

**KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTE DÖNER  
SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM  
ÖNERİLERİ**

**Gölsüm YALÇINKAYA**

**Temmuz 2018**

**DENİZLİ**

**KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTE  
DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI VE  
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Yüksek Lisans Tezi  
Maliye Anabilim Dalı  
Maliye Programı**

---

**Gülsüm YALÇINKAYA**

**Danışman: Dr.Öğr.Üyesi Aylin İDİKUT ÖZPENÇE**

**Haziran 2018**

**DENİZLİ**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde, bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza:

Öğrenci Adı Soyadı: Gülsüm YALÇINKAYA

## ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanmasında, hayatım boyunca olduğu gibi hep yanımda olan ve benden desteklerini esirgemeyen aileme, eşim Bayram YALÇINKAYA'ya, değerli görüş ve önerilerini esirgemeyen saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi. Aylin İDİKUT ÖZPENÇE'ye teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

### KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Yalçınkaya, Gülsüm  
Yüksek Lisans Tezi,  
Maliye ABD Maliye  
Programı

Tez Yöneticisi: Dr.Öğr.Üyesi Aylin İdikut Özpençe

Temmuz 2018, XI+154 Sayfa

Günümüz ekonomilerinde kamu mali yönetimi anlayışının değişmeye başlamasıyla, 1980’li yıllardan itibaren ülkemizde de yeni kamu mali anlayışı yer almaya başlamıştır. Yeni kamu mali yönetiminin ülkemizdeki en önemli uygulaması, 2005 yılında yayınlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Bu kanunun kabulüyle, ülke kamu mali yönetiminde bir reform niteliğinde olan değişiklikler hayata geçmiştir.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’na göre kurulan döner sermaye işletmelerinin ilk kuruluş yılları 1940’lı yıllardır. Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaya başlanan döner sermaye işletmeleri, kamu kaynaklarını kullanarak, kendilerine bağlı buldukları idarelerden tahsis edilen ve döner sermaye niteliğindeki sermaye ile idarelerinin kamu hizmetlerinden oluşan atıl kapasitelerin değerlendirilmesi, ekonomide talebin karşılanması, ek gelir elde edilmesi gibi nedenlerle kurulmaya başlanmış, daha sonra sayıları ve mal-hizmet çeşitleri artarak devam etmiştir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun geçici 11. maddesiyle döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılacağı öngörülmüştür. Büyüklükleri ile günümüzde merkezi yönetim bütçesinin oldukça önemli bir parçası haline gelen döner sermaye işletmelerinin değişen kamu mali yönetimi anlayışı içinde, üniversite döner sermaye işletmelerinde yaşanan sorunların analizi ve olası çözüm önerileri bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu Mali Yönetimi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Döner Sermaye İşletmeleri, Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri

**ABSTRACT**  
**PROBLEMS AND SOLUTIONS OF THE UNIVERSITY REVOLVING FUND**  
**ENTERPRISES IN THE FRAMEWORK OF PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT**

Yalçinkaya , Glsm  
Master Thesis  
Department Of Finance  
Finance Programme  
Supervisor: Ass. Prof. Aylin İdikut zpene

July 2018, 154 Pages

With the beginning of the changing public financial management concept in today's economies, new understanding started to take place in our country since the 1980s. The most important application of the new public financial management in our country is the Public Financial Management and Control Law No. 5018 published in 2005. Admittedly, the amendments in the form of a reform of the public financial management of the country have passed.

According to the Accounting-Public Law No. 1050, the first founding years of the revolving fund enterprises that we have been founded are in 1940's. The revolving fund enterprises are started to be established depending on general and annexed budget administrators have started to be established for reasons such as the evaluation of idle capacities of the capital and administrations of the revolving capital and the public services allocated from the administrations to which they are affiliated, then the numbers and variety of goods and services continued to increase.

It is envisaged that the revolving funded enterprises will be restructured with provisional Article 11 of Law No. 5018 on Public Financial Management and Control. Analyzing the problems experienced in university revolving funds in the changing public financial management understanding of revolving fund enterprises, which have become an important part of today's central government budget with their sizes, propose possible solutions constitute the aim of this study.

**Keywords:** Public Financial Management, Public Financial Management and Control Law No. 5018, Revolving Fund Enterprises, University Revolving Fund Enterprises.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	II
ÖZET .....	III
ABSTRACT .....	IV
İÇİNDEKİLER .....	V
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	VIII
TABLolar DİZİNİ .....	IX
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ .....	X
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA KAMU MALİ YÖNETİMİ

1.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YAPISI.....	4
1.1.1. Yönetim Kavramı.....	4
1.1.2. Kamu Yönetimi Kavramı .....	6
1.1.3. Kamu Mali Yönetimi Kavramı .....	9
1.1.3.1. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı .....	12
1.1.3.2. Yeni Kamu Mali Yönetiminin Temel İlkeleri .....	15
1.1.3.2.1.□□□□□□ .....	Sayd
amlık İlkesi .....	19
1.1.3.2.2.□□□□□□ .....	Hes
ap Verilebilirlik İlkesi.....	20
1.1.3.2.3.□□□□□□ .....	Strat
ejik Planlama İlkesi .....	23
1.1.3.2.4.□□□□□□ .....	Yön
etişim İlkesi.....	24
1.1.3.2.5.□□□□□□ .....	Veri
mlilik ve Etkinlik İlkesi.....	26
1.1.3.2.6.□□□□□□ .....	Etik
ve Dürüstlük İlkesi.....	27
1.2. TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ .....	28
1.2.1. Türk Kamu Mali Yönetiminin Tarihçesi .....	29
1.2.2. Türk Hukuk Sisteminde Kamu Mali Yönetimi Mevzuatları .....	33
1.2.2.1. Birincil Düzey Mevzuatlar .....	33
1.2.2.1.1.□□□□□□ .....	501
8 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	34
1.2.2.1.2.□□□□□□ .....	54
36 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun .....	34
1.2.2.1.3.□□□□□□ .....	1050
Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu(Mülga) .....	35
1.2.2.2. 5018 İle İlgili Tüm Mevzuatlar.....	35
1.2.2.3. Diğer Mevzuatlar.....	35

1.3. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU .....	36
1.3.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Amacı ve Kapsamı .....	36
1.3.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Türkiye'de Kamu Mali Yönetimine Getirdiği Yenilikler .....	37

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ**

2.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ .....	42
2.1.1. Döner Sermaye Kavramı .....	42
2.1.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tarihçesi ve Kuruluş Gerekçesi .....	46



2.1.3. Türk Hukuk Sistemi'nde Döner Sermaye İşletmelerinin Hukuki Yapısı .....	48
2.1.4. Döner Sermaye İşletmelerinin Türleri. ....	50
2.1.5 Döner Sermaye İşletmelerinin Özellikleri.....	51
2.1.6. Döner Sermaye İşletmelerinin Yönetimi.....	52
2.2. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ .....	62
2.2.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş ve Amaçları.....	63
2.2.2. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Hukuki Yapısı. ....	67
2.2.3. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yönetim ve Örgüt Yapısı .....	70
2.2.4. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Yapısı. ....	74
2.2.5. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Bütçe Yapısı.....	75
2.2.6. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Muhasebe Yapısı.....	78
2.2.6. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Denetim Yapısı .....	80
2.3. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KAMU MALİ YÖNETİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	84
2.3.1. Gelirlerin Yönetimi Açısından .....	85
2.3.2. Giderlerin Yönetimi Açısından .....	89
2.3.3. Mali Sorumluluk Açısından.....	95
2.3.4. Hesapların Tutulması ve Denetlenmesi Açısından .....	96
2.3.5. Taşınır ve Taşınmaz İşlemleri Açısından .....	98
2.3.6. Ekonomik ve Mali Politikaların Değerlendirilmesi Açısından .....	101
2.3.7. Bütçe Sürecinin Yönetilmesi Açısından.....	102

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. KAMU MALİ YÖNETİMİ AÇISINDAN ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI.....	104
3.1.1.Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Genel Sorunları .....	104
3.1.2. Gelir Yönetimi Sorunları.....	109
3.1.3. Gider Yönetimi Sorunları.....	112
3.1.4. Borç Yönetimi Sorunları.....	115
3.1.5. Mali Sorumluluk, Hesapların Tutulması ve Denetlenmesi Sorunları.....	117
3.1.6. Bütçe Uygulaması Sorunları.....	118
3.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ AÇISINDAN ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN MEVCUT SORUNLARINA GETİRİLEBİLECEK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	120
3.2.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Kamu Mali Yapısı İçindeki Büyüklüğü.....	120
3.2.2.Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Gelir ve Giderlerinin Karşılaştırması .....	121
3.2.3. Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı .....	125
3.2.4. Çözüm Önerileri .....	128

SONUÇ .....	132
KAYNAKLAR .....	134
EKLER.....	140
ÖZGEÇMİŞ .....	154

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Stratejik Planlamannın ABC'si.....	24
Şekil 2. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Organizasyon Yapısı Örneği. ....	73
Şekil 3. Kamu İdarelerinde Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi.....	90
Şekil 4. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Harcama Süreci .....	93

## TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Yönetim Sürecinin Temel İlkeleri .....	5
Tablo 2. Hesap Verebilirlik Boyutları.....	22
Tablo 3. Genel ve Özel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletme Sayıları .....	53
Tablo 4. Üniversite Döner Sermaye İşletme Gelirlerinin Tahakkuk-Takip-Tahsil Sorumluları.....	87
Tablo 5. Döner Sermeye İşletmelerinin 2011-2017 Yılları Arasındaki Gelir-Gider Dengesi.....	123
Tablo 6. Üniversite Döner Sermayeli İşletmelerinin Mali Durumu .....	123

## SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
CEO	Chief Executive Officer
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
IPSAS	International Public Sector Accounting Standarts
KDV	Katma Değer Vergisi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KV	Kurumlar Vergisi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	Sağlık Uygulama Tebliği
OECD	The Organization For Ecomonic Co-operation and Development
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
yy.	Yüzyıl

## GİRİŞ

Kamu yönetimi kavramı, günümüz devlet yönetimlerinin yönetim anlayışına kadar bir çok değişim göstermiştir. 19.yy.'dan, neredeyse 21. yy.'a kadar hakim olan geleneksel kamu yönetimi anlayışı, yerini özellikle 1980'li yıllardan sonra ortaya çıkan ve ekonomik ve yönetim sistemlerinde meydana gelen değişikliklerden sonra yeni kamu yönetimi anlayışına bırakmıştır.

Kamu mali yönetimi, kamu yönetiminin oldukça önemli bir parçası olarak, kamu yönetimi ile belirlenmekte olan amaçlara ulaşılabilmesi için gerekli kamu gelirlerinin elde edilmesi ve bu amaçların yerine getirilmesi için yapılması planlanan harcamaları, sürecin nasıl yönetileceğini ve bu işlemlerin yapılması sırasında yer alan tüm aktörlerin oluşturduğu sistemi ifade etmektedir. Bu işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında, devletlerin yürütmekte olduğu hizmetlerin kapsamı ve niteliği, kamu harcamalarının büyüklüğünü ve dolayısıyla kamunun ülke ekonomisi içindeki yerini de belirlemektedir. Günümüzde ekonomiler içerisinde rolü gittikçe artan devlet anlayışı ve büyüyen devlet örgütlenmeleri nedeniyle, kamu mali yönetiminin önemi de artma eğilimindedir.

Kamu ekonomisi içerisinde iktisadi faaliyetlerle de yer alan günümüz devletlerinin, farklı işletmeler kurduğu bilinmektedir. Ekonomi içerisinde büyüklükleri her geçen gün artan bu işletmeler arasında, ülkemizde döner sermaye işletmeleri de 1925 yılından beri yer almaktadır.

Döner sermayenin ilk örneklerinin cumhuriyetin ilk kurulduğu yıllarda ekonomide öncelikli sektörlerden olan tarımda (Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun-1925 yılında) ve devlet eliyle oluşturulan ilk sektör yatırımlarında (Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun ile-1927 yılında) oluşturulduğu görülmektedir. Döner sermaye esaslı, ülkemizde iktisadi devlet teşekküllerinin henüz oluşturulmadığı bir dönemde, ekonomide kamu girişiminin ilk örneklerini oluşturması açısından oldukça önemlidir.

Kamu mali yönetiminin ülkemizdeki ilk düzenleyici mevzuatı, 1927 yılında çıkarılan "Muhasebe-i Umumiye Kanunu" dur. Bu kanun, aynı zamanda, döner sermaye

esasını, kamu mali yönetimi içerisinde alarak, genel bütçeli kuruluşlara döner sermaye oluşturulabilmesinin yolunu sağlamıştır.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile döner sermaye esasının gelmesi, genel bütçeli kuruluşların dolayısı ile devletin bu yolla ekonomiye katkısını ve devletin üstlendiği ekonomik faaliyetlerin hacmini arttırmıştır. Ülke ekonomisinde kamu kaynaklarını kullanarak, ortaya çıkan atıl kapasiteyi değerlendirmek, piyasalarda mevcut olan talebi karşılayabilmek ve devlete de gelir sağlamak amacıyla çok sayıda ve çeşitli alanlarda döner sermaye işletmeleri kurulmuştur. Ancak döner sermaye esasını formülü, bir süre sonra ihtiyacı karşılayamaz hale geldiğinden, 1938 yılında, kamu mali yönetimi içerisinde farklı bir statüde olan İktisadi Devlet Teşekküllerinin kurulması öngörülmüştür.

Kamu mali yönetimi içerisinde yalnızca genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaları gereken döner sermaye işletmeleri, yıllar içinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye dışında bazı yasal düzenlemelerle katma bütçeli idareler tarafından da kurulmaya başlanmıştır. Ayrıca kamu mali yönetimi mevzuatına göre kurumların kendilerine tahsis edilen döner sermayelerden yalnızca ilk madde ve malzeme alımlarının karşılanması, uzman personellerin ve işçilerin ücretlerinin ödenmesi gibi harcama kısıtları bulunmasına rağmen, uygulamada bu ilkelerin dışına çıkıldığı görülmüştür.

Günümüzde özel bütçeye bağlı kuruluşlardan olan üniversitelerin de sıklıkla döner sermaye işletmesi kurduğu ve işlettiği gözlenmektedir. Üniversiteler, giderlerini kendi gelirleriyle karşılamak amacıyla kurulmuş, aynı zamanda kamusal mal ve hizmet üreten kamu kuruluşlarıdır. Kamu hizmeti üretiminde üniversitelerce kullanılan kamu kaynaklarından boş kalan kapasitelerin değerlendirilmesi yoluyla, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa dayanılarak işletme kurulabilmektedir.

Cumhuriyetin ilk yıllarından beri varlığını sürdüren döner sermaye işletmeleri, her geçen gün işletme sayılarının ve mali büyüklüklerinin artması nedeniyle, kamu mali yönetimi açısından büyük önem kazanmaktadır. İşletmelerin ülkemizde 2000'li yılların başından beri benimsenen ve uygulanmaya başlanan yeni kamu mali yönetimi anlayışı açısından bazı sorunları mevcuttur.

Bu çalışmanın amacı, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde mevcut olan mali yönetim ve kontrol yapısının incelenip değerlendirilerek mali yönetim ve kontrol yapılarındaki sorun ve eksikliklerin tespit edilip, bu doğrultuda çözüm önerilerinin geliştirilmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde, Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu kapsamında kamu mali yönetimi incelenecek, kamu mali yönetiminin yapısı, yeni kamu mali yönetim anlayışı ve temel ilkeleri, Türkiye’de kamu mali yönetimi, Türk Hukuk Sisteminde kamu mali yönetimi mevzuatları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu konularına yer verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, döner sermaye işletmeleri, üniversite döner sermaye işletmeleri, tarihçeleri, hukuki yapıları, kuruluş amaçları, türleri ve özellikleri, üniversite döner sermaye işletmelerinin kamu mali yönetimi açısından değerlendirilmeleri konuları incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, kamu mali yönetimi çerçevesinde üniversite döner sermaye işletmelerinin sorunları ve bu sorunlara getirilebilecek çözüm önerileri konuları değerlendirilecektir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA KAMU MALİ YÖNETİMİ

#### 1.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN YAPISI

##### 1.1.1.Yönetim Kavramı

Türk Dil Kurumu'na göre yönetim, yönetme işi, çekip çevirme, idare olarak tanımlanmaktadır.

Kamu yönetimi kavramı, literatürde genel bir kavram olarak tanımlanmış yönetim olgusunun bir alt bölümünü oluşturmaktadır. Yönetim kavramına ait literatürde oldukça fazla tanımlama yer almaktadır. Kavram olarak yönetim, sevk, idare, faaliyet, örgüt, idari sistemler gibi anlamlarda kullanılmaktadır. Yönetim kavramının bu şekilde farklı anlamlarda kullanılması, aynı zamanda bu kavramın bir olgu olarak çok yönlü bir özellik taşıdığını göstermektedir.

Bir başka tanıma göre “yönetim, belirli amaç veya amaçları gerçekleştirmek için işbirliği içinde yürütülen bir grup faaliyetidir”. (Tosunoğlu vd., 2013: 3).

Yönetim, önceden belirlenmiş amaçları gerçekleştirmek için gerekli olan araçlarla ilgili etkinlikler bütünüdür. Yönetim, kaynakların (maddi ve beşeri) belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için düzenlenmesi ve kullanılması faaliyeti ya da süreci olarak da tanımlanabilir. Bu süreçte belirlenen amaçları gerçekleştirmek üzere karar verme ve bireyleri yönlendirme, örgüt yönetimini sağlama, insan ve diğer kaynakların denetimini gerçekleştirme temel hedeflerdir. Kurumsal anlamda yönetim, insanları belli bir amaca doğru yönelten bir dizi işlemde oluşan toplumsal bir süreçtir.

Yönetim kavramı, bir süreç içerisinde yapılması gereken işler için belirleme safhası ile birlikte planlamanın, örgütlenmenin, kaynak sağlanması ve düzenlenmesinin, yönlendirilmesi ile koordine edilmesi ve bununla birlikte denetlenmesinin oluşturduğu aşamalardan meydana gelmektedir. Bu tanımlama, neredeyse tüm yönetim faaliyetlerinde genel özellikler olarak tanımlanmaktadır. Bu öğelerden planlama

faaliyeti, amaçların belirlenmesi safhasını oluşturmaktadır. Bununla birlikte izlenecek politikaların bu aşamada saptaması yapılmakta ve tanımlanan amaçların gerçekleştirilebilmesi için izlenecek yöntemler ve gerekli işlemler ile birlikte uygulanacak stratejilerin bir karara bağlanması gerekmektedir. Örgütlemenin, belirlenmiş politikalar çerçevesinde oluşturulmuş planların uygulanması için gerekli etkinliklerin gruplandırılması, yönetim bölümlerinin oluşturulması, yönetici ve pozisyonlara atanmış çalışanlara ait görev tanımlarının yapılması ile organizasyon şemalarının oluşturulması anlamına gelmektedir. Kaynak sağlanması ve bu kaynakların düzenlenmesi yani bütçeleme işleminin yapılması aşamasında ise, örgütlenme aşamasında yapılmış planların gerçekleştirilebilmesi ve hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için gerekli olan personelin sağlanması, sermayenin temini, bina ve benzeri yapılar ile gerekli malzemelerin ve kullanılacak hizmetlerin çalışmaya hazır olacağı şekilde organize edilmesi sağlanmaktadır (Tosunoğlu vd., 2013: 3).

Yönetim süreci belirli ilkeleri içinde barındırmak zorundadır. Bu ilkeler planlama, örgütlenme, yönlendirme, koordinasyon, denetim ve bütçe ve finansman olarak sıralanabilir (Tosunoğlu vd., 2013: 11). Yönetim sürecinin temel ilkeleri ve tanımları aşağıdaki Tablo 1’de gösterilmektedir.

**Tablo 1.** Yönetim Sürecinin Temel İlkeleri

Planlama	Amaçların tanımlanması politikaların belirlenmesi, bunların gerçekleştirilmesinde izlenecek yöntem ve işlemlerin karşılaştırılmasıdır.
Örgütlenme	Belirlenen planları uygulamak için gerekli etkinlikleri gruplandırarak, yönetim üniteleri oluşturmak ve bu ünitelerdeki yönetici ve çalışanlar arasındaki ilişkileri düzenlemektir.
Yönlendirme	Eldeki kaynakları en uygun yoldan belirlenen amaçlara yöneltebilme çabasıdır.
Koordinasyon	Yönetsel yapı içerisindeki çeşitli eylemlerin bütünleştirilmesi çabasıdır.
Denetim	Belirlenen amaçların etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesidir.
Bütçe ve Finansman	Planların yürütülmesidir.

**Kaynak:** Tosunoğlu vd., 2013: 12.

### 1.1.2. Kamu Yönetimi Kavramı

Türk Dil Kurumu'na göre “kamu; halk hizmeti gören devlet organlarının tümü; bir ülkedeki halkın bütünü, halk, amme” anlamlarına gelmektedir.

Yönetim kavramı, kamu sektörü ve özel sektör olmak üzere iki alt sınıflandırmaya ayrılmaktadır. Özel yönetim kavramı, kamu kurumları dışında kalan özel işletmelerde uygulanmakta olan yönetimi ifade etmektedir. Kamu yönetimi, yapısı ve amaçları bakımından özel yönetimden ayrılmakla birlikte, her iki yönetim türünün birbirine benzer ve ortak alanları da bulunmaktadır.

Kamu yönetimi kapsam olarak kamuya ait kurum ve kuruluşların yapılanmaları ve işleyişleri ile bu yapılanmalar arasındaki ilişkileri incelemektedir. Devlet yapılanmalarının büyümesi ve üstlendikleri işlevlerin artmasıyla, kamuya ait yönetim faaliyetleri de yapısal olarak ve işleyişleri açısından daha karmaşık ve teknik bir hale ulaşmıştır. Günümüzde kamu yönetimi faaliyetlerinin oldukça artmış olması, karmaşık işleyiş yapıları ve teknik nitelikleri nedeniyle, literatürde kamu yönetimi kavramının çeşitli tanımlamaları ortaya çıkmıştır. Kamu yönetimi, oldukça geniş çalışma alanlarına konu olmakta, çok kapsamlı ve çok güçlü bir alan olarak bilim dünyasında yer almaktadır.

Kamu yönetimi, “devletin yönetim faaliyetlerinin yararlı ve verimli bir biçimde düzenlenmesiyle uğraşan bilim dalı, kamu idaresi, amme idaresi” olarak tanımlanmıştır.

Stewart' a (1994) göre, kamusal alan, toplu bir amaca ulaşmak için kamu seçiminin uygulandığı arena olarak tanımlanmıştır. Ayrıca kamu sözcüğü, kamusal alanda yaşayan grup veya grupları da ifade etmektedir. Diyaloga girebilen ve toplumun ihtiyaçları hakkında karar verebilen bir halkın politik konseptini belirleyen kamu tanımı, her biri kamu hizmetleri ve kamu yöneticileri tarafından farklı muamele görmeyi umduğu pazarlama konseptinden farklı bir kamu anlayışı olduğunu göstermektedir. Kamu kavramının bir başka yaygın kullanımı ise, genelde mülkiyet farklılıkları (kollektif mülkiyet, tüm vatandaşlar adına bireysel mülkiyet) ve sosyal amaçlar etrafında dönen kamu sektörü ile kar amacına karşılık gelen özel sektör arasında sosyal amaçların ayrımının yapılmasıdır. Kamu yöneticilerinin kamu sektörünün özel

sektörden farklı olduğunu iddia etmeye çalışmaları sırasında bu anlam önem taşımaktadır (Boviard ve Löffler, 2009: 4).

Bununla birlikte, kamu için daha da geniş anlamlar bulunmaktadır. Örneğin kamu hizmetleri, bazen kamu kurumları yerine özel kuruluşlar veya müteahhitler tarafından da verilebilmektedir. Burada kamu kavramı, genellikle sağlayıcıların kamu hizmeti yükümlülüğünün bir takım biçimlemelerini, gözlemlenmelerini ve yerine getirmeleri gerektirdiğini ifade etmektedir. Kamusal meseleler, özel kişilerin karar verme yetkisine bırakılmayan kararlar niteliğindedir ve genelde kamu ve gönüllü sektör kuruluşlarının kaynaklarını seferber etmelerini veya sivil toplumdaki özel firmaların ya da bireylerin-grupların davranışlarını düzenlemeyi gerekli kılmaktadır (Boviard ve Löffler, 2009: 5).

Kamu yönetimi ise kamu idaresi tanımından farklı olarak, kamu hizmetlerinin sağlandığı paranın değerini arttırmak için kullanılan yönetim tekniklerini ifade etmektedir. 20. yy. ortalarında, devlet görevlilerinin ve diğer kamu görevlilerinin çalışmaları genel olarak kamu yönetimi olarak tanımlanmıştır. Kamu idaresi kavramının ise kamu yönetiminden farklı olarak bürokrasinin, yaşam boyu düzenli bir istihdamı ifade etmesi şeklinde kullanıldığı görülmektedir. 1980'lerden itibaren, bazı çevrelerde kamu yönetimi yeni bir tanımlama olarak ortaya çıkmış ve bu kavram hakimiyet kazanmaya başlamıştır. Bu kavram, farklı yazarlar tarafından farklı ifadeler içerecek şekilde yorumlanmış ancak neredeyse her zaman kamu idaresi ile ilişkili sembollerden farklı bir sembol dizisi ile nitelendirilmiştir. Kamu yönetimi ifadesinin sadece bütçe tutma, bir sözleşme kültürü (özel sektör hizmet sağlayıcıları ile yapılan sözleşmeler ve çalışanlar için belirli süreli iş sözleşmeleri), girişimcilik ve risk alma ve bununla birlikte bütçe yönetimi ile ilgili olduğu da düşünülmüştür (Boviard ve Löffler, 2009: 4-6).

Kamu yönetimi, devletlerin genel işleyiş kurallarını, uygulanacak politikalarını ve kanunların uygulanması sırasında oluşan süreç olarak tanımlanabilir. Kamu yönetimi kavramının içeriği, kamuya ait alanda yapılan faaliyetleri ve bu faaliyetlerin yürütülmesini sağlayan örgütleri içermektedir. Bu yüzden, kamusal politikaların yürütülmesi sırasında gereken bireysel ve kolektif çalışmalar için emeklerin bir araya getirilmesi anlamına da gelmektedir.

Fonksiyonel bir kavram anlamıyla kamu yönetimi, çeşitli tanımlamalara konu olmuştur. Stillman'a (2005) göre bu tanımlamalar;

- Kamu yönetimi, halkın temel ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmetlerin üretimidir.
- Kamu yönetimi, kamu politikalarının oluşturulması ve yürütülmesiyle ilgili olan tüm faaliyetleri içermektedir.
- Kamu yönetimi, kamu hizmetlerinin sunumuna ilişkin mevzuatın öngördüğü işler ile idari kararları yerine getirmek üzere yönetim, siyaset ve hukuk teorilerinin ve prosedürlerin uygulanmasıdır.
- Kamu yönetimi, yasaları ve idari düzenlemeleri uygulamakla ilgili süreçler, organizasyonlar, kamu personelinin eylem ve işlemleri olarak da tanımlanmaktadır (Eryılmaz vd., 2013: 6).

Stillman'ın (2005) tanımlarındaki ortak unsurlara göre, kamu yönetiminin işlevsel bir kavram olarak kanunların öngördüğü kamu görevleri ile kamu politikaları için alınan uygulama kararları ile ilgili işleyiş ve süreçleri içerdiği görülmektedir. Kamu yönetimine ait kanunların veya uygulamalarının bu işleyiş ve süreçlerde bireysel olayların çözümünde de özel uygulamalara dönüştüğü izlenmektedir (Eryılmaz vd., 2013: 6).

Kamu yönetimi, geniş anlamıyla yönetim sektöründe siyasi yapısı nedeniyle siyasi ortamda yer almaktadır. Kamu yönetimi, bu nedenle kamu politikalarıyla ve programlarıyla yakından ilişkilidir ve bu siyasi süreçte yer almaktadır.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı, 1980'lerden sonra özel sektörde uygulanmaya başlanan bazı yönetim ve bakış açılarının etkisinde kalarak, kavram olarak anlam değişikliği içine girmiştir. Kamu yönetimi kavramı, İngilizcede bazı yazarlar tarafından "public management" olarak da kullanılmaya başlanmış; bu kavram ülkemizde ise yeni kamu yönetimi ya da kamu işletmeciliği olarak karşılık bulmaktadır.

Pollitt ve Bouckart'a (2002) göre, kamu işletmeciliği (public management) kavramı literature yeni girmiştir. 1970'lerin sonlarına doğru ilk kez kullanılmaya

başlanılan kamu işletmeciliği kavramı, ilk olarak ABD ve İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Kamu yönetimi kavramı (public administration) ise, yine ABD ve İngiltere’deki akademik dergilerde ve bu alanda yayınlanan kitaplarda kullanılmakta, kamu yönetimi ile ilgili bu yayınlarda kamu işletmeciliği kavramına ilişkin yayınlar da yer alabilmektedir. Almanya, Fransa gibi bazı Avrupa ülkelerinde bilim çevrelerinde kamu yönetimi veya yönetim bilimi (Administrative Sciences) kavramları, kamu işletmeciliği kavramı yerine tercih edilmiştir (Eryılmaz vd., 2013: 7).

### **1.1.3. Kamu Mali Yönetimi Kavramı**

Kamu mali yönetimi, kamu yönetimi içinde yer alan en önemli konulardan biri olarak değerlendirilebilir. Kamu mali yönetimi, kavram olarak önceden belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi sırasında ihtiyaç duyulan gelirlerin devlet eliyle toplanmasını ve gerekli harcamaların yapılabilmesini sağlayacak mali sistemin tümünü ifade etmektedir.

Ulusal literatürde, kamu mali yönetimi ile ilgili bazı farklı tanımlar yer almaktadır.

Kamu mali yönetimi, kamu gereksinimlerinden doğan hizmetlerin yapılabilmesi amacıyla gelirlerin toplanması ve gerekli yerlere harcanması için devletin yaptığı işlemler olarak tanımlanmaktadır (Tosunoğlu vd., 2013: 6).

Bir diğer tanıma göre kamu mali yönetimi; kamu politikalarının hazırlanması, izlenmesi ve kontrolü ile değerlendirilmesi ve geri dönüşümü döngüsü içerisinde yer alan bütçeleme-muhasebeleştirme-denetim döngüsünün yürütülmesi ve kontrol edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Durmaz, 2010: 97).

En dar ve belki de en geleneksel anlamda kamu mali yönetimi, hükümetlerin bütçeyi kuruluş safhalarında (formülasyon, onay ve yürütme) nasıl yönettiği ile ilgilidir. Hükümette harcama yönetiminin tüm yönlerini kapsayan süreçler ve prosedürler dizisi ile ilgilenmektedir. Ayrıca disiplinlerarası bir yapıda, ekonomi, siyaset bilimi ve kamu yönetimi ile muhasebe ve denetim gibi konulardan yararlanılabilmektedir. Ancak, maliye politikası yapımındaki önemi zamanla geliştiğinden, harcamadan mali yönetime

basit geçiş, dar kapsamlı tanımlanmış bütçeden, kaynak mobilizasyonu ve borç yönetimi dahil olmak üzere kamu kaynaklarını yönetmenin tüm yönlerine, orta-uzun vadeli etkilere ve kamu mali risklerine kademeli bir şekilde uzatılmasına odaklanmıştır. Bugünkü politika kararlarından, kamu mali yönetiminin kapsamı, dar anlamda tanımlanan merkezi yönetim bütçesinden, devlet kurumları ve kamu-özel ortaklıkları da dahil olmak üzere her düzeydeki hükümet ve daha geniş kamu sektörüne doğru değişim göstermiştir (Cangiano vd., 2013: 1-2).

Kamu mali yönetiminin derlenmiş ve tutarlı bir tanımının, uluslararası literatürde bulunması şaşırtıcı bir biçimde zordur. Douglas'a (1991) göre kamu mali yönetimi, kaynakların etkin, verimli ve şeffaf bir şekilde korunmasını ve kullanılmasını isteyen hükümetlerin kullanabileceği yasalar, organizasyonlar, sistemler ve prosedürleri tanımlamaktadır. Kamu mali yönetimi, vergileri ve diğer hükümet gelirlerini, borçlanma ve borç yönetimini kapsarken; ana odak noktası, özellikle kamu bütçesi bağlamında harcama yönetiminden oluşmaktadır (Allen vd., 2013: 2). Bu tanım, kamu mali yönetiminin makro ekonomik yönetimin ve mikro ekonomik temellerinin birçok yönüyle bağlantılı bir tanımlaması olarak literatürde yer almıştır.

Sadece kamu harcamalarının yönetimine odaklanan geleneksel yaklaşımlar, mali risk analizi, kamu borcunun yönetimi, devlet varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi gibi kesişen konularla birlikte bütçenin gelir tarafındaki meseleleri dikkate almayarak karşılaştırıldığında kamu mali yönetimini çok dar kapsamda tanımlamıştır.

Geleneksel olarak, kamu finans literatürü "ne yapmalı" konusuna, yani bir ülkenin kamu harcamalarını artırması, yeni bir mali kural getirmesi veya vergi politikasını değiştirmesi gerekliliğine odaklanmıştır, buna karşılık kamu mali yönetimi, "nasıl yapılır" konusuna, yani ne tür bir bütçe sistemi ile gelir yetkisi kurulması gerektiği, mali kuralların nasıl uygulanabileceği, bir ülkenin örneğin gelir vergisinin veya Katma Değer Vergisinin daha verimli bir şekilde nasıl toplanabileceği konularına odaklanmaktadır (Allen vd., 2013; 4).

Kamu mali yönetiminin giderek artan önemi, kamu harcamalarındaki devasa genişlemeyle ve daha geniş anlamda 20. yy. da devletin rolü ile ilgili bulunmaktadır. Bu

genişlemiş rolü teşvik ederken, hükümetlerin yeni gelir kaynakları bulmaları gerekmiş; vergi oranları ve vergi seviyeleri de hızla yükselmiştir. Hükümetler, ayrıca kamu harcamalarını ve gelirlerini yönetmenin daha etkili yollarını bulmak zorunda kalmıştır. Ulusal gelirin bir payı olarak kamu harcamaları, birçok sanayileşmiş ülkede büyük oranda artmıştır. Bu büyümenin büyük bir kısmı, özellikle 1960'tan yani II. Dünya Savaşı'ndan sonra gelmiştir. Büyümenin büyük kısmı ile, kamu emeklilik hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğitim, kamu konutları, büyük ailelere yardım ve sübvansiyonlar gibi alanlarda bütçeden ek sübvansiyonlar ve transferlerin yanı sıra yaşlılara, gençlere ve özürllülere yardımlarda bulunmaktadır. Bu faaliyetler üzerine yapılan kamu harcamaları, 20. yüzyılın başında hemen hemen hiç mevcut bulunmamaktadır (Allen vd., 2013; 4).

Uzun geçmişine rağmen, uluslararası arenada kamu mali yönetiminin entelektüel bir disiplin olarak varlığı ancak 20. yy. ortalarında ortaya çıkmış, ancak daha sonra hızla gelişmiş ve akademik bir konu olarak güvenilirliği artmıştır.

Literatür son 20 yılda birçok nedenden ötürü önemli ölçüde gelişmiştir: bunlardan birincisi politika yapıcılarının, bu tür politikaların nasıl uygulanacağına dair bilgi olmadan harcama, vergi ve diğer mali politika değişikliklerini yapamayacaklarının anlaşılması; ikincisi ise, kamu mali yönetiminin, disiplinlerarası karakterinden dolayı, kategorize edilmesi zor bir karmaşık konu olduğunun daha iyi anlaşılmasıdır (Allen vd., 2013; 4).

Kamu mali yönetiminin içerdiği başlıca konular, şu şekilde özetlenebilir;

- Kamu gelirlerinin toplanması,
- Kamu giderlerinin yönetilmesi,
- Kamu borçlarının yönetimi,
- Kamu mali sorumluluğu, hesaplarının tutulması ve denetlenmesi,
- Kamu ekonomi ve mali politikalarının belirlenmesi,
- Kamu bütçesinin yönetilmesidir.



İçerdiği konular açısından kamu mali yönetimi, aynı zamanda bütçeleme, muhasebeleştirme, nakit ve borç yönetiminin yapılması, iç kontrol sistemleri ile denetim öğelerinden oluşmaktadır.

Kamu mali yönetiminin en önemli unsurları hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın oluşturulması gerekliliği olarak tanımlanmaktadır.

### **1.1.3.1. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı**

Tüm dünyada kamu yönetiminde yaşanan ve gözlemlenen sorunlar birbirinden bağımsız iki farklı reformu beraberinde gündeme taşımıştır; devletin iyileştirilmesi ve devletin küçültülmesi reformları. Devletin iyileştirilmesi açısından birinci bakış açısı, beraberinde iyi kamu yönetimi (good public governance) kavramını, ikinci bakış açısı ise özelleştirme kavramını beraberinde getirmektedir. Özelleştirme reformu savunucularına göre, devlet yapısı gereği iyi bir organizasyon değildir ve devletin iyileştirilmesi için alınması gereken önlemler sınırlı ölçülerde yararlar sağlayabilecektir. Özelleştirme taraftarlarına göre kamu sektörü ile özel sektörün performanslarının karşılaştırılması (karlılık, verimlilik, etkinlik, kalite, yenilik, yaratıcılık vb.) halinde devletin başarısız bir organizasyon olduğu anlaşılabilir. Bu iki bakış açısı, 1980'li yıllardan başlayarak tüm dünya genelinde yaygın bir biçimde uygulamaya konulmuştur (Nyamita vd., 2015: 25).

Hughes'a (2003) göre, geleneksel kamu yönetiminin yetersizliği 1970'ler ve 1980'lerde belirginleşmiştir. Bu yetersizlikler hiyerarşik yapıları içermektedir. Sonuçlarla girdileri kıyaslarken organizasyonların en verimli olanı; kesinliği sağlayan ancak uygulamada genellikle yavaş olan bürokrasi, işin standardizasyonu için gerekli yenilikleri engellemekte ve gerçek hesap verebilirliğin sağlanmasında her zaman sorunlu olan siyasi kontrol aşaması olmaktadır. Greener'a (2013) göre, bu nedenle, 1980'ler ve 1990'larda kamu sektöründe yeni bir yönetim anlayışının ortaya çıkmasına neden olmuş; bunlara genel olarak akademisyenler tarafından "Yeni Kamu Yönetimi" adı verilmiştir (Nyamita vd., 2015: 25).

Kamu yönetiminin yeniden yapılandırıldığı bu süreçte, kamu mali yönetiminin de yeniden yapılandırılması gündeme gelmiştir.

Son yıllarda yaşanan ekonomik ve mali krizlerin sonucunda, kamu kesimi harcamalarının artması ve artan harcamaların karşılanabilmesi için vergilerin de arttırılması gerekmiştir.

Kamu açıklarının finansmanı ve kamu harcamalarının etkinliğinin tartışılmaya başlanması; birçok ülkede kamu mali yönetimi anlayışlarının da sorgulanması sonucunu doğurmuştur. Özellikle gelişmiş ülkelerde, sorunun odak noktasını meydana getiren kamu mali yönetimi ile bütçe sistemlerinde kamu harcamalarının etkin, verimli ve ekonomik harcanmasını sağlayabilme yönünde önemli yapısal değişikliklere başvurulmuştur.

1980'li yılların sonlarına doğru Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990'lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa, 2000'li yılların başında ise Avusturya'nın kamu kaynaklarının daha etkin, daha verimli ve daha ekonomik olarak kullanılabilmesini sağlayabilmek için kamu mali sistemi yönetim ve bütçe sistemlerinde köklü değişikliklere gitmeleri, konunun önemini açık bir şekilde ortaya koymuştur (Mutluer vd., 2006: 2).

Devlet bütçe yapısının kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremediğinin ortaya çıkması ile ekonomik ve mali yapıya ait krizlerin ortaya çıktığı görülmektedir. Bütçeleme ilkelerinin bu süreçte bütçe yapılırken kullanılmaması, harcamacı devlet kurumlarının yaptıkları harcamaları arttırmak istemesi ile bütçelerini en üst düzeye çıkarma istekleri, bütçeleme sınıflandırılmalarındaki eksiklikler gibi nedenlerden ötürü mali disiplinin sağlanması güçleştirilmektedir. Bu nedenlerle, ortaya çıkan yeni kamu mali yönetimi sistemi, öncelikli ilkeleri olan mali saydamlık ilkesi ile hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde kaynakların 3E olarak simgelenen etkililik, ekonomi ve etkinlik üzerine odaklanan kullanımının sağlanması amacıyla stratejik planlama anlayışını getirmektedir (Özpençe ve Özpençe, 2013: 207).

Devletin mali alandaki rol ve fonksiyonlarındaki değişime neden olan en önemli faktör, 1970’li yılların sonlarından itibaren birçok ülkede piyasa ekonomisine dayalı sistemin yaygınlaşmaya başlamasıdır. İngiltere ve ABD’nin öncülüğünü gerçekleştirdiği birçok ülke, milli ekonomi içerisindeki kamu kesiminin payını küçültücü ve dolayısıyla piyasa ekonomisinin payını artırıcı mali politikaları uygulamaya koymuştur. Bu dönemlerde literatürde devletin ekonomideki payı ile ekonomik refah arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik çalışmaların yaygınlaşması ve bunun etkisiyle söz konusu ülkelerde iktidara gelen hükümetlerin piyasaya uyumlu politikaları benimsemesi sözkonusu olmuştur. Bugün devletin mali alandaki rol ve fonksiyonlarında belirleyici olan en önemli etken globalleşme olgusudur. Globalleşme, devletin mali alandaki rolünün yeniden sorgulanmasına neden olmuştur. Globalleşmenin ülkeler için sağladığı avantajlar yanında özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından risk taşıyan yönlerine karşılık gerekli tedbirlerin alınmasının devletin görevlerinden biri olduğu savunulmaktadır. Fakat devletin, bunu nasıl gerçekleştireceği konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır (Aktan vd., 2012: 495-496).

