

KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ
MESLEKİ TEŞEKKÜLLERDE
HESAP İŞLERİ ORGANİZASYONU

Doktora Tezi

İSMAİL ÖZASLAN

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa

G İ R İ Ő	1
-----------	---

B İ R İ N Ç İ B Ö L Ü M

KAMU TŪZEL KİŐİLERİNİN ŐZELLİKLERİ, NEVİLERİ VE FONKSİYONLARI

A - KAMU KURULUŞLARININ HUKUKİ ÖZELLİKLERİ ...	7
--	---

I) Kamu mŪesseselerinin mahiyeti	10
--	----

II) Kamu mŪesseselerinin neveleri	11
---	----

1) Tâbiyet kriteri	11
--------------------------	----

2) Muhtariyet kriteri	12
-----------------------------	----

a) Klâsik kamu mŪesseseleri	12
-----------------------------------	----

b) İktisadî devlet teşekkŪlleri	13
--------------------------------------	----

c) Meslekî teşekkŪl Őeklindeki kamu kurumları	14
--	----

B - KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEKİ KURULUŞ- LARIN NEVİLERİ VE FONKSİYONLARI	16
---	----

I) Anglo-Sakson sistemi	16
-------------------------------	----

II) Fransız sistemi	16
---------------------------	----

III) Meslekî teşekkŪllerin fonksiyonları ...	19
--	----

a) Meslekî fonksiyon	20
----------------------------	----

b) Anne fonksiyonu	21
--------------------------	----

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

HESAP İŞLERİ ORGANİZASYONU

A - HESAP İŞLERİ	22
B - ORGANİZASYON	24
C - HESAP İŞLERİ ORGANİZASYONU	30
I) Hesap Plânı	30
II) Kayıt işlerinin maddî unsurları	71
1) Genel Açıklamalar	71
a) Defterler	73
aa) Esas defterler	73
bb) Yardımcı defterler	73
b) Fişler ve diğer matbu evrak	73
2) Defterlerin neveleri ve fonksiyonları ..	77
a) Defteri kebirli kasa yevmiyesi def- teri	77
b) Defteri kebirli mahsup yevmiyesi def- teri	79
c) Bütçe gelirleri Defteri	82
d) Bütçe giderleri Defteri	83
e) Muvakkat Alacaklılar Hesapları Defte- ri	84
f) Muvakkat Borçlular Hesabı Defteri ...	85

g) Bankalar Cari Hesabı Defteri	85
h) Hisse Senetleri ve Tahviller defteri.	87
i) Çek Defteri	87
j) Demirbaş Defteri	88
3) Fişleri ve Diğer Matbu evrakın Nevi ve Fonksiyonları	89
a) Kasa Tahsil Fişi	89
b) Kasa Tediye Fişi	91
c) Mahsup Fişi	92
d) Kasa Makbuzu	93
e) Kasa Bordroları	97
f) Aylık Hesap Mizanları	99
g) Bilânçolar	101
h) Bütçeler	103
III) Beşerî Unsur	109
1) Vazife tarifleri	110
2) Yetki Devri	114
3) Hesap İşlerinde Vazife Tarifleri	116
S O N U Ç	125
İSTİFADE EDİLEN ESERLER	129

G İ R İ Ş

Kamu kurumları, bütün memleketlerin mevzuat ve tatbikatında yer almış teşekküllerdir. Bu itibarla, tezimizin konusunu teşkil eden "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin Hesap İşleri Organizasyonu" hakkında bir yargıya varmadan önce, zarurî olarak, âmme hukuku alanına giren bazı hususları incelemek lâzım gelecektir. Çünkü, kamu kavramı ve dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlar, âmme hukukunun konuları arasında yer almaktadırlar. Filhakika, asıl tetkik etmek istediğimiz bu olmakla beraber, bu teşekküllerin hesap işleri organizasyonu, sözü geçen kuruluşların mahiyeti ve hukukî özellikleri hakkında yeterli bir fikir sahibi olmadan bunların hesap işleri organizasyonunun nasıl olması gerekeceğini tetkik etmenin veya hiç değilse, bu konuda isabetli bir hükme varmanın kabil olamayacağı da aşikârdır.

Muayyen ve mahdut bazı kamu hizmetleri görmek maksadiyle kurulmuş bulunan kamu kurumları, bu fonksiyonlarını ancak bir gider yaparak gerçekleştirebilirler. Diğer bir ifade ile, hizmet, malî plânda bir harcama şek-

linde tezahür eder. Kamu kurumunun, gerekli hizmetleri ifa edebilmesi, ancak harcama yolu ile mümkün hâle gelince, hiç şüphe yokki, bu kurumun, bir takım gelir kaynaklarına da sahip olması icabedecektir. Gelirle giderin mevcut olduğu bir yerde de ilk düşünülen husus gelir ile giderlerin tahakkuk, tahsil ve sarflarını düzenleyen bir bütçenin tanzimi zaruretidir. Şu halde, gelir, gider ve bütçe harcamalarını hep birlikte içine alan "Hesap İşleri"nin gereği gibi organize edilmesi, bir bakıma kamu kurumunun fonksiyonlarını gerektiği şekilde ifa edebilmesinin ilk şartıdır.

İleride, Birinci Bölümde daha geniş bir şekilde açıklıyacağımız üzere, kamu tüzelkişileri âmme hukukunda ikiye ayrılmaktadırlar :

- Bölge esasına göre kurulmuş olanlar,
- Hizmet esasına göre kurulmuş olanlar.

Birinci kategoriye giren âmme müesseselerine hukuk dilinde "âmme idaresi - public administration" adı verilmektedir. Bunlara misal olarak Devlet ve Belediyeleri zikretmek mümkündür.

İkinci kategoriye dahil bulunanlara da, yine hukuk dilinde "âmme müessesesi - public corporation" denilmektedir. Bu kategoriye İktisadî Devlet Teşekkülleri,

Universiteler, Ticaret ve Sanayi Odaları gibi kuruluşlar dahil olmaktadır. Ancak, şu hususu da hemen belirtelim ki, ikinci kategoriye giren âmme müesseseleri kendi işlemlerinde ayrıca bir gruplandırılmaya tâbi tutulmaktadırlar. Biz, bu gruplardan, yalnızca meslekî teşekkül vasfında olanların hesap işleri organizasyonunu incelemekle yetineceğiz.

Tezimize konu olarak, niçin "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin Hesap İşleri Organizasyonu"nu seçtiğimizi de kısaca belirtmek isteriz.

Biraz önce, kamu tüzelkişilerinin âmme hukuku yönünden ikiye ayrıldığını ve âmme idaresi denilen birinci gruba Devlet ve Belediyelerin dahil bulunduğunu belirtmiştik. Buna, memleketimizdeki İl Özel İdarelerini de ilâve edebiliriz. Bu kategoride yer alan âmme müesseselerinin başta Devlet olmak üzere, gelir, gider ve bütçeleri ile ilgili hususları hukukî mevzuatla en ince teferruatına kadar tayin ve tesbit edilmiştir. Bu kuruluşların hemen hepsinin, özellikle Devletin, gelirleri, giderleri ve bütçesi mevcuttur. Nitekim bu konular, ilgili Fakülte ve Yüksek Okullarda vergi hukuku, bütçe ve Devlet muhasebesi adı altında okutulmaktadır.

Sözü geçen âmme idarelerinde gelir, gider ve bütçelerle ilgili hususların bu kadar sıkı bir nizam

altına alınmış olmasının sebebi, bunların giderlerinin esas itibariyle, vergi ile karşılanmış olması ve vatandaşlardan hukukî cebir yolu ile alınan bu paraların israfına mâni olunmak istenmesidir.

Âmme idarelerinde yani, Devlet v.s.'de durumun böyle olmasına mukabil, âmme müesseselerinde durum nasıldır? Konuya gereken açıklığı verebilmek için bu hususu da belirtmenin lüzumlu olduğu kanısındayız.

Daha önce de açıkladığımız gibi, âmme müesseseleri çok çeşitlidir. Meselâ, Üniversitelerle Vakıflar Genel Müdürlüğü aynı kategoriye giren birer âmme teşekkülleridirler. Buna mukabil, iktisadî Devlet Teşekkülleri ile Ticaret ve Sanayi Odaları ayrı birer kategori teşkil etmektedirler.

Bu üç kategori ile âmme müessesesinden birincisine dahil bulunan Üniversite ve Vakıflar İdaresi katma bütçe ile idare olunmaktadırlar. Bu itibarla, Devlet bütçesinin tâbi olduğu gelir ve giderler hukuku, bunlar için de aynı hükmü ifade etmektedir.

İktisadî Devlet Teşekkülleri de Devlet sermayesiyle kuruldukları için, âmme gelirlerinin israf edilmemesi hakkındaki endişe, bunların da gelir, gider ve bütçelerinin önceden bir nizam altına alınmasına sebep olmuştur.

Ticaret ve Sanayi Odaları ile Ticaret borsaları ve Mühendis Odaları gibi meslekî kuruluşlara gelince -ki bunlar kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerin tipik misalleridir- bunların herbirinin özel kanunlarında gelir, gider ve bütçe ile ilgili genel bir takım hükümler yer almış ise de, bu sözü geçen hükümler, rasyonel bir hesap işleri organizasyonunun kurulmasına imkân verecek şekilde düzenlenmiş değildir. Halbuki, daha sonraki bölümde de belirteceğimiz gibi, bahis konusu teşekküllerin gelirleri de hukuken âmme geliri vasfındadır. Şu halde, âmme gelirlerinin israf edilmemesi hakkındaki endişe bunlar hakkında da bahis konusu olması gerekmektedir.

Filhakika, iyi bir hesap işleri organizasyonunun tek başına böyle bir gayeyi temine kâfi gelmeyeceği düşünme konusu olabilir. Ancak, şu hususu da belirtmek icabederki, iyi bir hesap işleri organizasyonunun mevcudiyeti, kontrol organlarının işini kolaylaştıracağı gibi, gelirlerin ne şekilde ve hangi hizmetlere sarfedildiğinin de dikkatli bir şekilde takibine ve bilhassa idarecilerin isabetli karar alabilmelerine imkân vermektedir.

Sonuç olarak söylemek lâzım gelirken, meslekî teşekküllerde hesap işlerinin gereği gibi organize edilmesi, modern işletmecilik ve idarecilik kurallarının da tabii ve zarurî bir icabıdır. Bu sağlandığı takdirde, iş-

lerin çok daha rasyonel bir tarzda yürütülebilmesi kolaylıkla temin edilmiş olunacaktır.

Yukarıda kısaca belirttiğimiz sebepler, memleketimizde oldukça ihmâl edilmiş olan kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerin hesap işleri organizasyonunun tarafımızdan tez konusu olarak seçilmesine sebep olmuştur.

Görülebileceği üzere, takdim ettiğimiz bu tez iki ana bölümden meydana gelmektedir.

Birinci bölümde, genel karakteri itibariyle hukukî bir niteliğe sahip bulunan kamu kurumlarının hukukî özellikleri ve meslekî teşekkül niteliğinde olanlarının fonksiyonları incelenmektedir.

İkinci bölüm ise, tezimizin ağırlık noktasını teşkil etmektedir. Böylece bu bölüm, meslekî teşekküllerin hesap işleri organizasyonuna tahsis edilmiştir. Bu bölümde, organizasyon, hesap plânı ve hesap işleri organizasyonu hakkındaki görüşlerimizin ortaya konulmasına gayret edilmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

KAMU TÜZEL KİŞİLERİNİN HUKUKİ ÖZELLİKLERİ VE FONKSİYONLARI

Bu bölümde, önce kamu kuruluşlarının hukukî özellikleri ve bunlar içinde meslekî teşekkül vasfında olanların genel karakteri belirtilecek, sonra da, sözü geçen teşekküllerin fonksiyonları açıklanacaktır..

A - KAMU KURULUŞLARININ HUKUKİ ÖZELLİKLERİ :

Kamu kuruluşları, kısaca, toplum hayatının ortaya çıkardığı hukukî varlıklar olup, amaçları kamu hizmeti görmektir.. Bunların en büyüğü ve en iyi şekilde teşkilâtlanmış olanı Devlet'tir..

Zamanımızdaki toplumlarda, devlet'in yanısıra diğer bir kısım kamu kuruluşları daha mevcut bulunmaktadır. Meselâ, memleketimizdeki Belediyeler ile İl Özel İdareleri gibi. Bu kategorideki kamu kuruluşları arasında, Federal Devletlerdeki üye devletleri de ithâl etmek lâzım gelir. Amerika Birleşik Devletlerindeki "State" olarak isimlendirilen bütün eyaletleri bunlara bir misal olarak verebiliriz.

Bugünün toplumunda mevcut kamu kuruluşları, sadece yukarıda sayılanlardan ibaret değildir. Amme hukuku yönünden, İktisadî Devlet teşekkülleri, Üniversiteler, Ticaret ve Sanayi Odaları da tıpkı Devlet ve Belediyeler gibi birer kamu tüzelkişisidirler.

Şu halde, birinci grupta yer alan Devlet ve Belediyeler ile, ikinci grupta yer alan İktisadî Devlet Teşekkülleri ile Ticaret ve Sanayi Odaları arasında hukukî özellik yönünden ne gibi benzerlikler veya ayrılıklar vardır? Diğer bir deyimle, bunları birbirinden ayıran belirli ölçüler nelerdir.

Kısaca açıklamak gerekirse, bu ayırımın temel kriteri, birincilerin -yani Devlet, Belediye v.s. gibi- BÖLGE ESASINA; diğerlerinin -Ticaret ve Sanayi Odaları v.s. gibi- ise HİZMET ESASINA göre kurulmuş olmalarıdır. Şöyle ki:

Devlet, Belediye, İl Özel İdaresi ve Üye Devletler (Federal Devletlerde)'in fonksiyonlarının esası, belirli sınırlar içinde toplu halde yaşayan insanların müşterek ve devamlı karakterdeki ihtiyaçlarını tatmin etmektir. Meselâ Devletin bu alandaki görevleri millî sınırlar ile Belediyelerin görevleri ise mahallî sınırları esas almak suretiyle tâyin ve tahdit olunmuştur. Bu kategoride yer alan kamu tüzel kişilerine daha önce de açıklamış olduğumuz üzere, hukukî terminolojide "âmme idaresi-

public administration", adı verilmektedir.

Sözü geçen bu kamu tüzelkişileri, hiç şüphe yok ki bütün yönleri itibariyle araştırılması tez konusu dışında kalmaktadırlar. Bu sebepten dolayı, bu kuruluşlar bundan böyle inceleme dışı bırakılacaklardır.

Hizmet esasına göre kurulmuş kamu tüzelkişilerine gelince, bunlara, hukukî termonolojide "âmme müessesesi-public corporation" adı verilmektedir. Bu müesseseler, belirli bir takım âmme hizmetlerini sağlamak amacıyla kurulurlar. Oysa, âmme idareleri, genel mahiyetteki işleri ifa etmek için tesis edilirler. Meselenin bu yönünü İstanbul Üniversitesi İdare Hukuku Profesörlerinden İsmet Giritli şu şekilde izah etmektedir (1) :

"..... kamu idareleriyle kamu kurumları arasındaki farkı bunların yapılarında değil, faaliyet konularında ve sahalarında aramak daha doğru olur; şöyle ki, Kamu idareleriyle kamu kurumları arasındaki en esaslı fark, birincilerin faaliyet mevzuları gayri mahdut olduğu halde, ikincilerin faaliyet mevzularının tamamen mahdut ve muayyen olmasıdır. Birkamu kurumunun faaliyet mevzuu bir tek veya bir nevi kamu hizmetidir. Meselâ Devlet, prensip itibariyle muhtelif cins ve mahiyetteki bütün kamu hizmetlerini ya doğrudan doğruya ifa veya ifa ettirip murakabe eden bir tüzel kişidir. Komünler de o yer halkını alâ-

(1) Prof. Dr. İsmet Giritli - Âmme İdaresi Teşkilâtı ve Personeli, Sahife 109, İstanbul 1963.

kalandıran muhtelif cins ve mahiyetteki bütün kamu hizmetlerini ifa eder.

Halbuki bir kamu kurumu, yapısı ister (fondation) ister (corporation) şeklinde olsun muayyen ve hususî bir faaliyet icra eder. Diğer bir deyimle, kamu idarelerinde umumîlik, kamu kurumlarında ise hususîlik vardır".

Kamu idareleriyle kamu müesseseleri arasındaki farkı böylece belirttikten sonra, kamu müesseselerinin nevi ve özellikleri konusuna kısaca değinmek lâzım gelir.

I) KAMU MÜESSESELERİNİN MAHIYETİ :

Kamu müesseselerinin mahiyeti, fonksiyonları, yetkileri ve nevileriyle ilgili konularda, âmeve idare hukuku mensupları arasında tam bir görüş birliğine varmak genellikle mümkün olamamaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak da bu konular, ilgililer arasında devamlı olarak tartışılmaktadır.

Bu bakımdan âme müesseselerinin nevileriyle ilgili açıklamalara geçmeden önce, bilhassa şu hususu belirtmek gerekir ki:

Hangi neviden olursa olsun, bir âme müessesesinin mutlak olarak bir kanuna göre kurulması lâzım gelmektedir. Böylelikle, ya yeni bir âme hizmeti, veyahutt

kamu idaresinin -meselâ devletin- görmekte olduğu bir işin bu idareden ayırılarak müstakil hâle getirilmesi mümkün kılınmış olunur. Her iki halde de, yani müessese veya hizmetin meydana gelmesi mutlak olarak bir kanuna istinat etmektedir. Nitekim, bu husus, 1961 Anayasa'sında da belirtilmiş ve ayrıca hükme bağlanmıştır. Gerçekten, yeni Anayasa'nın 112. maddesinin (a) fıkrasının sonunca paragrafı, "Kamu tüzel kişiliği ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur" demek suretiyle bu hususu açıkça isbatlamaktadır.

II) KAMU MÜESSESELERİNİN NEVİLERİ :

Bu şekilde kanunla kurulan ve tüzel kişiliğe haiz bulunan kamu müesseseleri, genel olarak iki ayrı kriterlere göre bir tasnife tâbi tutulmaktadır.

1) Tâbiyet Kriteri :

Bu kriterin esasını, faaliyetlerin saha ve sınır itibariyle bir âmme idaresine tâbi olup olmamaları teşkil etmektedir. Böylelikle kamu müesseseleri bu yönden de genel ve özel olarak ikiye ayrılmaktadırlar.

- Genel mahiyetteki kamu müesseseleri, mülkî yönden bir sınırla tahdit edilmeksizin belirli bir âmme hizmetini bütün bir ülkeye şâmil olmak üzere ifa ederler. Memleketimizdeki Tekel ve Vakıflar Genel Müdürlükleri bu

nitelikteki müesseseler için en güzel örneklerdir.

- Özel mahiyette telâkki olunan kamu müesseseleri ise gördükleri âme hizmetini, ancak belirli sınırlar içinde ifa etmek ve genellikle bir âme idaresine bağlı bulunmak mecburiyetindedirler. Bu tip kamu müesseselerini de en iyi örnek olarak İstanbul Belediyesine bağlı İ.E.T.T. İdaresini göstermek mümkündür.

2) Muhtariyet Kriteri :

Âme müesseselerinin tasnifinde kullanılan ikinci ve asıl kriter, bunların sahip oldukları muhtariyet derecesidir.

