

T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Yüksek Lisans Tezi

Seyfettin ESEN

✓

ESKİŞEHİR, 1987

İ Ç İ N D E K İ L E R

SUNUŞ.....	1
------------	---

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

D Ö N E R S E R M A Y E İ Ş L E T M E L E R İ

<u>1. SERMAYE.....</u>	4
1.1. SABİT SERMAYE.....	5
1.2. DÖNER SERMAYE.....	6
1.3. KAMU EKONOMİSİNDE DÖNER SERMAYE.....	7
<u>2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ DAYANAĞI AMACI</u> <u>VE YARARLARI.....</u>	10
2.1. KURULUŞ DAYANAĞI.....	10
2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ AMAÇLARI.....	11
<u>2.2.1. Ana Amaçlar.....</u>	12
<u>2.2.2. Özel Amaçlar.....</u>	13
2.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN YARARLARI.....	14
<u>2.3.1. Ekonomik Yararlar.....</u>	14

2.3.1.1. Temel Hizmet Gören Birimlere Destek Hizmeti Sağlamak.....	16
2.3.1.2. Ekonomideki Boş Kapasiteyi Değerlendirmek.....	17
2.3.1.3. Mal Veya Hizmet Üreterek Piyasada Oluşan Talebi Karşılılamak.....	18
2.3.1.4. Devlete Ek Gelir Sağlamak.....	19
<u>2.3.2. Toplumsal Yararlar.....</u>	20
2.4. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İLE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER ARASINDAKİ FARKLAR.....	22
<u>3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN TÜRLERİ.....</u>	23
3.1. ÇALIŞMA ALANLARINA GÖRE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER.....	23
3.2. BAĞLI BULUNDUKLARI İDARELERE GÖRE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER.....	24
<u>3.2.1. Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler.....</u>	24
<u>3.2.2. Genel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler.....</u>	25

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

D Ö N E R S E R M A Y E L İ İ Ş L E T M E L E R D E B Ü T Ç E

<u>1. GENEL AÇIKLAMA.....</u>	27
<u>2. BÜTÇE.....</u>	29
2.1. BÜTÇENİN YARARLARI.....	32
2.2. BÜTÇE ÇEŞİTLERİ.....	33
<u>2.2.1. İşletme Bütçeleri.....</u>	33
<u>2.2.2. Devlet Bütçesi.....</u>	34
<u>2.2.3. Döner Sermayeli İşletme Bütçeleri.....</u>	34
<u>2.2.4. Bütçeleme İlkeleri.....</u>	39

2.2.5. Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçenin
Yasal Dayanağı.....41

3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇEYİ HAZIRLAYAN VE
ONAYLAYAN ORGANLAR.....42

3.1. GENEL BÜTÇELİ İDARELERE BAĞLI OLANLAR.....43

3.2. KATMA BÜTÇELİ İDARELERE BAĞLI OLANLAR.....44

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

D Ö N E R S E R M A Y E L İ İ Ş L E T M E L E R D E
M U H A S E B E S İ S T E M İ

1. GENEL AÇIKLAMA.....45

2. MUHASEBE.....46

3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE
ÖĞELERİ.....49

3.1. PERSONEL.....52

3.2. HABERLEŞME ARAÇLARI.....53

3.2.1. İlk İşlem Belgeleri.....53

3.2.2. Kayıt Belgeleri.....57

3.2.3. Defter Sistemleri.....57

3.2.3.1. İtalyan Defter Sistemi.....58

3.2.3.2. Amerikan Defter Sistemi.....61

3.2.4. Hesap planları.....63

3.3. RAPORLAR.....66

3.4. DONANIM.....68

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

T E K İ R D A Ğ E N D Ü S T R İ M E S L E K L İ S E S İ
D Ö N E R S E R M A Y E İ Ş L E T M E S İ N D E K İ
M U H A S E B E S İ S T E M İ U Y G U L A M A S I N I N
İ N C E L E N M E S İ

1. GENEL AÇIKLAMA.....71

2. İŞLETMENİN TANITILMASI.....	71
3. <u>TEKİRDAĞ ENDÜSTRİ MESLEK LİSESİ DÖNER SERMAYE İŞLET-</u> <u>MESİNİN MUHASEBE SİSTEMİ</u>	74
3.1. PERSONEL.....	74
3.2. HABERLEŞME ARAÇLARI.....	75
<u>3.2.1. İlk İşlem Belgeleri</u>	75
<u>3.2.2. Kayıt Belgeleri</u>	81
<u>3.2.3. Hesap Planı</u>	87
3.3. RAPORLAR.....	93
3.4. DONANIM.....	97
S O N U Ç.....	98

S U N U Ş

Kaynaklarla ihtiyaçlar arasında tercihlerin yapılması ve denkleştirilmesi, bireylerin ve her türlü sosyal üniteler ile devletlerin temel sorunlarının başında yer almaktadır.

Ortak ihtiyaçların giderilerek, toplum için gerekli ve yararlı olan işlerin yapılması amacına yönelik olan devlet, bu gereksinimleri cevaplayabilmek için kaynaklar bulmak ve bu kaynakları denkleştirmek, özetle, bir bütçe düzenlemek zorundadır.

Birarada yaşama zorunluluğu içinde bulunan insanların, bireysel ihtiyaçlarının yanında, toplumsal yaşamın gereklerinden kaynaklanan, bir takım sorunları da vardır. Toplumun gelişmesi ile birlikte artan ve çeşitlenen ihtiyaçların, kişisel olanaklarla karşılanamaması sonucunda toplumun büyük gücü ve otoritesi olarak devlet yapısı ortaya çıkmıştır. Bu yapının yardımı ile ortak ihtiyaçların giderilmesine çalışılmıştır.

Ancak, ortak ihtiyaçların karşılanabilmesi için gerekli ve yeterli miktarda gelir unsurunun yaratılması ve bunlarla ihtiyaçların karşılanması yoluna gidilmişse de, bu uygulama yeterli olmamıştır. Tüm ihtiyaçların tek bir bütçeden, diğer bir ifade ile; genel bütçe içinden karşılanamaması

sonucunda bazı kamu kurumlarının sahip olduğu özellikler de-
ğerlendirilerek katma bütçe ve özel bütçe uygulamalarına da
yer verilmiştir.

