

T. C.
DUMLUKPINAR ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

146148

Yüksek Lisans Tezi

**KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARDAN DEVLET
ÜNİVERSİTELERİNİN BÜTÇELEME VE YÖNETSEL MUHASEBE
AÇISINDAN İNCELENMESİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Danışman

PROF. DR. ŞERAFETTİN SEVİM

146148

Hazırlayan

HAKAN SELDÜZ

0191013139

Kütahya – 2004

KABUL VE ONAY

Hakan SELDÜZ'ün hazırladığı "Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme Ve Yönetsel Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri" başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğin ilgili maddelerine göre değerlendirilip kabul edilmiştir.

16 -06- 2004

Tez Jürisi

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM (Danışman)

Prof. Dr. Davut AYDIN

Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Müdürlü

Prof. Dr. Ayşe KARAASLAN
Mudur

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme Ve YönetSEL Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri” adlı çalışmamın, tarafimdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atif yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Hakan SELDÜZ



ÖZGEÇMİŞ

1975 yılında Kütahya'da doğdu. Kütahya Merkez Cumhuriyet İlkokulu, Kütahya Ali Güral Lisesi (orta kısmı) ve İzmir Maltepe Askeri Lisesi'ni bitirdi. 2000 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü'nden mezun oldu. 2001 yılından beri Dumlupınar Üniversitesi Bilecik İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Muhasebe – Finansman Anabilimdalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.



ÖZET

Kamu sektörü; mali yapı, bütçeleme ve muhasebe alanlarında bir değişim dönemine girmiştir. Bu değişim sürecinde “gelir – harcama” yönelik yaklaşımlardan “varlık – kaynak” odaklı bir anlayışa doğru yol alınmaktadır.

Katma bütçeli kuruluşlardan Devlet Üniversiteleri’nde var olan mali yapı, bütçeleme anlayışı ve kullanılan muhasebe sistemi sağlıklı sonuçlar vermemektedir. Bir yüksekokretim kurumu içerisinde farklı mevzuatlara göre işleyen farklı birimlerden elde edilen mali nitelikli çıktıların bir araya getirilerek, kuruma ait bütünsel bir görüntü elde edilmesi mevcut prosedür dahilinde mümkün olmamaktadır. Bu sorunların yanı sıra kaynak sağlama konusunda da önemli sıkıntılar mevcuttur. Kaynak sağlama sıkıntısıyla paralel olarak, üniversitelerin “kar amacı gütmeyen kuruluş” sınıfına sokulmalarının doğruluğu tartışılmalı, öğretim maliyetleri birimsel bazda hesaplanarak kaynak sağlama konusuna temel teşkil etmelidir.

Birinci bölümde, kamu sektöründe bütçeleme faaliyetleri incelenmiştir. Yönetsel muhasebenin işlevleri açıklanarak, bu faaliyetlerdeki rolü ortay konmuştur.

İkinci bölümde, kamu sektörü içerisinde yer alan katma bütçeli kuruluşlardan üniversiteler üzerine odaklanılmıştır. Dumlupınar Üniversitesi örneği üzerinde, Devlet üniversitelerinin 01.01.2004 tarihine dek sahip oldukları finansal yapıları ve muhasebe sistemlerinin durumu bütçeleme ve yönetsel muhasebe açısından analiz edilirken; yabancı ülkelerdeki uygulamalar da genel anlamıyla değerlendirilmiştir. Analiz sonucu elde edilen bilgiler ışığında finansal yapı ve muhasebe sistemine bazı eleştiriler getirilmiştir.

Son bölümde, kamu mali ve idari reformu düzenlemelerinin üniversiteler üzerindeki etkileri bütçeleme ve yönetsel muhasebe açısından incelenmiş ve devlet üniversitelerinde kamu mali ve idari reformu paralelindeki değişimlerin yarattığı sorunlar belirlenerek, bu sorumlara dönük çözüm önerileri getirilmiştir.

ABSTRACT

The public sector has entered into an alteration period in the areas of financial structure, budgeting and accounting. In this period of alteration, it is proceeded to “wealth – resource” focused approach from “revenue – expenditure” concept.

The existing financial structure of the state universities, which are included in the supplementary budgeted organisations, is not providing reliable results. To get an integrated vision of the whole organisation from the fiscal outputs; gained from various units of a university performing under different regulations, is not possible in the present procedure. In addition to these problems, there are important difficulties also in obtaining resources. Along with the fiscal resource straits, the correctness of universities being identified in the classification of “not for profit organisations” should be discussed and the subject of providing resources should be based on the education costs calculated for each academic unit.

In the first chapter, the budgeting studies in public sector are researched. The role of managerial accounting in these budgeting studies, is brought up by explaining its functions.

In the second chapter, the focus is on the state universities which are included among the supplementary budgeted organisations of the public sector. While the situation of financial structures and the accounting systems of state universities upto 31.12.2003 were being analysed on the example of Dumlupınar University; the process in foreign countries is also generally viewed. The existing financial structures and the accounting systems are criticized in the guidance of the results of the analysis.

In the last chapter, the effects of public fiscal and administrative regulations on the state universities are analysed from the perspective of budgeting and managerial accounting. According to the results of the analysis, the challenges occurred by the innovations are identified and proposals are formed.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET.....	V
ABSTRACT.....	VI
ŞEKİLLER VE GRAFİK LİSTESİ.....	X
KISALTMALAR.....	XI
TEZ HAKKINDA.....	XII

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU SEKTÖRÜNDE BÜTÇELER VE YÖNETSEL MUHASEBENİN ROLÜ

1.1. KAMU SEKTÖRÜNDE BÜTÇELER VE BÜTÇELEME.....	2
1.1.1.Bütçe Tanımları	3
1.1.2.Bütçe İlkeleri	5
1.1.3.Klasik Bütçe Anlayışı.....	8
1.1.4.Çağdaş Bütçe Anlayışları	9
1.1.4.1. Milli Bütçe.....	9
1.1.4.2. Performans Bütçe Sistemi	10
1.1.4.3. Program Bütçe	11
1.1.4.4. Sıfır Esaslı Bütçe	13
1.1.5. Türkiye'de Kullanılan Bütçe Çeşitleri.....	16
1.1.5.1. Devlet Bütçesi	16
1.1.5.2. Katma Bütçe ve Katma Bütçeli Kuruluşlar	17
1.1.5.3. Özel Bütçeler	20
1.1.5.4. Döner Sermayeli İşletme Bütçeleri	20
1.1.5.5. Özerk Bütçeler	22
1.2. MUHASEBE SİSTEMİNİN İŞLEVLERİ VE KAMU SEKTÖRÜNDE YÖNETSEL MUHASEBENİN ROLÜ.....	23
1.2.1. Yönetsel Açıdan Muhasebe Sisteminin Önemi ve İşlevleri	24
1.2.1.1. Ölçme İşlevi.....	26
1.2.1.2. Değerlendirme İşlevi	27
1.2.1.3. Geliştirme İşlevi	28
1.2.2. Yönetsel Nitelikli Muhasebe Sisteminin Önemli Unsurları	29
1.2.2.1. Stratejik Yönetimin Temel Kavramları ve Stratejik Planlama.....	30
1.2.2.1.1. Strateji, Vizyon ve Misyon	30
1.2.2.1.2. Stratejik Yönetim Kavramına Bakış.....	32
1.2.2.1.3. Stratejik Planlama.....	32
1.2.2.2. Başabaş Noktası Ve Kar Planlaması	35
1.2.2.2.1.Başabaş Noktası Hesaplama Yöntemleri.....	35
1.2.2.2.2. Kar Planlaması ve Güvenlik Marjı.....	38
1.2.2.3. Standart Maliyetleme ve Sapma Analizleri	38
1.2.2.3.1. Standartlara ve Standart Maliyetlere Duyulan İhtiyaç	39
1.2.2.3.2. Standart Maliyetin Tanımı Ve Nitelikleri.....	40
1.2.2.3.3. Sapma Analizleri ve Standartların Düzeltilmesi	42
1.2.2.4. Sorumluluk Muhasebesi Kavramı	44
1.2.2.5. Stratejik Kararlar, Karar Politikaları Geliştirme ve Esnek Bütçe.....	47

1.2.3. Kamu Sektöründe Yönetsel Nitelikli Muhasebenin Önemi, Mevcut Durumu Ve Rolü	49
1.2.3.1. Kamu Sektörünün Yönetsel Ve Yapısal Durumuna Eleştiriler	50
1.2.3.2. Kamu Sektörünün Mali Yapısının Durumu ve Reform Çalışmaları ...	51

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARDAN ÜNİVERSİTELERİN FİNANSAL YAPILARININ VE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN BÜTÇELEME VE YÖNETSEL MUHASEBE AÇISINDAN MEVCUT DURUMUNUN ANALİZİ VE DUMLUUPINAR ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

2.1. ÜNİVERSİTELERİN FİNANSAL YAPILARINI VE MUHASEBE SİSTEMLERİNİ ŞEKİLLENDİREN MEVZUATA BAKIŞ	56
2.1.1. Anayasada Yer Alan Düzenlemeler	56
2.1.2. 2547 ve 3843 Sayılı Kanunlar	57
2.1.3. Diğer Mevzuat	61
2.1.4. Yeni Düzenlemeler.....	64
2.2. ÜNİVERSİTELERİN FİNANSAL ÖRGÜTLENME TEMELİNDE FİNANSAL YAPISI VE DUMLUUPINAR ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ	67
2.2.1. İdari Ve Mali İşler Dairesi Ve Bütçe Dairesi Başkanlıklar	70
2.2.1.1. Gider Yerleri, Giderler Ve Gelirlerin Tespiti Ve Bütçeleme	72
2.2.1.2. Ödeneklerin Tahsis	76
2.2.1.3. Kayıt Düzeni.....	77
2.2.1.4. Dönem Sonu Raporları	80
2.2.2. Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı	81
2.2.2.1. Gider Yerleri, Giderler Ve Gelirlerin Tespiti Ve Bütçeleme	81
2.2.2.2. Kayıt Düzeni.....	83
2.2.2.3. Dönem Sonu Raporları	84
2.2.3. Döner Sermaye İşletmeleri	84
2.2.3.1. Muhasebe Bölümünün Yapısı Ve Bütçeleme.....	87
2.2.3.2. Muhasebe Sisteminin İşleyiği Ve Dönem Sonu İşlemleri	88
2.3. YABANCI ÜLKELERDEKİ DURUMA BAKIŞ.....	90
2.3.1. Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Yükseköğretim Kurumlarının Finansal Yapısı Ve Yönetimi	91
2.3.2. Gelişmiş Ülkelerdeki Yükseköğretim Kurumlarının Finansal Yapısı Ve Yönetimi	93
2.4. ÜNİVERSİTELERİN 01.01.2004 TARİHİNE DEK SAHİP OLDUKLARI FİNANSAL YAPILARINA VE MUHASEBE SİSTEMLERİNE YÖNETSEL ELEŞTİRİLER.....	94
2.4.1. Kamu Kurumlarında Gözlenen Stratejik Sorunlar	95
2.4.2. Dağınık Yapıdan Kaynaklanan Sorunlar	97
2.4.3. Değişik Sistemlerin Ve Farklı Yöntemlerin Uygulanması.....	98
2.4.4. Eşgündüm Eksikliği.....	100
2.4.5. Yetki – Sorumluluk Dengesizliği	102
2.4.6. Teknik Nitelikli Sorunlar.....	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDEN KAMU MALİ VE İDARI REFORMU PARALELİNDEKİ DEĞİŞMELERİN YARATTIĞI SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. KAMU MALİ VE İDARI REFORMU DÜZENLEMELERİNİN ÜNİVERSİTELERE BÜTÇELEME VE YÖNETSEL MUHASEBE AÇISINDAN ETKİLERİ	108
3.1.1. İdari Ve Mali Mevzuatta Düzenlemeler	108
3.1.2. Düzenlemelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkileri.....	117
3.1.3. Yönetsel Muhasebe Açısından Etkiler	120
3.2. NAKİT ESASLI SİSTEMDEN TAHAKKUK ESASINA DAYALI SİSTEYE GEÇİŞ AŞAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	123
3.2.1. Envanter Sorunu	124
3.2.2. Bütçeleme, Maliyet ve Fiyatlama Sorunu	126
3.2.2.1. Bütçeleme	127
3.2.2.1.1. Gelir – Gider Sınıflandırması Ve Önceki Dönem Verilerinin Analizi.....	129
3.2.2.1.1.1. Gelirlerin Sınıflandırılması.....	130
3.2.2.1.1.1.1. Elde Edilme Yollarına Göre Gelirler	130
3.2.2.1.1.1.2. Sürekli Ve Arzi Gelirler.....	131
3.2.2.1.1.2. Giderlerin Sınıflandırılması	132
3.2.2.1.1.2.1. Değişken Giderler	132
3.2.2.1.1.2.2. Sabit Giderler	133
3.2.2.2. Standart Öğretim Maliyetlerinin Hesaplanması	135
3.2.2.3. Öğretim Fiyatlarının Hesaplanması.....	137
3.2.2.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Kayıtlarının İşleyişi	139
3.2.3. Hesap Planı Sorunu	142
3.2.4. Raporlama Sorunu	150
3.2.4.1. Analitik Raporlama Anlayışı	151
3.2.4.2. Süreçler Üzerinde Finansal Kontrol	155
3.2.4.2.1. Ölçme: Kontrol Standartları Ve Sapma Analizleri.....	157
3.2.4.2.2. Değerleme: Performans Değerlemesi	159
3.2.4.2.3. Geliştirme: Düzeltme, Yönetme Ve Yeni Hedeflerin Belirlenmesi.....	161
3.2.5. Personel Eğitimi Sorunu.....	162
3.2.6. Başarı Kriterleri Sorunu.....	163
3.3. ÜNİVERSİTELERDE BÜTÇELEME VE MUHASEBE UYGULAMALARINI DESTEKLEYİCİ YAPISAL VE YÖNETSEL DÜZENLEMELERE YÖNELİK ÖNERİLER.....	166
3.3.1. Strateji Ve Politikaların Belirlenmesi.....	170
3.3.2. Sorumluluk Alanları, Sorumluluk Merkezleri Ve Yetki Göçerimi	170
3.3.3. Katılımcı Yönetim Anlayışının Tesisi	171
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	173
KAYNAKÇA.....	175
DİZİN	182

ŞEKİLLER VE GRAFİK LİSTESİ

	sayfa
ŞEKİL1.1. Genel Ve Katma Bütçeli Kuruluşların İlişkisi.....	19
ŞEKİL1.2. Strateji – Amaçlar – Araçlar Arası İlişki.....	31
ŞEKİL2.1. Dumlupınar Üniversitesi İdari Yapısı.....	69
ŞEKİL3.1. Standart Öğretim Maliyeti Hesaplama Süreci.....	137
ŞEKİL3.2. Maliyet Hesaplarının Dönem İçi İşleyishi.....	140
ŞEKİL3.3. Öğretim Hizmeti Üretim Maliyeti Hesabının Gelir Tablosu Hesaplarına Devri.....	141
ŞEKİL3.4. Üniversiteler İçin Finansal Örgütlenme Temelinde Finansal Örgüt Yapısı Önerisi.....	169
GRAF.1.1. Farklı Hacimlerde Başabaş Noktası.....	36

KISALTMALAR

GFS: Government Finance Statistics (Kamu Finansmanı İstatistikleri)

ESA 95 : European System of Integrated Economic Accounts

TBMM: Türkiye Büyük Millet Meclisi

DFİF: Destekleme Fiyat İstikrar Fonu

ARIP: Tarım Reformu Uygulama Projesi

PEIR: Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi Ve Kurumsal İnceleme

YÖK: Yükseköğretim Kurulu

A.B.D.: Amerika Birleşik Devletleri

PPBS: Planlama, Programlama Bütçeleme Sistemi

BSC: Balanced Scorecard (Kurumsal Karne)



TEZ HAKKINDA

Problem

Kamu sektöründe bütçeleme faaliyetleri içinde yönetsel muhasebenin rolü nedir? Katma bütçeli kuruluşlardan Devlet üniversitelerinin mevcut finansal yapılarıyla muhasebe sistemleri bütçeleme ve yönetsel muhasebe açısından uygun mudur? Üniversitelerin finansal örgütlenme temelinde finansal yapılarına ve muhasebe sistemlerine yöneltilen eleştiriler nelerdir? Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulanması karara bağlanan sistem ve teknik gereği ortaya çıkan sorunlar nelerdir? Bu sorunların giderilmesi nasıl mümkün olabilir?

Araştırmmanın Amacı

Araştırmmanın amacı, Devlet üniversitelerinde uygulanmakta olan bütçeleme ve muhasebe sistemini yönetsel bir yaklaşımla irdeleyerek, mevcut sorunları belirleyip, bu sorunların çözülmesinde etkili olacak bazı öneriler getirmektir.

Araştırmının Önemi

Kamu sektöründe mevcut bütçeleme uygulamaları kullanılan muhasebe sistemlerini şekillendirmektedir. Bütçeleme ve muhasebe sistemlerindeki aksaklık ve belirsizliklerin yanı sıra, kaynak yaratmadaki yetersizlik verimli bir finansal yönetim gerçekleştirilmesini engellemektedir. Bu durum, katma bütçeli kuruluşlardan Devlet Üniversiteleri'ni mali ve idari yönlerden olumsuz etkilemektedir. Bütçeleme – Muhasebe – Finansal yönetim kavramları açısından, yönetsel karar almada etkili olacak bir muhasebe modeli ihtiyacı hissedilmektedir. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde sürdürülen mali reform çabalarının paralelinde bir takım öneriler sunulacaktır. Bu önerilerin amacı, ekonomik etkinlik ve verimliliğin ölçülmesine yardımcı olmak; üniversitelerde farklı statülerdeki finansal nitelikli birimlerin işlemlerini düzenleyerek çıktılarının konsolide edilmesine imkan sağlamaktır.

Araştırmada Hipotez

Bu araştırma hipotetik değildir. Araştırmada öncelikle mevcut durum analiz edilmiş, ardından var olan bilgiler düzenlenerek bir kullanım alanı önerilmiştir.

Araştırmmanın Sınırları

Araştırma, katma bütçeli kuruluşlardan Devlet Üniversiteleri’ni kapsamaktadır. Devlet Üniversiteleri için planlama ve kontrol yönelik öneriler getirilirken, Başabaş Noktası ve Standart Maliyet yaklaşımlarından hareket edilmiştir.

Araştırmmanın Yöntemi

Araştırma kaynak taraması, yerinde incelemeler ve yazışmalar yoluyla hazırlanmıştır. Kaynak taraması konuya ilgili kitap, makale, bildiri, sunu, rapor, konferans tutanakları ve internet üzerinde yapılmıştır. Yerinde incelemeler, Dumlupınar Üniversitesi bünyesinde; İdari ve Mali İşler Dairesi, Bütçe Dairesi, Sağlık – Sosyal Kültür ve Spor Dairesi Başkanlıklar ile Döner Sermaye İşletmesi’nde profesyonel yöneticilerle görüşmeler yoluyla gerçekleştirılmıştır. Ulaşma gücü olan yerlerde; özellikle yurt dışında bulunan uzman kişilerle de yazışmalar yapılarak bilgilerine başvurulmuştur.



BİRİNCİ BÖLÜM
KAMU SEKTÖRÜNDE BÜTÇELER
VE
YÖNETSEL MUHASEBENİN ROLÜ

1.1. KAMU SEKTÖRÜNDE BÜTÇELER VE BÜTÇELEME

Kamu sektörü ve kar amacı gütmeyen diğer kuruluşların oluşturduğu bütün, dünya ve Türkiye ekonomisinde çok önemli bir büyülükle sahiptir. Sağlık hizmetlerinden eğitime, savunma faaliyetlerinden sivil toplum kuruluşlarına ve devletlerin işleyişi için gerekli olan resmi dairelere kadar çok geniş bir alana yayılmıştır. Kar amacı gütmeyen kuruluşlar denilince akla; toplumun tabii gereksinimlerini karşılayabilmek amacıyla; gerek devlet gerekse bireyler tarafından kurulmuş; temel hedefi kar elde etmek yerine bu gereksinimleri giderebilmek olan; toplumsal yaşamı kolaylaştırmaya dönük faaliyetleri yine toplum yararını gözeterek yürüten bir sistemler bütünü gelmektedir. Bu sistemler bütünü; devlet kurum ve kuruluşlarıyla; vakıflar ve dernekler gibi çok çeşitli sivil toplum kuruluşlarından oluşmaktadır.

Kamusal alanda faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların yapıları ne olursa olsun, hepsinin en temel ortak özelliği kar amacı gütmemeleridir. Kamu yararına faaliyet yürüten bu kurum ve kuruluşların, yapıları itibarıyle farklılık arz eden ödenekler, teberru ve bağışlar ile döner sermaye gelirleri gibi birçok değişik gelir çeşitleri bulunmaktadır. Örneğin, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak illerde tesis edilmiş olan “İl Vergi Dairesi Müdürlükleri” gereksinim duydukları kira, personel ücretleri, kırtasiye, harcrahalar ve diğer çeşitli giderleri ilgili bakanlıktan aldıkları ödenekle karşılarlar. Sağlık Bakanlığı ya da Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bağlı bulunan hastaneler ise, aldıkları ödeneklerin yanı sıra; muayene, ameliyat vb diğer “döner sermaye” gelirlerine de sahiptirler. Aynı şekilde, teknik liseler ve meslek liseleri; meslek yüksek okulları ve fakülteler de yapmış oldukları proje vb çalışmaları dolayısıyla elde ettikleri gelirleri döner sermayelerinde barındırırlar. Vakıf ve dernekler gibi toplumsal amaçlara dönük çalışmalar yapan sivil toplum kuruluşları kendilerine ait işletmelerden kaynaklanan gelirlerin yanı sıra; bağış, aidat vb diğer bazı biçimlerde de gelir elde ederler.

Yukarıda açıklandığı gibi kamu sektöründe yer alan farklı yapılara sahip; değişik gelir ve gider yerleri bulunan, ancak temelde kar elde etmeyi amaçlamayan kuruluşların doğal olarak yine bu faktörler ve faaliyet alanlarıyla ilgili bir biçimde şekillenen muhasebe sistemleri, mali ve idari yapıları ve bütçeleri de çeşitlilik arz etmektedir.

Bu araştırmanın sonucunda varılmak istenilen nokta gereğince kar amacı gütmeyen tüm kuruluşlar; vakıflar, dernekler ve spor klüpleri gibi organizasyonların tamamı incelenmeyecek, kamu sektörü yani devlete ait kurumlar mercek altına yatırılarak üniversitelerin muhasebe sistemleri irdelenmeye çalışılacak; ancak, gerekli olan bölümlerde bu tip organizasyonlara da değinilecektir. Vakıf, dernek ve spor klüplerinin incelenmesi tamamen başka bir çalışma konusu yapılabilecek büyülükte geniş bir sahadır.

1.1.1. Bütçe Tanımları

Bütçe basitçe; gelecek dönem ya da dönemlere ait, tahmini kaynak-harcama dengesi şeklinde tanımlanabilir. Bu genel tanıma paralel olarak, kamu bütçesinin, gelecek bir döneme ilişkin, tahmini kamu gelir ve giderlerinin dengesi olduğu belirtilebilir. Bilindiği gibi, bilanço da bir çeşit varlık-kaynak dengesidir. Ancak, bilanço geçmiş dönemlerin izlendiği bir çizelge olup, gerçekleşmiş olan olayların rakamsal analizine imkan veren kesin bilgileri içerir. Bütçeler ise, geleceğe dönük hazırlanan tahmini gelir-gider dengeleridir. Genellikle, bütçe denildiğinde yalnızca devlet bütçesi akla gelmektedir.

Çağdaş anlayış yaklaşımıyla devlet bütçesi; ekonomik gelişme, tam çalışma, fiyat istikrarı, ödemeler dengesi gibi ulusal ekonominin gereklerini sağlayan bir araç olmanın yanı sıra, devletin yapacağı hizmetleri sınıflandırarak öncelikle yapılması gerekenleri ele alıp bunların en etkin biçimde yapılmasına imkan sağlayan ve devletin gelir-gider dengesini ekonomi içinde kurabilen, bunun için hizmet programlarına mali kaynak tahsis eden, geleceğe ait bu mali planı saptarken geçmişteki hizmetlerin etkin biçimde yapıldığı hakkında gerek kamu oyu gerekse parlamento yoluyla bilgi veren hukuki bir belge, bir araç olarak tanımlanmaktadır.¹

Devlet bütçesinin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:²

- Bütçe, geleceğe ait bir gelir-gider tahminidir.
- Gelir-gider tahmininin yapıldığı gelecek; sınırlı ve süreli özellikte olup, genellikle bu süre bir yıldır.

¹ Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 13

² Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi, Bütçe Ve Borçlanma**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2002, s. 165-166

- İktidardaki hükümetin siyasi politikasını gösterir.
- Anayasal bir yapıdadır.
- Yasama organınca, yürütme organına verilmiş bir ön izin niteliğindedir.
- Bütçe, bir kanundur.
- Bütçeler, devletin varlığından doğan mali yükün belirlenmesine ve bu yükün adil bir biçimde dağıtımasına yardımcı ve aracı olurlar.
- Bütçeler, bir yandan devlet faaliyetlerine açıklık ve belirlilik getirirken; diğer yandan bu faaliyetlerin birbirleriyle ahenkli bir şekilde yürütülmesine yardımcı olurlar.

Ancak devlet bütçesinin pek çok alt başlıkları olduğu gibi, devlet bütçesi dışında da çok çeşitli bütçeler bulunmaktadır.³

Her kurum ve kuruluş, yapısı ve amacı ne olursa olsun, faaliyetlerini planlayabilmek, planlara uygun programları geliştirip yürütebilmek için; önceki dönemlerde edindikleri deneyimler ve ilerideki dönemlere ait hedeflerine göre bütçeler hazırlırlar. Bu çalışmanın konusuna dahil olan kamu bütçesinin farklı tanımları yapılmıştır. Bunlardan bazıları şöyledir:

“Bütçe, devletin gelecek muayyen bir devre içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülp uygulanmasına izin veren hukuki bir tasarruftur.” Buna ilaveten bütçe hükümetin ana mali planı olarak yorumlanmış ve “...devletin kaynakları ve ihtiyaçları arasındaki dengeyi gösteren bir belge...” olarak ele alınmıştır. Ayrıca “*bütçe, kamu ekonomisi karar birimlerinin maliyetlerini de göstererek kendi örgütlerine yaptıkları bir kamu hizmeti sipariş listesidir*” tanımı da verilmiştir.⁴

Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu’nda bütçe; “...belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge...” şeklinde tanımlanmıştır.

³ Vural Akarçay, *Türkiye’de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1980, s.25

⁴ Nihat Falay, *Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995, s.9

1.1.2. Bütçe İlkeleri

Bütçelerin amaçlarına ulaşabilmesi ve işlevlerini eksiksiz olarak yerine getirebilmeleri için bir takım ilkelere uyulması gerekmektedir. Zaman içerisinde şekillenen ve genel kabul gören bütçeleme ilkeleri aşağıda kısaca ele alınacaktır.

Genellik İlkesi

Devlet maliyesinin tek vücutta ele alınması, “...*kamu gelir ve harcamalarının bir ortak havuz esprisi içerisinde...*”⁵ değerlendirilmesidir. Bütçe, her tür geliri ve gideri kapsar; büyük ya da küçük tüm gelir ve giderler bütçede yer alırlar. Genellik ilkesinin sonucu olarak gayrisafilik ve ademi tahsis kavramları ortaya çıkmıştır.

Gayrisafilik: Gelir ve giderlerin, birbirleriyle ilgisi olsun olmasın, eskilsiz olarak ayrı ayrı, yani; birbirleriyle mahsup edilmeksızın kaydedilmesi esasıdır.

Ademi tahsis: Tüm kamu gelirlerinin tüm kamu giderlerini karşılamak üzere ortak bir havuzda toplanmasıdır. Örneğin, trafikle ilgili olarak elde edilmiş olan gelirlerin, yine mutlaka trafikle doğrudan ilgili giderler için harcanması gerekmektedir. Tüm gelirler bir havuzda toplanır ve yapılan sıralama uyarınca kamu giderlerine tahsis edilir.⁶

Denklik İlkesi

Planlanan kamu harcamalarının, borçlar ve emisyon dışında, yine elde edilmesi planlanmış olan kamu gelirleriyle karşılanması ilkesidir. Yapılması zorunlu olan kamu giderleri tespit edilir ve bunların karşılanabilmesi için gerekli olan kaynakların belirlenmesine çalışılır. Ancak, çoğu zaman öngörülen gelirler giderleri karşılamada yetersiz kalmaktadır. Böyle durumlarda, devlet, iç ya da dış borçlanma veya emisyon hacmini artırma gibi suni kaynak yaratma eğilimine girer.

Birlik İlkesi

Devlete ait bütün gelir ve giderlerin tek bir bütçede toplanması ilkesidir. Tek bir bütçe içerisinde tüm gelir ve giderlerin izlenebilmesi olanağının yaratılması ile bütçenin açıklığı, kolay anlaşılır bir hale gelmesi ve denetiminin mümkün olması sağlanır.

⁵ Mecit Eş, **Kamu Maliyesi**, Melisa Matbaacılık, Kütahya, 2000, s. 78

⁶ Eş, a.g.e., s. 78

Anlaşılmır Olma İlkesi

Bütçe içerisinde yer alan her bilgi ve belgenin; tahminlerin, sonuçların, gelir ve gider kalemlerinin, genel ekonomi bilgisine sahip herkes tarafından kolayca anlaşılacak bir biçimde düzenlenmesidir.

Açıklık İlkesi:

Bazı yazarlarca “alenilik” ve “şeffaflık” olarak da adlandırılan bu ilke uyarınca bütçe ile ilgili bilgi ve belgelerin kamu oyunun bilgisine sunulması gerekmektedir. Yani, halkın bütçe ile ilgili bilgi ve belgeleri inceleme hakkı vardır. Devletin de bu bilgi ve belgeleri halka gösterme zorunluluğu bulunmaktadır.

Tahsis İlkesi

Devlete ait herhangi bir kurum ya da kuruluş, kendisine bütçeden ödenek ayrılmadıkça devlet adına harcamalarda bulunamaz. Kamu hizmetlerinin karşılığı olarak, o hizmeti yerine getirmesi planlanan kuruluşla gerekli ödenek bütçe ile kamu gelirlerinden tahsis edilir. Ödenek tahsisleri yapılrken, ilgili kamu kuruluşunun kamu geliri elde edilmesinde sahip olduğu orana bakılmaz. Her kurum ve kuruluşla ihtiyacı oranında ödenek ayrılır.⁷

Dönemsellik İlkesi

Yasama organınca, yürütme organına gelir toplama ve gider yapma yetkisi dönemlik olarak verilmekte olup, bu dönem genellikle bir yıldır. Yatırım bütçeleri ve geçici bütçeler bu ilkenin istisnasıdır.⁸ Bu ilkenin yardımıyla, bütçedeki gelir-gider tahminlerinde doğruluk derecesi artırılmış, bütçe denetiminin yapılmasında kolaylık ve verimlilik sağlanmış olur.⁹

Yasalaşma İlkesi

Bütçenin mali yıl girmeden önce onaylanarak, yürütme organına gelirleri toplama ve giderlerde bulunma izninin verilmesini öngörür. Bu ilke bazı ülkelerde bütçenin mali yıl başladiktan sonra onaylanmasıne karşı alternatif bir öngördür.¹⁰

⁷ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 173

⁸ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 174

⁹ Coşkun, a.g.e., s.45

¹⁰ Eş, a.g.e., s. 85

Samimiyet Ve Doğruluk İlkesi

Bütçe hazırlanırken yapılan gelir ve gider öngörülerinin ülkenin ekonomik şartlarına uygun bir biçimde yapılması gereklidir. Bütçede yer alan kalemlerin gerçeği yansıtar bir biçimde, abartulmadan hazırlanması samimiyet ilkesi gereğidir. Doğruluk ilkesi gelir- gider tahminlerinin objektif yönünü; samimiyet ilkesi ise sубjektif yönünü ifade eder.¹¹

Tasarruf İlkesi

Klasik iktisat düşüncesinin hakim olduğu zamanlarda israftan kaçınmanın en önemli tedbiri devleti olabildiğince küçük tutmak anlayışıydı. Bu ilkenin günümüzde ifade ettiği anlam ise; kamu kaynaklarının en etkin biçimde kullanılmasına çalışılmasıdır. Fayda-maliyet analizi, etkinlik maliyet analizi, doğrusal programlama ve yöneylem araştırması vb. analiz tekniklerinden yararlanılması bu ilkenin gereğidir.¹²

Giderlerin Bölümler Halinde Onaylanması İlkesi

Bütçe, alt programlardan oluşmaktadır. Bütünü oluşturan tüm bu alt programlar, yasama organı tarafından birer birer görüşülerek onaylanır. Böylelikle detaylı bir inceleme sağlanmış olur.

Sınırlı Yetki İlkesi

Anayasanın “*Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hükm konulamaz*” şeklindeki 161. maddesinden kaynaklanan bu ilke uyarınca, bütçeye ilgisi olmayan hiçbir hükm bütçe kanunu içerisinde dahil edilemez.

Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar ve zorunlu durumlar sebebiyle bütçe ilkelerinden sapmalar oluşmuştur. Sosyal, ekonomik ve yaşamın diğer alanlarındaki değişim ve gelişmeler klasik maliyecilerin klasik bütçe ilkelerini katı bir biçimde uygulamaları olağanı imkansız kılmıştır. Genellik ve birlik ilkelerinden sapmalar şeklinde nitelenebilecek olan uygulamalar sonucunda, farklı amaç ve hedeflere dönük bütçelerin geliştirilip düzenlenmesi zaruri bir durum haline gelmiştir. Katma bütçeler, özel bütçeler, döner sermaye bütçeleri, özerk bütçeler ve fon uygulamaları bu

¹¹ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 175

¹² Eş, a.g.e., s. 83

tip zorunluluklar neticesinde oluşmuştur. “1.1.5. Türkiye’ de Kullanılan Bütçe Çeşitleri” başlığı altında bu tip uygulamalar açıklanacaktır.

1.1.3. Klasik Bütçe Anlayışı

Devletin genel bütçe politikasıyla örtüsen, önceden belirlenmiş hizmetlerin gözden geçirilmesiyle; bütçe hazırlama ilkelerine sıkı sıkıya bağlı kalınarak hukuki şekil ve şartlara uygun bir biçimde tespit edilen gereksinimler ve harcamalarla gelirlerin tahmin edilmesi esasına dayalı olan; yani, bir ya da birkaç yıl önceki verilerden elde edilen rakamların değerlendirilerek gelir-gider dengesinin sağlanmaya çalışıldığı sistem “klasik bütçe anlayışı” olarak ifade edilebilir.

Klasik bütçenin işlevleri; mali ve iktisadi, siyasi, hukuki, kontrol ve denetim işlevleri olarak sınıflandırılabilir:¹³

Mali ve iktisadi işlevi: Klasik bütçe anlayışına göre bütçe; devletin gelir – gider dengesinin kurulmasını sağlayan araçtır. Bu bütçenin mali işlevidir. Sınırlı durumdaki kaynaklarla sınırsız kamusal gereksinimler arasında alternatif tercihlerde bulunulması bütçenin iktisadi özelliğini gösterir.

Siyasi işlevi: Demokratik ülkelerde parlamentolar, bütçe yardımıyla yürütme üzerindeki egemenliklerini sürdürürler. Yasama organı, bütçenin hazırlanıp onaylanması aşamasında, yürütme organının işlemlerine izin verme ve onu denetleme imkanını elde eder. Parlamenteler, yürütme organına halkın istekleri doğrultusunda yön verip, halkın eğilimlerini hükümetin işlemlerine yansıtmış olurlar.

Hukuki işlevi: yasama organının, yürütme organına giderlerin yapılması için izin, gelirlerin toplanması için yetki vermesi kanunla gerçekleştirilir. Dolayısıyla bütçe kanunu, kamu yönetimi ve görevlilerini ve yürütme organını bağlayıcı bir nitelik kazanır.

Kontrol ve denetim işlevi: Devletin, kendisini ekonomik ve mali açıdan denetleyebilmesini bütçe kendi kendine yerine getirir. Ayrıca, yürütmede görevli personel ve yaptıkları işler de; verilmiş olan yetkiler doğrultusunda ve sorumluluklar dahilinde, gösterilen hedeflere ulaşılması yolunda denetlenir. Yasama organının,

¹³ Ayrıntılı bilgi için bknz: Kalenderoğlu, a.g.e., s. 168-169

yürütmeye organına bütçe ile verdiği yetkilerin, nasıl, ne zaman ve ne ölçüde kullanıldığından denetlenmesidir. Diğer işlevleri tamamlayıcı niteliktedir.

Tercihlerin saptanmasında kolaylık ve belirlilik olması; tahmin ve hesaplama yükünün az ve kolay oluşu; sert ilkelere bağlı kalınarak ödenek israfının engellenmesi; idareye istikrar ve personele uzmanlık sağlama; bütçe süreciyle ilgili anlaşmazlıkların siyasi pazarlık süreciyle çözümlenebilmesi ve bütçeyi hazırlayacak bürokrat kadroya bütçenin içeriğinde yer alacak yapılması planlanan hizmetler konusunda geniş bir takdir hakkı ve siyasi baskılardan uzak kalma olanağı sunması klasik bütçenin avantajları olarak sıralanabilir. Ancak; hedeflerin ve sonuçların açık, tam ve yeterli şekilde belirtilmemesi; sadece girdileri ve masrafçı daireleri ele alması; kısa vadeli olması; hizmetlerin tam maliyetleri hakkında bilgi yetersizliği ve gelecek yıl maliyetlerinin kapsanamaması; bütçe gelir ve giderlerinin hep artış yönünde olmasının bir prensip haline dönüşmesi; bütçenin yalnızca mali fonksiyonuna ağırlık verilmesi; bütçe sisteminin katı ilkelere bağlı olup esneklik kavramından uzak olması; bazı faaliyet ve kaynakların genel bütçe dışında kalması; etkinliği ölçecek kıtas ve ölçütlerin olmayışı; bilgi edinme, haberleşme sisteminde eksiklikler bulunması; hizmetler ve idari birimler arası ilişkilerin tam kurulamamış olması gibi önemli dezavantajları da bulunmaktadır.¹⁴

1.1.4. Çağdaş Bütçe Anlayışları

Bütçelemenin sert ilkelerinden kaynaklanan sorunların zamanla artarak büyüyen bir hal alması, çağdaş bütçe kavramlarının şekillenmesine yol açmıştır. Hizmetlerin öncelikleri ve bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için gerekli olan kaynakların kullanımı gibi konularda, yalnızca yasaların çizmiş olduğu sınırlara bağlı hareket etmenin optimum faydayı sağlamadığı görülmüş ve kamu kaynaklarının daha etkin bir biçimde kullanılabilmesi için modern bütçeleme kavramları geliştirilmiştir.

1.1.4.1. Milli Bütçe

1940'lı yılların sonlarında milli hesaplar yapılmaya ve milli muhasebe sistemleri kurulmaya başlanmıştır. Milli muhasebe sistemi geçmiş yıl verilerini ortaya koyarken, milli bütçeler gelecek dönemin ekonomik değerlerini belirlemeye çalışırlar. Gayri safi milli gelir harcamaları milli bütçenin temel hareket noktası

¹⁴ Falay, a.g.e., s.25

olarak kabul edilebilir. Yapılması planlanan ya da beklenen harcamaları karşılayabilecek bütçe kaynaklarının temin edilmesine çalışılır. Bu sistemde bütçe, bir planlama aracı olarak değerlendirilmiştir.¹⁵

1.1.4.2. Performans Bütçe Sistemi

Bu sistemde, kamusal faaliyetlerin etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir. Performans bütçe sisteminde, ayrılan ödeneklerle ne gibi hizmetlerin sağlanabileceği belirlenir; her hizmet kategorisinde harcama türleri cari, yatırım ve transfer olarak harcama kalemlerine ayrılır.

Performans bütçe, çalışma programlarına ve hizmetlere ağırlık veren, özel fonksiyonların gerektirdiği üretim faktörlerini tam ve doğru şekilde yansitan ve faaliyetlerin başarılıabilmesi için örgütsel sorumlukları belirleyen bir bütçe türüdür. Performans bütçe sistemi genel itibariyle aşağıdaki özellikleri taşır:¹⁶

- Faaliyetler belirli programlar şeklinde formüle edilir. Her faaliyet için farklı çözüm yolları ve her çözüm metodunun kapsayacağı süre ve maliyetler belirlenir. Ödeneklerde de, girişilecek faaliyetlere paralel bir bölümlendirme yapılmaya çalışılır.
- Performans bütçe, farklı harcama programlarını ölçülebilir veya sayılabilir birimlere indirmeye yönelir. Uygulamalar, iş ölçütlerine göre planlanır ve bu ölçütler yapılan işin niteliğine göre ve sayısal biçimde saptanır.
- Performans bütçe, sisteme uygun bir maliyet muhasebesi sistemiyle anlam kazanır. Çünkü, muhasebe sistemiyle maliyetler ve uygulamaların mali sonuçları hakkında yöneticilere bilgi sağlanmalıdır. Aynı şekilde, her bir sorumlu birime ayrılan fonların kontrolünü de mümkün kılmalıdır.

¹⁵ Yusuf Akça, *Devlet Muhasebesi Sistemi*, Basılmamış Doktora Tezi, İÜ, SBE, Para Banka Ana Bilim Dalı, 1995, s. 23

¹⁶ Falay, a.g.e., s. 50

1.1.4.3. Program Bütçe

Program bütçe sisteminde, klasik bütçe sisteminin sağladığı parasal denetim ve performans bütçe sisteminin sağladığı hizmet verimliliğinin yanında, alternatif maliyetlerin belirlenip bunların da değerlendirmeye tabi tutulması ile bütçenin stratejik bir planlama aracı haline getirilmesi başarılı olmuştur. Sunulması düşünülen kamu hizmetleri belirlenerek bunlar arasında bir öncelik sırası tesis edilir. Her bir hizmetin maliyeti çıkarılır ve tercih maliyetlerin ölçümu sonucunda yapılır.¹⁷

Program bütçe kavramının; gerek performans bütçenin bir uzantısı ve daha gelişmiş bir türü, gerekse PPBS'nin hazırlayıcısı ve bu sistemin bir uygulama aracı olduğu söylenebilir. PPBS, İngilizce'de “Planning, Programming, Budgeting System” kelimelerinin kısaltılmış olup, “Planlama, Programlama Bütçeleme Sistemi” anlamına gelir. PPBS'nin henüz geliştirilmediği dönemlerde “Program ve Performans Bütçe” adı altında bazı uygulamalara da rastlanmaktadır. Bu durum PPBS ve program bütçenin aynı şeyler oldukları izlenimini yaratmaktadır. Her ne kadar çıkış noktaları ve çoğu özellikleriyle birbirlerine paralel anlayışlar olsalar da; program bütçe sistemi ve PPBS'yi birbirine karıştırmamak gereklidir.¹⁸

PPBS'nin, program bütçeden türetilmiş, aynı temeller üzerine oturan, ancak; program bütçenin açık bıraktığı gedikleri kapatan bir tür program bütçe uygulaması olarak algılanması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Program bütçe, zaman içerisinde, içeriği unsurlar ve bu unsurlara verilen öneme göre çeşitli değişimler göstermekte ve teorik olarak değil; biçimsel ve uygulama itibariyle çeşitlenmektedir. İşte, PPBS de bu biçimde oluşmuş bir çeşit program bütçe uygulamasıdır.¹⁹

Program bütçe sisteminde, sunulması düşünülen hizmetler öncelikle programlar halinde ayrılır. Burada program; hedefe varmak için yürütülecek çabaların tamamı olarak algılanmalıdır. Ardından, programlar belirleyici özellikleri itibariyle “alt programlar” şeklinde kendi içlerinde yeni bir düzenlemeye tabi tutulurlar. Alt programlar için ise projeler tespit edilir. Örneğin; Sosyal Sigortalar Kurumu'nun sunacağı hizmetler “program”; bu kurumun vermesi planlanan sağlık hizmetleri “alt program”; ve alt programın belirlenmiş bir yerde uygulanabilmesi için gerekli olan

¹⁷ Akça, a.g.e., s. 24

¹⁸ Falay, a.g.e., s.51

¹⁹ Coşkun,a.g.e., s. 27

tesisin inşası, bu tesiste görev yapacak personelin tespiti, istihdam edilmesi ve teçhizat ile teknik donanımın sağlanması “projeler ve faaliyetler” halinde ortaya konur. Yatırım gerektiren işler proje; yatırım gerektirmeyenler ise faaliyet olarak adlandırılır.

Program bütçe sistemi için yapılan birçok değişik tanımlardan ikisi şöyledir:

“Program bütçe, bir yandan kamu ekonomisinin özel ekonomi kurallarına göre düzenlenmesi ve öte yandan tüm ülke ekonomisinin kaynak harcama dengesinin sağlanmasıdır.”²⁰

“Devlet daireleri tarafından yerine getirilecek ana fonksiyonları ve gerçekleştirecek gaye ve hedefleri belirten bir bütçedir.”²¹

Program bütçe sisteminde ilk aşama programın tanımlanarak; bu program ile hangi kamu hizmetinin verileceğinin belirlenmesidir. Ardından program analizleri yapılarak gerekirse alternatif programlar hazırlanır. Ortaya çıkan seçenekler analitik bir biçimde değerlendirilir. Bu değerlendirmeler; programların ve alternatif programların maliyetleri ve sonuça oluşan ürün ya da hizmetlerin belirlenmesine dönüktür. Ardından; maliyetler, sağlanacak faydalar ve yapılabılırlik süreleri karşılaştırılarak “maliyet-fayda-zamanlama analizleri” ile minimum maliyetle maksimum faydanın ortaya çıkacağı program yönünde karar verilir. Fayda her zaman parasal olarak algılanmamalıdır; zira kamu hizmetlerinde esas amaç kar elde etmek değil, bu hizmetler sonucu elde edilecek olan toplumsal faydayı maksimize etmektir. Hangi hizmetin, ne kadar maliyetle ve nasıl bir faydayla ortaya çıkarılabilceğinin yanında; bunun ne kadar süre içerisinde gerçekleşeceği de önemli kriterlerden biridir.

Hazırlanan programlar planlanan hizmetin özelliğine göre uzun veya kısa vadeli olabilir. Ancak; sunulması istenen hizmet sağlanıp, bu hizmeti yerine getirmek için oluşturulmuş birim önemini kaybettiğinde alternatif programlar devreye girecektir. Bu da; önceki birimin daraltılması ya da lağvedilmesini gerektirebilir. Kurulmuş ve faaliyete geçmiş bir birimi, önemi azaldığı için ortadan kaldırmak ya da daraltmak kolay bir iş değildir.

²⁰ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayıncı, no:334, Sevinç Matbaası, Ankara 1973, s.221

²¹ S.Turan Kivanç, **Program Ve Performans Bütçe Sistemleri**, Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kuruluşu, neş. no:131, Ankara, 1967, s.3

Program bütçenin uygulanması esnasında bazı zorluklar ortaya çıkar. Öncelikle, çoğu zaman program değerlendirmesi yapılamamaktadır. Kurulan bir hizmet birimini önemini yitirdiği için kaldırıkmak kolay değildir. Ayrıca, bu sistemi uygulayabilmek için gerekli olan analizleri yapabilecek uzman ve yetişmiş eleman ihtiyacını karşılayabilmek önemli bir sorundur.²²

1.1.4.4. Sıfır Esaslı Bütçe

Program bütçede gözlenen aksaklılıklar, uygulamasında ortaya çıkan bazı zorluklar ve eksik yönlerini gidermek amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda “Sıfır Esaslı Bütçe” sistemi geliştirilmiştir. Ayrılan kaynakların azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılmaları gereken verimsiz programların yanında; yeterince kaynak alamayan, gerçekleştirilemesinin zorunluluğu hissedilen ve önemi gittikçe artan programlar da ortaya çıkmaktadır. Bu durum göz önüne alınarak her bir programın yeniden değerlendirmeye tabi tutulması öngörülmüş; bu değerlemeler sonucunda mevcut programlara ayrılan kaynakların azaltılması, programın tamamen ortadan kaldırılması ya da önem artışı gösteren programlara aktarılacak kaynakların artırılması düşünülmüştür. Her programın dönemler itibarıyle yeniden ve sürekli bir biçimde değerlere tabi tutulması; sıfır esaslı bütçe sistemini dinamik bir kavram olarak belirlemektedir. Sıfır esaslı bütçe sisteminin kullanımı; artık gereği kalmayan ya da alternatifleri göz önüne alındığında, maliyet ve fayda açısından geride kalan programların devam ettirilmesi sebebiyle oluşan, gereksiz kaynak kullanımlarının önüne geçerek, kamu harcamalarında oldukça önemli bir tasarruf sağlanmasıının yanı sıra; maksimum faydaya dönük programların desteklenerek, kamu hizmetlerinde verimliliğin artırılması yönünde de oldukça etkendir.

Bu haliyle, sıfır esaslı bütçe kamu harcamalarının bir değerlendirme yoludur, kamu fonlarını düşük öncelikli kamu faaliyetlerinden daha yüksek öncelikli faaliyetlere doğru yönelten bir yaklaşımdır. Bunun için de, her program sorumlusunu, bütçe ödenek ve taleplerine ilişkin ayrıntılı bilgi vermeye zorlayan ve yöneticiye, istenen fonun haklı dayanaklarını belirtmek görevini yükleyen bir sistemdir. Sıfır esaslı bütçe sisteminin temel amacı, bütün programları aynı zamanda ve temelden gözden geçirerek, yöneticileri, fonları kendilerinin uygun gördükleri gibi yeniden tahsis etmeye teşvik

²² Akça, a.g.e., s.25

etmektedir. Bundan doğacak fayda; belli bir program düzeyinde, programı oluşturan faaliyetler arası kıyaslamaları yapabilmek ve programlar arasındaki alternatif fon tahsisini daha belirgin hale getirebilmektir. Bu yolla da sadece bir bütçe teklifi sunulmamakta, fakat farklı seçenekler belirtilmektedir. Böylelikle kaynakların, programlar arasında yeniden dağılımı öngörülmektedir.²³

Sıfır esaslı bütçeme sistemi dört aşamadan oluşmaktadır:²⁴

- Karar birimlerinin belirlenmesi
- Karar (program) paketlerinin oluşturulması
- Fayda-maliyet analiziyle karar paketlerinin değerlendirilerek sıralandırılması
- Kaynak tahsislerinin yapılması

İlk etapta, kuruluşun yapı ve sorumluluğu göz önünde tutularak; programlar, kaynak kullanımı gerektiren birimler veya bazı durumlarda ödenek kalemleri gibi karar birimleri tespit edilir. Bütçe birimi olarak da, bir program şeklinde ele alınabilecek mevcut veya öngörülen faaliyetler; PPBS'deki kavramsal yaklaşımı uygun bir biçimde, gruplandırılır.

İkinci aşamada, program veya başka bir deyişle karar paketleri oluşturulur. Program paketleri; ya aynı fonksiyonun uygulanması için söz konusu olacak farklı yolların, ya da; bir fonksiyonun uygulanabilmesi için farklı gayret düzeylerinin ortaya konulması şeklinde iki temel yola göre meydana getirilir. Program paketlerinin düzenlenmesinde hareket noktası; olağan iş düzeyi ve gayretin karşı seçeneği olarak, farklı düzey ve yapıdaki faaliyet türlerinin geliştirilmesidir. Ayrıca, cari ve süregelen faaliyetlerin yanı sıra, bütün yeni programların da belirtilmesi gerekmektedir. Karar paketlerinin ve bunların içерdiği faaliyetlerin dökümü yapılırken; hizmet ve destek faaliyetlerini kapsayan paketler, kapital harcamaları paketleri ve imalat giderlerini içeren paketler halinde üç ana sınıflandırma yapılmalıdır. Bunlar yapıldıktan sonra yönetim, program paketlerini sıralama çalışmalarına başlayabilecek konuma gelmiş olur.

²³ Falay, a.g.e., s. 143-144

²⁴ S.Ateş Oktan, *Sıfır Esaslı Bütçeleme*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İ.Ü., S.B.E., 1991, s. 215

Program paketlerinin sıralanmasındaki gaye, öncelik arz eden programların belirlenmesidir. Böylelikle, her program için ne kadarlık harcama yapılacağı tespit edilmiş olur. Her harcama düzeyinde elde edilmesi planlanan faydalar ile program paketlerinin reddedilmesi halinde meydana gelecek maliyetler hesaplanır. Program paketleri azalan fayda veya önem derecesine göre sıralanırlar.²⁵

Program paketlerinin sıralanması işlemlerinin ardından, program paketleri için gerekli olan kaynakların tahsisini yasal prosedür uyarınca yapılarak, bu kaynaklar programlara aktarılır.

Sıfır esaslı bütçeler yapılırken yalnızca ekonomik davranışın yeterli degildir. Bu tip bütçeler hazırlanırken toplumsal koşullar ve politik şartlar da göz önünde bulundurulmalıdır. Zira, kamusal sektörün temel hedefi kar elde etmek değil; en çok faydayı sağlayacak faaliyeti en aza mal etmektir.

Sıfır esaslı bütçelerin hazırlanmasında görev alan personelin uzmanlığının yanı sıra karar verici konumda bulunan yöneticilerin de programlar hakkında bilgi sahibi ve kendi eseri olan çıktıyi objektif bir biçimde değerlendirebilecek derecede vasıflı olması gereklidir. Sıfır esaslı bütçelerin hazırlanması diğer bütçe türlerine nazaran daha fazla zaman gerektirmektedir. Bu sebeple, önemi artan veya azalan programları belirleyebilmek için tüm programlar sürekli olarak izlenmeli ve gerekli zamanlarda değerlendirilmelidir. Bu bütçeleme sisteminin en önemli sorunu; önemi artan programlar için artırılması gereken kaynakların nasıl sağlanacağıdır. Çoğu zaman önemi azalan ya da önemini tamamen yitiren programlardan aktarılacak kaynaklar yeterli olmamaktadır.²⁶

Bütçeleme sistemlerinin her biri, kıt kaynakların en doğru biçimde kullanımıyla, kamu hizmetlerinin en verimli şekilde yerine getirilebilmesini sağlamayı hedefler. Her sistem belirli bir hareket noktasına sahiptir. Çözüm yolları geliştirilirken bu çıkış noktaları doğrultusunda hareket edilir. Değişik yapı, kültür, alışkanlık ve işleyişlere sahip olan değişik devletler, kendilerine en uygun olan sistemi tercih edeceklerdir. Yani denilebilir ki, bu sistemler içerisinde her ülkede geçerli olacak tek bir

²⁵ Falay, a.g.e., s. 148

²⁶ Akça, a.g.e., s. 27

doğru yoktur; en doğru seçenek ülkenin mali, idari ve sosyal yapısı ile kültürel alışkanlık ve gelenekleri gibi kriterler ışığında belirecektir.

1.1.5. Türkiye'de Kullanılan Bütçe Çeşitleri

Ekonomik sistem içerisinde faaliyet gösteren her bir birim; yapısı, amaç ve hedefleri, yasal konumu ve diğer pek çok etken nedeniyle birbirlerinden farklı bütçeler hazırlayarak gelir ve gider dengelerinin sağlama yoluna giderler. Temel itibarıyle; “özel kesim” ve “kamu kesimi” bütçesi olmak üzere iki tür bütçenin varlığından söz edilebilir. Özel kesim bütçeleri; ekonomik sistem içerisinde var olma savaşı veren ve kar elde etmek ya da toplumsal hizmetleri yerine getirebilmek için mücadele eden şahıs, aile ve işletmelerin hazırlamış olduğu bütçelerdir. Vakıflar, dernekler ve benzeri toplumsal fayda sağlamaya çalışan kuruluşlar her ne kadar bir çeşit kamu hizmeti yürütüyor olsalar da; devlete ait olmadıklar yani bağımsız oldukları için; bu tip kurum ve kuruluşların hazırladıkları bütçeleri özel kesim bütçeleri içerisinde dahil etmek doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu çalışmanın konusu gereğince özel kesim bütçeleri üzerinde durulmayacak; kamu kesiminde kullanılan bütçe çeşitlerinden katma bütçe ve döner sermaye bütçesi üzerine odaklanılacaktır.

Kamu kesiminde, sürdürülen faaliyetler ve bunları yürüten kuruluşların farklılığı gibi nedenler çok çeşitli bütçe kavramlarının ortayamasına yol açmıştır.

1.1.5.1. Devlet Bütçesi

Devletin esas faaliyetlerinin yürütüldüğü, bakanlık denilen “icracı” birimlerin yer aldığı bütçe olup, hazırlanması ve uygulanması kanuna dayalı olan bütçe çeşididir. Bu bütçe ile devlet organları tarafından, bir mali yıl içerisinde yapılması tasarlanan hizmetler, bu hizmetler için yapılacak giderler ve bu giderlerin karşılanması kuran kaynaklar belirlenir.²⁷ Devlet bütçesi; Anayasa, 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve Yıllık Bütçe Kanunlarına dayanarak hazırlanır. Bütçe uygulamasının yargışal denetimi ise 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile düzenlenmiştir. Anayasada devlet bütçesi ve özellikle de harcama yapma yetkisi

²⁷ Akça, a.g.e., s. 40

yönünden sınırlayıcı maddeler bulunmakta olup; bu maddeler uyarınca harcamalarla ilgili konularda Bakanlar Kurulu'na yetki tanınmasına izin verilemez.²⁸

Genel bütçe olarak da adlandırılan “devlet bütçesi”; merkezi yönetim örgütlerinin bir ortak havuz etrafında toplanmasıyla oluşturulmuş, mali hacim itibariyle en büyük kamu bütçesidir. Devlet bütçesine dahil olan kamu örgütlerinin sağlayacağı bütün gelirler bir ortak havuzda toplanır ve bütçeye dahil olan bütün bu kuruluşlara ait gider ve harcamalar bu ortak havuzdan karşılanır. Hiçbir kuruluşun geliri sadece kendi giderlerini karşılamak üzere kullanılmaz. Gelirler öncelikle ortak havuza aktarılır ve ardından kuruluşlara gereksinimleri ölçüünde buradan dağıtılr. Diğer bir ifadeyle; ortak havuz etrafındaki kuruluşlara ait gelirlerin tamamı, bir bütün olarak harcamaların tamamına karşılık teşkil etmektedir denilebilir.²⁹

Bütçe kavramının en temel ilkesi olan gelir ve gider dengesinin sağlanması; yani, kaynak – harcama denkliği ilkesi; çok çeşitli konjonktürel ve yapısal sorunlar nedeniyle gerçekleştirilememektedir. Öngörülen giderlerin, elde edilmesi planlanan gelirlerle karşılaşması özellikle son elli yıl içerisinde bir türlü başarılılamamaktadır. Bu sebeple, devletin iç ve dış borcu sürekli artmaktadır.