Kamu müesseseleri, sahip oldukları muhtariyet derecesi nazara alınmak suretiyle üçe ayrılmaktadırlar.

a) Klâsik Kamu Müesseseleri :

Bu kategoride yer alan kamu müesseselerinin özellikleri, bu müesseselerin devlet dairelerine benzemeleri ve genellikle merkezî idare yani, Devlet tarafından tayin edilen memurlar vasıtasıyla yönetilmeleridir. Memleketimizdeki Tekel ve Vakıflar Genel Müdürlükleri bu nevi müesseselere tipik örneklerdir. Bazı yazarlar, Üniversite kuruluşlarını da bu gruba dahil etmektedirler (1)

(1) Prof. Dr. Vakur Versan, Âme İdaresi, İstanbul 1960.

Bu kısa açıklamadan kolaylıkla anlaşılacağı üzere, bu gruptaki kamu kuruluşlarının muhtariyetleri oldukça kısıtlanmıştır.

b) İktisadî Devlet Teşekkülleri :

Literatürde "Ticarî ve Sınâî Kamu Kurumları" veya "Kamu Teşebbüsleri" adı da verilen bu gruptaki müesseselerin gerçekten "kamu" niteliğine haiz olup olmadıkları hususu bazı farklı görüşlerin doğmasına sebep olmuştur. Bununla beraber, genellikle bu gibi kurum veya teşebbüslerin "kamu müessesesi" niteliğinde oldukları ısrarla ifade edilmektedir.

Bu müesseseler, 1929 Dünya buhranından sonra devletin iktisadî ve sosyal hayatta daha geniş ve daha faal bir rol alması sonunda ve bilhassa zamanımızda ihmâl edilemeyecek birer varlık hâline gelmişlerdir. Memleketimizdeki karma ekonomi nizamı, bu gerçeği Beş Yıllık Plân vesilesiyle ve ayrıca hukuk yönünden de tescil etmiş bulunmaktadır.

Bu teşekküller Devlet sermayesiyle kuruldukları için, bunlar üzerinde sıkı bir devlet denetiminin zarureti vardır. Ancak, yine bu teşekküllerin ticarî ve sınâî bir karaktere sahip olmaları, klâsik devlet denetiminin dışında ve bunların faaliyetlerini engellemeyecek bir denetime tâbi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu

itibarla, iktisadî devlet teşekkülleri muhtariyet yönünden, özel bir rejime ve imkâna sahip bulunmaktadır.

c) Meslekî Teşekkül Şeklindeki Kamu Kurumları :

Meslekî teşekkül şeklindeki kamu kurumlarının başlıca özelliği, bu kurumların kooperatif bir karaktere sahip olmalarındadır.

Bu kategoride yer alan kurumlar çok çeşitlidir. Ticaret ve Sanayi Odaları, Borsalar, Ziraat Odaları bunların meydana getirdikleri birlikler, Barolar, Etibba Odaları ve Mühendis Odaları gibi kuruluşlar bu kategori içerisinde yer almaktadır.

Bu grupta yer alan kamu müesseselerinin başlıca iki özelliği vardır :

- Birinci özellik, bunların tam bir muhtariyete sahip olmalarıdır. Gerçekten, meslekî teşekkül şeklindeki kamu kurumları, klâsik kamu kurumlarıyla iktisadî devlet teşekküllerine nazaran tam bir idarî ve malî muhtariyete sahip bulunmaktadırlar. İdare'nin, bunlar üzerindeki denetimi, sadece vesayet yolu ile söz konusu olmaktadır.

- İkinci özellik ise, bu grupta yer alan müesseseler arasında belirli bir benzeyişin mevcut olmayışıdır. Hattâ, bunların bir kısmının cemiyet mi, yoksa âmme

kurumu mu olduğu hakkında bir takım münakaşalar dahi vardır. Meselâ, ticaret ve Sanayi Odaları ile Etibba Odaları, fonksiyonları itibariyle birbirlerinden oldukça farklıdır- lar. Keza aynı farklılık Mühendis Odaları ile Barolar için de bahis mevzuudur.

Bütün bu farklılara rağmen, sözü geçen teşekkül- lerin müşterek bir tarafı da mevcut bulunmaktadır. Bu müş- terek nokta, bütün bu grupta yer alan teşekküllerin sade- ce belirli ve meslekî bir takım menfaatlerin şimme otori- tesi karşısında savunulması lâzım gelen bir ihtiyaçtan doğmuş olmalarıdır.

Diğer taraftan, bu kurumlara hukukî bir açıdan bakıldığı takdirde de ortaya çıkan farklar, bütün bu ku- ruluşların belirli kaidelere göre düzenlenmiş bir hesap işleri organizasyonuna sahip olmalarına bir mâni teşkil etmemektedir. Hattâ, böyle bir hesap düzeni, daha önce açıklanan sebepler dolayısıyla bunların başarılarının da bir şartı sayılmaktadır.

Sözü geçen hesap düzeninin nasıl olması gerek- tiğini etraflı bir şekilde incelemeden, kamu kurumu nite- liğindeki meslekî teşekküllerin fonksiyonları konusuna de- ğinmek zarureti vardır. Böyle bir inceleme, kanaatimizce, hesap işleri düzeninin tanzimi ve tanzim şeklinin tayini hakkında büyük ölçüde fayda hasıl edecektir.

B - KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEKİ KURULUŞLARIN
FONKSİYONLARI :

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî kuruluşların neveleri ile fonksiyonlarını incelemeden önce, bir hususu belirtmekte kanaatimizce bir zaruret vardır.

Meslekî teşekküller, dünyanın her yerinde kamu kurumu niteliğine haiz değillerdir. Bu konuda, başlıca iki sistem vardır.

I) ANGLO-SAKSON SİSTEMİ :

Bu sistemin esasını, meslekî teşekküllerin birer dernek şeklinde kurulmuş olmaları teşkil etmektedir. Bu şekilde kurulan meslekî teşekküller kamu müessesesi vasfını taşımadıkları gibi tüzel kişiliğe de sahip bulunmamaktadırlar. Diğer taraftan, bu teşekküllere üye olmak ve dolayısıyla aidat vermek ihtiyarîdir.

Meslekî teşekküllerin Anglo-Sakson sistemine göre kurulduğu memleketlere misal olarak Amerika Birleşik Devletleri'ni, İngiltere'yi, Kana'ya ve Belçika'ya göstermek mümkündür.

II) FRANSIZ SİSTEMİ :

Bu sistemde, meslekî teşekküllerin büyük bir çoğunluğu kamu tüzelkişiliğine sahiptirler. Böyle olunca, bu teşekküllere üye olmak ve aidat ödemek, mecburî bir

keyfiyet olarak belirlemektedir.

Fransız sisteminin uygulandığı memleketler arasında Batı Almanya, İtalya, İspanya ve Yunanistan vardır. Keza Türkiye de, Fransız sistemini uygulayan ülkeler arasında yer almaktadır.

Yukarıda sözü geçen sistemler, kısmen o sistemi uygulayan memleketlerin millî ve sosyal karakterlerini aksettirmektedir. İngiliz hukuk sisteminin yazılı kanunlar yerine daha çok teamül veya örf ve adet esasına dayanması, diğer taraftan Fransızların son derece şekilperest olmaları, bu karakterlerin teşekkülüne birer misaldir. Bununla beraber, genel kanaat, Fransız sisteminin millî çıkarlara ve mensuplarına daha yararlı olduğu merkezindedir. Bunun sebebi, bir kuruluşun kamu tüzelkişiliğine sahip olduğu takdirde, bu vasfın kendisine kazandırdığı bazı imkânlardır. Diğer taraftan, bu imkânlar, o teşekkülün fonksiyonlarını tam mânasiyle ifa edebilmesini de mümkün kılmaktadır.

Ancak, bir teşekkülün kamu tüzel kişiliğine sahip bulunması, onun dernek vasfındaki bir müesseseye nazaran bazı Âmme sorumlulukları yüklenmesi ve daha fazla görevler ifa etmesi gibi neticeler de tevliid etmektedir. İyi bir hesap işleri organizasyonunun mevcudiyeti bu fonksiyonların yerine getirilmesinde ve dolayısıyla so-

rumlulukların korkusuzca taşınmasında en önemli bir âmil olmaktadır. Bu sebeptendir ki, hesap işleri organizasyonu konusundaki her türlü çalışma ve araştırmalar, Fransız sisteminin uygulandığı ülkelerde -bu arada tabiiyle Türkiye'de- özel bir ehemmiyet taşımaktadır. Zira, Meslekî teşekküllerin Fransız sistemine göre kurulduğu Türkiye'de bu müesseselerin bağımsızlığı 1961 Anayasası ile teminat altına alınmıştır. Şöyle ki:

Anayasanın, "Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Kuruluşlar" başlığını taşıyan 132. maddesi aynen şöyledir: "Kamu kurumu niteliğindeki meslekî kuruluşlar kanunla meydana getirilir ve organları kendileri tarafından ve kendi üyeleri arasından seçilir.

İdare, seçilmiş organları, bir yargı merci kararına dayanmaksızın, geçici veya sürekli olarak görevinden uzaklaştıramaz.

Meslek kuruluşlarının tüzükleri, yönetim ve işleyişleri demokratik esaslara aykırı olamaz."

Türkiye'deki meslekî kuruluşlar Anayasanın kendilerine bahsettiği bu imkândan faydalanarak son yıllarda daha da gelişmişlerdir.

Türkiye'de, hâlen kamu kurumu niteliğine hâiz ve dolayısıyla Anayasa'da öngörülen teminata sahip bulunan meslekî kuruluşlar şunlardır :

- a) Ticaret ve Sanayi Odaları,
- b) Ticaret Borsaları,
- c) Ticaret ve Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği,
- d) Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği,
- e) Türk Mühendis ve Mimar Odaları,
- f) Türk Tabipleri Birliği,
- g) Esnaf ve Küçük San'atkârlar Derneği,
- h) Barolar.

Kamu kurumu niteliğine hâiz meslekî teşekküller Anayasa hükümlerine göre kanunla kurulduklarından, yukarıda sayılanlara, kanunlarla yenilerinin ilâve edilmesi veya sayılanların azaltılması hiç şüphesiz daima mümkündür.

III) MESLEKÎ TEŞEKKÜLLERİN FONKSİYONLARI :

Fransız sistemine göre kurulan kamu tüzelkişisi vasfındaki meslekî teşekküllerin başlıca fonksiyonları şunlardır :

- a) Meslekî fonksiyon,
- b) Anne fonksiyonu.

Bu iki ayrı fonksiyonun mahiyetini, kısaca şu şekilde özetliyebiliriz :

a) Meslekî fonksiyon :

Fransa'da bu fonksiyona, temsilî ve istişarî fonksiyon adı da verilmektedir. Şöyle ki :

Meslekî teşekküller kuruluşlarının temel gayesi, belirli meslek gruplarının menfaatlerini, âmme kuvveti karşısında müdafaa etmektir. Bu durum, sözü geçen kuruluşların temsili fonksiyonlarının bir sonucudur. Nitekim, bu husus, ilgili teşekküllerin herbirinin kuruluş kanununda açık veya dolaylı bir şekilde ifade edilmektedir. Meselâ, Fransa'da, Ticaret ve Sanayi Odaları ile ilgili Kanunun birinci maddesinde, bu teşekküllerin, ticaret ve sanayi sektörlerinin menfaatlerini korumakla görevli kuruluşlar olduğu, sarahaten tasrih edilmiştir.

İstişarî fonksiyona gelince, bu teşekküllerden herbiri, kendi sahalarıyla ilgili hususları bütün icaplarıyla bildiklerinden -veya bildikleri kabul olunduğundan- âmme otoriteleri, o saha ile ilgili herhangi bir tasarrufta bulunmadan önce, bu kuruluşların mütalâalarını öğrenmede bir fayda görebilirler. Hatta bazen, meslekî teşekküllerle istişare edilmesi herhangi bir karar almadan önce âmme otoriteleri için kanunî bir mecburiyet olmaktadır. Türkiye dahil, birçok memleketin mevzuatında, bunun benzeri çok çeşitli misaller vardır. Türkiye'de, dış ticaret rejimi ile ilgili bir kısım çalışmalarda Ticaret

Bakanlığının Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları ile veya bu teşekküllerin bağlı olduğu Birlik ile keza Maliye Bakanlığı'nın vergi reformu ile ilgili çalışmalar hususunda ayrı teşekküllerle veya Ziraat Odaları ve Esnaf Teşekkülleri temsilcileri ile yaptığı işbirliği çalışmaları bu konuya misal olarak gösterebiliriz.

b) Amme fonksiyonu :

Meslekî teşekküller tarafından ifa edilen amme fonksiyonları, bu müesseselerin hukukî bünyelerinin tabii bir icabıdır. Bu fonksiyonlar, memleketlere ve müesseselere göre ayrı ayrı olabilmektedir.

Meslekî teşekküllere amme hizmetleri görme mecburiyeti, bazen amme otoriteleri tarafından bir görev olarak verilmektedir. Buna bir misâl olarak, Odalar Birliği'nin, Devlet tarafından henüz resmen tanınmayan Doğu Almanya ile akdettiği ticaret ve ödeme anlaşmalarını ve yine Birliğin tahsis ve tevzi işlerinde Bakanlık adına yaptığı hizmetleri göstermek mümkündür.

Amme vasfını taşıyan işler, bâzen de müesseselerin kendi ihtiyaçlarını gidermek amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bu teşekküllerden herbirinin kendi sahalarında mektepler ve kurslar tesis etmeleri v.s. gibi.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

HESAP İŞLERİ ORGANİZASYONU

Bu bölümde Hesap İşleri ve Organizasyonun anlamı genel olarak incelendikten sonra konumuzu teşkil eden kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerin Hesap İşleri Organizasyonu incelenmiştir.

A - HESAP İŞLERİ :

"Hesap İşleri" anlamı ile kamu kurumu niteliğindeki meslekî kurumlarda rakamla ifade edilebilen bütün faaliyetlerin kayıtlara geçirilmesi işlemi anlaşılmaktadır.

Bu anlam, hesaplaşma, hesap verme, hesapların kontrolü ve geleceğe ait hesap tahminleri ile ilgili işlemlerin tümünü kapsamaktadır.

Hesap işlerine lüzum gösteren sebeplerin başında, kurumların tâbi olduğu Kanun, Tüzük, Kararname ve Yetkili Organlarının aldıkları Kararlar bulunmaktadır. Diğer taraftan İdarecilerinin karar almada ihtiyaç duydukları rakam ve dokümanların, zamanında ve yerinde hazırlanması gibi mecburiyetler, hesap işlerinin lüzumunu ve önemini ortaya koymaktadır.

Hesap işleri, zamanımızdaki durumuna gelinceye kadar birçok merhalelerden geçmiştir. Bir zamanlar muhasebe kayıtlarının tutulması, kanunî bir yük olarak kabul edilirdi. Zamanımızda ise, artık hesap işleri ile uğraşma, idare için zarureti münakaşa edilmeyecek kadar açık bir şekil almıştır. Bu gelişmeyi hasıl eden sebeplerden biri de hiç şüphe yokki, kurumların birbirleriyle olan münasebet ve temaslarında sağladıkları yakınlaşmalardır.

Hesap işlerinin, kurumların gelir ve gider rakamlarının kaydedildiği bir muhasebe faaliyeti şeklinde kabul edildiği devirler çok gerilerde kalmıştır. Artık zamanımızda hesap işlerinin amacı ile, rakamla ifade edilebilen bütün faaliyetlerin takibi, gelecek devrelerin faaliyetlerinin plânlanması ile iş programlarının uygulanması ve kontrolü gibi fonksiyonlar düşünülmektedir.

Kurumlarda aksaklıkları önleyebilmek ve meydana gelecek düzensizlikleri önceden görebilmek, ancak ihtiyaca uygun bir hesap işleri düzeninin kurulmasıyla mümkün olabilir. Esasen, Muhasebe, bir işletmenin lisansı olarak kabul edilmektedir (1).

Şurası muhakkaktır ki, bütün yöneticilerin karar almada ihtiyaç duydukları bilgilerin kaynağı hesap

(1) ROGERA SEEBE, Hanbook of accounting Method. Sayfa 64, New-York 1964.

işlerinde toplanmaktadır.

Geleceğe ait çalışmalar hakkında tahminlere dayanan hesapları yapmaya, plânlama denir. Kurumlarda ise yıllık plânlamalar, iş programları ve bütçelerdir. Kurumlar, her yılın faaliyetlerini iş programlarında ve bu programların malî dayanaklarını, malî programlarında ve gelir ve gider rakamlarını ise bütçelerinde gösterirler. Kurumlar arzuladıkları faaliyetleri gerçekleştirebilmek için, bunları bir plâna göre düzenlemek mecburiyetindedirler. Aksi halde, plânsız hareket ve gayesiz faaliyetler boşuna harcanan imkânlardan ibaret kalmaya mahkûmdur.

B - ORGANİZASYON :

Organizasyon, "Britanya Maliye Bakanlığı organizasyon ve Metod Dairesinin Organizasyonu ve Metod Araştırmaları" kitabının önsözünde şöyle tarif edilmektedir (1) :

"Organizasyon ve Metod, âmme müesseselerinin veya özel kurumların teşkilâtlarının ve kullandıkları metodların, bu işi sürekli olarak meslek edinen gruplar tarafından incelenmesi faaliyetlerini ifade maksadiyle, universal olmasa bile, genel olarak kullanılan bir tâbirdir."

(1) Britanya, Maliye Bakanlığı Organizasyon ve Method Araştırmaları, Çev: Kenan Sürget.

Başka bir deyimle de Organizasyon şöyle tarif edilmektedir :

"Teşkilâtlandırma, yapılacak işin kısımlara ayrılması ve muhtelif kısımlar arasındaki münasebetlerin tesbitiyle, bu muhtelif kısımlara lüzumlu personelin yetiştirilmesidir (1).

Diğer taraftan İstanbul Üniversitesi Profesörlerinden Mehmet Oluç ise organizasyonu şu şekilde tarif etmektedir (2) : "İster tek kişi tarafından yürütülen küçük işletmelerde; ister binlerce kişinin çalıştığı büyük işletmelerde, işlerin aksamadan yürüyebilmesi için maksada varmaya yarıyacak faaliyetlerin tâyini, bu faaliyetlerin bir sıraya göre düzenlenmesi ve gruplandırılması ile, işletmenin organizasyonu meydana gelir.

Organizasyon kelimesi dar ve geniş mânâda kullanılabilir. Dar mânâda organizasyon, (herhangi bir maksat -veya plân- için gerekli faaliyetlerin neler olduğunu tayin etmek; ve bu faaliyetleri fertlerin vazifelen- dirilebileceği gruplar halinde düzenlemektir). Bu takdirde organizasyon işi daha ziyade bir model getirme işidir.

(1) Prof. Dr. Zeyyat Hâtipoğlu, İşletmelerde Organizasyon İstanbul 1964, sahife 23.

(2) Prof. Dr. Mehmet Oluç, İşletme Organizasyonu ve Sevkü İdaresi, sahife 231 ve 233.

Geniş manâda organizasyon; beşerî ve fizikî imkânların, bir işletmenin gayesini gerçekleştirecek şekilde düzenlenip hizmete koşulmasını ifade eder."

O halde, kamu kurumu niteliğindeki meslekî kurumların sevk ve idaresinden sorumlu olan her idarecinin en mühim görevlerinden biri, yapılan hizmetlerde verimin (müessiriyetin mal olma bedeline nispeti) azamî seviyelere ulaştırmak olmalıdır. Hizmetlerde arzulanan verimliliği temin edebilmek için idareciler kurumlarının faaliyetlerini, temel hedeflere varabilecek şekilde plânlamak mecburiyetindedirler.

Muayyen bir gayenin gerçekleşmesini temin etmek için bir araya gelen insanların çalışması, organizasyonun meydana gelmesine sebep olur.