Çalışma konumuzu oluşturan döner sermayeli işletmeler
de, bu kamu kurumlarının götürdüğü hizmetlerin ve mevcut büt-
çelerinin yetersiz olması sonucunda ortaya çıkmıştır. Döner
sermayeli işletmeler ilk kez, 1925 yılında genel bütçeli kuru-
luşlara bağılı olarak kurulmuş ve 26.5.1927 tarih ve 1050 sayı-
lı MUK'un (Muhasebe-i Umumiye Kanunu) 49. maddesi ile hukuki
bir yapı kazanmıştır.

Bu kanun ile döner sermayeli işletmelerin, genel bütçe
içinde yer alan kamu kurumlarına bağılı olarak kurulmaları ve
bir takım ticari, sınaî , tarımsal faaliyetleri yapabilmeleri
öngörülmüştür. Ancak, döner sermayeli işletmelerin sağladığı
çeşitli olanaklardan yararlanmak isteyen katma bütçeli ve
özel bütçeli idarelerde kendi yapıları içinde bu işletmeleri
kurmuşlardır. Böylece 1050 sayılı MUK'un 49. maddesi dışına
çıkılmıştır. 1984 yılı verilerine göre ülkemizde, 1925 yılı-
ndan bu yana toplam 1648 döner sermayeli işletme kurulmuş ve
halen faaliyetlerine devam etmektedirler. Bu işletmelerin 1984
yılındaki nominal sermayeleri toplamı 38.673.810.433-İT'ya ,
ödenmiş sermayeleri toplamı ise 32.406.270.151-İT'ya ulaş-
mıştır(1).

Çalışma konumuzu oluşturan döner sermayeli işletmeleri,
makro açıdan değerlendirdiğimizde gerek üretim gerekse istih-
dam edilen işgücü gerekse ulaştığı sayı ve sermaye yönünden
önemli büyüklüğe eriştiği görülmektedir. Ancak, bu işletmele-
re gereken önemin verilmemesi sonucu, belirli bir sistemden
yoksun düzenlemeler topluluğu haline dönüşmelerinin yanında,

(1) Ayhan EVRENSEL, Türkiye'de Döner Sermaye İşletmeleri
Üzerine Bir Araştırma ve Model Önerisi, (Yayınlanmamış
Doktora Tezi) Eskişehir, 1986, s.163-165.

yapılan araştırmaların azlığı da dikkati çekmektedir. Bu alandaki boşluğu kısmen de olsa doldurarak bir katkıda bulunmak amacı ile döner sermayeli işletmelerin muhasebe sistemi incelenmeye çalışılmıştır.

Araştırmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde döner sermaye işletmesi tanımlanmıştır. Daha sonra bu işletmelerin kuruluş gerekçeleri, amaçları ve sağladığı yararlar belirtilerek Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile aralarındaki farklar üzerinde açıklayıcı bilgiler verilmiştir. Yine bu bölümde döner sermayeli işletmeler çalışma alanlarına ve bağlı buldukları idarelere göre sınıflandırılmıştır.

İkinci bölümde bütçenin tanımı yapılarak, bütçenin sağlayacağı yararlar belirtilmiş, bütçe çeşitleri ile bütçeleme ilkeleri üzerinde durulmuştur. Döner sermayeli işletmelerde bütçenin dayanağına işaret edilerek bütçeyi yapan ve onaylayan organlar belirtilmiştir.

Üçüncü bölümde muhasebe ve hesap planı kavramları tanımlanarak bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra muhasebe sistemi açıklanarak, muhasebe sisteminin öğeleri incelenmiş ve döner sermaye işletmeleri ile genel olarak bağlantı kurulmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde döner sermaye işletmelerinden, bir örnek olarak Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi'nin muhasebe sistemi incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

1. SERMAYE

Döner sermayenin tanımına geçmeden önce sermaye kavramını inceleyecek olursak; A. Smith'e göre sermaye, tasarruf neticesinde doğar. Ricardo, sermayeyi birikmiş emek olarak ifade etmiş ve sermayenin daha evvelden sarfedilmiş emeklerin billurlaşmasından meydana geldiğini söylemiştir. İrving Fisher, üretilmiş mallardan bir kısmının, stok edilmesi sermayeyi doğurur demektedir. Bunların yanında sermaye üretilmiş üretim vasıtaları olarak da tanımlanmıştır(2).

Ekonomi biliminde sermaye; geniş anlamda üretimin bir unsuru, bir üretim faktörü olarak gözönüne alınır ve sermaye üretilmiş üretim aracı olması yönünden incelenir(3).

İşletmecilikte sermaye; bir işletme içinde, işletmenin amacına ve üretim didinmelerine uygun olarak toplanmış olan

(2) Orhan OĞUZ, Genel İktisat Teorisi Dersleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr- Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.323/556, Cem Ofset, İstanbul, 1979, s. 26-27.

(3) Mehmet OLUÇ, İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, C.1, B.2, Sermet Matbaası, İstanbul, 1963, s.347.

üretim araçlarının tamamıdır. Bu tanıma göre, işletmeye ve işletmenin, üretim didinmelerine yabancı olan unsurlara sermaye olarak bakılmamaktadır(4).

Muhasebe dilinde sermaye; varlıklar ile borçlar arasındaki farktır. Bu açıdan muhasebede sermaye, işletme sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını ifade eder(5).

Sermayeyi çeşitli şekillerde sınıflandırmak olasıdır. Buna göre(6):

i. Kullanılış şekillerine göre

- Sabit sermaye

- Döner sermaye

ii. Niteliklerine göre

- Maddi sermaye

- Maddi olmayan sermaye

iii. Kaynaklarına göre

- Özkaynak sermayesi

- Dış kaynak sermayesi olarak sıraladıktan sonra

konumuzla olan ilişkisi nedeniyle kullanılış şekillerine göre sermaye türlerini kısaca inceleyeceğiz.

1.1. SABİT SERMAYE

İşletmelerin sahip olduğu, satılmak gayesi taşımayan, işletme faaliyetlerinde kullanılan ve nisbeten devamlı bünde olan varlıklara sabit sermaye denir(7). Bu varlıklar çok kez üretime katılarak başka bir şekle girmeden kullanılamaz

(4) OLUÇ, s.348.

(5) Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, Kalite Maatbaasi, Ankara, 1977, s.7.

(6) OLUÇ, s.349-351.

