

MESLEK YÜKSEKOKULLARI DÖNER SERMAYE
İŞLETMELERİNDE BÜTÇELEME, DENETİM ve MALİYET-
FAYDA ANALİZİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ, CUMHURİYET
ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU'NDA BİR
UYGULAMA

İLHAN ÇELEBİ

CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

5628

Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin
İşletme Anabilim Dalı/Muhasebe Finansman Bilim Dalı
İçin Öngördüğü

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Olarak Hazırlanmıştır.

Tez Danışmanı

Doç.Dr. Kemalettin ÇONKAR

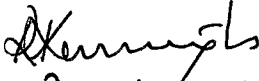
SİVAS

SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ


Nisan, 2000

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

İşbu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan : 
: Doç. Dr. Resat KARCIÖLU.....

Üye : 
: Doç. Dr. Kemal H. GONLAR.....

Üye : 
: Yrd. Doç. Dr. Hasan EKİNCİ.....

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.
...../...../2000

.....
Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Ali ERKUL
Enstitü Müdürü

ÖZET

Genel ve Katma bütçeli idarelerin kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan, ortaya çıkması zorunlu olan kapasite fazlasını değerlendirmek ve belli ekonomik faaliyette bulunmayı sağlamak için ayrı bir kanuni sisteme ihtiyaç duyulmuş ve 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 49. maddesine göre, bu maddeye dayanılarak çıkarılan özel kanunlara, kuruluş kanunlarına veya bütçe kanunlarına göre kamu döner sermaye işletmeleri kurulmuştur.

Genel ve katma bütçeli idarelerin kanunla verilen asli görevlerini yürütürken ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilmesi mümkün olmayan faaliyetlerinin değerlendirilmesi amacıyla kurulan ve eğitim, sağlık ve tarım gibi çok geniş bir alanda faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri kamu ekonomisinin gerçeğidirler ve kamu bütçesi içinde sayıları, sermayeleri gelir ve giderleri nedeni ile önemli bir yer işgal etmektedirler.

Bu çalışma ile Türkiye ekonomisi içerisinde önemli bir yere sahip olan ve hukuki yapıları nedeni ile özellik arzeden kamu döner sermaye işletmelerinin kuruluşu ve kuruluş amaçlarına değinilerek, bütçeleri ve denetimleri ele alınarak genel bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Ayrıca bütçeleme, denetim ve maliyet-fayda analizi açısından bu işletmeler ile özel işletmelerin mukayesesi yapılmıştır. Ancak; çalışmanın esasını sayıları hızla artan Meslek Yüksekokullarının döner sermaye işletmeleri oluşturduğundan, üçüncü bölümde önce yükseköğretim kurumlarına bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmelerine değinilmiş daha sonra Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesinin kuruluşu, faaliyet alanları, bütçesi ve denetimi ele alınarak bu işletmenin maliyet-fayda analizi yapılarak bu uygulamaların daha verimli hale getirilmesi için çözüm yolları üzerinde durulmuştur.

SUMMARY

After the need for a separate legal system was felt in order to provide definite economical activity and to put into use the extra output capacity that has to come out during the performance of General and Annexed Budgeted Public Administrations, the public floating capital enterprises were founded according to the 49th article of the 1050-numbered law of general accounting, the special laws based on it, the institutional laws or the budget act.

The floating capital enterprises which were founded to put into use the activities coming out during the performance of their fundamental duties and being impossible to administrate according to the General Management Principles provided legally to general and supplementary budgeted administrations; and were acting in a large field consisting education, health and agriculture, are the facts of the public economy and have an important place in the public economy in respect of their numbers, capitals, incomes and expenditures.

In this study, the floating capital enterprises, with an important place in the economy of Türkiye and with a speciality of legal forms, have been focused on generally by mentioning their founding and founding aims, their budgets and their auditing. In addition, these business enterprises have been compared with private enterprises in respect of budgeting, auditing and cost-benefit analysis. However, since the basis of the study is composed of floating capital enterprises of Higher Schools of Vocational Education, increasing rapidly in number, in Chapter III the floating capital enterprises established under the control of Higher Education Institutions have been mentioned, and then the floating capital enterprise in the Higher School of Vocational Education in Sivas has first been studied in detail in respect of establishment, the fields of activity and its budget; and following the cost-benefit analysis, the ways of improving these applications into more profitable position have been focused on.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖZET.....	I
SUMMARY.....	II
İÇİNDEKİLER.....	III
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN NİTELİĞİ GELİŞİMİ VE HUKUKİ DAYANAKLARI

1.1. DÖNER SERMAYE KAVRAMI.....	5
1.1.1. SERMAYE KAVRAMI	5
1.1.1.1. Halk Dilinde Sermaye.....	6
1.1.1.2. Muhasebe Biliminde Sermaye.....	6
1.1.1.3. İktisat Biliminde Sermaye.....	7
1.1.1.4. İşletme Ekonomisinde Sermaye.....	7
1.1.1.4.1. Kaynağına Göre Sermaye.....	8
1.1.1.4.2. Kullanış Şekillerine Göre Sermaye.....	9
1.1.2. KAMU KURULUŞLARINDA DÖNER SERMAYE.....	9
1.1.2.1. Kamu Kuruluşları ve Bütçe Kavramı.....	10
1.1.2.2. Döner Sermaye Kavramı ve Gelişimi.....	11
1.2. TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ AMAÇLARI VE YARARLARI.....	14
1.2.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞU VE GELİŞİMİ.....	14
1.2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ NEDENLERİ VE ŞARTLARI.....	16
1.2.2.1. Kuruluş Nedenleri.....	16
1.2.2.2. Kuruluş Şartları.....	18
1.2.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN AMAÇLARI.....	19
1.2.3.1. Ana Amacı.....	19
1.2.3.2. Özel Amacı.....	19
1.2.4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN YARARLARI.....	20
1.2.4.1. Ekonomik Yararlar.....	20
1.2.4.1.1. Ekonomide Boş Kapasiteyi Doldurmak.....	20
1.2.4.1.2. Ekonomideki Talebi Karşılama.....	21
1.2.4.1.3. Devlete Ek Gelir Sağlama.....	21
1.2.4.2. Toplumsal Yararlar.....	22
1.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN HUKUKİ DAYANAKLARI.....	22
1.3.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ VE İŞLEYİŞİ İLE İLGİLİ YASALAR.....	23
1.3.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN DİĞER KANUNLARLA OLAN İLİŞKİLERİ.....	26
1.3.2.1. Bütçe Kanunu.....	26

1.3.2.2. Sayıştay Kanunu.....	27
1.3.2.3. 657 Sayılı Devlet Memurları ve 6245 Sayılı Harcırah Kanunu.....	27
1.3.2.4. Vergi Kanunları.....	28
1.4. TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI.....	31
1.4.1. ÇALIŞMA ALANLARINA GÖRE.....	31
1.4.2. ŞAHSİYETLERİNE GÖRE.....	31
1.4.3. BAĞLI OLDUKLARI BÜTÇELERE GÖRE.....	32

İKİNCİ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE BÜTÇELEME, DENETİM VE MALİYET-FAYDA ANALİZİ

2.1. BÜTÇENİN MAHIYETİ, İLKE VE İŞLEVLERİ.....	35
2.1.1. BÜTÇENİN TANIMI.....	36
2.1.2. BÜTÇENİN YASAL DAYANAKLARI.....	38
2.1.3. BÜTÇENİN DİĞER KANUNLARDAN FARKI.....	41
2.1.4. BÜTÇENİN TEMEL NİTELİKLERİ.....	42
2.1.5. ÇAĞDAŞ BÜTÇE ŞEKİLLERİ.....	42
2.1.5.1. Telafi Edici Bütçeler.....	42
2.1.5.2. Devri Bütçeler.....	43
2.1.5.3. Milli Bütçeler.....	43
2.1.5.4. Yatırım Bütçeleri.....	44
2.1.5.5. Program Bütçeleri.....	44
2.1.6. ÇEŞİTLİ BÜTÇE KAVRAMLARI.....	46
2.1.6.1. Konsolide Bütçe.....	47
2.1.6.2. Genel Bütçe.....	48
2.1.6.3. Katma Bütçe.....	48
2.1.7. BÜTÇE İŞLEVLERİ VE ÖNEMİ.....	51
2.1.7.1. Mali ve Ekonomik İşlev.....	51
2.1.7.2. Yasal İşlev.....	52
2.1.7.3. Siyasal İşlev.....	53
2.1.7.4. Denetim İşlevi.....	53
2.1.8. BÜTÇE İLKELERİ VE ÖNEMİ.....	54
2.1.8.1. Genellik İlkesi.....	54
2.1.8.2. Birlik İlkesi.....	55
2.1.8.3. Bütçenin Yıllık Olması İlkesi.....	55
2.1.8.4. Önceden İzin Alma İlkesi.....	55
2.1.8.5. Açıklık ve Alenilik İlkesi.....	56
2.1.8.6. Doğruluk İlkesi.....	56
2.1.8.7. Giderlerde Tahsis İlkesi.....	56
2.1.8.8. Denklik İlkesi.....	57
2.1.9. BÜTÇE İLKELERİNDEN SAPMALAR.....	57
2.1.9.1. Katma Bütçeler.....	58
2.1.9.2. Özel Bütçeler.....	58
2.1.9.3. Özerk Bütçeler(Kamu İktisadi Teşebbüsleri).....	59
2.1.9.4. Döner Sermeye İşletmeleri(Bütçeleri).....	59

2.1.9.5. Fon Bütçeleri.....	60
2.1.10. ÖZEL İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN MAHİYETİ VE YAPILIŞ SİSTEMİ.....	61
2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN BÜTÇESİ.....	63
2.2.1. DÖNER SERMEYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN MAHİYETİ VE HUKUKİ DAYANAKLARI.....	64
2.2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN AMACI.....	65
2.2.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇENİN YAPILIŞ SİSTEMİ.....	66
2.2.4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇENİN HAZIRLANMASI.....	68
2.3. BÜTÇELERİN YAPILIŞ SİSTEMİ AÇISINDAN ÖZEL İŞLETMELER İLE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN MUKAYESESİ.....	69
2.4. DENETİMİN MAHİYETİ, İLKELERİ VE YARARLARI.....	71
2.4.1. DENETİMİN TANIMI.....	71
2.4.2. DENETİM SÜRECİNİN AŞAMALARI.....	74
2.4.2.1. Standartlara Göre Amaçların Belirlenmesi.....	74
2.4.2.2. Fiili Durumun Ölçülmesi.....	74
2.4.2.3. Sapmaların Belirlenmesi ve Yorumlanması.....	74
2.4.2.4. Düzeltici Önlemlerin Alınması.....	75
2.4.3. DENETİMİN İLKELERİ.....	75
2.4.4. DENETİMİN YARARLARI.....	75
2.5. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN DENETİMİ.....	77
2.5.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE İŞLETME İÇİ DENETİM.....	77
2.5.1.1. Hiyerarşik Denetim.....	77
2.5.1.2. İdari Denetim.....	78
2.5.1.3. Mali Denetim.....	78
2.5.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE İŞLETME DIŞI DENETİM.....	79
2.5.2.1. Maliye Bakanlığının Denetimi.....	79
2.5.2.2. Sayıştay Denetimi.....	81
2.5.2.3. Türkiye Büyük Millet Meclisinin Denetimi.....	83
2.6. DENETİM AÇISINDAN ÖZEL İŞLETMELER İLE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN MUKAYESESİ.....	84
2.7. MALİYET-FAYDA ANALİZİ.....	86
2.7.1. MALİYET KAVRAMI VE ÖNEMİ.....	86
2.7.2. MALİYETLERİN KULLANIM ALANLARI.....	87
2.7.3. MALİYET VE FAYDA ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	89
2.7.4. MALİYET-FAYDA ANALİZİNİN TANIMI, ÖNEMİ VE KULLANIM ALANLARI.....	90
2.7.4.1. Maliyet-Fayda Analizinin Tanımı.....	90
2.7.4.2. Maliyet-Fayda Analizinde Fayda ve Maliyetlerin Ölçülmesi.....	92
2.7.4.3. Maliyet-Fayda Analizlerinin Önemi ve Uygulama Alanları.....	95

2.8. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MALİYET-FAYDA ANALİZİ TEKNİĞİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	96
2.8.1. GENEL OLARAK KAR VE MALİYET KAVRAMI.....	97
2.8.1.1. Genel Olarak Kar Kavramı.....	97
2.8.1.2. Genel Olarak Maliyet Kavramı.....	98
2.8.1.3. Genel Olarak Gider Kavramı.....	99
2.8.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KAR VE MALİYET KAVRAMLARI.....	99

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDE BÜTÇELEME, DENETİM VE MALİYET-FAYDA ANALİZİ

3.1. ÜNİVERSİTELER VE BAĞLI BİRİMLERİNDE KURULAN DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ.....	102
3.1.1. KURULUŞ VE FAALİYET ALANLARI.....	105
3.1.2. YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPILARI.....	108
3.2. TÜRKİYE'DE MESLEK YÜKSEKOKULLARI VE KURULUŞ AMAÇLARI.....	112
3.3. MESLEK YÜKSEKOKULLARI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ.....	114
3.3.1. KURULUŞ VE FAALİYET ALANLARI.....	114
3.3.2. YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPILARI.....	114
3.4. CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU'NUN KURULUŞU VE OKUL HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	115
3.5. CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEK OKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ.....	116
3.5.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN KURULUŞU.....	116
3.5.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN FAALİYET ALANI... ..	117
3.5.3. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN GELİRLERİ.....	118
3.5.4. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN GİDERLERİ.....	119
3.6. CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDE BÜTÇELEME VE DENETİM	120
3.6.1. BÜTÇENİN HAZIRLANMASI, ONANMASI VE UYGULANMASI	120
3.6.2. DENETİM.....	124
3.7. CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDE MALİYET-FAYDA ANALİZİ.....	125
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	132
KAYNAKLAR.....	138
DİĞER KAYNAKLAR.....	143

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa No:</u>
Tablo 1- Önlisans Düzeyinde Eğitim Veren Meslek Yüksekokulları.....	113
Tablo 2- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 2000 Mali Yılı Tahmini Gider Bütçesi.....	122
Tablo 3- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 2000 Mali Yılı Tahmini Gelir Bütçesi.....	124
Tablo 4- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 1999 Mali Yılı Sonu Bilançosu.....	127
Tablo 5- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 1999 Mali Yılı Kar/Zarar Cetveli.....	127
Tablo 6- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 1999 Yılı Giderler Döküm Cetveli.....	128
Tablo 7- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 1999 Yılı Gelirler Döküm Cetveli.....	129
Tablo 8- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermeye İşletmesi 1999 Yılı Hasılat ve Kar Bildirim Cetveli.....	130

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1- Plan, Uygulama, Denetim ve Geri Bilgi Akışı.....	72
Şekil 2- Fakülte Döner Sermaye İşletmesi Örnek Örgüt Şeması.....	111
Şekil 3- Fakülte Döner Sermaye İşletme Satınalma Fonksiyonu Örnek Örgüt Şeması.....	112

GİRİŞ

Devlet, üzerine aldığı ekonomik sosyal ve kültürel alandaki görevlerini kamu idare ve kurumları aracılığı ile yerine getirir. Bu alandaki amaçlarına ulaşabilmesi için devlet, gerekli olan kaynakları bulmak ve bunları etkin bir şekilde kullanmak durumundadır. Bunun için ise kullanılan en önemli araç bütçedir.

Bütçe, devletin bir yıllık tahmini gelir ve giderlerinin bir arada gösterildiği ve bunların uygulamasına izin veren bir yasadır.

Toplumların ekonomik ve politik gelişmeleri, devlet bütçesi (genel bütçe) dışında başka bütçelerin de düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu bütçeler; Katma Bütçe, Özel Bütçe, Özerk Bütçe, Fon Bütçeleri ve Döner Sermaye Bütçeleri' dir.

Genel ve katma bütçeli idarelerin kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında genellikle ortaya çıkan, kapasite fazlasını değerlendirmek ve belli ekonomik faaliyetlerde bulunmayı sağlamak için ayrı bir kanuni sisteme ihtiyaç duyulmuştur. Eğitim, sağlık, sınai, ticari, tarımsal ve mesleki sahalarda devletin temel görevlerini yürüten veya temel görevlere destek hizmeti sağlayan okul, hastane, tamir atölyesi, darphane gibi birimlerde, ekonomik amaçlarla kurulmuş müesseselerin devlet için ya da piyasaya yönelik işler sırasında artakalan zamanda, piyasada talebi ve fiyatı bulunan mal ve hizmet üretiminde buldukları görülmektedir. İşte bu gibi durumlarda devletçe temel hizmet aksatılmadan kapasite fazlasını değerlendirmek suretiyle üretimde bulunulması ve üretilen mal veya hizmetin piyasa fiyatı üzerinden satılması için döner sermaye işletmeleri kurulmuştur.

Döner sermaye uygulamasına ilk kez 1925 yılında, henüz Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun çıkarılmadığı bir dönemde başlanılmıştır. "Ziraat

Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına" ilişkin 26.01.1925 gün ve 549 sayılı yasada döner sermaye deyimi yerine sabit sermayeden söz edilmekte ise de, getirilen kurum tipik bir döner sermayedir.

Türkiye'de ilk kez döner sermaye deyimi ise 27.01.1927 gün ve 968 sayılı "Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun" da kullanılmıştır.

Türk kamu ekonomisine ve mali sistemine gerçek niteliğiyle döner sermayeli işletmeler 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesiyle girmiştir.

Bu işletmeler; devletin temel kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak doğmuş olup, bu hizmetlerin görülmesi yanında; ticari, sınai, tarımsal, kültürel veya mesleki faaliyetlerin yapılması için kurulmuşlardır. Bu işletmelerin kurulmasıyla; ekonomide boş olan kapasitenin kullanılması, belli bir talebin karşılanması ve devlete ek bir gelirin sağlanması amaçlanmasına rağmen, uygulamada bu işletmelerin bağlı buldukları idarelere daha çok mali ve idari özerklik sağlamak için kuruldukları gözlenmiştir.

Döner sermayeli işletmeler, kanun gereği, genel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak kurulması gerekirken uygulamada katma bütçeli kuruluşlara bağlı olarak da kurulmuşlardır.

Döner sermaye işletmelerinin kurulmasında yasal dayanak, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 49. maddesi olmakla birlikte, devletin hizmet ve faaliyetlerinin artması nedeniyle özel kanunlar veya bazı kanunlara eklenen hükümlerle yeni döner sermayeli işletmeler kurulmuştur. Ancak, bu şekilde kurulan döner sermayeli işletmeler 1050 sayılı Yasanın kapsamı dışına çıkmışlar, amaç ve kapsam yönünden adı geçen kanunun 49. madde hükmünü aşmışlardır.

Döner sermayeli işletmeler günümüzde pek çok kanun ve kanunlarda yer alan değişik hükümlerle yönetilmekte, bu nedenle de uygulamada bazı güçlükler ve aksaklıklar ortaya çıkmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin Türk ekonomisinde 70 yılı aşan bir geçmişi olmasına rağmen bu işletmeler üzerinde bu güne kadar yapılan çalışmaların yeterli olduğu söylenemez. Öte yandan kamu döner sermayeli işletmelerinin faaliyetlerini genellikle amaçlarına uygun olarak yürütemedikleri, bu nedenle karlı ve verimli çalışmadıkları izlenimi hakimdir.

Bu çalışma ile ekonomimiz içerisinde önemli bir yere sahip olan ve hukuki yapıları nedeniyle özellik arzeden kamu döner sermaye işletmelerinin kuruluş amaçlarına değinilerek yönetimi, bütçesi ve denetimi açısından genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır.

Ancak; çalışmanın esasını sayıları hızla artan üniversitelere bağlı Meslek Yüksekokullarının Döner Sermaye İşletmesi uygulamaları oluşturacaktır. Bu nedenle programları'nın çoğu Yükseköğretim Kurulu Dünya Bankası Endüstriyel Eğitim Projesi kapsamında bulunan Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu örnek alınarak çalışmaları detaylı bir şekilde incelenecektir. Böylece bu işletmenin ve genel olarak bu özellikteki tüm döner sermaye işletmelerinin maliyet-fayda analizleri açısından değerlendirilmesi yapılarak bu uygulamaların daha verimli hale getirilmesi için çözüm yolları üzerinde durulacaktır.

Bu araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Girişi izleyen birinci bölümde sermaye, döner sermaye, döner sermayeli işletme kavramı; bu işletmelerin kuruluş nedeni, amacı ve yararları hukuki dayanakları incelenmiştir. Ayrıca bu işletmelerin çalışma alanlarına, ekonomi içerisindeki yerine ve önemine değinilmiştir.

İkinci bölümde; döner sermaye işletmelerinde bütçeleme, denetim ve maliyet-fayda analizi konuları üzerinde durulmuştur. Yine ikinci bölümde;

döner sermayeli işletmeler ile özel işletmelerin bütçeleme, denetim ve maliyet-fayda analizi açısından mukayesesi yapılmıştır.

Araştırmanın üçüncü bölümünde; bir örnek olarak Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi, ikinci bölümdeki konular açısından incelenmiştir. Sonuçta ise; tüm döner sermaye işletmelerinin ve Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi'nin daha verimli hale getirilmesi için öneriler belirtilmiştir.

Araştırmada kullanılan temel veri kaynakları; konu ile ilgili yayınlanmış kitap, dergi, rapor, yıllık ve istatistikler; Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye şubesi kayıt, belge ve bilgileri; döner sermayeli işletmelerin kuruluşuyla ilgili kanun ve gerekçeleri ile yönetmelikleri ve konuyla ilgili diğer idari düzenlemeler; Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi kayıt belge ve bilgileri ve işletme yetkilileriyle yapılan görüşmelerdir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN NİTELİĞİ, GELİŞİMİ VE HUKUKİ DAYANAKLARI

1.1. DÖNER SERMAYE KAVRAMI

1.1.1. SERMAYE KAVRAMI

Toprak, emek gibi üretim faktörlerinden biri olan sermaye yahut kapital, eski çağlarda faiz karşılığında ödünç verilmiş para ve malı ifade ederdi.

Sermaye, toprak ve emek gibi tabiatta aslen var olan bir faktör olmayıp, sonradan üretime katılan bir üretim faktörüdür (Alagöz 1982:9)

Geniş anlamda sermaye, gelir elde etmek üzere işletilebilecek her türlü mal ve paradır.

Sermayenin nasıl doğduğu hangi iktisadi değerlere sermaye denileceği bilim adamlarını çok uğraştırmış ve hatta aralarında bazı görüş ayrılıkları yaratmıştır. Örneğin iddihar ve gelir getirmeyen malları sermaye sayan ve saymayan iktisatçılar vardır. Ancak iddihar edilen kıymetlerin her an işletilme imkanına sahip olması da, bunlara potansiyel sermaye niteliğini sağlamaktadır. Yani bazı iktisatçılar; sermayenin tasarruftan doğduğunu diğer bazıları da üretim fazlasının sermayeyi teşkil edeceğini savunmuşlardır. Demek ki sermaye, gerçekten üzerinde durulması gereken önemli bir kavramdır.

Zamanımızda sermaye kelimesi halk dilinde, ekonomide, muhasebe ve işletme iktisadi bilim dallarında birbirine az veya çok benzeyen çeşitli manaları ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu nedenle aşağıda sermayenin çeşitli tanımları ve anlamları üzerinde durulacaktır.

1.1.1.1. Halk Dilinde Sermaye

Halk umumiyetle sermaye kelimesi ile gelir getiren para ve malı anlar. Mesela, elinde bir miktar para, arazi veya emlakı bulunan veyahutta, menkul kıymetleri olana sermaye sahibi der (Oğuz 1964 :25). İnsanlar pay senedi, tahvil, bono vb. kıymetli kağıtları (menkul değerleri) sermaye olarak görür. Aslında bunlar insanların serveti arasında yer alır ve iktisatçılar açısından finansal sermaye sayılır (Parasız 1998 :12).

1.1.1.2. Muhasebe Biliminde Sermaye

Muhasebe dilinde; işletme sahip veya sahiplerinin kendi özel varlıklarından ayırarak işletmeye tahsis ettikleri varlıkların değeri sermaye olarak adlandırılır (Acar, N. Tetik 1998: 289).

Muhasebe biliminde işletme varlıkları dönen varlık, duran varlık olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır. Varlıklar; işletmenin sahip olduğu para makine, mal taşıt gibi "maddi" ve haklar, şerefiyeler gibi "maddi olmayan" değerlerden ve işletmenin alıcılardan, personelden diğer üçüncü kişilerden olan alacaklarından meydana gelir.

Yeni kurulan bir işletmede sermaye; net varlıklar ile borçlar arasındaki farktır. Öteden beri faaliyetine devam eden işletmelerde bu fark "öz sermaye" olarak ifade edilir.

Öz sermaye işletme sahip ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerler ile işletme çalışmaları sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş, o dönem karı (zarar:eksi) dağıtılmamış önceki dönem karları (önceki dönem zararları : eksi) ve önceki dönem karlarından ayrılan yedekler ile yeniden değerlendirme artışları ve bunun gibi kaynaklardır (Sevilengül 1994 :492).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere muhasebe biliminde sermayeye işletme varlığı ile sınırlandırılarak dar bir anlam verilmiştir.

1.1.1.3. İktisat Biliminde Sermaye

Bazı iktisatçılar, sermayenin tasarruftan doğduğunu diğer bazıları da üretim fazlasının sermayeyi teşkil edeceğini savunmuşlardır. Bu nedenle sermaye kavramı çok çeşitli şekillerde tanımlanmış olup, bazı iktisatçıların bu kavrama ilişkin görüşleri aşağıda sunulmuştur (Oğuz 1964:24-25).

Ricardo, sermayeyi birikmiş emek olarak ifade etmiş ve sermayenin daha evvelden sarfedilmiş emeklerin billurlaşmasından meydana geldiğini söylemiştir.

A. Smith'e göre, sermaye tasarruf neticesinde doğar, insanlar tasarrufu ilerideki menfaatlerini düşünerek yaparlar.

Karl, Marx'a göre sermaye, patronların işçilerin ürettikleri kıymet fazlasını, gasbetmeleri neticesinde meydana gelmiştir.

Irving Fisher de üretilmiş mallardan bir kısmının stok edilmesinin sermayeyi doğuracağını ileri sürmüştür.

Orhan Oğuz sermayeyi, "istihsal edilmiş istihsal vasıtaları" olarak tarif etmiştir.

Yukarıda bazı iktisatçıların sermaye konusundaki düşünceleri belirtilmiş olup, Orhan Oğuz ve diğer bazıların da belirttiği gibi sermaye "Üretilmiş üretim araçlarıdır" şeklinde tanım en çok kullanılan tanımdır.

1.1.1.4 İşletme Ekonomisinde Sermaye

İşletme biliminde sermaye ise; "işletmenin amacına ve üretim faaliyetlerine uygun olarak toplanmış maddi ve gayrimaddi varlıkların tümü" biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre sermaye işletmenin sahip olduğu tüm maddi ve gayri maddi varlıkları içine alır (Doğan 1995:5).

Finansal açıdan olsun, genel olarak işletmecilikte olsun sözkonusu olabilen çeşitli sermaye kavramları vardır (Mucuk 1993: 251).

Sermaye, kaynağına göre,

- Öz sermaye
- Dış kaynak sermayesi

şeklinde ikiye ayrılır.

Niteliğine ve kullanım süresine göre de,

- Sabit sermaye,
- İşletme sermayesi

olarak yine iki gruba ayrılır.

Yukarıda sermayenin çeşitli yönlerden sınıflandırılması yapılmış olup, bu çeşitli sermaye kavramları aşağıda kısaca tanıtılacaktır.

1.1.1.4.1. Kaynağına Göre Sermaye

a) Öz Sermaye

Bir işletme kurmak, faaliyete geçirmek isteyen bir kimse veya kimselerin, kendi kişisel varlıklarından işletmeye sermaye olarak verdikleri değerler ile işletme çalışmaları sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş olan o dönem karı,(zarar:eksi) dağıtılmamış önceki dönem karları (önceki dönem zararları:eksi) ve önceki dönem karlarından ayrılan yedekler ile yeniden değerlendirme artışları vb. kaynaklardır (Sevilengül 1994: 492).

b) Dış Kaynak Sermayesi

İşletme dışındaki kişi, kurum veya kuruluşlardan belirli bir faiz karşılığında tedarik edilen sermayedir. Bilhassa banka veya diğer finansal kuruluşlardan kısa, orta veya uzun süreli krediler şeklinde temin edilir.

1.1.1.4.2 Kullanış Şekillerine Göre Sermaye

a) Sabit Sermaye

İşletmenin üretimde kullanmak üzere sahip olduğu ve kendileri de üretilmiş bulunan araçlardır (Seyidoğlu 1992: 736). Bunlar duran varlık veya sabit varlık olarak da anılır. Örneğin bir işletmenin sahip olduğu makine, taşıt bina ve araziler sabit sermaye unsurlarıdır. Sabit sermaye unsurları veya duran varlıklar bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlıklardır. Bu tür varlıklar ya da sabit sermaye fiziki bir varlığa sahiptir ve kullanıldıkça yavaş yavaş aşınır, eskir ve ömrünü tamamlar.

b) Döner Sermaye

Çalışma sermayesi de denilen döner sermaye işletmenin normal faaliyet dönemi içinde (genellikle bir yılda) nakde ve paraya çevrilebilir varlıkları içerir. Mamuller, yarı mamuller, hammadde, kasa ve bankadaki paralar, vadeleri bir yıl ve bir yıldan daha kısa olan senetli veya senetsiz alacaklar gibi çeşitli kalemlerden oluşan bu tür sermaye kısa sürede kullanılır ve tüketilir. Kısaca ifade edecek olursak; işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla kullanılan ve kısa sürede paraya dönüşme özelliğine sahip varlıklara döner sermaye denir (Aksoy 1993: 2).

İşletmelerin sahip oldukları kısa sürede paraya dönüşme özelliği bulunan varlıklara, cari aktifler, dönen varlıklar, mütedavil kıymetler gibi isimler de verilmektedir. Bu tür varlıklar aynı zamanda işletme sermayesi ve çalışma sermayesi gibi isimlerde almaktadır.

1.1.2. KAMU KURULUŞLARINDA DÖNER SERMAYE

Buraya kadar çeşitli disiplinlerdeki sermaye kavramları açıklanmış olup, şimdi ise kamu kuruluşlarında döner sermaye kavramını ve gelişimini iki başlık altına inceleyebiliriz.

1.1.2.1. Kamu Kuruluşları ve Bütçe Kavramı

Devlet toplumsal ihtiyaçları karşılamak için üstlenmiş olduğu görevleri kamu idare ve kurumları aracılığı ile yerine getirir. Bu görevlerini yerine getirebilmek için devlet, ihtiyaçlarla ilgili kaynakları tedarik etmek, ihtiyaçları bir sıraya koyarak bunları kaynaklarla denkleştirmek zorundadır. Bu doğrultudaki en önemli araç ise bütçedir. Bütçe, devletin benimsediği hedeflere ulaşabilmek için kullanabileceği en önemli mekanizmadır.

Bütçe kavramı çok çeşitli şekillerde tanımlanmıştır.

Bir tanıma göre bütçe, devletin gelir ve giderlerini belli bir devre için tahmin eden ve buna izin veren bir tasarruftur. Bir diğer tanıma göre de devlet bütçesi kamu gelirleriyle kamu giderlerinin önceden verilmiş mezuniyetini (iznini) kapsayan bir tasarruftur (Akça 1996 : 2).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 6. maddesine göre bütçe, devlet daire ve müesseselerinin bir yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulama ve yürütülmesine izin veren bir kanundur.

Görüldüğü gibi bütçede "önceden mezuniyet=izin" ilkesi söz konusudur. Yasama organına önceden tahmin edilen miktar kadar gelir toplama ve gider yetkisi vermektedir. Bu açıdan bakınca "kamu kesiminin gelecek bir dönem için harcama dengesini yansıtan ve yasama organı tarafından yürütme organına kamu harcaması yapma ve kamu gelirlerini toplama hususunda verdiği yetkiyi gösteren belgeye kamusal bütçe" denir diyebiliriz (Akça 1996: 3).

1982 Anayasası, devletin ve kamu iktisadi kuruluşları dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağını hükme bağlamıştır.

Türkiye de halen uygulanmakta olan bütçe çeşitleri;

- Genel bütçe,
- Katma bütçe,
- Özel bütçeler,
- Özerk bütçeler,
- Fon bütçeleri ve
- Döner sermaye bütçeleridir.

Kamu hizmeti gören kuruluşlar bu bütçelere bağlı olarak yönetilmekte ve hizmet vermektedir.

Cumhuriyet dönemiyle sanayileşme atılımları içine giren Türkiye, devletçilik uygulaması için devlet bütçesinden ayrılan kaynaklarla sermaye birikimini sağlamak ve bazı kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için çeşitli iktisadi işletmeleri kurmak gereğini duymuştur.

Özerk bütçeler içinde olan ve sını bütçeler de denen bu tür bütçeli kuruluşların en önemlileri kamu iktisadi teşebbüsleridir.

Bu kuruluşlar devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken aynı zamanda ekonomik kalkınmayı sağlamak, temel mal ve hizmetleri üretmek, üretimi arttırmak, sosyal hayatı düzeltmek amacıyla kurulmuşlardır. Büyüklükleri ve gördükleri işlevler bakımından Kamu İktisadi Teşebbüsleri Türkiye ekonomisi içerisinde önemli bir yer tutarlar.

1.1.2.2. Döner Sermaye Kavramı ve Gelişimi

İktisadi alanda kurulmuş özerk bütçeli bu kuruluşlar yanında, devletin genel idari kuruluşu içinde bulunan genel ve katma bütçeli idarelere bağlı iktisadi nitelikli döner sermayeli işletmelerde bulunmaktadır.