Bu durumu Profesör Mehmet Oluç şu şekilde açıklamaktadır (1) :

"Muayyen bir maksadı sağlamak arzusu ile karşılıklı bir şekilde faaliyette bulunmaya istekli ve birbirleriyle müessir bir şekilde bağlantısı olabilen insan grubunun bir araya gelmesiyle bir birlik (Association) ortaya çıkar. Böyle bir birlikte şu unsurlar göze çarpar :

(1) Prof. Mehmet Oluç, İşletme Organizasyonu ve Sevkü İdaresi. Sahife 236.

- a) Yapılacak iş,
- b) Bu işi yapacak insanlar,
- c) Bu işi yapmağa yarıyacak vasıtalar,
- ç) Bu işin yapılacağı muhit.

Bunların hepsi, takip edilen maksada göre kendine has bünyesi olan bir teşekkülde ve birliğin organizasyonunda kendini bulur".

Binaenaleyh, kurumların organizasyonunda "ne" lerin (hizmetlerin), "nasıl" ve "kimin" tarafından yapılacağı hususu öncelikle ve etraflıca araştırılıp tesbit edilmelidir. Bu araştırmadan maksat, gayenin ne olduğunu meydana çıkarmak ve bu gayeye ulaşmak için lüzumlu fonksiyonları tesbit etmektir. Diğer bir ifade ile, yapılacak faaliyetlerin ve fonksiyonların uniteler halinde gruplandırılması ve birbirine benzeyen faaliyetlerin aynı grupta toplanması gerekmektedir.

Kurumlarda sağlanacak iyi bir organizasyon, işlerin yürütülmesinde ve kurumların yönetiminde büyük ölçüde enerji ve emek tasarrufuna sebep olur. Organizasyonların yapıldıkları tarihte ihtiyaçlara cevap verebilecek bir nitelikte olmaları, onların, yeniden ele alınmıyacağı anlamına gelmemelidir. Bütün kuruluşlar devamlı bir tetkike tâbi tutulmalı, yeni buluşlara ve yeni ihtiyaçlara göre organizasyon yeniden ayarlanmalıdır. Zira,

şartların değişmesi, ogranizasyonun da değişmesini zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk, kuruma verilen yeni bir fonksiyonun yapılmasından veya kurum içindeki değişikliklerden ileri gelmektedir. Diğer taraftan, kurum yetkili organlarının aldığı kararlar, bu kurumun organizasyonunu etkilemektedir.

İyi bir ogranizasyon, kurumlarda yönetimi kolaylaştırır ve idarecinin görevini gereği şekilde yapmasını sağlar. Saniyen başarı bu şekilde meydana getirilecek bir organizasyon, işlerin yakından takip edilmesini ve gayeye uygun yapılmasını temin eder. Personel arasındaki münasebetlerin tanziminde de hiç şüphe yokki organizasyonun büyük bir rolü vardır. Zira, organizasyon sayesinde personel arasındaki ilişkilerin düzenlenmesi ve muhtemel çatışmaların önlenmesi temin edilmiş olunur.

Mead Carney International Etüd grubuna göre kurumlarda iyi bir organizasyon sağlayabilmek için şu on şartı yerine getirmek gerekmektedir :

1) Her âmirin yetki ve sorumlulukları açık ve kesin olarak belirtilmelidir.

2) Her sorumluluğa karşılık, denk bir yetki de verilmelidir.

3) İlgili bütün personel arasında açık bir

anlayış temin edilmeden, bir mevkiin yetki ve sorumluluklarında değişiklik yapılmamalıdır.

4) Belirli bir mevkiî işgal eden hiçbir âmir veya memur, birden fazla merciden icraî emirler almamalıdır (Bu muhasebe, personel ve satın alma gibi ihtisas dairelerinin fonksiyonel yönetimleriyle karıştırılmamalıdır.).

5) Emirler, alt kademelere, bağlı oldukları ilk âmir kanalı ile intikâl ettirilmelidir.

6) Alt kademe elemanlarının tenkidi, özel bir yerde olmalı ve hiçbir şekilde, diğer âmirlerin aynı veya alt kademedeki elemanların huzurunda yapılmamalıdır.

7) Yetki ve sorumluluk hususunda âmirler ve memurlar arasındaki anlaşmazlıklara çok önem verilmeli, derhal ve dikkatle ele alınmalıdır.

8) Terfiler, ücret değişiklikleri ve disiplin cezaları daima ilk üst âmirin teklifi ve onun üstü olan âmirin tasdiki ile yapılmalıdır.

9) Hiçbir âmir veya memurdan, kendi âmirinin çalışması hakkında mütalâada bulunması beklenmemeli ve istenmemelidir.

10) Çalışmaları muntazaman kontrol edilen bir âmire, işlerinin gidişatını kendi kendine kontrol edebilmek için gerekli yardım ve kolaylıklar sağlanmalıdır.

C - HESAP İŞLERİNİN ORGANİZASYONU :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Kurumlarda "Hesap İşleri" ile "Organizasyon" anlamlarının tarif ve önemlerini araştırdıktan sonra şimdi de "Hesap İşlerinin Organizasyonu" konusu üzerine eğilmek zarureti vardır.

Kamu Kurumu Niteliğindeki Kurumların hesap işleri organizasyonunu:

- Gayenin gerçekleşmesi için yapacakları faaliyetlerin kaydolunduğu muhasebe hesapları plânları;
- Kayıt işlemlerinin maddî unsurları ve
- Bu hizmetleri gören ve kontrol eden beşerî unsurlar

olmak üzere üç kısımdan ibaret bulunmaktadır.

I) Hesap Plânı :

Hesap işleri organizasyonunun en önemli kısmını teşkil eden hesap plânı anlamını Prof. Suat Keskinoğlu Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş isimli kitabında şu şekilde açıklamaktadır (1): "Hesap plânı, bir işletme veya teşebbüste tutulan bütün hesapların sistemli bir şekilde ve türlü gruplara ayrılmış olarak yürü-

(1) Prof. Suat Keskinoğlu, Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş. Sahife 32.

tülmesi için tanzim edilen ve aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir cetveldir."

Kurumlarda hesap plânı düzenleme işleminde, hesap işlerinin esas amaç olmadığı ve ancak bu hesapların bir vasıta olduğu unutulmamalı ve böylelikle lüzumsuz teferruat ile külfeti nimetinden büyük olan hesap plânlarının yapılmasına yönetilmemelidir. Hiç şüphe yokki, hesapları fazlalaştırma da muhasebe tekniği bakımından önemli bir sakınca yoktur. Bununla beraber herhangi bir hesap açmanın, bir masraf yükünü de beraber getirdiği prensibi de zihinlerden uzak tutulmamalıdır.

Zira, hesap adetlerini arttırmak suretiyle elde edilecek bilgilerin yöneticiye karar almada sağlayacağı sür'at ve faydayı, bu hesapları kaydetmek için yapılacak masraflar ve harcanacak zaman ile mukayese etmek ve ancak bundan sonra hesap sayısı üzerinde bir karara ulaşmak zorunluğu vardır.

Kurumlarda hesap plânı yapılırken, ilk önce, kurum faaliyetlerinin hangi amaca yöneltildiği ortaya çıkarılmalı ve bu gayelere hangi vasıtalarla ve nasıl ulaşılabileceği tesbit edilmelidir. Böylece faaliyetlerde kullanılması gereken maddî ve beşerî unsurlar hakkında bir karara varmak mümkün olur. Saniyen rakamla ifade edilebilecek hadiselerin de ayrı bir dökümünün yapılması icabetmektedir.

Dökümü yapılan ve rakamla ifade edilen bu faaliyetlerden aynı mahiyette olanlarını bir araya getirmek suretiyle nihaf (yardımcı) hesap gruplarının meydana çıkması sağlanmış olunur ki, bu hesaplar, hesap plânının yardımcı hesaplarını teşkil ederler. Bu yardımcı hesap gruplarından aynı karakterde olanlar, yeniden birleşerek asli hesap gruplarını meydana getirirler. Hesap plânı yapılırken, bu grupların adet ve isimlerini tesbit etmek için idarecilerin hesap işleri servisinden, geçmişe ait bilgi, diğer kurumlarla olan münasebet ve kurum içindeki ilişkiler ile geleceğe ait tahminleri öğrenmek mecburiyetindedirler. Zira, idareciler ancak bu bilgilere ve bu bilgilere dayanılarak yapılacak hesap plânına göre kurum faaliyetini yöneteceklerdir.

Uygulanacak hesap plânlarında yer alan hesaplar çeşitli kurumlar tarafından aynı anlamda kullanıldığı takdirde çok çeşitli faydalar hasıl olur. Bu faydaların en önemlisi aynı konuda faaliyet gösteren kurumların birbiriyle mukayese imkânının ortaya çıkmasıdır. Böylece kurumlarda çalışan personelin eğitiminde beraberlik sağlanmış olunacağı gibi, kurumların yöneticileri ve denetleme organları da geçmiş faaliyet devrelerinin mukayesesini yapma imkânını elde ederler. Diğer taraftan, kurum yöneticileri gelecek devre faaliyetleri, iş programları, malî raporlar ve bütçeler hakkında isabetli

düşünme ve karar alma imkânını da kolaylıkla bulmuş olurlar.

Kurumlar hesaplarında bu şekilde bir normlaştırma yaparlarken, sadece aynı hesap isimlerini kullanmak ve böylece terim benzerliği temin etmek, amaca uygun düşmemektedir. Kurumların hesaplarına faaliyetleri koydularken, aynı kaideleri uygulamaları zorunludur. Başka bir deyimle, kurumların kullanacakları muhasebe defterleri, fişler, bilânço ve bütçe tipleri aynı olmalıdır.

Bilindiği gibi, kamu kurumu niteliğindeki kurumların azalarına hizmette bulunma arzuları, faaliyetlerini arttırmakta ve bu artan faaliyetler aynı zamanda masraf bütçelerini kabartan bir unsur olmaktadır. Hiç şüphesiz bu durum, gelir bütçelerini önemli bir oranda zorlamaktadır. Hesap plânları yapılırken, gelirlerin sağlanmasında tutulacak yolun az masraflı olmasına bilhassa ayrı bir çaba gösterilmelidir.

Hesapların tesbitinde, öncelikle yürürlükteki -Kanun, Tüzük ve yetkili organlarının aldıkları kararlar- gözönünde bulundurulmalıdır. Keza, böyle bir tesbit de, hesap işlerinden beklenen fayda ve edinilecek bilgilerin de nazarı itibare alınması şarttır. Ayrıca, nihai hesap plânının tatbiki için yapılacak masraflarla, sağlanacak faydalar mukayese edilmeli ve böylelikle uygu-

lanacak hesap plânı hakkında olumlu bir karara varmak mümkün olur.

Kamu kurumu niteliğindeki kurumların hesap plânlarının yapılmasında üzerinde durulacak diğer önemli bir husus da, faaliyetlerin yıllık bütçelerle yürütülmesi konusudur. Ayrıca, istisnaf olarak ve yetkili organlarının (Oda Meclisler veya Umumî Heyetleri) kararlarıyla yapılabilen ve bilânço hesaplarında mevcut olan varlıkların hesap kayıtlarında takibi hususu bu kısımların hesap plânlarının tesbiti için önem taşımaktadır.

Kurumların hesaplarının cins cins ve birbiriyile ilgili bir şekilde tasnifi yapılarak hesap plânlarının şemaları meydana gelmektedir. Birçok kurumlarda, bu tasnif genellikle desimal bir esasa göre yapılmaktadır. Desimal sistemde hesapların tasnifi Prof. Cevat Yücesoy tarafından dilimize çevrilen "Yönetim Muhasebesi" isimli bir eserde şu şekilde olmaktadır (1).

1) Bütün hesapların heyeti umumiyesi 1,2,3,4, 5,6,7,8,9,0 olmak üzere 10 sınıfa ayrılır. (Mekanografi gibi daha rahat olan tek rakkam elde edebilmek için 10 yerine 0 konmuştur.)

(1) Prof. Pierre Lasseque. İşletmenin Yönetimi ve Muhasebesi. Çeviren: Prof. Cevat Yücesoy, 1966. sahife 122-123

2) Bu sınıf da, her sınıf rakamının sağına konan 0-9 rakkamları ile, ana hesaplara bölünür. Böylece, 12 numaralı hesap, 1 numaralı sınıfın 2 numaralı hesabıdır.

3) Ana hesaplar da, evvelkilerin sağına konan 0-9 rakkamları ile talî hesaplara ayrılır. Böylece, 123 numaralı hesap, 1 numaralı sınıfın, 2 numaralı ana hesabının 3 numaralı talî hesabıdır.

4) En son olarak talî hesaplar da, 3 evvelki hesapların sağına ilâve edilen 0-9 rakkamları ile, seri hesaplar elde edilir. Meselâ, 1 inci sınıf 10, 11, 12, 13, 14 ... ana hesaplarını ihtiva eder. 12 numaralı ana hesapta, meselâ, 120, 121, 122, 123, 124 numaralı talî hesaplar mevcuttur. 120 numaralı talî hesapta ise, meselâ, 1201, 1202, 1203, 1204 ferî hesaplar vardır.

Sınıf

2

Ana Hesap

23

Talî Hesap

234

Ferî Hesap

2345

5) Hesaplar bu bölümlere ne şekilde ayrılmıştır?

A) Bilânço hesapları (veya vaziyet hesapları) 1 - 5 sınıfları işgal eder.

Meselâ 1 inci sınıf devamlı sermayeyi teşkil eder. Bu sınıfta ana hesap 10 numara, sermaye hesabı 11 numara, ihtiyatlar 12 numara, evvelki kâr bakiyesi 13 numara, yenileme fonu 14 numara, emekli sandığı fonu talî hesapların mevcut olduğu görülür.

2 numaralı sınıf sabit kıymetlere, 3 numaralı sınıf stok hesaplarına, 4 numaralı sınıf üçüncü şahıs hesaplarına ve en son olarak 5 numaralı sınıf malî hesaplara tahsis edilmiştir.

B) Jestiyon hesapları 6 ve 7 numaralı sınıflarda gösterilmektedir. 6 numaralı sınıfta masraf neveleri ve 7 numaralı sınıfta mamûl neveleri (yani mamûllerin nevelerine göre tasnif edilmesi).

C) Neticeler, ancak 3 numaralı sınıfı işgal etmektedir.

D) Analitik muhasebe, "İşletme Analitik Muhasebe" adı altında gösterilmiş olan bu muhasebeye 9 numaralı sınıf tahsis edilmiştir. Bu muhasebe muzaaf muhasebe usulüne dahil değildir. Bu bir nevi müstakil bir parantez rolünü oynar.

E) Statistiki bilgiler, özel hesap adı altında 0 numaralı hesapta toplanmıştır.

Kamu kurumu niteliğinde bulunan ve bir meslekî teşekkül olan İstanbul Ticaret Odası'nın "Hesap Plânı"ndaki ana hesaplar şöyledir (1) :

- 1) Kasa,
- 2) Bankalar,
- 3) Hisse Senetleri ve Tahviller,
- 4) Sabit Kıymetler,
- 5) Borçlu Hesaplar,
- 6) Alacaklı Hesaplar,
- 7) Bütçe Gelirleri,
- 8) Bütçe Giderleri,
- 9) İhtiyat Akçesi,
- 10) Aidatlar,
- 11) Tahmin Olunan Gelirler,
- 12) Tahmin Olunan Giderler,
- 13) Kaydiye ve Aidat Tahakkuku,
- 14) Kaydiye ve Aidat Tahakkukundan Borçlular,
- 15) Netice Hesapları,
- 16) Nâzım Hesaplar.

Çeşitli kamu kurumu niteliğindeki kurumlarda yapılan incelemeler neticesinde ulaştığımız sonuca göre kanaatimizce desimal sisteme istinaden tertiplenen hesap plânlarında yer alan aslî hesapların Meclis veya Umumî

(1) İstanbul Ticaret Odası Hesap İşleri Talimatı, 1966
sahife 72.

Heyet kararlarıyla, talî hesapların ise Yönetim Kurulunca değiştirilmeleri gerekmektedir. Böylelikle, plânda devamlılığı temin etme imkânı kolaylıkla sağlanmış olunur.

Kamu kurumu niteliğindeki kurumların muhasebesinde yer alacak aslî ve talî hesaplar, aşağıdaki plânda gösterildiğı gibi olmalıdır :

1. Kasa ve Bankalar

10 Kasa Hesabı

100

101

102

103

104

11 Bankalar Hesabı

110 Bankası c/h.

111 Bankası c/h.

112

113

114

2. Hisse Senetleri ve Tahviller

20 Hisse Senetleri

200 Şirketi Hisse Senetleri

201 " " "

202

203

204

21 Tahviller

210 Faizli Tahviller

211 Tahvilleri

212

213

214

3. Sabit Kıymetler

30 Gayrimenkuller

300 Arsalar

301 Binalar

302

303

304

31 Demirbaşlar

310 Büro Makineleri

311 Muhasebe Makineleri

312 Büro Levazımatı

313 Kitaplar

314

4. Borçlu Hesaplar

40 Avanslar

- 400 Levazım Avansları
- 401 Pul avansları
- 402 Seyyahat Avansları
- 403 Muhtelif
- 404

5. Alacaklı Hesaplar

- 50 Ödenecek Gelir Vergisi Hesabı
- 51 Ödenecek Tasarruf Bonosu Hesabı
- 52 Emanet Paralar Hesabı
- 53 Muhtelif Alacaklılar Hesabı
- 54

6. Bütçe Gelirleri

- 60 Kaydiye ve Yıllık Aidatlar (Birlikler-
de Odalar aidatları)
 - 600 derecede kayıtlı üyeler ai-
datı
 - 601
 - 602
 - 603
 - 604
- 61 Üyelerin kazançlarından alınan paylar
(Odalarda)
 - 610
 - 611
 - 612

- 613
- 614
- 62 Harçlar (yapılan hizmetler karşılığı
alınan ücretler)
- 620 Her nevi vesikalar
- 621
- 622
- 623
- 624
- 63 Para Cezaları
- 630 Kanunî vazifeleri zamanında yapmı-
yanlardan alınanlar
- 631 Alınan karara riayet etmeyenlerden
alınanlar
- 632
- 633
- 634
- 64 Yayın Gelirleri
- 640 Gazetesi (Mecmua) abone
- 641 Gazetesi reklâm
- 642
- 643
- 644

- 65 Türlü Gelirler
 - 650 Mevduat Fazlası
 - 651 Hisse senetleri Gelirleri
 - 652
 - 653
 - 654

- 66 Tahsil Edilecek Alacaklar
 - 660 Kaydiye ve Alacaklar
 - 661 Alacaklardan
 - 662
 - 663
 - 664

7. Bütçe Giderleri

- 70 Memur ve Hizmetliler Ücretleri
 - 700 Daimî Memur Ücretleri
 - 701 Hizmetliler Ücretleri
 - 702 Sosyal Sigorta ve Primler
 - 703 İkramiyeler
 - 704 Tedavi Masrafları

- 71 Huzur Hakları
 - 710 Meclis (Umumî Heyet) üyeleri huzur hakları
 - 711 Yönetim Kurulu üyeleri huzur hakları
 - 712 huzur hakları
 - 713
 - 714

- 72 Sergi ve Fuarlar
720 Yurt içi Sergi ve Fuarları
721 Yurt dışı Sergi ve Fuarları
722
723
724
- 73 Sabit Kıymetler
730 Demirbaşlar
731 Tesisat
732 Kitap
733
734
- 74 Yayın Masrafları
740 Gazete
741 Diğer Yayınlar
742 Adres Kitapları
743
744
- 75 Sosyal Yardımlar
750
751
752
753
754

76 Fevkalâde Masraflar

760

761

762

763

764

77 Aidatlar (Odalarda)

770

771

772

773

774

78 İhtiyatlar

780 Bütçe fazlası ihtiyat

781

782

783

784

8. Nazım Hesaplar

80 Tahmin Olunan Gelirler

81 Tahmin Olunan Giderler

82 Kaydiye ve aidat tahakkuku

820 Kaydiye ve aidat tahakkuku

821

822

823

824

83 Kaydiye ve Aidat Tahakkukundan Borçlular

84

9. Netice Hesapları

90

91

92

93

94

0. İhtiyat Hesapları

00 İhtiyat Hesabı

01 İhtiyatı

02

03

04

Yukarıdaki hesaplar hakkında ve bu hesaplarla ilgili hareketler hakkında gerekli açıklama aşağıda yapılmıştır.