Devletin mali alandaki rolü, tüm dünyada 1980 sonrası yaşanmaya başlayan değişim trendi ile devletin mali alandaki rol ve fonksiyonlarının da değişimi ile sonuçlanmıştır. Özellikle globalleşme olgusunun bu dönemde giderek yaygınlaşması ve piyasa ekonomisinin genel kabulü ile birlikte bu değişim hız kazanmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrasında devletin yüklendiği yeni görevler sonucunda oluşan bütçe açıkları ve enflasyon, bu alanda devletin rol ve fonksiyonlarına ilişkin bakış açısını değiştirmiştir ve devletler artık refah programlarının oluşturduğu mali yükü kaldıramaz hale gelmişlerdir. Toplumdan gelen talepler üzerine artan refah programlarına ilişkin harcamalar ise bütçe açıklarına ve daha fazla vergilemeye yol açmıştır. Özellikle 1980 sonrası uygulanan ekonomi politikaları ile tezat oluşturan ve piyasa ekonomisinde olumsuz etkilere yol açan bu durum, devletin mali alandaki yeni rolünü ortaya çıkarmıştır (Aktan vd., 2012: 508).

Günümüz ekonomilerinde piyasa başarısızlıkları ile devletlerin verdiği mücadelede, mal ve hizmetlerin üretimi, vergileme ve sosyal güvenlik alanlarında devletlerin rolü yeni bir aşamaya ulaşmaktadır.

Devletler, günümüzde tüm piyasa başarısızlıklarında aktif ve müdahaleci bir rol üstlenmemekte, başarısızlıkların piyasa içinde çözümü yöntemine başvurmaktadır. Piyasa başarısızlıklarının kendi içinde çözülememesi durumunda ancak müdahale edici bir tavır oluşturulmaktadır. Mal ve hizmet üretiminde adalet, güvenlik, savunma dışındaki devlet faaliyetleri son derece kısıtlanmış, üretici devlet tanımından vazgeçilerek bunun yerine koruyucu ve denetleyici bir devlet görevine geçilmiştir.

Vergileme alanında, globalleşmenin etkisi ile vergi problemlerinin artık sadece ulusal değil, uluslararası boyutta çözülmesi gereğini doğurması nedeniyle, yerel vergileme politikaları yetersiz kalmaya başlamış; bu sorunlar nedeniyle devletler uluslararası işbirliğine zorunlu kalmıştır. Sosyal güvenlik hizmetlerinin ise refah programlarından vazgeçilmesi ile katkıya dayalı bir sosyal güvenlik sistemine doğru değişim gösterdiği gözlenmektedir.

20.yy. da ise devletlerin mali sistem üzerindeki rol ve fonksiyonları önemli bir değişim içerisindedir. Devletin ilerleyen dönemlerde, mali sistem üzerinde daha çok düzenleyici ve hukuki altyapıyı oluşturucu bir fonksiyonda olması muhtemel görünmektedir (Aktan vd., 2012: 509).

### **1.1.3.2. Yeni Kamu Mali Yönetiminin Temel İlkeleri**

Hughes'a (2013) göre, kamu sektörü mali yönetimi yeni kamu yönetiminin en önemli iç bileşenlerinden biridir.

Kamu mali yönetimi fonksiyonları aynı zamanda yeni kamu mali yönetimi anlayışı tarafından da benimsenmektedir. Bu fonksiyonlar, Visser ve Erasmus' a (2013) göre;

- Bütçeleme,
- Finansman
- Harcama Yönetimi
- Hesap Verebilirlik
- Finansal Raporlama
- Denetim unsurlarından oluşmaktadır.

**Bütçeleme fonksiyonu**, kamu mali fonksiyonlarından birincisini oluşturmaktadır. Visser ve Erasmus'a (2013) göre, özel ya da kamu sektöründe olursa olsun, mali yönetim bütçe olmaksızın sona ermektedir. (Nyamita vd., 2015: 26-27). Örneğin, ABD Kongresinde Demokratlar ve Cumhuriyetçilerin 2018 yılı bütçesi konusunda anlaşamamaları nedeniyle ABD hükümeti, resmi olarak kapanmıştır. Hayati hizmetler dışında kalan faaliyetlerini gerçekleştiremeyen Amerikan Federal Hükümeti, tarafların anlaşmaya varması sonucunda, 23 Ocak 2018 tarihinden itibaren yeniden açılmıştır.

Speklé ve Verbeeten'e (2014) göre kamu mali yönetiminde bütçeleme, maliyetlerin tahsis edilen fonları aşmamasını sağlayarak hükümet birimlerinin içindeki maliyetleri kontrol altına almak için gerekli çerçeveyi sağlar. Bu nedenle, kaynaklar gündeme getirilmeden ve tahsis edilmeden önce, tüm hükümet birimlerinin belirli harcama hedeflerini ilgili maliyetleriyle ilişkilendiren bir operasyonel bütçeye sahip olmaları gerekmektedir. Van Helden ve Reichard'a (2013) göre öte yandan, bütçeleme, aynı zamanda, kamu sektörü performans sistemini kolaylaştıran bir yönetim muhasebesi mekanizması olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, hükümet birimi içerisindeki bütçeleme, öncelikle, artıkel öncelikler temelinde kaynakları tahsis etmek için bir araç olarak kullanılırken, ikincisi, kamu tarafından belirlenen hedefleri etkin bir şekilde gerçekleştirmek için bir kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. Visser ve Erasmus'un (2013) tanımına göre bütçeleme, kamu mali yönetiminin tüm işlevlerine bağlantı oluşturur bir yapıdadır. (Nyamita vd., 2015: 27).

**Finansman fonksiyonunun** kamu yönetimindeki işlevi, Frumkin ve Gelaskiewicz'in (2004) tanımıyla kamu sektörü organizasyonları içinde, özel sektördeki organizasyonlardan büyük ölçüde farklıdır.

Merkezi idare ve belediyelerde, taşra veya ilçelerde ve yerel düzeylerde, hükümet birimleri vergilerin alınması yoluyla gelir tahsil etmektedir. Hükümet birimlerinin harç ve vergiler yoluyla finanse edilmesi, çoğu gelişmekte olan ülkede yetersiz kalmaktadır. Meidut ve Paliulis'a (2011) göre sürdürülemez finansal açık pozisyonlarını finanse etmek için harici finansman müdahaleleri gerektirmektedir. Özel sektör kuruluşlarındaki dış finansmanın aksine, kredi yoluyla borçlanma ve borçlanma

araçlarına ek olarak, hükümet birimleri de yerel veya uluslararası kuruluşlardan bağışlar yoluyla finanse edilebilir. (Nyamita vd., 2015:28).

**Harcama yönetimi fonksiyonu**, Visser ve Erasmus'a göre (2013), bütçede belirtilen politika hedeflerinin yerine getirilmesiyle bağlantılı günlük devlet biriminin operasyon süreçleriyle ilgilidir. Bu, hükümet birimlerinin onayladığı bütçelerle bağlantılı olarak fiili harcamayı içermektedir. Tilley'e göre (2014) yapılan kamu harcamalarının, hükümet birimi içindeki harcama yönetimi, bütçe tarafından onaylanmış olmasına rağmen, iyi bir fiyatlandırma politikası ve sürdürülebilir sonuçlara yol açacak şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Nyamita vd., 2015: 28).

**Hesap verebilirlik fonksiyonu**, Macinati ve Anessi-Pessina'nın tanımıyla (2014), finansal raporlama ve denetleme, kamu mali yönetimi içerisinde bir yönetim muhasebesi uygulaması olarak literatürde yer almaktadır. Bu tanımlama, muhasebe, mali raporlama ve denetim gibi disiplinler ile birlikte, yönetimin, kamu mali yönetiminin daha iyi çalışmasına katkıda bulunacağını düşünüldüğü bir görüşe yer vermektedir. Bovens (2010), kamu hesap verme sorumluluğuna iki açıdan, birincisi, bir erdem olarak ve ikincisi, bir mekanizma olarak bakılacağını savunmuştur. İlk durumda, hesap verebilirlik öncelikle normatif bir kavram olarak, kamu aktörlerinin davranışlarının değerlendirilmesi için bir dizi standart olarak kullanılır. Hesap verebilirlik, kamu görevlilerinin veya memurların devlet birimleri içindeki gerçek ve aktif davranışlarının değerlendirilmesidir. İkinci durumda, hesap verebilirlik, resmi bir birim görevlisinin bir mahkeme tarafından (mevzuat ya da kamu) hesaba katılması için kurum içi bir ilişki ya da düzenleme olarak görülür. Dolayısıyla, hükümet birimlerinin çalışması için ayarlanma şeklidir. Bu nedenle, kamu mali yönetimi çerçevesinde, meclis, hükümet birimleri arasında hesap vermeyi kolaylaştırmak için yasalar ve usullerin (Kamu Mali Yönetim Yasası) yürürlüğe konmasını sağlamalıdır (Nyamita vd., 2015: 27).

Finansal raporlama fonksiyonu, yeni kamu mali yönetiminde etkili olan yenilikler arasında yer almaktadır. Redmayne ve Laswad'a göre (2013), finansal yönetim reformlarından önce, kamu sektöründeki mali raporlama ağırlıklı olarak tahakkuk muhasebesi yerine nakde dayalı çeşitli yasal ve idari gereklilikleri olan hükümet birimlerinin uyumluluğunun izlenmesine yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

Kamu sektöründeki performans izleme çalışmalarını iyileştirmek için, çoğu ülkede kamu sektörü kuruluşlarının finansal raporlama gereksinimleri, onları özel sektör kuruluşlarının raporlamasına daha yakın hale getirecek şekilde revize edilmiştir. Çoğunlukla tahakkuk esaslı muhasebe standardı olan uluslararası kamu muhasebe standartlarının (IPSAS) kabulü, kamu kesiminin mali bilgilerin kalitesini artırmasına yardımcı olmuş, hükümet birimlerinin iç ve izleme kontrolünü basitleştirmiş ve katma değer sağlamıştır (Nyamita vd., 2015: 28).

**Denetim fonksiyonu**, Schelker'e göre (2013) bir organizasyonun yatırımcıları ve diğer menfaat sahipleri için kritik olan mali tabloları gözden geçirme ve sağlanan bilgilerin doğruluğunu değerlendirme süreci olarak tanımlanmıştır.

Visser ve Erasmus'a göre (2013) tüm dünyadaki kamu sektörünün artık bütçe kaynaklarının yönetilmesinde daha iyi performans gösterilmesi zorluğuyla karşı karşıya olduğu düşünülmüştür. Performans denetimi, kurallar, düzenlemeler ve mevzuatla yalnızca geleneksel denetim kapsamının ötesine geçmekte ve tüm harcamalar için bir denetim yetkisinin olup olmadığı hususunda geçerli olmaktadır. O' Riordan (2013), bu denetim türünü, hükümet birimlerinin performansını sürekli olarak izleyen ve değerlendiren bir performans değerlendirme sistemi olarak tanımlamıştır. Bu sistem, Sayıştay'ın kamu mali yönetimi çerçevesinde işlevlerini tamamlamaya yardımcı olma görevindedir. Bununla birlikte genel kurullar, iç kontrollerin gözden geçirilmesi, iç denetimin desteklenmesi ve izlenmesi ve risk yönetimi ile ilgili olan denetim komiteleri de uygulamaya konulmuş ve bazı komiteler para çalışmaları ve değer üretmek için iç denetimler talep etmiştir (Nyamita vd., 2015: 28).

Kamu mali yönetiminin yukarıda tanımlanan fonksiyonları ile birlikte, yeni kamu mali yönetimi anlayışı bazı ilkeleri de beraberinde literatüre sokmuştur. Değişen kamu yönetimi kavramı ile birlikte gelişen fonksiyonlar çerçevesinde sürekli artma eğilimindeki kamu harcamaları için gereken yeterli kaynakların sağlanabilmesi ve bu kaynakların etkin ve daha verimli kullanılması için, kamu yönetiminden beklenen performansın da artırılması sözkonusu olmaktadır. Kamu yönetiminde geçmiş dönemlerde yaşanan verimsizlik sorunu; kamu hizmetlerinde yaşanmış israf, hantallık, verimsizlik, ihtiyaca uygun hizmet ve çözümlerin sunulmaması gibi durumların yarattığı olumsuzluklar nedeniyle kamu yönetiminde yeni ilkeler gündeme gelmiştir.

Kamu yönetimindeki başarısızlıklar, kamu yönetiminin temel ilkelerinin yeniden yapılandırılmasını doğurmuş; bu yeniden yapılanma sürecinde yeni kamu mali yönetimi anlayışı da yeni ilkelerin öne çıktığı bir sürece girmiştir.

Yeni kamu mali yönetiminde öne çıkan ilkelerin en önemlileri:

- Saydamlık
- Hesap verilebilirlik
- Stratejik planlama
- Yönetişim
- Verimlilik ve etkinlik
- Etik ve dürüstlük başlıkları altında sıralanmaktadır (Tosunoğlu vd., 2013: 11).

Kamu mali yönetiminin sayılan yeni ilkelerinin temelinde, kamu yönetiminin yönetim performansı ve yönetim sorumlulukları yer almaktadır.

#### **1.1.3.2.1. Saydamlık İlkesi**

Saydamlık; Atiyas'a göre; bir devletin hedeflerini, bunları gerçekleştirebilmek için uyguladığı politikaları ve sonuçlarını, kamuoyuna duyurmasıdır. Saydamlık konusunda iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki, saydamlığın sadece devletin ilgili birimlerinin gerçekleştirdiği değil; bununla birlikte yapmayı planladıkları hakkında da geçerli olması gerektiğidir. Bu nedenle, sadece uygulanan devlet faaliyetlerinin değil, aynı zamanda planlanan faaliyetler hakkında da bilgilendirmenin kamuoyuna yapılması gerekmektedir. İkinci husus ise, bilginin mevcut olmasının, bu bilginin kullanılabilir olması anlamına gelmemesidir. Bilginin işlenmesi, aynı zamanda kullanılabilir hale getirilmesi gerekmektedir (Karakaş, 2005: 297).

Finel ve Lord' a göre, saydamlık, anayasal, yasal ve kurumsal yapıların devletin içsel faaliyetleri ve nitelikleri ile ilgili olarak bilgi üretmesini ve toplumun gerek siyasal sistemin gerekse dışındaki aktörlere ulaşabilme kapasitesinin yüksekliğini ifade etmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 16).



Mali saydamlık ise, kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin tüm kalemler itibariyle (harcama, vergi, borç yönetimi) kamuoyuna sunulmasıdır. Aynı zamanda devletin görev ve fonksiyonları çerçevesinde oluşturmuş olduğu amaçların, geleceğe yönelik politika hedeflerinin, açık, anlaşılır, tutarlı ve güvenilir bir biçimde kamuoyunun bilgisine sunulmasıdır. Mali saydamlık, yalnızca geçmişe yönelik politika uygulamalarının sonuçlarının değil, aynı zamanda geleceğe yönelik projeksiyonların da kamuoyunun bilgisine sunulmasını ifade etmektedir (Aktan vd., 2004: 169).

Saydam bir mali sistem, iktidardakilerin kamusal kaynakları nasıl ve hangi amaçlara yönelik olarak kullandığı, bu kullanımın nasıl sonuçlar doğurduğu konusunda tüm gerekli bilgileri vatandaşlara sunmaktadır. Bu nedenle, saydam bir mali sistem, kamu hiyerarşisi içinde kimin hangi sonuçlardan sorumlu olduğu, kamu içinde yer alan sorumluluk dağılımı konusunda ülke vatandaşlarını bilgilendirmektedir. Saydam bilgilerin varlığı, vatandaşların oylarını kullanmaları sırasında bu bilgileri göz önünde tutması, siyasetçiler açısından iktidarlarının kamu yararı dışında kullanımını zorlaştıran ve iktidarlara vatandaşların tercihlerine duyarlı kılacak en önemli etkenlerdendir (Atiyas ve Sayın, 2000: 27).

“1997 yılında Doğu Asya’da yaşanan finansal krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan biri de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemler olduğu görülmüştür. Bu manada piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin en önemli nedenlerinden biri olarak gösterilmiş; bu tarihten sonra klasik bütçelerin ekonomilerin maruz kaldığı mali riskleri tanımlamada ne kadar yetersiz olduğu anlaşılmıştır. Asya ekonomileri dışında, diğer ülke ekonomilerinin de resmi bütçe hesaplarının gerçek ekonomik durumdan farklı olarak daha farklı bir görünümde oldukları izlenmiştir. Bu nedenle uluslararası örgütlerin önderliğinde, dünyada doğru bilginin üretilmesi ve yayınlanmasını sağlamak üzere mali saydamlığın geliştirilmesi konusu yoğunlukla çalışmalara konu olmuştur”(Özel İhtisas Komisyon Raporu, 2000: 83).

#### **1.1.3.2.2.□□□□□ Hesap Verilebilirlik İlkesi**

Hesap verilebilirlik ilkesi, yeni kamu mali yönetimi prensiplerinden hesap verme sorumluluğunu kamu yöneticilerine yükleyen ilkesidir.

Hesap verme sorumluluğu, Özeren'e göre, kamu yönetimi açısından üzerinde anlaşmaya varılmış hedefler çerçevesinde, belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, hesap verme sorumluluğunun dört türü bulunmaktadır:

- Siyasal hesap verme sorumluluğu
- İdari hesap verme sorumluluğu
- Hukuki hesap verme sorumluluğu
- Mali hesap verme sorumluluğu (Aktan ve Çoban, 2006: 19).

Kamu yönetimi açısından da bir sorumluluk türü olan mali hesap verme sorumluluğu, kamu mali yönetiminin en önemli ilkelerinden birini oluşturmaktadır.

Hesap verme sorumluluğu, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 8.maddesinde *“her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda olması”* olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası bilimsel çalışmalarda hesap verebilirlik kavramına ait farklı tanımlamalar yer almaktadır.

Hesap verebilirlik, bazı araştırmalarda bukalemuna benzetilerek her araştırmacının, hesap verebilirliğin farklı bir türünü ele aldığı; örneğin bazı araştırmacıların, hesap verebilirliğin finansal ve hesap yönü ile ilgilenirken bazılarının da kavramı etik çerçevesinde inceledikleri ifade edilmiştir”(Sakal ve Demirhan, 2017: 507).

Koppell'e göre (2005), hesap verme sorumluluğunu tanımlamak için yapılan tanımlar değerlendirildiğinde, genel itibariyle kavramın beş önemli boyutu kapsamaktadır. Koppell, hesap verilebilirliğin boyutlarını kavramsal olarak;

- Sorumluluk
- Saydamlık
- Kontrol Edilebilirlik
- Yükümlülük
- Cevap verilebilirlik olarak tanımlamaktadır.

Tablo 2’de Koppel’in hesap verebilirlik ilkeleri ve anahtar belirleyicileri yer almaktadır. Sorumluluk boyutunda anahtar belirleyiciler, kurumun hesap verebilirliğinin kurallara uyumu ile ilgili olmaktadır. Saydamlık boyutunda, kurumun hesap verebilirliğinde anahtar belirleyiciler gerçekleşen kurum performansının nedenlerinin açıkça görülüp görülemediği ile bağlantılı olarak tanımlanmıştır. Hesap vermenin kontrol edilebilirlik boyutunda belirleyiciler, ilgili kurumun meclis, başkan, bakanlıklar gibi idari birimlere karşı isteklerin yerine getirilip getirilmediği ile ilişkilendirilmiştir. Yükümlülük boyutu anahtar belirleyicileri, kurumun gerçekleştirdiği performans sonuçları ile yüzleşebilme ilişkisi iken cevap verilebilirlikte anahtar belirleyiciler kurumun kendisinden beklenen talep ve ihtiyaçları yerine getirip getirmediği ile bağlantılı olarak tanımlanmıştır.

**Tablo 2:** Hesap Verebilirlik Boyutları

<b>Hesap Verebilirliğin Kavramsal Boyutları</b>	<b>Anahtar Belirleyiciler</b>
Sorumluluk	Kurum, kurallara riayet etmekte midir?
Saydamlık	Kurumun, gerçekleşen performansının nedenleri açıkça görülebilmektedir?
Kontrol Edilebilirlik	Kurum, Asil’in ( Meclis, Başkan, bakanlıklar vb.) isteklerini yerine getirebilmekte midir?
Yükümlülük	Kurum gerçekleşen performansının sonuçlarıyla yüzleşebilmekte midir?
Cevap verilebilirlik	Kurum, beklentileri (talep/ihtiyaç) yerine getirebilmekte midir?

**Kaynak:** Sakal ve Demirhan, 2017: 507.

Hesap verebilirlik ilkesi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun da ülkemizde gündeme getirdiği yönetim sorumluluğu ilkesi nedeniyle kamu mali yönetimi sisteminde büyük önem arz etmektedir.

### 1.1.3.2.3.□□□□□□ **Stratejik Planlama İlkesi**

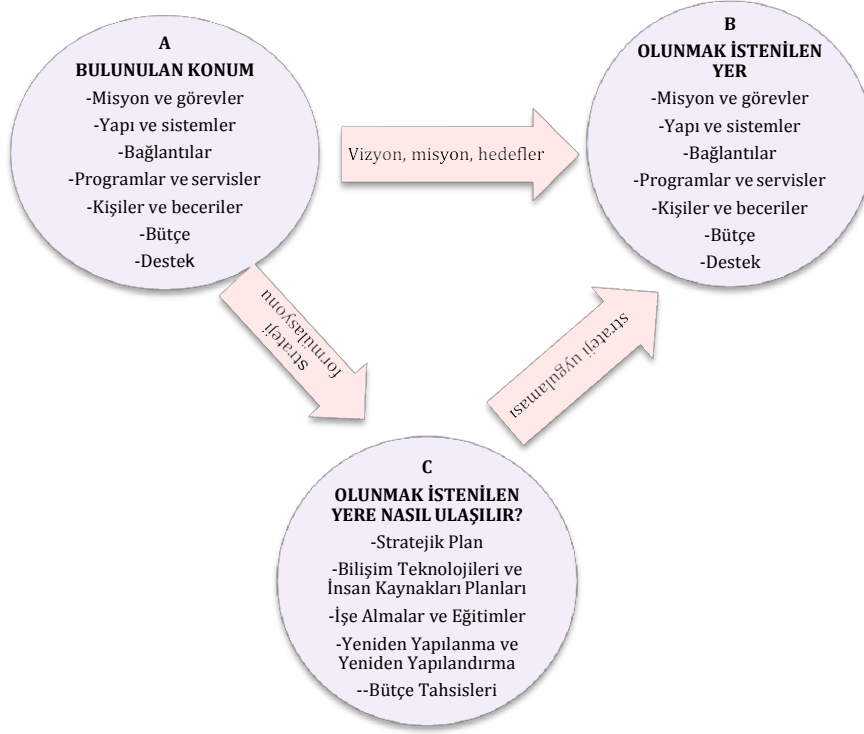
Stratejik planlama, kamu yönetimi kapsamında gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için nispeten yeni sayılabilen bir reform aracı olarak görülmektedir. Stratejik planlamadan çoğu zaman, kamu mali yönetimi reformu-orta vadeli harcama sistemi, performans bütçeleme çerçevesinde bahsedilmektedir. King ve Cleland'a göre (1978), kamu kesiminde stratejik planlama, bir idare ve yöneticilerinin, idarenin misyonunu vurgulayacak kaynak tahsis ve ilgili hizmet çıktı kararlarını vermesine imkan sağlayan bir süreç olarak tanımlanmıştır (Aktan, 2006: 193).

Stratejik planlama, Byrson'a göre, bir organizasyonun (veya diğer varlığın) ne olduğunu, ne yaptığını ve nasıl yaptığının şeklini belirleyen ve yönlendiren temel kararlar ve eylemler üretmek için disiplinli bir çaba olarak da tanımlanmaktadır. Stratejik planlama, geniş ölçekte ancak etkili bir bilgi toplama, izlenecek misyonun açıklığa kavuşturulması ve yol boyunca ele alınması gereken konuların geliştirilmesini gerektirir ve stratejik alternatiflerin araştırılması ve mevcut kararların gelecekteki etkilerine vurgu yapması beklenir. Stratejik planlama iletişimi kolaylaştırabilir ve katılımı, farklı menfaatleri ve değerleri kabul etmeyi sağlayabilir, akıllıca ve mantıklı analitik karar vermeyi teşvik edebilir ve başarılı uygulamayı teşvik etmeyi ve hesap verebilirliği sağlayabilir (Byrson, 2004: 36).

Şekil 1, stratejik planlamanın ABC'lerini tanımlayarak stratejik planlamanın ne olduğu hakkında bir kapsül özetini sunmaktadır. Bu temel anlayışa, ihtiyaç duyulduğu takdirde detay eklenebilmektedir. A nerede olunduğunu; B nereye gidilmek istendiğinin hesaplanmasını ve C oraya nasıl gidileceğini önermektedir. Liderler ve yöneticiler, A, B ve C'yi stratejik konuları formüle edip açıklarken çözmek için anlamaktadırlar; ayrıca, kuruluşun karşı karşıya olduğu temel politika seçenekleri veya meydan okumalarını ifade etmektedir. A ve B'nin içeriği, kuruluşun mevcut veya yeni misyonu, yapısı ve sistemleri, iletişim, programlar ve hizmetler, insanlar ve beceriler, ilişkiler, bütçeler ve

diğer desteklerinden oluşmaktadır. C içeriği ise stratejik plandır; çeşitli işlevler için planlar; değişim için gerekli yeniden tasarımı, yeniden yapılandırılması veya yeniden tasarlanması için yollar; bütçe tahsisleri; ve diğer araçları tanımlamaktadır. A'dan C'ye geçiş, vizyonu, misyonu ve hedefleri açıklığa kavuşturmayı içeren bir yapıyı tanımlamaktadır (Byrson; 2004: 36).

**ŞEKİL 1.** Stratejik Planlamanın ABC'si



**Kaynak:** Byrson, 2004: 36.

Byrson'un tanımladığı ilişkilere göre; A'dan C'ye geçiş, strateji formülasyonu süreci olmaktadır. C'den B'ye geçiş ise stratejinin uygulanması aşamasını tanımlamaktadır. İyi bir stratejik planlama yapılabilmesi için, A, B ve C'yi ve bunların nasıl birbirine bağlanacağını analizinin doğru yapılması önem arz etmektedir. Bu çalışma, aynı zamanda stratejik planlamanın tek bir alanda değil, bir dizi kavram, prosedür ve aracı da içerdiğini açıkça ortaya koymaktadır.

#### 1.1.3.2.4.□□□□□□ Yönetişim İlkesi

Yönetişim, devletlerin toplumlarla ilişkilerinde ortaya çıkan yeni bir kavramdır. Bu ikili ilişkilerde karşılıklı etkileşimin olduğu bir yönetim tarzını ifade etmektedir. Kamu yönetiminde yönetim, özel sektör ve sivil toplum örgütlerinin de içinde olduğu bir yönetim sistemini ifade etmektedir.

Yönetişim kavramı, 1990'lı yıllardan itibaren kamu yönetimi literatürüne girmiştir ve Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, OECD gibi uluslararası örgütler tarafından yayımlanan raporlarda kullanılmaya başladıktan sonra akademik araştırma ve tartışmalara da konu olmuştur. Yönetişim kavramı üstünde yapılan yoğun çalışmalara rağmen, kavramın herkes tarafından üzerine uzlaşmış ortak bir tanımı söz konusu bulunmamaktadır (Sobacı, 2007: 2).

Yönetişim kavramının tek bir tanımının olmamasının nedeni, yönetim kavramının hukuktan siyasete, kamu yönetiminden işletmeye ve uluslararası ilişkilere kadar bir çok disiplinle ilgili olması ve yerel, ulusal ve global mekansal ölçeklerde uygulama alanı bulmasıdır. Ancak, yönetim kavramı kamu yönetimi bağlamında düşünüldüğünde, içeriğinde değişen devlet-vatandaş ilişkilerini açıklamakta kullanılmaktadır. Kavram bugünkü anlamda ilk kez 1989 yılında Dünya Bankası tarafından Afrika'nın kalkınmasına ilişkin bir raporda kullanılmıştır. Bu raporda yönetim, "ülke meselelerinin yönetiminde politik gücün kullanımı" olarak tanımlanmıştır. Rhodes'un tanımıyla, zamanla yönetimin anlamında bir değişime, yönetimde yeni bir sürece veya toplumun yönetimindeki yeni bir metoda işaret etmiştir. Jessop'un yönetme tarzı ve biçimi olarak tanımladığı yönetim, kamu sektörü ve özel sektör arasındaki sınırların belirsizleştiği bir yönetme tarzındaki gelişimi ifade etmektedir (Sobacı, 2007: 2).

Dünya Bankası'nın yönetim üzerine odaklandığı ve daha geniş açıklamalar geliştirdiği döküman, 1992 tarihli ve "Governance and Development" başlıklı rapordur. Raporda, ülkelerin güçlü bir kalkınma yönetimine sahip olabilmesi için güçlü hukuksal-kurumsal yapılara sahip olmalarının zorunlu olduğu vurgulanarak, devletin kapasitesinin önemine dikkat çekilmiştir. Bu çerçevede, öngörülebilir hukuksal-kurumsal çerçevenin bulunmaması, keyfilik-yolsuzluk, hantal bürokrasi, karar alma süreçlerinin şeffaf olmaması gibi sorunların varlığı durumu "kötü yönetim" olarak adlandırılmış, "iyi yönetim" için ise

- Öngörülebilir bir hukuksal-kurumsal çerçevenin oluşturulması,

- Hesap verebilirlik,
- Şeffaflık,
- Hızlı ve adil bir hukuk sistemi,
- İnsan haklarına saygı,
- Kamu hizmetlerinin etkinliği gibi ilkeler sıralanmıştır (Kalfa ve Ataay, 2008: 233).

Bu ilkeler içinde Dünya Bankası tarafından özellikle vurgulanan ilkeler, hesap verebilirlik ve şeffaflık olmuştur. Hesap verebilirlik ilkesi başlığı altında, devletin yaptığı harcama ve işlemlerin mali denetimi kastedilmektedir. Bu mali denetimin sağlanmasında uluslararası finans kuruluşlarına ve bağımsız denetim kuruluşlarına özel bir rol biçilirken, devletin uygulamaya koyduğu kararlardan ve bunların sonuçlarından kamuya karşı sorumlu olması ve sürekli olarak halk denetimine açık olması da istenmektedir. Dünya Bankası'nın 1992 tarihli raporunda bu denetimin nasıl sağlanacağı ayrıntılı olarak formüle edilmiştir. Bu açıklamalar incelendiğinde, denetim işlevi çerçevesinde yapılan önerilerin de aslında devletin işlevlerinin kamuya, hizmete ihtiyaç duyanların kendilerine ya da piyasaya devredilmesi gibi çözümlerden oluştuğu görülmektedir (Kalfa ve Ataay, 2008: 233).

#### **1.1.3.2.5. Verimlilik ve Etkinlik İlkesi**

Yönetim sistemlerindeki en önemli amaç, sunulan hizmetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması olarak yer almaktadır. Kamu mali yönetiminin de en temel amaçlarından birisi, günümüzde devlet faaliyetlerinin en az girdiyle maliyetlerin düşürülerek daha verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesidir.

Verimlilik kavramı, üretim esnasında çıktı olarak üretilen mal yada hizmetlerin çıktı miktarı ile üretim sürecinde kullanılan kaynak-girdi miktarı arasındaki oran olarak tanımlanmaktadır. Üretim için harcanan sermaye karşılığında elde edilen getirinin daha fazla olması durumunda ya da aynı miktar girdi kullanımını sonucunda daha çok çıktı elde edilebilmesi durumunda verimlilikten bahsedilebilir.

Etkinlik ise, verimlilikte kullanılan girdi ve çıktılar arasındaki orandan farklı olarak belirlenen hedeflere ulaşabilmeyi ölçen bir kavramdır. Etkinlik analizi yapılırken, ürün olarak girdi-çıkıtı arasındaki orandan başka, bir faaliyetin, bir programın ya da bir örgütün amaç ve-

veya hedeflerine yaklaşma durumu analiz edilmektedir. Hedeflenen bu amaçlara ne kadar çok yaklaşırsa o kadar etkin bir faaliyetten bahsedilebilir. Bu durumda daha fazla etkinliğe ulaşabilmek için öncelikle amaç-hedeflerin belirlenmesi; daha sonra üretim süreci tamamlandığında etkinlik için analizlerin yapılabilmesi mümkün olmaktadır.

Yeni kamu yönetimi ilkeleri içerisinde yer alan stratejik plan gibi bazı uygulamaların, başarılı bir biçimde yürütülebilmesinde verimlilik ve etkinlik ilkeleri ön planda olmaktadır. Stratejik planların yapılması ve performans programlarının hazırlanması zorunluluğu nedeniyle, kamu yönetiminde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının kamu kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığının tespiti zorunlu olmaktadır. Yeni kamu mali yönetimi ilkeleri gereğince kaynakların etkinliği ve verimliliği üstünde mutlaka odaklanılarak kamu sektöründe de bu tekniklerin kullanılması gerekliliği savunulmaktadır (Tosunoğlu vd., 2013: 14).

#### **1.1.3.2.6. □□□□□□ Etik ve Dürüstlük İlkesi**

Kamu yönetiminde görev yapan tüm kamu görevlilerinin, kamu hizmetlerini yerine getirmeleri sırasında, gelişim, saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, kamu yararını gözetme, hesap verebilirliği esas alma yükümlülükleri bulunmaktadır.

Kamu görevlileri; gerçekleştirdikleri kamusal faaliyetleri, başta anayasa olmak üzere kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge, genelge ve bunun gibi yasal mevzuata uygun bir şekilde yapmakla yükümlüdür. Uygulanması zorunlu tüm mevzuatın dayandığı ana ilke ise kamu yararının egemen kılınması ilkesidir.

Petter (2005), kamu görevlilerinin sorumluluklarını ahlaki, mesleki, mali, yasal ve kamusal sorumluluk alanları olarak sınıflandırmıştır. Kamu yönetiminde etik tartışmalarının odağını ise, kamu görevlilerinin davranışlarını çevreleyen bu sorumluluk alanları oluşturmaktadır. Kamu görevlilerinin davranışlarında iki temel etken rol oynamaktadır. Bunlardan biri yasalar, diğeri ise etik değerlerdir. Cooper vd.ne göre (1998) yasalar, kamu görevlilerinin davranışlarını dışsal olarak belirlemekte ve denetlemekte iken, etik değerler, davranışı içsel olarak yönetmekte ve denetlemektedir. Davranışların dıştan belirlenmesinde rol oynayan yasalar ve kurallar, kamu görevlilerini kamu yararı doğrultusunda eylemde bulunmaya zorlamaktadır. Bu bakış açısına göre



kamu yönetimi etiğini, kamu çalışanının her türlü davranışını yasalara, etik kodlara ve çeşitli kurallara göre yapması olarak tanımlamak mümkündür. Svava'ya göre (2007) kamu yönetimine hakim olması gereken etik ilkeleri; şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Kamu görevlileri yasalara ve örgütün misyonuna karşı sorumlu olmalıdır.
- Kamu görevlileri, kamu çıkarını sağlamaya yönelik tutum ve davranış içerisinde olmalı ve dolayısıyla, sahip oldukları kimi yetkiyi kendi çıkarları için işe koşmamaları gerekmektedir.
- Kamu görevlilerinin kendilerini kamu yararını gerçekleştirmeye adanmaları ve bunu yaparken, adil, dürüst, açık ve hoşgörülü olmaları gerekmektedir.
- Kamu görevlileri yapmış oldukları eylemlerin sorumluluğunu üzerlerine alabilmeli ve demokratik değerlere saygılı olmaları da önem kazanmaktadır.
- Kamu görevlilerinin etik değerleri, örgütsel yaşamın tümüne egemen kılmaları ve kararlarını ahlaki değerleri referans alarak vermeleri gerekmektedir (Özdemir, 2008: 180).

## 1.1. TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİMİ

1970'li yıllardan sonra birçok ülkede yaşanan ekonomik ve mali krizler, kamu kesiminde harcamaların artması ve artan harcamaların finansmanı için gereken gelirlerin arttırılması sonucunu doğurmuştur. Artan kamu harcamalarından doğan kamu açıklarının finanse edilmesi ve bu nedenle ekonomilerin içine girdiği darboğazlar, bu dönemde devletin, ekonomi içindeki yerinin ve büyüklüğünün; ayrıca artan kamu harcamalarının etkinliğinin tartışılması sonucunu doğurmuştur. Bu süreçte birçok ülkede, kamu mali yönetimi anlayışı da sorgulanmaya başlamıştır.

Kamu mali yönetiminde değişim, mevcut durum ekonomilerine çözüm önerebilmek için, en büyük sorunların yaşandığı mali yönetim sistemleri ile bütçe sistemlerinde kamu

harcamalarının etkin, verimli ve ekonomik harcanmasını sağlayabilme yönünde önemli yapısal değişimler şeklinde gerçekleşmiştir.

1980’li yılların sonlarında Yeni Zelanda ve Avustralya, 1990’lı yıllarda İsveç, ABD, Finlandiya, İngiltere, Danimarka, Hollanda, Kanada ve Fransa; 2000’li yılların başında ise Avusturya’nın, kamusal kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılmasını sağlayabilmek için kamu mali yönetim ve bütçe sistemlerinde köklü değişimlere gitmeleri, konunun önemini ortaya çıkarmıştır (Mutluer vd., 2006: 1).

### **1.2.1. Türk Kamu Mali Yönetiminin Tarihçesi**

Dönem ekonomilerinde benzer sorunlar yaşayan ülkeler ile birlikte, Türkiye ekonomisi de; kamu harcamalarının etkinsiz, verimsiz ve ekonomik olmayan yöntemlerle harcama politikalarının uygulanmasından oluşan bir tablo sergilemektedir. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik krizin giderilebilmesi için, 2000’li yıllarda çalışmalara ağırlık verilmiştir.

Türkiye ekonomisinde o yıllarda yaşanan ekonomik krizin giderilebilmesi için, bütçe birliğinin bozulması sonucunda yaşanan sıkıntıların giderilebilmesi amacıyla tekrar bütçe birliğinin sağlanması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde bütçenin yeniden yapılandırılması, kamu harcamalarındaki etkinsizliğin giderilebilmesi için stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi ve bununla birlikte kamu harcamalarında etkin, ekonomik ve verimliliğinin sağlanması gerekliliği söz konusu olmuştur. Yeni kamu mali yönetimi ilkeleri doğrultusunda ülke kamu mali yönetiminde bir reform süreci başlatılmıştır.

Türk kamu malî yönetim sistemi, 1924 Anayasası ile birlikte tanınan bütçe hakkı ile 1927 yılında çıkarılan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunuyla ilk düzenlenmesine kavuşmuştur. Ancak Cumhuriyetin ilk yıllarında çıkarılan bu kanun, Cumhuriyet öncesi dönemde uygulanmaya başlamıştır. Modern bir bütçeye sahip olmak için yapılan çalışmalar, 1910 yılından sonra, 1050 sayılı Kanunun temel ilkelerinin uygulanmasıyla başlamıştır (Alper, 2005: 21). Bu kanun, çok az değişiklikle uygulanmaya devam etmiş ve ülkemizdeki kamu malî yönetimini düzenleyen temel kanun olma niteliğini devam ettirmiştir. 1927 yılından bugüne kadar kamu malî yönetiminde, kamu idarelerinin sayıları, nitelikleri ve bu idarelerin yapılanmalarında oldukça önemli değişiklikler olmuştur .

Bu dönemde uygulanan mali yönetim sisteminde, konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşlarla birlikte, bu bütçe kuruluşlarına bağlı döner sermayelerin ve fonlar ile mahalli idare bütçelerinin ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğine sahip idarelerin bütçeleri olmak üzere farklı bütçe türleri sistemde yer almıştır. Bu durum nedeniyle, bütçe birliği ilkesinden uzaklaşmış, mevcut kamu kaynaklarının kullanılmasına ilişkin ayrı bir mali yönetim yapısının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu dönemde uygulanan bütçe sistemine göre, genel ve katma bütçeler, TBMM tarafından kabul edilerek kanunla yürürlüğe konulmaktayken, diğer bütçeler ise sadece yetkili idari merciler tarafından onaylanarak yürürlüğe girebilmektedir. Ayrıca, bu bütçelerin uygulama usul ve esasları da mevcut mali yönetim sisteminde önemli farklılıklar göstermiştir<sup>1</sup>.