Türkiye de ilk defa döner sermaye deyi mi, 27.1.1927 tarih ve 968 sayılı "Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun" da kullanılmıştır. Ancak Türk kamu ekonomisine döner sermaye kavramı, 26.5.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49.

maddesiyle girmiştir. Böylece bu kanun ile genel bütçe içinde yönetilen kurumlar ile idarelerin, döner sermayeli işletmeler kurmalarına bir hukuki yapı kazandırılmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesinde, "Muvazene-i umumiye dahilinde idare edilmekte olan sınai ve ticari müessese ve idarelerinin mevaddi iptidaiye ve malzeme mübayaa bedelleriyle mütahassıs ve amele ücretleri mütedavil sermaye namiyle bütçelere konulan tahsisat ile tedvir ve tesviye olunur. Bu müessesat ve idarelerin mütedavil sermaye tahsisatından istimal olunmıyan miktarı sene nihayetinde iptal ve istimal olunan sermayeden mütehassıl varidat fazlaları da irat kaydolunur" hükmü yer almıştır.

Maddenin ifade ettiği hususlar maddeler halinde şöyle açıklanabilir (Kostik 1998:43-44).

- (i) Döner sermaye genel bütçe içindeki idarelere verilir.
- (ii) Döner sermayenin kullanılma sahası hammadde ve malzeme bedelleri ile uzman ve işçi ücretlerine yapılacak harcamalarla sınırlıdır.
- (iii) Bu harcamalar döner sermaye ile ilgili idarenin masraf cetvelinde bu adla açılacak bir bölüme konulacak ödenek ile gerçekleştirilir.
- (iv) Belli bir amaç için bütçe ile verilen döner sermaye ödeneğinden yılı içinde harcanmayan, yani sermaye olarak verilmeyen kısım iptal edilir.
- (v) Döner sermaye faaliyeti sonucunda elde edilen gayrisafi gelirler bu amaç için kullanılan ödeneklerden fazla tutarsa gelir fazlası bütçe geliri olarak irat kaydedilir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesine göre sadece genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaları gerekirken katma bütçeli idarelere bağlı olarak da kuruldukları gibi tüzel kişiliğe sahip döner sermaye işletmeleri de kurulmuş bulunmaktadır.

Döner sermayeli işletmeler önceleri 1050 sayılı Kanununun 49. maddesine göre ve genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaya başlanmış ise de daha sonraları;

(i) Kuruluş Kanunlarına,

(ii) Özel Kanunlara,

(iii) Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında

174 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin değiştirilerek Kabulü Hakkında 3046 sayılı Kanununun 40 ve geçici 2. maddesine göre genel bütçeli dairelerle katma bütçeli idarelere bağlı tüzel kişiliğe sahip döner sermaye işletmeleri kurulmaya başlamıştır.

Gerek 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 49. maddesinde gerekse döner sermayeli işletmelerin kurulmasıyla ilgili diğer kanunlarda, döner sermayenin tarifi yapılmamıştır. Söz konusu kanunlarda, sadece döner sermayeli işletmelerin faaliyet alanları gösterilmiştir.

Genel ve katma bütçeli kuruluşların kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, bu hizmetlere bağlı olarak ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki nitelik taşıyan faaliyetlerin yürütülmesi için ayrılan sermayelere "Döner Sermaye", bu şekilde kurulan idarelere de "Döner Sermayeli İşletmeler" denilmektedir (Kostik 1998: 74)

Döner sermayeli işletmeler, bağlı oldukları idarelerin unvanına "döner sermaye işletmesi" sözcüğünün eklenmesiyle adlandırılmışlardır.

Kamu döner sermayeli işletmelere döner sermaye olarak; nakit, mamul hammadde ve malzeme gibi döner sermaye unsurları ile makine, bina demirbaş gibi sabit sermaye unsurları, kısaca her iki sermaye de (sabit sermaye ve döner sermaye) tahsis edilegelmektedir.

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmeti yapan devlet idareleri ile iktisadi gayelerle kurulmuş İktisadi Devlet Teşekkülleri arasında yer alan ve belirli özellikleri ile düzen ve yönetim şekilleri bulunan kuruluşlardır ve

buradaki döner sermaye deyimini bir bütün olarak işletmeyi de ifade etmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kamu ekonomisindeki döner sermaye kavramı, işletme ekonomisindeki döner sermaye kavramından çok daha geniş kapsamlı olmaktadır. Yani, kamu ekonomisinde ki döner sermaye kavramıyla; işletme ekonomisindeki döner sermaye veya çalışma sermayesi deyimini ile ifade edilen döner varlıkların yanında, sabit sermaye unsurları da kastedilmektedir. Ayrıca, üretim faktörlerinden toprak, emek ve teşebbüs unsurlarını da kapsamakta olup, kamu döner sermayesi deyimini; sabit ve döner sermayenin de dahil olduğu kurulmuş ve faaliyetini sürdüren bir işletme anlamını ifade etmektedir (Alagöz 1982:13).

1.2. TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ AMAÇLARI VE YARARLARI

1.2.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞU VE GELİŞİMİ

1911 tarihli Genel Muhasebe Kanunu'nda ve daha önceki mevzuatta döner sermayeli işletmeler hakkında bir hüküm bulunmuyordu (Erçin 1938:95).

Türkiye de ilk kez döner sermaye işletmeleri uygulamasına 1925 yılında 26.1.1925 tarih ve 549 sayılı "Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun" ile başlanılmıştır. Bu kanunda sabit sermaye kavramı kullanılmasına rağmen, aslında ifade edilen bugünkü döner sermayedir.

Türkiye'de ilk kez döner sermaye deyimini ise 27.1.1927 gün ve 968 sayılı "Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun"da kullanılmıştır. Burada "Mütedavil Sermaye" "Döner Sermaye" deyimini yerine kullanılmıştır. 1050 sayılı Genel Muhasebe kanunun' dan önce döner sermaye ile ilgili olarak çıkan diğer bir kanun da,"Ziraat Vekaletine

Merbut Bazı Mektep ve Müesseselerin Suret-i İdaresi Hakkında" 867 sayılı kanun' dur.

Türk kamu ekonomisine ve mali sistemine gerçek niteliğiyle döner sermayeli işletmeler 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 49. maddesi ile girmiştir

Adı geçen kanunun 49. maddesi, döner sermaye adı altında konulan ödeneğin harcama biçimini ve döner sermayeli işletmelerin çalışmalarını düzenlemektedir.

Kamu döner sermaye işletmeleri; söz konusu kanunun 49. maddesine göre, bu maddeye dayanılarak çıkarılan özel kanunlara, kuruluş kanunlarına veya bütçe kanunlarına göre kurulmuşlardır.

Döner sermayeli işletmeler önceleri 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesi gereğince genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaya başlanmış ise de daha sonraları katma bütçeli kurumlara bağlı olarak ta kurulmuşlardır. Öte yandan adı geçen kanunun ihtiyaca cevap verememesi nedeni ile özel kanunlara veya kuruluş kanunlarına dayanılarak döner sermayeli işletmeler de kurulmuştur.

Türkiye'de döner sermayeli işletmelerin sayıları 70'li yıllardan sonra belirgin bir şekilde artmıştır. Bilhassa eğitim ve tarım alanında kurulan döner sermayeli işletmeler diğer alanlardaki işletmelere göre daha büyük bir artış göstermiştir. Eğitim alanındaki döner sermayeli işletmelerin büyük bir kısmını katma bütçeli kuruluşlar olan üniversitelere bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmeler oluşturmaktadır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesi hükmü çerçevesinde ve çoğunlukla genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmelerinin sayıları günümüzde 4000'e yaklaşmış bulunmaktadır.

Bu işletmeler; devletin temel kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak doğmuş olup, bu hizmetlerin görülmesi yanında; ticari, sınai, tarımsal, kültürel veya mesleki faaliyetlerin yapılması için kurulmuşlardır. İşletmelerin kurulmasıyla; milli ekonomideki boş olan kapasitenin kullanılması, belli bir talebin karşılanması ve devlete ek bir gelirin sağlanması amaçlanmıştır.

Kamu döner sermayeli işletmelerinin yukarıdaki amaçlar için kurulması gerektiği halde uygulamada daha çok mali ve idari özerklik ile özel olanak ve ayrıcalık sağlamak için kuruldukları gözlenmiştir (Alagöz 1985: 59).

Ülkemizde dört bin dolayında bulunan döner sermayeli işletmeler kamu ekonomisinin bir gerçeğidirler ve faaliyetleri çok çeşitli alanlara yayılmıştır. Söz konusu işletmeler tek tek ele alındığında önemsiz gibi görünebilirler. Ancak; tümü dikkate alındığında sermayeleri, yatırımları, hasılatları, giderleri ve personeli ile ülke ekonomisinde önemli bir yer tuttıkları görülmektedir.

1.2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ NEDENLERİ VE ŞARTLARI

1.2.2.1. Kuruluş Nedenleri

Cumhuriyetin kurulmasından sonra devletin temel görevlerinin yanında çeşitli iktisadi faaliyetlerde bulunması zorunlu hale gelmişti. Devletin bu faaliyetlerinin genel bütçe sistemi içinde yürütülmesi zordu. Fakat devletin iktisadi faaliyetlerini düzenleyen hukuki bir çerçeve de yoktu. İşte devletin geçici ve sürekli iktisadi faaliyetlerinin hukuki çerçevesi 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesi ile getirilmiştir. Daha sonraları devletin ticari ve sınai faaliyetleri Kamu İktisadi Teşebbüsleri içinde sistemleştirilmiş, bu maddenin kapsamı devletin geçici ticari ve sınai faaliyetlerini düzenleyen bir hal almıştır.

Ancak, ticari ve sınai özellikler taşıyan işlerin 1050 sayılı kanunun 49. maddesindeki kurallar çerçevesinde yürütülmesinde zamanla güçlüklerle

karşılaşmış, özel kanunlarla Genel Muhasebe Kanunu İlkeleri dışına çıkmıştır.

Türkiye’de döner sermaye işletmelerinin kuruluş nedenleri yazarlarca genellikle Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 49. maddesi çerçevesinde ele alınmıştır. Bunlardan bazılarının görüşlerine aşağıda değinilecektir.

Birçok devlet hizmetlerinin yapılması sırasında bu hizmete bağlı ve işin gereği olarak işletmecilik yapılmaktadır. Eğer bu işletmecilik, devlet hizmeti ile birlikte yürütülüyorsa ve devlet hizmetinin bir yan ürünü ise ve devlet hizmetinden ayrılmasına imkan yoksa bu takdirde, Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 49. maddesi uyarınca, o idareye döner sermaye verilmesi uygun olmaktadır (Ulutan 1953:28).

Bazı devlet dairelerinin döner sermaye ile yönetim prensibinin, Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 49. maddesi ile konulmasının sebebi devletin üstlendiği görevlerden bir kısmının genel bütçe prensipleri ve usulleri içinde yürütülmesine olanak görülmemesi ve bunlardan muhtelif derecelerde ayrılma zorunluluğunun ortaya çıkmasıdır (Kuyucak 1952: 73).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Türkiye’de devletin üzerine aldığı muhtelif görevler nedeniyle çeşitli iktisadi faaliyetlerde bulunması zorunlu hale gelmişti. Döner sermaye işletmeleri, devletin kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesinde bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Bu işletmeler temel kamu hizmetleri yanında ticari, sınai bazı hizmetlerin de yapılabilmesinin sağlanmasını, milli ekonomideki boş kapasitenin kullanılmasını, toplam talep ihtiyacının bir kısmının karşılanmasını, dolayısıyla devlete ek gelir sağlanmasını da amaçlamaktadır. Böylece asıl görevi kamu hizmetini yerine getirmek olan bir kamu kuruluşu, mevcut sabit sermayesinin tam kullanımını sağlayacak, belli dönemlerde boş olan kapasitesini değerlendirebilecektir.

Böylece, 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesi ile devletin temel hizmetlerini yürütürken bu görevlerini aksatmadan sürekli ve geçici ekonomik faaliyetlerini, genel bütçe içinde ve döner sermaye tahsis edilerek yönetilmesine imkan veren bir kanuni dayanak sağlanmıştır (Alagöz 1982: 15).

1.2.2.2. Kuruluş Şartları

Döner sermaye işletmeleri kurulurken bazı şartların mevcut olması ya da dikkate alınması gerekir.

Öncelikle devlet kuruluşlarında asıl kamu hizmetinde kullanılmayan bir kapasite ve kaynak fazlalığı bulunmalıdır. Ne var ki önceden fazla kapasite meydana getirip bunu döner sermayenin kuruluş gerekçesi olarak kullanmak da uygun değildir (Ulutan 1953:28). Çünkü burada amaç var olan atıl kapasitenin değerlendirilmesidir. Demek ki döner sermayeli bir işletme kurabilmek için kasıtlı olarak atıl kapasitenin oluşturulması bundan sonra detaylı bir şekilde değineceğimiz işletmenin kuruluş amacı ile bağdaşmaz.

Bugünkü mevzuatımıza göre döner sermaye işletmesinin kurulabilmesi için gerekli olan diğer şartlar şunlardır:

(i) Uhdesinde döner sermaye işletmesinin kurulacağı teşkilat, kamu hizmeti gören bir teşkilat olmalı,

(ii) Bu teşkilatın ana gayesi kamu hizmeti olmakla birlikte, kamu hizmeti yaparken piyasada fiyatlı bulunan bir ürün veya hizmet hasil olmalı veya atıl kapasite piyasaya iş yaparak değerlendirilmelidir.

(iii) Kamu kurumlarına bağlı olarak yapılan bu tür faaliyetler ilgili kurumların temel kamu hizmetlerini yerine getirmesine engel olmamalıdır.

Yukarıda sayılan temel şartların mevcut olması döner sermaye işletmesi uygulamalarının istenen amaca ulaşmasına imkan tanıyacaktır.

1.2.3 DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN AMAÇLARI

Döner sermayeli işletmelerin, genel ve katma bütçeli idarelerin ticari, sınai ve zirai nitelikteki faaliyetinden ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek, ilgili kuruluşa destek hizmeti sağlamak ve bütçeye gelir temin etmek gibi amaçlarla kurulan iktisadi birimlerdir (Pehlivan 1998:289).

Genel olarak bu şekilde belirtilebilecek olan döner sermayeli işletmelerin amaçlarını daha geniş olarak iki kısma ayırmak mümkündür.

1.2.3.1. Ana Amacı

Kamu döner sermaye işletmelerinin kurulmasıyla devletin temel görevlerini yürüten, ya da bu temel görevlere destek hizmeti sağlayan birimler ile ekonomik amaçla kurulmuş işletmelerin; devlet için ya da piyasa için yaptıkları işler sırasında veya bu işlerden artan iş zamanlarında, piyasada talebi ve fiyatı bulunan mal yada hizmet üretilmesine yönelmiştir. Sonradan iktisadi Devlet Teşekkülleri sisteminin uygulanmaya konulması ile değişik bir sisteme kavuşturulan iktisadi işletmeler bir yana bırakılacak olursa; yukarıda sayılan durumlarda, ilgili temel hizmet aksatılmamak kaydıyla, ortaya çıkacak kapasite fazlasının değerlendirilmesine imkan veren döner sermaye yönetiminin ana (diğer bir ifade ile temel) amaçları şöyle belirtilebilir (Alagöz 1982 : 16):

- (i) Ekonomideki boş kapasitenin kullanılması,
- (ii) Belli bir talebin karşılanması,
- (iii) Devlete ek gelir sağlamak.

1.2.3.2. Özel Amacı

Döner sermayeli işletmelerin tatbikatta görülen özel amaçları şunlardır (Engür 1987: 19):

- (i) Kamu hukuku kuralları dışına çıkarak, işletmeye daha fazla idari ve mali özerklik sağlamak,

(ii) Giderlerde serbestlik sağlayarak özel imkan ve ayrıcalıklar yaratmaktır.

1.2.4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN YARARLARI

Döner sermayeli işletmeler Genel ve Katma Bütçeli İdarelere bağlı olarak çeşitli alanlarda faaliyet göstermektedirler. Söz konusu işletmeler, ilk bakışta dağınık ve etkisiz gibi görünürlerse de tamamı göz önünde tutulduklarında toplam harcama, yatırım, üretim ve işgücü bakımından ekonomide etkili bir güç durumuna geldikleri anlaşılacaktır.

Bu işletmeler nedeniyle çeşitli kamu kurumlarının milli iktisat yönünden önemli fayda sağladığı açıktır. Gerçekten bu gibi kurumlarda kamu hizmetlerine ayrılmış imkanlar yanında atıl kapasitelerin kullanılması uygun düşmektedir (Erginay 1998: 189).

Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amaçlarının gerçekleşmesi bu işletmelerin yararlı taraflarını oluşturacaktır. Toplam harcama, yatırım, üretim ve iş gücü bakımından ekonomiye çok büyük katkıları olan bu işletmelerin yararlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Coşkun 1989:71).

1.2.4.1. Ekonomik Yararlar

Genel ve Katma bütçeli idareler, kamu hizmetlerini yürütürken mal ve hizmet üretmektedirler. Üretim sırasında genellikle bir üretim kapasitesi boşluğu doğar. İşte bu kapasite fazlasını fiatı ve talebi olan mal veya hizmet üretimine yöneltebilen ve bu ek üretimi yaparken ana hizmetleri aksatmamak şartıyla döner sermaye tahsis edilerek işletmeler kurulmaktadır. Bu işletmelerin ekonomik yararlarını üç başlık altında toplayabiliriz.

1.2.4.1.1. Ekonomide Boş Kapasiteyi Doldurmak

Döner sermaye işletmeleri kamu hizmeti üretimi sırasında ortaya çıkan boş kapasitenin doldurulmasını sağlar. Örneğin, Milli Savunma Bakanlığına

bağlı çeşitli döner sermaye işletmelerinde, savaş ve savunma araç gereçleri yapılırken, yine bu askeri tesis ve fabrikaların çeşitli zamanlarda boş kapasiteleri döner sermaye işletmelerinin üretimiyle giderilebilir.

1.2.4.1.2. Ekonomideki Talebi Karşılama

Ekonomide var olan çeşitli mal ve hizmet talepleri kamu hizmetleriyle tam karşılanamayabilir. Döner sermaye işletmeleri fazla talepleri karşılayabilmekte yararlı sonuçlar doğurur. Toplam talebin bir kısmını karşılayarak ülke kalkınmasına katkıda bulunabilir.

1.2.4.1.3. Devlete Ek Gelir Sağlama

Döner sermaye işletmeleri yaptıkları ticari işlemlerle elde ettikleri gelirleri dolayısıyla vergi ödedikleri gibi, karlarının bir kısmını hazineye yatırmak durumundadırlar. Söz konusu işletmeler, özel kuruluş yasalarında aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde nominal sermaye limitlerini tamamladıktan sonraki yıllık karlarını Hazineye yatırmak zorundadırlar. Bu durum, Muhasebe-i Umumiye Kanunu 49 ncu madde hükmünden kaynaklandığı gibi, bütçe yasalarıyla da getirebilmektedir. Adı geçen kanunun 49 ncu maddesinde, "Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yıl sonunda yok edilir; kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır" ifadesi yer almaktadır. Öte yandan aylık karlarından bir kısmının hazineye aktarılması gereği de 1975 yılından beri bütçe yasalarına konan hükümlerle gerekli kılınmaktadır. Nitekim 1975 yılından bugüne kadar bütçe kanunlarına konan özel bir hükümlerle aylık gayri safi gelirlerinin belirli bir kısmının hazineye yatırılması kararlaştırılmıştır.

Uygulanacak oranlara, peşin gelirlerin toplanmasına, kaydına, raporlanmasına yıl sonu karlarına mahsubuna ve bildirim ödeme sürelerinin tespitine ilişkin hususlar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Yıl sonu karlarının, peşin gelirlerin yatırılmaması halinde, aylık %6 zamlı olarak ve 6183 sayılı kanundaki usullere göre tahsili cihetine gidilir.

Süresinde beyan edilemeyen ve ödenmeyen aylık gayri safi hasıllardan genel bütçeye aktarılacak tutarlar ile dönem sonu karları için tahakkuk edecek zamlı tutarlar, döner sermayeli işletmelerin ita amiri ve saymanlarından 6183 sayılı kanundaki hükümlere göre yarı yarıya tahsil edilir. Beyan ve ödeme süreleri bakanlıkça uzatılan genel bütçeye aktarılacak tutarlar ve yıl sonu karları için zam uygulanmaz.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere döner sermayeli işletmelerin yıllık kar göstermeyerek gelir kaydı yaptırmamaları önlenmiş ayrıca aylık peşin ödeme mecburiyeti getirilmek suretiyle de hazineye düzenli bir ek gelir elde etme imkanı sağlanmıştır.

1.2.4.2. Toplumsal Yararlar

Döner sermaye işletmelerinin ekonomik yararları yanında, toplum için yerine getirmeyi amaçladığı yararlar da vardır.

Üniversite döner sermayelerinde bilimsel çalışmaların kamu ve özel sektöre ulaşması; tarım kuruluşlarında çiftçiye modern tarım yöntemlerinin öğretilmesi; ceza ve tevkif evlerinde hükümlülerin yararına iş ve sanatın öğretilmesi, tutuklu halinden sonraki hayata beceri ve mali imkanlarla geçmesinin sağlanması; arsa ofisinde arsaların aşırı fiyatla satılışını önlemek, fiyat dengesi sağlamak, konut yapımında vatandaşlara arsa sağlamak, bu doğrultudaki amaçlara verilebilecek örneklerden bazılarıdır.

1.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN HUKUKİ DAYANAKLARI

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmeti yapan devlet daireleri ile ekonomik amaçlarla kurulmuş İktisadi Devlet Teşekkülleri arasında yer alan ve belirli özellikleri ile düzen ve yönetim şekilleri bulunan kuruluşlardır (Kostik 1998: 43).

Kamu ekonomisinde faaliyet gösteren döner sermayeli işletmelerin hukuki dayanağını, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 49 ncu

maddesi, bütçe kanunları, özel kanunlar ve kuruluş kanunlarına konan hükümler oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile döner sermayeli işletmelerin hukuki dayanağı kanunlardır.

1.3.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ VE İŞLEYİŞİ İLE İLGİLİ YASALAR

Türkiye'de ilk kez döner sermayeli işletme uygulamasına 1925 yılında 26.01.1925 tarih ve 549 sayılı "Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun" ile başlanmıştır.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'ndan önce çıkarılan diğer iki kanunda, 867 sayılı "Ziraat Vekaletine Merbut Bazı Mektep ve Müesseselerin Sureti İdaresi Hakkında Kanun" ile 968 sayılı " Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun"dur.

Türk ekonomisine ve mali sistemine gerçek niteliğiyle döner sermayeli işletmeler 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49 ncu maddesiyle girmiştir.

1927 yılında yürürlüğe giren söz konusu yasanın anılan maddesini günümüz Türkçe' siyle yazmak gerekirse;

Genel bütçe içinde idare edilmekte olan sınai ve ticaret müessese idarelerin ham madde ve malzeme alım bedelleri ile teknik eleman (uzman) ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile idare edilir ve ödenir. Bu müessese ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan miktarı yıl sonunda iptal edilir ve kullanılan sermayeden meydana gelen gelir fazlaları da irat kaydolanun (Pınar ve diğerleri 1985:431).

Gerek Muhasebe-i Umumiye kanunu' nun 49 ncu maddesinde ve gerekse döner sermayeli işletmelerin kurulmasıyla ilgili diğer yasalarda,

döner sermayenin tanımı yapılmamıştır. Bu kanunlarda sadece döner sermayeli işletmelerin faaliyet alanları gösterilmiştir.

49. madde; devletin genel bütçe içinde sürekli ve geçici ekonomik faaliyette bulunmasına olanak tanırken, daha sonraki yıllarda, devletin ekonomik faaliyetlerinin İktisadi Devlet Teşekkülleri içinde sistemleştirilmesi üzerine, bu maddenin kapsamı doğal olarak daralmış ve sadece devletin geçici ekonomik faaliyetlerini düzenleyen bir madde haline gelmiştir. Genel Muhasebe Kanunu' nun 49. maddesinin yerini tutmak üzere kabul edilen birbirinden çok farklı özel döner sermaye yasaları çoğu kez mevcut kalıplardan kurtulmayı amaçlamış ve böylece ortaya sistemsiz bir düzenleme çıkmıştır (Kostik 1998:9).

Bu bakımdan dolayı;

a) Bir döner sermayeli işletme hakkında şayet özel kanunu bulunup ve bu özel kanunda döner sermaye işletmeleri Genel Muhasebe Kanunu'ndan istisna edilmişse bu döner sermaye işlerinin o özel kanun hükümlerine;

b) Bir özel kanunu bulunmamakla beraber döner sermaye işlemlerini Genel Muhasebe Kanunu hükümlerinden istisna etmemişse bu özel kanun hükmü ile o konuda hüküm bulunmadığı hallerde Genel Muhasebe Kanunu hükümlerine,

c) Döner sermaye, Genel Muhasebe Kanunu 'nun 49. maddesine göre kurulmuşsa ve özel bir kanun yoksa, söz konusu yasanın 49.maddesi ile uygulanabilecek sair hükümlerine, tabi tutulması gerekir.

Genel Muhasebe Kanunu' nun 49 ncu maddesi devletin sürekli ve geçici ekonomik faaliyetlerinin genel bütçe içinde yürütülmesine imkan sağlamak amacıyla getirilmiş hukuki bir düzenlemedir.

Döner sermaye işletmeleri bu madde hükmüne göre kurulup işletilmeleri gerekirken bugün bütçe kanunları ile döner sermaye verilerek faaliyetini

sürdürmeye başlayan Müze Eserleri Döner Sermaye İşletmesi, Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmesi ile Validebağ Pravantoryum ve Sanatoryum Hastanesi Döner Sermaye İşletmesidir. Bu işletmelerden de Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye işletmesi kuruluş kanunu ile yeniden teşkilatlanmıştır. Diğer iki işletme lavedilmiştir.

1050 sayılı Kanunun 49 ncu maddesine göre sadece genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaları gerekirken, katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulanlar olduğu gibi tüzel kişiliğe sahip döner sermaye işletmeleri de kurulmuş bulunmaktadır.

Döner sermayeli işletmeler önceleri 1050 sayılı kanunun 49 ncu maddesine göre ve genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaya başlanmış ise de daha sonraları;

- Kuruluş Kanunlarına
- Özel Kanunlara,
- Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin değiştirilerek Kabulü Hakkında 3046 sayılı Kanunun 40. ve geçici 2. maddesine göre genel bütçeli dairelerle, katma bütçeli idarelere bağlı tüzel kişiliğe sahip döner sermaye işletmeleri kurulmaya başlanmıştır.

Günümüzde döner sermayeli işletmeleri düzenleyen iki genel kanun söz konusudur. Bunlardan biri 7.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu' dur. Diğeri ise 27.9.1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun' dur.

Son yıllarda en yaygın döner sermaye uygulamaları üniversitelerde görülmekte ve üniversite döner sermaye işletmelerini 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu 'nun 58/a maddesi düzenlemektedir. Bu madde hükmüne araştırmamızın üçüncü bölümünde detaylı bir şekilde değinilecektir.

3046 sayılı Kanununun 40. maddesine göre; “Bakanlıklar ile bağılı kuruluşlar ihtiyaç halinde döner sermaye işletmesi kurabilirler. Döner sermaye işletmesinin kurulması, sermayesi, gelirleri, işleyiş ve denetimi ile ilgili esas ve usuller genel hükümlere göre düzenlenir.” hükmü getirilmiştir. Adı geçen kanunun geçici 2. maddesi “bu Kanununun 40. maddesinde belirtilen genel hükümlere ilişkin düzenlemeler yapıncaya kadar döner sermaye işletmeleri, ilgili bakanlığın teklifi, Maliye ve Gümrük Bakanlığının ve Sayıştay’ın olumlu görüşü alındıktan sonra teklifi yapan bakanlıkça çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir” şeklindedir.

1.3.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN DİĞER KANUNLARLA OLAN İLİŞKİLERİ

1.3.2.1. Bütçe Kanunu

Kamu döner sermaye işletmeleri bağılı olduğu genel veya katma bütçe idaresi bütçesinin ilgili bölümüne konulan ödeneklerle kurulmakta ve kuruluş sermayesi bu şekilde tahsis edilmiş olmaktadır. Öte yandan kurulmuş olan döner sermaye işletmelerine her yılın bütçe kanunlarına ödenekler konularak bu kuruluşlara devletçe nakdi yardım yapılmasına da imkan sağlanmaktadır.

Bu işletmelere belli bir amaç için bütçe ile verilen döner sermaye ödeneğinden yılı içinde harcanmayan, yani sermaye olarak verilmeyen kısım iptal edilir. Döner sermaye faaliyeti sonucunda elde edilen gayri safi gelirler bu amaç için kullanılan ödeneklerden fazla tutarsa, gelir fazlası bütçe geliri olarak irad kaydedilir.

Kamu döner sermaye işletmelerinde idari giderler, döner sermaye işletmelerinin bağılı olduğu genel ve katma bütçeden yapılmaktadır. Giderlerle ilgili harcamalar ise, bütçe kanunu ile diğer mali kanunlar ve genel mali idare için getirilen harcama usullerine göre yapılmaktadır.

Öte yandan işletme dönemindeki giderler ise, döner sermaye bütçesinden yapılmaktadır. İşletme giderleri ile ilgili yapılan harcamalar bütçe

kanunu ve diğer mali kanunlarla genel mali idare için getirilen harcama usullerine bağlı olmadan, kendi özel ve kuruluş kanunu hükümleri ile yönetmeliklerdeki usul ve esaslara göre yapılmaktadır.

1.3.2.2. Sayıştay Kanunu

Kamu döner sermaye işletmeleri, başka bir ifade ile gerek genel bütçeli ve gerekse katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmeler taahhüt, harcama ve diğer işlemleri Sayıştay'ın vizesinden istisna edilmiştir. Ancak bu işletmelerin, hesaplarının denetimi ve yargılanması Sayıştay'ca yapılmaktadır. Bu işletmelerin gelir, gider ve malları ile nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerin alınıp verilmesi, saklanması ve kullanılmasının da Sayıştay'ın denetiminden geçeceği Sayıştay Kanununun 28. maddesinde belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 48. maddesinde Sayıştay denetçilerinin bu işletmelerin harcama ve faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygun olup olmadığını raporlarında belirtecekleri ve adı geçen kanunun 87. maddesinde de bu işletmelerin yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunu gösteren Sayıştay Genel Kurul raporlarının meclislere sunulması konuları yer almaktadır.

1.3.2.3.657 Sayılı Devlet Memurları ve 6245 Sayılı Harcırak Kanunu

Döner sermayeli işletmelerde çalışan uzman ve işçi dışındaki idari ve teknik personelin mali ve sosyal haklarında 657 sayılı kanun hükümleri uygulanır. Genel veya katma bütçe kadrosundaki personelin döner sermaye hizmetlerinde çalıştırılmaları halinde döner sermaye gelirlerinin belirli bir kısmı çalışanlara ödenmektedir. Bu ödemelerin yapılabilmesi için özel kanunda veya kuruluş kanunlarında belirtilmiş olması gerekir.

Bazı döner sermaye işletmelerinin ayrı döner sermaye kadroları bulunmaktadır. Bu takdirde personelin her çeşit harcamalarının döner sermaye işletmesinden karşılanması gerekir.

Döner sermaye işletmesinde çalışan personelin yollukları hakkında 6245 sayılı Harcırak Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

1.3.2.4. Vergi Kanunları

Türk Vergi sistemlerinde kanun koyucu kamu tüzel kişilerinin ticari, sınai ve zirai alanda faaliyette bulunmaları halinde vergi adaleti, vergide eşitlik ilkeleri ve rekabet eşitliğinin bozulmaması yönünden vergileme esasını kabul etmiştir. Devletin kamu otoritesine, kamu kudretine dayalı yetkilerinin bir kısmını kullanan kamu kurum ve kuruluşları özel sektörle ticaret şirketleri ve şahıs işletmeleri ile yan yana ve aynı vergileme prensipleri içinde vergilendirilmektedir. Devletin verdiği bazı imtiyazlar ve haklar ile yetkilerin kullanılmasında ticari, sınai ve zirai işletmelerin kurulması halinde bu işletmeler nedeniyle iktisadi kamu müesseseleri kurumlar vergisine tabi olacaktır. Dolayısıyla 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu' nun 49. maddesi ile Türk Mali sistemine giren döner sermaye işletmeleri vergi uygulaması bakımından "iktisadi kamu müessesesi" durumundadırlar (Şimşek 1996:12).

Bu konuları nedeniyle döner sermayeli işletmeler Kurumlar Vergisi'ne tabidirler. Bu kanunun 7. maddesine göre Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulan döner sermayeli işletmelerde vergi kanunları nedeni ile bir kısım ödevler yüklenmiş olup, aşağıda kamu döner sermayeli işletmelerin vergi kanunları ile olan ilişkilerine değinilecektir.

a) Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK)

Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı kurulan döner sermayeli işletmeler iktisadi kamu müessesesi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler. Ancak bu kuruluşların, mükellef olmamaları için; K.V.K'nun iktisadi kamu müesseselerine ilişkin muafiyet başlığı altında anılan kanunun 7 inci maddesinde sayılan vergiden muaf kurumlardan olmaları gerekir. Bu muafiyetleri kısaca şu şekilde sıralamak mümkündür (Şimşek 1996 :14).

- Darphane ve Damga Matbaası döner sermaye işletmeleri kuruluş amacı içinde kalan faaliyetleri dolayısıyla,

- İlim fen ve güzel sanatlar, tarım ve hayvancılığı öğretmek yaymak, ıslah ve teşvik etmek, genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacı ile işletilen döner sermaye işletmeleri,
- Milli savunma ihtiyaçları ile ilgili imalat ve tamirat yapan askeri fabrika döner sermaye işletmesi,
- Tekel konusuna ait faaliyetlerine münhasır olmak üzere tekel işletmeleri,
- 2133 sayılı kanunla kurulan Devlet Kitapları Döner Sermaye işletmeleri

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere döner sermayeli işletmelerin yukarıdaki maddelerde belirtilen maksat ve gayeler dışında işletilmesi halinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

b) Damga Vergisi Kanunu

Damga vergisi kanununun 3. maddesi resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların vergisini kişilerin ödeyeceğini hükme bağlamıştır. Yine aynı kanunun 8. maddesinde resmi dairenin tanımı yapılmış olup, bu maddeye göre, resmi daire tanımına giren kuruluşlar; genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediye ve köylerdir.

Kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere genel ve katma bütçeli dairelerden ayrı bir tüzel kişiliği olmayan döner sermayeli işletmeler resmi daire niteliğindedir. Bu nedenle, döner sermayeli işletmelerin Damga Vergisi mükellefiyetleri söz konusu değildir.

Ancak döner sermayeli işletmelerden 1164 sayılı kanunla kurulan Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Döner Sermayeleri işletmeleri ile 4358 sayılı kanunla kurulan Ceza ve Tevkifleri Genel Müdürlüğü Döner Sermayeleri işletmelerinin bağlı oldukları dairelerden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olduklarından Damga Vergisi Mükellefidirler (Şimşek 1996:15).

c) Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 1/1 maddesi ile ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki mal teslimi ve hizmet ifaları KDV' ne tabi tutulurken, 1/3-9 maddesi ile de, döner sermayeli kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'nin kapsamına alınmıştır.

Kamu döner sermaye işletmelerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yukarıda zikredilen maddeleri gereğince katma değer vergisine tabi olmasıyla birlikte adı geçen kanunun 17. maddesinin 1-4 üncü fıkralarında belirtildiği şekilde eğitim, kültür, sosyal, askeri ve kuruluş amaçlarına uygun olarak yapılan bazı işlemler bu vergiden istisna tutulmuştur. Bu istisnalar dışında kalanlar ise ürettikleri mal veya hizmet satımları karşılığında Katma Değer Vergisi tahsil edeceklerdir. Bu verginin ödenmesinde ve tahsilinde hangi hesapların çalıştırılacağı 13.6.1999 tarih ve 23724 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği"nde açıklanmıştır.

d) Vergi Usul Kanunu

Bu kanun, vergi, resim ve harçların alınmasıyla ilgili usul ve şekle ait temel hükümleri getirmiştir. Döner sermaye işletmeleri mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde, Vergi Usul Kanunu'nun koyduğu usul ve esaslara ilişkin hükümlere uyarak yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.

e) Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu' nun 1. maddesi, gelir vergisinin konusunu belirlemiştir. Adı geçen kanuna göre de gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler, gelir vergisine tabidir.

Genelde elde eden ve kullanan şahısa mal edildiği için gerçek kişilerin elde ettikleri gelirin vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmış ve döner

sermaye işletmeleri genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulduklarından ve gerçek kişi olmayıp kamu işletmeleri veya bu kuruluşlara bağlı iktisadi işletmeler niteliğinde bulduklarından gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ancak, bu kuruluşlarda istihdam edilip ücret elde eden gerçek kişilerin kazançları gelir vergisine tabi tutulurlar. Bu nedenle döner sermaye işletmeleri gelir vergisine tabi yaptıkları ödemeler için vergi sorumlusu olmaktadır.

1.4. TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmeti yapan devlet daireleri ile ekonomik amaçlarla kurulmuş İktisadi Devlet Teşekkülleri arasında yer alan kuruluşlar olup, eğitim, sağlık ve tarım gibi çok çeşitli sektörlerde hizmet üretmektedirler.

Bu işletmeleri değişik açılardan sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte çalışma alanlarına, şahsiyetlerine ve bağlı oldukları bütçeler açısından bir ayırımı tabi tutmak da mümkündür (Kostik 1998:12).

1.4.1. ÇALIŞMA ALANLARINA GÖRE

Döner sermayeli işletmeler genellikle eğitim, sağlık ve tarım alanlarında faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle çalışma alanlarına göre döner sermaye işletmelerini aşağıdaki gibi tasnif edebiliriz.

- Cezaevleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Sağlık Tesisleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Eğitim Merkezleri Döner Sermaye İşletmeleri

1.4.2. ŞAHSİYETLERİNE GÖRE

Bu işletmeler tüzel kişiliğe sahip olup, olmadıklarına göre ikiye ayrılır.

a) Tüzel Kişiliğe Haiz Döner Sermaye İşletmeleri

Genel ve Katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan bazı kamu döner sermaye işletmeleri tüzel kişiliğe sahip olarak kurulmuşlardır. Bunlar;

- Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri
- Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri
- Yalova Kaplıcaları Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri

b) Tüzel Kişiliği Bulunmayan Döner Sermaye İşletmeleri

Döner sermaye işletmelerinin tüzel kişiliği olmadan kurulmaları esastır. 1050 sayılı yasanın 49. maddesinin esas amacı budur. Ancak, bu prensibin dışına çıkılarak yukarıda sayılan kuruluşlar tüzel kişiliğe sahip olarak kurulmuşlardır. Bunların dışındaki tüm döner sermaye işletmelerinin tüzel kişilikleri yoktur. Yani kendi adlarına gayrimenkul alamazlar, yaptırıamazlar ve tapuya kendi adlarına tescil yaptırıamazlar.

1.4.3. BAĞLI OLDUKLARI BÜTÇELERE GÖRE

Döner sermayeli işletmeler çalışma alanlarına ve şahsiyetlerine göre sınıflandırmanın yanısıra, bağlı oldukları bütçeler açısından da ayırımı tabi tutulabilir. Bu açıdan işletmeleri üç grupta toplayabiliriz.

a) Genel Bütçeli Kuruluşlara Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri

Bu grupta yer alan döner sermayeli işletmeler aşağıda verilmiş olup, ancak bağlı oldukları kuruluş yada bakanlık açısından bir sınıflandırma yapılmamıştır.

- Başbakanlık Basımevi Döner Sermaye İşletmesi
- Diyanet İşleri Başkanlığı Dini Yayınlar Döner Sermaye İşletmesi
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Döner Sermaye İşletmesi
- Devlet İstatistik Enstitüsü Döner Sermaye İşletmesi
- Ceza İnfaz Kurumları İş Yurtları Döner Sermaye İşletmesi
- Adli Tıp Kurumu Döner Sermaye İşletmesi
- Milli Savunma Bakanlığı ile Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına Bağlı Kurumlardaki Döner Sermaye İşletmeleri
- Gülhane Askeri Tıp Akademisi Döner Sermaye İşletmesi
- İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü
- Arsa Ofisi Döner Sermaye İşletmesi
- Yatılı Bölge Okulları Döner Sermaye İşletmeleri
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri
- Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler
- Tarım ve Köyişleri Bakanlığına Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler
- Kültür Bakanlığına Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler
- Turizm Bakanlığına Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler

b) Katma Bütçeli Kuruluşlara Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri

Bu kuruluşlara bağlı döner sermaye işletmeleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabiliriz.

- Karayolları Genel Müdürlüğüne Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğüne Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
- Orman Genel Müdürlüğüne Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
- Yükseköğretim Kurulu ve Üniversitelere Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler

c) Özel Bütçeli Kuruluşlara Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler

Özel bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeleri iki kısma ayırabiliriz.

- II Özel İdarelerine Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
- Belediyelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri



İKİNCİ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE BÜTÇELEME, DENETİM VE MALİYET – FAYDA ANALİZİ

2.1. BÜTÇENİN MAHİYETİ, İLKE VE İŞLEVLERİ

Bütçenin gelişiminde devlet bütçesi esas olmuştur. İşletme bütçesi fikri daha sonra ortaya çıkmış olmakla beraber, amaç bakımından devlet bütçesinden farklı değildir (Pekiner 1980: 336).

Döner sermayeli işletmeler genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan birer iktisadi işletmedir. Ancak tam bir ticari işletme oldukları söylenemez. Çünkü “Döner Sermayeli İşletme” esas itibariyle kamu hizmetine bağlı olarak ortaya çıkmıştır.

Piyasa kesiminde fiyatlar üretimi düzenleyici rol oynarken kamu kesiminde mal ve hizmetlerin üretimi “kamusal bütçeleme” süreci ile gerçekleştirilir (Akça 1996:28).

Türkiye’de halen uygulanmakta olan bütçe çeşitleri:

- Genel Bütçe
- Katma Bütçe
- Özel Bütçeler,
- Özerk Bütçeler
- Fon Bütçeleri,
- Döner sermaye Bütçeleri’ dir.

Bütçe ilkelerinden bir tanesi “birlik ilkesi”dir. Bu ilke gereğince bütün devlet gelir ve giderlerinin bir bütçe içinde toplanması gerekir. Devletin gelir ve giderlerinin incelenmesi ve kontrolü bakımından uygulanan bu ilke, günümüzde önemini kaybetmiş bulunmaktadır. Toplumların ekonomik ve

politik oluşumları; devlet bütçesi dışında diğer bütçelerin de düzenlenmesini zorunlu kılmıştır.

Klasik bütçe uygulamasının genellik ve birlik ilkelerinin katı uygulamalarından sapmalarına ve istisnasına getirilen önemli örneklerden biri döner sermayeli işletmelerdir (Coşkun 1989:68). Dolayısıyla bu bölümde işletme bazındaki bütçelemeden daha çok devlet bütçesi üzerinde durulacaktır.

2.1.1.BÜTÇENİN TANIMI

“Bütçe” sözcüğünün kökeninin İngilizce “budget” ve Latince “Bulga” kelimeleri olduğu ileri sürülmektedir. Aynı anlama gelmek üzere, bütün dillerde çeşitli sözcükler vardır. Türkiye’de bütçe kavramı tanzimattan sonra ortaya çıkmıştır. Bu amaçla düzenlenen cetvellere, “Muvazene Defteri” adı verilmiştir. Bütçe sözcüğü, 1876 yılında “1293 Kanun-u Esasisi” ile resmen kabul edilmiştir (Sönmez 1977:8).

Türkiye’de bütçenin gerçek anlamda hukuki, siyasi, ekonomik ve teknik olarak hazırlanıp uygulanması Cumhuriyet dönemi ile başlamıştır. Anayasa ve 1927 de yayınlanan Muhasebe-i Umumiye Kanunu hükümlerine uyulma esası getirilmiştir.

1924 Anayasası “vergi Devletin genel giderleri için halkın pay vermesi demektir.” “vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.” hükümleriyle verginin kanunilik esasını koymuştur. Bütçe ve devlet giderleri hakkında da açık hükümler bu Anayasa ile getirilmiştir. “Devlet malları bütçe dışı harcanamaz”, “Bütçe Kanununun geçerliliği bir yıldır”, “Kesin hesap kanunu ilişkin olduğu yıl bütçesinin hesap dönemi içinde elde edilen gelirler, gene o yılki ödemelerin tutarını gösterir kanundur”, “Her yılın kesin hesap kanunu tasarısı o yılın sonundan başlayarak en geç ikinci yılın Kasım ayı başına kadar TBMM’ ye sunulur” hükümleri Anayasa da yer alan açık bütçe hükümleridir. Bütün bu

hükümlerle 1924 Anayasası TBMM'ye yani yasama organına büyük yetki vermiştir (Coşkun 1989:16-17).

Bütçe üzerinde yasama organına gerek 1961 gerekse 1982 Anayasasının da büyük yetkiler verilmiş olup, bundan böyle Anayasa olarak 1982 Anayasası kastedilecektir.

Bütçe, düzenlemeye başladığından bu yana, birçok yazarlar tarafından çeşitli şekilde tanımlanmıştır. Bu durum, bütçenin tanımlanmasındaki zorluğu göstermektedir. Bunun içindir ki bazı yazarlar, eserlerinde bir tanım vermekten kaçınmışlar ve bütçe ile ilgili konuları, doğrudan doğruya açıklama yoluna gitmişlerdir. Örneğin H M. GROVES , “Bütçe nedir?” başlığı altında, bir tanım vermeden, bütçenin hangi anlamlarda kullanıldığını açıklamıştır (Groves 1949:586).

Bedii N. Feyzioğlu' ya göre “Bütçe devletin gelir ve giderlerini belli bir devre için tahmin eden ve buna izin veren bir tasarruftur” (Feyzioğlu 1984:12).

İlhan Özer'e göre “Bütçe bir kamu tüzel kişinin, belirli bir sürede yapmayı düşündüğü hizmetler ile bunların kaynaklarının neler olduğunu gösteren yazılı bir belgedir” (Özer 1980:30).

Nihat S. Sayar göre “Bütçe; devlet, vilayet ve belediye gibi amme hükmü şahıslarıyla yarı resmi veya hususi teşekkül ve toplulukların, muayyen bir devre içindeki gelir ve masraflarını tahmin eden ve bunların icrasına önceden mezuniyet veren bir kanun, bir nizamname, bir kararname veya idari bir tasarruftur” (Sayar 1964:6).

John F. Due'ye göre “Bütçe, genel anlamda belirli bir zaman süresini kapsayan bir finansman planıdır. Bunun için, devlet bütçesi, gelecek devre için teklif edilen harcamalar ve beklenen gelirler ile birlikte içinde bulunulan devre ile geçmiş devrelerde gerçekleşen harcamalar ve gelirler hakkındaki

verileri açıklayan bir belgedir” (Due, Çeviri: Sevim Görgün, ve İzzettin Önder 1963: 60).

Kenan Bulutoğlu “Kamu ekonomisinde bütçe, topluca ödeme yöntemiyle sunulacak olan kamu hizmetlerinin ve bunların maliyetlerinin karşılanması yollarının bir listesidir. Başka bir değişle, bütçe kamu ekonomisi karar birimlerinin (merkezi hükümet, yerel idareler, vb.) maliyetlerini de göstererek, kendi örgütlerine yaptıkları bir kamu hizmeti sipariş listesidir. Genellikle, bütçede bu hizmetlerden kaç liralık maliyet karşılığında üretim yapılacağı saptanır; yoksa üretilecek hizmetlerin fiziki miktarları gösterilmez” (Bulutoğlu 1977:163),şeklinde geniş bir tanım ve açıklamaya yer vermektedir.

Bilimsel olarak değişik açılardan tanımlanan bütçe ülkelerin kendi kanunlarında farklı olarak tanımlanabilmektedir. Türkiye’de bütçemin kanunlarla yapılan tanımına bütçenin yasal dayanakları başlığı altında değinilecektir.

2.1.2. BÜTÇENİN YASAL DAYANAKLARI

Devlet Bütçesi hukuki dayanaklarını Anayasa’ dan ve Muhasebe-i Umumiye Kanunundan almaktadır. Ayrıca bu temel iki dayanağa çeşitli masraf kanunlarını, tüzüklerini, Bakanlar Kurulu kararnamelerini, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün tebliğleri ve talimatlarını, Muhasebat Genel Müdürlüğünün tebliğ ve tamimlerini, Devlet Muhasebesi Yönetmelikleri ve çeşitli masraf kanunları uygulamalarına açıklık veren tebliğleri eklemek gerekmektedir. Bütçe yasası metni de, bir yıllık sürede ne gibi mali hükümlere uyulması gerektiğini açıklamaktadır (Özer 1980: 45).

Aşağıda gerek Anayasa’ da gerekse Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nda “bütçe” ile ilgili bazı hükümlere değinilecektir.

a) Anayasa 'da “Bütçe” ile İlgili Hüküm

Anayasamızın 161. maddesinde bütçenin hukuki çerçevesi çizilmiştir. “Madde. 161- Devletin ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır. Mali yıl başlangıcı ile genel ve katma bütçelerin nasıl hazırlanacağı ve uygulanacağı kanunla belirlenir. Kanun, kalkınma planları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir. Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz.”

b) Muhasebe-i Umumiye (=Genel Muhasebe) kanunu'nda “Bütçe” ile İlgili Hükümler

Genel Muhasebe Kanununda “bütçe” ile ilgili bazı hükümler aşağıya alınmış olup, bunlar bütçe yapılması ve uygulanması ile ilgili yöntemleri de belirlemektedir.

“Madde 5- Bütçe yılı takvim yılıdır.”

Mali sene 12 aylık dönemi kapsayan bir süredir. 16.7.1981 tarihinde kabul edilip 18 Temmuz 1981 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 2493 sayılı Kanun ile 1050 sayılı Kanunun 5 inci maddesi değiştirilerek, mali yılın başlangıcı 1 Mart' tan takvim yılı başlangıcı olan 1 Ocak tarihine alınmıştır. Buna göre mali yıl, 1 Ocak tarihinden Aralık ayının sonuna kadar ki 12 aylık süredir.

“Madde 6- Bütçe, Devlet daire ve müesseselerinin bir yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulama ve yürütülmesine izin veren bir kanundur.”

Görüldüğü üzere 6 ncı madde “bütçenin tanımını” yapmakta 5 inci madde ise bütçenin “yıllık bir kanun” olduğunu, başlayış ve bitiş tarihlerini göstermektedir.

“Madde 28- Her mali yılda Devletçe toplanacak gelirler ile ödenecek giderler bütçe kanununda belli edilir. Bütçeler, kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanır ve uygulanır. Gelir tahsilatı, ödemeler dengesi ve genel ekonomik koşullar gözönünde tutularak ödeneklerin her yıl bütçe kanunlarında gösterilen oranlara kadarki kısmını kullandırmamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.”

“Madde 29- Bütçe Kanunu bir metinden ve ekli cetvellerden oluşur. Eklenmesi öngörülen cetveller ilgili bütçe kanunlarının metinlerinde gösterilir.”

“Madde 30-Genel Bütçe Kanununun metnine aşağıdaki maddeler konulur:

- (A) Gider ödenekleri toplamı,
- (B) Gelir tahminleri toplamı,
- (C) Bütçe açığı varsa ne şekilde kapatılacağı,
- (D) Bütçe yılına ait bulunan ve o yılın gelir ve giderlerini ilgilendiren hükümler.

Genel bütçe kanuna konulacak maddeler bu çerçeveye ile sınırlıdır. Hükmü bir yılı aşkın süreleri kapsayan maddeler bu kanuna konulamaz.”

“Madde 31- Gider cetvelleri daireler ve bölümler olarak düzenlenir. Bir birleriyle ilgili ve bağlantılı giderler bir bölüm oluşturur. Bölümlerin düzeni, yılları bütçe kanunlarında belirtilir.”

“Madde 33-Özel kanunla veya bütçe kanununda bir izne dayanmadıkça kısa süreli bile olsa hiçbir borçlanma yapılamayacağı gibi hazine adına kefil de olunamaz.”

Genel Muhasebe Kanunu'nun 34. maddesinde “Bütçenin Hazırlanması” sırasında uyulacak hususlar belirtilmiştir.

“Madde 34-Bakanlıklardan her biri kendi bütçesini hazırlayarak Ağustos ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderir. Maliye Bakanı da kendi bakanlığının gider bütçesiyle gelir bütçesini hazırlayıp ötekilerle birleştirerek devletin bir yıllık bütçesinin tasarısını meydana getirir. Bu tasarı Bakanlar Kurulunca incelenip onandıktan sonra en geç Aralık ayı başında Büyük Millet Meclisine sunulur.”

Adı geçen kanunun 35. madde hükmü bütçenin meclislerde görüşülmesi ile ilgilidir. Söz konusu madde şöyledir.

“Madde 35- Meclis, Genel Bütçe Kanununun metnini madde madde; gelir ve gider cetvellerini bölüm bölüm görüşür. Bütçe Kanunu Mali Yılın başından önce Resmi Gazete ile yayınlanır.”

Genel Muhasebe Kanunu'nun 36 ncı maddesi “ek ve olağan üstü ödenek”, 37 nci maddesi “yedek ödenek”, 38. maddesi “düşünülmeyen giderler ödeneği” ile ilgilidir.

Adı geçen yasanın üçüncü bölümü “Gelir Bütçesi”, dördüncü bölümü “Gider Bütçesi” hükümlerini içermektedir. İzleyen bölümlerde ise; “Masrafların tahakkuku, giderlerin ödenmesi, avans ve krediler” gibi, bütçe uygulamalarına ait yöntemlere yer verilmektedir.

2.1.3. BÜTÇENİN DİĞER KANUNLARDAN FARKI

Bütçe ile ilgili şu ana kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere bütçeye, tarihsel oluşum içerisinde, belge, tasarruf, muvazene cetveli ve kanun denilmiştir. Bugün genellikle kabul edilen görüş, bütçenin bir kanun olduğudur. Çünkü bütçe, diğer kanunlar gibi yasama organı tarafından tasdik edilmektedir. Ancak, bütçenin diğer kanunlardan farklı bir durumu vardır.

Herhangi bir kanun, yasama organı tarafından tasdik edildikten sonra, belirsiz bir süre ile yürürlüğe girer. Fakat bütçe kanunu, belli bir süre için kabul edilir ve bu sürenin sonunda kendiliğinden yürürlükten kalkar. Bu süre genellikle bir yıldır. Cumhurbaşkanının diğer kanunları veto etme hakkı

bulunduğu halde, bütçe kanunu için böyle bir hak söz konusu değildir (Sönmez 1977: 8).

2.1.4. BÜTÇENİN TEMEL NİTELİKLERİ

Bütçe ile ilgili olarak yapılan tanımlardan bütçenin dört temel niteliği ortaya çıkmaktadır ve bunlara “4T prensibi” adı verilmektedir(Sönmez 1977: 8).

(i) Tahmin: Bütçe tahmindir, gelecek yılın gelir ve giderlerini gösterir.

(ii)Tahdit (Sınırlı Olma): Bütçe belirli bir zaman kesimi için hazırlanır. Bu zaman kesimine “Mali Yıl” veya “Bütçe Yılı” denilir.

(iii)Tevzin(Denklik): Bütçenin gelir ve gider rakamlarının denk olması demektir.

(iv)Tasdik:Bütçenin gelir ve giderleri, uygulamaya (gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına) geçilmeden önce, yasama organı tarafından tasdik edilir.

2.1.5. ÇAĞDAŞ BÜTÇE ŞEKİLLERİ

Gelişen ekonomik ve mali politika sistemleri içinde bütçenin bir politika aracı olarak kullanılması, gelişen sosyo-ekonomik ihtiyaçları cevaplayacak biçimde çeşitli bütçe şekillerinin geliştirilmesine neden olmuştur.

2.1.5.1. Telafi Edici Bütçeler

Ekonomik dengenin devamlılığını sağlamak üzere, bütçeye bazı işlevler vermek zorunludur. Ekonomiyi tam çalışma düzeyinde dengeye kavuşturmak ve daha sonra bütçe denkliğini düşünmek esas alınmıştır. Devlet, gerektiğinde açık bütçeler yaratacaktır; ekonomik hayatın canlılığını koruması, işsizliğin azaltılması, bu bütçe ile güdülen ana hedeflerdir. Bütçe açıkları, para basımı (para arzını) arttırmak suretiyle kapatılmaktadır (Özer 1980:35).

2.1.5.2. Devri Bütçeler

“Devri Bütçe”, ya da “Kontrollü Bütçe” teorisi, bütçe denkleğinin yıllık olarak düşünülmesi yerine, daha uzun süreli devreler dikkate alınmak suretiyle uygulanmasını ileri sürmektedir. Başka bir ifade ile, yıllık denklik yerine daha uzun dönemler için bütçenin denkleği hedeflenmektedir. Ekonomide ortaya çıkan devri hareketler dikkate alınmak suretiyle, ekonominin iki refah dönemi arasındaki bütçe uygulamalarının nihai olarak denkleği, bu görüşün esasını oluşturmaktadır. Refah dönemleri arasındaki yıllarda, her bir yıla ilişkin bütçe uygulaması, açık ya da fazla verebilir. Bütçenin fazla verdiği yıllarda, fazlalıklar “bütçe denkleştirme fonu”nda toplanacak ve diğer yıllardaki açıkların giderilmesi yoluna gidilecektir (Akdoğan 1997 : 308).

2.1.5.3. Milli Bütçeler

Kamu ve özel kesimler arasındaki ilişkilerin artması ve devletin GSMH dan aldığı payın artması milli bütçeler yapılmasını gerektirmiştir. Bu tür bütçede GSMH içinde özel kesim ve kamu kesiminin ayrı yerleri vardır. Üretim, tüketim ve tasarruf, bu iki kesime göre hesaplanmaktadır. Gerek “kaynaklar”, gerekse “ harcamalar” bu ayırıma göredir (Özer 1980:36).

Klasik bütçeden milli bütçeye geçiş de şu nedenleri bulabiliriz (Coşkun 1997:24).

- Kamu harcamalarının, milli harcamalar içinde hızla artış eğilimi göstermesi,
- Keynes'in yarattığı fikir reformu ile ekonomik konuların makro ekonomik olarak değerlendirilmesi
- Modern ekonomilerde sosyal nedenlerle de başlayan, devletin işsizliğe müdahalesi,
- Kamu ve özel sektörün ekonomi içindeki ilişkilerinin artması ve dayanışmasının lüzumu,
- Milli muhasebe, istatistik ve ekonometri alanındaki ilerlemeler.

2.1.5.4. Yatırım Bütçeleri

Devlet ülke ekonomisi için faydalı gördüğü alanlara yatırım yapmak zorundadır. Alt yapının tamamlanması, sanayinin gelişmesi, modern teknolojinin kullanımı için bu tür yatırımlar gerekecektir. Günümüzde bu yöndeki yatırımların gün geçtikçe artması bunların ne derece önemli olduğunu gözler önüne sermiş öte yandan da ayrı bir bütçe sisteminin gelişmesine imkan vermiştir. Genellikle gelişmiş ülkelerde yatırım harcamalarının, kamu harcamaları içinde büyük oranlara ulaştığı bilinmektedir. Şüphesiz ekonomik açıdan az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde bu oranın gelişmiş ülkelere nazaran daha fazla olması gerekir.

Bütçelerde cari ve yatırım harcamaları ayrımı oldukça eski tarihlere dayanmakta ve yatırımlarla cari giderlerin ayrılmasında çeşitli yararlar bulunmaktadır.

Yatırım ve cari harcamaların ayrı bütçeler halinde yapılmasının şu faydaları vardır (Coşkun 1997:25):

- Çift bütçe ile devlet harcamalarının maliyet ve özelliğine göre farklı analiz ve tetkik olanağı ortaya çıkar.

- Yatırım bütçesi ve bu bütçenin hazırlanma şekli uzun vadeli planlamayla ilgili olduğundan, etkili biçimde kaynakların geliştirilmesine hizmet eder.

- Yatırım bütçesi, devletin net değerlerindeki değişiklikleri göstermede kullanılabildiği gibi yatırımların korunması ve toplanmasındaki seyri belirterek milli hasıladaki devletin yatırım unsurlarının tahmini için faydalı bilgilerin sağlanmasına araç olur.

2.1.5.5. Program Bütçeler

Program, belli bir amaca varmak için yapılan tüm faaliyetlerdir. Programlar daha belirgin faaliyet türlerine ayrılabilir. Bunlara "alt program" lar denir. Alt programlar ise proje bazında faaliyetlere ayrılır. Örneğin, Köy

Hizmetleri program; sulama, toprak ıslahı alt program, belli yerdeki göletin yapımı, belli yerdeki toprak erozyonunun önlenilmesi, yapılan veya yapılacak iş yatırım cinsinden ise proje yoksa faaliyet olarak anılır.

Kamu hizmetlerinin en üst düzeyde yerine getirilmesi ve kamu giderlerinin etkinliği ve verimliliğin yükseltilmesi amacıyla, bütçe kaynaklarının optimal düzeyde kullanılması, program bütçenin temelini oluşturmaktadır (Akdoğan 1997:311). Başka bir ifade ile kamu hizmetlerinin maliyetleri ile ilgilenmek gereği program bütçeyi yaratmıştır.

Program bütçe belirli kaynaklarla en yüksek toplumsal refahın hangi hizmetlerle sağlanabileceği üzerinde durur. Burada hükümetin ne satın aldığı değil, fakat ne yaptığı ve nasıl başardığı üzerinde önemle durulur. Diğer bir anlatımla bu sistemde önemli olan personele ödenecek maaş, kullanılacak makine veya malzeme değil, bu giderlerle ulaşılabilecek sonuçlardır (Büyükerşen ve diğerleri 1990: 71). Program bütçelerde amaç, kamu ödenekleri ile yaratılan sosyal ve ekonomik faydaları artırmaktır. Bu bütçeler, devlet harcamalarında önceliklerin belirlenmesine imkan tanır (Özer 1980:36).

Program bütçe, hizmetleri programlar olarak sınıflandırır. Yani bu sistemde önce programlar tanımlanır. Daha sonra program analizleri yapılır. Programlar için çeşitli alternatifler, bu alternatiflerin maliyetleri ve daha önemlisi programların nihai ürünleri tespit edilmeye çalışılır. Öte yandan maliyetler ile sağlanacak faydalar karşılaştırılarak en düşük maliyetle en yüksek fayda sağlanılmaya çalışılır. Tabii ki burada fayda mali nitelikli olabileceği gibi toplumsal da olabilir.

Program bütçe sistemini uygulayabilmek için analizleri yapabilecek "yetiştirilmiş eleman" lara ihtiyaç vardır. Bütçenin uygulanma şeklini gösteren Devlet Muhasebesi'nin maliyet hesaplarını yapacak uygulamacılara imkan sağlanması gerekir. Türkiye 1973 yılından beri program bütçe sistemine geçmekle birlikte bu konuda gerekli gelişimi sağlayamadığı için program

bütçe, klasik sistemin biraz daha gelişmiş şekli olmaktan ileri gidememiştir (Akça 1996:16).

Klasik bütçeden esas itibariyle hizmetlerin bütçede yer almasıyla farklılık gösteren program bütçe çeşitli değişimler göstermektedir. Bu değişiklikler, daha çok program bütçenin unsurları ve bu unsurlara verilen öneme göre olmaktadır. "Performans Bütçe", "Planlama-Programlama-Bütçeleme sistemi", "Programlama Bütçeleme Sistemi", "Programa Dayalı Yönetim Sistemi", "Hedeflere Göre Yönetim", "Sıfır Temelli Bütçeleme Sistemi" gibi isimler altında temelde değişme olmadan zaman zaman kabul edilmiş düzenlemeler söz konusudur (Coşkun 1997:27).

Sonuç olarak şu söylenebilir. Hemen hemen bütün bütçeleme şekilleri veya sistemleri sınırlı üretim faktörleri ile sınırsız toplum ihtiyaçlarını karşılama problemini çözmek amacı ile kurulmakta ve geliştirilmektedir. Ancak her sistemin soruna yaklaşımı ve çözüm şekli farklı olabilmektedir. Her ülke kendi sosyo-ekonomik yapısına göre bir bütçe şekli benimseyecektir.

2.1.6. ÇEŞİTLİ BÜTÇE KAVRAMLARI

Genel bir deyişle "devletin belli bir dönemde yapacağı masrafları ve toplayacağı gelirleri gösteren ve yasama organından çıkan belge" olarak tanımlanabilecek bütçe, devletin benimsediği hedeflere ulaşabilmek için kullanabileceği en önemli mekanizmadır (Uluatam 1997:116). Maliye politikası araçlarının büyük çoğunluğu, diğer araçların ise önemli bir kısmı bütçe içinde biçimlenir.

Piyasa kesiminde fiyatlar üretimi düzenleyici rol oynarken kamu kesiminde mal ve hizmetlerin üretimi "kamusal bütçeleme" süreci ile gerçekleştirir (Akça 1996:28). Dolayısıyla kurumların nitelik ve özelliklerine bağlı olarak çeşitli bütçe kavramları ortaya çıkmıştır.

Genel anlamda bütçe kavramına dahil edilen bu bütçeler genel bütçe, katma bütçe, konsolide bütçe, özerk bütçe ve mahalli idareler bütçeleri olarak tasnif edilebilir (Sayar 1964:7).

2.1.6.1. Konsolide Bütçe

Konsolide bütçe kavramı, dar anlamda "genel ve katma bütçeler" toplamını ifade etmektedir.

Konsolide bütçeye ulaşmak için önce genel bütçenin gelir ve giderleri tesbit edilerek toplanır. Fakat katma bütçeli idareler giderlerini genelde kendi öz sermayelerinden karşılayamadıklarından konsolide bütçede bu durum gözönünde bulundurulması gerekir.

Günümüzde Katma bütçeli idarelerin bütçeleri içinde Hazine yardımları (=Genel Bütçenin Maliye Bakanlığı bölümünden yapılan transfer ödemeleri) büyük tutarlara ulaşabilmektedir. Yapılan Hazine yardımı bir yandan genel bütçenin gideri, diğer yandan ise katma bütçenin geliri olarak görülürse mükerrer bir durum ortaya çıkabilmektedir. Bunun için hazine yardımının aslında genel bütçe içinde bulunduğu dikkate alınarak genel bütçe harcamaları ile Katma bütçeli dairelerin harcamaları birleştirildiğinde, Hazine yardımlarının iki defa sayılmaması için, bu yardımlar düşülmektedir.

Bu durumu gösteren sayısal bir örnek aşağıda gösterilmiştir.

Genel Bütçe	73.665.940.-
Katma Bütçeler	<u>11.140.400.-</u>
Toplam	84.806.340.-
Hazine Yardımı	(8.514.254)
Konsolide Bütçe	76.292.086.-

Yukarıda açıklanan ve genel bütçe ile katma bütçe giderleri açısından yapılan konsolide devlet giderlerine karşılık, konsolide devlet gelirleri de tespit edilir.

Konsolide gelir bütçesi, genel bütçe gelirleriyle katma bütçelerin özel gelirleri toplanarak bulunur. Demek ki katma bütçeli dairelerin kendi özel gelirleri, genel bütçede ayrıca gösterilmemektedir.

2.1.6.2. Genel Bütçe

Türk Bütçe sisteminde devlet bütçesi olarak, esas itibariyle genel bütçe uygulaması vardır (Coşkun 1997:52).

Devletin esas faaliyetlerinin yürütüldüğü bakanlık denilen "icracı" birimlerin yer aldığı bütçe olup, hazırlanması ve uygulanması kanuna dayanan bütçe çeşididir (Akça 1996:28). Genel bütçe ile devlet organları bir mali yılda yapmayı düşündükleri hizmetleri, bu hizmetler için yapılacak harcamaları karşılayacak gelir kaynaklarını belirler.