10 Kasa Hesabı :

Kurumların veznesine kasa tahsil fişlerine istinaden giren paralar bu hesabın borcuna ve tediye fişlerine istinaden ödenen paralar ise bu hesabın alacağına

kaydedilir. Kasaya nakit yerine çekle yapılan ödemelerde nakit olarak yapılan tahsil ve ödemeler gibi aynı işleme tâbi olur. Diğer taraftan tediye fişlerine dayanarak yapılan ödemelerde çek kullanılması bahis mevzu olursa, tıpkı tahsil muamelesinde olduğu şekilde, bu çek aynen para gibi muameleye tâbi olur.

Kayıt işlemleri bakımından herhangi bir özelliği olmıyan kasa hareketlerinde, vezne işlerinin idaresinden mes'ul olan veznedarın vazife ve mesuliyeti üzerinde önemle durulmalı ve ayrıca veznedeki para giriş ve çıkışlarında uygulanacak usullerin tesbit hususları bütün ayrıntılarıyla belirtilmelidir.

Veznedarlar genellikle, usulü dairesinde tanzim ve imza edilmiş kasa tahsil ve tediye fişleri mukabilinde, para almak veya vermek, lüzumu halinde tahsilât işlemi yapmak, gerek parayı ve gerekse muhafaza amacıyla kendilerine teslim olunan Kuruma ait hisse senedi ve tahviller ile sair kıymetli evrakı noksansız olarak saklamak, aldıkları emir ve talimat dairesinde bankalardaki cari hesaplara para yatırmak veya çekmek, kıymetli evrakı saymak, kuponlarını kesmek ve veznenin mutabakat bordrolarını düzenlemek gibi işlerle vazifelendirilirler.

Veznedarlar, şifahi emirlerle kasaya para tahsil ve kasadan ödeme yapmamalıdır. Ayrıca bir veznedarın

yalnız başına bankalara götürebileceği veya çekebileceği para miktarı tesbit edilmelidir. Saniyen, vezneye vazifelilerden başkalarının girmelerine de müsaade edilmemelidir.

Veznedarın çalışma şeklini düzenliyen bu kayıtlara paralel olarak akşamları kasada kalacak nakit miktarı (çekler hariç) tesbit edilmeli ve bu miktardan fazlasının bankalardaki cari hesaplara yatırılması şart kılınmalıdır. Ayrıca, kanunî kıymet ve tedavül kabiliyetini kısmen veya tamamen kaybetmiş paralar vezneye kabul edilmemeli ve kasada kurumlara ait olmıyan evrak, vesika vesair kıymetli eşyanın bulunmasına da müsaade edilmemelidir. Keza, kasada zuhur eden fazla paralarla diğer kıymetlerin, veznedarların veya başkalarının şahıslarına ait olabileceği gibi bir düşüncenin tatbik alanı bulunmasına engel olmak için böyle bir oluşun hiçbir surette kabul edilemeyeceği önceden ilgililere mutlak olarak bildirilmelidir.

Veznedarlar, kendilerine ödenmek üzere gelen ödeme fişlerinde ve eklerinde :

- a) Fişteki ödeme tarihinin o günkü tarih olduğu ve ödemeye yetkili imzaların tam olarak bulunduğu,

- b) Ödenecek meblâğın, rakkam ve yazı ile birbirine mutabık bulunduğu,
- c) Fişlerde kazıntı, silinti ve çıkıntı varsa bunların yetkililerce görüldüğüne dair yanlarında imza veya parafe edilmiş olduğu,
- ç) Fişteki adedi belirtilen ilişkilerin tam olduğu hususlarını,

gördükten sonra fişteki miktar kadar makbuz tanzim eder ve alâkalının imzasını almak suretiyle ödemedâ bulunmalıdır.

Tahsil Fişlerinde ise veznedar;

- a) Fiş üzerindeki tarihin o günkü muamele gününe uyduğunu ve tanzim edenin imzasının bulunduğunu,
- b) Tahsil olunacak meblâğın rakkam ve yazı ile birbirine denk olduğunu,
- c) Fişlerde tahsil olunacak meblâğın ve hesap isminin yazılmış olduğunu,
- ç) Fişlerde kazıntı, silinti ve çıkıntı mevcut olduğu takdirde, bunların alâkalılar tarafından paraf veya imza edilmiş olduğunu,

inceledikten sonra parayı tahsil etmeli ve fişi imza veya paraf ederek alâkalıya parayı tahsil etti-

ğine dair bir makbuz vermelidir.

Veznedarlarca, normal çalışma müddetinin bitiminde vezneye gelen ve veznece üzerlerine tahsil edildiği veya ödendiğine dair veznedar tarafından paraf edilmiş olan kasa tahsil ve tediye fişleri ile bunlara bağlı evrakı, vezneden dışarı çıkarmadan kasa icmal bordrosuna geçirilme işlemi tamamlanmalıdır. Diğer taraftan, günlük çalışma saatlerinin bitiminde veznedar, kasasının denkliğini kontrol ile ve kasayı kapatabilmek için, o günkü tahsilâtı tesbit eder ve bu toplama bir evvelki günün kasa mevcudunu da ilâve etmek suretiyle elde edeceği toplamdan o günkü ödemeler toplamını çıkarır. Böylece kasada olması gerekli para miktarı tesbit edilmiş olunur. Aynı zamanda çekler dahil kasada bulunan kasa mevcudunun hesaptaki toplama denk olup olmadığı kontrol edilir.

Kasanın günlük hesaplardan kontrolü ise, muhasebe servisinde ve kasaya tahsil fişi gönderen servislerden alınan mutabakat bordroları ile yapılır. Bu takdirde tanzim edilen tahsil ve tediye fişlerinin mutabakat bordrosunun genel dökümü yapılır ve böylece o günün kasa durumu tesbit edilir. Bu genel mutabakatın yani alınan ve ödenen yekûnların kasa icmal bordrosundaki tahsil ve ödeme yekûnlarıyla denkliği bağlandıktan sonra, kasa icmal bordrosundaki tahsilât yekûnunun altına bir evvelki günün

kasa mevcudu, ödeme yekûnunun altına da o günkü kasa mevcudu ilâve edilir ve böylece icmaller borç ve alacak yekûnları denkleştirilmiş olunur. Sonradan veznedar bu icmali imzalar ve bütün fişleri bu icmale ekliyerek muhasebe servisine gönderir.

Bu kontrollar sonucunda miktarı ne olursa olsun, kasada herhangi bir noksanlığın olduğu anlaşılırsa, o günkü kasa muamelelerini ilgilendiren bütün muamelelere ait evrak ve vesikalar teker teker gözden geçirilir ve açığın bir hesap veya rakkam hatasından veya herhangi bir maddî hatadan ileri gelip gelmediği kat'î olarak tesbit edilir. Ancak böyle bir tesbitden sonra Muvakkat Borçlular Kasa Açığı hesabına borç kaydedilmek üzere, noksan olan kısım kadar bir ödeme fişi tanzim olunur. Açığı veren veznedar, bu fişi borç makbuzu mahiyetinde olmak üzere imzalar ve kasa açıkları daima açığı veren veznedar'a ödetilir.

Şurasına önemle dikkat etmek lâzım gelir ki, kasa açıklarının ilgili veznedar tarafından açıktan para yatırılmak suretiyle kayıt dışı kapatılmasına müsaade hiçbir şekilde edilmemelidir.

Kasa açıklarının yukarıda belirtilen şekilde kayda geçirilmesinden ve ilgili veznedardan tahsili yönüne gidilmesinden sonra, eğer ay sonunda, muvakkat he-

sap mizanı çıkarmak amacıyla tekrarlanan incelemelerde bu açığın kayıt veya hesap hatasından ileri geldiği anlaşılırsa, veyahutta bu müddet içersinde kendilerine fazla ödemedede bulunulan ilgililer tarafından vezneye iade ödemedede bulunulursa, geri getirilen veya tesbit olunan hata miktarı, "Muvakkat Borçlular Kasa Açığı" hesabına kaydedilerek hesabın düzeltilmesi sağlanmış olunur.

Kasada fazla çıktığı takdirde ise, günün tarihini taşıyan bir tahsil fişi tanzim edilmek suretiyle bu fazlalık "Muvakkat Alacaklılar Kasa Fazlası" hesabına alacak kaydedilir. Bilâhare yapılan incelemelerde fazlalığın hesap veya kayıt hatasından veyahutta maddî bir hatadan meydana geldiği tesbit edilirse, adı geçen hesaba borç yazılmak suretiyle ve ters bir kayıtla hesabın düzeltilmesi sağlanır.

Kasa sayımı ve kontrollerinde meydana çıkan fazlalıklar kaydedildikleri "Muvakkat Alacaklı Kasa Fazlası" hesabından, bu paraların kendisine ait olduğunu isbat edenlere adı geçen hesaptan ödenir. Kasa fazlalıkları devre sonuna kadar muvakkat hesaplarda bekletilerek yıl sonunda netice hesabına kaydedilmek suretiyle izleri kayıtlardan silinir.

11 Bankalar Hesabı :

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerin

bankalara yatırdıkları veya bankalardan çektikleri paraların takibi, Bankalar ana hesabı içinde ve para yatırılan her bankanın adına açılan yardımcı hesaplarda ayrı ayrı kayıt ve kontrolü yapılır.

Bankalara yatırılan paralar, bu hesapların borcuna, bankalardan çekilen paralar ise alacaklarına kaydedilir.

Bankalardaki hesap adetleri çoğaldığı takdirde, bankalar ana hesabına ait bütün talî hesaplar (hesap açılan bankaların hesapları) Bankalar yardımcı defterinde ve her birine ayrı ayrı hesap açmak suretiyle takip altına alınır.

Adı geçen hesapların bankalarla karşılaştırılması (kontrolü) yıl sonlarını beklemeden ve meselâ altı aylık devrelerde yapılması temin edilmelidir. Zira bu şekildeki bir karşılaştırma, mutabakat temininin sağlanmasını büyük ölçüde kolaylaştırır ve ayrıca birinci altı aylık sürede kurum lehine tahakkuk eden faizin, ikinci altı aylık devrede alacak miktarına kaydını sağlayarak bu miktara ait faizin de işleme tâbi olması temin edilmiş olunur.

Diğer taraftan, her ay çıkarılan muvakkat hesap mizanlarına Bankalar yardımcı defterinin mizanını da

eklemek icabeder ve bu cetvellerde Bankalardaki mevduatın hangi bankalara ne miktar yatırıldığı görülür.

Bankalara yatırılacak mevduatın hangi bankalara, ne şekilde ve ne miktarda dağıtılacağını gösterecek yazılı talimatlar, idareciler tarafından hazırlanmalı ve yetkili organların (umumiyetle Yönetim Kurulları) tasdikinden geçirilmelidir. Böylelikle Banka hesaplarının arzulan bir şekilde yürütülmesi sağlanmış olunur.

Hazırlanacak talimatta, Bankada hesap açma yetkisinin kime ait olduğu, mevduatın yatırılmasında ve çekilmesinde tutulacak yol ve talimatın yürütülmesinden sorumlu olanlar gibi hususlar açık ve belirli bir şekilde gösterilmelidir.

Mevduatın dağıtılmasında, kurumun finansman durumu nazarı itibare alınarak, vadeli veya vadesiz olması hususu, faiz gelirlerini en yüksek seviyeye ulaştıracak bir şekilde tanzim edilmelidir.

2. Hisse Senetleri ve Tahviller :

20 Hisse Senetleri

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Kurumların sahibi bulunduğu muhtelif işletmelerin hisse senetleri "Hisse Senetleri ve Tahviller" hesabına satın alma değerleri üzerinden ve varsa ilgili yardımcı hesaplara borç

yazılır. Hisse senetlerinin çıkışları da mal olma değeri ile aynı hesaplara alacak olarak kaydedilir. Diğer taraftan, bu çıkışlarda meydana gelen noksan veya fazlalıklar ise bütçe hesaplarına intikâl ettirilir.

Hiç şüphesiz, kurumlar çeşitli hisse senetlerine sahip olabileceklerinden, bunların her biri hakkında gerekli bilgi alabilmek için yardımcı hesaplarda ve her cins hisse senedi için ayrı bir hesap açılmalıdır. Böylece yardımcı defterlerde de her cins hisse senedinin ayrı ayrı takip edilmesi sağlanmış olunur.

Hisse senetlerinin muhafazası ve gelirlerin tahsilinde uygulanacak usul, sahip olunan hisse senetlerinin nama veya hamiline yazılı olmalarına göre başka başka olmalıdır.

Kurumun adına yazılı hisse senetlerinin satılması veya devredilmesi, yetkili imzaların teminini zorunlu kıldığına göre, bu tip kıymetli evrakların muhafaza görevlerinin veznedarlara tevdi edilmesinde herhangi bir sakınca bahis mevzu olamaz. Genellikle veznedarlar, kurum adına yazılı olan hisse senetlerini, ya kasalarında veyahutta bankalarda kiralamış oldukları küçük kasalarda muhafaza ederler. Diğer taraftan bu hisse senetlerinin sağladığı gelirlerin tahsili işlemi de veznedarlar tarafından yerine getirilmelidir.

Hamiline yazılı hisse senetlerinin başkalarına devri ve satılması oldukça kolay ve basit muameleleri gerektirdiğinden, bu gibi kıymetli evrakların muhafazası ve gelirlerinin takibi ile tahsili hizmetleri kurumca bankalara gördürülmelidir. Sadece, bu hizmetleri temin etmek için bankalarda açılan ve serbest dosyalara yatırılan hisse senetlerinin makbuzları alınır ve bunlar kasada muhafaza edilmek üzere veznedara tevdi edilir.

Kamu kurumu niteliğindeki teşekküllerin sahip oldukları hisse senetlerinin ait olduğu şirketlerin sermayedarlarının toplandığı umumî heyetleri takip edilir ve şirket umumî heyetinde kurumu temsil edecek yetkili temsilcilerin seçilmesi temin edilerek, bu toplantılara iştirâki sağlanarak kurumun görüşlerinin savunulması sağlanmalıdır.

21 Tahviller :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî teşekküllerin sahibi bulunduğu muhtelif tahvillerin sağlandığı beldeler, bu hesabın ve varsa yardımcı hesaplarının borcuna, çıkışlarda, maliyet değeriyle olmak üzere aynı hesabın alacağına yazılır. Bu satışlardan meydana gelen fazlalık veya noksanlıklar Bütçe hesaplarına kaydolmak suretiyle kapatılırlar.

Tahvillerin muhafazası ve kuponların ^{ın} /gelirle-

rinin tahsili bankalarda açılan serbest dosyalarca temin edilmelidir. Bankaların muhafazaya aldıkları bu tahvillere karşı verdikleri makbuzlar ise kasada veznedar tarafından saklanmalıdır.

Tahvillerin kupon gelirleri, bankalarca kurumların hesaplarına kaydedildiğinden kurumlar, kendilerince tutulan kayıtlarında, bütçe gelirlerine karşılık banka cari hesabını borçlandırmaları lâzım gelmektedir.

3. Sabit Kıymetler :

Kurumlarca satın alınacak her türlü gayrimenkuller ve diğer sabit değerler bu ismi taşıyan hesaplara kaydedilerek takip olunurlar.

Sabit kıymetler hesabının talif hesaplari ise:

30 Gayrimenkuller Hesabının talif hesaplari şunlardır :

300 Arsalar Hesabı :

Bina veya herhangi bir gayrimenkul inşa etmek maksadiyle satın alınan arsalar, satın alma bedeliyle bu hesaba borç yazılırlar. Arsaların satın alınması için yapılan her türlü tapu harcı, komisyon v.s. gibi masraflar ise arsanın maliyetine ilâve edilmek üzere bu hesaba borç olarak kaydedilir.

Arsalar üzerine inşaat yapıldığı zaman, kayıtlı bulunan arsalar, maliyet bedelleriyle "Arsalar Hesabına" alacak ve "Binalar Hesabına" borç yazılırlar. Böylece, inşa edilen gayrimenkulün maliyetine ilâve edilmiş olunurlar.

Diğer taraftan, arsalarla ait tapular ise kıymetli evrak meyanında kasada muhafaza edilmelidirler.

301 Binalar Hesabı :

Binalar hesabının borcuna, kurumların kullanmak maksadiyle kiraladıkları veya satın aldıkları binalar ile inşa ettirdikleri binalar, satın alma veya mal olma bedeli üzerinden borç kaydedilirler. Ayrıca bu hesaplara, kayıtlı bulunan binaların iktisadî kıymetini arttıran tadilat masrafları da maliyetlerine ilâve edilmek amacıyla borç olarak kaydedilirler. Normal bakım giderleri ise, gider bütçesindeki masraf hesaplarından karşılanır.

Binalara ait vergiler Bina hesaplarıyla karıştırılmadan, bütçelerde bu maksatla konan tahsisatlardan ödenir.

31 Demirbaşlar Hesabı :

Demirbaş eşya satın alınışı bütçe selâhiyetleri dahilinde yapıldığından, giderler arasında izlerinin

kaybolmasını önlemek maksadıyla bu hesaba (1) lira olarak kaydedilir.

Demirbaşların takibi ayrı bir defterde yapılır. Satın alınan demirbaşlar, bu deftere satın alındıkları tarihte ve satın alınma bedelleriyle kaydedilerek bir sıra numarası alırlar. Bu sıra numarası, demirbaş numarası olarak demirbaş üstüne de kaydedilir. Demirbaşın kullanılacağı yer, ayrıca deftere kaydedilir ve ancak bu işlemlerden sonra demirbaş kullanacak şahsa imza karşılığında teslim edilir.

Demirbaş kayıtlarının silinmesi için, ilgili kimseler tarafından imzalı bir tutanağın tutulması ve bunun da Kurumun Yönetim Kurulu tarafından onaylanması lâzımdır. Kayıt silme işlemi esnasında sabit kıymet defterindeki demirbaş kaydına da gerekli kaydı geçmek lâzımdır. Demirbaşların satılmaları halinde tahsil edilen satış bedelleri "Kasa Hesabına" borç, "Bütçe Gelirleri Hesabına" ise alacak kaydedilir. Bundan sonra da ilgili defter kaydına gerekli izahat verilerek o demirbaşın kaydı silinir.

4. Borçlu Hesaplar :

Kurumlar muhasebelerinde esas itibariyle borçlu hesapların bulunmaması lâzım gelmektedir. Zira, bir karara istinaden herhangi bir şahıs veya müesseseye verilmesi icabeden ve bilâhare de tahsil veya mahsubu ya-

pılacak olan paralar, ancak bu grupta o şahıs veya müessesese namına açılacak olan hesaba kaydolunabilirler. Diğer taraftan, borçlu hesapların devamlı olarak elden geçirilmesi ve tasfiyesi gerekir.