Türkiye ekonomisinin 1950-1960 yılları arasında yaşadığı, planlamadan uzak, programsız ve sürdürülmesi mümkün olmayan büyüme sürecini izleyen dönemde, 1961 Anayasasında, iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmanın demokratik yollarla gerçekleştirilmesi amacıyla kalkınma planlarının hazırlanması, anayasal hükme bağlanmıştır. 1961 Anayasası'nın iktisadi ve sosyal hayatı düzenleyen 41. maddesinde, "*İktisadi ve sosyal hayat, adalete, tam çalışma esasına ve herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlanması amacıyla düzenlenir. İktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmayı demokratik yollarla gerçekleştirmek; bu maksatla, millî tasarrufu artırmak, yatırımları toplum yararının gerektirdiği önceliklere yöneltmek ve kalkınma planlarını yapmak Devletin ödevidir.*" denilmiştir. Bu anayasa ile ayrıca, ülke ekonomisinin karma ekonomik sisteme uygun bir şekilde yönetilmesi de hedeflenmiştir.

Anayasal dayanağa istinaden, ilk olarak 1963 yılında uygulanmaya başlanan kalkınma planları ile makro ekonomik planlamalar gündeme gelmiş ve bu yönde çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Ancak ilerleyen yıllarda, kalkınma planları ile bütçeler arasında kontrollü bir ilişki kurulamamış, bu nedenle bazı malî işlemler bütçe dışı kalmış, bütçe uygulamaları malî yılla sınırlanacak şekilde gerçekleştirilmiş, bütçe uygulamalarında ise bağlı kamu idarelerine yeterli özerklik tanınmamış, kamu harcamalarında sistemli, sürekli ve etkin bir denetim gerçekleştirilememiş, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamı ise sınırlı kalmıştır. Dönemin mevcut bütçe sınıflandırması sistemi ile uygulanmakta olan devlet muhasebe sistemi, kamunun gelirleri ve giderleri açısından, malî yönetime ve kamuoyuna

---

<sup>1</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

verilmesi istenilen mali bilgilerin ayrıntılı bir biçimde sunulmasına teknik olarak imkân vermemiştir. Bu esnada, kamu malî yönetimi ve kontrol sistemi konusunda da dünyada önemli gelişmeler yaşanmaktadır<sup>2</sup>.

Kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerinde yeni ilkeler olan “*stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, orta vadeli harcama planlaması, mali saydamlık, hesap verebilirlik kavramları*” ön plana çıkmıştır. Kamu mali yönetim sisteminde bu yeni anlayışla birlikte, etkinlik sağlayan ve verimliliği artıran gelişmeler dikkate alınmış, halen uygulanmakta olan mali yönetim sisteminin bu ilkeler çerçevesinde değiştirilerek daha etkin bir sistem haline getirilmesinin, uluslararası mali yönetim standartlarına ve Avrupa Birliği normlarına uygun olacak bir şekilde güncel bir kamu malî yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması gereğinin ülke kamu mali yönetimi için gerekli bir değişiklik olduğu anlaşılmıştır<sup>3</sup>.

Türk kamu mali yönetiminin değişim planları, toplumun tüm kesimlerinin katkısının da sağlanması ve özellikle 2001-2005 yılları arasında geçerli olacak Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planının hazırlıkları aşamasında, toplumun çeşitli kesimlerinin görüşlerinin plana aktarılmasını sağlamak amacıyla kurulan Özel İhtisas Komisyonları aracılığıyla desteklenmeye çalışılmıştır. İlgili komisyon çalışmaları içerisinde, kamu mali yönetiminin yeni baştan yapılandırılması ve mali saydamlığın ise kalkınma planına aktarılması için özel görevlendirilmiş komisyon çalışmaları da yer almaktadır.

Kamu mali yönetiminde ortaya çıkan değişime ilişkin yapılması gerekli değişikliklere; VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında, plan çalışmaları sırasında hazırlanan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” başlıklı Özel İhtisas Komisyonu Raporunda ve 2001, 2002 ve 2003 Yıllarına ait programlarda, Avrupa Birliği müktesebatının üstlenilmesine yönelik olarak hazırlanan 2001 ve 2003 Ulusal Programlarında, ayrıca Avrupa Birliğine verilen Katılım Ortaklığı Belgesinde, Stand-by anlaşması uyarınca IMF’ye verilen niyet mektuplarında, “Türkiye’de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi” Eylem Planında, 59. Hükümet Programında ve Acil Eylem Planında yer verilmiştir<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

<sup>3</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

<sup>4</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında, plan çalışmaları sırasında hazırlanan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” başlıklı Özel İhtisas Komisyonu Raporunda, Türkiye’de kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması gereğini ortaya çıkaran sorunlar sırasıyla;

- Mevcut bütçe uygulamasındaki temel sorunlar
- Mali saydamlık
- Parlemtentonun bütçe sürecindeki etkinliği
- Denetim sisteminin etkinliği ve sorunları
- Kamu mali yönetiminde mevcut kurumsal yapı sorunları olarak tespit edilmiş

ve bu tespitler ışığında yeniden yapılandırma ve mali saydamlığın sağlanmasına yönelik öneriler komisyon raporunda yer almıştır (Özel ihtisas Komisyon Raporu, 2000:28).

Komisyonu Raporu kapsamında, değişiklik çalışmalarının da etkisiyle, ülkemizin mevcut kamu mali yönetimi ve kontrolü sisteminde bazı mevzuat değişiklikleri yapılmıştır. Bu değişikliklerin başlıcaları;

- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu,
- 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu,
- 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
- 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödenek Kanunudur.

Ayrıca mevcut uygulanmakta olan bütçe kodlarının yapısı değiştirilmiş, Devlet Mali İstatistiklerine uyumlu yeni bir bütçe kod sistemine de geçilmiştir<sup>5</sup>.

Mevcut muhasebe sistemi de değiştirilerek, tamamen bütçeye odaklı muhasebe sisteminden -bu sisteme göre sadece bütçe uygulama sonuçları raporlanabilmekte, devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır- tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir.

<sup>5</sup> Detaylı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR.2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

Türk kamu mali yönetimi ve kontrolü sisteminde yaşanan en önemli değişim, kamu mali yönetimi ve kontrol sistemini yeniden düzenleyen 24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 10/12/2003 tarih ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla yapılmıştır. Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemi tamamiyle yeni kamu mali yönetim ilkeleri çerçevesinde değiştirilmiştir.

Kanunda öngörülen düzenlemelerin hazırlanması sırasında tespit edilmiş bazı konuların ve kamu idarelerine yönelik gerçekleştirilen bilgilendirme çalışmaları esnasında alınan görüş ve önerilerin, Kanunda yer alan bazı teknik kısımlarda ve yönetmelik hazırlama yetkisi veren maddeler ile uygulamaya ilişkin bazı konularda değişiklik yapılmasına ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. Avrupa Birliği yetkilileriyle yapılan görüşmeler sonucunda, Avrupa Birliği müktesebatına uyum konusunda Kanunun bazı maddelerinin gözden geçirilmesi gerekmiş ve çıkarılan 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kanunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler sonucunda öngörülen mali yönetim ve kontrol sistemi ise 01/01/2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe sokulmuştur.

## **1.2.2. Türk Hukuk Sisteminde Kamu Mali Yönetimi Mevzuatları**

Türk kamu mali yönetiminde günümüzde uygulanan hukuki mevzuat, oldukça kapsamlı bir yapıdadır. Bu mevzuatlar; birincil düzey mevzuatlar, ikincil düzey mevzuatlar, üçüncül düzey mevzuatlar ile 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile ilişkilendirilen mevzuatlar ve diğer ilişkili mevzuatlar olarak mali sistemde yer almakta ve uygulanmaktadır.

### **1.2.2.1. Birincil Düzey Mevzuatlar**

Birincil düzey mevzuatlar, hukuki sistemimizde başvurulacak ve diğer mevzuatlara kaynaklık ve dayanak olacak geçerli ilk kaynakları ifade etmektedir. Kamu mali yönetimi sistemimizde günümüzde geçerli birincil düzey mevzuatlar sırasıyla:

1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Kanunu
2. 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
3. 1050 Sayılı Muhasebe-I Umumiye Kanunu (Mülga)'dır.

### **1.2.2.1.1.□□□□□□ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Türk kamu mali yönetim sisteminde günümüzde geçerli birincil mevzuatın ilki, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur.

Kamu yönetiminde yeniden yapılandırma çalışmaları çerçevesinde harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sisteminde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanımında ise etkinlik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması, sistemdeki dağınıklığın giderilmesi amacıyla yürürlüğe sokulmuştur (Alper, 2005: 29).

### **1.2.2.1.2.□□□□□□ 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğü tanımlayan 82. maddesinde;

“ *Bu Kanunun;*

*a) 30, 66, 67 ve 80 inci maddeleri ile geçici 2, 3, 4, 5, 7, 8, 10, 12, 13, 14 ve 82 ile 83 üncü maddeleri yayımı,*

*b) 81 inci maddesinin (e) bendi ile geçici 6 ncı maddesi 1.1.2004,*

*c) Diğer hükümleri 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girer.”* denilmiştir. Bu nedenle kanunun tamamı 2003 yılında yürürlüğe sokulmamış, 2004 ve 2005 yıllarında da sayılan ilgili maddeler mevzuatta geçerli kılınmıştır. Kanunun yürürlüğe girdiği dönemde yapılan bazı düzenlemeler sonucunda, kanunda bazı değişiklikler yapılması amacıyla, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun hazırlanmış ve 24.12.2005 tarihli resmi gazetede yayımlanarak mevzuata eklenmiştir. Bu kanunun ilk 13 maddesi 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilgilidir ve değişiklik kanunu olması nedeniyle bu kanuna ilgili değişiklik maddeleri eklenmiştir.

### **1.2.2.1.3.□□□□□□ 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu(Mülga)**

09.06.1927 Resmi Gazete yayım tarih ve 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Türk kamu mali yönetim sisteminin cumhuriyetin kurulduğu ilk yıllarda yasal zeminini oluşturmuş ve 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesine kadar yaklaşık 80 yıl birincil mevzuat olarak sistemde yer almıştır. Bu kanun, 2003 yılında mülga haline getirilmiştir.

### **1.2.2.2. 5018 İle İlgili TümMevzuatlar**

Yasal dayanağını 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan alan ve mali yönetim sistemimizde yer alan 104 ayrı mevzuat bulunmaktadır. Bu mevzuat bilgileri Ek1 de yer almaktadır<sup>6</sup>.

### **1.2.2.3. Diğer Mevzuatlar**

Türk mali yönetim sisteminde yer alan diğer mevzuatlar ise;

- 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
- 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu
- 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun
- 5176 Sayılı Etik Kurulu Kurulması Hakkında Kanun
- Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik
- Elektronik İmza Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik
- Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik

<sup>6</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2210/5018-ile-ilgili-tum-mevzuat.html>  
Erişim: 27.02.2018.



- Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Standart Dosya Planına İlişkin Başbakanlık Genelgesi
- Kamu Kurumları İnternet Sitesi Kılavuzuna İlişkin Başbakanlık Genelgesi
- Kamu Mali Yönetiminde Değişim Çalışmaları Hakkında Başbakanlık Genelgesi şeklindedir<sup>7</sup>.

### **1.3. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU**

Kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarının sonucunda, 1050 Sayılı Muhasebe-I Umumiye'den sonra cumhuriyet döneminin mali reform niteliğindeki ikinci mali mevzuat kanunu olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yayımlanmıştır.

#### **1.3.1. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Amacı ve Kapsamı**

Kanunun birinci kısmını oluşturan genel hükümler başlığı altında, birinci bölümde amaç, kapsam ve tanımlar yer almaktadır. Birinci maddede ise amacı tanımlanmış olup; *“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.”* şeklindedir.

Kanunun amacını belirten maddenin gerekçesi, *“çağdaş kamu mali yönetim sistemlerinin ana unsurları olan etkililik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verebilirlik esas alınarak kamu mali yönetim sisteminin yapısını, işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulanmasını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve kontrolünü düzenlemek”* olarak belirtilmektedir (Alper, 2005:64).

Kanunun ikinci maddesi ise, kanunun kapsamını içermektedir. Bu maddede;

<sup>7</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2019/diger.html> Erişim: 25.02.2018.

*“Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar.*

*Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir.*

*Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76 78 nci maddelerine tâbidir.”* denilmiştir.

Maddenin gerekçesine göre, uluslararası standartlara ve yaklaşımlara uygun olarak, kanunun kapsamı genel idare olarak öngörülmüş; genel bütçe kapsamındaki idareler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının mali yönetim ve kontrol işlemleri Kanun kapsamına alınmıştır. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ile kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamuya ait şirketler Kanun kapsamı dışında tutulmuş; mali özerkliklerinin korunması amacıyla düzenleyici ve denetleyici kurumların Kanunun sadece belirli maddelerine tabi olmaları hükme bağlanmıştır (Alper,2005: 68).

### **1.3.2. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Türkiye’de Kamu Mali Yönetimine Getirdiği Yenilikler**

Kamu yönetimi reformunun mali ayağını oluşturan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, yeni bir kamu mali yönetim sistemini oluşturmayı hedeflemiştir. Bu kanunla yapılması planlanan düzenlemeler;

- Bütçe kapsamı
- Hesap verme ve mali saydamlık
- Çok yıllık bütçe uygulaması
- Performans esaslı bütçeleme ve stratejik planlama
- Tahakkuk bazlı muhasebe
- Mali İstatistikler
- İç kontrol sistemi

- Dış denetim başlıkları altında yer almaktadır.

Türk kamu mali sistemine getirdiği değişiklikler ise;

- Mali sisteme getirdiği değişiklikler
- Bütçe sistemine getirdiği değişiklikler şeklinde literatürde incelenmektedir.

Mali sisteme getirdiği değişiklikler;

- Kanunun birinci bölüm tanımlar başlığında, 3'üncü maddesinin a bendinde belirtildiği gibi genel yönetim ve bu yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve bütçe gibi mali sistemde yer alacak kavramlar tanımlanmıştır.
- 4'üncü maddede kamu maliyesi tanımlanmış ve 5'inci maddede de uyulması gereken mali ilkeler belirtilmiştir.
- İkinci Kısım, Altıncı Bölüm 41'inci maddede Faaliyet Raporları başlığıyla tanımlanan husustur. Faaliyet raporları; *“Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl düzenlenir, bu raporlar stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır”*, şeklinde ifade edilmiştir.
- Kanunun 49'uncu maddesinde kurulması öngörülen “Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu”dur. Bu kurul; Sayıştay Başkanlığı, Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacaktır. Bu kurulun görevi; genel yönetim kapsamındaki idarelerde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını, çerçeve hesap planını, düzenlenecek raporların şekil, süre ve çeşitlerini, uluslararası standartlara uygun olarak hazırlamaktır.
- Kanunun beşinci kısmında 55'inci maddede belirtilen kamu mali yönetiminde iç kontrol ile 63, 64, 65'inci maddelerde geçen iç denetim müessesesidir.
- 58'inci maddede belirtilen ve daha önce harcama öncesi kontrol olarak ifade edilmişken sonradan ön mali kontrol olarak değiştirilen husustur. Şimdiye kadar

Maliye Bakanlığı tarafından yapılan harcama öncesi kontrolün bu yasa ile ön mali kontrol olarak ilgili birimlere devredildiği görülmektedir.

- 67’inci madde ile getirilen İç Denetim Koordinasyon Kuruludur.
- 68’inci madde ile belirlenen dış denetimdir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek olan dış denetim; “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır*”, şeklinde tanımlanmıştır. Devamında da dış denetim; mali denetim ve performans denetimi olarak iki bölümde ele alınmıştır.
- TBMM ve Sayıştay ‘ın denetlenmesini düzenleyen 69’uncu maddedir. Daha önce Sayıştay hesaplarının denetimini yapan TBMM de bu düzenleme ile denetime tabi tutulmuştur. Her yıl TBMM ve Sayıştayın, TBMM adına denetimini yapmak üzere, TBMM Başkanlık Divanının görevlendireceği gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan komisyon tarafından denetleneceği hükme bağlanmıştır.
- Maliye Bakanlığı kadrolarında çalışan üst düzey yöneticiler ve denetim elemanları için getirilen yeniliklerdir. Geçici 5’inci maddede yapılan değişikliklerle; çok sayıdaki denetim elemanları ve Maliye Bakanlığı görevlileri, Muhasebe Yetkilisi, Muhasebe Yetkili Yardımcısı, ve İç Denetçi olarak nitelenmiştir (Kolçak, 2006: 371-375).

Bütçe sistemine getirdiği değişiklikler ise;

- Bütçe Çeşitlerindeki Değişiklikler; 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu; genel bütçeli idareler, özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, katma bütçeli idareler ile mahalli yönetimlerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamına karşılık, 5018 sayılı kanun; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü sağlamaktadır.

- Bütçeleme İlkelerindeki Değişiklikler; kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlamaya yönelik 9’uncu madde ile mali yönetim ve denetim düzenini değiştirmeyi öngören 13, 15 ve 16’ncı maddeler bütçeleme sürecini; stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve orta vadeli harcama sistemine ilişkin düzenlemeler ile değiştirmeyi amaçlamaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 9’uncu maddesinde belirtildiği üzere, kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacaklardır.
- Bütçe Sürecindeki Değişiklikler İçin Yapılan Düzenlemeler; Merkezi Yönetim bütçesinin hazırlanma süreci şu şekilde belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu, Mayıs ayının sonuna kadar toplanarak, kalkınma planları, stratejik planlar ve genel ekonomik koşullar doğrultusunda, DPT tarafından hazırlanacak orta vadeli programı görüşeceklerdir. Orta vadeli program aynı süre içerisinde resmi gazetede yayınlanacaktır. Bu plan, gelecek üç yıla ait toplam gelir ve gider tahminleriyle gelirler, hedefler, bütçe açıkları ve borçlanma durumları, kamu idarelerinin ödenek teklif tavanları, Maliye Bakanlığınca hazırlanan orta vadeli plan, Haziran ayının 15’ine kadar Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanacak ve Resmi Gazetede yayınlanacaktır. Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini ve yatırım programını hazırlama sürecini yönlendirmek üzere bütçe çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi Maliye Bakanlığı’nca yatırım genelgesi ve Yatırım Hazırlama Rehberi de DPT müsteşarlığınca Haziran sonuna kadar Resmi Gazetede yayınlanacak, bütçe tekliflerinin hazırlanmasına esas olmak üzere, kamu idarecilerince uyulması gereken ilkeler, nesnel ve ölçülebilir standartlar, hesaplama yöntemleri ve bunlara ait cetvel ve tablo örnekleri bu belgelerde yer alacaklardır. Bütçede; gider tekliflerinin ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek hesap verilebilirlik ve saydamlığı sağlayacak ve Maliye Bakanlığı’nın kurumsal , işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine uygun olacak ve gerekçeleri ile birlikte Temmuz sonuna kadar Maliye Bakanlığına, yatırım tekliflerinin de aynı zamanda değerlendirilmek

üzere DPT'ye gönderileceği belirtilmiştir. Bütçe teklifleri Maliye Bakanlığı'na verildikten sonra kamu idarelerinin yetkilileri ile görüşmeler yapılabilecektir. Merkezi Yönetim Bütçe Kanun tasarısı Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulunda görüşülecek ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan merkezi yönetim bütçesi ve milli bütçe tahmin raporu mali yıl başından en az 75 gün önce Bakanlar Kurulu'nca TBMM'ne sunulacaktır (Kolçak, 2006: 376-378).

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ**

#### **2.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ**

Cumhuriyetin kurulmasının ardından, tüm dünya ülkelerinde yaşanan ekonomik gelişmelerle birlikte, devlet, ekonomik yapının içinde daha fazla yer almış ve dönemde izlenen ekonomi politikalarının bir sonucu olarak bazı ekonomik etkinlikleri bizzat kendisi yaparak piyasaların oluşumuna öncülük etmiştir. Özel sektör girişimciliğin henüz ülkemizde gelişmediği cumhuriyetin ilk yıllarında; devlet sanayi gibi alanlarda ilk piyasa girişimlerini gerçekleştirmiştir. Bu dönemin piyasa şartlarında; bazı kamu kurumlarının ürettiği iktisadi özellikteki işlemleri için; kendi temel kamu hizmetlerinin aksatılmaması şartıyla; kurum kaynaklarında oluşan kaynak ve kapasite fazlasının değerlendirilmesi amacıyla; bu mal ve hizmetlerin piyasa fiyatlandırılması yapılarak özel piyasalara sunulmak üzere, döner sermayeli işletmelerin kurulması tasarlanmıştır.

##### **2.1.1. Döner Sermaye Kavramı**

Türk Dil Kurumu'nda döner sermaye kavramı; kamu maliyesi alanında belirli ve sürekli bir amacın elde edilmesi için genel veya katma bütçeden bir miktar paranın, azaltılmamak şartı ile kuruluşu veya bu kuruluşla ilgili işletmelere verilmesi, mütedavil sermaye olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası literatürde döner sermaye (revolving fund) kavramının sözlük anlamı ise, bir şeyleri finanse etmek için var olan ancak tam tutarın tekrar elde edilebilir olması için herhangi bir kredinin değiştirilmesi gereken bir miktar olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası bir tanıma göre, döner sermaye, gelirleri veya geri ödemeleri, devam eden faaliyetlerini yıldan yıla finanse etmek için kullanılabilen, genellikle bir hükümet veya kâr amacı gütmeyen kuruluş tarafından iskonto edilmiş krediler sağlamak üzere kurulabilen bir fondur. Bankacılık ve finans sektöründe döner sermaye kavramı, belirli bir amaç için kurulan ve yatırımlarından sürekli olarak gelir ekleyen bir fon olarak tanımlanmaktadır. Döner sermaye fonları, işletmecilikte, geri ödemelerin ve

tahsilatların, örneğin işletme sermayesi fonları, sanayi fonları ve kredi fonları gibi fonun ana unsurunu koruyacak şekilde yeniden kullanılmak üzere iade edildiği bir operasyon döngüsünü finanse etmek üzere kurulan bir fon olarak tanımlanmaktadır <sup>8</sup>.

Uluslararası ekonomide döner sermaye bir fon çeşidi olarak yer almaktadır. Bu fon, bir kuruluşun devam eden faaliyetlerini herhangi bir mali yıl kısıtlaması olmaksızın finanse edebilmek için mevcut olan bir fon ya da hesap türü olarak tanımlanmaktadır; ancak kuruluş, fonu, hesaptaki parayı geri ödemesiyle tekrar doldurmaktadır. Döner sermaye fonları, uluslararası ekonomide hem hükümet hem de kâr amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından bazı faaliyetleri desteklemek için kullanılmıştır.

Amerika ekonomisinde, döner sermaye fonları, altyapı ihtiyaçları gibi bazı hizmetleri finanse etmek için bir araç olarak görülmektedir. Amerika ekonomi tarihinde bazı hükümetler, örneğin içme suyu kalitesini korumak için yeni nesil su projelerinin finanse edilmesi gibi bazı konularda bu fonların kullanımını planlamakta ve önermektedir. Örneğin Clean Water State Revolving Fund programında; Birleşik Devletlerde su kalitesi iyileştirme projeleri için kendi kendini sürdüren bir kredi yardım fon otoritesi olarak bir devlet döner sermayesi kurulmuş ve işletilmektedir. Fon, Çevre Koruma Kurumu ve devlet kurumları tarafından yönetilmektedir. Belediye atık su tesislerinin inşası ve nokta dışı kaynak kirliliği kontrolü gibi proje uygulamalarında kredi sağlamaktadır <sup>9</sup>. Ayrıca, Amerika'da yine devlet tarafından ekonomik kalkınma programlarını finanse etmek için döner sermayeler kurulmuştur. Örneğin, devletin taşımacılık döner santralleri kurmak için ya da mahkemelerin ve cezaevi tesislerinin inşasının finanse edilmesi için döner sermaye programı teklifi söz konusudur. Bu sayede, bu girişimlerin temel vatandaş hizmet taleplerini karşılamak için hükümetler arası bir mali araç olarak döner sermayelerin önemli ve artan kullanımını vurguladığı anlaşılmaktadır (Johnson; 1995: 264).

Amerikan kamu mali sisteminde, bir çok devlet kurumuna belirli işlemleri desteklemek için döner sermaye kullanma yetkisi verilmektedir. Ajanslar mali yıl sınırlamalarını dikkate almaksızın bu fonları kullanma yetkisine sahiptir. Ayrıca,

<sup>8</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <https://www.thefreedictionary.com/Revolving+Funds> Erişim: 27.02.2018

<sup>9</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) (<https://www.epa.gov/cwsrf>) Erişim: 26.02.2018



Kongre, bazı kurumlara ödenekler öncesinde bu fonlar tarafından desteklenen faaliyetler için sözleşme yapmalarını sağlayan özel sözleşme yetkisi verebilmektedir. Döner sermaye, maliye yılı sınırlamalarına bakılmaksızın harcamaya para yatırılan özel bir hesap şeklinde işletilmektedir. Bazen bu tür bir fona işletme sermayesi fonu, endüstriyel fon veya benzeri bir fon da denilmektedir. Sistemde döner sermaye fonları, ajanslar aracılığıyla hizmetleri yürütmekte; bir ajans, Kongre tarafından özel olarak izin verilmedikçe, bu tür bir fon kurma yetkisine sahip bulunmamaktadır. Döner sermayenin kurulması, bu fonların yönetimi ve kullanımı, bunları oluşturan yasanın şartlarıyla sınırlı tutulmuştur. Yıl sonunda döner sermayeden ayrılan para, ertesi yıla aktarılmaktadırlar. Döner sermaye fonlarında para, sıradan, kullanılmayan mali yıl karları gibi genel hazineye geri dönmemektedir (Johnson; 1995: 265).

Petersen vd.'ne (1988) göre, Amerika Devlet Finansman Araştırma Merkezi tarafından hazırlanan bir raporda, döner sermaye, öz sermaye ile "genişletilmiş bir süre zarfında birbirini izleyen nesillerdeki projeleri finanse etmek için borç verilebilir fonları geri dönüşüm yapabilen programlar" olarak tanımlanmıştır. Finansal yönetim perspektifinden bakıldığında, bir devlet döner sermayesi (statement revolving fund) en uygun şekilde bir devlet finansal aracı olarak görülmektedir. Forbes ve Petersen'a göre, (1983), devlet finansal araçları tahvil ihracı yapan devlet kurumları ya da yetkilileridir ve gelirleri yerel devlet borçlularıdır. Teorik olarak, finansal araçların finansal piyasa verimliliğini artırmak için yarattığı finansal araçlar daha etkin bir piyasada, sermaye arzında ve düşük varlık fiyatlarında bir artış beklentisi yaratmaktadır. Devlet finansal araçları, sermaye akışını artırabilir ve devlet ve yerel ihraç edenlere sermaye maliyetini düşürebilir (Johnson; 1995: 265).

Döner sermaye, Amerika'da genellikle, yeni bir gelir kaynağı veya yasal bir program girişimi olduğunda oluşturulmaktadır. Ajansların yeni bir döner sermaye teklif etmek yerine, ajansların halihazırda tüzükte izin verilen mevcut bir ücret veya ince yapı değişikliklerini önermeleri daha olası olarak gözlenmektedir. Döner sermaye gelirleri öncelikli olarak ürün ve hizmetlerin ücret ve satışlarından elde edilmektedir. Diğer kaynaklar ise lisanslar ve sınavlar, cezalar ve kusurlar, genel gelir tahsisi, özel vergi, mesleki lisanslama, federal fonlar, faaliyet gelirlerine izin verme, tahvil gelirleri, müşteri veya diğer devlet güven hesapları ve diğer döner fonlardır. Ajanslar, mevcut ücret yapısı hakkında temel bilgi sağlamaktan ve döner sermayenin her biri için bir gelir

tahmini hazırlamaktan sorumludur ve bu tahminleri, yıllık bütçe talebiyle birlikte içermelidir (Franklin ve Douglas, 2003: 91).

Döner sermaye, literatürde değişir sermaye olarak da tanımlanmaktadır; bir üretim dönemine katılarak, üretim dönemi (genellikle bir yıl) sonunda pazara sürülen, tükenen veya şekil değiştiren sermaye unsurlarına denilmektedir. Bir başka deyişle, işletme sermayesi de denilen döner sermaye, işletmenin bir faaliyet dönemi içinde paraya çevrilebilen varlıkları toplamıdır. Bir faaliyet dönemi içinde bu sermaye unsurları, çeşitli üretim işlemlerinden geçerler, pazarlama faaliyetlerine konu olurlar, bu yolla satılan mal veya hizmetlerin karşılığı ödetilip, paraya çevrilinceye kadar sürekli bir akım halindedirler. Döner sermaye unsurları, mamuller, yarı mamuller, hammaddeler, yardımcı maddeler, bankadaki ve kasadaki paralar, kısa süreli alacaklar (vadesi bir yıldan az) alacaklar, alacak senetleri, peşin ödenmiş giderler gibi kalemlerden oluşur (Can vd., 2001: 335). İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla kullanılan ve kısa sürede paraya dönüşme özelliğine sahip tüm bu işletme varlıkları döner sermayeyi oluşturmaktadır.

Döner Sermaye kavramı, Türk kamu ekonomisinde; “01/05/2007 Tarih ve 26509 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 1.1.2007 tarihinde yürürlüğe giren Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği,” Madde 3’te “*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 eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Döner sermayeli kuruluşlar ise, kendilerine bütçeden tahsis edilen bir başlangıç sermayesiyle kurulup her yıl elde ettiği karı sermayesine ekleyerek çalışan kurumlardır. Üniversite hastanelerinin döner sermaye işletmeleri, ülkemiz kamu ekonomisindeki döner sermaye işletmelerinin en tipik örnekleridir (Eğilmez; 2016: 21).

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği’nin dönen varlıklara ilişkin hesap ve işlemler başlığı altında yer alan madde 64’te döner sermaye işletmelerinin dönen varlıkları “(1) *Dönen varlıklar ana hesap grubu; nakit olarak*

veznede veya bankada tutulan değerler ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi veya tahsil edilmesi öngörülen varlık ve alacak unsurlarını kapsar.

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

Bu tanıma göre, kamu döner sermaye işletmelerinin dönen varlıkları, başka bir deyişle işletme sermayeleri, özel işletmelerde tanımlanan dönen varlıklarıyla benzer özelliktedir.

### **2.1.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tarihçesi ve Kuruluş Gerekçesi**

Döner sermaye uygulamasına ilk kez 1925 yılında yayımlanan 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun” da rastlanmaktadır. Bu kanunda sabit sermayeden söz edilmekte, ancak Kanununun 1. maddesinin ifadesinden "Sabit Sermaye" deyiminin döner sermaye anlamında kullanıldığı anlaşılmaktadır. 27.1.1927 tarih ve 968 sayılı "Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun"da da ise ilk kez "Döner Sermaye" anlamına gelen "Mütedavil Sermaye" deyimini kullanılmıştır (Güner, 2006: 28).

Döner sermaye işletmeleri “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye (Genel Muhasebe) Kanunu'nun” 49. maddesinde “*Muvazene-i umumiye dahilinde idare edilmekte olan sanayi ve ticari müessese ve idarelerin mevaddı iptidaiye ve malzeme mubayaa bedelleriyle mütehassıs ve amele ücretleri mütedavil sermaye namıyla bütçelere konulan tahsisat ile tedvir ve tesviye olunur. Bu müessesat ve dairelerin mütedavil sermaye tahsisatından istimal olunmayan miktarı sene nihayetinde iptal ve istimal olunan sermayeden mütehassıl varidat fazlaları da irat kaydolunur.*” denilmiştir. Bu madde doğrultusunda, genel bütçe içerisinde yönetilmekte olan ticari ve sınai kurumlar ile idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleriyle uzman ve işçilerin ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanacağı ve ödeneceği belirtilmiştir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye tahsisinden

kullanılmayan miktarının ise sene sonunda iptal ve kullanılan sermayeden doğan gelir fazlalıklarının da gelir kaydolunacağı hükme bağlanmıştır.

Ülkemizde döner sermaye esasının getirilmesiyle genel bütçeli kuruluşlara ekonomik nitelik ve yönetim bakımından serbestlik verilmiştir. 1927 tarihli Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun uygulandığı yıllarda devletin ekonomik yaşantıya katkısı, ekonomik faaliyetlerin hacmi oldukça kısıtlıdır. Ancak yine de ülke ekonomisinde boş üretim kapasitesini doldurmak, belli bir talep gereksinimini karşılamak, devlete de ek gelir sağlayabilmek amacıyla genel bütçeli kuruluşlarda döner sermaye oluşturulması olanağı sağlanmıştır. Ancak sonraki yıllarda döner sermaye esasını karşılayamaz hale gelmiş ve 1938 tarih ve 3460 Sayılı yasayla İktisadi Devlet Teşekküllerinin kurulması ve bunlara ayrı ekonomik, mali yasal düzen verilmesi öngörülmüştür. Bu dönemde bir hizmete döner sermaye tahsis edilebilmesi için;

- Bir kapasite fazlasının olması,
- Bu kapasite fazlasının piyasa fiyatı olan bir mal veya hizmet üretimine yöneltilmesi,
- Ek üretimin ilgili idarenin ürettiği kamu hizmetini aksatmaması koşula bağlanmıştır (Coşkun; 1978: 47).

Yalnızca genel bütçeli idareler kapsamında kurulması gereken döner sermaye işletmelerinin, ilerleyen yıllarda birbirinden farklı hükümler içeren bazı yasal düzenlemelere dayanılarak genel bütçe yanında, katma bütçeli idareler bünyesinde de kurulmaya başlandığı ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49 uncu Maddesine göre harcama alanları ilk madde ve malzeme alım bedelleri, uzman ve işçi ücretleri ile sınırlı iken gittikçe genişleyerek, Muhasebe-i Umumiye Kanunu ilkeleri dışına çıkartıldığı görülmektedir (Güner, 2006: 29).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda ise, döner sermayeli işletmelere ait hiç bir düzenleyici hüküm bulunmamaktadır. Bu kanunun yalnızca geçici 11.maddesinde; *“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır. Bu kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2007 tarihine kadar yeniden yapılandırılır.”* hükmü yer almıştır. Bu maddeyle, yeni kamu mali yönetimi çalışmaları esnasında, döner sermaye işletmelerinin de yeni

bir yapıya kavuşturulması için çalışmalar başlatılmıştır. Ancak, üzerinde çalışılan döner sermaye işletmeleri kanun tasarısı henüz tamamlanmadığından; Geçici Madde 11-24/7/2008 tarih ve 5793 sayılı kanunun 38 maddesi ile birinci fıkrası mülga hale getirilmiş; 22/12/2005 tarih ve 5436 sayılı kanunun 10. maddesi uyarınca ikinci ve üçüncü maddesi ise *“Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31 12 2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır. Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. onların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür.”* şeklinde değiştirilmiştir.

### **2.1.3. Türk Hukuk Sistemi’nde Döner Sermaye İşletmelerinin Hukuki Yapısı**

Türk kamu mali sisteminde döner sermaye işletmelerinin hukuki yapısı şu şekilde sayılabilir:

- Bağlı buldukları genel ve özel bütçeli idarelerin kamu tüzel kişiliği olmasına rağmen döner sermaye işletmelerinin kamu hukuku tüzel kişilikleri bulunmamaktadır.
- Özel bir kanunla veya ilgili idarenin kuruluş kanununa göre kurulabilirler.
- Devletle ilişkilerinde kamu hukukuna dair kanun hükümleri uygulanmaktadır. Ticari faaliyet yürütülmesi halinde ise Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Hukuku hükümleri uygulanmaktadır.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay Kanunu’nun kapsamı içerisindedirler.
- Bir kamu işletmesi türü olmasına rağmen, Türk kamu maliyesinde 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ye tabi tutulmamıştır.
- Kuruluş sermayeleri bağlı olduğu kurum veya kuruluşların bütçesine konan ödenekle karşılanmakta, daha sonra yıl sonu karları ile bu sermaye arttırılabilmektedir.

- Kurulacak işletmenin özelliğine göre; ayrıca hazine tarafından menkul ve/veya gayrimenkul malların kullanımları için tahsis edilmesi mümkündür (Söyler, 1996: 42).
- Bu işletmelerin hazırladıkları bilançolar, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay aracılığıyla mali denetime tabidir.
- İşletme bilançoları, işletmenin bağlı olduğu bakanlık veya özel bütçeli idarenin kesin hesabı ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi onayına sunulmaktadır.
- Döner sermaye işletmelerinin kamu bütçesi ile başlangıçta verilen ödeneğin gider, yıl sonunda elde edilen karın gelir yazılması şeklinde bir ilişkisi bulunmaktadır.
- Bütçeleri bağlı buldukları idare bütçesinden farklıdır. 1 Mayıs 2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerince bütçe işlemleri gerçekleştirilir.
- 5027 sayılı 2004 Mali Yılı Bütçe Kanununun 49 uncu maddesi ile 17 Sıra No'lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği uyarınca genel bütçeye dahil dairelerle özel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin aylık gayrisafi hasılatından tahsil edilen tutarın belli bir yüzdesi saymanlıklara yatırılmak zorundadır.
- Muhasebe işlemleri de bağlı buldukları genel idareden farklı olarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı Döner Sermaye saymanlıkları teşkilatlanması tarafından; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerince gerçekleştirilir.
- Mal ve hizmet alımı ile yapım işleri, 4/1/2002 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.

- Faaliyet alanlarında kamuya ait binalar ve tesisler kullanılmakta; döner sermaye işletmelerinde bağlı bulunan idareye ait kamu personeli görevlendirilmektedir.
- İşletmenin ısınma, elektrik, su gibi zorunlu giderleri için bağlı olunan kamu idaresi kaynakları tarafından ödemeler yapılmaktadır.
- Döner sermaye işletmelerinin hesapları ve işlemleri; Maliye Bakanlığı'nın, bağlı olunan kamu idaresinin denetim birimlerinin ve Sayıştay'ın denetim yetkisi altındadır.

#### **2.1.4. Döner Sermaye İşletmelerinin Türleri**

Ülkemizde kamu sektörü, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri, Özel Bütçeli İdareler, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, Sosyal Güvenlik Kuruluşları, Mahalli İdareler, Fonlar, Döner Sermayeler ve Kamuya ait Şirketlerden oluşmaktadır.

Türk kamu mali yönetimi sisteminde döner sermaye işletmeleri, ilk kuruluş kanunları sayesinde, genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaya başlanmış, ancak daha sonra özel bütçeli kuruluşlar tarafından da kurularak kamu işletmeleri arasında yer almışlardır. Türk kamu ekonomisi içinde döner sermaye işletmeleri, kamu mali yönetimi bakımından, bağlı oldukları idarelerin türüne göre;

- Genel bütçeli idare döner sermaye işletmeleri
- Özel bütçeli idare döner sermaye işletmeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Genel bütçeli kamu idarelerinin 5018 sayılı Kanun'da 2007'den geçerli olmak koşuluyla, Türkiye'de kamu kesimini genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri başlığı altındaki merkezî yönetim kapsamına alarak; genel ve özel bütçe kapsamındaki idareleri I ve II sayılı cetveller ekinde belirtmiştir. 5018 Sayılı Kanun içerisinde bakanlıklar, üst mahkemeler, bazı müsteşarlıklar ile genel müdürlükler ve bazı kurum ve kurullar gibi idari kurumlar genel bütçeli kurumlar arasında yer almaktadır.

Genel bütçeli döner sermaye işletmeleri, bazı genel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmuş ve idarelerinin hizmetleri kapsamında eğitim, sağlık, tarım, spor hizmetleri,

yayıncılık, kültür hizmetleri gibi birçok alanda ticaret ve/veya sınai alanlarında işletmecilik yapmaktadır.

Genel bütçeli idareler içerisinde Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı meslek okulları, Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastaneler, Adalet Bakanlığı'na bağlı Adli Tıp Kurumu, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na bağlı işletmeler; Başbakanlık'a bağlı Darphane ve Damga Matbaası gibi örnekler döner sermayeli işletmelerdir. Asıl görevi eğitim-öğretim yapmak olan bir Milli Eğitim Bakanlığı meslek okuluna, eğitim ve öğretim hizmetlerinden arta kalan zamanda diğer kamu kuruluşları ile piyasaya kendi hizmet alanlarında belirlenmiş bir bedel karşılığında iş yapabilmesi ve dolayısıyla ek gelir elde edilebilmesi için genel bütçeden verilen fon-ödenek yani döner sermaye uygulaması bu gibi işletmelerin kurulmasında rol oynamaktadır. Asli görevi kamuya ücretsiz sağlık hizmeti sağlamak olan Sağlık Bakanlığı'na bağlı bir devlet hastanesinin, bir ücret veya bedel karşılığında bünyesinde yer alan kamu personelleri tarafından, poliklinik ve tedavi hizmeti verebilmesi ve dolayısıyla bu yolla ilave gelir sağlayabilmesi için verilen bağlı idare tarafından bir ödenek verilerek bir işletme kurulması da aynı statüdedir.

Tablo 3'te genel ve özel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin sayısı verilmiştir. Bu tabloya göre, günümüzde genel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin sayısı, 2011 yılına göre %14 artışla 2.423'e ulaşmıştır. Genel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin 950'si Sağlık Bakanlığı'na bağlı Sağlık Tesislerine; 942'si Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı Meslek Liseleri Döner Sermaye İşletmelerine, 200'ü Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'na, 106'sı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'na bağlı olarak halen faaliyetlerini sürdürmektedir. 2011 yılı Hazine Bakanlığı Kamu İşletmeleri raporuna göre; genel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletme sayısı 2011 yılında 2.389'dur. Genel bütçeli idarelerin, bağlı döner sermaye işletmeleri kurmaya devam ettiği görülmektedir.

