

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Sergül TÜRKHAN

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Metin MERİÇ

2009

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YERİ VE ÖNEMİ**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Adı SOYADI

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Sergül TÜRKHAN

Anabilim Dalı : Maliye

Programı : Mali Hukuk

Tez Konusu : Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri Ve Önemi

Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün..... tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***

Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. O Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi
(Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi)
(Sergül TÜRKHAN)

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Döner sermayeli işletmeler kamu yönetimi içinde yer alır. Bu işletmeler genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaktadır. Kamu yönetimi, genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici-denetleyici kurumlardan oluşmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin birçok faydasının bulunmasından dolayı sayıları hızla artmıştır. Bu işletmeler ekonomide özerkleşme nedeniyle oluşmuştur. Ancak günümüzde bazı sakıncalarından dolayı yeniden yapılanma içerisine alınmışlardır.

Özellikle kamu ekonomisinde atıl kapasitenin değerlendirilmesi temel amacını yerine getirirler. Bu işletmelerin kendilerine özgü ayrıntılı yasaları bulunmamaktadır. 5018 sayılı yasanın geçici madde 11' e göre Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği yapılmıştır. İhale ve denetim konularında da genel kanunlara tabidir. Ayrı kanunları bulunmamaktadır.

Ekonomide önemli yer tutan döner sermaye işletmelerinin etkili ve verimli çalışmalarını sağlayabilmek için söz konusu işletmelerin sorunlarına çözüm bulunmalı, bu konudaki çalışmalara hız verilmelidir.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermaye, işletme, özel bütçe, genel bütçe, kamu.

ABSTRACT

Master Thesis

(Firms With Working Capital's Location and Importance In Public Sector)

(Sergül TÜRKHAN)

Dokuz Eylül University

Institute Of Social Sciences

Department Of Finance

Financel Law Program

Firms with working capital exist in public sector. These firms are founded depending on government agencies with general and special budget. Public sector exists general and special budget, associations with social security and regulatory- controller .

As firms with working capital have many utilities, their numbers have increased quickly. These Firms are formed because of an achieve autonomy, but nowadays, because of their some disadvantages, they are taken into restructuring.

Especially, firms with working capital turn to account excess capacity that is the main aim of economy. These firms do not have a detailed apart law special to them. According to the temporary article 11 of the law 5018, firms with working capital budget and account public act had been made by the government. They are subject to general laws about bidding and audit. They have not seperate laws about these topics.

In order to make the firms with rolling funds which have important roles in economy work effectively and efficiently, some solutions should be found about these firms' problems, and also accelerating workings should be given about these cases.

Key Words: Working Capital, Firm, Special Budget, General Budget, Public.

İÇİNDEKİLER

KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YERİ VE ÖNEMİ

YEMİN METNİ.....	ii
TEZ SINAV TUTANAĞI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU KAVRAMI VE KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE

1.1 KAMU KAVRAMI.....	2
1.1.1 Kamu Kavramı Tanımı.....	3
1.1.2 Kamunun Ortaya Çıkış Nedeni.....	9
1.1.4 Kamu Kesimi ve Özel Kesim Ayrımı.....	12
1.2. KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE.....	17
1.2.1. Sermaye Kavramı ve Nitelikleri.....	18
1.2.1.1. Kaynağına Göre.....	19
1.2.1.1.1. Özsermaye.....	19
1.2.1.1.2. Dış kaynak Sermayesi.....	20
1.2.1.2. Niteliği ve Kullanım Süresine Göre.....	20
1.2.1.2.1. Sabit Sermaye.....	20
1.2.1.2.2. Döner Sermaye.....	20
1.2.2. Döner Sermaye Kavramı.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN NİTELİĞİ VE HUKUKİ DAYANAKLARI

2.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULUŞ AMAÇLARI VE YARARLARI	24
2.1.1. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluşu ve Gelişimi	24
2.1.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş Nedenleri	28
2.1.3. Döner Sermaye İşletmelerinin Amaçları	30
2.1.4. Döner Sermaye İşletmelerinin Yararları	31
2.1.4.1. Ekonomik Yararları	32
2.1.4.1.1. Ekonomideki Atıl Kapasiteyi Değerlendirmek	32
2.1.4.1.2. Piyasadaki Talebi Karşılılamak	33
2.1.4.1.3. Devlete Gelir Sağlamak	33
2.1.4.2. Toplumsal Yararları:	34
2.1.4.3. Yönetim Bilimi Açısından Yararları:	34
2.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ	35
2.3. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN HUKUKİ DAYANAKLARI	36
2.3.1. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş ve İşleyişi İle İlgili Mevzuat Hükümleri	36
2.3.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Diğer Kanunlarla İlişkisi	42
2.3.2.1. Bütçe Kanunu	43
2.3.2.2. Sayıştay Kanunu	43
2.3.2.3. 657 Sayılı Devlet Memurları ve 6245 Sayılı Harcırah Kanunu	44
2.3.2.4. Vergi Kanunları	45
2.4. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI	52
2.4.1. Çalışma Alanlarına Göre	52
2.4.2. Şahsiyetlerine Göre	53
2.4.3. Bağlı Oldukları Bütçelerine Göre	53
2.5. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİMİ VE ÖRGÜT YAPISI	56
2.5.1. Yönetimi	56
2.5.2. Örgüt Yapısı	56
2.5.2.1. Harcama Yetkilisi	57
2.5.2.2. Gerçekleştirme Görevlisi	58

2.5.2.3. Muhasebe Yetkilisi	59
2.5.2.4. Veznedar.....	60
2.5.2.5. Ayniyat Memuru (Taşınır Kayıt Kontrol Görevlisi).....	61
2.5.2.6. Ambar Memuru	62
2.5.2.7. Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri	63
2.6. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN BÜTÇE YAPISI	63
2.6.1. Bütçe Sistemimizde Yer Alan Bütçe Çeşitleri	64
2.6.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Bütçe	67
2.7. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE İHALE, MUHASEBE	70
2.7.1. Döner Sermaye İşletmelerinde İhale Sistemi	70
2.7.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi	74
2.8. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE DENETİM SİSTEMİ	76
2.8.1. Genel Olarak Denetim.....	76
2.8.2. İşletme İçi Denetim.....	78
2.8.2.1. Hiyerarşik Denetim.....	78
2.8.2.2. İdari Denetim.....	78
2.8.2.3. Mali Denetim	80
2.8.3. İşletme Dışı Denetim	81
2.8.3.1. Maliye Bakanlığı Denetimi	82
2.8.3.2. Sayıştay Başkanlığının Denetimi	85
2.8.3.3. Türkiye Büyük Millet Meclisi Denetimi.....	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN İŞLEYİŞİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN İŞLEYİŞİ	89
3.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI	90
3.2.1. Hukuki Sorunlar.....	90
3.2.2. Personele İlişkin Sorunlar	93
3.2.3. Muhasebe Sistemi ile ilgili Sorunlar	94
3.2.4. Döner Sermayelerin Ek Gelir Kaynağı Olarak Görülmesinden Kaynaklanan Sorunlar.....	94
3.2.5. Bütçe Sisteminden Doğan Sorunlar	95

3.3. DEĞERLENDİRMELER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	97
3.3.1. Döner Sermayeli İşletmelerin Bütçe Büyüklükleri	97
3.3.1.1. Döner Sermayeli İşletmelerin Bağlı Oldukları Kurumlar İtibariyle Dağılımı	97
3.3.1.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurum Bazında Gelir- Gider Durumları.....	100
3.3.1.3. Döner Sermayeli İşletmelerin Gayri Safi Milli Hasıla İçindeki Payı	104
3.3.1.4. Döner Sermayeli İşletmelerin Karları	104
3.3.1.5. Döner Sermayeli İşletmelerin Mizanı	108
3.3.2. Döner Sermayeli İşletmelerle İlgili Yapılması Önerilen Çözüm Önerileri	109
SONUÇ	113
KAYNAKLAR.....	118
EKLER	124

TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ

Tablo 1.1 Türkiye' de Kamu Kesiminin Boyutu	s. 6
Tablo 3. 1. Genel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı	s. 98
Tablo 3. 2. Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı	s. 99
Tablo 3. 3. Özel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı	s. 99
Tablo 3.4. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurum Bazında Gelir ve Giderleri	s. 101
Tablo 3.5. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurum Bazında Gelir ve Giderlerinin Toplam İçindeki % Payı	s. 103
Tablo 3.6 Döner Sermaye İşletmelerinin GSMH İçindeki Payı	s.104
Tablo 3.7. Genel ve Özel Bütçeli İdareler Döner Sermaye İşletmelerinin Konsolide Edilmiş Bilançosu	s. 105
Tablo 3.8. Döner Sermayeli İşletmelerin Toplam Gelir Tablosu	s. 107
Şekil 2.1 Türkiye'de İdari Yapılanma	s. 65

KISALTMALAR

KBH	Konsolide Bütçe Harcaması
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
IMF	International Monetary Fund
AB	Avrupa Birliği
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	Türkiye Cumhuriyeti
s.	Sayfa Numarası
S.	Sayı
a.g.t.	adı geçen tez
a.g.m.	adı geçen makale
a.g.e.	adı geçen eser
v.s.	vesaire
v.b.	ve benzeri
y.y.	yüzyıl
YÖK	Yüksek Öğretim Kurumu
DSİ	Döner Sermaye İşletmesi
SAY	Saymanlık
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
TL	Türk Lirası
TODAİE	Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü

EKLER

EK 1 Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri.....	s.125
EK 2 Özel Bütçeli İdareler	s.127
EK 3 Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	s.131
EK 4 Sosyal Güvenlik Kurumları	s.132
EK 5 Döner Sermayeli İşletmelerin Mart 2009 Konsolide Mizanı.....	s.133

GİRİŞ

Döner sermaye işletmeleri kamu yönetimi içinde yer alan mali yapılardır. Kamu kesimi insanların kamusal ihtiyaçlarını gidermektedir. Bu ihtiyaçlar toplumsal, kolektif ihtiyaçlar olarak adlandırılmaktadır.

Döner sermaye işletmeleri genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulurlar. Bu idarelerin asıl amacı kamu hizmeti olmalıdır. Bu kamu hizmeti sırasında üretim fazlası varsa o idarede döner sermaye işletmesi kurulabilir. Uygulamada idareler bünyesinde döner sermaye işletmesi kurmak için kamu hizmeti amacını asıl amaç gibi gösterme yoluna da gidebilmektedir. Buradaki hedef ücretlendirilmemesi gereken bazı hizmetlerin döner sermaye vasıtasıyla ücretlendirilerek kurum gelirinin artırılması ve döner sermayeden ek gelir alınmasıdır.

Döner sermaye işletmelerinin sayısı bu nedenlerle, zamanla hızla artmıştır. Hatta öyle bir aşamaya gelmiş ki aynı kurum içinde birden fazla döner sermaye işletmesi kurulmuştur. Örneğin, üniversitelerde çok sayıda döner sermaye işletmesi kurulmuştur. 1999 yılından itibaren bunlar birleştirilerek sayıları teke indirilmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin birçok faydası bulunmaktadır. Ekonomideki atıl kapasiteyi gidermektedir. Ekonomide varolan belli bir talebi karşılamaktadır. Devlete ek gelir sağlamaktadır. Ancak zaman içinde döner sermaye işletmeleri amaçlarından sapmış ve bütçe disiplininden kopma yoluna gitmişlerdir. Amaçları, daha fazla mali özerklik, yönetimde serbestlik, giderlerde serbestlik, özel imkan ve ayrıcalıkların kazanılması olmuştur.

Faydalarının yanı sıra döner sermaye işletmelerinin birçok sakıncası da bulunmaktadır. Bunlar; personel, hukuki sistemi, muhasebe sistemi, bütçe sistemi ve döner sermayelerin ek gelir kaynağı olarak görülmesinden kaynaklanan sorunlardır.

İşletmelerin sakıncalı durumları yüksek boyutlara vardığından dolayı 5018 sayılı kanunla yeniden yapılandırma içine alınmışlardır. Bu bağlamda, 31/12/2010 tarihine kadar sürecek yeniden yapılandırma süreci başlamıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU KAVRAMI VE KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE

İnsanın varlığından itibaren devlet kavramı tartışılmıştır ve günümüzde de tartışılmaktadır. Mutlaka gelecekte de tartışılmaya devam edilecektir. İlkçağlardan günümüze kadar bütün insan topluluklarında devlet siyasi bir güç olarak varolmuştur. Bu siyasi otoritenin durumu tarihin evrelerinde farklılıklar göstermekte ise de günümüz dünyasında devletsiz bir toplum düşünülemez. Bu bağlamda devlet ekonomik hayatta sürekli rol oynamıştır.

Döner sermaye; kamu kesiminde genel ve özel bütçeli idarelerde yer almaktadır. Genel ve özel bütçeli idarelerin neler olduğu ve döner sermaye kavramı sonraki bölümlerde ele alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde kamu kavramının tanımı yapıldıktan sonra kamunun ortaya çıkış nedenini, kamu ile özel kesim ayrımı, kamu kesiminin özelliklerini, döner sermaye kavramını niteliklerini ve döner sermayenin gerekliliği ele alınmıştır. Ayrıca çalışmada geçen devlet, kamu kesimi, kamu ekonomisi ve kamu sektörü kavramları birbirlerinin yerine kullanılmıştır.

1.1 KAMU KAVRAMI

Devlet ve kamu deyince, belirli sınırlar içinde yaşayan insan topluluğu ve kurumsallaşmış, zorlama gücüne sahip, millet üzerinde egemen olan siyasi bir otorite anlaşılır. Dünyadaki mevcut devletlerin siyasi ve ekonomik yapıları birbirinden farklı olduğu için devletin görev ve fonksiyonlarının ekonomideki payı ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber piyasa ekonomisine müdahalesinin ölçüsü ve üstleneceği roller de değişmektedir.

Devlet, insanların bireysel çabaları ile karşılayamadıkları kamusal nitelikteki ihtiyaçları gidermeye çalışan siyasal bir örgüttür¹. Belli bir ülkede, bir yönetim altında

¹ DEMİRBAŞ, Tolga, **Bilgi Toplumunda Kamu Kesimi Enformasyonundan Elde Edilen Gelirlerin Kamu Maliyesindeki Yeri**, s. 367, <http://iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/09-01.pdf> (Erişim Tarihi: 18/05/2009).

ve ortak kanunlara bağılı olarak yaşıyan bir ulustan ya da uluslar topluluğundan oluşın siyasi birlik olarak tanımlanan devlet, egemenlik yetkilerinin kullanımı bakımından merkezi ve federal olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Merkezi devlette ülke düzeyinde tek bir siyasi iktidarın egemenliğı söz konusu olduğı halde, federal devlette egemenlik yetkileri federal devlet ile federe devlet arasında paylaştırılmıřtır².

Kamu kavramı ile belirli bir sınır içindeki ekonomik alanda, devletin üstlendiğı faaliyetler anlaşılmaktadır. Kamu kesimi kavramına kamu ekonomisi ya da kamu sektörü de denilebilir. Bir ülke üzerinde meydana gelen tüm ekonomik faaliyetlere ulusal ekonomi denilmektedir. Bu ulusal ekonomide piyasa ekonomisi ve kamu ekonomisi bulunmaktadır. Piyasa ekonomisinde üretici ve tüketicilerin faaliyetleri gerçekleşirken, kamu ekonomisinde devlet birimlerinin faaliyetleri gerçekleşmektedir.

1.1.1 Kamu Kavramı Tanımı

İlkçağlardan itibaren insanlar yönetilmeye ihtiyaç duymuşlardır. Bu amaçla birlikler koloniler oluşturmuşlar bir arada yaşayarak temel ihtiyaçlarını gidermişlerdir. Bu durum günümüze kadar devam edegelmiş ve son şekli ile demokrasinin temeli olan seçim sistemi ile vatandaşlar yöneticilerini seçmektedirler. Ancak demokrasinin temeli olan çok çeşitlilik nedeniyle malların hizmetlerin üretilmesi pazara sunulmasında iki sektör oluşmuştur. Bunlardan biri kamu sektörü diğeri ise özel sektördür. Kamu sektörünün oluşumunda milleti oluşturan vatandaşların seçmiş olduğı yöneticilerin ortak kararı ile kurulan devlet teşekkülleri rol oynarken, özel sektör vatandaşların kendisi tarafından oluşturulmuştur. Kamu kesiminde devletin kuralları geçerlidir. Halka sunulan hizmette kar amacı yoktur, mal ve hizmet fiyatsız olarak ya da çok küçük bir fiyatla sunulur. Temel amaç kamu yararadır.

Kamu kesimi, kamusal mal ve hizmetler üretirken özel kesim, özel mal ve hizmetler üretmektedir. İkisinde de amaç, kıt kaynaklarla insan ihtiyaçlarını gidermektir. Daha çok toplumsal ihtiyaçları gidermeye yönelik mal ve hizmetleri üretme amacıyla olan kamu kesiminde sosyal fayda hakim durumdadır ve faaliyetler siyasi tercihlerle belirlenmektedir. Bir ülke içerisinde gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin tümüne "ulusal ekonomi " denmektedir. Bir ulusal ekonomide kamu kesimi ile özel kesimin ağırlığı ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu değişikliğe ülkenin ekonomik ve siyasi yapısı, gelişmişlik düzeyi, hükümetlerin ekonomi politikası neden olmaktadır.

² MERİÇ, Metin, **Türkiye' nin Mali Yapısı**, İkinci Baskı, İzmir, 2007, s. 7.

Örneğin, ekonomik faaliyette devletin kesin olarak egemen ve söz sahibi olduğu sosyalist ülkelerde kamu kesiminin payı yüzde yüzlere yaklaşırken, ekonomik faaliyetlerde özel kesimin ağırlıkta olduğu piyasa ekonomisine sahip ülkelerde özel kesimin payı yüksektir. Bununla beraber bu paylar statik değildir, zamana ve olayların gelişimine bağlı olarak dinamik bir özellik göstermektedir. Sosyalist ekonomilerde kamu kesiminin milli ekonomideki payı azalırken piyasa ekonomisine sahip ülkelerde kamu kesimi özel kesime göre büyüme göstermektedir³.

Bu bağlamda günümüzde, ülkelerde uygulanmakta olan ekonomik sistem de kamu ile özel kesimin kesin olarak ayrılması mümkün değildir.

Kamu kesimi yani devlet, özel kesimin etkin kaynak dağılımı ve gelir dağılımında adalet amaçlarına ulaşmadaki başarısızlıkları sebebiyle kamusal faaliyette bulunmaktadır. Bu amaçla ilk olarak kamusal hizmet üretmektedir. Kamusal hizmet; toplumsal hizmet, sosyal hizmet, pür kamu malı ya da kolektif mal denilebilmektedir. Kamusal hizmet, sosyal ihtiyaçların tatmini için üretilen hizmetlerdir. Bu bağlamda sosyal ihtiyaç; insanların bir toplum içinde yaşamalarından doğan bireysel ihtiyaçlardır. Sonuç olarak, insanların toplum içinde yaşamalarından doğan ortak ihtiyaçları vardır. Ancak her ne kadar bu ihtiyaçlar toplumsal olsa da sonuç itibariyle bireyin ihtiyacını gidermektedir. Toplumsal ihtiyaçlar, insanların ne düşündüğüne bakılmaksızın yöneticilerin tercihlerine göre belirlenmektedir. Eğer bir ihtiyaç, fiyat mekanizması aracılığı ile özel kesim tarafından üretilip insanların tüketimine sunulabiliyorsa bu, özel ihtiyaçtır. Eğer ki özel kesim, ihtiyacın niteliği itibariyle bu ihtiyacı tatmin edecek mal ve hizmetleri hiç üretmiyorsa bu ihtiyaç sosyaldir. Sonuçta kamu kesiminin sunduğu kamusal hizmetin özellikleri şunlardır⁴:

1- Bölünemezlik:

Kamu kesimi tarafından sunulan kamu hizmetinin faydası bireyler arasında bölünmemektedir. Bu hizmetler topluma eşit olarak sunulmaktadır. Özel mal ve hizmetlerde olduğu gibi kişiler arasında paylaşılmasına uygun olmayan hizmetler kamu tarafından sunulan hizmetlerdir.

³ EKER, Aytaç ve Kamil Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1987, s. 25.

⁴ BATIREL, Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İstanbul, 1990, s. 78-80.

2- Fiyatlandırılmamalık:

Kamunun sunduğu hizmetlerin belli bir fiyatı yani karşılığı bulunmamaktadır. Bu hizmetler insanlara bedelsiz olarak sunulmaktadır.

3- Pazarlanamamalık:

Kamu tarafından sunulan kamu hizmetlerinin faydaları pazarlanamaz bir özelliğe sahiptir.

4- Tüketimden mahrum bırakılamaz:

Özel kesimin ürettiği mal ve hizmetlerden sadece bu mal ve hizmetlerin fiyatını ödeyenler yararlanabilmektedir. Kamu kesiminde ise kar amacı güdülmendiğinden dolayı mal ve hizmetlerin bir bedeli olmadığı gibi hiç kimse bu mal ve hizmetlerden yararlanma hakkından mahrum bırakılamaz. Kamunun ürettiği mallar tüm toplum için fayda sağlamaktadır. Örneğin; milli savunma hizmeti tüm topluma fayda sağlamaktadır. Kamusal hizmetlerin finansmanı vergileme ile devletin egemenlik gücüne dayalı olarak cebren yapılmaktadır.

5- Tüketimde rakip olmama:

Kamusal hizmetin tüketiminde tüketiciler birbirine rakip değildirler. Yani kamusal bir malın ya da hizmetin bir birey tarafından tüketilmesi diğer bir bireyin bu malı tüketmesini engellememektedir. Kamusal mallar bölünemediğinden dolayı bireyler bu malların tüketiminde birbirlerine rakip değildirler. Örneğin; diplomasi hizmetlerinde her bireye dışişleri teşkilatı kurmak mümkün değildir.

Kamu kesiminin boyutu tarihin her döneminde aynı kalmamıştır. Klasik iktisatçıların hakim olduğu 19. yüzyılda kamu kesiminin payı oldukça düşük seviyede kalmıştır. Kamu harcamalarındaki dolayısıyla kamu kesimi boyutundaki ilk artış I. Dünya Savaşı sırasında savaş harcamalarının artmasıyla gerçekleşmiştir. Savaş sonrasında da kamu harcamaları savaş yıkımının imarı nedeniyle artmıştır. 1937' li yıllar minimal devletin büyük ölçüde ortadan kalktığı yıllar olmuştur. 1950' li yıllar Keynezyen yaklaşımın hakim olması ile kamu kesiminin müdahalesi ile sonuçlanmış ve kamu kesimi daha da büyümüştür. 1970' li yıllarda Keynezyen yaklaşım önemini kaybetmiş ve özel kesimi merkeze alan karma ekonomi ortaya çıkmıştır. Ancak buna rağmen kamu kesiminin ekonomideki boyutu artmıştır⁵.

⁵ ÇAM, İbrahim, **Kamu Kesiminin Optimal Boyutu ve Türkiye Uygulaması**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Mayıs 2007, s. 14, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

Türkiye' de ise kamu kesiminin boyutu tablo 1.1' de gösterilmiştir:

**Tablo 1.1 Türkiye' de Kamu Kesiminin Boyutu
(KBH/GSMH) (%)**

Yıllar	Kamu Kesiminin Boyutu(%) (KBH/GSMH)
1975	16,33
1976	17,72
1977	21,19
1978	20,35
1979	20,75
1980	20,33
1981	18,89
1982	15,09
1983	18,75
1984	17,07
1985	15,03
1986	15,95
1987	16,92
1988	16,26
1989	16,52
1990	16,92
1991	20,53
1992	20,08
1993	24,29
1994	23,08
1995	21,78
1996	26,31
1997	27,19
1998	29,15
1999	35,89
2000	37,40
2001	46,00
2002	42,62
2003	39,38
2004	35,29
2005	32,60
2006*	31,50
2007*	31,90
2008*	31,70

KAYNAK: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, 1950-2005, <http://www.dpt.gov.tr>

* Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2009 Yılı Bütçe Gerekçesinden alınmıştır.

Tablo 1.1 Türkiye' de kamu kesiminin büyüklüğünü göstermektedir. Tablodan da görüldüğü gibi kamu kesiminin boyutu başlangıçta % 16 civarında iken 1990 yılına kadar hemen hemen aynı seviyede kalmıştır. 1992 yılında % 20, 1996 yılında % 26, 1999 yılında % 35 ve 2001 yılında ise % 46 olmuştur. 2002 yılından itibaren IMF ve AB politikaları çerçevesinde yapılan yapısal reformlar ve mali disiplinin sağlanması kamu kesiminin boyutunun azalmasına neden olmuştur. 2003 yılından itibaren yapılan özelleştirmeler kamu kesiminin üzerindeki yükü hafifletmiş böylece bütçe harcamaları azarak kamu kesimi boyutu düşmeye başlamıştır. Buna paralel olarak özel sektörün ekonomi içindeki ağırlığı artmıştır.

Günümüzde kamu kesiminin küçültülerek özel kesimin ekonomideki payının artırılması yoluna gidilmektedir. Yöneticileri bu hedefe yönelten en önemli sebebin kamunun etkinsizliği olduğu ifade edilmektedir.

Kamudaki etkinsizliği sebeplerinin aşağıdaki gibi olduğu belirtilmiştir⁶:

- Yöneticiler oy maksimizasyonu ile hareket etmektedirler. Bu durum kaynakların etkin bir şekilde kullanılması yerine yeniden seçilebilme arzusu ile davranmalarına neden olmaktadır. Tüm bunların sonucunda kamuda merkezileşme, tekdüzelik ve amaçsızlık ortaya çıkmaktadır. Bu durumun giderilmesi için, kamuda rekabet unsurlarının geliştirilmesi ve kamu çalışanlarının ödüllendirilmesi gerekmektedir.
- Yöneticiler, kamu kurumlarının ve işletmelerinin sahipleri değildirler. Onların atanmış ya da seçilmiş kişiler olmasından dolayı kamu kurum ve işletmelerinin kar elde etmelerinden doğrudan bir fayda sağlamazlar. Bu nedenle kamu kurumlarının etkin çalışmasına önem vermezler,
- Siyasal partiler oy maksimizasyonu güdüsüyle hareket ederler. Bu nedenle kendi özel faydalarını artırma düşüncesindedirler,
- Çıkar ve Baskı gruplarının özel faydalarına yönelik faaliyetleri,
- Kamu görevlilerinin, özel bireylerde olduğu gibi faydalarını maksimize etme gayreti içinde olmaları,
- Kamu kesimindeki rekabet yoksunluğu sebebiyle tekellerin ortaya çıkması,

⁶ DURA, Yahya Can, Kamu Tercihi Teorisinde Kamusal Etkinin Problemi , **Türk İdare Dergisi**, s. 112-113, <http://www.icisleri.gov.tr/ icisleri/TurklidareDergisi/uploadedFiles/YahyaCanDura%20107-117.doc> (Erişim Tarihi: 06/03/2009).

- Kamu görevlilerinin, bağılı bulunduğu kamuya karşı değil de amire karşı sorumlu hissediyor olmaları,
- Kamudaki iktidarın; saygınlık, lüks tüketim, görevde rahatlık gibi istekleri ve bu isteklere göre şekillenmiş kamusal arz ve üretim nedeniyle kaynak israfının oluşması.

Yukarıda anlatılan kamunun etkinsizliği sebepleri kamunun yeniden sorgulanmasına ve ele alınmasına neden olmuştur. Bu amaçla Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanan Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, 03/11/2003 tarihinde kamuoyuna açıklanmıştır ve 29/12/2003 tarihinde TBMM' ye sunulmuştur. Tasarı 14/01/2004 tarihinde İçişleri Komisyonu ile Plan ve Bütçe Komisyonu, 15/01/2004' te Anayasa Komisyonunda ele alınmış ve bazı değişikliklerle kabul edilmiştir. TBMM Genel Kurulunda 18/02/2004 tarihinde başlanan tasarı üzerindeki görüşmeler, aralıklarla 15/07/2004' e kadar sürmüştür. Tasarı, başta adı olmak üzere, bazı maddelerinde yapılan değişikliklerle kabul edildi. 5227 Sayılı "Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun" dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet SEZER tarafından kısmen veto edilmiştir. Bu tasarinin birinci maddesine göre kanunun amacı şöyledir:

Madde 1- Bu kanunun amacı, katılımcı, saydam, hesap verebilir, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir kamu yönetiminin oluşturulması; kamu hizmetlerinin adil, süratli, kaliteli, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi için merkezi idare ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi; merkezi idare teşkilatının yeniden yapılandırılması ve kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasları düzenlemektir⁷.

Bu kanun Anayasa ile çeliştiği gerekçesiyle dönemin cumhurbaşkanı tarafından görüşülmek üzere meclise gönderilmiştir ve hala yürürlüğe girememiş ölü doğmuş bir yasa olmaktan öteye gidememiştir.

Kamunun yeniden yapılandırılması çalışmalarının amacı kamu hizmetlerinin kalitesini, vatandaşın kamu hizmetlerinden memnuniyet düzeyini ve vatandaş ile kamu kurum ve kuruluşları arasındaki güveni artırmaktır. Gereksiz harcama ve

⁷ 5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı, Madde 1.

israfın önüne geçilmesi, kamuda mali disiplin anlayışının yerleşmesi ve gereksiz bürokrasi ile kırtasiyeciliğin azaltılarak vatandaş hayatının kolaylaştırılması büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yasalaşmış ve mali yönetimde köklü bir reform gerçekleşmiştir. Kamu kesiminde gereksiz harcamaların ve israfın önüne geçilmesi için bir seferberlik başlatılmış ve 2004 yılı “Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme Yılı” olarak ilan edilmiştir. Kamuda yeniden yapılanma çalışmalarının desteklenmesi, tasarruf kültürünün yaygınlaşması, kamu hizmetlerinin sunum maliyetlerinin düşürülmesi, gereksiz bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılması, fonksiyonunu yitiren birimlerin kapatılarak etkili bir kamu idaresinin kurulması amacıyla “Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme Projesi” başlatılmış. Bu proje kapsamında kamu hizmetlerini üretirken veya sunarken;

- Hizmetin gerekli olup olmadığı,
- Devlet eliyle yerine getirilmesi zorunluluğu,
- Örgüt yapısının büyüklüğü,
- Çalışanların sayısı ve niteliği gibi ana maliyet unsurlarının kontrol edilmesi, üzerinde durulmuştur⁸.

1.1.2 Kamunun Ortaya Çıkış Nedeni

İnsanoğlu tarihin ilk çağlarından itibaren yönetilmeye ihtiyaç duymuştur. İhtiyaç duyulan mal ve hizmetlerin ucuz olarak kar amacı gütmeksizin ülkede yaşayanlara sunulmasında bir sektöre ihtiyaç duyulmuştur. Bu sektör yine halkın seçtiği vekiller ve bakanların oluşturduğu hükümetten oluşan kamu diğer bir anlamıyla devlettir. Kamu insanların sınırsız ihtiyaçları doğrultusunda doğmuştur. Kıt kaynakların sınırsız insan ihtiyaçlarını gidermesinde üst yönetime yani devlete, kamuya olan ihtiyaç sonucunda kamu kesimi ortaya çıkmıştır. Ancak günümüzde kamunun ekonomik hayattaki rolü değişmiştir.

Bu bağlamda, ekonomik hayatın tarihsel seyri içerisinde devlet, bazen sosyalist ülkelerdeki gibi bir başrol oyuncusu olmuş, bazen de devletin üstlendiği rol sınırlı düzeyde kalmıştır. Ekonomik açıdan kıt olan kaynaklar, devletin üstlenmiş olduğu

⁸ T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme, **2005 Yılı Projeleri**, Ankara, Ekim 2006.

role paralel olarak zamanla değişen ölçülerde , az ya da çok devlet tarafından kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla kullanılmıştır⁹.

İnsanlara sunulan hizmetler kamusal hizmet ve özel hizmet diye ikiye ayrılmaktadır. Kamusal hizmet tüm insanları kuşatan tek ve tarafsız olan devlet tarafından sunulmaktadır. Bu bağlamda kamusal hizmet deyince kamusal ihtiyacın varlığı gerekmektedir. Kamusal ihtiyaç kamu kesiminin varlığına yol açan en temel sebep olarak görülmektedir. Kamusal ihtiyaçların giderilebilmesi için devletin birtakım hizmetlerden yararlanması bir kısım malları kullanmasının gerekliliği kabul edilmiştir.

Örneğin, adalet hizmetlerini gerçekleştirebilmek için yargıç, savcı, mübaşir, yazıcı vs. gibi kişilerden yararlanmak zorunda kalacak; hizmetin gereği olarak bazı binalara, tesisata, malzemeye de ihtiyaç duyulacaktır. Devlet bu tür hizmetleri sürekli ya da geçici olarak istihdam edeceği kişilerden sağlayacağı gibi, gerekli malları da özel kesimden satın alma, kiralama ya da bizzat üretme yoluna gidebilir. Ancak kabul edilen yol ne olursa olsun, paralı değişimlere dayalı çağdaş toplumlarda kamusal hizmet üretimi için gerekli giderlerin hemen tümü bir devlet harcaması gerektirmektedir. Devletin çalıştırdığı sürekli ve geçici personele ödediği aylık, ödenek, tazminat, vs., özel kesimden satın aldığı mal ve hizmetlerin fiyatları, kendi ürettiği malların bedelleri gibi ¹⁰.

Devleti harcamada bulunmaya zorlayan tek unsur kamusal hizmetlerin sağlanması amacı değildir. Çağdaş devletin yüklendiği çeşitli görevler de önemli harcamaları zorunlu kılmaktadır. Büyüme kalkınma hızını artırmak, gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak dağılımını en optimal düzeyde tutmak vs. gibi çeşitli amaçlar bazen, tıpkı kamusal hizmetler sağlamada olduğu gibi, devleti doğrudan mal ve hizmet alımına yöneltir. Bazen da özel kesime karşılıksız ödemeleri gerekli kılar. Kişi ve firmalara yapılan karşılıklı, karşılıksız bu ödemeler, devletin çeşitli hedeflerine ulaşmak için birer araç sağlar¹¹.

⁹ ÇAM, a.g.t., s.7.

¹⁰ TOSUN, Ertan, Türkiye' de "Kamu Kesimi ve Özel Kesim" Ayırımının Normatif ve Reel Planda Önemi ve Sınırları, **TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 1996, s. 29, <http://www.debud.org/dokumanlar/tez/ETosun.pdf> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

¹¹ TOSUN, a.g.e., s. 29.