40 Avanslar :

Kurumlarda bazı hizmetlerin daha çabuk ve iyi bir şekilde gördürülebilmesi için alınması gereken temizlik v.s. malzemeler ile kurumlar adına damga pulu yapıştırılanlara verilen pul avansları ve kurumlar adına seyahat edeceklere verilen yolluk avansları yardımcı hesaplara borç olarak kaydedilirler. İlgililer bu hizmetleri gördüklerinde ibraz edecekleri ödeme evrakına göre alâkalı bütçe hesaplarına "borç" ve avans hesabına "alacak" yazılarak avans hesapları kapatılmış olunur.

Avans hesapları, her ay çıkarılan muvakkat hesap mizanlarında kontrol edilmeli ve avansın verilmesine konu olan görev yerine getirildiği halde, kapanmayan hesaplar incelenmeli ve sebepleri araştırılarak hesapların tasfiyesi sağlanmalıdır. Her ne şekilde olursa olsun, yıl sonunda -Otuzbir Aralık tarihinde- mevcut bütün avanslar kapatılmış olmalı ve bu hesapların bilânçoya intikâl ettirilmemelerine bilhassa itina gösterilmelidir. Bu suretle kapanan avans hesapları yeni yılda tekrar açılarak, hesabın normal şekilde çalışması mümkün kılınmalıdır.

5. Alacaklı Hesaplar :

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerde emanete alınan veya muvakkaten bu hesaba kaydedilmiş olan paralar, bu hesapların ilgili yardımcı hesaplarına kaydedilir.

Bu hesaplar alacaklı kayıtla çalışmaya başlar ve ilgililere alacakları ödendikçe borçlandırılırlar. Hesapların alacak bakiyeleri, üçüncü şahısların kurumdan olan alacaklarını gösterir.

Alacaklı Hesapların talî hesapları ise :

50 Ödenecek Gelir Vergisi Hesabı :

Kurumlarca ödenen ücretler, hakkı huzurlar, gelir vergisi stopajına tâbi her türlü ödemeler ve vergi dairesi adına kesilen gelir vergileri bu hesabın alacağına kaydolunur. Bu hesapta toplanan vergiler için, tahakkuk tarihini takip eden ayın 20 sine kadar muhtasar beyannameler tanzim edilmeli ve bu beyannameler kurumun ilgili bulunduğu vergi dairesine yatırılarak hesap kapatılmalıdır. Bu hesabın alacak bakiyesi, vergi dairelerine kurumca yatırılmasını gerektiren paraları göstermektedir.

51 Ödenecek Tasarruf Bonosu Hesabı :

Ücretler ile sair ödemelerden mecburî Tasarruf

Bonolarına ait Kanun hükümleri gereğince kesilmesi gereken Tasarruf Bonosu tevkifatları bu hesaba alacak olarak kaydedilir. Keza, tahakkuku takip eden ayın 20 sine kadar da kesilmiş bulunan Tasarruf Bonosu tevkifatları ilgili vergi dairesine beyanname doldurulmak suretiyle yatırılmalıdır. Bu hesabın alacak bakiyesi henüz vergi dairesine yatırılmıyan tasarruf bonusu tevkifatlarını göstermektedir.

Vergi dairelerinden alınan tasarruf bonoları imza mukabilinde hak sahiplerine veznedarlar eliyle dağıtılır. Sahibine verilemiyen tasarruf bonoları ise, veznede kayıt dışı saklanmamalıdır. Hak sahiplerine iade edilemiyen tasarruf bonoları Emanet kıymet olarak nazım hesaplara ve aşağıdaki şekilde kayıtlara geçirilmeli ve ancak bundan sonra Kıymetli Emanet Evrak olarak kasada muhafaza edilmelidir.

_____ / _____

Nazım Hesaplar
Emanet Tasarruf Bonoları

Nazım Hesaplar
Emanet Tasarruf Bonoları
sahifleri

_____ / _____

Tasarruf bonoları sahiplerine verildikleri takdirde, yukarıdaki nazım kaydın ters olarak yazılması icabeder ki, bu kayıtlardan silinme işlemi tamamlanmış olur.

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin, Bankalardaki lehlerine tahakkuk eden mevduat faizlerinden veya mecbur kılındıkları bir muameleden dolayı tasarruf bonusu almaya mecbur oldukları takdirde, sahip olacakları tasarruf bonolarının, yukarıda açıkladığımız alacaklı hesapla bir ilgisi yoktur. Kurumların bu şekilde bizatihi sahip oldukları tasarruf bonoları "Tahviller Hesabında" aktif kıymetler olarak yer alırlar.

52 Emanet Paralar Hesabı :

Zamanında mahsubu mümkün olmıyan veya mahiyeti ve gönderenin kim olduğu bilinmiyen paralar bu hesaba geçirilir. Bu hesap devamlı olarak kontrol altında bulunmalı ve emanet paraların hak sahiplerine ödenmesi yolları araştırılmalıdır. Ancak, sahipleri bulunamıyan emanet paralar, beş yıl bu hesapta bekletildikten sonra netice hesaplarına intikâlettirme amacıyla Bütçe gelirleri hesaplarıyla karşılaştırılmak suretiyle kayıtları kapatılmalıdır.

53 Muhtelif Alacaklılar Hesabı :

Yukarıda açıklanan hesaplara, kaydı mümkün olmıyan muameleler, bu hesaba alacak olarak kaydedilir. Karışık hesabın dökümü devamlı olarak elden geçirilmeli ve tasfiyesi sağlanmalıdır.

6. Bütçe Gelirleri Hesabı :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin bütçeleri, Yönetim Kurullarınca hazırlanır ve Meclislerinin (Umumî Heyetin) onaylamasıyla yıllık olarak yürürlüğe girerler.

Bu hesap, kurum bütçesinin fasıl ve maddelerinde yer alan gelirler ile gelir tahsilâtı, fasıl ve madde itibariyle ayrı ayrı göstermektedir. Hesabın esas hareketleri alacaklı olmakla beraber, fazla alınan gelirler de bu hesaba borç yazılmak suretiyle alâkalisına iadesi sağlanır.

Bütçe gelirleri hesabı, gelirlerin tam ve zamanında tahsil edilip edilmediklerini kontrol imkânını hasıl ettiğinden muhasebe kayıtları içersinde ayrı bir önemi vardır. Bu sebepten dolayı bu hesapların çalışmaları özel bir dikkatle izlenmelidir.

7. Bütçe Giderleri Hesabı :

Kurumlar bütçelerinin selâhiyetleri dahilindeki giderlerin ödenme işlem ve kontrolleri bu hesabın fasıl ve maddelerinde ayrılan talî bölümlerde yapılır. Böylelikle, ödemelerin bütçe tahsisatları dahilinde olması ve tahsisat miktarını aşmaması bütçe giderleri yardımcı kayıtları vasıtasıyla sağlanmış olunur.

Bütçenin gelir ve giderlerini gösteren hesapların fasıl ve maddeler itibariyle üç yıllık muamelelerini ihtiva eden istatistiklerin hazırlanması, kurumların gelir ve gider hesapları hakkında ve hesapların seyri ile gelişmesi konusunda idarecilere bilgi vermekte, dolayısıyla yeni bütçenin hazırlıklarında önemli bir dayanak görevini ifa etmektedirler.

8. Nazım Hesaplar :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Kurumların aktif ve pasif varlıklarını ilgilendirmiyen emanet kıymetler ile hatıra olarak muhasebede iz bırakması arzulanan diğer muameleler nazım hesaplar adı altında karşılıklı olmak üzere muhasebeleştirilmektedirler. Bu hesabın talif hesapları ise :

80 Tahmin Olunan Gelirler Hesabı :

Kurum bütçesinin nazım bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamak üzere kullanılan bu hesap "Tahmin Olunan Giderler Hesabının" borcu ile sene başında alacaklandırılır. Yıl içinde, bütçenin fasıl ve maddelerinde ve ancak yetkili organların kararıyla yapılan her türlü değişiklikler aynı şekilde muhasebeleştirilerek bu hesaba ilâve edilir.

Tahmin Olunan Gelirler Hesabı yıl sonunda, ters bir madde kaydı ile kapatılır ve o yılın bilânçosunda

yer almaması sağlanır.

81 Tahmin Olunan Giderler Hesabı :

"Tahmin Olunan Giderler Hesabı" yukarıda izah olunan bütçe gelirleri hesabının mutenazırı bir anlam taşımakta ve aynı şekilde çalışan bir nazım hesap niteliğinde bulunmaktadır.

82 Kaydiye ve Aidat Tahakkuku Hesabı :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Kurumların üyelerine tahakkuk ettirdikleri kaydiye ve yıllık aidatlar, üye kartlarına ve jurnallara işlendikçe bu hesabın alacağına kaydedilir ve tahakkuk eden kaydiye ve aidatların nazım şekilde muhasebeleştirilmesi temin edilir. Kaydiye ve aidat tahakkuklarından yapılan tahsiller, aynı şekilde üye kartlarına ve günlük jurnallara işlendikten sonra, bu hesabın alacağına kaydedilerek yapılan aksi bir kayıtla tahakkuklardan düşülmesi temin edilir.

Bu hesabın alacak bakiyesi, kurumların üyelerinden henüz tahsil edemedikleri kaydiye ve aidat tahakkuklarının toplamını göstermektedir.

Tahakkuklarda yapılacak kayıt şekli aşağıdaki gibi olmalıdır :

_____/_____
Nazım Hesap
Kaydiye ve Aidat Tahakkukundan
Borçlular

Nazım Hesap
Kaydiye ve Aidat Tahakkuku

_____/_____
Bu tahakkuklardan yapılan tahsiller, yukarıdaki maddenin tersi yazılmak ve tahakkuk yekûnundan düşülmek suretiyle gerçekleştirilir. Bu suretle kaydiye ve aidat tahakkuk hesabı, üyelerin henüz ödemedikleri kaydiye ve aidat borçlarını gösterir bir hal alır.

83 Kaydiye ve Aidat Tahakkukundan Borçlular

Hesabı :

Kaydiye ve Aidat Tahakkukundan Borçlular Hesabı, yukarıda izah olunan "Kaydiye ve Aidat Tahakkuku" hesabının mutenazırıdır. Başka bir deyimle, bu hesaplar karşılıklı olarak birinin borcu, diğerinin alacağını göstermek suretiyle, kaydiye ve aidat tahakkuklarının muhasebe kayıtlarında nazım şekilde takibini sağlarlar.

9. Netice Hesapları :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerde sene başında bütçeleriyle tahmin olunan gelirler "Tahmin Olunan Gelirler" ve tahmin olunan giderler de "Tahmin Olunan Masraflar" hesaplarına geçirilir. Bu he-

saplar sene sonunda bütçe gelirleri ve bütçe giderleri hesaplarına karşılık gösterilmek suretiyle kapatılır. Ancak, gelir fazlası ve tahmin olunan masraflardan meydana gelebilecek tasarruflar dolayısıyla tahmin olunan gelirler ve tahmin olunan giderler hesaplarının bakiyeleri ise "Netice hesabını" n alacağına, yine tahmin olunan gelirler fiilî gelirden fazla olduğu takdirde, aradaki fark hesabın borcuna yazılır.

Yıl içersinde Kurumların Meclisleri (Birliklerde Umumî Heyetleri) tarafından alınan kararlarla ve yıl sonunda tahakkuk edecek netice hesaplarından mahsubu yapılmak üzere yapılan ödemeler ise netice hesabına borç olarak kaydedilmelidir.

Netice hesabı sene sonunda hesapların kontrol ve tasfiyesi yapılırken açılır ve "İhtiyatlar Hesabı" ile karşılaştırılmak suretiyle kapatılır. Başka bir deyimle, "Netice Hesapları" yıl sonunda açılan ve kurumların bir yıllık bütçe ve hesap faaliyetleri sonuçlarının karşılıklı olarak kaydolunduğu bir cetveldir. Bu cetvellere, kurumun bir yıllık hesap faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin neticelerini kolaylıkla ve karşılıklı olarak görmek kabildir. Bu hesap, açıldığı tarihte bakiyesi ihtiyatlar hesabına devredilmek suretiyle kapatılmalıdır.

Netice hesabının borcuna :

- 1) Yıl sonunda Bütçe gelirler tahminine göre fiilen tahakkuk eden gelir bütçesinden noksan kalan kısım,
- 2) Yıl içindeki Meclis (Umumî Heyet) kararıyla bu hesaptan mahsup edilmek kaydıyla yapılan ödemeler,
- 3) Hesabın kapatılması için İhtiyat Hesabına devredilen alacak bakiyesi (Gelir fazlası + Masraf tasarrufu).

Netice Hesabının alacağına :

- 1) Yıl sonunda fiili bütçe gelirleri tahmini bütçeden fazla olan kısım,
- 2) Yıl sonunda fiilî ödemeler gider bütçesinden noksan olan kısım,
- 3) Hesabın kapatılması için borç bakiyesinin (Bütçeye göre noksan tahsilât + Bu hesaptan mahsup edilmek üzere yapılan ödemeler) İhtiyatlar Hesabına devri.

Netice Hesabı borç bakiyesi verdiği takdirde bu miktar, bilânçonun tanzim tarihinde ve aşağıda olduğu gibi bir yevmiye kaydıyla İhtiyatlar Hesabı'na devredilir.

_____ / _____
İhtiyatlar Hesabı
İhtiyat

_____ / _____
Netice Hesabı

Netice Hesabı alacak bakiyesi verdiği takdirde ise, aynı tarihte ihtiyatlar hesabına devredilir.

_____ / _____
Netice Hesabı
İhtiyatlar Hesabı
İhtiyat
_____ / _____

O. İhtiyat Hesapları :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî teşekküllerin yıllık bütçe tatbikatlarının sonunda meydana gelen gelir fazlalıkları ile masraf tasarruflarının alacak kaydedildiği "İhtiyatlar Hesabı", kurumların sahip oldukları bilânço varlıklarını gösteren pasif bir hesap mahiyetindedir.

İhtiyatlar Hesabı, kurumların Meclisleri (Birliklerde Umumî Heyet) kararlarıyla tasarruf olunabilecek bir hesaptır. Bu hesabın talî hesapları yetkili organların kararıyla muayyen hizmetlere tahsis edilmek üzere ayrılacak meblâğlar için tesis edilebilirler. Meselâ Kurum kendi faaliyetlerini daha iyi yürütebilmek için bina

yapmak maksadiyle "Bina Fonu" veya "Bina Yapma İhtiyatı" adı ile tahsisi bir ihtiyat hesabı açabilir ki, açılan bu hesapta toplanacak paralar, ancak bina yapımı için sarfolunabilirler. Bu paraların başka bir hizmete tahsis edilmeleri mümkün değildir. Böylece muayyen gayelerin tahakkuku için ihtiyat hesapları tesis edilmiş olunur.

Muayyen gayelerin tahakkuku için ayrılan ihtiyat hesaplarından, bu gayelere sarfedilen paralar ödendikçe, "Kasa Hesabı"na alacak "Tahsisi İhtiyat" hesabına ise borç kaydedilerek, bu hesapların kapanması sağlanır. Ancak, bu şekilde bir hareketle, Tahsisi İhtiyat Hesabından satın alınan herhangi bir sabit kıymetin aktif kıymetlere kaydı henüz gerçekleştirilmemiştir. Bu sebepten dolayı böyle bir sakıncayı önleyebilmek için bir Mahsup kaydı yapmak ve Sabit Kıymetler Hesabına borç ve İhtiyatlar Hesabına alacak kaydetmek lâzımdır.

Durumu, bir misalle açıklığa kavuşturmak istenilirse, şöyle diyebiliriz: Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Kurum bina satın almak gayesiyle "Bina Satın Alma Fonu" hesabına meselâ 1.000.000,- liralık bir ihtiyat ayırsa ve sonra bu para ile bir bina satın alsa bu hadisenin kayıtları aynen aşağıdaki gibi olacaktır.

Kasa Muamelesi için yapılacak kayıt :

----- / -----
Bina Satın Alma Fonu 1.000.000
Kasa veya
Bankalar c/h hesabı 1.000.000
Satın alınan bina bedelinin
ödenmesi.

----- / -----
Mahsup muamelesi için yapılacak kayıt :

----- / -----
Sabit Kıymetler 1.000.000
Binalar
İhtiyatlar Hesabı 1.000.000
Satın alınan binanın hesabına
ve ihtiyatlara kaydedilmesi.

II - KAYIT İŞLERİNİN MADDİ UNSURLARI

1) Genel Açıklamalar :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî teşekkül-
lerin kayıt işlerinin maddî unsurları denildiği zaman,
bu işlerin yürütülmesi için kullanılan yardımcı vasıta-
larla bizzat kayıt işlerinin yapıldığı muhasebe defter-
leri, fiş vesair evrakların tümü anlaşılmaktadır.

Kayıt işlerinin düzenli bir şekilde yapıla-
bilmesi için, bu hizmetlerin yapıldığı yerler, diğer
hizmetlerin yapıldığı yerlerden ayrı olmalıdır. Genel-

likle muhasebe servisinde, bu servisle ilgisi olmayanların çalışmalarına ve iş sahiplerinin kayıt yapılan yerlere girmelerine müsaade edilmemelidir.

Kayıt işlerinin yapıldığı odalardaki personelin oturuş düzeni mutlak olarak iş akışına uygun bir şekilde olmalıdır. Kayıtlar için muhasebe makinası kullanıldığı takdirde ise bu makinenin ayrı bölmelerde çalışmasını temin edecek ayrı bir yerleşme plânı yapılmalıdır.

Hesap işlerindeki işlerin akışına göre oturma şekli, iş sahiplerinin lüzumsuz olarak bir yerden diğer bir yere gitmesini önliyecek ve hizmeti gören memurun bir işi mükerreren yapmasını giderecek bir tarzda olmalıdır.

Muhasebe makinelerinin kullanılması halinde, bu makinelerde çalıştırılma düzenini gösteren gerekli açıklamaların yapılması kaçınılmaz bir zarurettir. Makineler, bunları kullananların mesuliyetine teslim edilmeli ve bu personelce makinelerin bakımlarına azamî dikkat göstermeleri sağlanmalıdır.

Kamu Kurumu Niteliğindeki Teşekküllerde tutulması gereken defterlerle, fişler ve diğer matbu evrak aşağıda gösterilmiştir :

a) Defterler :

Defterler esas ve yardımcı olmak üzere iki türdür.

aa) Esas Defterler :

Bu kurumlarda esas defter olarak yevmiyeli defteri kebir tutulur. Ancak, kasa dışı (Mahsup) muameleleri fazla olan teşekküllerde biri kasa yevmiyesi, diğeri Mahsup yevmiyesi olmak üzere iki ayrı esas defter tutulmalıdır. Böylelikle hesap plânlarındaki hesapların defterlere arzulan şekilde işlenmesi sağlanmış olunur.

bb) Yardımcı Defterler :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Teşekküllerde Yardımcı defterler şunlardır :

- Bütçe Gelirleri Defteri,
- Bütçe Giderleri Defteri,
- Muvakkat Borçlu Hesapları Defteri,
- Muvakkat Alacaklı Hesapları Defteri,
- Bankalar Cari Hesapları Defteri ,
- Hisse Senetleri ve Tahvilât Defteri,
- Çek Defteri,
- Demirbaş Defteri.

b) Fişler ve Diğer Matbu Evrak :

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküller-

de kullanılan fişler ve sair matbu evrak genellikle aşağıdaki gibidir.

- Kasa Tahsil Fişi,
- Kasa Tediye Fişi,
- Mahsup Fişi,
- Kasa Makbuzu,
- Kasa Bordroları,
- Aylık Hesap Mizanları,
- Bilânçolar,
- Bütçeler.

Yukarıdaki defterler, fişler vesair kayıt evrakı hakkında gerekli izahları vermeden önce, kayıtlama işlerinde gözönünde tutulması icabeden müşterek esaslara deyinmede fayda vardır.