Daha önce belirtildiği üzere Türkiye'de devlet bütçesinin yasal dayanakları Anayasa, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve yıllık Bütçe Kanunları olmaktadır. Bütçe uygulamasının yargısal denetimini 832 sayılı Sayıştay Kanunu düzenlemektedir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 6. maddesinde "Genel Bütçe" nin tanımı yapılmaktadır.

"Bütçe, Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur."

Anayasa da bütçe ile ilgili maddeye ve 1050 sayılı kanunun bütçe ile ilgili diğer maddelerine daha önce değinildiği için mükerrerlik olmaması açısından bu başlık altında değinilmemiştir.

2.1.6.3. Katma Bütçe

Katma bütçe 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun öngördüğü ve yapımına izin verdiği bir bütçe türüdür (Gürsoy 1981:191).

Genel Muhasebe Kanunu' nun 115. maddesi katma bütçenin tanımını şu şekilde yapmaktadır.

"Giderleri özel gelirlerle karşılanan ve Genel Bütçe dışında yürütülen bütçelere Katma Bütçe denir."

Yukarıdaki tanımdan şu sonuç çıkmaktadır.

Giderlerinin tamamını veya bir bölümünü kendi özel gelirleri ile karşılayan ve Genel Bütçenin dışında kalıp kamu hizmeti yapan idarelerin bütçeleri "Katma Bütçe" sayılmaktadır.

Katma bütçeler ilk kuruluş yıllarında daha çok ticari nitelikte hizmet veren ve ürettikleri malları satabilen kuruluşlar için uygulanmıştır. Hatta, 3460 sayılı kanunla, Kamu İktisadi Teşebbüsü olan Devlet Demiryolları, Posta İdaresi, Hava Yolları, Madencilik ve Sanayi kurumları ilk zamanlarda katma bütçe ile yönetilmişlerdir. Daha sonra üretilen kamu hizmetinden yararlananların katkısını sağlamak üzere bazı kuruluşların katma bütçeli olarak kurulmaları örneği de devam etmiştir. Orman Genel Müdürlüğü, Devlet Üretim Çiftliği gibi (Coşkun 1997:53).

Katma bütçeli kuruluşların kabul edilmesinde ekonomik, siyasi ve idari amaçlar göz önünde tutulur. Bugün, çok çeşitli alanlarda faaliyet gösteren katma bütçeli kuruluşların olması bunu göstermektedir (Coşkun 1997:38).

Günümüzde katma bütçeli idarelerin, gelir ve giderlerinin denk olması için büyük çalışmalar yapılmaktadır. Katma bütçeli idareler, kendilerine ait geliri olan idarelerdir. Bu idarelerin gelirleri giderlerinden fazla olduğu zaman gelir fazlası genel bütçeye aktarılır. Fakat katma bütçeli idarelerin bazılarının gelirleri yetersiz kalmaktadır. Böyle zamanlarda hizmetlerin yürütülmesi için gereken ödenek, genel bütçeden yapılan ve "Hazine Yardımı" denen kaynakla karşılanmaktadır.

Ancak konsolide bütçede genel bütçe harcamaları ile katma bütçeli dairelerin harcamaları birleştirildiğinde, hazine yardımları iki kez sayılmamak için, bu yardımlar düşülmektedir.

Katma bütçeli kuruluşların özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Akça 1996:41):

- Katma bütçeler, kendi giderlerini öz gelirleriyle karşılama amacıyla kurulmuş kamusal mal ve hizmet üreten kamu hizmeti gören kuruluşlardır.

- Ayrı bir tüzel kişilik olmakla birlikte bir Bakanlığa bağlıdır. Örneğin, üniversiteler bütçelerinin hazırlanması yönüyle Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlıdır. Bunun dışında bir bağlılığı olmayıp harcamaları yetkili organlar tarafından yapılır. Rektörler en üst ita amiri olup, yetkilerini ast makamlara devredebilir.

- Kendi kanunları dışında Genel Muhasebe Kanunu hükümlerine bağlıdırlar.

- Bütçelerini kendileri hazırlayıp Maliye Bakanlığı'na sunarlar. Katma bütçeler için her yıl ortak "Katma Bütçe Kanunu" çıkarılır. Her katma bütçeli kuruluş, bu bütçe kanunundaki özel hükümleri yanında genel bütçe kanunundaki hükümleri uygular.

- Genellikle öz gelirleri kendi giderlerini karşılamadığından "Hazine Yardımı" alırlar. Hazine yardımları her yıl artış göstermektedir.

- Bütçeleri şekil yönünden genel bütçeye benzer. Genel bütçedeki cetvel çeşitleri katma bütçede de vardır.

- Bu bütçeler genel bütçe gibi "program bütçe" bazında hazırlanır.

- Mali denetimleri de genel bütçenin denetimi şeklinde olur.

- Katma bütçe uygulaması, belirli kamu hizmetlerini veren örgütleri ayrı bir bütçeye kavuşturarak, hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmalarını sağlamak, hem kaynak yaratmak, hem de bu hizmetten yararlanmayanların katkısını azaltmak amacı taşır.

2.1.7.BÜTÇE İŞLEVLERİ VE ÖNEMİ

Devlet, toplumun ortak ihtiyaçlarını ve diğer kamu hizmetlerini görmek için yapacağı harcamaları ve bu harcamaların nasıl finanse edileceğini bütçe ile tespit eder. Bu açıdan bütçe toplum hayatı için büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla bütçenin üstlendiği görevlerini yerine getirebilmesi için işlevleri ve bunları yaparken uyması gereken ilkeleri vardır.

Çağımızda bu işlevler, devletin gördüğü hizmetlerin gelişmesi ve genişlemesi sonucu yeni nitelikler kazanmıştır. Böylece ülkenin hukuki yapısı içinde bütçenin hazırlanması, onaylanması ve uygulanması ile ilgili yöntemler hukuki açıdan açıklık kazanmıştır (Büyükerşen ve diğerleri 1990:61).

Her ekonomik ve hukuki kurum gibi bütçenin de bazı görevlerini yerine getirmesi için işlevleri ve de bunları yaparken bağlı olması gereken ilkeleri vardır. Bu işlev ve ilkeler 19 ncu yüzyıl klasik maliye düşüncesinin sonucu olarak çok katı bir biçimde yerleşmiştir. Öte yandan Türk bütçe sisteminde klasik bütçe işlev ve ilkeleri çok sert bir biçimde yer almış ve uygulanmaktadır (Coşkun 1997:28).

Bütçe işlevleri, bütçenin temel görevlerini yerine getirirken görevlerin yasalara uygun biçimde yapılmasını sağlamaktadır. Bu uygunluk sağlanırken de mümkün olan en iyi sonuçların elde edilmesine yardımcı olmaktadır.

Klasik bütçe işlevlerini şu şekilde sınıflandırarak incelemek mümkündür.

2.1.7.1. Mali ve Ekonomik İşlev

Devlet uygulayacağı bütçe politikası ile ekonomiye yön vermeye çalışır. Başka bir ifade ile bütçe, devletin ekonomiye müdahale etmek için kullandığı en etkili araçlardan birisidir.

Genellikle bütçe anlayışına göre bütçe, devletin gelir ve harcamaları arasında denge kurmaya çalışan mali bir plandır(Büyükerşen ve diğerleri 1990:62). Devletin kamu hizmetlerini yaparken bir mali plan içinde hizmetlerin öncelikle sıralanmasıyla bu hizmetlerin en etkili biçimde yapılmasını sağlayabilmesidir.

Bütçenin mali işlevi birkaç noktada kendini göstermektedir. Öncelikle gelir kaynaklarıyla giderler arasında mali denge kurmaya imkan sağlamaktadır. Bütçenin mali işlevinin diğer bir tarafı, gelirleri yapılacak hizmetler arasında en etkin bir şekilde paylaştırmaya imkan vermesidir (Aksoy 1991:432). Yani en az mali kaynakla en çok yararı temin etme imkanının yaratılmasıdır.

Öte yandan, kamu kesiminin sanayileşmeyi teşviki, istihdam sorununa çözüm getirilebilmesi, dış ekonomik gelişmeleri sağlaması, milli gelirin hızla artışı ve sektörler arasındaki bağın kurulması, ekonominin enflasyon ve deflasyon gibi arzu edilmeyen durumlardan kurtarılması, kamu ekonomik kurumlarının geliştirilmesi, özel kesimin canlı tutulabilmesi gibi ekonomik görevler için bütçelere hizmet verilmiştir. Bütçe harcamaları ile bütün bu hizmetleri en mükemmel şekilde yapmak olanağı vardır (Özer 1980:33).

2.1.7.2. Yasal İşlev

Bütçeler yasama organı tarafından kabul edilen kanunlardır. Bütçe veya bütçe yasası ile hükümete gelir toplama ve gider yapma yetkisi verilmektedir.

Bütçenin, yürütme organı ve kamu yönetimince hazırlanarak yasama organında görüşülüp onaylanması ve böylece yürütme organı ve kamu yönetimini bağlayıcı bir tasarruf olarak ortaya çıkması, onun hukuki işlevini oluşturmaktadır (Büyükerşen ve diğerleri 1996:62).

Bütçenin hazırlanması ve uygulanması dönemlerinde yapılan tüm işlemlerin hukuki düzenlemeler çerçevesinde yapılması gerekir. Yürütme

organı kamu gelir ve giderlerine ilişkin yapacağı uygulamalarda bütçe kanunu ve diğer kanunların dışına çıkamaz.

2.1.7.3. Siyasal İşlev

Bütçe kamu yönetiminin en etkili politika araçlarındandır (Pehlivan 1998 :268). Bütçe yasama organına, yürütme organının işlemlerine izin verme ve onu denetleme imkanı sağlar (Uluatam 1997:115). Özetle bütçenin, kamu yönetiminin gidişini etkileyecek bir araç olarak parlamentoya, hükümete yol göstermek, yönetmek imkanını vermesi siyasal işlevi oluşturur.

Bütçeler hükümetlerin kamu hizmetini yapabilmesi için adeta bir mali plan olması, hükümetin bütçe ile siyasi tercihini parlamentonun da onayıyla yapmasını sağlar.

2.1.7.4. Denetim İşlevi

Diğer işlevleri adeta tamamlayan işlevdir. Bütçeler tahminler ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılması suretiyle hazırlanmaktadır.

Denetim işlevi, bütçenin hazırlanması ile uygulanması sonucu arasındaki mukayese ile bütçenin gerçekleşmesinin en doğru biçimde nasıl olabildiğinin saptanmasıdır. Yapılan işlerin yasalara uygunluğunun denetlenmesini ifade eden idari denetimin yanında, kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ifade eden etkinlik denetimi de günümüzde büyük önem kazanmıştır.

Bütçeleme ve bütçe çağımızda önemli ve büyük bir gelişme içindedir. Klasik bütçenin hukuki, siyasi, denetim işlevleri yanında özellikle ekonomik ve mali işlevi büyük değişiklik göstererek bütçe işlevleri yeniden şekillenmiştir. Oluşan yeni fikirlere paralel olarak ekonomik ve mali işlevlerde bahsedilen bir takım hususlar çağdaş bütçe işlevleri olarak ortaya çıkmıştır.

2.1.8. BÜTÇE İLKELERİ VE ÖNEMİ

Mali sistemin temelini oluşturan Devlet Bütçesi'nin bundan önceki başlıkta işlevlerine değinilmiştir. Şimdi ise bütçenin fonksiyonlarını yani işlevlerini yerine getirirken uyması gereken kurallardan bahsedilecektir. Bu kurallara yani başka bir ifade ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimine ilişkin kurallara bütçe ilkeleri denir.

Maliyenin gerek bilimsel açıdan ve gerekse uygulama açısından gösterdiği gelişme ve uzun deneyimlere bağlı olarak, sağlıklı bir bütçe uygulaması için geliştirilmiş ilkeler vardır (Akdoğan 1997:280). Bu ilkelerden her biri, bütçenin mali ve sosyal ekonomik işlevlerinin etkinliği bakımından büyük önem arz etmektedir. Bu ilkeler 19. yüzyıl klasik maliyenin bütçeye ilişkin ilkeleridir ve günümüze kadar gelişerek bazı değişmelere uğramışlardır. Ayrıca bu ilkelerin amaçladıkları hususlar bugünde geçerliliğini yitirmediklerinden çağdaş bütçelere de uygulanmaktadırlar.

2.1.8.1. Genellik İlkesi

Bütçenin genellik ilkesi devletin tüm gelir ve giderlerinin, aralarında hiçbir özel ilişki kurulmadan yani gelir ve giderlerin mahsup edilmeksizin bütçede yer almasıdır.

Genellik ilkesini iki yönden ele almak mümkündür. Bunlardan birincisi bütçede yer alacak rakamların gayrisafi tutarlar olmasıdır. İkincisi ise, belli gelirlerin belli giderlere tahsis edilmemesi, yani ademi tahsistir (Pehlivan 1998:269).

Bütçenin genellik ilkesi klasik maliyecilerin çok katı biçimde üzerinde durup uyguladıkları bütçe ilkesidir. Bu ilke geniş bir uygulama alanı bulmakla beraber bütçenin gelişmesiyle ve ülkelerin koşullarına göre değişmeler gösteren, ilkenin klasik anlayışına ayrıcalıklar getiren ilkedir (Coşkun 1997:46).

Ülkemizde Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla kabul edilen klasik bütçe ilkeleri uygulanmıştır. Ancak; yine de gelişen şartlar gereğince bu ilkelerden özellikle genellik ve daha sonra açıklayacağımız birlik ilkelerinden sapmalar yapılmış ve getirilen istisnalarla kolaylıklar sağlanmıştır.

2.1.8.2 Birlik İlkesi

Buna Tek Bütçe İlkesi denmektedir. Bu ilke devletin gelir ve giderlerinin tek bütçe içinde toplanmasıdır. Bu ilkeye göre devletin tek bir bütçesi olması gerekir ve tüm kamu gelir ve giderleri bu bütçede gösterilmelidir.

Bütçenin teklifi ilkesi Feodal Devlet yapısından kaynaklanan birçok bütçe ve Hazine' nin yol açtığı çarpıklık ve düzensizliğe bir tepki olarak 19. yüzyılda yerleşmiştir (Seyidoğlu 1992: 104).

Klasik maliyecilerin özellikle üzerinde durdukları ve çok katı olarak uyguladıkları bu ilke çağdaş maliyeciler tarafından benimsenmeyip çağdaş gereksinmeler sonucu bu ilkenin yumuşatılması hatta uygulanmaması üzerinde durulmaktadır (Coşkun 1997:49). Günümüzde bu ilkeye ekonomik koşullar gereği bazı ayrıcalıklar getirilmiş, ancak getirilen bu ayrıcalıklar bu ilkeden tamamen vazgeçildiği anlamını taşımamaktadır.

2.1.8.3. Bütçenin Yıllık Olması İlkesi

Bu ilke bütçe ile yasama organı tarafından yürütme organına verilen izin ve yetkinin bir süre ile sınırlandırılmasını ifade etmektedir. Bu süre genellikle bir yıldır. Bunu nedeni bir yıllık bir sürenin bütçe uygulaması itibariyle uygun bir zaman birimi olmasından kaynaklanmaktadır. Başka bir ifade ile bütçenin yıllık olması, gelir ve gider tahminlerine ilişkin isabet derecesini arttırabileceği gibi, uygulama sonuçlarının denetimini de kolaylaştırır.

2.1.8.4. Önceden İzin Alma İlkesi

Bu ilke bütçenin onaylanma aşaması ile ilgilidir. Bu ilke ile kastedilen husus bütçenin mali yıla girmeden parlamentodan kabul edilerek çıkmasıdır.

Gerek Anayasa, gerekse bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin çeşitli hükümleri kapsayan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, bütçenin uygulamaya konulmadan önce yasama organınca onaylanması sureti ile gelirlerin tahsiline ve giderlerin ödenmesine imkan tanımaktadır (Pehlivan 1998:274).

2.1.8.5 Açıklık ve Alenilik İlkesi

Bu ilkeye göre bütçenin açık ve herkes tarafından kolayca anlaşılabilir nitelikte olması gerekir. Yani bütçede yer alan gelir ve gider tahminlerine ilişkin bilgilerin, meclis üyeleri tarafından anlaşılması yeterli değil kamuoyu veya bütçe ile ilgili bilgi edinmek isteyen kişiler tarafından da kolayca anlaşılması gerekir.

Öte yandan bütçenin uygulanması ve sonuçlandırılması işlemleri de kamuoyuna açık tutulur. Yani bütçe ile ilgili tüm işlem ve uygulamaların herkesin gözü önünde, herhangi bir gizlemeye başvurulmaksızın gerçekleştirilmesi alenilik ilkesi gereğidir. Bu ilke gereğince bütçe uygulamalarının sonuçlandırılmasından sonra çıkarılan kesin hesap listeleri kanunlaştıktan sonra resmi gazete aracılığı ile kamuoyuna duyurulur.

2.1.8.6. Doğruluk İlkesi

Bütçe devletin gelecekte elde edeceği gelir ve yapacağı harcamaların tahminidir. Dolayısıyla burada yapılacak tahminler en iyi teknikler kullanılarak gerçekçi olmalıdır. Bu ilke gereğince gelirler elde edilmesi düşünülen gelirlerin üstünde gösterilerek abartılmamalı aynı zamanda harcamalar da tahmin edilenin altında gösterilmemelidir.

2.1.8.7. Giderlerde Tahsis İlkesi

Buna "giderlerin özelliği" ilkesi de denmektedir (Seyidoğlu 1992: 104). Herhangi bir kamu kuruluşu bütçe kanunu ile kendisine ödenek verilmedikçe hiçbir harcama yapamaz. Başka bir ifade ile gelir toplansın veya toplamasın,

herhangi bir kamu kuruluğu, kendisine bütçe ile ödenek ayrılmadıkça, devlet adına bir ödemede bulunamaz.

Kısaca bu ilke giderlerin birbirleriyle ilgileri oranında hizmetlerine göre ayrıntılı ve tasnifli olarak gösterilmesi şeklinde tanımlanabilir (Erginay 1998:171).

Bu ilke aynı zamanda giderlerin gelirlerden önce ve ayrı oylamasını zorunlu kılar. Böylece, önce belirli hizmetler için ödenek konması, sonra da bunların tümünü karşılayacak gelir bütçesinin kabul edilmesi sağlanmış olur (Seyidoğlu 1992:104).

2.1.8.8. Denklik İlkesi

Bütçenin doğruluk ilkesi ile yakından ilgili olan bu ilke bütçede yer alan gelir ve gider rakamlarının birbirine eşit olmasını ifade eder. Bu ilke doğruluk ilkesi ile ilişkilidir. Çünkü samimiyetten uzak rasgele hazırlanmış bütçede gelir ve gider rakamlarının denk olması beklenemez.

Bütçenin mutlak anlamda denkliği çoğu kez iç borçlanmayla elde edilir. Borçlanmanın gelir içinde düşünülmesi söz konusu olduğu gibi, gelir kabul edilmeyip aslında bütçe açığı olduğu görüşü de vardır. Bütçenin mali denge yanında özellikle ekonomik dengeyi sağlaması çağdaş maliyecilerin üzerinde durdukları noktadır. Klasik okulun üzerinde durduğu mali denge, bütçenin gelir ve gider miktarlarının denkliği konusunda ülkemizde de hala durulmaktadır (Coşkun 1989:43).

2.1.9. BÜTÇE İLKELERİNDEN SAPMALAR

Bütçe ilkelerini incelerken gelir ve giderlerin birbirine mahsup edilmeksizin bütçede yer almasına "genellik ilkesi", öte yandan bütün devlet gelir ve giderlerinin bir bütçe içinde toplanması ilkesine "birlik ilkesi" adı verildiğini söylemiştik.

Klasik maliyecilerin klasik bütçe ilkelerinden genellik ve birlik ilkelerini çok katı biçimde uygulamaları zamanla bütçecilikteki gelişmelerin izlenmesini engeller hale gelmiştir. Ekonomik ve toplumsal değişimler bu ilkelere çeşitli ayrıcalıkların getirilmesini gerekli kılmış ve uygulama o yönde gelişmiştir (Coşkun 1997:49).

Toplumların ekonomik ve politik gelişmeleri kendisine paralel olarak yukarıda bahsedilen ilkelere sapmalara neden olmuş ve devlet bütçesi dışında diğer bütçelerin de düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Bunlar Türkiye ekonomisi içerisinde önemli yeri olan uygulamalar olup, katma bütçeler, özel bütçeler, özerk bütçeler, fon bütçeleri ve döner sermaye bütçeleri olarak sıralanabilir. Aşağıda bu nitelikteki bütçelere kısaca değinilecektir.

2.1.9.1. Katma Bütçeler

Bütçede birlik ilkesini bozan ve devlet bütçesi dışında düzenlenen bir bütçe örneği, devlet daireleri niteliğindeki kamu müesseselerine ait "Katma Bütçeler" dir (Sönmez 1977:106).

Genel Muhasebe Kanunu' nun 115 maddesinde katma bütçe şu şekilde tanımlanmıştır. Giderlerini kendi özel gelirleri ile karşılayan ve genel bütçe dışında yürüten bütçelere katma bütçe denir.

Katma bütçeli idarelerin herbirinin ayrı bütçesi vardır ve genel bütçe kanunu ile birlikte görüşülüp kabul edilir. Ancak katma bütçelerin kanunu ayrıdır. Fakat genel bütçe kanununda katma bütçeli idarelerin de uyması gereken hükümler vardır. Bunun dışında katma bütçeli idareler kendi özel hükümlerine tabidir.

2.1.9.2. Özel Bütçeler

Tüm kamu hizmetlerinin merkezi idare tarafından görülmesinin güçlüğü karşısında, yerinden yönetim birimleri kurulmaktadır (Pehlivan 1998:288).

Türkiye’de yerinden yönetim birimleri, il özel idareleri, belediyeler ve köy idareleridir. Bunların her biri ayrı bir kamu tüzel kişiliğine sahiptir.

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu’ nun 115 inci maddesine göre “Mahalli (yerel) gelir ve giderleri kapsayan bütçelere özel bütçe” denir.

Yerel idareler genel bütçeye dahil değildir. Bunların her birinin ayrı birer özel bütçeleri vardır. İşte, devlet bütçe sisteminde özel bütçe deyimi yerel idareler için kullanılmaktadır (Pehlivan 1998:288).

2.1.9.3. Özerk Bütçeler (Kamu İktisadi Teşebbüsleri)

Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) genel bütçenin dışında kendilerine belirli bir sermaye verilmiş, tüzel kişiliğe haiz, iktisadi alanlarda ticari esaslara göre, özerk bir tarzda yönetilmek üzere kurulmuş kamu teşebbüsleridir (Akça 1996:43).

İktisadi, ticari ya da endüstriyel bir özellik taşıyan devlet kuruluşlarının bütçelerine özerk bütçe denir (Gürsoy 1981:198).

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile benzer nitelikteki kuruluşların bütçeleri özerk bütçe olarak nitelendirilmektedir. Genel ve katma bütçeden tamamen ayrı olarak hazırlanan özerk bütçeler, yasama organının onayına tabi değildir (Pehlivan 1998:288).

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin dışındaki özerk bütçeli kuruluşlara örnek olarak; kuruluşları, yönetimleri, mali esasları ve denetimleri kendi kanunlarına göre düzenlenmiş olan TRT (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu) ve T.C. Merkez Bankası’nı verebiliriz.

2.1.9.4. Döner Sermaye İşletmeleri (Bütçeleri)

Türkiye’de bütçede birlik ve genellik ilkelerinin önemli istisnalarından biri de döner sermaye bütçeleridir. Genel Muhasebe Kanunu’ nun 49. maddesi, genel bütçeye dahil olan dairelerin bünyesinde döner sermaye işletmesi

kurulabileceğini belirtmiş olmasına rağmen, uygulamada katma bütçeli idarelerin de döner sermaye işletmesi kurdukları bilinmektedir.

Araştırmamızın birinci bölümünde bu işletmelerin özelliklerine, kuruluş neden ve amaçlarına, ayrıca kuruluşlarındaki yasal dayanaklarına çok detaylı bir şekilde değinildiğinden burada mükerrerlik olmaması bakımından değinilmemiştir. Öte yandan bu işletmeler araştırmamızın esasını teşkil ettiğinden izleyen başlıklarda bu işletmelerin bütçelerine ve denetimlerine ayrıntılı olarak değinilecektir.

Döner sermayelerin kamu ekonomisinde ek bir gelir sağlayarak kamu kuruluşlarının genel ve katma bütçe dışında bazı yatırımlar gerçekleştirme ve çalışanlara da ek bir mali imkan sağlaması bakımından büyük bir öneme sahiptir. Son dönemlerdeki uygulamalar ile amaçlarından sapma oluşsa da ödediği Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gayri Safi Hasıladan Hazineye aktarma yapması bütçeye artı bir kaynak getirmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin başlangıç sermayesi, daha önce belirtildiği üzere, ilgili kuruluşa bu maksatla genel yada katma bütçe ile ayrılan ödenekten sağlanır. Bu işletmeler tarafından yapılan hizmetler karşılığı elde edilen gelirler, bu hizmetlerin finansmanı için sarfedilir. Döner sermayelerin yıl sonu gelir fazlaları eğer ödenmemiş sermayesi varsa döner sermayeye katılmakta, yoksa Hazineye gelir kaydedilmektedir (Akça 1996:45).

2.1.9.5. Fon Bütçeleri

Genel bütçe dışı kamu kaynaklarının organlarınca kullanılması imkanlarını veren Döner Sermaye İşletmelerinden daha önemli bir kaynakta Fonlardır (Erginay 1998:190).

Fon, belirli bir amacı gerçekleştirmek için tahsis edilmiş kaynaklardan elde edilen ve gerektiğinde harcamak üzere, özel bir hesapta hazır tutulan paralardır (Pehlivan 1998:290).

Fonların genel özellikleri (Akça 1996:44).

- Belirli bir amaca yönelik olmaları,
- Kamu harcamalarına ilişkin bütçe esaslarına tabi olmamaları,
- Özel kanun ve kararlarla kurulmaları,
- Kaynakların mutlaka belirtilmiş olması,
- Kullanımlarının kolay olması, genelde geri dönüşünün olması ve kar amacının güdülmemesi olarak sayılabilir.

Fonlar, bütçe içi olduğu gibi bütçe dışı da olabilirler. Örneğin Kamu Ortaklığı Fonu bütçe dışı fonlara bir örnektir.

2.1.10. ÖZEL İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN MAHİYETİ VE YAPILIŞ SİSTEMİ

Daha önce de ifade ettiğimiz bütçenin gelişiminde devlet bütçesi esas olmuştur. İşletme bütçesi fikri daha sonra ortaya çıkmış olmasına rağmen, amaç bakımından devlet bütçesinden farklı değildir.

İşletme bütçesinin tanımı ile ilgili olarak literatürde çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Ancak gerçek olan bir şey varsa, bütçe aslında, işletmede iktisadilik ve kar planlamasında ve denetiminde kullanılan bir araçtan başka bir şey değildir (Pekiner 1980:336). Kısaca bütçeleme; yöneticilerin elindeki işletme kaynaklarının verimli ve en etkin ya da en karlı şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik bir araçtır.

İşletmelerde bütçe kavramı iki biçimde karşımıza çıkar. Gelecekte belirli bir faaliyet döneminin tüm faaliyetlerini kapsayan ve çeşitli kısım bütçelerinden oluşan bütçe "Genel Bütçe" kavramı ile ifade edilirken, işletmenin çeşitli faaliyetleri veya bölümleri için ayrı ayrı düzenlenen bütçeler "Kısım Bütçeleri" olarak ele alınmaktadır (Pekiner 1980:337).

Genel bütçe içinde özetlenen veya işletmenin belli başlı fonksiyonlarına bağlı olarak ayrı ayrı hazırlanıp kullanılan "Kısım Bütçeleri" başlıca üç gruba ayrılır (Büker, Ö. Ertuna 1992:79).

(1) Pazarlama Fonksiyonu İle İlgili Bütçeler

- Satış Bütçesi
- Satış Giderleri Bütçesi
- Satın alma Bütçesi

(2) Üretim Fonksiyonu İle İlgili Bütçeler

- Materyal Bütçesi
- İşgücü Bütçesi
- Genel İmalat Giderleri Bütçesi

(3) Öteki Finansal Bütçeler

- Genel Yönetim Giderleri Bütçesi
- Yatırımlar Bütçesi
- Nakit ve Benzeri Değerler Bütçesi

Ana Bütçe, Esas Bütçe, Geniş Kapsamlı Bütçe gibi kavramlarla da belirtilen Genel Bütçe, faaliyet bölümleri tarafından düzenlenen kısım bütçelerinin uyumlu bir şekilde bir araya getirildiği bütçedir. Başka bir ifade ile genel bütçe işletmenin bütün fonksiyonlarını ve faaliyet sahalarını kapsayan bütçedir. Bütçelemenin amacı, işletmede kar ve iktisadilik planlamasını ve denetimini gerçekleştirmek olduğuna göre, bölümler seviyesinde sürdürülen planlama faaliyetlerinin ayrıca ana hatlarıyla bir genel bütçe içinde toplanması lazımdır (Pekiner 1980:346). Demek ki, Ana Bütçe veya Genel Bütçe dediğimiz işletme bütçesi (Satış bütçesi, materyal bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi gibi) çok sayıda parçalardan oluşmaktadır. Ayrıca, bu parçaların bir kısmının hazırlanması, diğer bazı parçaların hazırlanmasına bağlıdır. Örneğin materyal bütçesi yapılmadan satın alma bütçesi hazırlanamaz. Satış bütçesi yapılmadan ana bütçenin ya da işletmenin diğer fonksiyonlarını kapsayan kısım bütçelerinin hiçbirisi yapılamaz.

İşletmelerde bir bütçeleme çalışmasında başlıca şu safhalar söz konusudur (Pekiner 1980: 346-353).

(i) Tepe yönetimi, ülkenin gelecekteki ekonomik koşulları ve pazar durumu ile ilgili analizlerin ışığı altında belirlenen işletmenin satış durumu, üretim kapasitesi, karlılık, finans durumu, yatırımlarını ve fiyat ve maliyet politikasını göz önünde tutarak, planın genel amacını saptar.

(ii) İkinci safhada, her bölümün yöneticisi kendi faaliyet sahası ile ilgili olarak geçmişin sonuçlarını ve geleceğin olanaklarını değerlemek üzere fiili verileri toplar. Kendi içinde alt kademelerin görüş ve önerilerini de aldıktan sonra en uygun olduğuna inandığı faaliyet bütçesini geçici olarak hazırlar.

(iii) Bölümler tarafından hazırlanan bu geçici faaliyet bütçeleri daha üst kademede bulunan yönetime bu bütçelerin gözden geçirilmesi ve birleştirilmesi için, gönderilir. Bu üst kademe yönetimi, yönetim basamakları içinde bir üst basamak yönetimi olabileceği gibi bütçeleme bölümü de olabilir.

Geçici bütçeler bu safhada;

- Gerçek durumu gösterip göstermedikleri,

- Tepe yöneticileri tarafından tespit edilen plan amacının ışığı altında, işletmenin üretim kapasitesi, pazarlama olanakları ve finans durumu bakımından gerçekleştirilebilir olup olmadığı,

- Her bölüme ait bütçe taslağının diğer bölüm bütçeleri ile uyum içinde olup olmadığı,

olmak üzere üç bakımdan incelenirler.

(iv) Bu suretle son şeklini almış bulunan bu bütçeler onaylanmak üzere genel müdüre gönderilir ve genel müdür tarafından onaylanarak kesinleşirler.

2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN BÜTÇESİ

Günümüzde devlet, sosyal devlet olarak ekonomik ve sosyal hayata geniş ölçüde müdahale etmekte ve bunun sonucu olarak sınai, ticari, tarımsal ve kültürel işletmeler oluşturmaktadır. Öte yandan devletin bu kuruluşları genel bütçe ilkeleri içinde yönetmesi mümkün olmadığından bütçenin birlik ve

genellik ilkelerinden önemli istisnalar olmuştur. Söz konusu istisnalardan birinin döner sermaye işletmelerinin bütçeleri olduğunu da daha önceki bölümlerde açıklamıştık. Şimdi ise bu işletmelerde bütçeleme mahiyetini, amacını ve bütçenin yapılış sistemini tanıtacağız.

2.2.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN MAHİYETİ VE HUKUKİ DAYANAKLARI

Döner sermayeli işletmeler için, devletçe ayrı bir bütçe yapılmamakta, sadece sermaye tahsis edilmektedir. Bu işletmeler faaliyetlerini, bağlı oldukları genel ve katma bütçeli idarelerden ayrı olarak her yıl yaptıkları bütçelere göre yürütmektedirler.

Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermayeli işletmelerin sermayeleri genellikle şu kaynaklardan sağlanmaktadır (Kostik 1998:12):

- Maliye Bakanlığı bütçesine konulan ödeneklerden,
- Döner sermayeli işletmelerin bağlı olduğu kurumun bütçesine konulan ödeneklerden,
- Döner sermayeli işletmelerin faaliyetleri sonucu elde edilen karlardan,
- Döner sermayeli işletmelere bağlı oldukları kurumlarca verilen mallardan,
- Döner sermayeli işletmelere yapılan bağış ve yardımlardan

Söz konusu işletmelerin sermayelerinin büyük bir bölümü bütçelere konulan ödenekler ile işletmelerin faaliyetlerinden sağlanan yıllık karlarından yapılan aktarmalarla oluşmaktadır. Bu işletmelerin bütçelerine konulan ödeneklerin yanısıra arazi, arsa, bina ve benzeri değerler de sermaye olarak verilebilir.

Döner sermayeli işletmelerin bütçelerinin hukuki dayanağını, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, işletmelerin özel kuruluş kanunları ve yönetmelikleri oluşturmaktadır.