(7) CEMALCILAR, s.368.

hale gelinceye kadar yavaş yavaş tüklenen sermaye unsurlarıdır. Gayrimenkuller, makinalar, taşıtlar, yeraltı kaynakları, yeraltı ve yerüstü düzenleri, demirbaş ve benzeri değerler sabit sermaye unsurları olarak sayılabilir.

1.2. DÖNER SERMAYE

Aktif kalemlerden kasa ve bankalar ile bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilebileceği, satılabileceği, tüketilebileceği sanılanlar döner sermaye grubunu meydana getirir. Döner sermaye grubuna tarife bağlı kalmak kaydıyla, kasa, bankalar, hisse senetleri ve tahviller, alacaklar ve alacak senetleri, stoklar ve peşin ödenmiş giderler girer(8).

Döner sermaye grubuna giren bu değerleri kısaca şöyle açıklayabiliriz;

i. Kasa ve Bankalar: Kasa ve bankadaki emre hazır para yanında, işletmenin lehine keşide edilmiş fakat henüz tahsil edilmemiş çekler, eldeki posta ve damga pulları, Türk Lirası üzerinden eldeki dövizler, vadeleri gelmiş faiz veya kâr payı kuponları, belgesi ele geçmiş fakat henüz tahsil edilmemiş banka ve posta havaleleri(9),

ii. Hisse Senetleri ve Tahviller: İşletmenin elinde boş bulunan paralarla, gelir elde etmek için, satılabilir piyasası olan hisse senedi ve tahvillerden tekrar satmak amacıyla alınan menkul kıymetler,

iii. Alacaklar: İşletmelerin satış veya hizmet götür-

(8) Sabri BEKTÖRE; Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Mali Tablolar Analizi, E.İ.T.İ.A. Ya.No. 220/143, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1980, s.10-11.

(9) Özgül CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, E.İ.T.İ.A. Ya.No. 102, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.55.

mesi sonucunda ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacakları ile merkez ve şubelerden, iştiraklerden, personelden ve ortaklardan olan alacaklar,

iv. Stoklar: Ticari işletmelerdeki mallar ile üretim işletmelerindeki; mamul, yarı mamul, ham madde ve malzemeler,

v. Peşin Ödenmiş Giderler: Gelecek dönemde kullanılacak veya faydalanılacak olan ve kapanan dönem içinde parası ödenmiş olan kömür, kırtasiye, kira, sigorta primi ve pul gibi değerler (10) döner sermaye unsurlarıdır.

İşletmelerin kullandıkları teknoloji ne kadar ileri olursa olsun optimum bir döner sermayeden yoksunsa, sahip olduğu sabit varlıklardan da yeterince faydalanması olanaksızdır. Bu nedenle işletmelerde döner sermayenin yapısı ve büyüklüğünün belirlenmesi çok önemlidir.

1.3. KAMU EKONOMİSİNDE DÖNER SERMAYE

Çalışma konumuzu oluşturan kamu döner sermaye işletmelerine ilişkin olarak gerek MUK'da gerekse bu kuruluşlarla ilgili diğer kanunlarda tanım yapılmamış ancak, döner sermayenin verilmiş amacı ve çalışma alanı gibi noktalar açıklanmakla yetinilmiştir.

Döner sermaye işletmeleri devletin götürdüğü hizmetlerin tümünün genel bütçe içinden karşılanamaması sonucu, temel amacı kamu hizmeti sunmak olan kamu kuruluşları bünyesinde kurulmuşlar ve bağlı buldukları idarelerin ünvanına "Döner Sermaye İşletmesi" sözcüğünün eklenmesi ile adlandırılmışlardır(11). Bu nedenle döner sermayeleri,

(10) BEKTÖRE; ÇÖMLEKÇİ, s.12.

(11) Ahmet ALAGÖZ, Kamu Döner Sermaye İşletmeleri, D.S.İ. Matbaası, Ankara, 1982, s.13.

bağlı buldukları kamu kuruluşlarının bir yan kuruluşu olarak görebiliriz. Ana kuruluş ise döner sermayenin bağlı olduğu idaredir.

Belirli bir kamu hizmeti sunmak için kurulmuş bulunan, çeşitli kamu kuruluşlarında, kuruluş nedenini oluşturan faaliyetlerin yürütülmesi sırasında veya bu tür faaliyetlerden sonra, kapasite ve kaynak fazlası ortaya çıkabilmektedir. Bununla beraber bu kuruluşların ürettiği mal veya hizmetten yararlanmak isteyen potansiyel bir pazarın oluşması, döner sermayeli işletmelerin kuruluş gerekçelerini oluşturmaktadır. Bu nedenlerin yanında kamu kurumu tarafından üretilen ve döner sermaye aracılığı ile satışı yapılacak mal veya hizmetin piyasada fiyatının oluşması da gerekmektedir.

Bu özellikleri taşıyan genel veya katma bütçeli idarelere bağlı kuruluşlara para, mamul, yarı mamul, ham madde gibi döner sermaye unsurları ile bina, makina, döşem ve demirbaş gibi sabit sermaye unsurları da (12) verilme suretiyle çeşitli kamu kuruluşları, temel amaçlarının yanında ya da onun bir yan ürünü olarak küçük çaplı; ticari, sınaî, tarımsal(13) kültürel ve mesleki faaliyetlerde bulunabilme olanağı sağlanmıştır. İşte kendilerine verilen bu sermaye unsurları ile çalışan işletmelere de döner sermayeli işletme denilmektedir.

Döner sermayeli işletmelere, yaptıkları ürünlerin satışından elde ettikleri gelirler ile tekrar üretim yapmak için gerekli satın alma ve ödemeleri yapma yetkisi verilir. Döner sermaye olanağı, kamu hizmeti üreten devlet dairelerinin, üretim yaparak piyasaya açılmasına olanak veren bir pencere gibidir(14). Kamu idarelerine tahsis edilen ödenek

(12) ALAGÖZ, s.13.

(13) Kenan BULUTOĞLU; Erciş KURTULUŞ, Bütçe ve Kamu Harcamaları, B.1, Kent Basımevi, İstanbul, 1981, s.450.

(14) BULUTOĞLU; KURTULUŞ, s.4+5.

ancak bir kez kullanılarak gider yapılabilir. Bu kullanım sonucunda gelir unsuru ortaya çıksa bile bu gelirin kullanımı söz konusu olamaz. Ancak döner sermayeli işletmelerin özelliğinden dolayı verilen ödenek tekrar tekrar kullanıma konu olmaktadır.