1.1.5.2. Katma Bütçe ve Katma Bütçeli Kuruluşlar

Giderleri özel gelirlerle karşılanan ve genel bütçe dışında yer alan bütçelere katma bütçe denir.³⁰ Bu tanımından da anlaşılacağı üzere katma bütçeli kuruluşların kendi özel gelirleri vardır ve giderlerini elde ettikleri bu özel gelirleriyle karşılarlar ve Sayıştay denetimine tabidirler. Eğer elde ettikleri gelirleri giderlerinden fazlaysa bu olumlu fark genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. Gelirlerin giderler toplamından daha az olması durumunda ise; genel bütçeden ilgili katma bütçeli kuruluşa ödenek çıkarılması yoluyla bunlar karşılaşmaktadır. Katma bütçeli kuruluşların asıl amacı faaliyetleri sonucunda mali kar sağlamak değil, zorunluluk arz eden toplumsal ihtiyaçları karşılayabilecek hizmetleri üretmektir. Ancak bu demek değildir ki hiçbir katma bütçeli kuruluş kar edemez; zaman içerisinde PTT ve TCDD gibi birçok katma bütçeli kuruluş, çıkarılan kanunlarla birer kamu iktisadi teşebbüsü haline getirilmiştir.

²⁸ Bknz: 1982 anayasası, madde 161, 162, 164, 169

²⁹ Eş, a.g.e., s. 71

³⁰ 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu, 115. Madde

Günümüzde ise çok sayıda kamu iktisadi teşebbüsünün özelleştirilmesi tartışmaları sonuçlandırılmış olup, devir işlemleri sürmektedir.

Genel itibariyle katma bütçeli kuruluşların özellikleri şu şekilde sıralanabilir:³¹

- Katma bütçeli kuruluşlar, giderlerini kendi gelirleriyle karşılama amacıyla kanunla kurulmuş, kamusal mal ve hizmet üreten, kamu hizmeti gören kuruluşlardır.
- Ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen, bir bakanlığa bağlıdır. Örneğin, üniversiteler bütçelerinin hazırlanması yönüyle Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlıdır. Bunun dışında bir bağlılığı olmayıp, harcamalar kendi yetkili organları tarafından yapılır. Rektörler en üst ita amiri olup, yetkilerini alt makamlara devredebilirler.
- Kendi kanunları dışında genel muhasebe kanunu hükümlerine bağlıdır.
- Bütçelerini kendileri hazırlayıp Maliye Bakanlığı'na sunarlar.
- Katma bütçeli kuruluşların gelirleri giderlerinden fazla olursa fark genel bütçeye aktarılır. Genellikle kendi gelirleri yetersiz kaldığından, giderlerini karşılamak için hazine yardımını alırlar.
- 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; Sayıştay denetimindedirler.
- Katma bütçe uygulaması, belirli kamu hizmetlerini veren örgütleri ayrı bir bütçeye kavuşturarak, hizmetten yararlananların maliyete katkıda bulunmalarını sağlamak; hem kaynak yaratmak, hem de söz

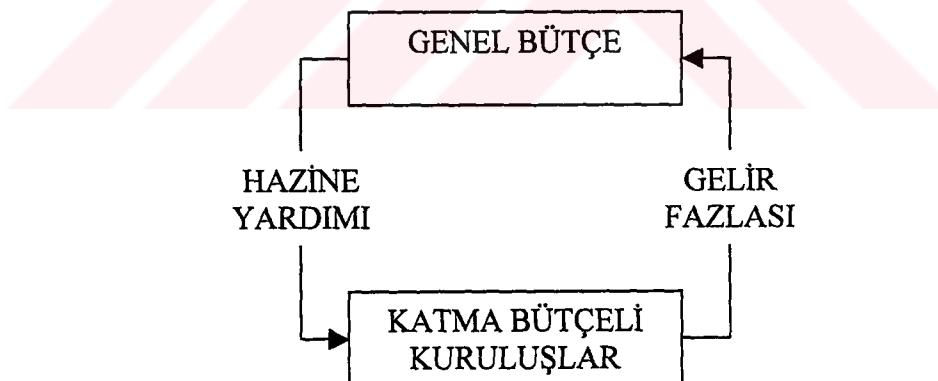
³¹ Akça, a.g.e., s. 55

konusu hizmetten yararlanmayanların katkısını azaltmak amacını taşır.

Katma bütçeli kuruluşların sağlıklı bir biçimde çalışmalarını sürdürmeleri ve siyasi baskından etkilenmemeleri için mali ve idari açıdan verilmiş kısıtlı da olsa özerkliklerinden söz edilebilir.

Katma bütçeli kuruluşların büyük kısmını devlet üniversiteleri oluşturmaktadır. Üniversitelerin yasayla katma bütçeli kuruluşlar olarak belirlenmesinin en büyük sebebi, bilimsel tarafsızlık ve özerkliğin gerçekleştirilebilmesi için mali özerkliğin sağlanmasıının gerekliliğidir.³²

Katma bütçeli kuruluşların yapısal özellikleri arasında, kendi elde ettikleri gelirler ile faaliyetlerini sürdürmek için yapmak zorunda oldukları giderleri karşılamaları öne çıkmaktadır. Ancak, genellikle gelir-gider dengesi kurulamamakta ve yapılan harcamaların çok büyük bir kısmı genel bütçeden ayrılan ödeneklerle karşılaşmaktadır. Şekil 1.1.'de genel bütçe ve katma bütçeli kuruluşların ilişkilerini açık bir biçimde göstermektedir.



ŞEKİL 1.1.: Genel Ve Katma Bütçeli Kuruluşların İlişkisi

Kaynak: Mecit Eş, Kamu Maliyesi, Melisa Matbaacılık, Kütahya,

Katma bütçeli kuruluşlarda yer alan saymanlıklar, dönemlik olarak gelir-gider tahminlerini yapar ve ita amirine sunarlar. Yapılan değerlendirmelerin ardından, belirlenmiş giderlerin ve öngörülen gelirlerin yer aldığı bütçeler Maliye Bakanlığı'na gönderilir. Bakanlık tarafından da tüm katma bütçeli kuruluşlara ait bütçeler gerekli görülen düzeltme ve düzenlemelerin ardından meclis onayına sunulur. Meclisten geçen

³² Eş, a.g.e., s. 72

katma bütçelerin tasarrufunda, her birimin ita amirleri bağlı oldukları bakanlık adına yetki sahibidirler.³³ Katma bütçeli kuruluşlardan olan üniversiteler bu çalışmanın esas inceleme alanını oluşturmaktadır, ilerleyen bölümlerde detaylı bir biçimde mercek altına yatırılacaktır.

1.1.5.3. Özel Bütçeler

Genel Muhasebe Kanunu'nun 115nci maddesi dahilinde özel bütçe; “*yerel gider ve geliri kapsayan bütçeler*” şeklinde tanımlanmıştır. Üniter devlet anlayışının getirdiği merkeziyetçi yaklaşım gereğince, kamu hizmetlerinin devlet tarafından karşılanması esastır. Ancak, tüm kamu hizmetlerinin merkezden yapılmasının imkansızlığı veya güçlüğü ve hizmetlerin bölgelere göre farklılık göstermesi sonucunda yerel yönetimler ortaya çıkmıştır. Türkiye'de yerel yönetimler; il özel idareleri, belediyeler, köyler ve mahalli idare birimlerinden oluşmaktadır. Merkezi idare, yani devlet, yerel yönetim birimlerini tamamen serbest bırakmaz; verecekleri kamu hizmetleri açısından onları yönlendirir ve sonuçları denetler.³⁴

Yerel yönetim birimlerinin, devlet tarafından kendilerine bırakılmış bir takım vergi, harç vb gelirleri bulunmaktadır. Ayrıca, bağlı işletmelerden elde edilen gelirler de önemli yer tutmaktadır. Yerel yönetimlerin yapıları, görevleri ve gelir – gider yerleri yasayla belirlenmiştir.³⁵ Yerel yönetimler, kanunların kendilerine verdiği görevleri yerine getirmek üzere kendi bütçelerini, kendileriyle ilgili yasada belirtilen biçim ve aşamalara uygun olarak kendileri yaparlar. Hazırlanan ve kabul edilen bütçeler, idari vesayet makamının onayına sunulur ve onayın ardından kesinleşir. İdari vesayet makamı; İl özel idareleri için İçişleri Bakanlığı, belediyeler için valilik, köyler için ise kaymakamlık olarak belirlenmiştir.³⁶

1.1.5.4. Döner Sermayeli İşletme Bütçeleri

1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 49ncu maddesinde döner sermayeli işletmelerin işleyişi özetlenmiştir:

Genel bütçe içinde yönetilen sınai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile

³³ 1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu, Madde 116 ve 117

³⁴ Coşkun, a.g.e., s. 58

³⁵ Bknz İl Özel İdareleri Kanunu, Belediyeler Kanunu, Köy Kanunu, 1982 Anayasası madde 127

³⁶ Eş, a.g.e., s. 75

karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yıl sonunda yok edilir; kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.

Döner sermaye işletmeleri, genel ve katma bütçeli kamu kuruluşlarının bünyesinde kurularak; sınai, ticari, mesleki ve kültürel özellikler gösteren kamu hizmetlerini sunan işletmeler olarak tanımlanabilir.

Döner sermayeli işletmelerin genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:³⁷

- Ana kuruluş olan genel, katma veya özel bütçeli idare ve kurumlara bağlı olarak kanunla kurulurlar.
- Genellikle tüzel bir kişiliğe sahip değildirler.
- Sermayeleri, bağlı oldukları idarenin verdiği ödenekler ve işletme karlarından oluşur.
- İşletme bütçesi yıllık olarak hazırlanıp, bağlı olunan kuruluşun onayından sonra yürürlüğe girer.
- Çoğu 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'na tabi değildir.
- Denetimleri, bağlı oldukları kuruluşun üst derecedeki amirleri veya görevlendireceği kişiler, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılır.
- Ticari işlemleri ve işleri hakkında Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır.
- Devletle olan ilişkilerinde kamu hukukuna giren kanun hükümleri uygulanır.

Temelde 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 49ncu maddesi çıkış kaynağı olmakla birlikte, günümüzde, zaman içerisinde ortaya çıkan sebeplerden dolayı döner sermayeli işletmeler; 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun 49ncu maddesi,

³⁷ Dinçer Gönen ve Hikmet Işık, **Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe, Denetim**, Ankara, 1985, s.5

bütçe kanunları, özel kanunlar ve kuruluş kanunları hükümlerine göre kurulmakta ve işletilmektedirler.³⁸

Kamu kurumlarında var olan atıl kapasitenin değerlendirilerek, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına yardımcı olmak amacıyla kurulmaya başlanan döner sermaye işletmelerine, içerisinde yer aldığı kuruma ait nakit, hammadde, mamul, yarı mamul, maddi duran varlıklar gibi aktif unsurların yanı sıra pasif kalemlerden sabit sermaye de aktarılmaktadır. Ayrıca, iş gücü olarak da yine içerisinde yer aldığı kurumda görevli personelden faydalananmaktadır. Temel kamu hizmetlerinin yanı sıra, ekonomik değer taşıyan diğer bazı hizmetlerin de atıl kapasite kullanımıyla sunulması ve böylece milli ekonomi içerisinde yer alan bu atıl kapasitenin değerlendirilmesi amacıyla kurulması öngörülen bu tip işletmeler, günümüzde genel ve katma bütçeli idareler için, devlet bütçesinden verilen ödeneklerin yanında bir diğer gelir yeri olarak algılanmaktadır. Bu sebeple, pek çok yazar tarafından yozlaşmaya başladığı ileri sürülen döner sermayeli işletmelerde, işletme sermayesinin hammadde ve malzeme bedelleriyle ücret ödemeleri için kullanılacağı belirtilmekle beraber, sonraki yıllarda çıkarılan kanunlarla kullanım alanı genişletilmiş; bağlı olunan kuruluşun istek ve idaresine terk edilmiş görünümü vermektedir.³⁹

Üniversiteler ve bağlı birimlerinde kurulan döner sermaye işletmeleri ileriki bölümlerde inceleneciktir.

1.1.5.5. Özerk Bütçeler

Özerk bütçeler, kamu iktisadi teşebbüslerine ait bütçelerdir. Kamu iktisadi teşebbüsleri; genel bütçenin dışında kendilerine belirli bir sermaye verilmiş, tüzel kişiliğe sahip, ekonomik alanlarda ticari esaslara göre özerk bir tarzda yönetilmek üzere kurulmuş kamu teşebbüsleridir. Kamu iktisadi teşebbüsleri 1938 yılında 3460 sayılı, 1964 yılında 440 sayılı ve 1983 yılında 233 sayılı kanun hükmünde kararname ile yasal çerçeve içine alınmıştır. Kamu iktisadi teşebbüsleri meclis tarafından denetlenir.⁴⁰

Cumhuriyetin ilk yıllarda, gerek dönemde dünyada hakim olan devletçi ya da devlet güdümlü olarak adlandırılabilen iktisadi düşüncelerin etkisi, gerekse ülkede ekonominin sıfırdan yaratılmasının zorunluluğu gibi nedenlerle kamu iktisadi

³⁸ Akça, a.g.e., s.60

³⁹ Coşkun, a.g.e., s. 73

⁴⁰ Akça, a.g.e., s.57

teşebbüslerinin kurulmasına başlanmıştır. Sanayi alanındaki yetersiz özel girişimlerin karşılamakta zorlandığı ihtiyaçları üretebilme, devralınan dış borçların ödemesi için kaynak sağlayabilmek ve yabancılardan alınarak kamusallaştırılan işletmelerin sağlıklı bir biçimde işletilebilmesini sağlamak için kamu iktisadi teşebbüsleri tüzel kişiliğe sahip ve genel bütçeden bağımsız olarak düzenlenmişlerdir. Faaliyet gösterdikleri alana göre idari açıdan bir bakanlığa bağlıdır. Mali açıdan ise meclis tarafından denetlenmeleri esaslarının kanunla tespit edileceği anayasada belirlenmiştir.⁴¹

Kamu iktisadi teşebbüsleri özel işletmeler gibi işleyen kuruluşlardır. Genel müdür ve yönetim kurulları ile yönetilirler. Genel müdür aynı zamanda yönetim kurulu başkanıdır. Yönetim kurulu bir başkan ve beş üyeden oluşur. Üyelerden ikisi ilgili bakanın, biri hazine ve dış ticaret müsteşarlığının bağlı olduğu bakanın, ikisi de genel müdür yardımcıları arasından ilgili bakan önerisi ile ortak bir kararla atanırlar.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde faaliyetler plan, program ve bütçelere dayalı olarak yürütülürler. İşletme bütçeleri yıllık genel yatırım finansman programındaki hedefler esas alınarak hazırlanır ve yönetim kurulunun onayının ardından ilgili bakanlık ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'na gönderilir.⁴²

Kalite kavramı yerine var olan ihtiyacı karşılamak prensibi benimsenmek zorunda kalınmış ve kamu iktisadi teşebbüslerinin ürettiği mal ve hizmetler zaman içerisinde ortaya çıkan özel teşebbüsler ve yabancı sermaye yatırımlarının ürünlerini karşısında rekabet yeteneğinden yoksun kalmıştır. Uzun yıllar boyunca ağır sanayiden bez üretimine, sigorta hizmetlerinden taşımacılık ve haberleşme işlemlerine kadar çok geniş bir yelpazede hizmet sunan kamu iktisadi teşebbüsleri 1980'li yıllara gelindiğinde devlete fayda sağlamaktan çok zarar verir bir hale dönüşmüş ve özelleştirme çabalarına girişi olmuştur.

1.2. MUHASEBE SİSTEMİNİN İŞLEVLERİ VE KAMU SEKTÖRÜNDE YÖNETSEL MUHASEBENİN ROLÜ

İşletmenin genel işlevi yönetimdir. Yönetim, işletmenin bütünü üzerinde planlama, örgütleme, kadrolama, yöneltme ve denetleme faaliyetlerini gerçekleştirir.

⁴¹ 1982 Anayasası, 165. madde

⁴² Coşkun, a.g.e., s. 108

Üretim işlevi ve pazarlama işlevi ise, işletmenin temel işlevleri olarak düşünülmektedir. Araştırma-geliştirme, halkla ilişkiler, finansman, personel yönetimi ve muhasebe departmanları; üretim ve pazarlama için gerekli olan yardımcı işlevleri yerine getirirler.⁴³ Her ne kadar kamu sektöründe faaliyet gösteren kuruluşların esas amacı kar elde etmek yerine toplumsal faydayı gözeterek bir mal ya da hizmeti üretip sunmak olsa da, yönetim açısından irdelendiklerinde özel işletmelerden farklı olmadıkları sonucuna varılır. Temel amaç, üretilmesi planlanan mal ya da hizmeti minimum maliyetle ortaya çıkarmak ve faaliyet süreçlerinde aksamaya yol açmayan bir biçimde kurumu yönetmektir. İhtiyaçların belirlenerek gider planlamalarının gerçekleştirilmesi, kuruluşun yapısına göre değişik özellikler gösteren gelir öngörülerinin yapılması ve kurum faaliyetlerinin sapmaları en aza indirgeyecek bir genel yönetim şekliyle yürütülmesi gereklidir. Üst yönetim ve karar verici kişi, kurul, kurum ve kuruluşların başarılı bir yönetim gerçekleştirebilmeleri için sağlıklı muhasebe verilerine gereksinim vardır. Ayrıca, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi ancak yapılan işe uygun şekilde konumlanmış ve kusursuz işleyen bir muhasebe departmanının varlığıyla mümkündür. Bu nedenle kamu sektöründe yönetsel muhasebe kavramının önemi çok büyüktür.

1.2.1. Yönetsel Açıdan Muhasebe Sisteminin Önemi ve İşlevleri

Çağdaş yönetim anlayışı içerisinde muhasebe, daha önce sahip olduğu yere nazaran çok daha geniş bir anlam ifade etmektedir; muhasebenin temel amacı olarak yönetsel kararlara olumlu etkiler sağlama daha ön plana çıkmakta ve yöneticilerin muhasebe verilerine çok daha fazla gereksinim duydukları gözlenmektedir. Bu durumun temel nedenleri olarak, günümüzde finans araçlarının pahalılığı, bunları sağlamanın zorluğu ve çağdaş yaşamın değişmez bir parçası olan rekabet ortamının varlığı sayılabilir. Artık, muhasebenin temel işlevi denildiği zaman yönetimin zihinde dağınık bir masa, defterler, hesap makineleri ve benzeri değil; yönetimi yönlendirici nitelikte, şu anda yapılmakta olan ve gelecekte yapılması muhtemel planları şekillendirecek; yatırımlara yön verecek raporlar canlanmaktadır. Alınacak her karar öncesinde muhasebe sisteminin sağladığı verilerin incelenmesi ve atılması muhtemel adımlar öncesinde bu verilerin rehberliğinde bir karara varılması gerekmektedir. Özellikle de en

⁴³ Ayrıntılı bilgi için bknz: Halil Can ve Diğerleri, *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998, Sayfa 243/378

faydalı alternatifin belirlenmesi gibi kararlarda muhasebe sisteminin ve yönetime sağlayacağı verilerin önemi iyice artmaktadır.

Muhasebe, bir bilim olarak ekonomi, bilgisayar, matematik, hukuk ve finans gibi diğer bazı bilim dallarıyla ilişki içerisindeidir⁴⁴. Dolayısıyla muhasebe sisteminin sağlayacağı bilgiler adı geçen bu bilim dallarıyla da ilgili bilgiler içerecektir. İşte bu noktada muhasebenin yönetsel açıdan ne kadar önemli olduğu bir kez daha vurgulanmaktadır. Tüm bu diğer bilim dallarıyla bütünsel olarak yürütülecek olan faaliyetlerin dönemsel tablolar ve raporlar aracılığıyla yönetime sunulması kuruluşun hayatını devam ettirmesinde ve gelişmesinde büyük pay sahibi olacaktır.

Yönetimin üç çeşit bilgi gereksinme alanı vardır. Bunlar kısaca şu şekilde açıklanabilir.⁴⁵

İç Bilgi Gereksinmesi: Gerçekleşmiş işlemlerin kayıtlanması ile varlık-kaynak yönetiminde geçmiş dönemlere ait bilgilerden istifade edilir. Geleceğe dönük karar ve davranışlar geçmişi oluşturan finansal bilgi sisteminin etkinliğine bağlıdır. Muhasebe bilgileri karar analizleri için gerekli olan kullanılabilir bilgi oluşumunu sağlar.

Ölçümleme Bilgi Gereksinmesi: Karar alma süreci doğrudan sonuca ulaşmadan öte, var olan seçeneklerin ayrıntıları ile incelenmesi, ölçümlenmesi faaliyetidir. Yönetimin elinde, ölçümleme işlemlerine dönük olarak kullanılabilen muhasebe bilgi sistemi çıktılarının olması gereklidir. Bu işlev özellikle etkin görev bölümüne ve kuruluşun yapısına bağlıdır. Muhasebe kayıtlarının bakiyeleri ve bazı mali tabloların yanı sıra, sorumluluk muhasebesi ve kaynak muhasebesi gibi performans ölçmeye elverişli sistemlerin etkinleştirilmesi ölçümleme işlemlerinin daha sağlam bir zeminde yapılmasına ve alınacak çıktıların daha sağlıklı olmasına yol açacaktır.

Dış Bilgi Gereksinmesi: İster özel olsun, ister kamu kuruluşu olsun, örgütle ilgili üçüncü kişilerin bilgi gereksinimleri ancak iç bilgi gereksinimlerinin oluşturulmasıyla karşılanabilir. Kamu sektöründe son yıllarda önemini artıran şeffaflık kavramı da dış bilgi kullanıcılarına verilen önemin artmasına neden olmuştur.

⁴⁴ Hüseyin Ergin, *Muhasebeye Giriş*, Ekspress Matbaası, Kütahya, 2001, s. 13,14

⁴⁵ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacırlıstemoğlu, *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basım Yayımlar Dağıtım, İstanbul, 1997, s. 20

Muhasebenin başlıca dört fonksiyonu vardır. Bunlar para ile ifade edilen işlemleri toplamak, sınıflandırmak, raporlamak ve analiz ederek yorumlamaktır⁴⁶. Bu fonksiyonların yerine getirilmesi esnasında muhasebenin işlevleri ortaya çıkar. Bunlar; ölçme, değerlendirme ve geliştirme işlevleridir. Muhasebe sisteminin sağladığı bilgiler sadece birer tablo ve rapor olarak görülmemelidir. Bu tablo ve raporların hazırlanması ölçme işlevinin yerine getirilmesiyle sağlanır. Söz konusu tablo ve raporların ilgili yöneticiler tarafından analiz edilerek yorumlanması ve dönemin gözden geçirilerek hedefler ile varılmış olunan noktaların karşılaştırılması “değerleme”, yapılan değerlendirme sonucu yeni hedeflerin tespitine dayanak noktası oluşturulması ve belirlenen yeni hedeflerin eski durumdan daha ilerde olmasına imkan olup olmadığıının anlaşılması “geliştirme” işlevlerinin birer sonucudur.

Muhasebe sisteminin temel kavram ve prensiplerine konuya ilgili hemen her kaynakta oldukça geniş yer ayrılmıştır. Bu çalışmada, önceki yapılanları tekrara düşmemek amacıyla, muhasebenin temel kavram ve prensipleri birer birer sıralanmak yerine, yönetsel açıdan muhasebe sisteminin işlevleri maddeler halinde açıklanacaktır.

1.2.1.1. Ölçme İşlevi

Muhasebe sistemi, ekonomik olayları para birimini kullanarak ölçer. Dönem içerisinde gerçekleşen ekonomik olay ve işlemler toplanır, sınıflandırılır, raporlanır ve analiz edilerek yorumlanır. Bu işlerin yapılabilmesi için bir finansal bilgi sistemi ve döngü geliştirilip işler hale getirilir. İşte bu döngünün ve bilgi sisteminin amacı; sağlanan verileri kullanıcıların gereksinimine uygun, yararlı bilgiler haline dönüştürmek, dolayısıyla da kuruluşun faaliyetlerini ölçmek; yani dönem başlangıcı ile dönem sonu arasındaki farkı gözler önüne sermektir.⁴⁷ Ölçüm işlemi ulusal para birimine dayandırılarak yapılır. Her tür iktisadi kıymet ve olay, belgelerle doğrulanarak muhasebe sistemi içerisinde gerekli kayıt ile gösterilir. Kuruluşun yapısına göre tutulması gereken defterler ilgili kanunlarla belirlenmiştir. Dönemsellik kavramı uyarınca dönem içerisinde yapılan kayıtları tamamlayıcı nitelikte olarak dönem sonu işlemleri gerçekleştirilir. Böylelikle bir sonraki dönem başlangıcına hazır bir konuma varılır.

⁴⁶ Ergin, a.g.e., s. 6

⁴⁷ Ayrıntılı bilgi için bknz: Nejat Akıncı ve Necmettin Erdoğan, *Finansal Tablolar ve Analizi*, Barış Yayıncılığı, Fakülteler Kitabevi, İzmir, 1995 s. 4 – 9

Yönetim, muhasebe sisteminin sağladığı bilgilerle faaliyetlerinin ölçümünü yapar. Ölçüm, bütün bir dönem boyunca gerçekleşmiş olan olayların kağıt üzerine dökülmesiyle gerçekleştirilir. Dönem sonu geldiğinde yönetimin faaliyetlerini değerlendirebilmesi için ihtiyaç duyduğu mali tablolar ve her nevi diğer çeşitli bilgi muhasebe sistemi tarafından muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak hazırlanır. Temel amaç, olayların net ve anlaşılır bir biçimde gözler önüne serilmesi ve yönetime değerlendirmeye dönük bilgi sağlanmasıdır. Kısacası denilebilir ki; muhasebe sisteminin ölçme işlevi bütün bir dönemin her yönüyle tartılarak sonuçların yönetime iletilmesidir.

1.2.1.2. Değerlendirme İşlevi

Yapılan ölçümler sonucu mali tablo ve raporlar hazırlanarak yönetime sunulur. Hazırlanan bu rapor ve tablolar önceki dönem ile cari dönemin karşılaştırılmalı değerlendirimesi olarak adlandırılabilir. Kuruluşların faaliyetlerini yorumlayabilmeleri ancak mali olayların muhasebe sistemi tarafından değerlendirilmesiyle mümkündür. Mali tablo ve raporların başlıca hizmet amaçlarını aşağıdaki gibi belirlemek olasıdır;⁴⁸

- Tüm çıkar gruplarının ortak amaçlar doğrultusunda hareket etmeleri ve uyum içinde çalışmalarının sağlanması ve gerekli önlemlerin alınması açısından yönetim için bir kontrol aracıdır,
- Departmanların işletme karına ve amaçlarına olan katkılarını gösterdiğinde departman yöneticileri için performans değerlendirme araçları ,
- Kendi departmanlarına ilişkin verimliliği artıracak gerekli uygulama ve yöntem değişikliklerini yapabilmelerinde yöneticiler için kendi kendini eleştiri araçları

Sürdürülen faaliyetlerin, muhasebe bilgi sisteminin sağladığı araç ve veriler yardımıyla değerlendirmesi yapılır. Dönem içerisinde gerçekleşmiş olan tüm mali nitelikte olayların yer aldığı finansal tablolar, yönetime sadece geçmiş dönemde ilgili bilgiler vermekle kalmaz, aynı zamanda gelecek döneme de ışık tutar. Varlıkların hangi kaynaklarla ve ne şekilde sağlandığı, ve kullanılan bu kaynakların tekrar varlığa dönüşüp dönüşmediği gibi önemli yönetsel sorunların yanıtları muhasebe bilgi

⁴⁸ Ayrıntılı bilgi için bkzn: Akıncı ve Erdoğan, a.g.e., s. 10 – 18

sisteminin değerlendirme işlevi sayesinde bulunabilir. Genel kanının aksine, muhasebe bilgi sisteminin görevi, sadece kayıt tutulması ve bu kayıtlar sonucu elde edilen verilerin üst yönetime iletilmesi olarak algılanmamalıdır. Yönetsel kararların alınması aşamasında, belirlenmiş hedeflere varılıp varılmadığı sorgulanırken baş vurulacak en önemli kaynak muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi olacaktır.

Değerlendirmeler yapılırken, işletmenin kendi hedeflerine varıp varamadığının sorgulanmasının yanı sıra, aynı sektörde ve bölgede faaliyet gösteren rakipler de göz önüne alınmalıdır. Hammadde, malzeme, donanım, iş gücü, taşıma ve diğer maliyetler; satış fiyatları; alacakların tahsil edilme ve yabancı kaynak geri ödeme süreleri; pazar hakimiyet alanları ve genişleme imkanları; karlılık oranları ve diğer finanssal ölçütler karşılaştırılarak, rakipler karşısındaki konum belirlenmelidir.

1.2.1.3. Geliştirme İşlevi

Muhasebe bilgi sisteminin en önemli işlevi, sağladığı bilgiler ışığında yapılan ölçme ve değerlermenin ardından geliştirici nitelikte olmasıdır. Yapılmış olan faaliyetler neticesinde ulaşılan durum, gerek işletmenin önceki dönem tabloları gerekse aynı sektörde faaliyet gösteren rakip konumundaki diğer kuruluşlar ile karşılaştırılarak mevcut şartlar dahilinde elde edilenin verimliliği değerlendirilir. Değerlendirmenin amacı “Neredeyiz?” sorusuna bir cevap bulabilmektir. Ancak ardından daha önemli bir başka soru gelecektir: “Nereye ulaşmak istiyoruz?” İşte bu noktada muhasebenin geliştirme işlevi devreye girmektedir. Günümüz çağdaş yönetim anlayışlarında muhasebenin geliştirme işlevi ön plana çıkmaktadır; kuruluşlar, uzun vadeli strateji, politika ve planlarını hazırlarken muhasebe bilgi sistemini temel dayanak olarak almaktadırlar. Dolayısıyla hem tespit edilmiş hedeflere ulaşılma derecesi ölçülürken hem de yeni hedeflerin belirlenmesine çalışılırken muhasebe sistemi en önemli rolü oynamaktadır. Çağdaş yaklaşımlarda hedef tespit edilirken, öncelikle elde bulunan imkanların ne olduğu ve var olan bu kısıtlı imkanlarla neler yapılabileceği belirlenmeye çalışılır. Varılmak istenen noktaların gerçekçi bir biçimde belirlenebilmesi ve belirlenen bu noktalara nasıl ulaşılacağı yine muhasebe bilgi sisteminin sağlayacağı verilerin incelenmesiyle mümkün olacaktır.

Özetle denilebilir ki; kullanılan kaynakların yapısı, durumu ve bu kaynakların tekrar varlığa dönüştürülp dönüştürülemeyeceği araştırılırken muhasebenin geliştirme işlevi yönetime yol gösterici en önemli etkendir.

1.2.2. Yönetsel Nitelikli Muhasebe Sisteminin Önemli Unsurları

Yapısı ne olursa olsun, her organizasyonun yönetici pozisyonunda görev yapan kişiler, organizasyonun yönetimini gerçekleştirebilmek için muhasebe sisteminin sağlayacağı verilere gereksinim duyarlar. Strateji ve politikaların belirlenmesi, faaliyetlerin planlanması, programların geliştirilip yürütülmesi ve denetlenmesi, sonuçların ölçülmesi ve geliştirme çabaları ancak muhasebe sisteminin yönetsel bir yaklaşımıyla değerlendirilmesiyle başarı kazanma şansına sahip olacaktır.

Çağımız gereklerine uygun bir yönetsel nitelikli muhasebe bilgi sisteminden bahsetmeden önce, yönetim muhasebesini ana hatlarıyla gözden geçirmek yararlı olacaktır. Yönetim muhasebesi 1970'li yılların başından itibaren ayrı bir muhasebe dalı olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Ürün veya hizmet maliyetleri hala belirlenmekle birlikte, bu maliyetlerin kaydedilmesi ve belirlenmesi yönetim muhasebesinin ana işlevi içerisinde yer almamaktadır. Bununla birlikte yönetim muhasebesi, yönetim organlarının işlevlerini yerine getirirken artan bir oranda ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak amacıyla amaçlamaktadır. Yöneticilerin bilgi gereksinimleri, bilanço ve gelir tablosunun çok ötesine uzanmaktadır. Bu bilgi gereksiniminin çeşitli sebepleri şu şekilde sıralanabilir:⁴⁹

- a) Genellikle şiddetli maliyet ve fiyat ilişkisi enflasyonun oluşmasına yol açmaktadır. Petrol fiyatlarındaki sürekli artış ve hava kirliliğini kontrol etme gibi çevre korumaya dönük aygıtların kurulmasının zorunluluğu ve işletmenin oluşan diğer yüksek maliyetleri,
- b) Büyük ölçekli üretim süreçlerini kontrol etmenin güçlüğü, bilgisayarın etkin kullanımı,
- c) Özellikle elektronik eşya ürünlerinin satış fiyatlarının düşmesiyle sonuçlanan ve birçok mamulün modasının geçmesine neden olan hızlı teknolojik gelişmeler,
- d) İşletme yönetiminin, bilgisayarların daha önce ekonomik açıdan kullanılması olanaksız olan çok fazla miktardaki bilgiyi toplama ve depolama yeteneği konusunda gittikçe bilinçlenmesi,
- e) Tecrübeli işletme yöneticilerinin doğrusal programlama ve olasılık analizi gibi çeşitli bilgileri zorunlu kılan istatistiksel ve matematiksel karar modellerini kullanmaya doğru artan eğilimleri.

⁴⁹ Rifat Üstün, *Yönetim Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1997, s. 13

Çağdaş yönetim anlayışlarının gelişmesiyle paralel olarak, muhasebe biliminde de bir takım yenilikler ve yeni ayrımlar meydana gelmektedir. Önceleri sadece “Yönetim Muhasebesi” olarak adlandırılan branş içerisinde de gelişmelere uygun olarak şekillenen yeni yaklaşımlar gözlenmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi anlayışı, genel olarak maliyet esaslı ve ileriye dönük planlama, yürütme ve denetim alanlarında karar işlemlerinde gerekli bilgileri tam zamanında ve en doğru biçimde sağlama beklenen bir yaklaşım biçiminde özetlenebilir. Ancak, günümüzde bu yeterli görülmemektedir. Stratejik yönetim anlayışlarının zamanın çok ötelerine uzanan yapıları gereği, kuruluşlar içerisinde yönetsel nitelikli muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi söz konusu olmaktadır. Yüntselsel nitelikli muhasebe sistemi, kuruluş içerisindeki muhasebe sisteminin geneli üzerinde hakim olan; sadece basit hesaplamalar ve geleneksel analiz yöntemleriyle yetinmek yerine; strateji ve politika belirleme faaliyetlerine, tüm unsurlar için yapılacak planlamalara ve alınacak kararlara etki eden bir anlayış olarak algılanmalıdır. Yönetimin atacağı her adımda yönetsel nitelikli muhasebe bilgilerinin önemi gün gittikçe daha da artmaktadır.

Kısıtlı kaynak, üretim faktörleri ve imkanlarının tedarikinde artan güçlük; kullanılan kaynakların tekrar varlığa döndürülmesi ve bunların helezon biçiminde genişleyerek işletmenin büyümeye isteği; globalleşme etkisiyle yabancı sermaye yatırımlarının artması ve piyasadaki rekabet koşullarının acımasızlaşması; bilinçlenme, standartlar ve bekłentilerdeki yükselmelere paralel olarak gelişen kalite ve şeffaflık kavramlarının tüketici ve üretici açısından benimsenmesi ve finans piyasalarından kaynak sağlama maliyetlerinin, risklerin artması gibi organizasyon içi ve dışı nedenler yönetsel nitelikli muhasebe bilgilerinin önemini artırıcı etmenler olarak sıralanabilir.

1.2.2.1. Stratejik Yönetimin Temel Kavramları ve Stratejik Planlama

Stratejik planlama kavramının iyi anlaşılabilmesi için, konuya temel teşkil edecek bazı kavramların kısaca açıklanması gerekmektedir.

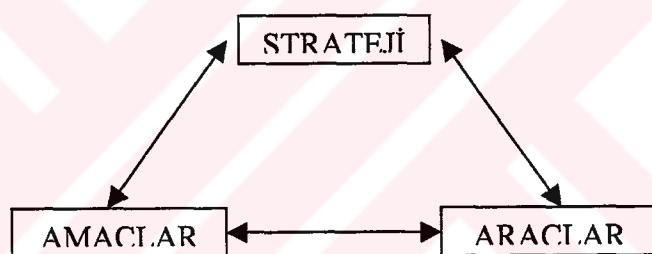
1.2.2.1.1. Strateji, Vizyon ve Misyon

Strateji kelime anlamı itibariyle “sevk etme, yönetme, gönderme, götürme ve gütme” demek olup, farklı tanımlara sahiptir. İşletmelerin amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli olan araçları esas alarak stratejiyi “...işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri analiz ederek işletmenin istikametinin ve amaçlarının belirlenmesi, bünüleri

*gerçekleştirecek faaliyetlerin tespiti ve örgütün yeniden düzenlenerek gerekli kaynakların yeniden tahsis edilmesi...*⁵⁰ olarak tanımlamak mümkündür. Dolayısıyla strateji, amaç ve araç kavramlarının birbirleriyle ilişkili kavamlar olduğu söylenebilir.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere strateji; araçlar kullanarak amaçlara ulaşılmasıdır. Önemli olan nokta, doğru amaçların tespit edilerek, bu amaçlara varabilmek için doğru araçların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasıdır. Bu bağlamda amaçsız bir stratejiden bahsetmek anlamsız olacaktır.⁵¹

Stratejiyi bir bakış açısı olarak değerlendirmek de yanlış olmayacağındır. Konum olarak strateji örgütün çevre içindeki yerine ve konumuna dikkati çekerken, bakış açısı olarak strateji örgüt içine yoğunlaşır. Dış dünyanın ve örgütün algılanma şekli önem kazanır. Örgüt, stratejiyi bir kavram olarak görür ve zihinsel bir tasarım olarak tarif eder. Her strateji bir niyetir ve örgütün davranışlarını düzenleyen bir model oluşturur.⁵²



ŞEKİL 1.2.: Strateji – Amaçlar – Araçlar Arası İlişki

Kaynak: Erol Eren, *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000. s: 6

Vizyon ve misyon kavramları kelime anımları itibarıyle değil, konuya bütünlük sağlayıcı bir şekilde değerlendirilmelidir. Stratejik yönetim sürecinde vizyon, en uzak, en genel ve en kapsamlı amaçları içerir. Bu açıdan vizyon, işletme için yön belirleyen köklü ve stratejik niyetler manzumesidir. Vizyon örgütün en uzak amacını oluşturur ve giderek somutlaşan diğer amaçların en tepesinde yer alır. Gerçekleştirilmek istenen amaçlar için gerekli kaynak ve araçları belirtmeksizsin, işletmenin gelecekteki fotoğrafını tasvir eder. Vizyonun gerçekleştirilmesi zeminini örgütün misyonu sağlar.

⁵⁰ Reşat Karcıoğlu, *Stratejik Maliyet Yönetimi*, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 73

⁵¹ Erol Eren, *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000, s. 6

⁵² Ömer Dinçer, *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası*, Beta Basım Yayımları, İstanbul, 2003, s. 21

Misyon, örgüt içerisinde, hangi kademedede olursa olsun bütün çalışanların paylaştığı ortak bir değerdir. Diğer amaçlar ise her bir kademedede farklılaşır. Hatta aynı kademedede görev yapan kişi ya da grupların bile amaçlarında farklılaşmaların gözlenmesi normaldir. Önemli olan, amaçların ortak bir vizyonu gerçekleştirmeye yardım edecek şekilde sıralanmasıdır.⁵³

1.2.2.1.2. Stratejik Yönetim Kavramına Bakış

Genel anlamıyla işletme yönetimi, işletme amaçlarına ulaşılabilmesi için yapılması gereken faaliyetlerin planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu, uygulanması ve kontrol edilmesi sürecidir. Stratejik yönetim ise bu genel işletme yönetimi sürecinden soyutlanmamalıdır. Kısaca stratejik yönetim kavramı işletmenin çevresiyle olan ilişkilerinin düzenlenmesi ve istikametinin belirlenmesi için yapılacak faaliyetlerin planlanması, örgütlenmesi, uygulanması ve kontrol edilmesi süreci şeklinde tanımlanabilir.⁵⁴

Uzun dönemli yaşama ve gelişme problemlerinin çözümü ile örgütün yeni amaç ve stratejilerini odak noktası edinen stratejik yönetimde, amaç geleceğe dönük karlılık ve büyümeydir. Çevre ve mevcut kaynakların yanı sıra muhtemel kaynaklar da değerlendirme kapsamındadır. Yenilikçi ve esnek örgüt yapısının benimsendiği stratejik yönetim yaklaşımı; vizyon sahibi, açık ve değişimlerden etkilenen lider tipini tanımlar. Uzun dönemli, ertelenebilir, soyut ve birbirinden farklı problemlere; katılımcı ve yeni problem çözme yolları arayarak yaklaşır. Stratejik yönetimde zaman ufku uzun vadeli olup, yüksek hatta hayatı riskler üstlenilir.

1.2.2.1.3. Stratejik Planlama

Stratejik planlamayı açıklamadan önce planlama ve örgütleme kavramlarına kısaca değinmek yerinde olacaktır.

Yönetimin en temel fonksiyonu planlama olarak görülmektedir. Birçok tanımı yapılmış olan planlama kavramı “...bir amacın gerçekleştirilmesi için nelerin, nasıl, neden, ne ile ve kim tarafından yapılacağını önceden kararlaştırılarak bir hareket tarzının belirlenmesi...”⁵⁵ şeklinde özetlenebilir.

⁵³ Ayrıntılı bilgi için bknz: Dinçer, a.g.e., s. 170 –171 ve Eren, a.g.e., s. 10 –13

⁵⁴ Dinçer, a.g.e., s. 35

⁵⁵ Güney, Editör, *Yönetim Ve Organizasyon*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001, s. 57

Örgütleme açısından ise “...bir kuruluşun amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli olan yer, araç-gereç ve personelin sağlanması, bunların belli bir sistem dahilinde bir araya getirilmesi ve kişiler ile birimler arasında görev ve yetki dağılımının yapılması...”⁵⁶ şeklinde bir tanım yapılabilir.

Kuruluşlar bir amacı gerçekleştirmek üzere vücuda getirilirler. Bu amaç, örgütlenmeleri ve yapısal özelliklerinin belirlenmesinde direkt olarak etki sahibidir. Amaçlara ulaşmak için yapılacak planlar da yine amacın kendisi ve örgütlenmeye bağlı olarak şekillenirler.

Yönetimin planlama işleviyle ilgili olarak örgütler genel açıdan amaçlarını, çalışma alan ve ilkelerini kesin olarak belirlemelidirler. Yönetim sürecinde amacın belirlenmemesi, her şeyden önce yönetimin tanımlıyla çelişmektedir. Çünkü en yalın biçimde yönetim, bir amaca ulaşma yolunda insanların işbirliği yapmasıdır. Eğer amaç iyi belirlenmemişse o zaman yönetimde eylem birliği yerine dağınıklık baş gösterecek, bu da kargaşaaya kolaylıkla ortam hazırlayacaktır. Çalışma alanı ve ilkelerinin belirlenmemesi, bir bakıma amaçtaki belirsizliğin doğal sonucu olmaktadır. Planlama aşamasındaki bu eksiklik, yönetimin örgütleme fonksiyonunun tam olarak yerine getirilmemesiyle birleşince bölgelere ayırmada açıklık sağlanamamakta ve bölgelerin işleri birbirine karışmaktadır. Bu durum bir yandan örgüt içerisindeki kargaşanın yerleşip, kökleşmesine yol açarken, öte yandan örgütün toplum içindeki işlevini yerine getirmesine engel olmaktadır.⁵⁷

Bu sebeple amaç, planlama ve örgütleme kavramları birlikte değerlendirilmelidir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında stratejik planlar, hedeflenen amaçlara ulaşmaya dönük yapılan planlar ve stratejik planlama da bu planlama faaliyetleri olarak düşünülebilir. Ancak, stratejik planlamayı kuruluş bünyesinde yapılan diğer planlamalarla karıştırmamak gereklidir. Her plan stratejik olmadığı gibi, her planlama faaliyeti de stratejik planlama değildir. Stratejik planlama, kuruluşun en üst düzeydeki yönetim organlarında örgütsel amaçların kuruluşun yetenekleri, bu amaçlara ulaşmak

⁵⁶ Güney, Editör, a.g.e., s. 58

⁵⁷ Ayrıntılı bilgi için bknz: İ. Cem Aşkun ve Bülent Tokat, *İşletmelerde Örgüt*, Kütahya, 2003, s. 162 - 164

için gerekli olan kaynakların belirlenmesi ve kaynakların sürekli olarak geliştirilmesine dair yazılı olarak yapılan değerlendirmelerdir.⁵⁸

Bu sebeple, stratejik planlama faaliyetleri, kuruluşa yön verici, yani oryantasyon niteliğine sahip planlar olarak düşünülmelidir. Stratejik planlama, güdülen amaçlar nedeniyle uzun bir zaman dilimini kapsar. Stratejik planlar kuruluş bünyesindeki en uzun vadeli planlardır.⁵⁹

Stratejik planlama iki unsurdan oluşur; stratejik analiz ve stratejik tasarım. SWOT analizi yardımıyla, işletmenin iç ve dış çevresi analiz edilir. Küresel, ulusal ve iş çevrelerinden oluşan dış çevredeki “fırsatlar” ve “tehditler”; kaynaklar, yapı, teknoloji ve kültürden oluşan iç çevrede sahip olunan “üstünlükler” ve “zayıflıklar” ile birlikte değerlendirilerek araştırılır. Analiz sonucu elde edilen veriler yardımıyla; vizyon ve stratejik amaçlar doğrultusunda geliştirilen strateji ve politikalar belirlenerek, yönetim felsefesi ve misyon doğrultusunda bir stratejik tasarım şekillendirilir.

Stratejik planlamalar yapılırken, uygulama aşamasında takip edilecek programlar, bütçeler ve prosedürlerin gerçeğe en yakın biçimde tespit edilmesi, stratejilerin takibiyle varılmak istenilen amaç veya amaçlara ulaşma başarısını etkileyecektir.

1950’li yıllarda itibaren gelişen uzun vadeli planlama yaklaşımı, strateji kavramının askeri alan dışında, işletmeler için de kullanılmaya başlaması ve yönetim bilimindeki diğer gelişmelerin de etkisiyle zamanla stratejik planlama anlayışına dönüştü. Bu aşamada, dış çevrenin teşhis ve analizi ile işletmenin üstün ve zayıf yönlerinin dikkate alınarak, amaçlara en uygun stratejilerin geliştirilmeleri çalışmaları sistematik bir hale gelmiştir.⁶⁰

Bu çalışmada sözü edilen stratejik planlama, stratejik yönetim anlayışından ayrı olarak değerlendirilmemelidir. Stratejik planlama ile kastedilen; belirlenmiş strateji doğrultusunda, ara ve ana hedeflere ulaşmada minimum kaynak kullanımı ile maksimum başarıyı elde etmek, kullanılan kaynakların mümkün mertebe varlığa

⁵⁸ G.A. Stainer ve W.M. Cannon, **Multinational Corporate Planning**, The MacMillian Company, New York, 1966, s. 11

⁵⁹ Eren, a.g.e., s :42

⁶⁰ Dinçer, a.g.e., s. 62

dönüşmesini ve tekrar kaynak olarak kullanımlarını sağlayacak biçimde bir yönetim gerçekleştirmektir.

1.2.2.2. Başabaş Noktası Ve Kar Planlaması

Başabaş noktası analizi, yönetim kararlarının alınmasında yararlanılabilenek yararlı bir araçtır. Başabaş noktası; toplam gelirlerin toplam giderlere eşit olduğu mal veya hizmet satış hacmi şeklinde tanımlanabilir. Başabaş noktası çeşitli kaynaklarda; kara geçiş ya da sıfır kar noktası olarak da adlandırılmaktadır.⁶¹

Toplam giderler; sabit ve değişken maliyetler toplamıdır. Sabit maliyetler; üretim hacmi ne olursa olsun değişmeyen giderler toplamıdır. Kira giderleri, tesis yatırım masrafları, vergiler, yönetici ücretleri vb. bu gruba girerler. Değişken maliyetler ise, üretim hacmiyle doğru orantılı olarak artan maliyet unsurlarının toplamıdır. Hammadde, malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel giderlerden bazıları bu gurup içerisinde edilirler.⁶² Toplam giderler ise her iki grupta yer alan maliyetlerin tamamını ifade eder.

1.2.2.2.1.Başabaş Noktası Hesaplama Yöntemleri

Yönetsel nitelikli muhasebe anlayışı doğrultusunda, başabaş noktası üç değişik şekilde hesaplanabilir.

a. Eşitlik Yöntemi

Eşitlik yöntemine göre başabaş noktası; “Satışlar – Değişken Maliyetler – Sabit Maliyetler = KAR” formülü ile hesaplanabilir.⁶³ Bu çalışmanın esas konusu göz önüne alındığında formül aşağıdaki şekilde modifiye edilebilir.

$$\text{Toplam Gelirler} - [\text{Değişken Giderler} + \text{Sabit Giderler}] = \text{KAR}$$

b. Grafik Yöntemi

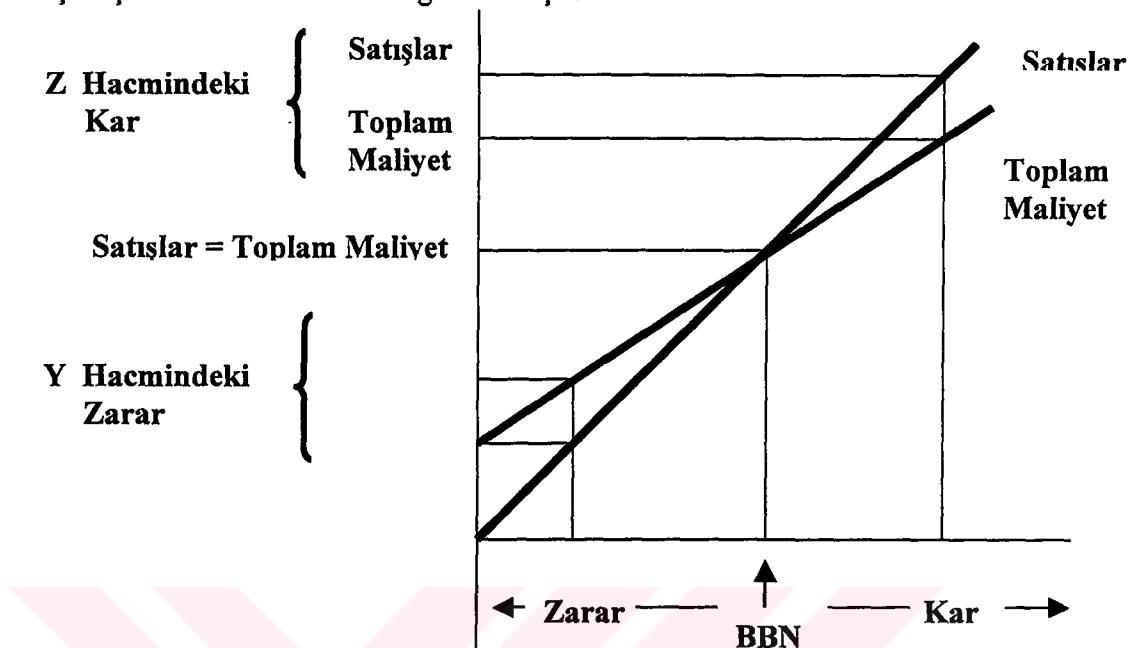
Satışlar ile değişken ve sabit maliyet egrilerinin gösterildiği bir grafik yardımıyla da başabaş noktası belirlenebilir. Grafik yöntemi kullanıcılarla değişik satış

⁶¹ Glenn A. Welsch, *İşletme Bütçeleri*, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1978, s. 306 – 413, A. Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 103 – 162 , Süleyman Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İzmir, 1999, 591 – 614

⁶² Bülent Kobu, *Üretim Yönetimi*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 1996, s. 237

⁶³ Yükçü, a.g.e., s. 591

hacimlerinde oluşacak durumları da göstermektedir. Aşağıda basit bir biçimde grafikle başabaş noktası belirleme örneği verilmiştir.



GRAFİK 1.1. Farklı Hacimlerde Başabaş Noktası

Kaynak: Süleyman Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Cem Ofset, İzmir; 1999, 594

c. Katkı Payı Yöntemi

İç raporlama için geliştirilmiş bir kavram olan katkı payı; satışlardan değişken maliyetlerin çıkarılmasıyla hesaplanabilir. Bir başka deyişle katkı payı; sabit giderler ile karın toplamına eşittir. Katkı payı yaklaşımına göre maliyetler değişken ve sabit maliyetler olmak üzere iki ana başlık altında toplanabilir. Her iki grup da kendi içerisinde üretim maliyetleri ve diğer maliyetler şeklinde alt bölümlendirmeye tabi tutulabilir.⁶⁴

1. Değişken Maliyetler

11. Üretim Maliyetleri (ürünle ilgili maliyetler)

111. Direk İlk Madde ve Malzeme

112. Direk İşçilik Giderleri

113. Değişken Genel Üretim Giderleri

⁶⁴ Yükçü, a.g.e., s. 577

12. Diğer Maliyetler (ürünle ilgili olmayan maliyetler)

121. Araştırma Geliştirme Maliyeleri

122. Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyetleri

123. Genel Yönetim Gideri

124. Finansman Gideri

2. Sabit Maliyetler

21. Üretim Maliyetleri (ürünle ilgili maliyetler)

211. Sabit Direk İşçilik Gideri

212. Sabit Genel Üretim Gideri

22. Diğer Maliyetler (ürünle ilgili olmayan maliyetler)

221. Araştırma Geliştirme Maliyeti Gideri

222. Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyeti Gideri

223. Genel Yönetim Gideri

224. Finansman Gideri

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal bilgilerin işletme yönetimince kullanılabilmelerini sağlayan; yönetimine planlama, karar alma, uygulama süreçleri ve denetim konularında yardımcı olan raporlar katkı payı yaklaşımıyla düzenlenmiş olanlardır. Sorumluluk muhasebesi ve katkı payı yaklaşımını bir arada yürüten organizasyonlarda hazırlanan raporlarda maliyet giderleri; maliyet gideri üretim hacmi ilişkisi, yönetim fonksiyonları ve karar alınması sırasında sahip oldukları öneme göre üç temel grup altında incelenir.⁶⁵

Katkı payı yöntemiyle başabaş noktasını tespit edebilmek için birim katkı payının hesaplanması gerekmektedir. Birim katkı payı, birim satış fiyatından birim başına düşen değişken gider miktarının çıkarılmasıyla bulunur. Başabaş noktası ise, sabit giderler toplamının birim katkı payına bölünmesiyle elde edilir.

⁶⁵ Yükçü, a.g.e., s. 578

1.2.2.2. Kar Planlaması ve Güvenlik Marjı

Kar planlaması yapılırken iç ve dış faktörlerin objektif bir biçimde incelenmesi ve belirlenmiş strateji doğrultusunda gerçekçi hedeflere dönük, yapılabılırlik ve başarı oranı yüksek hedeflerin amaçlanması gerekmektedir. Gerçekçi amaçlara yönelmeyen ve objektiflikten uzak bir kar planlaması kuruluşa fayda yerine zarar sağlayabilir.

Karı etkileyen çeşitli unsurlardan en önemlileri olarak satış fiyatı, piyasa fiyatları, satış hacmi, mamul satış karışımı, mamul birim değişken maliyeti, sabit maliyetler toplamı, ulaşım imkanları ve işletme politikaları sayılabilir.

Güvenlik marjı kavramı, işletmenin zarar etme riskinden ne kadar uzakta olduğunu ortaya koyan bir kavramdır. Tutar olarak belirlenmesi anlamlı olan güvenlik marjı, fiili veya planlanmış satış tutarı ile başabaş noktasındaki satış tutarı arasındaki farktır. Planlanan satış tutarının başabaş noktasındaki satış tutarından küçük olması işletmenin zararda olduğunu ifade eder. Güvenlik marjinin, fiili veya planlanmış satış tutarına oranlanması ile güvenlik payı oranı elde edilir. Bu oran, başabaş noktasındaki satış tutarına oranla zarar noktasına düşme riskinin göstergesidir. Başabaş noktasından sonra her birim mamülün satışından sağlanan kar, birim katkı payına eşit olmaktadır. Böylelikle, başabaş noktası üzerindeki satış tutarını gösteren güvenlik marjinin katkı payı oranı ile çarpımı kararı verecektir. Ayrıca, güvenlik marjı oranı ile katkı payı oranının çarpımı kar marjını gösterecektir.⁶⁶

1.2.2.3. Standart Maliyetleme ve Sapma Analizleri

Standart maliyetleme; geleceğe dönük faaliyet planlarının yapılması, bütçelerin hazırlanması ve dönem sonu değerlendirmelerinde gerek organizasyonun bütünsel etkinliğinin ölçülmesinde, gerekse sorumlu yöneticilerin performansının değerlendirilmesinde oldukça büyük bir öneme sahip olan bir kavramdır. Konu, genellikle yazarlar tarafından mamul üreten işletmeler baz alınarak açıklanmışsa da standart maliyet sisteminin hizmet üreten işletmeler tarafından da uygulanması mümkündür. Hatta, kar amacı gütmeyen ve toplumsal hizmet sağlama görevini icra eden kamu kuruluşlarında uygulanmaları; kaynakların verimli ve etkin kullanımının sağlanması, faaliyetlerin ve uygulayıcıların performans denetlenmelerine tabi

⁶⁶ Sevgener ve Hacırustemoğlu, a.g.e., s.110

tutulabilmeleri ve bütçelerin gerçeğe en uygun şekilde hazırlanabilmeleri açısından oldukça büyük faydalar sağlayacaktır.

1.2.2.3.1. Standartlara ve Standart Maliyetlere Duyulan İhtiyaç

Geçmiş dönem verilerini baz alarak geleceğe dönük planlar hazırlamak günümüz şartlarında mantıklı olmamaktadır. Geçmiş, her zaman geleceği yansımamaktadır. Çünkü gerek iç faktörler gerekse dış faktörler sürekli bir değişim ve gelişim sergilemeye, aynı zamanda sektörel bazdaki rakiplerin sayıları, güçleri ve amaçları da zamanla farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, bir önceki dönem oluşan maliyetler ışığında gelecek dönem maliyetlerini sağlıklı bir biçimde öngörmemek olası değildir.