1050 sayılı kanunun 49 ncu maddesi ile devletin ticari ve sınai nitelikteki kuruluşların bir kısmının, genel bütçe içinde yönetilmesine hukuki kalıp ve olanak sağlanmıştır. Böylece bu çeşit işletmelerin hammadde ve malzeme satın alması, uzman ve işçi ücretlerinin ödenmesi için yapılması gereken harcamalar, genel bütçeye "döner sermaye" adı altında konulan ödeneklerden karşılanmasının yasal dayanağı olmuştur. Böylece döner sermayeli işletmelerin genel bütçenin içinde, fakat genel bütçe ilkeleri dışında yönetilmesine olanak sağlanmıştır (Alagöz 1982: 104-105).

Ancak döner sermaye işletmelerin 1050 sayılı kanunun 49'ncü maddesine göre kurulması ve bu madde ile gösterilen harcamaların yapılması gerekirken, uygulamada bu maddenin kapsamı aşılıp, birbirinden çok farklı özel döner sermaye kanunları çıkarılmış ve birbirinden farklı hükümler getirilmiştir. Böylece işletmelerin bütçelerinin kapsamı özel kuruluş kanunlarının hükümlerine göre hazırlanmaktadır (Engür 1987 :46).

Döner sermayeli işletmelerin bütçeleri, yıllık olarak işletmelerin yetkili organlarınca hazırlanmakta ve işletmenin bağlı olduğu bakanlık, genel müdürlük veya üniversitelerin yetkili organlarınca onaylandıktan sonra yürürlüğe girmektedir.

2.2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN

AMACI

Döner sermayeli işletmelerde bir yıllık faaliyetin ana hatlarını tespit ve açıklığa kavuşturan samimi bir program ile, gelir ve giderlerin rakamsal dayanaklarını belirten, bütçeden beklenen bir takım amaç ve faydalar olacaktır.

Bütçeden beklenen amaç ve faydalar kısaca şöyle sayılabilir (Alagöz 1982:113).

- Uygun bir kar sağlanmasını tahmin etmek,
- Verileri ve tahminleri toplamak,

- Faaliyetleri koordine etmek,
- Sermayeyi ve çalışmalarını verimli sahalara yöneltmek,
- İşletmenin bünyesindeki eksiklikleri tesbit etmek,
- İdareye bir görüş göstermek, yetki ve sorumlulukları belirtmek,
- Tasarrufu büyük ölçüde sağlamak,

Bütçe, yukarıda sıralanan amaçların gerçekleşmesine katkıda bulunmakla birlikte, aynı zamanda niteliği ve yapısı itibarıyla önemli bir denetim aracı olduğunu da söyleyebiliriz. Ancak şunu unutmamak gerekir ki, bütçenin bizzat kendisi bir denetim değil, denetimi mümkün kılan bir araçtır.

Bütçe rakamlarla ifade edilmiş bir plandır. Planlanmış rakamların fiili rakamlarla sürekli olarak karşılaştırılması sadece farkların tesbit edilme imkanını vermez, aynı zamanda ortaya çıkan farkların nedenlerinin araştırılması ve gerekli düzeltici tedbirlerin alınmasına da imkan sağlar.

Bütçe denetimi esasta, (a) bütçe rakamlarının planlanması, (b) fiili sonuçların tesbiti, ve (c) fiili sonuçlar ile bütçe rakamları arasındaki farkların belirlenmesi şeklinde ifade edilebilecek üç safhadan oluşan bir faaliyettir. Bütçenin denetim aracı olma özelliğini de dikkate alacak olursak, bütçeden beklenen amaç ve faydaları üç başlık altında toplayabiliriz. Bunlar, (a) planlama, (b) koordine etme ve (c) denetimdir (San 1992:19).

2.2.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇENİN YAPILIŞ SİSTEMİ

Döner sermayeli işletmelerin bütçeleri bağlı oldukları genel ve katma bütçeli idarelerin bütçelerinden ayrı olarak düzenlenmekte ve meclisin onayına sunulmadan yürürlüğe girmektedir. Döner sermaye işletme bütçelerinin asıl özelliğini, meclisin onayına bağlı olmaması teşkil eder.

Bütçelerin şekli ve kapsamı işletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, genellikle klasik genel bütçe modelinin basit bir şekli esas alınarak ve

üç kısma ayrılarak hazırlandığı söylenebilir. Bunlar; bütçenin gerekçesi, bütçenin metni ve gider gelir bütçeleri ile cetvellerden oluşur (San 1992:19).

a) Bütçenin Gerekçesi: Genel ve katma bütçede olduğu gibi döner sermaye işletme bütçesinde de önce bir bütçe gerekçesi hazırlanır ve bu gerekçede gider ve gelirlerin dayanakları ve ana hatları belirtilir.

b) Bütçenin Metni: Bütçenin metninde, giderlerin harcanması ile gelirleri sağlama yetkisi ve bunlarla ilgili diğer hükümlere yer verilir. Ayrıca gider ödenekleri ile gelirlerin tahmini toplamı cetvelleriyle birlikte gösterilir ve bütçe yılına ait olmak üzere gelir ve giderleri ilgilendiren hükümlerde yer alır (San 1992:19).

c) Gider ve Gelir Bütçeleri İle Cetveller: Gider bütçesi 1050 sayılı kanun gereğince, işletmenin hizmetleri klasik genel bütçe sistemi ve şekline göre bölüm ve maddeler halinde sınıflandırılarak yapılmaktadır. Giderler toplamı A cetvelinde, gelirler toplamı da B cetvelinde gösterilmektedir.

Gider ve Gelir bütçelerini örnek olarak şöyle gösterebiliriz.

.....**Döner Sermaye İşletmesi Gider Bütçesi**

(A)

Bölüm	Madde	Giderin Çeşidi	Madde Lira	Bölüm Lira
-------	-------	----------------	---------------	---------------

.....**Döner Sermaye İşletmesi Gelir Bütçesi**

(B)

Bölüm	Madde	Gelirin Çeşidi	Madde Lira	Bölüm Lira
-------	-------	----------------	---------------	---------------

Yukarıda bahsedilen (A) ve (B) cetvelleri bütçeye eklenen cetvellerin başında yer almaktadır. Ancak, bu cetvellerden başka işletmenin ihtiyacına göre bütçenin uygulanması ile ilgili cetvellerde vardır. Söz konusu cetveller işletmenin ihtiyacına göre bir seri cetvel ile hesap özeti, istatistikler vs. olabilir.

2.2.4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇENİN HAZIRLANMASI

Döner sermayeli işletmeler bağlı oldukları bakanlık veya genel müdürlük tarafından tespit edilen bütçe kriterlerine, açıklamalarına uygun olarak bütçelerini düzenlerler. Söz konusu işletmeler yönetmelik hükümleri doğrultusunda hazırlanan ve bütçelerin hazırlanmasında esas alınacak kriterleri belirleyen, bütçe formlarına uygun bu talimatlar doğrultusunda bütçelerini hazırlamaktadırlar.

Genel olarak, döner sermaye işletme bütçelerinin hazırlanmasında ve uygulanmasında uyulması gereken kuralları şöyle belirtebiliriz (San 1992:20).

- Bütçeler mali yıl başında yürürlüğe gireceğinden, işletmeler taslak bütçelerini yönetmelikleri ile belirtilen süre içinde incelenmesi için bağlı oldukları birimlere gönderirler. Bu birimler tarafından incelenen bütçeler onay için Genel Müdürlüklere bağlı işletmelerde mali yılın başlangıcından önce bakanlığın onayına sunulur.

- İşletmenin giderleri ile gelirleri bütçede bölüm ve maddeler halinde ayrıntılı olarak gösterilir.

- Her bölüm ve maddeye istenilen ödeneğin zaruri sebepleri bütçeye eklenecek gerekçelerde gösterilmelidir.

- Bütçenin düzenlenmesinde personel, işletme ve idari masrafları ile yatırımlar ayrı ayrı bölümlerde gösterilmelidir.

- Bütçede yer almış bir gider bölüm maddeden, konulmuş ödeneği üzerinde harcama yapılması mümkün değildir.

- Her ne suretle olursa olsun, bütçede karşılığı ödenek olmadıkça harcama yapılamaz.
- Ek bütçe düzenlenmesi bakanlığın onayına tabidir.
- Bütçede bölümden bölüme yapılacak aktarmalar, işletme müdürlerinin teklifi ve Genel Müdürlüğün veya bakanlığın onayına bağlıdır.
- Bölüm içi aktarmalar ise sorumlu saymanın teklifi üzerine, işletme müdürünün onayı ile yapılır.
- Yapılacak her türlü masraf, sebep ve maliyetleri de nazara alınarak, mutlaka onu ilgilendiren bölüm maddeden yapılmalıdır.

Döner sermaye işletmelerinin bütçelerini hazırlarken yukarıda belirtilen veya belirtilemeyen bazı kurallar ve ilkelere uyması durumunda bile; bütçenin mevcut bütçe sisteminden kaynaklanan bir takım eksiklikleri nedeni ile bütçeden beklenen amaç ve faydaları gerçekleştirilmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Başka bir ifade ile işletme bütçelerinin basit ve klasik Devlet Bütçesi şeklinde yapılması; bütçeden beklenen amaç ve faydaların gerçekleşmesini asgari düzeye indirmektedir (San 1992:27).

2.3. BÜTÇELERİN YAPILIŞ SİSTEMİ AÇISINDAN ÖZEL İŞLETMELER İLE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN MUKAYESESİ

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmetine bağlı olarak ortaya çıkmış ve bugün adeta bir iktisadi işletme gibi eğitim, sağlık, tarım vb. alanlarda faaliyetlerini sürdürmektedir. Fakat bu işletmelerin halen tam bir ticari işletme oldukları söylenemez.

Çünkü yönetim, örgüt, bütçeleme ve denetim gibi pek çok alanda özel işletmelere göre farklı uygulamalar söz konusudur.

Bütçeleme açısından ortaya çıkan farklılıklar şu şekilde özetlenebilir:

- Döner sermayeli işletmelerin hemen hemen tümü her yıl hesap dönemleri itibariyle bütçe hazırlamaktadırlar. Bütçeleri hazırlayan ve onaylayan organlar yönetmeliklerde gösterilmesine rağmen genelde bu yönetmeliklerde bunların nasıl hazırlanacağı hakkında detaylı bilgiler mevcut değildir. Dolayısıyla, çoğu döner sermaye işletmelerinde özel işletmeler gibi iş programına dayalı bir bütçe hazırlanmamaktadır.

- Özel işletmelerde bütçe çalışmalarına hazırlanan iş programı ile başlanmakta ve daha sonra işletmenin belli başlı fonksiyonlarına bağlı olarak kısım bütçeleri gerekçeleri ile birlikte hazırlanarak birleştirilmekte ve sonuçta ana bütçe oluşturulmaktadır. Oysa, döner sermaye işletmelerinde bütçeleme süreci bu kadar uzun sürmemektedir. Zira, bu işletmeler, bütçelerini klasik devlet bütçesi gibi birbirine eşit tahmini gelir ve gider bütçesi şeklinde tanzim ederek uygulamaya koymaktadırlar

- Bütçelemede ana amaç işletme kaynaklarının en etkin ve verimli bir şekilde kullanılması olup, özel işletmeler bütün bütçeleme çalışmalarını bu amaç üzerinde yoğunlaştırmaktadır. Kamu döner sermaye işletmelerinde de amaç farklı değildir. Ancak, hazırlanan bütçe, bu amaca ulaşmaya fazla yardımcı olamamaktadır. Çünkü döner sermaye işletmelerinde bütçede bazen elde edilmesi mümkün olmayan hayali gelirlere ve bu işletmelerin ihtiyaç duydukları ödeneklere yer verilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere döner sermayeli işletmelerin mevcut bütçe sisteminde veya bütçelerin hazırlanmasında; amaca ulaşmaya ve etkinliğe önem verilmediği anlaşılmaktadır.

Halbuki bütçeler; işletmelerin yönetimine ait kararların alınmasını kolaylaştırmalı, bu kararların alınmasının denetimine yarayan ve maliyet hesapları, üretim miktarları ve teknik ile ilgili bulunan ekonomik bir plan şeklinde yapılmalıdır. İşte birer ticari veya sınai işletme niteliğinde olan döner sermayeli işletmelerin bütçelerinin bu niteliklere uygun olarak hazırlanması gerekir. Yani sınai veya işletme bütçesinin yapısı esas alınmalıdır.

Çünkü, ticari ve sınai işletmelerin karlı ve verimli olmaları ve amaçlarına ulaşabilmeleri için yerine getirilmesi gereken başlıca fonksiyonlardan biri de planlama, diğer bir ifade ile etkinliği sağlayacak bir işletme bütçesinin yapılmasıdır (Alagöz 1982:114).

2.4. DENETİMİN MAHİYETİ, İLKELERİ VE YARARLARI

2.4.1. DENETİMİN TANIMI

Bir toplumda kar amacı güden birçok örgüt yanında sosyal ve kültürel amaçlı örgüt ya da işletmeler vardır. Bu örgütlerin ve işletmelerin faaliyetlerine ve aynı zamanda örgüt yöneticilerinin ve çalışanlarının davranışlarına karşı toplumu oluşturan kişilerin, diğer örgütlerin ve devletin hak ve çıkarlarının korunması hukuk devletinin görevidir (Kepekçi 1995:1).

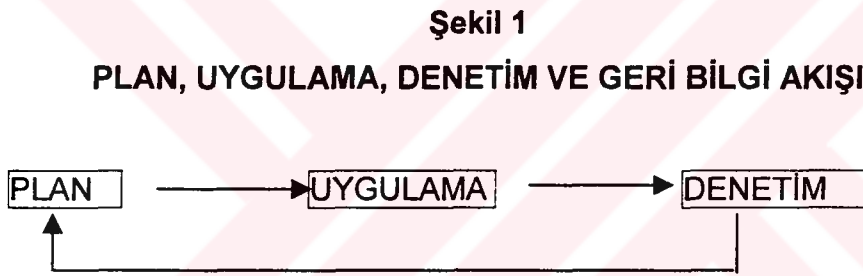
Örgütlerin ve ferdi işletmelerin faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun yürütülüp yürütülmediği, yayınlanan veya raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı ve örgütün amaçlarına en etkin ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı, örgütlerle veya işletmelerle ilgilenen taraflar ve devlet adına araştırılması ve incelenmesi yasalarla zorunlu tutulmuştur.

“Denetim bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir” (Kepekçi 1995:2).

Esası latince “Contra Rotolus” kelimelerine dayanan denetim “işletme içi denetim” ve “işletme dışı denetim” olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır (Pekiner 1980:3). İşletme içi denetim, işletmenin kendi personeli tarafından yürütülen bir denetim şeklidir. İşletme dışı denetim ise işletme dışı bağımsız denetçiler tarafından yapılan bir denetim şeklidir.

Denetim, işletme faaliyetlerinin kabul edilen planlara, verilen talimatlara ve tesis edilen ilkelere uygun olarak yapılıp yapılmadıklarını anlamaya yarar. Burada güdülen amaç her düzeydeki işletme faaliyetlerinin veya denetim konusu olan belirli faaliyetin zayıf ve hatalı yanlarını bularak gerekli tedbirleri almak ve bu yoldan onun tekrarını önlemektir (Mucuk 1996:187).

Denetim, bir çeşit geri bilgi akışı veya geri besleme temeline dayanır. Şekil 1’de görüldüğü gibi, plandan uygulamaya, uygulamadan kontrole ve kontrolden tekrar planlamaya doğru bir akım içinde, geri bilgi akışı arzu edilmeyen sonuçların, yeni planlarda gözönünde tutularak önlenmesine yardımcı olur (Mucuk 1996:187).



Dilimizde denetim için kullanılan benzer kavramlar vardır. Ancak bu kavramlar ile denetim kavramı arasında henüz kesin sınırlar çizilmemiştir. Aşağıda bu kavramlar kısaca açıklanmış farklar ve ilişkiler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

a) Murakabe

Sözlükte murakabe, kendi iç alemine bakmak nefis muhasebesi yapmak anlamına gelir. Denetim literatüründe murakabe, olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini belirtmek için kullanılır (Gürbüz 1995:8).

b) Revizyon

Revizyon “yapılan işleri yeniden gözden geçirme, yeniden bakma” anlamına gelen Latince Re-Videre kelimesinden türetilmiştir. Revizyon

denince akla defterlerin ve kağıtların gözden geçirilmesidir (Gürbüz 1995:8). Revizyon ve murakabe sözcükleri aslında aynı faaliyetin iki farklı dilde ifade edilen kavramlardan başka bir şey değildir (Pekiner 1980:3).

c) Kontrol

İngilizce ve Fransızca' daki "Controle" sözcüğü, dilimize aynen girmiştir. Bu kavram karşıt liste veya mukabil defter anlamına gelen Latince Contra-Rotulus sözlerinden türemiştir. Bugün kontrol, en genel anlamıyla "bir kişinin, bir örgütün veya bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yönetmeyi sağlayan yöntem ve davranıştır " (Gürbüz 1995:9).

"Bir işletmede kontrol, her şeyin kabul edilen plana verilen emirlere ve konulan prensiplere uygun olarak gerçekleştirildiğini araştırmaktır. Amacı, hataları ve zayıf noktaları göstermek ve düzelterek ileride tekrarlarını önlemektir" (Gürbüz 1995:10).

Yukarıda denetim kavramına yakın veya denetime bazen eş anlamlı olarak kullanılan kavramlar kısaca açıklanmıştır. Fakat Denetim; Kontrol, Revizyon veya Murakabeye göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Çünkü denetimin esası, belirli bir amaca göre yapılacak işletme analizlerine, diğer bir deyişle işletme mukayeselerine dayanır. Bu mukayeselerde şimdiki durumun, olması gereken durum ile mukayesesi söz konusu olabileceği gibi, zaman bakımından mukayese ve işletmeler arası mukayesede olduğu üzere şimdiki durumların mukayesesi anlamına da gelir. Revizyon ise, geçmişe dönük bir faaliyet olarak, tamamlanmış olan faaliyetlerin gözden geçirilmesini ifade eder (Pekiner 1980:4).

Denetim ve revizyon faaliyetleri birbirinden farklı faaliyetler olmaktan çok, aslında birbirini tamamlayan faaliyetlerdir. Denetim, zihni bir çalışma olarak, bir kalite saptama faaliyetidir. Geleceğe dönük amaçlı bir faaliyet olan denetim, revizyon ile elde edilen mukayese materyaline göre yürütülür.

Teoride muhasebe kontrolü ile muhasebe denetimi arasında bazı farklılıkların olduğu ileri sürülmesine rağmen bu iki kavram arasında sıkı bir ilişki olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği denetim çalışmalarının kapsamına ve derinliğine etki eder. İyi bir kontrol sistemi muhasebe denetimini kolaylaştırır. Öte yandan bazı yazarların bu iki kavramı eş anlamlı olarak kabul ettiğini de söyleyebiliriz.

2.4.2. DENETİM SÜRECİNİN AŞAMALARI

Denetim fonksiyonu, birbirini izleyen aşamalardan veya kısımlardan oluşan bir süreç olarak düşünülmelidir. Denetim süreci birbirini izleyen şu dört aşamadan oluşur (Doğan 1995:267).

2.4.2.1. Standartlara Göre Amaçların Belirlenmesi

Denetimin temelde, olması gereken ile olanın, diğer bir deyişle fiili durumun karşılaştırılması yolunda bir yönetsel faaliyet olması nedeni ile, herşeyden önce ulaşılmak istenen amaç saptanmalıdır. Bu hedeflerin belirlenmesi olup, denetim için temel alınacak standartları meydana getirir. Belirlenen standartlar fiziksel veya parasal olabilir (Mucuk 1996:188).

2.4.2.2. Fiili Durumun Ölçülmesi

Denetim faaliyetinin ikinci aşaması standartlarla veya olması gereken durum ile mukayese için gerçekleşen durumun saptanmasıdır.

Fiili durum veya işler farklı yöntem ve araçlarla saptanır. Gerçekleşen durum, ya bizzat yönetici tarafından belirlenir ya da bu görev astlara verilir (Doğan 1995:268).

2.4.2.3. Sapmaların Belirlenmesi ve Yorumlanması

Bu aşamada olması gereken durumla ilgili relatif ölçü rakamları ile fiili durumu ifade eden relatif ölçü rakamlarının mukayesesi suretiyle ortaya çıkan farklar saptanır ve bu farkların nedenleri araştırılır (Pekiner 1980:7).

2.4.2.4. Düzeltici Önlemlerin Alınması

Denetimin son aşamasında, ortaya çıkan farklar önemli boyutlara ulaşıyorsa bu farkların gelecekte ortaya çıkmasını önlemek amacıyla düzeltici önlemlerin alınması gerekecektir.

Alınacak önlemler veya tedbirler fiili durum ile ilgili olabileceği gibi olması gereken durum hakkında da olabilir (Pekiner 1980:7).

2.4.3. DENETİMİN İLKELERİ

Etkili bir denetim sisteminin uygulanmasında aşağıdaki ilkelere yararlanılabilir (Şimşek 1998:246):

(i) Denetim yapabilmenin ilk koşulu sağlıklı, güvenilir ve gerçekçi amaçların (standartların) belirlenmiş olmasıdır. Bunun için de ilgililerce tam olarak anlaşılabilir, açık-seçik amaçların saptanmasına ihtiyaç vardır.

(ii) Standartların makul bir yükseklikte olmasına özen gösterilmelidir.

(iii) Yapılan işin amaçlara uygunluğu konusunda, personelin sürekli olarak bilgilendirilmesi gerekir.

(iv) Fiilen hangi sonuçların elde edildiğini sağlıklı ve zamanında tesbit eden bir kayıt düzeninin kurulup işletilmesi gerekir.

(v) Elde edilen icraat sonuçlarının sağlıklı, tam ve zamanında ilgili karar merkezlerine ulaşmasını sağlayacak bir bilgi akışı (iletişim) sisteminin kurulması zorunludur.

(vi) İş yapanların kendi kendilerini denetlemelerine olanak veren "Amaçlara Göre Yönetim" gibi tekniklerin kullanılması yararlı olacaktır.

2.4.4 DENETİMİN YARARLARI

Özet olarak ve önem sırasına bakılmadan bir denetimin yararları aşağıdaki işlerde kendini gösterir (Holmes, W.S.Owermeyer, Çeviri: Oğuz Göktürk 1975:28-29).

- Bağımsız bir yetkili kimse tarafından iş sahiplerine, yönetime ve başkalarına mali tabloları sağlamak.

- Kredi olanaklarının genişletilmesini sağlamak.
- Kredi açan kurumlara gerekli bilgileri sağlamak.
- Vergi beyannamelerinin hazırlanmasını sağlamak.
- Resmi denetmenlerin yapı ve kredi kurumları, bankalar ve diğer ticari kuruluşlarda federal yasalarla eyalet yasaları uyarınca yapacakları incelemelere yardımcı olmak.
- Yangın, hırsızlık, soygun vb. zararlarını saptamak.
- Mali kurumların güvence almalarını sağlamak.
- Hile olasılığını azaltmak.
- Kar üzerinden verilen ikramiye sözleşmeleri, zarara katılma anlaşmaları ve karın, maliyetin bir yüzdesi olarak saptandığı anlaşmalara göre alacaklı ve borçlu hesapları düzenlemek.
- Başarılı elemanlara verilecek mükafatları saptamak.
- Patent davaları ve lisans sözleşmelerinde yardımcı olmak.
- Mali yapının değiştirilmesi için gerekli verileri sağlamak.
- Muhasebe ve iş uygulamalarının değiştirilmesinde dayanak hizmeti görmek.
- Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunun kayıt ve bildiri koşullarına uymak suretiyle halk yararını korumak.
- Borsalar, kamu kurumları ve başkalarının soru kağıtlarının cevaplanmasında kaynak hizmeti görmek.
- Halkın teşebbüsler sermayesine katılmasına hizmet etmek.
- Borçluluk ve iflas hallerinde yapılacak işler için kaynak hizmeti yapmak
- Vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin sağlıklı yapılmasını sağlamak.
- Bir işyerinin satılması veya alınması ya da başka bir işyeri ile birleşme hallerinde alıcı ve satıcıya doğru mali verileri sağlamak.
- Mameleki azalan kimseleri (özellikle yabancı üyesi olmayan kurumlardaki ortaklar ve hissedarlar), sağlıklı bir hesaplaşma ve masraflı davalardan kaçınmayı sağlayacak bilgilerle donatmak.
- Müşterinin genel mali tutumunu belirtmek.
- Kar ve zararlardaki dalgalanmaların nedenlerini gidermede yardımcı olmak.

- İç kontrol sistemlerini kurmak ya da geliştirmek.

2.5. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN DENETİMİ

Döner sermayeli işletmelerde denetim esaslarını belirleyen belli bir mevzuat mevcut değildir. Aslında döner sermayeli işletmelerin denetimi ile ilgili esas ve usullerin kanunla düzenleneceği 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun' un 40 ncı maddesinde hükme bağlanmıştır. Ancak bu düzenleme henüz yapılmamıştır.

Uygulamada döner sermayeli işletmelerin denetimi bağlı oldukları idarelerin denetimini düzenleyen kanun, tüzük ve yönetmelikler esas alınarak yapılmıştır.

Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin denetimi incelenirken işletmelerin bağlı oldukları idareler ile bu kuruluşlar üzerinde denetim yetkisi veren genel nitelikteki kanun, tüzük ve yönetmelikler dikkate alınmıştır.

2.5.1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE İŞLETME İÇİ DENETİM

İşletme içi denetimi hiyerarşik denetim, idari denetim ve mali denetim olmak üzere üçe ayırarak incelemek mümkündür.

2.5.1.1. Hiyerarşik Denetim

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için idarenin kullandığı çeşitli araç ve elemanlar arasında en önemli yeri memurlar alır. Bu memurlar da kendi içlerinde ast ve üst olmak üzere ikiye ayrılırlar (Alagöz 1982:125).

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde üstler astların yaptıkları işleri sevk ve idare ederler. Astlar ilgili mevzuat çerçevesinde amirlerince verilen emirlere göre hareket ederek kamu hizmetlerini fiilen yürüten memurlardır. Üstler ise kamu hizmetlerini idare etmekle görevlendirilmiş memurlardır. İşte hiyerarşi bir kamu tüzel kişiliği içerisinde kendi aralarında sınıflanan amirlere,

memurların bağlanışıdır. Böylece hiyerarşik denetimde üstler, yetkisi dahilinde döner sermayeli işletmelerde memurları, yapılan işlem ve kayıtları kontrol eder. Dolayısıyla bu kontrol aynı zamanda idari bir denetimdir.

2.5.1.2. İdari Denetim

İdarenin sahip olduğu kaynakların, amaca ulaşmak için karlı ve verimli olarak kullanılmasını gerçekleştirmek için yapılan denetimdir (Alagöz 1982:125). İdari denetimde, yönetim organlarının uygulamalarının amaca uygun yapılıp yapılmadığı araştırılır. Bu araştırma veya kontrol yürütme yetkisi olmayan denetim elemanlarınca yapılır.

Döner sermayeli işletmelerde idari denetim esasında hiyerarşik denetim gibi yapılmaktadır. Ancak, idari denetim yürütme yetkisi olmayan denetim elemanları veya denetim yapmak için görevlendirilen elemanlar tarafından yapılmasına rağmen, hiyerarşik denetimi yapan amirlerin yürütme yetkisi vardır.

Döner sermayeli işletmelerde idari denetim, işletmelerin st yöneticileri, işletmenin bağlı olduğu genel müdürlük ve bakanlık denetim elemanları ile idarenin görevlendirdiği diğer elemanlar tarafından yapılmaktadır (Alagöz 1982:126).

İşletmelerin st yöneticileri, işletmenin idari ve teknik işlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, program ve işletmecilik esaslarına uygun şekilde yürütmek, memur ve işçilerin çalışmalarını izlemek ve denetlemekle görevlidir.

2.5.1.3. Mali Denetim

Mali denetim, bütün idarenin mali işlemlerinin ve levazım işlerinin titizlik ve dürüstlük noktasından kontrol edilmesidir (Alagöz 1982:126).

Mali denetim çoğu zaman devletin varlıklarının, gelirlerinin, giderlerinin denetlenmesi anlamına gelmektedir. Esasında devlete ait paranın toplanması harcanması ve yapılan harcamalar ile varlıkların amaca uygun kullanılıp kullanılmamasının kontrolü bu çeşit denetim yolu ile yapılır.

Döner sermayeli işletmelerde mali denetim ile defter kayıtlarının, raporlarının kısacası bütçeleme ve muhasebe konusu içerisine giren tüm işlemlerin yasalara ve amaçlara uygunluğu kontrol edilir. Bu işletmelerde mali denetim işletmelerin bağlı oldukları genel müdürlük ve bakanlık denetim elemanları veya görevlendirilecek kişilerce de yapılmaktadır. Ancak burada yapılan mali denetimin yeterli ve etkin olduğunu söylemek güçtür. Etkin diyebileceğimiz mali denetim Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan denetimdir.

2.5.2.DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE İŞLETME DIŞI DENETİM

İşletme dışı denetim, yasalar tarafından sorumluluk yüklenen kişi ve kuruluşların görevlerini yerine getirip, getirmediğinin ve işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının doğru olarak aksettirip aksettirmediklerinin denetlenmesidir.

Döner sermayeli işletmelerde yapılan işletme dışı denetimi; Maliye Bakanlığı, Sayıştay ve Yasama organlarınca yapılan denetim olmak üzere üçe ayırarak incelemek mümkündür.

2.5.2.1. Maliye Bakanlığının Denetimi

Devlet hazinesinin temsilcisi olan Maliye Bakanlığına döner sermayeli işletmelerin denetimi ile yıllık bütçelerinin yapılmasında, finansman sağlanmasında, elde ettikleri gelir ve karlar üzerinde yetkiler tanınmıştır (Alagöz 1982 :127).Öte yandan işletmelerin kuruluş kanunları ile yönetmeliklerinin çıkarılmasında, saymanların atanmasında söz konusu bakanlığın önemli yetkileri vardır.

Maliye Bakanlığınca yapılan denetim genellikle mali işlem üzerine yoğunlaşmaktadır. Kısacası bu bakanlıkça yapılan mali denetim genellikle faaliyetlerin hukuki kurallara uygunluğu açısından yürütülmektedir.

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde kaynak savurganlığı hukuki kurallara uygunsuzluktan çok, ekonomik ilkelere uyulmamasından doğmaktadır. Kaynaklarla hedefler arasında bağ kurulmaması ve faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmemesi savurganlığın temel sebeplerinden birisidir (Alagöz 1982 :129).

Döner sermayeli işletmelerde Maliye Bakanlığının denetimi:

- a) Teftiş kurulu Başkanlığı,
- b) Muhasebat Genel Müdürlüğü, tarafından yapılmaktadır.

Maliye Bakanlığına bağlı olarak kurulan Teftiş kurulu, Teftiş Kurulu Başkanının yönetiminde maliye müfettişlerinden oluşmaktadır. Teftiş Kurulunun teftiş ve denetleme yetkisi çok geniş bir alanı kapsamaktadır.

Teftiş kurulu müfettişlerinin görev ve yetkilerinden birisi Bakan adına genel, katma ve özel bütçeli dairelere bağlı döner sermayeli işletmeleri teftiş etmektir.

Ancak, döner sermayeli kuruluşların maliye müfettişlerince denetlenmesi sayılarının sınırlı oluşu ve görev alanlarının geniş olması nedeniyle tam olarak yapılmamaktadır (Gönen, H. Işık 1985:428).

Muhasebat Genel Müdürlüğü; döner sermayeli işletmelerin denetimini Muhasebat Kontrolörleri ve Döner Sermaye Şube Müdürlüğü aracılığıyla yapmaktadır.

Muhasebat kontrolörleri; genel ve katma bütçe saymanlıkları ile genel ve katma bütçeli idarelere bağlı döner sermaye ve fon saymanlıklarının işlemlerinin; kanun, kararname, tüzük, yönetmelik, genel yazı ve tebliği

hükümlerine uygunluk yönünden denetleme görev ve yetkisine sahiptir (Alagöz 1982:130). Kısaca Muhasebat Kontrolörlerinin denetimi, döner sermaye işlemlerinin yürürlükteki mevzuata uygunluğunun araştırılması yönünden yapılmaktadır diyebiliriz.

Ancak, kontrolörlerin denetim yetkilerinin mevzuat yönünden olduğu, görev alanlarının genişliği ve sayılarının azlığı da dikkate alındığında, döner sermayeli işletmeler üzerinde yeterli ve etken bir denetimin yapılmasına imkan bulunamadığı anlaşılır (Alagöz 1982:130).

Döner Sermaye Şube Müdürlüğü denetimini; döner sermaye işletmelerinin düzenlediği bilanço ve ekleri ile yıllık bütçeleri üzerinde yoğunlaştırmaktadır. Burada işletmelerin bilanço ve ekleri ile yıllık bütçeleri ve muhasebe işlemleri yönetmelik veya kanun hükümlerine uygunluk açısından incelenmekte ve görülen noksanlıklar düzeltilmektedir.

Döner sermaye şubesi tarafından yapılan inceleme sonucunda yine bu şubece döner sermaye işletmelerini kapsayan bir çizelge ile rapor düzenlenir. Bu raporda işletmelerin yıllık sermaye hareketleri, sayıları, bilançoları ve diğer özet bilgiler verilmektedir.

2.5.2.2. Sayıştay Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 160. maddesinde; " Sayıştay" düzenlenmiştir. Madde hükmü aynen şöyledir.

"Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.

Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

Silahlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri Milli Savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenir.”

832 sayılı Sayıştay Kanunu' nun 1. maddesinde de; " Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yolu ile kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir." ifadesiyle Sayıştay'ın görev ve yetkisi belirlenmiştir.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 28. maddesine göre; Sayıştay genel ve katma bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

Döner sermayeli kuruluşların harcama ve faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygun bulunup bulunmadığının denetçi raporlarında açıklanacağı aynı kanunun 48. maddesinde belirtilmiştir. Öte yandan döner sermayeli işletmelerin bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunda, bunların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygunluğu da belirtilmek suretiyle Sayıştay Genel Kurul Raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacağı yine aynı kanunun 87. maddesinde belirtilmiştir. Bu nedenle, Sayıştay denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılmaktadır.