Döner sermaye, kamu maliyesi alanında belirli ve sürekli bir hedefin elde edilmesi için genel ya da katma bütçeden bir miktar paranın, azaltılmamak şartı ile kuruluşa ya da bu kuruluşla ilgili işletmelere verilmesidir. Döner sermayenin tahsis edildiği kuruluş genellikle, ayrı gelir kaynaklarına sahip olduğundan, zaman içinde girdilerini yıllık devlet bütçesi ödeneklerinden değil, kendi gelirlerinden karşılayacak ve tahsis edilen döner sermayesini muhafaza edecektir. Döner sermaye ile yönetilen kuruluşun zarar etmesi ile, tahsis edilen varlığı azaldığı taktirde, sermayeyi ilk tahsis eden devlet bütçesinden yeni tahsislerle, sermayenin tükenmesi önlenecektir(15).

Konuyu toparlayacak olursak, kamu ekonomisindeki döner sermaye kavramı ile işletme ekonomisindeki döner sermaye veya çalışma sermayesi deyimini ile ifade edilen döner varlıkların yanında, sabit sermaye unsurları da kastedilmektedir. Ayrıca, üretimin diğer üç faktörü olan toprak, emek ve teşebbüs unsurlarını da kapsamaktadır. Kamu döner sermayesi deyimini, sabit ve döner sermayenin de dahil olduğu kurulmuş ve faaliyetini sürdüren bir işletme anlamını ifade etmektedir(16). Bu nedenle kamu ekonomisindeki döner sermaye kavramı, işletmecilikteki döner sermaye kavramından farklı olarak daha geniş ve kapsamlı olmaktadır.

(15) Bkz. Ak İktisat Ansiklopedisi, İstanbul, 1973, s.241.

(16) ALAGÖZ, s.14.

2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ DAYANAĞI, AMACI VE YARARLARI

2.1. KURULUŞ DAYANAĞI

Ülkemizde döner sermaye kavramı ilk kez 1925 yılında 26.1.1925 gün ve 549 sayılı Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun'la yer almıştır. Ancak bu dönemde döner sermayeli işletmelerle ilgili hukuki bir düzenleme bulunmamakta idi. Daha sonra 26.5.1927 tarih ve 1050 sayılı MUK'un yürürlüğe girmesi ile döner sermayeli işletmelerde hukuki bir kalıba sokulmuş oldu.

1050 sayılı MUK'daki döner sermayeli işletmelerin kuruluş nedeni kabul edilen 49. madde şöyledir(17):

MADDE 49- Muvazenei Umumiye dahilinde idare edilmekte olan sınaî ve ticari müessese ve idarelerin mevaddı ibtida-iye ve malzeme mubayaa bedelleriyle müteahassis ve amele ücretleri mütedavil sermaye namı ile bütçelere konulan tahsisat ile tedvir ve tesviye olunur.

Bu müessesat ve idarelerin mütedavil sermaye tahsisatından istimal olunmayan miktarı sene nihayetinde iptal ve istimal olunan sermayeden müteahassıl varidat fazlaları da irat kaydolunur.

Madde metnini bugünkü dille açıklamak gerekirse; Genel Bütçe içinde idare edilen sınaî ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan miktarı, yıl sonunda iptal edilir,

(17) Kemal SEVER, Devlet İhale Kanunu, Genel Muhasebe Kanunu, Ayniyat Yönetmeliği, ?, Mersin, 1984, s.349-350.

kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da bütçeye gelir yazılır denilmektedir(18).

Bugünkü durum, MUK'un 49. maddesi ile kabul edilen esaslardan hayli farklıdır. Gerçekten 49. madde, yalnız ticari ve sınaî müessese ve idareler için döner sermaye imkanı tanıdığı halde, halen ticari ve sınaî mahiyet arzetmeyen faaliyet sahalarında dahi döner sermaye tatbikatı mevcuttur(19). İlgili kanun maddesindeki kalıba uygun olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ise Darphane ve Damga Matbaası, Müze Eserleri ve Velidebağ Provantorium ve Sanatorium Hastahaneleridir.

Döner sermaye işletmelerinin sağladığı çeşitli olanaklardan yararlanmak isteyen bir çok kamu kurumu 49. maddenin dışına çıkarak özel kuruluş kanunlarına veya bütçe kanunlarına ya da kuruluş kanunlarına konulan özel hükümlere dayanarak döner sermaye işletmesi kurmuşlardır. Bu nedenle bu işletmeler daha karmaşık ve belli bir sistemden yoksun yapıya bürünmüşlerdir.

Daha sonraki dönemlerde 27.9.1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun'un 40. maddesine göre bakanlıklar ve bağlı kuruluşların ihtiyaç duyması halinde döner sermaye işletmesi kurabileceği belirtilmiştir.

2.2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN KURULUŞ AMAÇLARI

Devlet hizmetlerinin yürütülmesi sırasında bu hizmete bağlı bazı işlerde işletmecilik yapılabilmektedir. Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amacı, devletin temel hizmetlerinin

(18) Dincer GÖNEN; Hikmet IŞIK, Döner Sermayeli Kuruluşlarda; İhale, Muhasebe, Denetim, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s.6.

(19) EVRENSEL, s.38.

yani, kamu görevlerinin yürütülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak beliren, ticari ve endüstriyel hizmetlerini de bir yan faaliyet olarak yürütemeye amacına dayanmaktadır(20). Diğer bir ifade ile döner sermayeli işletmeler, devletin temel görevlerini yürütürken, bu görevleri aksatmadan, bir yan faaliyet olarak ticari, sınaî ve kültürel faaliyette bulunurlar. Asıl amaçları karlılık ve verimlilik olmayıp, ekonomik ve toplumsal fayda ile birlikte ve yine kamunun yararına yönelik olarak yaratmak için kurulur ve faaliyetlerini yürütürler(21).

Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amaçlarını ana amaçlar ve özel amaçlar olarak ikiye ayırıp inceleyebiliriz.