Kesin ya da doğru bir ölçme işlemi gerçekleştirmek için standartların belirlenmesi bir zorunluluktur. Standardın, yetkili kişilerce belirlenen bir değerlendirme ölçüsü olduğu söylenebilir. Metre, kilogram, litre, mil ve lira gibi birimlerin her biri değerlendirme ölçülerine örnek olarak verilebilir. Bu değerlendirme ölçüleri, yetkili kişilerce gerçeklere uygun bir biçimde belirlenir ve uygulayıcıların tamamı tarafından kabul görmüş olmaları gereklidir. İşletme yönetiminin, faaliyetlerin gerçek sonuçlarını ölçmesinde, sonuçlara ilişkin sorumlulukların belirlenesinde, bu faaliyet sonuçlarının doğru bir biçimde ölçüüp ölçülmeyenlerini denetlemesinde ve başarının ya da başarısızlığın derecesinin tam olarak tespit etmesinde anlamlı bir standarda ihtiyacı vardır.⁶⁷

Maliyet kontrolünün, işletmenin geleceğini güvence altına alabilmek için kuvvetli ve kalıcı ölçümleme unsurlarına gereksinim duyması neticesinde belirlenen standartlar ışığında oluşturulan maliyetleme yöntemi standart maliyetlemedir. İşletmelerde standart maliyet sistemi uygulamalarının geliştirilmesi, performans değerlendirmesinin gerçekleştirilebilmesine uygun zemin hazırlayarak, yönetimin yapacağı denetimin; yani ölçme, değerlendirme ve geliştirme çabalarının daha büyük anlam ifade etmesini sağlamasının yanı sıra; birim maliyetlerin çıkarılması yoluyla üretim maliyetlerinin belirlenmesine de yol açar.⁶⁸

⁶⁷ Üstün, a.g.e., s. 120

⁶⁸ Don R. Hansen, *Management Accounting*, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990, s. 634

1.2.2.3.2. Standart Maliyetin Tanımı Ve Nitelikleri

Standart maliyetlerin belirlenmesinde; geçmiş maliyetler ortalaması, geçmişte gözlenen en düşük maliyetler, beklenen faaliyet düzeylerinde öngörülen bütçelerle saptanan maliyetler, en üst düzeyde etkinliği yansıtan ideal maliyetler, yenileme maliyetleri ve normal maliyetler sapmaya esas olan maliyet türleri olarak sayılabilir. Bu maliyet türlerinden birinin ya da birlikte değerlendirilmelerinin sonucunda elde edilecek maliyet bilgileri yeterli olmamaktadır. Birlikte değerlendirilmelerinin yanı sıra, bunlarda oluşacak sapmalarında göz önüne alınması ve işletme özellikleriyle beraber değerlendirilerek maliyetlerin tespit edilmesi daha sağlıklı sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda standart maliyet kavramı; üretimde teknik özelliklere dayanan ileri düzeyde verimli miktar kullanımlarını yansıtan ve gelecek dönemlerde olması muhtemel piyasa eğilimlerini titizlikle irdeleyerek fiyat standartlarını beklenen üretim düzeyinde birim bazında sabitleştiren maliyetlerin belirlenmesi şeklinde tanımlanabilir.⁶⁹

Standart maliyetler, hem geçmişteki deneyimleri hem de denetlenmiş üretim koşullarındaki verileri kullanan, bilimsel incelemelere dayanan ve belirli bir üretim döneminden önce saptanmış maliyetlerdir. Standart maliyetler, önceden saptanan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri standartlarına bağlı olarak hesaplanır. Dönem öncesinde hesaplanmış olan standart maliyetler dönem sonunda gerçekleşen fiili maliyetler ile karşılaştırılır. Fiili maliyetler, standart maliyeti belirlenmiş dönem içerisinde gerçekleşmiş olan gerçek maliyetlerdir. Karşılaştırma sonucunda standart maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki farklar belirlenerek sapmalar ortaya konur. Sapmalar olumlu olabileceği gibi olumsuz da olabilir. Tüm bu açıklamalar ışığında standart maliyet sisteminin uygulanmasıyla ortaya çıkacak yarar ve sakıncalar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁷⁰

Yararları:

- Prosesin her aşamasında oluşan üretim giderlerinin etkin bir şekilde denetimi sağlanabilir.
- Ürün maliyetlerinin hesaplanmasıında süratlilik ve kolaylık sağlanır.

⁶⁹ Sevgener ve Hacıruştemoğlu, a.g.e., s. 190

⁷⁰ Yükçü, a.g.e., s. 665 – 666

- Planlama ve denetim seviyesinde üretim faktörlerinin verimliliğinin artmasıyla maliyetler düşürülebilir.
- Bütün maliyet unsurları için tek düzeye bir karşılaştırma esası yaratılır.
- Kısa dönemli sonuç hesaplarının düzenlenmesi ve stok değerlemesi işlemleri kolaylaşır.
- Yönetim açısından, işletmenin genel planlama faaliyetleri ve özellikle üretim planlamaları daha kolay ve doğru bir hale gelir.
- İşletmenin yapısal niteliklerin geliştirmek ve daha verimli bir hale sokmak mümkün olur.
- Sağlıklı bir iş değerlemesi ve adil bir ücret politikası uygulanabilmesi için gerekli bilgileri sağlar.
- Başarı değerlendirmesinde oldukça önemli bir araçtır.
- Sınavlar ortaya konur ve gerekli önlemlerin alınması kolaylaşır.
- Çalışma planlarının hazırlanmasında yardımcı olur.

Sakıncaları:

- Standartların gerçeğe uygun bir biçimde saptanmış olmaması ve zamanla eskimeleri analizlerde yaniltıcı sonuçlara varılmasına yol açabilir.
- Maliyet hesaplarında standartlara fazla önem verilmesi fiili maliyetlerin takibinde ihmallere yol açabilir.
- Standart maliyet sistemi uygulamaları kontrol açısından masraflı ve yorucu hesaplamalar ve kayıt işlemleri gerektirebilir.
- Standartlar, çalışanlar üzerinde baskı yaratıp, işletme içi ilişkileri gergin bir hale dönüştürebilir.
- Her işletme yapısal nitelikleri itibariyle sistemin uygulanmasına elverişli olmayabilir.

Standart maliyet sisteminin, bu çalışmanın konusu olan devlet üniversitelerine adaptasyonu ve uygulama esaslarına ilişkin öneriler ilerleyen bölümlerde detaylı olarak irdelenecektir.

1.2.2.3.3. Sapma Analizleri ve Standartların Düzeltilmesi

Dönem sonunda, önceden belirlenmiş standartların, dönem içerisinde oluşan fiili gelir ve giderlerle karşılaştırılarak farklar, yani sapmalar tespit edilir. İşte bu fiili maliyet ve gelirler ile standart olarak hesaplanmış gelir ve maliyetler arasındaki karşılaştırmalar yoluyla sapmaların belirlenmesi ve nitelenmesi işlemleri sapma analizi olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere sapmaların tespit edilmesi aşağıdaki biçimde formüle edilebilir.

$$\text{SAPMA} = \text{FİİLİ DURUM} - \text{STANDART}$$

Sapmaların belirlenmesi, hazırlanmış ve dönem içerisinde uygulanmış olan bütçenin değerlendirilmesi için gereklidir. Standart olarak belirlenmiş ve gerçekleşmesi öngörülen gelir ve giderler dönem sonunda oluşan fiili gelir ve giderlere kıyaslanarak bütçenin dönem içerisindeki işleyışı kontrol edilir.

Gelir sapmaları da sapma analizlerinin konusunu oluşturmaktadır. Elde edilmesi hedeflenen ve standart olarak hesaplanan gelirler ile dönem içerisinde gerçekleşen fiili gelirler karşılaştırılır. Gelirlerdeki olumsuz sapmalar maliyetlerin artmasından, dönem içerisinde satış fiyatının piyasa şartlarından etkilenerek zorunlu olarak düşürülmesinden ve olağanüstü bazı durumlar sonucu normalde gerçekleşmeyecek bir takım giderlerin ortaya çıkmasından kaynaklanabilir. Olumlu sapmalar ise, maliyetlerdeki beklenmedik düşmeler, satış fiyatındaki artışlar ve yine olağanüstü bazı durumlar sebebiyle satış hacmindeki beklenmedik patlamaların etkisiyle gerçekleşebilir.

İlk bakışta, gelirlerdeki sapma çok olumlu bir durum gibi görünse de, aslında öyle algılanmamalıdır. Sapmaların nedeni iyice araştırılmalı, gelir fazlasını doğuran sebepler tüm yönleriyle irdelemelidir. Söz konusu dönem için geçerli olan ve gelirlerde olumlu bir fark yaratan sapmanın süreklilik gösterip göstermeyeceği araştırılmalıdır. Eğer bu olumlu farkın sebebi piyasada yerleşmiş bir neden olarak nitelenebiliyorsa standart maliyetlerin eskisinden daha düşük veya standart gelirlerin eskisinden daha yüksek bir birimde yeniden belirlenmeleri yani düzeltilmeleri uygun

olur. Ancak, geçici bir durum söz konusuya, gelirlerdeki olumlu sapmanın aldatıcı nitelikte olduğu söylenebilir. Enflasyon, döviz kurları, faizler ve diğer genel piyasa şartları ile sektörel faktörler çok dikkatli bir biçimde değerlendirilerek bir hareket tarzı belirlemek gereklidir.

Standart maliyetlerin fiili maliyetlerden büyük olması durumunda işletme açısından olumlu bir farkın varlığı söz konusudur; gerek işletme içi gerekse işletme dışı nedenlerle maliyetlerde bir düşme olduğu görülür. Tersi durumda, yani fiili maliyetlerin standart maliyetlerden daha yüksek oluşmalarında ise işletme açısından olumsuz bir fark ortaya çıkar. Bu olumsuz sapma, dönem içerisinde gerçekleşen maliyetlerin önceden belirlenmiş standart maliyetleri aştığı anlamına gelir.

SAPMA = FİİLİ MALİYETLER – STANDART MALİYETLER

Fiili maliyetlerin standart maliyetleri aşmalarının, işletmenin kontrol alanı içerisinde ve dışında olmak üzere iki ana grupta incelenebilecek nedenleri vardır. Sapmalar, yöneticiler tarafından kontrol edilebilen nedenlere dayanmaktadır bunlara kontrol edilebilir sapmalar denir. Bu tür sapmaların önlenmesi için işletme faaliyetini düzeltici önlemler alır. Ayrıca yetki sahibi olan karar verici ve uygulayıcı konumunda bulunan tepe yönetimi ile departman yöneticilerinin dönem içerisindeki çalışmaları da mercek altına alınarak sapmaların sebepleri araştırılır. Bazı sapmalar ise yöneticilerin kontrol alanı dışındaki nedenler yüzünden oluşur. Sektörel sorunlar, piyasadaki değişimler, teknolojik gelişmeler gibi pek çok çeşit gösteren bu gibi sebeplerin işletme tarafından müdahale edilerek sapmaların giderilmesi mümkün olmadığı için, işletmenin standartlarını gözden geçirerek yeni oluşan koşullar doğrultusunda standartlarını yeniden belirlemesi akılcı bir çözüm olacaktır.⁷¹

Maliyet sapmalarının incelenmesi aşağıdaki biçimde grupperlabilir.⁷²

- Direkt İlk Madde Ve Malzeme Sapmaları
 - fiyat sapması
 - miktar sapması
- Direkt İşçilik Sapmaları

⁷¹ Yükçü, a.g.e., s. 679

⁷²Ayrıntılı bilgi için bkz: Yükçü, a.g.e., s. 679-688

- ücret sapması
- süre sapması
- Genel Üretim Giderleri Sapmaları
 - bütçe sapması
 - verim sapması
 - kapasite sapması

Yukarıda maddeler halinde sıralanan sapmalar, devlet üniversitelerinde yönetsel nitelikli bir muhasebe sistemi kullanılması konusunda açıklanacaktır.

1.2.2.4. Sorumluluk Muhasebesi Kavramı

Organizasyonlar hacim olarak büyükçe daha da karmaşık bir yapıya sahip olurlar. Bu karmaşık yapı içerisinde faaliyetlerin aksamadan yürütülebilmesi için sorumluluk merkezleri belirlenir ve bu alanlara yöneticiler atanır. Sorumluluk kavramı doğal olarak yetki kavramını da beraberinde getirir. Yetki ve sorumluluğun birimlerin başında bulunan yöneticilere, yani alt kadrolara göçerimi merkezkaç yönetim biçiminin belirmesine yol açar. Merkezkaç yönetim biçimlerinde, sistemi oluşturan birimlerin sınırlı da olsa özerklikleri vardır. Sistemin bütününe işleyişini olumsuz yönde etkilememek için, verilen yetki ve sorumluluklarla şekillenen özerkliğin sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Genel olarak dört temel sorumluluk merkezi vardır; maliyet, gelir, kar ve yatırım merkezleri. Bir üretim departmanı maliyet merkezine örnektir. Üretim departmanı yöneticisi kar ve fiyat konularını etkileyemez. Aynı şekilde, sadece gelirlerin toplanmasıyla ilgili sorumluluk merkezi, kendi giderlerini kısma yoluyla genel giderler üzerinde etkili olabilse de, mamülün kendisiyle ilgili olan üretim giderleri üzerinde etkiye sahip olamaz.

Sorumluluk muhasebesi yeni bir muhasebe türü olmayıp, sorumluluk merkezlerine ayrılmış olan işletmelerin faaliyetlerini bu merkezlere ait planların hazırlanması, faaliyetlerin uygulanması ve denetlenmesine yardımcı olan alternatif bir yönetim biçimidir. Sorumluluk muhasebesi daha çok işletmelerde oluşturulan sorumluluk merkezleri itibariyle giderlerin planlanması, kontrolü ve söz konusu

sorumluluk merkezlerinin başında bulunan yöneticilerin başarılarının değerlendirilmesine yönelikir. Bu yönyle bakıldığından, sorumluluk muhasebesinin maliyet muhasebesinden net olarak ayrimının yapılması pek mümkün görünmemektedir.⁷³ Ancak, sorumluluk muhasebesi kavramı giderleri sadece kayıt etmek ve sorumluluk merkezleri itibariyle kontrol etmekle kalmaz. Bu giderlerin oluşumuna olur veren ve giderler karşılığı elde edilen varlıkların kullanım tasarrufunda bulunan yöneticilerin performanslarının ölçümü ve bütçeler içerisinde önceden belirlenmiş kriterler doğrultusunda tespit edilmiş hedef ve amaçlara ne kadar yaklaşıldığının değerlendirilmesi işlemlerini de içerir.

Bu açıklamalar ışığında, sorumluluk muhasebesi kavramı, “...bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve/veya giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemi...”⁷⁴ olarak tanımlanabilir.

Sorumluluk muhasebesi kavramı içerisinde adı geçen sorumluluk alanı ve merkezi kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Sorumluluk alanı, bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanıdır. Sorumluluk merkezi ise, sorumluluk alanı içerisinde yer alan çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezi olarak tanımlanabilir. Bir sorumluluk alanı içerisinde birden çok sorumluluk merkezi yer almaktadır.⁷⁵

Sorumluluk muhasebesi uygulamaları aşağıdaki gibi eylemi içerir.⁷⁶

- Muhasebenin temel kavramları içerisinde yer alan sorumluluk kavramı doğrultusunda, sorumluluk merkezleri tanımlanır.
- Genellikle bütçeler ışığında, bir muhasebe standarı oluşturulur veya “benchmarking” yoluyla başka bir işletme tarafından oluşturulmuş olan standart adapte edilir.
- Yöneticileri iyi performans göstermeleri konusunda motive etmek için bir ödüllendirme sistemi kurulur.

⁷³ Yükçü, a.g.e., s. 732

⁷⁴ Oya Yıldırım ve Diğerleri, **Sorumluluk Muhasebesi**, Alper Basımevi, İzmir, 1989, s. 32

⁷⁵ Yıldırım ve Diğerleri, a.g.e., s. 35

⁷⁶ Hansen, a.g.e., s. 567

- Yöneticilerin ulaştıkları fiili rakamlar, dönem içerisinde belirlenmiş zaman aralıkları ve dönem sonu itibariyle, daha önceden bütçede belirlenmiş olan hedeflerle kıyaslanarak başarıları ölçülür.
- İşletme politikaları ve üst yönetim organlarının kararları doğrultusunda, yöneticiler göstermiş oldukları performansa göre ödüllendirilir ya da cezalandırılır.

Sorumluluk muhasebesi kavramının bir organizasyonda uygulanabilmesi için, öncelikle organizasyonun yapısının uygun olması, ardından da sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Matris örgüt yapıları, gerek faaliyet alanlarının gerekse projelerin birbirlerinden ayırtılmalı olması nedeniyle sorumluluk muhasebesinin en rahat ve sağlıklı olarak uygulanabileceği ortamdır. Proje ve departman yöneticilerinin ödüllendirmeyle motive edilmeleri bu tip yapılarda oldukça başarılı sonuçlar doğurur.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanması, maliyetlerin azalmasının yanı sıra bir çok diğer faydayı da beraberinde getirecektir. Bunlar, kısaca maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Performans değerlendirmesinin varlığı, planların hazırlanması aşamasında daha gerçekçi ve sağlıklı planların oluşmasına neden olur.
- Sorumluluk merkezlerinin başındaki yöneticiler, sadece kendilerine gösterilen hedeflere varılması için değil; bu hedeflere “en iyi yoldan” varılması için çalışırlar. Alt kadroların başarılarının, kendi başarılarını doğrudan etkilediğinin bilincinde olan yöneticiler, katılımcı bir anlayışa yönelik personelin faaliyetlere tamamen konsantre olmasını sağlayabilirler.
- Yöneticiler, kendilerine sağlanan yetkiler vasıtıyla başarılarını artırmak için daha riskli kararları alarak, statükoyu koruma endişesine saplanıp kalmış klasik “muhafazakar” yönetici tipinin dışına çıkıp; “lider-yönetici” haline dönüşebilirler.

- Denetleme işlemlerinin yapılması ve elde edilen sonuçlar daha verimli ve yapıcı bir nitelik kazanır. Performans değerlendirmesine tabi tutulacaklarını bilen yöneticiler rekabet hissiyle daha başarılı olmak için çalışırlar.
- Ölçümlerin değerlendirilmesindeki amaç sürekli bir gelişme döngüsü içerisinde girilmesini sağlamaktır. Dolayısıyla, gelişim süreci hızlanır ve boyutları büyür.
- Sorumluluk hissi, kişilerin sahiplenme duygularını artırır. Başında bulundukları birimin başarısının artması için gösterecekleri çabalar da doğal olarak artacaktır.

Sorumluluk muhasebesinde en dikkat edilmesi gereken olumsuz yön, ödülün yanı sıra cezanın da bulunmasıdır. Ceza, bazen ters yönde bir güdüleme yaratabilir. Ayrıca, başarı ölçümlemesi yönetici kadroları arasında rekabeti doğurur. İşletme içerisinde tatlı bir rekabetin varlığı her zaman için iyidir. Fakat, bu rekabetin düşmanlığa dönüşmemesi için gerekli tedbirler alınmalıdır.

1.2.2.5. Stratejik Kararlar, Karar Politikaları Geliştirme ve Esnek Bütçe

Stratejik kararlar, kuruluşun dış çevresi ve amaçlarıyla ilgilidir. Amaçların net bir biçimde ortaya konmasının ardından, bu amaçlara ulaşılabilmesi için yürütülmesi gereken faaliyetlerin saptanması ve mevcut kaynakların amaçlara ulaşılması doğrultusunda optimal dağıtımının sağlanması gerçekleştirilmelidir. Stratejik kararların, kuruluşun varlığını sürdürdüğü dış çevrede gelecekte meydana gelebilecek olayların derinliğine incelenmesini gerektirdiği ifade edilebilir. Bu durumda, çevrede ortaya çıkacak ekonomik, sosyal, politik vb. değişimler bu tür kararları etkileyen en önemli kriterler olarak öne çıkmaktadırlar.⁷⁷

Stratejik kararlar, kuruluşun belirli bir faaliyet konusuna yönelmesiyle alakalıdır. Bu yönelme iki ayrı yön taşımaktadır. Bunlardan birincisi, kuruluş amaçlarına yani kuruluşun kendisine olan iç yönelmedir. Diğer ise faaliyetin sürdürülüğü pazara ve ürünlere olan dış yönelmedir. Amaçların gerçekleştirilebilmesi

⁷⁷ Eren, a.g.e., s. 27

ve hedeflere ulaşılabilmesi için ayrı gibi görünen ama aslında bütünsel olarak değerlendirilmesi gereken bu yönemenin sağlanması gerekir.⁷⁸

Uzun vadede hayatta kalmayı, başarıyı ve büyümeyi hedefleyen kuruluşlar, yapıları ne olursa olsun “günü kurtarma” anlayışından uzaklaşarak, analitik metodlar yardımıyla geleceğin örgütSEL yapısını şekillendirmeye çalışmalıdır. Belirlenmiş stratejiler doğrultusunda hareket ederken, her şeyin hesaplandığı gibi yürümeyeceği daima göz önünde tutulmalıdır. İç ve dış şartlarda ortaya çıkacak yeni durumlar, eski şartlardaki değişimler veya olağanüstü vaziyetler karşısında stratejiler doğrultusunda belirlenmiş uygulamaların yürütülmesi tehlikeye girebilmekte, hatta bazen tamamen imkansız hale gelebilmektedir. Bunlar her ne kadar önceden tahmin edilip oluşmaları engellenmeye çalışılsa, dış şartlarda meydana gelebilecek muhtemel kötü durumlara göre hareket tarzları belirlense de bazen hiç akla gelmedik şeylerle karşılaşılması olağandır.

Bu gibi durumlarla karşılaşıldığında öncelikle yapılması gereken mevcut durumun analiz edilmesidir. Kuruluşun kendisi, içinde faaliyet gösterdiği ortam, yakın ve gerekirse uzak çevre ve rakipler analize dahil edilmelidir. Kuruluşun ve sözü edilen diğer unsurların mevcut vaziyeti, içinde bulunulan durumla birlikte değerlendirilerek, ana hedeflerden uzaklaşmadan ya da daha sonra önceden belirlenmiş rotaya geri dönmek üzere en az sapmayla bir çözüm yolu geliştirilmelidir.

Karar politikaları belirlenirken sahip olunan avantaj ve dezavantajlar beraberce yoğrularak, maksimum verimliliğin gerçekleştirilmesi ve uzun vade hedeflerine ulaşılabilmesi esas olmalıdır. Alternatif çözüm yolları üretebilecek bir yapıya sahip olan bir kuruluş, şartlar ne olursa olsun daima varlığını korumayı başarabilecektir. Bu noktada, esnek bütçe anlayışına göre hareket eden kuruluşların daha şanslı olacakları söylenebilir.

Statik bütçe, bütçe süresi içindeki miktar veya diğer koşullarda ortaya çıkan değişikliklere göre ayarlanmayan bütçedir. Bu tür bütçeler tek bir faaliyet ölçüsü baz alınarak hazırlanırlar. Ancak, tek bir faaliyet ölçüsüne göre hazırlanmış olan bütçelerin performans ölçülmesinde çok etkin ve verimli olacakları söylenemez. Esnek bütçeler

⁷⁸ "J. Meyer, *Objectives et Strategies de l'Entreprise*, Dunod, Paris, 1972, s.7" (Erol Eren, a.g.e., s. 28'deki alıntı)

ise, faaliyet gösterilecek üretim veya hizmet aralığında çeşitli seviyelere göre yapılır; işletmenin faaliyet alanındaki herhangi bir düzeyde oluşması muhtemel gelir ve giderleri gösterir. Esnek bütçe, statik bütçeye benzetilerek; işletmenin faaliyet sınırları içerisindeki, değişik faaliyet düzeylerindeki statik bütçeler serisi şeklinde tanımlanabilir.⁷⁹

Değişik faaliyet düzeylerinde giderler ve gelirler de farklı biçimde oluşur. Esnek bütçede yer alan farklı faaliyet düzeylerine ait gelir ve giderler, fiili gelir ve giderlerle karşılaştırılarak eğer varsa sapmalar belirlenir. Bunların nedenleri araştırılarak gerekli önlemler alınabilir.

Esnek bütçenin avantajları şu şekilde sıralanabilir;⁸⁰

- Sapma analizinin anlamlı bir biçimde yapılması için gerekli olan verileri ortaya koyarlar.
- Öngörülmüş sonuçlardan sapmalar “sorumluluk merkezi”ne göre belirlenebilir.
- Standart maliyetler ile birlikte kullanıldığında, işletme faaliyetlerinin planlanması etkin bir araç durumuna gelirler.

1.2.3. Kamu Sektöründe Yönetsel Nitelikli Muhasebenin Önemi, Mevcut Durumu Ve Rolü

Genel manasıyla işletmeler; yani faaliyetleri sonucunda kar amaçlayan organizasyonlar için 1.2.2. başlığı altında açıklanan yönetsel bilgi gereksiniminin sebepleri, esas amacı toplumsal fayda sağlamak ve hizmet görmek olan kamu kuruluşları için de geçerlidir. Hatta, kamu kuruluşları açısından yönetsel muhasebe bilgilerinin önemini daha fazla arttıgı söylenebilir. Zira, kamu kuruluşları, özel işletmelere nazaran çok daha az miktarda üretim faktörleri, kaynak ve imkanlara sahiptirler. Buna karşın, bu kısıtlı imkanlarla yürütülmeye çalışılan faaliyetlerin gerek toplum gerekse devlet için yüksek önem arz etmeleri (sağlık, eğitim, iç ve dış güvenliği sağlama, devlet dairelerinin işlerlerini koruyabilmeleri vb.), bu kamu kuruluşlarında yetkili konumda bulunan kişilerin büyük sorumluluklar altında olmaları ve hepsinden

⁷⁹ Yükçü, a.g.e., s. 709

⁸⁰ Yükçü, a.g.e., s. 710

önemlisi artık devletin kaynak israfına tahammülünün kalmadığı gerçeği kamu sektöründe yönetsel muhasebe verilerinin hayatıyetini net bir biçimde ortaya koymaktadır.

1.2.3.1. Kamu Sektörünün Yönetsel Ve Yapısal Durumuna Eleştiriler

Yönetsel açıdan yaklaşıldığından kamu sektöründe yaşanan sorunlardan çoğunu bilimsel yaklaşımların kullanılmaması; bunun yerine çok eski anlayışlar, teknikler, prosedürler ve uygulama biçimlerinin kemikleşmiş bir biçimde ısrarla takip edilmesi sebebiyle ortaya çıktıgı görülmektedir. Özel sektörle bir kıyaslama yapıldığında durum daha da belirgin bir hale gelmektedir.

Kamu sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlardan çoğu stratejik yönetim eksikliği göze çarpmaktadır. Kamu iktisadi teşebbüslerinden bazıları, piyasa ve rekabet ettiğleri özel teşebbüslerin zorlamasıyla, her ne kadar rakipleriyle aynı düzeyde olmaya da bir takım stratejiler belirlemişlerdir. Ancak, rakipleri bulunmayan ve devlet daireleri gibi sadece devletin yürütmesi gereken ya da zorunlu olarak yürüttüğü pek çok alanda faaliyetlerini sürdürün kamu kurum ve kuruluşları strateji, vizyon ve misyon kavramlarına tamamen yabancı bir durumdadırlar. Bazıları ise, Devlet ve SSK hastaneleri gibi, rakipleri olmasına rağmen kar elde etmeyi amaçlamadıkları, strateji eksikliği, kaynak yetersizliği ve personel ne olursa olsun ücretini aldığı için oldukça verimsiz işlemeye devam etmektedir. Kamu kurumlarının, devletin “hükümetlerle değişmeyen” genel strateji, politika ve uygulamalarıyla paralel olarak uzun vadeli stratejiler belirleyerek, yönetim biliminden daha fazla yararlanması gerekmektedir. Yukarıda bahsedilenlere istisna olarak TRT örneği verilebilir. Modern donanımı, çağdaş yönetim anlayışı, güçlü alt yapısı ve teknik cihazlarıyla yayıcılık konusunda özel yayıncı kuruluşlardan hem teknik hem de içerik bakımından daha kaliteli hizmet sunmaktadır.

Uzun vadeli stratejik planlar doğrultusunda yapılacak planların takibi kamu kurumlarının yapısı, yönetimi, işleyişinin tüm aşamaları, etkinliği ve verimliliği üzerinde olumlu etkiler yaratacaktır.

Kamu kurumlarında gözlenen yönetsel nitelikli sorunlardan bir diğeri de maliyetleme çalışmalarındaki yetersizliktir. Bütçeleme çalışmaları esnasında sağlıklı bilgiler elde edip kullanabilmek ancak düzenli işleyen ve gerçekleri yansitan

maliyetleme çalışmalarının yürütülmesine bağlıdır. Sadece yıl içerisinde gerek enflasyon gerekse diğer nedenler dolayısıyla gerçekleşen işçi ve memur ücret zamları, daha önceden yapılan planları tamamen alt üst etmektedir. Dolayısıyla, kar amacı olmayan kurumların gelir-gider dengelerini tutturabilmeleri, kamu iktisadi teşebbüslerinin ise kar elde etmeleri neredeyse imkansız hale gelmektedir. Ayrıca, siyasi ahlak ve demokrasi kültüründe var olan eksiklik sebebiyle, özellikle madde ve malzeme alımlarıyla taşeronlara verilen ihanelerde yaşanan yolsuzluklar maliyetlerin yükselmesine neden olmaktadır. Yetki verilen kişilerin aynı zamanda yetkileri oranında sorumlu tutulmaları ve caydırıcı özelliğe sahip ceza uygulamalarının yanı sıra, başarıyı ödüllendirmeye dönük çalışma şartlarının düzenlenmesi, siyasi baskının azaltılması ve ücretlerde olumlu düzeltmelerin yapılmasının yolsuzlukların azalmasına ve bir çok maliyetin düşmesine yol açacağı ifade edilebilir.

Özel sektörde var olan nispeten daha yüksek ücretlerin ödendiği üst kademelerdeki iş imkanları, yetenekli ve alt yapı sahibi nitelikli kişilerin kamu kurum ve kuruluşlarını tercih etmeleri olasılığını oldukça düşürmektedir. Yeni personel bulmakta zorlanmanın yanında, var olan çalışanlar da kaybedilmektedir. Dolayısıyla kalanlarla, yani mecburen kamu kurumlarında çalışmak durumunda olan kişiler ve onların yetersiz bilgi, deneyim, nitelik ve cesaretleriyle yola devam edilmekte ve kamu kurumlarındaki yetersiz yönetim faaliyetleri kısır döngü içerisinde sürdürmektedir.

En önemli sorunlardan birisi de, meslek içi eğitimlerim yetersizliğidir. Özel sektörde yönetici konumunda çalışan personel, kamu kurumlarında aynı konumlarda çalışan personele oranla daha fazla seminer, konferans vb mesleki eğitim imkanlarına sahiptir. Mesleki eğitimle ilgili faaliyetlere katılımın özendirilerek desteklenmesi yalnızca kişilerin kendilerini geliştirmelerine değil, aynı zamanda oldukları kuruma da yansımاسına da yol açacaktır.

1.2.3.2. Kamu Sektörünün Mali Yapısının Durumu ve Reform Çalışmaları

Kamu sektöründe var olan mali yapı birçok açıdan eleştirilmektedir. Eleştirilerin büyük çoğunluğu, kaynak kullanımlarının etkin bir biçimde yapılamadığı; gider yerlerinin planlanması sırasında, sorumlulukların ağır etkilerinin hissedilmesi sebebiyle ita amirlerinin özellikle varlıkların tekrar kaynağına dönüşmesini sağlayacak

kararları almaları konusunda ürkek davranışları ve dolayısıyla da yasa, tüzük ve yönetmelik gibi bağlayıcı unsurların izin verdiği alanlar içerisinde sadece basit yatırımların finanse edilmesine dönük çalışmalarda bulundukları noktaları üzerinde yoğunlaşmaktadır. 1.1.5. başlığı altında incelenen kamu bütçeleri çeşitlerinde açıklandığı üzere, bütçeler hazırlanırken öncelikle ihtiyaçlar belirlenmektedir. İlgili kuruluşun çeşitli organlarında gözden geçirilen ve ita amirince onaylanan bütçeler, kuruluşun bağlı olduğu bakanlık vasıtıyla Maliye Bakanlığı'na gönderilmekte ve gerek görülen düzeltmelerin ardından meclis tarafından yasalaşan bütçe içerisinde yer almaktadır. Zaten aslında sorunların kaynağı olarak tanımlanabilecek olan çok önemli bir nokta; bu bütçelerin oluşturulması ve ödeneklerin çıkarılması esnasında "zorunlu ihtiyaçlar" kavramı içerisinde yer alan gider yerlerinin büyülüğu ve devletin yeterli mali imkanlara sahip olmamasıdır. Kayıt dışı ekonominin engellenmemesi, vergi yükünün toplumsal sınıflara dağılımındaki dengesizlik, siyasi baskılar sonucu istikrarlı bir çizgide yürütülemeyen ekonomik plan ve programlar ve çeşitlilik gösteren diğer sebepler nedeniyle ancak günü kurtarmak manasında algılanabilecek ve kısa vadeli olan, sadece zorunlu gereksinimleri karşılayabilme amacıyla saplanıp kalan uygulamalar gerçekleşmektedir. Gerek özelleştirme çabalarına hız verilmesi, gerekse özelleşmesi istenmeyen alanlarda faaliyetlerini sürdürken kamu kuruluşlarının mali yapılarında iyileştirmeyi amaçlayan yasal ve yapısal yenilik ve reformların yapılmasıyla varlıkların tekrar kaynaklarına çevrilebilmesine imkan sağlayacak uzun vadeli projelerin desteklenmesi elzemdir. Tüm bunların gerçekleşebilmesi ise, kamu sektöründeki mevcut muhasebe bilgi sistemlerinin işleyişlerinin gözden geçirilerek, özellikle yönetsel nitelikli muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması, sağlıklı ve sürekli işleyişlerinin sağlanmasına bağlıdır.

Faaliyet alanı ve yapısı her ne olursa olsa, kamu sektörü içerisinde yer alan gerek hizmet gerekse mamul üreten kuruluşların başabaş noktası belirlemek yoluya bütçe hazırlamaları olağan dışı değildir. Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç, sektörde yer alan kurum ve kuruluşlar kar amacı gütmeyler. Ancak, başabaş noktasının belirlenmesi ilk bakışta kar maksadı güdüldüğü izlenimi verse de, aslında temelde faaliyetlerin plan ve programlar doğrultusunda ve dahilinde sürdürülebilmesi için gereklidir. Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetleri sonucunda olumlu bir gelir – gider farkına,

yani kara sahip olmaları korkulacak bir şey olmayıp, T.C. devletinin yıllardır kurtulamadığı mali dar boğazlardan belki de çıkış imkanını teşkil edecktir.

Bu noktada altını çizmek gerekir ki; temel hedefleri kar elde etmek olan özel işletmeler, karlarını maksimize etme ve ortaklarını en üst seviyede tatmin etme amacıyla güderler. Ancak, bu çalışmanın konusunu oluşturan sektörde “kar” kavramı, özel işletmelerde olduğu gibi algılanmamalıdır. Kardan kasıt, faaliyetler sonucu elde edilecek maddi fayda yani mali kar değil; toplam gelirlerden toplam maliyetler çıkarıldıkten sonra, belirlenmiş stratejiler doğrultusunda, ileriki dönem içerisinde gerek sunulan hizmetin kalitesini artırma, gerekse büyümeye amaçlı yapılacak yatırımların finanse edilmesinde kullanılacak yeni bir “kaynak” kavramı; gelecek dönemde içerisinde gelirler içerisinde yer alacak bir unsur şeklinde değerlendirilmelidir.⁸¹

Yönetsel muhasebe açısından yaklaşıldığından, kamu sektöründe oldukça önemli aksaklılıklar göze çarpmaktadır. 01.01.2004 tarihine kadar uygulanmakta olan nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminin ekonomik nitelikteki tüm olayları kayıt altına almaktan uzak bir yapıda olduğu görülmektedir. Sağlıklı verilerin elde edilemeyeşi mali tabloların hazırlanmasını güçlendirmekte, elde edilen raporların gerçek durumu en iyi şekilde görüntülemesine engel olmaktadır.

01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi, kendisinden önce kullanılmakta olan sistemden daha ileri seviyede bir görüntü çizmektedir. Bu sistem sayesinde daha önce kayıt altına alınması imkansız olan alacaklar ve borçlar gibi bir takım ekonomik olaylar ve işlemler defterlere işlenebilecek, tam anlamıyla muhasebeleştirilecektir. Ancak, yeni sistemin dayandığı mevzuatta ve uygulamada bir takım eksiklikler de göze çarpmaktadır. Bu konu ayrıntılarıyla çalışmanın üçüncü bölümünde inceleneciktir.

Bakanlıklar bünyesinde bulunan devlet kuruluşları, oluşturulan komisyonlar, akademik çevreler ve mesleki toplum örgütlerinin bu konularda iyileştirmeler yapılabilmesine dönük araştırma ve projeleri sürdürülmemektedir. Bir reform anlayışı çerçevesinde sürdürülen bu faaliyetler sonucunda verimliliğe dayalı bir mali yönetim anlayışına ulaşılması hedeflenmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bu

⁸¹ Davut Aydin ve Diğerleri, Kar Amacı Gütmeyen Sektör Olarak Vakıflar, Anadolu Üniversitesi Eskişehir Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi yayın no: 1999- 1, Eskişehir, 1999, s. 4

arastırma ve projelerde incelenen kamu kuruluşlarında fayda esaslı kar planlamaları, sapma analizleri ve performans değerlendirme ölçümlerinden bazıları irdelenerek, bir öneri getirilmeye çalışılacaktır.

Kamu sektörünün mali yapısı ve yönetimi anlayışında meydana gelen gelişmeler paralelinde, mevzuat da şekillenmektedir. 2004 yılında yürürlüğe giren yeni mevzuata dair ayrıntılı açıklama 2.1.4. Yeni Düzenlemeler başlığı altında yapılacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

**KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLARDAN ÜNİVERSİTELƏRİN FİNANSAL
YAPILARININ VE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN BÜTÇELEMƏ VE
YÖNETSEL MUHASEBE AÇISINDAN MEVCUT DURUMUNUN ANALİZİ
VE DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

2.1. ÜNİVERSİTELERİN FİNANSAL YAPILARINI VE MUHASEBE SİSTEMLERİNİ ŞEKİLLENDİREN MEVZUATA BAKIŞ

Üniversitelerin mevcut finansal yapılarını ve muhasebe sistemlerini irdeleyebilmek için, bunlara şekil veren başlıca yasa, yönetmelik ve kararlara deðinmek yerinde olacaktır. Öncelikle anayasada yer alan mali nitelikli hükümler incelenecuk, ardından yükseköğretim kurumlarının kuruluşuna esas teþkil eden 2547 ve 3843 sayılı yasalarda yer alan önemli maddelere deðinilecektir. Ayrıca, 2004 yılı başında yürürlüğe giren ve önemli deðişikliklere temel teþkil eden mevzuata da deðinilecektir. Ardından ise, yasayla kurulmuş olan organların işleyişini düzenleyen yönetmelikler ve bakanlar kurulu kararları içerisinde yer alan maddelerden bu çalışmanın konusuyla ilgili olanları kısaca gözden geçirilecektir.

2.1.1. Anayasada Yer Alan Düzenlemeler

Eğitim öğretim faaliyetlerinin varlığı ve sağlıklı bir biçimde yürütülmesi Türkiye Cumhuriyeti Devleti tarafından garanti altına alınmış ve nitelikleri anayasa ve kanunlarla belirlenmiştir. Yüksek öğretim konusu da çeşitli yasa ve yönetmeliklerle düzenlenmiş, ülke genelinde bir standartizasyon sağlanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda üniversiteler ile ilgili düzenlemeler anayasamız içerisinde dahil edilmiştir.

Anayasa uyarınca;

Çağdaþ eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiþtirmek amacı ile; ortaöğretimde dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzel kişiliðine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.⁸²

Aynı maddenin ilerleyen paragraflarında yer alan “*Kanunda gösterilen Usul esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir.*” ifadesiyle devlet üniversiteleri dışındaki üniversitelerin kuruluşu da düzenlenmiştir.

Üniversitelerin mali yapısına temel teþkil eden “*Üniversitelerin hazırladığı bütçeler; Yükseköğretim Kurulunca tetkik ve onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur ve genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu esaslara uygun olarak*

⁸² T.C. Anayasası, Madde 130

işleme tabi tutularak yürürlüğe konulur ve denetlenir.” ifadesi de yine anayasanın 130ncu maddesi içerisinde yer almaktadır.

Anayasanın 131nci maddesinde yer alan aşağıdaki hüküm ise Yükseköğretim Kurulu'nun kuruluşu ve görevleriyle ilgilidir.

Yükseköğretim Kurumlarının öğretimi planlamak, düzenlemek, yönetmek, denetlemek, yüksekokretim kurumlarındaki eğitim-öğretim ve bilimsel araştırma faaliyetlerini yönlendirmek bu kurumları kanunda belirtilen amaç ve ilkeler doğrultusunda kurulmasını, geliştirilmesini ve üniversitelere tahsis edilen kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak ve öğretim elemanlarının yetiştirilmesi için planlama yapmak maksadı ile Yükseköğretim Kurulu kurulur.

Bu madde içerisinde yer alan “...üniversitelere tahsis edilen kaynakların etkili bir biçimde kullanılmasını sağlamak...” ifadesi, üniversitelerin mali açıdan başarılı olup olmadıklarının değerlendirmesinde YÖK’ün söz sahibi olduğunu göstermektedir.

2.1.2. 2547 ve 3843 Sayılı Kanunlar

2547 Sayılı Kanun; yüksekokretim üst kuruluşlarını, bütün yüksekokretim kurumlarını, bağlı birimlerini ve bunlarla ilgili faaliyet ve esasları kapsayarak düzenler. Üst kuruluşlardan Yükseköğretim Kurulu; tüm yüksekokretimi düzenleyen ve yüksekokretim kurumlarının faaliyetlerine yön veren, bu kanunla kendisine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde özerkliğe ve kamu tüzelkılığine sahip, bir kuruluş-Yüksekokretim Kuruluna; Yükseköğretim Denetleme Kurulu, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi ile gerekli planlama, araştırma, geliştirme, değerlendirme, bütçe, yatırım ve koordinasyon faaliyetleri ile ilgili birimler bağlıdır. İlgili yasanın 7nci maddesinde YÖK’ün görevleri tanımlanmıştır. Bu maddenin (a) bendinde yer alan ifadelerle üniversitelere tahsis edilen kaynakların etkin bir biçimde kullanılmasının denetlenmesi YÖK’ün görevleri içerisinde dahil edilmiştir.

Her yıl üniversitelerin verecekleri faaliyet raporlarını inceleyerek değerlendirmek, üstün başarı gösterenlerle, yeterli görülmeyenleri tespit etmek ve gerekli önlemleri almak; her eğitim-öğretim programında öğrencilerden alınacak harca ait ilgili yüksekokretim kurumlarının önerilerini inceleyerek karara bağlamak ve Yükseköğretim üst kuruluşları ile üniversitelerce hazırlanan bütçeleri tetkik ve

onayladıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunmak da YÖK'ün görev ve sorumlulukları arasındadır.⁸³

2547 Sayılı Kanun'un 13ncü maddesi içerisinde rektörün görevleri sıralanmıştır. “*Üniversitenin yatırım programlarını, bütçesini ve kadro ihtiyaçlarını, bağlı birimlerinin ve üniversite yönetim kurulu ile senatonun görüş ve önerilerini aldıktan sonra hazırlamak ve Yükseköğretim Kuruluna sunmak...*” rektörün görevlerindendir.

İlgili kanunun 14ncü maddesinde üniversite yönetim kurulu, görevleri ve sorumlulukları tanımlanmıştır. Bu maddeye istinaden, üniversite yönetim kurulu idari faaliyetlerde rektöre yardımcı bir organ olarak çalışır. Faaliyet plan ve programlarının uygulanmasını sağlamak; üniversitede bağlı birimlerin önerilerini dikkate alarak yatırım programını, bütçe tasarısı taslağını incelemek ve kendi önerileri ile birlikte rektörlüğe sunmak üniversite yönetim kurulunun görevlerinden biridir.

2547 Sayılı Kanun'un 16ncı maddesinde ise üniversiteleri oluşturan fakülteler ile fakülteler içerisinde yer alan organlar tanımlanmıştır. Fakültenin ödenek ve kadro ihtiyaçlarını gerekçesi ile birlikte rektörlüğe bildirmek, fakülte bütçesi ile ilgili fakülte yönetim kurulunun da görüşünü aldıktan sonra rektörlüğe sunmak dekanlığın; fakültenin yatırım, program ve bütçe tasarısını hazırlamak ise fakülte yönetim kurulunun görevleri olarak tespit edilmiştir.

Yasada, üniversitelerin finansal yapılarının yanı sıra; üniversitelerin gelir ve gider kalemleriyle işleyişte karşılaşılması muhtemel finansal sonuç doğuracak nitelikteki olaylar ve bunlar için hareket tarzları da belirlenmiştir.

Üniversitelerin kuruluş amaçları içerisinde yer alan toplumsal hizmet ve fayda sağlama esasına bağlı olarak “iş” niteliği ve ekonomik bir değer taşıyan bir takım faaliyetlerde bulunmaları olasıdır. Bu faaliyetlerden istifade edebilme ücretlerinin belirlenmesi ve kayıtlarıyla ilgili durumlar 2547 Sayılı Kanun'un 37nci maddesinde düzenlenmiştir:

Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluş veya kişilerce, üniversite içinde veya hizmetin gerektirdiği yerde, üniversiteler ve bağlı birimlerden istenecek, bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetler ile üniversitede ve üniversitede bağlı kurumlarda, hasta muayene ve tedavisi ve bunlarla ilgili tahliller ve araştırmalar üniversite yönetim kurulunca

⁸³ 2547 Sayılı Kanun, 7. madde, g, j ve k bentleri

kabul edilecek esaslara bağlı olmak üzere yapılabilir. Bu hususta alınacak ücretler ilgili yükseköğretim kurumunun veya buna bağlı birimin döner sermayesine gelir kaydedilir.

Yükseköğretim kurumlarında verilecek olan öğretim hizmetleri bir maliyet gerektirmektedir. Öğretim hizmetinden faydalananak öğrenciler için ise cari hizmet maliyeti söz konusu olmaktadır. Yükseköğretim kurumlarında cari hizmet ödenekleri, öğrenci başına olmak üzere belirlenir. Öğrenci başına düşen cari hizmet ödeneği, öğrenim dallarının nitelikleri ve süreleri ile yükseköğretim kurumlarının özellikleri göz önünde tutularak Yükseköğretim Kurulu'nda farklı miktarlarda tespit edilir. Bu miktarın her yıl Bakanlar Kurulu'nda belirlenecek kısmı Devletçe karşılanır ve öğrenci adına ilgili yükseköğretim kurumu bütçesine ödenek olarak kaydolunur. Geri kalan kısmı öğrenci tarafından ödenir. Devletçe karşılanacak kısım cari hizmet maliyetlerinin yarısından az olamaz.

Cari hizmet maliyetine öğrenci katkısı ve öğrenci sosyal tesis ve faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile yükseköğretim kurumlarında önceki yıllarda bastırılan ders kitapları ve teksirlerinin satışından elde edilen gelirler, üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü adına milli bankalardan birinde açılacak hesaba yatırılır. Bu miktarlar rektörlükçe en geç ilgili ayın sonuna kadar Bütçe Dairesi Başkanlığı hesabına bir yandan gelir, diğer yandan özel ödenek kaydolunmak üzere aktarılır. Aktarılan bu miktarlar Maliye ve Gümrük Bakanlığında özel ödenek kaydedilir. Kaydolunan ödenekler, başta öğrencilerin beslenme, sağlık, spor, kültür ve diğer sosyal hizmetlere olmak üzere, üniversitenin cari, kalkınma plan ve programına uygun yatırım, transfer ve öğrencilerin kısmi zamanlı olarak geçici işlerde çalıştırılmasına ilişkin giderlerinde kullanılır. Kullanım ve harcamaya ilişkin esas ve usuller Maliye ve Gümrük Bakanlığının görüşü alınarak Yükseköğretim Kurulunca belirlenir. Bu hesabin sarfi, muhasebesi ve denetimi döner sermaye mevzuatına tabi olur. İşleri üniversitece görevlendirilecek sayman tarafından yürütülür. Bu ödeneklerin harcanmayan kısmı ertesi yılın bütçesine devren gelir ve ödenek kaydolunur.⁸⁴

Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı birimlerin gelir kaynakları yasanın 55nci maddesinde belirlenmiştir. Bunlar; genel bütçede yer alacak ödenekler, kurumlarca yapılacak yardımlar, alınacak harç ve

⁸⁴ 2547 Sayılı Kanun, 46. Madde

ücretler, yayın ve satış gelirleri, taşınır ve taşınmaz mallardan elde edilecek gelirler, döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlar, bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. 56ncı madde uyarınca ise; Üniversite, fakülte, enstitü ve yüksekokul, konservatuar, meslek yüksekokulları ile bunlara bağlı kuruluşlar ve birimler tarafından yapılan bilimsel, teknik inceleme ve araştırma ile yayımların gerektireceği her türlü giderler hakkında, 2490 sayılı Artırma ve Eksiltme ve İhale Kanunu hükümleri uygulanmaz.

Yasanın 57nci maddesi ita amirliğinin mali denetimini hükme bağlar. Yükseköğretim üst kuruluşları ile yükseköğretim kurumlarının bütçeleri, genel ve katma bütçelerin bağlı bulunduğu esaslara uygun olarak hazırlanır, yürürlüğe konur ve denetlenir. İta amiri, üst kuruluşlarda başkan, üniversitelerde rektördür. Bu yetki uygun görülen ölçüde gerektiğinde yardımcılara, dekanlara, enstitü ve yüksekokul müdürlerine, üst kuruluşlara bağlı birim başkanlarına ve üst kuruluş ve üniversite genel sekreterlerine devredilebilir.

Döner sermaye ve araştırma fonları, yasanın 58nci maddesinde tanımlanmışlardır. İlgili maddenin üniversitelerin finansal yapısı üzerinde etkili olan bazı hükümleri aşağıda verilmiştir.

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 artırılabilir.

Döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları, sermaye limitleri, işletme ile ilgili yönetim işlerinin yürütülmesi esasları ve Muhasebe usulleri, Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alınmak suretiyle Yükseköğretim Kurulunun tespit edeceği esaslara göre ilgili kurumun veya birimin döner sermaye yönetmeliğinde belirtilir.

Üniversitelerde Yükseköğretim Kurulu kararı ile rektörlüğe bağlı o üniversitede mevcut tüm döner sermayelerin gelirlerinden araştırma fonu kurulabilir. Her yıl döner sermayeden aktarılacak meblağ; öğretim üyelerinin dolaylı veya doğrudan katkısı olmadan elde edilen döner sermaye gelirlerinin tamamı; üniversite bütçesine

konulan araştırma ödenekleri; yıl sonunda fondan artan meblağ ve yapılacak bağış ve yardımlar ve diğer gelirler bu fonun gelirlerini oluşturur.⁸⁵

1992 yılında çıkarılan 3843 sayılı kanun, 2547 sayılı yasa içerisinde yer almayan ikinci öğretim konusunu hükmeye bağlamaktadır. Bu kanunun 12nci maddesi aşağıdadır:

İkinci öğretim istege bağlı ve paralıdır. Paralı öğretetime kabul edilecek öğrencilerin ödeyecekleri öğrenim ücretleri, öğrenim dolarının niteliklerine, Yükseköğretim kurumlarının özelliklerine ve sürelerine göre öğrenci maliyetleri de dikkate alınarak Yükseköğretim Kurulunun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit edilir. Ancak, alınacak ücretler normal örgütün öğretim için belirlenen cari hizmet maliyetlerinin yarısından az olamaz. Hazırlık sınıfı hariç, bulundukları sınıfın bütün derslerini vermek ve ilk yüzde ona girmek suretiyle bir üst sınıfa geçmiş olan öğrenciler, üst sınıfta o yıl için, normal örgütün öğretim öğrencilerinin ödeyecekleri öğrenci katkı payı kadar miktarı, öğrenim ücreti olarak öderler. Bu miktarlar rektörlükçe en geç ilgili ayın sonuna kadar Bütçe Dairesi Başkanlığı hesabına bir yandan gelir, diğer yandan özel ödenek kaydolunmak üzere aktarılır. Yatırılan bu miktarlar Maliye ve Gümruk Bakanlığında özel ödenek kaydedilir. Kaydolunan ödenekler ikinci öğretimdeki giderlerin yanı sıra bu öğretimin yapıldığı birimlere öncelik verilmek suretiyle, o üniversitenin veya yüksek teknoloji enstitüsünün giderlerinde kullanır. Kullanım ve harcamaya ilişkin esas ve usuller Maliye ve Gümruk Bakanlığının görüşü alınarak Yükseköğretim Kurulunca belirlenir.

Yükseköğretim Kurulunca ikinci öğretim yapılmasına karar verilen öğretim programlarının bağlı olduğu yükseköğretim kurumunun bütçesine ikinci öğretim giderlerini karşılamak üzere yeterli ödenek sağlanması aynı kanunun 13ncü maddesinde hükmeye bağlanmıştır.

2.1.3. Diğer Mevzuat

Anayasa ve 2547 Sayılı Kanun içerisinde yer almayan uygulamalara dair noktalar kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları ve yönetmelikler çerçevesinde ele alınmıştır. Yükseköğretim kurumları bünyesinde kurulmaları yasyla sağlanmış olan organların işleyişine dair pek çok yönetmelik, kanun hükmünde kararname ve bakanlar kurulu kararları bulunmaktadır.

Yükseköğretim üst kuruluşları ile yükseköğretim kurumlarının idari teşkilatının kuruluş ve görevlerine ilişkin esaslar kanun hükmünde kararname ile düzenlenmiştir. Bu kanun hükmünde kararname uyarınca üniversite idari teşkilatı şu birimlerden oluşur;

⁸⁵ 2547 Sayılı Kanun'un 2880 Sayılı Kanun İle Değiştirilen 58. Maddesi

- Genel Sekreterlik,
- Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı,
- Personel Daire Başkanlığı,
- Kompİtrolörlük Daire Başkanlığı,
- Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı,
- Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı,
- Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı,
- Bilgi İşlem Daire Başkanlığı,
- Hukuk Müşavirliği,
- Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı,
- Üniversite Hastanesi Başmüdürlüğü.

Kompİtrolörlük daire başkanlığı olarak adlandırılmış olan İdari Ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı aşağıdaki görevlerin yürütülmesinden sorumludur;

- Hizmet ve faaliyetlerin ekonomik ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi için insan, para ve malzeme gibi mevcut kaynakların en uygun ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak üzere üniversitede ait bütçe tasarılarını plan ve program esasına göre hazırlamak ve uygulanmasını izlemek,
- Yatırım programlarının finansman kaynakları ile ilgili ve gerekli bilgi, belge ve istatistikleri toplamak ve değerlendirmek,
- Uygulama sırasında nakit ve ödenek durumunu izlemek,
- Üniversitenin ayniyat işleri ile her türlü ödeme ve tahsil işlerini yürütmek.

Devlet üniversitelerinde, yukarıdaki görevi yerine getiren birim genellikle “İdari Ve Mali İşler Daire Başkanlığı” olarak adlandırılmaktadır. Aynı kanun hükmünde kararnamede tanımlanan Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı’nın görevleri ise şunlardan oluşmaktadır;

- Öğrencilerin ve personelin, sağlık işleri ve tedavileri ile ilgili hizmetleri yürütmek,
- Öğrencilerin ve personelin barınma, yemek ve benzeri ihtiyaçlarını karşılamak,
- Öğrencilerin ve personelin, spor, kültürel ve sosyal ihtiyaçlarını karşılayacak faaliyetleri düzenlemek.

Yükseköğretim üst kuruluşları ve yükseköğretim kurumlarının idari teşkilatlarının, görevleri ve çalışma esaslarının, Yükseköğretim Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmesi öngörülmüştür.⁸⁶

Üniversitelerin akademik ve idari birimlerinin teşkilatlanması; yönetim organlarının yapısının belirlenmesi, mediko-sosyal sağlık kültür ve spor işleri daireleri ve döner sermaye işletmelerinin uygulama esaslarının belirlenmesi YÖK tarafından hazırlanan yönetmeliklerle sağlanmıştır.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik üniversiteler bünyesinde kurulacak olan döner sermaye işletmelerine ait uygulamaları ve uygulamalara ait konuları içermektedir. Bu yönetmelik uyarınca, Yükseköğretim üst kuruluşları da bu yönetmelik hükümlerine uygun olarak kendi faaliyet alanlarının kapsamında kalmak ve Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alınmak şartıyla döner sermaye işletmeleri kurabilirler.

Üniversite rektörleri doğrudan; üniversiteler bünyesindeki fakülte, enstitü, yüksekokul ve öteki birimlerin yöneticileri, ilgili yönetim kurulunun önerisi üzerine rektörün olumlu görüşünü aldıktan sonra, rektörlük aracılığı ile ve bu esaslara uygun şekilde düzenlenmiş bir yönetmelikle, Yükseköğretim Kurulunun onayı ve Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alındıktan sonra döner sermaye işletmesi kurabilirler. Özel yönetmeliklere sermayenin limiti, yönetim organları ile ilgili özel hükümlerle faaliyet alanları ve devir işlemleri dışında hükm konulamaz.

Yükseköğretim kurumları bünyesinde kurulacak olan döner sermaye işletmelerinin esas faaliyetleri aksatmayacak şekilde çalıştırılması gereklidir. İlgili

⁸⁶ Yükseköğretim Üst Kuruluşları İle Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında 124 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname, 46. madde

yönetmeliğin 3ncü maddesi bu döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanlarını belirlemektedir:

- a) Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmak,
- b) Belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamak,
- c) Üniversite ve 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.

Ayrıca, döner sermaye işletmelerinin çalışmaları sırasında eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamaları ön planda tutmaları öngörülülmüştür. Aynı yönetmelikte, bu işletmelerin sermaye, gelir ve giderleri de tanımlanmıştır. Buna göre, döner sermaye işletmelerinin ilk sermayeleri, yürütülecek faaliyete uygun miktarda ve bütçeden ayrılan ödeneklerle tespit edilir. İşletmenin kendi gelirleriyle sermaye artırımı yapılması halinde, durum 15 gün içinde Yükseköğretim Kuruluna bildirilir. Üst kuruluşlarda Yükseköğretim Kurulunun kararı, üniversitelerde ilgili yönetim kurulunun önerisi ve rektörün onayı gereklidir. Döner sermaye işletmelerinin sermaye limitleri, yönetmeliklerinde belirtilir.