Döner sermayeli kuruluşlar hakkında Sayıştay'ca yapılan inceleme ve denetim faaliyetleri aşağıdaki şekilde tasnif edilebilir (Gönen,H.Işık 1985:428):

(i) Döner sermayeli kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi (Yargısal Denetim)

(ii) Döner sermayeli kuruluşlarca bağtlanan sözleşmelerin denetimi (İdari Ön Denetim)

(iii) Döner sermayeli kuruluş bilançolarının incelenmesi ve Sayıştay Raporları(Yasama Denetimi).

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz, Sayıştay'ın döner sermayeli işletmeler üzerinde yaptığı denetim; doğruluk denetimi ile sınırlı kalmakta ve ekonomik denetim ile bağdaşmamaktadır.

2.5.2.3. Türkiye Büyük Millet Meclisinin Denetimi

Türkiye Büyük Millet Meclisinin, döner sermayeli işletmeler üzerindeki denetimleri Sayıştay Kanunu'nun 87. maddesine göre yapılmaktadır.

Sayıştay'ın yaptığı inceleme faaliyetlerinden birisini de Sayıştay denetimine giren sabit ve döner sermayeli kuruluşların bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucu, bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulan raporlar teşkil etmektedir (Gönen, H.Işık 1985:455).

Döner sermayeli işletmelerin, bilanço ve eklerinin Sayıştay Kesin Hesap Şubesinde incelenmesi tamamlandıktan sonra, hazırlanan raporlar Sayıştay Genel Kuruluna verilir. Raporlar Sayıştay genel kurulunda görüşülerek Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur. Ayrıca işletmelerin hesapları bağt olduğu bakanlık ve katma bütçeli idarenin kesin hesabı ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır.

Sayıştay'dan gelen raporlar Millet Meclisi Bütçe ve Plan Komisyonunda görüşülür. Varılan sonuca göre bir kanun teklifi hazırlanır ve Meclis Genel

Kurulu' nun oyuna sunulur. Kanun teklifi böylece kabul edildikten sonra, kanun ve kanuna bağlı bilanço ile kar-zarar tabloları Resmi Gazetede yayınlanmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yapılan denetleme, kanunların emredici hükümlerinin yerine getirilmesi şeklinde olup, ekonomik denetim yapılamadığından etkin bir denetim amacına yönelemediği anlaşılmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin, denetimleriyle ilgili olarak buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi bu işletmelerde yapılan denetim; doğruluk denetimi olup, etkin bir denetim yapılamamaktadır. Yani bu işletmelerdeki denetimin; karmaşık bir şekilde yapıldığı, ekonomik amaçlara yönelik olarak yapılmadığı, karlılık ve verimlilik ilkelerine ve kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelmediği gözlenmiştir (Alagöz 1982:134).

2.6. DENETİM AÇISINDAN ÖZEL İŞLETMELER İLE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN MUKAYESESİ

Özel işletmelerdeki denetim fonksiyonu ile kamu döner sermaye işletmelerindeki denetim arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkların en önemlisi bütçeleme tekniğinden kaynaklanmaktadır.

Kolaylıkla kabul edileceği üzere, bütçelemenin bizzat kendisi bir denetim değildir. Ancak denetimi mümkün kılan bir araçtır. Fiili sonuçların önceden belirlenmiş plan rakamları ile mukayesesi işletmenin bütün bölümleri, konsernin bütün bağlı işletmeleri için söz konusudur (Pekiner 1980:339)

Bütçe denetiminin esası (a) bütçe rakamlarının planlanması, (b) fiili sonuçların tesbiti ve (c) fiili sonuçlar ile bütçe rakamları arasındaki farkların belirlenmesi şeklinde ifade edilebilecek üç safhadan oluşan bir faaliyettir (Pekiner 1980:340).

Döner sermayeli işletmelerde hazırlanan ve uygulanan bütçeler ile kar ve üretim planlaması yapılmadığı gibi kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasına yönelik etkinlik denetimi yapılamamaktadır.

Araştırmanın ikinci bölümünün (5) numaralı kısmında da açıklandığı gibi; döner sermayeli işletmelerde denetim; işletmenin ve bağlı bulunduğu idarenin hiyerarşik üstleri ve denetim elemanları, Maliye Bakanlığının idari ve denetim elemanları, Sayıştay denetçi ve daireleri ile Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yapılmaktadır.

Yukarıdaki organlarca yapılan denetimler idari ve kanunilik denetimi şeklinde yapılmaktadır. Özel işletmelerde olduğu gibi karlılık ve verimliliğe yönelik denetim yapılmamaktadır.

Özel işletmelerde iç ve dış denetim söz konusudur. İç denetimde yapılan işlerin yasalara uygunluğunun sağlanmasına yönelik kanunilik denetimi yanında, kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin etkinlik denetimi de yapılmaktadır. Öte yandan özel işletmeler hem kamusal denetime hem de bağımsız dış denetime tabidir. Oysa döner sermayeli işletmeler bağımsız denetime tabi değildir.

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimler kamusal denetimler grubuna girer. Kamusal denetimler, yasal hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçilerce yapılır. Örneğin, vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimi gibi (Gürbüz 1995:17).

Bağımsız dış denetim, denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir (Gürbüz 1995:16). Hangi işletmelerin bağımsız dış denetime tabi tutulacağı Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan tebliğlerde belirtilmektedir.

Bağımsız denetim görevini üstlenen bağımsız denetçiler, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişilerdir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' nun 2. maddesinde, gerçek veya tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir (Kepekçi 1995:10).

İşletme dışı denetçilerin, yani bağımsız denetimin amacı işletme dışındaki çıkar gruplarına sunulan mali tabloların doğruluğunu denetlemektir.

2.7. MAYİYET-FAYDA ANALİZİ

Maliyet-fayda analizi alternatif projelerin karşılaştırılması için uygulanabilecek bir yöntemdir. Ancak analiz için maliyetlerin ve faydaların tanımlanması, sayısallaştırılması ve değerlendirilmesi gerekir. Bu işlemlerin nasıl yapıldığına geçmeden önce maliyet ve fayda kavramlarını kısa da olsa açıklamak yararlı olacaktır.

2.7.1. MALİYET KAVRAMI VE ÖNEMİ

İşletmeler insan ihtiyaçlarını karşılamak ve bu yolla kar elde etmek amacıyla kurulan iktisadi birimlerdir. Genel faaliyet alanları yönünden işletmeleri; üretim işletmeleri, ticaret işletmeleri ve hizmet işletmeleri olarak üç gruba ayırmak mümkündür.

İşte bu işletmeler, toplum ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üretirken bir çok teknik ve ekonomik faaliyetleri yerine getirirler. Her işletmenin kendi faaliyet alanına giren mamul veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine ürünün veya hizmetin maliyeti denir (Bursal, E. Yücel 1986:3).

En genel tanımıyla maliyet, "belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve değer birikiminin oluşmasına olanak veren

fedakarlıkların tümü” olarak ifade edilir (Altuğ 1999:15). Her fedakarlık miktar ve değer olarak ölçülmediğinden genelde maliyet “parasal olarak ölçülebilen fedakarlıklar” şeklinde tanımlanmaktadır. Örneğin bir birim mal üretmek için yapılan giderlerin toplamı onun üretim maliyeti olarak bilinir. Fakat ekonomide kullanılan maliyet kavramı ile işletmecilikte ve muhasebede kullanılan kavramlar arasında bazı teknik farklar vardır. Yukarıdaki tanım muhasebe ile ilgili olan tanımdır.

Ekonomideki maliyet kavramı fırsat maliyetlerini ifade eder. Fırsat maliyeti bir işi yapmakla, bir malı üretmekle vazgeçilen fırsatların maksimum değerini ortaya koyar (Seyidoğlu 1992:544). Örneğin X mal üretiminde kullanılan kaynaklarla Y ve Z gibi başka malları üretmek mümkün olsun. Dolayısıyla üretimden vazgeçilmiş olan bu malların değeri A'nın fırsat maliyetini oluşturur.

İşletmeler hasılat elde etmek için bazı maliyetlere katlanmak veya çeşitli harcamalar yapmak zorundadırlar. İşletmelerin dönem karı, o dönem içerisinde yaratılan hasılatla, bu hasılatı gerçekleştirmek için katlanılan maliyetlerin eşleştirilmesi suretiyle bulunur. Başka bir ifade ile kar; belirli bir faaliyet neticesinde belli bir dönem sonunda elde edilen her türlü hasılatın elde edilmesi için yapılan tüm giderler düşüldükten sonra kalan kısımdır. Öte yandan üretilen mal veya hizmetin satış fiyatının tespitinde bu mal veya hizmetin maliyeti dikkate alınır. Bundan başka maliyetler işletme yönetimine planlama ve karar vermede yol gösterici olarak önemli rol oynar. Ayrıca yatırım kararlarında da maliyetlerin önemli bir bilgi olduğunu da düşünürsek maliyetlerin ne derece önemli olduğunu hemen anlayabiliriz.

2.7.2. MALİYETLERİN KULLANIM ALANLARI

Üretim ve hizmet işletmeleri, ürettikleri mamullerin ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarının türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine imkan sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemine ihtiyaç duyarlar. İşte bu

hesaplama ve kayıt sistemi muhasebenin bölümlerinden biri olan Maliyet Muhasebesi' dir.

Maliyet Muhasebesi, sadece belirli bazı faaliyet kolları için değil, her türlü üretim için maliyet hesaplamalarına olanak sağlamaktadır (Altuğ 1999:6).

Maliyet Muhasebesinin amaçları başka bir ifade ile maliyetlerin başlıca kullanım yerleri şunlardır:

a) Maliyetler ve Fiyat

Mal ve hizmetlerin fiyatlarının tesbitinde pek çok husus gözönünde bulundurulur. Maliyetler ise fiyatların tesbitinde dikkate alınması gereken önemli bir kriterdir.

İşletmeler ürettikleri mal ya da hizmetlerin fiyatlarını tesbit ederken bunların maliyetini dikkate alırlar. Maliyet sayesinde bir yandan satış fiyatlarını tesbit ederler bir yandan da fiyat rekabeti karşısında gerekli taktikleri geliştirirler.

b) Maliyetler ve Planlama

Maliyet muhasebesinin amaçlarından birisi de planlamaya yardımcı olmaktır. Günümüzde planlama aracı olarak geniş ölçüde bütçeleme tekniğinden yararlanılmaktadır. Bütçe kısaca "planların rakamlarla ifade edilmesidir" şeklinde tanımlanabilir. Maliyetler veya Maliyet Muhasebesi planlama sürecinde gerekli bilgilerin hazırlanmasında önemli bir role sahiptir.

c) Maliyetler ve Kontrol

Modern Maliyet muhasebesinin amaçlarından biri de sağlanan maliyet bilgilerinin işletme yönetiminde kontrol aracı olarak kullanılmasıdır. Bu amaca, öngörülen maliyet bilgileri ile gerçekleşen maliyet bilgilerinin karşılaştırılmasını sağlayacak bir sistem tasarımı ve uygulanmasıyla ulaşılır.

Maliyet sistemi tasarımıında standart maliyet yöntemine yer veren işletmeler bu amaca ulaşmada başarılı olabilmektedir (Altuğ 1999:11).

d) Maliyetler ve Kar

Kar; daha öncede ifade edildiği gibi işletmenin belirli bir dönemdeki gelirleri ile bu gelirleri elde etmek için katlanılan maliyetlerin eşleştirilmesi sureti ile bulunan olumlu farktır. Dolayısıyla işletmeler elde ettikleri kar ya da zararı tesbit ederken her şeyden önce maliyetleri doğru olarak belirlemek zorundadırlar. Bu yapılmadığı müddetçe dönem sonu stoklarının değerleri de doğru ve tam olarak saptanamaz.

e) Maliyetler ve Karar Verme

Maliyet muhasebesinin önemli amaçlarından birisi de gerekli maliyet bilgilerini üreterek işletmelerin alacakları kararlarda yardımcı olmaktır. Fakat şunu unutmamak gerekir ki , maliyet bilgilerinin yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olabilmesi için karara ilişkin maliyet bilgilerini taşıyan raporların, zamanında ve doğru olarak hazırlanıp sunulması gerekir. Ayrıca rakamlarla ifade edilen maliyetler alternatifleri ile beraber yöneticilere sunulursa yöneticiler en ekonomik seçimi yapabilme imkanına sahip olacaklardır.

2.7.3. MALİYET VE FAYDA ARASINDAKİ İLİŞKİ

Maliyet, fayda yaratılması amacıyla üretim faktörlerinin tüketilmesidir. Fayda ise, herhangi bir mala çeşitli etkenler kullanılarak insan ihtiyacını karşılayacak özellikler kazandırılmasıdır.

Fayda;

- Şekil faydası,
- Zaman faydası,
- Mekan (yer) faydası

şeklinde farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir (Altuğ 1999:16).

Şekil faydası; herhangi bir malın fiziksel tekniklerle içerik yönünden değişikliklere uğratılarak insan ihtiyaçlarına sunulmasıdır. Bu nedenle üretim işletmelerinin tümünün şekil faydası yarattığını söyleyebiliriz.

Zaman faydası; herhangi bir malın daha fazla ihtiyaç duyulduğu zamanlarda insan ihtiyaçlarına sunulmasıdır. Örneğin konservecilik faaliyetleri zaman faydası yaratan faaliyetlerdir.

Mekan faydası; herhangi bir malın ihtiyaç duyulduğu yere götürülerek orada insan ihtiyaçlarına sunulmasıdır. Bu çeşit faydaya ulaştırma ve nakliye faaliyetlerini örnek verebiliriz.

Yaratılan her fayda beraberinde maliyeti de getirecektir. Başka bir ifadeyle; insan ihtiyaçlarının giderilmesi bir mala şekil, zaman ve mekan olarak bazı özelliklerin katılması ile gerçekleşmektedir. Faydanın yaratılması ise üretim faaliyetleri ile gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar diğer faaliyetler ile de fayda yaratılmakla birlikte, temelde faydayı ortaya çıkaran üretim faaliyetleridir (Altuğ 1999:16).

Bu nedenle, üretim fayda yaratmaktır diyebiliriz. Fayda yaratmak veya üretim yapabilmek için çeşitli kaynaklar tüketilmektedir. Kaynakların nerelere ve ne kadar tüketildiklerinin belirlenmesi amacıyla ise maliyet hesaplamaları yapılmaktadır.

2.7.4. MALİYET-FAYDA ANALİZİNİN TANIMI,ÖNEMİ VE KULLANIM ALANLARI

2.7.4.1. Maliyet-Fayda Analizinin Tanımı

Tarihi açıdan Maliyet Fayda Analizi (MFA) nin kökeni XIX yüzyıla kadar gider ve bu konudaki ilk katkı kamu yatırımlarının sosyal faydasını ölçmeyi amaçlamış olan Fransız mühendis ve iktisatçısı J. Dupuit tarafından yapılmıştır. Teorik açıdan asıl gelişme 1958 sonrasında ve günümüzde olmaktadır (Akalin 1981:114).

MFA özet bir anlatımla herhangi bir politikanın veya projenin sosyal fayda ve sosyal maliyetlerini ortak bir para cinsinden sayısal olarak saptamaya ve bunları karşılaştırmaya çalışır. Dolayısıyla MFA' ni uygulayan bir kamu kuruluşunun objektif fonksiyonu yani maksimize etmeye çalıştığı miktar topluma olan net faydasıdır; özel sektör işletmesinde ise net kişisel kardır (Akalin 1981:115).

Maliyet-Fayda Analizi; kıt kaynakların tahsisi ve bunlardan en uygununun seçilmesinin analitik bir incelenmesidir. MFA, alternatif programların fayda ve maliyetlerinin parasal bir şekilde saptanamadığı durumlarda kullanılırsa; maliyet etkenlik analizi adını almaktadır (Şener 1977:42).

Halil Seyidoğlu'na göre MFA; bir yatırım projesinin sosyal maliyeti ile sosyal yararlarının değerlendirilerek bu projenin seçilip seçilmeme kararına yardımcı olan bir tekniktir (Seyidoğlu 1992:546).

Maliyet-Fayda analizi alternatif projelerin karşılaştırılması için uygulanabilecek bir yöntemdir. Ancak; özel firmalarca uygulanan proje değerlendirme teknikleri ile MFA arasında fark vardır. Sözkonusu fark maliyet ve fayda kavramlarının içerikleriyle ilişkilidir.

Maliyet-Fayda analizinin amacı, belli bir bütçe imkanı ile muhtelif kamu harcamalarından toplumun sağlayacağı faydayı maksimum yapan projeleri seçmektir. Diğer bir amacı ise; kaynakların Pareto Optimalitesini gerçekleştirecek şekilde özel ve kamu kesimi arasında tahsisini sağlamaktır. Bu nedenle, MFA analizi; kamu kesiminde rasyonelliği sağlamak için geliştirilmiş bulunan planlama, programlama ve bütçeleme sisteminin en önemli yöntemidir (Şener 1977:42).

Bir MFA' nin kişisel karlılık analizine karşı üstünlükleri şunlardır(Akalin 1980: 36):

(i) MFA, kişisel maliyet ve faydanın ötesinde; sosyal fayda ve maliyeti hesaplamayı amaçlar.

(ii) Dışsal ekonomilerin kişisel karlılık analizlerine dahil edilmesi, fiyat mekanizmasının bunları ölçmede zaafa uğraması nedeniyle mümkün değilken, Maliyet-Fayda Analizi dışsal ekonomileri de kapsar.

(iii) Ayrıca MFA, karlılık hesaplarında kullanılan faiz ve iskonto oranlarını sosyal zaman tercihini yansıtacak biçimde düzenler.

(iv) MFA, kişisel karlılık analizinin uygulanmasının söz konusu olmadığı sosyal mallara uygulanabilir.

MFA'indeki esas amaç, belirli bir projeden dolayı, toplumun bir bütün olarak sağlayacağı veya uğrayacağı refah kazanç ve kayıplarının karşılaştırılmasıdır. O bakımdan bu analiz daha çok kamu yatırımları durumunda söz konusu olur (Seyidoğlu 1992:546).

MFA, faydalarının ve maliyetlerin, tanımlanması, sayısallaştırılması ve değerlendirilmesini gerektirir. Bunun için çok değişik alanlarda uzmanlaşmış personelin katılımı ve katkısı gerekir.

2.7.4.2. Maliyet-Fayda Analizinde Fayda ve Maliyetlerin Ölçülmesi

Fayda ve maliyetler saptandıktan sonra sıra bunların değerinin ölçülmesine gelir. Ancak faydaların ölçülmesi maliyetlere nazaran çok daha zor ve oldukça karmaşıktır.

Piyasa firmaları ürünlerinin faydasını satış fiyatları ile ölçerler; üretimlerini artırmaları halinde de bu fiyatların geçerli olacağını kabul etmeleri çoğu kere yanlış değildir. Oysa kamu yatırımlarında teknolojik bölünmezlikler yaygındır. Projenin gerçekleştirilmesi üretimde büyük artışlara sebep olur. Sonuç olarak piyasadaki fiyatlar yeni arz miktarı karşısında düşebilir. Bu takdirde ürünün değeri olarak projeden önceki fiyat mı sonraki fiyat mı esas alınacak sorusu gündeme gelir (Bulutoğlu 1977:343).

Kamu projelerinden sağlanan çeşitli fayda türlerini şu biçimde sıralayabiliriz (Şener 1980:109).

- **Reel Fayda:** Kamu projelerinden tüketicilerin elde ettikleri faydadır. Reel fayda, projeden direkt ve dolaylı olarak sağlanan faydaların toplamına eşit olup, ayrıca projenin sosyal faydasını da yansıtır.

- **Direkt Fayda:** Proje ile güdülen amaçlara uygun olarak bireylerin doğrudan doğruya sağladıkları faydadır.

- **Dolaylı Fayda:** Proje ile ilgili olmayan bireylerin aynı projeden dolaylı bir biçimde sağladıkları faydadır.

Yukarıda kısaca bahsedilen faydaların bir piyasa değerlerinin yani parasal değerlerinin olması veya ölçülebilmeleri durumunda maddi fayda söz konusu olmaktadır. Ancak bazı faydaların dikkate alınması zorunlu olduğu halde bunların bir piyasa değeri olmayabilir. Başka bir anlatımla bazı faydaları parasal olarak ifade etmek çok güç olabilir. Örneğin analizi yapılan kamu projesi kent içi ulaşım sorununun çözümü için raylı sisteme geçiş olsun, projenin faydaları değerlendirilirken yalnızca bilet satışından sağlanan toplam hasılatın değil, bununla beraber yolculuk süresini kısaltmasının, trafik tıkanıklığının önleniminin topluma sağlayacağı yararları da gözönünde bulundurmak gerekir.

Yatırım projelerinin maliyetlerinin ölçülmesi daha kolaydır. Çünkü maliyet analizinde her türlü maliyet unsurları dikkate alınmaktadır.

Projenin maliyeti kullanılan kaynakların peşin değeri olmaktadır. Direkt maliyet; proje için kullanılan sermayenin maliyetine eşittir. Dolalı maliyet ise; proje dolayısıyla topluma yapılan dışsal zararlardan meydana gelmektedir. Maliyet analizinin fayda analizinden olan önemli farkı şudur; Fayda analizinde dolaylı faydalar hesaba katılmadığı halde; maliyet analizinde dolaylı maliyetler projenin toplam maliyetine girmektedir (Şener 1977:46).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere MFA'nın mantığı oldukça açık olmakla birlikte, bu kavramların nasıl ölçüleceği

konusunda önemli güçlükler vardır. Buna rağmen maliyetler ve faydalar parasal olarak ifade edilebiliyorsa projenin tercih edilebilmesi veya birden fazla proje varsa bunlardan hangisinin tercih edileceği sorusuna cevap verebilmek için maliyet ve faydaların bugünkü değerlerinin mukayesesi gerekmektedir.

Kamu harcamalarının gelecek yıllarda sebep olduğu fayda ve maliyetlerin toplamını bugünkü peşin değerlerine eşitleyen orana, sosyal iskonto oranı denir. Sosyal iskonto oranından yararlanarak kamu projelerinin bugünkü net değerini bulmak için aşağıda formül kullanılmaktadır.

$$P = \frac{b_1}{(1+i)} + \frac{b_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{b_n}{(1+i)^n}$$

Formülde, P peşin değeri, $b_1, b_2, b_3, \dots, b_n$ ise; 1,2,3.....ve n inci yıla ait fayda veya gelir akımlarını ve (i) ise; gelecek yıllarda sağlanacağı tahmin edilen gelirlerin bugünkü değerlerini bulmakla kullanılan sosyal iskonto oranını göstermektedir. Proje için başlangıçta tahsis edilen sermaye miktarını C ile gösterirsek, fayda-maliyet analizi için sağdaki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir (Şener 1977: 48).

$$C \leq \frac{b_1}{(1+i)} + \frac{b_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{b_n}{(1+i)^n}$$

Projelerin seçilebilmesi için; yukarıdaki formülde gösterildiği gibi, kamu yatırımlarının tahmini gelirlerinin peşin değerinin bu proje için tahsis edilen başlangıçtaki sermayeye veya maliyet masraflarına eşit olması gerekmektedir. Ancak, birçok proje mevcutsa fayda-maliyet oranı büyük olan proje seçilebilecektir.

Fayda –maliyet oranı, yatırımın faydalı ömrü, yani ekonomik ömrü ve tasfiye yıllarında elde edilen, brüt nakit girişi sağlayan gelirlerin şimdiki toplam değerini, tercih edilen belli bir iskonto oranı kullanarak aynı

dönemlerde ve yatırım döneminde tespit edilen nakit çıkışına konu maliyetlerin şimdiki toplam değerine bölmek suretiyle hesaplanan oran olarak açıklanmaktadır (Akkaya 1988:100).

Formül açısından özel yatırımların peşin değerini gösteren formül ile kamu yatırımlarının peşin değerini gösteren formül arasında şekil yönünden hiçbir fark yoktur. Özel yatırımların peşin değer formülünde piyasa faiz oranı kullanılmasına rağmen kamu yatırımlarının peşin değer formülünde sosyal faiz oranı yazılmaktadır.

Sosyal faiz oranı ile piyasa faiz oranı birbirine eşit olmayabilir. Çünkü, sosyal faiz oranının seçiminde toplumun sosyal refah fonksiyonu gibi subjektif unsurlara dayanmak gerekmektedir (Şener 1977:49).

2.7.4.3. Maliyet-Fayda Analizlerinin Önemi ve Uygulama Alanları

Kamu yatırımlarının faydalarının ilk sistematik tahlili bundan bir asırdan fazla zaman önce bir Fransız mühendisi tarafından yapılmıştı. Ancak nazari temellerin bu kadar ekşiye gitmesine rağmen, kamu yatırımlarında verim ölçülmesinin kararlarda uygulanması çok yenidir. İlk olarak Amerika'da 1930 ' larda işsizlikle savaş için kamu yatırımlarının geliştirilmesi sırasında projelerde fayda-maliyet tahlili önerilmiştir (Bulutoğlu 1977:354).

MFA ilk defa ciddi bir şekilde savunma hizmetleri için kullanılmış olup, sonradan su işleri projelerinde, karayolları, limanlar, sağlık, eğitim gibi konularda da yayılmıştır.

Devlet faaliyetlerinde ekonomik etkenlik için büyük önem arzeden MFA, piyasa değeri olan kamu projeleri için uygulanabilir (Eğitim, Sağlık, Ulaştırma, Sulama vb.).

Maliyet-fayda analizi, bölünemez özellikteki tam kamusal mallar için uygulanamaz. Bu tür mallara tüketiciler tercihlerini açıklayamadıklarından

yada bedava yararlanmak istediklerinden, bunlar için piyasa analiz teknikleri uygun düşmemektedir (Şener 1980:106).

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere MFA gerek özel sektör yatırımlarında gerekse kamu yatırımlarında kullanılmaktadır. Fakat özel sektörde projeden beklenen fayda karlılık ile neredeyse eş anlamlı olduğundan gerek faydanın gerekse maliyetlerin parasal olarak ifade edilmesi kolay olmasına karşılık kamu yatırımlarında toplumsal açıdan değerlendirmeler yapıldığından fayda ve maliyetlerin ölçülmesinde büyük güçlükler ortaya çıkmaktadır.

Kamu yatırımlarında MFA için fayda ve maliyetlerin ölçülmesinde bazı sıkıntılar olmasına rağmen bu analiz tekniği hükümet yetkililerine alternatif projeler hakkında bilgi toplama ve siyasal tercihlerine göre alınacak kararlara gerekçe oluşturma gibi fonksiyonlar yerine getirir (Seyidoğlu 1992:547).

2.8. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MALİYET-FAYDA ANALİZİ TEKNİĞİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmeti yapan devlet daireleri gibi ekonomik amaçlarla kurulmuş İktisadi Devlet Teşekkülleri arasında yer alan ve belirli özellikleri ile düzen ve yönetim şekilleri bulunan kuruluşlardır (Kostik 1998:42). Bütçenin genellik ve birlik istisnasını oluşturan bu işletmelerin kurulmasındaki esas amaç ekonomide mevcut olan boş kapasitenin doldurulması ve böylece devlete ek bir gelir sağlanmasıdır.

Döner sermayeli işletmeler birer iktisadi işletmedir. Ancak tam bir ticari işletme oldukları söylenemez. Çünkü "Döner Sermayeli İşletme" esas itibarıyla kamu hizmetine bağlı olarak ortaya çıkmıştır. İşte bu özellik bu tür işletmelerde "Kar" ve "Karlılık" gibi kavramların anlaşılmasında güçlük çıkarmaktadır (Baykara 1994:13).

Kurulan ya da yeni kurulacak olan ticari bir işletmede amaç fayda yaratmaktır. Faydayı yaratmak için de maddi ve maddi olmayan kaynaklar

tüketilecektir. Tüketilen toplam kaynakların parasal değeri yaratılan faydanın parasal değerinin altında olması işletme sahip ya da sahiplerinin, yöneticilerinin birincil hedefidir. Bu hedef aynı zamanda yeni kurulacak bir işletmede ön koşuldur.

MFA tekniğini açıklarken ifade ettiğimiz gibi maliyet ve faydaların her zaman tanımlanarak sayısallaştırılması mümkün olmayabilir. Gerçi bunu tam anlamı ile ticari bir işletme için söylemek doğru değildir. Çünkü ticari bir işletmede faydadan kastedilen net karıdır. Net kar rakamına da maliyet ve hasılatların karşılaştırılması suretiyle ulaşıldığına göre bu işletmelerde MFA tekniğinin uygulanması tam anlamıyla ticari bir işletme olmayan iktisadi işletmelere nazaran daha kolaydır. Bunun en önemli nedenlerine değinmeden önce bazı kavramları kısa da olsa açıklamakta yarar vardır.

2.8.1. GENEL OLARAK KAR VE MALİYET KAVRAMI

Bu kavramları üç başlık altında inceleyebiliriz.

2.8.1.1. Genel Olarak Kar Kavramı

Türk Dil Kurumu' nun 1988 basımlı Türkçe Sözlük'ü karı: alışveriş işlerinin sağladığı para kazancı" mecazi olarak da "Yarar" fayda olarak açıklamaktadır.

Muhasebe biliminde değişik kar kavramlarına rastlamak mümkündür. Bunlardan bazıları şunlardır:

- Brüt satış karı,
- Faaliyet karı,
- Faaliyet dış karı,
- Vergi öncesi karı,
- Olağan karı,
- Dönem karı,
- Dönem net karı.

Yukarıda sıralanan çeşitli kar kavramlarının hepsine uymasa da en genel anlamıyla kar: “İşletmede belirli bir dönem sonunda elde edilen toplam hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için yapılan tüm giderler düşüldükten sonra kalan kısım’dır.” Bu şekilde bulunan kardan vergi ve diğer yasal yükümlülükler düşüldükten sonra ulaşılan kar ise “Dönem net karı” olarak ifade edilir.

2.8.1.2. Genel Olarak Maliyet Kavramı

Maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu’na göre(VUK. M.262), bir varlığın satın alınması veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan harcamalarla bunlara bağlı tüm diğer giderlerin toplamını ifade eder.

Üretim işletmelerinde üretim maliyeti bir mamulün üretilmesi veya bir hizmetin pazara sunulacak hale getirilmesi için yapılan harcamaların toplamını kapsar.

Ticari işletmelerde ticari maliyet söz konusu olup, ticari maliyet, hiçbir üretim faaliyetine tabi tutulmadan doğrudan satılmak amacıyla satın alınan ticari malların maliyetinden oluşur. Ancak bu maliyet ticari malın sadece alış fiyatından oluşmaz. Bu malla ilgili olarak ödenen komisyonlar, navlun giderleri da maliyet bedeline dahil edilir.

Üretilen mamullerin maliyetine girecek giderleri açıklayan VUK’nun 275. maddesi ise şöyledir.

“İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- 4.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir).

5.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.”

2.8.1.3 Genel Olarak Gider Kavramı

Muhasebe biliminde harcama: “Herhangi bir mal veya hizmetin elde edilmesi için yapılan ödeme veya borçlanmalardır” şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla her harcama gider olmayacağı gibi her gider de bir harcama gerektirmez örneğin amortismanlar hesaben ayrılan giderlerdir. Bunun harcaması sabit kıymet alındığı zaman yapılmıştır.

Harcamaya konu olacak değerler, para vb. ödeme araçları ile maddi ya da maddi olmayan varlıklar olabileceği gibi; enerji, zaman, yer, emek, makine gücü vb. üretim faktörleri de olabilir. Harcanan bu faktörler, faydaları gelecek dönemlere taşınıyorsa maliyet, faydaları içinde bulunan dönemde tamamlanıyorsa gider olarak ortaya çıkarlar. Diğer bir ifade ile, harcama tüketim ise maliyet ya da gider, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi ise ödeme özelliği taşır (Altuğ 1999:20).

2.8.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KAR VE MALİYET KAVRAMLARI

Herhangi bir döner sermaye işletmesinin bilançosunda görünen kar ile kar-zarar tablosunda görünen giderler görünüşte ticari bir işletmenin tablolarından farklı değildir. Ancak, gerçekte durum öyle değildir.

Döner sermaye işletmesinin bilançosunun aktif kısmının duran varlıklar bölümünde arsa, bina, makine ve tesisatlar görünmez. Çünkü bu tür sabit kıymetler genel veya katma bütçe tarafından tahsis edilen sabit kıymetlerdir. Burada görünen sabit kıymetler genelde döner sermaye bütçesinden alınan küçük çaplı demirbaş ve makinelerdir.

Döner sermayeli işletmenin bilançosu kullanılan bütün varlıkları kapsamadığı gibi gelir tabloları da bütün giderleri kapsamaz. Çünkü genel veya katma bütçeye ait olan bina veya makinelerin amortismanı dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla satılan mal ya da hizmet maliyetinin önemli bir bölümünü oluşturan unsur gelir tablosunda yer almamaktadır. Öte yandan herhangi bir üretim veya ticaret işletmesinde faaliyet giderlerinin önemli kısmını elektrik, yakıt, su ve memur maaşları oluşturmaktadır. Oysa döner sermayeli bir işletmede bu nitelikteki giderler esas itibariyle döner sermayenin bağlı bulunduğu bütçeden karşılanmaktadır. Örneğin tıp fakülteleri uhdesinde oluşturulan döner sermaye işletmelerinde doktor, hemşire, teknisyen ücretlerinin tamamı genel bütçeden karşılanmaktadır.

Yukarıda kısaca açıklanan nedenlerden dolayı döner sermayeli işletmelerde oluşan maliyeti ve karı daha önce açıkladığımız maliyet ve kar kavramlarına benzetmek yanlış neticeler elde edilmesine yol açacaktır.

Kendine özgü bir konumu olan döner sermaye işletmelerindeki bu maliyete "Döner Sermaye Maliyeti" demek doğru olacaktır (Baykara 1994:15).

4 Ağustos 1984 tarihinde yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler İhale Yönetmeliğinin 63/2 maddesi "Üretilen mal ve hizmetler maliyet bedelinin altında olmamak kaydıyla kuruluşlar tarafından tesbit edilecek ticari usullere göre satılır" şeklindedir.