2.2.1. Ana Amaçlar

Döner sermayeli işletmeler kurulurken onlardan, öncelikle beklenen çeşitli beklentiler vardır. Şöyle ki, kamu hizmeti döner sermaye faaliyeti nedeniyle kesintiye uğramamalıdır. Ayrıca, ortaya çıkan kapasite fazlası değerlendirilerek talebi oluşan mal veya hizmetin üretimi yapılmalıdır. Bu çalışmalar sonucunda sağlanan gelirlerle, devlete ek bir kazanç olanağı yaratılacaktır. Burada özellikle vurgulamak istediğimiz bir nokta da, kamu kurumlarınca döner sermaye işletmesi kurmak için kapasite fazlası yaratmaya çalışılmaması gerekmektedir. Aynı zamanda, her ne kadar belli bir ücret karşılığı döner sermayelerin, bir takım faaliyetlerinden yararlanan kişiler bir bedel ödeyecekse de sosyal içeriği ağır basan döner sermayelerde, aşırı bir fiyatlamanın da uygun düşmeyeceği belirtilmiştir.

Bu açıklamalarımız ışığında döner sermayeli işletmelerin ana kuruluş amaçları şöyle sıralanabilir(22):

(20) ALAGÖZ, s.16.

(21) ALAGÖZ, s.32.

(22) GÖNEN; IŞIK, s.4.

- Temel hizmet gören birimlere destek hizmeti sağlamak,
- Kapasite fazlasını değerlendirmek,
- Mal veya hizmet üreterek piyasada oluşan talebi karşılamak,
- Devlete ek gelir sağlamak.

Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amacı olarak sıraladığımız bu gerekçeleri döner sermayelerin yararları başlığı altında daha açık olarak inceleyeceğiz.

2.2.2. Özel Amaçlar

Döner sermayeli işletmelerin, kurulmasında bir takım özel amaçlar etkili olmaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak olurludur(23):

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

Sıraladığımız bu özel amaçlar sonucunda, döner sermaye işletmelerinin, sahip olduğu olanaklardan yararlanarak daha esnek çalışma ortamı yaratmak amaçlanmıştır.

"Bu nedenle bütçe tahsisatı olarak mütalaa olunan ve teferruatın bütçe dışında cereyanını sağlamak amacına yönelik 49. madde hükmü, ihmal edilmiş ve döner sermaye, bütçe dışında müstakil bir fon, hatta bazı ahvalde tüzel kişiliği olan bir kuruluş haline gelmiştir"(24).

Döner sermayeli işletmelerin ham madde, yardımcı madde ve malzeme alımları ile işçi ve kalifiye eleman ücretlerinin

(23) Ziya ERALP, Döner Sermayeli Kuruluşlar Hakkında Rapor, (Teksir) Ankara, 1966, s.14.

(24) EVRENSEL, s.38.

ödenmesi şeklinde prensip olarak kabul edilen harcama kalemlerinin, uygulamada dışına taşılmıştır. Artık döner sermayeler, sabit varlık, demirbaş alımları ile ek görev ücretleri gibi bir takım harcama yetkilerine kavuşmuşlardır.

Bu nedenle, döner sermaye kavramı, ticari ve sınıfl faaliyetin teferruatını, bütçe dışına taşımayı öngören bir tatbikat kolaylığı anlamını kaybetmiş, bağımsız gerçek işletme hüviyetini ifade eder olmuştur(25). Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere döner sermaye işletmelerinin kurulmasında, özel amaçların yeri ve önemi ağır basmaktadır. Şu anda faaliyet gösteren döner sermayeler elde ettikleri gelir imkanları ile harcama alanlarını genişleterek hem mali hem idariyönden kısmen bağımsız hareket olanağına kavuşmuşlardır.

2.3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN YARARLARI

Döner sermayeli işletmeler, genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak çeşitli alanlarda faaliyetlerini yürütürken ülke ekonomisinde büyük ve etkili bir güç haline gelmişlerdir. Şu da bir gerçektir ki; döner sermayelerin sahip olduğu ekonomik güç ve olanaklar bu işletmelerin gerçek kuruluş nedenlerinin temelini oluşturmaktadır.

Çalışma konumuzu oluşturan döner sermayeli işletmelerin, çeşitli kuruluş nedenlerinden kaynaklanan çalışmalarını sonucunda sağladığı yararları iki ana başlık altında, ekonomik ve toplumsal yararlar olarak ayrı ayrı inceleyeceğiz.

2.3.1. Ekonomik Yararlar

Yurdumuzda döner sermaye işletmeleri genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak birçok olanda faaliyetlerini sürdürdüklerini daha önce belirtmiştik. Bu işletmeler

(25) EVRENSEL, s.39.

kendi başlarına değerlendirildiğinde küçük gibi gözükseler bile, Türkiye çapında tüm döner sermayeli işletmelerin toplam yatırım, üretim, istihdam edilen işgücü ve harcamaları bakımından, azımsanamayacak büyüklüğe eriştikleri görülecektir.

1981 yılı için genel ve katma bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmelerin toplam gelirleri 63.5 milyar liradır. Aynı yıl için kârları toplamı 14.157.653.853-ı'dır.

İşletmelerin yukarıda belirtilen 1981 yılı toplam gelirlerinden, toplam kârları çıktıktan sonra bulunan 49.5 milyar lira, 1981 yılında tüm döner sermayeli işletmelerin üretimleri tutarını vermektedir(26).

1982 yılında, genel ve katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerden maaş ve ücret alan idari, teknik personel ve işçi sayısı toplamı 21.572'dir. Burada bir orantı yapmak gerekirse;

$$\frac{\text{Döner sermayeli işletmelerin personeli}}{\text{Genel ve katma bütç. idareler KİT personeli}} = \frac{21.572}{1.314.815} = 0,016$$

Bu orantıdan çıkan sonuç şudur; döner sermayeli işletmelerde çalışan personel sayısı, genel ve katma bütçeli idarelerde ve KİT'lerde çalışan tüm personelin % 1'ni geçmektedir(27).

Döner sermaye işletmelerinin, makro açıdan üretim ve istihdama ilişkin boyutlarını böylece belirledikten sonra, kamu hizmetleri yanısıra, üstlendikleri ve yürüttükleri hizmetler ile sağladıkları ekonomik yararları şu alt başlıklara ayırarak inceleyeceğiz.

(26) EVRENSEL, s.177.

(27) EVRENSEL, s.179.