Bütün toplumlar için geçerli olan ortak bir özellik beşeri ihtiyaçların giderilmesi sorunudur. Söz konusu beşeri ihtiyaçlar ise bireysel (kişisel) ihtiyaçlarla, kamusal (sosyal ya da kolektif) ihtiyaçlardan oluşmaktadır. Kamu ekonomisi esasen beşeri ihtiyaçların karşılanması hususunda kamusal ihtiyaçların giderilmesiyle ilgilienmektedir. Kamu ekonomisinin, kamusal ihtiyaçların giderilmesine ilişkin konuları arasına piyasa tarafından giderilen ihtiyaçlar da dolaylı bir şekilde girmektedir. Çünkü kamu ekonomisinde etkinlik sağlanılmadığı sürece piyasa ekonomisinde de etkinlik sağlanamamaktadır. İç ve dış güvenlik, eğitim, sağlık, sosyal güvenlik gibi kamusal ihtiyaçların giderilmesi, bireylerin hem dışsal hem de içsel fayda elde etmelerini sağlamaktadır. Bununla beraber genellikle içsel fayda sağlayan bazı özel ihtiyaçlar da taşımış oldukları kamusal niteliği nedeniyle kamu ekonomisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu yüzden özel ve kamu ekonomileri, ihtiyaçları giderirken birbiriyle rekabet etme yerine, birbirini tamamlayıcı bir biçimde birlikte etkinlikte bulunurlar. Kamunun ekonomideki işlevlerine yönelik bugüne kadar önemli tartışmalar yapılmış ve bu konuda çeşitli teoriler geliştirilmiştir.

Bu konuda en uç noktayı temsil eden A. Smith' e göre kamunun görevleri şunlardır ¹²:

- Ülke güvenliğini sağlamak,
- Adalet hizmetinin sağlanması,
- Özel sektörün yetersiz kaldığı alanlarda kamu yatırımlarının gerçekleştirilmesi

Smith' in IX. yy. daki bu tanımı sınırlı devlet anlayışının bir göstergesidir. Ancak günümüzde klasik ekonominin ileri sürdüğü, tam rekabet piyasasının varlığı ve görünmez el ile toplum çıkarlarının kendiliğinden gerçekleşeceği ve bu nedenle devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiği şeklindeki görüşleri artık kabul edilmemektedir. Toplumun iç ve dış güvenliğini sağlamak, asayişi ve adaleti tesis etmek gibi çok sınırlı bir kamu hizmeti anlayışını öngören " koruyucu devlet" görüşü gittikçe niteliğini kaybetmiş ve kamu kesiminin görev alanı genişlemiştir.

¹² NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Beta Yayınevi, s. 30.

Bu bağlamda kamunun görevleri şunlardır ¹³:

- Kamu düzeni ve güvenlik,
- Ulusal savunma,
- Eğitim,
- Ulaşım ve İletişim,
- Sağlığın ve çevrenin korunması

Kamu kesiminin görev alanına XX. yy. ile birlikte ekonomik ve sosyal nitelikteki hizmetler de dahil edilmiştir. Devletin ilk şekli “ koruyucu devlet”, “ jandarma devlet”, “ polis devlet” son şekli ise “ iktisadi devlet “, “ müdahaleci devlet “, “ sosyal devlet” şeklinde ifade edilmektedir. A. Smith’ in görünmez el mekanizmasında bile, temel hizmetlerin sağlanması konusunda kamu sektörü ekonomide bulunmaktadır. Dolayısıyla kamunun ekonomik hayatta varolması konusunda fikir birliği mevcuttur¹⁴.

Ancak, temel hizmetlerin neler olduğu ve kamunun söz konusu rolünü ne zaman ne şekilde oynaması gerektiği konusunda bir fikir birliğinden söz etmek mümkün değildir. Günümüz devleti, Keynesle başlayan süreçte ekonomi içinde aktif bir role sahip olan müdahaleci bir devlet olarak belirtilmektedir. Yukarıda belirtilen asli fonksiyonlarına ek olarak tam istihdamın, fiyat istikrarının ve büyümenin sağlanması ayrıca, dış ödemeler bilançosunun denkleştirilmesi ve adil gelir dağılımının sağlanması gibi fonksiyonlar da günümüz devletinin görevleri arasında bulunmaktadır.

1.1.4 Kamu Kesimi ve Özel Kesim Ayrımı

Kamu kesimi incelendikten sonra üretim aşamasında diğer bir sektör olan özel kesim de incelenerek kamu kesiminin sınırlarının daha net çizilmesi sağlanacaktır. Buradan yola çıkarak önce piyasa daha sonra da piyasa ekonomisi tanımı yapılacaktır.

¹³ ÇAM, a.g.t., s. 8.

¹⁴ ÇAM, a.g.t., s. 9.

Buna göre piyasa; mal ve hizmetlerin alınıp satıldığı yer olarak tanımlanmaktadır¹⁵. Piyasa ekonomisi ise temeli esas itibariyle özel teşebbüse ve serbest rekabete dayanan, kaynakların dağılımında yine esas itibariyle fiyat mekanizmasının ve dünya fiyatlarının hakim kılındığı, devlet müdahale ve yatırımlarının asgari düzeye indirildiği ve kamu sektörünün GSMH içindeki payının düşürüldüğü, kamu yatırımlarının ise daha ziyade altyapı yatırımlarına hasredildiği bir ekonomik sistem olarak tanımlayabiliriz. Piyasa ekonomisinde dış ticaret alanında ve döviz işlemlerinde de serbesti asıldır. Korumacılık terk edilerek ithalatta liberasyona gidilmektedir. Çoklu veya katlı döviz kuru yerine tek döviz kuru kullanılmaktadır. İçe dönük ithal ikamesine dayalı sanayileşme yerine, fiyat mekanizmasını, dünya piyasa fiyatları ve denge döviz kuru ilkesi uygulamaları çerçevesinde ihracata yönelik bir ekonomi hedef alınmaktadır¹⁶.

Piyasa ekonomisi esas itibariyle özel ekonomi kesimine veya başka bir deyimle firma ekonomisine dayanmaktadır. Bu ekonominin asıl üretici ve karar birimleri firmalardır; yani ya gerçek kişiler ya da özel hukuk tüzel kişileridir¹⁷.

Özel sektör daha çok piyasa ekonomisi koşullarında faaliyet göstermeye müsait niteliklere sahiptir. Bu bağlamda piyasa ekonomisi koşulları özel sektörün varolup yaşaması açısından uygun ortamı sağlamaktadır. Bununla birlikte piyasa ekonomisinin alternatifi olan karma ekonomide de özel teşebbüsü görmekteyiz. Hatta karma ekonomide devlet, özel kesimi teşvik etmekte, yaygınlaşmasını sağlamak amacıyla birtakım vergisel teşvikler sağlamaktadır.

Piyasa ekonomisi; sosyal piyasa ekonomisi ve serbest piyasa ekonomisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sosyal Piyasa Ekonomisi; piyasa ekonomisi ve sosyal refah hizmetleri olarak tanımlanmaktadır. Anlaşıldığı üzere sosyal piyasa ekonomisi, piyasa mekanizması yanında sosyal refah hizmetlerini de kapsamaktadır. Bu sosyal refah hizmetlerini; eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, konut, çevre koruma olarak sayabiliriz. Ancak sosyal piyasa ekonomisinde öncelik devlette değil, piyasa ekonomisindedir. Serbest piyasa ekonomisi; piyasa ekonomisi ve sosyal güvenlik

¹⁵ TOSUN, a.g.e., s. 4, (Vural Savaş, **Piyasa Ekonomisi**, Eskişehir İİBF Yay., Eskişehir-1987, s.7).

¹⁶ TOSUN, a.g.e., s. 4, (Mükerrem HİÇ, "Gelişme Stratejileri ve Makro Ekonomik Politikalar Piyasa Ekonomisi, Felsefesi, Temel Kuralları ve Uygulaması", **3. İzmir İktisat Kongresi tebliği**, s. 141).

¹⁷ MERİÇ, Metin, **Kamu Kesiminde Mali Yapı**, İzmir, 1999, s. 42.

ağından oluşmaktadır. Sosyal güvenlik açısından söz konusu olan, toplumun en yoksul kesimini asgari bir geçim düzeyinde tutmak için, sigorta yaklaşımı ile devletçe himayesidir. Sosyal refah hizmetleri yaklaşımında devlet, bir kamu hizmeti olarak piyasa gelir dağılımını yeniden dağıtmayı ve eşitlik yönünde değiştirmeyi, bir görev olarak kabul etmektedir. Güvenlik ağı yaklaşımında ise; devletin görevi veya kamu hizmeti, gelir dağılımını değiştirmek değil; yurttaşların gelirinin belli bir minimumdan aşağıya düşmesinin yani mutlak yoksulluğun önlenmesi, kısacası sosyal dayanışmadır. Piyasa ekonomisi içerisinde de; sosyal piyasa ekonomisinden, serbest piyasa ekonomisine doğru bir geçiş eğilimi gözlenmektedir¹⁸.

Niteliği itibarıyla tıpkı alternatifleri gibi, insanların iktisadi faaliyetlerini koordine etmek üzere kendiliğinden oluşturdukları bir iktisadi örgütlenme biçimi olan Piyasa Ekonomisi; özel mülkiyetin var olduğu ve devir edilebildiği, işbölümünün bulunduğu, sözleşme ve girişim özgürlüklerinin tanındığı, özel teşebbüsün esas alındığı, rekabetçi serbest fiyatların var olduğu bir gönüllü mübadeleler yumağı olup, kendiliğinden oluşan bu iktisadi örgütlenmeye, neticede tüketiciler egemendirler¹⁹.

Buradan hareketle piyasa ekonomisi özellikleri şunlardır:

- Özel mülkiyetin varlığı ve özel mülkiyetin devir edilebilir olması,
- İktisadi ajan olarak müteşebbisin kabulü ve desteklenmesi,
- Mübadele ve sözleşme özgürlüğü,
- İşbölümünün mevcudiyeti,
- Serbest fiyatların tüketici tercihleri ile belirlenmesi,
- Piyasalara giriş ve çıkışın serbest olması,
- Piyasa aksaklıklarının giderilmesi ile sınırlı bir devletin ve vergi yükünün mevcudiyeti,
- Tüm ekonomik özgürlüklerin temini,
- Piyasa disiplininin varlığı.

Bir toplumda piyasa ekonomisi tek başına varolamayacağını ve etkin biçimde işleyemeyeceğini söylemek mümkündür. Bir başka deyişle, piyasa ekonomisine

¹⁸ AKALIN, Güneri, Piyasa Ekonomisinin Neresindeyiz, **İşveren Dergisi**, Eylül 2003, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=791&id=47 (Erişim Tarihi: 31/03/2009).

¹⁹ AKALIN, **a.g.m.**, s. 2.

tüketicinin egemen olabilmesi için demokrasinin, hukukun üstünlüğünün olması gerekmektedir.

Kamu kesimi, ihtiyaçların karşılanmasında özel sektörün başarısızlıklarını ve yetersizliklerini gidermeye çalışmaktadır. Özel sektörde mallar ve hizmetler fiyatını ödeyene satılmaktadır. Buna karşılık, kamu kesiminde ihtiyaçların giderilmesi ile bedelin ödenmesi arasında bir ilişki bulunmamaktadır. İki işlem ayrı aşamalarda, ayrı ilkelere göre yapılmaktadır. Kamu kesimi kamu hizmetlerini sunmaktadır. Kamu hizmetlerini ise siyasal talep belirlemektedir. Devlet; özel sektörün iflasını önleyici, özel sektörü işleten ve çıkan anlaşmazlıkları giderici görevlere ve güce sahiptir. Bu aşamada devlet, özel sektörün sunamayacağı hizmetleri sunmakta yani, kişilerin pazarda satamayacakları hizmetleri vermek devlete düşmekte ve bunların türlerini ve miktarını siyasal güç belirlemektedir²⁰.

Globalleşme ile birlikte ulus devletin etkisini ve gücünü yitirmesi ile birlikte artık içine kapalı politikalar ile devletçi ağırlıklı bir sanayi ve üretime yönelik faaliyette bulunan devletler, ister istemez dış dünyaya açılıp özel kesimin ağırlıklı olduğu üretime geçerek serbest piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasına ve gelişip yaygınlaşmasına sebep olmuşlardır.

Piyasa Ekonomisinin dünya geneline yayıldığı ve devletin ekonomideki rolü ve payının sınırlanması yönündeki eğilimlerin arttığı günümüzde, ekonominin itici gücünü bireyler oluşturmakta ve uluslar arası rekabet yarışında ancak, bireye yatırım yapan, bilgi yoğun sanayiye dayalı, sağlıklı bir iktisadi yapıya sahip olan ülkeler yer alabilmektedir. Sınırların ortadan kalktığı bir ortamda, ulus devletin ekonomik alandaki görev ve faaliyetleri ile izleyeceği politikalar, dış dünyanın etkisine daha açık hale gelmiştir. Bu ise, ekonomik hayatın düzeni ve devletin ekonomik hayattaki yerinin yeniden tanımlanmasını gerekli kılmaktadır. Liberal yaklaşımın savunduğu gibi pazarın kendi haline bırakılması ve özgürce çalışmasının sonuçta toplumsal refahı arttırmadığı aksine toplumda gelir dağılımında eşitsizliklere yol açtığı görülmüştür. Bu bağlamda devletin yeniden yapılandırılarak ekonomide devlet ile serbest piyasa mekanizması ikilisinin ortaya çıkmasının kaçınılmaz olduğu belirtilmektedir.

²⁰ BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş, Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 2-5.

Devletin yeniden yapılandırılması konusunda dikkat edilmesi gereken konular şunlardır²¹:

- Devletin rolü ve görevleri kapasitesine uygun hale getirilmeli, devletin sahip olduğu kaynaklar ve kapasitesi ile üstlendiği görevler arasında orantı olmalıdır,
- Kamu kurumlarının etkinliği artırılarak devletin kapasitesi yükseltilmelidir. Bu ise; etkin kural ve sınırlamaların getirilmesi, devletin keyfi davranışlarının kontrol edilmesi, yolsuzluklarla mücadele edilmesi anlamına gelmektedir ve devlet kurumları arasında rekabet yaratılmasını, kurumların verimliliğinin artırılmasını gerektirir. Böylece devletin yapabileceği görevlerin ve bunların kalitesinin artması sağlanabilir.

Ülkemiz devletçi ve karma ekonomiden piyasa ekonomisine geçmeye çalışan bir geçiş ekonomisidir diyebiliriz. Bu bağlamda piyasa ekonomisine geçişte aşağıdaki önlemlerin alınması istenmektedir²²:

➤ **Ekonomik Önlemler**

- Özelleştirme tamamlanıp, piyasa büyütülmeli,
- Ekonomik ve siyasal iktidarlar ayrıştırılmalı,
- Vergi sistemi piyasa ile uyumlu kılınmalı: vergi ve prim yükü piyasanın taşıyacağı düzeye çekilmeli,
- Endüstri ilişkileri, sınıf/ideolojik çatışmadan, piyasa ile uyumlu hale kaydırılmalı.

➤ **Siyasal Önlemler**

- Devletin ekonomik hacmi küçültülmeli,
- Denk bütçeye geçiş için, kamu hizmetinin tanımı yapılmalı,
- Çoğunlukçu demokrasiden, anayasal demokrasiye geçilmeli,

²¹ ÖZKIVRAK, Özlem ve Dilek DİLEYİCİ, **21. Yüzyıldaki Eğilimler Doğrultusunda Türkiye' de Piyasa Ekonomisi ve Devlet**, http://www.canaktan.org/politika/liberal_demokrasi/diger-yazilar/ozkivrak-piyasa-devlet.pdf (Erişim Tarihi: 31/03/2009).

²² AKALIN, a.g.m., s. 5.

- Kayıtdışı ekonominin tasfiye edilmesi için seçmenler vergi mükellefi kılınmalı,
- Kuvvetler ayrımını güçlendirecek bir siyasal örgütlenme benimsenmeli,
- Siyasal özgürlükler ve sivil toplum örgütleri güçlendirilmeli.

➤ **Hukuki Önlemler**

- Özel mülkiyet kurumu güçlendirilerek Anayasa' ya sokulmalı,
- Sözleşme özgürlüğü yanında devletin sözleşmelerin icrasında sorumluluğu olmalı,
- Anayasal iktisat kurumları Anayasamıza girmeli,
- Sosyal devlet ilkesi, sosyal güvenlik ile sınırlanmalı,
- Hukuk devletin temel ilkeleri: ' kanun önünde eşitlik, ve zulme karşı direnme ' benimsenmeli,
- Ekonomik özgürlükler artırılmalı.

➤ **Sosyal Ahlak ile ilgili Önlemler**

- İş ahlakı, meslek örgütleri ve odalarca öğütlenmeli ve denetlenmeli,
- Rant ekonomisi yani yolsuzlukların kaynağı olan çoğunlukçu demokrasi ve devletçilik tasfiye edilmeli,
- Kayıt dışılığın sosyal ahlaka aykırı olduğu anlatılmalı.

Sonuç olarak günümüzde kamu kesimi ile özel kesimin net bir çizgi ile birbirinden ayrılması mümkün değildir. Kamu ile özel sektör birbirini destekler nitelikte çalışmaktadır. Ancak devletin sınırlı hale getirilerek serbest piyasa ekonomisine doğru eğilimin arttığı kaçınılmaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemiz bu anlamda devletçilik ağırlıklı karma ekonomiden piyasa ekonomisine doğru eğilimde olan bir geçiş ekonomisidir. Demokratikleşme sürecinde siyasal hak ve özgürlüklerin artırılması piyasa ekonomisine geçiş için yeterli değildir, ekonomik demokratikleşme de gerekmektedir. Aksi halde, piyasa ile devlet arasında denge devlet ağırlıklı olacaktır.

1.2. KAMU KESİMİNDE DÖNER SERMAYE

Kamu kesiminin tanımı yapıp, kavram olarak incelendikten sonra özel kesim ile kamu kesimi ele alınmıştır. Kamu kesiminde sermaye ve döner sermaye kavramları bu bölümde ele alınacaktır.

1.2.1. Sermaye Kavramı ve Nitelikleri

Sermaye kavramı; toprak, emek gibi bir üretim faktörüdür. Sermaye ya da kapital, eski çağlarda faiz karşılığında ödünç verilmiş para ve malı ifade eden bir kavramdı. Sermaye, toprak ve emek gibi doğada varolan bir faktör olmayıp sonradan üretime katılan bir faktördür. Geniş anlamda sermaye, gelir elde etmek üzere işletilebilecek her türlü mal ve paradır. Sermayenin tanımı konusunda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bazı iktisatçılar; sermayenin tasarruftan doğduğunu diğer bazıları da üretim fazlasının sermayeyi oluşturduğunu savunmuşlardır. Sermaye kelimesi; halk dilinde, ekonomide, muhasebe ve işletme bilim dallarında birbirine az ya da çok benzeyen anlamlarda kullanılmaktadır. Bu tanımlar şöyledir²³:

- **Halk Dilinde Sermaye:**

Halk sermaye kelimesi ile gelir getiren para ve malı anlamaktadır. Mesela; halk, elinde bir miktar para, arazi ya da gayrimenkulü ve menkul kıymetleri bulunana sermaye sahibi demektedir.

- **Muhasebe Biliminde Sermaye:**

Muhasebe Biliminde; işletme sahip ya da sahiplerinin kendi özel varlıklarından ayırarak işletmeye tahsis ettikleri varlıkların değeri sermaye olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe Biliminde işletme varlıkları; dönen varlık ve duran varlık olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır. Varlıklar; işletmenin sahip olduğu para, makine, mal, taşıt gibi maddi ve haklar, şerefiyeler gibi maddi olmayan değerlerden ve işletmenin alıcılardan, personelden, üçüncü şahıslardan olan alacaklarından oluşmaktadır. Yeni kurulan bir işletmede sermaye; net varlıklar ile borçlar arasındaki farktır. Öteden beri faaliyette bulunan işletmelerde bu fark özsermaye olarak ifade edilmektedir. Muhasebe biliminde sermaye, işletme varlığı ile sınırlandırılarak dar bir kapsamda ele alınmıştır.

²³ ÇELEBİ, İlhan, **Meslek Yüksekokulları Döner Sermaye İşletmelerinde Bütçeleme, Denetim ve Maliyet-Fayda Analizinin Uygulanabilirliği, Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulunda Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, s. 5-9, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

- **İktisat Biliminde Sermaye:**

İktisatçıların sermaye tanımı farklılık arz etmektedir. Bazı iktisatçılar; sermayenin tasarruftan doğduğunu, bazıları da üretim fazlasının sermayeyi oluşturduğunu kabul etmektedir.

- **İşletme Ekonomisinde Sermaye:**

İşletme Biliminde sermaye; işletmenin amacına ve üretim faaliyetlerine uygun olarak toplanmış maddi ve gayri maddi varlıkların tümüdür. Bu tanıma göre sermaye; işletmenin sahip olduğu maddi ve gayrimaddi varlıkların tümüdür.

İster iktisat biliminde ister işletme biliminde olsun sermayenin çeşitli tanımları bulunmaktadır. Buna göre sermaye²⁴;

- Kaynağına göre; öz sermaye ve dış kaynak sermayesi,
- Niteliğine ve kullanım süresine göre; sabit sermaye ve işletme sermayesi olarak iki gruba ayrılmaktadır.

1.2.1.1. Kaynağına Göre

Kaynağına göre döner sermaye kavramı özsermaye ve dış kaynak sermayesi olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.1.1. Özsermaye

Bir işletme kurmak, faaliyete geçirmek isteyen bir kimse ya da kimselerin, kendi kişisel varlıklarından işletmeye sermaye olarak verdikleri değerler ile işletme çalışmaları sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş olan o dönem karı ya da zararı, dağıtılmamış önceki dönem karları ya da zararları ve önceki dönem karlarından ayrılan yedekler ile yeniden değerlendirme artışları vb. kaynaklar olarak tanımlanmaktadır.

²⁴ ÇELEBİ, a.g.t., s. 8-9.

1.2.1.1.2. Dış kaynak Sermayesi

İşletme dışındaki kişi, kurum ya da kuruluşlardan belirli bir faiz karşılığında tedarik edilen sermayedir. Özellikle de banka ve diğer finansal kuruluşlardan kısa, orta ya da uzun süreli krediler şeklinde temin edilmektedir.

1.2.1.2. Niteliği ve Kullanım Süresine Göre

Niteliği ve kullanım süresine göre sermaye; sabit ve döner sermaye olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.2.1. Sabit Sermaye

İşletmenin üretimde kullanmak üzere sahip olduğu ve kendileri de üretilmiş bulunan araçlardır. Bunlara duran varlık da denilmektedir. Örneğin; bir işletmenin sahip olduğu makine, taşıt, bina ve araziler sabit sermayedir. Sabit sermaye ya da duran varlıklar bir yıl içinde paraya çevrilemezler, uzun vadeli dirler. Bunlar kullanıldıkça yavaş yavaş aşınır ve ömrünü tamamlar.

1.2.1.2.2. Döner Sermaye

İşletmenin normal faaliyet dönemi içinde (genellikle bir yıl) nakde ve paraya çevrilebilen sermayedir. Çalışma sermayesi de denmektedir. Mamuller, yarı mamuller, hammadde, kasa ve bankadaki paralar, vadeleri bir yıl ve bir yıldan daha kısa süreli olan senetli ve senetsiz alacaklar gibi çeşitli kalemlerden oluşan bu tür sermaye kısa sürede kullanılır ve tüketilir. İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla kullanılan ve kısa sürede paraya dönüşme özelliğine sahip bu varlıklara döner sermaye denmektedir.

Bir başka tanıma göre de; bir ticaret girişiminin gerçekleştirilmesi ve yürütülmesi için gerekli olan, bu işte kullanılan para ve paraya çevrilebilecek malların tümü olarak ifade edilmektedir²⁵.

²⁵ SAĞLAM, Hüseyin, **Performansa Dayalı Döner Sermaye Prim Sistemi ve Sağlık Ocaklarında Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, s. 56, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

1.2.2. Döner Sermaye Kavramı

Kamu maliyesi alanında belirli ve sürekli bir amacın elde edilmesi için genel ve özel bütçeden bir miktar paranın, azaltılmamak şartıyla kuruluşa veya bu kuruluşla ilgili işletmelere verilmesi olarak kabul edilen döner sermaye²⁶;

Bir başka tanıma göre de; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi ifade etmektedir²⁷.

Sermaye kullanılışı açısından sabit ve döner sermaye olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Döner sermaye geniş anlamda işletme faaliyetlerinde doğrudan doğruya kullanılmakta olan varlıklardan oluşmaktadır. Bu varlıklara farklı yazarlar; cari aktifler, döner varlıklar, döner değerler, mütedavil kıymetler gibi çeşitli isimler vermektedirler. Bütün bu isimler eş anlamlıdır ayrıca, çalışma sermayesi, işletme sermayesi de döner sermayeyi ifade etmektedir. Döner sermaye; brüt ve net döner sermaye ile devamlı ve mevsimlik döner sermaye olmak üzere türlere ayrılmaktadır.

Buna göre²⁸;

- Brüt döner sermaye; cari aktiflere yapılan yatırım toplamını, net döner sermaye ise; cari aktiflerin cari pasifleri (kısa vadeli borçlar) aşan kısmı ifade etmektedir.
- Devamlı döner sermaye; bir işletmede faaliyet döneminin en durgun devresinde dahi faaliyetlerin yürütülebileceği minimum cari aktif toplamı anlamına gelir ve sabit bir miktarı ifade etmektedir; mevsimlik döner sermaye ise, iş hacmi ve faaliyetleri mevsimsel veya periyodik olarak değişen işletmelerde söz konusu olmaktadır.

²⁶ Türk Dil Kurumu,

<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA>
(Erişim Tarihi: 12/03/2009).

²⁷ **Resmi Gazete**, 01/05/2007 Tarih, Sayı: 26509, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 3.

²⁸ TÜRKO, R. Metin, **Döner Sermaye Yönetimi Prensipler ve Analiz**, Erzurum, 1978, s. 2-7.

Döner sermaye kavramı; özerk bütçeli kuruluşlar ile devletin genel idari kuruluşu içinde yer alan genel ve özel bütçeli kuruluşlarda yer almaktadır. Türkiye’ de döner sermaye kavramı ilk defa 27/01/1927 tarih 968 sayılı “Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun” da kullanılmıştır. Ancak Türk kamu ekonomisine döner sermaye kavramı, 26/05/1927 tarih 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” nun 49. maddesiyle girmiştir. Böylece bu kanun ile genel bütçe içinde yönetilen kurumlar ile idarelerin, döner sermayeli işletmeler kurmalarına bir hukuki yapı kazandırılmıştır. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’ nun 49. maddesinde, “Muvazene-i umumiye dahilinde idare edilmekte olan sınai ve ticari müessese ve idarelerinin mevaddi iptidaiye ve malzeme mübayaa bedelleriyle mütahassis ve amele ücretleri mütedavil sermaye namıyla bütçelere konulan tahsisat ile tedvir ve tesviye olunur. Bu müessesat ve idarelerin mütedavil sermaye tahsisatından istimal olunmayan miktarı sene nihayetinde iptal ve istimal olunan sermayeden mütehassıl varidat fazlaları da irat kaydolunur” hükmü yer almıştır. Maddenin ifade ettiği hususlar aşağıdaki gibi özetlenmiştir²⁹:

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

Gerek 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” nun 49. maddesinde gerekse döner sermayeli işletmelerin kurulmasıyla ilgili diğer kanunlarda, döner sermayenin tarifi yapılmamıştır. Söz konusu kanunlarda, sadece döner sermayeli işletmelerin faaliyet alanları gösterilmiştir. Genel ve katma bütçeli kuruluşların kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde, bu hizmetlere bağlı olarak ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki nitelik taşıyan faaliyetlerin yürütülmesi için ayrılan sermayelere “ Döner Sermaye”, bu şekilde kurulan idarelere de “Döner Sermayeli İşletmeler”

²⁹ ÇELEBİ, a.g.t., s. 11-12.

denilmektedir. Kamu döner sermaye işletmelerine döner sermaye olarak; nakit, mamul, hammadde ve malzeme gibi döner sermaye unsurları ile makine, bina, demirbaş gibi sabit sermaye unsurları, kısaca her iki sermaye de tahsis edilebilmektedir. Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı üzere kamu kesimindeki döner sermaye kavramı ile işletme bilimindeki döner sermaye kavramı farklıdır. Kamu kesimi döner sermaye kavramı, işletme bilimindeki döner sermaye kavramından daha geniş kapsamlıdır. Kamu döner sermayesi deyimi; sabit ve döner sermayenin de dahil olduğu kurulmuş ve faaliyetini sürdüren bir işletme anlamını ifade etmektedir³⁰.

Döner sermaye esası, genel bütçe içindeki kuruluşlara iktisadi nitelik ve yönetim bakımından serbestlik getirmektedir. Başka bir deyişle, bu kuruluşların genellik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalması iktisadi hayatın gerçekleriyle pek bağdaşmaz ve bu kuruluşun hareket ve yeteneğini kısıtlamaktadır. Dolayısıyla bu kuruluşların daha serbest hareket edebilmeleri ve başarılı olabilmeleri için bu istisnaya başvurulmuştur. Böylece genel bütçe içindeki kuruluşlar döner sermaye aracılığı ile işletmecilik olanağına kavuşturulmakla diğer türleriyle ve katma bütçeli idareler* ve kamu iktisadi teşebbüsleriyle sınıai ve ticari nitelik taşıyan işletmeler kurabilmekte, işletme esasına göre kar amacıyla çalışmalarını sağlamaktadır³¹.

Döner Sermaye kavramının mülga 1050 sayılı yasadaki sonraki gelişimi ikinci bölümde kapsamlı şekilde ele alınıp incelenecektir.

³⁰ ÇELEBİ, a.g.t., s. 14.

* 5018 sayılı yasa ile özel bütçeli idare olmuştur.

³¹ KARACAN, Sami, **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Düzeni ve Bir Uygulama**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s. 7, (Nihat EDİZDOĞAN, “**Kamu Bütçesi**”, Son Değişiklerle 3. baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 1995, s.38), <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/209).

İKİNCİ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN NİTELİĞİ VE HUKUKİ DAYANAKLARI

Bu bölümde döner sermayeli işletmelerin kuruluş amaçları, yararları, özellikleri, hukuki dayanakları, sınıflandırılması, organizasyonu, bütçe yapısı, ihale, muhasebe, denetimi ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

2.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULUŞ AMAÇLARI VE YARARLARI

Bu bölümde döner sermaye işletmelerinin kuruluşu, gelişimi, kuruluş nedenleri, kuruluş şartları ile döner sermaye işletmelerinin amaçları ve yararları ele alınıp incelenecektir.

2.1.1. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluşu ve Gelişimi

Birçok devlet hizmetlerinin yapılması sırasında bu hizmete bağlı ve işin gereği olarak işletmecilik yapılmaktadır. Eğer bu işletmecilik devlet hizmeti ile birlikte yürütülüyor ve devlet hizmetinden ayrılamıyorsa o takdirde, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 3. maddesine göre, o idareye döner sermaye verilmesi gerekmektedir. Ülkemizde devletin üzerine aldığı görevleri yerine getirebilmesi için çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunması zorunlu hale gelmiştir. Devletin bu faaliyetleri genel bütçe sistemi ve ilkeleri içinde yerine getirmesine olanak yoktur. Bu ilkelerden ayrılma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. İşte döner sermaye sistemi de bu zorunluluktan doğmuştur. Döner sermaye işletmeleri; bütçenin genellik ve birlik ilkelerinden sapmayı göstermektedir. Döner sermaye işletmelerinin ayrı bir bütçesi bulunmaktadır.

Kamu döner sermaye işletmesi uygulamasına ilk kez 26/01/1925 yılında yayımlanan 549 sayılı "Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair kanun" da rastlanmaktadır. Söz konusu kanunda her ne kadar sabit sermayeden söz edilse de kanunun 1. maddesinde sabit sermaye deyiminin döner sermaye anlamında kullanıldığı anlaşılmaktadır. Kamu döner sermaye işletme uygulamasının ikinci örneğine 29/06/1926 tarih 867 sayılı Ziraat Vekaletine Merbut Bazı Mektep ve Müesseselerin Sureti İdaresi Hakkında kanunda rastlanmaktadır. Söz konusu

kanunun 3. maddesiyle, Çifteler Çiftliği, Karacabey Çiftliği ve Belgrad Ormanının demirbaşlarının kıymetlerinin takdir edilerek döner sermaye kurulması ve sermayenin azaltılmaması şartıyla şekilde idare edilmesi ve gelir farkının sermaye miktarına eklenmesi esasları getirilmiştir³². 27/01/1927 tarih 968 sayılı “Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun” da da ilk defa döner sermaye deyimi ile eş anlamlı olan mütedavil sermaye deyimi kullanılmıştır³³. Ancak, döner sermayeli işletmelerin kapsamlı şekilde hukuki çerçeve içine alınması 26/05/1927 yılında çıkarılmış olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. 25326 Sayılı 24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle 1050 sayılı kanun yürürlükten kalkmıştır. 5018 sayılı kanunun geçici 11. maddesine göre döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılıncaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir denilmektedir³⁴. Bu nedenle Döner Sermaye İşletmelerinin kuruluşu söz konusu kanun kapsamında incelenecektir.

Mülga 1050 Sayılı Genel Muhasebe kanununun 49. maddesine göre;

“Genel Bütçe içinde yönetilen sınai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yıl sonunda yok edilir. Kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.”

5018 sayılı kanunun geçici 11. maddesine göre kabul edilen Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre³⁵;

³² PEDÜK, Türkben, **Döner Sermayeli İşletmeler**, s.1, www.mmd.org.tr/eserler/1-DÖNER%20SERMAYELI%20İŞLETMELER.DOC (Erişim Tarihi: 24/09/2008).

³³ GÜNER, Asuman, Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması, **Devlet Muhasebe Uzmanları Dergisi**, s. 28, http://www.demud.org.tr/Dergi_sayi_1/7_asuman_guner.pdf (Erişim Tarihi: 15/09/2008).

³⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Geçici Madde 11.

³⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 3.

“Döner Sermaye; Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi”, ifade etmektedir.

Ayrıca döner sermaye işletmelerini düzenleyen iki genel kanun bulunmaktadır. Bunlar;

- 04/11/1981 tarih ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu,
- 27/09/1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunlardır.

Bu iki genel kanununa göre ülkemizde döner sermaye işletmesi kurulabilmesi için işletmede şu özellikler bulunmalıdır:

- Kamu hizmeti görmelidir,
- Atıl kapasite ile çalışmalıdır,
- Hizmetin veya artı ürünün piyasada fiyatı bulunması gerekmektedir.

3046 sayılı Kanuna göre; “Bakanlıklar ile bağlı kuruluşlar ihtiyaç halinde döner sermaye işletmesi kurabilirler. Döner sermaye işletmelerinin kurulması, sermayesi, gelirleri, işleyiş ve denetimi ile ilgili esas ve usuller kanunla düzenlenir” denilmektedir³⁶.

2547 sayılı Kanuna göre de Döner Sermaye;

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

³⁶ 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, Madde 40.