Görüldüğü gibi bu işletmeler esas itibariyle piyasa fiyatı ile satış yapacaklar ve maliyetin altında mal ve hizmet satamayacaklardır. Maliyet "Döner Sermaye Maliyeti" olarak anlaşıldığından ve de "Döner Sermaye Maliyeti" de gerçek maliyet olmadığından bu şarta uyulsa bile, gerçek maliyetin altında satış yapılabileceği açıktır. Dolayısıyla bu işletmelerin gerek bilançolarında gerekse gelir tablolarında görünen karı "Döner Sermaye Karı" olarak adlandırmaktan başka yol yoktur (Baykara 1994:16).

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere döner sermayeli işletmelerde maliyet, gider, kar ve hatta gelir kavramları kendine özgü bir anlam ifade etmektedirler. Bu nedenle bu işletmelerin MFA' ni yapabilmek için, o işletmeye bağlı olduğu bütçeden sağlanan bina, arsa, makinenin ve bir takım genel yönetim giderlerinin değeri ile piyasa fiyatı üzerinde satış imkanlarının bilinmesi gerekir. Yani bu işletmelerde MFA tekniğinin uygulanması normal bir ticari işletmeye nazaran çok zor ve hatta teorik olarak imkanı görünse bile pratikte bunun pek mümkün olmayacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak adı geçen giderler bu işletmeler var olmasa bile (Döner sermaye işletmesine tahsis edilen bina ve makinelerin amortismanlarını, genel bütçeden karşılanan personel maaşları vb) zaten oluşacağından bunun dışında yapılan döner sermaye giderlerinin ürünlerin satış fiyatlarında dikkate alınıyor olması nedeni ile sonuçta işletmelerin ülke ekonomisine artı bir katkıda buldukları inkar edilemez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SIVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDE BÜTÇELEME, DENETİM VE MALİYET-FAYDA ANALİZİ

3.1. ÜNİVERSİTELER VE BAĞLI BİRİMLERİNDE KURULAN DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

Ülkemizde yüksek öğretim üniversitelerinde ve yüksek okullarda yapılmaktadır. Üniversite; bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğe sahip yüksek düzeyde eğitim, öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan öğretim kurumlarıdır.

Anayasamızda yer almış özel nitelikteki kamu kurumlarından birisi üniversitelerdir.

1961 Anayasası üniversitelere özel bir önem vermiş ve üniversitelerin ancak devlet eli ile ve kanunla kurulabileceğini belirttikten sonra bunların tüzel kişiliğe sahip, idari ve bilimsel özerkliği haiz birer kamu kurumu olduklarını kabul etmiştir. Yine bu anayasanın öngörmüş olduğu esasa göre üniversiteler kendileri tarafından seçilen yetkili öğretim üyelerinden kurulu organları eli ile yönetilir ve denetlenir (Versan 1990: 242).

Ancak daha sonra çıkan bazı kanunlar ve anayasada yapılan tadilat ile bu esaslarda bazı değişiklikler yapılmış ve nihayet 1982 Anayasası ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile Türk Üniversitelerine tamamı ile yeni bir düzenleme getirilmiştir.

Anayasanın 130. maddesinde üniversitelerin hukuki çerçevesi çizilmiş olup, ilgili madde hükmüne göre;

"Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.

Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile Vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir.

Kanun, üniversitelerin ülke sathına dengeli bir biçimde yayılmasını gözetir.

Üniversiteler ile öğretim üyeleri ve yardımcıları serbestçe her türlü bilimsel araştırma ve yayında bulunabilirler. Ancak, bu yetki, Devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunma serbestliği vermez.

Üniversiteler ve bunlara bağlı birimler, Devletin gözetimi ve denetimi altında olup, güvenlik hizmetleri devletçe sağlanır.

Kanunun belirlediği usul ve esaslara göre; rektörler Cumhurbaşkanınca, dekanlar ise Yükseköğretim Kurulunca seçilir ve atanır.

Üniversite yönetim ve denetim organları ile öğretim elemanları, Yükseköğretim Kurulunun ve üniversitelerin yetkili organlarının dışında kalan makamlarca her ne suretle olursa olsun görevlerinden uzaklaştırılmazlar.

Üniversitelerin hazırladığı bütçeler, Yükseköğretim Kurulunca tetkik

ve onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur ve genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu esaslara uygun olarak işleme tabi tutularak yürürlüğe konur ve denetlenir.

Yükseköğretim kurumlarının kuruluş ve organları ile işleyişleri ve bunların seçimleri, görev, yetki ve sorumlulukları üniversiteler üzerinde Devletin gözetim ve denetim hakkını kullanma usulleri, öğretim elemanlarının görevleri, ünvanları, atama, yükselme ve emeklilikleri, öğretim elemanı yetiştirme, üniversitelerin ve öğretim elemanlarının kamu kuruluşları ve diğer kurumları ile ilişkileri, öğretim düzeyleri ve süreleri, yükseköğretime giriş, devam ve alınacak harçlar, Devletin yapacağı yardımlar ile ilgili ilkeler, disiplin ve ceza işleri, mali işler, özlük hakları, öğretim elemanlarının uyacakları koşullar, üniversitelerarası ihtiyaçlara göre öğretim elemanlarının görevlendirilmesi, öğrenimin ve öğretimin hürriyet ve teminat içinde ve çağdaş bilim ve teknoloji gereklerine göre yürütülmesi, Yükseköğretim Kuruluna ve üniversitelere devletin sağladığı mali kaynakların kullanılması kanunla düzenlenir.

Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmalarını, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tabidir."

Öte yandan 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 1. maddesi Kanunun amacından, 2. maddesi ise kapsamından bahsetmektedir. 1. madde hükmüne göre;

"Bu kanunun amacı; yükseköğretimle ilgili amaç ve ilkeleri belirlemek ve bütün yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanma, işleyiş, görev yetki ve sorumlulukları ile eğitim-öğretim, araştırma, yayın, öğretim elemanları, öğrenciler ve diğer personel ile ilgili esasları bir bütünlük

içinde düzenlemektir."

2. madde hükmüne göre;

"Bu kanun; yükseköğretim üst kuruluşlarını bütün yükseköğretim kurumlarını, bağlı birimlerini ve bunlarla ilgili faaliyet ve esasları kapsar.

Türk Silahlı Kuvvetleri ve Emniyet Teşkilatına bağlı Yükseköğretim Kurumları ile ilgili hususlar ayrı kanunlarla düzenlenir."

Üniversiteler ve bağlı birimleri (fakülte, yüksekokul, enstitü vb.) katma bütçeli daireler ve içinde yer alan kurumlardır. Bu çerçevede, üniversiteler ve bağlı birimlerinde faaliyet göstermek üzere de döner sermayeli işletmeler kurulabilmektedir.

Aşağıdaki başlıklarda bu işletmelerin kuruluş ve faaliyet alanlarına, yönetim ve örgüt yapılarına değinilecektir.

3.1.1. KURULUŞ VE FAALİYET ALANLARI

Yükseköğretim Kurulu ve Kurumlarında döner sermayeli işletmeler kurulması, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun 58. maddesi hükmüne göre;

"Üst kuruluşlarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulabilir. Verilecek ilk sermayenin miktarı bütçede gösterilir ve kendi gelirleri ile yükseköğretim üst kuruluşlarında Yükseköğretim Kurulunun kararı ile üniversitelerde ise ilgili yönetim kurulunun önerisi ve rektörün onayı ile arttırılabilir.

Döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları, sermaye limitleri,

işletme ile ilgili yönetim işlerinin yürütülmesi esasları ve muhasebe usulleri, Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüşü alınmak suretiyle Yükseköğretim Kurulunun tespit edeceği esaslara göre ilgili kurumun veya birimin döner sermaye yönetmeliğinde belirtilir."

Sözkonusu madde hükmü ile Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınmak suretiyle "döner sermayeli işletmelerin kurulmasında uyulacak esasları" saptama konusunda verilen yetkiye dayanarak, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı tarafından "2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik" 05.07.1983 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ancak, 25 Aralık 1998 tarih ve 23564 sayılı Resmi Gazete'de "2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik" başlığı altında yönetmeliğin bazı maddelerine yapılan değişiklik yayımlanmış olup, bundan böyle sözkonusu yönetmelik kısaca yönetmelik olarak anılacaktır.

Yönetmelik;

- Kuruluş ve kapsam,
- Sermaye, gelir ve giderler,
- Yönetim ve örgüt,
- Bütçe işlemleri,
- Alım-satım ve ihale işleri

olmak üzere beş bölümden oluşmuştur.

Böylece, yükseköğretim kurumlarına ait tüm döner sermaye işletmeleri; yukarıda zikredilen bölümlerden oluşan bir çerçeve yönetmelik ile ortak uygulama esaslarına kavuşturulmuştur.

Sözkonusu yönetmeliğin, döner sermayeli işletmelerin kuruluşlarını

düzenleyen hükümlerine göre;

-Üniversitelerin eğitim - öğretim, araştırma ve uygulama birimleri ile yükseköğretim üst kuruluşlarında kendi faaliyet alanları kapsamında bulunmak ve Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüşü alınmak suretiyle 2547 sayılı kanunun 58. maddesi ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde döner sermaye işletmeleri kurulabilir (Yönetmelik Madde:1).

-Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinde, ilgili yönetim kurulun önerisi, Maliye Bakanlığı'nın olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilir. Özel yönetmeliklere sermaye limiti, yönetim organları, faaliyet alanları dışında özel hükümler konulamaz (Yönetmelik Madde: 2).

Yönetmeliğin, yükseköğretim kurumlarına ait döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları ile ilgili düzenlemesine göre ise;

"Döner Sermaye İşletmelerinin yükseköğretim kurumlarının esas faaliyetlerini aksatmayacak şekilde çalıştırılması gerekir. Bu işletmelerin;

a) Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma ve uygulama ve benzeri hizmetler yapmak.

b) Belirli bilimsel sonuçların uygulanmasını sağlamak.

c) Üniversite ile ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek.

d) Faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak, amaçlarından biri veya birkaçına yönelik faaliyette bulunması gerekir.

Döner sermaye işletmeleri çalışmalarını sırasında eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamayı ön planda tutar" (Yönetmelik Madde:3).

Bu düzenleme üniversite ve bağlı birimlerinde kurulacak döner sermaye işletmelerini, faaliyet alanları çerçevesinde mal ve hizmet üretiminde bulunmak ile sınırlanmış durumdadır. Buna karşın, her bir üniversiteyi bağlı bulunan birimleri ile birlikte bir bütün olarak göz önünde tutacak olursak; üniversitelerin faaliyet konuları ve işlem hacimleri itibariyle çok çeşitlilik gösteren döner sermaye işletmelerini bünyesinde bulunduran katma bütçeli daireler olduğunu söyleyebiliriz.

Ayrıca, döner sermaye işletmelerinin, üniversitelerin temel amaçlarına ekonomik açıdan çok önemli katkılar sağlayan kuruluşlar olduğu gerçeğini de dikkate aldığımızda, her bir üniversite genelinde bu işletmelerin organizasyonu ve yönetim düzeninin önemi ortaya çıkmaktadır (Şakrak 1997: 23).

3.1.2. YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPILARI

Yükseköğretim kurumlarında kurularak faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin örgüt yapıları ile yönetim organlarına ilişkin esaslar, çerçeve yönetmeliğin "Yönetim ve Örgüt" başlıklı üçüncü bölümünde belirlenmiştir.

Döner Sermaye İşletmelerinin örgüt yapısı, 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda belirlenmiş olan yükseköğretim kurumlarının yönetim yapıları ve Türk bütçe uygulamasında harcama sorumluluğu ile ilgili görevleri üstlenmiş memurlardan oluşan örgütsel yapı esas alınmak suretiyle, aşağıda sıralanan fonksiyonel birimlerden oluşturulmuştur (Şakrak 1997: 24):

- Yönetim Kurulu,
- Yürütme Kurulu,
- İta Amiri,
- İşletme Müdürü-Tahakkuk Memuru,
- Sorumlu Sayman,

- Veznedar,
- Ayniyat Memuru,
- Ambar Memuru,
- Sayman Mutemetleri,
- Memurlar ve işçiler.

Yukarıdaki yapıdan da anlaşılacağı üzere döner sermaye işletmelerinde, en üst yönetim ve karar organı "**Yönetim Kurulu**", en üst yönetici ise "**İta Amiri**" dir.

Döner sermaye işletmesinin yönetim kurulu, üniversite yönetim kuruludur. Ancak, yükseköğretim üst kuruluşlarında döner sermayenin yönetim kurulu, yükseköğretim üst kuruluşları tarafından kendi kurul üyeleri dışında oluşturulur ve ita amirliği üst kuruluş başkanı veya onun yetkili kılacağı kişi tarafından yapılır (Yönetmelik Madde: 10).

Üniversite ve bağlı birimlerinde kurulan döner sermaye işletmelerinin **İta amiri rektördür**. Rektör ise bu yetkisini uygun gördüğü takdirde yardımcılara, dekanlara veya enstitü, yüksekokul ve araştırma ve uygulama merkezi müdürlerine devredebilir.

İta amirleri, belirli bir kamu kuruluşunda genellikle bütçenin uygulanmasından sorumlu olan en üst düzeydeki kişiler, diğer bir ifadeyle de ilgili kamu kuruluşunun (genel bütçeye giren kuruluşlar ya da katma bütçeli idare) yöneticileridir. Bu çerçevede ita amiri, harcamayı yapma ve ödeme verme yetkilisi olarak, kamu harcamalarının geçici ya da kesin şekilde ödenmesi konusunda saymanlara yazılı emir ve yetki veren kişilerdir (Şakrak 1997: 25).

Rektörler ita amirliğinin yetkilerini, örneğin döner sermaye işletmesi bir fakültede kurulmuşsa o fakülte dekanına veya bir yüksekokula bağlı olarak

oluşturulmuşsa o yükseköğretim müdürüne devredebilmektedir.

İşletme müdürü, döner sermaye işletmesinin idari, mali ve teknik işlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge, çalışma programları, bütçe esasları ve işletmecilik ilkelerine uygun biçimde yürütmek (Yönetmelik Madde: 12) üzere, rektör tarafından üniversite personeli arasından atanır.

Tahakkuk memuru, devlet harcamalarının ve gelirlerinin tahakkukundan, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderlerin gerçek gereksinim olmasından, hizmetlerin yerinde ve zamanında yerine getirilmesinden sorumlu olan kişidir (Batırel 1994: 91).

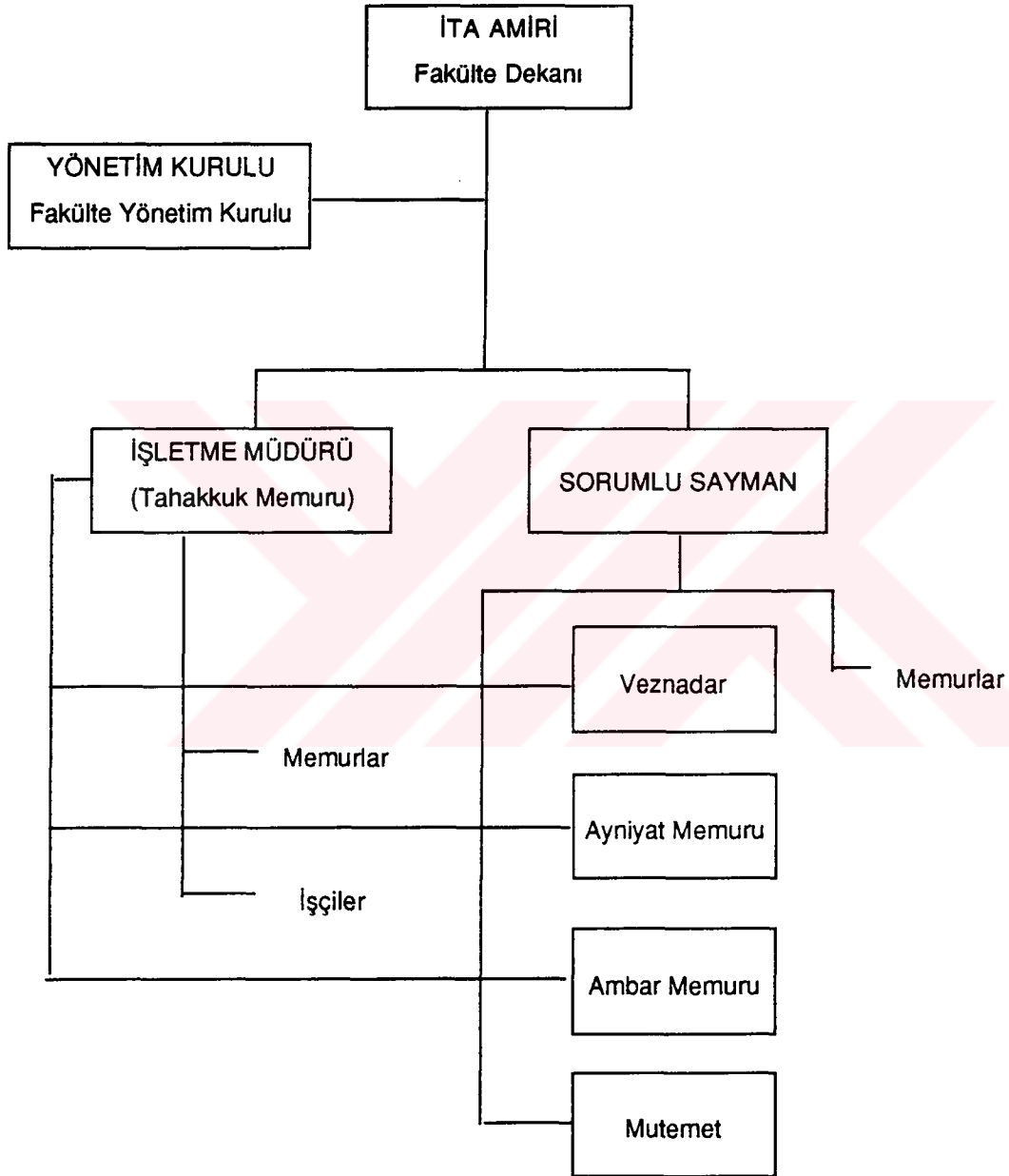
Döner sermaye işletmesinin gider ve gelirleri tahakkuk memuru tarafından tahakkuk ettirilir. Tahakkuk memurluğu ise işletme müdürü tarafından yürütülür (Yönetmelik Madde: 13).

Sorumlu sayman, Maliye Bakanlığı tarafından, döner sermaye işletmelerinin mali ve muhasebe işlemlerini yürütmek üzere atanan kişidir.

Saymanın geçici veya sürekli olarak görevi başında olmadığı hallerde saymanlık görevi Maliye Bakanlığınca vekaleten görevlendirilecek personel tarafından yürütülür (Yönetmelik Madde: 15).

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında, üniversite veya bağlı birimlerinde faaliyet göstermek üzere kurulan döner sermaye işletmelerine ait örgüt yapısı şekil 2'de bir fakülte döner sermaye işletmesi olarak örneklendirilmiştir.

Şekil 2
FAKÜLTE DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
ÖRNEK ÖRGÜT ŞEMASI



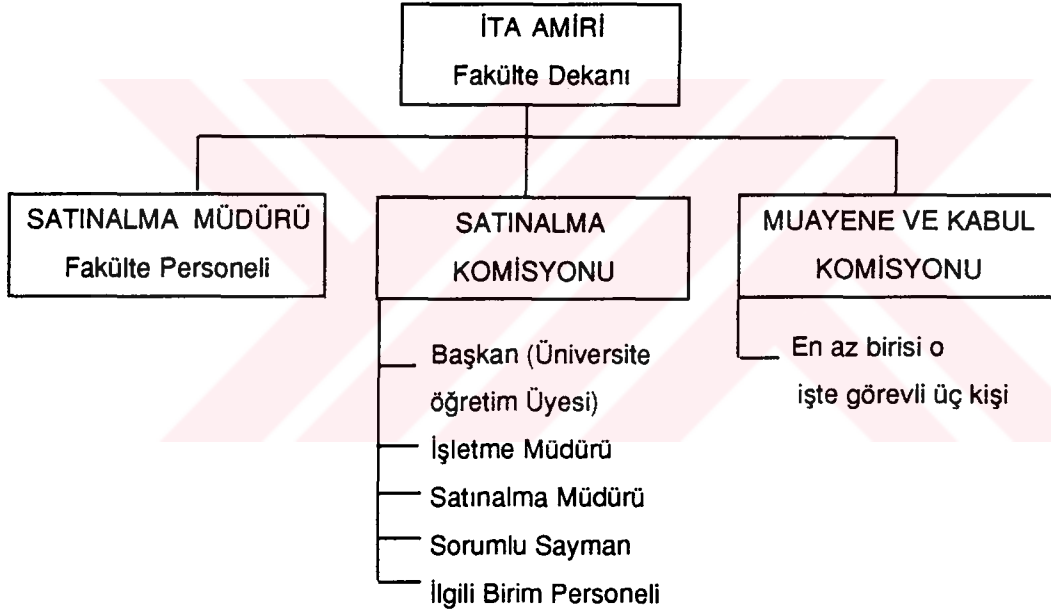
Kaynak: Şakrak (1997: 29)

Yönetmeliğin ek 1. maddesine göre, döner sermaye işletmelerinin alım, satım ve ihale işlemlerinde 15/6/1984 tarihli ve 84/8213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan "Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği" hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Satınalma ve ihale işleri ile ilgili fonksiyonel örgüt yapısı da Şekil 3'de örneklenmiştir.

Şekil 3

**FAKÜLTE DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ SATINALMA
FONKSİYONU ÖRNEK ÖRGÜT ŞEMASI**



Kaynak: Şakrak (1997: 30)

3.2. TÜRKİYE'DE MESLEK YÜKSEKOKULLARI VE KURULUŞ AMAÇLARI

Yükseköğretim kurumları bünyesinde meslek yüksekokulları 2547 sayılı Kanunun 2880 sayılı Kanunla değişik 7/d-2 maddesi uyarınca ilgili üniversite rektörleri önerisi üzerine Kurul kararı ile kurulmaktadır.

Meslek yüksekokullarının kuruluş amacı, ihtiyaç duyulan alanlarda nitelikli ara insan gücü yetiştirmek ve kısa yoldan iş yaşamına atılmalarını sağlamaktır.

Çağdaş yükseköğretimde önemli bir yer tutan ara insan gücü yetiştirilmesine yönelik eğitim-öğretim meslek yüksekokulları tarafından sürdürülmektedir. Liselerin ve özellikle meslek liseleri mezunlarının ülkemizin ihtiyacı olan ara insan gücüne yönlendirilmesinin, ülkemizin bu alandaki büyük ihtiyacını karşılayacağına inanan Yükseköğretim Kurulu, meslek yüksekokullarının sayılarının ve kapasitelerinin artırılması ile eğitim niteliğinin yükseltilmesi üzerinde önemle durmaktadır.

Üniversitelere bağlı meslek yüksekokullarının türlerine göre sayısal dağılımı Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1

ÖNLİSANS DÜZEYİNDE EĞİTİM VEREN MESLEK YÜKSEKOKULLARI

MYO Türü	Sayısı	Öğrenci Sayısı
Adalet Yüksekokulu	3	1491
Bilgisayar Teknolojisi ve Büro Yönetimi MYO	1	637
İlahiyat Meslek Yüksekokulu	7	1095
İngiliz Dili Meslek Yüksekokulu	1	44
İşletmecilik Meslek Yüksekokulu	1	36
Maliye Meslek Yüksekokulu	1	Faal değil
Meslek Yüksekokulu	332	154551
Sağlık Bilimleri Meslek Yüksekokulu	1	31
Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu	24	8137
Sağlık Bakanlığından Devredilen SHMYO	110	3754
Sivil Havacılık Meslek Yüksekokulu	2	196
Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu	7	9497
Tapu Kadastro Meslek Yüksekokulu	1	266
Teknik Bilimler Meslek Yüksekokulu	8	11770
Turizm Meslek Yüksekokulu	1	Faal değil
Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksekokulu	1	787
Yerel Yönetimler Meslek Yüksekokulu	1	Faal değil
Genel Toplam	502	192226

(NOT: 502 adet Meslek Yüksekokullarının 110 tanesi Sağlık Bakanlığından devredilen SHMYO'u olup, 95 tanesi faal değildir. Diğer Meslek Yüksekokullarının sayısı 392 olup, bunun 23 tanesi faal değildir.)

Kaynak: Yükseköğretim Kurulu Yayın ve Dökümantasyon Daire Başkanlığı'nın 22.10.1999 tarih ve 25847 sayılı Yazısı ve Eki

3.3. MESLEK YÜKSEKOKULLARI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. maddesi yükseköğretim üst kuruluşları ve yükseköğretim kurumlarında döner sermaye işletmesi kurulmasına yetki vermektedir.

Üniversitelere bağlı birimlerde döner sermaye işletmelerinin nasıl kurulduğu veya kurulacağı "Üniversite ve Bağlı Birimlerinde Kurulan Döner Sermaye İşletmeleri" başlığı altında etraflıca incelendiğinden burada aynı şeyler tekrar edilmeyecektir.

Ara insan gücü yetiştirmek amacıyla kurulan ve sayıları hızla artan meslek yüksekokulları uhdesinde kurulan döner sermaye işletmeleri üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu nedenle dikkati bu işletmelere çekmek ve bu işletmeleri daha verimli hale getirmek için çözüm yolları bulmak çalışmamızın amaçlarından birisidir.

3.3.1. KURULUŞ VE FAALİYET ALANLARI

Yükseköğretim Kurulu "2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik" ile kurulacak döner sermaye işletmelerinin kuruluş esasları ve faaliyet alanlarını belirlemiştir. Bu genel esaslar çevresinde ve eğitim-öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamayı ön planda tutmak şartı ile meslek yüksekokulları uhdesinde kurulan döner sermaye işletmeleri çeşitli faaliyet ve hizmetleri yürütmektedirler.

3.3.2. YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPILARI

2547 sayılı Yükseköğretim Yasası'nın 58. maddesine istinaden üniversiteler bünyesinde (fakülte, enstitü, yüksekokul ve diğer birimlerde)

kurulan döner sermaye işletmelerinin yönetim ve örgüt yapıları birbirinden ayrıcalık göstermez. Çünkü tümü için Yükseköğretim Kurulu tek bir yönetmelik hazırlamıştır.

Daha önce ifade ettiğimiz gibi üniversite ve bağlı birimlerinde oluşturulan döner sermaye işletmelerinin hizmetleri yönetim kurulu, ita amiri, işletme müdürü, tahakkuk memuru, veznedar, ayniyat memuru, ambar memuru, memurlar ve işçiler tarafından, saymanlık hizmetleri ise Maliye Bakanlığınca kurulan döner sermaye saymanlıklarınca yürütülür. Bunların sorumluluk ve görevleri "Üniversite ve Bağlı Birimlerinde Kurulan Döner Sermaye İşletmeleri" başlığı altında açıklanmıştır.

3.4. CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU'NUN KURULUŞU VE OKUL HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Sivas Meslek Yüksekokulu 1976 yılında Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olarak eğitim öğretime başlamış olup, 41 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile de 20 Temmuz 1982 tarihinde Cumhuriyet Üniversitesine bağlanmıştır. Halen yüksekokulda iki bölüm ve bunlara bağlı olarak onaltı programda eğitim-öğretim verilmekte olup, iki program ise hazırlık aşamasındadır. 1998-1999 eğitim-öğretim yılında örgün öğretime 529, ikinci öğretime 326 olmak üzere toplam 855 öğrenci kayıt olmuştur. Toplam öğrenci sayısı 3873'dür. Bu öğrencilerin eğitim-öğretim süresi iki yıl olup, ön lisans diploması almaktadırlar. Teknik programlar bölümünden mezun olan öğrencilere **Tekniker**, İktisadi ve İdari Programlar bölümünden mezun olanlar ise **Meslek Elemanı** ünvanı verilmektedir.

Yüksekokulun amacı, Türkiye ve bölge şartları da dikkate alınarak ara insan gücü yetiştirmektir. Okuldan mezun olan öğrenciler Resmi Kurum ve Kuruluşlarda istihdam edildikleri gibi kendi branşlarıyla ilgili özel iş yerleri

açarak da ülkeye yararlı hizmetler vermektedirler.

Yüksekokulun Elektrik, Endüstriyel Elektronik, İnşaat, Kontrol Sistemleri Teknolojisi, Haberleşme Teknolojisi ve Makine Programları YÖK/Dünya Bankası II. Endüstriyel Eğitim projesi kapsamında öğrenimini sürdürmektedir. Proje kapsamındaki programlarda öğretim elemanları belli dönemlerde yurt dışı ve yurt içinde sık sık düzenlenen eğitim seminerlerine katılmaktadırlar.

Teknik programlar bölümüne bağlı programlarda staj zorunlu olup, staj, YÖK/Dünya Bankası projesi kapsamındaki programlarda 8'er haftalık iki bölüm halinde diğer programlarda ise 8 hafta olarak yapılmaktadır.

İktisadi ve İdari Programlar: Bu grupta İşletmecilik, Muhasebe, Sigortacılık ve Maliye Programları bulunmaktadır. Bu bölüme bağlı Turizm ve Otelcilik Programı açılmış olup, henüz öğrenci alınmamıştır.

Teknik Programlar: Bu grupta Bilgisayar, Elektrik, Endüstriyel Elektronik Haberleşme Teknolojisi, İnşaat Teknikerliği, Kontrol Sistemleri Teknolojisi, Makine, Otomotiv Programları bulunmaktadır. Bu bölüme bağlı Fotoğrafçılık programı açılmış olup, henüz öğrenci alınmamıştır (Cumhuriyet Üniversitesi 1998-1999 Yılı Kataloğu).

3.5.CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ

2547 Sayılı Yasa'nın 58. maddesi esasları çerçevesinde 1986 yılında kurulan Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi hakkındaki bilgiler aşağıda alt başlıklar altında sunulacaktır.

3.5.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN KURULUŞU

Sivas Meslek Yüksekokulu döner sermaye işletmesi 01.07.1986 yılında 100.000.- TL sermaye ile kurulmuştur (01.07.1986 tarih ve 19151 s. Resmi

Gazete). Daha sonra nominal sermaye 50.000.000 TL'ye çıkartılarak bu değişiklik 03.06.1994 tarih ve 21949 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kurulduğu tarihte verilen 100.000 TL'lik sermaye katma bütçeden karşılanmış ve daha sonra artırılan sermaye miktarı döner sermaye işletmesinin net gelirlerinden karşılanmıştır. Başka bir ifade ile 50.000.000 TL'lik nominal sermayenin tamamı ödenmiş sermayedir.

3.5.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN FAALİYET ALANI

Kuruluşun yayımlandığı 01.07.1986 tarihli ve 19151 sayılı Resmi Gazete'de döner sermaye işletmesinin faaliyet alanı şu şekilde ifade edilmiştir.

- a) Yükseköğretim Kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilere danışmanlık hizmetleri yapmak, ilmi görüşler bildirmek,
- b) Döner sermayenin faaliyet alanı ile sınırlı olmak kaydıyla mal ve hizmet üretmek, elde edilen ürünlerin pazarlanması ve satışı için gerekli hallerde teşhir ve satış yerleri açmak (rektörlüğün önceden izni alınmak şartıyla).

Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Tanıtım Kataloğu'nda döner sermaye işletmesinin faaliyetleri aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

- a) Yükseköğretim Kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından istenecek bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetleri yürütme,
- b) Analiz, ölçme, deney, ölçü ayarı, iş organizasyonu, iş değerlendirilmesi, danışmanlık ile benzeri hizmetleri yürütme ve bunlara ilişkin raporları düzenleme, fatura abone takibi, bordro, muhasebe, stok ile

benzeri işlerin programlarını yazma ve uygulamalarını hizmetin gerektirdiği yerde yapma,

c) Elektrikli ve elektronik cihazlarda arıza tesbiti, tamir, bakım, montaj ve ayarı gibi faaliyet ve hizmetleri yürütme.

3.5.3. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN GELİRLERİ

Sivas Meslek Yüksekokulu döner sermaye işletmesinin gelirleri önce iki ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar;

a) Katkılı Gelirler: Her eğitim öğretim, araştırma veya uygulama birimi veya bölümü ile ilgili öğretim elemanlarının katkısıyla toplanan döner sermaye gelirleridir.

b) Katkısız Gelirler: Öğretim elemanlarının doğrudan ya da dolaylı katkıları olmadan elde edilen gelirlerdir. Bunlar, alınan iskontolar, banka faiz gelirleri, teminat ve ceza gelirleri ile alınan bağış ve yardımlar ve buna benzer diğer gelirlerdir.

Adı geçen döner sermaye işletmesi gelirlerinin çok büyük kısmı katkılı gelirlere olmaktadır. Bu tür gelirlerin de döner sermaye saymanlığından elde edilen bilgilere göre neredeyse tamamı teknik programlara bağlı motor programının motor atelyesinden elde edilen gelirler, marangoz atelyesinin elde ettiği gelirler ile halıcılık programı atelyelerinden elde edilen gelirlerden ibaret olduğunu söyleyebiliriz.

Bu atelyelerde yapılan ya da yapılabilecek işler aşağıda belirtilmiştir (Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Tanıtım Kataloğu, 1993).

- Halıcılık Programı Atelyesi: Atelyede 10 adet büyük boy halı tezgahı bulunmakta, ortalama her yıl 100x120 ebadında 8-10 halı dokunmaktadır.

Kilim atelyesinde her öğrenci bir kilim ve el dokuması diğer küçük çalışmalardan örnekler yapmaktadır.

Elde edilen bu ürünler ihale ile satışa sunulmaktadır. Ayrıca boya laboratuvarında doğal boyalardan yün boyanmaktadır. Hemen her rengin elde edildiği bu laboratuvarında istek olursa piyasadaki halı atelyelerine doğal boya ile boyanmış ilmelik yün satılabilmektedir.