İlgili yönetmeliğin altıncı maddesi döner sermaye işletmelerinin gelirlerini tanımlar. Buna göre döner sermaye işletmelerinin gelirleri şunlardır;

- 1) Bu işletmelerde yapılacak iş ve hizmetler ile üretilen malların satışı karşılığında sağlanan gelirler,
- 2) Bağış ve yardımlar,
- 3) Diğer gelirler.

Yönetmeliğin ilerleyen bölümlerinde örgüt yapısı, organlar ve görevleri, bütçe işlemleri, alım satım ve ihale işleri tanımlanmıştır. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde üniversiteler bünyesinde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri mercek altına alınacaktır.

Yükseköğretim Kurumları, Mediko-Sosyal Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği’nde ise Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı tanımlanarak; organları, görevleri ve işleyişi açıklanmıştır.

Mediko-Sosyal Kültür ve Spor İşleri Dairesi; üniversitelerde hizmet verdiği kesimin bütünü için bir sağlık kuruluşu, öğrencilerin sosyal, kültürel danışma ve rehberlik ile spor

İhtiyaçlarını karşılayan bir hizmet birimi ve aynı zamanda eğitim - öğretimin desteklenmesi amacıyla bu alanda uygulama ve araştırmaların yapıldığı bir uygulama dairesidir.

Dairenin; amacını gerçekleştirmek için bütçe imkanları nispetinde yapacağı hizmetler ilgili yönetmeliğin 5nci maddesinde açıklanmıştır. Bu hizmetler şunlardır;

- a) Her türlü sağlık hizmetlerini yürütür, yataklı sağlık merkezleri açar,
- b) Güzel sanatlar ve spor alanlarında çalışmalar ve gösteriler düzenler,
- c) Öğrencilere burs ve kredi, beslenme, barınma, çalışma, dinlenme ve boş zamanlarını değerlendirme, ulaşım ve iş bulma alanlarında yardımcı olacak hizmetlerde bulunur,
- d) Psikolojik danışmanlık ve rehberlik hizmetleri yapar, öğrencilerin kişisel ve ailevi sorunlarını çözümlemeye çalışır,
- e) Hizmet alanına giren konularda araştırma ve uygulamalar yapar veya yaptırır ve gerekli gördüklerini yayar,
- f) Hizmet veren meslek elemanlarının yetişme ve gelişmelerini sağlamak için hizmet içi eğitim programları düzenler,
- g) Bütün bu hizmetlerin görülmesi için gerekli olan öğrenci kantin ve lokantaları, okuma salonları ile öğrenci yurtları açar, toplantı, sinema ve tiyatro salonları, spor salon ve sahaları, kamp yerleri sağlar, bu ve benzeri diğer tesisleri kurar, kiralar, işletir veya işlettilir. Bu amaca yönelik olarak üniversitenin diğer birimleri ve Üniversite dışındaki kuruluşlarla işbirliği içinde çalışır, döner sermaye işletmeleri kurar.

Yukarıdaki hizmetlerin tümü bir maliyet gerektirdiği gibi bazıları da bir takım gelirlerin doğmasına neden olmaktadır. Bu sebeple, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlıkları da üniversitelerin finansal yapısını oluşturan öğelerden biri olarak ele alınmalıdır.

İlgili yasa ve yönetmelikler incelendiğinde, bunlarla şekillendirilen mali yapı ve işleyişin geleneksel bir nitelik gösterdiği görülecektir. Gerek yasa ve yönetmelikler gerekse bakanlar kurulu kararları, bu geleneksel çerçeveye içerisinde oldukça tutucu bir profil çizmektedirler. Asıl ilgi odağı; ölçme, değerlendirme ve geliştirme faaliyetlerinden çok denetimdir. Bu anlayış altında kurulmuş olan sistem performans ölçülmesi işlemlerine uygun veriler sağlamaktan oldukça uzaktır. Sistemin üzerinde yoğunlaştiği nokta, kaynakların etkin kullanımını engelleyici derecede kısıtlayıcı bir denetim kavramıdır. Bu da karar verici konumundaki yöneticileri ve yönetim organlarını baskı altına alıp, verimlilik endişesinden uzaklaştırarak kısıtlara uygunluk baskısı yaratmaktadır.

2.1.4. Yeni Düzenlemeler

Sürdürülen çalışmalar sonucunda 2003 yılı içerisinde bir çok yasa ve yönetmelik çıkarılmıştır. 2004 yılı başında yürürlüğe giren ilgili mevzuat ile bir geçiş aşaması olarak nitelenebilecek yeni bir dönem başlatılmış olup, bu geçiş döneminin 2007 yılında yapılması planlanan köklü değişimlere zemin hazırlayacağı düşünülmektedir.

2003 yılı sonrasında maliye bakanlığı tarafından uzun zamandır yürütülen çalışmalar bazı sonuçlar vermeye başlamıştır. 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu, Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği, Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Hesap Planı ile önemli değişimler sağlanmıştır. Atılan bu adımların ilerleyen aşamalarda desteklenmesi ve 2007 yılı itibarıyle hedeflenen kamu mali yönetimi anlayışına varılması planlanmaktadır.

Reform çabaları içerisinde, bütçelemeyle ilgili değişiklikler oldukça önemli yer tutmaktadır. 2004 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi’nde kurumların bütçe tekliflerini Analitik Bütçe Sınıflandırmamasına göre verecekleri belirtilmiştir. Analitik Bütçe Sınıflandırmاسının bir gereği olarak teklif edilecek ödenek cetveli, birimler bazında belirli bir yapı esas alınarak düzenlenenecektir. Her birimin yapmakta olduğu faaliyetler gözden geçirilerek ihtiyaç duyulmayan, öncelik taşımayan veya mükerrerlik arz eden hizmetler için ödenek teklif edilmeyecek, devamına ihtiyaç duyulan faaliyetler için önceki yıl verileri de ortaya konularak bütçe hazırlama rehberinde belirtilen esaslar dahilinde ödenek teklifleri sunulacaktır.

Uygulanmakta olan mevcut bütçe sınıflandırmاسının noksanlıklar bütçe sınıflandırmاسının değiştirilmesini gündeme getirmiştir; GFS (Government Finance Statistics) ve ESA 95 (European System of Integrated Economic Accounts) standartlarına göre Analitik Bütçe Sınıflandırması oluşturulmuştur. Analitik Bütçe Sınıflandırması; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır.⁸⁷

Reform çalışmaları sonucunda bütçeleme konusunda oluşturulan yeni yapı performans esaslı bütçeleme özelliklerini de içermektedir. Dolayısıyla 2004 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi’nde, bütçe tekliflerinin ilgili birim yöneticilerinin bilgisi sahilinde

⁸⁷ <http://www.bumko.gov.tr/WEB/rehber2004/hazirlama%20rehberi.htm> (08.03.2004)

ve sorumluluğunda; talep edilen ödeneklerle varılması amaçlanan hedefler arasında sürekli bir ilişki bulunması gözetilerek hazırlanması istenmiştir. Ayrıca, döner sermaye gelirleri ile konsolide bütçe kaynaklarının birlikte kullanılarak yürütüldüğü hizmetlerde, döner sermayeler aracılığı ile karşılanabilecek ihtiyaçlar için bütçeden ödenek talebinde bulunulmaması karar bağlanmıştır.

Mali reform çerçevesinde üniversitelerin mali yapılarında büyük değişikliklerin yapıldığı gözlenmektedir. Daha önce oldukça dağınık bir görünüm sergileyen mali yapı ve işleyiş yeni düzenlemelerle daha toplu ve işleyisi rahat takip edilebilir bir hale getirilmiştir. 2004 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi’nde yükseköğretim kurumlarında yer alan harcama birimlerinin nasıl düzenleneneceği açıklanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabileceği üzere, kamu sektöründe bütçeleme ve muhasebe anlayışında köklü değişikliklere gidilmiştir. Verimlilik kavramının önem kazandığı bu yeni anlayışın gerçekleştirilebilmesi için mevzuatta gerekli düzenlemeler sürdürülmemektedir.

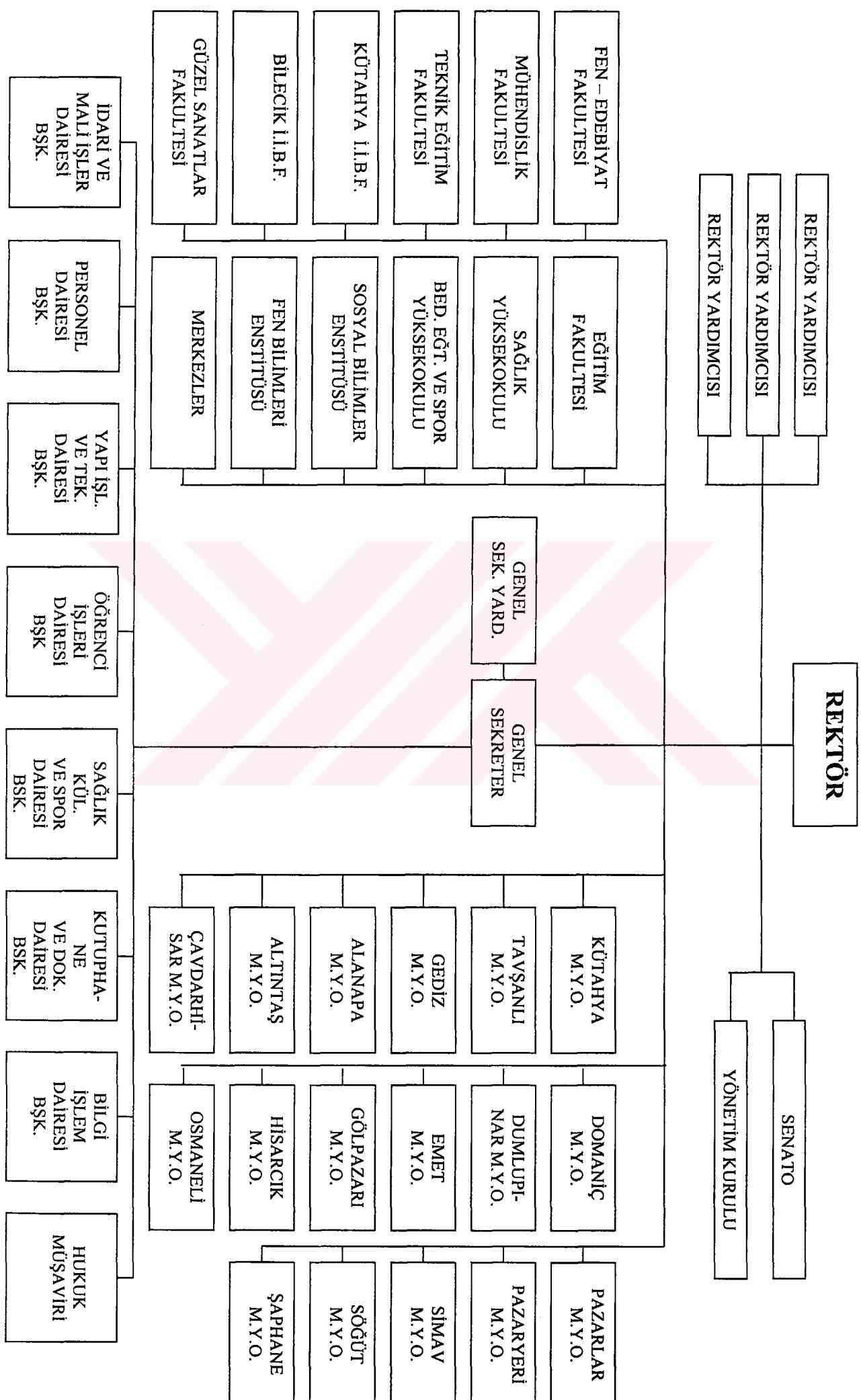
2.2. ÜNİVERSİTELƏRİN FİNANSAL ÖRGÜTLENME TEMELİNDE FİNANSAL YAPISI VE DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Bu başlık altında, yükseköğretim kurumlarında bir önceki bölümde gözden geçirilen mevzuata uygun bir biçimde şekillenmiş olan finansal yapı ve muhasebe sistemlerinin işleyisi ve Dumlupınar Üniversitesi’ndeki uygulama inceleneciktir. Üniversitelerin finansal yapısı oldukça karmaşık ve çok dağınık bir görünüm arz etmektedir. İdari anlamda gerek teoride gerekse pratikte var olan netlik, ne yazık ki finansal yapı ve işleyiş söz konusu olduğunda yerini dağınık ve yorucu bir yapı ve uygulamalar bütününe bırakmaktadır. Bu karmaşık finansal yapı içerisinde kesin böülümlendirmeler yapılmamıştır. Ancak, mevcut prosedür incelendiğinde üniversitelerin finansal yapısının dört ana başlık altında toplanabileceği kanaatine varılabilir.

Çalışma esnasında Dumlupınar Üniversitesi’nde inceleme ve görüşmeler yapılarak, 01.01.2004 tarihine kadar geçerli olan mevzuat uyarınca meydana getirilmiş olan yapı ve işleyiş bütüneç altına yatırılmıştır. Alt başlıklardaki açıklamaların bu nokta dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dumlupınar Üniversitesi 11.07.1992 tarih ve 3837 sayılı kanunla Kütahya'da kurulmuştur. Bünyesinde Sosyal Bilimler ve Fen Bilimleri olmak üzere iki enstitü; Fen – Edebiyat, Mühendislik, Teknik Eğitim, Kütahya İktisadi Ve İdari Bilimler, Bilecik İktisadi Ve İdari Bilimler, Eğitim ve Güzel Sanatlar olmak üzere yedi fakülte; Beden – Eğitimi Ve Spor, Sağlık olmak üzere iki yüksekokul; Kütahya, Tavşanlı, Gediz, Altıntaş, Aslanapa, Çavdarhisar, Domaniç, Dumlupınar, Emet, Gölpaşarı, Hisarcık, Osmaneli, Pazarlar, Pazaryeri, Simav, Söğüt ve Şaphane olmak üzere on yedi meslek yüksek okulu ile altı araştırma merkezi bulunmaktadır.

Dumlupınar Üniversitesi'nde 708 yüksek lisans ve doktora öğrencisi enstitülerde; 8442 öğrenci meslek yüksek okullarında ve 13535 öğrenci de fakültelerde olmak üzere toplam 22685 öğrenci öğrenim görmekte, 426 kişi akademik olmak üzere toplam 932 personel görev yapmaktadır. Dumlupınar Üniversitesi'nin idari ve akademik örgütsel yapısı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



2.2.1. İdari Ve Mali İşler Dairesi Ve Bütçe Dairesi Başkanlıkları

01.01.2004 tarihine kadar geçerli olan mevzuata göre, yükseköğretim kurumlarının katma bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasında birbirinden tamamen bağımsız ve değişik yapıdaki iki birim öne çıkmaktadır. Bu birimlerden İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı üniversite içerisinde yer alan ve rektörlüğe bağlı olarak kurulmuş olan idari bir birimdir. Bütçe Dairesi Başkanlığı ise Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak ilgili yükseköğretim kurumunda görev yapan sorumlu saymanlıktır.

İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı; üniversitenin katma bütçesinin hazırlanması ve kanunlaşmasını müteakip ödenek kullanım programının hazırlanması, yıl içinde ödeneklerin takip ve kontrolü, bütçe içi aktarmalar ile ek ödenek taleplerinin hazırlanmasının yanında, önceki yıl için bütçe kesin hesap kanun tasarısının hazırlanması ve kanunlaşmasını sağlamaktadır. Üniversitedeki tüm birimlerin ihtiyacı olan mal ve hizmetlerin programlanması, kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine göre satın alınması, alınan her türlü malzemenin kayıt, kontrol ve muhafazası ile birimlerin isteklerinin değerlendirilmesi, temin ve teslimi bu birimce yapılmaktadır. Ayrıca akademik ve idari tüm personelin maaş, ek ders, tedavi, yolluk, tasarruf vs. özlük haklarının tahakkuklarının yapılması ve personele teslimi de İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın görevleri arasında bulunmaktadır.⁸⁸

Gerek katma bütçe taslağının hazırlanması gerekse bütçenin uygulanması aşamalarında kadro olarak Maliye Bakanlığı içerisinde yer alan, ancak ilgili kurumda görevlendirilmiş bulunan Bütçe Daire Başkanlığı da aktif rol sahibidir. Bu daire başkanlığı, bağlı bulunduğu bakanlığı temsilen yükseköğretim kurumunda görev yapar. Daire başkanı katma bütçe saymanı olarak da adlandırılmaktadır. Saymanın ita amiri üniversite rektörü değildir.

Her ne kadar İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı ve Bütçe Dairesi Başkanlığı birbirlerinden ayrı iki daire olsalar da, yükseköğretim kurumuna ait katma bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında her iki daire başkanlığı da yetki ve sorumluluk sahibi olduğundan birlikte değerlendirilmeleri uygundur. Bütçenin hazırlanması, uygulanması ve uygulamanın denetlenmesi aşamalarında yetki ve sorumluluk kavramlarında bazı dengesizlikler görülmektedir. Bu konu 2.3.5. Yetki – Sorumluluk Dengesizliği başlığı altında açıklanacaktır.

İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı çoğu üniversitelerde bazı alt birimlere ayrılmıştır. Bu alt birimler; üniversitenin sahip olduğu imkanlar ve ihtiyaçlarına göre

⁸⁸ <http://www.dumlupinar.edu.tr/idari/idarimali/index.htm> (11.10.2003)

değişiklik gösterse de temelde Bütçe Şube Müdürlüğü, Satınalma ve Malzeme Şube Müdürlüğü, Bilimsel Araştırma Projeleri Şube Müdürlüğü ve Ayniyat Saymanlığı olarak sıralanabilir.

124 Sayılı Yükseköğretim Üst Kuruluşları ile Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede tanımlanan şekilde, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın görevleri şunlardır;

- Hizmet faaliyetlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülebilmesi için gerekli olan insan, para ve malzeme gibi mevcut kaynakların en uygun şekilde kullanılmasını sağlamak üzere üniversiteye ait bütçe tasarılarını, plan ve program esasına göre hazırlamak ve uygulamasını izlemek,
- Yatırım programlarının finansman kaynakları ile ilgili ve gerekli bilgi, belge ve istatistikleri toplamak ve değerlendirmek,
- Uygulama sırasında nakit ve ödenek durumunu izlemek,
- Üniversitenin ayniyat işleri ile her türlü ödeme ve tahsil işlerini yürütmek.

Yukarıda maddeler halinde sıralanmış olan görevler, bizzat İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı tarafından yerine getirilmekteyken, Maliye Bakanlığı tarafından üniversitede görevlendirilmiş olan Bütçe Daire Başkanlığı da katma bütçenin hazırlanması ve ödeneklerin kullanımı konusunda mevzuata uygunluk açısından sorumluluk sahibidir. Bütçe Daire Başkanlığı şu işleri yapmaktadır:

- 1) Üniversitenin yıllık cari ve yatırım bütçelerini hazırlamak(alt birim bütçelerinden oluşan kurum bütçesinin DPT ve Maliye Bakanlığındaki görüşmelerine katılarak sağlanan mutabakata göre şekillendireceği kurum bütçesinin Türkiye Büyük Millet Meclisine intikalini sağlamak.),
- 2) Üniversite genelinde, bütçe ödeneklerinin ayrıntılı harcama programını yapmak, Maliye Bakanlığı onayını almak,
- 3) Ödeneklerin ayrıntılı harcama programında belirtilen usul ve miktarlar dahilinde kullanımını takip etmek,
- 4) Dış kaynaklardan kurum bütçesine intikali gereken gelirlere ilişkin tahakkuk ve takip işlemlerini yürütmek,
- 5) Üniversite için tapulu gayri menkuller ile tahsisli taşınmazların kiralama işlemlerini yürütmek,
- 6) Ödenek aktarımı ve ek ödenek temini işlemlerini yürütmek,
- 7) Üniversite genelinde toplu ödeneklerin detay programlarını hazırlamak, bunlara ilişkin vize ve revize işlemlerini yürütmek,
- 8) Emekli karşılıklarının tahakkuk ve ödeme işlemlerini yapmak,

- 9) Geçmiş yıl borçları ile ilama bağlı borç işlemlerini takip etmek,
- 10) Üniversitenin gelişme sahası içerisinde kalan yerlerin kamulaştırma işlemlerini yürütmek.⁸⁹

Yukarıdaki maddelerden de anlaşılacağı üzere, mali yıl içerisinde gerçekleşen tüm finansal nitelikli olayların kayıt altına alınması, tasnifi, takibi, dönem sonunda üst yönetime bilgi verilmesi ve gelecek döneme ait katma bütçe tasarısının hazırlanması bu iki birimin; İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın ve Bütçe Dairesi Başkanlığı'nın görevidir. Tüm bunlar ilk bakışta gayet net gibi gözükmekte de aslında oldukça karmaşık işlemler ile yetki ve sorumluluk alanlarından oluşmaktadır. Dolayısıyla, bir mali dönem içerisinde gerçekleşmesi muhtemel olan olayların sırasıyla takip edilerek açıklanması gerekmektedir.

2.2.1.1. Gider Yerleri, Giderler Ve Gelirlerin Tespiti Ve Bütçeleme

İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın faaliyetleri bütçeleme konusu üzerinde odaklaşmaktadır. Bütçeleme çalışmalarının yapılabilmesi için öncelikle giderlerin belirlenmesi gereklidir.

Geçmiş dönemlerden sarkan ödemeler; bina, arazi, arsa, tesis, donanım vb kalemlere ait kira giderleri; personel ücretleri; kırtasiye malzemeleri giderleri gibi istinasız her dönem gerçekleşen gider çeşitlerinin yanı sıra, her mali dönemde alt birimlere formlar gönderilerek yeni ihtiyaçlarını bildirmeleri istenir ve bu ihtiyaç listeleri yaklaşık maliyet tespiti yoluyla değerlendirerek sistemin tümü için bir değer elde edilmeye çalışılır.

Gider yerleri; genellikle akademik ve idari birimler olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. İdari birimler şunlardır:

- Rektörlük
- Genel Sekreterlik
- Bilgi İşlem Daire Başkanlığı
- İdari Ve Mali İşler Daire Başkanlığı
- Kütüphane Ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
- Personel Daire Başkanlığı

⁸⁹ <http://www.deu.edu.tr/deu/Icerik/Display.jsp?KOD=108#nowhere> (11.10.2003)

- Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı
- Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı
- Yapı İşleri Teknik Daire Başkanlığı

Akademik birimler ise Fakülteler, Enstitüler, Meslek Yüksek okulları ve varsa Rektörlüğe bağlı bölümlerden oluşur.

Gider çeşitleri ödenek cetvelinde bölüm (program), kesim (alt program), ödenek türü, madde (faaliyet – proje) ve harcama kalemi şeklinde detaylı olarak sınıflandırılmıştır. Dumlupınar Üniversitesi 2003 Mali Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı'nda ödenek türleri itibariyle ödenek ve harcamalar sınıflandırmamasında aşağıdaki ana başlıklar yer almaktadır:

101. Genel Yönetim Ve Destek Hizmetleri

01. Genel Yönetim Hizmetleri

02. Destek Hizmetleri

03. Mediko – Sosyal Hizmetler

05. Araştırma – Yayın Ve Kütüphanecilik Hizmetleri

77. Fonlara Ait Hizmetler

90. Alt Programlara Dağıtılmayan Hizmetler

111. eğitim ve öğretim hizmetleri

01. rektörlüğe bağlı enstitüler

02. rektörlüğe bağlı okullar

03. rektörlüğe bağlı bölümler

14. mühendislik fakültesi

48. güzel sanatlar fakültesi

50. eğitim fakültesi

55. Simav teknik eğitim fakültesi

56. Kütahya iktisadi ve idari bilimler fakültesi

57. Bilecik iktisadi ve idari bilimler fakültesi

65. Fen – Edebiyat Fakültesi

Katma bütçe çalışmaları esnasında, ilgili mevzuatın yanı sıra Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı tarafından dönem için belirlenmiş olan kıstas, hedef ve uyarılar da dikkate alınır. Devletin koymuş olduğu bazı kısıtlar dönem başlarında bütçe hazırlamakla görevli birimlere yazılı bir biçimde iletilir. Bütçe taslağı oluşturmakla görevli olan birimler bu kriterler sınırları içerisinde hareket ederler.

Yükseköğretim kurumları bütçelerini program bütçe esasları dahilinde hazırlarlar. Maliye Bakanlığı Haziran ayında yayınladığı bütçe çağrı ile temel ilkeleri belirler. Bu çağrıyla birlikte ilgili döneme ait genel ve katma bütçelerin amacı ve niteliği “Bütçe Hazırlama Rehberi” içerisinde tanımlanır; devletin mali durumu ve konjonktüre bağlı olarak bazen borç ödeme bazense yatırım bütçesi ya da diğer bir amaca dönük bütçe özellikleri görülmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Bütçe Hazırlama Rehberi kurum bünyesinde gider yerleri o larak tanımlanan ve uygulamada masraf olarak adlandırılan birimlere iletilir. Temmuz ayı içerisinde her alt birim bütçelerini hazırlayıp İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'na teslim eder. İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, teslim edilen birimlere ait bütçe taslaklarını yasalar, yönetmelikler, diğer mevzuat ve Maliye Bakanlığı'nın kriterlerine uygunluğu açısından inceler. Alt birimlerden gelen bütçeler “Rektörlük Bütçesi”, “Yatırım Bütçesi” ve “Transfer Bütçesi” ile birleştirilir. Gerekli düzeltmelerin yapılmasının ardından bütçe taslağı temmuz ayı sonunda Bakanlığa gönderilir.

Bütçe taslağı hazırlanırken, gider yerlerinde olması beklenen maliyetler için geçmiş dönem verileri esas alınır. Geçmiş dönem verileri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen oranla çarpılarak döneme ait maliyetler hesaplanır. Bütçe hazırlama faaliyetleri sırasında alt birimlerden bildirilen kaynak talepleri, elde edilen ödenek miktarı ve yükseköğretim kurumunun genel politikası göz önüne alınarak öncelikler sırası belirlenir ve alt birimlerin ihtiyaçları karşılanmaya çalışılır.

Gerçekleşmesi tahmin edilen gelirler bütçenin “B Cetveli” içerisinde yer alır. Dumlupınar Üniversitesi 2003 Mali Yılı Bütçe Kanunu Tasarısı’nda gelir türleri

sırasıyla “gelir türü”, “bölüm”, “kesim” ve “madde” başlıklarları altında kodlanmıştır. Yükseköğretim kurumlarının katma bütçesi dahilinde üç adet gelir türü bulunmaktadır:

- Vergi Gelirleri
 - Harçlar ve resimler
- Vergi Dışı Normal Gelirler
 - Kurumlar hasılatı ve hizmet gelirleri
 - Patrimuvan gelirleri
 - Faizler ve teminatlar
 - Cezalar
 - Çeşitli gelirler
- Özel Gelirler, Hazine Yardımı Ve Devlet Katkısı
 - Özel gelirler
 - Hazine yardımı ve devlet katkısı

Bütçe içerisinde ayrıca sektörler itibarıyle yatırım ve kamulaştırma cetvelleri de yer alır.

Bütçenin hazırlanmasında rektör, ilgili rektör yardımcıları, genel sekreter, idari ve mali işler dairesi başkanlığı, yapı işleri ve teknik daire başkanlığı, dekanlıklar ve fakülte sekreterleri aktif rol üstlenirler. Maliye Bakanlığı kadrosunda bulunan, ancak ilgili yüksekokretim kurumunda görev yapan Bütçe Daire Başkanı, yani katma bütçe saymanı, Maliye Bakanlığı'nın kriterlerine uyulup uyulmadığını kontrol eder. Bütçe hazırlanmasında kurum talepleri üzerinde bir yetki sahibi değildir, ancak mevzuata aykırı istekler varsa bunların düzeltilmesi için uyarılarda bulunur.

Bütçe Daire Başkanlığı katma bütçeye dahil edilen masrafların gerekçelerinin gösterilmesini ister. Yükseköğretim kurumunun bütçeyle ilgili yetkili organları ödenek talepleri yapılırken Bütçe Daire Başkanlığı'nın görüşlerine baş vurur. Dolayısıyla, gayri resmi de olsa bir iş birliği ve koordineli çalışmanın varlığından söz edilebilir.

Bütçe Daire Başkanlığı, ödenek talepleri görüşmelerine katılır ve tesirli bir rol üstlenir. Ayrıca ödeneklerin birimlere tahsis edilmesi konusunda da Bütçe Daire Başkanlığı'nın görüşü alınmaktadır.

Hazırlanan katma bütçe kanunu tasarısı Bütçe Daire Başkanlığı'na iletilir. Bütçe Daire Başkanlığı da kanun tasarısı haline getirilmiş olan katma bütçe taslağını Maliye Bakanlığı'na gönderir. Bakanlık tarafından yapılan çalışmaların ardından tasarı T.B.M.M.'ne sunulur ve oylanarak yasalaşır.

2.2.1.2. Ödeneklerin Tahsisi

TBMM'nce kabul edilen bütçe uyarınca ödenekler sağlanır. Sağlanan kaynaklar, genellikle kurumların taleplerinden oldukça düşük miktarlarda olmaktadır. Ödenekler yılın belirli zamanlarında kurumların hesabına aktarılır. Nakit esaslı muhasebe anlayışının benimsenmiş olduğu kamu sektöründe, kurumlar ancak ödenekler ellerine ulaştığında alt birimlere kaynak aktarabileceklerdir.

Gerek kurum tarafından ödeneklerin tahsil edilmesi gerekse bu ödeneklerin kurum bünyesinde dağıtımının sağlanması, mutemel ve devlet bankalarından birinde açılmış olan hesaplar vasıtasyyla yapılmaktadır.

Katma bütçe yasalaştığında, Maliye Bakanlığı'na katma bütçe saymanı vasıtasyyla aylık ve üç aylık harcama programları yollanır. Bu programlarda talep edilen ödenek miktarları Maliye Bakanlığı ve Hazine tarafından değerlendirilir. İmkanlar çerçevesinde, talep edilen programa mümkün olduğunca sadık kalmaya çalışılarak kaynak aktarımı gerçekleştirilir.

Ancak ödeneklerin tahsisi konusunda Dumluşpınar Üniversitesi'nde yapılan incelemelerde, uygulamaların kurum taleplerinden çok Hazine imkanları dahilinde şekillendiği tespit edilmiştir. İdari Ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı ve Bütçe Dairesi Başkanlığı'nda yapılan görüşmelerde, yasalaşan katma bütçe ile elde edilen ödeneklerin, yükseköğretim kurumunun tüm gereksinimlerini karşılayacak büyülükte olmadığı sonucuna varılmıştır. Fakat, gerek Maliye Bakanlığı'nın personeli olan Bütçe Dairesi Başkanı gerekse üniversite personeli olan İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanı karşılıklı fedakarlık yapılarak mutabakata varlığını ve kurumun en temel ihtiyaçlarına cevap verecek büyülükte bir katma bütçe hazırlanarak ödeneklerin sağlandığını belirtmişlerdir.

Ödenek tahsis konusunda bir diğer önemli husus da, personel sayısı üzerinden çıkarılan ödeneklerin ancak dolu kadrolar için verilmesidir.

2.2.1.3. Kayıt Düzeni

01.01.2004 tarihine dek katma bütçeli kurum ve kuruluşlar, muhasebe kayıtlarını “Devlet Muhasebesi” adı verilen sisteme göre yürütmüşlerdir. Bu tarihten itibaren geçerli olan mevzuat öncesinde, Devlet muhasebesi kavramıyla, özel işletmelerin muhasebe anlayışı arasındaki en büyük fark; devlet muhasebesinin nakit esasına dayalı olması, yani mali işlemlerin ve olayların nakit girdisi alındığında veya ödeme gerçekleştiğinde muhasebeleştirilmesidir. Nakit esaslı muhasebe anlayışında, işlemlerden sağlanan hizmet ve faydaların ne zaman ortaya çıktıgı ile ilgilenilmez. Böyle bir muhasebe sisteminde mali raporlar, asıl olarak bütçe gelir tahminlerini ve gider tahminlerini, nakit girişlerini, nakit çıkışlarını, açılış ve kapanış nakit varlıklarını raporlamaktadır. Yani; gerçekleşmesi kesin olan bir gider tahakkuk ettiğinde değil, ödeme yapıldığında kayda alınmaktadır. Aynı durum gelirler için de söz konusudur. Gelecekte elde edilecek gelirin kesin olarak hak edilmesi ve tahakkuk etmesi kayıt doğurmaz; gelirler ancak banka hesabına geçtiğinde muhasebeleştirilebilmektedir.

Uyarlanmış nakit esasına dayalı muhasebe sisteminde işlemler aynen nakit esasında olduğu gibi muhasebeleştirilir. Mali olaylar ve işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemlerde değil, nakit olarak tahsil edildikleri veya ödendikleri zaman kaydedilir. Bu sisteme de, nakit esasında olduğu gibi, özellikle maddi duran varlıklar, yükümlülükler, taahhüt ve garantiler ve borç yönetimine ilişkin işlemler muhasebe dışındadır. Uyarlanmış nakit esasını nakit esasından ayıran en önemli özellik; hesapların mali yılın son günü itibarıyle kapatılmamasıdır. Hesaplar genellikle bir ay kadar bir süreyle önceki mali yıla ilişkin işlemlerin kaydı için açık tutulmaktadır. Bu ilave dönem içinde bir önceki döneme ilişkin işlemler, özellikle bütçe giderlerine ilişkin faturalar, kabul edilir ve muhasebe kayıtları yapılır.

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi ise esas olarak tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin özelliklerini taşımaktadır. Uyarlanmış tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, bir ekonomik değer yaratıldığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde veya yok olduğunda kaydedilir. Değişik uyarlanmış

tahakkuk esası uygulamaları olmasına karşın uyarlanmış tahakkuk esasının tam tahakkuk esasından en önemli farkı muhasebe işlemlerinin kapsamıdır. Bu esasta arsa, arazi, bina, taşitlar, demirbaşlar, ormanlar, anıtlar gibi maddi duran varlıklara ilişkin işlemler muhasebe sistemine dahil edilmez ve raporlanmaz. Dolayısıyla maddi duran varlıkların tespiti, amortisman ayrılması ve yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi işlemler muhasebe dışında kaldığından tam tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi ile karşılaşıldığında anlaşılması, uygulanması ve yönetilmesi daha kolaydır. Nakit esası ile karşılaşıldığında ise; eksik bilgi üretmez, ekonomik işlemleri nakit akımlarına bağlı olmaksızın ortaya çıktığında kaydeder, bütçe odaklı değildir, tahakkuk etmiş alacakları ve borçları kaydeder ve raporlar, etkinlik ve performans denetimine sağlam altyapı oluşturur, ilerde yükümlülük doğurabilecek taahhüt ve garantileri kaydeder ve raporlar.⁹⁰

Nakit esaslı devlet muhasebesi devletin sahip olduğu, özellikle maddi duran varlıklara, tahakkuk etmiş gelir ve giderlere, aktifleştirilmesi gereken varlıklar için yapılan harcamalara, devlet borçlarıyla diğer çeşitli yükümlülüklerle, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişimlerine ait işlemleri kayıt altına almaz ve raporlamaz. Bu sistem “varlık – kaynak” yönetiminden ziyade “gelir – harcama” yönetiminin yürütülmesi amacını gütmektedir. Bu yönyle bakıldığından, sistemin temel hareket noktası olarak; devlet tarafından sağlanan gelirlerin mevzuata uygun bir biçimde harcanmasının gerçekleştirilmesi ve bu durumun kayıtlarda belgeleriyle gösterilmesi olduğu görülmektedir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi, içeriği işlemlerin basit olması nedeniyle, anlaşılması ve yönetilmesi kolay bir muhasebe sistemidir. Nakit esaslı muhasebe sisteminin kapsadığı işlemler sadece nakit akımlarıyla sınırlı olduğundan saydamlık ve hesap verilebilirlilik açısından kullanışlı değildir.

Bu durumun yarattığı olumsuz etkiler ve doğurduğu güçlükler uzun zamandır eleştirilere neden olmaktadır. Uygulamaların işleyişinde birebir ve kolaylık getirmek amacıyla halen Maliye Bakanlığı bünyesinde kamu sektöründe tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe sistemi kurulup işletilmesine dönük çalışmalar

⁹⁰ Tahakkuk Esası Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara, 2002, s. 7,8

yürütmektedir. Bu çalışmaların verdiği ilk sonuç 19.11.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi hükmə bağlanmış olan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği'dir. Diğer bir çalışma da T.B.M.M. tarafından kabul edilip Cumhurbaşkanlığı onayına sunulmuş olan Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'dur. Bu kanun içerisinde "*Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şeke dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir. Bütün mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve her muhasebe kaydının belgeye dayanması şarttır.*"⁹¹ ifadesi yer almaktadır.

Yukarıda sözü edilen yeni çalışmalar öncesinde, 1990 yılında yapılan düzenlemelerden beri uygulanmakta olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği incelendiğinde, genel ve katma bütçeli idarelerde uygulanan muhasebenin nakit esasına dayalı bütçe uygulamaları yanında diğer bazı uygulamaları da içeriği görülmektedir. Mevcut uygulama içerisinde, nakit esasında yer almayan emanetler ve nakit yaratmayan borçlar gibi yükümlülükler, iştirakler, ikrazlar ve bütçe dışı sermaye oluşumları gibi varlıklar ve gelir tahakkuklarının kaydı gibi işlemler de muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca hesaplar mali yılın bitimi olan 31 Aralık tarihi ile kapatılmayıp önceki yılın bütçe işlemlerinin tamamlanması için bir ay süreyle açık tutulmaktadır. Bu özellikleri ile değerlendirildiğinde genel ve katma bütçeli idareler için halen uygulanan ve 2004 yılı başına dek yürürlükte kalacak olan devlet muhasebesi sisteminin uyarlanmış nakit esası ile uyarlanmış tahakkuk esası arasında bir sistem olarak ifade edilmesi yanlış olmayacağından.⁹²

Yukarıda açıklanan uygulamalar sırasında ortaya çıkan mali nitelikli işlemler, Bütçe Dairesi Başkanlığı tarafından Devlet Muhasebesi Yönetmeliği içerisinde tanımlanan defterlerde muhasebeleştirilmektedir. Fakat, 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanacak olan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği uyarınca yevmiye sistemi aşağıdaki defterlerde takip edilecektir:

- yevmiye defteri

⁹¹ Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, 50. Madde

⁹² Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Çalışma Grubu, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara, 2002, S.18

- büyük defter
- kasa defteri
- yardımcı hesap defteri

Bu yönetmelik uyarınca saymanlıklarda tutulması belirlenen diğer defterler ise şunlardır:

- borçlular defteri
- kadro ve aylık kartı
- kadro defteri
- alındı kayıt defteri
- posta ve banka ihbarnameleri kayıt defteri
- arşiv defteri

2.2.1.4. Dönem Sonu Raporları

2004 yılı başından itibaren yürürlükten kalkan mevzuat uyarınca, dönem sonları geldiğinde katma bütçe içerisinde gerçekleşmesi tahmin edilen giderler ile dönem içerisinde gerçekleşmiş olan giderler karşılaştırılmaktaydı. Program bütçenin temel özelliklerinden biri olan “denklik” kavramı elde edilmişse, yani planlanan tahmini değerler ile gerçekleşmiş olan fiili rakamlar birbirini tutuyorsa uygulama başarılı olarak değerlendirilmektedir. Aşağıdaki açıklamalar, eski mevzuat uyarınca yürütülen uygulamaları irdelemektedir.

Dönem sonlarında işletmelerin hazırladığı temel ve yardımcı mali tablolar devlet muhasebesi esaslarına uygun bir biçimde düzenlenmektedir. Ancak bu noktada amaç açısından önemli bir fark göze çarpmaktadır. İşetmeler mali tabloları sadece denetim amaçlı hazırlamazlar. Denetimin yanı sıra faaliyetlerin kontrolü ve gelecek döneme ait geliştirme çabalarına ışık tutma amacı da vardır. Genel ve katma bütçeli idarelerde ise tablo hazırlamanın temel amacı denetim işlemlerine zemin hazırlanması olarak yorumlanabilir.

Devlet muhasebesi sistemi varlık – kaynak yönetimi değil; gelir – harcama yönetimi odaklı bir yaklaşımındır. Kar ve zarar kavramları ancak varlık – kaynak

yönetiminin benimsenmesi sonucu ortaya çıkabilir. Böylece etkinlik ve verimlilik ölçümlerinin yapılabilmesi mümkün hale gelir. Fakat bu kavamlardan yoksun olan mevcut devlet muhasebesi sisteminin işletildiği katma bütçeli idarelerde performans değerlendirmesi yani verimlilik ve etkinlik ölçümlerinin yapılabilmesi mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla dönem sonu tabloları ve raporlar sadece denetim ve gelecek döneme ait gider tespiti açısından değerlendirilmektedir.

2.2.2. Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı, üniversitelerde hizmet verdiği kesimin bütünü için bir sağlık kuruluşu, öğrencilerin sosyal, kültürel danışma ve rehberlik ile spor ihtiyaçlarını karşılayan bir hizmet birimi ve aynı zamanda eğitim-öğretimini desteklenmesi amacıyla bu alanda uygulama ve araştırmaların yapıldığı bir uygulama dairesidir.⁹³

Yükseköğretim kurumlarının finansal yapıları içerisinde yer alan en karmaşık ve en çok tartışılan birim olarak Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı öne çıkmaktadır. Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı yükseköğretim kurumlarında yasayla kurulmuş olan ve diğer birimler göz önüne alındığında oldukça değişik bir işleyişe sahip bir birimdir.

2.2.2.1. Gider Yerleri, Giderler Ve Gelirlerin Tespiti Ve Bütçeleme

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın temel görevi, öğrencilerin temel sağlık, kültür, spor ve sosyal hizmetlerinin karşılanmasılığını sağlamaktır. Bu bağlamda daire faaliyetlerine konu olan gider yerleri ve gider çeşitlerinin oldukça geniş bir alana yayılmış olduğu görülmektedir.

Dumlupınar Üniversitesi Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı Öğrenci Sosyal Hizmetler Saymanlığı'nda yapılan görüşmelerde, ilgili mevzuatta dairenin görev alanı içerisinde tanımlanmış olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yapılan giderler ve bu giderlerin karşılandığı gelirler incelenerek aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Öğrenciler ve personelin öğlen yemeklerinin çıkarılması amacıyla mutfak malzemeleri alımı, yemekhanelerin teşkil edilmesi, yemek yenmesi için uygun sağlıklı

⁹³ Yükseköğretim Kurumları, Mediko-Sosyal Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği, 2. Madde

ortamların tahsis edilmesi ve beslenmeyle ilgili diğer giderler Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı tarafından karşılanmaktadır.

Yükseköğretim kurumu bünyesinde teşkil edilen Mediko biriminin işleyişini için gerekli olan ortam ve donanımın sağlanması için ortaya çıkan masrafları Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı karşılamaktadır. Ayrıca Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı, öğrencilerden sosyal güvencesi olmayanlara sağlık karnesi çıkararak bu tip öğrencilerin ve yükseköğretim kurumu personelinin tedavi ve ilaç masraflarına da kanunlar ölçüsünde katkıda bulunur.

Öğrencilerin sportif faaliyetleri için gerekli olan alan, salon ve teçhizatın sağlanarak öğrencilerin spor yapmalarına uygun ortamların oluşturulmasına dönük harcamaların yapılması da Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın görevlerindendir. Sportif alanlarda faaliyet gösteren takımların eğitimi, donanımı, diğer şehir ve illerde tertiplenmiş organizasyonlara katılımları için gereken yolluk ve benzeri masrafların karşılanması da daire başkanlığının giderleri içerisinde yer almaktadır. Yine aynı şekilde öğrencilerin kültürel faaliyetlerinin sürdürülebilmesi amacıyla da giderler oluşturmaktadır. Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı, yükseköğretim kurumu personelinin değil; öğrencilerinin sportif ve kültürel faaliyetlerini finanse etmeye yükümlüdür.

Ekonomik açıdan yetersiz kaynaklara sahip fakat başarılı bir öğrenim hayatına sahip olan öğrencilerin tespit edilerek burs verilmesi, ekonomik yardım, kitap yardımı ve diğer çeşitli yardımlar yapılması da daire başkanlığının giderlerindendir. Yine başarılı öğrencilerin ödüllendirilmesi için de bir takım giderler gerçekleşmektedir. Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı üniversitenin cari hizmetlerine de yasa ve yönetmelikler dahilinde katkıda bulunur.

Eski adı Öğrenci Harçları Fon Saymanlığı olan Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı bünyesindeki mali nitelikteki işlemler, rektörlük tarafından Maliye Bakanlığı'na önerilen ve onay alınan Öğrenci Sosyal Hizmetler Saymanı tarafından yürütülür. Yükseköğretim kurumları teşkilatları içerisinde yer alan Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlıkları'na ait bütçe tasarıları Kasım ayı içerisinde YÖK'te, katma bütçeden ayrı olarak, görüşülür. Bütçe görüşmelerinde geçmiş yıl verileri esas alınarak gelecek dönem gerçekleştirilemesi planlanan faaliyetlerin finanse edilmesi hedeflenir.

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın gelirleri birkaç değişik unsurdan oluşmaktadır. Bunlardan ilk sırayı öğrenci katkı payı harçlarından elde edilen kısım alır. Normal ve ikinci öğretim öğrencilerinin ödemmiş oldukları harçlardan yasayla belirlenmiş olan oran dahilinde gelir elde edilir. Harç payı katkı kredisi alan öğrencilere ait olan kısım devlet tarafından Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'na ödenir. Personel ve öğrencilerden toplanan yemek ücretleri, devlet tarafından ödenen öğrenci tedavi paraları ve memur yemek yardımları da Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın diğer gelirlerini oluşturmaktadır. Ayrıca yapılan görüşmelerde yasa ve yönetmelikler çerçevesinde bağış ve hibe de kabul edildiği de ifade edilmiştir.

Gelirler, gerçekleştiklerinde elde edilmektedir. Örneğin harç paylarından daire başkanlığına aktarılacak kısım, harçlar yatırıldığından elde edilir. Yine aynı şekilde öğrenciler ve personelin ödediği yemek ücretlerinden kendilerine düşen pay da ödemeler yapıldığında daire başkanlığı hesabına geçer.

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı bütçesinin hazırlanması Öğrenci Sosyal Hizmetler Saymanı'nın sorumluluğundadır. Hazırlanan taslak ita amirinin incelemesi ve onayıyla YÖK'te görüşülür.

2.2.2.2. Kayıt Düzeni

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı tekdüzen muhasebe sistemi esasları dahilinde muhasebe işlemlerini yürütür. Bağlı olduğu yükseköğretim kurumu vasıtasıyla neticede devlete bağlı bir birim olsa da, nakit esaslı devlet muhasebesi değil; tahakkuk esaslı bir sistem işlemektedir. Bu nokta itibariyle, Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın yükseköğretim kurumu içerisinde yer alan diğer mali nitelikli birimlerden bir adım önde olduğu söylenebilir.

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı tarafından yürütülen faaliyetler kar amacı değildir. Verilmesi planlanan hizmetlerin elde edilmesi öngörülen gelirle karşılanması zorunluluğu vardır. Dolayısıyla oluşturulan muhasebe sistemi ve kayıt düzeni kar elde etme amacıyla üst yönetime bilgi sağlamak odaklı değildir.

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın mali işlerini yürüten alt birimi olan Öğrenci Sosyal Hizmetler Saymanlığı, daire başkanlığına ait muhasebe işlemlerini aşağıdaki defterlerde izler:

- Yevmiye Defteri
- Defter-i Kebir
- Envanter ve Bilanço Defteri
- Günlük Kasa Defteri.

Dönem içerisinde, muhasebe verilerinden faydalananak her ay aylık mizanlar çıkarılır.

2.2.2.3. Dönem Sonu Raporları

Dönem sonları geldiğinde, aynen işletmelerde olduğu gibi dönem sonu işlemleri yapılarak mali tablolar oluşturulur.

Genel geçici mizanın çıkarılmasından sonra, envanter işlemleri yapılır ve genel kesin mizan elde edilir. Genel kesin mizanın hazırlanmasının ardından; dönem sonu bilançosu ve gelir tablosu çıkarılır. Temel mali tabloların yanı sıra; nakit akım tablosu, fon akım tablosu gibi yardımcı tablolar da düzenlenir. Birim bazında düzenlenen bu tablolar raporlaştırılarak her dönem sonunda rektörlüğe sunulur.

Rektörlüğe sunulan tablo ve raporların, katma bütçe dahilinde hazırlanan raporlardan daha sağlıklı bilgiler içerdigini söylemek yanlış olmayacağındır. Çünkü Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı tarafından tablolaştırma ve raporlamaya daha uygun bir muhasebe sistemi kullanılmaktadır.

2.2.3. Döner Sermaye İşletmeleri

Yükseköğretim kurumları bünyesinde, 2547 Sayılı Kanun'un 58nci maddesi uyarınca döner sermaye işletmeleri kurulabilmektedir. Döner sermaye işletmeleri bünyesinde kuruldukları kurumun içerisinde yer alırlar. Döner sermaye işletmelerinin oluşturduğu üniversite, fakülte, enstitü ve yüksekokullar ve konservatuvar ile diğer birimlerin yönetim kurulları, ilgili döner sermaye işletmesinin yönetim kuruludur. Bu işletmelerin İta Amiri, Rektördür. Rektör bu yetkisini uygun gördüğü ölçüde yardımcılarına, dekanlara, enstitü, yüksekokul müdürleri ve diğer birim yöneticilerine devredebilir.⁹⁴

⁹⁴ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik, 10. Madde

Yükseköğretim kurumları bünyesinde kurulup faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin örgüt yapıları ve yönetim organları, ilgili yönetmeliğin üçüncü bölümü içerisinde “Yönetim ve Örgüt” başlığıyla tanımlanmıştır.

Döner sermaye işletmelerinin örgüt yapıları, 2547 Sayılı Kanunda belirlenmiş olan yükseköğretim kurumlarının yönetim yapıları ve Türk bütçe uygulamasında harcama sorumluluğu ile ilgili görevleri üstlenmiş memurlardan oluşan örgütsel yapı esas alınarak aşağıda sıralanan fonksiyonel birimlerden oluşturulmuştur:⁹⁵

- Yönetim Kurulu
- Yürütme Kurulları
- İta Amiri
- İşletme Müdürü – Tahakkuk Memuru
- Sorumlu Sayman
- Veznedar
- Ayniyat Memuru
- Ambar Memuru
- Sayman Mutemetleri
- Memur ve İşçiler

Aynı yasanın yine 39ncu maddesi uyarınca Satın Alma Müdürü; Satın Alma Komisyonu ile Muayene ve Kabul Komisyonu döner sermaye işletmelerinin satın alma ve ihale işleri ile ilgili görevlendirilmiş organları olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda sıralanan maddelerden anlaşılabileceği üzere döner sermaye işletmelerinin en üst yönetim organı yönetim kuruludur. En üst konumdaki yönetici ise ita amiridir. Üniversite rektörü, döner sermaye işletmelerinin ita amiridir ve yetkisini uygun gördüğü ölçüler çerçevesinde rektör yardımcılarına, fakülte dekanlarına, enstitü ve yüksek okul müdürlerine veya diğer birim yöneticilerine devredebilir. Genel bütçeye dahil olan idareler ya da katma bütçeli idarelerin en üst düzey yetkili kişisi ita amiridir.

⁹⁵ Münir Şakrak, **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s. 25

İta amiri, harcama yapma ve ödeme emri verme yetkilisi olup; kamu harcamalarının geçici ye da kesin şekilde ödenmesi konusunda saymanlara yazılı emir ve yetki veren kişi olarak tanımlanabilir.⁹⁶

Yönetmelikte, üniversite bünyesinde kurulacak her döner sermaye işletmesinin ita amiri olarak rektörlük makamı gösterilmiş ancak yetkilerini döner sermaye işletmesinin içerisinde kurulmuş olduğu birimin en üst yöneticisine devredebilecekleri de belirtilmiştir. Bu bağlamda, uygulamada genellikle rektörlerin yetkilerini döner sermaye işletmesinin kurulduğu birimin yöneticisine devrettikleri görülmektedir. Örneğin, döner sermaye işletmesi bir fakülte bünyesinde kurulmuşsa ita amiri yetkisini o fakültenin dekanına devretmektedir.

Döner sermaye işletmesi müdürü, rektör tarafından üniversite personeli arasından atanır. Tahakkuk memurluğu görevi de işletme müdürü tarafından yürütülür. Sorumlu sayman ise, Maliye Bakanlığı tarafından döner sermaye işletmesinin muhasebe işlemleri ile finansal nitelikli işlerinin yürütülmesi için atanmış kişidir. Genel Muhasebe Kanunu'nun 9ncu maddesi saymanı “...*Maliye Bakanlığı'na bağlı memurlar olarak Bakanlık denetimi altında ve Sayıştay'a sorumlu olduğu görev süresinin hesabını vermekle yükümlü olan kişi...*” olarak tanımlar. Sayman, saymanlık kuruluşunun sorumlu yöneticisidir.

Saymanlık kavramını, bütçeye verilen yetkiye dayanılarak, gelirlerin toplandığı, giderlerin hak sahibine ödendiği veya teslim edildiği, bu işlemlerle ilgili göndermeler de dahil, bütün nakit ve malların saklandığı, bütün bunlara ait kaynakların, devlet muhasebesi sistemi içinde tutulduğu, bu kayıtlardan üst yönetime raporların üretildiği, yetkili idari ve mali yargı organlarında denetiminin yapıldığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı birimler şeklinde tanımlamak mümkündür.⁹⁷ Esasen saymanlık işlevsel açıdan irdelediğinde, başlı başına bir kuruluştan ziyade ilgili kamu kuruluşlarının mali işler birimi olarak algılanmalıdır.

Üniversiteler ve bağlı birimlerinde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin saymanları, kadro olarak Maliye Bakanlığı'na bağlı ve görevlendirildikleri işletmenin mali işlemleri ve muhasebesinden Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'a karşı denetim sorumluluğu

⁹⁶ Ö. Faruk Batırel, **Kamu Bütçesi**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayıncıları, İstanbul, 1994, s. 90

⁹⁷ Erdi Kaplan ve Halil Kurt, **Saymanlıklarda Otomasyon**, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1987/291, 1987, s. 18

altında bulunurken işletme içinde de yönetim kurulu ya da yürütme kurulları ile ita amirine karşı, yönetim ve işletme içi denetim açısından sorumlu durumda görev yaparlar.⁹⁸

Döner sermaye işletmeleri vergi mevzuatı açısından kurumlar vergisi mükellefidirler. Faaliyetleri sonucu elde ettikleri kar üzerinden kurumlar vergisi öderler.

Mali alanda yapılmakta olan reform çalışmaları kapsamında döner sermaye işletmeleri de ele alınmaktadır. Kamu sektöründe faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin 2007 yılında kaldırılmaları planlanmaktadır.

2.2.3.1. Muhasebe Bölümünün Yapısı Ve Bütçeleme

Yükseköğretim kurumları içerisinde yer alan diğer mali nitelikli birimlere göre, döner sermayeli işletmelerin bütçelerinin hazırlanması daha kolay bir durumdur ve daha anlaşılır bir yapı ve işleyiş sahiptir. Yürütme kurullarının da teklif, öneri ve taleplerini dikkate alan yönetim kurulu döner sermayeli işletmenini bütçesini hazırlar. İta amirinin onayı alınır ve bütçe Maliye Bakanlığına gönderilir. Döner sermayeli işletmeler, ilk sermayeleri hariç katma bütçeden ödenek almazlar; aynen özel işletmeler gibi kendi çabalarıyla kaynak sağlarlar. Dolayısıyla gerek kendi kurumlarına gerekse devlete mali açıdan yük getirmedikleri için bağımsız bir finansal yapıya sahip oldukları söylenebilir.

Ancak, Maliye Bakanlığı kadrosunda bulunan bütçe saymanı tarafından hem bütçenin hazırlanışı hem de uygulanışı esnasında denetim altındadırlar. Ayrıca, ita amirleri ve döner sermayeli işletme müdürleri kaynakların etkin kullanımı ve verimlilik açısından sorumluluk sahibidirler.

Döner sermayeli işletmelerin muhasebe bölmelerinde veznedarlar, ayniyat memuru, ambar memuru ve sayman mutemetleri de görev yaparlar.

Üniversite ve bağlı birimlerinde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinde, işletme müdürleri idari işlerle birlikte mali konular üzerinde de çalışırlar. Çalışma programları ve bütçeleme faaliyetleri de işletme müdürinin görevlerindendir.⁹⁹ Sorumlu sayman, mali nitelik taşıyan işler ve muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun

⁹⁸ Şakrak, a.g.e., s. 28

⁹⁹ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik, 12. Madde

bir biçimde yürütülmesini sağlamakla sorumludur.¹⁰⁰ Bu kapsamda; döner sermaye işletmelerinin muhasebe işlemlerinin kayıtlama, sınıflandırma, özetleme ve raporlama sürecinde, işletme müdürü aynı zamanda tahakkuk memuru sıfatıyla sorumlu saymanla birlikte sorumlulukları paylaşmış durumdadır. Gelir ve giderlerin kanun, tüzük, karaname ve yönetmeliklere uygun olarak tahakkuku; gerekli belgelerin usulüne uygun ve zamanında hazırlanması, personel işlemleri ile bütçe tasarılarının hazırlanması ve ayniyat işlemlerinin takibi konularında sorumluluk tahakkuk memuru sıfatıyla işletme müdürüne aittir. Sorumlu sayman ise tahakkuk eden belgelerin tahsil ve ödeme işlemleriyle esas ve yardımcı defterlere kayıt, belgelerin saklanması, denetime hazır hale getirilmesi ve muhasebe raporlarının hazırlanması görevlerinden sorumlu iken; işletme müdürü ile birlikte bütçe tasarısının hazırlanması ve işlerin kontrolünden sorumludur.¹⁰¹

Uygulamada, işletme müdürünün sorumluluğu altında bütçe hazırlama çalışmaları satın alma müdürü, satın alma komisyonu ile yürütme ve yönetim kurullarıyla koordineli bir biçimde sürdürülerek gelecek döneme ait bütçe taslağı meydana getirilmektedir. Kurulların onayının ardından taslak ita amirine sunulur. İta amirinin imzasıyla gelecek döneme ait bütçe taslağı kesinleşir.