2.3.1.1. Temel Hizmet Gören Birimlere Destek Hizmeti Sağlamak

Döner sermayeli işletmelerin kurulmasında önemli bir etken de döner sermayeli işletmelerin sahip olduğu ekonomik olanaklar ile bağlı olduğu kamu birimlerine mali destek sağlamaktır. Bunun en açık örneklerini üniversitelerimizdeki döner sermaye işletmeleri ile MEGSB'e bağlı çeşitli meslek liselerinde kurulmuş olan döner sermaye işletmeleri oluşturmaktadır.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. maddesinde döner sermaye işletmesinin kurulmasında uygulanacak esaslara ilişkin yönetmeliğin 3. maddesinde faaliyet alanı şöyle belirtilmiştir(28):

"Faaliyet Alanı

MADDE 3- Döner sermaye işletmelerinin Yüksek Öğretim Kurumlarını esas faaliyetleri'nin aksatmayacak şekilde çalıştırılması gerekir. Bu işletmelerin;

- i. Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetleri yapmak,
- ii. Belirli bilimsel sonuçların uygulanmasını sağlamak,
- iii. Üniversite ile ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek,
- iv. Faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak,

Amaçlardan biri veya birkaçına yönelik faaliyette bulunulması esastır.

Döner sermaye işletmeleri, çalışmalarını sırasında

(28) Resmi Gazete, T. 5.7.1983, No.18098, s. 3.

eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamayı ön planda tutarlar".

Gerçekten de, kamu hizmeti sunmakta olan kamu kurumlarında, atıl kapasitenin değerlendirilmesi ve bunun yanında, amaçlar doğrultusunda; döner sermayeler bir takım tamamlayıcı veya bütünleştirici hizmet olanağı da sağlamaktadır. Örneğin; üniversitelerde bilimsel çalışmaların teşvik edilmesi, uygulanması ve bunların finanse edilerek desteklenmesi gibi. Ayrıca döner sermaye işletmesi bulunan tıp fakültesi uygulama hastahaneleri ile meslek liselerindeki atölyeler yoluyla öğrencilerin teori ve pratik bilgilerinin bir arada uyumlaştırılması da olurlu hale gelmektedir.

2.3.1.2. Ekonomideki Boş Kapasiteyi Değerlendirmek

Belirli bir zaman içinde gerçekleştirilmesi mümkün olan üretim miktarı, kapasite(29) kavramı ile ifade edilir. Bu nedenlerle işletmelerde optimum kapasiteye ulaşmak amaçlanır.

Optimum kapasite, ulaşılması hedef olarak kabul edilen bir ideal, fiilen gerçekleştirilen büyüklüğün karşılaştırılacağı soyut bir kavramdır. Bu kavramın yatırımcı işletme düzeyinde, sektör düzeyinde ve milli ekonomi düzeyinde olmak üzere, birim üretim maliyetini minimum kılıcı bir anlamı vardır. Öyle bir kapasite seçilmelidir ki, bu üretim miktarında yatırımın kârlılığı maksimum olsun, sektörlerde atıl bir kapasite olmasın, milli ekonomideki sermaye kıt kaynağı da yerinde kullanılmış olsun. Sektör düzeyinde kapasite arzı ile kapasite talebi arasındaki dengesizliğin ve sektör kapasiteleri arasındaki uyumsuzluğun sonucu olarak

(29) Mehmet ŞAHİN ve Diğerleri, Yatırım ve Proje Değerlemesi, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Ya.No.44, Meteksan Matbaacılık, F.2, Ankara, 1986, s.151.

ortaya çıkan atıl kapasiteler, hem işletme açısından hem de milli ekonomi açısından bir kaynak israfıdır. Milli ekonomide zaman zaman ortaya çıkan krizlerin nedeni, büyük ölçüde atıl kapasitelerden kaynaklanmaktadır. İşletmelerin tam kapasitede çalışabilmeleri, uzun dönemde ancak optimum sektör kapasitesine ulaşmakla mümkündür(30).

Daha önce de belirttiğimiz gibi döner sermayeli işletmelerin kurulmasında, bu işletmelerin, bağlı oldukları ana kuruluşlarda, geçici veya sürekli olarak meydana gelen atıl kapasiteler etkili olmaktadır. Döner sermaye işletmeleri bu yolla, kamu kuruluşlarında ortaya çıkan atıl kapasiteyi değerlendirerek, tüm makina ve tesislerle birlikte, uzmanlaşmış personeli de belli bir çalışma düzeni içine sokmaktadır.

Konuyu örneklerle açacak olursak, MEGSB'e bağlı meslek liselerinde teknik eğitimin teori ve pratikle iç içe yürütülmesi için oluşturulan atölyeler, okulun kapalı bulunduğu dönemlerde de piyasaya iş yapmak suretiyle mevcut kapasitenin kullanılması yoluna gidilmektedir. Milli Savunma Bakanlığı'na bağlı çeşitli işletmelerde, barış dönemlerinde ortaya çıkan atıl kapasiteler döner sermaye işletmeleri yoluyla değerlendirilmiş olmaktadır. Bu ve buna benzer örnekleri daha da genişletmek mümkündür.

2.3.1.3. Mal veya Hizmet Üreterek Piyasada Oluşan Talebi Karşılama

Sonsuz olan insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmuş olan işletmeler, faaliyetleri süresince bir takım mal veya hizmet çıktısında bulunurlar. İşletme kavramı; emek, sermaye ve doğal kaynakları planlı

(30) ŞAHİN ve Diğerleri, Yatırım ve Proje Değerlemesi, s.161.

tutarlı ve sistemli bir biçimde bir araya getirerek mal ya da hizmet üretimine yönelen ve amaçlara ulaşmak için üretim kaynaklarının kullanımında ekonomik ve akılcı kararlar alan üretim birimleri olarak tanımlanmaktadır(31).

Döner sermayeler de, kamu kurumu bünyesinde yer alan işletmelerdir. Çünkü, bu işletmeler üretim faktörlerine sahiptir ve bunları sistemli olarak belli amaçlar doğrultusunda yönlendirerek, üretimde bulunmaktadır. Böylece, kamu kurumlarında meydana gelen atıl kapasitenin rasyonel şekilde değerlendirilmesi yanında, piyasada talebi oluşan mal veya hizmetleri karşılayarak, üretime ve ülke kalkınmasına yardımcı olmaktadır. Bilindiği gibi piyasada oluşan talebin karşılanamamasının yaratacağı bir çok olumsuz sonuçlar vardır. Bu nedenle, döner sermayeli işletmeler bu olumsuz sonuçların doğmasını kısmende olsa önleyecektir.