Muhasebe servisinde muameleler, kasa tahsil, tediye ve mahsup fişleri ile bunlara bağlı evrakı müsbitelere istinaden esas ve talî defterlerde tesis olunan kayıtlara günü gününe kaydedilmelidir.

Kayıt memurları, âmirinin bilgisi olmadan defter ve vesikalar üzerinde düzeltme yapmamalı ve eğer kayıtlarda herhangi bir yanlış olursa, gerekli düzeltmeler muhasebe kaidelerine göre (yapılan yanlış kayıt, ters madde ile düzeltildikten sonra doğrusu yazılmak

suretile) yapılmalıdır. İptal edilmek veya üzeri çizilmek suretiyle yapılması zaruri olan tashihler ise, düzeltilen yazı veya rakkamın okunaklı olmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca düzeltilme işleminde, düzeltilen yazı veya rakkamın üzerine veya yanına doğrusu yazılmalı ve bu düzeltme muhasebe şefi ile Hesap İşleri Müdürü tarafından parafe edilmelidir.

Bir fişin muhasebe kayıtlarına esas olabilmesi için :

- Fişin kaydolunacağı hesabın ismini ve tanzim tarihini taşımasına,
- Muhteviyatında karalanma, silinti, kazıntı ve tahrifat bulunmamasına,
- Yazı ve rakkamla ifade edilen bir meblâğ ve meblâğ ile ilgili lüzumlu yeter derecede izahatı hâvi olmasına,
- Tediye fişlerinde, fişi tanzim eden memurun, ilgili âmirin ve yetkili imzaların tam olmasına,
- Eklerinin tam olmasına,
- Tediye ve Tahsil fişlerinde, tahsil edildiğine veya ödendiğine dair veznedarın parafının bulunmasına,
- Tediye fişlerinde, fiş miktarı kadar "Alâ-

kalının veya kanunî vekilinin imzasını" taşıyan makbuz veya makbuz mahiyetinde evrakın bağlı bulunmasına,

- Fişlere ve ilişkinlerine yapıştırılmış damga pullarının mer'î mevzuat dahilinde nisbetlerinin tam ve iptal edilmiş olduğuna,

- Sabit kıymet ve demirbaş satın alındığında, bunlara ait tediye fişlerinde demirbaş defterine işlendiğine ve demirbaş numarası aldığına dair alâkalı memurun imzasının olduğuna,

- Fişlerin istinad ettiği evrak ve vesikalara tediye veya mahsup muamelesinin yapıldığını ve tarihini belirten bir damga vurularak veznedar veya mahsubu kesen memur tarafından parafe edildiğine ve fişlerin ekleri arasında tarihsiz veya damgasız evrak ve vesika bulunmamasına,

bakılır.

Yukarıdaki hususlardan herhangi birisinin noksan olması halinde bu fişler, kayıt memuru tarafından şefine tevdi olunmalıdır. Şefin görevi bu fişteki noksanları tamamlatmaktır. Aksi halde yani noksanların ikmâl edilemediği hallerde, kayıt yapılmamalı ve durumdan hesap işleri müdürü haberdar edilmelidir. Böylelikle noksanlıkların alâkalılara tamamlatılması sağlanmış olunur.

2) Defterlerin neveleri ve fonksiyonları :

a) Defteri Kebirli Kasa Yevmiyesi Defteri:

Kasa muameleleri çok olan kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerde, kasa ile ilgili muameleler için tutulan defteri kebirli kasa yevmiyesi defteri, tahsilât ve tediye olmak üzere karşılıklı ve iki sayfa halinde tanzim edilir. Örnek 1'de bu defterin karşılıklı iki sayfası görülmektedir.

Bilindiği üzere, Muhasebe servisinde, her gün vezneden gelen kasa, tahsil ve tediye fişlerinin tetkik işlemi yapılır. Bu fişlerin usulü dairesinde tanzim edildikleri anlaşıldıktan sonra, aslî ve talî hesaplar itibarıyla yeniden o günkü tasnifi yapılarak dökümü çıkarılır ve bu hesapların yekûnu, kasa bordrosu yekûnu ile karşılaştırılarak uygun olup olmadığı tetkik edilir. Bundan sonra da tahsil fişleri kasa yevmiyesinin giriş kısmına, tediye fişleri ise çıkış kısmına, aslî ve talî hesaplar da gösterilmek ve ayrıca lüzumlu izahat verilmek suretiyle kaydedilir.

Bu defterde, ilgili hesaplara ait sütunlara kaydedilen rakamlar, yekûn hanesine de geçirilmek suretiyle sütunların günlük toplamı, tahsilât ve tediye olmak üzere ayrı ayrı yapılır. Tahsilât yekûnunun altına devreden yekûn ile, bir yıl evvelden devreden kasa

hesabının borç bakiyesi, tediyat sütununun altına yalnızca müdevver yekûn ilâve edilir. Böylece günlük gider ve gelir umumî yekûnları arasındaki fark, kasa mevcudunu gösterir. Ay sonunda ise, kasa yevmiyesinin yekûnları tek kalem halinde mahsup yevmiyesine intikâl ettirilir ve bu suretle mahsup yevmiyesinde kurumun bütün hesapları toplanmış olur.

b) Defteri Kebirli Mahsup Yevmiye Defteri :

Nakdi ilgilendirmiyen muameleler ile kasa muamelelerinin, ay sonunda tek kalem halinde kaydedildiği defteri kebirli mahsup yevmiyesinin şekli ise örnek 2'de gösterilmiştir.

Kasadan geçmiyen muameleler için mahsup fişleri tanzim edilir ve bu fişler ancak bundan sonra Defteri Kebirli Muhasebe Yevmiyesinin kayıtlarına intikâl ettirilir. Yalnız banka üzerine tanzim edilen çeklerle yapılan muameleler için karşılıklı tahsil ve tediye fişlerinin kesilmesi lâzımdır. Böylelikle, bunların da kasa yevmiyesine kaydedilmesi sağlanmış olunur.

Mahsup fişleri, re'sen muhasebe ile kurumun diğer servislerinden, veya hariçten gelen evrak ve vesikalara istinaden günü gününe tanzim edilir. Mahsup fişiyle muhasebeleştirilmesi icabeden bir vesikanın

fişî zamanında tanzim edilmesi şarttır.

Mahsup fişlerinin hazırlanmasıyla görevlendirilen memurlar, bu fişlerin tanzimine esas teşkil edecek müsbit evrakı dikkat ve itina ile inceledikten sonra, fiş alâkalı hesapları borçlandırıp, alacaklandırmak ve lüzumlu izahatı kaydetmek suretiyle hazırlanmalıdır.

Muhasebede her kaydın müsbit evraka dayanması esas olduğundan, mahsup fişinin dayandığı vesikalar, fişlerin ekleri olarak işaret edilmelidir.

Usulüne göre hazırlanmış mahsup fişleri, defteri kebirli mahsup yevmiyesine tarih sırasıyla kaydedilir. Mahsup yevmiyesine muameleler ayrı ayrı ve maddeler halinde ve hesap isimleri -aslî ve talî hesaplar-gösterilmek suretiyle geçirilir. Bu işlemde gerekli izahatın da kaydedilmesi lâzımdır. Ay sonlarında kasa hareketleri de kasa yevmiyesinden alınarak, birer kalem halinde, bu defterin mahsup kayıtlarının altına ilâve edilir. Bu suretle, kurumun bütün muamelelerine (kasa ve mahsup) ait kayıtlar ay sonu itibariyle mahsup yevmiyesinde toplanmış olur. Böylelikle de bu defterden ve o ayın sonunda çıkarılacak muvakkat hesap mizanları ile genel hesap durumunun gidişi hakkında bilgi öğrenmek mümkün olur.

c) Bütçe Gelirleri Defteri :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî kurumlar-
da, bütçe gelirleri defteri, bütçe fasılları itibariy-
le sayfalara ayrılmalı ve her sayfanın üzerinde, o fas-
lın bütçedeki miktarı ile sene içinde yapılan tahsisat
ilâveleri (münakaleler) kaydolunmalıdır. Bu sayfalar
temsil ettiği faslın maddelerini gösteren sütunlara ay-
rılır. Bu sütunlarda ise o maddenin, adı ile bütçedeki
gelir tahmini gösterilir. Tahsil olunan gelirler, ait
olduğu faslın sahifelerindeki madde sütununa tarih sı-
rasiyle ve lüzumlu izahat verilerek geçirilir. Diğer
tarafтан, mahsup suretiyle yapılan bütçe tahsilâtları
da aynı şekilde bu deftere kaydedilir.

Bütçe Gelirleri defterinde aylık yekûnlara
bir ay evvelki yekûnların ilâvesi suketiyle, yekûnların
devamlılığı sağlanır.

Bu defterlerden çıkarılan aylık muvakkat he-
sap mizanları idarecilere kurum hakkında en doğru bilgi-
leri verir ve yöneticilerin bütçe tatbikatı hakkında
isabetli karar alma imkânını hasıl eder.

Bütçe gelirleri defterinin şekli örnek 3'de
gösterilmiştir.

Kurumlardan alacaklı bulunanların durumları bu defterlerde açılan kayıtlarda kolaylıkla takip edilirler.

Örnek 5'deki defter şeklinde görüleceği gibi, bu defterde tarih ve madde numarasından başka ayrıca giriş ve çıkış numaralarını gösteren sütunlarda bulunmaktadır. Hesapların tasfiye ve mahsupları yapılanlar, işte bu numaralar vasıtasıyla takip edilmektedir. Şöyle ki, giriş ve çıkış numaralarını takip etmek suretiyle mahsubu yapılmıyan ve açık kalan kayıtlar meydana çıkarılarak bunların sebep ve sonuçları araştırılmış olunur.

f) Muvakkat Borçlular Hesabı Defteri :

Yukarıda şekli ve çalışması hakkında izahat verilen muvakkat alacaklılar defterinin mütenazırı mahiyetinde olan muvakkat borçlular defterine kayıtlar ve kayıtların takibi ise, aynen daha önce açıkladığımız esaslara göre yapılmalıdır.

g) Bankalar Cari Hesabı Defteri :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Mesleki teşekküllerin muhtelif bankalardaki mevduatı, bu defter kayıtları üzerinden takip edilir ve bu konu ile ilgili işlemler bu deftere kaydolunur.

h) Hisse Senetleri ve Tahviller Defteri :

Kurumların sahip oldukları hisse senetleri ve tahviller, nevileri itibariyle tahsis edilen ayrı ayrı sahifelere kaydolunurlar. Bu kıymetli evrakların takibi ve kaydı alış kıymetleri üzerinden olur ve bu defterden sahip olunan kıymetli evrakın menşei ve durumu hakkında bilgi edinilir.

i) Çek Defteri :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin aldıkları ve verdikleri çekleri, muhasebe dışında da takip edebilmek için çek defterleri kullanılır. Bu defterlerin şekli örnek 7'de gösterildiği gibi olmalıdır.

Örnek : 7

ÇEK DEFTERİ.

ÇEK No.	BANKASI	Kimin tarafından verildiği	MİKTARI		TANISIL Fişi No.	İMZALAR
			Line.	K.		

Kesilen çekler için ayrı ve alınan çekler için ayrı olmak üzere iki çek defteri kullanılabileceği gibi, alınan ve verilen çekleri tek bir deftere yazmak suretiyle de takibi mümkündür. Ancak bu takdirde, verilen veya alınan çekleri değişik renklerle deftere işlemek lâzımdır ki defter kontrollerinde kurumdan verilen veya alınan çekler kolaylıkla görülebilsin ve ilgililere gerekli bilgileri verebilsin. Çek defterinin kullanılması, çeklerin giriş ve çıkışlarını bir nizama sokmuş olur.

j) Demirbaş Defteri :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin sahip oldukları bütün demirbaşların takibi, demirbaş defterinde yapılır. Bu defterde, demirbaşların numaralarının yazıldığı "Sıra No." sütunu, cinsi, alındığı tarih, alış tarihi ve fiyatı, bulunduğu yerler ve terkin ile düşünceler gibi sütunlar vardır.

Şekli, örnek 8'de gösterilen bu deftere, her demirbaş bir numara almak suretiyle kaydedilmektedir. Evvelce alınmış demirbaşların eskimesinden ve imhasından dolayı terkinleri gerektiği takdirde bu demirbaşların kayıtlı olduğu yerin hizasına ilgili Yönetim Kurulunun bu konuda verdiği kararın tarih ve numarası yazılır,

her fişte borçlu hesap olarak tekrarlanmasına lüzum olmayacağı tabiidir. Bu sebepten, kasa tahsil fişlerine, fişin tanzimini icabettiren hadiselerin cinsine ve hesap plânına göre yalnızca alacaklı hesapların isimleri kaydedilmelidir.

Genellikle fişlerde, alacaklanacak hesap isimlerinden başka, parayı ödeyecek şahsın adı, soyadı veya ünvanı, tanzim tarihi, izahat ve fişi tanzim edenin imzası gibi Kurumca önemli bulunan bazı hususlar yer almaktadır.

Muhasebe servisindeki kayıtlar, bu fişlere istinaden yapılacağından, bu fişlerin ilgili hesap isimlerine göre tasnifi gerekmektedir. Bu sebepten dolayı, böyle bir tasnifi kolaylaştırmak için, kasa tahsil fişi kesen servislere ayrı ayrı renkte kasa tahsil fişleri verilmelidir. Bu şekilde hareket edildiği takdirde, aynı serviste aynı hesaplar için fiş tanzim edildiğinden, hesap tasnifi renklere bakarak pratik ve basit bir şekilde yapılmış olunacaktır.

Bir Kasa Tahsil Fişi'nin şekli örnek 9'da gösterilmiştir.

mukabilinde olmalıdır. Bu makbuzlar iki nüsha halinde ve ayrı renkte olmalı ve seri itibariyle cilt ve yaprak sıra numaraları taşınmalıdır.

Şu husus Kurumlarda bilhassa önemlidir ki, makbuzsuz veya adf senetlerle hiçbir suretle tahsilât yapılmamalıdır. Kurumlar ihtiyaçlarına göre bastırdıkları kasa makbuzları, hesap işleri müdürünün mesuliyeti altında muhafaza edilmeli ve alâkalı tahsildar ile veznedarlara cilt ve sıra numarası takip etmek şartıyla ve ancak imza mukabilinde teslim edilmelidir. Biten makbuzların yerine yenileri verilirken de, eskiden aldıkları kasa makbuzları ikinci nüshalarının iade edilmesi gerekmektedir. Makbuzlar asıl makbuz yaprağı ile kopya kısmını teşkil eden yaprak arasına karbon kâğıdı konulmak suretiyle ve sabit kalemle doldurulur. Makbuzlarda hâk ve silinti yapılmamalı, yanlış yazılan makbuzlar için de üzerine gerekli meşruhat verilmek suretiyle iptal edilerek, dip koçanlarında aynen muhafaza edilmelidir.

Bu kasa makbuzunun şekli örnek 12'de gösterilmektedir.

Örnek : 12

(Birinci Sayfa) KASA MAKBUZU

KAMU KURUMU ADI Seri B. No:/.../19....

KASA MAKBUZU

HESAPLAR	den	Lira	Kr.
.....
.....
.....

Solunuz Lira Kurul:

Tahsil ediniz.

Pas Tenzim eden

VEZNEGAR.

Kasa makbuzlarını, kasa hareketlerinin çok keşif bulunduğu kurumlarda, veznedarın kasa makbuzu yazması için sarfettiği emek ve zamandan tasarruf etmek ve iş sahiplerini para yatırma anında uzun süre bekletmek için, kasa tahsil fişleriyle birleştirilerek "Kombine Kasa Makbuzu" şeklinde yapılması da mümkündür. Böylelikle büyük ölçüde fayda sağlanmış olunacaktır. Kombine makbuzlar üç nüshadan ibaret olup, birincisi kasa makbuzu, ikincisi Tahsil fişi ve üçüncüsü ise kopyadan ibarettir.

Bu tip makbuzlar, tahsilât yapacak servislere ayrı cilt ve numaralarla ve zimmet mukabilinde teslim edilmelidir. Bu makbuzlarda ikinci kopya olan tahsil fişlerinin, hesap isimlerine göre değişik renklerde bastırılması büyük kolaylık sağlar. Bu makbuzlarda, birinci ve ikinci sayfalarına karbon kâğıdı koyulmak suretiyle

tarafının toplamları yapılır. Bundan sonra bir evvelki günün kasa mevcudu tahsilât kısmının altına yazılıp toplanır ve bilâhare bu meblâğdan tediye toplamı tenzil edilir. Bu suretle tesbit edilen miktara göre fiilî kasa mevcudu denkliği kontrol edilir.

Kasaya giren ve çıkan bütün paralar, istisnasız olarak kasa fişlerine istinaden yapıldığından, yardımcı kasa defteri yerine kullanılan kasa bordrolarının kayıt işi deftere nazaran daha basit ve pratiktir ve matbu evrak ve kayıt için sarfedilecek zamandan tasarruf sağlar.

Gerekli işlemler tamamlandıktan sonra kasa bordrolarının zımbalı olarak ciltte bağlı bulunan birinci kopyaları, bunlara kaydolunan tahsil ve tediye fişleri ekleriyle birlikte muhasebe servisine gönderilir ve dip koçanları, kasa bordrolarının ikinci kopyaları olarak veznede saklanır.

Kasa bordrosuna ait bir örnek "Örnek 14'de görülmektedir.

kaydı işlemleri yapılır. Bütçe tahsisatları, bütçe gelirleri ve giderleri defterlerinin mizan cetvellerinde, fasıl ve madde olarak ayrı ayrı yer alır. Bu şekilde, bu hareketle her ay sonunda tanzim olunan bütçe gelirleri ile bütçe giderleri hesaplarının mizanlarından, bütçenin tatbikatı hakkında gerekli bilgileri öğrenmek mümkün olur. Burada dikkat edilecek bir husus, hesap mizanlarının en geç müteakip ayın onuncu gününe kadar hazırlanmış olmasıdır. Bu şekilde hareket edildiği takdirde kayıtların zamanında defterlere intikâli sağlanmış olunur.

Hazırlanan hesap mizanları, kısa fakat gerekli açıklamaları haiz bir raporla idarecilere takdim edilme-
lidir. Bu raporlar genellikle muayyen şekillerde olmalı ve normları sık sık değiştirilmemelidir. Böylelikle raporların okunması ve geçmiş raporlar ile mukayesesi kolay ve daha faydalı olur. Bu raporlar, umumiyetle takdim, konu ve sonuç olmak üzere üç bölüm halinde olmalıdır. Rapor ve mizanlar idarecilere kayıt işlerinin tümü hakkında bilgi verir ve böylece idarecilerin alacağı kararlara yardımcı olurlar.

Bir mizan cetvelinin nasıl olması, örnek 14'de gösterilmektedir.

Örnek : 15

AKTİF		1986 GENELİ BİLANÇOSU				PASİF			
<u>NAKİTLER</u> KASA BANKALAR Hisse Senetleri ve Tahvilat. — Hisse Senetleri — Tahvilat					<u>İHTİYATLAR</u> a - İhtiyatlar				
<u>BORÇLU HESAPLAR</u>					<u>ALACAKLI HESAPLAR</u> a - b - c - Birlik aidatı				
<u>SABİT KIYMETLER</u> A - Bina ve Araçlar B - Demirbaşlar					<u>NAZİM HESAPLAR</u>				
<u>NAZİM HESAPLAR</u>									

Bu kurumların kullanacakları bilanço cetvelinin aynı normda olması, kurumların muhtelif yıllardaki faaliyet neticeleri ile o kurumun diğer kurumlara göre durumunun mukayese imkânı sağlar.