2.2.3.2. Muhasebe Sisteminin İşleyişi Ve Dönem Sonu İşlemleri

Döner sermayeli işletmeler muhasebe sistemlerini tek düzen hesap planına göre kurarlar. 13.06.1999 tarihli 23724 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde kurulması ve işletilmesi gereken muhasebe sisteminin özellikleri belirtilmiştir. Yükseköğretim kurumlarında kurulan döner sermayeli işletmeler; YÖK'ün hazırlamış olduğu "2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik" içerisinde belirlenmiş esaslara da uyarlar. İlgili mevzuat uyarınca döner sermayeli işletmeler aşağıdaki defterleri tutarlar;

- Yevmiye Defteri
- Defter-i Kebir
- Envanter ve Bilanço Defteri

¹⁰⁰ a.g.y., 14. Madde

¹⁰¹ Şakrak, a.g.e., s. 51,52

- **Günlük Kasa Defteri.**

Dönem içerisinde meydana gelen ekonomik değer taşıyan olaylar, yukarıda sıralanmış olan defterlere Tekdüzen Muhasebe Sistemi kullanılarak kaydedilirler. Dönem sonlarında hazırlanacak mali tablolar ise şunlardır;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Sermaye Hareketleri Tablosu

Temel mali tablolar; dipnotları ve ekleriyle birlikte bilanço ve gelir tablosudur. Diğerlerine ise ek mali tablolar denir. Gerek hazırlanan tablolar gerekse muhasebe sisteminin işleyişi bakımından, döner sermayeli işletmeler ile özel işletmeler arasında neredeyse hiç fark yok gibidir.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde sürdürülən çalışmalar sonucunda döner sermayeli işletmeler için tekdüzen muhasebe sistemine uygun bir hesap planı geliştirilmiştir. 13.06.1999 tarihinde 23724 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği” içerisinde yevmiye sistemi, açılış kayıtları ve muhasebeleştirme belgeleri;¹⁰² kullanılacak defterler ve kayıt düzeni¹⁰³ ile hesap planı ve işleyişi açıklanmıştır. Döner sermayeli işletmelerin muhasebe sistemi tahakkuk esasına dayalıdır.

İlgili yönetmelik uyarınca her ay sonunda katma değer vergisi ve ödenecek döner sermaye yükümlülükleri ile ilgili tahakkuk işlemleri ve envanter işlemleri yapılır. Aylık mizan düzenlenir ve aylık gayri safi hasılat beyan edilerek genel bütçeye aktarılacak tutar yatırılır.

Dönem sonlarında ise genel geçici mizan çıkarılır. Muhasebe içi ve dışı işlemler yapılarak envanter çalışmaları sonucunda genel kesin mizan elde edilir.

¹⁰² Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Kısım IV, Birinci Bölüm

¹⁰³ a.g.y., İkinci Bölüm

Ardından hesaplar kapatılarak yönetmelik çerçevesince belirlenmiş olan mali tablolar hazırlanır.

Sermayeleri kanun ve yönetmelikte belirlenen limite ulaşan ve mevzuatlarında yıllık karlarının Hazineye veya ilgili katma bütçeye aktarılacağına ilişkin hüküm bulunan döner sermaye işletmelerince, hesap dönemi içerisinde elde edilen karlar ilgili mal sandığına veya katma bütçe saymanlığına yatırılır ve karşılığında alınan vezne alındısının onaylı örneği bilançoya bağlanır. Kanun ve yönetmeliklerinde karlarının sermayelerine ekleneceği belirtilen işletmeler, bu işlemi karın elde edildiği hesap döneminde değil, ertesi hesap döneminde yaparlar. Dönem karları bilançoda ve gelir tablosunda sermayeye eklenmeden gösterilir.¹⁰⁴

2.3. YABANCI ÜLKELERDEKİ DURUMA BAKIŞ

Özellikle Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından kamu sektörü; tanımı, görevleri ve mali yapısı konularıyla uluslararası alanda tartışma konusu haline gelmiştir. Devletlerin ekonomi içerisinde sahip oldukları payları gittikçe azaltarak küçülme eğilimine girmelerinin, yürüttükleri bazı hizmetleri özel sektörde devretmelerine ya da en azından hizmetin kapsamını daraltmalarına neden olduğu gözlenmektedir.

Kamu sektöründe genel anlamda gözlenen bu değişime ayak uydurabilmek amacıyla bazı çalışmalar yapılmıştır. Gerek söz edilen değişim gerekse mali konularda yeni yaklaşımların gelişmesi kamu sektöründe kullanılmakta olan muhasebe sistemini yetersiz kılmıştır. Bu yetersizliğin sebeplerinden biri olarak görülen nakit esası anlayışından tahakkuk esasına geçilmesi ve “kaynak” odaklı bir muhasebe sistemi geliştirilmesi konusunda önemli çalışmalar yapılmış, “kaynak tabanlı bütçeleme ve muhasebe” kavramı gündeme gelmiştir.¹⁰⁵

Kamu sektöründe yeniden yapılanma çalışmaları; ülkelerin idari yapıları, gelenekleri, kültürleri vb. birçok kriter ışığında gelişmektedir. Örneğin, bir İskandinav ülkesi olan İsveç'le; Okyanusya kıtasında bulunan, uzun yıllar Britanya kolonisi olarak kalması dolayısıyla dil, gelenekler, idari yapı vb. konularda İngiliz özellikleri gösteren ancak kozmopolit nüfus yapısı sebebiyle A.B.D. toplum yapısını andıran Yeni Zelanda'nın kamu mali reformu çabaları birbirinden farklı nitelikler taşımaktadır.¹⁰⁶

¹⁰⁴ a.g.y., 322 ve 323. Maddeler

¹⁰⁵ Ayrıntılı bilgi için bknz: International Federation of Accountants The Public Sector Committee, **Resource Accounting: Framework Of Accounting Standard Setting In The UK Central Government Sector**, New York, 2002, s. 1 – 13

¹⁰⁶ Ayrıntılı bilgi için bknz: Serkan Karabacak, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği**, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/karabacs/isvec.html> , DPT, 1999, Ankara, H.Hakan

Kamu sektörü içerisinde yer alan devlet üniversitelerine bakıldığından da durum bu şekilde ortaya çıkmaktadır. Farklı kültürler etkisinde kalan toplumlarda gelişen eğitim – öğretim anlayışının ve bu kurumların mali yapısının farklı olması doğal karşılaşmalıdır. Devletleri gelişmiş ve gelişmekte olan diye bir ayıma tabi tutmak mümkün olduğu gibi Cermen, Latin, Anglo – Saxon, İskandinav, Slav gibi kültürel özellikler itibarıyle de sınıflandırmak mümkündür. Farklı kültürlerin farklı mali disiplin anlayışları ve uygulama yöntemleri bu ülkelerin yükseköğretim kurumlarına da yansımaktadır. Bu gibi sınıflandırmalar konuyu oldukça geniş bir sahaya yaymaktadır. Dolayısıyla bu geniş sahanın başka bir çalışmaya konu edilmesi mümkündür. Çünkü, bütçeleme ve muhasebe uygulamaları her ülkenin mevzuatına göre şekillenmektedir. Bu araştırmada, genel bir fikir edilmesi amacıyla konu kısaca özetlenmeye çalışılacaktır.

Yabancı ülkelere bakıldığından yükseköğretim kurumlarının özel ve devlete ait olmak üzere temelde ikiye ayrıldığı görülmektedir. Bu çalışmanın kapsamı devlet üniversiteleri olarak belirlendiğinden, yabancı ülkelerdeki özel üniversitelerin mali yapıları ve muhasebe sistemleri burada incelenmeyecektir. Kısaca bahsetmek gerekirse, gelişmiş ülkelerdeki özel üniversitelerin mali yapı ve uygulamalarının aynen işletmelerdeki gibi düzenlenmiş olduğu söylenebilir.¹⁰⁷

2.3.1. Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Yükseköğretim Kurumlarının Finansal Yapısı Ve Yönetimi

Her ülkenin mevzuatına ve bütçeleme anlayışına paralel olarak yükseköğretim kurumlarında kullanılan muhasebe sistemi şekillenmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde genellikle nakit esasına dayalı bir sistemin kullanılmakta olduğu ancak tahakkuk esasına dayalı bir uygulamaya geçilebilmesi için çabaların sürdürülüğü görülmüştür.¹⁰⁸

Dünya Bankası Yüksekögretimi Destekleme Programı tarafından 29 Haziran – 1 Temmuz 1998 tarihleri arasında düzenlenen “Financing in Higher Education (Yüksekögretimin Finansmanı)” konulu konferansa Bulgaristan, Gürcistan,

Yılmaz, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği,
[http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/\(05.12.2003\)](http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/(05.12.2003))

¹⁰⁷ Bknz: University Of Florida: 2001 – 2002 Annual Financial Report

¹⁰⁸ <http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun01/index.asp> (02.12.2003)

Romanya, Moğolistan ve Rusya'dan delegeler katılmıştır. Katılımcıların hepsinin eski Doğu Bloğu ülkeleri vatandaşı olmaları dikkat çekicidir.

Bu konferansta, yükseköğretim kurumlarının ve özellikle devlete ait olanların dünya genelinde bir fon sıkıntısı çekikleri dile getirilmiştir. Eski Doğu Bloğu ülkelerindeki siyasal ve ekonomik anlayıştaki değişimin çok hızlı olması sonucu, bu ülkelerdeki üniversitelerin artan talepleri karşılamada yetersiz kaldıklarına işaret edilmiştir. Alternatif kaynak yaratılması hususunda, enstitülerin faaliyetleri açıklanmıştır. Üniversiteler bünyesindeki enstitülerin araştırma, proje, dil kursları vb. faaliyetlerle kuruma gelir sağlamaya çalışıkları ifade edilmiş; ancak bu faaliyetlerin kaynak sağlama açısından zorunluluk arz etmesinin sakıncaları da belirtilmiştir. Kaynak sağlamak için ek faaliyetler gerçekleştiren enstitülerde, öncelik sırasını müşterilerin isteklerinin aldığı ve böylece bilim üretimi amacının geri planda kaldığı ortaya konmuştur.¹⁰⁹

Bu konuda çalışmalar yapan yazarların çoğu tarafından önerilen bir konu da, öğrencilerin ödedikleri harçları artırmak yoluyla devletin yükseköğretim finansmanındaki payının azaltılması yönündedir. Gelişmekte olan ülkelerin kıt kaynaklarının yükseköğretim finansmanında kullanılmasının, ekonomik gelişmenin önünü kestiği düşünülmektedir. İngiltere'de bir yükseköğretim öğrencisinden alınan katkı payı maliyetin ortalama %25 iken Hindistan'da bu oran %5'ten bile azdır.¹¹⁰

Katkı paylarında öğrencilerin ödeyecekleri miktarlar yükseltilmek istendiğinde artırma oranı dikkatli seçilmelidir. Çünkü, özellikle iki yıllık okullarda okuyanlar yüksek artıslarda kayıt yenilememektedirler. Fakülte öğrencileri ise, mezun olma getirisinin artıştan daha önemli kanısıyla ne kadar şikayet etseler de öğretimlerine devam etme eğilimi göstermektedirler.¹¹¹

Gelişmekte olan ülkelerdeki yükseköğretim kurumlarına gelir artırmak yerine gider kismak yönünde de teklifler getirilmiştir. Dersleri yürüten akademik personelin girdiği ders saatı başına ücret alması, ancak ders saat ücreti belirlenirken o

¹⁰⁹ Ayrıntılı bilgi için bknz: Financing In Higher Education: Conference Proceedings, The Higher Education Support Programand The World Bank, 1998

¹¹⁰ T.K. Gill and S.S. "Gill, Financial Management Of Universities In Developing Countries", *Higher Education Policy* 13, 2000, s. 126

¹¹¹ Ayrıntılı bilgi için bknz: Donald E. "Heller, The Effects of Tuition and State Financial Aid on Public College Enrollment", *The Review of Higher Education* 23.1,1999, 80-89

dersi alan öğrencilerin sayısına göre hesaplama yapılması önerilmiştir. Böylece öğrencilerin de ödeyecekleri katkı payları faydalandıkları ders saatine göre belirmektedir.¹¹²

Yapılan kaynak taramasında, konuya genellikle bütçe açısından yaklaşıldığı görülmüştür. Bütçeleme dönemi başında faaliyetlerin her biri için gereken kaynakların tespitinden sonra kaynak akışlarını net olarak izlemeye imkanı sebebiyle faaliyet tabanlı bütçelemenin önerildiği tespit edilmiştir.¹¹³

Kısaca özetlemek gerekirse, gelişmekte olan ülkelere yükseköğretimimi finanse etme sorunu artan nüfus ve talep doğrultusunda gittikçe büyümekte olduğu söylenebilir. Kullanılmakta olan, pratiğin gerisinde kalmış teorilere dayanan teknikler sebebiyle bütçeleme ve muhasebe uygulamaları kaynak yaratılmasına dönük değildir. Bahsedilen sorunların çözülmesi için yükseköğretim kurumlarının işletme mantığıyla hareket etmesi önerilmektedir.¹¹⁴

2.3.2. Gelişmiş Ülkelerdeki Yükseköğretim Kurumlarının Finansal Yapısı Ve Yönetimi

Her ne kadar ekonomik açıdan gelişmekte olan ülkelere nazaran bir üstünlük söz konusu olsa da; yükseköğretimimin finansmanı, mali yapısı ve yönetiminin küresel bir sorun şeklinde değerlendirildiği görülmektedir. Bu sorunun çözümü için; otonomi sağlanması, muhasebe sisteminin geliştirilmesi ve saydamlık sağlanması gereği temel öneri olarak verilmektedir.¹¹⁵

Yükseköğretim maliyetlerini karşılamada devlet desteği oranları ülkelere göre farklılık göstermektedir. Örneğin, Almanya'da devlet üniversitelerinde öğretim görmekte olan öğrenciler öğrenim harcı ödemeler. Ancak, kayıtlar sırasında sosyal hizmetler için sembolik denebilecek bir miktarda para bu hizmetlere katkı payı alınmaktadır.¹¹⁶

¹¹² F.W.O. Aduol, "Establishing Teaching Staff Requirements For University Academic Programmes", *Higher Education Policy*, 12, 1999, s. 101

¹¹³ Ayrıntılı bilgi için bknz: Armen Budagyan, *Budgeting Model and System At the University Of Michigan*, <http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun01/budaghyan.pdf> (02.12.2003)

¹¹⁴ T.K. Gill and S.S. Gill, *a.g.e.*, s. 128 – 129

¹¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bknz: *Financing In Higher Education: Conference Proceedings, The Higher Education Support Programand The World Bank*, 1998

¹¹⁶ Dieter Schaferbarthold, "The Financing And Cost of Studies In Germany", *European Journal Of Education*, Vol. 34 No: 1, 1999, s. 69

İngiltere'de ise devlet üniversitelerinde öğrenim gören bir öğrenci Ekim 1998' de yapılan düzenlemelerin ardından ortalama 1000 Sterlin tutarında katkı payı ödemektedir.¹¹⁷ Avrupa Birliği içerisinde yer alan bu iki ülkedeki farklılık; yükseköğretim kavramıyla bireysel ve toplumsal aydınlanma kavramlarına bakış; devlet kaynaklarının büyülüğu ve yükseköğretim görmüş bireylere olan ihtiyaç gibi sosyal ve ekonomik kriterlerdeki farklılıkla açıklanabilir.

Sekiz Avrupa Birliği ülkesinde öğrenim harcı ödenmemektedir: Avusturya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İrlanda, Almanya ve İsveç. Bunlardan üçü kayıt ücreti almaktadır. Aylık kayıt ücreti Fransa'da 18 DM, İrlanda'da ise 30 DM civarındadır. Birkaç ülke ise öğrenci birliği aylık ödeneği altında aylık 16 DM' tan fazla olmamak üzere bir katkı talep etmektedirler.¹¹⁸

Avrupa dışındaki diğer gelişmiş ülkeler ve A.B.D.'de ise öğrenci katkı payları üniversite için bir kaynak teşkil edecek miktarlarda alınmaktadır.¹¹⁹

Gelişmiş ülkelerdeki yükseköğretim kurumlarının bütçeleme ve muhasebe faaliyetleri, bulundukları ülkenin mevzuatına göre şekillenmektedir. Son yıllarda tahakkuk esasına dayalı sistem benimsenme eğiliminde olup bu yolla her mali olayın kayıt altına alınması amaçlanmaktadır. Uygulanan analitik yapıdaki bütçe teknikleri ile de performans değerlendirme hedeflenmektedir. Ancak, bu bütçe uygulamaları program bütçe özellikleri göstermekte olduğundan eleştirilmekte; devlet üniversitelerinde faaliyet tabanlı bir bütçe sisteminin kurulması yönünde araştırmalar yapılmaktadır.¹²⁰

2.4. ÜNİVERSİTELERİN 01.01.2004 TARİHİNE DEK SAHİP OLDUKLARI FİNANSAL YAPILARINA VE MUHASEBE SİSTEMLERİNE YÖNETSEL ELEŞTİRİLER

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren yeni mevzuata kadar, yükseköğretim kurumlarının mevcut finansal yapıları ve muhasebe sistemleri oldukça karmaşık ve dağınık bir yapı arz etmektedir. Bu karmaşık

¹¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bknz: www.yok.gov.tr/raporlar, Hans-Dieter Daniel, S. Schwarz, U. Teichler, "Study Cost, Student Income And Public Policy In Europe", *European Journal Of Education*, Vol. 34 No: 1, 1999, s. 20

¹¹⁸ Daniel, Schwarz, Teichler, a.g.e. s. 13

¹¹⁹ Ayrıntılı bilgi için bknz: www.yok.gov.tr/raporlar (20.12.2003)

¹²⁰ bknz: Armen Budagyan, *Budgeting Model and System At the University Of Michigan*, <http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun01/budaghyan.pdf> (02.12.2003)

ve dağınık yapının öncelikle birimler ve ardından tüm sistemin işleyişi üzerinde bazı olumsuzluklara yol açtığı, aksaklıklara sebep olduğu uzun zamandır gözlemlenmektedir.

Karşılaşılan sorunların bazıları dağınık yapılanma, bazıları aynı işin farklı birimlerde değişik yöntemlerle yapılması, bazıları eşgündüm eksikliği ve bazıları da sorumluluk – yetki dengesizliği gibi çok çeşitli nedenlere dayanmaktadır. Ayrıca, uygulanan muhasebe sistemine dayalı olarak ortaya çıkan teknik nitelikli sorunlar ile kar amacı gütmeyen tüm kuruluşlar ve kamu kurumlarında gözlenen strateji yoksunluğundan kaynaklanan bazı sorunlar da mevcuttur. Bu sorunlar ilk bakışta sadece ortaya çıktıgı birimi etkiliyor gibi görünse de aslında sistemin tamamı üzerinde negatif bir etki yaratmaktadır.

Bu bölüm içerisinde, üniversitelerin kamu kurumu olmaları sebebiyle ortaya çıktıgı belirlenen stratejik nitelikli, mevcut mali yapıları geregi oluşan ve teknik nedenler dolayısıyla gözlenen sorunlar sırasıyla inceleneciktir. Dikkat edilmelidir ki; burada ortaya konan sorunlar 01.01.2004 tarihi öncesinde var olan yapıya ait sorunlardır.

2.4.1. Kamu Kurumlarında Gözlenen Stratejik Sorunlar

Genel itibariyle kar amacı gütmeyen tüm kuruluşlar ve kamu kurumlarında stratejik sorunlar mevcuttur. Kaynaklar etkili ve verimli bir biçimde kullanılamamakta, çağdaş yönetim tekniklerinde yararlanılamamakta ve ortaya konulan mal ve hizmetler tatminkar seviyeye çalışmamaktadır. Bu tür kurum ve kuruluşların, stratejik yönetim için karşı karşıya kaldıkları sorunlar genel bir yaklaşımla şunlar olarak sıralanabilir:¹²¹

- Nihai kontrol kriterlerinin yokluğu: İşletmelerde mali kar, faaliyetler için kesin bir kontrol kriteridir. Ancak, kamusal fayda esasına göre faaliyetlerinin sürdürün kuruluşlar, faydayı net bir biçimde ölçmeye yarayacak bu mali kar kavramından yoksundurlar. Dolayısıyla, yapılan giderler ve sunulan mal ya da hizmet arasında direkt bir bağlantı kurmak güçleşmektedir. Bu sorun, amaçların açıkça tanımını, bunlara ulaşmak için gerekli kaynakların tahsisini, etkinlik ve verimlilik ölçümlerini zorlaştırmaktadır. Kısacası, faaliyet

¹²¹ Dinçer, a.g.e., s. 477-478

sonuçlarının kontrolü için, işletmelerdeki kadar sağlıklı kriterler yoktur denilebilir.

- Rekabetin olmayışı: Gerek kar amacı gütmeyen tüm kuruluşlar, gerekse kamu kurumlarının faaliyetlerini sürdürdükleri ortamda rekabetin olmayışının olumsuz etkileri önemli derecede hissedilmektedir. İşletmeler, bir rekabet ortamı içerisinde varlıklarını korumaya ve büyümeye çalışırlar. Bu sebeple, faaliyetlerini müşterilerinin talepleri doğrultusunda yürütürler. Oysa kamu kurumları için, her yeni alıcı ya da kullanıcı yeni bir sorun kaynağı olarak algılanmaktadır. İşletmeler, kar amaci ve rekabet duygusuyla maliyetlerini minimize ederken, daha kaliteli mal ve hizmet üretme peşindedirler. Kamu sektöründe ise, daha doğru ve daha iyiye yönlendiren bu motivasyon yoktur.
- Politik olmaları: Kamu sektöründe yer alan kurum ve kuruluşların yönetiminde politik etkenler çok büyük öneme sahiptir. Öyle ki, çoğu zaman kuruluşları bile siyasi nitelik taşırlar. Değişen siyasi yapı ve politik eğilimler sonucunda yönetimin uygulamaları da değişiklik gösterebilmektedir. Hükümetlerin değişmesiyle kadrolar tamamen ya da kısmen değişmekte, sürdürülmemekte olan proje ve programların işleyişi tehlikeye girmektedir.
- Yönetim yapısının zayıflığı: Kamu sektöründe ücretler ve maaşlar özel kesime kıyasla oldukça düşüktür. Bu sebeple nitelikli elemanlardan oluşan yönetim kadrolarının meydana getirilmesi oldukça zor bir hal arz etmektedir. Çok başarılı kimseler genellikle özel kesime kaymakta ve elde kalan statükocu, dar bir vizyon sahip ve yenilik yaratma özelliklerinden yoksun kişiler yönetim faaliyetlerini sürdürmektedir. Ayrıca, yukarıda işlenen politik nedenler yüzünden de yönetim yapısı zayıf bir nitelik göstermektedir. Önemli konumlarda bulunan bürokratlar, hükümetler ile birlikte değişmekte ve yeni gelen yönetimlerin devraldıkları projeleri devam ettirmek istememeleri, tecrübe

kazanmak ve plan ve programları yeni baştan yapabilmeleri için zamana ihtiyaç duymaları gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Her zaman geçerli olan ve yoğun bir biçimde hissedilen siyasi baskı unsuru da unutulmamalıdır.

- Tutucu ve gelenekçi yapı: Kar amacı gütmeyen örgütlerin tamamı toplumsal geleneklerin etkisi altındadırlar. Toplumsal fayda sağlamak üzere teşkilatlanıp faaliyet sürdürdükleri için toplumun değer yargıları, düşünceleri, hisleri ve kültür; tüm süreçlerde yoğun bir etkiye sahiptir. Bunlara ilave olarak, özellikle kamu sektöründe kendine has bir kültür ve gelenekler bütünü mevcuttur. Teamül olarak ifade edilen alışılmış çalışma yöntemleri ve prosedürlere bağlılık önemlidir. Geçmiş dönemlerde elde edilmiş olan başarılar nedeniyle, yeni dönemlerde başarı kazanmanın yine ancak geçmiş dönemlerde kullanılan tekniklerle gerçekleştirilebileceği kanısı hakimdir. Böylelikle, kemikleşmiş uygulama biçimleri ve yönetSEL yaklaşımalar yeni teknik ve metodların uygulanması zeminini engellemektedir.

2.4.2. Dağınık Yapıdan Kaynaklanan Sorunlar

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, yüksekokretim kurumları finansal açıdan çok dağınık bir yapıya sahiptirler. Mali işler birbirinden bağımsız üç farklı birimde takip edilmektedir.

Bu birimlerden İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, katma bütçenin hazırlanması giderlerin yapılması konularında çalışmaktadır. Ancak, rektörlüğe bağlı olan bu birim, gerek giderlerin planlanması gerekse ödemelerin yapılmasında sadece kendi insiyatifî doğrultusunda hareket edemez. Bu konularda Maliye Bakanlığı tarafından üniversitede görevlendirilmiş bulunan Bütçe Dairesi Başkanlığı'nın da onayı alınmak zorundadır. Dumlupınar Üniversitesi'nin idari ve akademik örgütlenmesini gösteren Şekil 2.1. incelendiğinde Bütçe Dairesi Başkanlığı'nın bu yapı içerisinde yer almazı görülecektir. Bütçe Dairesi Başkanlığı, mali kaynak sağlayıcı konumunda olan Maliye Bakanlığı'nın temsilcisi olduğundan, doğal olarak kaynak kullanım konusunda tasarruflu davranışmasını talep etmektedir. Bu tutum özellikle uzun vadeli stratejilerin

gerçekleştirilmesi için gerekli olan yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca en basit bir işlem için bile süreç uzamakta, kolayca yapılabilecek bir işlem daha uzun zaman almaktadır. Aynı konu üzerinde çalışan farklı ita amirlerine, farklı yasal konum ve kurumsal amaçlara, değişik yapısal özelliklere ve bakış açılarına sahip iki ayrı dairenin varlığı; farklı görüş ve değerlendirmelere neden olmakta ve dolayısıyla görüş ayrılıkları ortaya çıkmaktadır.

Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı da ayrı bir finansal birim konumundadır. Görev alanı dahilinde belirlenmiş olan faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli olan mali işlemleri İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'ndan bağımsız olarak gerçekleştirir. İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın yükseköğretim kurumlarının mali işlerinden sorumlu olan birimi şeklinde tanımlanmasına rağmen, Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı bu birimin ve mali yapını tamamen dışındadır. Ayrıca, gerek mali yapısı gerekse muhasebe sistemi açısından tamamen İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın işleyişinden farklı olarak çalışmaktadır. Oysa, Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'nın görev alanı da üniversite faaliyetlerinin içerisindeindedir. Dolayısıyla aynı yükseköğretim kurumu içerisinde söz konusu yükseköğretim kurumunun ana faaliyetleri farklı biçimde teşkilatlanmış ve değişik muhasebe sistemlerine dayanan iki birim tarafından yürütülmektedir.

Üniversitelerin döner sermayeleri ana yapının dışında bırakılmıştır. Yasada gerek görülmesi halinde kurumlara dönük bir yaklaşımın varlığı bunu mantıklı kılmaktadır. Ancak, her ne kadar istege bağlı olarak kurulsalar da döner sermaye işletmeleri de yükseköğretim kurumunu bir parçasıdır. Döner sermaye işletmelerinin ayrı bir biçimde işleyişe sahip olmaları mali yapının iyice dağılmasına neden olmaktadır.

Yeni düzenlemeler neticesinde, 01.01.2004 tarihinden itibaren bu dağınık yapı biraz daha sade ve düzenli bir görünümue kavuşmuştur.

2.4.3. Değişik Sistemlerin Ve Farklı Yöntemlerin Uygulanması

Yukarıda bahsedilen dağınık mali yapı içerisinde yer alan birimler birbirlerinden farklı sistemlere sahiptirler. İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın faaliyetleriyle hazırlanan katma bütçenin uygulanması sırasında ortaya çıkan mali nitelikli işlemler Bütçe Dairesi Başkanlığı tarafından devlet muhasebesi esaslarına göre

muhasebeleştirilmektedir. İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı'nın hazırlamış olduğu bütçeye ait resmi kayıtların başka bir birim tarafından tutulması anlaşılması güç bir durumdur. Dumlupınar Üniversitesi Bütçe Dairesi Başkanlığı'nda yapılan görüşmelerde bu durumun mükerrer işlemlerin ortaya çıkmasına da neden olduğu belirtilmiştir.

Bütçe ile muhasebe kavramları birbirleriyle etkileşim içerisinde edinirler. Kullanılmakta olan bütçe metodu, oluşturulacak muhasebe sistemini de doğrudan etkiler. Zira, belirlenmiş amaç doğrultusunda tercih edilen bütçe sistemi kurulup işletilmesi gereken muhasebe sisteminin yapı ve özelliklerini belirler.¹²² Farklı birimlerde değişik sistemlerin ve yöntemlerin kullanılarak muhasebe işlemlerinin yapılması, bu birimlerin bütçelerinin farklı niteliklerde olmalarından kaynaklanmaktadır.

Türkiye'de genel ve katma bütçeli idarelerin bütçelerinin, program bütçe sistemine göre hazırlanmaları öngörmüştür. Program bütçe sistemi; faaliyetlerin hedefler ve amaçlar doğrultusunda sınıflandırılması ve maliyetlerin gelirlerle karşılaştırılarak bu gelir düzeylerine ulaşmada alternatif yolların belirlenmesi ve gerçekleştirilmesi istenen programların uzun vadeli planlanması amaçlarını güder.¹²³ Bugünkü mevcut uygulama incelendiğinde bu amaçların dikkate alınmadığı görülmektedir. Türkiye'de program bütçe olarak ifade edilen uygulamaların işlevsel sınıflandırma anlayışıyla bağıdaşıtı söylenemez. Bir birim, birden çok faaliyeti üstlenmiş durumda olduğu için söz konusu birim bünyesinde net bir işlevsel ayırmayıpılamamaktadır.

Program bütçenin diğer amaçlarından biri de, fayda – maliyet analizlerinin yapılmasıdır. Hizmetlerin maliyetlerinin bilinmesi ve maliyetlerle elde edilen gelirlerin karşılaştırılması program bütçenin temel niteliklerinden birisidir. Ancak uygulanmakta olan bütçe sisteminde yeterli seviyede fayda – maliyet analizi yapılamamaktadır. Dolayısıyla da program bütçe sisteminin mantığından ve kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasından gittikçe uzaklaşımaktadır. İşlevsel sınıflama ve fayda analizleri

¹²² Azmi Güngör, *Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi*, Maliye Ve Gümruk Bakanlığı Yayıını, Ankara, 1981, s. 49

¹²³ Güngör, a.g.e., s. 59

yapılmadığı için de uzun vadeli planların hazırlanıp uygulamaya geçirilebilmesi imkanı ortadan kalkmaktadır.¹²⁴

İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı ile birlikte katma bütçenin uygulanmasını takip eden Bütçe Dairesi Başkanlığı, nakit esasına dayalı olan Devlet Muhasebesi Yönetmeliği uyarınca muhasebe kayıtlarını tutarlar. Ancak bu sistem mevcut haliyle program bütçenin gereklerini yerine getirmekten uzaktır. Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı ve Döner Sermaye İşletmesi ise tahakkuk esasını öngören tekdüzen muhasebe sistemini uygulamaktadır.

Aynı kurum içerisinde farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması elde edilen verilerin güvenilirlik oranını düşürmekte, farklı birimlerden elde edilen bu verilerin birlikte değerlendirilebilmesi imkanını ortadan kaldırmaktadır. Özellikle dönem sonlarında ortay çıkan mali durumu göstermesi açısından sağlıklı konsolide tablolar oluşturulamamaktadır. Çünkü bir sistemin bütününe dahil olan birimler farklı muhasebe standartları uyguluyorlarsa bunlara ilişkin birleştirilmiş mali rapor üretmek mümkün değildir.

Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile sistem açısından birlik sağlanmıştır.

2.4.4. Eşgündüm Eksikliği

“...Yönetimin veya örgütün amacının gerçekleştirilebilmesi için ilgili tüm birimler ve kişilerin uyum içinde hareket etmesi...”¹²⁵ şeklinde tanımlanabilecek olan eşgündüm, bazı kaynaklarda “koordinasyon”¹²⁶ ve “düzenleştirme”¹²⁷ olarak da adlandırılmaktadır. Birim bazında eşgündümlemenin gerçekleştirilebilmesi için birime ait amacın; sistemin tamamı içerisinde eşgündümleme sağlanabilmesi için ise sisteme ait amaç ve amaçların tanımlanarak hedeflerin ortaya konulması gereklidir.

Fayol'un tanımına göre eşgündümleme eylemi, işletmenin çalışmasını ve başarısını sağlamak için bütün faaliyetlerin bir araya getirilmesidir. Fayol, iyi bir biçimde eşgündümlenmiş bir işletmede her bir bölüm diğerleriyle uyum içinde çalışır. Diğer bazı yazarlar da eşgündümlemeye önem vermektedirler. Örneğin Ralph Davis eşgündümü, kontrol işlevinin temel bir evresi olarak görürken James Mooney, ortak amaca ulaşmada eylem

¹²⁴ Zuhal Yıldırım ve Özhan Çetinkaya, *Devlet Muhasebesi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999, s. 122

¹²⁵ Güney, Editör, a.g.e., s. 74

¹²⁶ Nuri Tortop vd, *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınevi, Ankara, 1999, s. 147

¹²⁷ Aşkun ve Tokat, a.g.e., s.29

birliği sağlamak için grup çabalarının düzenli bir biçimde sıralanması olarak tanımlanmıştır.¹²⁸

Eşgüdümleme; aynı kademelerdeki birimler, farklı kademelerdeki birimler, kademelerine bakılmaksızın aynı projede görev alan birimler ve dış çevre unsurlarını da kapsayacak şekilde değişik biçimleriyle tanımlanmıştır.¹²⁹

Yükseköğretim kurumlarına bakıldığından mali açıdan birimlere ait amaçların var olduğu görülmektedir. Fakat sistemin tümüne ait mali bir amaç veya amaçlar birliği tanımlanamamaktadır. Çünkü, yükseköğretim kurumlarının mali yapısı içerisinde yer alan birimler değişik yapısal özelliklere sahiptirler. Farklı yasa ve yönetmelikler doğrultusunda farklı esaslara göre işleyişlerini sürdürün bu birimler, birbirleriyle eşgüdümlü olarak çalışamamaktadırlar.

Katma bütçe içerisinde yer almayan Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı'na ait bütçe görüşmeleri Kasım ayı içerisinde YÖK bünyesinde yapılmaktadır. Dolayısıyla, aynı yükseköğretim kurumu içerisinde farklı iki bütçe üst kurullarda görüşülmekte ve farklı zamanlarda kabul edilmektedir.

Döner sermaye işletmeleri ise diğer birimlerden tamamen ayrı bir biçimde çalışmaktadır. Faaliyetleri sırasında mali yapıyı oluşturan diğer unsurlardan bağımsız bir şekilde hareket etmektedir. Üç birimin de farklı yapıda oluşları, birlikte bir takım projeler geliştirip desteklemeleri ve koordineli olarak çalışmalarını engellemektedir.

Mali yapı içerisinde yer alan unsurların yatay biçimde eşgüdümlenerek çalışmaları halinde elde edilecek sonuçların daha verimli olacağı ve bu birimlerin çok daha etkin bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirecekleri açıklıdır. Mevcut uygulamada, bu birimlerden birbirlerine kaynak aktarımı yapılaşımı mümkün değildir. Özellikle gerçekleştirilmesi planlanan projelerin finanse edilmesinde büyük sorunlar ortaya çıkmaktadır. Mali yapıyı oluşturan birimlerden birine ait olan bir proje, kaynak yetersizliği karşısında askıya alınmakta, bazen de iptal edilmektedir. Oysa, bir birimin kaynak sağlamakta yetersiz kaldığı durumlarda diğer birimlerde var olan kaynağın kullanılmasıyla bu tip sorunlar rahatça aşılabilicek niteliktedir. Örneğin, döner sermaye işletmelerinde elde edilen karın büyük bir bölümü genel bütçeye aktarılmaktadır. Bunun

¹²⁸ İlter Akat, Gönül Budak, Gülay Budak, İşletme Yönetimi, Beta Basım Yayın Dağıtım İstanbul 1994 s.248

¹²⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz: Tortop vd., a.g.e., s. 153 – 156, Akat vd., a.g.e., 253

yerine kaynak ihtiyacı duyan diğer birimlere aktarılması imkanının sağlanması yükseköğretim kurumlarını mali açıdan oldukça rahatlatacaktır.

2.4.5. Yetki – Sorumluluk Dengesizliği

Mevcut uygulama dahilinde, mali işlerden sorumlu olan organlar ve yöneticiler, sorumluluk alanları üzerinde tam bir yetkiye sahip değildirler. Bu konunun net olarak anlaşılmabilmesi için bazı kavramların kısaca açıklanması yerinde olacaktır.

Yetki, emir ve komuta gücünü ifade eden, personel arasında hiyerarşik bir düzen oluşturan, bu yolla pisiko-sosyal farklılaşma yaratan kuvvet şeklinde tanımlanabilir. Etkin çalışma, örgütSEL birimlerin yatay ve dikey olarak yetki bağlarına sahip olmalarıyla sağlanır. Dikey bağlar, ast-üst ilişkileri, yatay bağlar ise aynı düzey birim ve yöneticilerinin ilişkileridir. Yetkinin önemli boyutları güç, önderlik ve yasallık özellikleridir. Makamın sağladığı yetkinin en etkin kullanımı, kişiden gelen erk ile birleşiminden sağlanmaktadır. Aynı yetkilere sahip iki yöneticinin sağladığı başarıların, aynı olmamasının temeli yetkinin erk ile birleştirilmesindeki farklılıklardır.¹³⁰

Yetkinin devredilmesi ise birkaç değişik şekilde tanımlanabilir:

“Örgütteki kişilere özel görevler verilmesi ve bu görevleri başarmak için yetkiyle desteklenmesi sürecine devir adı verilir.”¹³¹

“Yetki devri belli görevlerin yerine getirilmesi için, yetkinin bir yönetici ya da örgütSEL birimden diğerine verilmesi, aktarılması veya hatta erişitirilmesi anlamını taşır”¹³²

“Yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını, hiyerarşide kendi bulunduklarından daha alt katlara aktarmalarıdır”¹³³

Sorumluluk, işle ilgili faaliyetleri sonuca ulaşırma yükümlüğündür. Sorumluluk yetki devriyle birlikte değerlendirilmelidir. Bir işi yapmayı kabul eden ve görevleri benimseyen kişi; yani kendisine verilen yetkiye kabul eden kişi sorumluluk almış demektir. Sorumluluk kavramında önemli olan nokta; belli işlemleri başarmak için verilen yetkiye paralel olarak sorumluluklarının açıkça ortaya konması gereklidir.

¹³⁰ Can, *Organizasyon Ve Yönetim*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1997, s.119

¹³¹ Can, a.g.e., s. 122

¹³² Eren, *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 191

¹³³ Richard L. Daft, *Management*, The Dryden Pres, ABD, 2000, s. 309

Yetki ve sorumluluk birbirine denk olmalıdır. Yetki devretmeden sorumluluk beklemek imkansızdır. Sorumluluğu alan personel, görevi yapabileceği yetkiyle donatılmalıdır. Yetkinin tersine, sorumluluk ağıdan yukarıya doğru işlemektedir. Ancak, yetkinin devredilmesi sorumluluk devri anlamına gelmez. Sorumluluk devredilmese de astlar yaptığı işlerle ilgili olarak üstlerine hesap vermek zorundadır.¹³⁴

Dumlupınar Üniversitesi’nde yapılan incelemeler sonucunda, devlet üniversitelerinde mali konular söz konusu olduğunda yetki ve sorumluluğun dengeli bir biçimde dağıtılmamış olduğu kanısına varılmıştır. Örneğin, Sağlık Kültür Ve Spor Daire Başkanlığı’nın mali işlerini yürüten alt birimi olan Öğrenci Sosyal Hizmetler Saymanlığı’nın, yaptığı işlerden sorumlu tutulmakta olduğu ancak bu sorumluluğun karşısında yeterli bir yetkiye sahip olmadığı belirlenmiştir. Sayman, ita amirinin ödeme gerektiren bir emrini yerine getirdiğinde, eğer bu ödeme mevzuata aykırı bir harcama için yapılmışsa sorumlu olmaktadır. Bu durum belirlendiğinde saymanın mevzuata aykırı yapılan ödemeyi tazmin etmesi gerekirken ita amiri için bir yaptırım söz konusu edilmemiştir.

Aynı şekilde, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı ve Bütçe Daire Başkanlığı yani Katma Bütçe Saymanlığı arasında da bir yetki ve sorumluluk dengesizliği gözlenmiştir. İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı’nın yapacağı harcamaları mevzuata uygunluk açısından gözleyen Katma Bütçe Saymanlığı, harcamaların yapılip yapılmaması konusunda bir yetki sahibi değildir. Ancak, mevzuata aykırı bir durum gerçekleştiğinde Maliye Bakanlığı tarafından sorumlu tutulan birim Katma Bütçe Saymanlığı olmaktadır.

Maliye Bakanlığı’nın 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ışığında yayınladığı 2004 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi içerisinde yükseköğretim kurumlarının bütçeleriyle ilgili kısımda, optimal bütçe kullanımı ve hedeflere varmada sorumluluğun birim yöneticilerinden başlayarak yukarı doğru devredeceği açıkça belirtilmiştir.

2.4.6. Teknik Nitelikli Sorunlar

Yukarıda sıralanan sorunların yanı sıra, yükseköğretim kurumlarında 01.01.2004 tarihine kadar nakit esaslı sisteme göre kurulup işletilen muhasebe

¹³⁴ Can, a.g.e., s. 124

sistemlerinden kaynaklanan teknik aksaklıklar da gözlenmiştir. Teknik nitelikli sorunlar daha ziyade devlet muhasebesi esaslarının uygulandığı katma bütçe içerisinde ortaya çıkmakta olup, tekdüzen muhasebe sistemini uygulayan Sağlık Sosyal Kültür ve Spor Daire Başkanlığı ile Döner Sermaye işletmelerinde bu nitelikte sorunlara rastlanmamaktadır.

Katma bütçeli idarelerin muhasebe sistemlerinde gözlenen en önemli teknik nitelikli sorunun nakit esasına dayalı devlet muhasebesinin varlık – kaynak yönetimine eğilmemesi olduğu söylenebilir. Mevcut uygulamalar gelir – harcama yönetimi özellikleri taşımaktadır. Bu iki anlayış arasında yaklaşım açısından çok büyük farklar bulunmaktadır. Varlık – kaynak yönetimi anlayışında temel hedefin büyümeye ve gelişmenin sağlanması olduğu göze çarpmaktadır. Kontrol ön planda olup, denetimden daha fazla önem verilmektedir. Başarı ölçümü yapılması için güvenilir bilgi sağlayan bu anlayışta performans değerlendirme yapmak mümkün hale gelmektedir. Mali açıdan en önemli performans değerlendirme kriteri kar kavramıdır. Kar kavramının yanı sıra kaynakların uzun vadeli amaçların gerçekleştirilemesi için etkin ve verimli bir biçimde kullanılması da değerlendirme ölçüyü olarak görülmektedir.

Yapılan kaynak araştırmaları ve yerinde incelemeler sonucunda, devlet muhasebesinin mevcut uygulamaları sonucu ortaya çıkan en önemli sorunun “denetim kavramı” üzerinde olduğu belirlenmiştir. Üniversitelerde yapılan harcamaları T.B.M.M. adına Sayıştay denetler. Sayıştay tarafından yapılan denetlemeler biçim ve mevzuata uygunluk üzerinde yoğunlaşmaktadır. Kaynakların etkin kullanımı, verimlilik ve performans değerlendirmesi yapılmamaktadır. Sayıştay’ın ve dolayısıyla devletin de performans ölçmeyi istediği muhakkaktır. Ancak; var olan sistem ve uygulamalar sonucu elde edilen veriler bu değerlendirme yapılmasına imkan verecek boyutta değildir.

Gelir – harcama yönetimi anlayışının hakim olduğu devlet muhasebesinde kar kavramı yoktur. Zira kar kavramı ancak varlık – kaynak yönetimi yaklaşımı uygulandığında söz konusu olmaktadır. Gelir – harcama anlayışıyla hareket eden devlet muhasebesi sisteminde en önemli nokta mevzuata uygunluktur. Dolayısıyla faaliyetler sonucunda gerçekleşecek denetim kavramının tüm dönem boyunca yoğun bir baskı ve stres yaratacağı söylenebilir.

Denetimden kaynaklanan yoğun stres, işlemlerin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi endişesini had safhaya çıkarmaktadır. Hatta mevzuata uygun işler için bile bir çekinglenliğin söz konusu olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu sebeplerle yönetim kadrosu çağın gerisinde kaldığı kabul edilen bürokrasi anlayışından uzaklaşamamaktadır. Yöneticiler sadece mevzuata bağlı kaldıklarını belgelediklerinde başarılı olarak değerlendirilmektedirler. Ancak, ne alternatif uygulama seçenekleri ne de etkinlik ve verimlilik gibi unsurlar değerlendirmeye dahil edilmemektedir.

Örnek vermek gerekirse, mevzuatta mal ve hizmet alımlarında en ucuz teklifin seçilmesi yönünde kısıtlamalar yer almaktadır. Fakat kalite konusu göz ardı edilmiştir. Yöneticiler bu sebeple kalite kavramı yerine ucuz maliyet kriterine bağlı olarak karar vermek zorunda kalmaktadırlar. Diğer seçenekler ilk başta elenmektedir. Bu statükocu yaklaşım nedeniyle yenilikçi atılımlar yapılamamakta, mevcut statükocu uygulamalar gittikçe kemikleşmektedir. Ancak, son yıllarda Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde kamu sektöründe mali reform çalışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmalar içerisinde performans değerlendirme ve bu değerlendirmenin yapılabilmesi için gerekli olan alt yapının tesisi de yer almaktadır. İleriki bölümlerde bu konulara değinilecektir.

Dumlupınar Üniversitesi Katma Bütçe Saymanlığı'nda yapılan görüşmelerde ve konuya ilgili kaynak taramasında, mevcut uygulama içerisinde kullanılan hesap planının yeterli derecede ayrıntılı olmadığı kanısına varılmıştır. Yeterli sayıda hesap bulunmadığı gibi, hesaplara ait alt hesaplar da yoktur. Bu sebeple, birbirlerinden kolayca ayrılması mümkün olan çoğu işlem aynı hesapta izlenmektedir. Bazı hesaplar içerisinde ise birbirinden ilgisiz işlemlerin de izlendiği görülmektedir. Ayrıca, hesaplar analitik bir şekilde sınıflandırılmamıştır. Yani, yeni ihtiyaçlar ortaya çıktıktan sonra hesaplar açılmış ve kod düzeni içerisinde hangi numara boşsa hesaba o numara verilmiştir.

Devlet muhasebesi sisteminde, yanlış kayıtların düzeltilmesi kayıtları daha da güç anlaşıılır bir duruma sokmakta; düzeltme dolayısıyla, yapılan yanlışın iki kat yazılması karışıklık yaratmaktadır. Devreden hesapların cari yıl işlemleriyle bütünleşerek devam etmesi ise, cari yıl işlemlerinin geçmiş yıl verilerinden ayrılmamasını imkansız hale getirmektedir. Fiş ve belgelerdeki bilgiler, yevmiye defteri, yardımcı

defterler, mizan ve cetveller olmak üzere dört değişik yere kaydedilmektedir. Aynı işlemin bir çok yere kaydedilmesi, işlem sayısını artırıp süreci uzattığı gibi dağınlık dolayısıyla hata yapma olasılığını da yükseltmektedir. Yapılan görüşmeler ve yerinde incelemeler sonucu, tutulan yardımcı defterlerin çoğunun mükerrer ve gereksiz bilgiler içерdiği görülmüştür. Bu durum sağlıklı ve süratli sonuç elde etme imkanını zorlaştırmaktadır.

Devlet muhasebesinin 2004 yılına kadar sürdürülən uygulamalarındaki en önemli sorunlardan biri de, bütün kamu saymanlıklarını kapsaması dolayısıyla, dönem sonlarında çıkarılan mali nitelikli tablo ve raporlar genel ve katma bütçeye dahil olan tüm idarelere ait bir görüntü sergilememesidir. Bu durum, kamu kaynaklarına ait bilgilerin doğru bir biçimde değerlendirilmesini engellemektedir.¹³⁵

Yükseköğretim kurumlarında mali nitelikli işlemlere sahip birimlerin dönemde sonlarında hazırladıkları tablo ve raporlar birbirlerinden ayrı olarak değerlendirilmektedir. Bağlı oldukları yönetmeliklerin ve uyguladıkları sistemlerin farklı olması sebebiyle bu tablo ve raporların konsolide edilerek tek bir tablo ve rapor elde edilmesi olanaksızdır.

Konsolide tablo ve raporların eksikliği yoğun derecede hissedilmektedir. Karar verici konumda olan organlar ve ita amiri konumundaki rektörlük makamı, sistemin tamamına ait bir bilgi edinememektedir. Birimlerden oluşan sistemin tümü için genellenemeyen muhasebe verilerinin, üst yönetime karar alma konusunda gerekiği kadar yardımcı olması imkansız görülmektedir.

19.11.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanan Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği ile devlet muhasebesi alanında görülen eksikliklerin çoğu ortadan kaldırılmıştır. 01.01.2004 tarihi itibarıyle, yeni yönetmelikte belirlenen esasların uygulanmasına başlanacaktır. Ayrıca, T.B.M.M. tarafından kabul edilen ve Cumhurbaşkanlığı onayına sunulan Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu bulunmaktadır. Bu kanun kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını hedeflemektedir. Hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanması ve mali kontrolü düzenlemekte olan kanun 2004 yılı başında yürürlüğe girmiştir.

¹³⁵ Yıldırım, a.g.e., s. 125



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEVLET ÜNİVERSİTELERİİNDE KAMU MALİ VE İDARI REFORMU

PARALELINDEKİ DEĞİŞİMLERİN YARATTIĞI SORUNLAR

VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. KAMU MALİ VE İDARI REFORMU DÜZENLEMELERİNİN ÜNİVERSİTELERE BÜTÇELEME VE YÖNETSEL MUHASEBE AÇISINDAN ETKİLERİ

3.1.1. İdari Ve Mali Mevzuatta Düzenlemeler

Yükseköğretim kurumlarının sağlıklı bir mali yapı oluşturabilmeleri için, öncelikle bütçe kavramı temel hareket noktası alınarak, idari ve mali mevzuatta çağın gereklerine uygun ve ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte yeniliklerin yapılmasına devam edilmelidir. Reform çalışmaları çerçevesinde sürdürülen düzenlemelerin, üniversitelere bütçeleme ve yönetsel muhasebe açısından etkilerini incelemeden önce, mevzuattaki değişikliklerden kısaca bahsetmek yerinde olacaktır.

Önceki bölümlerde açıklanmış olan sorunları ve reform ihtiyacını şu şekilde özetlemek mümkündür:

Ülkemizde uygulanan kamu mali yönetimi, gerek devlet hesaplarının bilgi üretecek bazda olmaması, gerek harcamacı kuruluşların kendilerini motive edecek yeterli mali yönetim araçlarından yoksun olması, gerekse de bütçeleme sürecinin etkinlikten uzak olması nedenleriyle modern bir mali yönetimin gereklerini yerine getirmekten uzaktır.¹³⁶

YÖK, yükseköğretim finansmanı ve mali işlerde karşılaşılan sorunları şu şekilde tanımlamıştır:

Yükseköğretim kaynakları ne kadar çeşitlendirilirse çeşitlendirilsin, özel yükseköğretim kurumlarının payı ne kadar artarsa artsin, yükseköğretim finansmanı, doğrudan ve dolaylı yollarla büyük ölçüde kamu kaynaklarına dayanmaya devam edecektir. Dolayısıyla sorun, kamu kaynaklarının en etkin ve en verimli biçimde kullanılması ve kurumların tabii olduğu idari ve mali mevzuatın gereken esneklikleri sağlamasıdır.¹³⁷

Dünyada, devlet üniversitelerine bakıldığından halen dört tip bütçe sisteminin kullanılmakta olduğu görülmektedir.

1. Bir önceki yıl yapılan ödenek tahsisi üzerinde pazarlık edilerek anlaşma yöntemi ile oluşturulan, çok sayıda fasıl ve kalemden oluşan bütçe,

¹³⁶ Serkan Karabacak, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsviç Örneği**, Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Finansman Dairesi Ankara, 1999, s. 1

¹³⁷ Türk Yükseköğretiminin Bugünkü Durumu, YÖK, Ankara, 2003, s. 11

2. Öğrenci sayısı gibi girdi göstergelerine göre hazırlanan bütçe,
3. Mezun sayısı, mezunların niteliği, yayımlanan bilimsel makale ve üretilen hizmetlerin niteliği gibi, çıktı göstergelerine göre hazırlanan bütçe,
4. Devlet katkısının doğrudan öğrencilere verilen veserlerin kaydolunan kuruma ibraz edilmesi sureti ile öğrencilerin tercihlerine göre kaynak tahsisi (voucher scheme).¹³⁸

Bu sistemler değerlendirildiğinde, iki ve dört numaralı sistemlerin analitik düşünceyle çalıştığı ve Türkiye şartlarına uygun oldukları düşünülebilir. Dolayısıyla, sürdürülen reform çabaları içerisinde bütçelemeyle ilgili unsurların bu iki sistemden biri ya da ikisinin bir karışmasına doğru yönlendirilmesi önerilebilir.

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı gibi Türkiye'de bu sistemlerden işlerliği en düşük olan birincisi yerleşmiş bulunmaktadır.

Bu sistemler arasında en verimsiz olanı, ülkemizde halen uygulanmakta olan birinci sistemdir. Bu sistem, kamu kaynaklarının hem dağıtımında hem de kullanımında aşırı merkeziyetçi, bürokratik işlemleri çok yoğun, sınırlayıcı, çalışanları ve üniversite yöneticilerini motive etmeyen, yaratıcılığı engelleyen, üniversitelerdeki akademik ortamla bağıdaşmayan bir yapıdadır. Bu olgu, üniversitelerimizdeki araştırma ve eğitim-öğretim faaliyetlerinde beklenen çağdaş uygulamaları, ne yazık ki olumsuz yönde etkilemektedir.¹³⁹

Bütçenin yapısal sorunları kullanım alanında pek çok konuda hissedilmektedir. Bunlardan biri de belirlenen ödeneklerin önemli bir kısmının yapısal sebeplerle kullanılamamasıdır. Bu durum YÖK tarafından da eleştirilmektedir:

Bütçe uygulamaları sırasında Bütçe Kanundaki kesinti, Maliye Bakanlığınca düzenlenen harcama programı, Hazinece nakit sağlanmadaki güçlük ile taahhüt işleri, malzeme ve hizmet alımlarında uygulanan KDV, gümrük vergisi gibi nedenlerle her yıl yatırım ödeneklerinin asgari % 25'i kullanılamaz hale gelmektedir.¹⁴⁰

Gerek zaman içerisinde değişen şartlar ve yaklaşımlar, gerekse Avrupa Birliği ve çağdaşlaşma yolunda önemini hissettiren uluslar arası standartlar yeni düzenlemelere duyulan ihtiyacı daha net bir şekilde gözler önüne sermiştir. Bu bağlamda, kamu sektöründe mali reform gerçekleştirilebilmesi için Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde 1995 yılından beri sürdürülme olan çalışmalar 2001 yılından itibaren olumlu sonuçlar vermeye başlamıştır.

¹³⁸ Türk Yükseköğretiminin Bugünkü Durumu, YÖK, Ankara, 2003, s. 12

¹³⁹ Türk Yükseköğretiminin Bugünkü Durumu, YÖK, Ankara, 2003, s. 13

¹⁴⁰ Türk Yükseköğretiminin Bugünkü Durumu, YÖK, Ankara, 2003, s. 128

Ülkemizde, devlet muhasebesi alanındaki reform çalışmaları 1995 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde tahakkuk esasına geçilmesini amaçlayan Kamu Mali Yönetim Projesi çalışmaları ile başlamış ve döner sermayeler için Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin hazırlanması ve yayımlanması ile sürdürülmüştür. Saymanlıklardaki muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında takip edilerek sonuçlarının konsolide edilebilmesini sağlayan say2000i projesinin uygulamaya konulması ile çalışmalar ivme kazanmıştır.¹⁴¹

Bu çalışmalar içerisinde 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu” oldukça büyük bir önem arz etmekte olup, bu yasayla köklü değişiklikler hedeflenmektedir. Kanunun ilk maddesinde amaç şu şekilde tanımlanmıştır:

Bu Kanunun amacı, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanması ve mali kontrolü düzenlemektir.

Bu kanun merkezi idare, sosyal güvenlik kurumları ve yerel idarelerin mali yönetim ve kontrolünü kapsamakta olup “katma bütçeli idareler” kavramını içermemektedir. Ancak kanunun sonunda ekte verilen II Sayılı Cetvel’de mevcut uygulamada katma bütçeli idareler olarak yer alan kurumların “Özel Bütçe Kapsamındaki İdareler” şeklinde tanımlandığı görülmektedir. Ayrıca kanunun farklı maddelerinde yer alan açıklamalarla karmaşık bir görüntü sergileyen farklı bütçe sistemlerinin lağvedileceği ve bütçesel açıdan standardizasyona gidileceği ifade edilmiştir.

Kanun içerisinde yer alan aşağıdaki tanımlar oldukça önemlidir.

Stratejik planlama; kalkınma planları, yıllık programlar ve ekonomik imkanlar çerçevesinde, amaç ve hedeflerin belirlenmesini, bunlara ulaşılmasında izlenecek stratejiyi, bu süreç içinde gerçekleştirilecek izleme ve değerlendirme faaliyetlerini ifade eden ve katılımcı bir şekilde gerçekleştirilen planlama ve yönetim faaliyetleridir.

Performans esası bütçeleme; kamu idarelerinin görevlerinin yerine getirilmesine yönelik amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yapılarak ulaşılmak istenilen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendiren bir bütçeleme teknigidir.

¹⁴¹ **Tahakkuk Esası Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayıtı, Ankara, 2003, s. 4

Bu kanunun yürürlüğe girmesinin ardından, kamu mali yönetimi uzun yıllardır yoğun olarak eksikliği hissedilen stratejik plan ve performans ölçümü kavramlarına kavuşmuştur. Kanunda, kamu idarelerinin stratejik planlarının, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından yayımlanacak Stratejik Planlama Kılavuzuna uygun olarak hazırlanması ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının görüşünü almak suretiyle performans esaslı bütçelemeye ilişkin usul ve esasların belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı'nın yetkili kılınması hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun içerisinde yer alan iki önemli kavram daha bulunmaktadır. Bunlardan ilki mali saydamlık, diğer ise hesap verme sorumluluğudur.