-Marangoz Atelyesi: Bu atelyede formika yazı tahtası imalatı, mutfak dolabı imalatı, vestiyer imalatı, vitrin ve masa imalatı, sehba imalatı, sınıf kürsüsü imalatı, kitaplık imalatı ve her nevi mobilya tamiratları yapılmaktadır.

-Motor Programı Atelyeleri: Bu atelyelerde, motor test cihazı ile her türlü test ve ölçümler, her çeşit benzinli ve dizel motorların yazlık ve kışlık bakımı, ayrıca araçların ateşleme, yakıt, fren sistemi ve diğer bakımları yapılabilmektedir.

3.5.4. DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN GİDERLERİ

Döner Sermaye Saymanlığında mevcut kayıtlardan ve gider bütçesinden elde edilen masraf cinslerinin başlıcaları şöyledir:

1) Personel Giderleri

-Memur-işçi ücret ve giderleri

-Sosyal yardımlar

-Ek çalışma ücretleri

-Tazminat ve ödüller

-Ödenekler

-Yolluklar

2) Hizmet Alımları

-Ulaştırma-taşıma giderleri

-Bina küçük onarım giderleri

-Makine teçhizat ve demirbaş giderleri

3) Tüketim Malzemeleri ve Malzeme Alımları

-Kırtasiye baskı yayın giderleri

-Akaryakıt giderleri

-Özel malzeme alımları

-Temsil ağırlama ve tören giderleri

4) Makine Teçhizat ve Taşıt Alımları

5) Demirbaş Alımları

3.6.CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDE BÜTÇELEME VE DENETİM

Genel ve katma bütçeli dairelere bağlı olarak kurulan tüm döner sermayeli işletmelerin bütçeleri genel ve katma bütçeden ayrı olarak hazırlanmakta şekil ve kapsam bakımından işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Öte yandan döner sermayeli işletmelerde denetim esaslarını düzenleyen bir kanun, tüzük veya yönetmelik mevcut değildir. Uygulamada döner sermayeli işletmelerin denetimi bağlı oldukları idarelerin denetimini düzenleyen kanun, tüzük ve yönetmelikler esas alınarak yapılmaktadır.

Araştırmamızın ikinci bölümünde döner sermayeli işletmelerde bütçeleme ve denetim detaylı bir şekilde incelendi. Ancak, araştırmamızın temelini Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi oluşturduğundan bu işletmede bütçeleme ve denetim ayrıca ele alınarak incelenecektir.

3.6.1. BÜTÇENİN HAZIRLANMASI, ONANMASI VE UYGULANMASI

Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesinde bütçe "2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik" hükümlerine uygun olarak hazırlanmaktadır. Daha öncede anıldığı gibi adı geçen yönetmelik yine bundan böyle kısaca yönetmelik olarak anılacaktır.

Yönetmeliğin dördüncü bölümü "Bütçe İşlemleri"ne hitap etmekte ve 35 ve 36. maddeleri şöyledir:

"Döner sermaye işletmelerinin bütçe dönemi mali yıldır" (Yönetmelik Madde: 35).

"Döner sermaye işletmesinin bütçe tasarısı işletme müdürü ve sayman tarafından hazırlanır ve en geç Ekim ayı başında üniversite yönetim kuruluna sunulur. Bütçe üniversite Yönetim Kurulu kararıyla kesinleşir.

Döner sermaye gelirleri, bütçedeki harcama kalemleri ile program hedefleri dışındaki amaçlara tahsis edilemez. Yıl içindeki bütçe tertipleri arasındaki aktarmalar, üniversite yönetim kurulu kararıyla yapılır.

Bütçe yılı içinde yapılacak ek ve değişiklikler birinci fıkrada öngörülen usullere uygun olarak yapılır." (Yönetmelik Madde: 36)

Yönetmeliğin 36. maddesi uyarınca hazırlanan ve üniversite yönetim kurulunca onaylanan Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesinin 2000 yılı gelir ve gider bütçesi aşağıda (tablo 2 ve tablo 3'de) sunulduğu gibidir. Ancak gider bütçesi karşısındaki rakamlar gerekli görülmediğinden yazılmamıştır.

Tablo 2
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
2000 MALİ YILI TAHMİNİ GİDER BÜTÇESİ

	AYRINTI (TL)	TOPLAM (TL)
100- PERSONEL GİDERLERİ		
110 Devlet Memurları Aylıkları		
130 İşçi Ücret ve Giderleri		
140 Sosyal Yardımlar		
150 Ek Çalışma Karşılığı		
160 Tazminat ve Ödüller		
170 Ödenekler		
190 Diğer Personel Giderleri		
200- YOLLUKLAR		
210 Yurt İçi Görev Yoluğu		
300- HİZMET ALIMLARI		
310 Müşteri Kişi ve Firmalara Ödeme		
320 Ulaştırma Giderleri		
330 Taşıma Giderleri		
340 Tarifeye Bağlı Giderler		
360 Makine Techizat ve Demirbaş Giderleri		
370 Bina Küçük Onarım		
390 Diğer Hizmet Alımları		
400- TÜKETİM MALLARI VE MALZEME ALIMLARI		
410 Kırtasiye Baskı Yayın Giderleri		
430 Akaryakıt Giderleri		
460 Özel Malzeme Alımları		
470 Temsil Ağırılama ve Tören Giderleri		
490 Diğer Tüketim Malları		

500- DEMİRBAŞ ALIMLARI

510 Büro Malzeme Alımları

520 Büro Makinaları Alımları

590 Diğer Demirbaş Alımları

600- MAKİNA TEÇHİZAT VE TAŞIT ALIMLARI

620 Makine Teçhizat ve Taşıtlar Alımları

700- YAPI TESİSAT GİDERLERİ**800- DİĞER ÖDEME VE HARCAMA KALEMLERİ**

810 Vergi Resim ve Harçlar

820 Diğer Ödül ve İkramiyeler

900- TRANSFER HARCAMALARI

960 Borç Ödemeleri

Toplam**5.400.000.000.- 5.400.000.000.-**

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü Kayıtları

Tablo 3
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
2000 MALİ YILI TAHMİNİ GELİR BÜTÇESİ

GELİRLER:		5.400.000.000.-
Katkısız Gelirler	1.012.500.000	
Katkılı Gelirler	4.387.500.000	
	+ _____ + _____	
	5.400.000.000	5.400.000.000

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü kayıtları

Görüldüğü gibi bu işletme bütçesini klasik devlet bütçesi gibi birbirine eşit tahmini gelir ve gider bütçesi şeklinde hazırlayarak uygulamaya koymuştur. Ayrıca gelir bütçesinde gelirler detaylı bir şekilde gösterilememiştir. Başka bir anlatımla gider ve gelirlerin dayanaklarını gösteren bütçe gerekçelerine rastlanılmamıştır. Bu nedenle uygulanan bütçe sistemi ile etkin bir kar planlaması, üretim planlaması-kontrolü ve denetim gerçekleştirilememektedir.

3.6.2. DENETİM

Yönetmeliğin 37. maddesi mali denetim ile ilgili olup şöyledir:

"Döner sermaye işletmesinin mali işlemleri, gelirleri ve giderleri, Maliye Bakanlığınca her zaman denetlenebilir.

Döner sermaye işletmeleri, 1050 sayılı Muhasebe - Umumiye Kanunu'na tabi değildir. Döner sermayeden elde edilen ve her yıl sonunda kullanılmayan gelir, ertesi yılın döner sermaye gelirine eklenir. Mali yılın

bitiminden başlayarak iki ay içinde hazırlanacak bilanço ve ekleri ile bütün gelir ve gider belgeleri denetim için Sayıştay'a birer örneğide aynı süre içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına verilir."

Bu işletmede öncelikle, personelin kendi içindeki hiyerarşisinden kaynaklanan işletme içi denetim her an mümkün olabilmekte, üstler astların yaptıkları işleri yönetmekte ve kontrol etmektedirler. Dış denetim Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Bu organlarca yapılan denetim şekli ve sistemi araştırmamızın ikinci bölümünde anlatılandan farklı değildir. Bu nedenle burada aynı şeylerin tekrarından kaçınılmıştır.

Hemen hemen bütün genel ve katma bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinde olduğu gibi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesinde işlemlerin yasalara ve yönetsel kurallara uygunluğunun sağlanmasına yönelik olarak hukuki açıdan uygunluk denetimi yapılmaktadır. Ancak, uygulama ve uygulayıcıların etkinliğini ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye yönelik etkinlik denetimine gereken önemin verilmediği tesbit edilmiştir. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi etkinlik denetimi için her şeyden önce bütçeleme sistemindeki sorunlar giderilmeli işletmelerin yapılarına uygun ve tek düzen bir bütçe ve program şekli tesbit edilmelidir.

3.7.CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDE MALİYET-FAYDA ANALİZİ

Maliyet-fayda analizinin tanıtıldığı ikinci bölümden hatırlanacağı üzere herhangi bir yatırım projesine veya yatırım gerçekleştirildikten sonra cari harcamalara bu tekniğin uygulanabilmesi için önce maliyet ve faydaların kapsamının çizilmesi ve daha sonra maliyet ve faydaların mukayesesi için bunların sayısallaştırılmasının gerekli olduğunu söylemiştik.

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmeti yapan devlet daireleri ile iktisadi amaçlarla kurulmuş İktisadi Devlet Teşekkülleri arasında kalan müesseselerdir. Tabii oldukları mevzuat ve bilanço çıkarmadaki farklılıklar denetim ve yönetimin gösterdiği değişiklikler nedeni ile genel mali yönetimin dışında kalan bu müesseseler kamu hizmetine bağlı olarak ortaya çıkmışlardır.

Kamu hizmetine bağlı olarak ortaya çıkan döner sermayeli işletmeler tam bir ticari işletme olmadıkları için bu işletmeler de gerçekleşen maliyet ve yaratılan hasılat bilinen maliyet ve hasılat kavramlarından farklılık arz etmektedir. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin muhasebe kayıtlarına bakarak özel teşebbüs ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile mukayeseler yapmak doğru olmayacağı gibi bu işletmelere maliyet-fayda analizi tekniğinin tam olarak uygulanabilmesi için maliyet ve hasılat rakamlarının gerçeği ifade eder hale getirilmesi gerekir.

Yukarıda kısaca ifade edilen bazı hususların ne derece geçerli olduğunu daha iyi anlayabilmemiz bakımından Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesinin 1999 yılının bazı mali tabloları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
1999 MALİ YIL SONU BİLANÇOSU

AKTİF HS.		PASİF HS.	
KASA	64.517.904	ÖD.VERGİ VE FONLAR	19.672.835
BANKALAR	58.914.913	ÖD.DÖN.SER.YÜKÜM.	233.000
İLK.VE MALZ.STOK	5.217.000	SERMAYE	50.000.000
DEVREDEN KDV	34.613.000	DÖNEM KARI	93.356.982
	+ _____		+ _____
TOPLAM	163.262.817	TOPLAM	163.262.817

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü kayıtları

Tablo 5
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
1999 MALİ YILI KAR/ZARAR CETVELİ

BORÇ		ALACAK	
590 Dönem Karı Hs.	93.356.982	690 Dönem K/Z Hs.	723.209.428
798 Gid.Çeş.Yans.Hs.	629.852.446		
	+ _____		
TOPLAM	723.209.428		

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü kayıtları

Tablo 6
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
1999 YILI GİDERLER DÖKÜM CETVELİ

	GİDERLER ÇEŞİDİ	TUTARLAR	TOPLAM
1	ÜRETİLEN MAL VE HİZMET MALİYETİ		
	a) Hammadde ve Malzeme Alım Giderleri		
	b) Uzman ve İşçilik Giderleri		
	c) Enerji Giderleri		
	d) Amortisman Giderleri		
	e) Diğer Üretim Giderleri	225.100.000	225.100.000
	f) Kırtasiye Giderleri	82.882.018	82.882.018
2	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
	a) Memur Aylıkları	209.257.000	209.257.000
	b) Ek Çalışma Ücreti		
	c) Tazminatlar		
	d) İşveren Sigorta Prim Payı		
	e) Harcamalar		
	f) Katkı Payları		
3	DİĞER GİDERLER		
	a) Diğer Giderler	112.613.428	112.613.428
	GENEL TOPLAM	629.852.446	629.852.446

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi
Müdürlüğü kayıtları

Tablo 7
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
GELİRLER DÖKÜM CETVELİ

	GELİRİN ÇEŞİDİ	TUTAR	TOPLAM
1	MAL VE HİZMET SATIŞ HASILATI		
	a) KATKILI GELİRLER	720.881.000	720.881.000
2	BANKA FAİZ GELİRİ	2.328.428	2.328.428
3	DİĞER GİDERLER		
	a) Alınan İskontolar		
	b) Teminat ve Ceza Gelirleri		
	BRÜT HASILAT TOPLAMI	723.209.428	723.209.428

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü kayıtları

Tablo 8
CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SİVAS MESLEK YÜKSEKOKULU
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
1999 YILI HASILAT VE KAR
BİLDİRİMİ CETVELİ

AYLAR	BİLDİRİLEN GAYRİSAFİ MİKTAR	HAZİNEYE YATIRILAN MİKTAR
Ocak	14.130.000	1.413.000
Şubat	72.185.000	7.218.000
Mart	131.596.000	13.160.000
Nisan	118.178.000	11.818.000
Mayıs	42.182.000	4.218.000
Haziran	2.610.000	261.000
Temmuz	36.522.000	3.652.000
Ağustos	26.087.000	2.609.000
Eylül	---	---
Ekim	277.391.000	27.739.000
Kasım	----	----
Aralık	2.328.428	233.000
TOPLAM	723.209.428	72.321.000

Kaynak: Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü kayıtları

Yukarıda verilen tabloları incelediğimizde bu işletmenin önceki yıllarda olduğu gibi 1999 yılını da (93.356.982 TL.lik) karla kapattığını, 1999 yılında 723.209.428 TL. hasılat yarattığını ve yasa gereği gayrisafi hasılatın %10 olan toplam 72.321.000 TL.'ni hazineye yatırdığı anlaşılmaktadır. Ayrıca tablolarda gösterilmeyen fakat saymanlıktan edinilen bilgilere göre bu işletme Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumuna yasa gereği %1 kurum payı olan 16.792.428 TL. ödemiştir.

Bu işletmenin mevcut atıl kapasiteyi kullanarak başlangıçtaki genel bütçeden aktarılan 100.000 TL.lik sermayeyi 50.000.000 TL.ye çıkarması ve

bu sermayenin tamamını kendi gelirleri ile ödemesi ve bu sermaye ile 723.209.428 TL. hasılat yaratması ilk bakışta başarılı bir işletme olduğu izlenimi vermektedir. Öte yandan hazineye payı olarak 1999 yılında 72.321.000 TL. ödediğini de dikkate alırsak böyle bir işletmenin mevcut olmaması halinde devletin kasasına bu para kanalize edilmeyecekti. Özetle eğitim-öğretime katkıda bulunmak, ekonomik boş kapasitenin kullanılması ve böylece devlete ek gelir sağlanması amacıyla kurulan bu işletmenin ülke ekonomisine katkıda bulunduğunu söyleyebiliriz.

Ancak Tablo 6'daki gider cetvelinden de anlaşılacağı üzere normal ticari bir işletmede maliyetin büyük kısmını oluşturan enerji ve işçilik giderlerinin mevcut olmadığını görmekteyiz. Öte yandan Tablo 4'te verilen bilançodan da anlaşıldığı gibi bilançonun aktif kısmı sadece dönen varlıklardan ibarettir. Çünkü işletme faaliyetleri süresince kullanılan sabit kıymetlerin tümü katma bütçeye aittir. Dolayısıyla bunların amortisman giderleri dikkate alınmamaktadır. Ayrıca işletmede çalışan personel döner sermaye işletmesinin kadrolu personeli olmadığından bunların maaşları da katma bütçeden karşılanmaktadır.

Yukarıda özetlenen nedenlerin tümünü dikkate aldığımızda verilen hizmetlerin ve satılan mamullerin fiyatları gerçek maliyetine göre belirlenememektedir diyebiliriz. Gerçek maliyetin belirlenebilmesi için katma bütçeden sağlanan imkanların rakamlarla ifade edilmesi, yani katma bütçeye ait olup da kullanılan makine ve binaların parasal değerlerinin ve ayrıca katma bütçeden sağlanan enerji ve personel giderlerinin tespit edilmesi gerekir. Tüm bunlar tespit edildiğinde 1999 yılını 93.356.982 TL. lik karla kapatan bu işletmenin zarar edebileceğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Ayrıca yukarıda bahsedilen hususlar bilinmeden döner sermayeye katkısı olan personele kardan prim verilmesi sakıncalıdır. Şayet zarar sözkonusu ise çalışanlara, öğretim elemanlarına pay vermek katma bütçeden ek ücret vermek demektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Genel ve katma bütçeli kuruluşların kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, bu hizmetlere bağlı olarak ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki nitelik taşıyan faaliyetlerin yürütülmesi için ayrılan sermayelere "Döner Sermaye", bu şekilde kurulan işletmelere de "Döner Sermaye İşletmesi" denilmektedir.

A. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Türk kamu ekonomisinde döner sermaye işletmeleri uygulamasına 1925 yılında 26.1.1925 tarih ve 549 sayılı "Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun" ile başlanmıştır. Bu kanunda sabit sermaye kavramı kullanılmasına rağmen, aslında ifade edilen bugünkü döner sermayedir.

Türkiye'de ilk kez döner sermaye deyimi ise 27.1.1927 tarih ve 968 sayılı "Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanunu'da kullanılmıştır. Ancak Türk kamu ekonomisine ve mali sistemine gerçek niteliğiyle döner sermayeli işletmeler 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 49. maddesi ile girmiştir. Yapılan bu düzenleme ile edinilen amaç, devletin ekonomik faaliyetlere doğrudan katılmasıdır. Devlet temel ekonomik faaliyetlere kamu iktisadi teşebbüsleri aracılığıyla katılırken küçük çaptaki mal ve hizmet üretimini de döner sermaye işletmesi aracılığıyla gerçekleştirmeyi amaçlamıştır.

Döner sermayeli işletmeler, genel ve katma bütçeli idarelerde mevcut boş kapasitenin kullanılması, belli bir talebin karşılanması ve devlete ek gelir sağlanması gibi ana amaçlar için kurulmasına karşılık, uygulamada, daha fazla idari ve mali özerklik elde etmek, giderlerde serbestlik sağlamak, özel

ayrıcılıklardan yararlanmak gibi özel amaçlar için kurulduğu görülmektedir.

Bugünkü mevzuatımıza göre bir hizmete döner sermaye tahsis edilebilmesi için:

- Ortada bir kapasite fazlası bulunmalı,
- Bu fazla kapasite, piyasa fiyatı olan bir mal veya hizmetin üretimine yöneltilmemeli,
- Bu ek üretim esas kamu hizmetini aksatmamalıdır.

Genel veya katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmelerin sermayeleri; bütçelerine konulan ödenekler, işletmelerin faaliyetleri sonunda elde ettikleri karlardan yapılan ilaveler ve bağlı olduğu idarelerce tahsis edilen iktisadi kıymetleri ile yapılan bağış ve yardımlardan sağlanmaktadır.

Çok çeşitli alanlarda faaliyet gösteren ve günümüzde sayıları 4000'e yaklaşan döner sermayeli işletmeleri çeşitli yönleriyle sınıflandırmak mümkündür.

Çalışma alanlarına göre; eğitim alanında, sağlık alanında ve tarım alanında faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri, şahsiyetlere göre; tüzel kişiliği olanlar ve olmayanlar şeklinde bir sınıflandırma yapılabileceği gibi ayrıca işletmeleri, bağlı oldukları bütçeler açısından da ayrıma tabi tutabiliriz (Genel bütçeli idareye bağlı döner sermaye işletmeleri, katma bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmeleri).

Değişik alanlarda faaliyet gösteren ve kamu ekonomisinde önemli bir yer işgal eden döner sermayeli işletmelerin pek çok sorunları ve uygulamada görülen aksaklıkları vardır.

Uygulamada döner sermaye işletmelerinde görülen aksaklıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

-Döner sermayeli işletmelerin bir kısmı genel ve katma bütçeli idarelerin bünyesinde bırakıldığı halde diğer bir kısmına tüzel kişilik verilerek idari ve mali yönden bağımsız hale getirilmişlerdir.

-Pek çok döner sermayeli işletmenin, faaliyetleri ile mali imkanları arasında işletmenin amaçlarına uygun bir denge kurulamamıştır. Bunun sonucu olarak da, işletmelerin sabit sermayeleri ile çalışma sermayeleri kapasitenin uyumlu kullanımına elverişli biçimde şekillenememiştir.

-Döner sermayeli işletmeler için devletçe ayrı bir bütçe yapılmamakta, 1050 sayılı kanununun 49. maddesi çerçevesinde ve yönetmelikler doğrultusunda genel veya katma bütçe dışında yıllık olarak hazırlanmaktadır. Çok basit olarak hazırlanan ve iş programlarından yoksun bu bütçeler etkin bir denetimin yapılmasına yardımcı olamamaktadır.

-Döner sermayeli işletmelerin denetimini düzenleyen bir kanun tüzük veya yönetmelik mevcut değildir.

-Yapılan denetim faaliyetleri yasalara uygunluk şeklinde olan hukuksal denetim olup, kaynak savurganlığını önleyecek, verimliliği arttıracak etkinlik denetimi yok denecek kadar azdır.

-İşletmelerin örgütlenmesi, amaçlarını gerçekleştirecek ve faaliyetlerinin rasyonel olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde yapılamamıştır.

-Yasalarla düzenlenmesi gereken bazı konular özel yönetmeliklere bırakılmış ve bu durum birbirinden çok farklı uygulamaların ortaya çıkarılmasına sebep olmuştur.

-Uhdesinde döner sermaye işletmesi bulunan işletmelerde çalışan personel döner sermaye gelirlerinden pay almaktadır. Bu durum ise devlet

memurları arasında ücret dengesinin bozulmasına sebep olmaktadır.

-Herhangi bir projenin veya yatırımın karlı veya verimli olup olmadığını tespit etmek için kullanılabilecek yöntemlerden biri Maliyet-Fayda Analizi'dir. Ancak, bu tekniğin döner sermayeli işletmelere uygulanması hemen hemen imkansızdır. Çünkü döner sermayeli işletmelerde maliyet, gider, kar hatta gelir kavramları kendine özgü bir anlam ifade etmektedir.

Günümüzde en yaygın döner sermaye işletmeciliği uygulamaları üniversitelerde görülmekte ve üniversite döner sermaye işletmelerini 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. maddesi düzenlemektedir. Bu çalışmanın temelini de Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi oluşturmaktadır ve yukarıda bahsedilen aksaklık veya sorunların tümü burada da ortaya çıkmaktadır. Ayrıca her yıl dönemi kar ile kapatan bu işletmenin tam kapasitesini kullandığını söyleyemeyiz. Her türlü modern makine ve donanıma sahip olan çoğu programları YÖK/Dünya Bankası II. Endüstriyel Eğitim Projesi kapsamında bulunan okulun, uhdesinde kurulan döner sermaye işletmesi pazara yönelik üretim standardı belirleyememiştir. En büyük gelirini marangoz, motor ve halıcılık atölyelerinde yapılan üretim ve hizmetler oluşturmaktadır. Bunun dışındaki atölyelerden sağlanan gelir yok denecek kadar azdır. İşletmede, klasik devlet bütçesi gibi tahmini gelir bütçesi tahmini gider bütçesine eşit olarak hazırlanmakta ve uygulamaya konulmaktadır. Üretilen ürünlerin veya hizmetlerin satış fiyatlarının üretim maliyetini karşılayıp karşılamadığı ve karlılık durumunun ne olduğu kesin olarak bilinmemektedir.

B. ÖNERİLER

Araştırmamızın bulguları ve karşılaşılan sorunlar çerçevesinde konuya ilişkin önerilerimiz iki kısımda sunulacaktır.

a) Tüm Döner Sermaye İşletmelerini Kapsayan Öneriler

-Döner sermaye işletmeciliği uygulamasında görülen eksiklik ve karışıklıkların giderilmesi bakımından öncelikle bütün işletmeleri kapsayacak "Döner Sermayeli İşletmeler Kanunu" çıkarılmalıdır.

-İşletmelerin işletmecilik ilkelerine göre örgütlenmesi sağlanmalıdır. İşletmelerin yönetimi, yönetim kurulu düzeni ile değil, işletme ve muhasebe konusunda bilgisi olan sorumlu müdürler ve kişiler tarafından yürütülmelidir. Ayrıca görevlerin ek görev şeklinde değil de döner sermaye işletmesine bağlı uzman kişiler tarafından sürdürülmesi sağlanmalıdır.

-Bütçeler etkin bir denetimin yapılmasına yardımcı olacak şekilde hazırlanarak uygulamaya konulmalıdır.

-Faaliyetlerin yasalara uygunluğunun denetimi yanında etkinlik denetimi için gerekli sistemin kurulması gerekir. Bu sistemin kurulması işletmelerin işletmecilik ilkelerine göre oluşturulup yönetimlerini sağlayacak ve böylece kaynak savurganlığı büyük ölçüde önlenecektir.

b) Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesine İlişkin Öneriler

Yukarıda belirtilenlere ilave olarak önerilen hususlar aşağıda sunulmuştur.

-İşletmenin tablolarını incelerken dikkatimizi çeken önemli hususlardan biri şudur: 1999 yılı sonu itibariyle elde edilen fiili hasılat toplamı 723.209.428 TL., buna karşılık 2000 yılı bütçesinde tahmin edilen hasılat toplamı 5.400.000.000 TL.dir. 2000 yılında gelirlerin bu seviyede tahmin edilmesi dikkat çekicidir. Zira, gelirden tahmin edilen yaklaşık %647'lik bir artışın nedenini anlamak mümkün değildir. Çünkü bütçe gerekçelerden yoksun olarak hazırlanmaktadır. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi böyle bir

bütçeleme sisteminden etkin bir denetim beklenemez. Dolayısıyla mutlaka iş programına dayalı, kar planlamasına imkan veren bir bütçe hazırlanmalıdır.

-Üretilen mal ve hizmetlerin gerçek maliyetini tespit edebilecek etkin bir maliyet muhasebesi sistemi kurulmalıdır.

-Hedef Pazar açıkca belirlenmeli buna ilişkin gerekli malzeme, makine alınarak üretime geçilmelidir.

-İşletmenin piyasaya yeterince tanıtımı yapılarak mevcut boş kapasitenin kullanılabilmesi için ne tür işlerin yapılabileceği hakkında yeterince bilgi verilmelidir.

-Mutlaka işletmecilik konusunda uzman bir işletme müdürü atanmalıdır.

-Saymanlık hizmeti ek görev şeklinde değil, Maliye Bakanlığı tarafından atanan kişi tarafından yürütülmelidir.

KAYNAKLAR

- ACAR, D.N.TETİK : **Genel Muhasebe**, Akdeniz Matbaası, İsparta 1998.
- AKALIN, Güneri : **Kamu Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 486, Ankara 1981.
- AKALIN, Güneri : **Yüksek Öğretim Karma Malına Maliyet-Fayda Analizinin Uygulanması**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 44, Ankara 1980.
- AKÇA, Yusuf : **Bütçe ve Devlet Muhasebesi**, İ.Ü. Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul 1996.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi 6.b., Ankara 1997.
- AKKAYA, Saim : **Sınai Yatırım Projelerinin Mali Yönden Tahlili ve Değerlendirilmesi**, İstanbul 1988.
- AKSOY, Ahmet : **İşletme Sermayesi Yönetimi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1993.
- AKSOY, Şerafettin : **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.
- ALAGÖZ, Ahmet, : **Kamu Döner Sermaye İşletmeleri**, DSİ Matbaası, Ankara 1982.
- ALAGÖZ, Ahmet : "Döner Sermayeli İşletmeler", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Eylül 1985.
- ALTUĞ, Osman : **Maliyet Muhasebesi**, 12.b., Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.
- BATIREL, Ö.Faruk : **Kamu Bütçesi**, 7.b., Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 460-693, İstanbul 1994.

- BAYKARA, Bekir : "Döner Sermayeli İşletmelerde Kar ve Karlılığın Anlamı", **Mali Hukuk**, Sayı: 52, Yıl: 1994.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Kamu Ekonomisine Giriş**, Temat Yayınları, İstanbul 1977.
- BURSAL, N.Y.ERCAN : **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını No: 47, İstanbul 1986.
- BÜKER, S.Ö.ERTUNA : **İşletme Finansmanı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 71, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 18, Eskişehir 1992.
- BÜYÜKERSEN, Y.F. TEKİN,
F. HEPER, C. BİNATLI, O.
ZILLIOĞLU, E. ATAÇ, B.
ATAÇ ve B. ERDEM : **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 41 Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 13, Eskişehir 1990.
- COŞKUN, Gülay : **Devlet Bütçesi**, 5. b., Turhan Kitabevi 1997.
- COŞKUN, Gülay : **Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi**, 2.b., Turhan Kitabevi, Ankara 1989.
- DOĞAN, Muammer : **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995.
- DUE, F. John, : **Maliye, Bir İktisadi Analiz**, Sevim GÖRGÜN ve İzzettin ÖNDER çevirisi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları No: 1241/206-27, 3.b., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1963.

- ENGÜR, Hatice : **Türkiye'de Kamu Döner Sermaye İşletmeleri Uygulaması**, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporları Dizisi, Sıra No: 5, Sevinç Matbaası, Ankara 1987.
- ERÇİN, Cezmi : **Bütçe Nazariyet ve Tatbikatı**, İstanbul 1938.
- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, 15. b., Savaş Yayınları Ankara 1994.
- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 16.b., Ankara 1998.
- FEYZİOĞLU, B.Necmettin: **Nazari Tatbiki Mukayeseli Bütçe**, 7.b., Filiz Kitabevi Yayını, 1984.
- GÖNEN, D.H. İŞİK : **Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale Muhasebe Denetim**. Ankara 1985.
- GROVES, M. Harold : **Financing Government**, New York, Henry Holt and Company, 1949.
- GÜRBÜZ, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, 4.b., Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.
- GÜRSOY, Bedri : **Kamusal Maliye Bütçe**, 2. Cilt, 2.b., A.Ü. S.B.F., Yayın No: 481, Sevinç Matbaası, Ankara 1981.
- HOLMES, A.W.
- W.S. OVERMAYER : **Muhasebe Denetimi**, Oğuz Göktürk Çevrisi Cilt I, Bilimsel Yayınları Derneği Yayın No: 5, 8.b., Mart 1975.
- KEPEKÇİ, Celal : **Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara 1995.
- KOSTİK, Tamer : **Döner Sermayeli İşletmeler**, Ankara 1998.

- KOSTİK, Tamer : "Döner Sermayeli İşletmelere Genel Bakış" **Mali Hukuk**, Sayı: 74, Yıl: 1996.
- KUYUCAK, Hazim : **Bütçe**, İstanbul 1952.
- MUCUK, İsmet : **Modern İşletmecilik**, 5.b., Der Yayınları, İstanbul 1993.
- MUCUK, İsmet : **Modern İşletmecilik**, 6. b., Türkmen Kitabevi, İstanbul 1996.
- OĞUZ, Orhan : **Genel İktisat Teorisi Dersleri**, Sulhi Garan Matbaası Koll. Şti. İstanbul 1964.
- ÖZER, İlhan : **Devlet Maliyesi**, Cilt II, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1980/219, Başbakanlık Basımevi, Ankara 1980.
- PARASIZ, İlker : **İktisadın ABC'si** 3.b., Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 1998.
- PEHLİVAN, Osman : **Kamu Maliyesi**, Eser Ofset, Trabzon 1998.
- PEKİNER, Kamuran : **İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)**, 3.b., Sermet Matbaası, Vize 1980.
- PINAR, İ.O.
- YAZICI, S. ÖCAL : **Açıklamalı Örnekli 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu**, Ankara 1985.
- SAN, Kadir : **Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörlüğü, İstanbul 1992.
- SAYAR, Nihad : **Amme Maliyesi Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı**, Cilt 2,3. b., İstanbul 1964.

- SEVİLENGÜL, Orhan : **Genel Muhasebe**, IV. b. Lazer Ofset Matbaa Tesisleri San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara 1995.
- SEYİDOĞULU, Halil : **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Gizem Yayınları No: 4, Ankara 1992.
- SÖNMEZ, Nezihe : **Bütçe ve Bütçe Politikası**, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No: 64/58, İstiklal Matbaası, İzmir 1977.
- ŞAKRAK, Münir : **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Yasa Yayınları, İstanbul 1997.
- ŞENER, Orhan : **Kamu Ekonomisi**, Eren Basımevi, 1980.
- ŞENER, Orhan : **Kamusal Mallar Teorisi**, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 15, İstanbul 1977.
- ŞİMŞEK, Abdullah : "Kamu Döner Sermaye İşletmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları" **Mali Hukuk**, Sayı 64, Yıl 1996.
- ŞİMŞEK, M. Şerif : **Yönetim ve Organizasyon**, 4.b., Konya 1998.
- ULUATAM, Özhan : **Kamu Maliyesi**, 5.b., İmaj Yayınevi, Ankara 1997.
- ULUTAN, Burhan : **Katma Bütçeli İdareler ve Devlet İktisadi Teşekkülleri**, Ankara 1953.
- VERSAN, Vakur : **Kamu Yönetimi**, 9.b., Der Yayınları, Yayın No: 42, İstanbul 1986.

DİĞER KAYNAKLAR

- Anayasa (1982)
- Sayıştay Kanunu
- Muhasebe-i Umumiye Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu
- Damga Vergisi Kanunu
- Yükseköğretim Kanunu
- Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasına Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik
- Yükseköğretim Kurulu Yayın ve Dökümantasyon Dairesi Başkanlığı'nın 22.10.1999 tarih ve 25847 Sayısı Yazısı ve Eki
- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu Döner Sermaye İşletmesi Müdürlüğü Kayıtları
- Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulu 1993 Yılı Tanıtım Kataloğu
- Cumhuriyet Üniversitesi 1998-1999 Yılı Kataloğu