Yarı kamusal mal ve hizmet üreten özel bütçeli idare veya kuruluşlardan ekonomik nitelikli özel bütçeli idarelerin tamamına ait döner sermaye işletmeleri kurulmuş ve kamu işletmeciliğinde yer almaktadır. Diğer yandan ekonomik niteliği olmayan, yani kültürel veya sosyal hizmet yönü ağır basan özel bütçeli idarelerin bir kısmı döner sermayeli, bazıları da döner sermayesiz kuruluşlar olarak kurulmuşlardır. Örneğin özel bütçe yapısı içinde yer alan üniversitelerin döner sermayeli işletmeleri



olmasına rağmen, Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü döner sermayesiz bir kuruluş olarak kurulmuştur <sup>10</sup>.

Özel bütçeli idarelere bağlı bir çok işletme kurulmuştur. Bu işletmeler, bağlı buldukları idare veya kuruluştan döner sermaye olarak çalışmaktadır. Özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmuş döner sermaye işletmesi sayısı, 2017 yılı verilerine göre 414'tür. 2011 yılında 338 olan özel bütçeli idare döner sermaye işletmelerine hala yenileri eklenmektedir. Bu işletmeler arasında en fazla idareye bağlı döner sermaye işletmesi bulunan kurum, Orman Genel Müdürlüğü'dür. Orman Bakanlığı'na bağlı bir özel bütçeli idare olan müdürlüğün günümüzde 306 döner sermaye işletmesi bulunmaktadır. Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlı Ayvalık Vakıf Zeytinlikleri döner sermaye işletmesi de bu tür işletmelerdendir. Ayrıca üniversitelerin yüksek öğretim kurumlarına bağlı olarak kurulmuş 107 döner sermaye işletmesi, özel bütçeli idareler içinde en yüksek ikinci işletme sayısı olarak yer almaktadır. 2011 yılında 88 olan üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinin sayısının, 7 yıllık bir süre içinde %22 oranında bir artışla 107'ye çıktığı gözlenmektedir.

---

<sup>10</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz:  
(Çevrimiçi)[http://www.ekodialog.com/isletme\\_ekonomisi/isletme\\_ekonomisi\\_siniflandirilmesi.html](http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/isletme_ekonomisi_siniflandirilmesi.html)  
Erişim:01.03.2018

**Tablo 3 : Genel ve Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletme Sayıları**

<b>İDARE</b>	<b>DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ</b>	<b>İŞLETME SAYISI(2017)</b>	<b>İŞLETME SAYISI(2011)</b>
Adalet Bakanlığı	Adli Tıp Kurumu	1	1
Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	106	62
Başbakanlık	Başbakanlık Basımevi	1	1
	Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü	1	1
	Diyanet İşleri Başkanlığı	1	1
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	İş Sağlığı ve Güvenliği Genel Müdürlüğü	1	1
	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi (ÇASGEM)	1	1
	Devlet Personel Başkanlığı	1	1
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	1	1
	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	1	1
Dışişleri Bakanlığı	Ankara Palas Devlet Konukevleri	1	1
Ekonomi Bakanlığı	Ekonomi Bakanlığı	1	1

**Tablo 3 : Genel ve Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletme Sayıları(Devamı)**

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	200	186
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü	1	1
İçişleri Bakanlığı	Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü	1	1
	Polis Akademisi Başkanlığı	1	1
Kalkınma Bakanlığı	Türkiye İstatistik Kurumu	1	1
Kültür ve Turizm Bakanlığı	Kültür ve Turizm Bakanlığı	1	3
Milli Eğitim Bakanlığı	Meslek Liseleri Döner Sermaye İşletmeleri	942	934
	Devlet Kitapları	1	0
Milli Savunma Bakanlığı	Askeri Fabrikalar	29	60
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	Orman Genel Müdürlüğü	306	247
	Orman ve Su İşleri Bakanlığı	92	83
	Meteoroloji Genel Müdürlüğü	1	1
Sağlık Bakanlığı	Sağlık Bakanlığı	82	1043
	Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Tesisleri	950	
Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı	1	1

**Tablo 3 : Genel ve Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletme Sayıları(Devamı)**

Vakıflar Genel Müdürlüğü	Ayvalık Vakıf Zeytinlikleri	1	3
Yargıtay	Yargıtay Yayınları	1	1
Üniversiteler	Yüksek Öğretim Kurumları	107	88
<b>TOPLAM</b>		<b>2837</b>	<b>2727</b>

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İstatistikleri<sup>11</sup>  
Hazine Müsteşarlığı Kamu Sermayeli İşletmeler Raporu(2011)<sup>12</sup>

### 2.1.5. Döner Sermaye İşletmelerinin Özellikleri

Döner sermaye işletmeleri, genel yönetim kapsamında bulunan genel ve özel bütçeli kamu idarelerinin kamu hizmetlerini üretmesi sırasında ortaya çıkan atıl kapasitenin değerlendirilmesi amacıyla kurulmuşlardır.

Döner sermayeli işletmeler, genel ve özel bütçeli kamu idarelerinin asıl faaliyetlerinin bir parçası olarak ortaya çıkmıştır; ancak merkezi idare esaslarına göre ilgili idare tarafından üretilmesi sözkonusu olmayan özel malların ve özel hizmetlerin üretilmesini sağlamak amacıyla bu idarelere tahsis edilmiş sermaye ile faaliyet göstermekte olan işletmelerdir.

Döner sermaye işletmelerinin mali yıl içinde gerçekleştirdiği malların ve/veya hizmetlerin satışı sonucunda elde edilen hasılatlar, döner sermaye işletmesinde üretilmekte olan mal ve/veya hizmetlerin tekrar üretiminde yeniden kullanılmakta ve üretim ve işletme giderlerinin finansmanı bu şekilde sağlanmaktadır.

Döner sermaye işletmeleri; uymakla yükümlü oldukları kamu mali yönetimi mevzuatları nedeniyle, merkezi yönetim bütçesine ilişkin sınırlamaların ve prosedürlerin dışında kalmaktadır. Özellikle durumları nedeniyle, merkezi yönetime bağlı idarelerinin sıkı mali yönetim mevzuatından daha fazla idari ve mali özerkliğe

<sup>11</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <https://dmis.muhasibat.gov.tr/doner-sermaye-istatistikleri.php>  
Erişim: 29.06.2018

<sup>12</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) [https://www.hazine.gov.tr/kamu-sermayeli-kurulus-ve-isletmeler-  
raporlari](https://www.hazine.gov.tr/kamu-sermayeli-kurulus-ve-isletmeler-raporlari) Erişim: 29.06.2018

sahip olmuşlardır. Döner sermaye işletmelerinde, harcamaların yapılması ve gelirlerin elde edilmesi; işletme yapıları nedeniyle yapılması gerekli harcamalar üzerindeki bürokrasiyi azaltarak harcamaların hızlı ve daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmesi mümkün olmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin mal ve hizmet satışlarından kazanılan döner sermaye gelirleri ile mevzuatta belirlenmiş ve uygulamada bulunan dağıtım esaslarına uygun bir şekilde personele pay ayrılması suretiyle döner sermaye gelirinin elde edilmesinde katkısı bulunan görevli personellere ek gelir imkânı sağlanmaktadır. Bu gelirler; gelir vergisi ve damga vergisi hükümlerine tabidir.

Her ay, elde edilen döner sermaye gelirlerinin tahsil edilen kısmından, işletmenin aylık harcamalarında kullanılmak üzere ve belirlenen yasal orandan az olmamak koşulu ile işletme giderleri ayrılmaktadır. Ayrıca örneğin Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı döner sermaye işletmelerinin elde edilen gelirin tahsil edilmiş kısmından %15'i, Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinde ise %1'i hazine payı olarak kesilmektedir. Yine bu gelirlerden kurum payı, bilimsel araştırma proje payı ve diğer yasal olarak ödenmesi gerekli payların ayrılmasından sonra geriye kalan tutarlar üzerinden performansları ve gelire katkıları oranında personellerine ek ödeme yapılabilmektedir.

Bazı döner sermaye işletmelerinin kârlarını Hazineye yatırma zorunluluğu bulunurken, bazılarının kârları sermayelerine ya da bir sonraki yılın gelirlerine ilave edilmektedir.

Döner sermayeli işletmelerden bazıları, 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca ürettikleri mal ve/veya hizmetlerden elde edilen işletme gelirlerinden kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bazı işletmelerin katma değer vergisi mükellefiyeti söz konusu iken bazı işletmelerin mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Döner sermaye işletmelerinin bazılarında karar alma ve yönetim görevi ve işlevi, yönetmeliklerinde yer alan şartlara göre atanmış Yönetim Kurulları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak bazı işletmelerde bu görevler idare tarafından yöneticileri atanmış

Merkez Müdürlüğü ya da İşletme Müdürlüğü gibi farklı yönetim organları tarafından yürütülmekte; bazı işletmelerde ise bu tür yönetim organları hiç bulunmamaktadır.

Döner sermaye işletmeleri tarafından verilen sağlık hizmetlerinin fiyatlarının belirlenmesinde Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından hazırlanan Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) fiyatlarının uygulanması zorunlu tutulmuştur. Her yıl belirlenen bu fiyatların dışında bir fiyat politikası uygulanamamaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin bağlı buldukları idari kurumların bütçelerinden özerk kendi bütçeleri bulunmaktadır. Bağlı idareden ayrı olarak yıllık işletme bütçeleri hazırlanmakta ve bağlı bulunulan kurumun yetkili organlarınca onaylanmak suretiyle uygulamaya konulmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinde uygulanması gereken muhasebe ve bütçeleme esasları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve 178 sayılı “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” gereğince Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış ve 01/05/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” ile belirlenmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin muhasebe işlemleri, Tek Düzen Muhasebe Sistemi’ne göre, Maliye Bakanlığına bağlı saymanlık müdürlükleri teşkilatlanması tarafından yürütülmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin gelirleri gözönüne alındığında, bu işletmelere ait gelirler, bütçenin (B) cetvelinde “Vergi Dışı Normal Gelirler” kalemi içinde yer almakta olan “Devlet Patrimuvanı Gelirleri” bölümünün “Döner Sermayeden Elde Edilen Gelirler” maddesinde gösterilir.

Döner sermaye işletmelerinde ön mali kontrol işlemi, harcama birimlerinin yaptığı işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında yapılacak mali kontrolleri kapsamaktadır. Bu kontrol işleminin ardından harcama evrakları saymanlık müdürlüğüne ön mali kontrolü gerçekleştirilmiş bir şekilde iletilmektedir.

Tüm döner sermaye işletmelerine ait bütçelerin, bilançoların, hazırlanan gelir tabloları gibi temel mali tabloların kontrolü ve gerekli takip işlemleri açısından Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü sorumludur.

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından genel bütçeli idarelere bağlı bulunan döner sermaye işletmelerinin sermaye miktarlarında oluşan yıllık değişiklikler, Hazine Müsteşarlığına iletilir. İşletmelerin sermaye miktarlarının Devlet hesaplarına kaydının yapılması işlemi ise Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre Hazine Müsteşarlığı İç Ödemeler Saymanlığınca gerçekleştirilmektedir.

Genel bütçeli idarelere bağlı bulunan döner sermaye işletmelerinin sermaye tutarları genel bütçeli idarenin 242 kodlu “Döner sermayeli kuruluşlara yatırılan sermayeler” muhasebe hesabında izlenmektedir<sup>13</sup>.

Döner sermaye işletmeleri, bağlı buldukları idarelerin denetim yetkisi bulunan elemanları tarafından denetlenebilmektedir. Ayrıca, Maliye Uzmanları ve Vergi Müfettişlerinin denetimine de tabi tutulmaktadır.

03/12/2010 tarihli ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 28. maddesine göre, döner sermaye işletmeleri Sayıştay tarafından da denetlenebilmektedir. Denetim sonucunda denetim yetkililerinin raporları gerekli görüldüğü takdirde Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne raporlanabilmektedir.

### **2.1.6. Döner Sermaye İşletmelerinin Yönetimi**

Türk kamu mali yönetim sisteminde yer alan kamu döner sermaye işletmeleri, özel bir kanunla veya ilgili idarenin kuruluş kanununa göre kurulabilmektedirler. Döner sermaye işletmelerinin kuruluş mevzuatlarında; kurulan işletmeye ait sermayenin miktarı, gelirlerinin hangi kaynaklardan elde edileceği, döner sermayenin kullanılması ile ilgili faaliyet alanları, kendilerine uygulanacak mevzuatlarla ilgili maddeler yer almaktadır.

<sup>13</sup> Detaylı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <https://www.hazine.gov.tr/File/Index?id=9EC4EFA7-9CD8-4EE0-BA3C-9374CBA01123> Erişim: 02.03.2018

Örneğin, kuruluş temel mevzuatı 209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun olan ve 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'yle değiştirilen ve bu kanun hükmünde kararnamede, "4 1 1961 tarihli ve 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanunun;

a) 1 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Madde 1- Bakanlık ve bağlı kuruluşların (Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ile Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu hariç) merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurulabilir. Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı için tahsis edilen döner sermaye miktarı bir milyar; Türkiye Halk Sağlığı Kurumu merkez ve taşra teşkilatı için bir milyar; Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu merkez ve taşra teşkilatı için sekiz milyar Türk Lirasıdır. Bu miktar her bütçe yılı içinde Bakanlar Kurulunca ihtiyaca göre artırılabilir. İl Sağlık Müdürlüğü ile Türkiye Halk Sağlığı Kurumunun taşra teşkilatı için müşterek döner sermaye işletmeleri kurulabilir. Müşterek döner sermaye işletmelerinin kurulması ve işletilmesine dair usûl ve esaslar Bakanlıkça belirlenir." maddesi yer almaktadır. Ülkemizde 950 işletme ile en fazla sayıda döner sermaye işletmesine sahip Sağlık Bakanlığı'na bağlı Kamu Hastaneleri Kurumu'nun döner sermaye işletmesine yasal dayanak sağlayan bu mevzuata göre, Kamu Hastaneleri Kurumu'nun merkez ve taşra teşkilatı için sekiz milyar Türk Lirası sermayeyle döner sermaye işletmesi kurabileceği ve bu miktarın her bütçe yılı içinde Bakanlar Kurulunca ihtiyaca göre artırılabilceği hükme bağlanmıştır.

Türkiye Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü'nün teşkilat şeması incelendiğinde, Sağlık Bakanlığı'na bağlı kuruluş yapısında olan Kamu Hastaneleri Kurumunda kurum genel müdür ve genel müdür yardımcılarının en üst düzey yöneticiler olarak görevlendirildiği; bu yönetime bağlı olan 17 daire başkanlığı içinde Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Dairesi Başkanlığı ile Ek Ödeme Dairesi Başkanlığının idari diğer başkanlıklarla birlikte organize edildiği görülmektedir<sup>14</sup>.

<sup>14</sup>Detaylı bilgi için bkz: (Çevirmişçi) [http://khgm.saglik.gov.tr/646\\_teskilat-semasi](http://khgm.saglik.gov.tr/646_teskilat-semasi) Erişim: 09.03.2018



15 Mayıs 2017 tarih ve 30067 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sağlık Bakanlığı ile Bağlı Kuruluşların Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Yönetmeliğin ikinci bölümünde,

*“İşletmenin İdaresi, Kadro Planı, Muhasebe Yetkilisi ve Muhasebe Yetkilisi Yardımcısı*

*İşletmenin idaresi*

*MADDE 4 – (1) Her işletmenin idaresi, işletmenin Döner sermaye yöneticisine tevdi olunur.*

*(2) İşletmenin Döner sermaye yöneticisi; işletmeyi, mevzuatı çerçevesinde ve Bakanlık emir ve talimatına uygun olarak işletme menfaatlerini koruyacak şekilde idare eder.*

*Kadro planı*

*MADDE 5 – (1) Döner sermaye kadrolarının ihdası, iptali ve benzeri işlemleri 13/12/1983 tarihli ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabidir.*

*Muhasebe yetkilisi ve muhasebe yetkilisi yardımcısı*

*MADDE 6 – (1) Döner sermaye işletmesinin mali ve muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığınca atanacak muhasebe yetkilisi tarafından yürütülür. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı işletmelerde muhasebe yetkililiği ve işlemleri ilgili mevzuatına göre belirlenir.*

*(2) İhtiyaç duyulması halinde, döner sermaye muhasebe yetkilisine yardımcı olmak üzere bir muhasebe yetkilisi yardımcısı atanır.”* denilmektedir. Yönetmelikle, Kamu Hastaneleri Kurumu’nu da kapsayacak şekilde 2017 yılında bir düzenleme yapılmıştır. Bu yönetmeliğe göre, bağlı döner sermaye işletmelerinin idaresi, döner sermaye yöneticisine verilmektedir. İşletmenin döner sermaye yöneticisinin görev ve sorumlulukları da bu yönetmelikte tanımlanmıştır. İlgili yönetmelikte, aynı zamanda döner sermaye kadrolarının oluşturulması, iptali ve benzeri işlemleri 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi tutulmuştur. Mali işlemler ile muhasebe işlemleri ise döner sermaye işletmelerinde Maliye Bakanlığı’nın görevlendireceği muhasebe yetkilisi tarafından gerçekleştirilecektir.

Uygulamada, genel ve özel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak kurulmuş döner sermaye işletmelerinin yönetim organizasyon şemalarının farklılıklar gösterdiği gözlenmektedir. Döner sermaye işletmelerinde, genellikle işletme müdürü işletmenin en

üst yöneticisi olarak görevlendirilmekte ya da kurulan yönetim kurulları tarafından yönetimi gerçekleştirilmektedir. Bazı işletmelerde ise yönetime, bağlı olunan bakanlık idaresinin ya da bağlı genel müdürlük çatısının merkez organları katılmaktadır. İşletmenin yönetim organizasyonu içinde, ayrıca 5018 Sayılı Kanunda yer alan harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi mutemetleri, taşınır kayıt ve kontrol görevlilerinin, Maliye Bakanlığınca yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde yetkili ve sorumlu oldukları da görülmektedir ve bu görev tanımları aynı zamanda döner sermaye işletmesinin idari yapısını oluşturmaktadır.

Orman Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olan Orman Genel Müdürlüğü çatısı altında kurulmuş 306 döner sermaye işletmesi bulunmaktadır. İlgili işletmelerin yasal mevzuatı 2015 yılında güncellenmiş olup, 22 Mart 2015 tarih ve 29303 Resmî Gazete Sayılı Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliğince işletilmektedir. Bu yönetmeliğin dördüncü bölümünde idari yapı ile ilgili hükümlere yer verilmiş olup;

*“Kadro, Personel İşleri, İşletme, İmar ve Yetiştirme İşlerinde Yetkililer  
Kadro ve personel işleri*

*MADDE 9 – (1) Döner sermaye işletmesinin kadrolarına yapılacak atamalarda, ilgili mevzuat hükümleri uygulanır.*

*(2) Muhasebe yetkilisi görevlendirmelerinde İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığının görüşü alınır.*

*İşletme, imar ve yetiştirme işlerinde yetkililer*

*MADDE 10 – (1) Kanunlar ve diğer mevzuat çerçevesinde orman teşkilatına verilmiş olan işletme, imar ve yetiştirme işleri; Orman Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki mevzuat hükümlerine göre bölge müdürü, işletme müdürü, fidanlık müdürü, işletme şefleri tarafından kendilerine verilen yetkiler dâhilinde yürütülür.”* denilmektedir. Genel Müdürlüğün idari çatısı içinde döner sermaye işletmelerinin tanımlandığı gözlenmektedir.

İlgili yönetmeliğin yedinci bölümünde ise,

*“Diğer Görev ve Sorumluluklar Diğer görev, yetki ve sorumluluklar*

*MADDE 20 – (1) Harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilisi mutemetleri, taşınır kayıt ve kontrol görevlileri Maliye Bakanlığınca yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği çerçevesinde yetkili ve sorumludurlar.*

(2) İşletme ve diğer birimlerin müdürleri, muhasebe yetkilileri ile taşınır kayıt ve kontrol görevlileri Taşınır Mal Yönetmeliği çerçevesinde yetkili ve sorumludurlar.

(3) Harcama ve muhasebe yetkilisi mutemetleri, 30/12/2005 tarihli ve 2005/9913 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile 31 12 2005 tarihli ve 26040 sayılı üçüncü mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik çerçevesinde ayrıca yetkili ve sorumludurlar.” hükmü yer almaktadır. Bu bölümde, işletme organizasyon şeması içinde bulunması zorunlu görev tanımları da yapılarak kanuni zorunluluk gerçekleştirilmiştir.

Ek2’de, Kültür ve Turizm Bakanlığı’na bağlı kurulmuş Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü’ne ait yönetim organizasyon şeması yer almaktadır. Bu şemada, yönetim kurulunun, işletmeye ait en üst yönetim organı olduğu görülmektedir. Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü ise bu yönetim kuruluna bağlı olarak ikinci en üst yönetici birim yetkisinde tanımlanmıştır. Merkez müdürlüğüne bağlı müdür yardımcılıkları ile alt kademe birimlerin ayrılarak yönetildiği görülmektedir. Bu yönetim yapısı içinde, saymanlık birimi, idare yönetiminden farklı bir konumdadır, çünkü döner sermaye saymanlıkları, döner sermaye işletmesinin muhasebe yetkilisi görevlisi sıfatıyla, idari olarak Maliye Bakanlığı’nın örgütlenme ve yönetim-denetimi içerisinde yer almaktadır. Bu tür bir döner sermaye yönetim tablosu içinde, genellikle merkez müdürü harcama yetkilisi sıfatıyla, yardımcılarında biri ise gerçekleştirme görevlisi olarak görev yapmaktadır.

## **2.2. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ**

Günümüzde, hem genel bütçeli hem de özel bütçeli kuruluşlar tarafından döner sermaye işletmesi kurulması yasal olarak mümkündür. Özel bütçeli kuruluşlar arasında yer alan üniversiteler tarafından oldukça fazla sayıda bağlı döner sermaye işletmesi kurulmakta ve işletilmektedir.

### 2.2.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş ve Amaçları

Üniversite döner sermaye işletmelerinde döner sermaye işletmesi kuruluş aşamaları altı aşamada gerçekleştirilmektedir:

- Döner Sermaye İşletmesi kurulacak kurumun ilgili yönetim kurulunun işletme kurulması önerisi kararı alması
- Bu yönetim kurulu önerisinin, daha sonra bir üst kurul olan Yükseköğretim Kurulunun onayına gönderilmesi ve onaylanması
- Yükseköğretim Kurulu onayının Maliye Bakanlığına olumlu görüşü alınmak üzere sevk edilmesi
- Üniversitenin kuracağı döner sermaye işletmesine ait döner sermaye işletme yönetmeliğinin eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama birimlerinin faaliyet alanlarını kapsayacak şekilde hazırlanması
- Hazırlanan döner sermaye işletmesi yönetmeliğinin Üniversite Rektörü tarafından ya da üniversiteler bünyesindeki fakülte, enstitü, yüksekokul ve diğer birim yöneticileri tarafından sadece ilgili yönetim kurulunun önerisi üzerine kurulması planlanan döner sermaye işletmesi ile ilgili rektörün olumlu görüşü alındıktan sonra, rektörlük aracılığı Yükseköğretim Kurumunun onayına sunulması
- Yükseköğretim Kurumunun onayının alınmasından sonra Maliye Bakanlığı'nın da olumlu görüşünün alınması.

Sayılan altı kuruluş aşaması tamamlandığında, döner sermaye işletmesinin yönetmeliğinin yayınlanması ile işletmenin kuruluşu tamamlanmaktadır.

Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik kapsamında, Üniversite rektörlerinin, döner sermaye işletmesine ait hazırlanan özel yönetmeliği doğrudan Yükseköğretim Kurumunun onayına sunmaya; Yükseköğretim Kurumunun onayının alınmasından sonra ise Maliye Bakanlığı'nın da olumlu görüşü ile döner sermaye işletmesi kurabilmekte ve kurulan işletmeye ait sermayenin limiti, yönetim organları ile ilgili özel hükümlerle faaliyet alanları ve devir işlemleri belirlenebilmektedir.

5018 Sayılı Kanunda; üniversiteler; “bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi olarak tanımlanan özel bütçeli kuruluşlar arasında ve bütçeleri ise Yüksek Öğretim Kurumu ile birlikte bütçe sisteminde yer almaktadır.”

Üniversiteler, 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 3.maddesinde yükseköğretim kurumları arasında, yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokulları arasında tanımlanmıştır.

Üniversitelerde kurulan döner sermaye işletmeleri, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu 58'inci maddesi uyarınca kurulabilmektedirler. Kanunun Döner Sermaye adını taşıyan ilgili 58'inci maddesinde;

*“Yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilir. Kurulacak döner sermaye işletmesinin başlangıç sermayesine ilgili yükseköğretim kurumu bütçesinde bu amaç için ödenek öngörülmek şartıyla katkı sağlanabilir.”* maddesi yer almaktadır. Bu maddeye göre,

- Yükseköğretim kurumlarının (2547 sayılı Kanun'un 3-c maddesinde sayılan kurumlar) bir üst kuruluş olan Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurabileceği,
- Bu şekilde kurulacak döner sermaye işletmelerinin kuruluşları sırasında kendilerine sağlanacak başlangıç döner sermaye miktarının ise kendisine bağlı olarak kurulacak yüksek öğretim kurumunun bütçesinde ödenek olarak konması şartıyla konabileceği hüküm altına alınmıştır.

58. maddenin a bendinde belirlenen usule göre, yükseköğretim kurumları arasında sayılan üniversiteler, kendi yönetim kurullarında bir döner sermaye işletmesinin kurulması ile ilgili alacakları onay kararı üzerine ve bu kararın Yükseköğretim Kurulu'na gönderilerek onaylanması halinde bünyelerinde bir döner sermaye işletmesi kurma hakkına sahiptirler.

Yapılan düzenlemelerde, üniversite döner sermaye işletmelerinde, üniversite tüzel kişiliğinin dışında ayrı bir kamu tüzel kişiliği tanınmamıştır.

Döner sermaye işletmelerinin kuruluş amaçlarından olan atıl kapasitenin değerlendirilmesi, ek gelir elde edilmesi, ekonomide talep yaratılması gibi nedenler, aynı zamanda üniversite döner sermaye işletmelerinin de kuruluş amaçları arasında sayılabilmektedir. Üniversiteler de, ürettikleri kamu hizmetleri ile birlikte, bu hizmetlerden arta kalan kapasiteyi değerlendirmek amacıyla döner sermaye işletmesi kurmayı tercih etmektedirler. Ayrıca, özel bütçeden üniversitelere ayrılan bütçe kaynakları kısıtlı kalmakta, üniversiteler de bu nedenle ek kaynak arayışı içine girmektedirler.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin, kuruluşları sırasında, bağlı buldukları yükseköğretim kurumlarının ana faaliyetlerini aksatmayacak şekilde çalıştırılması gerekmektedir. 2547 sayılı Kanun'un 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğe göre, işletmelerin amaçları ve faaliyet alanları;

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

b) Belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamak,

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

d) Faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak yer almaktadır. Ayrıca döner sermaye işletmelerinin, faaliyetlerini yerine getirmesi sırasında öncelikli vermekle görevli oldukları kamu hizmetleri olan eğitim ve öğretim hizmetleri ile bunlara katkıda bulunan uygulamalarının, işletmede ön planda tutulması gerekmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin kurulmasında güdülen özel amaçlar içerisinde yer alan;

- Daha fazla mali özerklik,
- Daha fazla idari özerklik,
- Giderlerde serbestlik,
- Özel olanak ve ayrıcalıklar sağlamak unsurları, üniversite döner sermaye işletmelerinde de amaç olarak yer almaktadır (Özdemir, 2008: 27).

Üniversitelerin ek kaynak ihtiyaçları için, döner sermaye işletmeleri ile birlikte iktisadi işletme kurdukları da gözlenmektedir. Genellikle sosyal tesis işletmeciliği kıstas alınarak yasal zemini oluşturulan iktisadi işletmelerin faaliyet alanı; sosyal tesis, konaklama tesisi, konuk evi, kantin-kafeterya, lokanta, kamp, otopark, lokal, kreş, kuaför, oto bakım tamiratu gibi alanlardan oluşmaktadır. Üniversite döner sermaye işletmelerinden farklı olarak iktisadi işletmelere, üniversite bütçesinden bir ödenek aktarılması mümkün değildir. Bu işletmeler, kuruluş yönergelerine göre yönetilmektedirler. Üniversitelerde ayrıca sağlık, kültür ve spor daire başkanlıklarının da 2547 sayılı Kanun'un 2880 sayılı Kanun'la değişik 46. ve 47. maddeleri uyarınca tanımlanan görevleri gereğince ve Yükseköğretim Kurumları Mediko-Sosyal, Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliğinde sayılan daire hizmetlerini gerçekleştirebilmek için iktisadi faaliyetlerde buldukları gözlenmektedir. İlgili yönetmeliğin amaç ve hizmetlerin tanımlandığı bölümde bu hizmet ve amaçlar tanımlanmıştır. Ayrıca yönetmeliğin 5.maddesinin g bendinde;

*“...Bütün bu hizmetlerin görülmesi için gerekli olan öğrenci kantin ve lokantaları, okuma salonları ile öğrenci yurtları açar, toplantı, sinema ve tiyatro salonları, spor salon ve sahaları, kamp yerleri sağlar, bu ve benzeri diğer tesisleri kurar, kiralar, işletir veya işletirir. Bu amaca yönelik olarak üniversitenin diğer birimleri ve üniversite dışındaki kuruluşlarla işbirliği içinde çalışır, döner sermaye işletmeleri kurar.”* hükmü yer almaktadır. Bu maddeye istinaden yapılabilecek faaliyetler tanımlanmış, ayrıca Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlıklarının da döner sermaye işletmesi kurabileceği hükme bağlanmıştır<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

Üniversite döner sermaye işletmelerinin en önemli kuruluş ilkelerinden biri de işletme faaliyetleri sırasında üniversitelerin ana faaliyetleri olan eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamaların öncelikli olarak ön planda tutulması gerekliliğidir. Bu nedenle, üniversite döner sermaye işletmelerinin öncelikli amaçları kar elde etmeden önce, üniversiteler tarafından verilen yükseköğretim hizmetleri, eğitim hizmetleri, öğretim hizmetleri ile bu faaliyetlerin desteklenmesi şeklinde yönetilmesi olmaktadır.

### **2.2.2. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Hukuki Yapısı**

Üniversite döner sermaye işletmelerinin kurulabilmesi için öncelikli mevzuat 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun Döner Sermaye adını taşıyan 58. Maddesidir. Diğer döner sermaye işletmelerinde de görüldüğü gibi, kuruluş mevzuatı, bağlı olduğu kamu idaresinin mevzuatı içinde düzenlenmiştir. İlgili kanundan dayanak alarak, daha sonra bu işletmelerle ilgili yönetmelikler oluşturulmuş ve uygulanmıştır.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesine dayanılarak çıkarılan en önemli yönetmelik ise 05.07.1983 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uygulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'tir. Günümüzde de uygulanan bu yönetmelik, hukuki olarak üniversite döner sermayelerinin kuruluşunda uygulanacak usulleri ve esasları düzenlemektedir.

Bu yönetmelik kapsamında, üniversite döner sermaye işletmelerinin;

- Üniversitelerin eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama birimleri kapsamında bulunmaları,
- Yükseköğretim üst kuruluşlarında kendi faaliyet alanları kapsamında bulunmaları ve
- Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alınması suretiyle,

2547 sayılı Kanununun 58. maddesi ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde kurulabileceği yasal mevzuata bağlanmıştır.



Üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerinde; döner sermaye işletmesi kurulacak kurumun ilgili yönetim kurulunun işletme kurulması yönünde önerisi kuruluş aşamasında birinci şart olarak yer almaktadır. Hukuki olarak bu yönetim kurulu önerisinin, daha sonra bir üst kurul olan Yükseköğretim Kurulunun onayına gönderilmesi ve onaylanması halinde bu onayın Maliye Bakanlığına görüş alınmak üzere sevk edilmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığının olumlu görüş bildirmesi halinde ise döner sermaye işletmesinin kuruluşu için gerekli hukuki işlemler tamamlanmış olmaktadır.

Kuruluş işlemlerinin tamamlanmasının ardından, üniversiteler, kuracakları döner sermaye işletmesi ile ilgili yönetmeliği hazırlamakla yükümlüdürler. Her bir işletmeye özel olacak şekilde bu yönetmelikler hazırlanırken, işletmelerin sermaye limitleri, yönetim organları ve faaliyet alanları dışında özel hükümlerin konamayacağı hükmü Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'te yer almaktadır. Ayrıca bünyelerinde birden fazla döner sermaye işletmesi bulunan üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin, döner sermaye işletmelerini birleştirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Uygulamada üniversitelerin kendi birimleri arasında olan fakülteler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri gibi birimleri içerisinde döner sermaye işletmesi kurdukları görülmektedir. Bu birimlere bağlı işletmelerin hukuki açıdan iki çatıları olmaktadır. Bunlardan birincisi, üniversite içerisinde ayrı bir akademik konuma sahip olan birim çatısıdır. Bu birimler, kendi mevzuatları içerisinde sorumlu olacak şekilde faaliyet göstermektedirler. Diğer çatı ise bu birimlerin ürettikleri akademik hizmetler dışında kalan ve Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'te sayılan 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 amaç ve kapsamında faaliyet gösterilen döner sermaye işletmesi çatısıdır. Bu işletme çatısı kapsamında yapılan tüm işlemler ise üniversite döner sermaye işletmelerinin uymakla yükümlü olduğu hukuki koşullara tabi olmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin günümüz hukuk sisteminde mevcut bir özel kanunu bulunmamaktadır. Bu nedenle üniversite döner sermaye işletmeleri de diğer idarelere bağlı işletmelerde olduğu gibi dağınık bir mevzuata sahiptir. Ancak bu işletmelerin faaliyet gösterirken idari ve mali konularda uymakla yükümlü oldukları en önemli özel mevzuatlar şu şekilde sıralanabilir: “

- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği
- Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik
- Üniversiteye ait Döner Sermaye İşletmesi Yönetmelikleri”

Üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini yerine getirirken ihtiyaç duyulan yeterli düzenlemenin özel mevzuatlarında yer almaması nedeniyle, bu işletmeler aynı zamanda kamu mali yönetimi mevzuatlarından da hükümlere uymakla yükümlü olmaktadır. İşletmelerin uymakla zorunlu olduğu diğer mevzuatlar ise aşağıdaki gibidir:

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- Taşınır Mal Yönetmeliği
- Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği
- Harcırah Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Damga Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu (Muhtasar)
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Kefalet Kanunu

- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu
- 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
- Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu
- Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği
- Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu
- Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
- Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (Hanoğlu, 2016: 135).

### **2.2.3. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yönetim ve Örgüt Yapısı**

Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri, diğer kamu döner sermaye işletmelerinde olduğu gibi ancak kanunla kurulabilmektedir. Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik ve 2547 sayılı Kanununun 58. maddesi hükümleri çerçevesinde kurulabileceği yasal mevzuata bağlanmıştır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin kuruluşları aşamasında; üniversitenin kuracağı döner sermaye işletmesine ait döner sermaye işletme yönetmeliği, çoğunlukla eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama birimlerinin faaliyet alanlarını kapsayacak şekilde hazırlanmaktadır.

Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik kapsamında, Üniversite rektörlerinin, döner sermaye işletmesine ait hazırlanan özel yönetmeliği Yükseköğretim Kurumunun onayına doğrudan sunmaya yetkisi vardır. Ancak üniversiteler

bünyesindeki fakülte, enstitü, yüksekokul ve diğer birim yöneticileri, sadece ilgili yönetim kurulunun önerisi üzerine kurulması planlanan döner sermaye işletmesi ile ilgili rektörün olumlu görüşünü aldıktan sonra, rektörlük aracılığı ile ve bu esaslara uygun şekilde düzenlenmiş bir yönetmelikle Yükseköğretim Kurumunun onayına sunabilmektedir.

Yükseköğretim Kurumunun onayının alınmasından sonra ise Maliye Bakanlığı'nın da olumlu görüşü alındıktan sonra üniversiteler döner sermaye işletmesi kurabilmekte ve kurulan işletmeye ait sermayenin limiti, yönetim organları ile ilgili özel hükümlerle faaliyet alanları ve devir işlemleri belirlenebilmektedir<sup>16</sup>.

Genellikle, bu işletmelere ait yönetmeliklerde, öncelikle işletmenin faaliyet alanları belirlenir. Bu faaliyet alanlarının belirlenmesi, aynı zamanda bu işletmelerin üretebilecekleri mal ve hizmetlerle ilgili işletmenin sınırlarını belirlemek açısından önem taşır. Bu faaliyet alanları dışında bir mal ve-veya hizmet üretimi ve bu üretimin satılması sonucunda gelir elde edilmesi, döner sermaye işletmeleri açısından mümkün değildir. Bu nedenle, kuruluş sırasında hazırlanan yönetmeliğin, üretilmesi planlanan ve mevzuatlar çerçevesinde mümkün olan tüm alanları içerecek şekilde planlanması ve hazırlanması büyük önem taşımaktadır.

Döner sermaye işletmelerinde kuruluş aşamasında hazırlanan yönetmelikler, işletmenin işletme yapısını oluşturan hükümleri içermektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinde de yönetmelikler, sermaye miktarı, gelir elde edebilecekleri kaynaklar ve elde edilen gelirin harcama hükümleri ile yönetim ve örgüt yapısıyla ilgili hükümleri düzenlemektedir. İşletme yönetmeliklerinde döner sermaye işletmesiyle ilgili mali ve idari işlemlerin ne şekilde uygulanması gerektiği ve hangi muhasebe yöntemlerini uygulayacağı ise düzenlenmiş yönetmeliklerde bulunmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin yönetim ve örgüt yapısı ile ilgili düzenlemeler, Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in 3. bölümünde

---

<sup>16</sup> 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

bulunan yönetim ve örgüt kısmında yer almaktadır. Bu bölümde, bir üniversite döner sermaye işletmesinde yönetim yapısının nasıl olması gerektiği yasal olarak hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, yönetim yapısı ilgili yönetmeliğin 10. maddesinde yer alan yönetim ile 11. maddesinde yer alan örgüt yapısına mutlaka uygun kurulmalıdır.

Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in 10. maddesi, işletmenin yönetim organizasyon şemasını oluşturan hükümler içermektedir. Bu maddeye göre,

#### Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Yönetim Yapısı

1. İşletme harcama yetkilisi, Rektördür<sup>17</sup>.
2. İşletme Yönetim Kurulu, Üniversite Yönetim Kuruludur<sup>18</sup>.

Eğer döner sermaye işletmesi, yükseköğretim üst kuruluşlarına bağlı olarak kuruluyorsa,

#### Yükseköğretim Üst Kuruluş Döner Sermaye İşletmelerinde Yönetim Yapısı

1. Harcama yetkilisi: İşletme Yönetim Kurulu ya da Üst Kuruluş Başkanı'dır<sup>19</sup>.
2. İşletme yönetim kurulunun oluşturulmasında, yüksek öğretim kuruluşlarının kendileri tarafından kendi kurul üyeleri dışında seçilmiş olan üyeler seçilmelidir.

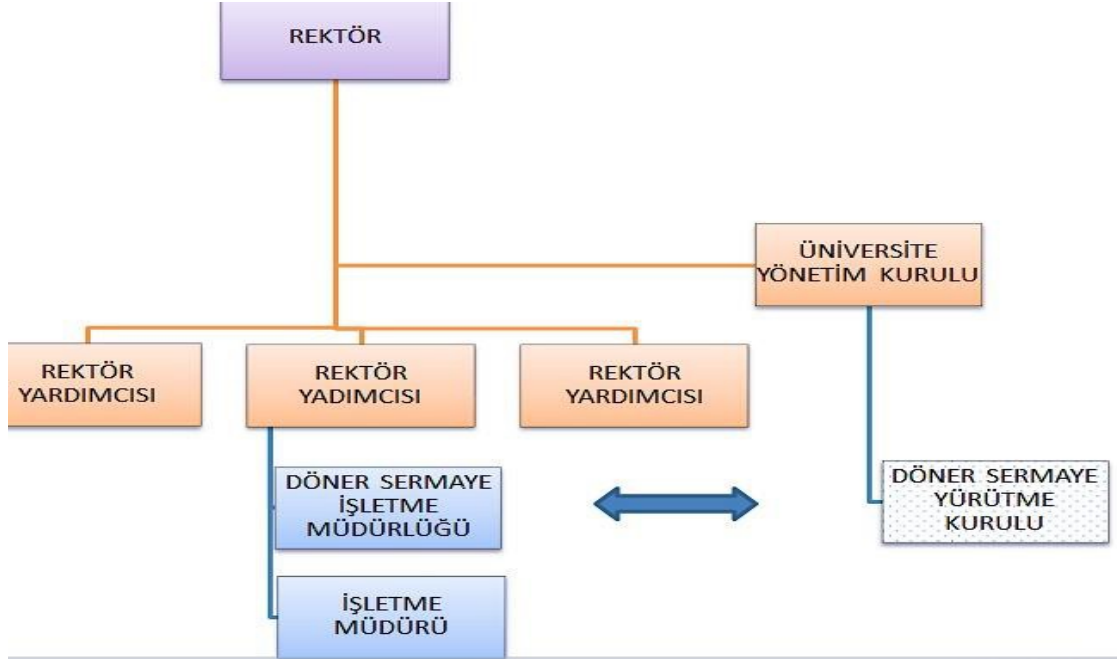
---

<sup>17</sup> Rektör yardımcıları, dekanlar, enstitü-yüksekokul-araştırma uygulama merkezi müdürüleri için yetki devri yapılabilir.