Kanunda, mali saydamlık kavramıyla, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kamuoyuna zamanında bilgi verilmesi ve kamuoyu denetiminin sağlanmasıının amaçlandığı belirtilmiştir. Bu bağlamda aşağıdaki maddelerde açıklanan hususların gerçekleştirilmesi zorunlu kılınmıştır.¹⁴²

- a. Görev yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- b. Kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamu oyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- c. Genel idare kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
- d. Kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması.

Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınması konularında kamu idareleri sorumlu tutulmuşlardır.

Hesap verme sorumluluğu açıklanırken ise köklü bir anlayış değişikliği göze çarpmaktadır. Kanunun 9ncu maddesinde hesap verme sorumluluğu aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkin, ekonomik, verimli ve yasal düzenlemelere uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kaynakların kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere bu Kanun hükümleri çerçevesinde hesap vermek zorundadır.

¹⁴² Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, Madde 8

Yukarıdaki tanım ilk bakışta gayet doğal gibi görünse de aslında denetim anlayışının bu kanunun çıkışmasından sonra çok önemli bir ölçüde değiştiği anlaşılmaktadır. Tanımda yer alan “...*kaynakların etkin, ekonomik, verimli ve yasal düzenlemelere uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmamasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanması ... sorumludur ...*” ifadesi, yasanın yürürlüğe gireceği tarihten itibaren denetimin sadece biçimsel olmaktan çıkacağını; kamu idareleri yöneticilerinin verimlilik ve etkinlik açısından denetleneceğini belirtmektedir.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı dönemi için hazırlanan “Kamu Harcama Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Saydamlık Özel İhtisas Alt Komisyon Raporu” sivil toplum örgütleri ve akademik kuruluşların temsilcileri tarafından yapılmış olan bir çalışmadır. Bu çalışma Dünya Bankası ve diğer uluslararası kuruluşların da çalışmalarına temel oluşturmuş önemli bir dokümandır. Bu raporu hazırlayan komisyonun üyelerinden bazıları daha sonra Dünya Bankası bünyesinde yürütülen “PEIR – Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi Ve Kurumsal İnceleme” çalışması içerisinde de yer almışlardır. Bu sebeple, kamu harcama yönetimi ve mali durumunda yapılması planlanan yenilikçi iyileştirme çabalarının dış dayatmaların değil¹⁴³; sistem içerisinde var olan sorunların ve küresel anlamda yayılan kamu mali yönetiminde reform yaklaşımının bir sonucu olduğu söylenebilir.

Son yıllarda, uluslararası alanda kamu mali yönetiminin iyileştirilmesi alanında önemli girişimler başlatılmıştır. Dünya uygulamalarına bakıldığından birçok ülkenin mali yönetimlerini bir reform sürecine tabi tuttuğu ya da reform ihtiyacı nedeniyle böyle bir süreç içerisinde girmekte olduğu görülmektedir. Reform süreci geçiren ülkelerin en iyi örnekleri Yeni Zelanda, İngiltere, Avustralya, İsveç ve Fransa'dır.¹⁴⁴

24 Mart 2001 tarih ve mükerrer 24352 sayılı resmi gazetedede yayımlanan “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı” içerisinde belirtilen ilke ve hedefler doğrultusunda Muhasebat Genel Müdürlüğü’nde çalışmalara başlanmış ve genel çerçevesi belirlenmiş bir “Muhasebe Planı” ile genel devlet kapsamındaki kuruluşlarda uygulanacak olan “devlet muhasebesin ilkeleri” hazırlanmıştır. Yapılan bu çalışmada; hesaplar, bilanço hesapları, faaliyet hesapları ve

¹⁴³ Ayrıntılı bilgi için bknz, <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/khyr.pdf> (10.12.2003)

¹⁴⁴ Ayrıntılı bilgi için bknz: Serkan Karabacak, a.g.e. s. 1, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/karabacs/isvec.html> (05.12.2003)

nazım hesapları olmak üzere üç ana gruba ayrılmış, her gruptaki hesaplar kendi içinde sınıflandırılarak tanımlanmış, faaliyet hesapları konsolide bütçe için hem bütçe uygulama sonuçlarının nakit esasına göre, hem de Devletin bütçe dışı işlemlerini içerecek ve faaliyet sonucunu tahakkuk esasına göre verecek şekilde düzenlenmiş, GFS (Devlet Mali İstatistikleri) sınıflandırmasına uygun yeni bütçe kod yapısı da bütçe hesapları ile entegre edilmiştir. Bu çalışmanın sonucu olarak Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği 19.11.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanmış olup, yönetmelik 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Mevcut sistemde, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmemesi, bunlara yapılan harcamaların tamamının o yılın bütçesine gider yazılmasını gerektirmektedir. Oysa, bir mali yıl içinde alınan örneğin bir araç, yapılan bir bina sonraki yıllarda da kullanılmaktadır. Bu nedenle maddi duran varlıklar kullandıkları yıllar itibarı ile gider yazılmalıdır. Mevcut muhasebe sisteminin bütün maliyeti maddi duran varlığın elde edildiği yıl bütçesine mal etmesi, doğru sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Dolayısıyla yıllar itibarı ile muhasebe sisteminden elde edilen verilerle raporların, gerçek durumu yansıtmasası ve gerçek faaliyet sonucunun hesaplanamaması sonucu doğmaktadır.¹⁴⁵

Bu yönetmelik içerisinde yer alan ve anlayış değişikliğinin en önemli göstergelerinden biri olarak değerlendirilecek olan nokta; duran varlık yönetimiyle ilgili olan hususlardır. Genel ve katma bütçeli idareler yönetmelik bundan böyle duran varlıklarını tahakkuk esasına dayalı sistem dahilinde kayıt altına alacaklar ve duran varlıkları için amortisman ayıracaklardır. Böylece duran varlık yönetimi kaynaklı sorunlar bir çözüme kavuşturulmuştur.

Aynı yönetmeliğin 14ncü bölümü mali raporlamaya ilişkin konuları hükme bağlamaktadır. Bu bölümde hazırlanması hükme bağlanmış olan raporlar ayrıntılı ve konsolidasyona uygun nitelik taşımaktadırlar. Ayrıca, geliştirilmiş olan hesap planı ve kayıtların izleneceği defterler de etkinlik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda belirlenmişlerdir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulmuş olan çok sayıdaki çalışma grubu, kamu sektöründe var olan mali nitelikli sorunların giderilmesine yönelik öneriler hazırlamaktadırlar. Bunlardan biri de döner sermayelerle ilgilidir. Yapılan çalışmalar neticesinde genel ve katma bütçeli idareler içerisinde yer alan döner sermaye işletmelerinin 2007 yılında kaldırılmaları planlanmaktadır.

¹⁴⁵ **Tahakkuk Esası Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayınu, Ankara, 2003, s.14

Bütçe yapısındaki dağınıklığa son verilmesi ve kamu mali hesaplarının birleştirilmesi yönünde önemli adımlar atıldığı görülmektedir. Bu kapsamda, 2001 Bütçe yılı içinde, devamında yaşamsal önem bulunan beş bütçe dışı fon (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Tanıtma Fonu ve Özelleştirme Fonu) ile Tarım Reformu Uygulama Projesi (ARIP) kapsamındaki harcamalar için kullanılacak olan Destekleme Fiyat İstikrar Fonu (DFİF) haricindeki tüm bütçe içi ve dışı fonlar tasfiye edilmiştir. DFİF, ARIP projesi uygulaması sonunda kapatılması uygun görülmüştür. Kalan bütçe dışı fonların işlemlerine yönelik saydamlığın artırılması amacıyla 2003 yılından başlayarak bütçelerinin TBMM'nce onaylanması, hesaplarının dış denetime tabi olması ve bunların hesaplarına ilişkin aylık raporların konsolide bütçe hesapları ile birlikte oluşturulması yönünde yasal düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır. Ayrıca, konsolide bütçeye dahil kuruluşlar için Kamu Finansmanı İstatistikleri (GFS) standartlarına uygun yeni bir bütçe sınıflandırmasının yapılması amaçlanmıştır.

Yapılan teorik çalışmaların ardından, 2002 yılı başında bütçe sınıflandırmasıyla birlikte tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin test edilmesine karar verilerek pilot uygulamaların yürütülmesine başlanmıştır. Pilot uygulama kapsamında Hacettepe Üniversitesi ve Ege Üniversitesi Bütçe Daire Başkanlıkları da yer almaktadır. Bu uygulamalar yardımıyla aşağıdakiler elde edilmiştir:¹⁴⁶

- a. Devlet muhasebesinde kayıtların tahakkuk esasına göre tutulabileceği ispatlanmıştır.
- b. Faaliyetlerin tamamının muhasebe sistemi tarafından kayıt altına alınması sağlanabilmştir.
- c. Maddi duran varlıkların kayıt altına alınması başarılı olmuştur.
- d. Detaylı ve sınıflandırılmış bilgi üretilmiştir.
- e. Vergi harcamalarının raporlanabilmesi sağlanmıştır.
- f. Devlet muhasebesi sisteminin ödenek, nakit planlaması ve bütçelerin hazırlanmasına destek sağlayabilecek bir yapıya kavuşturulduğu gözlenmiştir.
- g. Kesin hesap kanununa ilişkin bilgilerin muhasebe sisteminden elde edilmesi sağlanmıştır.
- h. Kurumsal muhasebe bilgilerine ulaşılabilirliği görülmüştür.

Söz konusu pilot uygulamaya dahil olan Ege Üniversitesi Bütçe Daire Başkanlığı'nda, uygulama sonucunda aşağıdaki raporlar üretilmiştir:

- Devlet Muhasebesi Yönetmeliğine göre üretilen Mizan Cetveli

¹⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bknz: **Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayıncı, Ankara, 2003,s. 48

- Tahakkuk esası muhasebe sisteminde ana hesaplar bazında üretilen Geçici Mizan
- Kesin Mizan
- Faaliyet Sonuçları Tablosu
- Bilanço
- Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
- Ekonomik Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
- Kurumsal Ayrıma Göre Bütçe Giderleri Uygulama Sonuçları Tablosu
- Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
- Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu
- Giderlerin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu
- Giderlerin Kurumsal Sınıflandırması Tablosu
- Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırması Tablosu

Pilot uygulama sonucunda saydamlık kavramıyla ilgili gelişmeler de gözlenmiştir. Tahakkuk esası devlet muhasebesi sisteminin, tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş borçların tespitine imkan sağladığı tespit edilmiştir. Ayrıca şeffaflık konusunda sağlanan diğer faydalardan şu şekilde sıralanmıştır:¹⁴⁷

Geliştirilen muhasebe standartları ve hesap planıyla birlikte, hükümetin gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri ve yarı mali nitelikli tüm faaliyetleri muhasebeleştirilmekte ve raporlanmaktadır. Borçlanma yoluyla nakit veya mahsup olarak elde edilen kaynakların kullanımı tamamen muhasebe tarafından izlenmektedir.

Sorumluluğun ve şeffaflığın temini için mali olaylar ait oldukları dönemde kaydedilmektedir.

Devlete ait standartları önceden belirlenmiş bir bilanço çıkarılabilimekte, borçlar ve varlıkların yapısı düzenli olarak gösterilebilmektedir.

Pilot uygulamaları neticesinde, hazırlanan hesap planın ve bilgisayar yazılımının başarılı sonuç verdiği ve görevli personel tarafından rahatça kullanılabilir yapıda olduğu belirlenmiştir. Yeni muhasebe sisteminin ve muhasebe yazılımının

¹⁴⁷ **Tahakkuk Esası Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayıtı, Ankara, 2003,s. 27

uluslar arası sınıflandırmalara uygun mali raporlar üretebildiği görülmüştür. Genel bütçeye dahil dairelerin saymanlıklar bazında girilen verilerinin kurumlar bazında konsolide edilmiş ve kurumsal olarak sınıflandırılmış raporları üretilebilmiştir. Farklı kurumlarca sağlanan eğitim, sağlık, genel kamu hizmetleri, güvenlik gibi kamu hizmetlerinin fonksiyonel sınıflandırmaya uygun olarak raporlanabildiği tespit edilmiştir.¹⁴⁸

Aslında bu uygulamalar ile elde edilen en önemli sonuç ve varılan en değerli nokta; gerekli yasal alt yapının oluşturulması halinde genel ve katma bütçe bütçeli idarelerde tahakkuk esasına dayalı yeni muhasebe ve raporlama sisteminin uygulanabileceğinin ispatlanmış olmasıdır. Dolayısıyla, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrolü Kanunu'nun bu uygulamalar sayesinde sağlanan zemin üzerine oturtulduğu söylenebilir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, muhasebe sistemi ve mali konular hakkında gereken adımların atılmış olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, yüksekokretim kurumları için daha özel seviyede yaklaşımlar içeren çalışmaların başlatılması elzemdir.“Öğrenim maliyeti” ve “kar” kavramları üzerinde durularak, realist bir yaklaşım geliştirilmesi kolaylaştıracaktır.

Kar amacı gütmeyen kuruluşlar olarak nitelenen yapı içerisinde çok çeşitli tipte örgütler girmektedir. Bunların en temel ortak özellikleri, toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesi amacıyla kurulmuş olmalarıdır. Toplumsal nitelikli hizmeti yerine getirirken, gelirleri giderlerinden fazla olabilir. Yani kar elde edebilirler. Ancak, elde edilen bu kar, işletmelerdeki gibi ortaklara yani kar amacı gütmeyen kuruluşun kurucularına paylaştırılmaz. Gelecek dönemdeki faaliyetlerin yürütülmesinde kaynak olarak kullanılır. Dolayısıyla, kar amacı gütmeyen kuruluş dendiğinde, ürettiği hizmet ya da mali maliyet fiyatına satan kuruluşların akla gelmesi yanlış olacaktır.¹⁴⁹

Kar amacı güden ve gütmeyen kuruluşlar arasında gözlenen temel fark; kar kavramı üzerinde yoğunlaşmaktadır. İki değişik tipteki kuruluşların kar kavramına bakışları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır:

¹⁴⁸ Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi Pilot Uygulama Sonuçları, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Yayıni, Ankara, 2003,s. 31

¹⁴⁹ Ayrıntılı bilgi için bknz: Aydin vd., a.g.e., s. 4 – 12

Kar amacı güden işletmelerde yönetim kararlarının amacı, işletme karını artırmak veya en azından korumaktır. Başarı elde edilen kala ölçülmektedir.

Kar amacı gütmeyeen işletmelerde amaç hizmet olduğu için, yönetim kararlarının amacı, elde mevcut kaynakları kullanarak en iyi hizmeti sağlamaktır. Başarı ölçütü hizmetin kalitesi ve seviyesidir.

Ancak, kar amacı güden ve gütmeyeen işletmeler arasındaki farklılık siyah – beyaz kadar ayrı da değildir. Zira, kar amacı güden işletme kar elde etmek için müşterilerine iyi ve yeterli hizmet vermek zorundadır. Öte yandan, kar amacı gütmeyeen işletmelerin hizmetlerini sürdürmeleri için en az hizmet maliyetlerine eşit düzeyde gelir veya fon elde etmek mecburiyeti vardır.¹⁵⁰

Sadece mali nitelikli işlem ve sistemler üzerinde yapılacak bir reform yüksekokretim kurumları için yeterli görünmemektedir. İdari açıdan da bazı düzenlemeler yapılmalıdır. Öneriler yapılırken, yüksekokretim kurumlarının düzenlenenecek mevzuat tarafından hem idari hem de mali anlamlarda “özerklik” sahibi kuruluşlar olarak değerlendirileceği varsayılmıştır.

Yüksekokretim kurumlarının teşkilatlanmasıyla ilgili mevzuat gözden geçirilerek, karmaşık yönetsel yapının arındırılması yerinde olacaktır. Bu bağlamda üniversiteler içerisinde kurulmasına imkan sağlanacak olan mali işler dairesi, finansal nitelikli işleri bünyesinde toplamalıdır. Mevcut yapısal özellikler gereği, farklı birimler finansal nitelikli konularda birbirlerinden farklı esaslara göre ve değişik yöntemlerle çalışmaktadır. Benzer işleri farklı birimlerin yapmasından kaynaklanan sorunlar önceki bölümlerde açıklanmıştır. Mali işleri bünyesinde toplayacak olan tek bir birim bu sorunları ortadan kaldırarak; planlama ve kontrol yönelik bir muhasebe sisteminin uygulanması için gerekli ortamı sağlayacaktır. Bu konuya ilgili öneriler takip eden bölümde verilecektir.

3.1.2. Düzenlemelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkileri

Yeni getirilen düzenlemelerin bütçeleme faaliyetleri üzerindeki etkisi net bir biçimde 2004 Yılı Bütçe Hazırlama rehberinde görülmektedir. Bütçeleme konusundaki en önemli değişikliğin analitik anlayışın benimsenmesi olduğu söylenebilir. Söz konusu rehberde yer alan açıklamalar incelendiğinde Analitik Bütçeleme kavramı ile; PPBS özellikleri gösteren ancak bütçeleme kapsamına alınacak faaliyetlerde bazı kriterlere göre önceliklerin tespit edildiği bir anlayışın kastedildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda

¹⁵⁰ Davut Aydin, “Kar Amacı Güden Ve Kar Amacı Gütmeyeen İşletmelerin Karşılaştırılması”,Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fak. Dergisi, C: X, Sayı: 1 – 2 , s. 237

önceliklerin tespiti ve verimliliğin değerlendirilmesi amacıyla sınıflandırmalar yapıldığı gözlemlenmiştir. Analitik Bütçe; kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik olmak üzere dört kriterde göre sınıflandırılmıştır.

2004 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi içerisinde kurumsal sınıflandırma aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Analitik Bütçe Sınıflandırmasının ilk bölümünü oluşturan kurumsal sınıflandırmada, siyasi ya da bürokratik olarak yönetim yetkisi temel kriter kabul edilmiştir. Kurumsal sınıflandırmaya siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumlularının tespiti hedeflenmektedir. Böyle bir sorumluluk, beraberinde performans esaslı bütçeleme anlayışında hedeflenen performanstan kimin sorumlu olacağının ortaya konulmasını da mümkün kılacaktır. Ayrıca kurumsal sınıflandırmaya, değişik kurumlardaki aynı görev tanımlı birimler arasında bir mukayese yapılabilmesi de sağlanmış olacaktır.

Yükseköğretim kurumlarının, kurumsal sınıflandırma içerisinde açıklanan esasların yanı sıra belirlenmiş bazı özel esaslara da uymaları gerekiği belirtilmiştir.

Yüksek öğretim kurumlarında rektörlük altındaki “Özel Kalem”de, rektör, rektör yardımcıları ve üniversite senatosunun maliyetleri ile araştırma projeleri; genel sekreterlik altındaki “Özel Kalem”de ise, genel sekreter, genel sekreter yardımcıları ile genel idare kurulu maliyetleri izlenecektir. Herhangi bir fakülteye bağlı yüksek okullar “Yüksek Okullar” bölümünde değerlendirilecektir.

Yüksek öğretim kurumlarında öğrenci tedavilerine ilişkin ödenekler Sağlık, Kültür ve Spor Dairesi Başkanlığı altında izlenecektir.

Yüksek öğretim kurumlarında, toplu projelerden;

- Gayrimenkul sermaye üretim giderleri ve büyük onarımları, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı altında,
- Makine-teçhizat ve bilgisayar alımı ile büyük onarımlar ise, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı veya ilgili diğer yardımcı birimler altında, izlenecektir.

Diğer projeler ise ilgili biriminde ve fonksiyonuna göre ayrı ayrı izlenecektir.

2004 Yılı Bütçe Hazırlama Rehberi fonksiyonel sınıflandırmayı şu şekilde tanımlanmıştır:

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların zaman serileri boyunca izlenmesi ve uluslararası karşılaştırma imkanının elde edilmesi, fonksiyonel sınıflandırma ile mümkün olabilmektedir. Ayrıca bütçe politikalarının oluşturulmasında sektörel ayırmaların yapılması de bu sınıflandırmanın hedefleri arasındadır.

Kurumların merkez ve taşra birimlerince yürütülen hizmetlerin birden fazla fonksiyon içermesi halinde maliyetler itibarıyle ayrılabilen ve anlamlı veri üretebilen her bir fonksiyon için ayrı kod açılacaktır. Bu durumda, yardımcı hizmet birimleri için kodlama anahtarında belirtilen fonksiyonun yanında yürütülen hizmetler dikkate alınarak gerekli diğer fonksiyonlar da ayrıca gösterilecektir.

Yüksek öğretim kurumlarında, rektörlük altında yer alan “Özel Kalem”e 09.9.9, genel sekreterliğin altında yer alan “Özel Kalem”e 01.3.9, özel güvenlik koruma hizmetlerine 03.1.4, Kütüphane ve Dokümantasyon Dairesi Başkanlığına 08.2.0, Sağlık Kültür ve Spor Dairesi ile Öğrenci İşleri Başkanlığına da 09.6.0 fonksiyonları verilecektir.

Aynı rehberde yer alan finansman tipi sınıflandırmaya ilgili önemli hususlardan bazıları aşağıdadır:

Finansman tipi sınıflandırma, yapılan harcamaların hangi kaynaktan (genel bütçe, katma bütçe, sosyal güvenlik kurumları, özerk kuruluşlar, döner sermayeler ve bütçe dışı fonlar) finanse edildiğini göstermektedir. Finansman tipinin belirlenmesinde ödemenin nereye yapıldığı hususu önem taşımamaktadır. Örneğin, herhangi bir genel bütçeli daireden döner sermayeye, özerk bütçeli bir idareye veya sosyal güvenlik kurumuna yapılan yardım ve ödemelerde, ödemeyi yapan, genel bütçeli bir kurum olduğundan finansman tipi sınıflandırmada bütçe kodu “1-Genel Bütçe” olacaktır.

Finansman tipi sınıflandırma aynı zamanda dış proje kredileri ile özel ödeneklerin de takibine imkan vermektedir, özellikle mali mevzuatımız gereği ayrı tertiplerde izlenmesi gereken ödeneklerin takibini de sağlamış olacaktır.

Rehberde açıklanan son sınıflandırma tipi olan ekonomik sınıflandırmaya ise, Devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Ekonomik sınıflandırma; gelirlerin, harcama ve borç vermenin ve finansmanın sınıflandırması şeklinde üç kısma ayrılmıştır. Rehberde ayrıntılı bir biçimde ele alınmış olan bu kismlara ilişkin önemli hususlar aşağıdadır:

Gelir ile harcama ve borç vermenin sınıflandırılmasında, karşılıklı veya karşılıksız, cari veya sermaye ayırımı öncelik taşımaktadır. Karşılıksız işlemler, kanunun emrettiği hususlarda bir mal veya hizmet karşılığı olmadan yapılan tahsilat ve ödemeleri kapsar. Örneğin, burs ödemeleri veya vergi gelirleri gibi. Sermaye ve cari ayırmında ise, bütçe hazırlama rehberi ile bütçe kanununda belirlenmiş asgari değer ile kullanım ömrü dikkate alınmaktadır. Örneğin, personel maaşı ve taşit alımı gibi.

Finansmanın (gelir-gider farkının) sınıflandırması, bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan, hangi şartlarla finanse edildiğini gösterir. Aynı şekilde bütçe gelirleri ile giderleri arasında bir fazlalığın söz konusu olması halinde de bu fazlalığın nasıl değerlendirildiği hususu, finansman sınıflandırması kapsamına girer. Finansman sınıflandırması konsolide bütçe açısından Hazine Müsteşarıńca hazırlanacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında yüksekokretim kurumlarının 01.01.2004 tarihinden itibaren şeillenecek olan bütçe hazırlama faaliyetleri ve bütçeleri üzerinde genel bir fikir edinilebilir. Dumluşınar Üniversitesi İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı’nda yeni mevzuatın yürürlüğe girmesinin ardından yapılan görüşmelerde, analitik bütçe anlayışının süreç ve sonuçlar üzerinde oldukça olumlu etkiler bırakacağı

yönünde bir kanya sahip olunduğu şeklinde bir sonuca varılmıştır. Fakat, yapısal anlamda çok büyük farklılıkların sağlandığını söylemek zor görünmektedir. Çünkü, yükseköğretim kurumlarında varolan Bütçe Daire Başkanlıkları, yani Maliye Bakanlığı personeli olarak yükseköğretim kurumunda görev yapan katma bütçe saymanlıklarının mevcudiyeti ve işleyişleri aynen korunmuştur.

Kısaca özetlemek gerekirse; yeni düzenlemelerin bütçe ve bütçeleme işlemlerini daha gerçekçi bir yapıya kavuşturacağı tahmin edilmektedir. Özellikle, verimlilik ve performans değerlendirmesinin gündeme gelmesiyle alınacak kararların daha rasyonel olması yönünde bir beklentinin geliştiği söylenebilir. Yeni düzenlemelerin getirilmesi sonucu ilgili bölümlerde çalışanların bazı şikayetleri olabileceği akla gelse de; bütçeleme işlemlerinin genel itibarıyle aynı işlemlerden oluşması nedeniyle personelin yapılan değişikliğe kolay bir şekilde uyum sağlanması düşünülmektedir. Ayrıca bütçeleme konusunda uzun yıllardır tecrübe sahibi olan personelin varlığı da bu kanyayı kuvvetlendirmektedir.

3.1.3. Yönetsel Muhasebe Açısından Etkiler

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda tanımlandığı üzere bu kanunun amacı; kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanması ve mali kontrolü düzenlemektir. Bu çalışmanın önceki bölümlerinde, söz konusu kanun içerisinde; stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında temel esaslar olarak ele alındığı irdelenmiştir. Bu amaçlar ve esaslar paralelinde, devlet muhasebesiyle ilgili yeni düzenlemeler yapılmış ve Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği bu hedeflere dönük bir işleyiş sağlayacak şekilde yenilenmiştir.

İncelemeler sırasında, yapılan yeniliklerin genelde muhasebe tekniği üzerinde yoğunlaştiği gözlemlenmiş, önceki bölümlerde dağınık bir görünümeye sahip olduğu belirtilen finansal yapıyı toparlayıcı nitelikte düzenlemelerin eksik kaldığı sonucuna varılmıştır. Şöyle ki; yükseköğretim kurumlarının 01.01.2004 tarihi itibarıyle yürürlükten kalkan eski mevzuat uyarınca şekillenmiş olan finansal örgütlenme

temelinde finansal yapılarının neredeyse aynen korunduğu görülmüştür. Yükseköğretim kurumunun idari birimleri arasında yer alan “İdari ve Mali İşler Dairesi”; “Sağlık, Kültür ve Spor Dairesi” başkanlıkları ve “Döner Sermaye” yeni düzenlemelerde de eskiden ifa ettiğleri görevleri sürdürmektedirler. Ayrıca, katma bütçeye ilgili olarak yükseköğretim kurumunda görevlendirilmiş bulunan, ancak Maliye Bakanlığı personeli olan Bütçe Daire Başkanlığı yani Katma Bütçe Saymanlığı da yeni yapı içerisinde aynen yer almaktadır. İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı ile Saymanlık bu çalışmanın ikinci bölümünde açıklanan biçimde çalışmalarına devam etmektedirler. İdari ve Mali İşler Dairesi bütçenin hazırlanmasından sorumlu olup, yasalaşan bütçenin takibi ve muhasebe kayıtlarının tutulması işlemleri yine Bütçe Daire Başkanlığı bünyesinde gerçekleştirilmektedir.

Düzenlemeler sonucunda, devlet muhasebesi sadece kayıt tutmak anlayışından uzaklaşarak, yasaya belirlenmiş esasların sağlanması dönük bir amaca yönelmiştir. Bu esaslar çerçevesinde, kurumun tamamına ait bir stratejinin belirlenerek kurumsal amaçlar doğrultusunda hareket edilmesi öngörmektedir. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelenmenin gerçekleştirilebilmesi için ise yönetsel muhasebe verilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Tüm alt birimler, belirlenmiş bir strateji ve uzun vadeli kurumsal amaçlar etrafında toplandığından, yönetsel muhasebe kavramı önem kazanmıştır. Ayrıca, muhasebe sisteminin ve yönetsel muhasebe kavramının önemini artmasında yapılan teknik nitelikli yeniliklerin de büyük rolü olduğu söylenebilir.

Teknik nitelikli yenilikler içerisinde tahakkuk esasının benimsenmesi öne çıkmaktadır. Nakit esaslı anlayışın terk edilerek tahakkuk esasına dayalı yaklaşım geçilmesi, daha önce kayda alınamayan ancak çok büyük önem arden pek çok olayın muhasebeleştirilmesini sağlamıştır. Önceki uygulamalarda yer almayan bir çok mali tablo ve analizin sürece dahil edilmesi de diğer bir önemli teknik yenilik olarak değerlendirilebilir.

Kamu kurumları için sermaye kavramı, yeni düzenlemelerde “net değer” olarak tanımlanmıştır. Net Değer Hesabı’nın Genel bütçeye dahil dairelerin tamamı ve her bir katma bütçeli idare için Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’nin uygulamaya konulduğu tarihteki varlıklar ve yabancı kaynaklar arasındaki fark ve envanteri yapılan duran varlık karşılıkları ile yedekler ve

faaliyet sonuçlarından bu gruptaki hesaplara aktarılmasına karar verilenlerin izlenmesi için kullanılması öngörülmüştür. Ayrıca, özel sektördeki “kar” ve “zarar” kavramları da “Dönem Faaliyet Sonuçları” adıyla kapsama alınmıştır. Dolayısıyla, açıkça görülmektedir ki, işleyiş açısından özel sektörde benzer bir uygulamaya ulaşılması hedeflenmiştir. Sermaye, kar ve zarar gibi unsurların kapsam içerisinde yer almasının; envanter, maliyet, fiyatlama, raporlama, kontrol ve denetim kavramlarının varlığını doğal olarak ortaya çıkardığı söylenebilir. Bu kurumlarda temel amaç kar elde etmek olmaya da, faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesinde mali kriterlerden de yararlanması daha rasyonel bir yapı ve işleyişin gelişmesine yardımcı olabilir.

Düzenlemelerde yukarıdaki kavamlar yer almına rağmen, bu kavamlarla ilgili bazı temel işlemlerin nasıl yapılacağı konusuna yeterli derecede detaylı bir biçimde degenilmediği tespit edilmiştir. Tüm kamu kurumları için geçerli olan bu durumun özellikle yükseköğretim kurumlarında bir takım sorunlara yol açtığı gözlenmiş olup, belirlenen sorunlar ve çözüm önerileri bir sonraki başlık altında inceleneciktir.

01.01.2004 tarihine kadar süregelen uygulamada, Yükseköğretim kurumlarını oluşturan mali nitelikli birimlerde kullanılan muhasebe sistemleri birbirinden tamamen farklıydı. Yeni düzenlemelerle aynı esaslara bağlı ve aynı işleyiş özelliklerine sahip muhasebe sistemleri kurulmuştur. Aynı kurum içerisinde tek bir muhasebe sisteminin uygulanması elde edilen verilerin güvenilirlik oranını artırarak, farklı birimlerden elde edilen bu verilerin birlikte değerlendirilebilmesi imkanını yaratmıştır. Böylece, üst yönetim için daha sağlıklı “yararlı bilgiler” üretebilecektir. Yani, dönem sonlarında ortaya çıkan mali durumu göstermesi açısından, konsolide tabloların oluşturulması için gerekli zemin hazırlanmıştır.

Yukarıda sözü edilen yenilikler neticesinde; Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nda temel esaslar arasında sayılan mali saydamlığın sağlanması, varlık – kaynak yönetimi anlayışının benimsenmesi ve performans değerlemesi yapılabilmesinin mümkün hale geleceği söylenebilir. Dumlupınar Üniversitesi’nde yapılan görüşmelerde, yeni mevzuat uyarınca şekillendirilmeye çalışılan yapı ve işleyişin öncekine nazaran çok daha rasyonel bir görünüm sergilediği inancının yerleşmiş olduğu saptanmıştır. Ancak, geçiş aşamasında bir takım sorunların ortaya çıkmasından endişe edilmektedir. Tamamen farklı bir sisteme doğru atılan ilk adımlar

sırasında, bazı zorlukların yaşanması doğal karşılaşmalıdır. Bu sorunlar, tüm kamu kurumları açısından değil; bu çalışmanın konusunu teşkil eden yükseköğretim kurumları açısından aşağıdaki başlık altında incelenecik ve çeşitli çözüm önerileri sunulacaktır.

3.2. NAKİT ESASLI SİSTEMDEN TAHAKKUK ESASINA DAYALI SİSTEDE GEÇİŞ AŞAMASINDA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Reform çalışmaları sırasında yükseköğretim kurumlarına gerekli yerlerde ayrıca deiginildiği gözlenmiştir. Ancak, reform çalışmaları tüm kamuya dönük yapılmıştır. Oysa, bu araştırmannın önceki bölümlerinde açıklanan mali ve idari özellikler dikkate alındığında, yükseköğretim kurumlarına has ayrı bir düzenlemenin gerekliliğinden söz edilebilir.

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, yeni düzenlemeler yükseköğretim kurumlarında gözlenen bütçeleme ve yönetsel muhasebeyle ilgili pek çok sorunu ortadan kaldırmış ve gerek bütçeleme gerekse muhasebe uygulamaları açısından daha akılç, kolay ve sağlıklı bir işleyiş sağlamıştır. Ancak, değişimle birlikte bazı yeni sorunlar da ortaya çıkmıştır. Bu sorunlardan bir kısmının yeni düzenlemelerdeki eksikliklerden; bir kısmının da “değişim” kavramının kendisinden kaynaklandığı söylenebilir.

01.01.2004 tarihinde yeni mevzuatın yürürlüğe girmesinin ardından, hem teorik alt yapı mercek altına yatırılmış hem de Dumlupınar Üniversitesi mali yapısı ve işleyisi üzerinde tekrar incelemeler yapılmıştır. İncelemeler sonucu gerek teoride gerekse pratikte bazı sorunlar tespit edilmiş ve bu sorumlara dönük bir takım çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Çözüm önerileri değerlendirilirken bazı varsayımlardan yola çıktıığı unutulmamalıdır. Öneriler geliştirilirken her zaman mevzuatın çizdiği sınırlar içerisinde kalınmamış; mevzuatın gerektiği biçimde değiştirilebileceği varsayılmıştır. Ayrıca, yükseköğretim kurumlarının faaliyetlerini serbest pazar koşulları altında sürdürdükleri gerçeği de kabul edilerek, rekabet olgusu da göz önüne alınmıştır. En önemli ayrıntı ise; yükseköğretim kurumlarının mali açıdan bağımsızlığa yakın derecede bir özerkliğe sahip olmaları gerektigine olan inançtır. Öneriler, yükseköğretim kurumlarının temel

faaliyet alanı olarak öğretim hizmetleri üretiminin belirlendiği varsayıma dayanmaktadır.

3.2.1. Envanter Sorunu

Yeni düzenlemeler sonucu oluşturulan mali yapı ve işleyiş gereğince, envanter çıkarılması gerekmektedir. Çeşitli şekillerde yeni elde edilen taşınır ya da taşınmaz varlıkların kayda alınmasında bir sorun görünmemektedir. Varlıklar maliyet bedelleriyle kaydedileceklərdir. Ancak, yeni uygulamaya geçiş tarihinde mevcut olan ve kayda alınmamış olan varlıkların kayıt bedelleriyle ilgili bir sorun olduğu düşünülmektedir. Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’nde, bu tip varlıklardan değerlemesi yapılanların ilgili hesaplara kaydedileceği hükmə bağlanmış; fakat değerlemenin hangi yöntemle yapılacağı açıklanmamıştır.

Yükseköğretim kurumlarının üzerinde faaliyetlerini sürdürdükleri arazi, arsa ve binalar gibi taşınmaz varlıklar mülkiyet ve kullanım hakları açısından çeşitlilik sergilemektedir. Bunları aşağıdaki gibi gruplamak mümkündür:

- Satın alınanlar.
- Belirli bir süre için hazine tarafından tahsis edilenler.
- Kamu ya da özel kişi ve kurumlardan kiralananlar.
- Bağış, hibe vb yollarla edinilenler.

Söz konusu varlığın mülkiyetinin yükseköğretim kurumuna ait olduğu durumlarda ortada bir sorun yoktur. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti’ndeki yükseköğretim kurumları fiziki yapılanmalarını kaynak yetersizliği sebebiyle genellikle hazine tarafından kendilerine belirli bir süre için tahsis edilen araziler üzerinde gerçekleştirmektedirler. Tahsis edilen arazi ve arsalar üzerine idari ve akademik amaçlı kullanım için binalar inşa edilmektedir. Başka bir kamu kurumundan arazi tahsis edilmesi durumunda, yapılan sözleşmede arazi üzerine inşa edilecek binaların mülkiyeti konusu genellikle açığa kavuşturulmaktadır.

Dumlupınar Üniversitesi İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı ile yapılan görüşmelerde, Dumlupınar Üniversitesi'nin Kütahya ili merkezindeki kampüslerinin üzerinde kurulu olduğu arazinin kamulaştırılmış olduğu öğrenilmiştir. Araziler Hazine

tarafından Dumlupınar Üniversitesi'nin kullanımı için süresiz tahsis edilmiştir. Ayrıca, merkezde yer alamayan diğer bazı fakülte ve meslek yüksek okulları çeşitli kurumlardan kiralanmış arazi ve binalarda öğretim faaliyetlerini sürdürmektedirler. Örneğin Bilecik İktisadi İdari Bilimler Fakültesi için, Bilecik Valiliği İl Özel İdaresi'ne ait binalar kiralanmıştır.

İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, bütçenin hazırlanmasında etkin bir role sahiptir. Ancak, yasalaşan bütçenin uygulanmasından Maliye Bakanlığı nezdinde Bütçe Daire Başkanlığı sorumludur. Yasalaşan bütçeye ait muhasebe kayıtları Bütçe Daire Başkanlığı bünyesinde muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla, mali tablolar da Bütçe Daire Başkanlığı tarafından düzenlenecektir.

Dumlupınar Üniversitesi Bütçe Daire Başkanlığı ile yapılan görüşmelerde; duran varlıkların Mart 2004 itibarıyle henüz muhasebeleştirilmediği, yapılmakta olan yatırımlar ve hak edişler şeklinde izlenildiği öğrenilmiştir. Duran varlıkların muhasebeleştirilmesi için öncelikli olarak değer tespiti belirlemeleri çalışmalarının yapılacağı belirtilmiştir. Değerleme işlemlerinin, Maliye Bakanlığı, YÖK ve bilir kişilerden oluşturulacak bir komisyon tarafından yürütüleceği açıklanmıştır. Ancak, kırtasiye malzemeleri, yakıt vb tüketim malzemeleri bu değerlendirme işlemlerine dahil edilmeyeceklerdir.

Yapılan görüşmelerde, Bütçe Daire Başkanlığı'ndan değerlendirme tekniği konusunda da fikir alınmıştır. Mevcut değerlendirme teknikleri içerisinde, emsal bedeli veya iz bedeli ile değerlermenin diğer yöntemlere oranla daha sağlıklı sonuçlar vereceği inancı bulunmaktadır. Elde bulunan varlıklara emsal teşkil edebilecek nitelikte benzer varlıkların bulunmasının zorluğu sebebiyle de iz bedeli ile değerlendirme yapılması ihtimalinin daha kuvvetli olduğu bildirilmiştir. Mevcut varlıklara benzer nitelikler taşıyan varlıklar bulunsa bile; bunların yaş, bulundukları yer, kullanılan teknoloji ve malzeme gibi kriterler nedeniyle büyük farklılıklar göstereceği ve rasyonel bir sonuç elde edilemeyeceği düşünülmektedir. Bilindiği gibi iz bedeli, tamamen amorti edilen iktisadi kıymetlerin fiziksel olarak tamamen yok olmadıkları ve halen kullanılabildiklerinden kayıtlarda gösterilebilmeleri için 1 TL değerde bırakılmalarıdır. Bu nedenle, iz bedeliyle değerlendirme yapılması daha mantıklı görülmektedir.

Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’nde; yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olup saymanlık hesaplarında yer almayan maddi duran varlıklardan envanter ve değerlemesi yapılanların, tahakkuk birimince bildirildikçe saymanlıklarca ilgili maddi duran varlık hesabına borç, net değer yani sermaye hesabına alacak kaydedilmek suretiyle hesaplara alınması hükmə bağlanmıştır. İz bedeliyle değerlendirme yapıldığında bu durum oldukça basit bir hal alacak ve karışıklıkların önüne geçecektir. Kayıt dışı olup, herhangi bir ödemeyi gerektirmeden kuruma intikal eden duran varlıklar, 1 TL. iz bedeliyle değerlendirilerek kayıt altına alınabilir.

3.2.2. Bütçeleme, Maliyet ve Fiyatlama Sorunu

Mali bir yaklaşım söz konusu olduğunda muhasebe ve bütçeleme faaliyetlerinin birlikte değerlendirilmesi uygun olacaktır. Zira, bir birim içinde kurulup çalıştırılacak muhasebe sisteminin, uygulanan bütçe tekniği doğrultusunda şekillendiği görülmektedir.

Yükseköğretim kurumları, kamu yararı gözeterek öğretim hizmeti sunan kurumlardır. Üretim kavramı söz konusu olduğunda doğal olarak maliyet ve fiyatlama kavramlarının da gündeme geldiği söylenebilir. Günümüzde sadece Türkiye’de değil, dünyada yükseköğretim finansmanı ve öğrencilerin ödedikleri katkı paylarının oranı bir tartışma konusudur. Yürürlüğe giren yeni mevzuat incelemesinde bu konuya degenilmediği, yalnızca teknik bazı düzenlemeler getirildiği görülebilir. Bütçeleme konusunda radikal adımların atıldığı açıklık. Ancak; bütçeleme, maliyetleme ve fiyatlama birbirleriyle doğrudan ilişkili kavamlar olduklarından birlikte değerlendirilmeleri daha rasyonel sonuçlar elde edilmesine olanak tanıyabilir.

Yeni düzenlemeler incelemesinde, öğretim maliyetleri ve fiyatlama konusunda yeterli detaya sahip bir görüntünün oluşturulamadığı yönünde bir kanya varılmıştır. Analitik bütçe anlayışı doğrultusunda bütçelerin hazırlanıp uygulanabilmesi için öğretim maliyetlerinin ve öğretim fiyatlarının belirlenmesi gerekiği tespit edilmiştir. Yeni düzenlemeleri oluşturan mevzuat içerisinde, öğretim maliyetleri konusuna yeni bir bakış açısı getirilmediği görülmüştür. Aşağıda; “üretilen hizmet maliyeti”, “hizmet satış fiyatı”, “gelirler toplamı” ve “bütçeleme” kavamlarının bütünleşik olarak değerlendirildiği bir yaklaşımla, bu konuda bazı öneriler getirilecektir.

3.2.2.1. Bütçeleme

01.01.2004 tarihinden itibaren kullanılması öngörülen bütçe sisteminin birkaç değişik bütçeleme metoduna ait özellikleri içeriği söylenebilir. Kullanılması planlanan bütçeleme sisteminde kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması ve bu kaynakların süreç içerisinde etkin ve verimli bir şekilde kullanılması özellikleri yer almaktadır.¹⁵¹ Bu özelliklerin yanı sıra, bütçe sisteminin süreç içerisinde meydana gelebilecek değişikliklere uyum sağlayabilen ve performans ölçme işlemlerine elveren bir yapıda olması da yarar sağlayabilir. Bu noktada, esnek ve analistik bütçe anlayışlarının bir bileşkesinin uygulanması düşünülebilir.

Esnek bütçe; yalnızca bir tek faaliyet seviyesine göre hazırlanmaz. Faaliyet gösterilmesi mümkün görülen üretim ve hizmet aralığında tespit edilen değişik düzeylere göre düzenlenir.¹⁵² Esnek bütçe ilk bakısta mamul üreten işletmeler için daha uygun görülebilir. Fakat, öğretim hizmeti üreten üniversitelerin bu bütçe sistemini uygulayabilecekleri düşünülmektedir. Çünkü, öğretim hizmeti verilecek öğrenci, yani hizmeti satın alacakların sayıları üretim miktarı kavramıyla ilişkili görülmektedir.

Her öğrenciye sunulacak öğretim hizmetinin bir birim mamul olarak değerlendirilmesi olasıdır. Kimi öğrencilerin değişik amaçlarla bazı dönemlerde kayıt yenilemedikleri görülmektedir. Bu tür bir yaklaşımla, kayıt yenilenmemesi durumu, yani öğretim hizmetinin satın alınmaktan vazgeçilmesi üretim seviyesinde bir düşüş olarak değerlendirilebilir. Üniversite bünyesinde yapılacak istatistiki bir çalışmaya yükseköğrenimi bırakma oranları belirlenebilir. Bölüm, meslek yüksek okulu, fakülte ve enstitüler için bu oran ayrı ayrı hesaplanabilir. Ayrıca hangi sınıfta ne oranda öğretimden vazgeçildiği de tespit edilebilir.

Esneklik, gerekli bilgilerin mevcut olduğu noktaya kararların yönlendirilmesi kavramı ile bağlantılıdır. Hizmetin üretilmesi sürecinde yöneticilerin yönetimsel kararlar konusunda, bakanların da programlar üzerinde belirleyici olma gücüne sahip olması gerekmektedir. Tabi verilen bu yetki açıklık (şeffaflık) ve sorumlulukla birlikte yürütülmeli ve uygulama süreci güçlü bir stratejiye sahip olmalıdır. Kamu sektöründe çoğu zaman görülen uygulamanın sıkı stratejinin ise gevşek olduğunu.¹⁵³

¹⁵¹ Ayrıntılı bilgi için bknz, The World Bank, Public Expenditure Management Handbook, June 1998

¹⁵² Ronald W.Hilton, Managerial Accounting, Mc Graw – Hill Book Company, 1994, U.S.A., s. 574

¹⁵³ Hakan Yılmaz, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi*, DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Finansman Dairesi, ISBN 975-19-2277-1, Ankara, 1999, s: 3

Bu anlamıyla irdelendiğinde ve üniversitelerin hizmet üreten kurumlar oldukları göz önüne alındığında; üretim işletmeleri için önerilen esnek bütçe anlayışıyla analitik bütçe anlayışı özelliklerini içeren bir bütçe yapısı ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı da genel ve katma bütçeli idarelere göndermiş olduğu yazılarda 2004 yılından itibaren program bütçe sistemi yerine analitik bütçe sisteminin kullanılacağını belirtmiştir. Ancak, yeni düzenlemelerin bütçeleme faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların tamamına çözüm getirdiğini söylemek mümkün görünmemektedir. Bütçelemenin temel unsurlarından onde gelenleri, gelir ve gider tahminlemesi yapmaktadır. Gider tahminleri ve planları, yeni düzenlemeler içerisinde de “cari harcama” kavramı halinde yer almaktadır. Oysa, her yükseköğretim kurumunun değişik akademik birimleri için farklı öğretim maliyetleri hesaplayarak gider tahmini ve planı yapması daha rasyonel bir yaklaşım olarak görülmektedir. Gider – maliyet yaklaşımının geliştirilmesinin ise “öğretim fiyatı” kavramını ortaya çıkardığını söylemek yanlış olmayacağıdır. Gider ve gelir çeşitlerinin sınıflandırılması, tüm bu unsurların doğruya en yakın bir şekilde tespit edilebilmesi için faydalı olacaktır.

Bütçeleme sürecinin, birimlere ait “öz bütçelerin” hazırlanması için yapılacak çağrıyla başlanması; bu çağrıya istinaden akademik ve idari birimlerin hazırlamış olduğu taslakların Mali İşler Dairesi bünyesinde birleştirilmesiyle de yükseköğretim kurumuna ait bütçenin ortaya çıkması akıcı görülmektedir.

Birimler bazında elde edilecek maliyet ve fiyat bilgileriyle bütçe taslakları beraberce değerlendirilerek, hem her birim hem de kurumun geneli için başabaş noktaları tespit edilebilir. Böylelikle, öğretim hizmeti üretimi alt ve sınırlarının belirlenmesi mümkün hale gelmiş olur. Dolayısıyla belirlenen sınırlar için bir esnek bütçe uygulaması hazırlanabilir.

Esnek bütçe hazırlanırken, alt sınırın zarara yol açmayacak bir öğretim hizmeti üretim seviyesinde belirlenmesi uygundur. Ancak, üst sınırın tespiti aşamasında dikkatli davranışmak gerekmektedir. Üst sınır belirlenirken, öğretim kalitesinin kalabalık sınıflar sebebiyle düşebileceği de dikkate alınmalıdır. Temel amacın; zarara yol açmayacak bir öğretim hizmeti üretim seviyesinde, maksimum öğretim kalitesinin yakalanması şeklinde belirlenmesi kurumsal yapı ve etik değerlere uygun olacaktır.

Belirlenecek alt ve üst öğretim hizmeti üretimi seviyeleri arasında değişik seviyelerde düzenlenecek statik bütçeler ile esnek bütçe elde edilmiş olur.¹⁵⁴ Alt sınırın başabaş noktası ya da başabaş noktasının az bir miktar üzerinde bir öğretim hizmeti üretim seviyesi şeklinde olarak belirlenmesi mantıklı olacaktır. Ancak, planlama faaliyetlerinin rasyonel biçimde gerçekleştirileceği varsayılsa, dönem içerisinde talep edilecek hizmet üretim seviyesinin alt ve üst sınırlar arasında bir noktada gerçekleşmesi beklenebilir.

Birimlere ait taslaklar ve yükseköğretim kurumunun genel bütçe taslağı hazırlanırken “standart öğretim maliyetleri” ve “öğretim fiyatları” kavramlarının hesaplanması ve geçmiş dönem verilerinden elde edilecek diğer bilgilerin beraberce değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Bu unsurların gerçekçi bir şekilde hesaplanabilmesi için bir gelir – gider sınıflandırması yapılmasının faydalı olabileceğiinden yukarıda söz edilmiştir.

3.2.2.1.1. Gelir – Gider Sınıflandırması Ve Önceki Dönem Verilerinin Analizi

Bütçe ve bütçeleme konusunda yapılan araştırmalarda, kullanılan bütçe modeli ve bütçeleme sistemi ne olursa olsun, geçmiş dönem verilerinin analiz edilerek bütçe dönemine ait tahminlerde bulunulmaya çalışıldığı görülmüştür.¹⁵⁵

Devlet üniversitelerinde uygulanması önerilen bütçeler için de önceki dönem verilerinin analizi büyük önem taşımaktadır. Her dönem ortaya çıkan sabit ve değişken giderlerin bütçe dönemine ait tahminlemesi yapılrken, bir önceki dönem verilerinin esas alınması yerinde bir yaklaşım olacaktır.

Kuruluş yapısına yeni eklenen birimler olmadığı ve öğrenci sayısının değişmediği dönemler için, bir önceki dönemlere ait giderlerin aynen gerçekleşeceği öngörlülebilir. Yeni eklenen idari ve akademik birimler için ise, benzer birimlerin geçmiş dönem verileri emsal alınabilir.

Bu noktada yükseköğretim kurumlarının gelir–gider sınıflandırması yapması gerekektir. Aşağıda, bu sınıflandırma açıklanırken bazı varsayımların kabul edildiği unutulmamalıdır. Çalışmanın önceki kısımlarında dephinildiği gibi, finansal

¹⁵⁴ Yükçü, a.g.e., 709

¹⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için bknz: Coşkun, a.g.e.s. 12 – 20 , Kalenderoğlu, a.g.e., s. 165 – 169, Falay, a.g.e., s. 26

anlamda daha büyük hareket serbestisine sahip bir yapı ve bu yapıya uygun mevzuatın geliştirileceği öngörlerek çeşitli öneriler getirilmiştir.

3.2.2.1.1.1. Gelirlerin Sınıflandırılması

Yükseköğretim kurumlarının sahip olduğu gelirler çeşitlilik göstermektedir. Temelde “elde edilme yolları” ve “surekliliğe” göre iki ana ayırm做过已过。 Bunlar aşağıda açıklanarak kendi içlerinde de detaylandırılmıştır.

3.2.2.1.1.1.1. Elde Edilme Yollarına Göre Gelirler

Yükseköğretim kurumlarının “elde edilme yollarına” göre aşağıdaki gelir çeşitlerine sahip oldukları düşünülmektedir.

a. öğretim gelirleri

Öğrencilerin ödeyeceği öğrenim harçlarından ibaret olan bu kısmın, mevzuatta yapılacak düzenlemelerin ardından yükseköğretim kurumunun temel gelirlerini oluşturmaktadır. Bu sebeple, bu gelir çeşidinin işletmelerdeki satış geliri kavramına denk olduğu söylenebilir. Öğretim fiyatlarının, fakültelere göre belirlenecek standart öğrenci maliyetleri üzerine bir marj eklenmesiyle tespit edilmesi mümkündür. Bu marjla alakalı olarak, ilgili mevzuatta yapılacak düzenleme sonucu bir alt ve üst sınır çizilmesi, sosyal adalet anlayışı içerisinde hareket edilmesine yardımcı olacaktır.

Mevcut uygulamada, öğrencilerin ödedikleri katkı paylarından ancak belirli bir kısmı yükseköğretim kurumuna kalmakta, kalan ise genel bütçeye dahil edilmektedir. Yükseköğretim kurumuna kalan kısmın maksimize edilmesi, hatta mümkünse bu katkı paylarının tümüyle yükseköğretim kurumunda kalması yönünde bir düzenleme yapılması gerekliliğine inanılmaktadır.

b. olağan gelirler

Tekdüzen hesap planı içerisinde yer alan ve Gelir Tablosu Hesapları grubu içerisinde tanımlanmış olan gelir türlerinin bu kısmda yer olması uygun görülmektedir. Üniversitenin temel faaliyet alanı dışında elde edeceği gelirler bu sınıf içerisinde dahil edilebilir. Kira, faiz, menkul kıymet getirileri, bağış ve yardımlar gibi gelirler örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca, üniversitelerin temel hedef ve görevlerinden sayılan “bilim” üretme amaçlı çabalardan kaynaklanan bir takım gelirlerin elde edilmesi de

mümkündür. Dolayısıyla, özel sektörde verilecek olan proje, araştırma ve destekleme gibi hizmetlerden sağlanacak olan bilimsel çalışma kaynaklı girdiler de bu grupta incelenebilir.

c. olağanüstü gelirler

Bu kısımda yer alması uygun görülen gelir çeşitleri de Tekdüzen Hesap Planı'nda Gelir Tablosu Hesapları grubu içinde tanımlanmıştır. Olağanüstü durumlar karşısında elde edilecek gelirlerin bu kısımda değerlendirilmesi düşünülmektedir. Mahkeme kararıyla alınacak tazminat tutarları bu kısımda incelenenek gelirlere örnek verilebilir.

3.2.2.1.1.2. Sürekli Ve Arzi Gelirler

Yukarıdaki ayrimdan başka, bütçe hazırlama çalışmaları sırasında, gelirlerin “sürekli ve arzi gelirler” olmak üzere bir sınıflandırmaya daha tabi tutulmuş olması da büyük fayda sağlayabilecektir.

a. sürekli gelirler

Tahakkuk etmiş ve gelecek dönem içerisinde tahakkuk edecek kira, faiz vb her dönem elde edilen cinsten gelirler yükseköğretim kurumunun sürekli gelirleri olarak değerlendirilebilir. Ayrıca, mevzuatta yapılacak değişiklik uyarınca devletin eğitime destek ödeneği sağladığı varsayılsa, devletin öğrenci sayısını baz alınarak çıkaracağı ödenekleri de sürekli gelirlere dahil etmek yanlış görünmemektedir. Öğrenci mevcutlarında yıllar itibariyle çok küçük farklılıklar ortaya çıkabilse de, üniversitenin belirleyeceği stratejiler doğrultusunda uzun vadeli planlar yaparak bunlara sadık kalacağı varsayılmaktadır. Dolayısıyla uzun vadede öğrenci kontenjanları belirlenmiş kabul edilmekte ve devletin sağlayacağı ödeneklerde bu rakamlara sadık kalacağı kabul edilmektedir.

b. arzi gelirler

Öğrencilerin ödeyecekleri öğrenim harçları ve diğer çeşitli gelirlerin bu kısma dahil edilmesi uygun görülmektedir. İlk bakışta, öğrenci kontenjanlarının uzun vadede belirlenmiş olduğunun kabul edilmesi sebebiyle, öğrenim harcı gelirlerinin sürekli nitelik taşıdığı düşünülebilir. Ancak, iç ve dış çevrede meydana gelebilecek olan değişimler göz önüne alınmalıdır. Pazar ekonomisi kuralları uyarınca öğretim hizmeti

verildiği varsayımları hatırlanırsa; diğer yükseköğretim kurumlarının öğretim fiyatlarındaki değişimler ile teknolojik, ekonomik ve sosyal bazı etkenler sebebiyle öğretim maliyetleri ve öğretim fiyatlarının dönemler itibarıyle farklılık gösterebileceği sonucuna varılabilir.

Mali dönem içerisinde sürdürülecek olan bilimsel çalışmalar neticesinde, bu çalışmalarдан veya sonuçlarından faydalananak olan kurum ve kuruluşlardan sağlanacak gelirler de arzi nitelik taşımaktadır.

3.2.2.1.1.2. Giderlerin Sınıflandırılması

Öneriler, yükseköğretim kurumlarının temel faaliyet alanı olarak öğretim hizmetleri üretiminin belirlendiği varsayımlına dayanmaktadır. Dolayısıyla, yapılacak olan tüm giderler ve ortaya çıkan tüm maliyetler söz konusu öğretim hizmetlerinin sağlanması ve sürdürülmesine dönük olacaktır. Gelirler sınıflandırılırken yapılan açıklamalarda, bilimsel faaliyetler sonuçlarından faydalananak kişi ve kurumlardan da gelir elde edilmesinin mümkün olduğunu görüldüğü belirtilmiştir. Fakat, unutulmamalıdır ki bu bilimsel faaliyetler “öğretim” amaçlı olarak gerçekleştirilmektedir. Tali olarak ise, bilimsel çalışmalar ve sonuçlarından faydalananmak isteyen kişi ve kurumlardan gelir edilebileceği belirtilmiştir. Öyleyse; üniversitede gerçekleşecek tüm maliyetlerin öğretim odaklı olduğu yaklaşımıyla, bu giderlerin tek bir maliyet hesabında toplanarak muhasebeleştirilmesinin uygun olacağı söylenebilir. Ancak, yönetim organlarına planlama ve karar vermede yardımcı olması amacıyla maliyetlerin sınıflandırılması yerinde olacaktır. Sabit ve değişken giderlerin ayrılmış olmasının, yönetime gelecek dönem bütçesini hazırlarken avantaj sağlayacağı muhakkaktır.