Yıl sonunda bütçe gelirleri ve giderleri hesaplarının bakiyeleri, netice hesabına kayıt edilerek kapatılır. Netice hesabından mahsup edilecek diğer meblağlar da bu hesaba nakledilir. Böylece hasıl olan kat'î hesabın bakiyesi ihtiyatlar hesabıyla karşılaştırılır ve hesap kapatılır. Keza sene sonunda muvakkat alacaklı ve borçlu hesaplar üzerinde gerekli taramalar yapıldıktan ve gerekli mahsuplar sağlandıktan sonra, bu düzeltme kayıtlarının defteri kebirli mahsup yevmiyesine kaydedilmesi ve müteakibin de kat'î hesap mizanının çıkarılması işlemi yapılır. Bu cetvelin bakiyeler sütununda gözüken

borç yekûnları, kurumun bilânçosunun aktif hesaplarını, alacak yekûnları ise bilânçosunun pasif hesaplarını teşkil eder.

h) Bütçeler :

Kamu Kurumu niteliğindeki Meslekî Teşekkül bütçelerinin hazırlanmasında ilk safhayı teşekkül gayesinin tesbiti teşkil eder. Bunun için de önce kurumun iş programı yapılır ve bu iş programını da tahakkuk ettirmek için malî program hazırlanır ki, bu programların para ile ifadeleri bütçeleri meydana getirmektedir.

İstanbul Üniversitesi Profesörlerinden Kemal Tosun' Bütçeyi şöyle tarif etmektedir (1) : "Bütçe, rakamla ifade edilmiş yazılı bir plândır." O halde, bütçe yazılı bir plân olduğuna göre, istikbale müteveccihdir. İşletmenin bir devre içinde faaliyetlerinin hepsini veya bir kısmını ihtiva eden bütçe, o devre ile ilgili ihtiyaçlarında bir tahmininden ibarettir. Yalnız bu tahmin alelâde değil, hesaplanmış bir tahmindir. Tahminler (estimates) maziye, hâle ve istikbale ait olabilir. Bütçe, faaliyetlere dair resmî bir programın neticesine ait ve istikbale matuf bir tahmindir. Gaye ve vasıtalarla

(1) Prof. Dr. Kemal Tosun, İşletmelerin Sevk ve İdaresinde Kontrol ve Revizyon. Sahife 136.

ilgili bu tahminler, ahenkli ve muvazeneli bir program şeklinde ifade olunur. Bütçenin ihata ettiği devre içinde faaliyetler cereyan ettikçe elde olunan neticeler, bütçedeki tahminlerle mukayese olunur ve aralarındaki inkişaf lar tesbit edilip, tashih edici tedbirler alınması cihetine gidilir. İşte bu itibarladır ki, bütçe iyi bir kontrol vasıtası teşkil eder."

Profesör Kullervo Louhi'ye göre (1), bütçe kontrolünün esas gayesi, "mütedavil ve sabit sermayedeki minimum yatırımdan maksimum gelir elde edebilmek maksadıyla bütün faaliyetlerin plânlanmasıdır." Keza aynı müellife göre bütçe kontrolü, bir işletmenin bütün fonksiyonlarının önceden dikkatli bir şekilde plânlanması demektir.

Diğer taraftan, Bütçe tahminleri nakdî olarak ifade edilirse, malî bütçeler bahis konusu olur.

Profesör Kemal Tosun "İşletmelerin Sevk ve İdaresinde Kontrol ve Revizyon isimli kitabında, bütçenin gaye ve faydalarını da şu şekilde sıralamıştır (2)

(1) Prof. Dr. Kullervo Louhi, İdarî Muhasebe ve Kontrol Sahife, 272, 1966.

(2) Prof. Dr. Kemal Tonus, İşletmelerin Sevk ve İdaresinde Kontrol ve Revizyon. Sahife 137-138.

- a) Mûnasip bir net kâr gerçekleştirme hususunu plânlamak,
- b) Elde mevcut bütün doneleri toplamak ve tahminleri tam ve gerçekleşebilir bir plân içinde teksif etmek,
- c) Bütün faaliyetleri yeknesak bir cüzûtam içinde koordine etmek,
- d) İnhirafları belirtmek, böylece, önleyici takdirler alınmasını mümkün kılmak,
- e) Faaliyetlerde muvazene ve personel arasında yanlış anlama ve tefsirleri bertaraf eden bir istinat ve muhaberat sağlamak suretiyle işletmede koordinasyonun gerçekleşmesine yardım etmek,
- f) Sermaye ve gayretleri en verimli oldukları sahalara yöneltmek,
- g) Meselelerin önceden iyice tetkik edilmesini ve sür'atli ve isabetli kararlar alınmasını temin etmek,
- h) Organizasyon bünyesindeki, personeldeki ve idarecilerdeki noksanları ortaya koymak,
- ı) İdareye umumî bir görüş kazandırmak,
- j) Selâhiyet ve mesuliyetlerin kesin şekilde tayinini mümkün kılmak,

k) Zaman, emek ve masraflardan, büyük ölçüde tasarruf sağlamak,

1) Bir irtibat ve muhaberat vasıtası rolü oynamak.

Kurumlar bütçelerinde, bir senelik gelir ve giderlerinin tayin ve tesbiti vardır. Bütçelerin hesap dönemleri ise bir takvim yılı olarak kabul edilmelidir. Bütçeler, gelir ve gider diye iki kısımdan ibaret olup, bunların fasıl ve maddeleri, hesap plânında gösterilen hesaplardan teşekkül eder.

Bütçelerin hazırlanmasında, geçmiş üç yıla ait kat'î bütçe tatbikatının rakam ortalamaları ve seyrini esas almak lâzımdır. Bunun için de bütçe hazırlık cetvellerinde, gelir ve gider bütçesinin fasıl ve maddelerini gösteren isimlerin karşısında üç kolon ayırt edilir. Bu kolonlara geçmiş üç yılın fiilî bütçe tatbikat rakamları ve dördüncü kolona ise teklif olunan yeni bütçe rakamı yazılır. Ayrıca cetvelde bir de beşinci kolon bulunur ki, bu kolona da bazı maddeler hakkında ve rakamların dışında gerekli görülen düşünce veya açıklamalar kaydedilir.

Bütçeler hesap işleri müdürlüğünce hazırlanır ve tasvip edilmek üzere Yönetim Kuruluna sevk olunur. Yönetim Kurulunca tasvip edilen bütçeler ise yeniden ve

tasdik olunmak amacıyla Meclislere (Birliklerde Umumî Heyetlere) sunulur. Bütçelerin hangi tarihlerde hazırlanacağı ve tasdike sunulacağı önceden tesbit edilmeli ve bütçelerin bu zamanlara uygun olarak hazırlanmaları ve yürürlüğe girmeleri sağlanmalıdır.

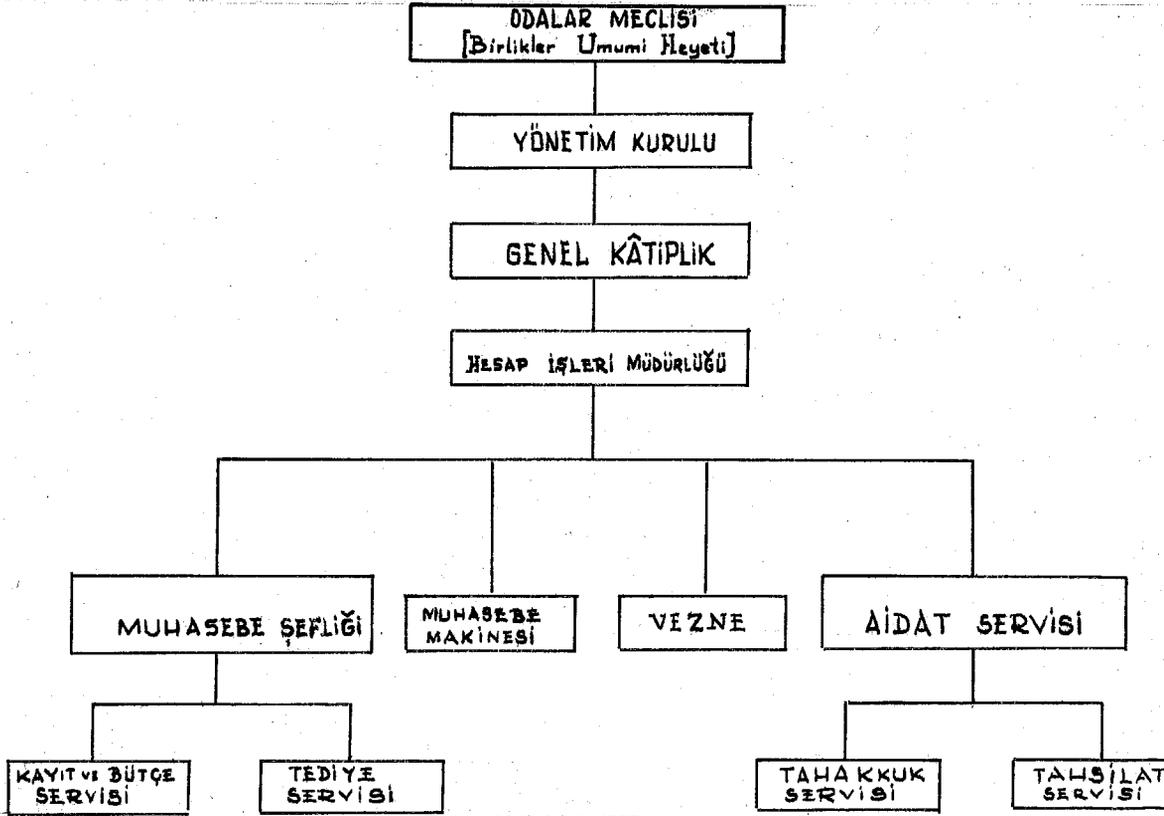
Bütçelerle beraber hazırlanan, yine bu bütçelerin tatbikatını gösteren "Bütçe Talimatları"nın da aynı usullerle ve aynı makamlarca tasdiki gerekmektedir. Bu şekilde bir hareket, bütçe tatbikatında gerekli sürat ve kolaylığın sağlanmasını temin etmiş olur. Bütçe talimatnamelerinde, bütçenin tatbikinde tutulacak yol, bütçe fasıl ve maddelerinde yapılacak münakalelerin şekilleri ve netice hesapları hakkında gerekli maddeler bulunur. Bu arada dikkat edilecek husus bilhassa aynı fasılın maddeleri arasında yapılacak münakale selâhiyetinin Yönetim Kurullarına verilmesinin temini olacaktır. Böylelikle bütçe tatbikatındaki güçlüklerin kolaylıkla ve zamanında giderilmesi mümkün kılınmış olunur.

Her ayın sonunda çıkarılan bütçe gelirleri ve giderleri yardımcı defter mizanları bütçe tatbikatı hakkında gerekli bilgiyi verir. Hesap işlerindeki bütçe kontrol servisi de bütçenin akışı hakkında idarî kademelere zaman zaman rapor vermeli ve gerekli görülen tedbirlerin alınması sağlanmalıdır.

III - Beşerî Unsur :

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerin hesap işleri şubesinde çalışan personelin görevlerini başlıca, bütçe ve bilânço dahilindeki para ve hesap hareketlerini takip, değişiklikleri tesbit ve neticelendirilmesi ile, bunların defterlere intikâlini temin, vezne vasıtasıyla yapılan tahsil ve tediye işlerini yürütmek ve bütçe ile bilânço'yu hazırlamak şeklinde saymak mümkündür.

Hesap İşleri personelinin kuruluşu içerisindeki yeri aşağıdaki şemada daha etraflı bir şekilde gösterilmiştir.



Hesap işleri şubesinin başında görevli bulunan şube müdürü, yürürlükteki mevzuat ve yetkili kurum organlarının aldığı kararlara göre şubenin sevk ve idaresini sağlamakla yükümlüdür. İş programı, Malî program ve Bütçenin hazırlanması, faaliyetlerin para ile ifa edilen kayıtların usulüne uygun yürütülmesi gibi faaliyetler şube müdürünün en önemli görevleri arasındadır.

1) Vazife Tarifleri :

Hesap İşleri Şubesinde çalışan personelin vazife tariflerinin yapılması, bu vazife tariflerinde her şahsın işgal ettiği mevkie göre temel faaliyetler ile bu şahısların diğer mevkilerle olan münasebetlerinin ayrı ayrı ve yazılı olarak tesbit edilmesi lâzımdır. Ayrıca, Hesap işleri şubesindeki işlerin, iyi bir şekilde yürütülmesi ve işlerin verimli akış gösterebilmesi için personel oturma plânının yapılması da önem taşımaktadır.

Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslekî Teşekküllerde yapılan bütün organizasyon faaliyetlerinin arzu edilen neticeleri vermesi, personel faaliyetlerine bağlı olduğu ve hizmetlerinin insan emeğiyle yapıldığı hiçbir zaman gözden uzak tutulmamalıdır. Bu sebepten dolayı kurumlardaki personelin eğitim ve moral çalışmaları bu esasa göre düzenlemeli ve bu konuya ayrı bir önem verilmelidir.

Personelin vazife ve mesuliyetlerini belirten vazife tariflerini Dr. Bedri Usul şu şekilde yapmaktadır (1).

"Bir teşekkülün en üst kademesinden (Genel Kurul, Yönetim Kurulu veyahut Genel Müdür) başlayarak en alt seviyeye kadar her mevkii işgal eden personelin temel faaliyetleri, diğer mevkilerle olan münasebetleri ve sahip oldukları icraî veya fonksiyonel yetkileri belirtmek maksadiyle yapılan tarife, vazife tarifi denir."

Diğer taraftan aynı yazara göre, vazife tarifleri için bütün teşekküllerde uygulanabilecek en kullanışlı şekil aşağıdaki sırayı takip eden bir sistemdir :

- Ünvanı : Vazife tarifinde herşeyden evvel, o mevkiin ünvanının ne olduğu açık olarak ve kesinlikle belirtilmelidir,

- Temel Fonksiyonlar : Bu kısımda da bir mevkiin yapmakla mükellef olduğu temel görevler sıralanmalıdır.

- Kuruluş İçindeki Yeri : Bu bölüm ise iki kısımdan ibarettir.

a) Direktif alacağı makam: Bir mevkiin teşkilât içinde yerini göstermek için o makamın kime bağlı

(1) Dr. Bedri Usul, Reorganizasyon ve Modern Sevk ve İda-re, Sahife 114 - 116. Ankara 1965.

olduğu, yani kimden emir alacağı belirtilmelidir. Bir kimsenin ancak bir tek kimseden emir ve komuta alması teşekkülün istenilen bir şekilde fonksiyonların ifa edilmesi için kaçınılmaz bir zarurettir.

b) Direktif vereceği makamlar: Bu kısımda da, adı geçen mevkiin kontrolü altında çalışan alt ünitelerin neler olduğu gösterilmelidir. Yani, bu makam, üst olarak kimlere ve hangi kısımlara emir ve komuta verebilecektir. İşte bu husus, yeterli bir açıklık ve kesinlikle belirtilmelidir.

- İş Münasebetleri: Modern bir organizasyonda "üst" mevkilerin büyük bir çoğunluğu, karşılıklı olarak ve birbirleriyle çok çeşitli münasebetlerde bulunurlar. Esasen bu durum tabii ve zarurî bir haldir. Bu bakımdan "üst" mevkilerin birden fazla şube veya kısmı ilgilendiren konularda, birbirleri ile işbirliği yapmaları ve iştişare etmeleri gerekir.

"İş Münasebetleri" bölümü dediğimiz bu kısımda, bir mevkiin diğer şubelerle birlikte çalışacağı, bu şubelere yardım edeceği veya onların yardımını istiyeceği hususlar belirtilir. Ayrıca, bir mevkiin altındaki ve üstündeki diğer mevkilerle olan icrafî münasebetler açıklanır.

Komite üyelikleri ve kuruluş dışı temaslar da bu bölümde zikredilir. Mevkiler arasındaki münasebetlerin çokluğu, bazılarının devamlı olmayışı ve bir kısım münasebetlerin de kendi kendini açıklayıcı karakterde oluşları, bütün münasebetlerin tek tek bu bölümde belirtilmesine engel olmaktadır.

Vazife tarifi yapılan ünite içerisinde, âmir ile memur münasebetleri, emir ve komuta münasebetleri halinde olduğundan, "iş münasebetleri" bölümünde servis işi personel münasebetlerinden bahsedilemez. Esasen, bütün üst'ler, iş bölümüne göre kendilerine verilmiş olan görevleri en mükemmel bir şekilde yerine getirmek için ast'ları ile birlikte sorumlu durumdadırlar. Bu sebeple, vazife tariflerinde tekrara lüzum bırakmadan, bütün idareci ve üst'lerin, icraf kontrolleri altındaki astların işlerini yakından incelemeleri ve tevzi etmiş oldukları görev ve sorumlulukların en elverişli bir şekilde ve sür'atle uygulanabilmesi için, ast'ları ile işbirliği yapmaları, onlarla istişarede bulunmaları gerekmektedir.

- Başlıca Görev ve Sorumlulukları :

Bu bölümde, her mevkiin önemli görev ve sorumluluklarının neler olduğu belirtilir. Amir mevkiindeki bir yeri işgal eden kimsenin görevlerinden bir çoğunun, alt kademelere verildiği gözönünde bulundurulursa, herhangi bir şubedeki işin mahiyetinin iyi bir şekilde

anlaşılabilirliği için, o şubeye ait bütün vazife tariflerinin yapılması gerektiği anlaşılacaktır. Sevk ve idarenin görevi, işleri personele yaptırmak olduğuna göre, âmir ve üst durumundakilerin gayretlerinin büyük bir kısmını, ast'larının faaliyetlerini yönetme şeklinde olağan tabiidir. Aynı zamanda icrafı kontrolleri dışında bulunan diğer şubelerle kendi astları arasındaki koordinasyondan da sorumludurlar. Ast'ların kendi ihtisas alanları içinde olmaları ve faaliyetlerinin diğer alanlar üzerindeki etkilerini kavrayabilecek perspektife sahip olmamaları, böyle bir sorumluluğu gerektirmektedir."

2) Yetki Devri :

Bir mevkiin organizasyon yapısı içindeki yeri yükseldikçe, hiç şüphesiz o mevkiin sorumluluk ve yetki derecesi de yükselecektir. Ancak, her icracı ve âmir bu yetkisini kullanırken, teşkilâtın gayelerini ve üstlerinin direktiflerini de gözönüne almak mecburiyetindedir.

Âmir mevkiinde bulunan personel, yetkilerini alt kademedeki personele devrettikleri takdirde, bu selâhiyetlerin hududu ve kapsamını kesin ve açık olarak belirtmek zorundadırlar. Kamu Kurumu Niteliğindeki Teşekküllerde selâhiyet devirleri ancak selâhiyet devir formüllerlerine göre yapılmalıdır. Bu formüllerlerde, bulunması lâzım gelen hususları şöyle sıralıyabiliriz :

Selâhiyeti devreden âmirin ünvanı, adı ve soyadı, selâhiyeti devrettiği personelin ünvanı, adı ve soyadı, selâhiyetin devredildiği tarih ve süresi v.s. Bil-hassa âmir mevkiinde bulunanlar, hastalık, seyahat ve benzeri sebeplerle kurumdan muayyen bir süre ayrılmaları gerektiği takdirde, âmirlerin kurumu terketmeden evvel kendilerine vekâlet edecek makam ve şahsı yazılı ve bu selâhiyet devri formülerlerini doldurarak tesbit etmek mecburiyetindedirler. Böylelikle yetkili kişilerin kısa da olsa herhangi bir ayrılıklarında işlerin akışında hiçbir aksaklık ve karışıklık meydana gelmez.

