
Resmî Gazete, Sayı: 26215.

www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/1968/plan9.pdf (23-05-2011)

<http://www.hukuki.net/kanun/5018.15.text.asp>. (24.12.2003).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu.

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

5335 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına
Dair Kanun

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde
Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel
Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde
Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.