2.3.1.4. Devlete Ek Gelir Sağlamak

Döner sermayeli işletmeler, işletmeciliğin gereklerine göre kamu hizmetlerinden arta kalan zamanlarda gerçek ve tüzel kişilere sundukları mal veya hizmetlerin satışından dolayı, azımsanamayacak ölçüde gelir unsuruna sahiptir.

Döner sermayeli işletmeler esas olarak, nominal sermayelerini aşan kârlarını hazineye aktarmak zorundadırlar. Belirlenen bu sermayenin ödenmemiş kısmı varsa, işletme her yıl elde ettiği kârlarını, nominal sermayeye ulaşınca kadar işletmede alıkoyar.

Döner sermayeli işletmelerin bir kısmı için nominal sermaye belirtilmiş, tamamı ödendikten sonra elde edilecek kârların bütçeye gelir kaydedileceği açıklanmıştır. Fakat sermaye limiti tesbit edilmeyenler devardır. Böylece hazine fonları ile elde

(31) Mehmet ŞAHİN, İş İdaresinin Temel Kavramları, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ya. No.4, Meteksan Matbaacılık, F.1, Ankara, 1985, s.100.

edilen kârların, gelir bütçesi ile irtibatı kesilmiş olmaktadır(32).

2.3.2. Toplumsal Yararlar

Döner sermayeli işletmelerin kurulmasında temelde sadece ekonomik nedenler değil, ayrıca toplumsal nedenlerde etkili olmuştur. Nüfusun artması ile devletin üstlendiği görevler de artmış ve her geçen gün bunlara bir yenisi daha eklenmektedir. Bu durum artan ve çeşitlenen toplumsal ihtiyaçların karşılanması gereğininde beraberinde getirmektedir.

Kamu kuruluşlarında üretilen bir takım mal veya hizmetlerin piyasada satılması devletçe bir kazanç sağlarken aynı zamanda maliyet unsurlarını da minimuma indirmektedir. Aynı zamanda, kaynakların etkin kullanımına olanak sağlayan döner sermayeli işletmeler yoluyla, tüm makina ve tesislerle birlikte uzmanlaşmış personelin tam çalışma düzenine sokulması, hem ülke ekonomisinde üretim artışı yaratmakta hemde kamu giderlerinde savurganlığın önlenmesi ve verimliliğin artırılması açısından yararlı olmaktadır(33).

Yararları tartışılmıyacak kadar açık olan döner sermayeli işletmelerin diğer bir yararı da kamu ekonomisinin bazı hizmetlerinde, yarar bireysel bir biçimde bazı kişilere yöneldiğinden ve bazı hizmetler ve mallar ise tamamen pazarlanabilir piyasa malları niteliğinde olduğundan, bunların maliyetinin karşılanmasında müşteri finansmanı kuralına dönmek hem kaynakların etkin tahsisini hem de vergi adaletini sağlayacaktır(34).

Döner sermayeli işletmelerin kurulmasındaki temel amaç ekonomik olduğu halde, bu faaliyetler yürütülürken

(32) EVRENSEL, s.39.

(33) BULUTOĞLU; KURTULUŞ, s.451.

(34) BULUTOĞLU; KURTULUŞ, s.4+3.

işletmeler toplumsal faydalarda sağlamaktadırlar. Hatta bazı işletmelerin faaliyetlerinde toplumsal yarar sağlamak ön planda yer almaktadır. Bu işletmelere örnek olarak; eğitim ve sağlık kurumları, ceza ve tevkif evleri, tarımsal kurumlar ile arsa ofisi gibi döner sermayeli kuruluşlar gösterilebilir(35).

Orta öğretim ve yüksek öğretim kurumlarına bağlı olarak faaliyet gösteren döner sermayeler, eğitimin uygulamalı olarak yürütülmesi ve bilimsel çalışmaların yapılmasını da desteklemektedir.

Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı bünyesi içindeki hastahanelerdeki döner sermayeli işletmeler, sağlık hizmetlerinin düzenli olarak yapılmasına yardımcı olmaktadır.

Tarımsal amaçlı döner sermayeli kuruluşlar çiftçimize modern üretim yöntemleri ile ilgili konularda bilgi ve beceri kazandırılması için örnek çalışmalar yapmaktadır.

Arsa Ofisi, arsaların aşırı fiyatlarla satışını önlemek için tanzim alış ve satışları yapılmakta ve konut yapımı için arsa temin edilerek yurttaşların bu sorunlarına yardımcı olunmaktadır(36).

Ceza ve tevkif evleri döner sermaye işletmelerinin toplumsal yararları daha ağır basmakta veya daha açık görülmektedir. Çünkü, bu kuruluşlarda, döner sermayelerle, hükümlünün hem tutukluluk süresince hem de tutukluluk sonrası hayatı ile ilgilenilmektedir. Yani hükümlünün cezaevindeki yaşamının düzenlenmesine, iş gücünden yararlanılmasına, topluma yeniden kazandırılmasına, bir iş veya meslek sahibi olmasına olanak hazırlanmaktadır(37).

(35) ALAGÖZ, s.19.

(36) ALAGÖZ, s.19.

(37) ALAGÖZ, s.20.

2.4. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İLE DÖNER SERMAYELİ İŞ- LETMELER ARASINDAKİ FARKLAR

Kamu iktisadi teşebbüsleri, sermayeleri devlet tarafından verilen ve iktisadi alanda işletmecilik esaslarına göre faaliyet gösteren kuruluşlardır. Temel amaçları sermaye birikimini sağlamak ve yatırım olanaklarını artırmaktır. Bu işletmeler kârlılık ve verimlilik ilkelerine göre faaliyette bulunurlar.

Kamu iktisadi teşebbüsleri, sahip oldukları sermaye, işgücü ve üretim yapısı açısından değerlendirildiğinde ülke ekonomisinde önemli bir yer tutmaktadırlar.

Kamu iktisadi teşebbüsleri, tüzel kişiliğe sahip olup, yönetim ve denetimleri dışındaki faaliyetlerinde özel hukuk hükümlerine tabi bulunmaktadırlar. MUK ve Devlet İhale Kanunlarıyla, Sayıştay denetimlerine tabi değildirler. Sorumlulukları sermayeleri ile sınırlıdır(38).

Döner sermayeli işletmeler ise genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaktadırlar. Kamu iktisadi teşebbüsleri ile karşılaştırılamayacak kadar küçüktürler. Temel amaçları, ekonomik ve toplumsal fayda sağlayarak kamu yararına dönük çalışma yapmaktır.