<sup>18</sup> Üniversite yönetim kurulunda, rektör, 1 rektör yardımcısı, 3 Öğretim elemanı (yerine dekan ya da yüksekokul müdürleri de olabilir) ile 1 saymandan oluşan 5 kişilik yürütme kuruluna yetki devri yapılabilir.

<sup>19</sup> Harcama yetkilisi, üst kuruluş başkanı tarafından yerine yetkili kılacağı kurum yetkilisi de olabilir.

## ŞEKİL 2: Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Organizasyon Yapısı Örneği



**Kaynak:** Süleyman Demirel Üniversitesine ait Döner Sermaye İşletmesinin Organizasyon Yapısı<sup>20</sup>.

Şekil 2’de yer alan Süleyman Demirel Üniversitesi’ne ait Döner Sermaye İşletmesi organizasyon şemasında, harcama yetkilisi olarak en üst yöneticinin rektör olduğu görülmektedir. Bu yönetim yetkisi, Yükseköğretim Kanunu’nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik’in 10. maddesine dayanarak rektör yardımcılara devredilmiştir. İşletmenin yönetim karar mekanizmasını oluşturan döner sermaye yürütme kurulu da üniversite yönetim kurulunun altında yetkili olarak karar almaktadır.

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü, bu organizasyon yapısında bir rektör yardımcısına bağlı olarak işletme faaliyetlerine devam etmekte ve yetki devri ile işletme müdürü işletmenin faaliyetlerinden sorumlu-yetkili olarak atanmaktadır.

Yükseköğretim Kanunu’nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik’in 11. maddesinde, üniversite döner sermaye işletmelerinin örgüt yapısı tanımlanmıştır. Bu maddeye göre işletmenin

<sup>20</sup> Detaylı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/organizasyon-yapisi-4648s.html> Erişim: 29.05.2018

faaliyet gösterdiği mal ve/veya hizmetlerin üretilmesi sırasında işletme örgütlenmesini oluşturması gereken alt birimler sayılmıştır. Bu yönetmeliğe göre üniversite döner sermaye işletmelerindeki örgüt yapısında olması zorunlu birimler;

-Yönetim Kurulu

-Harcama Yetkilisi

-İşletme Müdürü

-Sayman

-Tahakkuk Memuru

-Veznedar

-Taşınır Kayıt Yetkilisi

-Ambar Memuru

-Memurlar

-İşçilerden oluşur. Döner sermaye işletmesinde mal ve hizmetlerin üretimi bu birimler tarafından sağlanmaktadır.

#### **2.2.4. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Yapısı**

Bu işletmelerde mali işlemler, saymanlık hizmetleri olarak tanımlanmakta ve bu hizmetler işletmenin kendi organizasyon yapısının dışında tutulmakta, Maliye Bakanlığı'nın bir teşkilatlanması olan saymanlık müdürlüğü tarafından ayrıca yürütülmektedir.

Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in 15. maddesinde sorumlu sayman sıfatıyla üniversite döner sermayelerinin mali işleri ile muhasebe işlemlerinin Maliye Bakanlığı'na atanacak "Döner Sermaye Sorumlu Saymanı" tarafından yürütüleceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, işletmenin iç organizasyon yapısı içinde yer almayan ancak Maliye Bakanlığı kontrolünde bir yapı olan saymanlık sistemi ile işletmenin mali ve muhasebe işlemlerinin sürdürüleceği bir mali yapı oluşturulmuştur.

Döner sermaye gelirlerinin yasal mevzuat hükümlerine uygun olarak tahsil edilmesi ile bu gelirlerin mevzuata uygun şekilde harcamaya dönüştürülmesi, saymanlık müdürlükleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Üniversite döner sermaye saymanlık

personeli tamamen Maliye Bakanlığı'na bağılı bulunmakta ve bu personele ait maaşların ödenmesi, özlük haklarının takip edilmesi ile iş ve işleyişin gerektirdiğı tüm görev ve talimatların verilmesi ve takibi de Bakanlık kontrolündedir.

Üniversite döner sermaye işletme saymanının görev ve yetkileri ilgili yönetmeliğın 16. maddesine göre;

*“a) Malî işlemleri mevzuatta belirtilen usullere uygun biçimde yapmak ve yaptırmak,*

*b) Döner Sermaye Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen muhasebe, defter ve kayıtlarını tutmak, tutturmak,*

*c) Usulüne uygun olarak tahakkuk ettirilen istihkakları sahiplerine ödemek, gelirleri tahsil ettirmek,*

*d) Gelir ve gidere ilişkin her türlü belgeleri, defterleri ve makbuzları saklamak,*

*e) Ayniyat, ambar ve vezne işlerinin usulüne uygun biçimde yürütülmesini sağlamak,*

*f) Demirbaş ve ambar kayıtlarının esas deftere uygunluğunu sağlamak,*

*g) Banka ve kasada bulunan para ve bu mahiyetteki kıymetli evrakın kontrolünü yapmak,*

*h) İşletmenin bütün alacak ve borçlarının zamanında tahsil edilmesini veya ödenmesini sağlamak, bu yönde gerekli takibatı yapmak,*

*i) Aylık mizanları, izleyen ayın 15'ine kadar düzenlemek,*

*j) Malî yılın bitimini izleyen 2 ay içinde işletmenin envanterini, kesin mizanını ve bilançosunu düzenlemek ve asılları ile birlikte gelir gider belgelerini Sayıştay'a, bilanço ve eklerinin onaylı birer örneğini Maliye Bakanlığına göndermek,*

*k) Veznedar, ayniyat memuru ve ambar memurlarını, kefalet kanunu esasları dahilinde kontrol etmek,*

*l) Sayman mutemetleri ile İta Amiri mutemetlerinin hesaplarını kontrol etmek, Yönetmeliğe uymalarını sağlamak,*

*m) Muhasebe ile ilgili diğer işleri yapmaktır.”*



### 2.2.5. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Bütçe Yapısı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan ve 5436 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması tamamlanincaya kadar bu işletmelerin bütçelerinin hazırlanma-uygulanma-sonuçlandırılma işlemleri ve muhasebeleştirilmesi ile bütçe kontrolünün ve denetiminin ise Maliye Bakanlığı'nın hazırlayacağı bir yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Bu maddeye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından 2007 yılında hazırlanan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hazırlanmış ve yürürlüğe sokulmuştur. Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçeleri hakkında ayrıca Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in dördüncü bölümünde de hüküm bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen ve 29.09.2010 tarih ve 27714 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde, döner sermaye işletmelerinin analitik bütçeye geçişi için gerekli düzenlemeler yer almış; bu amaçla tebliğ ekinde kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlamalar düzenlenmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçe hesap dönemleri mali yıl olarak mevzuatta tanımlanmıştır. İşletme bütçesinin hazırlanması aşamasında öncelikle işletme müdürü tarafından sayman müdürü ile birlikte işletme bütçe tasarısı hazırlanmakta, hazırlanan tasarı yeni dönem bütçesini oluşturmak üzere görüşülmesi ve onaylanması için önce döner sermaye yürütme kuruluna daha sonra ise üniversite yönetim kuruluna gönderilmektedir. Üniversite yönetim kuruluna en geç ekim ayı başında gönderilmesi gereken bütçe tasarısı, onaylanmasının ardından kesinlik kazanmaktadır.

Yıl içerisinde döner sermaye bütçesinde bütçe kalemleri arasında aktarmalar yapılabilmesi mevzuata göre mümkün olmaktadır. Bütçe tertipleri arasında yapılması gerek aktarmalar ancak üniversite yönetim kurulunun onaylaması ile mümkün olabilmektedir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçelerinde yer alan harcama kalemleri dışında herhangi bir kalemden bütçe harcaması yapılması mümkün değildir. Bütçe gelirlerinin harcanması sırasında o yıl için kesinleşen döner sermaye işletme bütçesi harcama kalemlerinin esas alınması mevzuata göre zorunlu kılınmıştır. İşletme bütçesinde eğer bütçe kesinleştikten sonra yapılması istenen ek bütçe ya da değişiklik bulunursa, mali yıl bütçesinin hazırlanması ve onaylanması sürecinde geçerli olan usüle uyulması zorunlu tutulmuştur.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçeleri, bu işletmelerin mali yıl içindeki gelir ve giderlerinin tahminlerinden oluşan bir yapıdadır. İşletmenin izleyen yıllarda yapılması planlanan harcamalarının bütçe çalışmaları sırasında göz önünde bulundurulması, ayrıca işletme faaliyetlerinden izleyen mali dönemde elde edilmesi tahmin edilen gelirlerin de belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.

İşletme bütçe tasarısının hazırlanması ve uygulanması sırasında Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre uyulması zorunlu ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler,

a) Bütçeyle verilen harcama yetkisinin, mevzuatla düzenlenmiş görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılması.

b) İşletme bütçesinin, izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte hazırlanması ve değerlendirilmesi.

c) İşletme bütçesinin, işletmeye ait malî işlemlerin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlaması.

ç) İşletmeye ait tüm gelir ve giderlerin gayri safi (brüt) olarak bütçede gösterilmesi.

d) İşletme bütçesinde belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilememesi

e) İşletme bütçesinde yapılması planlanan giderlerin gelirleri aşmaması

f) İşletme bütçesinin bütçe yılı başlamadan önce, üniversite yönetim kurulu tarafından onaylanmadıkça uygulanamaması

g) İşletme bütçe gelir ve gider tahminlerinin ve bütçe uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık ilkelerine uyulması

ğ) İşletme bütçesinde işletmeye ait tüm gelir ve giderlerin bütçede gösterilmesi zorunluluğu

h) İşletmenin faaliyeti sonucu üretilecek hizmetlerin, işletme bütçesinde planlanmış ödeneklerle uyulması zorunlu mevzuatların gerektirdiği yöntemler, ilkeler ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunluluğudur.

Üniversite yönetim kurulu tarafından görüşülerek onaylanan ve kesinleşen işletme bütçeleri, bu işlemten sonra en geç Aralık ayının sonuna kadar döner sermaye işletme müdürlüğüne gönderilmek zorundadır. İşletmeler bu işlemten sonra mali yılla birlikte bütçelerini uygulayabilmektedir.

### **2.2.6. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Muhasebe Yapısı**

Üniversite döner sermaye işletmelerinde uygulanacak muhasebe sistemi ile uygulamalarının temel yasal dayanağı 01/05/2007 tarih 26509 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'dir. Bu yönetmeliğe göre, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda yer alan geçici 11. maddede döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması sürecinde, süreç tamamlanıncaya kadar döner sermaye işletmelerinin muhasebesi ile kontrol ve denetimi de bu yönetmelik hükümlerince uygulanmaya devam edilmektedir. 2007 yılında yayımlanan ve yürürlüğe giren bu yönetmelikle, daha önce uygulanmakta olan 13/06/1999 tarih ve 23724 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği de yürürlükten kaldırılmıştır.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen ve 29.09.2010 tarih ve 27714 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde ise, döner sermaye işletmeleri ile ilgili olarak yeniden yapılandırma işlemlerinin tamamlanmasına kadar olan süreçte, genel yönetim sektörü kapsamında tanımlanan döner sermayeli işletmelerin Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yeni açılan ve yardımcı hesaba dönüştürülen hesapları, döner sermayeli işletmeler hesaplarının konsolidasyonu için kullanılacak ortak yardımcı hesaplar ile işletmelerin detaylı hesap planlarının hazırlanmasında uyulacak esas ve usulleri kapsamaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin amaçları arasında; genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerine bağlı kurulmuş olan

döner sermayeli işletmelerin muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemek yer almaktadır. Üniversite döner sermaye işletmelerinde de ilgili yönetmelikte yer alan hükümlerin uygulanması zorunluluğu bulunmaktadır.

İlgili yönetmelik gereğince, üniversite döner sermaye işletmelerinin de uymakla yükümlü olduğu temel muhasebe kavramları tanımlanmıştır. Bu ilkeler ve kavramlar;

- *“Sosyal Sorumluluk*
- *Süreklilik*
- *Dönemsellik*
- *Parayla ölçülme*
- *Maliyet esası*
- *Belgelendirme*
- *Tutarlılık*
- *Tam açıklama*
- *Önemlilik*
- *İhtiyatlılık”* tan oluşmaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin dördüncü bölümünde görev, yetki ve sorumlulukları tanımlanan muhasebe yetkilisi, üniversite döner sermaye işletmelerinin muhasebe sistemleri içinde de önemli bir işleve sahiptir. Sayılan mali işlemlerle ilgili görevleri ile birlikte işletmede sorumluluğu altında sayılan tüm mali işlemlere ait kayıtları usulüne uygun ve saydam-erişilebilir şekilde tutmakla; ayrıca bu işlemlere belge ve bilgileri her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemekle sorumlu tutulmaktadır. Görevleri arasında ayrıca muhasebe birimini yönetmek de sayılmaktadır. İlgili yönetmelikte 14 üncü maddede sayılan tüm hizmetlerin zamanında tamamlanmasından ve en önemli görevlerinden olan muhasebe kayıtlarının mevzuat hükümlerine göre tutulmasından üniversite döner sermaye işletmelerinde de muhasebe yetkilisi sorumludur.

603 maddeden oluşan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, üniversite döner sermaye işletmeleri de dahil olmak üzere tüm döner sermaye işletmelerinde uygulanacak muhasebe kurallarını düzenlemiş, bu kuralların uygulanmasını açıklayarak, yevmiye sistemi ile tutulması zorunlu defterleri tanımlamış;

ayrıca uygulanması zorunlu çerçeve hesap planında kullanılacak tüm hesaplara ait detaylı açıklama sağlamıştır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yapılan bir çalışma sonucunda 2012 yılında tamamlanan Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi, üniversite döner sermaye işletmelerini de kapsayacak şekilde döner sermayeli işletmelerin bütçe işlemleri, muhasebe işlemleri, harcama işlemleri, gelir işlemleri ve taşınır işlemlerini içine alan bir sistem olarak yürürlüğe sokulmuştur. Genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmuş ve değişik alanlarda faaliyette bulunan döner sermayeli işletmelerin mali işlemlerinin yürütülmesine imkân veren sistem, 02.01.2012 tarihi itibarıyla uygulamaya açılmıştır.

Bu uygulama kapsamında tüm döner sermayeli işletmelerin Maliye Bakanlığı ve Muhasebat Genel Müdürlüğü altında tek bir program çerçevesinde toplanması sağlanmış ve mali işlemlere ait tüm girişlerin tek bir ortak web tabanlı sistemin kurulması, sistemde toplanması ve yürütülmesi hedeflenmiştir<sup>21</sup>.

### **2.2.7. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Denetim Yapısı**

Üniversite döner sermaye işletmelerinin mali işlemleri ile faaliyetleri sonucunda elde ettikleri işletme gelirleri ve işletmenin gelir elde edebilmesi için yapılan tüm harcama ve giderler için uygulanacak denetim sistemi, 5018 Sayılı Kmau Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde düzenlenmiş olan iç denetim ve dış denetim unsurları ile birlikte uygulanmaktadır.

Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'in malî denetim başlığı altında yer alan 37. maddesinde, üniversite döner sermaye işletmelerinin gerçekleştirdiği mali işlemlerin, gelirlerinin ve giderlerinin Maliye Bakanlığı tarafından her zaman denetlenebileceği hükmü bulunmaktadır. Bu madde hükmü gereğince üniversite döner

---

<sup>21</sup> Detaylı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi, <https://dmis.muhasibat.gov.tr/dmis-hakkinda.php> Erişim: 31.05.2018

sermaye işletmelerinin mali denetiminin Maliye Bakanlığı denetmenleri tarafından bir program kapsamına dahil olmasa bile denetlenebileceği anlaşılmaktadır.

Aynı maddede ayrıca döner sermaye işletmelerinin 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'na tâbi olmadığı da belirtilmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinde de döner sermaye faaliyeti sonucunda elde edilen ve her yıl sonunda kullanılmayan gelirlerin, ertesi yıl kullanılacak olan döner sermaye gelirin ekleneceği hükmü bulunmaktadır. Bu madde sonucunda, döner sermaye işletmeleri, ertesi yıl harcamalarında kullanılmak üzere gelir bütçesine dahil edebilmektedir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde içinde bulunulan mali yılın sonunda, malî yılın bitiminden başlayacak şekilde iki ay içinde bilanço ve eklerinin saymanlık müdürlüğü tarafından hazırlanacağı ve geçmiş mali yıla ait tüm gelir ve gider belgelerinin dış denetim için Sayıştay'a ve bir nüshalarının da yine aynı süre içinde Maliye Bakanlığı ile Gümrük Bakanlığı'na verilmesi gerekmektedir.

2007 yılında yürürlüğe giren ve bir uygulama yönetmeliği olan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin aynı zamanda kontrol ve denetimi ile ilgili 5018 Sayılı Kanun'dan dayanak alarak yeni kamu mali yönetimi ve kontrolü anlayışı içinde mali kontrolünü ve denetimini sağlama amacıyla oluşturulmuştur.

Yönetmeliğin üçüncü bölümünde yer alan kontrol ve denetim başlığı altında üniversite döner sermaye işletmelerinin de içinde bulunduğu tüm döner sermaye işletmelerinde uygulanacak kontrol ve denetim sistemi hükme bağlanmıştır. Üniversite döner sermaye işletmelerine mevzuat gereği yapılan kontrol ve denetimin amaçları arasında en önemlisi işletmeye ait gelirlerin, giderlerin, sahip olunan işletme varlıklarının ve işletmenin yükümlülüklerinin yönetilmesi sırasında etkili, ekonomik ve verimlilik ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığının izlenmesidir.

Yapılan denetim ve kontrollerin en önemli kriterlerinden bir diğeri ise mevzuata uygunluk denetimidir. Üniversite döner sermaye işletmelerinde yapılan tüm faaliyetlerin, gelir getirici faaliyetlerin ve harcama işlemlerinin işletme yöneticileri

tarafından uymakla yükümlü olunan hukuki mevzuat çerçevesinde yapılıp yapılmadığının denetlenmesi, bir kamu işletmesi niteliği taşıyan üniversite döner sermaye işletmelerinin kamu mali yönetimi içindeki denetimi açısından büyük önem taşımaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin mali yönetiminde yöneticiler tarafından verilen tüm mali kararların, yapılan tüm işlemlerin de mevzuata uygunluğu döner sermaye işletmeleri ile aynı denetimlere konu olmaktadır. Bu denetim neticesinde, yapılan tüm mali yönetim işlemlerinde usulsüzlüğün ve yolsuzluğun önlenmesi amaçlanmaktadır.

5018 Sayılı Kanunda tanımlanan iç kontrol mekanizması, *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü”* olarak tanımlanmaktadır.

5018 Sayılı Kanun kapsamındaki tüm kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimlerinden, muhasebe ve malî hizmetlerinden ve ön malî kontrolü ile iç denetiminden oluşması nedeniyle, işletmelerin mali denetimi de bu iç kontrol mekanizması içerisinde yer almıştır.

5018 Sayılı Kanun’da tanımlanan iç kontrol mekanizması içinde yer alan ön mali kontrol sisteminin döner sermaye işletmelerinde uygulanması ise, işletme faaliyetlerinin mal ve/veya hizmet üretimin sürecinde yapılan bütçe harcamaları için, harcama birimleri tarafından yapılan işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan mali kontrolleri şeklinde tasarlanmıştır.

Uygulamada ön mali kontrolün, harcamaların saymanlık tarafından ödenmesi aşamasından hemen önce yapılması gerekmektedir. Bu kontrol ile üniversite döner sermaye işletmelerinin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, oluşturulmuş harcama birimlerinin yaptığı işlemler öncesinde bir mali kontrol basamağı oluşturulmuştur.

Ön mali kontrol süreci,

-İşletme içerisinde alınan mali kararların arkasından yapılan harcama işlemlerinin hazırlanması,

- Yapılacak harcama ve iş için yüklenmeye girişilmesi

- Yapılacak iş ve işlemin gerçekleştirilmesi

-Yapılan iş ve işlemin belgelendirilmesi aşamalarından oluşmaktadır.

Ön mali kontrolün en önemli işlevlerinden biri, işletmenin yönetimi tarafından yapılan işletme gelirleri, giderleri, işletmeye ait varlıklar ve işletmenin borç ve yükümlülükleri ile ilgili verdikleri idari ve mali kararların ve yaptıkları tüm mali işlemlerin harcama birimleri tarafından işletmenin bütçesine uygunluğuna, işletme bütçesinde ilgili harcamaa ait yeterli ödenek bulunup bulunmadığına ve en önemli kontrol aşaması olan mali mevzuata uygun olarak işletmenin işlemlerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrol edilmesidir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, ayrıca üniversite döner sermaye işletmelerinin denetimi ile ilgili birincil mevzuat olarak bağlayıcı hükümler içerir. Yönetmeliğe göre işletmelerin denetiminde yetkililer;

-Üniversite denetim elemanları

-Maliye Bakanlığı

-Sayıştay olarak sayılmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmeleri, aynı zamanda bağlı buldukları idari yapının iç denetim kapsamına girmektedirler. 5018 Sayılı Kanununun 63. maddesinde tanımlanan iç denetim kavramı, genel olarak “*kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*” olarak tanımlanmıştır. Bu iç denetim faaliyetleri, üniversite döner sermaye işletmelerinin bağlı oldukları idarelerin yönetimi, kontrol yapıları ile gerçekleştirilen malî işlemlerin oluşturduğu risklerin yönetimini belirlenmiş ilkelere bağlı olarak uluslararası standartlara uygun olacak şekilde gerçekleştirilmesini kapsamaktadır.



Üniversite döner sermaye işletmelerinde, üniversite idaresinin yani özel bütçenin de iç denetimini yapmakla yükümlü bulunan iç denetçiler tarafından iç denetim yapılmaktadır. Üniversite idare yapısına ve personel sayısına bakılarak, Maliye Bakanlığı çatısı altında yer alan İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun da uygunluk görüşü alınarak, direk üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulması yoluyla iç denetim organizasyon yapısı sağlanmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin uymakla yükümlü olduğu bütçe ve muhasebe yönetmeliği incelendiğinde; 5018 Sayılı Kontrol Kanununun denetim yapısının benzer bir şeklinin döner sermayeler için de hazırlanarak bu yönetmelikle uygulamaya konduğu anlaşılmaktadır. Ülkemiz kamu mali yönetiminin benimsediği yeni yapı nedeniyle, 5018 Sayılı Kanunun getirdiği şekliyle; üniversite döner sermaye işletmelerinde,

-Muhasebe yetkilisi pozisyonunun, idare yöneticileri tarafından yapılan harcamaların saymanlık tarafından ödemenin yapılması öncesinde muhasebe yetkilisi tarafından,

-Mali hizmetler birimi tarafından harcama işlemlerinin yapılması sırasında,

-Düzenlenen harcama belgelerinin ön mali kontrol aşamasında ve

-Harcama sonrası idari yapı içerisinde iç denetçiler tarafından harcama sonrası mevzuta uygunluk denetimi yapılmaktadır.

Son aşamada, 5018 Sayılı Kontrol Kanununun öngördüğü şekilde dış denetim mekanizması olarak Sayıştay' ın dış denetimini kapsayan kamu mali kontrol ve denetim sistemi, üniversite döner sermaye işletmelerine de uygulanmıştır.

### **2.3. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KAMU MALİ YÖNETİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Üniversite döner sermaye işletmelerinin işletmeleri sırasında bir kamu işletmesi niteliği taşıması nedeniyle kamu mali yönetim sistemi mevzuat ve kurallarına uygun olarak yönetilmeleri gerekmektedir. İşletmelerin kamu mali yönetimi açısından değerlendirilebilmesi için gelir ve gider yönetimleri, mali sorumlulukları, hesaplarının tutulması ve denetlenmesi, taşınır ve taşınmaz işlemleri, ekonomik ve mali politikaların

değerlendirilmesi ile bütçe sürecinin yönetilmesi açılarından değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

### **2.3.1. Gelirlerin Yönetimi Açısından**

Üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri, farklı mevzuatlarda düzenlenmiştir. Faaliyetlerini ilgilendiren düzenlemelere göre fiyatlandırma yapılmakta ve gelirleri oluşmaktadır. Üniversite döner sermayelerinin mal ve/veya hizmet üretimleri sonucunda elde edebilecekleri gelirleri, öncelikle ilgili döner sermaye işletmesinin yönetmeliğinde belirtilmelidir. Kural olarak, işletme yönetmeliğinde yer almayan hiç bir faaliyet gösterilerek bu faaliyet sonucunda gelir elde edilememektedir. Bu nedenle işletmeye ait yönetmeliklerin hazırlanması aşamasında faaliyetlerin doğru tanımlanmasının rolü oldukça büyüktür.

Kamu kaynaklarında oluşan atıl kapasitelerin değerlendirilerek fazladan gelir elde edilmesini amaçlayan üniversite döner sermaye işletmeleri, kamu kaynağını kullanırken sadece yasal mevzuatlarında izin verilen şekilde gelir elde edebilir.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. maddesinde, üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirleri ile ilgili genel çerçeve tanımlanmıştır. Bu maddeye göre, işletme faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin öncelikle birimler itibariyle ayrı hesaplarda incelenmesi gerekmektedir. İşletme gelirlerinin alt birimlerde elde edilen faaliyet gelirlerinin ayrılmasını sağlayan bu madde, işletmenin gelirlerinin izlenmesi, raporlanması ve muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek karışıklıkların önlenmesini sağlamaktadır. Bu maddede ayrıca işletme gelirlerinin, işletme nam ve hesabına üretilen mal ve/veya hizmetlerin satışları sonucu elde edilecek gelirler ile diğer gelirler olarak tanımlanan gelirlerden oluşacağı da hükme bağlanmıştır.

İşletmeye ait olan ödenmiş sermayenin miktarının kendilerine tahsis edilmiş olan sermaye tutarına ulaşmasından sonra kalan yıl sonu karlarının da işletme hizmetlerinde bir sonraki yıl işletmeye kaynak oluşturacak şekilde ertesi yıl gelirlerine ilave edileceği tanımlanmıştır. Bu madde sayesinde, işletmelerin mali yapılarında

sonraki faaliyet yıllarında doğabilecek ihtiyaçlar için finansal bir kaynak sağlanması mümkün olmaktadır.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 6. maddesi üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin nelerden oluşabileceğinin çerçevesini çizmiştir. Bu maddeye göre, işletme gelirleri;

- Üniversite döner sermaye işletmelerinde verilecek hizmetler ve üretilecek malların satışlarından elde edilecek gelirlerden,
- Üniversite döner sermaye işletmelerine yapılacak bağış ve yardımlardan,
- Diğer gelirlerden oluşturulmaktadır.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ikinci bölümünde ise işletmelere ait gelirlerin tahakkuk işlemleri, takip işlemleri, tahsil edilmesi, harcama yetkilisine ait yetkiler ile sorumluluklar, gerçekleştirme görevliliği ve sorumlulukları detaylı bir şekilde yer almaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde, işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirlerin tahakkuku ve takibinin gelir gerçekleştirme görevlisi tarafından takip edilmesi gerekmektedir. Ancak tahsil işlemlerinin muhasebe birimlerince yürütülmesi zorunludur.

İşletme gelirlerinin tahakkuk ve takiplerinden mevzuata göre sorumlu olan gelir gerçekleştirme görevlileri; işletmenin faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirlerinin işletme hesaplarına tahakkuk ettirilmesi işlemlerinden bilfiil sorumludurlar. Gelir gerçekleştirme görevlileri aynı zamanda işletme hesaplarına tahakkuk ettirilen bu gelirlerin muhasebe birimlerince tahsiline kadar takip edilmesinde de sorumlu tutulmuşlardır. Üniversite döner sermaye işletmelerinde gelir gerçekleştirme görevliliği, ayrıca görevlendirilmediği sürece, işletme müdürünün bir sorumluluğu olarak uygulanmaktadır. Yönetmeliğe göre gelir gerçekleştirme görevlilerine verilen bu görevlerin güncel mevzuata ve uygulama usullerine uygun olarak yürütülmesi ve bu işlemler sırasında düzenledikleri belgelerin doğruluğuna ve diğer gerçekleştirme

görevlileri tarafından hazırlanan belgelerin kontrollerine karşı da hukuki sorumlulukları mevcuttur.

**Tablo 4:** Üniversite Döner Sermaye İşletme Gelirlerinin Tahakkuk-Takip-Taahsil Sorumluları

<b>İşletme Gelirlerinin Tahakkuk Sorumlusu</b>	Gelir Gerçekleştirme Görevlisi
<b>İşletme Gelirlerinin Takip Sorumlusu</b>	Gelir Gerçekleştirme Görevlisi
<b>İşletme Gelirlerinin Tahsil İşlemleri Sorumlusu</b>	Muhasebe Birimleri

**Kaynak:** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Md. 8 e göre hazırlanmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda döner sermaye işletmeleri ile ilgili özel hüküm bulunmamaktadır. Bu düzenlemenin, daha önce kurulmuş işletmelerin döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirleneceği hükmüne göre hazırlanmış olan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, yeni kamu mali yönetimi ve kontrolü sistemine uygun olacak şekilde bir düzenleme getirmeyi amaçlamıştır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu gelirlerinin toplanmasına ait hükümler kanunun beşinci bölümünde toplanmıştır. Anayasanın 73. maddesi dayanak alınarak, 37.maddede kamu gelirlerini oluşturan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmü bulunmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletme gelirlerinin yapısı, kanunda tanımlanan kamu geliri tanımından farklı bir gelir olarak kamu mali sisteminde yer alır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda bulunan özel gelir kavramı, “genel bütçe

kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler”i ifade etmektedir. Bu nedenle işletme gelirleri, kamu mali yönetimi içinde elde edilen gelirler arasında özel gelirlere kavram olarak daha yakındır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu gelirlerinin toplanması sorumluluğu, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yapılmasında “yetkili ve görevli kişilerce zamanında ve eksiksiz olarak yapılması” şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Kanunda gelirler arasında ayrıca sayılan bağış ve yardımlar ise, aynı zamanda üniversite döner sermaye işletmelerinin de gelir kalemleri için yasal dayanak oluşturur. İlgili düzenlemeye göre, kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir kaydedilmeli ve nakdi olmayan bağış ve yardımların, ilgili mevzuatlarına göre değerlemeye tâbi tutularak kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu nedenle üniversite döner sermaye işletmelerinde de bağış ve yardımlar gelirler arasında sayılarak kayıt altına alınmaktadır.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 33. maddesinde “*gerçekleştirme görevlisi*” tanımı bulunmaktadır. “*Harcamaların yapılması ve giderin gerçekleştirilmesi aşamasında işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütmek üzere*” görev tanımı yapılan gider gerçekleştirme görevlisinden farklı olarak gelir gerçekleştirme görevlisi tanımlanmıştır. “*Gelir gerçekleştirme görevlileri, işletme gelirlerinin tahakkuk ve takip işlemlerini yürütmekle görevli*” olarak üniversite döner sermaye işletmelerinde özellikli bir sorumluluğa sahiptirler.

Mali mevzuata göre, üniversite döner sermaye işletme alacaklarının takip edilmesi ve tahsil edilecek hale getirilmesi sorumluluğu, işletme idaresi ile alt birim işletme idaresinin görev ve sorumluluğundadır. Ancak işletme alacaklarının takip edilebilmesi için işletme adına tutulan tüm kayıt, belge ve bilgilerin; muhasebe yetkilisi tarafından işletme idaresine, yani gelir gerçekleştirme görevlisine verilmesi zorunludur. Böylece, tahakkuk ve takip işlemlerinden sorumlu gelir gerçekleştirme görevlisinin

görevini yapabilmesi için gerekli bilgilerin tutulduğu muhasebe birimi ile koordineli çalışması sağlanabilir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda tanımlanan “muhasebe yetkilisi” kavramı, üniversite döner sermaye işletmelerinde karşılığını Maliye Bakanlığı tarafından idare ve organize edilen saymanlık müdürlükleri ve muhasebe yetkilisinin ise sayman müdürü olarak uygulandığı bir sistemde karşılığını bulmaktadır.

Muhasebe yetkilisinin mali sistem içindeki en önemli görev ve sorumluluklarından birisi gelirlerin tahsilidir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda muhasebe hizmetleri kavramı tanımlanmıştır. Muhasebe yetkilisi ise sayılan muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumlu tutulmuştur. Ayrıca, ilgili kanuna göre “*Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine vermekten, idarelerce ilgili mevzuatına göre tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hâle gelmiş gelir ve alacakları ilgili hesaplara kaydederek, nakden veya mahsuben tahsil edilmesinden, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından*” da sorumludur. Bu sayede işletme yöneticileri tarafından işletmeye ait gelirlerin takibi ve yönetimi sağlanabilmektedir.

### **2.3.2. Giderlerin Yönetimi Açısından**

Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir getirici faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirlerden, aynı bütçe yılı içerisinde bütçe giderleri gerçekleşmektedir. İşletmelerin bütçe gideri yapabilmeleri, mali mevzuatta bazı hükümler çerçevesinde mümkündür. Bir bütçe uygulaması olarak gerçekleşen bu harcama işlemleri, işletme faaliyetleri sonucunda üretilen mal ve hizmetlerin üretilmesi ve işletmenin faaliyetine devam edebilmesi için gerekli tüm harcamaları kapsar.

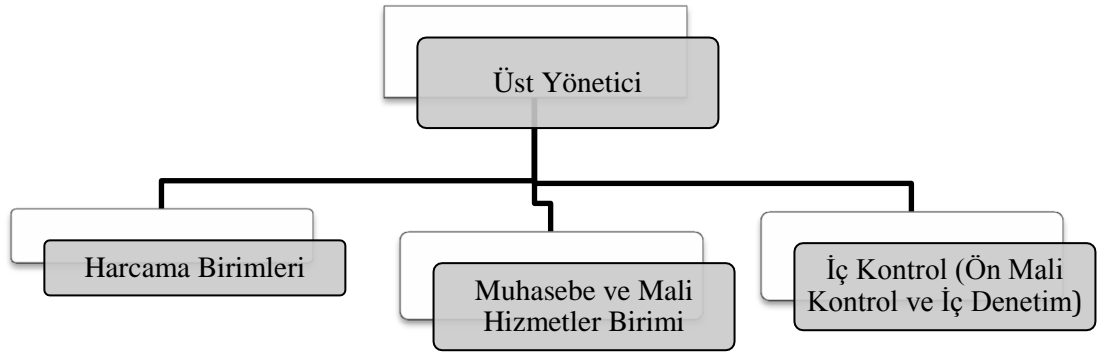
Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda “*kamu gideri, kanunlarına dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderler*” olarak tanımlanır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanununa göre harcama yapılması ancak kanunda belirtilen süreç gerçekleştirildiğinde mümkündür.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 57.maddesine göre harcama sürecini yönetmek üzere kamu idarelerinin bünyesinde, çeşitli kısımlardan oluşan bir mali yönetim ve kontrol sistemi kurulmuştur. Her bir kamu idaresinin üst yöneticisine bağlı olarak görev yapması üzerine oluşturulan mali yönetim ve kontrol sisteminin unsurları;

- Harcama birimleri
- Muhasebe ve mali hizmetler birimi
- İç kontrol sistemi ( ön mali kontrol ve iç denetim) dir.

**Şekil 3:** Kamu İdarelerinde Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi



**Kaynak:** Pehlivan, 2014: 196.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde de harcama yönetimi, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa dayanılarak çıkarılan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin harcama yetkilisinin yetki ve sorumluluğu, gerçekleştirme görevlileri ve sorumluluğu bölümünde yer almıştır. İşletmelere ait harcamaların yapılabilmesi, 5018 sayılı Kanunda olduğu gibi harcama yetkilisine yetki verilmesi yoluyla hükme bağlanmıştır. İşletme bütçelerinden harcama yapılabilmesi, ancak harcama yetkilisinin bu işlem için gerekli olan harcama talimatını vermesiyle mümkün olmaktadır. Harcama yetkilisinin vereceği harcama talimatlarında;

- Hizmet gerekçesi,
- Yapılacak işin konusu ve tutarı,

- Yapılacak işin süresi,
- Kullanılabilir ödeneği,
- Gerçekleştirme usulü
- Gerçekleştirmeye görevli olanlara ilişkin bilgilerin yer alması zorunludur.

Üniversitelerde, 5018 sayılı kanuna göre tanımlanan harcama yetkilisi üst yönetici olan rektördür. Ancak bu harcama yetkisi; Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine dayanılarak üniversite döner sermaye işletme müdürlerine devredilebilmektedir.

Kural olarak harcama yetkilileri, işletmeye ait harcamaların yapılabilmesi için verecekleri harcama talimatlarının uygulamada;

- Bütçe ilke ve esaslarına uygun olmasından,
- İşletmelerin uymakla yükümlü oldukları tüm kanun, tüzük ve yönetmelikler gibi mevzuatlara uygun olmasından ve
- Harcamaya konu olan tüm işletme bütçe ödeneklerinin aynı zamanda etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasından sorumludurlar.

Ek olarak sorumlu oldukları ilgili diğer tüm işlemler açısından da mevzuatlara uygun işlem yapma sorumluluğunu da taşımaktadırlar.

İşletmelerde, işletme bütçelerinden yapılması planlanan tüm harcamalarda, ödeme belgesi düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu ödeme belgelerine bağlanacak kanıtlayıcı belgelerin ve eklerin ise; Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre, 31/12/2005 tarihli ve 26040 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hükümlerince uygulanması gereklidir.

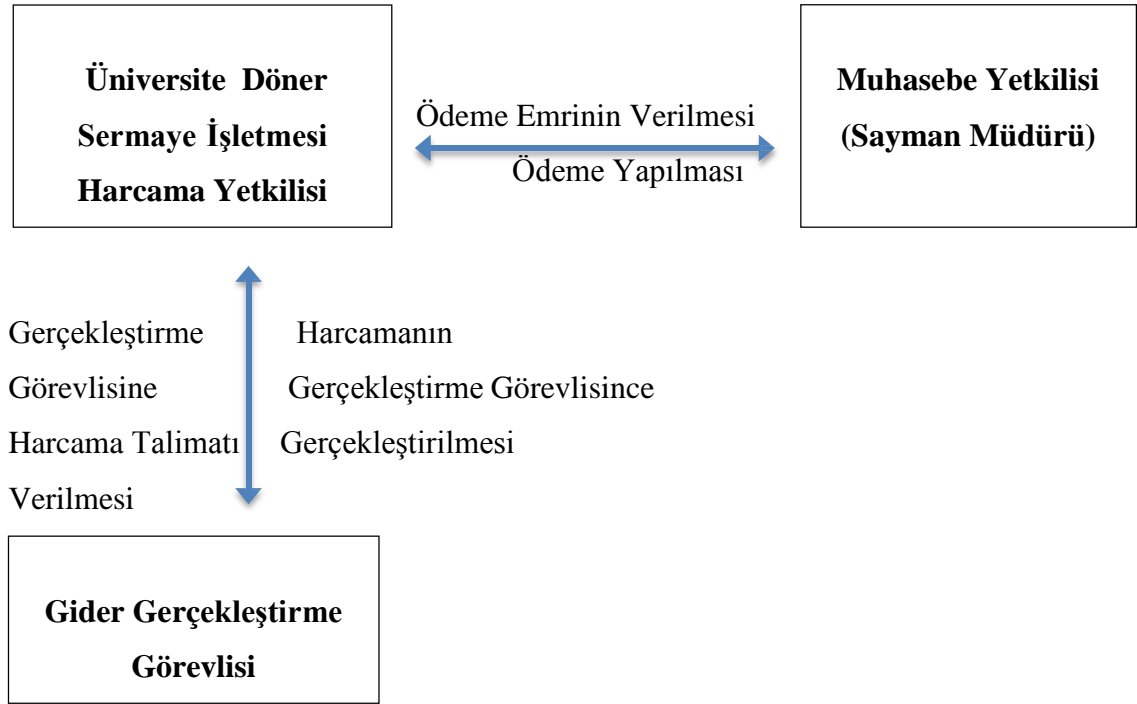
Üniversite döner sermaye işletmelerinin harcama sürecinde, 5018 sayılı kanuna benzer bir şekilde, gider gerçekleştirme görevliliği kavramı da bulunur. Kamu idarelerinde, *“bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin*



*düzenlenmiş olması”* gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

İşletmelerde ise, *“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 yürütmektedirler. Bu süreçte, harcama yetkilisi önce, kendisine işletmede en yakın üst yöneticilerinden birisini ve/veya bir kaçını ödeme emri belgesini düzenlemek üzere görevlendirmektedir. Görevlendirilen bu kişiler gider gerçekleştirme görevlisi olarak, harcama biriminde yapılması gereken ön malî kontrol görevini yapmakla yükümlüdürler. Bu görevli, işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştirilerek gelir elde edilebilmesi için yapılması gerekli tüm harcamalarda, harcama yetkilisi ile birlikte ve harcama yetkilisinin vereceği bir talimatla işletmede giderin yapılabilmesi için gerekli tüm mali süreçten imza yükümlülüğü de dahil olmak üzere sorumludur. Ön mali kontrolden sonra saymanlığa ödenmek üzere harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi imzası ile gönderilen ödeme evraklarında hata bulunması durumunda ise, evraklar, işletmeye tekrar düzeltilmek üzere geri gönderilir.