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. Döner sermayeden elde edilen ve her yıl sonunda kullanılmayan gelir ertesi yılın döner sermaye gelirine eklenir. Mali yılın bitiminden başlayarak dört ay içinde hazırlanacak bilanço ve ekleri ile bütün gelir ve gider belgeleri denetim için Sayıştay'a birer örneği de aynı süre içinde Maliye Bakanlığına verilir. Her eğitim - öğretim, araştırma veya uygulama birimi veya bölümü ile ilgili öğretim elemanlarının katkısıyla toplanan döner sermaye gelirlerinin en az yüzde otuzbeşi o kuruluş veya birimin araç, gereç, araştırma ve diğer ihtiyaçlarına ayrılır, kalan kısmı ise üniversite yönetim kurulunun belirleyeceği oranlar çerçevesinde bağlı bulunduğu üniversitenin bilimsel araştırma projeleri ile döner sermayenin bağlı bulunduğu birimde görevli öğretim elemanları ve aynı birimde görevli 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personel ile sözleşmeli personel arasında katkıları dikkate alınarak paylaşılır. Öğretim üyeleri ile Üniversitelerarası Kurulca önerilerek Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen teknik ve sanatla ilgili birimlerde görevli öğretim elemanlarına döner sermayeden bir yılda ayrılacak payın toplamı bunların bir yılda alacakları aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek ve her türlü tazminat toplamının % 200' ünü, diğer öğretim elemanları ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personel için ise % 100' ünü geçemez. Bu oran; tıp ve diş hekimliği fakülteleri uygulama ve araştırma merkezlerinde (hastaneler dahil) görev yapan 657 sayılı Kanuna tâbi personelden başhemsire için yüzde 200, diğerleri için yüzde 150, işin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, kemik iliği nakil ünitesi ve acil serviste çalışan sağlık personeli için yüzde 200 olarak uygulanabilir. Sözleşmeli personele yapılacak ödeme tutarı, sözleşmeli personelin çalıştığı birim ve bulunduğu pozisyon unvanı itibariyle aynı veya benzer unvanlı memur kadrosunda çalışan, hizmet yılı ve öğrenim durumu aynı olan emsali personel dikkate alınarak belirlenir. Emsali bulunmayan sözleşmeli personele yapılacak ödeme tutarı ise brüt sözleşme ücretlerinin yüzde 25'ini geçemez. Rektörler ve rektör yardımcıları, üniversite veya yüksek teknoloji enstitülerindeki döner sermaye gelirinin elde edildiği birimlerin birinden katkılarına bakılmaksızın bu maddedeki esaslara göre her ay pay alabilirler ve bunlara bir ayda ödenebilecek pay, bir ayda alacakları aylık (ek gösterge dahil), ödenek (geliştirme

ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının iki katını geçemez. Öğretim üyelerine saat 14.00'den sonra döner sermayeye yaptıkları doğrudan gelir getirici katkılarından dolayı ilave olarak, almakta oldukları aylık (ek gösterge dahil), ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının on katına kadar pay verilebilir. Rektör ve rektör yardımcıları ile bu kapsamdaki gelirin elde edildiği fakültelerin dekan ve dekan yardımcılığı ile başhekim ve başhekim yardımcılığına doğrudan gelir getirici katkılarına bakılmaksızın bu kapsamda elde edilen gelirlerden karşılanmak üzere, bir ayda alacakları aylık (ek gösterge dahil), ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının yüzde 10'una kadar ayrıca pay verilebilir. Üniversitelerde araştırma projelerinin finansmanında kullanılmak üzere, üniversite döner sermaye işletmelerinden öğretim üyelerinin doğrudan veya dolaylı katkısı olup olmadığına bakılmaksızın elde edilen her türlü gayrisafi hasılatın % 5'inden az olmamak kaydıyla, üniversite yönetim kurulunun belirleyeceği orandaki tutar, döner sermaye saymanınca tahsilatı takip eden ayın yirmisine kadar bütçe dairesi başkanlığı hesabına yatırılır. Süresi içinde yatırılmayan tutarların tahsilinde, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.”³⁷.

58. maddeye göre hasılatın % 35' i Araç Gereç Fonu, % 5' i Bilimsel Araştırma Projeleri payı olarak ayrılmaktadır. Ayrıca, üniversite döner sermayelerinden elde edilen gelirin % 1' i Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna aktarılmaktadır. Hasılatın % 5' inin Hazine Payı olarak her ay sonunda Hazineye Yatırılması gerekmektedir. Belirtildiği gibi döner sermaye gelirinin Katma Değer Vergisi hariç % 46' sı Araç Gereç Fonu, Bilimsel Araştırma Fonu, Hazine Payı ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı olarak aktarılmaktadır. Geriye kalan % 56' lık miktar öncelikle katkısı olan öğretim üyelerine, 657'ye tabi memurlara ve sözleşmeli personel ile rektör, rektör yardımcılığı, dekan, dekan yardımcılığı, başhekim, başhekim yardımcılığına dağıtılmaktadır.

2.1.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş Nedenleri

Döner sermaye işletmeleri, zaman içinde gerek bütçe uygulamalarında gerekse de bütçe politikalarında meydana gelen değişiklikler devletin çeşitli kurumlar,

³⁷ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde 58.

işletmeler kurmalarına neden olmasından dolayı ortaya çıkmıştır. Ülkemizde döner sermaye işletmeleri Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaya başlanmış, daha sonradan katma bütçeli idarelere*, belediyelere, il özel idarelerine bağlı olarak kurulmuştur. Devlet sisteminin genişlemesine paralel olarak döner sermaye işletmelerinin sayısı gün geçtikçe artmıştır. Bu nedenle de döner sermaye işletmeleri ülkemiz ekonomisinde önemli bir yer tutmaktadır. Ancak, ekonomimizde uzun bir geçmişi olan döner sermaye işletmeleri az bilinen ve üzerinde gerektiği kadar durulmayan işletmeler olarak kalmıştır. Bu bölümde döner sermaye işletmelerinin kuruluş nedenleri ve şartları ayrı ayrı ele alınıp incelenecektir.

Eğitim, sağlık, sanayi, ticari, tarım ve mesleki alanlarda devletin temel görevlerini yürüten veya bu temel görevlere destek hizmeti sağlayan okul, hastane, tamir atölyesi, tütün fabrikası, darphane ve fidanlık gibi birimlerde ekonomik amaçla kurulmuş müesseselerin, devlet için ya da piyasaya yönelik olarak yaptıkları işler sırasında veya bu işlerden arta kalan zamanda, piyasada talebi ve fiyatı oluşan mal ve hizmet üretiminde bulunmaları, çokça karşılaşılan bir durumdur. İşte bu gibi durumlarda devletçe temel hizmet aksatılmadan, kapasite fazlasını değerlendirmek suretiyle üretimde bulunulması ve üretilen mal veya hizmetin piyasa fiyatı ile satılması için “Döner Sermaye İşletmeleri” nin kurulması gerekmiştir³⁸.

Cumhuriyetin kurulmasından sonra devletin temel görevlerinin yanında çeşitli ekonomik faaliyetlerde de bulunmasının zorunlu hale gelmesi ve bu faaliyetleri genel bütçe sistemi içinde yürütmenin mümkün olmaması nedeniyle devletin sürekli ve geçici ekonomik faaliyetlerinin hukuki çerçevesi 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı kanunla çizilmiştir. Bu kanun öncesinde döner sermaye konusunda birlik sağlayan bir kanun yoktu. Bu nedenle de döner sermaye işletmelerinin kuruluş nedenleri söz konusu kanun çerçevesinde ele alınmaktadır. Ancak, zamanla ticari ve sınai özellikler taşıyan işlerin 1050 sayılı kanun çerçevesinde yürütülmesi zorlaşmıştır. Bu nedenle de özel kanunlarla genel muhasebe kanunu dışına çıkılarak döner sermaye işletmeleri ele alınmıştır. Anlaşıldığı üzere, döner sermaye işletmelerinin kuruluş nedeni, devletin görevlerinin artması nedeniyle iktisadi faaliyette bulunmasının zorunlu hale gelmiş olmasıdır. Döner sermaye işletmeleri devletin kamu hizmet ve görevlerinin yürütülmesinde bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

* 5018 Sayılı kanunla Özel Bütçeli İdare kapsamına alınmıştır.

³⁸ ALAGÖZ, Ahmet, **Kamu Döner Sermaye İşletmeleri**, DSİ Matbaası, Ankara, 1982, s. 15.

Diğer taraftan Döner Sermaye İşletmeleri kurulurken kamu kurumunda bazı şartların da bulunması gerekmektedir. Her şeyden önce döner sermayeli bir işletmenin kurulabilmesi için kamu kurumunda kamu hizmeti amacının bulunması gerekmektedir. Bu kamu kurumunun asıl kamu hizmetinde kullanılmayan bir kapasite ve kaynak fazlalığının bulunması gerekmektedir. Bu atıl kapasite ile piyasada fiyatı bulunan bir ürün üretilebilmelidir ve bu faaliyet ilgili kamu kurumunun temel kamu hizmetini yerine getirmesine engel olmamalıdır.

2.1.3. Döner Sermaye İşletmelerinin Amaçları

Kamu döner sermaye işletmelerinin kurulmasıyla devletin temel görevlerini yürüten ya da bu temel görevlere destek hizmeti sağlayan birimler ile ekonomik amaçla kurulmuş işletmelerin, devlet için yada piyasa için yaptıkları işler sırasında veya bu işlerden artan iş zamanlarında, piyasa talebi ve fiyatı bulunan, mal yada hizmet üretilmesine yönelmiştir³⁹. Döner sermaye işletmelerinin bunu gerçekleştirebilmesi için ekonomide atıl kapasitenin bulunması, mal ve hizmet üreterek piyasadaki belli bir talebi karşılamak, temel hizmet gören birimlere destek hizmeti sağlamak ve devlete ek gelir sağlamak amaçlarının bulunması gerekmektedir⁴⁰.

Anlaşıldığı üzere, döner sermaye uygulamasının hedeflerinden biri, kamu hizmetleri görülürken ortaya çıkan ve piyasada talebi ve fiyatı olan yan ürünlerin değerlendirilerek sağlanacak gelirlerin, yine aynı kamu hizmetinin yerine getirilmesinde kullanılmasıdır. Diğer bir hedef de bazı kamu hizmetlerinin özelliği olarak, sürekli olarak yapılmayan kamu hizmetleri dolayısıyla oluşturulmuş kapasitelerin atıl kalması da söz konusu olabilmektedir. Atıl kalan bu kapasitenin değerlendirilmesi için döner sermaye işletmesi kurulduğunu da söylemek mümkündür. Kurulan döner sermaye işletmelerinin, kamuda ilave kaynak yaratmanın yanında istihdamı artırıcı bir etkisi de bulunmaktadır. Dolayısıyla döner sermaye işletmelerinin kurulmasındaki genel amaçlar şöyle sayılabilir⁴¹:

³⁹ ALAGÖZ, a.g.e., s. 16.

⁴⁰ ALAGÖZ, a.g.e., s. 15.

⁴¹ ÖZDEMİR, İlyas, Genel ve Özel Bütçeli İdarelerdeki Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması, **Mali Kılavuz Dergisi**, Temmuz-Eylül, 2008, S. 41, s. 26-27.

- Ekonomideki boş kapasitenin değerlendirilmesi,
- Var olan belli bir mal ve hizmet talebinin karşılanması,
- Bütçe ilkelerinin katı şekilde uygulanmasından doğacak olumsuz sonuçların bertaraf edilmesi,
- Ek istihdam alanları sağlanması.

Döner sermayeli işletmelerin yukarıda sayılan genel amaçları dışında özel amaçları da bulunmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin harcamaları, usul ve ilkeler açısından farklı düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bu durum yöneticiler tarafından katı ve hantal genel kamu harcama prosedürlerinden kurtulmanın bir aracı olarak görülmüştür. Döner sermaye işletmelerinin tamamına yakını kamu mali yapısı içinde farklı düzenlemelerle yapılandırılmıştır. Bu bağlamda döner sermaye işletmelerinin özel amaçları şöyle sayılabilir⁴²:

- Daha fazla mali özerklik,
- Daha fazla idari özerklik,
- Giderlerde serbestlik,
- Özel olanak ve ayrıcalıklar sağlamak.

2.1.4. Döner Sermaye İşletmelerinin Yararları

Kamu idareleri kamu hizmetlerini yerine getirirken mal ve hizmet üretirler ancak, bu üretim sırasında kapasite boşluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kapasite boşluğunun giderilmesi için daha fazla mal ve hizmet üretimi yapılmalıdır. Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde devletin kaynakları tek başına yeterli olamamaktadır. Bu nedenle de kamu kurumlarında bu kapasite boşluğunun doldurulması amacıyla döner sermaye işletmeleri kurulmuştur. Bu işletmelerde hizmetten yararlananlardan belli bir ücret alınmakla kamu hizmetinin finansmanında kişilerden yararlanılmaktadır. Döner sermaye sistemi ile kamu ve özel katkı bir araya gelmekte kurumun finansmanı ve yönetim yapısının özerkleşmesini sağlamaktadır. Böylece döner sermaye sistemi kurumun, merkezi yönetimin kaynak temini ve hiyerarşik yönlendirmelerinin dışına çıkarak daha rasyonel ve bağımsız hareket etmesini sağlamaktadır. Döner sermaye işletmeleri yerinden yönetime imkan sağlayan bir

⁴² ÖZDEMİR, a.g.e., s. 27.

sistemdir. İşletme yöneticileri kendilerinin oluşturduğu bir kaynağı yönettikleri için planlama ve karar verme konusunda daha rasyonel hareket etmektedirler⁴³.

Döner sermayeli işletmelerin yararları, kuruluş nedenlerinden ve ekonomik güçlerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu işletmelerin ekonomik ve toplumsal faydaları bulunmaktadır. Bunların dışında, yönetim bilimi açısından da faydaları bulunmaktadır.

2.1.4.1. Ekonomik Yararları

Döner sermayeli işletmelerin ekonomik yararları; ekonomideki atıl kapasiteyi değerlendirmek, piyasadaki talebi karşılamak ve devlete gelir sağlamak olarak aşağıda açıklanmıştır.

2.1.4.1.1. Ekonomideki Atıl Kapasiteyi Değerlendirmek

Döner sermayeli işletmeler, kamu hizmeti üretimi sırasında ortaya çıkan atıl kapasiteyi doldurarak önemli faydalar sağlamaktadır. Genel ve özel bütçeli idareler, kamu hizmetlerini yürütürken, mal ve hizmet üretmektedirler. Üretim sırasında genellikle bir kapasite boşluğu ortaya çıkmaktadır. Kapasite boşluğu, gelişmekte olan ve üretimini arttırmaya çalışan ülkelerde daha önemli bir yer tutmaktadır. Mal ve hizmet üretimi arttığı oranda yani üretim kapasiteleri doldurulabildiği oranda refah da artmış olacaktır. Bununla birlikte istihdam hacmi de artacaktır. Örneğin; Milli Savunma Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmeleri, ulusal savunma için savaş zamanının ihtiyacı olan araç, gereç ve malzeme yapımı ile onarımı ve benzeri işleri yapmak için kurulmuştur. Savaş zamanının ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan askeri fabrika ve tesislerin barış zamanında da tam kapasite ile çalıştırılabilmesi ancak, döner sermaye tahsis etmekle mümkündür⁴⁴. Bir başka örnekle açıklanacak olursa, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri, eğitim dönemi içinde uygulamalı eğitimi sağlarken, tatil dönemlerinde boş durmayıp mal ve hizmet üretimi sağlar ve boş kalan ekonomik kapasiteyi doldurur⁴⁵. Ülkemizde atıl kapasite

⁴³ DALLI, Mehmet, “**Hastanelerde Döner Sermaye Uygulaması ve Yönetime Etkileri**”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1992, s. 5-6.

⁴⁴ KARADAYI, Serpil, **Döner Sermaye İşletmelerinde Yönetim ve Denetim**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996, s. 11.

⁴⁵ ÖZTÜRK, Mustafa, Türkiye'deki Döner Sermayeler ve Büyüklükleri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Nisan-Haziran, 2002, S. 16, s. 64.

kullanımına yönelik döner sermaye işletmesi kurulması sınırlıdır. Bu işletmeler daha çok özel amaçlara yönelik kurulmaktadır⁴⁶.

2.1.4.1.2. Piyasadaki Talebi Karşılama

Kamu kesiminin ürettiği mal ve hizmetler toplumdaki talebi karşılayamayabilir. Bu durumda toplumda talep fazlası oluşmaktadır. İşte bu noktada genel ve özel bütçeli kurumlarda döner sermaye işletmeleri piyasadaki talep fazlasını karşılayacak miktarda mal ve hizmet üretmektedirler.

Bazı döner sermaye işletmelerinin mal ve hizmet üretimleri oldukça önemli boyutlara ulaşmaktadır ve geniş bir talebi karşılayabilmektedir. Bu döner sermaye işletmeleri şunlardır⁴⁷:

Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğü, Tekel Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Milli Savunma Bakanlığı' na bağlı askeri fabrika ve tesisler, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı Akşam Sanat Okulu, Ağaç ve Metal İşleri Endüstri Meslek Lisesi, Darphane döner sermaye işletmeleridir.

2.1.4.1.3. Devlete Gelir Sağlama

Döner sermaye işletmeleri yaptıkları ticari işler karşılığında elde ettikleri gelirleri dolayısıyla vergi ödedikleri gibi, karlarının bir kısmını hazineye yatırmak durumundadırlar. Bu işletmeler, özel kuruluş yasalarında aksine bir hüküm bulunmadıkça, nominal sermaye (İşletmelerin kuruluş kanunlarında belirtilen ulaşabilecekleri sermaye limitidir) limitlerini tamamladıktan sonra yıllık karlarını hazineye yatırmak zorundadır⁴⁸.

Döner sermaye sistemiyle, kamu hizmetine iktisadi bir nitelik kazandırmanın yanında, verimin daha da artması amaçlanmaktadır. Buradaki hakim özellik söz konusu kamu hizmetini geliştirmektir. Bu sebeple döner sermaye işletmeleri yalnızca kar amacı güden kuruluşlar olarak değerlendirilemezler⁴⁹.

⁴⁶ SAĞLAM, a.g.t., s. 60.

⁴⁷ KARADAYI, a.g.t., s. 12.

⁴⁸ SAĞLAM, a.g.t., s. 61.

⁴⁹ DALLI, a.g.t., s. 5.

2.1.4.2. Toplumsal Yararları:

Döner sermaye işletmelerinin kurulmasındaki temel amaç ekonomik olduğu halde, bu faaliyetler yürütülürken işletmeler toplumsal faydalar da sağlamaktadırlar. Hatta bazı döner sermaye işletmelerinin toplumsal faydaları, ekonomik faydalarından daha çok olmaktadır. Örneğin; eğitim ve sağlık kurumları, ceza ve tevkif evleri, tarımsal kurumlar gibi döner sermaye kuruluşlarının toplumsal faydaları, ekonomik faydalarından daha fazladır⁵⁰.

Sağlık kurumlarında toplum sağlığını korumak ve geliştirmek yönünde hizmetler sunulmakta, bunun sonucunda sağlıklı toplum oluşmasına çalışılmaktadır. Bu hizmetlerin sunulmasında ve geliştirilmesinde sağlık kurumları döner sermaye işletmelerinin katkısı büyüktür.

Üniversite döner sermaye işletmeleri bilimsel çalışmaların kamu kesimine ve özel sektöre ulaştırılarak toplumun bütün kesimlerince faydalanılmasına ve bilimsel çalışmaların devamına olanak vermektedir. Bu sayede eğitimin kalitesinin ve etkinliğinin sürekli artırılması olanaklı kılınmaktadır.

Adalet Bakanlığına bağlı ceza evleri döner sermaye işletmelerinin daha çok toplumsal faydalar sağladığı söylenebilir. Bu işletmelerde tutukluların, tutukluluk süresi ve tutukluluk sonrası hayatı ile ilgilenilmekte ve kişinin yaşamını düzenlemesine, yeniden topluma kazandırılmasına çalışılmaktadır.

Tarımsal kurumlarda tarımsal ürünlerin aşırı fiyatla satışının önlenerek fiyat dengesi ve sonuçta toplumsal denge sağlanmaktadır. Ayrıca, tarım kuruluşlarında çiftçiye modern tarım yöntemlerinin ve çeşitli iş dallarının öğretilmesi de döner sermaye işletmelerinin toplumsal yararlarındandır.

2.1.4.3. Yönetim Bilimi Açısından Yararları:

Döner sermaye işletmeleri, hizmetin kurulmasından çok onun işletilmesine ve geliştirilmesine imkan sağlayan ve bu amaçla yöneticilerine insiyatif vermektedir. Burada devlet, sadece hizmetin kuruluşu ile ilgilenmekte, işletmesini ise söz konusu

⁵⁰ ALAGÖZ, a.g.e., s. 19.

kurumun yöneticilerine bırakmaktadır. Döner sermaye sistemi ile kamu ve özel katkı bir araya gelmekte, kurumun finansman ve yönetim yapısının özerkleşmesi sağlanmaktadır. Bununla birlikte devlet, hizmetin işleyişine ilişkin genel kuralları belirlemek ve bunların yürütülmesini denetlemek durumundadır⁵¹.

2.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Başlangıçta sadece Genel Bütçeli İdarelere bağlı olarak kurulan ancak, daha sonradan Katma ve Özel Bütçeli İdarelere bağlı olarak da kurulmaya başlanan kamu döner sermaye işletmelerinin genel özellikleri şunlardır⁵²:

- Ana kuruluş olan genel, katma ve özel bütçeli idare ve kurumlara bağlı olarak, kanunla kurulurlar,
- Genellikle tüzel bir kişiliğe sahip değildirler,
- Sermayeleri, bağlı olduğu genel, katma veya özel bütçeli idarenin verdiği ödenekler, işletme karları, sabit değerler, bağış ve yardımlardan oluşmaktadır,
- İşletme bütçesi yıllık olarak hazırlanır. Bağlı olduğu kuruluşundan onayından sonra yürürlüğe girmektedir,
- İşletmenin denetimi, bağlı olduğu kuruluşun üst amirleri veya görevlendireceği elemanlar, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır,
- İşletmeler, tek bir kanuna tabi değildir, mevzuat birliği yoktur,
- Ticari işlemleri ve işleri hakkında Türk Ticaret Kanunu, adi işlem ve işleri hakkında Borçlar Kanunu, devletle olan ilişkilerinde Kamu Hukukuna giren kanun hükümleri uygulanmaktadır,

Yukarıdakilerin dışında kendilerine özgü bütçe, muhasebe, alım satım, ihale yöntemleri bulunmaktadır. Bu işletmelerin asıl görevi kamu hizmetlerini yerine getirmektir. Ancak bu görevlerini aksatmadan ekonomik hayatta yerlerini alabilirler. Döner sermaye işletmelerinin kullanım alanı sınırlıdır. Sadece, hammadde ile malzeme alınabilir ve uzman işçi ücretleri ödenebilir. Ancak, son

⁵¹ DALLI, a.g.t., 6.

⁵² GÖNEN, Dinçer ve Hikmet IŞIK, **Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe, Denetim**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s. 5.

yıllarda kullanım alanı genişletilmiş olan söz konusu işletmeler bağlı olunan genel ve özel bütçeli idarenin istek ve iradelerine terkedilmiş durumdadır. Döner sermaye, ilgili idarenin gider cetvelinde, döner sermaye adıyla açılacak bir bölüme konulacak ödenek ile gerçekleştirilir. Belli bir amaç için bütçe ile verilen döner sermaye ödeneğinden yıl içinde harcanmayan kısmı iptal edilir. Döner sermaye faaliyeti sonucunda elde edilen gayri safi gelirler, bu amaç için kullanılan ödeneklerden fazla tutarsa, gelir fazlası, bütçe geliri olarak, gelir kaydedilir. Bu işletmelerin çeşitli ekonomik ve toplumsal faydaları bulunmaktadır. İç ve dış denetime tabidirler gibi bir takım ortak özellikleri daha bulunmaktadır⁵³.

2.3. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN HUKUKİ DAYANAKLARI

Döner sermaye işletmelerinin hukuki dayanakları kuruluş ve işleyişi ile diğer kanunlarla ilişkisi bakımından ele alınmaktadır.

2.3.1. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş ve İşleyişi İle İlgili Mevzuat Hükümleri

Döner sermaye işletmelerinin kuruluş ve işleyişi ile ilgili yasalar şunlardır:

- **26/01/1925 tarihli 549 sayılı Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun**

Söz konusu kanunla tarım kuruluşlarına sabit sermaye verilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Her ne kadar bu kanunda “döner sermaye” yerine sabit sermaye kavramı kullanılmış olsa da döner sermayeli işletmelerin ilk uygulamasının böylece başladığını söylemek mümkündür⁵⁴.

- **29/06/1926 tarihli 867 sayılı Ziraat Vekaletine Merbut Bazı Mektep ve Müesseselerinin Sureti İdaresi Hakkında Kanun**

Söz konusu kanun döner sermaye işletmeleri uygulamasını gösteren diğer bir belgedir. Buna göre, Söz konusu kanunun 3. maddesiyle, Çifteler Çiftliği, Karacabey

⁵³ KARACAN, a.g.t., s. 12.

⁵⁴ IŞIK, Hüseyin, Türkiye’de Döner Sermaye Uygulamaları, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Şubat, 2002, S. 10, s. 9, <http://www.debud.org/Html/dergi/pdf/sayi10.pdf> (Erişim Tarihi: 15/05/2009).

Çiftliği ve Belgrad Ormanının demirbaşlarının kıymetlerinin takdir edilerek döner sermaye kurulması ve sermayenin azaltılmaması şartıyla şekilde idare edilmesi ve gelir farkının sermaye miktarına eklenmesi esasları getirilmiştir⁵⁵.

- **27/01/1927 tarihli 968 sayılı Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun**

Türkiye’ de döner sermaye işletmeleri bilindiği üzere Cumhuriyet tarihinin 1925 yılına kadar uzanmaktadır. Döner sermaye uygulaması öncelikle genel bütçeli idarelere sonra katma bütçeli idarelere, belediyelere, özel idarelere bağlı olarak kurulmaya başlandığı bilinmektedir. Döner sermaye deyimini söz konusu kanunda kullanılmıştır⁵⁶.

Kanunda geçen “mütedavil sermaye” deyimini “döner sermaye” deyimini ile eş anlamlıdır.

- **26/05/1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu**

Döner sermaye işletmelerinin kapsamlı bir şekilde hukuki çerçeve içine alınması söz konusu kanun ile gerçekleşmiştir. Kanununun 49. maddesi döner sermaye işletmelerinin kuruluşu ile ilgilidir.

Söz konusu kanununun 49. maddesine göre;

“Genel Bütçe içinde yönetilen sınai ve ticari kurum ve idarelerin il madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yıl sonunda yok edilir. Kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.”

- **04/11/1981 tarihli 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu**

Söz konusu Kanun Üniversitelerde döner sermaye işletmesi kurulmasına imkan vermektedir. Daha önce de belirtildiği gibi kanununun 58. maddesi döner sermaye ile

⁵⁵ PEDÜK, a.g.m., s.1.

⁵⁶Milli Eğitim Bakanlığı, İşletmeler Dairesi Başkanlığı, **Kuruluş**, http://idb.meb.gov.tr/baskanlik/kurulus_ayrinti.htm (Erişim Tarihi: 15/05/2009).

ilgili ilgilidir. Söz konusu maddenin “a” bendine göre Üst kuruluşlarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile; üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuvar, 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.

Döner sermayelerin en büyük sıklıkla görüldüğü hastane döner sermayeleri, üniversitelere ve Sağlık Bakanlığına bağlı olarak işlev görmektedir⁵⁷.

- **05/07/1983 tarihli 18098 sayını “2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’ nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik**

Söz konusu yönetmeliğin “faaliyet alanları” başlıklı 3. maddesine göre; Döner sermaye işletmelerinin yükseköğretim kurumlarının esas faaliyetlerini aksatmayacak şekilde çalıştırılması gerekir. Bu işletmelerin;

- Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmak,
- Belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamak,
- Üniversite ve ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek,
- Faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak amaçlarından biri veya birkaçına yönelik faaliyette bulunması gerekir.

⁵⁷ YILDIZ, Mustafa Said, Döner Sermayelerinin Geleceği ve Hastane Döner Sermayeleri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık, 2007, Sayı 38, s. 71.

Döner sermaye işletmeleri, çalışmalarını sırasında eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamayı ön planda tutar. Yönetmeliğin "Gelirler" başlıklı 6. maddesine göre;

Döner Sermaye İşletmelerinin gelirleri şunlardır:

- Bu işletmelerde yapılacak iş ve hizmetler ile üretilen malların satışı karşılığında sağlanan gelirler,
- Bağış ve yardımlar,
- Sair gelirler.
- **04/08/1984 Tarihli 18479 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği**

Söz konusu Yönetmeliğin 1. maddesine göre yönetmeliğin amacı ve kapsamı; genel bütçeli idarelerle özel bütçeli idarelere, özel idare ve belediyelere bağlı döner sermayeli kuruluşların alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleridir. Döner sermaye işletmeleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa tabidir.

- **27/09/1984 Tarihli 3046 Sayılı "Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname İle 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun"**

Söz konusu Kanunun 1. maddesine göre Kanunun amacı; kamu hizmetlerinin düzenli, süratli, etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülebilmesi için bakanlıkların kurulmasına, teşkilat, görev ve yetkilerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemektedir. Bu kanun Milli Savunma Bakanlığı hariç diğer bakanlıkların merkez, taşra, yurt dışı teşkilatları ile bağlı ve ilgili kuruluşlarını kapsamaktadır.

Bu Kanun Döner Sermaye İşletmelerinin Bakanlıklar bünyesinde kurulmasına imkan vermektedir. Nitekim kanunun 40. maddesi döner sermaye işletmeleri ile

ilgilidir. Buna göre; Bakanlıklar ve bağılı kuruluşlar ihtiyaç halinde döner sermaye işletmesi kurabilirler. Döner sermaye işletmelerinin kurulması, sermayesi, gelirleri, işleyiş ve denetimi ile ilgili esas ve usuller kanunla düzenlenir.

- **25/12/1998 tarihli 23564 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu' nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik**

1999 yılı öncesinde Üniversitelerin bünyesinde yer alan bölüm ve birimlerin her birinin kendi döner sermaye işletmeleri vardı. Bir üniversite çatısı altında bazen onlarca döner sermaye işletmesi faaliyet göstermekte idi ve her birinin kendine özgü yönetmeliği Resmi Gazete yayınlanıyordu. Bunun sonucunda her bir işletmenin örgüt yapısında farklı görevliler görev yapıyordu⁵⁸.

25 Aralık 1998 tarihli ve 23564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmeliğin Geçici 1. maddesinde "bünyelerinde birden fazla döner sermaye işletmesi bulunan üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak döner sermaye işletmelerini birleştirmek zorundadırlar" hükmü kapsamında her bir üniversitede döner sermaye işletmelerinin sayısı 1999 yılı sonundan itibaren teke indirilmiştir.

Üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin teke indirilmesi, başlangıçta farklı sorunların yaşanmasına neden olmuştur. Önceki teşkilat yapısına alışmış personel, başlangıçta sisteme adapte olmakta zorlanmıştır. Bunun sonucu olarak da yanlış işlemleri nedeniyle Sayıştay tarafından tazmine mahkum edilme hadiseleri yaşanabilmiştir⁵⁹.

- **13/06/1999 Tarih 23724 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği**

⁵⁸ VAROL, Asaf, Harca Yekilileri İle İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 70, s. 43.

⁵⁹ VAROL, a.g.m., s. 43.

Bu yönetmelik genel ve özel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin 3. maddesine göre döner sermaye; genel bütçeli daireler ile özel bütçeli dairelerin kanunlarla verilen temel ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilme olanağı bulunmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerinin değerlendirilmesi için tahsis edilen sermayeyi ifade etmektedir.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğinin kabul edilmesiyle döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliği yürürlükten kalkmıştır.

Başka yönetmeliklerde veya düzenleyici diğer işlemlerde Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğine yapılmış olan atıflar, bu Yönetmeliğe yapılmış sayılır⁶⁰.

- **24/12/2003 Tarihli 25326 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Kanunun 1. maddesine göre kanunun amacı; kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.

Kanunun 2. maddesine göre kanunun kapsamı; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolüdür.

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini kapsamaktadır. Sosyal güvenlik

⁶⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 598.

kurumları ise bu kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını kapsamaktadır.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 1050 sayılı Kanun yürürlükten kalkmıştır.

Söz konusu Kanunun geçici 11. maddesine göre*; bu kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş Döner Sermaye İşletmeleri 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır. Döner Sermaye İşletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir denilmektedir.

- **01/05/2007 Tarih 26509 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği**

Söz konusu Yönetmeliğin 1. maddesine göre yönetmeliğin amacı ve kapsamı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu yönetmelik 10/12/2003 tarihli 5018 sayılı kanunun geçici 11. maddesi hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

2.3.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Diğer Kanunlarla İlişkisi

Döner sermayeli işletmelerin kuruluş ve işleyiş kanunları dışında Bütçe Kanunu, Sayıştay Kanunu, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu ve vergi kanunları ile de bağlantısı bulunmaktadır. Bu bölümde bu kanunların döner sermaye bağlantıları incelenecektir.

* **Kaldırılan Fıkra:** Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır. Bu kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonlar 31/12/2007 tarihine kadar tasfiye edilir. Bu süre sonuna kadar döner sermaye işletmeleri ile fonların borç ve yükümlülüklerinin tasfiyesi için ilgili idarelerce gerekli tedbirler alınır. Bu süre sonunda varlıkları ve kadroları ilgili kamu idaresine devredilir.

2.3.2.1. Bütçe Kanunu

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

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

Kamu döner sermaye işletmelerinde idari giderler, döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu genel veya özel bütçeden yapılmaktadır. Diğer giderlerle ilgili harcamalar ise, bütçe kanunu ile diğer mali kanunlar ve genel mali idare için getirilen harcama usullerine göre yapılmaktadır.

İşletme dönemindeki giderler ise, döner sermaye bütçesinden yapılmaktadır. İşletme giderleri ile ilgili harcamalar bütçe kanunu ve diğer mali kanunlarla genel mali idare için getirilen harcama usullerine bağlı olmadan, kendi özel kuruluş kanunu hükümleri ile yönetmeliklerdeki usul ve esaslara göre yapılmaktadır⁶¹.

2.3.2.2. Sayıştay Kanunu

Gerek genel bütçeli gerekse özel bütçeli idarelere bağlı kamu döner sermaye işletmelerinin taahhüt, harcama ve diğer işlemleri Sayıştay'ın vizesi dışındadır. Ancak, bu işletmelerin hesaplarının denetimi ve yargılanması Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

Sayıştay Kanununa göre Sayıştay⁶²; Genel ve Özel Bütçeli İdareler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve

⁶¹ ÇELEBİ, a.g.t., s. 26.