3.2.2.1.1.2.1. Değişken Giderler

Değişkenlere bağlı oldukları için dönemler itibarıyle farklılık gösterebilecek nitelikteki maliyetler bu başlık altında toplanabilir. Değişken maliyetleri öğretim hizmetleri üretimiyle ilgili olan öğretim maliyetleri ve öğretim hizmeti üretimiyle ilgili olmayan diğer maliyetler şeklinde iki kısımda incelemek mümkündür.

a. Öğretim Giderleri (öğretim hizmeti üretimiyle ilgili maliyetler)

Öğretim maliyeti direkt olarak öğrenci sayısına bağlıdır. Bu yüzden yükseköğretim kurumlarının gider dağıtımında ve yükleme oranı belirlenmesinde ana

kriter olarak öğrenci sayısını kullanmaları gereği ifade edilebilir. Bu kısımda yer alan giderler aşağıdaki biçimde ayırtılabilcegi gibi birlikte de incelenebilir.

a.a. Direkt Öğretim Giderleri

Öğretim faaliyetlerinde aktif olarak görev yapacak akademik ve idari personele ödenecek öğretimle ilgili tahakkuk eden ücretlerin bu kısımda incelenmesi uygun görünmektedir. Derslere girecek öğretim üyeleri ve öğretim üyelerine ödenecek ders saatı ücretleri ile derslerin yürütülmesi için mesai saatleri dışında görev yapacak idari personele ödenecek fazla mesai ücretleri ve yolluklar vb. giderler direkt öğretim maliyetlerini oluşturacaklardır.

a.b. Değişken Genel Öğretim Giderleri

Öğretim hizmetlerinde kullanılan ve değişken niteliği taşıyan giderler direkt olarak öğretim maliyetiyle ilişkilendirilebilir. Örnek olarak öğretim faaliyetlerinde direkt olarak kullanılan taşılara ait benzin ve mazot giderleri, laboratuarlarda deneyler sırasında tüketilen maddi duran varlık özelliği bulunmayan malzeme giderleri ve sarf edilen kirtasiye vb. bazı giderler gösterilebilir.

b. Diğer Değişken Giderler (öğretim hizmeti üretimiyle ilgili olmayan maliyetler)

Öğretim hizmetinin üretilmesi için katlanılması zorunlu olan fakat öğretim hizmetleriyle direkt olarak ilişkilendirilemeyen giderlerin bu kısımda incelenmesi düşünülmektedir. Değişken nitelikli araştırma geliştirme giderleri de bu kısımda yer alabilir.

Önerilerin dayandığı önemli bir husus da; yükseköğretim faaliyetlerinin serbest pazar koşulları altında sürdürüldüğünün varsayılmıştır. Bu bağlamda başarılı öğrencileri çekerilmek amacıyla pazarlama faaliyetlerinin yapılması öngörmektedir. Değişken nitelikli pazarlama maliyetlerinin bu kısımda toplanması olası görünmektedir. Ayrıca dönemden döneme farklı miktarlarda gerçekleşecek özellikteki genel yönetim ve finansman giderleri de bu kısım altında incelenebilir.

3.2.2.1.1.2.2. Sabit Giderler

Üniversitelerin, değişkenlere bağlı olmaksızın her dönem katlanmak zorunda oldukları giderlerin sabit maliyetleri oluşturdukları söylenebilir.

a. Öğretim Maliyetleri (öğretim hizmeti üretimiyle ilgili maliyetler)

Sabit öğretim maliyetleri; sabit direkt öğretim giderleri ve sabit genel öğretim giderleri şeklinde ayrıntılandırılabilir.

Akademik ve idari personelin aylık ücretleri sabit öğretim giderlerini oluşturur. Öğretim hizmetleriyle direkt olarak ilişkilendirilmesi mümkün olan sabit nitelikli diğer giderler ise sabit genel öğretim giderlerini oluşturmaktadır. Örnek olarak, derslerin yürütüldüğü maddi duran varlıklara ait kira giderleri, aktifte yer alan maddi duran varlıklardan öğretim faaliyetlerinde yararlanılanların tükenme payları gösterilebilir.

b. Diğer Sabit Maliyetler (öğretim hizmeti üretimiyle ilgili olmayan maliyetler)

Yükseköğretim kurumunun varlığını sürdürmesi için katlanmak zorunda olduğu ancak direkt olarak öğretim hizmeti üretimiyle ilişkilendirilemeyen maliyetler bu kısmda toplanabilir. Bu kısmın; araştırma geliştirme giderleri, pazarlama giderleri, genel yönetim ve finansman giderlerinden oluşması düşünülebilir.

Yukarıdaki gibi sınıflandırılmış olan önceki döneme ait giderlerin, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği bir katsayıyla çarpılarak bütçe dönemine ait değerleri tahmin edilebilir. Mevcut uygulama da bu yönindedir. Bütçe taslakları hazırlanırken önceki döneme ait giderler Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmiş olan bir oranla çarpılarak gelecek döneme ait gider tahminlemesi yapılmaktadır. Örneğin, 2004 yılı bütçe çalışmaları için, Maliye Bakanlığı 2003 döneminde gerçekleşmiş giderlerin %12,5 orANIyla çarpılarak gelecek döneme ait gider tahminlemesi yapılmasını karara bağlamıştır.

Geçmişte yaşanan mali nitelikli tecrübelerin gelecek dönem için rehberlik edebilmesi amacıyla, geçmiş dönem verilerinin analizinde uzman personelin görevlendirilmesi ve çağdaş tekniklerin kullanılması mantıklı olacaktır. Ayrıca, değerlendirmeler sadece finansal tabloların analiziyle sınırlanılmaz; ekonomik, sosyal ve kültürel çevrelerdeki değişimler de göz önüne alınırsa daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabilir.

3.2.2.2. Standart Öğretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Standartlara ve standart maliyetlere duyulan ihtiyaçların gerekliliği 1.2.2.3.1. başlığı altında açıklanmıştır. Bu bağlamda, öneriler içerisinde, öğretim maliyetlerinde de standartların belirlenmesi öngörülmektedir.

Standart maliyet yaklaşımının benimsenerek uygulanmasının bir diğer önemli sonucun ortayamasına da yol açacağı düşünülmektedir. Bu sonuç, mali işlemlerde başlatılan standardizasyon çabalarının, kurum içerisinde zamanla kalite konusunda ve yönetsel anlamda da gelişeceğidir. Standartlara ulaşmanın kurum imajını olumlu yönde etkileyeceği tahmin edilmektedir.

Öğretim faaliyetlerinin, öğretim kalitesinin ve öğretim kurumlarının yönetsel anlamda standardizasyonu tamamıyla başka bir çalışma konusudur. Önerilerde, öğretim faaliyetlerine ve öğretim kalitesine ait standartların oluşturulduğu varsayılarak, bu standartların maliyetlerinin hesaplanması mercek altına alınacaktır.

Standart maliyetlerden bahsedebilmek için, yükseköğretim kurumuna ait başabaş noktasının belirlenmesi gerekmektedir. Üniversitenin geneli için başabaş noktası hesaplayabilmek için toplam gelirlerden toplam giderlerin çıkarılması esasına dayalı olan eşitlik yöntemi uygulanabilir. Birimler bazında ise daha detaylı bilgilere ulaşmak mümkün olduğu ve üniversitenin idari birimlerinde oluşan giderler bu akademik birimlere direkt olarak yansımadığı için katkı payı yöntemiyle başabaş noktası tespit edilmesi olası görülmektedir. Başabaş noktası hesaplayarak, mevcut giderlerin karşılaşması için en az kaç öğrenciye öğretim hizmeti verilmesi gerekiği belirlenebilir.

Standart öğretim maliyetlerinin belirlenmesinde ana kriter olarak öğrenci sayısının baz alınması mantıklı görülmektedir.

Yükseköğretim kurumu içerisinde yer alan tüm akademik birimler kendi öz öğretim maliyetlerini hesaplayabilirler. Öncelikle, birimde oluşan sabit ve değişken nitelikli tüm giderler bir araya getirilerek birimin toplam maliyeti belirlenebilir. Ardından, elde edilen toplam maliyet tutarı birimde öğrenim görmekte olan öğrenci sayısına bölünerek, o akademik birim için öğrenci başına standart birim maliyet taslağı belirlenebilir. Bu şekilde akademik birimlerden Mali İşler Dairesi'ne doğru bir bilgi akışı sağlanarak, hesaplanan akademik birime ait standart öğretim maliyeti taslağına

diğer maliyetler eklenir. Enstitü, fakülte ve meslek yüksek okullarından elde edilecek standart birim maliyeti taslaklarına, üniversitenin geneli için ortaya çıkan ancak direkt olarak akademik birimlere yansımayan giderlerin de yine öğrenci sayısı baz alınarak yüklenmesi gerekmektedir. Bu akış devam ettirildiğinde, her akademik birim ve üniversitenin geneli için standart öğretim maliyetleri tespit edilmiş olur.

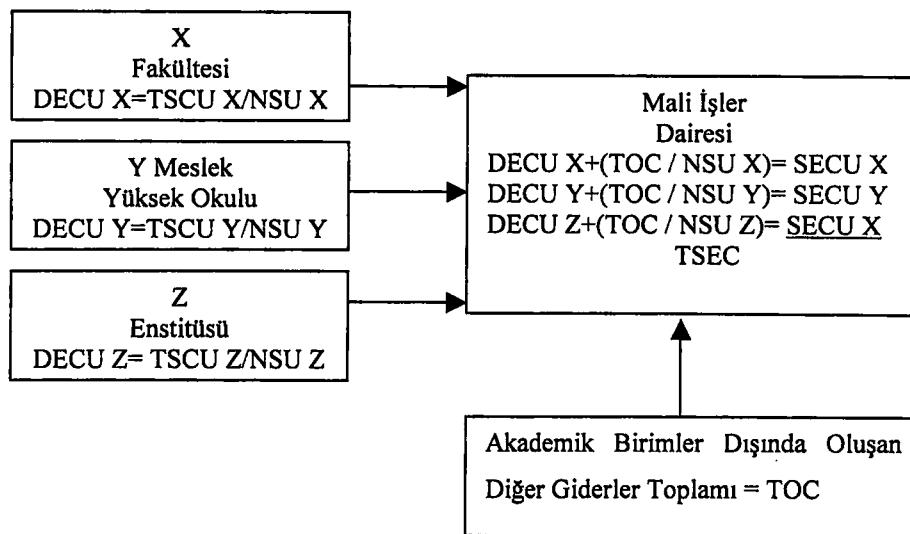
Birim bazında belirlenecek standart öğretim maliyetleri büyük önem sahiptirler.

Yükseköğretimde birim maliyet hesaplanırken genel toplamlar ve ortalamalar üzerinden elde edilen verilerin yanıltıcı olacağı düşünülmektedir. Çünkü eğitimin türü ve alanlarına göre birim maliyetler önemli farklılıklar gösterebilir. Örneğin fen ve sağlık bilimleri alanlarında eğitim gören bir öğrencinin hem kamuya hem de ailesine maliyeti eğitim bilimleri alanında eğitim gören bir öğrencinin maliyetinden yüksek olacaktır. Bu farklılıklar hem eğitim sürelerinin değişmesinden, hem de eğitimde kullanılan farklı teknolojiden, daha pahalı laboratuar, bina ve eğitim araç-gereci vb. den kaynaklanabilir. Kamu bütçesinden yapılan harcamalar, farklı eğitim alanları ele alındığında, fakülte ve yüksekokul bazına kadar ayrıntıya inebilmektedir.¹⁵⁶

Bu sebeple, birimler bazında maliyetlerin net bir şekilde ortaya konması ve ileriki adımlarda birimlere ait maliyetlere göre işlem yapılması gerekliliği düşünülmektedir. Üniversitenin tümüne ait olarak hesaplanan standart öğretim maliyeti ise genel anlamda bir fikir elde edilmesi ve sonuçların konsolide edilmesinde yardımcı olacaktır.

Alt birimlerden yukarı doğru standart öğretim maliyeti hesaplama süreci aşağıdaki Şekil 3.2'de gösterilmiştir. Şekilde, birime ait toplam standart maliyetler "TSCU", birimde öğretim gören öğrenci sayısı "NSU", birim standart öğretim maliyeti taslağı "DECU", yükseköğretim kurumunun diğer birimlerinde olşarak akademik birimlerin öğretim maliyetlerine dolaylı olarak etki eden maliyetler "TOC", diğer maliyetlerin yüklenmesiyle elde edilen birime ait standart öğretim maliyeti "SECU" ve üniversitenin geneli için hesaplanan toplam standart öğretim maliyeti "TSEC" olarak kısaltılmıştır. Toplam standart öğretim maliyetinin, "TNS" ile gösterilen üniversiteye ait toplam öğrenci sayısına bölünmesiyle elde edilecek ve üniversitenin tümüne genellenebilecek olan öğrenci başına düşen birim standart öğretim maliyeti ise "USEC" ile ifade edilmiştir.

¹⁵⁶ Hüseyin Ergen, "Türkiye'de Kamu Üniversitelerinde Birim Harcamalar ve Vazgeçilen Kazançlar", Hacettepe Üniversitesi SBE e-dergi, sayı: 1, 2002, s. 6



ŞEKİL 3.1.: Standart Öğretim Maliyeti Hesaplama Süreci

3.2.2.3. Öğretim Fiyatlarının Hesaplanması

Yükseköğretim kurumu bünyesinde oluşan tüm gelir ve giderlerin göz önüne alınarak bir başabaş noktası tespit edilmesi ve hem birimler hem de üniversitenin geneli için standart öğretim maliyetlerinin ortaya konmasının ardından öğretim fiyatlarının hesaplanabilmesi için gerekli olan iç bilgiler sağlanmış olur.

Maliye Bakanlığı tarafından ilgili mevzuat içerisinde tanımlanacak ve sınırları çizilecek olan marjin, birim standart maliyete eklenmesiyle öğretim fiyatı bulunabilir. Maliyetin üzerine ilave edilecek olan kar marjının belirlenmesi sırasında sosyal adalet kavramı uyarınca hareket edilmesi etik açıdan doğru olacaktır.

Bu bağlamda, kar marji belirlenirken, enflasyon oranının belirli bir seviye üstünden alt sınırın çizilmesi düşünülebilir. Ayrıca, yükseköğretim kurumlarının bulunduğu bölgenin ekonomik koşulları, verdikleri öğretim hizmetinin kalitesi ve üniversitenin geleceğe dönük yatırım programları da göz önüne alınarak bir üst sınırın tespiti, fiyatların aşırı yükselmesini engelleyebilir.

Yukarıda açıklanan konular mevzuatla ve üniversitenin dış çevresiyle ilgili olan konulardır. Bu konuların yetkili organlarca hükmeye bağlılığı varsayımlıyla, üniversitelerin öğretim fiyatlarını hesaplamaları irdelenebilir.

Kamu cari harcamalarıyla ilgili, yükseköğretim kurumları arasında kayıtlı öğrenci başına harcamalar arasındaki farklılıkların üç temel nedene dayalı olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Birincisi öğretim alanlarına göre kamunun yüklediği harcama farklılaşmaktadır. İkincisi kapasite kullanımını ile birim cari harcamalar arasında doğrudan orantılı pozitif bir ilişki olduğu yolundadır. Üçüncüsü ise kaynak tahsisi konusunda üniversiteler arasında adaletli davranış olmadığı doğrultusundadır. Bu üçüncü bulgu eldeki sınırlı kaynaklarla bazı okullarda nitelik yüksekliği sağlananın başka okullardaki nitelik düşüklüğü pahasına gerçekleştirilebildiği şeklinde yorumlanmıştır. Kapasite kullanımıyla ilgili bulgu ikinci öğretimin ortalama cari harcamalar üzerindeki etkisiyle desteklenmektedir. Ortalama cari harcamaların -diğer değişkenlerle birlikte- bu uygulamadan etkilendikleri açıkça görülmektedir. Aynı üniversite içinde yer alan aynı alandaki farklı fakültelere bakıldığından bu etki daha da netleşmektedir. Yüksek talebe karşılık verme savıyla ortaya çıkan ikinci öğretim uygulamasının, kapasite kullanımını genişleterek maliyet azaltıcı bir etki yaptığı sonucuna varılabilir.¹⁵⁷

Bu yüzden, her akademik birim için hesaplanan standart öğretim maliyetlerinin, fiyat belirlenmesi aşamasında temel alınması doğru olacaktır.

Öğretim fiyatlarının belirlenmesi sırasında küresel anlamda gelişmekte eğilimleri ve bazı gerçekleri de değerlendirmek yerinde olacaktır. Öncelikle, öğretim maliyetlerinin karşılanması öncesi öğrencilerin ödediği katkı payı harçlarının durumunu değerlendirmek konuya bir bakış açısı getirecektir.

2002 yılı için üniversitelerin toplam geliri cari fiyatlarla 4.275,5 trilyon TL olup, bunun % 58'i bütçeden, % 37'si ise üniversiteler tarafından döner sermaye ve diğer kaynaklardan sağlanmıştır. Öğrencilerin ödediği katkı paylarının toplam gelirlere oranı ise sadece % 5'tir.¹⁵⁸

Görüldüğü gibi öğrenim hizmetlerinden faydalananların bu hizmetlerin maliyetlerinin karşılanması hakkında sahip oldukları mevcut rol yok denecek kadar azdır. Bu noktada, küresel anlamda yayılmakta olan Pazar ekonomisine dayalı bir yükseköğretim anlayışının benimsenmesi olgusuyla karşılaşmakta ve gelişmiş ülkeler olarak nitelenen devletlerdeki durumun gittikçe bu anlayışın benimsenmesi şeklinde olduğu gerçeğiyle karşılaşmaktadır. Aşağıda sergilenen durum içerisinde özellikle eski Sovyet Cumhuriyetleri ile ilgili açıklamalar ilginçtir:

Yükseköğretim devlet kurumlarında da reel öğrenim ücretine tabi kılınması giderek yaygınlaşmaktadır. Bazı ülkelerde uygulanmaya konulan reel öğrenim ücretleri aşağıda özetlenmiştir :

Avustralya	3330-5500 ABD Doları
Yeni Zelanda	2300 ABD Doları
Hollanda	2250-3150 ABD Doları

¹⁵⁷ Ergen, a.g.e., s. 15

¹⁵⁸ Türk Yükseköğretiminin Bugünkü Durumu, YÖK, Ankara, 2003, s. 130

Çin	888 ABD Doları
Birleşik Krallık	1000 Sterlin
Burada ilginç olan iki husus, Birleşik Krallık'taki uygulamanın muhafazakar hükümet zamanında planlanıp, sosyal demokrat hükümet zamanında hayatı geçirilmesi ve Çin'deki öğrenim ücretinin fert başına milli gelirin bir kaç katı olmasıdır. Çin'deki bu uygulama ile öğrenim ücretlerinin harcamaları karşılık oranını bir önceki tabloda gösterilen %9 düzeyinden %20'ye çıkmasına yol açmıştır. Reel öğrenim ücreti uygulaması eski Sovyet Bloğu ülkelerinde de giderek yaygınlaşmaktadır. ¹⁵⁹	

3.2.2.4. Dönem İçi ve Dönem Sonu Kayıtlarının İşleyışı

Dönem içi kayıtları yönetmelikte belirtilmiş olan aşağıdaki defterlerde tutulur.

- Yevmiye defteri
- Büyük defter
- Kasa defteri
- Yardımcı hesaplar defteri

Yükseköğretim kurumlarının yapısı, işleyişleri, faaliyetleri ve mevzuatla ilgili bazı düzenlemelerin gerçekleştirildiği varsayılsa; öğretim hizmeti üretiminde bulunan her akademik birimde kayıtların ayrı ayrı tutulmasının birimlere ait ayrıntılı bilgi sağlayacağı söylenebilir. Büyük ölçekli bir üretim işletmesi mantığıyla tutulacak olan kayıtların, teknoloji yardımıyla eş zamanlı olarak Mali İşler Dairesi Başkanlığı tarafından izlenmesi ve birleştirilerek yükseköğretim kurumunun tümünü kapsayan muhasebe bilgilerinin sağlanması mümkündür.

Öğretim hizmeti üreten birimlere ait detaylı bilgi sağlayan kayıtların sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Planlama, bütçeleme ve kaynak dağılımı konusunda daha gerçekçi davranışılabilir.
- Akademik birimler ve yöneticileri mali açıdan sağlıklı bir ölçme ve değerlendirmeye tabi tutulabilir.
- Standart öğretim maliyetleri ve öğretim fiyatları akademik birimlere göre farklı tutarlarda hesaplanarak adil bir fiyatlandırma politikası geliştirilebilir.

¹⁵⁹ www.yok.gov.tr/raporlar (20.12.2003)

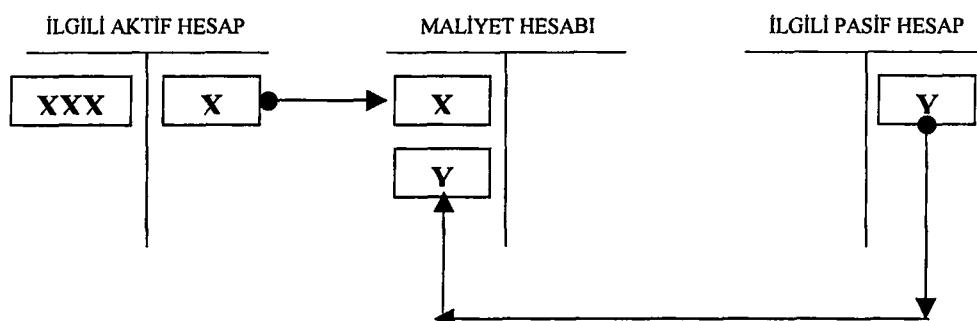
- Birimlerin ihtiyaçları daha net bir biçimde ortaya konabilir.
- Merkeze ya da başka bir birimde kaynak ihtiyacı doğması durumunda, dış borçlanma veya ihtiyacın ertelenmesi yerine mali durumu müsait olan birimin açıkça görülmesi sağlanarak geçici kaynak aktarımı yapılabilir.

Birimlerde tek bir sistemin kullanır olması, üst yönetime her an istediği birimle ya da kurumun geneliyle ilgili sahaklı bilgiler sağlayacaktır. Bu durum, karar alma işlemlerini ve sonuçlarını kurum için daha yararlı bir hale sokacak, süreçleri hızlandıracaktır.

Bu türde örgütlenecek muhasebe sistemi bazı sakıncalar da yaratabilir. Ancak, bu sakıncaların üst yönetim tarafından yapılacak düzenlemelerle giderilebileceği düşünülmektedir. Her akademik birimde bir muhasebe ünitesi oluşturulması maliyet ve personel ihtiyacını artırabileceği için, birimlere ait kayıtlar Mali İşler Dairesi Başkanlığı bünyesinde vücuda getirilecek Muhasebe Müdürlüğü tarafından tutulabilir. Bilgisayar ve haberleşme imkanlarının, mesai saatleri bitiminde muhasebe müdürlüğüne doğru günlük bilgi akışını sağlamaya elverişli olacağı düşünülmektedir. Oldukça kolay ve çok maliyet gerektirmeyen bu yol tercih edilmese bile, bilgi akışını haftalık olarak düzenlemek de mümkündür.

Dönem içerisinde tutulan kayıtlardan aylık mizanlar çıkarılır. Birimlere ait mizanların birleştirilmesiyle de üniversiteye ait mizan elde edilebilir. Bu durumun dönem sonu işlemlerini oldukça rahatlatacağı söylenebilir.

Dönem içi kayıtlarıyla ilgili olarak, maliyeti hesaplarının işleyişi aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



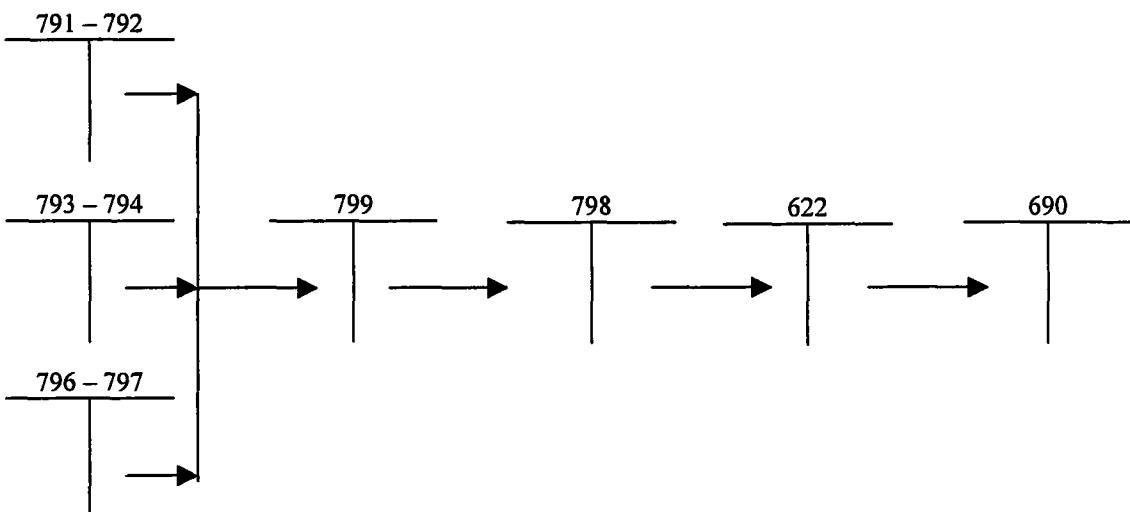
ŞEKİL 3.2.: Maliyet Hesaplarının Dönem İçi İşleyişi

Dönem sonu işlemleri, envanter çıkarılması ve hesapların kapatılarak finansal tabloların düzenlenmesi için uygun zeminin hazırlanmasından ibarettir. Büyük ölçekli bir yapı ve karmaşık bir süreç söz konusu olduğu için aralıklu envanter yönteminin kullanılması yerinde olacaktır. Ayrıca, öğretim faaliyetlerini üç dönem olarak sürdürün üniversitelerin her mali dönemi aşağıdaki şekilde incelemeleri de mümkün olabilir.

1. Güz dönemi
2. Bahar dönemi
3. Yaz dönemi

Böylece, farklı bir yapı ve fiyatlandırmanın gözlendiği “yaz okulu” olarak da adlandırılan dönem ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulabilir. Ayrıca, mali dönem sonunda alt dönemlere ait bilgilerin birleştirilmesi, dönem sonu işlemlerini kolaylaştırabilir.

Dönem sonu işlemleri ilgili yönetmelikte ayrıntılı biçimde yer aldığından, burada tekrara düşmemek için açıklanmayacaktır. Maliyet hesaplarının öğretim hizmeti üretim maliyeti hesabına aktarılması, bu hesabın yansıtma hesapları yardımıyla gelir tablosu hesaplarına devri ve kapanışını şekil üzerinde göstermek yeterli olacaktır. Bu hesaplar ve hesap planıyla ilgili sorunlar ileriki bölümde detaylı olarak açıklanacaktır.



ŞEKİL 3.3.: Öğretim Hizmeti Üretim Maliyeti Hesabının Gelir Tablosu Hesaplarına Devri

3.2.3. Hesap Planı Sorunu

Uygulamaların başarısında, muhasebe sisteminin özellikleri de; maliyetlerin ve gelir tahminlerinin ortaya konarak, döneme ait bütçenin hazırlanması kadar önemli bir role sahiptir. Yeni düzenlemeler çerçevesinde, yüksekokretim kurumlarında kurulup işletilmesi planlanan muhasebe sisteminin tamamen tahakkuk ve “varlık – kaynak” yönetimi esaslarına dayalı olduğu vurgulanmıştır.

Muhasebenin klasik işlevleri kaydetme, sınıflama, özetleme ve raporlama olarak tanımlanmaktadır. Ancak, son yıllarda yönetsel yaklaşımlar ve teknolojik alanlardaki gelişmeler sebebiyle, muhasebe sisteminin sağlayacağı verilerin sadece kayıt sürecinin devam ettirilmesi ve dönem sonu raporlarının hazırlanması için kullanılması anlayışı değişmektedir. Artık muhasebe, üst yönetim organlarına karar almada ve yönetsel kontrolün gerçekleştirilmesinde daha etkin bir araç konumunda algılanmaktadır.¹⁶⁰ Özel sektördeki bu yaklaşım değişimi, kamuda da hissedilmiş ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan bir çok çalışma grubu hem bütçe ve bütçeleme hem de muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi amacıyla çalışmalar yapmaya başlamıştır.

Yeni düzenlemeler sonucu oluşturulan bütçe sistemi ve bütçeleme anlayışına paralel olarak, tahakkuk esasına dayalı ve varlık – kaynak yönelimli bir muhasebe yaklaşımı geliştirilmiştir. Ancak, teknik düzenlemelerin yanı sıra, planlama ve kontrol yönelimli bir muhasebe sisteminin kurulup geliştirilmesi öngörmektedir. Yüksekokretim kurumu büyük çaplı bir işletme ve kendisine bağlı olan akademik birimler birer şube olarak düşünülp, bu noktadan hareketle bir muhasebe sistemi oluşturulması hem işleyishi hem de sonuçların konsolide edilmesini kolaylaşacaktır.

01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ve Devlet Muhasebesi Hesap Planı’nda bazı eksiklikler gözlemlenmiştir. Dumlupınar Üniversitesi İdari ve Mali işler Dairesi Başkanlığı’nda yapılan görüşmelerde, ilgili mevzuat uyarınca kullanılması öngörülen hesap planının yüksekokretim kurumlarının tüm ihtiyaçlarına cevap vermekte uzak olduğu izlenimi edinilmiştir. Bu sorunun, Genel Bütçeli Daireler ve Katma Bütçeli İdarelerin tümünün birlikte değerlendirilmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

¹⁶⁰ Şerafettin Sevim, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Dumlupınar Üniversitesi Yayın No:13, Kütahya, 2003, s. 48

Yeni şekilleden hesap planı temelde oldukça rasyonel görünmektedir. Yükseköğretim kurumlarıyla ilgili birkaç eklentinin yapılmasıyla bu hesap planının işleyışı daha sağlıklı bir hale getirilebilir.

Muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan unsurlar fiziki ve kavramsal olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. İnsan, donanım ve yazılım, haberleşme araçları, tablo ve raporlar, hesap planı ve muhasebe el kitabı fiziki unsurları oluşturmaktadır. Kavramsal unsurlar ise mevzuat, ahlaki değerler, yönergeler, temel muhasebe kavamları, ilkeleri ve standartlarından ibarettir.¹⁶¹ O halde muhasebe bilgi sisteminin; kavramsal unsurlara bağlı kalarak fiziki öğelerin çalıştırılması olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, hesap planının oluşturulması ve işleyişle ilgili öneriler değerlendirilirken, kavramsal unsurlar içerisinde en bağlayıcı nitelikteki mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapıldığının varsayıldığını hatırlatmak yerinde olacaktır.

Yükseköğretim kurumlarının pazar ekonomisi ilkeleri uyarınca faaliyetlerini sürdürdükleri varsayımyla; sağlanan kaynakların varlığa ve varlıkların da tekrar kaynağa dönüştürülmesi mali açıdan güçlenme ve büyümeyenin gerçekleşmesini sağlayacaktır. Varlık–kaynak döngüsünün genişleyerek bir spiral biçiminde büyümesinin sağlanması daha büyük projeler için duyulacak olan kaynak ihtiyacını karşılamak amaçlıdır.

Bu döngünün sağlanması için tahakkuk esasına dayalı olan tekdüzen muhasebe sistemi ve hesap planı kullanılabilir. Tekdüzen hesap planı, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından Genel Bütçeye Dahil Daireler Ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği içerisinde “Genel Bütçeye Dahil Daireler Ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebesi Hesap Planı” adıyla modifiye edilmiştir. Bu yönetmelik 01.01.2004 tarihinde uygulamaya konmuştur. Bu modifikasyonun yükseköğretim kurumları için kullanımının, bazı bilanço hesapları ile gelir ve giderlere ilişkin hesaplarda yapılacak küçük bir değişiklikle uygun bir yapıya geleceği söylenebilir.

12. Esas Alacaklar

¹⁶¹ Ayrıntılı bilgi için bknz: Sevim, a.g.e., s. 45 – 116

Bilanço hesapları içinde yer alan “12. Bütçe Alacakları” grubunun “12. Esas Alacaklar” biçiminde düzeltilmesi düşünülebilir. Bu grup ve aynı tür alacakların uzun vadeli olanlarının incelendiği 22 numaralı hesap grubu aşağıdaki gibi düzenlenirse kullanım açısından daha elverişli bir hale gelebilir.

120 Öğrencilerden Alacaklar

121 Alacak Teminatları

122 Alacak Teminatları Reeskontu

126 Verilen Depozito Ve Teminatlar

128 Şüpheli Esas Alacaklar

129 Şüpheli Esas Alacaklar Karşılığı

Öğretim hizmetiyle direkt olarak ilişkilendirilebilir nitelikli alacakların bu şekilde düzenlenmesi işleyişi kolaylaştırabilir. Yönetmelikte yer alan 12 ve 22 numaralı hesap gruplarının ise 13 ve 23 numaralı gruplarla birleştirilmesinin mümkün olduğu düşünülmektedir.

Yine bilanço hesapları içerisinde kaynaklarla ilgili bir takım modifikasyonlar da yapılabilir. Yönetmelikte yer almayan “mali borçlar” hem uzun hem de kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında dahil edilebilir. Mali borçların, yönetmelikte “dış borçlar” başlığıyla gösterilen grup içerisine eklenmesi uygun görülmektedir.

“Gelirlere ilişkin hesaplar” adıyla tanımlanan 6 numaralı grup, aynen tekdüzen hesap planındaki anlamlı ve bazı değişikliklerle kullanıldığından yükseköğretim kurumunun esas faaliyeti ve diğer faaliyetleri sonucu doğan tüm gelir ve giderleri izlenebilecektir. Pazar ekonomisi koşullarında faaliyet sürdürdüğü varsayılan yükseköğretim kurumları muhasebe sistemleri için gelir tablosu hesapları şu şekilde düzenlenebilir:

60. Esas Gelirler

Öğrencilerden alınacak öğretim harçları, bilimsel çalışma sonuçlarından istifade etmek isteyen kişi ve kuruluşların ödeyeceği ücretler, devletin sağlayacağı

ödenekler, kişi ve kurumların yapacağı bağışlar ve diğer çeşitli gelirler bu kısımda incelenebilir.

600 Öğretim Hizmeti Gelirleri

601 Diğer Hizmetler Gelirleri

602 Ödenek Gelirleri

603 Diğer Gelirler

61. Esas Gelirlerden İndirimler (-)

Gerekliliğin belgelenmesi durumunda ve mali durum elverdiği takdirde öğretim harçlarında ve bilimsel çalışma sonuçlarından istifade etmek isteyen indirim kapsamına dahil olan kişi ve kuruluşlara yapılacak indirimler ile devletten sağlanması gereken; ancak çeşitli nedenlerle elde edilemeyen ödenekler ile başarılı ve/veya muhtaç öğrencilere verilen burslarla yapılan ekonomik yardımlar bu kapsamında incelenebilir.

610 Öğretim Hizmeti İndirimi (-)

611 Diğer Hizmet İndirimleri (-)

612 Sağlanamayan Ödenekler (-)

613 Diğer İndirimler (-)

62. Esas Maliyetler (-)

Öğretim hizmeti, araştırma, proje vb bilimsel nitelikli faaliyetlerin maliyetleri bu alt grubun kapsamına dahil edilebilir.

622 Öğretim Hizmeti Maliyeti (-)

623 Diğer Hizmetler Maliyeti (-)

624 Diğer Maliyetler (-)

63. Faaliyet Giderleri (-)

Esas faaliyetlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen, ancak yükseköğretim kurumunun varlığını ve faaliyetlerini sürdürmesi için oluşan giderler bu kısmın konusunu oluşturabilir.

630 Araştırma Geliştirme Giderleri (-)

631 Öğretim Hizmeti Pazarlama Giderleri (-)

632 Genel Yönetim Giderleri (-)

64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar

Bilimsel faaliyetler dışında elde edilen ve dönem içerisinde gerçekleşmesi olağan karşılanan gelirler bu alt grupta toplanabilir. Yükseköğretim kurumuna ait taşınır – taşınmaz varlıklardan elde edilen kira gelirleri, gelirlerin yatırıldığı vadeli veya vadesiz mevduat hesabından elde edilen faiz gelirleri, personel ücretlerinin ödenmesi amacıyla bir bankanın aracı olarak kullanılması ve bu aracılık sırasında elde edilebilecek faiz, repo vb gelirler gibi.

642 Faiz Gelirleri

643 Komisyon Gelirleri

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar

645 Menkul Kıymet Satış Karları

646 Kambiyo Karları

647 Reeskont Faiz Gelirleri

649 Diğer Gelirler

65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-)

Öğretim hizmeti üretебilmek amacıyla yapılan bilimsel nitelikli faaliyet giderleri dışında kalan ve her dönem ortaya çıkması doğal olan giderler bu kısmın içerisinde izlenebilir.

653 Komisyon Giderleri (-)

654 Karşılık Giderleri (-)

655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)

656 Kambiyo Zararları (-)

657 Reeskont Faiz Giderleri (-)

659 Diğer Giderler (-)

66. Finansman Giderleri (-)

Mevzuatta yapılacak düzenlemeyle, yükseköğretim kurumlarının uzun ve kısa vadeli plan ve programlarını kısmen ya da tamamen borçlanma yoluyla da finanse edebilecekleri varsayılmıştır. Borçlanma, gerek görülsürse mevzuat tarafından devlet kurumları ve devlet bankalarıyla sınırlanırabilir. Ya da borçlanma gideri için bir üst sınır belirlenerek özel sektörden kaynak sağlanması serbest bırakılabilir. Yükseköğretim kurumunun sağladığı finansman araçlarına ait giderler bu kısımda gösterilebilir.

660 Kısa Vadeli Finansman Giderleri (-)

661 Uzun Vadeli Finansman Giderleri (-)

67. Olağandışı Gelir Ve Karlar

Bir önceki dönemden sarkan geçmiş dönem olumlu faaliyet sonuçları ve olağandışı gelirler bu alt grupta toplanabilir.

671 Önceki Dönem Olumlu Faaliyet Sonuçları

679 Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar

68. Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)

Önceki dönem olumsuz faaliyet sonuçları ve olağan dışı zararların yanı sıra; daha önceden vücuda getirilmiş, bina ve personel tahsis edilmiş ancak cari dönem

itibariyle öğretim hizmeti sunmayan fakat gelecekte hizmet vermesi planlandığı için lağvedilmeyen birimlere ait gider ve zararlar da bu kısımda incelenebilir.

680 Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları (–)

681 Önceki Dönem Olumsuz Faaliyet Sonuçları (–)

689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (–)

69. Faaliyet Sonuçları

Mali dönem sonlarında tüm gelir ve giderler bu gruba devredilerek, döneme ait mali sonuç elde edilebilir. Mevzuatta yüksekokretim kurumlarının kamu hizmeti ve stratejik önem taşıyan bir görev ifa ettikleri için vergiden muaf tutulacakları varsayılmıştır. Ancak dönem içerisinde gerçekleştirecekleri bilimsel nitelik taşımayan ve esas faaliyet alanları dışında sağladıkları bir takım gelirleri için vergi mükellefi sayılabilenekleri de göz önüne alınarak bazı yükümlülüklerinin doğabileceği tahmin edilmiştir. Bu yüzden 691 numaralı hesap da sistem içerisinde dahil edilmiştir.

690 Dönem Faaliyet Sonuçları

691 Olumlu Faaliyet Sonucu Yükümlülükleri (–)

692 Dönem Net Faaliyet Sonucu

Genel Bütçeye Dahil Daireler Ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’nde verilen hesap planında 7 numaralı başlıkta gösterilen Giderler hesap grubu; faaliyetlerini, gelir ve giderlerini işlevsel özelliklere göre sınıflandıracak olan yüksekokretim kurumları için yeterli detaya sahip görülmemektedir.

Tekdüzen hesap planında yer alan 7/A seçeneği oldukça fazla detaylıdır. Bu seçeneğin bir modifikasyonu kullanılabileceği gibi, 7/B seçeneği daha uygun nitelikler taşımakta olup, bazı değişikliklerle amaca uyumlu hale dönüştürülebilir. 7/B seçeneğinin uygun hale getirilmesi diğer seçeneğe oranla daha kolay ve modifikasyonun daha anlaşılır olduğu düşünülderek, 7/B seçeneğinin tercih edilmesi önerilebilir. Üniversitelerin esas faaliyetlerinin bilimsel çalışma yoluyla öğretim hizmeti üretilmesi olduğunun kabul edilmesi bu tercihte önemli rol oynamıştır. Dönem içerisinde yapılan

her türlü faaliyet, katlanılan tüm giderler ve bütün organlarıyla üniversite öğretim hizmetinin gerçekleşmesi amacıyla dönüktür. Tüm maliyet unsurlarının tek bir hedefe doğru yönelmiş olmasının 7/B seçeneğini daha uygun bir hale getirmekte olduğu ifade edilebilir.

Seçenek içerisinde yer almayan bazı gider çeşitleri, 794 Çeşitli Giderler hesabı altında bir alt hesap açılmasıyla gösterilebilir. Ayrıca, personel sayısının yüksek olabileceği ve gittikçe artabileceği de göz önüne alınmıştır. Bu durumda gerek ders saatı ücretlerinin gerekse yolluk, fazla mesai ücreti vb. giderlerin hesaplanması kolaylık ve açıklık sağlanması amacıyla, personel ücret ve giderlerinin akademik ve idari olmak üzere iki farklı hesapta incelenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür. Açıklanan noktalardan hareketle 7/B seçeneği aşağıdaki biçimde modifiye edilmiştir:

79. Gider Çeşitleri

791 Akademik Personel Ücret Ve Giderleri

792 İdari Personel Ücret Ve Giderleri

793 Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler

794 Çeşitli Giderler

795 Yasal Yükümlülük Giderleri

796 Amortismanlar Ve Tükenme Payları

797 Finansman Giderleri

798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

799 Öğretim Hizmeti Üretim Maliyeti Hesabı

Yukarıda açıklanan gelir tablosu ve maliyet hesapları, ilgili yönetmelikte tanımlanan muhasebe hesap planı içerisinde dahil edildiğinde, yükseköğretim kurumlarının ihtiyaç duyduğu detaylı hesap planı elde edilmiş olacaktır.

3.2.4. Raporlama Sorunu

Mali tabloların üretilmesinde; uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenirlilik, kullanışlılık, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkelerine uyulur. Yetkili ve konusunda uzman personel tarafından muhasebe kayıtlarından üretilen tablolar dipnotlar ve açıklamalar eklenerek raporlaştırılır. Gereken durumlarda ilave açıklamalara da yer verilir

Mali raporlamanın amaçları Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği’nde net olarak açıklanmıştır:

Mali raporlar, genel olarak kaynakların dağıtıımı, mali politikaların etkileri ve ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde kullanıcılar kamu idarelerinin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bilgi sağlar.

Mali tablolar; sağlanan kaynakların alt birimlere dağılımı ve dönem içerisinde kullanımını, faaliyetlerin ne şekilde finanse edildiği ve nakit ihtiyacının hangi yolla karşılandığını ortaya koyar. Faaliyetlerin finansmanının ve taahhütlerin yerine getirilme oranının ölçülmesi için gerek duyulan bilgileri sağlar. Dönem sonu ile dönem başındaki mali durumları ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri gözler önüne sererek mali açıdan performansın, etkinliğin ve başarının değerlendirilmesini mümkün kılar. Sağlanan kaynakların hazırlanmış bütçeye ve mevzuata uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda açıklayıcı bilgiler içerir. Ayrıca, bütçe uygulamaları hakkında da bilgi sağlayarak, mali işlemlerde saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramlarına da ışık tutarlar.¹⁶²

Yönetmelikte, aşağıdaki tabloların hazırlanması hükmə bağlanmıştır.

- Mizan cetveli,
- Bilanço
- Faaliyet raporu,
- Bütçe uygulama sonuçları raporu,
- Nakit akım tablosu,

¹⁶² Ayrıntılı bilgi için bknz.: Nejat Akıncı Ve Necmettin Erdoğan, **Finansal Tablolar Ve Analizi, Barış Yayıncılık Fakülteler Kitabevi, İzmir, 1995**, s. 2 – 9, Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği

- Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu,
- Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu,
- Mali varlıklar ve yükümlülükler değişim tablosu,
- Finansman tablosu,
- İç borç değişim tablosu,
- Dış borç değişim tablosu,
- Borçların kurumsal dağılımı tablosu,
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerdeki değişim tablosu,
- Ekonomik ayıma göre bütçe gelirleri uygulama sonuçları tablosu,
- Ekonomik ayıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Fonksiyonel ayıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Kurumsal ayıma göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu,
- Finansal ayırmaya göre bütçe giderleri uygulama sonuçları tablosu
- Bütçe giderleri ve ödeme emirleri tablosu

3.2.4.1. Analistik Raporlama Anlayışı

Yeni yaklaşımlar ve mevzuat değişikliği raporlama konusunda da oldukça olumlu etkiler ortaya çıkmıştır. Daha önceleri sadece cari gider olarak değerlendirilen harcamaların, hazırlanması öngörülen tablo ve raporların etkisiyle gerçek manasıyla maliyet kavramı haline dönüştürüldüğü söylenebilir. Bu durum, analistik raporlama anlayışının bir sonucudur. Hazırlanması öngörülen analistik bütçelerle paralel olarak gelişen analistik raporlama anlayışı performans değerlemesine zemin hazırlamaktadır. Bu anlamda, yeni düzenlemelerin oldukça köklü bir değişim sağladığı söylenebilir. Ancak, çalışmanın önceki bölümlerinde de vurgulandığı gibi, 2007 yılına kadar bir geçiş aşaması olarak tanımlanabilecek dönem içerisinde genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler birlikte ele alınmış olup; katma bütçeli kuruluşlardan üniversiteler

de diğer unsurlarla beraber aynı değerlendirmeye tabi tutulmuşlardır. Oysa, yüksekokretim kurumları gerek kuruluş ve faaliyet amaçları gerekse işleyişleri bakımından diğer kurumlardan farklıdır.

Çalışmanın ikinci bölümü içerisinde, dünyada yüksekokretim olgusu hakkında gelişmekte olan görüşlere ve yüksekokretim kurumlarının yabancı ülkelerdeki durumlarına finansal açıdan değinilmiştir. Özellikle yüksekokretimin finansmanı konusunda yeni yaklaşımların belirmekte olduğu ve devletin yüksekokretim maliyetini karşılamadaki payının azaltılmasına dönük eğilimlerin daha yüksek sesle ifade edilmeye başlandığı belirtilmiştir. Bu noktalardan hareketle, gerekli düzenlemelerin yapılarak yüksekokretim kurumlarının serbest piyasa şartlarında varlıklarını sürdürdükleri kabul edilirse; mevcut düzenlemelerin yeterli olmayacağı söylenebilir.

Yüksekokretim kurumlarında verilen hizmet sırasında oluşan maliyetlerin daha sağlıklı bir biçimde belirlenebilmesi için, her bir akademik birimin bir gider yeri olarak kabul edilmesi yarar sağlayacaktır. Akademik birimler bazında oluşturulan tablo ve raporların bir araya getirilmesiyle de üniversitenin tamamına ait konsolidé tablo ve raporlar elde edilebilir. Oysa, Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği yüksekokretim kurumlarında böyle bir bölümlendirmeyi sağlamamıştır.

Yukarıda bahsedilen bazı düzenlemelerin gerçekleştirilmesinin ardından, Yüksekokretim kurumlarını oluşturan her bir akademik birime ait mali tablo ve raporlar düzenlenebilir. Her akademik birime ait mali raporların elde bulunması bir avantaj sayılmalıdır. Böylece bütünü oluşturan birimler hakkında detaylı bilgilere ulaşılabilir. Detaylı bilgiler gerek birimlerin gerekse birimlerin başındaki yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesinde önemli etkilere sahiptir. Ayrıca, kullanılan sistemin teknik özellikleri aynı olacağı için farklı birimlere ait mali tabloların konsolidé edilmesi ve üniversitenin tamamına ait tablo ve raporların oluşturulması mümkün hale gelecektir.

Analitik esaslara bağlı olarak oluşturulacak tablo ve raporların varlığı, sadece denetime dönük olmayacaktır. Bu tip tablo ve raporlar, faaliyetlerin devam ettiği dönem içerisinde süreçler ve faaliyetlerin finansal anlamda kontrol altına alınabilmesine de imkan tanıyacaktır.

Planlama ve kontrol yönelik bir muhasebe sistemi kurulup işletilmek istenildiğinde, önem sahibi olan unsurlarından ikisi de kontrol ve denetimdir. Gerek kaynak taraması gerekse görüşmeler sırasında, çoğu zaman bu iki kavramın eş anlamlı olarak kullanıldığı görülmüştür. Bu durum karışıklığa yol açmaktadır. Ayrıca, bu iki kavramın farklı branşlarda değişik biçimlerde tanımlandığı tespit edilmiştir.

Bazı yönetim bilimciler tarafından genellikle denetim ve kontrol kavramları aynı anlamda kullanılmıştır.¹⁶³ Oysa, muhasebe alanında eser veren yazarların bazlarının bu iki kavramı ayırdıkları tespit edilmiştir. Muhasebe alanında denetim kavramı sonuçların mevzuat ve mali standartlara göre ölçülmesi şeklinde algılanmıştır. Kontrol ise daha geniş bir biçimde tanımlanmıştır. Kontrol kelimesi egemenlik kurup yönlendirmek biçiminde algılanarak, tüm süreçler üzerinde mali standartlara uygunluğun gözlenmesi ve gerektiğinde düzeltme yapılması olarak değerlendirilmiştir.¹⁶⁴

Dolayısıyla, kontrol ve denetim kavramlarının kısaca tanımlanması öneriler içerisinde ifade ettikleri anlamları vurgulamak adına yararlı olacaktır.

Kontrol, yönetimin bütün işleyiş üzerinde etkili bir işlevi olarak değerlendirilebilir. Kontrol; kuruluşun faaliyetlerini mercek altına yatırma, bu faaliyetlerin kuruluş amaçları doğrultusunda yönlendirilip yönlendirilmediğini belirleme ve gerektiğinde süreçlere müdahale ederek amaçlara doğru yönlendirmenin sağlanması şeklinde tanımlanabilir. Bir başka deyişle, kontrol işletmenin mevcut faaliyetlerinin ve performansının, daha önceden belirlenmiş faaliyet ve performans standartlarına uygunluğunun ölçülmesidir. Öyleyse kontrolün bir süreç olduğu yargısına varılabilir. Bu süreç, amaçlar ışığında standartların belirlenmesi, faaliyetler sırasında başarının ölçülmesi, faaliyet sonuçlarının standartlarla karşılaştırılması ve düzeltme kararlarının alınması evrelerinden oluşan bir süreç olduğu söylenebilir.¹⁶⁵

Her yönetsel kontrol sisteminin iki önemli öğesi vardır. Bunlardan birincisi sorumluluk merkezleri, ikincisi ise kontrol sürecidir. Sorumluluk merkezi sorumlu yöneticiye bağlanmış belirli girdiler kullanarak belirli çıktılar üreten bir organizasyon birimidir. Kontrol süreci ise, her sorumluluk merkezi içinde planların hazırlanması, bunların

¹⁶³ Bknz: Güney, a.g.e., s. 76, Nuri Tortop ve diğerleri, *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınevi, Ankara, 1999, s. 157 – 190 ,

¹⁶⁴ Ayrıntılı bilgi için bknz: Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 5 – 10, Glenn A. Welsch, *İşletme Bütçeleri*, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ankara, 1978, s. 569 – 687

¹⁶⁵ Ayrıntılı bilgi için bknz: Halil Can vd., *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal Kitabevi, 1998, Ankara, s. 314 – 317

uygulamaya konulması, faaliyet sonuçlarının planlara uygunluğunun denetlenmesi işlemlerinden oluşur.¹⁶⁶

Kontrol ve sorumluluk kavramlarının, birbirleriyle ilişkili kavramlar oldukları söylenebilir. Çünkü, süreçler üzerinde kontrol yetkisine sahip bulunanlar aynı zamanda bu süreçlerin kuruluş amaçları doğrultusunda ve belirlendiği şekilde işleyişinden sorumludurlar.

Denetim genellikle teftiş etme anlamında kullanılan bir kavramdır.

Eski Türkçe sözlüklerde teftiş; bakma, görme, tahkik etme, doğrusunu araştırma olarak açıklanmıştır. Yönetim biliminde ise denetim; bir kuruluş tarafından yürütülmekte olan; süreklilik arz eden ve halen yapılmakta olan faaliyetler ile bu faaliyetlerin dönemsel sonuçları ve uygulama süreçlerinin çeşitli kriterlere uygunluğunun ölçülmesi biçiminde tanımlanmıştır.¹⁶⁷ Bu noktada kavramların karışmasını engellemek için muhasebe açısından denetimi tanımlamak yerinde olacaktır:

... belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.¹⁶⁸

Bu iki kavramın planlama ve kontrol yönelik bir muhasebe sistemi geliştirilmesine dönük öneriler içerisinde ifade ettikleri anımlar şu şekilde özetlenebilir:

Denetim: Süreclere müdahale etme imkanı olmaksızın, kuruluşun faaliyet sonuçları ve uygulama yöntemlerinin, iç ve dış mevzuata uygunluğunun belirli zaman aralıklarıyla ölçülmesidir.

Kontrol: Sürdürülen faaliyetlerin önceden belirlenmiş hedeflerden sapmalarını engellemek amacıyla, süreçleri gözetim altında bulundurarak gerektiğinde müdahale etmektir.

¹⁶⁶ Göksel Ataman, *İşletme Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001, s.553

¹⁶⁷ Tortop, a.g.e., s. 159

¹⁶⁸ Gürbüz, a.g.e., s. 5

Bu noktada, önerilerde sahip oldukları anlamlar itibariyle iki kavram arasında önemli farklar ortaya çıkmaktadır. Denetim, biçimsel nitelikli olup, işlerin mevzuata uygun bir biçimde yapılip yapılmadığının ve elde edilen sonuçların yine mevzuata uygun olup olmadığından araştırılması şeklinde algılanmalıdır. Dolayısıyla, denetim kavramı süreçler üzerinde yönlendirme gücüne sahip değildir. Kontrol ise, strateji ve politikalar doğrultusunda sürdürülen faaliyetlerin kuruluş amaçlarından uzaklaşmasını engellemek için gözetilmesi ve gerektiğinde anında müdahale edilmesi anlamıyla kullanılmıştır. Muhasebenin bakış açısından yaklaşılığında bu iki kavramlar arasındaki farkların aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür:¹⁶⁹

- a) Kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Denetim ise yapılmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesini ifade eder.
- b) Denetim bir defada yapılır. Kontrol ise devamlılık gösterir.
- c) Denetim zihni ve analistik bir işlemidir. Kontrolün ise mutlaka insanlar tarafından yürütülüp tamamlanması gerekmek. Kontroller otomatlar tarafından da yapılabilir.
- d) Denetim işletmenin dışındaki bağımsız kişiler tarafından yürütülür. Kontrol ise işletmeye bağlı organlarca yapılır.

Bu farklar tüm yazarlarca benimsenmemiştir. Bu nedenle denetim ile kontrol deyimleri arasındaki farkların henüz kesin bir tespitinde bulunamamıştır.

3.2.4.2. Süreçler Üzerinde Finansal Kontrol

5018 Sayılı Kanunun Beşinci Kısmı içerisinde iç kontrol ve iç denetim kavramlarının ikisi de kullanılmıştır. Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleri olarak ele alınmıştır.

Kanunda iç kontrolün amacı; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, iç kontrol faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlamak olarak açıklanmıştır.

¹⁶⁹ Gürbüz, a.g.e., s. 10

Kanunda iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için; kaynakların ekonomiklik etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmedinin değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Sistem denetimi, hukuka uygunluk denetimi, performans denetimi şeklinde yapılacak iç denetim faaliyetleriyle; örgütün iyi yönetilip yönetilmedinin araştırılması, çalışanlara rehberlik ve danışmanlık hizmetleri sağlanması amaçlanmıştır. Dolayısıyla iç kontrolün süreç devam ederken yapılan faaliyetlerin işleyişini ve iç denetim de süreç sonunda varılan noktaların değerlendirilmesi olduğu söylenebilir.

5018 Sayılı Kanunla iç ve dış denetim düzenlendiği halde, denetim konusunda bir takım belirsizlik ve eksiklikler belirlenmiştir. Yasadaki belirsizlik ve eksiklikler arasında bu çalışmanın konusuyla ilgili olarak, mali denetim kavramına yer verilmemesi ve teftiş kurullarına nasıl bir fonksiyon biçildiğine açıklık getirilmemesi öne çıkmaktadır.¹⁷⁰ Ayrıca, yükseköğretim kurumlarının farklılıklarına da degenilmemiştir.

Yukarıda zikredilen eksiklik ve belirsizliklerin ortadan kaldırılabilmesi ve yükseköğretim kurumlarında uygun bir denetim ve kontrol faaliyetleri bütünü oluşturmabilmesi amacıyla bir takım öneriler sunulacaktır. Öneriler, mevzuata ve muhasebe kayıtlarının sisteme uygunluğunun yanı sıra geliştirici bir kontrol anlayışı benimserek geliştirilmiştir.

Bütçeleme hazırlama aşamalarında birimlere ve üniversitenin geneline ait standartların belirlenmesi ve kayıt sisteminin özellikleri; yönetim organlarının ölçme, değerlendirme ve geliştirme işlevlerini gerçekleştirebilmesine olanak tanımaktadır. Bu işlevlerin birimsel ve genel bazda işleyişine uygun yapı teşkil edilmiştir. Yani, birimsel yönetim organlarının kendi birimlerindeki ve üniversite üst yönetiminin sistemin tamamına ait faaliyetler sürecini, süreçler içerisinde ölçme, değerlendirme ve geliştirmelerine müsait bir yapı vardır.

Örneğin, bir fakültenin yönetim kurulu fakülte bütçesi ve faaliyet planlarında yer alan hedeflere uygun olarak çalışıp çalışmadığını, hesaplanmış standartlara uyulup uyulmadığını devamlı kontrol altında bulundurabilir. Görülen

¹⁷⁰ <http://www.mukder.org.tr/> (15.04.2004)

aksaklıklar varsa, bunları düzeltmek için gerekli adımları atarak, faaliyetleri önceden belirlenmiş amaçlara ait sonuçları elde etmek üzere yönlendirebilir. Üniversite yönetimi ise, birimler bazında yürütülen faaliyetlerin ve bunlara ait kontrol raporlarının sistemin tümüne ait hedeflere uygunluğunu ölçerek, yine aynı şekilde gerektiğiinde müdahale edebilir.