**Şekil 4:** Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Harcama Süreci



**Kaynak:** Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre hazırlanmıştır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde faaliyetler sonucu tahsil edilen işletme gelirlerinin harcanmasında özellikli bir durum söz konusudur. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. maddesinde, elde edilen ve bütçe gelirleri hesabına kaydı yapılmış işletme döner sermaye gelirlerinin harcamaya dönüştürülme şekli düzenlemiştir. Bu madde hükmü gereğince; bütçe gelirleri hesabında toplanan yani tahsil edilmiş ve muhasebe kayıtlarına işlenmiş döner sermaye gelirlerinin;

-“Tıp ve dış hekimliği fakülteleri sağlık uygulama ve araştırma merkezleri ile açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumları için asgari yüzde 35’i,

-Ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu, sürekli eğitim merkezleri ile bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları için asgari yüzde 30’u,

-Diğer yükseköğretim kurumları için ise asgari yüzde 15’i ilgili yükseköğretim kurumunun ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları, her türlü bakım, onarım, kiralama, devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ve diğer ihtiyaçlar ile yönetici payları için” kullanılmalıdır. Örneğin sürekli eğitim merkezinde tahsil edilmiş döner sermaye gelirlerinin, yüzde 30’u işletmenin mal ve/veya hizmet

üretiminde girdi giderleri, işletmede yapılan tüm makine-teçhizat, bina bakım, onarım, kiralama gibi giderleri, personel hizmet alım giderleri ile diğer benzer giderlerin ödenmesinde kullanılmak üzere ayrılmalıdır.

Mali yıl başlamadan önce, bu oranlar, eğer işletmenin sayılan giderlerine yeterli olmuyorsa, üniversite yönetim kuruluna işletme yürütme kurulu tarafından sunulacak teklifle yüzde 75'ine kadar arttırılarak kullanılabilir.

Üniversite döner sermaye işletme gelirlerinden tahsil edilen kısmın ayrıca en az yüzde 5'i, üniversitenin kendi bünyesinde yürütülen bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için kullanılmak üzere ayrılmalı ve bilimsel araştırma projeleri birimine aktarılmalıdır. İşletmenin daha önce işletme giderleri için ayrılan payla birlikte, ilgili ayda tahsil edilen gelirlerden bilimsel araştırma payı için ayrılan tutar, saymanlık müdürlüğüne, gelir tahsilatını takip eden ayın yirmisine kadar ilgili yükseköğretim kurumu hesabına yatırılmak zorundadır.

Üniversite içinde döner sermaye işletmesinden ayrı bir birim olan bilimsel araştırma proje birimine yatırılan bu tutarlar, yükseköğretim kurumu bütçesine öz gelir olarak kaydedilmektedir. Döner sermaye işletmesinde, her ay tahsil edilen ve bütçe gelirleri hesabına kaydedilen gelirlerden ayrılarak izleyen ayın 20'sine kadar olan sürede yatırılmayan bilimsel araştırma proje pay tutarların tahsilinde ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usülü Hakkında Kanun hükümleri uygulanarak tahsilatı gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır.

Her ay tahsil edilmiş işletme gelirlerinden ayrıca, her yıl bütçe yasalarında belirtilen oran kadar, örneğin düzenli döner sermaye geliri olan birimler, atölyesi ve laboratuvarı bulunan birimlerde yüzde 1 hazine payı kesilmesi ve saymanlık müdürlüğü tarafından hazineye aktarılması zorunludur.

Bu üç kesinti yapıldıktan sonra kalan tahsilat tutarının tamamı, yükseköğretim kurumlarının döner sermaye faaliyetleri çerçevesinde; "hizmet sunum şartları ve kriterleri de dikkate alınmak suretiyle personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ve mesleki uygulamalar ile ilgili performansı ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi hizmete katkı unsurları

esas alınarak belirlenmiş ek ödeme oranlarına göre” dağıtılmaktadır. Bu uygulama maddesine göre, işletmenin ilgili aya ait yasal zorunlu kesintileri yapıldıktan sonra kalan tutarın tamamı o ay içinde ek ödeme şeklinde dağıtılabileceğinden, işletmenin bir sonraki ay gelir elde etmemesi durumunda ancak vadeli ya da tahsil aşaması tamamlanmamış geliri varsa bir gelire sahip olabileceği anlaşılmaktadır.

### **2.3.3. Mali Sorumluluk Açısından**

Üniversite döner sermaye işletmelerinin mali denetimi üzerinde 5018 sayılı kanuna ek olarak Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde de mali kontrol ve sorumluluk kavramları tanımlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre, mali sorumluluk;

- Harcama Yetkilisi
- Gelir Gerçekleştirme Görevlisi
- Gider Gerçekleştirme Görevlisi
- Muhasebe Yetkilisi’nde olacak şekilde bir dağılıma sahiptir.

İşletmelerde, mali sorumluluk için bir kontrol mekanizması olacak şekilde ön mali kontrol sistemi öngörülmüş ve uygulanmaktadır.

Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri tarafından yerine getirilir.

Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur.

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri tarafından işletmenin bütçesi, kullanılabilir ödenek tutarı ve mevzuat hükümlerine uygunluğu yönlerinden kontrol edilir.

Harcama yetkilileri; yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini

ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir. Ödeme emri belgesini düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve ekli belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar. Bu gerçekleştirme görevlileri tarafından yapılan kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine -Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür.- şerhi düşülerek imzalanır.

Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tabi tutulmuş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi hâlinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tabi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.

#### **2.3.4. Hesapların Tutulması ve Denetlenmesi Açısından**

Üniversite döner sermaye işletmeleri, tıpkı diğer döner sermaye işletmelerinde olduğu gibi muhasebe ve bütçe işlemleri açısından 5018 sayılı kanun ile “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” ile belirlenen esaslara göre işlem yapmakla yükümlüdürler. Bu işletmelerin bütçelerinin hazırlanması, bilançolarının düzenlenmesi, gelir tablolarının çıkartılması gibi mali tablolarının, usulüne göre tutulmuş muhasebe kayıtlarına uygun bir şekilde hazırlanması işlemlerinde saymanlık müdürlüğü sorumludur. Bu temel mali tabloların hazırlandıktan sonra kontrollerinin ve takiplerinin yapılması ise idari olarak Maliye Bakanlığı'nın bu işlemlerle sorumlu teşkilatlanması olan Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görev ve yetki alanındadır. Merkezi yönetim bütçesine dahil olan tüm idarelerin standartlara uygun bir şekilde devlet muhasebesine göre kayıtlarının tutulabilmesi, muhasebe standartlarının ulusal ve uluslararası standartlara göre oluşturulması, bilgi teknolojilerinin kullanılmasının sağlanarak muhasebe kayıtlarının tutulması ile birlikte mali raporların hazırlanması ve genel yönetim mali istatistiklerinin sistematik ve düzenli olarak yayınlanması gibi sorumluluklar da yine Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün görev ve yetkileri içindedir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin hesaplarının denetlenmesi ise, bağlı buldukları üniversitenin denetim elemanları olan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı denetimine de tabi olan üniversite döner sermaye işletmeleri, Maliye Uzmanları ve yine Maliye Bakanlığı'nın denetim birimi olan Vergi Müfettişleri tarafından da denetlenebilmektedir.

Sayıştay Kanunu uyarınca, üniversite döner sermaye işletmeleri de Sayıştay'ın denetimleri kapsamında yer almakta ve dış denetimleri bu kurum tarafından gerçekleştirilmektedir. Sayıştay denetimi sonucunda, gerek görülmesi durumunda denetim sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması da mevzuata göre mümkündür.

5018 sayılı kanun uyarınca, kanun kapsamında sayılan tüm idarelerin muhasebe sistemlerinin birliği ve tek düzen haline getirilmesi kamu mali yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu sayede tüm kamu idarelerinin hesaplarının kontrolünün ve aynı şekilde denetiminin sağlanması amaçlanmış ve bu yolla yeni kamu mali yönetiminin temel ilkeleri olan şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin uygulanması için yasal zemin hazırlanmıştır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin de bu kapsamda, aynı ilkeler doğrultusunda döner sermaye işletmelerinin mali birliklerinin ve yönetimlerinin sağlanabilmesi amacıyla hazırlanan "Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" ile bu sisteme adapte olmaları hedeflenmiştir.

Kamu mali yönetiminde 5018 sayılı kanun kapsamında, döner sermayeli işletmelerinin yeniden yapılandırılması sürecinde ortaya çıkacak eksikliklerin giderilebilmesi amacıyla, Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 2010 yılında, "Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği" nde yer alan bazı eksikliklerin tamamlanması amacıyla açıklayıcı ve düzenleyici bir mevzuat olan "Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği" yayınlanmıştır. Tebliğe göre, 5018 sayılı kanunda tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tanımından bağımsız olarak "genel yönetim sektörü" adıyla bir kapsam belirlenmesi yetkisi tanımlanması ve bu yeni kapsam tanımına göre de kamu idarelerinin mali verilerinin Maliye Bakanlığı'na kamu mali verilerinin alınması için mevcut bulunan mevzuat yetkisiyle, Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği uyarınca mali istatistikler açısından döner sermayeli işletmeler de genel yönetim kapsamına alınmıştır. Bu yaklaşımla, üniversite döner sermaye

işletmeleri de genel yönetim kapsamında değerlendirilmiş ve işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan mali tabloların da diğer genel yönetim idarelerinde olduğu gibi mali bilgileri toplanarak istatistiklerin elde edilmesi amaçlanmıştır. Bu veriler, Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün verileri arasında kamuoyuna düzenli olarak istatistiki veriler olarak sunulmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin ilgili tebliğle birlikte Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine uygun olarak açılmış bazı yardımcı hesapların belirlenmesi, tüm döner sermayeli işletmelerle birlikte konsolidasyonunu sağlamak amacıyla kullanılması istenilen ortak yardımcı hesaplarının belirlenmesi ve yine bu işletmelerin muhasebe kayıtlarında kullanmaları öngörülen detaylı hesap planlarının hazırlanmasında uyması gereken esas ve usulleri belirlenmiştir. Uygulama tebliği, 2012 yılı başından itibaren tüm üniversite döner sermaye işletmelerinde de uygulanmaya başlamıştır.

İlgili tebliğin üniversite döner sermaye işletmelerini de kapsayan bir diğer uygulaması da bütçe hesaplarının açılması ve bütçelerinin sınıflandırmasını, bir diğer deyişle bütçelerinin analitik bütçe sistemine entegre olmasını sağlamak amacıyla oluşturulan bütçe uygulamaları ile ilgili maddesini getirmesidir. İşletmelerin bütçe uygulamalarında kullanmaları gereken kurumsal sınıflandırmaları ile bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırmaları ve ekonomik sınıflandırmaları; ayrıca bütçe gelirlerinin de ekonomik sınıflandırmaları ile ilgili maddeler bu tebliğ ile hayata geçirilmiştir.

### **2.3.5. Taşınır ve Taşınmaz İşlemleri Açısından**

5018 Sayılı Kanunda taşınır ve taşınmaz işlemleri ile ilgili düzenlemeler madde 44'te düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca genel yönetim kapsamında bulunan tüm kamu idarelerinin taşınır ve taşınmaz edinmeleri, bu taşınır ve taşınmazların yönetilmesi de bu kanun kapsamındadır.

Genel yönetim içinde sayılan taşınır ve taşınmazların değişime konu olması, elden çıkarılması ile ilgili işlemler, eğer söz konusu ise ecrimisilin işlemlerinin tahsili ve takip edilmesi ile ilgili izlenmesi gereken yöntemlerin düzenlenmesi, devlete ait

yerlerin yönetimi ile korunması da yine bu maddede kendi kanunları ile düzenlenmesi şeklinde düzenlenmiştir.

5018 sayılı kanunda taşınır ve taşınmazların kayıt işlemleri, korunması, kullanılması ve bunlarla ilgili yapılacak düzenlemeler; ayrıca malların mal yönetim hesabının verilmesi ile yine mal yönetiminin sorumlularının belirlenmesine ait yapılacak düzenlemeler, bu temel kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve ayrıca Bakanlar Kurulunca çıkarılması öngörülen uygulama yönetmeliğince belirlenir.

Taşınır işlemleri, tüm genel yönetim kapsamındaki idarelerde 5018 sayılı Kanunun 44.maddesine dayanılarak hazırlanan Taşınır Mal Yönetmeliği uyarınca işlem görmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerine ait taşınır mal işlemleri de yine bu Yönetmelik ve bu yönetmelikle birlikte yürürlükte olan ikincil mevzuatlara göre yapılmaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde üniversiteye ait taşınmazlar, ilk kuruluşları sırasında ortaya çıkan atıl kapasitelerin kullanılarak gelir elde edilmesi amacıyla tahsis edilmektedir. Bu nedenle üniversiteye ait ya da üniversitenin kullanımına tahsis edilmiş taşınmazlarla ilgili döner sermaye işletmelerinin bir mülkiyet sahipliği fiilen bulunmamaktadır. Ancak uygulamada, döner sermaye işletmelerinin kullanımına tahsis edilen üniversite taşınmazlarının bakım ve onarım giderlerinin ilgili döner sermaye bütçesinden de karşılandığı ve işletmeye oldukça büyük bir maliyet oluşturduğu gözlenmektedir.

5018 sayılı kanunun en önemli yeniliklerinden biri de mal yönetimi olarak tanımlanan devlete ait taşınır ve taşınmaz malların yönetiminde 1050 sayılı Kanundan farklı olarak, “etkililik ve sorumluluk” ilkelerini ele alış biçimidir. İlgili kanunun 48. maddesinde kamu idarelerince kullanılan taşınır malların yönetilmesi, bu taşınırların kayıt altına alınması, korunması ilgili idare sorumluluğundadır. Aynı zamanda idare içinde de bu taşınırlarla ilgili sorumluluklar, taşınırların teslim edildiği kişilere devredilmektedir.



Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 27. maddesine göre, üniversite döner sermaye işletmeleri de dahil olmak üzere işletmeler tarafından alınan taşınır malların kayıtlarının yapılması, verilmesi, izlenmesi işlemlerinde 2006 yılında 5018 sayılı kanunun bir uygulama yönetmeliği olan Taşınır Mal Yönetmeliği uygulanmalıdır. Aynı maddede muhasebe birimi ile işletme arasında taşınırlara ait kayıtların koordinasyon ve kontrolünün sağlanması için düzenlenen belgelere ait birer nüshanın da saymanlığa gönderilmesi zorunlu tutulmuştur.

Taşınır Mal Yönetmeliği'ne göre; taşınır malların sorumlulukları daha önce sadece tek bir sorumlu olan “taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi” ünvanıyla takip edilmekte iken, 2016 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla yapılan değişiklikle ikiye ayrılarak “*Taşınır kayıt yetkilisi: Taşınırları teslim alan, sorumluluğundaki ambarlarda muhafaza eden, kullanıcılarına ve kullanım yerlerine teslim eden, bu Yönetmelikte belirtilen esas ve usullere göre kayıtları tutan, bunlara ilişkin belge ve cetvelleri düzenleyen ve bu hususlarda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde taşınır kontrol yetkilisi ve harcama yetkilisine karşı sorumlu olan görevlileri*” ile “*Taşınır kontrol yetkilisi: Taşınır kayıt yetkilisinin yapmış olduğu kayıt ve işlemler ile düzenlediği belge ve cetvellerin mevzuata ve mali tablolara uygunluğunu kontrol eden, Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetvelini imzalayan ve bu konularda harcama yetkilisine karşı sorumlu olan görevlileri*” olmak üzere ikiye ayırmıştır. Bu değişiklik ile üniversite döner sermaye işletmelerinde de taşınır işlemlerinden sorumluluk bu şekilde iki ayrı sorumluluğa dönüştürülmüş; taşınır işlemlerinde kayıt işlemini gerçekleştiren görevliler ile bu işlemleri, harcama yetkilisine bildirilmeden önce kontrol eden görevliler olarak ayrılarak bir denetim mekanizması oluşturulmaya çalışılmıştır.

5018 sayılı kanunun taşınır işlemle ilgili verimlilik ve etkililik ilkeleri, Taşınır Mal Yönetmeliğinde sorumluluk olarak harcama yetkililerine verilmiştir. Üniversite döner sermaye işletmelerinde de, diğer kamu idarelerinde olduğu gibi, harcama yetkilileri, Taşınır Mal Yönetmeliğinin 5. maddesine göre, aynı zamanda işletmede bulunan taşınır malların “etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak edinilmesinden, kullanılmasından, kontrolünden, kayıtlarının yönetmeliğe uygun bir biçimde ilgili esas ve usullere göre saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasını sağlamaktan” sorumlu tutulmuşlardır. Saydamlık ve erişilebilirlik ilkeleri de 5018 sayılı kanun ilkeleri arasında yer alan ve taşınır işlemleri için de öngörülen ilkeler arasındadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde, harcama yetkilileri, taşınır kayıtlarının esas ve usüllere uygun olarak tutulması ile birlikte, yıl sonunda taşınır mal yönetim hesabının da hazırlanmasından sorumludurlar. Harcama yetkilileri bu sorumluluklarını ise taşınır kayıt ve taşınır kontrol yetkilileri aracılığı ile gerçekleştirmekte ve takip etmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinde görevlendirilen taşınır kayıt ve kontrol yetkililiğinin mevzuata göre tek kişide birleştirilmesi mümkün değildir.

Muhasebe yetkilileri, üniversite döner sermaye işletmelerinin taşınır işlemlerinde, 5018 sayılı kanunda tanımlanan muhasebe yetkilisine benzer olarak, Taşınır Mal Yönetmeliği'nde belirlenmiş bazı görev ve sorumluluklara sahiptir. İşletmelerde yapılan taşınır işlemlerine ait muhasebe kayıtlarının tutulması bunlardan biridir. Ayrıca işletme tarafından hazırlanması zorunlu "*Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetveli*" nde yer alan bilgilerin muhasebe birimince yani saymanlık kayıtlarıyla uyumlu olup olmadığını kontrol etmekle ve onaylayarak tekrar harcama yetkilisine vermekle yükümlüdürler. Ancak sorumlulukları sadece muhasebe kayıtlarının tutulması ve "*Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetveli*" ni onaylayarak harcama yetkilisine vermekle sınırlıdır.

### **2.3.6. Ekonomik ve Mali Politikaların Değerlendirilmesi Açısından**

Ekonomik ve mali politikalar açısından değerlendirildiğinde, 5018 Sayılı Kanununun yürürlükteki maddeleri, kamu mali yönetimi içinde yer alan üniversite döner sermaye işletmelerini de kapsayacak şekilde bazı hükümler içermektedir. Kanunun amacını belirten 1.maddede "*kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir*" denilmektedir. Kanunun hazırlanışı aşamasındaki ekonomik durum nedeniyle, daha sıkı bir kamu mali yönetimi sağlamayı amaçlayan bu kanun, kamu kaynaklarının daha etkili, verimli ve ekonomik açıdan elde edilmesi ve bunların aynı şekilde kullanılmasını hedeflemektedir. Üniversite döner sermaye işletmeleri de aynı şekilde kamu kaynağı kullanan ve bu kaynakları kullanarak çıktı elde eden

işletmelerdir. Bu nedenle işletmelerin kanunun amacına hizmet edecek şekilde yönetilmesi gerekmektedir.

5018 sayılı kanun kapsamında yeniden yapılandırılacakları dışında hüküm bulunmayan döner sermaye işletmeleri, mevcut durumları nedeniyle ülke kamu mali yönetimi içerisinde bir istisna oluşturmaktadırlar. Üniversitelere ait döner sermaye işletmeleri, diğer işletmelerde olduğu gibi, kamu mali yönetimi reformu açısından henüz tamamlanamamıştır. Bu nedenle ülke ekonomisinde uygulanması planlanan ekonomik ve mali politikalar çerçevesinde sisteme tam olarak adapte edilememektedirler.

### **2.3.7. Bütçe Sürecinin Yönetilmesi Açısından**

5018 sayılı kanuna göre üniversiteler, kanunun ekli (II) sayılı cetvelinde yer almakta ve özel bütçeli idareler kapsamında bulunmaktadır. Üniversite döner sermaye işletmeleri de, özel bütçe kapsamındaki idarelerinden yani üniversitelerinden kendilerine tahsis edilen başlangıç sermayesi ile kurulmakta ve faaliyete geçmektedir. Ancak bütçe işlemleri, 5018 sayılı kanunda belirtildiği gibi, yeniden yapılandırılmaları tamamlanıncaya kadar Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılmış olan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” ne göre gerçekleştirilmektedir.

5018 sayılı kanuna göre yeni kamu mali yönetimi açısından oldukça önemli olan bütçe ilkeleri sayılarak hayata geçirilmiştir. Bu ilkelere çoğu, aynı şekilde “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”ne de aktarılmıştır. Ancak,

- “Makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlama esası,
- Bütçelerin kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi ilkesi,
- Bütçelerin kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanması ve uygulanması” ilkeleri, döner sermaye işletmelerine adapte edilememiştir.

Bir diğer önemli husus ise, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçelerini 5018 sayılı kanuna göre stratejik planlama ile birlikte performans esaslı bütçelemeye göre yapma zorunluluğunun olmasına rağmen, döner sermaye işletmelerinin kendi işletmelerine ait bütçe hazırlıkları ve uygulamaları sırasında bu zorunluluğa tabi olmamalarıdır. Üniversitelerde özel bütçeye tabi işlemler arasında stratejik planlar ve performans esaslı bütçeleme teknikleri uygulanmakta; ancak döner sermaye işletmeleri ile ilgili veriler sadece bu stratejik plana eklenmektedir. Bu nedenle de 5018 sayılı kanunun en önemli gerekliliklerinden biri, üniversite döner sermaye işletmeleri tarafından gerçekleştirilememektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KAMU MALİ YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

#### 3.1. KAMU MALİ YÖNETİMİ AÇISINDAN ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI

Üniversite döner sermaye işletmeleri, kamu ekonomisinde gittikçe artan büyüklükleri ile, kamu mali yönetimi açısından da önemli bir yere sahip olmaktadır. Bu nedenle, işletmelerin, kamu mali yönetimi açısından sorunlarının tespiti yeni kamu mali yönetimi esaslarına göre uyumlaştırılması için gerekli olmaktadır.

##### 3.1.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Genel Sorunları

Üniversite döner sermaye işletmelerinin kamu mali yönetimi açısından sorunlarının değerlendirilmesinden önce, işletmeleri sırasında karşılaşılan genel sorunların değerlendirilmesi, mali yönetim açısından değerlendirmenin daha iyi anlaşılabilmesi nedeniyle gereklidir. İşletmelerin bazı sorunları aşağıda sıralanmıştır.

1. Her üniversitenin bütçe büyüklüğü oldukça fazla bir döner sermaye işletmesinin olması
2. Bazı üniversite döner sermaye işletmelerinin KİT kadar büyümesi
3. Üniversitelerde asli kurum faaliyetlerinin bazılarının ücretsiz değil, kurulan döner sermaye işletmeleri aracılığı ile ücretli sunulması (örneğin spor hizmetleri)
4. Üniversite döner sermaye işletmelerinin kurulmasındaki temel amaç atıl kapasitenin kullanılması iken üniversite döner sermaye işletmelerinin özel mal niteliğinde mal-hizmet üretmesi
5. 5018 sayılı kanunda yer almayan mali yönetim ve kontrolleri için yasal düzenlemelerinin Maliye Bakanlığı'nca geçici olarak düzenlemesi
6. Bütçenin birlik ve genellik ilkesine aykırı olmaları

7. Kurum bütçesine alternatif bir bütçesi olan üniversite döner sermaye işletmeleri bütçelerinin, kendi faaliyetleri dışında üniversite faaliyetleri için finansman sağlıyor olması
8. Üniversite döner sermaye işletmelerinde bazı işletmelerin kurumlar vergisine tabii iken bazı işletmelerin tabii olmaması, işletme bazında KV, KDV vergi tahsilatları yapılması, bazılarında hiç alınmaması (istisna tutulması)
9. Üniversite döner sermaye işletmelerine bağlı alt birimlerin üniversite döner sermaye işletmeleri üst yönetimine bağlı olmadan çalışması ve bu nedenle yaşanan organizasyon karmaşası
10. Üniversite döner sermaye işletmelerinin alt birimlerinde, araştırma uygulama merkezi akademik çatılarının ek ödeme koparma yarışına dönmesi
11. Üniversite döner sermaye işletmelerinin alt birimi olarak faaliyet gösteren araştırma uygulama merkezlerinin yönetim yapıları ile döner sermaye işletmesi yapısının çatışması nedeniyle uygulamada yaşanan sorunlar
12. Ek ödeme sisteminde 2011 yılında yapılan yönetmelik değişikliği nedeniyle, performans esasının getirilmesine rağmen, yönetici pozisyonları nedeniyle performans göstermeyenlere de yapılan ek ödemelerin adaletsizliği
13. Sadece gösterilen performansa göre değil, akademik ünvana göre artan ek ödeme yapılması
14. İşletmelerin özel bütçeden paylarının olmaması
15. Yetişmiş döner sermaye personelinin döner sermaye işletmeleri nezninde bir kadro garantisinin olmaması
16. Üniversite döner sermaye işletmelerinin özellikle alt birimlerinde gelir yetersizliği nedeniyle yaşanabilen ödenek yetersizliği halinde kredi bulamama sorunu
17. Döner sermaye gelirlerinin tahsilinde saymanlık döner sermaye işletmeleri kayıtlarında oluşabilecek tutarsızlıklarda döner sermaye işletmeleri içinde gelir takip otomasyonunun olmaması
18. İşletmelerin giderlerinin işletme içinde yapılması sırasında yaşanabilecek usulsüz alımlar sorunu

19. Üniversite döner sermaye işletmelerinin giderlerini karşılamaları sırasında üniversite bütçesinden karşılanması – bütçe çakışması – sorunu
20. Üniversite Döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirleri kullanmaları sırasında özel bütçeli kurumlara göre daha bağımsız olmaları
21. Üniversite döner sermaye işletmelerinin işletme giderleri için her ay elde ettikleri gelirlerinden ayırdıkları payların işletme giderlerine göre az olması
22. Döner sermaye işletmelerinin mal ve hizmetlerinin fiyatlandırmasının gittikçe artan maliyetler nedeniyle yükselmesi, kamusal mal niteliğinden çıkması
23. Döner sermaye işletmeleri mal ve hizmetlerinin fiyatlandırmasının yapılmasında bilgi eksikliği nedeniyle yanlış fiyatlandırmaların yapılması
24. Üniversite döner sermaye işletmelerinden elde edilen gelirlerden ödenen ek ödemelerin üst sınırlarının işletmenin devamlılığını zora sokacak şekilde yüksek olarak dağıtılması
25. Üniversite döner sermaye işletmelerine atanan üst yöneticilerin sık değiştirilmesi sebebiyle ortaya çıkan mali hatalar
26. Üniversite döner sermaye işletmelerinde sık değiştirilen üst yöneticileri nedeniyle ortaya çıkan mali hatalar
27. Üniversite döner sermaye işletmelerinde hazırlanan yönetmeliklerde yönetim örgütlenme maddelerinde kişiye özel keyfi düzenleme yapılabilmesi sorunu
28. İşletme bazında tahsil edilememiş gelirlerin bulunabilmesi ve takibinin zorluğu
29. Üniversite döner sermaye işletmeleri içerisinde en büyük gelir-harcama büyüklüğüne sahip üniversite hastanelerinin gayri safi gelir ve karlılık durumlarının mali kontrolü zorlaştırması
30. Üniversite döner sermaye işletmelerinin mevzuatlarının dağınık olması
31. Tıp fakültelerine bağlı olan döner sermaye işletme gelirlerinin üniversite özel bütçesini aşması, bu fakültelerin ve diğer benzerlerinin özel

- bütçeden karşılanması gereken harcamalarının döner sermaye işletmelerinden karşılanması sorunu
32. 5018 sayılı kanuna istinaden kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı maddesi açısından bazı işletmelerde yaşanan etkinlik ve verimlilik sorunu
  33. Maliye Bakanlığı'na bağlı saymanlığın üniversiteden ve döner sermaye işletmesinden farklı bir organizasyon yapısının olması
  34. Saymanlık personellerinin tecrübe eksikliği, bilgi eksikliği nedeniyle yaşanan mali hatalar
  35. İşletmelerde tecrübeli personel eksikliği, bilgi eksikliği, çok fazla personel değişikliği yapılması gibi nedenlerle muhasebe ve/veya işlem hataları yapılması
  36. Üniversite döner sermaye işletmelerinin savurganlığa varan ölçüde kaynak harcamaları
  37. Üniversite döner sermaye işletmelerinde elde edilen gelirlerin harcanması sırasında harcama yetkilisinin keyfi davranabilme ve işletmeyi zarara sokabilme riski, kaynakların bu yolla israfının sorgulanamaması
  38. Üniversite döner sermaye işletmelerinde temel amacın işletme gelirlerinden daha fazla ek ödeme almanın yollarına dönmesi, işletmenin karlılık, verimlilik, etkinlik, büyüme çalışmalarının değerlendirilmemesi, profesyonellikten uzak atamaların yapılması
  39. İşletme yönetimine yapılan yönetici atamalarının sonucunda harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi gibi mali mekanizmalarının işletme çıkarına değil, kişisel menfaatlere göre kullanılması tehlikesi
  40. Üniversite döner sermaye işletmelerinde özel bütçe faaliyetleri için kullanılan kaynakların, işletme gelir gider mali dengesini zor duruma sokması
  41. Üniversite döner sermaye işletmelerinde hizmet üretiminde Maliye Bakanlığı'nın iznine tabi personel sayısının artırılamaması nedeniyle gelirlerin de artırılamaması
  42. Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe işlemlerinde bilgili personel eksikliği



43. İşletme yönetimine ve personeline üniversite yönetiminin sıklıkla ve rahatlıkla müdahalesi sorunu
44. Gelirleri açısından oldukça yüksek bütçe büyüklüklerine sahip Üniversite döner sermaye işletmelerine yeterli olmayan bir yönetim organizasyon yapısı
45. İşletmelerde işletme müdürü pozisyonlarına yeterli mali ve yönetim bilgisine sahip olmayan yöneticilerin sıklıkla atanması nedeniyle işletmelerin doğru işletilememesi
46. İşletmede üretilen mal ve hizmetlerden üniversite üst yönetiminin bedava kullandırılması, protokollerin de bedava kullandırılması baskısı sonucu yapılan hatalar
47. Yöneticilere ödenen yüksek oranlı ödeme payının performansa dayalı ek ödeme anlayışına zıt olması
48. Üniversite hastanesi işletmelerinde SGK üyelerine verilen hizmet bedellerinin tahsilatının gecikmesi nedeniyle işletmenin mali yapısının zor durumda kalması
49. Üniversite hastanesi işletmelerinde SGK üyelerine verilen hizmet bedellerinin Sağlık Bakanlığı tarafından zamanın koşullarına uygun şekilde güncellenmemesi sebebi ile oluşan açıklar
50. İşletme gelirlerinin tahakkuk, takip kısmında gelir gerçekleştirme görevlilerinin eksik kalması
51. İşletme gelirlerinin tahsili sırasında muhasebe birimlerinin alt hesaplarda muhasebeleştirme hataları yapması
52. Bilimsel araştırma fonlarının döner sermaye işletmelerinin gelirlerinden fonlanması
53. Üniversite döner sermaye işletmelerinin kullanımına tahsis edilen üniversite taşınmazlarının bakım ve onarım giderlerinin ilgili döner sermaye bütçesinden karşılanması ve işletmeye oldukça büyük bir maliyet oluşturması
54. Harcama yetkililerinin işletmenin taşınır işlemleri üzerindeki sorumluluklarına rağmen yeterli bilgiye sahip olmaması
55. İşletmelerin mali işlemler, taşınır işlemleri gibi birimlerinde nitelikli ve bilgili personele sahip olmaması, tecrübeli personellerin ise sık yapılan

yönetim değişiklikleri nedeniyle mobbinge uğraması, görevlendirmelerinin sona erdirilmesi.

### 3.1.2. Gelir Yönetimi Sorunları

Kamu mali yönetiminde gelirlerin yönetimi ile kamu tarafından yapılan faaliyetlerin finanse edilebilmesi için devletlerin izlediği yöntemler anlatılmaktadır. Devletler bu faaliyetleri gerçekleştirirken, çok çeşitli finansman araçları kullanmaktadırlar. Devletin elde ettiği gelirler, 5018 sayılı kanunda kamu gelirleri ve özel gelirler olarak ikiye ayrılmıştır. Kamu geliri, “Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler” tanımlanmıştır. Özel gelirler ise “Genel bütçe kapsamındaki idarelerin kamu görevi ve hizmeti dışında ilgili kanunlarında belirtilen faaliyetlerinden ve fiyatlandırılabilir nitelikteki mal ve hizmet teslimlerinden sağlanan ve genel bütçede gösterilen gelirler” olarak tanımlanmıştır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin yönetiminde, 5018 sayılı kanun kapsamında en önemli ilkelerden olan etkili yönetiminin sağlanması esas olmalıdır. Ancak döner sermaye işletmelerinin mevcut yönetim şekilleriyle etkili bir işletme yönetimine ve gelir yönetimine sahip olmadığı gözlenmektedir.

– Üniversite döner sermayelerinin gelirlerini tanımlayan mevzuat, kamu mali yönetim kontrol kanununda belirlenen sisteme tam olarak uyum sağlayamamıştır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri ve ona bağlı olarak gelirleri ile ilgili mevzuatlar,

– -2547 sayılı kanunun 58.md.,

– -2547 sayılı kanunun 58.maddesine göre döner sermaye işletmelerinin kurulmasında uyulacak esaslara ilişkin yönetmelik

– -Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

– -Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri ile İşletme alt birimlerine ait çıkarılmış yönetmeliklerdir. İşletmelerin gelirlerinin hangi gelir kaynaklarından oluşacağı, işletmenin kurulması aşamasında hazırlanan ve yayınlanan işletme

yönetmeliğinde mutlaka belirtilmelidir. Ancak uygulamada, mali mevzuata hakim olmayan yöneticiler tarafından, işletmenin gelir kapsamına girmeyen bazı gelir kalemlerinin, işletme tarafından tahsil edilmesi kararının verildiği ve bu kararlar sonucunda yapılan hataların denetimler sırasında ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kararların genellikle üst yöneticiler tarafından verildiği anlaşılmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden bir diğeri ise gelir tahsilatlarının muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından işletmede yapılmasına rağmen, gelir kayıtlarının işletme içinde değil, farklı bir birim olan saymanlık müdürlüğünde tutulmasıdır. Bu nedenle, işletme adına veznedarlar tarafından tahsil edilen gelirlerin tanımlanması sırasında ortaya boşluklar çıkmakta ve bu nedenle gelir unsuru olmamasına rağmen tahsilatı yapılan gelirler olmaktadır. Bu gelir unsuru olmayan kayıtların yanlış tutulması nedeniyle, muhasebe kayıt hataları da yaşanmaktadır.

– 2547 sayılı kanunun 58. maddesinde, üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin, farklı tahsilat birimlerinde elde edilmişse farklı hesaplarda incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak uygulamada bazı işletmelerde alt birim gelirlerinin farklı hesaplarda incelenmediği, farklı hesaplarda toplanan bazı alt birim gelirlerinin ise döner sermaye işletmesinin hesabına aktarıldığı ve bu şekilde hesapların birleştirildiği gözlenmektedir. Bu işlemle gelirlerin takibi açısından öngörülen kanun maddesinin tam olarak uygulanmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, işletmenin alt birimlerde takip edilen muhasebe kayıtlarında karışıklıklar ortaya çıkabilmekte ve gelirlerin takibi ve yönetimi zorlaşmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde, gelirlerin tahakkuku ve takibi gelir gerçekleştirme görevlisi tarafından takip edilmektedir. İşletmelerde gelirlerin takibi, birimler aracılığı ile takip sistemine göre yapılmaktadır. Özellikle sağlık araştırma uygulama merkezlerinin gelirlerinin tahakkuku oldukça yoğun olmakta, tahakkuk ettirilen gelirlerin takibi de bu nedenle zorlaşmaktadır. Faaliyetleri yoğun olmayan diğer alt birimlerde ise, işletme alacaklarının tahakkukları ve takipleri konusunda uzman olmayan personellerce takip edilmesi nedeniyle sorunlar yaşanmaktadır. Tahakkuk ettirilmiş gelirlerin tahsilatları açısından sorumlu olan muhasebe yetkilileri ile işletme içerisinde tahakkuk ve takipten sorumlu gelir gerçekleştirme görevlileri arasında bir otokontrol mekanizması bulunmamakta ve bu nedenle işletmelerin gelir tahsilat takibinde gecikmeler yaşanabilmektedir.

– Gelir gerçekleştirme görevlilerinin işletmenin mali yönetimi açısından oldukça önemli bir rolü vardır. Ancak uygulamada, gelir gerçekleştirme görevliliğinin işin

uzmanı olmayan, ancak yönetime yakın olduğu için bu görevle görevlendirilen kişilerden seçildiği bilinmektedir. Bu nedenle, işletmenin gelir tahakkuk ve takipleri açısından büyük sıkıntılar yaşanmaya devam etmektedir.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde gelirler, alt birimler tarafından, muhasebe yetkilisi mutemetleri tarafından toplanmaktadır. Bu mutemetler, işletmenin günlük tahsilatlarını toplayarak gün sonunda kayıtları ile birlikte saymanlık müdürlüğüne teslim etmektedir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri, 5018 sayılı kanunun 61.maddesine dayanılarak çıkartılan yönetmelik uyarınca, muhasebe yetkilisi adına ve hesabına tahsilat yapabilirler. Ancak uygulamada, işletmelerde bu görevlilerin temininde ciddi sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu nedenle, işletmelerin en önemli görevlerinden biri olan mutemetlik işlemlerinin aksayabildiği ve görev yapacak ehil personel bulmakta sıkıntılar yaşandığı görülmektedir.

– Döner sermaye faaliyetlerinin yoğun olduğu işletmelerde, muhasebe yetkilisinin görevi çok yoğun olmakta, buna karşılık saymanlık biriminde yeterli ve bilgili personel istihdamı sağlanamaması nedeniyle işlemlerin güçlüklerle gerçekleştirildiği gözlenmektedir.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde elde edilen gelirler, her ay yasal kesintiler yapıldıktan sonra personele ek ödeme şeklinde dağıtılmaktadır. İşletmelerin ilgili ay tahakkuk eden gelirlerinden, iadeler ve varsa faiz ve dağıtılamayacak diğer gelirlere düşüldükten sonra;

– -%1 Hazine Hissesi

– -%5 Bilimsel Araştırma Proje Payı

– -%15 ten az olmamak koşuluyla Kurum Payı<sup>22</sup>

– -Personele ek ödeme (yukarıdaki yasal kesintilerden kalan kısım) olacak şekilde dağıtılmaktadır. İşletmenin gelirleri açısından değerlendirildiğinde, işletmeden her ay muhasebe birimi tarafından düzenli olarak yapılan bu dağıtımın, işletmenin devamlılığını, yapılması zorunlu giderler için finansmanını ve faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için yapılması gereken yatırımlarını sağlayamamasına yol açtığı gözlenmektedir.

– Bazı üniversite döner sermaye işletmelerinin vergi mükellefi olduğu da düşünüldüğünde, ödenen vergilerle birlikte bu kesintilerin oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca işletme gelirlerinden yapılan bu kesintiler işletmenin brüt

---

<sup>22</sup> 2547 sayılı kanunda belirlenen oranlarda, yönetim kurulu kararıyla %75 oranında arttırılabilir.

gelirinden, yani giderleri düşülmeden yapılmaktadır. İşletme adına yapılan kurum gideri kesintileri, işletmenin o ay içerisinde yapacağı giderlere karşılık ayrılmakta, ancak bu kesintiler uygulamada bu giderleri karşılamada yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, bu kesintilerden daha fazla gider yapılmakta ve dağıtılacak giderde azalış yaşanmaktadır.

– Bir diğer husus ise, işletmede yapılan kesintilerden sonra kalan tutarın tamamının mevzuatta belirtilen görevlilere yasal oranlarınca her ay düzenli olarak dağıtılmasıdır. İşletme bu dağıtım nedeniyle birikmiş bir sermayeye sahip olamamakta ve finansman sorunu yaşamaktadır.

– 5018 sayılı kanun gereğince kamu mali yönetimi açısından önemli konulardan bir tanesi mali saydamlıktır. Mali saydamlığın gerekleri arasında kamuoyuna açıklık ve ulaşılabilirlik yer almaktadır. Ancak üniversite döner sermaye işletmelerinin mali durumları ile ilgili mali tablolar ne yazıkki kamuoyuna yansıtılmamakta, bu nedenle mali saydamlık ilkesi gerçekleştirilememektedir.

### **3.1.3. Gider Yönetimi Sorunları**

İşletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için en önemli konulardan biri giderlerinin iyi yönetilmesidir. Kamu mali yönetimi açısından da kamu kuruluşlarının yapacağı kamu giderlerinin yani kamu harcamalarının kontrol edilebilmesi büyük önem taşımaktadır.

– Üniversitelerde döner sermaye işletmesi kurulabilmesi için temel mevzuat niteliğindeki 2547 sayılı kanunun 58.maddesinin i fıkrası uyarınca, “Döner sermaye işletmesi faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, kaynakların ekonomik, verimli ve tasarruflu kullanılması esastır. Yapılacak olan ödemelerde gelir-gider dengesinin gözetilmesi zorunludur.” denilmiştir. Yani kamu mali yönetimi anlayışında etkin olan bu ilkelerin, kanun gereği, işletmelerde de uygulanması kanuni zorunluluktur. Ancak uygulamada, üniversite döner sermaye işletmelerinin son yıllarda giderlerinin gelirlerine oranla daha yüksek olduğu gözlenmektedir.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinin harcamalarının yönetimi, 5018 sayılı kanunda belirlenen temel hükümler doğrultusunda, işletmeler için düzenlenmiş yönetmelikler çerçevesinde yerine getirilmektedir. Bu yönetmeliklerin, 5018 sayılı mevzuatın merkezi yönetim için öngörülen ilkelerin döner sermaye işletmelerinde de

uygulanması için çıkartıldığı görülmektedir.