⁶² Sayıştay Kanunu, Madde 28.

kullanılmasını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

Sayıştay, yapacağı incelemeler sırasında, denetimine giren bütün daire ve kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı konusunu denetlemektedir⁶³.

Sayıştay denetçileri denetim sonucunda rapor hazırlarlar. Bu raporlarda hesabın doğruluğu, denklığı ve belgelerin tamam olup olmadığı ve inceleme neticesinde sorumluluğu gerektiren hususlar görülüp görülmediği ve ayrıca 28. maddede yazılı sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan teşebbüs ve kurumların harcama ve çalışmalarının kuruluş gayelerine uygun bulunup bulunmadığı da raporlarda açıklanır⁶⁴.

Bu işletmelerin yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunu gösteren Sayıştay genel kurul raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur⁶⁵.

2.3.2.3. 657 Sayılı Devlet Memurları ve 6245 Sayılı Harcırah Kanunu

Döner sermaye işletmelerinde uzman, işçi ve memurlar çalışmaktadır. Uzman ve işçi dışındaki idari ve teknik personel mali ve sosyal hakları bakımından 657 Sayılı Devlet Memurları kanununa tabidir. Genel ve Özel Bütçeli idare kapsamındaki personelin döner sermaye işletmelerinde çalışmaları halinde döner sermaye gelirlerinden belirli bir kısım çalışanlara ödenmektedir. Bu ödemelerin yapılabilmesi için özel kanunda ya da kuruluş kanununda bu durumun belirtilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kanuna göre; “Bu Kanun, Genel ve Özel Bütçeli Kurumlar, İl Özel İdareleri, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunlarla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında veya Beden Terbiyesi Bölge Müdürlüklerinde çalışan memurlar hakkında uygulanır” denilmek suretiyle kanunun kapsamı belirtilmiştir⁶⁶.

⁶³ Sayıştay Kanunu, Madde 47.

⁶⁴ Sayıştay Kanunu, Madde 48.

⁶⁵ Sayıştay Kanunu, Madde 87.

⁶⁶ 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, Madde 1.

Döner sermaye işletmesinde çalışan personelin yollukları 6245 Sayılı Harcırah kanununa hükümlerine tabidir.

Söz konusu kanunun kapsamı; “ Genel ve Özel Bütçeli kurumlar, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve bunlara bağlı sabit ve döner sermayeli kuruluşlar tarafından ödenecek harcırah bu kanun hükümlerine tabidir⁶⁷.

2.3.2.4. Vergi Kanunları

Döner sermayeli işletmeler genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaktadır. Bu işletmelerin ekonomik faaliyetleri dolayısı ile vergi kanunları karşısında bazı yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu işletmelerin vergi kanunları ile ilişkisi, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından ele alınacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisinin konusu; “Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazancıdır, kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur⁶⁸.

Söz konusu kanunda kurumlar vergisi mükellefleri tek tek sayılmıştır. Buna göre⁶⁹;

- İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.

Buna göre döner sermaye işletmeleri iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir. Ancak, kurumlar vergisinden muaf değiller ise vergiye tabidirler. Söz konusu kanuna göre muafiyetler tek tek sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 69. maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunan döner sermaye işletmeleri vergiden muaf kurumlardan olarak mükellefiyet

⁶⁷ 6245 Sayılı Harcırah Kanunu, Madde 1.

⁶⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 1.

⁶⁹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 2.

kapsamında bulunmamaktadır. Döner sermaye işletmelerinin kurumlar vergisinden muaf olup olmadıklarını tayin için faaliyet konuları ve statülerini belirten bir dilekçe ile defterdarlıktan mukteza (görüş) istemelidirler⁷⁰.

Döner sermaye işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olduklarında, kurumlar vergisi kanununa göre beyanname vermek ve vergi ödemek ayrıca vergi usul kanununda yazılı ödevleri (bildirimde bulunmak, defter tutmak gibi) yerine getirmek zorundadırlar.

Ayrıca; döner sermayeli işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduklarında, dar mükellefiyete tabi kurumlara yaptıkları ödemelerden vergi kesmek ve kestikleri vergileri tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları yer vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar⁷¹.

Bu yükümlülüklerin ve sorumlulukların yerine getirilmemesi veya zamanında yerine getirilmemesi halinde vergi kaybı ortaya çıkmaktadır ve döner sermayeli işletmeler ödenmesi gereken vergiyi ödedikten sonra gecikme zammı ve vergi cezaları (genellikle vergi ziyası cezası) ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu vergi ve cezaları esas itibariyle işletme ödemekle birlikte, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi sorumlu olabilir⁷².

Gelir Vergisi Kanunu

Gelir vergisi kanununa göre; “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir denilmek suretiyle tüzel kişiler gelir vergisi kanunu kapsamı dışında bırakılmıştır”⁷³.

Döner sermaye işletmeleri gerçek kişi olmayıp, iktisadi işletme niteliğinde olan tüzel kişiler arasındadır.

Genellikle ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan ve bağlı oldukları idareler bünyesinde yer alan bu işletmelerin yürüttüğü faaliyetler, idarelerin görev alanındaki kamu

⁷⁰ BAYKARA, Bekir, Döner Sermayeli İşletmelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 5, 1999, s. 29.

⁷¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 30.

⁷² BAYKARA, **a.g.m.**, s. 29.

⁷³ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 1.

hizmetlerinden, nitelikleri gereği farklı bir finansman modeli çerçevesinde örgütlenmesi kamu yararına daha uygun görülen hizmetlerdir.

Döner sermaye işletmeleri gelir vergisine tabi olmamakla birlikte, bu işletmelerde çalışan personelin ücretleri gerçek kişi kazancı olduğundan gelir vergisine tabidir.

Damga Vergisi Kanunu

Damga vergisi kanununa göre bu kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinin konusuna girmektedir⁷⁴.

Aynı kanuna göre; verginin mükellefi bu kağıtları imza edenlerdir, Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder, denilmektedir⁷⁵.

Kanunun 8. maddesinde resmi dairenin tanımı yapılmıştır. Buna göre resmi daire; genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz. Döner sermaye işletmeleri bağlı oldukları idare ve kurum ile birlikte tüzel kişiliğe sahiptir, devletten ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır*. Bu nedenle resmi daire tanımına girmektedirler. Bu bağlamda kanunun 3. maddesine dayanılarak, döner sermaye işletmeleri ile kişiler arasında düzenlenen kağıtların vergisini kişiler ödeyecektir. Dolayısıyla bu işletmelerin damga vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunduğu için dolayı damga vergisi mükellefidir.

Döner sermaye işletmeleri damga vergisi mükellefi olmasalar bile bu kanun kapsamında bir dizi sorumlulukları bulunmaktadır.

⁷⁴ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Madde 1.

⁷⁵ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Madde 3.

* İstisnası: Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır.

Resmi dairelerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan ya da eksik alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı saklı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır⁷⁶.

Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere vergi dairesine göndermeye mecburdurlar⁷⁷.

Döner sermaye işletmeleri yapacakları her türlü ödemeden damga vergisi kesip muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirip aynı süre içinde ödemekle yükümlüdürler.

Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanununa göre; Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri, verginin konusunu oluşturmaktadır, denilmektedir⁷⁸.

Buna göre döner sermaye işletmeleri katma değer vergisi mükellefidirler. Bu işletmelerin mükellefiyet kapsamı dışında olabilmeleri için istisna kapsamında olmaları gerekmektedir. Kanunda sayılan kültür, eğitim ve sosyal amaçlı faaliyetlerde bulunan işletmeler istisna kapsamındadır. Bu maddeye göre⁷⁹;

- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

⁷⁶ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Madde 24.

⁷⁷ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Madde 26.

⁷⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 1.

⁷⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 17.

- Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,
- 1.maddede sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fakara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri istisna kapsamındadır.

Daha önce de belirtildiği gibi, döner sermaye işletmelerinin 17. maddede sayılan kurumlardan olduklarının tayini için işletmenin defterdarlıktan görüş alması uygun olacaktır.

Vergi Usul Kanunu

Bu kanun 2. maddede yazılı gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında kalan, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Kanunda vergilendirme, vergi sorumluluğu, mükellefiyet, vergi cezaları, vergi ihtilafları ile mali idarenin yetki ve görevlerine ilişkin hükümler şekil ve usul çerçevesinde ele alınmaktadır.

Döner sermaye işletmeleri mükellef ve vergi sorumlusu olduklarında vergi usul kanununda belirtilen şekil ve usul hükümlerine uymak zorundadırlar.

Kanunda mükellef ve vergi sorumlusu tanımı yapılmıştır. Buna göre; Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir⁸⁰.

⁸⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 8.

Görüldüğü gibi vergi sorumlusu yaptıkları bir ödeme dolayısıyla, kendisine ödeme yaptıkları asıl mükellefin vergisini kesip vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Yani kestikleri vergiler sorumlu durumunda olanların kendi vergileri değil ödeme yaptıkları kişinin vergisidir. Bu nedenle de vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kişi ve kuruluşlar vergi sorumlusu olabilirler.

Gelir vergisi kanununa göre döner sermaye işletmeleri aşağıda sayılan ödemeleri yaptıklarında tevkifat yapmak ve bunu muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirip ödemekle yükümlüdür⁸¹:

- Hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemelerinden ve 61. maddede belirtilen ücret sayılan ödemelerden *,
- Serbest meslek işi yapanlara, yaptıkları serbest meslek işi dolayısıyla yapılan ödemelerden,
- Kanunun 42. maddesinde belirtilen birden fazla yıla yayılmış inşaat ve onarma işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden,
- Türkiye' de yerleşmiş olmayan dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden,
- Kanunun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden *,
- Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden tevkifat yapılır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre döner sermaye işletmeleri dar mükellefiyete tabi kurumlara yapacakları ödemelerden tevkifat yapmak zorundadırlar. Tevkifat yapılacak ödemeler şunlardır⁸²:

⁸¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 94.

* emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler ücret sayılan ödemelerdir.

* Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı, Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar gibi.

⁸² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 30.

- Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden,
- Serbest meslek kazançları üzerinden,
- Gayrimenkul sermaye iratları üzerinden,
- Menkul sermaye iratları üzerinden,
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden tevkifat yapılır.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisinin 17. maddesine göre amme idare ve müesseselerinden olan döner sermaye işletmeleri kanun kapsamına giren konularda, mirasçı ya da ivazsız (bedelsiz) mal edinenlere bir istihkak veya para öderken, buna ilişkin veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair vergi dairesinden belge isterler. Belge ibraz edemeyen ihale sahiplerinin istihkak bedellerinden tevkifat yapılarak ödeme yapılır. Döner sermaye işletmeleri kestikleri bu vergiyi bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmak zorundadırlar. Ayrıca bu durumu bağlı oldukları vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadırlar. Bu yükümlülükleri uymayan döner sermaye işletmeleri kesmeleri gereken vergiyi gecikme zamlı olarak ödemek zorunda kalırlar.

Döner sermaye işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olduğu halde bunu vergi dairesine bildirmez ve beyannamesini vermezse işletmenin kazancı vergi usul kanununa göre resen takdir edilmektedir. Bulunacak vergiye vergi ziyası cezası kesilir. Ayrıca ödenmesi gereken tarihten verginin tarh tarihine kadar aylık gecikme faizi uygulanır. Döner sermaye işletmeleri sorumlu sıfatıyla kesmeleri gereken vergiyi kesmedikleri ve muhtasar beyanname vermedikleri takdirde aynı uygulama ile karşı karşıya kalırlar. Ancak rücu hakları vardır. Yani ödedikleri bu vergiyi istihkak sahibinden isteyebilirler. Gecikme zammı ve cezası konusunda rücu hakları bulunmamaktadır. İstihkak sahipleri rızaları ile ödeme yapmazlarsa sulh ve asliye hukuk mahkemelerinde dava yolu bulunmaktadır.

2.4. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Döner sermaye işletmeleri günümüzde, genel ve özel bütçeli idarelerde olmak üzere çok geniş bir yelpazede varlıklarını sürdürmektedirler. Bu nedenle döner sermaye işletmelerini sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Bu sınıflandırma, döner sermaye işletmelerini daha iyi anlamak açısından faydalıdır. Sınıflandırmayı şu şekilde yapmak mümkündür⁸³:

- Çalışma alanlarına göre,
- Şahsiyetlerine göre,
- Bağlı oldukları bütçelerine göre.

2.4.1. Çalışma Alanlarına Göre

Kamu kesimi, bir çok alanda kamu hizmeti vermek zorundadır. Bu zorunluluk çağdaş devlet anlayışından kaynaklanmaktadır. Bunun da etkisiyle döner sermaye işletmelerinin çalışma alanları genişlemiştir. Çalışma alanlarına göre döner sermaye işletmeleri şu şekilde sınıflandırılabilir⁸⁴:

- Eğitim kurumları döner sermaye işletmeleri,
- Sağlık kurumları döner sermaye işletmeleri,
- Tarımsal işletmeler ve tarımsal eğitim döner sermaye işletmeleri,
- Cezaevleri döner sermaye işletmeleri,
- Darphane ve Damga Matbaası döner sermaye işletmeleri,
- Silahlı kuvvetler fabrikaları, askeri eğitim ve bakım kademeleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim, Gençlik ve Spor Bakanlığına bağlı sanat eğitimi tesisleri, kuruluşları ve çeşitli eğitim merkezleri döner sermaye işletmeleri,
- Tekel Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmeleri,
- Belediye ve özel idareler döner sermaye işletmeleri,
- Dini yayınlar döner sermaye işletmeleri,
- Propaganda yayınları döner sermaye işletmeleri.

⁸³ ÇELEBİ, a.g.t., s. 31.

⁸⁴ KARADAYI, a.g.t., s. 30.

2.4.2. Şahsiyetlerine Göre

Döner sermaye işletmeleri; tüzel kişiliği olanlar ve tüzel kişiliği olmayanlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar. Tüzel kişiliğe sahip döner sermaye işletmeleri şunlardır⁸⁵:

- Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğüne bağlı döner sermaye işletmeleri,
- Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi*,
- Yalova kaplıcaları döner sermaye işletmesi *.

Genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri tüzel kişiliğe haiz değildir.

Döner sermaye işletmelerinde asıl olan tüzel kişiliğe haiz olmadan kurulmalarıdır. Ancak, bu kuralın dışına çıkılarak yukarıda sayılan Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğüne bağlı döner sermaye işletmesi tüzel kişiliğe sahip olarak kurulmuştur. Bunun dışındaki tüm döner sermaye işletmelerinin tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bu nedenle tüzel kişiliği bulunmayan bu döner sermaye işletmeleri kendi adlarına gayrimenkul alamazlar, yaptırıamazlar ve tapuya kendi adlarına tescil yaptırıamazlar.

2.4.3. Bağlı Oldukları Bütçelerine Göre

Döner sermaye işletmeleri çalışma alanlarına, şahsiyetlerine göre sınıflandırmanın dışında bağlı oldukları bütçelere göre de sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Buna göre döner sermaye işletmeleri; genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak ikiye ayrılmaktadır.

⁸⁵ ALAGÖZ, a.g.e., s. 48.

* 15/12/2004 Tarihinde Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü kaldırıldığından dolayı kuruma bağlı döner sermaye işletmesinin nakit parası Karayolları Genel Müdürlüğüne, her türlü araç gereç ve binaları Bayındırlık ve İskan Bakanlığına, bunların dışındaki tüm hakları, yükümlülükleri, her türlü taşınmazı Toplu Konut İdaresi Başkanlığına devredilmiştir.

* Yalova Kaplıcaları 2004 yılında Sağlık Bakanlığına devredilmiştir. Dolayısıyla artık ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır.

Genel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri:

- Başbakanlık Basımevi döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Dini yayınlar döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Darphane ve Damga Matbaası döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü başkanlığı döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Devlet Meteoroloji İşletmesi Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu döner sermaye işletmesi,
- Adalet Bakanlığı Yargıtay yayınları döner sermaye işletmesi,
- Adalet Bakanlığı Ceza ve Tevkif evleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Adalet Bakanlığı Adli Tıp Kurumu döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı İşleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teknik Araştırma ve Uygulama Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Karayolları Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Eğitim ve Araştırma Merkezi döner sermaye işletmesi,
- İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- İçişleri Bakanlığı İstanbul Polis Hastanesi döner sermaye işletmesi,
- Dış İşleri Bakanlığı Devlet Konuk Evleri döner sermaye işletmesi,
- Kültür ve Turizm Bakanlığı döner sermaye işletmesi,
- Milli Savunma Bakanlığı Askeri Fabrikalar ve Tesisler döner sermaye işletmesi,

- Milli Savunma Bakanlığı Gülhane Askeri Tıp Akademisi döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Devlet Kitapları döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Basımevi döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Endüstri Meslek Liseleri döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Kız Meslek Liseleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Ticaret Liseleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Öğretmen Liseleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Yatılı Bölge Okulları döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Yetiştirme Yurtları döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Halk Eğitim Merkezleri ve Akşam Sanat Okulları döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki ve Teknik Eğitim Araştırma ve Geliştirme Merkezi döner sermaye işletmesi,
- Maliye Bakanlığı Tasfiye İşleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Maliye Bakanlığı Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Sağlık Bakanlığı Sağlık Kurumları döner sermaye işletmeleri,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Teknik Ziraat Müdürlükleri döner sermaye işletmesi,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Zirai Mücadele ve Karantina döner sermaye işletmesi,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Veteriner İşleri döner sermaye işletmesi,a
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Bölge Pamuk Üretim İstasyonları döner sermaye işletmesi,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Hayvan Park ve Pazar Kurumları döner sermaye işletmesi.

Özel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri:

- Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Çevre ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Yüksek Öğretim Kurumları döner sermaye işletmesi,
- Yüksek Öğretim Kurulu Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmesi.

2.5. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YÖNETİMİ VE ÖRGÜT YAPISI

Bu bölümde döner sermaye işletmelerinin yönetimi ve örgüt yapısı incelenerek bu işletmelerin organizasyonu ortaya konmuştur.

2.5.1. Yönetimi

Kamu döner sermaye işletmelerinin kanunla kurulduğunu daha önce belirtmiştik. Döner sermaye işletmeleri kuruluş kanunlarında; genellikle bu işletmelerin sermayeleri, gelir kaynakları ve döner sermayenin kullanma alanları, hangi kanunlardan istisna olduklarına ilişkin hükümler bulunmakta, döner sermaye işletmesiyle ilgili mali ve idari işlemlerin ne şekilde uygulanacağı ile muhasebe usullerini yönetmeliklere bırakmaktadır. İşletmeler genellikle sorumlu müdür (işletme müdürü) veya yönetim kurullarınca idare edilmektedir. Bir kısım işletmelerde ise yönetime, bağlı bakanlık veya genel müdürlüğün merkez organları iştirak etmektedir⁸⁶.

Bakanlıklarda, yönetim kurulu başkanı ve harcama yetkilisi ilgili bakan olabileceği gibi bakanın görevlendireceği genel müdürler de olabilir. Döner sermaye işletmelerinin yönetiminde, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, veznedar, taşınır kayıt kontrol yetkilisi, ambar memuru, muhasebe yetkilisi mutemetleri görev almaktadır⁸⁷.

2.5.2. Örgüt Yapısı

Döner sermaye işletmelerinin hizmetleri harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, veznedar, ambar memuru, muhasebe yetkilisi mutemetleri, taşınır kayıt kontrol yetkilisi, memurlar ile işçilerden bir teşkilat tarafından yürütülmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, önceden bilinen bazı kavramlar ortadan kalkmış ve bazı yeni kavramlar türetilmiştir. Örneğin, önceki

⁸⁶ GÖNEN, a.g.e., s. 9.

⁸⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 3.

yönetmelikteki “Sayman” kavramı yerini de “Muhasebe Yetkilisi” sözcüğü almıştır. Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca 31/12/2005 tarihli ve 26040 mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği ve Maliye Bakanlığı'nın 1 nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliği ile yeni düzenlemeler yapılmış, "İta Amirliği ve Tahakkuk Memurluğu" unvanları kaldırılarak "Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi" unvanları getirilmiştir.

Üst Yöneticilerin, 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda ita amiri sıfatıyla harcama yapma görev ve sorumlulukları bulunmaktaydı. 5018 Sayılı Kanunda ise açık olmayan ancak uygulamada ortaya çıkıp, şekillenecek olan bir yönetim sorumlulukları söz konusudur. Söz konusu kanunla “ita amiri” görevini üst yönetici yürütmektedir. Üst yönetici harcama yetkilisidir⁸⁸.

2.5.2.1. Harcama Yetkilisi

5018 Sayılı Kanuna göre; Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir, denilmektedir⁸⁹. Ancak, harcama yetkililerinin belirlenmesindeki güçlük nedeniyle Maliye Bakanlığı 31/12/2005 tarihinde 26040 Sayılı Resmi Gazetede 1 Nolu Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ yayınlanmış ve Genel ve Özel Bütçeli İdarelerde harcama yetkilisinin belirlenmesi sorununu büyük ölçüde çözmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunla değişik “Üst yöneticiler” başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasında; “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali, belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Milli Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.” Hükmüne yer verilmiştir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre Harcama Yetkilisi; Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir işletmenin en üst yöneticisini veya anılan görevi yürütmekle görevlendirilen kişiyi ifade etmektedir⁹⁰. Buna göre Döner Sermaye İşletmelerinde İşletme Müdürü Harcama yetkilisidir. Ancak; üniversitelerde

⁸⁸ ŞENER, Ramazan, **Üst Yöneticinin Harcama Yetkilisi Olması**,

<http://www.muhasabenet.net/makaleramazan%20senerust%20yoneticinin%20harcama%20yetkilisi%20oolmasi.pdf> (Erişim Tarihi: 12/05/2009).

⁸⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 31.

⁹⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 3.

Döner Sermaye İşletmeleri doğrudan Rektöre bağlı olduğu için üniversitelerdeki Döner Sermaye İşletmelerinde Harcama Yetkilisi Rektördür⁹¹. Söz konusu Yönetmeliğe göre; Harcama Yetkilileri harcama yetkisini, yardımcılarına yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilerine kısmen veya tamamen devredebilirler⁹². Dolayısıyla Rektör bu görevini yazılı olarak uygun gördüğü ölçüde yardımcılarına, dekanlara veya enstitü, yüksek okul, araştırma ve uygulama merkezi müdürlerine devredebilirler.

2.5.2.2. Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme Görevlisi, döner sermayeden yapılacak giderler ile tahsil edilecek gelirleri, tahakkuk etmektedir.

Gider gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.

Harcama yetkilisi, kendisine en yakın üst kademe yöneticilerinden birisini veya birkaçını ödeme emri belgesini düzenlemek üzere görevlendirir. Görevlendirilen kişiler de gerçekleştirme görevlisi olup, harcama birimindeki ön malî kontrol görevini yaparlar.

Gelir gerçekleştirme görevlileri; işletme gelirlerinin tahakkuk ve takip işlemlerini yürütürler.

Gider ve gelir gerçekleştirme görevlileri, kendilerine verilen görevlerin mevzuatına ve usulüne uygun olarak yürütülmesinden, düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve diğer gerçekleştirme görevlileri tarafından düzenlenen belgeler üzerinde yapmaları gereken kontrollerden sorumludurlar⁹³.

⁹¹ VAROL, a.g.m., s. 47.

⁹² Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 9.

⁹³ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 10.

2.5.2.3. Muhasebe Yetkilisi

Döner sermaye işletmelerinin mali işleri ile muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı'na atanacak döner sermaye muhasebe yetkilisi tarafından yürütülmektedir. Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinde muhasebe yetkilisinin görevi başında olmadığı hallerde, rektör tarafından görevlendirilecek kefalete tabi üniversite elemanlarından birisi bu görevi yürütür. Döner sermaye işletmelerinde muhasebe yetkilisinin başlıca görevleri şunlardır⁹⁴:

- Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.
- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.
- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.
- Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer malî işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, belge ve bilgileri her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.
- Yönetmelik gereğince düzenlenmesi gereken belge ve bilgileri, belirtilen sürelerde ilgili yerlere düzenli olarak vermek.
- Veznenin kontrolünü ilgili mevzuatında öngörülen sürelerde yapmak.
- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe biriminden uzak yerlerde görev yapan muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.
- Hesabını kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.
- Muhasebe birimini yönetmek.
- Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak.

⁹⁴ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 14.

Bunların dışında muhasebe yetkilisinin aşağıda sayılan sorumlulukları da bulunmaktadır.

Muhasebe yetkilileri ⁹⁵;

- Yukarıda sayılan hizmetlerin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından,
- Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,
- Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,
- Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,
- Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından,
- Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,
- Yetkili mercilere hesap vermekten, sorumludurlar.

Muhasebe yetkililerinin Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

2.5.2.4. Veznedar

Döner sermaye işletmelerinde para alma ve kasadan yapılan ödemelere ilişkin işler kefalete tabi veznedarlar tarafından yapılır. Veznedar, harcama yetkilisi tarafından atanır. Veznedarın izin ve hastalık gibi nedenlerle geçici olarak ayrılması halinde bu görev, kefalete tabi muhasebe memurlarından veya kefalete tabi tutulacak diğer memurlardan birisine verilir⁹⁶.

⁹⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 15.

⁹⁶ 05/07/1983 Tarihli 18098 Sayılı **Resmi Gazete**, Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 20.

Veznedarın görevleri şunlardır⁹⁷:

- Tamamlanmış belgelere dayanarak ve usulüne uygun olarak ödeme ve tahsilat yapmak,
- Tahsil edilen paralarla ödemeleri günü gününe kasa defterine kaydetmek ve bu kayıtların belgelere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunu sağlamak,
- Döner sermayeye ait para ve kıymetli evrakı işletmenin kasasında saklamak,
- Tahsilata ve ödemeye ilişkin belgelerin dip koçanlar ile kasa defterini ve sair belgeleri saklamak,
- Muhasebe Yetkilisinin vereceği sair işleri yapmak.

Veznedar, Vezne mevcudunun defter ve kayıtlara göre noksan olmasından, veznedeki kıymetlerin ziyan veya eksilmesinden doğrudan doğruya sorumludur⁹⁸.

Söz konusu yönetmeliğin 23. maddesine göre vezne işlemleri şöyledir:

Döner sermaye işletmelerinde kasadan yapılacak ödemeler ile kasada bulundurulacak nakit miktarı yönetim kurulunun önerisi ve harcama yetkilisinin onayı ile tespit edilir. Belirlenen limitleri aşan nakit, Merkez Bankasına yoksa onun muhabiri olan Ziraat Bankası şubelerinden birisinde saymanlık adına açtırılacak hesaba yatırılır. Kasa mevcudunun kasa defterine uygunluğu her gün muhasebe yetkilisi tarafından kontrol edilir ve kasa defteri veznedarlar ve muhasebe yetkilisince imzalanmak suretiyle kapatılır.

2.5.2.5. Ayniyat Memuru (Taşınır Kayıt Kontrol Görevlisi)

Döner sermaye işletmelerinde ayniyat işleri, muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kefalete tabi ayniyat memuru tarafından yapılır. Ayniyat memuru ilgili amirin teklifi üzerine harcama yetkilisi tarafından atanmaktadır. Ayniyat memurunun izin veya hastalık gibi nedenlerle görevi başında bulunmadığı zamanlar, bu görev işletmenin kefalete tabi diğer memurları tarafından yerine getirilir⁹⁹.

⁹⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 21.

⁹⁸ Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 22.

⁹⁹ Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 25.

Söz konusu yönetmeliğe göre ayniyat memurunun görevleri şunlardır¹⁰⁰:

- Ayniyat talimatnamesi gereğince ayniyat işlerini yürütmek, bunlarla ilgili kayıt ve defterleri tutmak,
- Ayniyat kayıtlarına ilişkin defter ve belgeleri saklamak,
- Muhasebe Yetkilisine ayniyat hesabını vermek,
- Ambar memuru bulunmadığı hallerde ambar memurunun görevlerini yapmak,
- Ambar işlemlerini kontrol etmek,
- Yetkililerce verilecek diğer işleri yapmak.

2.5.2.6. Ambar Memuru

Döner sermaye işletmelerinin ambar işleri harcama yetkilisi tarafından atanan ambar memurlarınca yapılır. Ambar memurunun görevleri şunlardır¹⁰¹:

- Ambar sevk ve idaresini sağlamak,
- Gerek hariçten satın alınarak ve gerekse işletme tarafından üretilerek veya imal edilerek ambara giren her türlü madde, eşya, makine, taşıt, malzeme ve benzeri şeylerin kaydını tutmak, muhafaza etmek, bunları yangın, çürüme, bozulma, akma gibi her türlü tehlike ve zararlardan korumak, kendilerinin alamayacakları koruma tedbirleri için ilgililere yazılı olarak bilgi vermek.
- Ambar stok kartlarının kartoteks usulü ile tutulmasını sağlamak,
- Ambara giren malzeme ve malları tasnifli, tertipli ve iyi bir durumda muhafaza etmek,
- Ambara giren ve yukarıda sayılan malzeme ve eşyayı yetkililerin yazılı emirlerine dayanarak, belge karşılığında ilgililere vermek,
- Başka yerlerden gelen veya satın alınan malları muayene komisyonlarına muayene ettirmek ve ambara girişlerini düzenlemek,
- Ambardan sevk edilecek mal ve malzemenin sevk ve belgelerini düzenlemek,
- Ambar mizanlarını çıkarmak ve bunların muhasebe ile uygunluğunu sağlamak,

¹⁰⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 26.

¹⁰¹ Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 28.

- Ambarda saklanan malzeme ve eşyalarda meydana gelen hasarlar için gerekli tutanakları düzenlemek, kayıtlardan çıkarılacak veya imha edilecek malzeme ve eşya için gerekli işlemleri yaparak ayniyat memuruna vermek,
- Muhasebe Yetkilisinin ve diğer yetkililerin verecekleri işleri yapmak.

2.5.2.7. Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri

Saymanlıkça tahsilinde güçlük görülen döner sermaye gelirleri muhasebe yetkilisince teklif edilen ve mutemetliği harcama yetkilisince onaylanan kefalete tabi muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsil edilir. Döner sermaye gelirlerinden hangilerinin muhasebe yetkilisi mutemetlerince tahsil edileceği muhasebe yetkilisinin teklifi ve harcama yetkilisinin oluru ile sağlanmaktadır.

Muhasebe Yetkilisi Mutemedi; Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, muhafaza etmeye, vermeye, göndermeye yetkili ve bu işlemlerle ilgili olarak doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur¹⁰².

Muhasebe Yetkilisi mutemetlerine muhasebe yetkilisince uygun görülecek sayıda tahsil fişi verilir. Muhasebe Yetkilisi mutemetlerince tahsil edilen paralar, tahsil fişlerinin tarih ve numarası itibarıyla kasa defterlerine kaydedilir. Mutemetlerce yapılan tahsilat üç günde bir döner sermaye saymanlığına yatırılır.

Muhasebe Yetkilisi, her zaman muhasebe yetkilisi mutemetlerini kontrol edebilir ve işyerlerinde bulunan paranın saymanlığa yatırılmasını isteyebilir¹⁰³.

2.6. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN BÜTÇE YAPISI

Bilindiği gibi döner sermaye işletmeleri bütçe ilkelerinden sapmayı göstermektedir. Bu bağlamda, bu işletmelerin ayrı bir bütçesi bulunmaktadır.

¹⁰² Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde3.

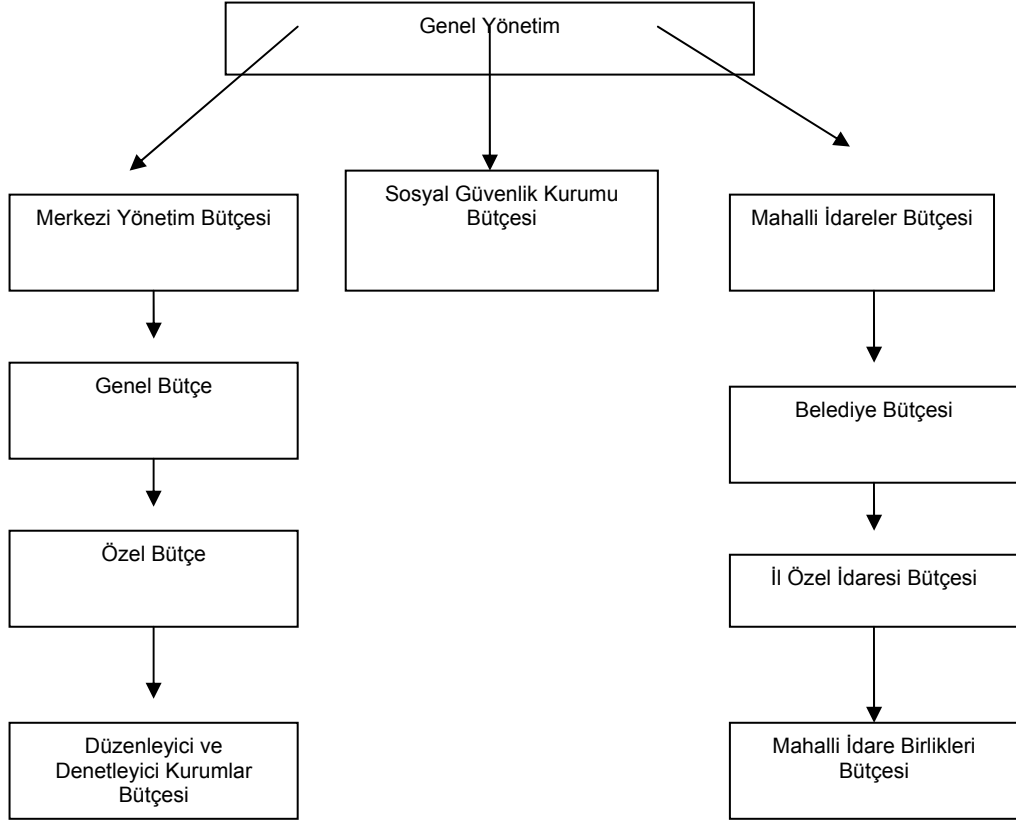
¹⁰³ Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği, Madde 30.

2.6.1. Bütçe Sistemimizde Yer Alan Bütçe Çeşitleri

Türkiye' de bütçe çeşitleri ülkemizde idari yapılanmaya göre şekillenmiştir. 5018 sayılı kanuna göre idari yapılanma şekil 2.1 de gösterildiği gibi düzenlenmiştir. Ayrıca söz konusu kanunun yer vermediği kuruluşlar olarak Fon Kuruluşları, Döner Sermayeli İşletmeler ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri de devletin idari yapısı içinde yer almaktadır. Bu kuruluşların Kanun kapsamı dışında tutulmalarının gerekçesi, bunların yeniden yapılandırma sürecine alınmış olmalarıdır¹⁰⁴.

¹⁰⁴ MERİÇ, a.g.e.(Türkiye'nin Mali Yapısı), s. 35.

Şekil 2.1 Türkiye’de İdari Yapılanma



Kaynak: MERİÇ, Metin, **Türkiye'nin Mali Yapısı**, İkinci Baskı, İzmir, 2007, s. 34.