Selâhiyet devri formülerlerinin bir şekli örnek 17'de gösterilmiştir.

YETKİ DEVİR FORMÜLERİ

YETKİYİ DEVREDENİN :

ADI ve SOYADI :
GÖREVİ :
YETKİSİNİN DAYANAĞI :

YETKİ DEVREDİLENİN :

ADI ve SOYADI :
GÖREVİ :

DEVREDİLEN YETKİNİN:

KONUSU :

KULLANILMA MÜDDETİ :

BAŞKASINA DEVREDİLİP
EDİLEMİYECEĞİ :

HANGİ TARİHTEN İTİBA-
REN MER'İ OLACAGI :

TEŞKİLATA NE ŞEKİLDE
DUYURULACAGI :

3) Hesap İşlerinde vazife tarifleri :

Türkiye'deki Kamu Kurumu Niteliğinde olan Meslekî Teşekküllerin fonksiyon ve özellikleri ile bugünkü uygulamaları ve bu kurumların diğer ülkelerde mevcut olan benzeri kuruluşlarda tatbik edilen usullere göre, kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerin hesap işleri şubesinde çalışan personelin vazife tarifleri kanaatimizce şu şekilde tesbit edilmelidir.

Hesap İşleri Şubesi Müdürü :

Ünvanı (görevi) : Hesap İşleri Şubesi Müdürü.

Temel Fonksiyonları : Kurumun bütçe tatbikatı, malî işler ve muhasebe konusunda bütün faaliyetlerini tanzim etmek, kurum faaliyetlerinin her safhasından uygulanacak mali politika hakkında hazırlıyacağı teklifleri Genel Kâtipliğe sunmak, kabul edilen bütçenin tatbikatını kontrol etmek,

Kurumda uygulanan hesap plânı, Muhasebe sistemi ve kayıt usulleriyle tutulacak defterler hakkında esasları tesbit etmek,

Kurumla ilgili vergi işlerini mevzuata uygun bir şekilde yürütmek,

Malî program ve bütçeyi hazırlamak,

Kurumun nakit ve kıymetli evrakının hareketlerini tanzim ve muhafaza esasları dairesinde muhafazasını sağlamak,

Kurumun aktif varlıklarını rizikolara karşı sigortalmasını temin etmek,

Hesap İşleri faaliyetleri hakkında üst makamlara zaman zaman rapor vermek,

Kendisine bağlı servisler arasında koordinasyonu ve haberleşmeyi sağlamak.

Kuruluş İçindeki Yeri :

Direktif Alacağı Makam : Genel Kâtip

Direktif Vereceği Makam : Aidat Servisi Şefi, Muhasebe Servisi Şefi, Veznedarlar, Muhasebe Makineleri Şefi.

İş Münasebetleri : İş programlarının hazırlanmasında diğer Şubelerle temas etmek,

Hesap İşleri personelinin ücretleri hakkında Personel Servisiyle temas etmek,

Bütün şube ve servislere malî ve muhasebe meselelerinde tutacakları yol hakkında tavsiyelerde bulunmak.

Görev ve Sorumlulukları : Hesap İşleri Şubesinin verimli

şekilde çalışmasını temin etmek, Bütçeyi hazırlamak, onaylanan iş program ve mali program tatbikatını kontrol etmek ve alâkalı idarecilerle rapor vermek, Şubesindeki personelin eğitim işleriyle meşgul olmak ve gerekli personeli yetiştirmek, Muvakkat hesapların kontrolünü yapmak ve gerekli tasfiyeyi sağlamak,

Muhasebe makineleriyle ilgili konularda muhasebe makinesi personelinin faaliyetlerini düzenlemek,

Muhasebe alanındaki gelişmeleri takip etmek ve bunları şubesinde uygulamak,

Hesap işlerinin gidişatı hakkında ilgili makamlara zamanında sarıh bilgi verebilecek bir sistem kurmak ve yürütmek,

Personelin, işe alma, istihdam, cezalandırma ve mükâfatlandırma, ücret arttırma gibi işlerini, Kurumun personel Yönetmeliği hükümleri içinde yürütmek.

Muhasebe Servisi Şefi :

Ünvanı (Görevi) : Muhasebe Şefi

Temel Fonksiyonu : Kurumun yürürlükteki mevzuat ve bütçe hükümleri dahilinde sarfiyatı, avans ve ver-

gi muamelelerinin icrası ile sair alacak ve borçların takibi, bunların defter kayıtlarına intikâlini temin etmek, hesaplar üzerinde tahkik ve tetkikleri yapmak, Defter kayıtlarına intikâl etmiş muameleler hakkında resmî ve özel teşekküller ve şahıslarca istenen bilgileri vermek, Bütçe teklifi, aylık muvakkat mizanlarla, bilânço ve kat'î hesabı hazırlamak.

Hesap İşleri içindeki yeri :

Direktif Alacağı Makam : Hesap İşleri Müdürü.

Direktif Vereceği Makam : Bütçe ve kayıt kontrol masaları ve tediye masası personeli.

İş Münasebetleri : Kayıtların yapılmasında, bu kayıtların dayandığı evrak ve vesaiki tanzim eden servislerle temas etmek, bütçe taslaklarını hazırlamak için alâkalılarıyla temas etmek, kasanın hesabı kontrolünü yaparken veznedar ve kasa tahsil fişi kesen servislerle münasebette bulunmak.

Görev ve Sorumlulukları : Muhasebe servisinin verimli bir şekilde çalışmasını temin etmek ve bütçe taslaklarını hazırlamak, hesapların işleyişi hakkında Şube Müdürüne bilgi vermek, bütçe

hesaplarının çalışmalarını takip etmek, muvakkat alacaklı ve borçlu hesaplarını takip ederek gerekli tasfiyeleri yapmak.

Aylık muvakkat hesap mizanları, kat'î mizan, bilânço ve Hesabı kat'îyi zamanında hazırlamak.

Aidat Servisi Şefi :

Unvanı (Görevi) : Aidat Şefi.

Temel Fonksiyonları : Kurumlara kayıtlı üyelerin kaydiye, yıllık aidat tahakkuku ve tahsili ile, bunlarla ilgili işleri ve yazışmaları yapmak,

Tahakkuk ve tahsil hesaplarının kayıtlarının ilgili defter ve kartları işlenmek ve kontrol etmek,

Muhasebe servisindeki tahakkuk kayıtları ile tahakkuk defterindeki kayıtların mutabakatını temin etmek.

Hesap İşleri İçindeki Yeri :

Direktif Alacağı Makam : Hesap İşleri Müdürü

Direktif Vereceği Makam : Üye aidatları tahakkuk ve tahsil masaları memurları ile tahsildarlar.

İş Münasebetleri : Kaydiye muamelelerini yapan üyelerin

sınıflandıran servislerle, sicil kayıtlarını tutan servisle münasebette bulunmak, tahsilatların tahsil ettiği paralar vezneye yatırılırken vezne ile münasebette bulunmak.

Görev ve Sorumlulukları : Aidat Servisini verimli bir şekilde çalışmasını temin etmek. Kaydiye ve aidatların tahakkuk ve tahsilini temin etmek. Kayıtları iptal olunan üyelere ait aidatları takip ve tahsil etmek.

Kaydiye, yıllık aidat tahakkuk ve tahsillerinin seyri hakkında Hesap İşleri Müdürüne bilgi vermek. Tahsilâtın arzu edilen şekilde artırılması için gerekli usul ve şekilleri bulmak ve bunlar hakkında raporlar hazırlıyarak hesap işleri Müdürüne rapor vermek. Kanunî sürelerde ödenmeyen aidatları icra yolu ile tahsil etmek.

V e z n e d a r :

Ünvanı (Görevi) : Veznedar

Temel Fonksiyonu : Kurumlardaki cari usullere göre tanzim ve imza edilmiş kasa tahsil ve tediye fişleri mukabilinde para almak ve vermek. Kasalarına giren paraları ve kendisine mevdu hisse senedi, tahvil ve kıymetli evrakı noksansız

olarak saklamak. Bankalardaki cari hesaplara para yatırmak ve bu hesaplardan para tahsil etmek, kıymetli evrakı saymak ve kuponlarını keserek tahsil etmek.

Vezneye vazifelilerden başkasının girmesine mâni olmak. Kasa icmal raporlarını tanzim etmek ve bu suretle tesbit ettiği hesabı kasasiyle fiili kasanın kontrolünü yapmak.

Kanunî tedavül kıymet ve kabiliyetini kaybeden paraları kabul etmemek. Kasasında kuruma ait olmıyan eşya ve vesika bulundurmamak.

Kasaya gelen fişlerin usulüne uygun olduğu ve ilişik eklerin tam ve eksiksiz olmasına dikkat etmek.

Kuruluş İçindeki Yeri :

Direktif Alacağı Makam : Hesap İşleri Müdürü

Direktif Vereceği Makam : Yardımcı veznedarlarla tahsildarlar.

İş Münasebetleri : Veznenin hesabı kontrolünü yapan Muhasebe Servisi, vezneye tahsil ve tediye fişi gönderen servislerle kasa hesabının kontrolünü yaparken temasta bulunur.

Görev ve Sorumluluk : Veznedar vezne işlerinin idaresinden mesuldür. Vezneye gelen kasa tahsil ve tediye fişleri ve eklerinin kontrolünü yapmak ve usulüne uygun fişlerle tahsil ve tediye işlerini yürütmek, kasa bordrolarını tanzim etmek ve kasa sayımları yapmak.

Muhasebe Makineleri Şefi :

Ünvanı (Görevi) : Muhasebe Makinesi Şefi.

Temel Fonksiyonu : Kaydiye ve aidat tahakkukunu makina jurnallarına işletmek, tahsilât, terkin ve mahsup muamelelerini yaptırmak ve mizan çıkarmak. Maaş bordrolarını ve zarflarını, hakkı huzur ve sair tediye bordrolarının hazırlanmasını temin etmek.

Kuruluş İçindeki Yeri :

Direktif Alacağı Makam : Hesap İşleri Müdürü

Direktif Vereceği Makam : Makine Operatörleri.

İş Münasebetleri : Makine kayıtlarını hazırlıyan aidat ve muhasebe servisiyle daima temas eder.

Görev ve Sorumlulukları : Muhasebe makinelerinin verimli ve arzu edilir bir şekilde çalışmalarını sağlamak, makinelerin iyi bir şekilde muhafazasını

temin etmek.

Makinelere çalışacak operatörlerin eğitim ve moraliyle yakından ilgilenmek.

S O N U Ç

Yirminci yüzyılın modern işletmecilik metodları, yöneticilerin zamanında isabetli ve sür'atli kararlar almalarını zorunlu kılmaktadır. Böyle bir zorunluluk ise, kurumun o andaki gerçek durumunu, diğer bir deyimle, kurumun malî ve beşerî potansiyeli hakkında yeterli ve sıhhatli bir bilgiye sahip olmayı gerektirmektedir.

Yönetici, yerine getirmekle sorumlu bulunduğu görevleri gereği şekilde yapabilmek için teşkilâtının işleyişini ve faaliyetlerin akışını çok yakından izlemek mecburiyetindedir. Yöneticinin böyle bir izlemeyi gerçekleştirebilmesi ise rasyonel esaslara göre işleyebilen bir hesap işleri organizasyonunun varlığını gerektirmektedir. O halde, gereğince tanzim edilmiş bir hesap işleri düzeni, hangi nitelikte bulunursa bulunsun ayrıntısız olarak bütün kuruluşların sevk ve idaresinde çok önemli bir anlam taşımaktadır.

Hesap işleri organizasyonu, bilhassa kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerde ayrı bir önem ve ilgiyi icabettirmektedir. Zira, kamu kurumları muayyen ve mahdüt, fakat âmme hizmetleri görmek amacıyla

tesis edilmiş kuruluşlardır. Bu sebepten dolayı toplumun veya bir kısım üyelerin bazı ihtiyaçlarını gidermek için kurulmuş bulunan kamu kurumu niteliğindeki teşekküller ve bilhassa bunların içinde özel bir yer alan meslekî teşekküller, bu görevlerini gereği şekilde yapabilmek için rasyonel bir hesap işleri organizasyonuna büyük ölçüde ihtiyaç duymaktadırlar.

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî kuruluşların sağladıkları bütün gelirler kamu niteliği arz etmektedir. Bu sebepten dolayı da bu teşekküllerin her türlü harcamaları kamu masrafı vasfına haiz bulunmaktadır. Bu biliniş ve Amme Hukuku ile İdare Hukukunun genel prensipleri, meslekî nitelikteki kamu kuruluşlarının bütün gelir ve giderlerinin denetlenmesini zorunlu kılmaktadır. Sözü geçen denetim ise genellikle,

- Meslek mensupları arasından seçimle iş başına gelen organlar tarafından denetleme ve,

- Merkezî idare tarafından idarî vesayet yolu ile denetleme,

şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Bu denetim şekillerinin kendilerinden beklenen amaca ve başarılı bir sonuca ulaşabilmeleri için hesap işlerinin gereği gibi organize edilmiş olması mecburiyeti vardır.

Meslekî teşekküllerin normlaştırılmış hesap plânlarını uygulamaları, benzeri teşekküller arasındaki mukayeseyi büyük ölçüde kolaylaştırmaktadır. Normlaştırılmış hesap plânlarının diğer bir faydası da teşekküllerin herhangi birinde görevli bulunan elemanların lüzumu halinde diğer bir teşekküle geçmeleri, bu elemanların çalışma durumuna sür'atle intibak etmeleri ve o teşekküle ait özel meseleleri derhal kavriyerek faaliyetlerin akışını sağlamalarıdır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerin hesap işleri organizasyonuna ait esaslar genellikle dinamik bir karakter arz etmektedir. Böyle oluşun en önemli sebebi bu tip meslekî teşekküllerin canlı bir varlık gibi devamlı bir gelişme halinde bulunmaları ve hesap işleri organizasyonunda bu gelişmeye devamlı ve paralel bir seyir takip etmesi zaruretidir.

Organizasyonun bu şekilde statik bir mahiyet arz etmeyışı, ayrıca "reorganizasyon" kavramının da ortaya çıkmasına ve ayrı bir inceleme konusu yapılmasına sebep olmaktadır. Gerçekten, devamlı bir karakter arz etmese dahi, zaman zaman organizasyonu gözden geçirmek ve değişen şartlara göre icabeden tashihleri yapmak teşekkülün olumlu bir çalışma yapabilmesi için elzemdir. Ayrıca, böyle bir izleme için daimî bir personel kadrosunu mevcudiyetine de -istisnalar hariç- ihtiyaç olduğunu

belirtmek lâzım gelir.

Bununla beraber, bütün bu işleri gerçekleştirmek için temel bir faktörün mevcudiyeti gerekmektedir ki, bu temel faktör, "vasıflı" elemandır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslekî teşekküllerde vasıflı eleman, hesap işleri organizasyonunu ve bu organizasyonun işleyişini bilen ve teşekkülün hesap plânlarını yürüten kimsedir. Bu elemanların yokluğu yani hesap işleri organizasyonunun gereği şekilde işliyelememesi, tesbit edilen bütün amaç ve faaliyetlerin kâğıt üzerinde kalmasına sebep olur.

Kanaatimize göre, belirttiğimiz hususların gerçekleşmesi, ve bu hususların konuya esas olan teşekküllerde olumlu bir şekilde uygulanması, kamu kurumu niteliğindeki meslekî kuruluşların, kendilerinden beklenen fonksiyonların ifası için kaçınılmaz bir zarurettir. Diğer bir ifade ile, hesap işlerinin ilmi ve rasyonel esaslar dahilinde organize edilmesi, bütün kamu kurumlarının ve bilhassa bu kurumlar içinde geniş ve önemli bir yer alan meslekî teşekküllerin başarı şartlarının biri ve hatta birincisi olarak kabul edilmelidir.

İSTİFADE EDİLEN ESERLER

- ALBERT GORVINA-LAURENCE L. BARBER : Organisation and
Function of Turkish Ministries, Ankara 1957.
- ANDREW D. BRADEN-ROBERT ALLYN ... : Accounting Principles,
New York 1963.
- ADNAN SUNER : İşletme Ekonomisi,
İstanbul.
- BEDRİ İŞİL : Reorganizasyon ve
Modern Sevk ve İdare, Ankara 1965.
- CEVAT YÜCESOY : Envanter ve Bilânço,
İstanbul 1966.
- CEVAT YÜCESOY : Bilânço tahlilleri,
İstanbul.
- DUTHEILLET DE LAMONTHE : Fransa'da Plânlama
(Çev. M. Eronat) Ankara 1962.
- F.J. WRIGHT : Business Organisa-
tion, London 1959.
- F.J. ROCHLISBERGER : İşletme İdaresi ve
Moral (Çev. Sabahattin Zaim) İstanbul 1962.
- HAROLD C. EDEY : Introduction to Ac-
counting, London 1963.

- HAROLD C. EDEY : Business Budgets and
Accounts, London 1960.
- İLHAN CEMALCİLER : İşletme Bütçeleri,
İstanbul 1965.
- İSMET GİRİTLİ : Amme İdaresi Mevzuatı,
İstanbul 1964.
- İSMET GİRİTLİ : Amme İdaresi ve Mevzua-
tı, İstanbul 1963.
- İDARİ REFORM VE REORGANİZASYON HAKKINDA ÖN RAPOR : Tür-
kiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü,
Ankara 1965.
- J. RİBAS : Devlet Personel Teşki-
lâtı İncelemeleri (Çev. Timuçin Akkutay)
Ankara, 1962.
- LOUIS A. ALLEN : Manegement and Organisa-
tion, London 1958.
- KEMAL TOSUN : İşletme ve Müesseseler-
de Sevk ve İdare, İstanbul 1961.
- KEMAL TOSUN : İşletme Sevk ve İdaresinde
Kontrol ve Revizyon, İstanbul 1959.
- KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ TEMEL MUHASEBE TEKLİF VE TAV-
SIYELERİ : İktisat Fak. İşletme İk-
tisadı Enstitüsü Yayını, İstanbul 1962.

- KULLERVO LOUHI : İdarî Muhasebe ve Kontrol
(Çev. Asil Gezen), İzmir 1966.
- MEHMET OLUÇ : İşletme Organizasyonu ve
Sevki İdaresi, İstanbul 1959.
- ÖZCAN ÖZAL : İşletme Muhasebe Hesapların-
da Kontrol ve Revizyon Tekniği, İzmir 1966.
- ORGANİZASYON EL KİTABI : Bakanlıklararası Produkti-
vite Merkezi, Ankara 1965.
- ORGANİZASYON VE METOD ARAŞTIRMALARI : Türkiye ve Orta-
doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 1963.
- PIERRE LASSEGUE : İşletme Yönetimi ve Muha-
sebe (Çev. Prof. Cevat Yücesoy) İstanbul 1966.
- SUAT KESKİNOĞLU : Endüstride Hesap İşleri
Bilgisine Giriş, İstanbul 1959.
- TÜRKİYE'DE MAHALLİ TOPLULUKLARIN GELİŞMESİ : Türkiye ve
Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 1960.
- VAKUR VERSAN : Amme İdaresi, İstanbul 1961
- VAKUR VERSAN-İSMET GİRİTLİ. : Türk Amme İdaresi Mevzu-
atı, İstanbul 1960.
- WILLIAM A. PATTON-ROBERT L. DIXON : Muhasebenin Temelle-
ri, İstanbul 1964.
- W.T.BAXTER-S. DAVIDSON ... : Studies in Accounting
Theory, London 1962.
- ZEYYAT HATİPOĞLU : İşletmelerde Organizasyon,
İstanbul 1964.