– niversitelerde kurulmuş döner sermaye işletmelerinin giderlerinin nasıl bir sistemde yapılması gerektiği, daha once giderlerin yönetimi bölümünde detaylı olarak incelenmiştir. Bu sistemin en önemli ayakları, st yöneticiye bağlı olarak kurulmuş olan işletmelerin harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler birimi ile ön mali kontrol ile i denetimden oluşan iç kontrol sistemidir.

– İşletmelerde, 5018 sayılı kanunla uyumlu harcama yetkilisi gider yönetiminin en st kademesini oluşturmaktadır. Uygulamada, döner sermaye işletmelerinin harcama yetkililiğinin devri ile alt birim işletmelerinin her birinin müdürü-yöneticisi olarak atanan kişilerce gerçekleştirildiği görülmektedir. İşletmenin en yetkili harcama makamı olan bu yetki, işletmelerde yöneticilerin mali mevzuata yetkin olmayan ve sıklıkla değiştirilen yöneticilerden olması nedeniyle doğru olarak kullanılamamaktadır. Mali mevzuatın yeterli olarak bilinmemesi, aynı zamanda bu pozisyona atanan kişiler tarafından da endişe verici bir iş olarak görülmekte, ayrıca alt konumda yer alan harcama işlemlerine güvensizliği arttırmaktadır. İşletmelerde harcama yetkilisinin talimatı üzerine başlatılan harcama işlemi, gider gerçekleştirme görevlilerinin ve satınalma, taşınır işlemleri gibi alt birimlerin ortak çalışması sonucu harcamaya dönüşmektedir.

– İşletmelerde gerçekleştirme görevliliğinin de işinin ehli olmayan ve daha çok ek ödeme almak üzerine yapılmış görevlendirmeler nedeniyle tam olarak gerçekleştirilemediği gözlenmektedir. Bunun sonucunda ise, harcamaların yönetimi aşamasında yer alan en önemli iki sorumlu-yetkili pozisyonun mali mevzuata uyum ve işlemlerin doğru gerçekleştirilmesi konusunda sorunlar yaratabilmektedir.

– İşletmelerde harcama işlemlerinin yönetilmesi, harcama talimatının verilmesinden, bu harcamanın ödeme emrine bağlanarak ödenmesine ve gider btlerinin takibine kadar olan kompleks bir süreci kapsamaktadır. Mali bilgilerin yeterli olmayışı, işletmenin gelirlerinin giderlerine göre ayarlanamaması, btlerin ve mali raporların doğru ve zamanında kontrol edilememesi ve sonunda işletmenin zarar etmesi sonucuna kadar varmaktadır.

– İşletmelerin gider btlerinin kontrol edilmemesi ve yeterli gider planlamasının yapılmaması, işletmenin mal-hizmet üretimi için zorunlu finansman kaynaklarının bu üretimi aksatacak derecede başka harcamalara yönlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, işletmeler, zorunlu harcamalarını sağlayamaz hale

gelebilmekte ve gelir getirici faaliyetleri aksamaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde giderlerin takibinin işletme adına muhasebe birimi olan saymanlık tarafından tutulan kayıtlarından yapılması gerekmektedir. Ancak başka bir idari kuruma bağlı olan muhasebe biriminden, üst yöneticiye bu raporların verilmesi sözkonusu değildir. 2012 yılında uygulamaya geçen ve tüm döner sermaye işletmelerinin muhasebe ve harcama işlemlerinin bilişimini amaçlayan program sayesinde, muhasebe birimi tarafından üretilen mali raporlara, işletmede yetkili olan görevlilerin de erişimi sağlanarak takip edilmesi amaçlanmıştır. Ancak özel işletmelerde muhasebe raporlarının işletme yöneticisine düzenli olarak aktarılması işlemi maalesef döner sermaye işletmelerinde yetkin olmayan personel atamaları nedeniyle yeterince sağlanamamaktadır. Ayrıca bütçe kalemlerinden kontrol edilmeden yapılan harcamalar nedeniyle yetersiz ödenek durumuna düşülmekte ve bütçenin revizesi gerekmektedir.

– İşletmelerde harcama yetkilileri, harcama yapılan tüm işletme bütçe ödeneklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasından da sorumludurlar. Ancak yaşanan bu ve benzeri sorunlar nedeniyle işletme bütçelerinin, yeni kamu mali yönetimi anlayışı içinde yer alan bu ilkeler doğrultusunda yönetilemediği anlaşılmaktadır.

– İşletmelerin giderlerinin yönetilmesinde yer alan bir diğer önemli ayak ise muhasebe ve mali hizmetler birimidir. İşletmelerin muhasebe işlemleri, Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yapı, işletmelerin en önemli birimlerinin işletme yapısından ve yönetiminden kopuk olması ve işletmenin yetersiz bilgiye sahip personelleri nedeniyle doğru yönetilememesine neden olmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde, 5018 sayılı kanunda öngörüldüğü şekliyle bir mali hizmetler birimi bulunmamaktadır. Bu nedenle, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Madde10 uyarınca, işletmedeki organizasyon yapısında yer alan pozisyonlardan seçilen gelir ve gider gerçekleştirme görevlilerinin, ödeme evraklarının harcama yetkilisine sunulmasından önce ön mali kontrol yapma yetki ve görevleri vardır. Ayrıca bazı üniversite döner sermaye işletmelerinde ön mali kontrol birimi kurulmuş ve alt birimlerden saymanlığa gönderilen ödeme evraklarının mali kontrolünü yapması sağlanmıştır. Ancak ön mali kontrolün yeterli yapılamaması nedeniyle, giderlerin gerçekleştirilmesi ve ödemelerin yapılmasında sıklıkla gecikmeler yaşanmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde muhasebe birimlerinin en önemli sorunlarının başında idare farklılığı yer almaktadır. Genel bütçeye bağlı bir kurum olan Maliye Bakanlığı'nın teşkilatlanması olan saymanlıklar ile işletmeler arasında kopukluk yaşanmaktadır. Farklı yönetimler nedeniyle iki birim arasında işletmenin aleyhine iletişim eksiklikleri mevcuttur. Bu nedenle işletmelerin muhasebe işlemlerinin taşıma bir sistemle götürüldüğü söylenebilir.

– Giderlerin yönetimi esnasında muhasebe biriminin sorumlusu olan muhasebe yetkilisinin ödeme emrini mevzuata uygun bir şekilde ve zamanında ödemeye bağlaması, kendisine işletme tarafından düzenlenerek iletilmiş ödeme emirlerinin muhasebe kayıtlarının da doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlanması sorumlulukları mevcuttur. Özellikle küçük şehirlerdeki üniversite işletmelerinde muhasebe yetkililerinin tecrübesizlikleri ve personel yetersizlikleri gibi nedenlerle işlemlerini gerçekleştirmede sorunlar yaşadığı da gözlenmektedir.

– İşletmelerin gider yönetiminde karşılaşılan bir diğer husus ise, işletmelerin bağlı oldukları üniversite idaresinin ödeneklerinin yetersiz kaldığı durumlarda giderlerinin işletme bütçesinden sağlanmasıdır. Gelir-gider dengesini yüksek maliyetler nedeniyle zorlukla sağlayan işletmelerin, kendi faaliyetleri dışında kalan harcamaları finanse etmesi, bu dengeleri olumsuz yönde etkilemektedir.

#### **3.1.4. Borç Yönetimi Sorunları**

Kamu mali yönetimi açısından mali kontrolün en önemli nedenlerinden biri de devlet gelirleri içerisinde gittikçe artan borçlanma miktarlarıdır. Günümüz ekonomilerinde ülkelerin borçlanmaya sıklıkla başvurduğu ve borçlanmanın da hızla arttığı görülmektedir. Devletlerin, kamusal faaliyetleri arttıkça ortaya çıkan finansman ihtiyacının vergi benzeri kamu gelirlerinden karşılanamaması nedeniyle ek finansman ihtiyacı vergilemenin bir alternatifi olarak tercih edilmektedir. Bu nedenle kamu mali yönetimi açısından borçlanma politikalarının etkin bir biçimde yürütülmesi büyük önem taşımaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir-gider dengesizlikleri nedeniyle kendi öz gelirlerinin yeterli olmadığı ve bu nedenle ek finansman ihtiyacı yaşadıkları mali tablolarından gözlenmektedir. Ancak işletmelerin ek finansman ihtiyaçlarının temininde geçerli mali mevzuat açısından ciddi sıkıntı çekildiği görülmektedir.



İşletmelerin başlangıç sermayesi dışında bağlı olarak kuruldukları üniversite özel bütçelerinden bir bütçe aktarımı söz konusu olmamaktadır. İşletmelerde görevlendirilmiş akademik ve idari personellerin maaşlarının üniversite bütçesinden karşılanması gibi ödemeler dışında işletmeler faaliyetlerini sürdürmekte yalnız bırakılmaktadır. Üniversitelerin diğer birimlerinin elektrik,su, doğalgaz, sözleşmeli personel ihtiyacı gibi giderleri özel bütçeden karşılanmakta iken, işletmelerin her geçen gün daha da artan bu işletme maliyetlerini kendi bütçelerinden yapmaları beklenmektedir.

– Üniversite döner sermaye işletmeleri, aynı alanda hizmet verdikleri özel işletmelerden farklı olarak kamu yararını göz önünde tutmak zorundadırlar. Bu nedenle faaliyetlerine ait fiyatların belirlenmesinde bu amaçlarından dolayı piyasa fiyatlarına göre fiyatlandırma yapamamakta, aynı zamanda ekonomik faaliyetleri ile birlikte üniversite içinde üretilen bazı hizmetler için de (eğitim, sağlık vb) tesis, personel, elektrik, su, doğalgaz harcamaları gibi giderlere katlanmak zorunda bırakılmaktadırlar. Artan zorunlu maliyetler ve asgari ücret politikalarından kaynaklanan ek giderlere rağmen, döner sermaye işletmelerinde kapasite artışı ya da gelirlerin artışı aynı hızda gerçekleşmediği için işletmeler her geçen gün daha da zor bir tablo ile karşı karşıya kalmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde, her ay düzenli olarak ödenen yasal kesintiler, işletmenin yıl bazında zarar etmesi halinde bile tahsil edilmesi nedeniyle işletmeyi zor durumda bırakmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmesinin ortaya çıkan finansman ihtiyacı, alt birimleri arasında bir transferin de gerçekleşmemesi nedeniyle çözümsüz kalmaktadır.

– İşletmelerin ek finansman ihtiyacı, sahip oldukları mali mevzuat gereğince borçlanma ile karşılanamamakta, bu nedenle işletmenin yaptığı giderler sonrasında ödenmesi gereken faturaların ödenmesinin uzun süre ertelenmesi gibi yollarla çözülmeye çalışılmaktadır.

– Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin sonucunda hazırlanan raporlarda, bazı üniversitelerde sağlık araştırma ve uygulama hastanelerinin döner sermaye işletme gelirleri ile giderlerinin karşılanamadığı, işletmelerin mevcut borçlarını bile ödemekte güçlük çekmekte oldukları ve mali yapılarında meydana gelen bozuklukların sonucunda işletme olarak harcama yapamamakta ve dolayısıyla hizmet üretimini sürdürmekte sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir.

### 3.1.5. Mali Sorumluluk, Hesapların Tutulması ve Denetlenmesi Sorunları

Kamu mali yönetimi açısından mali sorumluluk, gelirlerin elde edilmesi ve giderlerin gerçekleştirilmesi işlemlerinin temel teşkil edecek bir mevzuata göre yapılmasını ifade etmektedir. Mali sorumluluk ilkesi, yeni kamu mali yönetimi açısından önemli ilkelerdendir. Üniversite döner sermaye işletmelerinde de mali sorumluluk, 2007 yılında yayınlanan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”nde paralel olarak düzenlenmiştir.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde mali sorumluluk, harcama yetkilisi, gelir ve gider gerçekleştirme görevlisi ve saymanlık görevlileri arasında paylaştırılmıştır. İşletmenin tüm mali sorumluluğu bu görevlilerde bulunmakta, ancak görevlilerin mali mevzuata yeterince hakim olmamaları veya yeterince destek personellerinin olmaması nedeniyle bu sorumlulukların tam olarak yerine getirilemediği gözlenmektedir, bu da yapılan denetimler sonucunda bu görevlilerin sorumlu tutulmasına neden olmaktadır.

– Mali sorumluluk gereği, işletmedeki harcama birimlerinin gelir ve giderlerin, varlık ve yükümlülüklerle dair verilecek mali kararların, işletmenin bütçesinin, ödeneklerinin ve mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi gerekmektedir. 5018 sayılı kanunda üst yöneticilerin görevleri “*Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.*” şeklinde düzenlenmiştir. İşletmelerde üst yöneticiler, yetki devri ile ilgili alt birimin yöneticisi olmaktadır ve bu nedenle, üst yönetici sorumluluğu taşımaktadırlar. Ancak işletmelerde bu yöneticilerin sorumlulukları altındaki kamu kaynaklarını, görev atamaları sırasında liyakata göre yapılmayan atamalar ve benzeri nedenlerle etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde kullanamadıkları da gözlenmektedir.

– İşletmelerde gelirlerin mevcut mevzuata göre tahakkuk ve takibinden gelir gerçekleştirme görevlisi sorumlu tutulmuş olmasına rağmen, tahsilatın muhasebe yetkilisi tarafından takibinin yapılması, işletmenin gelir gerçekleştirmelerinin takibi sırasında sıkıntılar yaşanmasına neden olmaktadır. İşletme gelirlerinin alt birimlere ait ayrı hesaplarda takip edilmediği işletmelerde durum daha da karışık ve takip edilmesi zor bir şekil almakta, bu nedenle mali sorumluluk alanları zor durumda bırakılmaktadır.

– Döner sermaye mali yönetim sisteminin, üniversite döner sermaye işletmelerinin uymakla zorunlu olduğu mali mevzuatının değişmesi ve teknolojik bazı değişiklikler sonucunda işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde güncellenmediği izlenmektedir. Bu nedenle, mali sorumluluk sahibi üst yönetici ve diğer görevlilerin, takibi gerekli raporlara ve bilgilere yeterince ulaşamadığı, bu nedenle yapılması gerekli işletme içi kontrolün de gerektiği gibi yapılamadığı ve mali hatalara yol açabileceği gözlenmektedir.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinde yapılan denetimlerin mali mevzuata uygunluk yani kanunilik denetiminden oluşması nedeniyle, işletmelerin etkinlik denetimi yeni kamu mali yönetiminde öngörülen etkinlik ilkesinin yeterince işletmelerde oluşturulamaması sonucunu doğurmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletmelerinin denetimini belirleyen özel bir mevzuat bulunmamaktadır. İşletmelerin denetim esasları, 5018 sayılı kanunda işletmelerin yeniden yapılandırılmaları tamamlanıncaya kadar Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak düzenlemelerle şekillendirilmeye çalışılmış ancak yeni kamu mali yönetiminde esas olan kamu kaynaklarının kullanımında mali saydamlık ve hesap verme esaslarının gerçekleştirilmesinde yeterli olamamıştır<sup>23</sup>.

### **3.1.7. Bütçe Uygulaması Sorunları**

5018 sayılı kanunla birlikte kamu mali yönetimine getirilmek istenen en önemli esaslardan biri de bütçe birliğinin sağlanmasıdır. Kanununun 9. maddesinde “Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar.” denilerek aynı zamanda performans esaslı bütçeleme tekniğine de geçilmiştir.

<sup>23</sup>Detaylı bilgi için bkz: Çevrimiçi

[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel\\_raporlar/dis\\_denetim/2013\\_Dis\\_Denetim.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2013_Dis_Denetim.pdf) Erişim tarihi:29.06.2018

– Kanunun 12.maddesinde bütçe türleri sayılmış ve tanımlanmıştır. Ayrıca “Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.” hükmü eklenmiştir. Ancak döner sermaye işletmelerinin bütçeleri, mevcut uygulamada bu hükmün dışında kalmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından 5436 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesine dayanılarak çıkartılan “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği” hükümlerince uygulanmaktadır.

– İşletmelerin bütçelerini düzenleyen “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”, yeni kamu mali yönetimine göre bütçe birliği esasının gerçekleştirilememesine neden olmaktadır.

– Üniversite döner sermaye işletme bütçeleri, 5018 sayılı kanunda sayılan bütçe türleri içinde sayılmamıştır.

– İşletme bütçelerinin 5018 sayılı kanunun 13.maddesinde yer alan “Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz” maddesine de aykırılık göstermektedir<sup>24</sup>.

– Üniversite bütçeleri ile bağlı döner sermaye işletmelerinin harcamaları bazı durumlarda birbirine karışmaktadır. Özellikle döner sermaye alt birimlerinin ihtiyaç duyduğu bazı zorunlu harcamaların (görevli memur-akademik personel maaşlarının ödenmesi, doğalgaz, elektrik, su giderlerinin) özel bütçeden karşılanması ya da yeterli ödenek bulunmaması durumlarında özel bütçe harcamaları için döner sermaye gelirlerinin kullanılması ve harcamaların işletmeden yapılmış gibi gösterilmesi gibi durumlar oluşmaktadır. Bu nedenle özel bütçeye ve döner sermaye işletmesine ait bütçe gerçekleştirmeleri gerçeği yansıtmamaktadır. Ayrıca bütçe uygulamalarında doğru verilere ulaşmak imkansız hale gelmektedir.

– Üniversite döner sermaye işletme bütçelerinin bütçe kanunu dışında kalması nedeniyle, bütçe uygulamaları da bütçe hakkının ihlal edilmesine neden olmaktadır.

– Stratejik planlama ile performans esaslı bütçelemeyi öngören yani kamu mali yönetimi anlayışı, üniversite döner sermaye işletmelerinde de mevzuatının henüz tamamlanmaması nedeniyle gerçekleştirilememiştir.

---

<sup>24</sup>Detaylı bilgi için bkz:

(Çevrimiçi)[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel\\_raporlar/dis\\_denetim/2013\\_Dis\\_Denetim.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2013_Dis_Denetim.pdf) Erişim: 28.06.2018

### **3.2. KAMU MALİ YÖNETİMİ AÇISINDAN ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN MEVCUT SORUNLARINA GETİRİLEBİLECEK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Üniversite döner sermaye işletmeleri, genel ve özel bütçeli kuruluşlara ait diğer döner sermaye işletmelerine benzer sorunlarla günümüzde karşı karşıya kalmaktadır. 5018 sayılı kanunda yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi çerçevesinde yasal düzenlemeleri yapılmayan işletmelerin mali yönetim ve denetimleri, işletmelerin geçici düzenlemelerle yönetilmesi sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle üniversite döner sermaye işletmelerinin yaşanan mevcut sorunlarının, kamu mali yönetimi çerçevesinde çözülebilmesi büyük önem taşımaktadır.

#### **3.2.1. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Kamu Mali Yapısı İçindeki Büyüklüğü**

Kamu mali yönetimi içinde, 2017 yılı verilerine göre, genel bütçeli kurumlara bağlı kurulmuş 2.423, özel bütçeli kurumlara bağlı kurulmuş ise 414 olmak üzere toplam 2.837 döner sermaye işletmesi faaliyet göstermektedir. Söz konusu işletmelerin 107'si üniversitelere bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Tüm özel bütçeli idare döner sermaye işletmelerinin yaklaşık %26'sını oluşturan üniversite döner sermaye işletmeleri, özel bütçe işletme sayıları sıralamasında ise en çok işletme kuran ikinci idare olarak yer almaktadır.

2017 yılı verilerine göre, üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirleri, diğer tüm döner sermaye işletmeleri içerisinde 10.774.000.000,00.-TL. ile en yüksek ikinci gelir olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm döner sermaye işletmeleri içinde en yüksek gelire sahip işletmeler ise Sağlık Bakanlığı'na bağlı genel bütçe döner sermaye işletmeleri olan işletmelerdir. Bu işletmelerin gelir büyüklükleri, 2017 yılında 36.729.000.000,00.-TL.na ulaşmıştır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir büyüklükleri, 2011 yılı ile karşılaştırıldığında, %82 oranında artış sağlamıştır. Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmeleri, 2011 yılından günümüze kadar, gelirlerinin

büyükülüğü açısından iki katı oranında artış göstermiştir<sup>25</sup>. Üniversite döner sermaye işletmelerinin gider büyükülüğü ise 2017 yılı itibariyle, 11.889.000.000,00.-TL.dır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelir ve gider büyüküklerinin genel ekonomi içindeki büyükülüğünün anlaşılabilmesi için, 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçe gelirleri ve giderleri ile karşılaştırılması gerekmektedir. 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gerçekleşen gelirleri toplamı<sup>26</sup>, 630.349.000.000,00.-TL.dır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin 2017 yılı itibariyle elde ettikleri gelirler, merkezi Yönetim Bütçesinin yaklaşık %1,7'sine karşılık gelmektedir. 2017 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gider gerçekleştirmeleri toplamı ise 677.722.000.000,00.-TL. olmuştur. Üniversite döner sermaye işletmelerinin giderlerinin 2017 bütçe gider gerçekleştirmeleri içindeki payı, %1.8'dir.

Tüm döner sermaye işletmelerinin merkezi yönetim içindeki büyükükleri ise; 2017 yılı giderleri ve gelirleri açısından %8,8 oranına ulaşmıştır.

2017 yılı cari fiyatlarla Gayri Safi Yurtiçi Hasıla, 3.104.907.000.000,00.-TL.'na ulaşmıştır. Tüm döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içindeki oranı %1,8 civarındadır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içindeki ise %0,35 civarındadır.

### **3.2.2.Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Gelir ve Giderlerinin Karşılaştırması**

Tablo 5'te, döner sermaye işletmelerinin 2011-2017 yılları arası gelir-gider gerçekleştirmeleri ile işletmelerin gelir-gider değişimleri arasındaki farklar çıkartılmıştır. Tablo incelendiğinde, 2017 yılı sonunda tüm döner sermaye işletmelerinin toplam giderlerinin gelirlerinden fazla olduğu görülmektedir. Tabloda ayrıca incelenen 2011-2017 yılları arasında işletmelerin tüm yıllarda zarar ettikleri görülmüştür. En fazla zarar edilen yıl, 2016 yılıdır. İşletmeler, 2017 yılında, toplamda 3.610.000.000,00.-TL. zarar etmiştir.

<sup>25</sup> Detaylı bilgi için bkz. (Çevrimiçi) <https://dmis.muhasabat.gov.tr/doner-sermaye-istatistikleri.php> Erişim: 29.06.2018

<sup>26</sup> Detaylı bilgi için bkz. (Çevrimiçi) <http://www.bumko.gov.tr/TR.8157/2017-aralik-ayi-butce-gercekleme-sonuclari.html> Erişim: 29.06.2018

Üniversite döner sermaye işletmeleri, 2017 yılı itibariyle, toplam döner sermaye gelirlerinin %20'sini elde etmektedir. Elde ettikleri gelirler ile, en çok gelir sağlayan ikinci döner sermaye işletmesidirler.

2011 yılında tüm üniversitelere ait yalnızca 88 adet döner sermaye işletmesi bulunmakta iken 2017 yılında bu sayı 107'ye çıkmıştır. 2011 yılında 302.000.000,00.- TL. kar eden işletmelerin yıllar içinde zarar eder hale geldiği görülmektedir. İşletmelerin gittikçe artan maliyetlerine rağmen, gelirlerini kar edecek oranda arttıramadıkları da gözlenmektedir. İşletmelerin, özellikle sağlık araştırma uygulama hastanelerinde, gelirlerinin büyük bir kısmını elde ettikleri Sağlık Uygulama Tebliği'ne göre belirledikleri fiyatlardan sağladıkları sağlık hizmetlerinden yeterli gelir artışının sağlanamaması nedeniyle sıkıntı yaşadıkları bilinmektedir. Ayrıca asgari ücretlerde 2016 yılında yapılan %30'luk artışın da işletmelerin personel maliyetlerinde büyük bir yük oluşturduğu görülmektedir. Doğalgaz, elektrik, su gibi zorunlu harcamaların yıllar itibariyle artması da işletmelerin giderlerini arttırmaktadır.

**Tablo 5: Döner Sermaye İşletmelerinin 2011-2017 Yılları Arasındaki Gelir-Gider Dengesi (Kurum Bazında-Milyon Türk Lirası)**

Kurumlar	2011			2012			2013			2014			2015			2016			2017		
	Gider	Gelir	Fark	Gider	Gelir	Fark	Gider	Gelir	Fark	Gider	Gelir	Fark	Gider	Gelir	Fark	Gider	Gelir	Fark	Gider	Gelir	Fark
Sağlık Bakanlığı	####	####	-983	####	####	-1083	####	####	-1016	####	####	-550	####	27495	-1555	####	####	-3795	####	####	-3130
Üniversiteler	5624	5926	302	6228	5991	-237	6547	6174	-373	8039	7758	-281	9157	8524	-633	####	9586	-1266	11889	####	-1115
Orman Genel Müdürlüğü	1804	1949	145	2086	2155	69	2179	2104	-75	2327	2441	114	2635	2806	171	3267	3309	42	3171	3295	124
Milli Eğitim Bakanlığı	457	585	128	410	488	78	458	510	52	526	565	39	954	607	-347	633	599	-34	625	679	54
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı	360	411	51	636	588	-48	818	899	81	873	1033	160	564	1187	623	1133	1357	224	1569	1452	-117
Başbakanlık	142	241	99	174	254	80	140	227	87	205	279	74	272	385	113	199	312	113	251	335	84
Hayvancılık Bakanlığı	148	265	117	182	318	136	194	326	132	270	399	129	299	427	128	361	489	128	363	564	201
Kültür ve Turizm Bakanlığı	224	255	31	242	257	15	332	325	-7	433	432	-1	427	413	-14	364	317	-47	335	261	-74
Milli Savunma Bakanlığı	97	71	-26	84	147	63	119	126	7	115	189	74	158	193	35	128	152	24	25	46	21
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	79	101	22	28	31	3	20	27	7	30	61	31	55	76	21	116	139	23	84	95	11
Diğerleri	622	510	-112	527	765	238	790	769	-21	726	828	102	687	855	168	731	873	142	862	1192	330
<b>TOPLAM</b>	####	####	-226	####	####	-686	####	####	-1126	39117	####	-109	####	42968	-1290	####	####	-4444	####	####	-3610

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletme İstatistiklerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6'da ise üniversitelere ait döner sermaye işletmelerinin mali durumları yer almaktadır. Bu tabloya göre 2017 yılında, işletmelerin mali tablo verilerine göre, alacaklarının 1.342.000.000,00.-TL. olmasına rağmen borç toplamlarının 7.058.000.000,00.-TL.na ulaştığı görülmektedir. İşletmelerin toplam borçlarının gelirlerine oranı ise %66 civarındadır. İşletmelerin nakit miktarları toplamının ise 1.081.000.000,00.-TL. tutarında olduğu anlaşılmaktadır. İşletmelerin borçlanma miktarının, işletmelerin alacakları ile karşılanmasının mümkün olmadığı bu tabloda, işletmelerin ek finansman ihtiyacının ne kadar yüksek miktarda olduğu ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 6: Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Mali Durumu (2017-Milyon Türk Lirası)**

Alacak Toplamı	Borç Toplamı	Nakit	Gelir	Gider
1.342	7.058	1.081	10.774	11.889

**Kaynak:** Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi

Üniversite döner sermaye işletmelerinin ürettikleri mal ve hizmetlerin fiyatlandırmasında uymakla zorunlu oldukları mevzuatlar gereğince, (Sağlık Araştırma ve Uygulama Hastanelerinde Sağlık Uygulama Tebliğinde belirlenmiş hizmet fiyatları,



Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ gibi) işletmenin mal-hizmet üretim maliyetlerini karşılamaya yetmeyen fiyatlar belirlenmek zorunda kalınmaktadır. Bu nedenle işletmelerin gelirleri, giderleri oranında artış sağlayamamakta ve karlılık sağlanamamaktadır.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin önemli giderlerinden biri de üniversitenin bilimsel araştırma ve fonuna ayrılan %5'lik paydır. İşletmenin giderleri düşülmeden, elde edilen aylık gelirlerinden işletmenin henüz kullanımına aktarılmadan saymanlık tarafından kesilen bu paylar, işletmenin giderlerini karşılayamamasında rol oynamaktadır. Üniversitenin kendi bilimsel projelerinde kaynak olarak kullanılan ve ciddi rakamlara ulaşan bu tutarlara rağmen, uygulamada özel bütçeden döner sermaye işletmelerine bir gelir aktarımı söz konusu olmamakta, aksine işletmelere her geçen gün idarelerce daha fazla gider yüklenmektedir.

İşletmelerde görev yapan yönetici ve görevlilere döner sermaye gelirlerinden aylık yasal kesintiler yapıldıktan sonra dağıtılan ek ödemelerin miktarı ise her geçen gün artmaktadır. Yasal oranların tavanlarını ödeme eğilimi nedeniyle, işletmelerin gelirlerinin yasal kesintiler ile yasal oranda ayrılan işletme giderlerinden kalan kısmının tamamının ek ödeme olarak dağıtıldığı gözlenmekte, bu nedenle bu gider kalemi işletmeler için her geçen gün daha fazla gider anlamına gelmektedir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinde, özel bütçeye göre harcama mevzuatının daha rahat olması nedeniyle, bazı işletmelerin yönetimleri tarafından da harcamaların kontrolsüzce yapıldığı da gözlenmektedir.

2016 yılında yayınlanan Sayıştay Dış Denetim Raporuna göre, bazı üniversite hastanelerinin döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirleri ile giderlerini karşılayamadıkları tespit edilmiştir. Bu işletmelerin ayrıca işletmeye ait borçlarını ödemekte oldukça güçlük yaşadıkları ve mali sistemlerindeki bozuklukların hizmet üretimi için harcama yapmalarına sorun oluşturduğu da rapor edilmiştir. Bu rapora göre üniversite sağlık araştırma ve uygulama hastanelerinin zarar etmeleri nedenleri;

- Fiyat tarifelerinin yıllar itibariyle maliyetlerin çok altında kalması ve güncellenmemesi,

- Üretilen hizmetle doğrudan ilgili olmayan personel ödemeleri ve cari giderlerin döner sermaye işletmesinden karşılanması,
- Maddi duran varlıkların bakım, onarım ve yatırım maliyetlerinin artması,
- Nakit yetersizliği nedeniyle tedarikçilere ödemelerin zamanında yapılamaması nedeniyle satın alma maliyetlerinin artması,
- Yeni maliyet kalemlerinin ortaya çıkması (Tıbbi atık imhası, hasta veya yatak başı standartları gibi.),
- Üniversite uygulama ve araştırma hastanelerinde verilen hizmetlerin niteliğinin devlet hastanelerinden yüksek olması, bu hususun fiyat tarifelerinin belirlenmesinde göz ardı edilmesi,
- Sadece üniversite hastanelerinde yapılan ve bu yüzden de Sağlık Uygulama Tebliği kapsamında olmayan yani fatura edilemeyen işlemlerden gelir kaybı oluşması
- Üniversite hastanelerinde süreklilik arz eden hizmet alımları ile maliyeti yüksek ve ileri teknoloji ürünü olan tıbbî cihazlar, tıbbi sarf malzemeleri, yerli ve ithal ilaçlar ve diğer alımlar için ciddi bir harcama yapılmasına rağmen sunulan hizmetlere ilişkin sunum maliyetlerinin henüz tespit edilmemesi olarak sayılmıştır<sup>27</sup>.

Yukarda sayılan ve benzeri nedenlerle oluşan işletmelerin mali açıdan gelir gider dengesizliklerinin mevcut şartlarda düzelmesinin mümkün olmadığı gözlenmektedir.

### **3.2.3. Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı**

5018 sayılı kanunda 31.12.2007 tarihine kadar tasfiyeleri istenen döner sermaye işletmelerinin, daha sonra yapılan düzenlemelerle tasfiyeleri yerine 2010 yılına kadar yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir. Ancak, yeniden yapılandırma işlemleri belirtilen tarihe kadar tamamlanamamış ve mevcut düzenlemelerle işletilmelerine devam edilmektedir.

---

<sup>27</sup>Detaylı bilgi için bkz:

(Çevrimiçi) [https://www.savistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel\\_raporlar/dis\\_denetim/2016\\_Dis\\_Denetim.pdf](https://www.savistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2016_Dis_Denetim.pdf) Erişim: 29.06.2018

Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından 2010 yılı programında kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması için alınacak tedbirler arasında döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırması da yer almıştır. Maliye Bakanlığı tarafından Genel Müdürlükte bir proje grubu oluşturulmuş ve “Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı Taslağı” hazırlanmıştır. Bu çalışma sonucunda kamu mali yönetiminin en önemli esasları olan hesap verebilirlik ve saydamlık esaslarının döner sermaye işletmelerinde de tesis edilmesi amaçlanmıştır. Hazırlanan kanun taslağı, görüşleri alınmak üzere döner sermayeli işletmelere gönderilmiştir<sup>28</sup>. Ancak üzerinden 8 yıl geçmiş olmasına rağmen taslak henüz yasalaşmamıştır.

- Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı Taslağında ele alınan bazı hususlar,
- 5018 sayılı kanuna uygun bir mali süreç oluşturulması
  - İşletmelerin merkezi yönetimini oluşturacak kadro ve birimlerin öngörülmesi
  - Uygulanmakta olan döner sermaye kanunları ile öteki kanunlarda yer alan bağlayıcı hükümlerin kaldırılarak tek bir kanun oluşturulması
  - Mali hakların uygulanmakta olan düzenlemeler çerçevesinde düzenlenmesi
  - Mali disiplinin sağlanması ile işletme yönetimlerinde esneklik oluşturabilecek bir mali sistem öngörülmesi
  - Hazırlanan kanunun genel hükümler içermesi, uygulamaya ait detayların ise bu kanuna göre daha sonra düzenlenecek ikincil mevzuatlarla düzenleneceği,
  - Mevcut işletmeler arasında yapılacak araştırmalar sonucunda bazı işletmelerin tasfiyesinin sağlanması şeklindedir<sup>29</sup>.

2013 yılında Başbakanlığa gönderilen tasarı incelendiğinde,

- Döner sermaye işletmeleri yönetimi için CEO yöneticilerin seçileceği, bu yöneticilerin kamudan atanacağı ve bu modelle işletme verimliliğinin arttırılacağı,
- Ek ödemeye ilişkin hükümler dışında dağınık olan tüm kanun maddelerinin kaldırılarak temel ve düzenleyici bir çerçeve kanun oluşturulacağı,

---

<sup>28</sup>Detaylı bilgi için bkz:

(Çevrimiçi)<https://www.sgb.gov.tr/MaliDurumBeklentilerRaporu/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202010%20Y%C4%B1%C4%B1%20Kurumsal%20Mali%20Durum%20ve%20Beklentiler%20Raporu.pdf> Erişim:29.06.2018

<sup>29</sup>Detaylı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://www.uhbd.org> Erişim: 29.06.2018

- Yeni kamu mali yönetimine uygun olarak saydamlık ve hesap verilebilirliğin güçlendirileceği,
- İşletme yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için aynı idare altında işletilen tüm döner sermaye işletmelerinin tek bir çatıda birleştirilerek toplam işletme sayısının 130' a indirileceği,
- İşletmelerin idareler nezdinde tek çatı altında birleştirilmesi sonucunda, nakit yönetimi ve taşınır mallarının yönetimi açısından ve mal alımları ile hizmet alımları sırasında idari ve mali yönetim açısından etkinliğin arttırılacağı,
- İşletmelerin bütçeleri, varsa yatırım programları, mal ve hizmet fiyatlandırmaları gibi konularında işletmelerin izleyeceği politikaları oluşturmak üzere 5 görevli yönetim kurulu üyesinden oluşan yönetim kurulunun devreye sokulacağı,
- İşletmelerde personel giderlerinin, gelirlerinin %50'sini geçmeme sınırı getirileceği,
- Maliyetin altında satış ve mali borçlanma yapılamayacağı,
- Merkezi yönetim bütçelerinin hazırlanması sırasında idarelere bağlı olarak kurulmuş döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin de göz önünde bulundurulacağı ve birlikte değerlendirileceği,
- İşletmeler bünyesinde kantin veya otoparkların işletmenin faaliyet bütünlüğünü bozmadığı durumlarda tamamlayıcı hizmet olarak gelir elde edilebileceği ve bu gelirlerin döner sermaye işletmelerine dahil edileceği,
- Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi planlanan mal ve-veya hizmet alımları için 7 yıla kadar kiralama yolunun sağlanabileceği,
- Döner sermaye işletmelerinin de işletme faaliyetleri doğrultusunda taşınmaz mal elde etmelerinin sağlanacağı anlaşılmaktadır<sup>30</sup>.

### 3.2.4. Çözüm Önerileri

Üniversite döner sermaye işletmelerinin kamu mali yönetimi açısından mevcut sorunları üst başlıklarda incelenmiştir. Bu sorunlara, kamu mali yönetimi çerçevesinde oluşturulabilecek çözüm önerileri ise aşağıda maddeler halinde belirtilmektedir:

<sup>30</sup>Detaylı bilgi için bkz: (Çevrimiçi) <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/90-yillik-duzen-degisiyor-25040891> Erişim: 30.06.2018

1. 5018 sayılı kanunda yer alan 1.maddede kanunun amacı “*kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü*” düzenlemektir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin mevcut mevzuat düzenlemeleri ile bu amaçları sağlaması mümkün olmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin, yeni kamu mali yönetimine adaptasyonunun, bu alanda yapılacak bir yasal düzenleme ile sağlanması öncelik kazanmaktadır. Kanun koyucuların, işletme büyüklükleri oldukça önemli bir boyuta oluşan bu işletmelerin kanuni çerçevesini ivedilikle hayata geçirmesi, işletmelerin daha aktif ve verimli olmalarına neden olacak düzenlemeleri yapmaları bu işletmelerin mali yönetim sistemine dahil olmalarına olanak sağlayabilecektir.

2. İşletmelerin kamu mali yönetiminde oluşturulan kalkınma plan ve programlarına daha aktif dahil edilmeleri, bu yolla ülke ekonomisinde hedeflenen ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasında 5018 sayılı kanuna tabi diğer tüm kuruluşlarla aynı yasal zeminde faaliyet göstermelerini mümkün hale getirebilecektir.

3. Kamu kesiminin sabit sermaye yatırımları arasında döner sermayeli işletmeler içerisinde üniversite döner sermaye işletmelerinin de yer alması nedeniyle, işletmelerin tarım, turizm, eğitim, sağlık ve diğer hizmetlerde sektörel yatırımlara neden olduğu, bu yüzden mali durumlarının yatırım programlarına imkan verecek şekilde işletmeler lehine düzeltilmesi ile işletmelerin ekonomiye daha fazla fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

4. İşletmelerin mevcut yapılarının kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı ilkesini yerine getirememesinden ötürü, işletmelerin mali yönetimlerinin bu ilkelere uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

5. Üniversite döner sermaye işletmelerinin, yeni kamu mali yönetim anlayışı çerçevesinde hesap verebilirliğinin, kamu mali yönetimi ile bütünleştirilmesi sonucunda, aynı doğrultuda sağlanması büyük önem taşımaktadır.

6. Üniversitelerde kurulmuş döner sermaye işletmelerinin, mali saydamlık ilkesini mevcut durumları ile gerçekleştirememesi nedeniyle, mali durumları hakkında kamuoyu bilgilendirilmeleri yapılamamaktadır. Bu sorunun çözülmesi de kamu mali yönetimi açısından önem taşımaktadır.

7. Kamu idareleri içerisinde özel bütçeye bağılı üniversiteler tarafından kurulan döner sermaye işletmelerinin mali raporları, kamu mali yönetimi sistemine rapor üretmemektedir. Bu nedenle kamu mali yönetiminde bütünlük ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

8. Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçeleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kullanılan ve bütçe kanunuyla yasalaşan bütçe hakkına aykırılık taşımaktadır. İşletme bütçeleri ayrıca, 5018 sayılı kanunda sayılan bütçe türleri dışında bir bütçeye sahip olduklarından, aynı kanunda yer alan, “*Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz.*” maddesini ihlal etmektedirler. Bütçe birliğinin dışında kalmaları nedeniyle, kanunun ilk düzenlemelerde tasfiyesini öngördüğü işletmelerin, daha sonra yapılan düzenlemelerle yeniden yapılandırmasının bu ilkeyi sağlayacağı düşünülmüş ancak bu yönde bir düzenleme henüz yapılmamıştır. Sıkı bir kamu mali yönetimi açısından döner sermaye işletmelerinin de bütçe birliği içerisine alınması gerekmektedir. Bu nedenle işletme bütçelerinin, 5018 sayılı kanunda ilk öngörüldüğü gibi bağılı buldukları idarelerin bütçeleri içerisine alınmaları bütçe birliği açısından önem kazanmaktadır.

9. Üniversite işletme bütçelerinin idarelerinin harcamalarını finanse etmesi sorununun, işletmelerin gelir-gider dengesizliğine neden olması ve bu nedenle bütçe gerçekleştirmelerinin doğru verileri sağlayamaması nedeniyle, işletmeler lehine sonlandırılması ile mali yapılarının iyileştirilebilmesine olanak sağlanabilir.