5018 sayılı Kanuna göre bütçe çeşitleri şunlardır:

1- Merkezi Yönetim Bütçesi:

5018 sayılı kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Bunlar genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici denetleyici kurum bütçelerinden oluşmaktadır.

- Genel Bütçe:

Genel Bütçe, en geniş kapsamlı devlet bütçesidir. Muhasebe-i Umumiye Kanununun 28. maddesine göre; “Her mali yılda devletçe toplanacak gelirler ile ödenecek giderler bütçe kanunu ile belli edilir” hükmü ile devlet bütçesinin tanımı yapılmıştır. 5018 sayılı yasaya göre genel bütçe; devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu kanuna ekli I sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

- Katma Bütçe:

Muhasebe-i Umumiye kanununun 115. maddesine göre; “Giderleri özel gelirleri ile karşılanan ve genel bütçe dışında idare edilen bütçelere katma bütçe denilmektedir” hükmü katma bütçenin tanımını yapmaktadır. Katma bütçeler, ilk kuruluş yıllarında daha çok ticari nitelikte hizmet üreten ve ürettikleri malları satabilen kuruluşlar için uygulanmıştır. Buna göre, devlet demiryolları, posta idaresi, hava yolları, madencilik ve sanayi kurumları ilk zamanlar katma bütçe ile yönetilmişlerdir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanununun 2003 yılında kabul edilmesiyle katma bütçe uygulamasına son verilmiştir.

- Özel Bütçe:

Genellik ve birlik ilkelerinden sapmanın bir örneği de özel bütçe uygulamasıdır. Muhasebe-i Umumiye Kanununun 115. maddesi özel bütçenin tanımına da yer vermiştir. Buna göre; “Giderleri özel gelirleri ile karşılanan ve genel bütçe dışında idare edilen bütçelere katma bütçe, yerel gider ve geliri kapsayan bütçelere de özel bütçe denir” hükmüyle yerel bütçeli kuruluşlar özel bütçeli kuruluş olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı yasaya göre özel bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu kanuna ekli II sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

- Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi:

Özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.

2- Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçesi:

Sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.

3- Mahalli İdare Bütçesi,

Mahalli idare kapsamında yer alan belediye, il özel idaresi ve mahalli idare birliklerinin bütçesidir.

4- Döner Sermaye Bütçesi:

Genellik ilkesinden en önemli sapma döner sermayelerle ilgilidir. Döner sermaye esası, genel bütçe içindeki kuruluşlara iktisadi nitelik ve yönetim bakımından serbestlik getirir. Dolayısıyla bu tür kuruluşların daha serbest hareket edebilmeleri ve başarılı olabilmeleri için bu istisnaya başvurulmuştur. Böylece genel bütçe içindeki kuruluşlar döner sermaye aracılığı ile işletmecilik olanağına kavuşturulmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin bütçesi 5018 sayılı Kanunun kapsamı dışındadır.

Ancak, 10/12/2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali saydamlık sağlanması yönünde kararlar alınmıştır. Söz konusu kanuna göre beş bütçe türü oluşmuştur. Buna göre; bütçe çeşitleri genel, özel, düzenleyici-denetleyici kurum, sosyal güvenlik kurumu ve mahalli idare bütçesidir. Genel, özel ve düzenleyici-denetleyici kurum bütçeleri merkezi yönetim bütçesi olarak kabul edilmektedir. Bunların dışında, döner sermaye işletme bütçesi, bağlı olduğu idare bütçesine alınacak ve tasfiye edilecek böylece bütçe kapsamı genişleyecek ve mali disiplin sağlanacaktır yönünde döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması amaçlanmaktadır.

2.6.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Bütçe

Döner sermayeli işletmeler, faaliyetlerini genel bütçeden ayrı olarak genel mali yönetimin dışında ve özel hukuk hükümlerine göre yürütmektedir. Bu işletmeler için devlet tarafından ayrı bir bütçe yapılmamaktadır.

5018 sayılı kanuna göre döner sermayelerin bütçesi bağlı olduğu idare bütçesi içinde yer alır hükmü kabul edilmiştir. Söz konusu kanuna göre işletmelerin bütçeleri döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği esaslarına göre hazırlanmakta ve yürürlüğe girmektedir. Buna göre;

- İşletme bütçeleri; metin kısmı ile ekli cetvellerden oluşur.
- Bütçeler, yılı içinde yapılacak giderler ile gelirlerden oluşur.
- Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında aşağıdaki ilkelere uyulur¹⁰⁵:

1- Bütçeyle verilen harcama yetkisi, mevzuatla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

2- Bütçeler, izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte hazırlanır ve değerlendirilir.

3- Bütçe, malî işlemlerin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.

4- Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

5- Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

6- Bütçelerde giderlerin gelirleri aşmaması esastır.

7- Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce yetkili merci tarafından onaylanmadıkça uygulanamaz.

8- Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

9- İşletmelerin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

10- İşletme hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

Onaylanarak kesinleşen bütçeler, en geç Aralık ayının sonuna kadar uygulanmak üzere işletmelere gönderilir. Bütçelerin bir örneği de muhasebe yetkilisine verilir¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 4.

¹⁰⁶ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 5.

Bütçede öngörülen ödeneklerin yetersiz kalması veya iş programında öngörülme yen işlerin yapılmasının gerektiği hâllerde, süre şartları hariç olmak üzere ek bütçe yapılabilir. Ek bütçe taleplerinde kaynağın gösterilmesi zorunludur¹⁰⁷.

Döner sermayeli işletmelerin bütçeleri yıllık olarak işletmenin yetkili organlarınca hazırlanır, bağlı olduğu idarenin, bakanlığın onayı ile son şeklini alır ve uygulamaya koyulur. Onaylanan bütçeler Maliye Bakanlığına gönderilir. Maliye Bakanlığına gelen bütçeler Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesinde yönetmelik ve mevzuat hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına bakılır. Kanun ve yönetmeliğe aykırı olarak konan gelir ve gider kalemleri varsa bunların bütçeden çıkarılması, kanun ve yönetmeliğe uygun olarak hazırlanmamışsa uygun olmadığı bildirilir. Böylece işletme bütçelerinin Maliye Bakanlığının görüşleri doğrultusunda hazırlanması sağlanır¹⁰⁸.

Genel olarak, döner sermaye işletme bütçelerinin hazırlanmasında ve uygulanmasında uyulması gereken kuralları şöyle belirtebiliriz¹⁰⁹;

- Bütçeler mali yıl başında yürürlüğe gireceğinden, işletmeler taslak bütçelerini yönetmelikleri ile belirtilen süre içinde incelenmesi için bağlı oldukları birimlere gönderirler. Bu birimler tarafından incelenen bütçeler onay için genel müdürlüklere bağlı işletmelerde mali yılın başlangıcından önce bakanlığın onayına sunulur.
- İşletmenin giderleri ile gelirleri bütçede bölüm ve maddeler halinde ayrıntılı olarak gösterilir.
- Her bölüm ve maddeye istenilen ödeneğin, zaruri sebepleri bütçeye eklenecek gerekçede belirtilmelidir.
- Bütçenin düzenlenmesinde personel, işletme ve idare masrafları ile yatırımlar ayrı ayrı bölümlerde gösterilmelidir.
- Her ne suretle olursa olsun, bütçede karşılığı ödenek olmadıkça harcama yapılamaz.
- Ek bütçe düzenlenmesi, Bakanlığın onayına bağlıdır.

¹⁰⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 6.

¹⁰⁸ ALAGÖZ, a.g.e., s.126.

¹⁰⁹ ADIGÜZEL, Selçuk, **Devlet Muhasebe Uzmanları Araştırma Raporu**, s.47, http://www.demud.org.tr/arastirma_rapor.html, (Erişim Tarihi: 25/04/2009).

- Bütçede bölümden bölüme yapılacak aktarmalar, işletme müdürlerinin teklifi ve genel müdürlüğün veya Bakanlığın onayına bağlıdır.
- Bölüm içi aktarmalar ise sorumlu saymanın teklifi üzerine, işletme müdürünün onayı ile yapılır.
- Yapılacak her türlü masraf, sebep ve mahiyetleri de nazara alınarak, mutlaka onu ilgilendiren bölüm maddeden yapılmalıdır.

Döner sermayeli işletmeler bütçesinde bölüm içi aktarmalar muhasebe yetkilisinin teklifi ve harcama yetkilisinin onayı ile yapılmaktadır.

Bakanlık onayından geçirildikten sonra mali yıl başlangıcında uygulamasına geçilmiş olan esas bütçenin gider tablosunun herhangi bir bölüm maddesine konulmuş ödeneğini yıl sonuna kadar yetmeyeceğinin anlaşılması halinde, ihtiyaçtan fazla ödeneği bulunan bir diğer bölüm maddeden aktarma yapılabilmesi yürütme organı kararına ve Bakanlığın onayına bağlıdır. Ödeneği bitmiş bir gider bölüm maddesinden aktarma yapılmadan harcama yapılması mümkün değildir.

2.7. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE İHALE, MUHASEBE

Bu bölümde döner sermaye işletmelerinin ihale, muhasebe ve denetim konuları ele alınmıştır. Bu işletmeler; ihale bakımından 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ile bu ihalelerdeki düzenlenen sözleşmeler bakımından 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa tabi iken, muhasebe usul ve esasları bakımından Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabi bulunmaktadır.

2.7.1. Döner Sermaye İşletmelerinde İhale Sistemi

Döner sermaye işletmeleri ihale işlemleri, 2003 yılına kadar “Döner Sermayeli İşletmeler İhale Yönetmeliği” esasları uyarınca yürütülmekteydi. Söz konusu yönetmelik 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunundan farklılık arz ediyordu. Döner sermayeli işletmeler 2003 yılından itibaren satım, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve kiraya verme işleri dışında kalan (mal ve hizmet alımı, yapım işleri ile kiralama ve taşıma) işlerinin ihalelerini 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre düzenlemektedir. Döner sermaye işletmelerinin kamu harcaması yapılmasını

gerektirmeyen, sadece gelir sağlayan işleri Döner Sermayeli İşletmeler İhale Yönetmeliğine göre; kamu harcaması yapılmasını gerektiren işleri ise 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre yürütülmektedir¹¹⁰.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğinin ihale işlemleri adlı 28. maddesine göre; döner sermayeli işletmelerde mal ve hizmet alımı ile yapım işleri, 22/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 5/1/2002 tarihli ve 4735 sayılı Kamu İhaleleri Sözleşme Kanunu, satış işleri ise 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak 15/06/1984 tarihli ve 84/8213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği hükümlerine göre yapılır.

İşletmelerce 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine göre yapılacak ihalelere, işletmelerin muhasebe birimlerinden komisyon üyesinin katılmaması esas olmakla birlikte, idarelerde yeterli sayı veya nitelikte personel bulunmaması nedeniyle ihale yetkilisince muhasebe birimlerinden üye istenilmesi hâlinde en az bir personel görevlendirilir¹¹¹.

Kamu İhale Kanununa göre kanunun amacı; “kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirlemektir”¹¹².

Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür¹¹³:

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler*, özel idareler ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler, tüzel kişiler.
- Kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekküllerinden oluşan kamu iktisadi teşebbüsleri.

¹¹⁰ SAĞLAM, a.g.t., s. 65.

¹¹¹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 28.

¹¹² 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 1.

¹¹³ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 2.

* 5018 Sayılı Kanunla Özel Bütçeli İdare olmuştur.

- Sosyal güvenlik kuruluşları, fonlar, özel kanunlarla kurulmuş ve kendilerine kamu görevi verilmiş tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar (mesleki kuruluşlar ve vakıf yükseköğretim kurumları hariç) ile bağımsız bütçeli kuruluşlar.
- (1), (2) ve (3) bentlerinde belirtilenlerin doğrudan veya dolaylı olarak birlikte ya da ayrı ayrı sermayesinin yarısından fazlasına sahip buldukları her çeşit kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler.
- 4603 sayılı Kanun kapsamındaki bankaların yapım ihaleleri.

Yukarıda açıklanan madde hükmünden anlaşılacağı üzere döner sermaye işletmeleri ihale işlemleri bakımından Kamu İhale Kanununa tabidir.

Döner sermaye işletmeleri, bu kanuna göre yapılacak ihalelerde; saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumludur.

Aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olmadığı sürece mal alımı, hizmet alımı ve yapım işleri bir arada ihale edilemez.

İlgili mevzuatı gereğince Çevresel Etki Değerlendirme (ÇED) raporu gerekli olan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için ÇED olumlu belgesinin alınmış olması zorunludur. Ancak, doğal afetlere bağlı olarak acilen ihale edilecek yapım işlerinde ÇED raporu aranmaz.

Bu Kanuna göre yapılacak ihalelerde açık ihale usulü ve belli istekliler arasında ihale usulü temel usullerdir. Diğer ihale usulleri Kanunda belirtilen özel hallerde kullanılabilir. Ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamaz¹¹⁴.

. Açık ihale usulü; bütün isteklilerin teklif verebildiği usulü, Belli istekliler arasında ihale usulü; ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idare tarafından davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usulü, ifade etmektedir. Bunların dışındaki diğer ihale usulleri; pazarlık usulü, doğrudan temindir¹¹⁵.

¹¹⁴ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 5.

¹¹⁵ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 4.

İhale işlemleri ihale komisyonunca yapılmaktadır. Söz konusu kanunun 6. maddesine göre İhale yetkilisi*, biri başkan olmak üzere, ikisinin ihale konusu işin uzmanı olması şartıyla, ilgili idare personelinen en az dört kişinin, genel ve özel bütçeli kuruluşlarda maliye memurunun, diğerlerinde ise muhasebe veya mali işlerden sorumlu bir personelin katılımıyla kurulacak en az beş ve tek sayıda kişiden oluşan ihale komisyonunu, yedek üyeler de dahil olmak üzere görevlendirir.

İhale komisyonu eksiksiz olarak toplanır. Komisyon kararları çoğunlukla alınır. Kararlarda çekimser kalınmaz¹¹⁶.

Döner sermayeli kuruluşlar ihale yönetmeliğine göre; Genel bütçeye dahil dairelerle özel bütçeli idarelere, özel idare ve belediyelere bağlı döner sermayeli kuruluşların alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleri bu yönetmelikte yazılı hükümlere göre yapılır¹¹⁷.

Döner sermayeli kuruluşlar, kendilerine verilen görevleri ve hizmetleri kuruluş amaçlarına uygun olarak ve verimlilik ilkesi doğrultusunda yerine getirirken, ihtiyaçların en iyi şekilde, uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve ihalede açıklık ve rekabetin sağlanması esaslarına riayet etmek mecburiyetindedirler¹¹⁸.

Döner sermayeli işletmeler yapılan ihaleler sonucunda sözleşme düzenlerler. Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşmaya kamu ihale kanununa göre sözleşme denmektedir¹¹⁹.

Yapılan bu sözleşmelerin düzenlenmesi, uygulanması ile ilgili esas ve usuller Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Bu Kanunda belirtilen haller dışında sözleşme hükümlerinde değişiklik yapılamaz ve ek sözleşme düzenlenemez¹²⁰.

* İdarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlilerini,

¹¹⁶ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 6.

¹¹⁷ Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği, Madde 1.

¹¹⁸ Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği, Madde 2.

¹¹⁹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 4.

¹²⁰ 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Madde 4.

2.7.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi

Bir işletmenin muhasebe sistemi, muhasebe bilgilerinin karar vericilere iletilmesi amacıyla, işletme organizasyonu tarafından kullanılan personel, yönerge, araç ve kayıtlardan oluşmaktadır. Mali işlem ve olayları para ile ifade ederek kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek sınıflandırma, rapor etme ve sonuçları yorumlama yöntemi olan muhasebe, değişik işletmelerde değişik boyutlarda görevler yüklenir. Bir kısım işletmeler, muhasebeyi vergi matrahının belirlenmesi, borç ve alacaklarının izlenmesi amacıyla kullanmayı yeterli bulurken, diğer bazı işletmeler muhasebeden, tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini beklerler¹²¹.

Muhasebe sisteminin amacı; işletme içi ve dışı bilgilerin bir sistem içinde toplanması, işlenmesi ve değerlendirilmesidir. Aslında, bu görünümü ile muhasebe sistemi bir "bilgi toplama sistemi" özelliği taşımaktadır. Ancak, burada söz konusu olan bilgi toplama sistemi belirli bir amaca yönelmiş, sonuçların yorumlamasını da içeren bir yönetim faaliyetidir ve aktif niteliklidir¹²².

Muhasebe sistemi, ilgilerinin ihtiyaçlarını göz önünde tutarak, örgüt içindeki hem geçmiş hem de geleceğe ilişkin bilgileri sağladığından bir taraftan içinde bulunulan durumu, diğer taraftan da ileriye yönelik durumu sergilemektedir.

Döner sermayeli işletmelerde muhasebe sisteminin ve uygulamalarının temel dayanağını 01/05/2007 tarih 26509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği oluşturmaktadır. 5018 sayılı kanunun geçici 11. maddesi gereğince döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması süreci başlamıştır. Madde şöyledir: "Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığı' nca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir" hükmü gereğince döner sermayelerin 5018 sayılı kanun esaslı yapılanmalarına temel teşkil etmek üzere söz konusu yönetmelik düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğin kabul edilmesiyle daha önce varolan

¹²¹ ACISU, Selahattin, Döner Sermayeli İşletmelerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Karşısındaki Durumları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 3, 1999, s. 12.

¹²² KARACAN, a.g.t., s. 18, (PEKER, Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, I-II ve III. Kitap, 4. b., İstanbul, Fatih Yayınevi Matbaası, 1988, s. 17).

13/06/1999 tarih ve 23724 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliği yürürlükten kalkmıştır.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre; bu Yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir¹²³.

Söz konusu yönetmeliğe göre yönetmeliğin dayanağının 5018 sayılı kanunun 11. maddesi olduğu belirtilmiştir¹²⁴.

Döner sermaye işletmelerinde muhasebe işlemleri muhasebenin temel ilke ve kurallarından olan sosyal sorumluluk, süreklilik, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet, belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, önemlilik, ihtiyatlılık ilkelerine göre yürütülür¹²⁵.

Ayrıca, bu işletmelerin yeniden yapılandırılması kapsamında genel bütçeli idarelerle özel bütçeli idarelerin hesaplarını tutan saymanlıklarda SAY2000i projesi başlatılmış böylece hesaplarda standardizasyona gidilerek Maliye Bakanlığı' nca bu saymanlıkların hesaplarının an ve an izlenebilmekte, gelir ve gidere ilişkin bilgilere kolaylıkla ulaşılabilmektedir. Bu bağlamda, döner sermaye işletmelerinin sadece aylık ve yıllık verileri taşıyan mizanları 2003 yılında aynı proje kapsamına dahil edilmiştir¹²⁶.

Yapılan bütün çalışmalarda amaç muhasebe sisteminin tek düzen hale getirilerek hesapların kontrol ve denetiminin sağlanarak şeffaf ve hesap verebilir bir kamu mali yönetiminin sağlanmasıdır.

¹²³ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 1.

¹²⁴ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 2.

¹²⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 29.

¹²⁶ ÖZDAMAR, Dilek, Döner Sermaye Saymanlıklarında Kullanılan Muhasebe Programları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz- Eylül 2003, s. 132.

2.8. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE DENETİM SİSTEMİ

Döner sermaye işletmelerinde denetim; işletme içi ve işletme dışı denetim olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. İşletme içi denetim; hiyerarşik, idari ve mali denetimden oluşmakta iken işletme dışı denetim; Maliye Bakanlığı ile Sayıştay Başkanlığının denetiminden oluşmaktadır.

2.8.1. Genel Olarak Denetim

Genel olarak denetim “boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir”. Türk Dil Kurumu tarafından “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır. Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan ve/veya aynı anlamda kullanılan “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.” birçok sözcük vardır. Türkiye’de denetleme kavramı, daha çok ağırlıklı olarak revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcüklerinde kendisini bulmaktadır¹²⁷.

Kaldı ki denetim, yönetimin bir fonksiyonudur. Yönetim varsa, denetimde olmalıdır. Kamuda denetim görünür de kurum için yapılıyor görünse de aslında vatandaş adına yapılmaktadır. Çünkü, kamu hizmetleri için yapılan harcamalar vatandaştan toplanan vergilerle karşılanmaktadır. Kamuda denetim, sadece usulsüzlük ve yolsuzluk bulmak, birilerine bunun sonucunda ceza vermek değildir. Denetimin temel fonksiyonu alınan karar, yapılan düzenleme ve getirilen yeniliklerin kuruluşun amacına ulaşmasında katkı sağlayıp sağlamayacağını belirlenmesi, düzeltme gayesiyle kusurların gösterilmesi, bunların tekrarına engel olunmasıdır. Denetim, yöneticinin kuruluşunun ne durumda olduğunu bilmesini sağlayarak, ona karar almasında yardımcı olur. Bu nedenle denetim sadece kamu kuruluşları için değil, özel kuruluşlar içinde yönetimin bir parçası olan vazgeçilmez bir unsurdur¹²⁸.

¹²⁷ KENGER, Erdal, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat, 2001, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1, (Erişim tarihi: 12/05/2009).

¹²⁸ KARAARSLAN, Erkan, Denetim Sistemimiz, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 35, Ocak- Mart 2007, s. 29.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre; İşletmelerde kontrol ve denetimin amacı¹²⁹;

- Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- İlgili mevzuata uygun olarak faaliyet gösterilmesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, sağlamaktır.

Döner sermayeli işletmelerde denetim esaslarını belirleyen belli bir mevzuat mevcut değildir. Uygulamada döner sermayeli işletmelerin denetimi bağlı oldukları idarelerin denetimini düzenleyen kanun, tüzük ve yönetmelikler esas alınarak yapılmıştır. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin denetimi incelenirken işletmelerin bağlı oldukları idareler ile bu kuruluşlar üzerinde denetim yetkisi veren genel nitelikteki kanun, tüzük ve yönetmelikler dikkate alınmıştır.

Bu noktada, döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği incelendiğinde 5018 sayılı kanunun denetim yapısının bir iz düşümünün döner sermayeler için de öngörüldüğü görülmektedir. Yeni kamu mali yönetim ve kontrol yapısının öngördüğü muhasebe yetkilisinin ödeme öncesinde, mali hizmetler biriminin harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında mali kontrolü sonrası yapılan harcamaların, iç denetçiler tarafından harcama sonrası yasal uygunluk denetimleriyle birlikte, Sayıştay' ın dış denetimini kapsayan sistem döner sermayeye uyarlanmıştır¹³⁰.

¹²⁹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 11.

¹³⁰ YILDIZ, Mustafa Said, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği' nin Getirdikleri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 37, Temmuz-Eylül, 2007, s. 72.

2.8.2. İşletme İçi Denetim

Döner sermaye işletmelerinde işletme içi denetim; hiyerarşik, idari ve mali denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre; İşletmeler, ilgili idarelerin iç denetim kapsamında sayılırlar. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri ve ilgili mevzuat çerçevesinde ilgili idarelerin iç denetçileri tarafından iç denetime tabi tutulurlar¹³¹.

2.8.2.1. Hiyerarşik Denetim

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için idarenin kullandığı çeşitli araç ve elemanlar arasında en önemli yeri memurlar alır. Bu memurlar da kendi içlerinde ast ve üst olmak üzere ikiye ayrılmaktadır¹³².

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde üstler astların yaptıkları işleri sevk ve idare ederler. Astlar ilgili mevzuat çerçevesinde amirlerince verilen emirlere göre hareket ederek kamu hizmetlerini fiilen yürüten memurlardır. Üstler ise kamu hizmetlerini idare etmekle görevlendirilmiş memurlardır. İşte hiyerarşi bir kamu tüzel kişiliği içerisinde kendi aralarında sınıflanan amirlere, memurların bağılanışıdır. Böylece hiyerarşik denetimde üstler, yetkisi dahilinde döner sermayeli işletmelerde memurları, yapılan işlem ve kayıtları kontrol eder. Dolayısıyla bu kontrol aynı zamanda idari bir denetimdir.

2.8.2.2. İdari Denetim

İdarenin sahip olduğu kaynakların, amaca ulaşmak için karlı ve verimli olarak kullanılmasını gerçekleştirmek için yapılan denetimdir¹³³.

Döner sermaye işletmelerinde idari denetim esasında hiyerarşik denetim gibi yapılmaktadır. Ancak, idari denetim yürütme yetkisi olmayan denetim elemanları

¹³¹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 13.

¹³² ALAGÖZ, a.g.e., s. 125.

¹³³ ALAGÖZ, a.g.e., s. 125.

veya denetim yapmak için görevlendirilen elemanlar tarafından yapılmasına rağmen, hiyerarşik denetimi yapan amirlerin yürütme yetkisi vardır.

İdari denetim, idarenin yapmış olduğu işlem ve eylemlerin idari kuruluşlar tarafından denetlenmesidir. Bu denetim, aynı kamu tüzel kişiliği içinde yer alan iki merciden birinin diğerinin işlem ya da eylemini denetlemesi biçiminde olabileceği gibi, bir kamu tüzel kişisi ya da organın yapmış olduğu bir işlem ya da eylemin bir başka kamu tüzel kişisi ya da organ tarafından denetlenmesi biçiminde de olabilir. İdari denetimin birinci biçimi, iç denetim olarak da adlandırılan hiyerarşi denetimidir. İdari denetimin ikinci biçimi ise, dış denetim olarak adlandırılan vesayet denetimidir¹³⁴.

Görüldüğü gibi idari denetim içinde farklı kavramları barındıran bir denetim türüdür. Ancak, idari denetim bu bölümde işletme içinde yapılan denetim olarak ele alınmıştır. Bu bağlamda, burada ele alınan idari denetim, aynı kamu tüzel kişiliği içinde yer alan iki merciden birinin diğerinin işlem ya da eylemini denetlemesidir.

İdari denetim, işletmedeki iç denetçiler vasıtasıyla yapılmaktadır. İç denetçiler 5018 sayılı kanunda yer almaktadır. Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

5018 sayılı kanununa göre iç denetçinin görevleri şunlardır¹³⁵:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

¹³⁴ **İdari Denetim**, <http://www.makaleler.com/oku-%C4%B0dari+denetim>, (Erişim Tarihi:12/05/2009).

¹³⁵ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 64.

- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

5018 sayılı kanunda sayılan diğer görevlerinin yanında harcama sonrası yasal uygunluk denetimi yapmak, mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak görevlerini ifa etmesi öngörülen iç denetçilerin döner sermaye denetim sürecinde de yer alması ilk defa Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Tümüyle yeni bir düzenleme sayılabilecek bu husus döner sermayelerin 5018 sayılı kanun yaklaşımıyla yeniden yapılandırılmalarına önemli bir örnek teşkil etmiştir¹³⁶.

2.8.2.3. Mali Denetim

Mali denetim, bütün idarenin mali işlemlerinin ve levazım* işlerinin titizlik ve dürüstlük noktasından kontrol edilmesidir¹³⁷.

5018 sayılı kanuna göre mali denetim; Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir¹³⁸.

Mali denetim devletin varlıklarının, gelirlerinin ve giderlerinin denetlenmesi anlamına gelmektedir. Devlete ait paranın toplanması, harcanması ve yapılan harcamalar ile varlıkların amaca uygun kullanılıp kullanılmamasının kontrolü mali denetimle sağlanmaktadır.

Diğer bir tanımlamaya göre ise mali denetim; mali araçların ekonomik, verimli, etkin kullanılması için makul güvence sağlamak üzere oluşturulan kontroller, kurallar, prosedürler ve örgüt yapılarını da içeren bir sistem olarak tanımlanmaktadır¹³⁹.

¹³⁶ YILDIZ, Mustafa Said, **a.g.m.**, s. 71.

* Mali işlemlerle ilgili tüm araç ve gereç.

¹³⁷ ALAGÖZ, **a.g.e.**, s. 126.

¹³⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 68.

¹³⁹ DEMİRCİ, Muharrem, Kamu İç Mali Kontrolü Kavramı ve AB Uygulamaları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 36, Nisan- Haziran, 2007, s. 48.

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

2.8.3. İşletme Dışı Denetim

İşletme dışı denetim, Maliye Bakanlığı denetimi ile Sayıştay denetiminden oluşmaktadır.

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir¹⁴⁰.

5018 sayılı kanununa göre; Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak¹⁴¹;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

suretiyle gerçekleştirilir.

¹⁴⁰ KENGER, a.g.e., http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a (Erişim Tarihi: 15/05/2009).

¹⁴¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 68.

2.8.3.1. Maliye Bakanlığı Denetimi

Devlet hazinesinin temsilcisi olan Maliye Bakanlığına, döner sermayeli işletmelerin denetimi ile yıllık bütçelerinin yapılmasında, finansman sağlanmasında, elde ettikleri gelir ve karlar üzerinde yetkiler tanınmıştır¹⁴².

Maliye Bakanlığının idareler üzerinde yapmış olduğu denetim daha çok mali denetimdir. Dolayısıyla bakanlığın yaptığı denetim, faaliyetlerin hukuki kurallara uygunluğu açısından yapılmaktadır.

5018 sayılı kanuna göre Maliye Bakanlığınca yürütülecek hizmetler şöyledir¹⁴³;

“Mali yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.”

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde doğrudan Maliye Bakanlığı denetimi öngörülmüştür. Buna göre¹⁴⁴;

“İşletmeler, ilgili idarenin denetim elemanları, Bakanlık ve Sayıştay tarafından denetlenir”.

Bu durumda söz konusu düzenlemenin her ne kadar 5018 Sayılı kanunun adem-i merkeziyetçi mali denetim anlayışı ve ilgili maddeleriyle çeliştiği söylenebilirse de; kendine özgü kuruluş yapısı, amacı, işlemleri ve yaygınlığı bulunan bu işletmelerin mali denetiminin yalnızca kendi idarelerince ve dış denetim eliyle yapılmasının çeşitli mahzurlar doğurabileceği gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla 5018 sayılı kanunun adem-i merkeziyetçi denetim anlayışı ile Maliye Bakanlığının merkeziyetçi anlayıştaki denetiminin birlikte uygulanmasını öngören yönetmelik yaklaşımının

¹⁴² ALAGÖZ, a.g.e., s. 127.

¹⁴³ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde 75.

¹⁴⁴ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 13.

döner sermayeli işletmelerin denetimleri için daha elverişli sonuçlar verebileceği söylenebilir¹⁴⁵.

Döner sermayeli işletmelerde Maliye Bakanlığı denetimi;

- Teftiş Kurulu Başkanlığı,
- Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır.

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

Maliye müfettişlerine teftiş yetkisi veren birçok kanun bulunmaktadır. 5018 sayılı kanunun 75. maddesi dışında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesi, 492 sayılı Harçlar Kanununun 134. maddesi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 41. maddesi, 2954 sayılı Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu Kanununun 57. maddesi, 91 sayılı Menkul Kıymetler Borsaları Hakkındaki KHK' nın 22. maddesi, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanunun 1. maddesi, 233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK' nın 40. maddesi, 2690 sayılı Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanununun 16. maddesi, 351 Sayılı Yüksek Öğretim Kredi ve Yurtlar Kurumu Kanununun 37. maddesi, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında KHK'nın 14. maddesi, 7163 Sayılı TODAİE Teşkilat Kanununun 24. maddesi, 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanununun 18. ve 19. maddeleri ve 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunun 11. ve 19. maddeleri Maliye Müfettişlerine denetim yetkisi vermektedir. Ayrıca kendi özel mevzuatı olan; Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Maliye Teftiş Kurulu Tüzüğü ile Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği de Maliye Müfettişlerine denetim yetkisi vermektedir. Görüldüğü gibi teftiş kurulunun denetim yetkisi çok geniş bir alanı kapsamakla beraber döner sermayeli işletmelerin denetimini 5018 sayılı kanun ile döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği çerçevesinde gerçekleştirmektedir.

¹⁴⁵ YILDIZ, a.g.m., s. 73.

Teftiş kurulu müfettişlerinin görevi, bakan adına genel ve özel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerini denetlemektir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, döner sermayeli işletmelerin denetimi Muhasebat Kontrolörleri ve Döner Sermaye Şube Müdürlüğü aracılığıyla yapılmaktadır.

07/06/1989 tarih 20188 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri Görev ve Çalışma Yönetmeliğine göre; Muhasebat Kontrolörlerinin görevleri¹⁴⁶;

- Genel ve Özel Bütçe Saymanlıkları, Genel ve Özel Bütçeli İdarelere bağlı Döner Sermaye ve Fon Saymanlıkları işlemlerini kanun, kararname, tüzük, yönetmelik ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygunluğu yönünden denetlemek,
- Denetlenen saymanlıklarda hesap ve kayıtların muhasebe yönetmelikleri gereğince düzenlenmelerini sağlamak,
- Suç sayılan eylem ve işlemleri görülenler hakkında soruşturma yapmak,
- Denetlenen ünitelerin amirleri ve gerekli görülen memurları hakkında değerlendirme belgesi düzenlemek,
- Kanun, kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat hükümleri ile ilgili görüş bildirmek ve önerilerde bulunmak,
- Genel Müdür tarafından verilen diğer görevleri yapmak,
- Denetim, araştırma, inceleme ve soruşturma sırasında gizli de olsa bütün defter, dosya ve belgeleri görmek, istemek, incelemek ve gerektiğinde zimmet karşılığında almak.

Muhasebat Kontrolörlerinin denetimi, döner sermaye işlemlerinin yürürlükteki mevzuata uygunluğunun araştırılması yönünden yapılmaktadır.

Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevleri şöyledir¹⁴⁷:

- Genel bütçeye dahil daireler ve özel bütçeli dairelerle bunlara bağlı döner sermayeli işletmelerin, Devlet sermayesiyle kurulmuş işletmelerin ve fonların

¹⁴⁶ Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri Görev ve Çalışma Yönetmeliği, Madde 9.

¹⁴⁷ 178 Sayılı Maliye Bakanlığının teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Madde 11.

muhasabe sistemlerini, gerektiğinde ilgili dairelerle birlikte belirlemek, bu konudaki mevzuat düzenlemeleri ile ilgili hazırlıkları yapmak,

- Genel bütçeye dahil daireler ile özel bütçeli dairelerde ve gerektiğinde bunlara bağlı döner sermayeli işletmeler ile fonlarda; gelirlerin toplanması, giderlerin ödenmesi, değer ve emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve bunların muhasebeleştirilmesi işlemlerini yapmak üzere saymanlıklar kurmak ve kaldırmak, veznelere açmak ve kapamak, sayman mutemetleri görevlendirmek veya görevlendirmeye izin vermek, bu işlemleri yetkisiz bir şekilde yapanlar veya yaptırımlar hakkında kanuni takibatta bulunulmasını sağlamak,
- Genel bütçeye dahil daireler ile özel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin sermaye kaynaklarına, bütçe ve harcama ilkelerine, mali yönetim ve denetimlerine ilişkin esasları düzenlemek, bunların gayri safi hasılatı üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarın tesbitine esas oranları belirlemek ve uygulamaya yön vermek, bu işletmelerin vergi mükellefiyet ve sorumluluğu ile diğer kanuni kesintilere ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediğini incelemek ve denetlemek, nakit varlıkları, gelir ve giderleri ile dönem karları üzerinde tasarrufta bulunmak, yeni kurulacak döner sermayeli işletmelerin kurulmasına izin vermek, tahsis edilecek sermayeyi belirlemek.