Kontrol, üç aşamadan oluşturulabilir. Birinci aşamada önceden tespit edilmiş standartlarla fiili durumlar kıyaslanarak ölçme, ikinci aşamada ise ölçüm sonuçlarının değerlendirilmesi ve gerekli düzeltme işlemleri yapılabilir. Üçüncü aşama, önceki aşamalardan elde edilen sonuçlardan hareketle faaliyetlerin ve hedeflerin geliştirilmesine dönük çabaları içerir.

3.2.4.2.1. Ölçme: Kontrol Standartları Ve Sapma Analizleri

Standart maliyetlere duyulan gereksinim ve standart maliyetlerin hesaplanması önceki bölümlerde açıklanmıştır. Yeni düzenlemeler sonucu getirilen kayıt sisteminin özelliği gereği, her akademik birim mali durumunu kolayca ve zamanında görmek imkanına sahiptir. Dolayısıyla, önceden tespit edilmiş standart öğretim maliyetleriyle, muhasebe sisteminden sağlanacak fiili maliyetler kıyaslanarak sapma analizleri yapılabilir.

Ölçme işlemleri, sorumluluk merkezlerinden başlayarak sırasıyla sorumluluk alanı, birim ve sistemin tümü üzerine yayılarak yapılabilir. Sorumluluk, sorumluluk alan ve merkezleri ve konuya bağlılı diğer kavramlar ilderide irdelenecektir.

Maliyet sapmaları; direkt ilk madde malzeme sapmaları, direkt işçilik sapmaları ve genel üretim gideri sapmaları nedeniyle ortaya çıkar. Bu sapmalar da alt başlıklara ayrılarak, kendilerini ortaya çıkarılan sapma çeşitleri incelenebilir.¹⁷¹ Ancak, öğretim hizmeti üreten bir kurum olan üniversitelerde meydana gelecek maliyet sapmalarının daha basit bir yaklaşımla değerlendirilmesi mümkün görülmektedir. Temel kriter olarak ürün miktarı; yani öğretim hizmetini satın alan öğrencilerin seçilmesi düşünülmüştür. Bu bağlamda, öğretim maliyetini oluşturan personel gideri sapmaları gibi tüm unsurlardaki sapmalar bir bütün içerisinde değerlendirilebilir.

¹⁷¹ Ayrıntılı bilgi için bknz. Yükçü, a.g.e., s. 679 – 688

Standart ve fiili maliyetler arasında ortaya çıkabilecek sapmaların bazı mali nitelikli nedenleri olarak aşağıdakiler tespit edilmiştir:

- Üniversitede öğrenim görme hakkını kazanan yeni öğrencilerden tahmin edilenden çoğunun kayıt yaptırmaması,
- Beklenmedik sayıda eski öğrencinin kayıt yenilememesi,
- Devlet tarafından personel maaşları, ders saati ücretleri, yolluk, harcırah vb. üzerinde enflasyon oranı ile diğer bazı kriterlere göre öngörülenin üzerinde bir oranda yapılacak değişimler,
- Sorumluluk alanları ve merkezlerinde oluşabilecek idari nitelikli giderlerin öngörlüden fazla gerçekleşmesi,

Öğretim hizmeti üretimini doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen unsurların fiyatlarında beklenenden farklı değişimlerin meydana gelmesi.

3.2.2.1. başlığı altında sözü edilen istatistikî çalışmaların sonuçları, bu aşamada da fayda sağlayacaktır. Bu çalışmalar aynı zamanda kayıt yaptırmama ve yenilememe konusunda bir fikir sağlayacaktır. Alt ve üst hizmet üretim sınırları bu doğrultuda belirlenebilir. Ancak, bazı özel şartlara bağlı olarak, tahmin edilenden çok sayıda öğrencinin kayıt yaptırmaması gibi bir durumla karşılaşılabilir. Yine aynı şekilde makro nitelikli; ülke çapında etkiye sahip bazı unsurlar da tahmin edilenden farklı oranlarda değişebilir.

Akademik birimler bazında yapılacak kontrol ile, yukarıda açıklanan sebepler sonucu ortaya çıkan sapmaların belirlenmesi mümkündür. Ayrıca, birimlerden elde edilen sonuçlar ve idari birimlerde meydana gelen sapmalar Mali İşler Dairesi bünyesinde birlikte değerlendirilerek, sapmalar üniversite geneli için de hesaplanabilir.

Maliyet sapmalarının yanı sıra, gelir sapmaları da incelenmelidir. Sapmaları engelleyici düzenlemelerin önceden yapılmasına rağmen, bazı koşullar sebebiyle gelir sapmaları da oluşabilir. Devletten sağlanacak ödeneklerin taahhüt edilenden daha az çıkarılması, öğrenci harçlarının zamanında yatmaması ya da eksik yatması vb. nedenlerle oluşan sapmaların da analize tabi tutulması yararlı olacaktır.

Maliyet ve gelir sapmalarının belirlenmesiyle, ölçme işlevi gerçekleştirilmiş olacaktır.

3.2.4.2.2. Değerleme: Performans Değerlemesi

Ölçme işlemleri sonucu elde edilen bilgiler ışığında değerlendirme işlemleri yapılabilecektir. Öneriler sonucu ulaşılmak istenen yapı, birimlerin başında bulunan sorumluluk ve yetki sahibi yöneticilerin başarılarının mali açıdan tespit edilmesi için gerekli olan unsurları içermektedir.

Yapılacak performans değerlendirmesi “varlık – kaynak” yönelimli olmalıdır. Yani, sağlanan kaynakların kullanımı sonucu elde edilenler önceden belirlenmiş olan standartlarla karşılaştırılır. Bu yolla, kaynak kullanımı konusunda etkinlik ve verimlilik gözlenmiş olacaktır.

Üst yönetim, birimlerin başındaki yöneticilerin ve birimlerin mali açıdan performanslarını değerlendirirken bazı noktalara dikkat etmelidir. Bunlardan biri; bütçede öngörülen kaynak aktarımının belirlenen zaman ve miktarda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemiştir. Eğer üst yönetim tarafından yerine getirilmesi taahhüt edilen ancak kısmen ya da tamamen yerine getirilmeyen vaatler varsa bunlar birimin başarısı doğrudan etkileyecektir. Dolayısıyla, üst yönetim organları birimlerin başarısını değerlendirirken ve birim yöneticileri kendi alt kadrolarında çalışan personelin performansını ölçerken öncelikle kendi yükümlülüklerini zamanında yerine getirip getirmediklerini belirlemelidirler. Bu sebeple, sapmaların ortaya çıkış nedenleri dikkate alınmalıdır.

Öneriler sonucu elde edilmek istenen yapının işleyışı, her kademenin yükümlülüğünü tam ve zamanında yerine getirme esasına göre düzenlenmiştir. Olağanüstü durumlar haricinde aksaklılıkların ortaya çıkmasını engelleyici, en azından minimize edici bir yaklaşım geliştirilmeye çalışılmıştır. Örneğin birimlere ait gelirlerin tespit edilmesi aşamasında öğretim hizmeti satın alan öğrencilerin ödeyecekleri katkı payları hesaplanırken, kayıt yenilememesi muhtemel öğrenci oranları belirlenmiş, bu oranlardan elde edilen sonuç esnek bütçe uygulamasına yansıtılmıştır.

Esnek bütçe uygulamasının bir avantajı da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Alt ve üst sınırların varlığı, performans değerlendirmesi yapılrken bunlara göre hareket edilmesi olanağını doğurmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, performans değerlendirme yapılrken dikkat edilmesi gereği düşünülen unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Planlanan Sürekli Gelirler – Gerçekleşen Sürekli Gelirler
- Planlanan Arzi Gelirler – Gerçekleşen Arzi Gelirler
- Standart Öğretim Hizmeti Üretim Maliyetleri – Fiili Öğretim Hizmeti Üretim Maliyetleri
- Dış Çevrede Tahmin Edilen Değişimler – Gerçekleşen Değişimler

Yukarıda sıralanan kriterlerin esnek bütçede belirlendiği şekilde gerçekleşmesi durumunda performans değerlendirmesi yapılması oldukça basit bir işlem olacaktır.

Bütçede belirlenen alt ve üst sınırlar arasında rakamların gözlenmesi durumunda sapma yok demektir. Dolayısıyla değerlendirmeye tabi tutulan yönetici ya da birim başarılı sayılacaktır.

Sapmaların gözlendiği durumlarda ise öncelikle daha önce açıklandığı gibi sapma nedenleri tespit edilir. Sapmalar birimin kendi içerisinde yaptığı uygulamalar sonucunda gerçekleşmiş ise, birim mali açıdan başarısız addedilecektir.

Performansın sadece dönem sonlarında ölçülmesi ancak gelecek dönem için bir fayda sağlayabilir. Fakat, yapılacak düzenlemelerle, birimlerden istenildiği anda mali bilgiler elde edilmesine imkan verecek bir muhasebe sisteminin geliştirileceği varsayıldığından, dönem içerisinde de performansın sürekli bir biçimde takip edilebilmesinin mümkün hale geleceği söylenebilir.

Aylık mizanlar hazırlandığı hatırlanırsa, birimlere ait performans değerlêmelerinin Mali İşler Dairesi bünyesinde her ay sonu itibarıyle yapılması önerilebilir. Aylık mizanlardan elde edilecek gelir tablosu, bilanço, nakit akım tablosu ve fon akım tabloları yardımıyla mali uygulamaların seyrini tespit etmek oldukça kolay görünmektedir. Aylık değerlendirmelerin baskı ve stres yarattığı, yüksek maliyet gerektirdiği ve personel sıkıntısı çekilmesine neden olduğu gözlenirse; değerlendirmeler her öğretim dönemi sonunda ya da her öğretim dönemimde iki kez olmak üzere bir mali dönem içerisinde üç veya altı kez yapılabilir.

Bu kararın alınması mali kaynaklar, teknolojik imkanlar, uzman personel sayısı gibi fiziki unsurlar ve motivasyon, stres, katılımcılık gibi davranışsal öğeler ile

ilintili olup tamamen yönetsel nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla bu kararın alınması başka bir araştırmaya konu teşkil edecek kadar büyük bir sahaya yayılmaktadır.

3.2.4.2.3. Geliştirme: Düzeltme, Yönetme Ve Yeni Hedeflerin Belirlenmesi

Daha önce de bahsedildiği gibi, kontrol düzeltme ve yönetme nitelikleriyle denetim kavramından ayrılmaktadır. Öneriler sonucu geliştirilmesi hedeflenen finansal kontrolün en önemli özelliği dönemde düzeltme ve yönlendirmeye imkan tanımışıdır.

Geliştirme işlevinin gerçekleştirilebilmesi için; performans değerlemesi ile elde edilecek sonuçların ortaya çıkış sebepleri olan sapmalar araştırılmalıdır. Bu sapmaların oluşmasına neden olan olaylar mercek altına alınarak, dönem sonunda varılmak istenen hedeflere doğru düzeltmeler yapılır. Örneğin, öğretim hizmeti satın alan öğrenci sayısının yanı hizmet üretim miktarının beklenenden az olması durumunda, gelirleri artırıcı diğer faaliyetler desteklenebilir. Gelirleri artırmak yeterli görünmüyorsa, değişken nitelikli bazı giderlerin kısılması yoluna da gidilebilir. Ancak, kısılacak olan giderlerin öğretim hizmeti üretimiyle doğrudan ilişkili olmaması gerekmektedir. Yeni demirbaş, teçhizat vb. alımı ya da geleceğe dönük yatırımlara ait giderler gibi ertelenebilir özellik arz eden maliyet artırıcı harcamaların daha sonra gerçekleştirilmesi düşünülebilir.

Göründüğü gibi düzeltme ve yönetme işlemleri bütünsel olarak değerlendirilmelidirler. Meydana gelen aksaklılıkların düzeltilmesi için gerekli çalışmalar yapılarak faaliyetler yeniden dönem sonu varılmak istenen amaçlara doğru yönlendirilir. Dönem sonu varılması önceden belirlenmiş amaçlara ulaşma ihtimalinin tamamen ortadan kalktığı belirlenirse, esnek bütçe dahilinde hedefleri küçültmek de mümkün olabilir.

Sapmalar her zaman olumsuz değerlerde gerçekleşmeyebilir. Bazen, varılan noktanın planlanandan daha üst düzeyde olduğu gözlenebilir. Bilimsel faaliyetler sonucu elde edilen proje, araştırma vb. gelirler bütçede tahmin edilenden daha yüksek rakamlarda olabilir. Ya da tahmin edilen giderler daha düşük düzeylerde ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, dönem sonu amaçlarının aşılacığı tespit edilirse yeni hedefler geliştirmek mümkündür.

Dönem sonlarında yapılan değerlendirmelerden elde edilen sonuçlar ise gelecek döneme ışık tutacaktır. 3.2.2.1.1. Gelir – Gider Sınıflandırması ve Önceki Dönem Verilerinin Analizi başlığı altında açıklandığı gibi, dönemlere ait hedeflere varılması nihai amaçlara ulaşma yolunda birer adım niteliği taşır. Dönemsel hedeflerin aşılması durumunda ise var olan hedefler daha üst seviyelere çekilebileceği gibi, bazı yeni hedefler belirlemek de mümkündür.

3.2.5. Personel Eğitimi Sorunu

Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu ve Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği ile oluşturulan yapı, işlemlerin yürütüldüğü eski sistemden oldukça farklı nitelikler taşımaktadır. Eski sistemin esaslarına göre çalışmaya alışmış olan personelin, birden bire yeni esaslara uyum sağlama gücü olmaktadır. Değiştirilen teknik özellikler sebebiyle yapılan işlerde hataların ortaya çıkması doğal görünmektedir. Dolayısıyla, uzman personelin yeni esaslara uyum sağlayabilmesi için eğitime tabi tutulmasının gerekliliği gözlemlenmiştir.

01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı kanunun uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek aksaklıları giderebilmek amacıyla, Maliye Bakanlığı tarafından seminer, kurs, konferans vb şekillerde hizmet içi eğitim çalışmaları başlatılmıştır. Vergi Daireleri önde olmak üzere, bakanlığa bağlı daireler, kurum ve kuruluşlarda bu eğitimin verilmesi planlanmıştır.

Dumlupınar Üniversitesinde yapılan görüşmelerde, yüksekokretim kurumlarında uygulanmaya başlanan yeni esaslara uygunluk açısından sürekli bir eğitim faaliyetinin yürütülmesinin gerekliliğine olan inanç tespit edilmiştir.

Nakit esasına dayalı bir işleyişe alışkin olan personelin ilk etapta kavramsal ve teorik bir bilgilendirme aşamasından geçirilmesi düşünülebilir. Tahakkuk esasına dayalı sistemin temel kavramlarını ve işleyişini kavrayan personel, uygulamalı çalışmalarla dönem içi kayıtlarını etkin ve verimli bir biçimde tutabilecek hale getirilebilir. Personelin yeni oluşturulan sisteme kolayca uyum sağlayacağı düşünülmektedir. Çünkü yeni düzenlemelerle oluşturulan sistemin dayandığı teori ve işleyiş esasları, 01.01.2004 tarihinde son bulan mevzuat ve sistemden çok daha basit ve anlaşılır görülmektedir.

Personelin eğitimi sırasında ilk adım, yeni sistemin daha kullanışlı olduğu ve daha sağlıklı sonuçlar verdiğiin ispatlanarak, personelin yeni sisteme inancının sağlanması olarak düşünülebilir. Ardından; teknik özellikler açıklanarak dönem başı, dönem içi ve dönem sonu işlemleri detaylarıyla irdelenebilir. Kurum içi eğitim kavramının en onde gelen sorunu, eğitimin verileceği saat olarak belirlenebilir. Zira, mesai saatleri haricinde yapılacak eğitim faaliyetleri personel arasında hoşnutsuzluk yaratarak faaliyetin verimliliğini düşürebilir. Mesai saatleri dahilinde verilecek eğitim ise, işlerin aksamasına neden olabilir. Dolayısıyla, üst yönetim tarafından gerekli analizler yapılarak, eğitim saatleri belirlenmelidir. Örneğin, dönem aralarında işlerin nispeten daha rahatlaşmış olduğu günlerde eğitim verilmesi düşünülebilir. Ya da, eğitime katılacak personele fazla mesai ücreti ödenerek, iş saatleri dışında kalan zamanlarda bu faaliyetlerin yürütülmesi önerilebilir.

3.2.6. Başarı Kriterleri Sorunu

Yeni düzenlemeler içerisinde yer alan köklü değişimler içerisinde, kamuda performans değerlencesi yapılması yönündeki yaklaşım öne çıkmaktadır. Stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda sürdürülen faaliyetlerin, bu faaliyetleri yürüten birimlerin ve başındaki sorumlu yöneticilerin performanslarının ölçülmesi kararlaştırılmıştır. Ancak, başarının hangi kriter ya da kriterler ışığında ölçüleceği açıkça belirtilmemiştir.

Başarı kriterleri hakkında öneriler getirmeden önce, kurumsal başarıyla neyin kastedildiği tam olarak ortaya konmalıdır. Kurumsal başarının ölçülüp değerlendirilmesiyle ilgili akademik çalışmalar yapılırken, pek çok kurumun sadece mali ölçüm ve değerlendirme üzerine odaklandığı görülmektedir.¹⁷² Ancak; gerek yeni düzenlemelerde her kamu kurumunun kurumsal stratejisini belirleyecek olmasının karara bağlanması, gerekse önerilerin üniversitelerin yaşamalarını serbest piyasa şartlarında sürdürdükleri varsayımlına dayanması sadece mali kriterler ışığında bir ölçme ve değerlendirme faaliyetinin yetersiz kalacağını ortaya koymaktadır.

Önceki uygulamalara bakıldığından, mevzuata uygunluğun başarı değerlendirmesinde ön planda olduğu görülmektedir. Stratejik amaçların belirlenecek olması, başarı değerlendirmesi işlemlerinin daha karmaşık bir yapıya sürüklenesine neden olabilir. Zira, mevzuata uygunluğun yanı sıra; etkinlik, verimlilik ve belirlenmiş

¹⁷² A.C. Maltz vd, "Beyond The Balnced Score Card", Long Range Planning, 36, 2003, s. 188

hedeflere ulaşma derecesi gibi kriterler de işin içine dahil olmaktadır. Dolayısıyla, süreçlerin ve yapılacak işlerin belirlenmiş stratejiler doğrultusunda, sisteme ve mevzuata uygun biçimde, mali ve yönetsel açıdan verimli ve etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesi yapılırken, sayılan tüm kriterlerin ölçme ve değerlendirme işlemlerine dahil edilmesi yerinde olacaktır. Yani, maddi ve maddi olmayan tüm unsurlar başarı kriterleri olarak birlikte ele alınabilir.

Performans değerlemesi yapılabilmesi için gerekli olan başarı kriterlerinin sadece tek bir noktaya odaklanması düşüncesiyle hareket edildiğinde; dilimize “Denge Kontrol Paneli”,¹⁷³ olarak çevrilebilecek olan “Balanced Score Card” yöntemi göze çarpmaktadır. Şirketler için geliştirilmiş olan bu yöntem kamu kurumları için de uygulanabilir görülmektedir.

BSC bu çalışmada çok detaylı olarak incelenmeyecek kadar geniş bir konudur. Burada sadece bu yöntemin yükseköğretim kurumlarına uyarlanabilmesi yönünde bir öneri getirilmektedir. Dolayısıyla en temel kavramları kısaca açıklanarak, bunların nasıl uyarlanabileceğine degeinilecektir.

BSC; finansal, müşteri, içsel ve öğrenme perspektiflerine dayalı; yani kurumsal başarıyı dört değişkene bağlı olarak inceleyen bir yöntemdir.¹⁷⁴ Bu dört boyut yardımıyla geçmiş dönemlere ait veriler bilgiye dönüştürülür ve elde edilen bu bilgiler doğrultusunda kurumun vizyon, misyon ve stratejileri gerçek temellere dayalı bir biçimde ileriye dönük olarak güncellenebilir.¹⁷⁵

BSC; strateji belirlenmesi, kurum içerisinde stratejinin iletilmesi, kurumun stratejiyle ilişkilendirilmesi, finansal kaynağın stratejiye tahsis edilmesi ve sonuçların raporlanarak yeni stratejilerin ortaya konması için kullanılır. BSC yönteminin kullanımı kurumun tüm kademelerinde performans ölçülerinin stratejiye bağlanmasına yardımcı olur. Süreçleri bir fotoğraf karesi gibi belirleyerek üst yönetime destek sağlar.

¹⁷³ A. Şahin Örnek, “Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Yeni Bir Araç”, DEÜ SBE Dergisi, Cilt 2, Sayı:3, 2000, s. 45

¹⁷⁴ R. Kaplan – D. Norton, “The Balanced Scorecard That Measures The Drive Performance”, Harvard Business Review, 70 Jan-Feb, 1992, s. 71

¹⁷⁵ Denis Protti, “A Proposal To Use A Balanced Scorecard to Evaluate Information for Health” Computers In Science And Medicine, 32, 2002, s. 225

Belirlenmiş hedef ve stratejilerin tüm kademe'lere yayılmasını ve benimsenmesini kolaylaştırır. Geri besleme ve öğrenme faaliyetlerini destekler.¹⁷⁶

Kurumların, aynı dönem içerisinde ve farklı dönemlerde büyümeye, büyümeyi sürdürme ve sonuç alma gibi birbirinden farklı finansal amaçlara sahip olamaları şaşırtıcı değildir. Finansal perspektif, kurumun içinde bulunduğu evreye uygun bir finansal ölçü geliştirmesine yardımcı olacaktır.

Faaliyetlerin tamamlanmasıyla sunulacak olan mal ya da hizmeti satın alacak müşterilerin bakış açısından yaklaşıldığından bir katma değer yaratılacaktır. Müşteri tatmini, yeni müşteri kazanma oranları ve satılan mal ya da hizmetin miktarı gibi unsurlar ölçü olarak kullanılabilir.¹⁷⁷

İçsel boyut ise; yenileme, operasyonlar, satış sonrası servis gibi sınıflandırılabilecek süreçleri içermektedir. Bu sınıflandırmalara göre ölçüler geliştirilmesi mümkündür.¹⁷⁸

Öğrenme, gelişme ve büyümeye boyutu ise temelde diğer boyutların amaçlarının gerçekleştirilebilmesine dönüktür. Sürekli gelişim doğrultusunda ve gelecekte ortaya çıkması muhtemel sorunların üstesinden gelebilmek yenilik ve değişime açıklık paralelinde bir vizyon sahibi olmayı öngörür.¹⁷⁹ Süreçler dahilinde çalışan iş görenlerin ve sistemin tamamının daima değişen koşullar ve ortaya çıkan yeniliklere uyum sağlayabilmesi anlamındadır.

Yukarıda açıklanan unsurların yeni mevzuata bağlı olarak işleyişlerini südürecek olan kamu kurumlarına ve yükseköğretim kurumlarına uyarlanması mümkün olabilir.

Finansal açıdan yaklaşıldığından, yükseköğretim kurumlarının gelirleriyle giderlerini karşılayabilme yetenekleri ve ayrıca elde edilen kaynakların kullanım yerleriyle ilgili olarak ölçüler belirlenebilir. Örneğin; öğretim hizmetinin, yeni bina, tesis vb yatırımların ve bilimsel araştırma projelerinin maliyetleri ve sayılan unsurlardan beklenen katkılar kullanılabilir nitelikte görülmektedir.

¹⁷⁶ www.corotech.com.tr/projectsandsolutions/default.asp?prjcat=9&nere=2 (10.02.2004)

¹⁷⁷ www.danismend.com/konular/stratejiyon/balanced_scorecarda_giris_htm (10.02.2004)

¹⁷⁸ www.danismend.com/konular/stratejiyon/balanced_scorecarda_giris_htm (10.02.2004)

¹⁷⁹ Protti, a.g.e., s. 225

Yükseköğretim kurumlarında üretilen öğretim hizmetinin kullanıcıları, yani bu hizmeti satın alanlar konumundaki öğrenciler vasıtasyyla da müşteri perspektifi doğrultusunda bir ölçüler bütünü geliştirilebilir. Öğrenim gören öğrenci sayıları temel unsur olarak belirlenebilir. Ayrıca, sürdürülen bilimsel araştırma ve projelerden istifade eden kişi ve kurumlar da bu ölçülere dahil edilebilir.

Süreçlerle ilgili olan içsel boyut ise; sürdürülen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili ölçüler yardımıyla değerlendirilebilir. Bu noktada, yükseköğretim kurumlarının ürettiği temel hizmet olan öğretim hizmeti, öğretim hizmetinin sürekli daha yüksek seviyelere çekilebilmesi için sürdürülen bilimsel nitelikli faaliyetler ve tüm bunların gerçekleştirilebilmesi için yürütülen idari işlemler değerlendirme içine dahil edilebilir.

Öğrenme, gelişme ve büyümeye boyutu ile, akademik ve idari personel yetenek, bilgi seviyeleri, motivasyon, yetki ve sorumluluk gibi kriterler ışığında sınıflandırılabilir. Personelin bu yeteneklerinin geliştirilmesi, yeni bilgiler öğrenmelerinin sağlanması, tatmin edilerek motivasyonlarının artırılması gibi ölçülerin kullanılması düşünülebilir. Ayrıca, çalışanların sürekliliği de önemli bir kıtas olarak belirlenebilir.

3.3. ÜNİVERSİTELERDE BÜTÇELEME VE MUHASEBE UYGULAMALARINI DESTEKLEYİCİ YAPISAL VE YÖNETSEL DÜZENLEMELERE YÖNELİK ÖNERİLER

Mali mevzuatta yapılmış, yapılmakta olan ve yapılması planlanan yenilikçi çabaların, yönetsel yaklaşımlarda atılacak reformist adımlarla desteklenmesi gerekmektedir. İdari ve mali yenilikleri birbirinden ayrı kavamlar olarak düşünmek yerine birlikte değerlendirmek daha doğru bir anlayış olarak görülmektedir. Mali alandaki reformların gerçekleştirilmesine uygun idari yapının tesisi ve yönetim anlayışının tanımlanması, reformların başarısını etkileyecektir.

Devlet üniversitelerinin “planlama ve kontrol yönelik bir muhasebe sistemine” kavuşmaları yönünde öneriler getirilirken, idari mevzuatta da gerekli değişikliklerin yapılacağı kabul edilecektir. Daha önce de bahsedildiği gibi mevzuatın üniversiteleri idari ve mali açılar itibarıyle özerklik sahibi kurumlar olarak

değerlendireceği varsayılmaktadır. Bu bağlamda, yüksekokretim kurumları ile birlikte görev yapan ancak idari anlamda yüksekokretim kurumlarına bağlı olmayan ve örgüt şemalarında yer alamayan daireler, başkanlıklar vb birimlerin yine ilgili mevzuatta yapılacak düzenlemelerle lağvedilecekleri kabul edilmiştir. Öneriler değerlendirilirken bu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bu değişiklikler içerisinde, yüksekokretim kurumlarının teşkilatlanmasıyla ilgili husus ilk sırada yer almaktadır. Öneri açıklanırken mali işlerin tek bir daire başkanlığı bünyesinde toplandığı, bu daire başkanlığının rektörlüğe bağlı olarak çalıştığı ve tekdüzen muhasebe sistemi esaslarına göre hareket ettiği varsayılacaktır. Bu dairenin; kaynak planlaması, tahsis, birimlere dağıtım, ölçme, değerlendirme ve geliştirme işlemlerinin tümünü bünyesinde toplar nitelikte olduğu düşünülecektir. Bu birim “Mali İşer Dairesi Başkanlığı” olarak adlandırılacaktır. Mevzuatta yapılacak değişikliklerle; Maliye Bakanlığı personeli olarak görev yapan Bütçe Daire Başkanlığı’nın lağvedileceği varsayılmıştır. Üniversiteye ait mali konularda Mali İşer Dairesi Başkanlığı’nın rektörlüğe karşı sorumlu olacağı ve bu iki organın uygulama sürecindeki yetki paylaşımı ve sınırlarının yine mevzuatta yapılacak değişikliklerle düzenleneneceği kabul edilmiştir.

Bu bağlamda, öğrencilerin sosyal, kültürel ve tıbbi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla görev yapmakta olan Sağlık, Sosyal, Kültür Ve Spor Dairesi Başkanlığı’nın faaliyetlerini yine aynen sürdürmesi; ancak mali açıdan tamamen Mali İşer Dairesi tarafından hazırlanan bütçeye tabi olması uygun olacaktır. Sağlık, Sosyal, Kültür Ve Spor Dairesi Başkanlığı’nın kendi faaliyetlerine ait işlemleri bünyesinde bir alt birim niteliğiyle muhasebeleştirmesi, dönem sonlarında birime ait finansal tablolarını hazırlaması, fakat faaliyet sonuçlarının Mali İşer Dairesi Başkanlığı’ncı hazırlanacak üniversiteye ait konsolide tablolar içerisinde yer olması için gerekli yasal ve yapısal düzenlemelerin yapıldığı kabul edilecektir.

Aynı şekilde, yüksekokretim kurumu içerisinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerinin de kendi faaliyetlerini planlamaları, yürütmeleri, birim bazında muhasebe kayıtlarını tutmaları ve finansal tablolarını hazırlamaları; ancak bütünsel yapı içerisinde yer almaları için gerekli düzenlemelerin yapılmış olduğu varsayılacaktır.

Ayrıca öneriler içerisinde, üniversitelerin öğrenim fiyatlarını belirlerken belirli bir kar marjını da dikkate alacakları varsayılmıştır. Buradaki “kar” kavramı işletmelerdeki gibi vergisi konusu olan ve vergiden sonra ortaklar tarafından paylaşılan değil; kaynakların varlıklara dönüştürülmesi sonucu tekrar kaynak yaratılması olarak değerlendirilmelidir. Yani, gelecek dönemde yapılması planlanan öğretim faaliyetlerinin ve yatırımların finansmanını sağlayacak olan bir araçtır. Unutulmamalıdır ki aralarında gelişmiş devletlerin de bulunduğu pek çok ülkede ekonomik sebepler nedeniyle öğretim hizmetleri en azından bazı aşamalarda belirli bir ücret karşılığında verilmektedir.¹⁸⁰

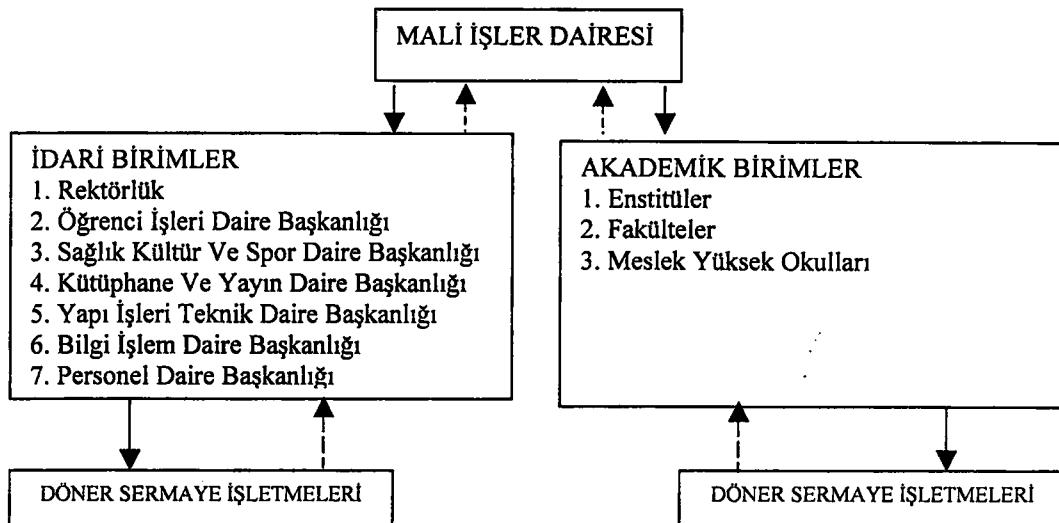
Üniversiteler, kar amacı gütmeyen kuruluşlardan sayılmaktadır. Organizasyon açısından bir sınıflandırma yapıldığında devlet üniversiteleri, üretikleri hizmetler itibariyle “Yararlanıcılardan aldığı ücretlerle maliyetini kısmen karşılayarak hizmet sağlayan yarı kar amacı güden işletmeler”¹⁸¹ sınıfına girerler.

Mevzuatın uygun hale getirilmesinin ardından yükseköğretim kurumlarının bir strateji belirleyerek, bu strateji doğrultusunda politikalar geliştirmeleri, yetki göçerimi ve katılımcı yönetim anlayışına sahip yeni bir yönetsel yapı teşkil etmelerine bir engel kalmayacaktır.

Yükseköğretim kurumları bünyesinde yer alan akademik ve idari birimler işlevlerine göre sınıflandırılmalıdır. İdari ve akademik birimler olarak düzenlenmiş olan mevcut sınıflandırma biçimi temelde uygundur. Burada önerilen değişiklik, masraf sahibi olan her birimin kendi muhasebelerini tutmaları ve elde edilecek sonuçların Mali İşler Dairesi bünyesinde yükseköğretim kurumunun tümüne genellenmesi yönündedir. Bu bağlamda finansal örgütlenme temelinde, aşağıdaki finansal yapının kurulması önerilmektedir. Şekil incelenirken dikkat edilmesi gereken nokta mali yapıya ilişkin olduğunun unutulmamasıdır. Şekilde, mali yapı Mali İşler Dairesi'ne doğru bir bütünleşme akışı göstermektedir. İdari anlamda ise tabii ki Mali İşler Dairesi rektörlüğe bağlıdır.

¹⁸⁰ Mark Bray, *Counting the Full Cost: Parental and Community Financing of Education in East Asia*, The World Bank, Washington D.C., 1996, s. 17

¹⁸¹ Aydın, a.g.e., s. 238



ŞEKİL 3.4. Üniversiteler İçin Finansal Örgütlenme Temelinde Finansal Örgüt Yapısı Önerisi

Yukarıda önerilen yapı, finansal örgütlenme temelinde şekillendirilmiş olup; oklar alt birimleri, kesikli oklar ise bilgi akışını ifade etmektedir. Genel Sekreterlik bu yapıda rektörlük ile birlikte değerlendirilmiştir. Ayrıca, döner sermaye işletmelerinin idari ve akademik birimler altında kurularak işletilmeleri öngörülmüştür. Dolayısıyla, döner sermaye işletmelerinden elde edilen bilgiler altında kurulmuş oldukları idari ya da akademik birimin sistemi içerisine ve oradan sağlanan bilgiler de üniversitenin geneline ait çalışmaların yapıldığı Mali İşler Dairesi tarafından kurulup işletilmekte olan sisteme dahil edileceklereidir.

Rektörlük, tamamen idari bir birim olarak düşünülmüştür. Ancak, bu yanlış anlaşılmamalıdır; rektörlük sadece idari birimlerin işleyişini organize eden bir birim değil; akademik birimlerin çalışmaları ve öğretim konularında da yetki ve sorumluluğa sahip ita amirliğidir. Bu yetki ve sorumluluk çerçevesinde tüm birimler için faaliyetleri düzenleme, ölçme, değerlendirme ve geliştirme işlevleriyle birlikte, sistemin tümünün koordine edilerek belirlenmiş strateji doğrultusunda üretmiş politikalara bağlı olarak nihai amaca ulaştırılması yer almaktadır.

Yükseköğretim kurumlarının mali işlerini tek bir daire başkanlığı altında toplamalarından sonra üniversite bazında bazı yönetsel anlayışları da yerleştirmeleri gerekmektedir.

3.3.1. Strateji Ve Politikaların Belirlenmesi

Yeni düzenlemeler sonucu ulaşılmak istenen yapının, stratejik bir yönetim anlayışının benimsenmesi temeline dayandığı söylenebilir. Üniversite, uzun vadede varmak istediği hedefleri net bir şekilde belirlemeli, bu hedeflere ulaşmak için izlenecek politikalarını ortaya koymalıdır.

Temelde her üniversitenin ulaşmak isteyeceği nokta, öğretim hizmetlerinin kalitesini maksimize etmek olarak düşünülebilir. Bunu gerçekleştirmek için takip edilecek aşamaların belirlenerek bir sıraya konulması kolaylaştırıcı bir uygulama olacaktır.

Belirlenen strateji ve politikaların, üniversiteyi oluşturan her idari ve akademik birim tarafından benimsenmesi gerekmektedir. Bu noktada, strateji ve politikaların gerçekçi bir yaklaşımla tespit edilmesinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Üniversitenin geneli için strateji ve politikaların geliştirilmesi, alt birimlere yapılacak koordineli bir çalışmayla gerçekleştirilmelidir.

Strateji belirleyebilmek için gerekli olan vizyon ve misyon kavramları tanımlanmalıdır. Kurumun geneli için strateji belirlenmesi aşamasında, alt birimlerden yukarı doğru bir bilgi akışının sağlanması uygun görülmektedir. Böylelikle kurumu oluşturan birimlerden elde edilecek kaynakları açıklayıcı bilgiler ışığında, sistemin tamamını kapsayan strateji daha gerçekçi bir biçimde tespit edilebilir.¹⁸²

Başarı kriterleri sorununa dönük öneriler getirilirken, BSC'den söz edilmişti. BSC'nin kullanılması vizyon, misyon ve stratejilerin belirlenmesinde; belirlenmiş hedeflere ulaşma derecesinin değerlendirilmesinde ve varılan noktalar itibariyle var olan vizyon, misyon ve stratejilerin güncellenmesinde; hatta gereklisiyse yenilerinin tespit edilmesinde yardımcı olacaktır.

3.3.2. Sorumluluk Alanları, Sorumluluk Merkezleri Ve Yetki Göçerimi

Önceki bölümlerde açıklanan sorumluluk kavramına paralel olarak, sorumluluk alan ve merkezleri belirlenerek, net bir biçimde ortaya konmalıdır. Belirlenen sorumluluk merkezlerine yetki göçerilerek, bu birimlerin başındaki yöneticilerin görevlerini yapabilmek için gerek duyacakları güç sağlanmalıdır. Üst

¹⁸² Shaoming Zou ve S. Tamer Çavuşgil, "Global Strategy: A Review And An Integrated Conceptual Framework", European Journal Of Marketing, Vol: 30, No: 1, 1996, s. 59

yönetim, yetkilendirmenin sınırları olması gerekiğinin farkında olmalıdır. Ne kadar yetkilendirme yapılmasının kuruluş amaçları için uygun olacağı ve yetkilendirmenin her sorunu çözmeyeceği de bilinerek hareket edilmelidir.¹⁸³

Konuyu örnekle açıklamak uygun olacaktır. Bir fakültenin dekanına ait sorumluluk alanı fakültenin tamamıdır. Sorumluluk merkezi olarak ise dekanlık önerilebilir.

Gider kontrolü ve etkinlik ölçümlemesine yardım sağlayacak olan sorumluluk merkezleri belirlenmesinin yararları şöyle sıralanabilir:¹⁸⁴

- (1) Giderlerin kaynağına inmek suretiyle sorumluluklar açısından izlenmesi olanağı doğar.
- (2) Kişinin sorumluluk sınırları ve sorumlu olduğu üst kademelerin sınırları açıkça belirlenmiş olur.
- (3) Kişinin kendi iradesi ile hareket etme yetkisinin kapsamı belirlenir.
- (4) Oluşan giderlerde en alt kademeleler kadar ilgi uyanmasına ve hedeflere en az fedakarılıkla ulaşılmasına neden olur.
- (5) Amaç birliği en alt kademe yöneticilerine kadar indirgenerek, işletmede çalışan kişilerin ait olma duygusu kuvvetlendirilir.

Sorumluluk alan ve merkezlerinde yetkilendirilecek yöneticiler, hem sahip oldukları yetkinin güdülemesi hem de etkinlik ölçüyü yapılacağını bildikleri için daha verimli çalışacakları düşünülmüştür.

3.3.3. Katılımcı Yönetim Anlayışının Tesisi

Sorumluluk alanları ve merkezlerinin belirlenerek, birimlerin başında bulunan yöneticilere yetki gösterilmesinde amaç; yönetsel kararların alınmasına katılımın sağlanması; dolayısıyla katılımcı bir yönetim anlayışının tesis edilmesidir.

Yönetime katılımın pek çok tanımı yapılmıştır; ancak önerilerde kastedilen anlam itibariyle şu şekilde bir tanım uygundur: "*Yönetime katılma personelin gerçek durumunu maddi ve psikolojik olarak değiştirmek için tatminsizlik nedenlerinin azaltılması, mükemmel bir bilgi alışverişi sisteminin kurulması, sorumluluk dağılımının artırılması ... sürecidir.*"¹⁸⁵

¹⁸³ Chris Argyris, "Yetkilendirme, İnsanları Yönetmek: Harvard Business Review Dergisinden Seçmeler," MESS, BZD Yayıncılık, İstanbul, 1999, s. 119

¹⁸⁴ Sevgener ve Hacırtımoğlu, a.g.e., s. 382

¹⁸⁵ Sacid Adalı, *Daha İyi Hizmet Görme Açısından Katılmalı Yönetim*, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Yayınevi, No:21, İstanbul, 1986, s. 97

Yönetime katılma anlayışının üniversite bünyesinde benimsenmesi; yönetsel anlamda korku yerine güven kurulmasını ve yaratıcılığın gelişmesini sağlayacaktır.¹⁸⁶ Bu noktada dikkat edilmesi gerek bir husus öne çıkmaktadır. Öneriler sonucu ulaşılması arzulanan yapıda hedeflenen tam anlamıyla demokrasi değildir. Gelişmesi istenen katılımcı yönetim anlayışında idari ve akademik birimlerin yöneticilerinin üniversiteye ait kararlara katılımı amaçlanmaktadır. Bu yüzden; birim yöneticisi tarafından birimlerde görev yapan personelin bilgi, fikir, tecrübe ve izlenimlerinin değerlendirilmesi ve üst yöneticiye bir bileskenin iletilmesi uygun olacaktır.

Üniversite bünyesinde kurulması önerilen modelin teknik işlevleri ve özellikleri gereği katılımcı yönetim yaklaşımı kurulması avantaj sağlayabilir. Amaçların tespit edilmesi, bu amaçlara ulaşmak için planların yapılması, yöntem seçimi ve uygulama aşamalarında katılımcılığın sağlanması daha sağlıklı bilgiler ve gerçekçi izlenimler ortaya çıkarabilir.

Tüm bunlar ile varılması arzulanan sonuç; giderlerin belirlenmesi ve kaynak dağılımında daha rasyonel davranışmasını sağlamaktır.

¹⁸⁶ Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayıncıları, İstanbul, 1999, s. 292

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kamu sektöründe süregelen mali değişim çabalarına paralelinde, yükseköğretim kurumlarında karşılaşılan bütçeleme ve yönetsel muhasebe kaynaklı sorunlar incelenerek, bu sorunları gidereceğine inanılan bir model önerisi açıklandı. Bu çalışma ile elde edilen sonuçlar maddeler halinde sıralanabilir.

1. Tahakkuk esasına dayalı bir muhasebe modelinin kurulup işletilmesi, daha önceki uygulamada kayıt altına alınması imkansız olan bazı olayları da kapsayacaktır. Böylece tüm mali nitelikli olaylar muhasebeleştirilecektir.
2. Belirlenmiş ortalama öğrenci maliyetleri farklı üniversitelerde eşdeğer programlara devam eden öğrencilerden aynı miktarlarda katkı payı alınmasına yol açmaktadır. Ancak, her bir üniversite ve üniversiteyi oluşturan akademik birimler için “standart öğretim üretim hizmeti” maliyetlerinin hesaplanarak katkı paylarının tespit edilmesi bu adaletsizliği ortadan kaldırabilecektir.
3. Üniversite içerisinde meydana gelen mali olayların tek bir sistem dahilinde takip edilmesi karışıklığın ve mükerrer işlemlerin önüne geçebilir.
4. Konsolidedilebilir tablo ve raporlar yoluyla üniversitenin geneline ait mali bir görüntü ortaya çıkacaktır. İta amirleri bu konsolided tablolar vasıtıyla yönetmekte oldukları kuruma ait mali durumu net bir şekilde görebileceklerdir. Bu durumun yönetsel kararları olumlu yönde etkileyeceği muhakkaktır.
5. Kurum yöneticilerinin yanı sıra, denetçilerin de işi kolaylaşacaktır.
6. Saydamlık anlayışı gereği kamu oyu mali konularda bilgi sahibi olacaktır. Saydamlık anlayışı bir çok yolsuzluğu ve asılsız spekulasyonları önleyebilir.
7. Performans değerlendirme, yöneticilerin çekingen ve biçimsel uygulamalarının analitik uygulamalar yönünde değişmesine yol

açabilecek bir unsurdur. Sadece mevzuata uymakla başarılı olarak addedilmeyeceklerini bilen yöneticiler, mali başarıyı sağlamak için gayret göstereceklerdir.

8. Mali başarı sağlanmasına dönük uygulamalar sonucu, gereksiz giderler ortadan kaldırılabilecektir. Böylece kaynak sıkıntısı çeken üniversitelerin biraz rahatlayacakları söylenebilir.
9. Varlık – kaynak yaklaşımı ile gittikçe büyüyen bir mali döngü ve kaynak artışı sağlanabilir. Kaynak artışı, bilim üretimi ve öğretim hizmetinin kalitesinin artırılması için gerekli harcamaların yapılmasına imkan sağlayabilir.
10. Standart öğretim üretim hizmeti maliyetlerinin hesaplanmasıyla, öğrencilerden alınan katkı payları sembolik olmaktan çıkarak; gerçek anlamıyla katkı payı haline gelecek bir orana yükseltilebilir.
11. Başarı değerlendirmesinde BSC yöntemi kullanılabilir görülmektedir. Bu yöntemin kullanılması daha gerçekçi stratejilerin yaratılmasına imkan sağlayacaktır.
12. Tüm bu bilgiler ışığında, kamuda “Corporate Governance” yani YÖNETİŞİM kavramının uygulanabilirliğinin araştırılması gereği söylenebilir. Mali reformların idari yeniliklerle desteklendiğin de daha da başarılı olacaklarını düşünmek olasıdır.

Öneriler içerisinde yer alan bazı kavramların tartışma yaratabileceği düşünülmektedir. Bu sebeple bazı konuların yeniden gözden geçirilmesi yönünde bir takım önerilerde bulunulabilir. Özellikle “standart öğretim maliyetleri” ve “kar” kavramları değerlendirilirken realist bir yaklaşım sergilenmesi gerekmektedir. Bu konuda endişe eden ilgililer, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki durumu inceleyerek Türkiye’deki mevcut görüntüyle kıyaslayabilirler. Ayrıca bu çalışmada, öğrenim ücretlerinin tamamının öğrenciler tarafından karşılanması savunulmamaktadır. Başarılı öğrencilere sağlanacak indirimler, burslar, yardımlar vb. hususlara da yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- ADALI Sacid, **Daha İyi Hizmet Görme Açısından Katılmalı Yönetim;**
Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Yayınu; No:21; İstanbul, 1986
- AKARÇAY Vural, **Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması**, Sermet Matbaası; İstanbul; 1980
- AKAT İlter BUDAK Gönül BUDAK Gülay, **İşletme Yönetimi**; Beta Basım Yayın Dağıtım İstanbul 1994
- AKINCI Nejat ERDOĞAN Necmettin, **Finansal Tablolar Ve Analizi**, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, İzmir, 1995
- AŞKUN İ. Cem ve TOKAT Bülent, **İşletmelerde Örgüt**, Kütahya 2003
- ATAMAN Göksel, **İşletme Yönetimi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001
- AYDIN Davut vd. , **Kar Amacı Gütmeyen Sektör Olarak Vakıflar**; Anadolu Üniversitesi Eskişehir Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi yayın no: 1999 – 1; Eskişehir, 1999
- BATIREL Ö. Faruk, **Kamu Bütçesi**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1994
- BRAY Mark, **Counting the Full Cost: Parental and Community Financing of Education in East Asia**, The World Bank, Washington D.C., 1996
- CAN Halil vd.; **Genel İşletmecilik Bilgileri**; Siyasal Kitapevi; Ankara; 1998
- CAN Halil; **Organizasyon Ve Yönetim**; Siyasal Kitapevi; Ankara; 1997
- COŞKUN Gülay, **Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000
- DAFT Richard L., **Management**; The Dryden Pres, ABD, 2000

- DİNÇER Ömer, Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası**, Beta Basım
Yayım, İstanbul, 2003
- EREN Erol, Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası**, Beta Yayıncıları,
İstanbul, 2000
- ---, **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Yayıncıları, İstanbul, 1998
- ERGİN Hüseyin, Muhasebeye Giriş**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2001
- ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi**, A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınu, no:334,
Sevinç Matbaası, Ankara 1973
- EŞ Mecit, Kamu Maliyesi**, Melisa Matbaacılık, Kütahya, 2000
- FALAY Nihat, Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri**, Filiz
Kitabevi; İstanbul; 1995
- GÖNEN Dinçer ve IŞIK Hikmet, Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale**,
Muhasebe, Denetim; Ankara, 1985
- GÜNEY Salih, Editör, Yönetim Ve Organizasyon**, Nobel Yayın Dağıtım,
Ankara, 2001
- GÜNGÖR Azmi, Yönetim Aracı Olarak Türk Devlet Muhasebe Sistemi**,
Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Yayınu, Ankara, 1981
- GÜRBÜZ Hasan, Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul,
1995
- HANSEN Don R., Management Accounting**, PWS-KENT Publishing
Company, Boston, 1990
- HILTON Ronald W., Managerial Accounting**, Mc Graw – Hill Book
Company, 1994, U.S.A.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS THE PUBLIC
SECTOR COMMITTEE, Resource Accounting: Framework
Of Accounting Standart Setting In The Uk Central
Goverment Sector**, New York, 2002

JONES Rowan and PENDLEBURY Maurice, **Public Sector Accounting**,
Pearson Education Limited, Harlow, England; 2000

KALENDEROĞLU Mahmut, **Kamu Maliyesi, Bütçe Ve Borçlanma**,
Seçkin Kitabevi, Ankara, 2002

KAPLAN Erdi, KURT Halil, **Saymanlıklarda Otomasyon**, Maliye Ve
Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon
Kurulu, Yayın No: 1987/291, 1987

KARABACAK Serkan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden
Yapilandırılması: İsvet Örneği**, Devlet Planlama Teşkilatı
Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel
Müdürlüğü, Finansman Dairesi Ankara, 1999

KARCIOĞLU Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi,
Erzurum, 2000

KIVANÇ S.Turan Kivanç, **Program Ve Performans Bütçe Sistemleri**,
Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kuruluşu, neş. no:131, Ankara,
1967

KOBU Bülent, **Üretim Yönetimi**, Avcılın Basım Yayın, İstanbul, 1996

KOÇEL Tamer, **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999

“MEYER J., Objectives et Strategies de l’Entreprise, Dunod, Paris, 1972”,
Erol Eren **Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası**, Beta
Yayınları, İstanbul, 2000, s: 28’deki alıntı

SEVGENER A.Sait ve HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Yönetim
Muhasebesi**, Alfa Basım Yayımlar Dağıtım, İstanbul, 1997

SEVİM Şerafettin, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Dumlupınar Üniversitesi
Yayın No:13, Kütahya, 2003

STAINER G.A. and CANNON W.M., **Multinational Corporate Planning**,
The MacMillian Company, New York, 1966

ŞAKRAK Münir, **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**,
Yasa Yayınları, İstanbul, 1997

THE WORLD BANK, **Public Expenditure Management Handbook**,
June 1998

TORTOP Nuri vd, **Yönetim Bilimi**, Yargı Yayınevi, Ankara, 1999

ÜSTÜN Rifat, **Yönetim Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul,
1997

WELSCH Glenn A., **İşletme Bütçeleri**, Bilimsel Yayınlardan Derneği Yayın
No:4, Çev: Yaman Erdal vd.Antalya, 1978,

YILDIRIM Oya vd., **Sorumluluk Muhasebesi**, Alper Basimevi, İzmir,
1989

YILDIRIM Zuhal ve ÇETİN KAYA Özhan, **Devlet Muhasebesi**, Ekin
Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999

YILMAZ Hakan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması:**
Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi, DPT. Yıllık
Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
Finansman Dairesi, ISBN 975-19-2277-1, Ankara, 1999

YÜKÇÜ Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset,
İzmir; 1999

Makaleler:

ADUOL F.W.O., “Establishing Teaching Staff Requirements For
University Academic Programmes”, **Higher Education Policy**,
12, 1999

ARGYRIS Chris, “Yetkilendirme”, **İnsanları Yönetmek: Harvard
Business Review Dergisinden Seçmeler**;MESS, BZD
Yayincılık Çev: Gündüz Bulut, İstanbul, 1999

AYDIN Davut, “Kar Amacı Güden Ve Kar Amacı Gütmeyen İşletmelerin
Karşılaştırılması”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve
İdari Bilimler Fak. Dergisi**; C: X; Sayı: 1 – 2

- DANIEL Hans-Dieter, SCHWARZ S., TEICHLER U., "Study Cost, Student Income And Public Policy In Europe", **European Journal Of Education**, Vol. 34 No: 1, 1999
- ERGEN Hüseyin, "Türkiye'de Kamu Üniversitelerinde Birim Harcamalar ve Vazgeçilen Kazançlar", **Hacettepe Üniversitesi SBE e-dergi**, sayı: 1, 2002
- GILL T.K. and GILL S.S., "Financial Management Of Universities In Developing Countries", **Higher Education Policy** 13, 2000
- HELLER Donald E., "The Effects of Tuition and State Financial Aid on Public College Enrollment", **The Review of Higher Education**, 23.1, 1999
- KAPLAN R. – NORTON D., "The Balanced Scorecard That Measures The Drive Performance", **Harvard Business Review**, 70, Jan-Feb 1992
- MALTZ A.C. vd. "Beyond The Balanced Scorecard", **Long Range Planning**, 36, 2003
- ÖRNEK A.Şahin, "Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Yeni Bir Araç", **DEÜ SBE Dergisi**, Cilt 2, Sayı 3, 2000
- PROTTI Denis, "A Proposal To Use A Balanced Scorecard To Evaluate Information For Health", **Computers In Science And Medicine**, 32, 2002
- SCHAFERBARTHOLD Dieter, "The Financing And Cost of Studies In Germany", **European Journal Of Education**, Vol. 34 No: 1, 1999
- ZOU Shaoming and ÇAVUŞGİL S. Tamer, "Global Strategy: A Review And An Integrated Conceptual Framework"; **European Journal Of Marketing**; Vol: 30, No: 1, 1996

Yayınlanmamış Tezler:

AKÇA Yusuf, "Devlet Muhasebesi Sistemi", Basılmamış Doktora Tezi, İÜ,
SBE, Para Banka Ana Bilim Dalı, 1995

OKTAN S.Ateş, "Sıfır Esaslı Bütçeleme", Yayınlanmamış Doktora Tezi,
İ.Ü., S.B.E., 1991

Rapor ve Tutanaklar:

MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ TAHAKKUK ESASLI DEVLET
MUHASEBESİ ÇALIŞMA GRUBU, Devlet Muhasebesinde
Reform Çalışmaları, : Nakit Esasından Tahakkuk Esasına,
Ankara, 2002

TAHAKKUK ESASLI DEVLET MUHASEBESİ PİLOT UYGULAMA
SONUÇLARI, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü
Yayıni, Ankara, 2003

TÜRK YÜKSEKÖĞRETİMİNİN BUGÜNKÜ DURUMU, YÖK, Ankara,
2003

THE HIGHER EDUCATION SUPPORT PROGRAMAND THE WORLD
BANK: Financing In Higher Education: Conference
Proceedings, 1998

UNİVERSİTY OF FLORIDA: 2001 – 2002 Annual Financial Report

Mevzuat:

1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu

124 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname

1982 anayasası

2547 Sayılı Kanun;

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

2880 Sayılı Kanun

Belediyeler Kanunu

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği

Genel Bütçeye Dahil Daireler ve Katma Bütçeli İdareler Muhasebe Yönetmeliği

İl Özel İdareleri Kanunu

Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu

Köy Kanunu

Yükseköğretim Kurumları, Mediko-Sosyal Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği

Internet Kaynakları:

BUDAGYAN Armen, “Budgeting Model and System At the University Of Michigan” <http://www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun01/budaghyan.pdf>

YILMAZ H.Hakan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği”, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/> (05.12.2003)

www.deu.edu.tr/deu/Icerik/Displayer.jsp?KOD=108#nowhere (11.10.2003)

www.dumlupinar.edu.tr/idari/idarimali/index.htm (11.10.2003)

www.irex.org/programs/ci/spotlight/feb-jun01/index.asp (02.12.2003)

www.yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/khyr.pdf (10.12.2003)

www.muhasebat.gov.tr/muhasebe/mesaj.asp (10.12.2003)

www.yok.gov.tr/raporlar (20.12.2003)

www.mukder.org.tr (15.04.2004)

www.corotech.com.tr/projectsandsolutions/default.asp?prjcat=9&nere=2 (10.02.2004)

www.danismend.com/konular/stratejiyon/balanced_scorecarda_giris.htm (10.02.2004)

DİZİN

B

- Başabaş noktası, 34, 36, 37, 130
 Bilanço, 80, 84, 85, 109, 138, 144

D

- Denetim, 20, 147, 148, 168
 Dönem sonu işlemleri, 135
 Düzeltme, 154

E

- Eşgündüm, 95

G

- Geliştirme, 27, 36, 46, 140, 154

I

- İz bedeli, 120

K

- Katma bütçe, 8, 17, 18, 19, 70, 73, 96, 99
 Kontrol, 4, 9, 63, 75, 95, 98, 99, 101, 105, 106, 114, 117, 146, 147, 148, 150, 155, 157, 172

M

- Mali raporlar, 143
 Mali tablolar, 143

- Maliyet hesapları, 40, 135
 Misyon, 30, 31

P

- Performans, 10, 11, 12, 45, 105, 152, 157, 166, 169

R

- Reform, 50, 63, 64, 74, 76, 103, 107, 117, 172

S

- Sapma, 37, 41, 48, 150
 Sorumluluk, 36, 43, 44, 45, 46, 67, 97, 147, 150, 151, 163, 164, 170
 Sorumluluk alanı, 44
 Sorumluluk merkezi, 44, 147, 163
 Sorumluluk muhasebesi, 36, 43, 44, 45, 46
 Standart maliyet, 37, 39, 40, 41, 42, 48, 129, 150
 Strateji, 28, 30, 162, 163

V

- Vizyon, 30, 31

Y

- Yetki, 7, 43, 49, 67, 97, 98, 163