10. Üniversite döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin, hazırlanma, uygulanma ve kontrol edilme aşamalarında 5018 sayılı kanunda sayılan bütçe ilkelerine uygun bir yapıya kavuşturulmaları kamu mali yönetimi açısından önemlidir.

11. İşletmelerin kamu idaresi tarafından karşılanan idari personel, tesis bakım-onarım giderleri gibi giderleri için, üniversite özel bütçeleri içerisinde ayrı bir döner sermaye hesabında işletilmesi, işletmelerin giderlerinin takibi açısından önem taşımaktadır.

12. 5018 sayılı kanunun en önemli maddelerinden olan hesap verme sorumluluğu ilkesi, üniversite döner sermaye işletmelerinde de mevzuatlarının kanuna tam olarak adapte edilememiş olması nedeniyle kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını açısından gerçekleştirilemediğinden, bu ilkenin uyumlaştırılmasının sağlanması gereklilik kazanmaktadır.

13. Üniversite döner sermaye işletmeleri, 5018 sayılı kanununun 52. maddesinde yer alan genel yönetim sektörü kapsamında merkezi yönetim bütçe dışı kurumları arasında yer almaktadır. İşletmelere ait mali istatistiklerin kanun kapsamında incelenebilmesi için entegrasyonun tam olması gerekmektedir.

14. İşletmelerin kamu mali yönetimi çerçevesinde sayılan tüm idarelerde uygulanmakta olan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme sistemlerinin aynı şekilde işletmelere de uygulanacak biçimde yapılandırılması, işletmelerin bütçelerinin yeni kamu mali yönetim anlayışı içinde bütünlük oluşturması için gerekli olmaktadır.

15. İşletmelerin mali işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında nitelikli personel eksikliği nedeniyle yaşanan sorunlar için, 5018 sayılı kanuna tabi idarelerin mali hizmetler biriminde görev alacak personeller için öngörülen yeterliliklerin benzer şekilde işletmeler için de düzenlenmesi ve uygulanması, bu sorunların çözümünde rol oynayabilir.

16. Üniversite döner sermaye işletmelerinin mali mevzuatlara uygun olarak işletilebilmesi için, bir danışma kurulunun oluşturulması ve bu danışma kurulunun mali mevzuata yeterli derecede hakim olacak kişilerden oluşturulması, hatalı mali işlemlerin yapılmasını önleyebilir.

17. Üniversite döner sermaye işletmelerinde kullanılan kamu kaynaklarının daha fazla gelir elde etmesini önleyen bazı güncel olmayan mevzuatların (SUT fiyatları gibi) güncellenmesi, gelir-gider dengesizliğinin aşılabilmesi için oldukça önem taşımaktadır.

18. Hazine payı kesintisinin kamu iktisadi teşebbüslerinde olduğu gibi kalması, ancak bilimsel araştırma ve proje payı kesintisinin kaldırılması, işletmelerin kamu işletmesi niteliği taşıması nedeniyle önem kazanmaktadır.

19. Üniversite döner sermaye işletmelerine kurumlar vergisi kapsamında uygulamada farklı mükelleflikler tesis edildiği görülmektedir. İşletmelerin gayrisafi gelirlerinden yapılan yasal kesintilerin (daha önce yapılan mali düzenlemelerde hazine payı ile bilimsel araştırma proje paylarının) işletmelerin vergilendirilmesi yerine kullanılmış olması nedeniyle, işletmelerin kurumlar vergisi mükellefliklerinin tesis edilmeden işletilmeleri ve vergi mevzuatları karşısındaki statülerinin net olarak düzenlenmesi mevcut durumun çözümünü sağlayabilecektir.

20. Üniversite döner sermaye işletmelerinin farklı birimlerinde farklı ek ödeme oranları belirlenerek uygulanmakta olan ek ödeme dağıtım oranlarının sadeleştirilerek

daha adil bir sisteme oturtulması, dağıtım oranlarının belirlenmesi insiyatifinin ise işletmenin yürütme kurulundan ve yönetim kurulundan alınarak yasal tek oran uygulamasına geçilmesi bu konuda yaşanan sorunların çözümü açısından oldukça önemlidir.

21. İşletmelerin kadroya geçen taşeron personellerinin ücret ödemelerinin özel bütçe tarafından karşılanması, işletmelerin yaşadığı bütçe açıklarının giderilmesinde önemli bir rol oynayacağı düşünülmektedir.

22. Mevcut sistemde işletme gelirlerinin tahsil yetkisinin muhasebe yetkilisinde olması işletmenin kendi gelirlerinin takibini zorlaştırmaktadır. Ancak işletmenin şimdiki mali sistemlerinde gelirlerini tahsil etme ve kullanma yetkisinin işletmeye devredilmesi büyük bir zaafa neden olabilecektir. Bu nedenle tahsil yetkisi, ancak işletmelerin mali sistemlerinin kamu mali yönetimi çerçevesinde bir denetim ve uygulama sistemine oturtulması halinde işletmeye devredilebilecektir.

23. İşletmelerin yaşadığı bir diğer sorun olan KDV indiriminin yapılamayışının işletmelerin giderlerini arttırması nedeniyle, ilgili mevzuatta mahsup edilecek yani hesaplanan KDV tahsil edilmediği durumlar için bir yasal düzenleme yapılması büyük önem taşımaktadır.



## SONUÇ

Üniversite döner sermaye işletmeleri, özel bütçeye bağlı üniversiteler tarafından kurulurken, üniversitelerin ürettiği hizmetleri desteklemekle birlikte, kamu hizmetlerinin dışında özel sektör için de hizmet üreten kuruluşlardır. Tüm döner sermaye işletmeleri gibi, ülke ekonomisi içinde katma değer yaratmaktadırlar.

İşletmelerin faaliyet alanları incelendiğinde, kamu kesimi tarafından yapılan sabit sermaye yatırımları içerisinde yer aldıkları görülmektedir. Bu yönüyle üniversite döner sermaye işletmeleri, özellikle sağlık, eğitim, danışmanlık, turizm ve benzeri hizmet sektörleri ile tarım, gıda gibi sektörlerde de sektörel yatırım yapmakta ve bölgelerinde istihdam yaratmaktadırlar. Ayrıca üniversite döner sermaye işletmelerinin işletme yapısının öncelikli amacı kamu hizmeti sağlamaktır. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlarda yarattıkları iş hacmi, devlete ödedikleri vergiler gibi pozitif dışsallıklara neden olduğu tartışma götürmez bir gerçektir.

Üniversite döner sermaye işletmelerinin ürettikleri mal ve-veya hizmetler, ülke ekonomisine katkıda bulunmaktadır. İşletmelerin ekonomik faydaları arasında, kamu kaynaklarının etkin kullanımını hedefleyen kamu mali yönetimi çerçevesinde, kamusal hizmetlerin ilgili kamu idareleri tarafından bütçe gelirleri kullanılarak üretilmesi esnasında ortaya çıkan atıl kapasitelerin, bu işletmeler sayesinde, bütçe gelirlerini kullanmadan kamu kaynağının ikinci kez kullanılarak mal-hizmet üretilmesine olanak yaratmaları yer alır. İşletmeler, aynı zamanda mal ve-veya hizmet üretimi yaparak ülke milli gelirine gelir elde eden kuruluşlardır.

Üniversite döner sermaye işletmeleri, ilk olarak kuruldukları 1920'li yıllardan günümüze kadar, kamu mali yönetimi açısından sisteme tam olarak uyumlaştırılmamıştır. Ülkemizde kamu mali yönetim sistemi, Cumhuriyetin ilk yıllarında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. Ancak dünyada yaşanan ekonomik değişimlere uyum sağlamayan bu mali yönetim sisteminin, 2000'li yıllarda yaşanan ekonomik sorunlar nedeniyle, değişimine ihtiyaç duyulmuştur. Bu süreçte yapılan çalışmalar neticesinde, Türk kamu mali yönetiminde bir devrim niteliğindeki 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yayınlanmıştır.

5018 sayılı kanunun Türk kamu mali yönetimine getirdiği yenilikler içerisinde, o güne kadar bütçe birliği dışında kalan döner sermaye işletmeleri ile ilgili bir düzenleme yer almamıştır. Aksine, bütçe dışı kurumlar arasında yer alan döner sermaye işletmelerinin, kanunun ilk çıkarıldığı hali ile, tasfiyelerine hüküm verilmiştir.

Kamu ekonomisi içinde merkezi yönetim bütçesi gelirlerinin günümüzde yaklaşık %9'una ulaşan büyüklükleri nedeniyle, döner sermaye işletmelerinin izleyen süreçte tasfiyeleri yerine yeniden yapılandırılarak kamu mali yönetim ve denetimi içine alınması ile ilgili değişikliklerin yapıldığı gözlenmiştir. Ancak, 2007 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılacakları ve genel yönetim kapsamında kurulmuş olan fonlarla birlikte bağlı buldukları idarelerin bütçeleri içerisinde yer alacakları hüküm altına alınan döner sermaye işletmelerinin, Maliye Bakanlığı tarafından bir "Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı" hazırlanmasına rağmen yeniden yapılandırma ve yeni kamu mali yönetimi çerçevesinde mevzuat kapsamına alınma işlemlerinin tamamlanmadığı görülmektedir.

Mevcut uygulama mevzuatları gereği, ülkemizde benimsenen yeni kamu mali yönetimi çerçevesinde kamu kaynağının kullanılmasının genel esaslarından mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme esaslarına uyumlaştırılmayan üniversite döner sermaye işletmelerinin bu minvalde bir hukuki çerçeveye oturtulması gerekmektedir. Bu sayede halen bütçe dışı kurumlar arasında yer alan işletmelerin, 5018 sayılı kanun kapsamında kamu mali yönetiminde öngörülen bütçe birliği sağlanmış olacaktır. 5018 sayılı kanun gereğince kamu maliyesi açısından kamu malî yönetiminin uyumlu bir bütün olarak oluşturulması ve yürütülmesi ilkesi de yerine getirilebilecektir.

## KAYNAKLAR

- Aktan C., Kesik A., Dileyici D. (2012). *Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara.
- Aktan C., (2006). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aktan C., Dileyici D., Ağcakaya S., (2004). *Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık İçinde Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aktan C., Çoban, H., (2006). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayıncılık Yayıncılık, Ankara.
- Allen R., Hemming B., Potter H., (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*, Palgrave Handboks Publications, Hampshire-England.
- Alper, Ö., (2005). *Kamu Mali Yönetimi ile İlgili Mevzuat*, Denet Yayıncılık, İzmir.
- Boviard T., Löffler E., (2009). *Public Management and Governance*, Outledge Publications, London.
- Byrson J., (2004), *Strategic Planning For Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achivement*, Jossey-Bass Publication, USA.
- Can H., Tuncer D., Ayhan Y., (2001). *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Cangiano M., Curristine T., Lazare, M., (2013). *Public Financial Management and Its Emerging Architecture*, IMF Publications, Washington-U.S.A.
- Coşkun G., (1978). *Kamu Mali Yönetimi*, Türkiye Ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Doğan Basımevi, Ankara
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2000). “Özel İhtisas Komisyon Raporu: Sekizinci 5 Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık”, DPT 2517, Ankara.
- Durmaz, C., (2010). “Bürokrasi-Demokrasi İlişkisi ve Bürokratların Seçilmişlerce Kontrolü Sorunu”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler akültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 18(2), s.63-84.
- Eryılmaz, B. vd., (2013). *Kamu Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

- Johnson L.C., (1995). "Managing Financial Resources to Meet Environmental Infrastructure Needs: The Case of State Revolving Funds", *Public Productivity & Management Review*, Vol. 18, pp.263-275.
- Eğilmez M., (2016). *Kamu Maliyesi*, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- Franklin A.L., Douglas J.W., (2003). "Revolving Funds as Budgeting Tools: An Examination of Oklahoma State Agencies", *State & Local Government Review*, Vol. 35/2 , pp. 90-101.
- Güner A., (2006). "Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması", *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*", *Maliye Bakanlığı Yayınları*, Temmuz 2006, s.28-34.
- Hanoğlu M., (2016). "Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Yaşanan Sorunlar İçin Çözüm Önerileri", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: IX/2, s.133-140.
- Kalfa C., Ataay F.,( 2008). "Yönetişim: Devlet Toplum İlişkilerinde Yeni Bir Aşama", *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: XVII/ 3, s.229-240
- Karakaş M.,( 2005). "Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, X/2, s.291-305.
- Kolçak M., (2006). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, VII /1, s. 367-384.
- Mutluer K., Öner E., Kesik A., (2006) *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Nyamita M., Dorasamy, N., Garbharran, H., (2015). "A Review of Public Sector Financial Management Reforms: An International Perspective". *Public and Municipal Finance*, 4(2), pp. 25-37.
- Önder A., (2005). *Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle İlgili Mevzuat*, Denet Yayıncılık, İzmir.
- Özdemir İ., (2008). "Genel ve Özel Bütçeli İdarelerdeki Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması", *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2008, s.27-41.
- Özdemir M., (2008). "Kamu Yönetiminde Etik", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:III/7, s. 179-195.

Özpençe Ö., Özpençe A., (2013) ‘‘Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı ile AB Üyelik Sürecinin Uyum Yasası, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’’, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler akültesi Dergisi* Sayı: 25, s.197-222

Pehlivan, O., (2014). *Devlet Bütçesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Sakal M., Demirhan H.,(2017). ‘‘Hesap Verebilirliğin Koppell’in Hesap Verebilirlik Boyutları Çerçevesinde İncelenmesi’’, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler akültesi Dergisi*, Sayı: Şubat 2017, s.506-517.

Sayın Ş., Atiyas İ., (2000). *Kamu Maliyesinde Saydamlık*, TESEV Yayınları, İstanbul.

Sobacı M. (2007), ‘‘Yönetim Kavramı ve Türkiye’ de Uygulanabilirliği Üzerine Değerlendirmeler’’, *Yönetim Bilimleri Dergisi (Journal of Administrative Sciences)*, Sayı: 5(1), s..219-235.

Söyler İ., (1996).‘‘Ekonomideki Gizli Kit’ler (Döner Sermaye İşletmeleri) ve Bütçe Disiplini Açısından Değerlendirilmesi’’ *Maliye Dergisi*, Sayı:121,s. 40-48.

Tosunoğlu Ş., vd., (2013) . *Kamu Mali Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

<https://www.thefreedictionary.com/Revolving+Funds> Erişim: 27.02.2018.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070501-8.htm> Erişim: 27.02.2018.

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3649,muhasebepdf.pdf?0> Erişim: 27.02.2018

<https://www.hazine.gov.tr/File/Index?id=9EC4EFA7-9CD8-4EE0-BA3C>

9374CBA01123 Erişim: 01.03.2018

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> Erişim: 01.03.2018

[http://www.ekodialog.com/isletme\\_ekonomisi/isletme\\_ekonomisi\\_siniflandirilmasi.htm](http://www.ekodialog.com/isletme_ekonomisi/isletme_ekonomisi_siniflandirilmasi.htm)  
1 Erişim: 02.02.2018

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/02/20180204-11.htm> Erişim: 02.03.2018

<http://www.gib.gov.tr/doner-sermaye-isletme-mudurlugunun-kurumlar-vergisi-mukellefiyeti> Erişim: 02.03.2018

<https://www.epa.gov/cwsrf> Erişim: 26.02.2018

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf> Erişim: 02.03.2018

<https://www.muhasibat.gov.tr/content/kurumsal-mevzuat?tabId=6> Erişim: 02.03.2018

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102M1-3.htm>Erişim: 09.03.2018

[http://khgm.saglik.gov.tr/646\\_teskilat-semasi](http://khgm.saglik.gov.tr/646_teskilat-semasi) Erişim: 09.03.2018

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170515-1.htm> Erişim: 09.03.2018

[http://www.dosim.gov.tr/en/assets/documents/Ek.1\\_\\_\\_.Org\\_\\_.Yapisi\\_\\_.pdf](http://www.dosim.gov.tr/en/assets/documents/Ek.1___.Org__.Yapisi__.pdf) Erişim: 09.03.2018

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf> Erişim: 09.03.2018

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.10169&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> Erişim: 16.03.2108

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.10167&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> Erişim: 17.03.2018)

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.14728&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> Erişim: 02.06.2018.

<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

<http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm> Erişim: 25.02.2018

<https://dmis.muhasabat.gov.tr/doner-sermaye-istatistikleri.php> Erişim: 01.03.2018

<https://www.hazine.gov.tr/File/Index?id=9EC4EFA7-9CD8-4EE0-BA3C-9374CBA01123> Erişim: 02.03.2018

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102M1-3.htm> Erişim: 09.03.2018

[http://khgm.saglik.gov.tr/646\\_teskilat-semasi](http://khgm.saglik.gov.tr/646_teskilat-semasi) Erişim: 09.03.2018

[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel\\_raporlar/dis\\_denetim/2013\\_Dis\\_Denetim.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2013_Dis_Denetim.pdf) Erişim: 29.06.2018

<https://www.hazine.gov.tr/kamu-sermayeli-kurulus-ve-isletmeler-raporlari> Erişim: 29.06.2018

<http://www.bumko.gov.tr/TR,8157/2017-aralik-ayi-butce-gerceklesme-sonuclari.html> Erişim: 29.06.2018

<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2012/tarihce.html> Erişim: 25.02.2018

[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel\\_raporlar/dis\\_denetim/2016\\_Dis\\_Denetim.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2016_Dis_Denetim.pdf) Erişim: 29.06.2018

<https://www.sgb.gov.tr/MaliDurumBeklentilerRaporu/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202010%20Y%C4%B1%C4%B1%20Kurumsal%20Mali%20Durum%20ve%20Beklentiler%20Raporu.pdf> Erişim:29.06.2018

<http://www.uhbd.org> Erişim: 29.06.2018

“90 Yıllık Düzen Değişiyor”, (4 Kasım 2013). *Hürriyet*.

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/90-yillik-duzen-degisiyor-25040891> Erişim: 30.06.2018

<http://dsermaye.sdu.edu.tr/tr/kurumsal-tanitim/organizasyon-yapisi-4648s.html> Erişim: 29.05.2018

20.7.1961 Tarih ve 10859 Resmi Gazete Sayılı T.C. 1961 Anayasası

03.04.2007 Tarih ve 26482 Resmi Gazete Sayılı 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

9.1.1961 Tarih ve 10702 Resmi Gazete Sayılı 209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun

02.11.2011 Tarih ve 28103 Resmi Gazete Sayılı 663 Sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

6.11.1981 Tarih 17506 Resmi Gazete Sayılı 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

05.07.1983 Tarih ve 8098 Resmi Gazete Sayılı 12547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

24.12.2003 Tarih 25326 Resmi Gazete Sayılı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

24.12.2005 Tarih 26033 Resmi Gazete Sayılı 5436 Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi

1.05.2007 Tarih ve 26509 Resmi Gazete Sayılı Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

29.09.2010 tarih ve 27714 Sayılı Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1)

14.12.1983 Tarih ve 18251 Mük. Resmi Gazete Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

9.6.1927 Tarih ve 606 Resmi Gazete Sayılı 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu

29.09.2010 Tarih ve 27714 Resmi Gazete Sayılı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (SIRA NO: 31) Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı

22.03.2015 Tarih ve 29303 Resmi Gazete Sayılı Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği

15.05.2017 Tarih ve 30067 Resmi Gazete Sayılı Sağlık Bakanlığı ile Bağlı Kuruluşların Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Yönetmelik

09.01.1961 Tarih ve 10702 Resmi Gazete Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun

19.12.2010 Tarih ve 27790 Resmi Gazete Sayılı 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

04.02.2018 Tarih ve 30322 Resmi Gazete Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği

18.1.2007 Tarih ve 26407 Resmi Gazete Sayılı Taşınır Mal Yönetmeliği

Türk Dil Kurumu

18.02.2011 Tarih ve 27850 Resmi Gazete Sayılı Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usül ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

03.02.1984 Tarih ve 18301 Resmi Gazete Sayılı Yükseköğretim Kurumları Mediko-Sosyal, Sağlık, Kültür ve Spor İşleri Dairesi Uygulama Yönetmeliği



## **EKLER**

**Ek-1: 5018 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Düzenlemeler**

<b>SIRA NO</b>	<b>DÜZENLEMENİN ADI</b>	<b>DAYANAĞI</b>	<b>DURUMU</b>
1	<u>3067 sayılı Kalkınma Planlarının Yürürlüğe Konması ve Bütünlüğünün Korunması Hakkında Kanun</u>	5018 Md. 1	06/11/1984 tarihli ve 18567 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
2	<u>Merkez Bankası Kurumsal Sektör Listesi</u>	5018 md. 2	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının İnternet Sitesinde yer almaktadır.
3	<u>Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Ödeme ve Tahsilat İşlemlerinin Elektronik Ortamda Gerçekleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar</u>	5018 Md.6	18/06/2011 tarihli ve 27968 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
4	<u>Kamu Haznedarlığı Tebliği</u>	5018 Md. 6	08/12/2016 tarih ve 29912 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
5	<u>Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md.9	26/5/2006 tarihli ve 26179 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
6	<u>Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu</u>	5018 Md. 9	Kalkınma Bakanlığı/Kamuda Stratejik Yönetim internet sitesinde yer almaktadır.
7	<u>Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi</u>	5018 Md. 9	Maliye Bakanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
8	<u>Performans Programı Hazırlama Rehberi</u>	5018 Md. 9	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
9	<u>Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans</u>	5018 Md. 9	5/7/2008 tarihli ve 26927 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.

	<u>Programları Hakkında Yönetmelik</u>		
10	<u>Analitik Bütçe Hazırlama Rehberi</u>	50108 Md. 13,15	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün İnternet Sitesinde yayımlanmaktadır.(her yıl ilgili bütçe dönemini kapsayacak şekilde güncellenmektedir.)
11	<u>Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 14	17/02/2006 tarihli 26083 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
12	<u>Düzenleyici Etki Analizi Rehberi</u>	5018 Md. 14	"Düzenleyici Etki Analizi Çalışmaları" konulu Başbakanlık Genelgesi eki
13	<u>Orta Vadeli Program</u>	5018/Md 16	2017-2019 dönemini kapsayan Orta Vadeli Program, Kalkınma Bakanlığının internet sitesinde yayımlanmıştır.
14	<u>Orta Vadeli Mali Plan</u>	5018 Md.16	2017-2019 dönemini kapsayan Orta Vadeli Mali Plan, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
15	<u>Bütçe Çağrısı</u>	5018 Md. 16	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
16	<u>Bütçe Hazırlama Rehberi</u>	5018 Md. 16	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
17	<u>Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi</u>	5018 Md. 16,25	06/10/2016 tarihli 29849 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
18	<u>Bütçe Gerekçesi</u>	5018 Md. 18,29,36	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün

			internet sitesinde yer almaktadır.
19	<u>Yıllık Ekonomik Rapor</u>	5018 Md 18	Maliye Bakanlığının İnternet Sitesinde yayımlanmaktadır.
20	<u>Kamu Borç Yönetimi Raporu</u>	5018 Md. 18	Aylık ve yıllık olarak Hazine Müsteşarlığının internet sitesinde yayımlanmaktadır.
21	<u>Ayrıntılı Harcama ve Finansman Programlarının Hazırlanması, Vize Edilmesi, Uygulanması ve İzlenmesine Dair Usul ve Esaslar</u>	5018 Md. 20	(4) sıra numaralı Bütçe Uygulama Talimatı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
22	<u>Bütçe Uygulama Talimat ve Tebliği</u>	5018 md. 20, 21	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmaktadır.
23	<u>Merkezi Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Ödenek Gönderilmesine İlişkin Usul ve Esaslar</u>	5018 Md. 22	(5) sıra numaralı Bütçe Uygulama Tebliği, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yer almaktadır.
24	<u>2016 yılı Merkezi yönetim Bütçe Kanunundaki Yedek Ödeneklerin Kullanımı</u>	5018 Md. 23	Bütçe ve mali Kontrol Genel Müdürlüğünün internet sitesinde yayımlanmaktadır.
25	<u>Kalkınma Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK</u>	5018 Md. 25	08/06/2011 tarihli ve 27958 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
26	<u>2017 Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Karar</u>	5018 Md.25	19/10/2016 tarihli ve 29862 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
27	<u>4734 sayılı Kamu İhale Kanunu</u>	5018 Md.28	22/01/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

28	<u>Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md.29	17/7/2006 tarihli ve 26231 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
29	<u>Yılı Mali Durum ve Beklentiler Raporu</u>	5018 Md.30	Maliye Bakanlığının internet sitesinde yer almaktadır .
30	<u>Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporuna İlişkin Genel Yazı</u>	5018 Md.30	Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğünün İnternet Sitesinde yayımlanmıştır.
31	<u>Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentileri Raporu</u>	5018 Md.30	Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğünün İnternet Sitesinde yayımlanmıştır.
32	<u>Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)</u>	5018 Md. 31	31/12/2005 tarihli ve 4. mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
33	<u>Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:2)</u>	5018 Md. 31	28/4/2006 tarihli ve 26152 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
34	<u>Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği</u>	5018 Md. 33	31/12/2005 tarihli ve 3. Mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
35	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:24) Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri</u>	Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği	08/03/2007 tarihli ve 26456 sayılı RG'de yayımlandı.
36	<u>Mahalli İdareler Harcama Belgeleri Yönetmeliği</u>	5018 Md. 33	15/08/2007 tarihli ve 26614 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
37	<u>Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği</u>	5018 Md. 33	27/06/2007 tarihli ve 26565 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
38	<u>Ön Ödeme Usul ve</u>	5018 Md. 35	21/01/2006 tarihli ve

	<u>Esasları Hakkında Yönetmelik</u>		26056 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
39	<u>Yılı Bütçe Kanununa ekli (İ) Cetveli</u>	5018 Md. 35	24/12/2016 tarihli ve 29928 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete yayımlandı.
40	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği / Parasal Sınırlar ve Oranlar</u>	5018 Md. 35	13/01/2017 tarihli ve 29947 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
41	<u>Sosyal Güvenlik Kurumu Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönerge</u>	5018 Md. 35	Sosyal Güvenlik Kurumunun internet sitesinde yer almaktadır.
42	<u>Türkiye İş Kurumu Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönerge</u>	5018 Md. 35	Türkiye İş Kurumunun internet sitesinde yer almaktadır
43	<u>Türk Silahlı Kuvvetleri Stratejik Hedef Planının Gerçekleştirilmesi Maksadıyla gelecek Yıllara Sair Taahhütlere Girişme Yetkisinin Verilmesi Hakkında Kanun</u>	5018 Md. 35	11/07/1992 tarihli ve 21281 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
44	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:25) Ön Ödeme Usul ve Esasları</u>	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	08/03/2007 tarihli ve 26456 sayılı RG'de yayımlandı.
45	<u>Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</u>	5018 Md.39	23/07/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
46	<u>Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun</u>	5018 Md. 4, 6, 40	09/04/2002 tarihli ve 24721 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
47	<u>Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 41	17/03/2006 tarihli ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.

48	<u>Kamu İdarelerinin Kesin Hesaplarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 42	26/04/2006 tarihli ve 26150 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
49	<u>Sayıştay Kanunu</u>	5018 Md. 43, 68	19/12/2010 tarihli ve 27790 sayılı resmi Gazetede yayımlandı.
50	<u>Taşınır Mal Yönetmeliği</u>	5018 Md 44	18/01/2007 tarihli ve 26407 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
51	<u>Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik</u>	5018 Md. 44, 45, 60	02/10/2006 tarihli ve 26307 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
52	<u>Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Tahsis ve Devri Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md.45, 47	10/10/2006 tarihli ve 26315 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
53	<u>Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 49	13/05/2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
54	<u>Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği</u>	5018/Md. 49, 80 geçici 3	23/12/2014 tarihli ve 29214 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
55	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:41) Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Detaylı Hesap Planları</u>	5018/Md. 49, Genel Yönetim Muh.Yön. Md. 307	27/12/2014 tarihli ve mükerrer 29218 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
56	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:47) Amortisman ve Tükenme Payları</u>	Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Md. 29	04/11/2015 tarihli ve 29522 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
57	<u>Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği</u>	5018 Md. 49, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği hükümleri	27/12/2014 tarihli ve mükerrer 29218 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
58	<u>Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe</u>	5018 Md. 35, 49, 77 , Genel Yönetim Muhasebe	27/05/2016 tarihli ve mükerrer 29724 sayılı

	<u>Yönetmeliği</u>	<u>Yönetmeliği Hükümleri</u>	<u>Resmi Gazetede yayımlandı.</u>
59	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:46)</u> <u>Genel Yönetim Mali İstatistikleri</u>	5018 Md. 52	16/09/2015 tarihli ve 29477 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
60	<u>İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar</u>	5018 Md. 55.56.57.58	31/12/2005 tarihli ve 3. mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
61	<u>Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği</u>	5018 Md. 55,56,57,58,11,60,61,63,64	26/12/2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
62	<u>Mali İstatistikleri Değerleme Rehberi</u>	5018 Md. 54	Sayıştay Başkanlığı internet sitesinde yer almaktadır.
63	<u>Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi</u>	5018 Md. 55	Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü internet sitesinde yer almaktadır.
64	<u>Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve iç Denetim El Kitabı</u>	5018 Md. 55	Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol genel Müdürlüğü internet sitesinde yer almaktadır.
65	<u>Mali Hizmetler Uzmanlığı Yönetmeliği</u>	5018 Md. 60	06/02/2013 tarihli ve 28551 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
66	<u>Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 60 5436 Md 15	12/02/2006 tarihli ve 26084 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
67	<u>Mali Hizmetler Uzmanları Kadrolarının Kamu İdarelerine Tahsisine İlişkin 2006/10103 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı</u>	5018 Md. 60 5436 Md 15	04/03/2006 tarihli ve 26098 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı
68	<u>Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Denetimleri, Yetkileri ve Çalışma</u>	5018 Md. 61	31/12/2005 tarihli ve 3. Mükerrer 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.



	<u>Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>		
69	<u>Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No: 38) Muhasebe Yetkililerince Yapılacak Yetki Devri</u>	5018 md. 61	06/12/2014 tarihli ve 29197 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
70	<u>Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 62	21/01/2006 tarihli ve 26056 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
71	<u>Kamu İç Denetim Standartları</u>	5018 Md. 64	16/08/2011 tarihli ve 28027 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. (İDKK' nın 08/07/2011 tarihli ve 14 sayılı Kararı)
	<u>Kamu İç Denetim Standartlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Karar</u>	5018 Md. 64	22/02/2017 tarih ve 29987 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı. (İDKK' nın 29/12/2016 tarihli ve 10 sayılı Kararı)
72	<u>İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği</u>	5018 Md. 65	8/10/2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı. İDKK'nın 05.11.2007 tarihli ve 22 sayılı kararı, İDKK internet sitesinde yer almaktadır.
73	<u>İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 65	12/7/2006 tarihli ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
74	<u>İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 66	08/10/2005 tarihli 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

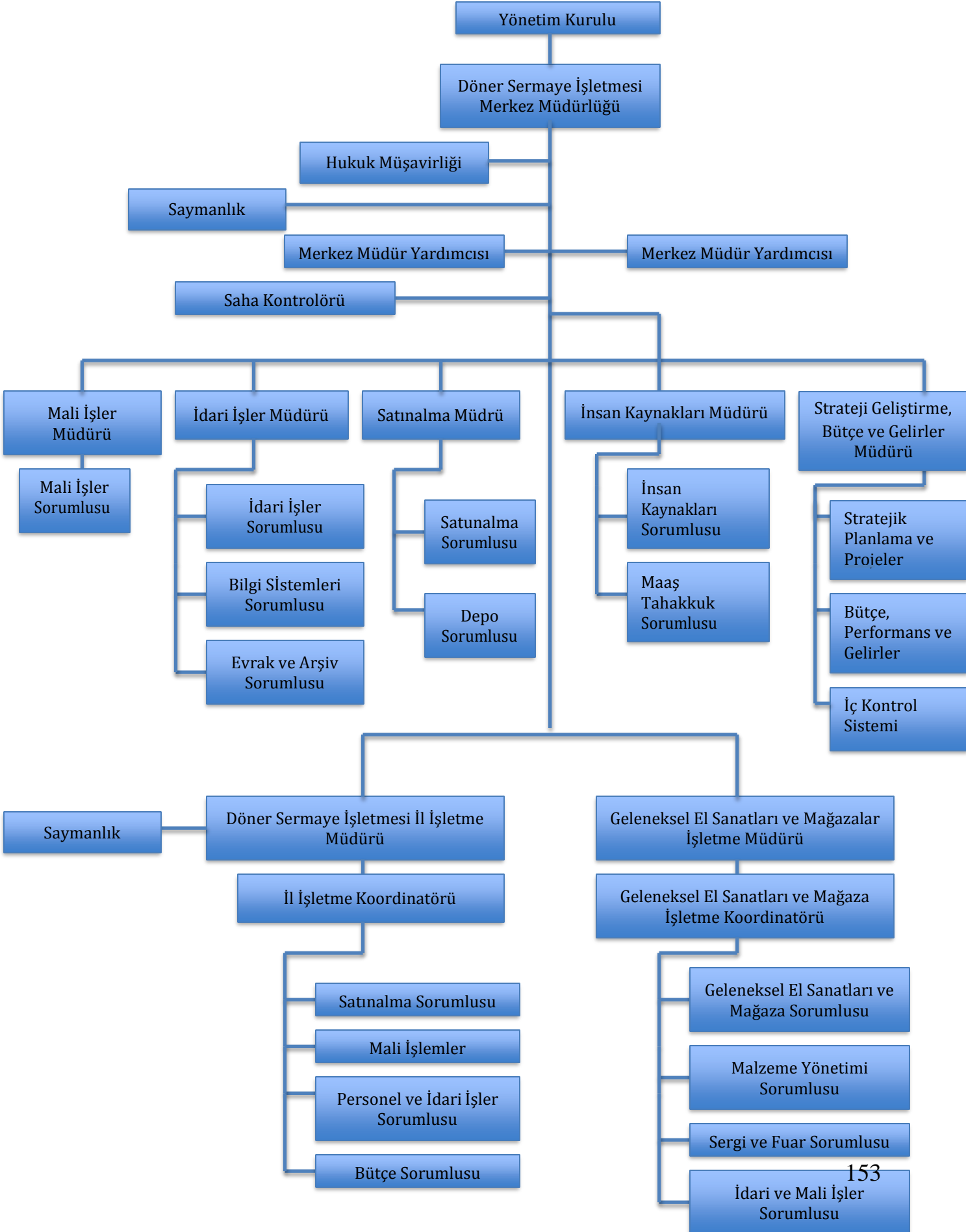
75	<u>5436 sayılı Kanunla İhdas Edilen İç Denetçi Kadrolarından (720) Adedinin Sınıf ve Derecelerinin Değiştirilerek Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesi Hakkında Karar</u>	5018 Md. 65 5436 Md. 16	6/8/2006 tarihli ve 26251 sayılı resmi Gazetede yayımlandı.
76	<u>Mahalli İdareler İçin İhdas Edilen İç Denetçi Kadroları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı</u>	5018 Md. 65	5/10/2006 tarihli ve 26310 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
77	<u>Bazı Mahalli İdarelere İç Denetçi Kadrosu İhdas Edilmesi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı</u>	5018 Md. 65	31/05/2013 tarihli ve 28663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
78	<u>Kamu İç Denetim Genel Tebliği</u>	5018 sayılı Kanun ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.	19/04/2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
79	<u>Kamu İç Denetim Rehberi</u>	5018 Md. 67/ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md.10,14,36,37,39,40,43,45, 53 ve 55	İDKK' nın 10/09/2013 tarihli ve 7 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.
80	<u>İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 66	8/10/2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
81	<u>Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik</u>	5018 Md. 71	19/10/2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
82	<u>14/7/2004 tarihli ve 5217 sayılı Özel Gelir ve Özel Ödeneklerin Düzenlenmesi ile Bazı Kanun ve</u>	5018 Md. 39	23/07/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.

	<u>Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun</u>		
83	<u>Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları</u>	5018 Md. 67	T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulunun internet sitesinde yayımlandı.
84	<u>Kamu Bilgi Teknolojileri Rehberi</u>	5018 Md.67/İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: Md.7,8,10,14,36,37 ve 55	İDKK' nın 22/01/2014 tarihli ve 1 sayılı Kararıyla kabul edilmiştir.
85	<u>Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi</u>	5018 Md.67/ İç Denetçilerin Çalışma usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik: Md. 4,10,13,13A ve 14	İDKK' nın 18/02/2016 tarih ve 2 sayılı Kararıyla kabul edilmiştir.
86	<u>Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi</u>	5018 Md. 67/İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik :Md.10	İDKK' nın 18/02/2016 tarihli ve 2 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.
87	<u>Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları</u>	5018 Md.67/ yön. Md.10	İDKK'nın 18/02/2016 tarihli ve 2 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.
88	<u>Kamu İç Denetim Birim Yönergesi</u>	Yön/13	T.C. Maliye Bakanlığı iç Denetim Koordinasyon Kurulunun internet sitesinde yayımlandı. (22.01.2007 tarih ve 2 sayılı Kurul Kararı)
89	<u>Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği</u>	5018/geçici 11	1/5/2007 tarihli ve 26509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
90	<u>İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı</u>	5018 Md. 67	05/04/2016 tarihli ve 29675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
91	<u>Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller</u>	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md. 30	17/02/2012 tarihli ve 28207 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.(Kurul Kararı)
92	<u>Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi</u>	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md. 8, 55	T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığının internet sitesinde yer

			almaktadır.
93	<u>İç Denetçi Atamaları ve İç Denetim Uygulamaları Genelgesi</u>	5018 Md. 65	T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
94	<u>5436 sayılı Kanunla İhdas Edilen İç Denetçi Kadrolarından (480) Adedinin Sınıf ve Derecelerinin Değiştirilerek Kamu Kurumlarına Tahsis Edilmesi Hakkında Karar</u>	5018 Md. 65	16/05/2013 tarihli ve 28649 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
95	<u>2014-2016 Dönemi Kamu İç Denetim Strateji Belgesi</u>	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md.39	İDKK Kararı/T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
96	<u>2017-2019 Dönemi kamu İç Denetim Strateji Belgesi</u>	İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Md.39	İDKK Kararı/T.C. Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi Koordinasyon Başkanlığının internet sitesinde yer almaktadır.
97	<u>5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Geçici 21 inci Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usullerin Belirlenmesine Dair Karar</u>	5018 geçici 21	24/05/2013 tarihli ve 28656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
98	<u>5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Geçici 21 inci Maddesinin Beşinci Fıkrası Kapsamındaki Sertifika Eğitimleri ve Sınavlarına İlişkin Esas ve Usullerin</u>	5018 geçici 21	30/11/2013 tarihli ve 28837 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

	<u>Belirlenmesine Dair Karar</u>		
99	<u>Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu</u>	5018 Md. 77	20/05/2006 tarihli ve 26173 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
100	<u>Sosyal Güvenlik Kurumu Bütçe Yönergesi</u>	5018 Md. 77	Sosyal Güvenlik Güvenlik Kurumunun internet sitesinde yayımlanmıştır.
101	<u>Belediye Kanunu</u>	5018 Md. 3, 77	13/07/2005 tarihli ve 25874 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
102	<u>Büyükşehir Belediyesi Kanunu</u>	5018 Md. 3, 77	23/07/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
103	<u>İl Özel İdaresi Kanunu</u>	5018 Md. 3, 77	04/03/2005 tarihli ve 25745 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.
104	<u>Mahalli İdare Birlikleri Kanunu</u>	5018 Md.3, 77	11/06/2005 tarihli ve 25842 sayılı Resmi Gazetede yayımlandı.

**Ek-2: Kültür Bakanlığı Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü Organizasyon Şeması**



## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı:** Gülsüm YALÇINKAYA

**Doğum Yeri:** ANKARA

**Doğum Tarihi:** 11.07.1976

**Medeni Hali:** Evli

### EĞİTİM DURUMU ( Kurum ve Yıl )

**Ortaokul ve Lise Eğitimi:**1987-1993 Ankara Mustafa Kemal Lisesi

**Lisans:**2000-2004, Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü

**Yüksek Lisans:** 2009 - Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü (halen devam ediyor).

### ÇALIŞTIĞI KURUMLAR

**1-** 1997-2001 Tepe Holding Tepe Mobilya Genel Müdürlüğü Satış Koordinatörlüğü

**2-** 2004 -2005 Inditex Group Bölüm Satış Müdürü

**3-** 2005-2007 Fiba Holding, Marks And Spencer Müşteri Hizmetleri Yöneticisi ve Bölüm Yöneticisi

**4-** 2007- 2017 Pamukkale Üniversitesi Şehit Ömer Halisdemir Spor Bilimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi Öğretim Görevlisi,

**5-**2007-2017 Pamukkale Üniversitesi Şehit Ömer Halisdemir Spor Bilimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi Mali İşler, Satın alma, Taşınır İşlemler Birim Koordinatörü, Gider Gerçekleştirme Görevlisi, Müdür Yardımcısı

**6-** 2017- Pamukkale Üniversitesi Honaz Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü Öğretim Görevlisi (Devam edilmekte)

**7-** 2018- Pamukkale Üniversitesi Honaz Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü Bölüm Başkan Yardımcısı(Devam edilmekte ).

### KULLANILAN BİLGİSAYAR PROGRAMLARI

**1-** Office programları (Word, Excel, Powerpoint vb.)

**2-** Photoshop

### DİL BİLGİSİ

**1-**İngilizce (iyi seviyede).