2.8.3.2. Sayıştay Başkanlığının Denetimi

T.C. Anayasasında Sayıştay düzenlenmiştir. Buna göre¹⁴⁸;

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

¹⁴⁸ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 160.

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

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

Sayıştay kanununa göre Sayıştay'ın görev ve yetkisi şöyledir¹⁴⁹:

“Sayıştay, genel ve özel bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yolu ile kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir”.

Aynı kanunda Sayıştay'ın döner sermayeli işletmeler üzerindeki denetleme yetkisi şöyle belirtilmiştir¹⁵⁰:

“Genel ve özel bütçeli daireler tarafından sermayesinin yarısı ya da yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.”

Döner sermayeli kuruluşların harcama ve faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygun bulunup bulunmadığının denetçi raporlarında açıklanır¹⁵¹.

Öte yandan döner sermayeli işletmelerin bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunda, bunların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygunluğu da belirtilmek suretiyle Sayıştay genel kurul raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur¹⁵². Bu nedenle, Sayıştay denetimi TBMM adına yapılmaktadır.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal

¹⁴⁹ 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 1.

¹⁵⁰ 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 28.

¹⁵¹ 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 48.

¹⁵² 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 87.

düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. 5018 sayılı kanunun getirdiği yeni mali yönetim anlayışının ve müesseselerinin yerleşmesi açısından, Sayıştay denetim ve hesap yargısının etkin olarak işletilmesinin önemi büyüktür. Sayıştay denetim ve hesap yargısı etkin olarak işletilemediği sürece, 5018 sayılı kanunun amaçlarına ulaşılması mümkün olamayabilecektir¹⁵³.

Döner sermayeli kuruluşlar hakkında Sayıştay' ca yapılan inceleme ve denetim faaliyetleri aşağıdaki şekilde tasnif edilebilir¹⁵⁴:

- Döner sermayeli kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi (Yargısal Denetim),
- Döner sermayeli kuruluşlarca bağitlanan sözleşmelerin denetimi (İdari Ön Denetim),
- Döner sermayeli kuruluş bilançolarının incelenmesi ve Sayıştay raporları (Yasama Denetimi).

2.8.3.3. Türkiye Büyük Millet Meclisi Denetimi

Döner sermayeli işletmelerin TBMM tarafından denetlenmesi Sayıştay Kanununa göre yapılmaktadır. Buna göre¹⁵⁵;

“Genel ve özel bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla bu daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının incelenme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Aynı bütçe rejimine tabi olan idare ve kurumlar için tek rapor da düzenlenebilir. Sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir”.

Sayıştay' ın yaptığı inceleme faaliyetlerinden birisini de Sayıştay denetimine giren sabit ve döner sermayeli kuruluşların bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucu,

¹⁵³ KIZILKAYA, Eyüp, Dış Denetim, Anayasa Değişikliği ve Sayıştay, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 38, Ekim- Aralık, 2007, s. 21.

¹⁵⁴ GÖNEN, **a.g.e.**, s. 428.

¹⁵⁵ 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, Madde 87.

bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı konusunda TBMM' ne sunulan raporlar teşkil etmektedir¹⁵⁶.

Döner sermayeli işletmelerin, bilanço ve eklerinin Sayıştay Kesin Hesap Şubesinde incelenmesi tamamlandıktan sonra, hazırlanan raporlar Sayıştay Genel Kuruluna verilir. Raporlar Sayıştay genel kurulunda görüşülerek TBMM' ne sunulur. Ayrıca işletmelerin hesapları bağlı olduğu bakanlık ve özel bütçeli idarenin kesin hesabı ile birlikte TBMM' ne sunulmaktadır. Sayıştay'dan gelen raporlar meclis bütçe ve plan komisyonunda görüşülür. Varılan sonuca göre bir kanun teklifi hazırlanır ve meclis genel kurulunun oyuna sunulur. Kanun teklifi böylece kabul edildikten sonra kanun ve kanuna bağlı bilanço ile kar zarar tabloları Resmi Gazetede yayınlanmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin denetimi ile ilgili açıklanan bilgilerden anlaşılacağı üzere, işletmeler üzerindeki denetim doğruluk ve hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın sağlanmasında en önemli unsurlardan biri sağlıklı bir denetim sistemidir. Nitekim 5018 sayılı kanunun genel amacı da budur. Bu nedenle denetim sistemindeki sorunlar bertaraf edilmelidir.

Bunun için öncelikle denetim elemanlarının bağımsız çalışması sağlanmalı, denetim elemanlarınca düzenlenen raporların uygulanması konusunda amirin takdiri yerine daha somut kurallar getirilmelidir. Görevini gereği gibi yapmayan, tarafsızlığını yitiren denetim elemanlarına ağır yaptırımlar uygulanmalıdır. Bir kurumun birçok denetim birimi tarafından denetlenmesi yerine, çalışma bağımsızlığı sağlanmış bir birim tarafından denetlenmesi esasına göre düzenleme yapılmalıdır. Böylece, zaman ve iş gücü tasarrufu sağlanacaktır. Denetimsiz alan bırakılmamalı, her kurumun düzenli olarak denetlenmesi sağlanmalıdır¹⁵⁷.

¹⁵⁶ GÖNEN, **a.g.e.**, s. 455.

¹⁵⁷ KARAARSLAN, **a.g.m.**, s. 40-41.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN İŞLEYİŞİ SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde Döner Sermaye İşletmelerinin işleyişinin nasıl olduğu, sorunları ve bu sorunlara çözüm önerileri yer almakta böylece bu işletmelerin genel bir değerlendirmesi yapılmıştır.

3.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN İŞLEYİŞİ

Bir kuruluşun veya bir kuruluş ile ilgili işletmelerin döner sermayeli kuruluş olabilmesi için genel ve özel bütçeden bir miktar paranın, azaltılmamak şartı ile o kuruluşa veya o kuruluşla ilgili işletmelere verilmesi öncelikle şarttır. Genel ve özel bütçeden kamu ekonomisi kuruluşlarına bir miktar para, işletme sermayesi verilerek kamu hizmetini (yarı kamusal mal ve hizmetlerini) fiyatlandırabilen bu tür kuruluşların, asıl amaçları olan kamu hizmeti yanı sıra, yada onun yan ürünü olarak küçük çaplı ticari , sınai ve tarımsal faaliyetlerini bu sermaye ile sürdürmeleri sağlanır. Bu yolla elde edilen ürünler piyasa fiyatıyla pazarlanarak kamuya ek gelir elde edilir. Ayrıca bu ürünlere olan talepte bu yolla karşılanmış olur.

Döner sermayeli işletmelerin sermaye kaynakları; Maliye Bakanlığı bütçesine konulan ödeneklerden, bağlı oldukları kurum bütçesine konulan ödeneklerden, faaliyet karlarından, bağlı oldukları kurumlarca verilen mallardan ve bağış ve yardımlardan oluşmaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler tarafından üretilen mal ve hizmetlerin satış işlemleri, hukuki zeminde esas itibarıyla, Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esaslar 5018 sayılı kanunun geçici 11. maddesine dayanılarak kabul edilen döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği hükümlerine göre yapılmaktadır.

Döner sermayeli işletmeler yıl sonu karlarını mevzuatlarındaki hüküm gereğince, sermayelerine ilave edebilirler, bir sonraki yılın gelirin e ilave edebilirler ya da Hazineye yatırabilirler. Döner Sermayeli İşletmeler her ay sonunda hasılatlarının % 5' ini hazine katkı payı olarak hazineye yatırmaları gerekmektedir. Bu oran 01/01/2008 tarihine kadar % 15 olarak uygulanmakta idi, 17/09/2004 tarih ve 5234 sayılı kanunun geçici 1. maddesinde 28/03/2007 tarihinde yapılan değişiklikle %15 lik oranı %1'e kadar indirmeye Maliye Bakanına yetki verildikten sonra Bakanlık ta 2008 Ocak ayından geçerli olmak üzere bu oranı %5'e indirmiştir.

3.2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI

Döner sermayeli işletmelerin sorunları; hukuki sorunlar, personele ilişkin sorunlar, muhasebe sistemi ile ilgili sorunlar, döner sermayelerin ek gelir kaynağı olarak görülmesinden kaynaklanan sorunlar ile bütçe sisteminden doğan sorunlardır. Bu bölümde bunlar tek tek açıklanacaktır.

3.2.1. Hukuki Sorunlar

Döner sermayeli işletmelerin öncelikli sorunu hukuksal birliğin olmamasıdır. Kuruluş kanunu olan 1050 sayılı kanunun 49. maddesinde "Genel bütçe içinde yönetilen sına i ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarlar yıl sonunda yok edilir; kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır."

Bu madde hükmüne göre döner sermayeler öncelikle genel bütçeli idarelerde kurulmuştur. Ancak, zamanla kanunun dışına çıkılarak katma bütçeli kuruluşlara ve özel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak döner sermayeli işletmeler kurulmuştur.

5018 Sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 1050 sayılı kanun yürürlükten kalkmıştır. Bu kanunla amaçlanan kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasıdır. Döner sermayeler de bu yapılandırma içerisine alınmıştır. Söz konusu kanunun geçici 11. maddesine göre; Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır. Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılıncaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol

ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür¹⁵⁸.

Döner sermayeli işletmeler bir kamu idaresine bağlı olarak kurulmaktadır. Bünyesinde döner sermaye işletmesi kuran kamu idaresi döner sermaye işletmesi yönetmeliği çıkarmaktadır. Dolayısıyla döner sermayelerle ilgili bir çok yönetmelik bulunmaktadır.

Bazı işletmeler özel kanunlarla veya idarelerin kuruluş kanunlarına konulan hükümlerle kurulmuştur. Bugüne kadar çok sayıda özel kanun çıkarılmıştır. Bu kanunlarla getirilen hükümler birbirinden çok farklı olmuş ve yetersiz kalmıştır.

Bu işletmelerin bağlı olduğu idareler, sorunları çözmek amacıyla mevzuatta yeni düzenlemelere gitmiştir. Ancak bu karmaşık ve çok çeşitli olan bu sorunlar artmaya devam etmiştir. Çünkü, işletmelerin kurulmasında olduğu kadar, faaliyetlerinin sürdürülmesinde de çok çeşitli ve yetersiz hükümlerle karşı karşıya kalınmıştır.

Döner sermayeli işletmelerin çoğu genel ve özel bütçeli idarelerin bünyeleri içinde bırakıldığı halde bir kısmına tüzel kişilik verilerek idari ve mali yönden bağımsız hale getirilmiştir. Bu bağlamda cezaevleri döner sermaye işletmesi tüzel kişiliğe sahiptir.

Bu işletmelerin kuruluş aşamasında yaşanan bu sorunlar nedeniyle hukuki yapıları düzensizdir. Çok çeşitli ve yetersiz durumdaki mevzuat hükümleri bu işletmelerin yönetim, muhasebe, alım-satım ve diğer işlemlerinin yürütülmesinde farklı uygulamalara neden olmaktadır.

Atıl kaynakları harekete geçirmek amacıyla kurulan bu döner sermayelerin devlete ek gelir sağladıkları genel ve özel bütçeli kuruluşların amaçları doğrultusunda ek bir hizmet yerine getirdikleri bir gerçektir. 5018 sayılı kanunla yeniden yapılandırma sürecine alınincaya kadar sayıları çok fazla olan bu işletmelerin kontrolünün güçleşmesi ve mali birlik ilkesi gereğince döner sermayeli

¹⁵⁸ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Geçici Madde 11.

işletmelerde kapatma ve birleştirme çalışmaları Maliye Bakanlığınca başlatılmıştır ve devam etmektedir¹⁵⁹.

“Genellik ilkesi, bütçede devletin bütün gelir ve giderlerinin olduğu gibi gayri safi olarak (mahsup yapılmadan) ayrı ayrı gösterilmesi, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi (adem-i tahsis) anlamına gelmektedir¹⁶⁰.”

“Bütçede birlik ilkesinden anlaşılan, devletin bütün gelir ve giderlerinin tek bütçe içinde toplanmasıdır. Devlet bütçesi böylece bir bütçe olarak, devletin tüm gelir ve giderlerinin görülmesine olanak verecektir. Böylece, bütçe denetiminin en iyi biçimde yapılabileceği açıktır¹⁶¹.”

Döner sermaye sistemi devlet bütçe sistemi içerisinde, genellik ve birlik ilkeleri açısından bir “sapma” olarak doğmuş ve günümüze kadar gelmiştir. Döner sermaye sisteminin bu ilkelerle çelişiyor olmasının başlıca nedeni, bu kapsamdaki gelirlerin, vergiler, harçlar gibi devlet bütçesinin genelini ilgilendiren gelir kaynaklarından elde edilmiyor olmasıdır. Döner sermaye sisteminde elde edilen gelirler, bir takım özel hizmetlerden faydalanan kimselerin bunun karşılığında bedel ödemeleri suretiyle oluşup, bu gelirin oluşmasına katkı sağlayan birimlerin ihtiyaçları için gidere dönüştürülürken, genel devlet bütçesinde böyle bir durum söz konusu değildir. Devletin toplamış olduğu vergi gibi gelirler belirli bir hizmetin karşılığı değil, genel anlamda bütün “kamu hizmetlerinin” karşılığıdır. Bu gelirler, devletin büyük bir gelir havuzunda toplanır ve gider merkezlerince, bu gelirlere yaptıkları katkılara bakılmaksızın, kullanmaları suretiyle gidere dönüştürülmesi sağlanır. Bu ilkeler gereği, bu büyük havuz dışında, bir takım giderlere tahsis edilmiş “havuzcuklar” oluşturulması doğru değildir.

Döner sermaye sisteminin genel devlet bütçesi dışında düzenlenmiş olması yıllar boyu eleştiri konusu olmuştur. Ancak, atıl kapasiteyi kullanıp ekonomiyi kazandırmaları, ekonomideki talebi karşılamaları ve devlete gelir sağlıyor olmaları

¹⁵⁹ YILMAZ, Ramazan, Sağlık Kurumları Döner Sermaye Saymanlıkları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 20, Nisan- Haziran, 2003, s. 112.

¹⁶⁰ TÜĞEN, Kamil, **Devlet Bütçesi**, İzmir, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, 1999, s. 31.

¹⁶¹ GÜMÜŞ, Mustafa, **Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, 2006, s. 91, (COŞKUN, Gülay, **Devlet Bütçesi**, Ankara, 2000, s. 49)

bu sistemin devamını mümkün kılmıştır. Bu durum, Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları çerçevesinde tekrar gündeme gelmiş ve 5018 sayılı kanunla döner sermaye işletmelerinin kapatılması tasarlanmıştır. Gerçekten, döner sermaye sistemine son verilmesi halinde devletin önemli bir finansman yükünü üstlenmesi gerekecek, bugün hem hizmet sunumu hem de gelir kaynağı olan bu işletmelerin kapatılması devlete önemli bir mali yük getirecektir.

Bu işletmelerin kapatılması halinde ekonomide oluşacak hizmet boşluğu, atıl kapasite kullanımı ve en önemlisi de “devlete gelir sağlama fonksiyonun ortadan kalkıp bu alanlarda ki giderlere katlanma” sekline dönüşeceği göz önüne alınarak, 5436 sayılı yasa ile döner sermaye işletmelerinin “yeniden yapılandırılacağı” hüküm altına alınmıştır. Bu çalışmalar halen devam etmektedir.

3.2.2. Personele İlişkin Sorunlar

Döner sermaye işletmelerinin diğer bir sorunu personele ilişkin sorunlardır. Devlet Personel Başkanlığı verilerine göre döner sermaye işletmelerinde kullanılan kadrolar tahsis edilenlerin hemen hemen yarısıdır. Merkezi yönetimin döner sermaye işletmelerinin personel sorunlarını çözememesi nedeniyle her işletme kendi imkanlarına göre çözümler üretmektedir. En yaygın olan çözüm yolları; kurumların bünyelerinde örgütlenen vakıf ve dernekler aracılığı ile personel temini, temizlik işletmesinin personelinden yararlanma veya yardımcı hizmetler sınıfı kadrolarında bulunan hizmetlilerin döner sermayeli işletmelerde memur gibi çalıştırılmasıdır. Bu durum ise kamu kesiminde memur misyonu taşımayan, istihdam edildikleri alanda bilgisiz ve yaptıkları işlemlerden doğrudan sorumlu tutulmamaları nedeniyle konusu suç teşkil eden eylemlerinden dolayı memur gibi cezalandırılmayan bir personel topluluğu ortaya çıkarmaktadır.

Personele ilişkin sorunların diğer bir boyutu ise eğitime ilişkindir. Yeterli muhasebe bilgisi olmayan kimseler muhasebe yetkilisi olarak görevlendirilmektedir. Muhasebe yetkilisi, dışında memur ve veznedar olarak görevlendirilen kişiler de mali mevzuata ilişkin yeterli bilgi sahibi olmadıklarından karşılaştıkları sorunlara mali mevzuata uygun olmayan çözümler bulamamaktadırlar¹⁶².

¹⁶² KERİMOĞLU, Baki, Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 1, 1998, s. 14.

3.2.3. Muhasebe Sistemi ile ilgili Sorunlar

Farklı kanun ve yönetmeliklere göre kurulmuş olan ve kuruluş aşamasında bile aralarında birlik olmayan döner sermaye işletmelerinin muhasebe sistemi de tam olarak tek düzene geçmiş değildir. Tek düzen muhasebe sisteminin temeli 26/12/1992 tarihli 21447 nolu Resmi Gazetede yayınlanan 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile atılmıştır. Buna göre; bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Buna rağmen döner sermayeli işletmelerde muhasebe sisteminden doğan sorunlar mevcuttur ve bu hesap sisteminden kaynaklanmamaktadır. Hesap sisteminin tekdüzen hale getirilmesi döner sermayeli işletmelerin muhasebe sorunlarını ortadan kaldırmaya yetmemiştir. Bu nitelikteki sorunlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir¹⁶³:

- İşletmelerde muhasebe kavramı ve prensipleri yeterince gelişmemiş ve yerleşmemiş bulunmaktadır. Muhasebe kayıtları genellikle prensiplerden yoksun olarak yapılmaktadır.
- İşletmelerde muhasebe, prensiplerine uygun yerleşmediğinden yönetime yol gösterme ve etkin denetim aracı olma konusunda yetersiz kalmıştır.
- Genel ve özel bütçe ile döner sermaye bütçesi birbiriyle iç içe olduğundan, muhasebe ile işletmelerin karlılık ve verimliliği ölçmeye imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle etkin analiz yapılması ve gerekli istatistiki bilgilerin alınmasına olanak yoktur.

3.2.4. Döner Sermayelerin Ek Gelir Kaynağı Olarak Görülmesinden Kaynaklanan Sorunlar

Başta üniversitelere ve Sağlık Bakanlığı' na bağlı döner sermaye işletmeleri olmak üzere, çok sayıda işletme, özel kanunlarındaki veya teşkilat kanunlarındaki hükümlere dayanarak, döner sermaye gelirlerinden kurum personeline katkı payı, ek

¹⁶³ KERİMOĞLU, a.g.m., s. 15.

ödeme, kar payı, teşvik primi ve fazla mesai adlarında ödemeler yapmaktadır. Bu nedenle döner sermayeler kurum personeline ek ödeme sağlanan bir araç olarak görülmektedir. Döner sermaye tahsisinin asıl amacı olan fiyatlandırılabilir atıl kapasitenin değerlendirilerek kamu kesiminde mal ve hizmet üretimi için gerekli kaynağın sağlanması yerine, mevzuat dışı yollara da başvurulmuş, elde edilecek ek geliri artırmanın yolları aranmaktadır. Bu durum bir yandan hem kurum personeli arasında hizmet grupları itibariyle ve hem de diğer kurumların personeli arasında ücret dengesinin bozulmasına neden olmakta, diğer yandan da gelirlerin önemli bir kısmının kurum personeline dağıtılması işletme faaliyetlerinin aksamasına, borçlanmaya veya zarara yol açmaktadır¹⁶⁴.

3.2.5. Bütçe Sisteminden Doğan Sorunlar

Döner sermayeli işletmeler, 1050 sayılı Kanun, kuruluş kanunları ve yönetmeliklerine göre, bağlı oldukları idare bütçesinden ayrı bütçe yapma imkanına sahip olmuşlardır. Özellikle de üniversiteler gibi özel bütçeli kurumlarda, döner sermaye işletmesi ve özel bütçe olmak üzere iki ayrı bütçe uygulaması*, etkin ve etkili karar almayı güçleştirmekte, farklı yapılar içinde gelir ve giderlerin takibi ve harcanması kaynak israfına da yol açabilmektedir. İki ayrı bütçe uygulamasının sonucu, bir kurum faaliyet sonuçları için iki farklı faaliyet raporu düzenlenmektedir. Dolayısıyla, kurumların verimliliklerinin ve performanslarının ölçülmesi de zorlaşmaktadır.

Döner sermaye işletmesi olan kurumlarda, gelir ve giderleri döner sermaye işletmesi ve kurum bağlamında sağlıklı bir ayrıma tabi tutmak da imkansızdır. Örneğin döner sermaye işletmesinin faaliyetini yürüttüğü gayri menkuller, kuruma ait ya da kuruma tahsis edilmiş hazine malı gayri menkuller durumundadır. Dolayısıyla kullanım yerlerinin kira giderleri veya yıpranma payı giderleri işletme giderleri arasında görünmemektedir. Yine döner sermaye işletmesinde çalışan çoğu personel kurum bütçesinden maaşlarını almakta dolayısıyla, bu giderlerde işletme bütçesi içinde yer almamaktadır. Bunun gibi kayıtlara yansımaya başka giderlerden bahsetmek mümkün olabilir. Bu durum işletme kayıtlarına göre oluşan mali tabloların doğruluğunu ve gerçeği yansıtmaya özelliğini ortadan kaldırmakta,

¹⁶⁴ KERİMOĞLU, a.g.m., s. 16.

* Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullardaki döner sermaye işletmelerinde bütçe hazırlanmamaktadır.

kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda değerlendirme yapmayı da olanaksız hale getirmektedir. Bazı döner sermaye işletmeleri de kamu hizmeti görülürken ortaya çıkan kapasite fazlalığını ya da atıl kapasiteyi değerlendiren yapı olmaktan çıkmış, bağlı olduğu idarenin sunması gereken esas kamu hizmetini yararlanıcılara pazarlamanın aracı olan ve bu hizmetin finansmanının bir kısmını sağlayan kurumlar haline dönüşmüş durumdadır*.

Bu döner sermaye işletmeleri, giderlerinin bir kısmı bağlı olduğu kurum bütçesinden karşılanan, ama tüm gelirleri kendisine ait bir yapı görünümündedir. Bu haliyle söz konusu döner sermaye işletmeleri, kamu şirketi değil, döner sermaye de değil, dolayısıyla ne olduğu belirsiz bir yapı durumundadır¹⁶⁵.

Döner sermayeli işletmelerin bütçe yapılarından doğan sorunların başlıcaları aşağıdaki gibidir¹⁶⁶:

- İşletmelerin bünyelerine uygun tekdüzen bir bütçe ve program şekli belirlenmemiştir. İşletmeler bütçelerini klasik devlet bütçesini temel alarak yapmakta olmalarına rağmen, bütçeler işletmeden işletmeye farklılık arz etmektedir.
- Bütçelerdeki bu eksiklik ve yetersizlikten dolayı, yönetime ait kararlar zamanında alınamamakta, işletmenin eksiklikleri zamanında tespit edilememekte ve bu hususta tedbirler alınamamaktadır.
- Bütçelerindeki eksiklikler nedeniyle, işletmenin faaliyetleriyle sermayesinin, karlı ve verimli alanlara kanalize edilmesi gerekir.
- Döner sermayeli işletmelerde kaynak kullanımı iki bütçeye yayılmıştır. Bunlar genel veya özel bütçe ve döner sermaye bütçesidir. Bu iki bütçe arasındaki ilişkiyi kesmek mümkün değildir. Bu iki ilişki kesildiğinde doğaldır ki iktisadi işletmenin döner sermaye değil KİT olması gerekir.

Bu ikili bütçe sistemi, hesaplar üzerinde kaynak kullanımının tespiti ve hesaplanmasını imkansız kılar. Bu imkansızlık verimliliği ölçmeyi ve teşviki veya

* Bu uygulamaya verilebilecek en iyi örnek Sağlık Bakanlığına bağlı devlet hastanelerindeki döner sermaye işletmeleridir. Bu hastanelerde döner sermaye işletme faaliyeti dışında verilen bir kamu hizmeti neredeyse yok gibidir.

¹⁶⁵ ÖZDEMİR, a.g.m., s. 30-31.

¹⁶⁶ DOĞAN, Yahya, Üniversitelerimizde Döner Sermaye İşletmeleri Üzerine Bir İnceleme, **Maliye Yazıları**, Nisan- Haziran, 1994, s. 98.

verimsizliği önlemeyi imkansız kıldığı gibi, verimsizliği veya israfı da teşvik edici bir faktör olmaktadır.

- İşletmelerde uygun bir karın sağlanması, maliyetlerin tahmin ve tespitinin yapılması, tasarrufun sağlanması, etkin bir denetimin sürdürülmesi ve faaliyetlerin koordine edilmesi güçleşmektedir.

3.3. DEĞERLENDİRMELER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu bölümde döner sermayeli işletmelerin bağlı olduğu kurumlar itibariyle dağılımı, kurum bazında gelir ve giderleri, karları ile son değerlendirmeler ve öneriler yer almaktadır.

3.3.1. Döner Sermayeli İşletmelerin Bütçe Büyüklükleri

Döner sermayeli işletmelerin bütçe büyüklükleri; bu işletmelerin toplam gelir ve giderleri, karları ve mizanı tablolar yardımıyla ele alınarak açıklanmıştır.

3.3.1.1. Döner Sermayeli İşletmelerin Bağlı Oldukları Kurumlar İtibariyle Dağılımı

Döner sermaye işletmelerinin genel, katma ve özel bütçeli idareler itibariyle dağılımı tablo 3.1, tablo 3.2 ve tablo 3.3 ' te sayılar itibariyle görülmektedir. Katma Bütçenin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kaldırılması ile 2006 ve 2007 yıllarında döner sermaye işletmelerinin dağılımını özel bütçeli idareler itibariyle görmekteyiz. Buna göre dağılım şu şekildedir:

Tablo 3. 1. Genel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Genel Bütçeli İdarelere Bağlı Dön. Ser. İşl.	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1- Başbakanlık	7	8	9	9	5	4	4	42	45
2- Maliye Bak.lığı	7	7	7	7	4	1	1	1	2
3- Tarım ve Köy İşleri Bak.lığı	234	229	234	229	202	189	197	196	187
4- Milli Savunma Bak.lığı	57	59	58	58	58	59	59	59	59
5- Sağlık Bak.lığı	598	608	654	181	181	193	216	215	214
6- Adalet Bak.lığı	2	2	2	2	2	2	2	2	2
7- Dışişleri Bak.lığı	1	1	1	1	1	1	1	1	1
8- İşçileri Bak.lığı	2	2	2	2	2	2	1	1	1
9- Milli Eğitim Bak.lığı	1056	1056	1056	484	484	484	484	483	492
10- Kültür ve Turizm Bak.lığı	6	7	7	7	5	4	4	4	4
11- Çalışma ve Sos.Güv. Bak.lığı	2	2	2	2	2	2	2	2	2
12- Bayındırlık ve İskan Bak.lığı	27	29	29	29	28	28	27	27	27
13- Çevre ve Orman Bak.lığı	75	67	68	68	69	84	84	331	84
14- Ulaştırma Bak.lığı					1	1	1	1	1
TOPLAM	2074	2077	2129	1079	1044	1054	1083	1365	1119

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/>

Tablo 3.1' de görüldüğü gibi Genel Bütçeli İdareler arasında Milli Eğitim Bakanlığı' nda döner sermaye işletmelerinin sayısı diğer Genel Bütçeli İdarelere göre çok daha fazla durumdadır. Bunun nedeni Endüstri, Kız Meslek, Ticaret, Öğretmen Liseleri, Yatılı Bölge Okulları, Yetiştirme yurtları, Halk Eğitim Merkezleri, Akşam Sanat Okulları, Mesleki ve Teknik Araştırma Geliştirme Merkezi, Devlet Kitapları ile Basımevi döner sermaye işletmelerinin varlığından kaynaklanmaktadır. Ulaştırma Bakanlığı ise döner sermaye işletmeleri sayısı bakımından en son sırada yer almaktadır. Döner sermaye işletmelerinin toplam sayısı 1999 yılında 2074 iken

yıllar itibariyle değişime uğramıştır ve neredeyse yüzde elli azalmıştır. Bunun nedeni 5018 sayılı yasanın da etkisiyle döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılanma sürecine alınması ve bunun sonucunda bu işletmelerin birleşme yöntemiyle sayılarının azaltılmasıdır.

Tablo 3. 2. Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Dön. Ser.İşl.	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
1- Başbakanlık(Vakıflar Gn Md.)	4	4	4	4	4	4	4
2- Başbakanlık(S.H.Ç.E.K.)	67	57	58	57	51	41	38
3- Çevre ve Orman Bak.İğİ(Orman Gn Md)	280	271	271	271	271	247	247
4- Üniversiteler	107	53	53	53	53	53	53
5- ÖSYM				1	1	1	1
6- Tarım ve Köyİşleri bak.İğİ(Köy Hiz. Gn. Md.)	35	35	32	32	32	31	
7- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bak.İğİ(Devlet Su İşleri)	1	1	1	1	1	1	
TOPLAM	494	421	419	419	413	378	343

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri, <http://www.muhasibat.gov.tr/>

Tablo 3. 3. Özel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Özel Bütçeli İdarelere Bağlı Dön. Ser. İşl.	2006	2007
1- Başbakanlık(Vakıflar Gn. Md.)	3	3
2- Üniversiteler	53	57
3- Çevre ve Orman Bak.İğİ(Orman Gn. Md.)		247
TOPLAM	56	307

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri, <http://www.muhasibat.gov.tr/>

Tablo 3.3'e bakıldığında öncelikle, özel bütçeli idareler sayısının azlığı göze çarpmaktadır. Daha önce katma bütçe içerisinde yer alan Başbakanlık Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Köy Hizmetler Genel Müdürlüğü, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Devlet Su İşleri genel bütçe içine alınmıştır. Döner sermaye işletmelerinin toplam sayısı Çevre ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü'nün 2006 yılında özel bütçe içinde yer almamasından dolayı özel bütçeli idareler döner sermaye işletmelerinin sayısı 2006 yılında azalmıştır.

Tablo 3.2 ile 3.3' ü birlikte ele aldığımızda döner sermaye işletmelerinin sayısının tıpkı genel bütçeli idarelerde olduğu gibi azaldığını görmekteyiz. Bunun en önemli şüphesiz 5018 sayılı yasa ile kamu mali yönetiminde reform çalışmalarının başlamasıdır. Bu süreç kamu mali yönetiminde mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verebilmeyi amaçlayan hükümler içermektedir. Örneğin, 5018 sayılı kanun öncesinde üniversitelerdeki bölüm, enstitü, fakülte gibi birimlerde ayrı ayrı döner sermaye işletmesi bulunmaktaydı. Söz konusu kanunla üniversitelerde döner sermaye işletmeleri birleştirilmiş ve sayısı teke indirilmiştir.

3.3.1.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurum Bazında Gelir- Gider Durumları

Döner sermayeli işletmelerin kurum bazındaki gelir ve giderleri miktar olarak tablo 3.4 te oran olarak tablo 3.5 te belirtilmiştir.

Tablo 3.4. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurum Bazında Gelir ve Giderleri (TL)

Döner sermaye işletmesinin adı	2006		2007	
	Gider	Gelir	Gider	Gelir
Başbakanlık	156.196.837	189.238.843	192.063.643	240.007.058
VAKIFLAR GENEL MÜD.	16.564.806	26.498.934	58.138.058	58.637.921
SOS.HİZM.VE ÇOC.ESİR.GEN. MÜD.	11.032.919	11.730.585	13.639.929	14.797.980
DİNİ YAYINLAR	6.399.860	9.058.225	7.595.692	10.989.029
DARPHANE VE DAMGA MATBAASI GEN.MÜD	73.276.487	91.679.101	69.865.449	101.700.834
TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU	3.863.575	5.576.717	5.423.038	8.457.218
BAŞBAKANLIK BASIMEVİ	14.000.981	20.633.711	13.278.674	19.683.603
GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞI TASFİYE İŞLERİ GEN. MÜD.	31.058.208	24.061.572	24.122.802	25.740.474
TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI	86.292.499	153.943.993	84.792.313	158.020.941
BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI	145.645.190	144.439.379	228.301.068	217.908.888
YAPI İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	1.699.166	3.539.874	1.665.275	3.126.460
TEKNİK ARAŞTIRMA VE UYG. GEN. MÜD.	216.033	216.775	187.364	171.499
TAPU VE KADASTRO GEN.MÜD.	143.729.992	140.682.730	226.448.428	214.610.929
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI	80.308.138	325.711.267	40.668.450	135.483.896
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	52.922.561	83.655.554	100.620.714	112.960.100
SAĞLIK BAKANLIĞI	9.394.708.233	9.916.071.904	11.973.219.936	11.091.862.919
ADALET BAKANLIĞI	21.106.663	26.423.490	29.849.061	35.079.167
YARGITAY YAYINLARI	314.809	431.319	236.405	444.278
ADLI TIP KURUMU	20.791.854	25.992.171	29.612.656	34.634.889
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	1.984.134	1.871.226	1.848.956	1.788.257
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI	125.206.538	113.724.796	194.986.527	182.411.506
İÇİŞLERİ BAKANLIĞI	27.898	49.053	20.577	53.451
NÜFUS VE VATANDAŞLIK İŞLERİ GEN.MÜD.	27.898	49.053	20.577	53.451
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	339.171.068	380.335.040	383.055.379	429.522.691
ÇALIŞMA VE SOS.GÜV. BAK.	1.725.623	2.470.063	1.637.753	2.505.536
EĞİTİM VE ARAŞTIRMA MERKEZİ BAŞK.	597.065	602.206	138.478	68.685
İŞÇİ SAĞLIĞI VE İŞ GÜVENLİĞİ MERKEZİ	1.128.558	1.867.857	1.499.275	2.436.851
ÇEVRE VE ORMAN BAK.	1.119.286.043	1.230.185.666	1.299.061.784	1.410.402.299
ÇEVRE VE ORMAN BAK. DÖNER SERMAYE	68.935.478	79.336.053	65.528.833	81.258.889
ORMAN GENEL MÜD.	1.029.273.757	1.128.078.908	1.212.388.297	1.307.656.138
DEVLET METEOROLOJİ İŞLERİ GEN.MÜD.	21.076.808	22.770.704	21.144.653	21.487.272
ÜNİVERSİTELER	2.941.870.889	3.089.432.798	3.193.625.663	3.135.854.104
GENEL TOPLAM	14.466.452.314	15.657.553.073	17.723.751.823	17.153.860.813

KAYNAK: Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri

<http://www.muhasabat.gov.tr>

Döner sermayeli işletmelerin kurum bazındaki gelir ve gider toplamalarını incelediğimizde kültür ve turizm bakanlığı, bayındırlık ve iskan bakanlığı, çalışma ve sosyal güvenlik bakanlığına bağlı eğitim araştırma merkezi başkanlığı ile üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinde gelir gider dengesinde giderlerin fazla olduğunu ve döner sermaye bütçesinin açık verdiğini görüyoruz. Döner sermaye işletmelerini toplam gelir ve giderleri açısından incelediğimizde 2006 yılında gelirler fazla iken 2007 yılında giderler artmıştır. Bu da döner sermaye işletmelerinin kamu kesiminde bir yük haline geldiğini kanıtlar niteliktedir.

Başbakanlığa bağlı döner sermaye işletmelerinde gümrük müsteşarlığı tasfiye işleri genel müdürlüğü hariç 2006 yılında gelir fazlalığı bulunmaktadır. Bayındırlık ve iskan bakanlığında giderlerin fazla olmasının en önemli nedeni tapu ve kadastro genel müdürlüğü döner sermaye işletmesinin giderlerinin fazla olmasından kaynaklanmaktadır. Ulaştırma bakanlığında 2006 yılında gelirler giderlerin dört katından fazla iken 2007 yılında bu oran azalmakla beraber gelirlerin giderlerden fazlalığı devam etmektedir. En yüksek miktarlar Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinde bulunmaktadır. Genel olarak bakıldığında giderler de gelirler de artmıştır ancak, gelirlerin artma oranı giderlerin artma oranından daha azdır. Bu durum döner sermaye işletmelerinin kaldırılmasının daha sonra 5018 sayılı kanuna konulan hükümlerle yeniden yapılandırılmasını gündeme getirmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin 2008 yılındaki toplam gelirleri 20.479.000.000TL olarak gerçekleşirken, 2009 yılı tahmini gelir toplamı 22.859.000.000TL, 2010 yılı için tahmin edilen gelir toplamı 25.595.000.000TL ve 2011 yılı için tahmini gelir toplamı 28.667.000.000TL olarak öngörülmekte iken 2008 yılı toplam giderleri 19.576.000.000TL, 2009 tahmini toplam giderleri 21.901.000.000TL, 2010 yılı tahmini toplam giderleri 24.419.000.000TL, 2011 yılı tahmini toplam giderleri ise 27.288.000.000TL olarak öngörülmektedir¹⁶⁷.

¹⁶⁷ Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2009 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Bölüm 12, Merkezi Yönetim Bütçe Kanununa Eklenecek Belgeler, s. 292.

Tablo 3.5. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurum Bazında Gelir ve Giderlerinin Toplam İçindeki % Payı

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNİN ADI	2006		2007	
	GİDER	GELİR	GİDER	GELİR
BAŞBAKANLIK	0.01	0.01	0.01	0.01
VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	0.0011	0.0017	0.0033	0.0034
SOS.HİZM.VE ÇOCUK ESİRGEME KURUMU GEN. MÜD.	0.00077	0.00075	0.00077	0.00087
DİNİ YAYINLAR	0.00044	0.00058	0.00043	0.00064
DARPHANE VE DAMGA MATBAASI GEN.MÜD	0.0050	0.0059	0.0040	0.0060
TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU	0.00027	0.00036	0.00030	0.00050
BAŞBAKANLIK BASIMEVİ	0.0009	0.0013	0.0007	0.0012
GÜMRÜK MÜSTEŞARLIĞI TASFİYE İŞLERİ GEN. MÜD.	0.0021	0.0015	0.0014	0.0015
TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI	0.0059	0.0099	0.0048	0.0092
BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI	0.01	0.009	0.013	0.013
YAPI İŞLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	0.00012	0.00023	0.00009	0.00018
TEKNİK ARAŞTIRMA VE UYG. GEN. MÜD.	0.000015	0.000014	0.000011	0.000009
TAPU VE KADASTRO GEN.MÜD.	0.0099	0.0090	0.013	0.012
ULAŞTIRMA BAKANLIĞI	0.0055	0.021	0.0023	0.0079
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	0.0036	0.0053	0.0057	0.0066
SAĞLIK BAKANLIĞI	0.65	0.63	0.67	0.65
ADALET BAKANLIĞI	0.0014	0.0017	0.0017	0.0020
YARGITAY YAYINLARI	0.000022	0.000028	0.000013	0.000026
ADLI TIP KURUMU	0.0014	0.0017	0.0017	0.0020
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	0.00014	0.00012	0.00011	0.00010
KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI	0.0086	0.0073	0.011	0.010
İÇİŞLERİ BAKANLIĞI	0.0000019	0.0000031	0.0000012	0.0000031
NÜFUS VE VATANDAŞLIK İŞLERİ GEN.MÜD.	0.0000019	0.0000031	0.0000012	0.0000031
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	0.02	0.03	0.02	0.02
ÇALIŞMA VE SOS.GÜV. BAK.	0.00012	0.00016	0.00009	0.00015
EĞİTİM VE ARAŞTIRMA MERKEZİ BAŞK.	0.000041	0.000039	0.000008	0.000004
İŞÇİ SAĞLIĞI VE İŞ GÜVENLİĞİ MERKEZİ	0.00008	0.00012	0.00008	0.00014
ÇEVRE VE ORMAN BAK.	0.077	0.079	0.073	0.082
ÇEVRE VE ORMAN BAK. DÖNER SERMAYE	0.0048	0.0050	0.0037	0.0048
ORMAN GENEL MÜD.	0.071	0.072	0.069	0.076
DEVLET METEOROLOJİ İŞLERİ GEN.MÜD.	0.0015	0.0014	0.0012	0.0013
ÜNİVERSİTELER	0.20	0.19	0.18	0.18
GENEL TOPLAM	100	100	100	100

KAYNAK: Tablo 3.4 ' te verilen bilgilere göre tarafımdan hazırlanmıştır.

Tablo 3.5 'i incelediğimizde bir önceki tabloda verilen gider ve gelirlerin toplam içindeki yüzde payını görmekteyiz. Tablodan da görüldüğü gibi en fazla gelire

Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmesi sahiptir. İkinci sırayı ise üniversite döner sermaye işletmeleri almaktadır.

3.3.1.3. Döner Sermayeli İşletmelerin Gayri Safi Milli Hasıla İçindeki Payı

Tablo 3.6 Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Gayri Safi Milli Hasıla İçerisindeki oranını göstermektedir. Görüldüğü gibi oran 2005 ve 2006 yıllarında hemen hemen aynı seviyede iken 2007 yılında azalmıştır. 2007 yılında işletme gelirleri bir önceki yıla göre artmasına rağmen aynı yılda GSMH'nın bir önceki yıla göre daha fazla artması döner sermaye gelirlerinin GSMH içindeki oranının azalmasına neden olmuştur. 2008 yılında GSMH'nın bir önceki yıla göre daha az oranda artması döner sermaye gelirlerinin oranını arttırmıştır.

Tablo 3.6 Döner Sermaye İşletmelerinin GSMH İçindeki Payı

Yıllar	% (DSİ Geliri/ GSMH)
2005	2,73
2006	2,72
2007	2,00
2008	2,15

Kaynak: Türkiye İstatistik Enstitüsü Ulusal Hesaplar ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteninden alınan verilere göre tarafımdan hazırlanmıştır.

3.3.1.4. Döner Sermayeli İşletmelerin Karları

Tablo 3.7 döner sermayeli işletmelerin 2007 yılı itibariyle konsolide edilmiş bilanço kalemlerini göstermektedir. İşletmelerin toplam nominal sermayesi 5.280.804.523,11 TL dir. Ödenmiş sermayesi 4.754.783.988,38 TL dir. Toplam kar ve zarara baktığımızda bu işletmelerin bilançolarının zarar verdiğini görüyoruz. Toplam dönem net zararı 569.891.009,08 TL dir.

**Tablo 3.7. Genel ve Özel Bütçeli İdareler Döner Sermaye İşletmelerinin
Konsolide Edilmiş Bilançosu**

AKTİF		PASİF	
1 DÖNER VARLIKLAR	8.916.997.830,27	Kısa Vadeli Yabancı Kaynak	3.472.916.203,76
10 HAZIR DEĞERLER	2.684.327.715,72	32 TİCARİ BORÇLAR	1.418.396.722,06
100 Kasa Hesabı	1.109.363,45	320 Satıcılar Hesabı	1.297.404.623,42
101 Alınan Çekler Hesabı	276.353,54	326 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	65.430.412,51
102 Bankalar Hesabı	2.701.861.921,68	329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı	55.561.686,13
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı(-)	21.068.534,53	33 DİĞER BORÇLAR	854.528.710,37
104 Proje Özel Hesabı	1.514.913,86	330 Devir Farklardan Doğan Borçlar Hesabı	39.596.442,12
105 Döviz Hesabı	48.065,74	335 Personele Borçlar Hesabı	21.312.722,39
108 Diğer Hazır Değerler Hesabı	585.631,98	336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	793.619.545,86
11 MENKUL KIYMETLER	872.101,84	34 ALINAN AVANSLAR	154.696.594,53
110 Hisse Senetleri Hesabı	1.300,00	340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı	145.793.025,60
112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları Hesabı	870.801,84	341 S.S.K. dan Alınan Tedavi Avansları Hesabı	5.575.617,07
12 TİCARİ ALACAKLAR	4.390.680.978,93	342 Genel Bütçeden Alınan Tedavi Avansları Hesabı	981.878,01
120 Alıcılar Hesabı	4.287.613.546,69	345 S.S.K.dan Alınan Avanslar Hesabı	181.536,72
121 Alacak Senetleri Hesabı	45.020.905,63	349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı	2.164.537,13
123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	14.352.899,88	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM	56.288.241,27
126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	629.797,32	350 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hak edişleri Hesabı	56.288.241,27
127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı	23.079.639,89	36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	891.484.426,98
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	22.942.909,68	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	232.942.373,96
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)	2.958.720,16	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik kesintileri	35.291.541,00
13 DİĞER ALACAKLAR	512.060.387,32	362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı	347.084.684,58
130 Devir Farklarından Doğan Alacaklar Hesabı	17.965,52	363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı	185.451.748,15
135 Personelden Alacaklar Hesabı	6.137.517,75	364 İstihaklardan Vergi Borç Karş.Yap.Kes.Hesabı	1.368.141,82
136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	503.338.199,75	365 İstihaklardan SSK Prim Borç Kar. Yap.Kes.Hesabı	776.904,59
138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı	4.465.861,42	366 Bakanlık Merkez Hissesi Hesabı	20.570.333,63
139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı(-)	1.899.157,12	367 KDV Tevkifatı Hesabı	35.404.550,22
15 STOKLAR	1.164.580.334,43	368 Vadesi Geç. Ert.ve Taks.Vergi ve Diğ.Yük.Hesabı	19.518.546,46
150 İlik Madde ve Malzeme Hesabı	1.045.119.696,31	369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı	13.075.602,57
151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı	23.542.397,32	37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	24.982.562,51
152 Mamuller Hesabı	59.475.194,20	370 Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yük.Karş.Hesabı	40.473.463,12
153 Ticari Mallar Hesabı	24.655.780,17	371 Dönem Karının peşin Öden.Vergi ve Diğ.Yük.Hesabı(-)	39.427.326,69
157 Diğer Stoklar Hesabı	3.680.026,35	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	
159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	8.107.240,08	373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı	7.076.498,25
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM	37.848.256,75	374 Sağlık Bak.Merkez Hissesi Karşılığı Hesabı	15.151.745,43
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı	37.744.001,56	379 Diğ.Borç ve Gid. Karş.Hesabı	1.708.182,40
179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı	104.255,19	38 GELECEK AYLARA AİT GELİR GİDER TAH.	56.445.932,22

18 GELECEK AYLARA AIT GİD. Ve GEL. TAH.	34.865.018,71	380 Gel.Aylara Ait Gelirler Hesabı	47.477.480,70
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	34.200.891,43	381 Gider Tah. Hesabı	8.619.373,12
181 Gelir Tahakkukları Hesabı	417.011,28	385 Öğrenci Hakkı Tah. Hesabı	349.078,40
182 Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabı	247.116,00	39 DİĞER KVVYK	16.093.013,82
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	91.763.036,57	392 Diğer KDV Hesabı	2.320.957,82
190 Devreden KDV Hesabı	62.961.734,00	393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	460,00
192 Diğer KDV Hesabı	2.320.957,82	397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	9.212.414,20
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı	17.841.695,63	398 Proje Emanetleri Hesabı	2.401.662,32
194 Proje Avansları Hesabı	886.748,46	399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar Hesabı	2.157.519,48
195 İş Avansları Hesabı	1.337.072,26	4 UVYK	42.943.567,01
196 Personel Avansları Hesabı	4.365.513,72	40 MALİ BORÇLAR	500.000,00
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	1.437.010,26	403 İşletmeler arası Mali Borçlar Hesabı	500.000,00
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı	613.130,00	42 TİCARİ BORÇLAR	8.247.092,84
199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı(-)	825,58	420 Satıcılar Hesabı	3.297.104,10
2 DURAN VARLIKLAR	1.303.784.428,10	426 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	565.043,67
22 TİCARİ ALACAKLAR	1.909.509,28	429 Diğer Ticari Borçlar Hesabı	4.384.945,07
220 Alıcılar Hesabı	1.218.344,35	43 TİCARİ BORÇLAR	27.774.710,97
221 Alacak Senetleri Hesabı	113.729,41	436 Diğer Ticari Borçlar Hesabı	27.774.710,97
226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	577.157,93	44 ALINAN AVANSLAR	17.522,55
227 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı	277,59	440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı	17.522,55
23 DİĞER ALACAKLAR HESABI	1.755.993,33	47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	782.397,88
234 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı	500.000,00	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	782.397,88
235 Personelden Alacaklar Hesabı	314.440,62	48 GELECEK YILLARA AİT GELİR VE GİD.TAH.	5.621.842,77
236 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	955.595,21	480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	5.193.366,59
239 Şüpheli Diğer Ticari Alacaklar Hesabı(-)	14.042,50	481 Gider Tah. Hesabı	428.476,18
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	12.290.495,94	5 ÖZKAYNAKLAR	6.704.922.487,60
242 İştirakler Hesabı	12.290.457,07	50 ÖDENMİŞ SERMAYE	4.754.783.988,38
243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri Hesabı		500 Sermaye Hesabı	5.280.804.523,11
248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı	38,87	501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı(-)	526.020.534,73
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.242.820.001,79	52 SERMAYE YEDEKLERİ	16.795.964,36
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	53.160.209,61	522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı	7.468.955,27
251 Yer altı Yerüstü Düzenleri Hesabı	194.529.987,57	527 Satın Alınan Değer Artış/Azalış Fon Hesabı	9.327.009,09
252 Binalar Hesabı	349.355.920,18	529 Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	801.336.225,31	54 KAR YEDEKLERİ	327.427.872,90
254 Taahhütler Hesabı	33.358.003,33	549 Özel Fonlar Hesabı	327.427.872,90
255 Demirbaşlar Hesabı	1.213.625.403,33	57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	2.867.771.257,49
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	7.249.572,48	570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı	2.867.771.257,49
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)	1.426.776.709,67	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	691.965.586,45
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	14.708.644,56	580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı(-)	691.965.586,45
259 Verilen Avanslar Hesabı	2.272.745,09	59 DÖNEM NET KARI/ZARARI	-569.891.009,08
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	36.386.221,07	590 Dönem Net Karı Hesabı	1.035.558.687,16

260 Haklar Hesabı	2.655.103,37	591 Dönem Net Zararı Hesabı(-)	1.605.449.696,24
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı	43.884.544,11		
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)	10.153.500,27		
269 Verilen Avanslar Hesabı	73,86		
28 GELECEK YIL AIT GİD.VE GEL.TAH.	1.495.587,91		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	1.495.587,91		
29 DİĞER DURAN VARLIKLAR	7.126.618,78		
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi D.V. Hesabı	3.704.707,21		
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı	3.366.362,58		
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı	55.548,99		
GENEL TOPLAM	10.220.782.258,37		10.220.782.258,37

KAYNAK: Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri
<http://www.muhasabat.gov.tr>

Tablo 3.8 Genel ve Özel Bütçeli İdarelere ait konsolide edilmiş toplam gelir tablosunu göstermektedir. Buna göre toplam kar 17.578.431.434,54 TL' dir.

Tablo 3.8. Döner Sermayeli İşletmelerin Toplam Gelir Tablosu

				2007
60	A-	BRÜT SATIŞLAR		17.027.799.146,66
600		Yurt İçi Satışlar Hesabı		15.602.414.147,80
601		Yurt Dışı Satışlar Hesabı		16.413.910,28
602		Diğer Gelirler Hesabı		270.477.305,50
603		İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri Hesabı		1.138.493.783,08
61	B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		424.570.621,20
610		Satıştan İadeler Hesabı (-)		410.526.328,45
611		Satış İskontoları Hesabı (-)		11.491.255,35
612		Diğer İndirimler Hesabı (-)		2.553.037,40
	C-	NET SATIŞLAR		16.603.228.525,46
62	D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		6.783.726.866,27
620		Satılan Mamüller Maliyeti Hesabı (-)		866.070.510,00
621		Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı (-)		30.408.704,59
622		Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı (-)		5.886.426.665,06
623		Diğer Satışların Maliyeti Hesabı (-)		820.986,62
		BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		9.819.501.659,19
63	E-	FAALİYET GİDERLERİ		7.642.453.347,06
630		Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı (-)		191.607.028,00
631		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı (-)		5.142.379,98
632		Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)		7.445.703.939,08

			FAALİYET KARI VEYA ZARARI	2.177.048.312,13
64		F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	379.319.900,96
	640		İştiraklerden Temettü Gelirleri Hesabı	1.957.313,30
	642		Faiz Gelirleri Hesabı	289.932.570,66
	644		Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı	134.557,37
	645		Menkul Kıymet Satış Karları Hesabı	6.851,85
	646		Kambiyo Karları Hesabı	254.996,58
	647		Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı	
	648		Enflasyon Düzeltme Karları Hesabı	
	649		Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	87.033.611,20
65		G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	3.047.451.589,73
	654		Karşılık Giderleri Hesabı (-)	1.769.804,15
	656		Kambiyo Zararları Hesabı (-)	548.174,77
	657		Reeskont Faiz Giderleri Hesabı	1.470,22
	658		Enflasyon Düzeltme Zararları Hesabı (-)	3.045.132.140,59
	659		Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı (-)	
			OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	-491.083.376,64
67		H-	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	171.312.386,92
	671		Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı	22.616.854,77
	679		Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	148.695.532,15
68		I-	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	152.517.017,28
	680		Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı (-)	8.976.885,60
	681		Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı (-)	114.488.897,24
	689		Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı (-)	29.051.234,44
69		J-	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	-472.288.007,00
	691		Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı (-)	97.603.002,08
			DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	-569.891.009,08

KAYNAK: Muhasebat Genel Müdürlüğü Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri
<http://www.muhasabat.gov.tr>

3.3.1.5. Döner Sermayeli İşletmelerin Mizanı

Ek 5, Türkiye genelinde genel ve özel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin toplam mizanını göstermektedir. Buna göre, döner sermayeli işletmelerin toplam kasa mevcudu 1.215.304,03 TL dir. Bankadaki mevcut toplam para ise 2.945.509.049,66 TL dir. İşletmeden mal ve hizmet satın alanlardan alınan çekler tutarı 420.718,02 TL dir. Bunlar daha sonra paraya çevrilecektir. İşletmenin aktifini oluşturmaktadır. Bankaya gönderilen toplam ödeme emirleri tutarı 6.019.966,34 TL dir. Mizanda borç ve alacak tutarlarının eşit olması gerekmektedir.

İşletme mizanı her ay SAY2000i sistemi üzerinden Maliye Bakanlığı tarafından denetlenmektedir. Aktif ve pasif hesap tutarlarında tutarsızlık görüldüğü takdirde bakanlık tarafından bunun düzeltilmesi istenmektedir.

3.3.2. Döner Sermayeli İşletmelerle İlgili Yapılması Önerilen Çözüm Önerileri

Bilindiği gibi döner sermaye işletmeleri ilk başta genel bütçeli idarelere bağlı olarak mülga 1050 sayılı kanunla kamu mali sistemimize girmiştir. Daha sonra, birçok kanunla genel ve özel bütçeli idarelere bağlı çok sayıda işletme kurulmuştur. Döner sermayeli işletmeler her ne kadar genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmuş olsa da ayrı bir yönetsel birim olarak varlıklarını sürdürmektedirler. Bu durum, ayrı görevliler anlamına gelmekte ve özellikle de üniversitelerde iki ayrı bütçe yapılmasına neden olmuştur.

Katma bütçe uygulaması mülga 1050 sayılı kanunla oluşturulmuş giderlerini kendi gelirleriyle karşılayan mali yapılardır. Yani genel bütçenin istisnası olarak oluşturulmuştur. Döner sermaye işletmeleri bu durumda genel bütçenin istisnasının istisnası durumundadır¹⁶⁸.

Döner sermaye işletmelerinin bu gibi birçok sorunu olduğuna daha önceki bölümlerde değinilmişti. Şimdi bu sorunların ortadan kaldırılması için neler yapılması gerektiği anlatılacaktır.

Döner sermayeli işletmelerin sorunları personele ilişkin, hukuki sorunlar, bütçe sisteminden soğan sorunlar, muhasebe sisteminden doğan sorunlar ile döner sermayelerin ek gelir kaynağı olarak görülmesinden kaynaklanan sorunlar olarak açıklanmıştı.

İşletmelerde personel yapısı iyileştirilmeli. Bu amaçla, personelin eğitimine önem verilmeli, hizmet içi eğitim ve personelin rotasyona tabi tutulması ile karşılaştığı sorunlara çözüm üreten, muhasebe bilgisi tam personelin oluşması sağlanmalıdır.

Döner sermaye işletmeleri bilindiği gibi mevzuat konusunda dağınık bir durumdadır. Bağlı buldukları genel ve özel bütçeli idareler çıkardıkları yönetmeliklerle işletmeyi kurmakta ve faaliyetini devam ettirmektedir. Bu durum

¹⁶⁸ ÖZDEMİR, a.g.m., s. 25-35.

işletmelerde farklı uygulamalara neden olmakta bu ise 5018 sayılı kanunun getirdiği saydamlık, hesap verebilme gibi ilkelerle çalışmaktadır. Söz konusu kanun çerçevesinde işletmelerin tek bir mevzuatla kurulması ve faaliyetini devam ettirmesi sağlanmalıdır. Bu çalışmalara hız verilerek yeniden yapılandırma süreci etkin bir şekilde işlemelidir.

Döner sermayeli işletmelerde bağlı oldukları genel ve özel bütçeli idare bütçesinden ayrı bir bütçe uygulanmaktadır. Bu işletmelerde yapılan giderler döner sermaye bütçesinden yapılırken gelirler ise bağlı olduğu idare bütçesine eklenmektedir. İşletmelerin verimliliği ve performansının ölçülmesini olumsuz yönde etkileyen bu uygulama ayrıca 5018' in ruhuna da aykırıdır.

Döner sermayeli işletmelerin mevcut bütçe sistemi içinde bütçeden beklenen amaç ve faydaları gerçekleştirebilmeleri, bütçenin hazırlanması sırasında birtakım ilkelerin uygulanmasıyla mümkün olacaktır. Bu ilkeleri şu şekilde belirtebiliriz¹⁶⁹:

- Döner sermayeli işletmelerde hazırlanacak olan iş programı ile bütçenin birbiriyle uyum içinde olması gerekir. Bir yıllık faaliyetin ana hatlarını tespit ve açıklığa kavuşturan samimi bir program ile gelir ve giderlerin rakamsal dayanaklarını belirten bütçenin bir bütün halinde ve uyumlu olarak hazırlanması bütçeden beklenen amaç ve faydaların gerçekleştirilebilmesi için zaruridir. Bu nedenle iş programı ve bütçe samimiyet ve gerçekçilik ilkeleri göz önünde tutularak hazırlanmalıdır.
- Bütçe hazırlanırken uygulanması şüpheli bir takım ihtimallerin varlığına dayalı olan programların, yöneticiler tarafından bütçeye alınmaması gerekir.
- Yıl içinde artış gösterebileceği varsayımından hareketle, gider rakamlarının olumsuz şekilde yükseltilmesinden kaçınılmalıdır.
- Gelir ve giderlerin bir önceki yılda fiilen gerçekleştirilen harcama miktarı göz önünde tutularak uygulamada azami tasarrufa uyulmalıdır.
- Bütçe hazırlanırken yöneticilerin dikkat etmesi gereken diğer bir hususta, bütçede elde edilmesi mümkün görülmeyen hayali gelirlere yer verilmemesidir.

¹⁶⁹ ADIGÜZEL, a.g.e., s. 105.

Döner sermaye işletmelerinde muhasebe sistemi de tam bir muammadır. Tek düzen muhasebeye geçiş sorunların bitmesine yetmemiştir. Ayrıca bilindiği gibi Maliye Bakanlığının başlattığı SAY2000i projesi ile de muhasebe kayıtları bilgisayar ortamında tutulmaktadır. Bu sisteme tüm işletmelerin geçişi saydamlık, hesap verebilme amacına yöneliktir. Muhasebe bilgisinden anlayan personelin bulunması da muhasebe sorunlarının ortadan kalkması açısından önemlidir.

Yapılan düzenleme ile¹⁷⁰,

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

Döner sermaye işletmelerinde yaratılan ek gelir, personele döner sermaye geliri olarak dağıtılmakta bu durum aynı kurum personeli arasında ve diğer kurum personelleri arasında ücret uçurumuna neden olmaktadır. Hazineye intikal ettirilmesi gereken gelirin bu şekilde dağıtılması döner sermayelerin hazineye borçlanmasına neden olmaktadır. Bu durumun ortadan kalkması için döner sermaye gelirinin personele dağıtılması uygulamasından vazgeçilmelidir. Başka bir ek ödeme ile kurumun diğer çalışanları ile maaş farkı ortadan kaldırılmalıdır. Böylece bu eşitsizlik son bulacak ve döner sermayeler asıl amacı olan atıl kapasitenin değerlendirilerek elde edilen gelir tekrar kamu hizmeti için kullanılmalıdır.

Bu amaca en uygun döner sermaye işletmeleri Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullardaki döner sermaye işletmeleridir. Bunlar çıkış amacına en uygun işletmelerdir. Çünkü, kurumun varlık sebebi, esas kamu hizmeti olan eğitim, yararlanıcılara ücretsiz verilmekte, bu hizmet görülürken ortaya çıkan ürünler ve oluşan atıl kapasite değerlendirilmekte, elde edilen gelirlerde yine eğitim için gerekli malzeme alımlarında ve üretimde fiilen çalışan öğrenci ve görevlilere ücret ödemesinde kullanılmaktadır¹⁷¹.

¹⁷⁰ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹⁷¹ ÖZDEMİR, a.g.m., s. 32.

Bunların dışında özel bütçeli idarelerde özellikle üniversitelerde ikili yapıyı tasfiye etmek adına, özel bütçeli kurumlardaki döner sermayeli işletmelerin kapatılması gerekmektedir. İşletmenin gelir ve gideri özel bütçeye dahil edilmelidir. Bunun için özel bütçe uygulamasının oluşacak yeni yapıya daha elverişli hale getirmek için bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin, döner sermaye işletme gelirleri olarak tahsil edilen gelirler özel bütçe geliri olarak takip edilmelidir. Döner sermaye bütçesinden yapılan giderler de, özel bütçeye bu giderler için konulacak ödeneklerle karşılanmalıdır¹⁷².

¹⁷² ÖZDEMİR, a.g.m., s. 34-35.

SONUÇ

Çalışmada ele alındığı gibi döner sermaye işletmeleri kamu mali sistemimizde cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren varolagelmıştır. Yaklaşık seksen beş yıldır varlıklarını sürdürmektedirler. Bu durum bu işletmelerin yapılarının köklü olduğunu ve üzerinde kolay kolay değişim yapılamayacağını göstermektedir. Nitekim, öyle de olmuştur. Bu güne kadar bu işletmelerle ilgili önemli değişim yapılamamış bağlı oldukları genel ve özel bütçeli idarelerin yönetim serbestisine bırakılmış işletmeler olarak faaliyetlerine devam etmişlerdir.

Bilindiği gibi bu işletmeler asıl amacı kamu hizmeti olan kuruma bağlı olarak hayat bulmaktadırlar. Başlangıçta genel daha sonra özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmuşlardır.

Asıl kuruluş kanunları 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunudur. Söz konusu kanun döner sermaye işletmelerini kapsamlı bir şekilde ele alması ve hukuki zemine oturtması açısından önemlidir. Bundan önce düzenlenen mevzuat hükümleri döner sermaye işletmelerini belli yönlerden belli kesimler açısından ele alarak sınırlı bir yapıda incelemiştir. Bu nedenle döner sermaye işletmelerinin kuruluş kanunu olarak genel muhasebe kanunu kabul edilmektedir.

Söz konusu kanuna dayanılarak idareler kendi düzenledikleri yönetmeliklerle döner sermaye işletmesi kurmuşlar ve faaliyete geçirmişlerdir. Zamanla döner sermaye işletmelerinin sayısı hızla artmıştır.

Bu işletmelerin kuruluş amaçları; atıl kapasiteyi ekonomiye kazandırmak, belli bir talebi karşılamak ayrıca istihdam sağlamak gibi yararları bulunmaktadır. Ancak, daha sonraları bu asıl amaçlardan sapılmış, döner sermaye işletmesi kurmak ve faaliyete geçirmek; daha fazla idari özerklik, daha fazla mali özerklik, giderlerde serbestlik gibi amaçlara hizmet eder olmuştur. Bu nedenlerle döner sermaye işletmesi kurmak ve yönetmek merkezi idareden uzaklaşmak ve serbest hareket ederek özerk bir duruma gelmenin aracı haline dönüşmüştür.

Bugün için tartışılan kamu döner sermaye işletmelerinin geleceğidir. 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle 1050 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 5018

sayılı kanun kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemektedir.

Görüldüğü gibi söz konusu kanun kamu mali kesiminin yönetimini ve kontrolünü kapsamaktadır. İç denetim müessesesi ilk kez bu kanunla kamu maliyemize girmiştir. Söz konusu kanunun amacı; kamunun hesap verebilir, saydam hale getirilerek kontrolünün kolaylaştırılması ve böylece kamu kesiminde etkinliğin sağlanmasıdır. Bu bağlamda söz konusu kanunla döner sermaye işletmelerinin tasfiye edilmesi amaçlanmış ancak, daha sonra bu hüküm kaldırılarak döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılacağı hükmü kabul edilmiştir. Yeniden yapılandırma süresi önce 2007 yılı sonu olarak öngörülmüşken daha sonra bu süre uzatılarak 2010 sonuna kadar döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırma sürecine alınmıştır. Başlangıçta kaldırılması hedeflenmişken daha sonra yeniden yapılandırma sürecine alınmasının nedeni olarak; bu işletmelerin kaldırılması halinde büyük bir boşluğun oluşması gösterilebilir.

Yeniden yapılandırma süreci; döner sermaye işletmelerinin bütçe, muhasebe, personel, denetim gibi bir çok aşamasını kapsamaktadır. Bu noktada; döner sermaye işletmelerinde görev alan ita amiri, tahakkuk memuru, sayman, ayniyat memuru gibi personelin isimleri değiştirilmiş ve daha anlaşılır olan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, taşınır kayıt kontrol yetkilisi gibi isimler kabul edilmiştir. İç denetim müessesesi kabul edilerek işletmelerin denetim yoğunluğu artırılmıştır.

5018 ile döner sermaye işletmelerinin yönetim ve denetimine önem verilmiş böylece, etkin çalışmaları ve hizmet gereklerini yerine getirmeleri sağlanmaya çalışılmıştır.

Söz konusu kanunun geçici 11. maddesine dayanılarak döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği 01/05/2007 tarihinde 26509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu yönetmelik döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetime ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Böylece, döner sermaye

işletmelerinin muhasebe kayıt ve kontrolüne, bütçeleme esaslarına tek düzen getirilmiştir.

Muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulması konusunda da birlik sağlanarak tüm işletmelerin işlemlerinin tek düzen sisteme göre tutulması sağlanarak Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ile diğer tüm tarafların işlemleri açık, anlaşılır bir şekilde gözlemlemesi sağlanmıştır. Tüm muhasebe hesaplarının bütün işletmeler için aynı anlamı ihtiva etmesi hedeflenmiştir. Bu durum işletmelerin saydam hale gelmesini sağlayarak kontrol ve denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasını ve işletmelerin kar- zarar durumlarının net bir şekilde görülerek ülke ekonomisine zararının önlenmesini sağlaması açısından önemlidir.

Sonuç olarak, 5018 sayılı kanunla birlikte tüm kamu maliyesi gibi döner sermaye işletmeleri de kamu maliyesinin önemli bir parçası olduğundan yapılandırma sürecine alınmıştır. Çünkü, döner sermaye işletmeleri amaçlarından sapmıştır, systemsiz bir düzenlemeler topluluğu haline gelmiştir. Kanunlarla düzenlenmesi gereken konular yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan genel ve özel bütçeli idareler bu işletmelerle ilgili yönetmelikler çıkarmışlardır. Sonuçta, bu işletmelerin sayısı kadar yönetmelik bulunmaktadır.

Bağlı olunan genel ve özel bütçeli idarenin kendi döner sermaye işletmesi ile ilgili yönetmelik çıkarması idarelere serbestlik sağlamış olup işletmelerle ilgili uygulama birliği bulunmamaktadır.

5018 ile başlayan yeniden yapılandırma sürecinde bu mevzuat karmaşasına son verilerek döner sermaye işletmelerini çatısı altında toplayan tek bir kanun yapılmalıdır. Böylece, bu işletmelerin mevzuat durumu basite indirgenerek daha anlaşılır ve saydam hale dönüştürülecek bu durum 5018 sayılı kanunun getirdiği hedefe yönelik uygulama olacaktır.

Döner sermaye işletmelerinde çalışan personele döner sermaye geliri adı altında ek ödeme yapılmakta bu durum ücret adaletsizliğine yol açarak sırf bu ek ödeme nedeniyle bu işletmelerde çalışmaya gönüllü personel sayısı artmaktadır. Hatta bazı durumlarda bu işletmelerde fiilen çalışmamasına rağmen çalışıyor gibi gösterilerek döner sermaye geliri alan personel bulunmaktadır. Ayrıca, bu döner sermaye geliri

dahi eşit olarak dağıtılmamakta farklı oranlarda verildiğinden dolayı personel arasında adil gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir.

Tüm bu durumlar aynı kurumun personeli arasında hoşnutsuzluk, memnuniyetsizlik yaratmaktadır. Bunun sonucunda bu durum kurum aleyhine işlemekte, verimliliği düşürmekte, işlerin gereği gibi yapılmasına engel olmaktadır.

Yeniden yapılandırma sürecinde ele alınması gereken bazı düzenlemelerde şunlar olmalıdır: İşlem hacimleri küçük olan bağlı olduğu kuruma ve sonuçta ülke ekonomisine faydası göz ardı edilecek kadar küçük bütçeli olan işletmeler ile bağlı olduğu kurumun asli görevlerini yerine getiren döner sermaye işletmeleri tasfiye edilmelidir. Örneğin; tapu ve kadastro genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi bağlı olduğu kurumun asli görevlerini yerine getirdiğinden dolayı kaldırılması ciddi bir soruna yol açmayacaktır.

Ayrıca, verimsiz çalışan işletmelerin tespit edilerek bunların özelleştirme kapsamına alınması, tamamen özelleştirmesi mümkün olmayan işletmelerin idaresinin yönetim devri yada işletme hakkı devri yöntemiyle profesyonel yöneticilere devredilmesi ile özelleştirilmesi yoluna gidilebilir.

Özelleştirme yoluyla kamu giderleri azaltılacak, rasyonel personel reformu ile bu işletmelerde kaynaklar daha etkin kullanılacak ve daha karlı bir işletmeye dönüşmesi sağlanacaktır.

Uygulamada, bağlı olunan idare ile döner sermaye işletmesinin faaliyetlerinin birbiri içine geçmiş olması bağlı olunan genel ve özel bütçe ödeneklerinin yetersizliği gerekçe gösterilerek giderlerin döner sermaye işletmesi bütçesinden yapılmasına neden olmuştur. Bu nedenle, bağlı olunan genel ve özel bütçeli idare ile döner sermaye işletmesinin faaliyet alanları yeniden gözden geçirilmelidir. Bağlı olunan idarenin görevleri döner sermaye işletmesi görevleri arasında olmamalı, aynı tür harcamalar için iki bütçenin kullanılması engellenmelidir.

Görüldüğü gibi, döner sermaye işletmelerinin kaynakların etkin, adil, verimli kullanılması politikasına ulaşma konusunda yeniden yapılandırma aşamasına alınmaları çok gereklidir ve belki de geç kalınmış bir uygulamadır.

Bu çalışma kamu kesimini, kamu kesiminde döner sermaye işletmelerini çeşitli yönlerden ele alarak bu işletmelerin yerini ve önemini belirtmektedir.

Sonuç olarak, bu işletmeler ekonomide büyük bir yere ve öneme sahiptir. Topluca kaldırılması diye bir şey düşünülemez hatta böyle bir uygulama ekonominin karışmasına neden olarak zarar görmesi durumuna yol açabilir.

Daha önce de belirtildiği gibi küçük çaplı, faydası az olan bağlı olduğu idare ile aynı göreve sahip işletmeler tasfiye edilmelidir. Büyük öneme sahip, bütçe yapıları büyük, faydası tartışılmaz nitelikte olanlar ise yapılandırılarak daha etkin ve verimli çalışmaları sağlanmalıdır.

Döner sermayeli işletmelerin işletmecilik esaslarına göre yönetilmesi sağlanmalıdır. İşletme ve muhasebe konusunda bilgisi tam uzman kişiler yönetim kadrosunda bulunmalıdır. Görevler ek görev şeklinde olmamalıdır. Gerçekten konuyla ilgili kişiler liyakat esasına göre işin başına gelmelidir. Örneğin döner sermaye işletmelerindeki muhasebe yetkililiği görevini Maliye Bakanlığınca atanan sertifikalı muhasebe yetkilisi tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Uygulamada ise kurum içinden bir kişi harcama yetkilisi tarafından bu iş için görevlendirilmektedir. Göreve bağlılığı tam olmayan bu kişiler kısa süre sonunda görevden alınabilmekte bu ise sürekli değişen muhasebe yetkilisi anlamına gelerek iş ve işlemlerin aksamasına neden olabilmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin hesapları, mali durumları kamuoyuna açık olmalıdır. 2004 yılı öncesinde bu durum mevcut değildi. 2004 yılından itibaren döner sermayeli işletmelerin mali durumları, mizanları, bilançoları gibi cetvellerle Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü aracılığıyla internet ortamında kamuoyuna açık hale getirilmiştir. Bütün bu uygulamalar yeniden yapılandırma sürecinin getirmiş olduğu kaçınılmaz durumlardır ve ilerleyen zamanla bu değişimlerin devam edeceğini söylemek mümkündür.

KAYNAKLAR

- **Kitaplar**

ALAGÖZ, Ahmet, **Kamu Döner Sermaye İşletmeleri**, DSİ Matbaası, Ankara, 1982.

BATIREL, Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, İstanbul, 1990.

BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş, Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.

EKER, Aytaç ve Kamil Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1987.

GÖNEN, Dinçer ve Hikmet IŞIK, **Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe, Denetim**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985.

MERİÇ, Metin, **Kamu Kesiminde Mali Yapı**, İzmir, 1999.

MERİÇ, Metin, **Türkiye' nin Mali Yapısı**, İkinci Baskı, İzmir, 2007.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 1998.

TÜĞEN, Kamil, **Devlet Bütçesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, İzmir, 1999.

TÜRKO, R. Metin, **Döner Sermaye Yönetimi Prensipler ve Analiz**, Erzurum, 1978.

- **Makaleler**

ACISU, Selahattin, Döner Sermayeli İşletmelerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Karşısındaki Durumları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 3, 1999.

BAYKARA, Bekir, Döner Sermayeli İşletmelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 5, 1999.

DEMİRCİ, Muharrem, Kamu İç Mali Kontrolü Kavramı ve AB Uygulamaları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 36, Nisan- Haziran, 2007.

DOĞAN, Yahya, Üniversitelerimizde Döner Sermaye İşletmeleri Üzerine Bir İnceleme, **Maliye Yazıları**, Nisan- Haziran, 1994.

KARAARSLAN, Erkan, Denetim Sistemimiz, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 35, Ocak-Mart 2007.

KERİMOĞLU, Baki, Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 1, 1998.

KIZILKAYA, Eyüp, Dış Denetim, Anayasa Değişikliği ve Sayıştay, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 38, Ekim- Aralık, 2007.

ÖZDAMAR, Dilek, Döner Sermaye Saymanlıklarında Kullanılan Muhasebe Programları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz- Eylül 2003.

ÖZDEMİR, İlyas, Genel ve Özel Bütçeli İdarelerdeki Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması, **Mali Kılavuz Dergisi**, S. 41, Temmuz-Eylül, 2008.

ÖZTÜRK, Mustafa, Türkiye'deki Döner Sermayeler ve Büyüklükleri, **Mali Kılavuz Dergisi**, S. 16, Nisan-Haziran, 2002.

VAROL, Asaf, Harcama Yetkilileri İle İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 70, Temmuz- Eylül, 2008.

YILDIZ, Mustafa Said, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin Getirdikleri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 37, Temmuz-Eylül, 2007.

YILDIZ, Mustafa Said, Döner Sermayelerinin Geleceği ve Hastane Döner Sermayeleri, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı 38, Ekim-Aralık, 2007.

YILMAZ, Ramazan, Sağlık Kurumları Döner Sermaye Saymanlıkları, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 20, Nisan- Haziran, 2003.

- **Mevzuat**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

832 Sayılı Sayıştay Kanunu

5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısı

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

6245 Sayılı Harcırak Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği

Maliye Bakanlığı Muhasebat Kontrolörleri Görev ve Çalışma Yönetmeliği

178 Sayılı Maliye Bakanlığının teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

- **Diğer Kaynaklar**

ADIGÜZEL, Selçuk, **Devlet Muhasebe Uzmanları Araştırma Raporu**, http://www.demud.org.tr/arastirma_rapor.html, (Erişim Tarihi: 25/04/2009).

AKALIN, Güneri, Piyasa Ekonomisinin Neresindeyiz, **İşveren Dergisi**, Eylül 2003, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=791&id=47 (Erişim Tarihi: 31/03/2009).

ÇAM, İbrahim, **Kamu Kesiminin Optimal Boyutu ve Türkiye Uygulaması**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, Mayıs 2007, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

ÇELEBİ, İlhan, **Meslek Yüksekokulları Döner Sermaye İşletmelerinde Bütçeleme, Denetim ve Maliyet-Fayda Analizinin Uygulanabilirliği, Cumhuriyet Üniversitesi Sivas Meslek Yüksekokulunda Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

DALLI, Mehmet, “**Hastanelerde Döner Sermaye Uygulaması ve Yönetime Etkileri**”, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1992.

DEMİRBAŞ, Tolga, **Bilgi Toplumunda Kamu Kesimi Enformasyonundan Elde Edilen Gelirlerin Kamu Maliyesindeki Yeri**, <http://iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/09-01.pdf> (Erişim Tarihi: 18/05/2009).

DURA, Yahya Can, Kamu Tercihi Teorisinde Kamusal Etkinin Problemi , **Türk İdare Dergisi**, <http://www.icisleri.gov.tr/icisleri/TurkIdareDergisi/uploadedFiles/YahyaCanDura%20107-117.doc> (Erişim Tarihi: 06/03/2009).

GÜNER, Asuman, Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması, **DevletMuhasebeUzmanlarıDergisi**,http://www.demud.org.tr/Dergi_sayi_1/7_asuman_guner.pdf (Erişim Tarihi:15/09/2008).

GÜMÜŞ, Mustafa, **Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

İŞİK, Hüseyin, Türkiye’de Döner Sermaye Uygulamaları, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Şubat, 2002, Sayı. 10, <http://www.debud.org/Html/dergi/pdf/sayi10.pdf> (Erişim Tarihi: 15/05/2009).

KARACAN, Sami, **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Düzeni ve Bir Uygulama**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/209).

KARADAYI, Serpil, **Döner Sermaye İşletmelerinde Yönetim ve Denetim**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1996.

KENGER, Erdal, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat, 2001, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1, (Erişim tarihi: 12/05/2009).

ÖZKIVRAK, Özlem ve Dilek DİLEYİCİ, **21. Yüzyıldaki Eğilimler Doğrultusunda Türkiye’ de Piyasa Ekonomisi ve Devlet**, http://www.canaktan.org/politika/liberal_demokrasi/diger-yazilar/ozkivrak-piyasa-devlet.pdf (Erişim Tarihi: 31/03/2009).

PEDÜK, Türkben, **Döner Sermayeli İşletmeler**, www.mmd.org.tr/eserler/1-DÖNER%20SERMAYELİ%20İŞLETMELER.DOC (Erişim Tarihi: 24/09/2008).

SAĞLAM, Hüseyin, **Performansa Dayalı Döner Sermaye Prim Sistemi ve Sağlık Ocaklarında Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, <http://tez2.yok.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

ŞENER, Ramazan, **Üst Yöneticinin Harcama Yetkilisi Olması**, <http://www.muhasabenet.net/makaleramazan%20senerust%20yoneticinin%20harca%20yetkilisi%20olmasi.pdf> (Erişim Tarihi: 12/05/2009).

TOSUN, Ertan, Türkiye’ de “Kamu Kesimi ve Özel Kesim” Ayırımının Normatif ve Reel Planda Önemi ve Sınırları, **TC Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 1996, <http://www.debud.org/dokumanlar/tez/ETosun.pdf> (Erişim Tarihi: 10/03/2009).

DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler, 1950-2005, <http://www.dpt.gov.tr>

<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA> (Erişim Tarihi: 12/03/2009).

Milli Eğitim Bakanlığı, İşletmeler Dairesi Başkanlığı, **Kuruluş**, http://idb.meb.gov.tr/baskanlik/kurulus_ayrinti.htm (Erişim Tarihi: 15/05/2009).

İdari Denetim, <http://www.makaleler.com/oku-%C4%B0dari+denetim>, (Erişim Tarihi:12/05/2009).

Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri, <http://www.muhasibat.gov.tr/>

Kamu Kesiminde Kaynakları Etkin Kullanma ve Maliyetleri Düşürme, **2005 Yılı Projeleri**, T.C. Başbakanlık İdareyi Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Ekim 2006.

EKLER

EK 1 Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri
(I) Sayılı Cetvel

- 1) Türkiye Büyük Millet Meclisi
- 2) Cumhurbaşkanlığı
- 3) Başbakanlık
- 4) Anayasa Mahkemesi
- 5) Yargıtay
- 6) Danıştay
- 7) Sayıştay
- 8) Adalet Bakanlığı
- 9) Millî Savunma Bakanlığı
- 10) İçişleri Bakanlığı
- 11) Dışişleri Bakanlığı
- 12) Maliye Bakanlığı
- 13) Millî Eğitim Bakanlığı
- 14) Bayındırlık ve İskân Bakanlığı
- 15) Sağlık Bakanlığı
- 16) Ulaştırma Bakanlığı
- 17) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı
- 18) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
- 19) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- 20) Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- 21) Kültür ve Turizm Bakanlığı
- 22) Çevre ve Orman Bakanlığı
- 23) Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
- 24) Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı
- 25) Jandarma Genel Komutanlığı
- 26) Sahil Güvenlik Komutanlığı
- 27) Emniyet Genel Müdürlüğü
- 28) Diyanet İşleri Başkanlığı
- 29) Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı
- 30) Hazine Müsteşarlığı

- 31) Dış Ticaret Müsteşarlığı
- 32) Gümrük Müsteşarlığı
- 33) Denizcilik Müsteşarlığı
- 34) Avrupa Birliği Genel Sekreterliği
- 35) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- 36) Devlet Personel Başkanlığı
- 37) Özürlüler İdaresi Başkanlığı
- 38) Türkiye İstatistik Kurumu
- 39) Gelir İdaresi Başkanlığı
- 40) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
- 41) Karayolları Genel Müdürlüğü
- 42) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
- 43) Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü
- 44) Tarım Reformu Genel Müdürlüğü
- 45) Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
- 46) Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
- 47) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü
- 48) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü
- 49) Aile ve Sosyal Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- 50) Kadının Statüsü Genel Müdürlüğü

EK 2 Özel Bütçeli İdareler

(II) Sayılı Cetvel

A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri

- 1) Yükseköğretim Kurulu
- 2) Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 3) İstanbul Üniversitesi
- 4) İstanbul Teknik Üniversitesi
- 5) Ankara Üniversitesi
- 6) Karadeniz Teknik Üniversitesi
- 7) Ege Üniversitesi
- 8) Atatürk Üniversitesi
- 9) Orta Doğu Teknik Üniversitesi
- 10) Hacettepe Üniversitesi
- 11) Boğaziçi Üniversitesi
- 12) Dicle Üniversitesi
- 13) Çukurova Üniversitesi
- 14) Anadolu Üniversitesi
- 15) Cumhuriyet Üniversitesi
- 16) İnönü Üniversitesi
- 17) Fırat Üniversitesi
- 18) Ondokuz Mayıs Üniversitesi
- 19) Selçuk Üniversitesi
- 20) Uludağ Üniversitesi
- 21) Erciyes Üniversitesi
- 22) Akdeniz Üniversitesi
- 23) Dokuz Eylül Üniversitesi
- 24) Gazi Üniversitesi
- 25) Marmara Üniversitesi
- 26) Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
- 27) Trakya Üniversitesi
- 28) Yıldız Teknik Üniversitesi
- 29) Yüzüncü Yıl Üniversitesi
- 30) Gaziantep Üniversitesi

- 31) Abant İzzet Baysal Üniversitesi
- 32) Adnan Menderes Üniversitesi
- 33) Afyon Kocatepe Üniversitesi
- 34) Balıkesir Üniversitesi
- 35) Celal Bayar Üniversitesi
- 36) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- 37) Dumlupınar Üniversitesi
- 38) Gaziosmanpaşa Üniversitesi
- 39) Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 40) Harran Üniversitesi
- 41) İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
- 42) Kafkas Üniversitesi
- 43) Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
- 44) Kırıkkale Üniversitesi
- 45) Kocaeli Üniversitesi
- 46) Mersin Üniversitesi
- 47) Muğla Üniversitesi
- 48) Mustafa Kemal Üniversitesi
- 49) Niğde Üniversitesi
- 50) Pamukkale Üniversitesi
- 51) Sakarya Üniversitesi
- 52) Süleyman Demirel Üniversitesi
- 53) Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
- 54) Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- 55) Galatasaray Üniversitesi
- 56) Ahi Evran Üniversitesi
- 57) Kastamonu Üniversitesi
- 58) Düzce Üniversitesi
- 59) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- 60) Uşak Üniversitesi
- 61) Rize Üniversitesi
- 62) Namık Kemal Üniversitesi
- 63) Erzincan Üniversitesi
- 64) Aksaray Üniversitesi
- 65) Giresun Üniversitesi

- 66) Hitit Üniversitesi
- 67) Bozok Üniversitesi
- 68) Adıyaman Üniversitesi
- 69) Ordu Üniversitesi
- 70) Amasya Üniversitesi
- 71) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
- 72) Ağrı Dağı Üniversitesi
- 73) Sinop Üniversitesi
- 74) Siirt Üniversitesi
- 75) Nevşehir Üniversitesi
- 76) Karabük Üniversitesi
- 77) Kilis 7 Aralık Üniversitesi
- 78) Çankırı Karatekin Üniversitesi
- 79) Artvin Çoruh Üniversitesi
- 80) Bilecik Üniversitesi
- 81) Bitlis Eren Üniversitesi
- 82) Kırklareli Üniversitesi
- 83) Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
- 84) Bingöl Üniversitesi
- 85) Muş Alparslan Üniversitesi
- 86) Mardin Artuklu Üniversitesi
- 87) Batman Üniversitesi
- 88) Ardahan Üniversitesi
- 89) Bartın Üniversitesi
- 90) Bayburt Üniversitesi
- 91) Gümüşhane Üniversitesi
- 92) Hakkari Üniversitesi
- 93) Iğdır Üniversitesi
- 94) Şırnak Üniversitesi
- 95) Tunceli Üniversitesi
- 96) Yalova Üniversitesi

B) Özel Bütçeli Diğer İdareler

- 1) Savunma Sanayi Müsteşarlığı
- 2) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
- 3) Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
- 4) Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
- 5) Türkiye Bilimler Akademisi
- 6) Türkiye Adalet Akademisi
- 7) Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
- 8) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü
- 9) Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
- 10) Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü
- 11) Orman Genel Müdürlüğü
- 12) Vakıflar Genel Müdürlüğü
- 13) Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
- 14) Elektrik İşleri Etüd İdaresi Genel Müdürlüğü
- 15) Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
- 16) Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
- 17) Türk Akreditasyon Kurumu
- 18) Türk Standartları Enstitüsü
- 19) Millî Prodüktivite Merkezi
- 20) Türk Patent Enstitüsü
- 21) Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
- 22) Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
- 23) Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
- 24) İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi
- 25) Türk İşbirliği ve Kalkınma İdaresi Başkanlığı
- 26) Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı
- 27) GAP Bölge Kalkınma İdaresi
- 28) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- 29) Kamu Denetçiliği Kurumu
- 30) Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
- 31) Meslekî Yeterlilik Kurumu

EK 3 Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar
(III) Sayılı Cetvel

- 1) Radyo ve Televizyon  st Kurulu
- 2) Telekomünikasyon Kurumu
- 3) Sermaye Piyasası Kurulu
- 4) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 5) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 6) Kamu İhale Kurumu
- 7) Rekabet Kurumu
- 8) Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu

EK 4 Sosyal Güvenlik Kurumları
(IV) Sayılı Cetvel

- 1) Sosyal Güvenlik Kurumu
- 2) Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü

EK 5 Döner Sermayeli İşletmelerin Mart 2009 Aylık Konsolide Mizanı (TL)

Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye
Kasa Hesabı	160.298.170,37	159.082.866,34	1.215.304,03	
Alınan Çekler Hesabı	1.099.105,88	678.387,86	420.718,02	
Bankalar Hesabı	18.858.976.406,96	15.913.467.357,30	2.945.509.049,66	
Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı(-)	8.836.022.134,32	8.842.042.100,66		6.019.966,34
Proje Özel Hesabı	361.943,48	212.083,45	149.860,03	
Döviz Hesabı	307.632,63	242.099,09	65.533,54	
Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)	65.584,81	65.584,81		
Diğer Hazır Değerler Hesabı	171.221.029,66	170.394.521,58	826.508,08	
Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı	1.300,00		1.300,00	
Diğer Menkul Kıymetler Hesabı	3.125,00		3.125,00	
Alıcılar Hesabı	9.156.568.587,20	3.954.159.911,39	5.202.408.675,81	
Alacak Senetleri Hesabı	55.982.529,63	3.650.347,08	52.332.182,55	
Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı	55.446.803,58	38.367.208,94	17.079.594,64	
Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	1.692.098,99	350.151,99	1.341.947,00	
Diğer Ticari Alacaklar Hesabı	55.444.978,64	40.623.248,91	14.821.729,73	
Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	47.922.491,83	2.082.572,30	45.839.919,53	
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı(-)	117.106,90	9.390.105,24		9.272.998,34
Devir Farklarından Doğan Alacaklar Hesabı	17.965,52		17.965,52	
İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı	107.165.688,51	69.065.332,75	38.100.355,76	
Personelden Alacaklar Hesabı	21.779.957,86	8.801.651,91	12.978.305,95	

Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	677.945.114,89	630.207.187,03	47.737.927,86	
Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı	4.557.766,91	58.747,96	4.499.018,95	
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı(-)	20.089,88	1.997.226,86		1.977.136,98
İlk Madde ve Malzeme Hesabı	2.073.018.364,86	617.831.337,97	1.455.187.026,89	
Yarı Mamuller-Üretim Hesabı	53.264.199,23	37.754.034,80	15.510.164,43	
Mamuller Hesabı	313.921.991,53	196.118.639,72	117.803.351,81	
Ticari Mallar Hesabı	19.437.252,08	2.230.342,31	17.206.909,77	
Diğer Stoklar Hesabı	280.198,79	37.847,32	242.351,47	
Verilen Sipariş Avansları Hesabı	80.632.063,58	17.995.756,72	62.636.306,86	
Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri Hs.	19.286.891,07	327.012,88	18.959.878,19	
Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı	63.000.000,00		63.000.000,00	
Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	50.166.456,94	47.829.164,92	2.337.292,02	
Gelir Tahakkukları Hesabı	5.340.862,47	4.450.133,04	890.729,43	
Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Gid. Hs.	15.502.469,03	8.041.113,98	7.461.355,05	
Devreden KDV Hesabı	91.966.233,46	17.228.266,23	74.737.967,23	
İndirilecek KDV Hesabı	26.176.355,63	26.004.431,82	171.923,81	
Diğer KDV Hesabı	3.142.970,78	574.519,00	2.568.451,78	
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı	49.993.952,47	19.326,44	49.974.626,03	
Proje Avansları Hesabı	18.782,85	18.782,85		
İş Avansları Hesabı	34.084.449,20	18.370.280,59	15.714.168,61	
Personel Avansları Hesabı	27.322.897,27	7.581.084,42	19.741.812,85	
Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	79.093.620,43	35.264.598,61	43.829.021,82	
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı	611.853,79	511.835,79	100.018,00	
Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı(-)	825,58	825,58		

Alıcılar Hesabı	57.129,16	6.450,15	50.679,01	
Alacak Senetleri Hesabı	48.124,50	656,24	47.468,26	
Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	859.635,77	5.526,45	854.109,32	
Diğer Ticari Alacaklar Hesabı	549.281,23	24.801,77	524.479,46	
İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı	1.482.879,80	1.032.879,80	450.000,00	
Personelden Alacaklar Hesabı	448.733,23	25.685,86	423.047,37	
Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	862.113,06	68.930,01	793.183,05	
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı(-)		14.042,50		14.042,50
İştirakler Hesabı	12.290.457,07		12.290.457,07	
Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı	38,87		38,87	
Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı Hesabı(-)	249,00	249,00		
Arazi ve Arsalar Hesabı	51.696.376,00	18.543,62	51.677.832,38	
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı	194.152.631,23	43.320,59	194.109.310,64	
Binalar Hesabı	349.695.852,96	487.116,62	349.208.736,34	
Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	1.366.012.618,37	74.195.128,83	1.291.817.489,54	
Taşıtlar Hesabı	127.040.233,41	10.117.217,09	116.923.016,32	
Demirbaşlar Hesabı	1.304.410.142,35	196.678.855,32	1.107.731.287,03	
Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	4.687.530,05	162.914,92	4.524.615,13	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)	19.256.014,88	1.735.444.315,93		1.716.188.301,05
Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	17.455.379,43		17.455.379,43	
Verilen Avanslar Hesabı	11.775.250,90	2.568.413,59	9.206.837,31	
Haklar Hesabı	3.778.763,26	2.010,11	3.776.753,15	
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı	55.581.985,47	3.184.003,94	52.397.981,53	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)	541.225,90	15.450.184,28		14.908.958,38
Verilen Avanslar Hesabı	196.105,02	136.796,43	59.308,59	

Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	1.100.979,01	896.456,60	204.522,41	
Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV Hesabı	104,24		104,24	
Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı	706,11		706,11	
Elden Çıkarılacak Stok ve Maddi Duran Varl.Hs.	10.530.741,35	29.221,03	10.501.520,32	
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı	1.848.774,85	19.621,53	1.829.153,32	
Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı	165.644,04		165.644,04	
Birikmiş Amortismanlar Hesabı(-)	1.104,01	12.894,74		11.790,73
İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı	70.051.062,38	104.113.388,14		34.062.325,76
Satıcılar Hesabı	2.068.263.733,58	3.218.068.327,45		1.149.804.593,87
Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	37.974.001,41	122.349.889,00		84.375.887,59
Diğer Ticari Borçlar Hesabı	97.512.425,27	161.777.778,07		64.265.352,80
Devir Farklarından Doğan Borçlar Hesabı		34.407.292,46		34.407.292,46
Personele Borçlar Hesabı	117.761.816,04	127.428.381,84		9.666.565,80
Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	2.937.370.592,18	3.368.034.859,87		430.664.267,69
Alınan Sipariş Avansları Hesabı	321.569.809,67	474.208.704,29		152.638.894,62
S.S.K. dan Alınan Tedavi Avansları Hesabı	547.874.198,78	560.080.634,12		12.206.435,34
Genel Bütçeden Alınan Tedavi Avansları Hesabı	9.733.555,47	9.857.904,94		124.349,47
Alınan Diğer Avanslar Hesabı	2.421.334,52	9.874.232,64		7.452.898,12
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bed.Hs.		31.421.227,76		31.421.227,76
Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	412.404.674,06	533.867.786,52		121.463.112,46
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	105.411.975,40	134.999.760,87		29.587.785,47

Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı	495.111.262,69	693.278.940,28		198.167.677,59
Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı	1.017.802.086,62	1.033.631.268,10		15.829.181,48
İstihaklardan Vergi Borç.Karş.Yap.Kesint.Hs.	22.994.027,05	23.303.307,34		309.280,29
İstihaklardan Sos.Güv.Kur.Prim Brç.Kar.Yap.Ks.Hs.	6.607.360,25	6.693.612,25		86.252,00
Bakanlık Merkez Hissesi Hesabı	111.767.022,60	131.264.326,79		19.497.304,19
Katma Değer Vergisi Tevkifatları Hesabı	69.538.468,03	93.539.936,14		24.001.468,11
Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Taks.Vergi ve Diğ.Yk.Hs.	2.239.363,73	8.690.609,10		6.451.245,37
Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı	34.394.522,72	48.640.282,52		14.245.759,80
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm. Karş.Hs.	190.843,41	29.653.172,16		29.462.328,75
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğ.Yük.Hs(-)	10.477.391,39	179.913,04	10.297.478,35	
Kıdem Tazminatları Karşılığı Hesabı		1.295,55		1.295,55
Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı	752.995,88	5.452.548,39		4.699.552,51
Sağlık Bakanlığı Merkez Hissesi Karşılığı Hs.	106.408.627,92	203.396.311,47		96.987.683,55
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı	126.074,09	1.719.826,96		1.593.752,87
Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	35.955.747,48	38.648.941,15		2.693.193,67
Gider Tahakkukları Hesabı	8.134.703,09	14.798.435,99		6.663.732,90
Öğrenci Hakkı Tahakkukları Hesabı	1.285.678,02	1.818.894,18		533.216,16
Hesaplanan KDV Hesabı	77.951.783,61	78.014.102,17		62.318,56
Diğer KDV Hesabı	582.792,36	3.142.970,78		2.560.178,42

Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	1.065.207.684,20	1.042.847.906,13	22.359.778,07	
Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı	37.844.749,79	85.399.653,58		47.554.903,79
Proje Emanetleri Hesabı	89.544,67	239.404,70		149.860,03
Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar Hesabı	7.001.203,85	7.814.097,72		812.893,87
İşletmeler Arası Mali Borçlar Hesabı		1.052.827,91		1.052.827,91
Satıcılar Hesabı	1.637.236,36	2.545.806,15		908.569,79
Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı	89.808,88	1.283.624,37		1.193.815,49
Diğer Ticari Borçlar Hesabı	4.011,00	3.674.127,27		3.670.116,27
Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	151.820,20	32.978.482,71		32.826.662,51
Alınan Sipariş Avansları Hesabı	1.035,00	5.233,72		4.198,72
Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		748.385,73		748.385,73
Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	6.238.404,42	8.005.542,26		1.767.137,84
Sermaye Hesabı	4.655.091,38	5.620.770.191,77		5.616.115.100,39
Ödenmemiş Sermaye Hesabı(-)	620.594.938,18	78.369.527,84	542.225.410,34	
MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı		12.659.681,18		12.659.681,18
Satın Alınan Değer Artış / Azalış Fon Hesabı	872.979,82	19.445.473,94		18.572.494,12
Özel Fonlar Hesabı	8.427,99	328.688.476,38		328.680.048,39
Geçmiş Yıllar Karları Hesabı	597.995.993,69	3.981.136.132,73		3.383.140.139,04
Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı(-)	2.191.018.076,61	357.919.409,35	1.833.098.667,26	
Dönem Net Karı Hesabı	1.425.352.739,14	1.497.047.201,86		71.694.462,72
Dönem Net Zararı Hesabı(-)	888.900.365,91	880.882.573,79	8.017.792,12	
Yurt İçi Satışlar Hesabı	3.513.266,56	4.595.845.529,73		4.592.332.263,17
Yurt Dışı Satışlar Hesabı	14.538,50	14.304.250,94		14.289.712,44
Diğer Gelirler Hesabı	29.095,87	39.597.128,53		39.568.032,66

İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri Hesabı	72.931,54	532.734.823,07		532.661.891,53
Satıştan İadeler Hesabı(-)	79.072.224,65	190.842,05	78.881.382,60	
Satış İskontoları Hesabı(-)	3.281.515,90		3.281.515,90	
Diğer İndirimler Hesabı(-)	7.918.252,01	2.424,91	7.915.827,10	
Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı(-)	136.573.263,66	6.332,75	136.566.930,91	
Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı(-)	1.400.158,31	5.463,58	1.394.694,73	
Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı(-)	25.043.371,54	59.953,97	24.983.417,57	
Diğer Satışların Maliyeti Hesabı(-)	1.166.934,72		1.166.934,72	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı(-)	18.524.765,81	117.758,08	18.407.007,73	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı(-)	242.461,43	79,60	242.381,83	
Genel Yönetim Giderleri Hesabı(-)	134.361.964,85	1.154.186,24	133.207.778,61	
Faiz Gelirleri Hesabı	15.861,76	82.879.014,57		82.863.152,81
Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı		4.274,00		4.274,00
Kambiyo Karları Hesabı		230.085,38		230.085,38
Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	4.530,36	18.964.128,77		18.959.598,41
Karşılık Giderleri Hesabı(-)	115.886,33		115.886,33	
Kambiyo Zararları Hesabı(-)	88.609,90		88.609,90	
Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı(-)	17.039.646,21	333.821,97	16.705.824,24	
Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı	7.660,97	13.894.841,40		13.887.180,43
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	219.828,68	62.640.892,45		62.421.063,77
Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı(-)	8.319,13		8.319,13	

Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı(-)	78.375.142,83	676.046,44	77.699.096,39	
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı(-)	48.027.127,08	32.282,15	47.994.844,93	
Dönem Karı veya Zararı Hesabı	10.021,30	10.021,30		
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hs.(-)	4.998,50	4.998,50		
Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı	1.126.264,98	1.126.264,98		
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı	42.296.774,30	333.908,88	41.962.865,42	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı	338.811,88	39.910.904,45		39.572.092,57
Direkt İşçilik Giderleri Hesabı	8.962.776,21	123.144,52	8.839.631,69	
Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	23.544,24	6.617.561,60		6.594.017,36
Genel Üretim Giderleri Hesabı	97.049.158,34	91.858,10	96.957.300,24	
Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	52.570,92	94.122.415,63		94.069.844,71
Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.261.301.726,18	14.579.370,49	1.246.722.355,69	
Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	11.471.307,78	25.018.134,77		13.546.826,99
Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	18.565.163,42	158.155,69	18.407.007,73	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	117.758,08	18.524.765,81		18.407.007,73
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	496.975,20	81,24	496.893,96	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı	79,60	243.405,43		243.325,83

Genel Yönetim Giderleri Hesabı	1.563.806.389,60	7.126.776,90	1.556.679.612,70	
Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	4.950.971,77	134.540.983,03		129.590.011,26
Alınan Teminatlar Hesabı	1.607.868.881,31	547.107.677,29	1.060.761.204,02	
Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı	547.680.081,03	1.608.441.285,05		1.060.761.204,02
Verilen Teminatlar Hesabı	4.433.076,56	43.630,00	4.389.446,56	
Verilen Teminatlar Alacaklı Hesabı	43.630,00	4.433.076,56		4.389.446,56
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	790.386,71		790.386,71	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		790.386,71		790.386,71
Demirbaş Giderleri Hesabı	8.492.631,53	28.350,83	8.464.280,70	
Demirbaş Giderleri Alacaklı Hesabı	28.350,83	8.492.631,53		8.464.280,70
Ariyet Verilen Değerler Hesabı	2.047,16	2.047,16		
Ariyet Verilen Değerler Alacaklı Hesabı	2.047,16	2.047,16		
Konsinye Mallar Hesabı	4.585.648,60	1.147.300,94	3.438.347,66	
Konsinye Mallar Alacaklı Hesabı	1.145.737,44	4.584.085,10		3.438.347,66
TOPLAM	66.074.906.319,04	66.074.906.319,04	20.593.014.949,79	20.593.014.949,79

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, Kamu Hesapları Bülteni, Döner Sermaye Mali İstatistikleri, <http://www.muhasabat.gov.tr/>