Döner sermayeli işletmelerin faaliyetleri sırasında kamu hizmetlerinin kesintiye uğratılmaması gerekir. Bu ilke-
den hareketle, ortaya çıkan boş kapasite hallerinde, biryan faaliyet olarak döner sermayeli işletmeler; ticari, sınaî ve kültürel faaliyette bulunabilirler. Döner sermayeli işletmelerin büyük bir çoğunluğu tüzel kişiliğe sahip değildir. Sermayeleri, bağlı oldukları genel veya katma bütçeli idareler

(38) Bedî N. FEYZİOĞLU ve Diğerleri, Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Ya.No.23, Meteksan Matbaacılık, F.4, Ankara, 1985, s.339.

tarafından verilen ödenekler, işletmede alıkonan kârlar, bağış ve yardımlardan oluşur. Bu işletmeler bağlı buldukları kurumların üst amirlerinin görevlendirildiği elemanlar, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Sayıştay denetimlerine tabidir.

Döner sermayeli işletmeler, Gelir Vergisine tabi olmakla beraber, bu kuruluşlarda istihdam edilip , ücret elde eden gerçek kişilerin kazançları Gelir Vergisine tabidir(39). Döner sermayeli işletmelerin tamamı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesine göre bu vergiye tabi tutulmakla beraber yedinci madde de yer alan hüküm ile de, geniş muafiyetler getirilmiştir(40).

3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN TÜRLERİ

Devletin temel hizmetlerinin yürütülmebi sırasında bir ihtiyaç olarak ortaya çıkan, ticari ve sınaî faaliyetlerin yürütülmesi için genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak belirtmeye çalıştığımız amaçlar için kurulmuş olup; tarım, eğitim ve sağlık gibi çeşitli sektörlerde faaliyet göstermektedirler (41). Bu nedenle döner sermayeli işletmeleri çalışma alanlarına göre ve bağlı buldukları idarelere göre olmak üzere sınıflandırmak mümkündür.

3.1. ÇALIŞMA ALANLARINA GÖRE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER

Döner sermayeli işletmelerin çalışma alanı, devletin kamu hizmetleri ile paraleldir. Bugünkü devlet bir çok alanda kamu hizmeti vermekle yükümlüdür. Bu nedenle devletin genel idare teşkilatına bağlı döner sermayeli işletmeler, ana hizmet birimlerine destek hizmeti sağladığından görev ve çalışma alanları çok geniştir(42).

(39) ALAGÖZ, s. 41.

(40) ALAGÖZ, s. 42.

(41) ALAGÖZ, s. 47.

(42) GÖNEN; IŞIK, s.5.

Çalışma alanlarına göre döner sermayeli işletmeleri aşağıdaki gibi sıralamak olurludur(43).

- i. Sağlık kurumları döner sermayeleri,
- ii. Tarımsal işletmeler ve eğitim kurumları döner sermayeleri,
- iii. MEGSB'e bağlı Sanat Eğitimi Tesisleri, Kuruluşları ve çeşitli eğitim merkezleri döner sermayeleri,
- iv. Cezaevleri döner sermayeleri,
- v. Silahlı Kuvvetler fabrikaları, bakım kademeleri ve tersanelerine bağlı döner sermayeler,
- vi. Dini yayınlar, kültürel ve propaganda yayınları, diğer yayın döner sermayeleri,
- vii. Darphane ve Damga Matbaası döner sermayeleri,
- viii. Sosyal ve kültürel hizmetler döner sermayeleri,
- ix. Yüksek öğrenim kurumları döner sermayeleri,
- x. Adli tıp kurumu döner sermayeleri,
- xi. Belediye döner sermayeleri.

3.2. BAĞLI BULUNDUKLARI İDARELERE GÖRE DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER

1050 sayılı MUK'un 49. maddesine dayanarak, özel kuruluş kanunlarıyla ortaya çıkmaya başlayan genel ve katma bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeler giderek çoğalmışlardır.

3.2.1. Katma Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler

Katma bütçeli kuruluşlar; giderleri, kendi öz gelirleriyle karşılanan ve genel bütçe dışında idare olunan kuruluşlardır(44).

(43) GÖNEN;IŞIK, s.5-6.

(44) Aysel BAYDAR, "Katma Bütçeli İdareler ve Mali Yapıları", Maliye Dergisi, S.44, (Mart-Nisan,1980), s.144.

Bu kuruluşlara bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmeleri şöyle sıralayabiliriz(45):

- Üniversiteler döner sermaye işletmeleri	153
- Orman Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmeleri	240
- Karayolları Genel Müdürlüğü Merkez Atölye Döner Sermaye İşletmesi	1
- DSİ Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmeleri	2
- Vakıflar Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmeleri	4
Toplam	400

3.2.2. Genel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermayeli İşletmeler

Genel bütçeli idareler; en kısa anlamı ile devleti oluşturan kurumlarla, devletin yüklendiği kamu hizmetlerini yapan ve yürüten kuruluşlardır. Genel bütçeli dairelere bağlı olarak kurulan döner sermayeli işletmeler şunlardır(46):

-Cezaevleri döner sermaye işletmeleri	122
- Devlet hastahaneleri döner sermaye işletmeleri	289
- Ziraat döner sermaye işletmeleri	167
- Yatılı bölge okulları döner sermaye işletmeleri	49
- Kız meslek liseleri döner sermayeleri	174
- Zirai mücadele ve karantina başkanlığı döner sermaye işletmeleri	34
- Yetiştirme yurtları döner sermaye işletmeleri	18
- Öğretmen liseleri döner sermaye işletmeleri	23
- Topraksu döner sermaye işletmeleri	36
- Veteriner döner sermaye işletmeleri	13
- Hayvan park ve pazar kurumu döner sermaye işletmeleri	13
- Askeri fabrikalar döner sermaye işletmeleri	31
- Endüstri meslek liseleri döner sermaye işletmeleri	269
Toplam	1241

(45) EVRENSEL, s. 61-62.

(46) EVRENSEL, s. 62.

- Katma bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeler	400
- Genel bütçeli kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmeler	1241
- Genel bütçeli idarelere bağlı diğer döner sermayeli işletmeler	<u>7</u>
Genel Toplam	1.648

İKİNCİ BÖLÜM

D Ö N E R S E R M A Y E L İ İ Ş L E T M E L E R D E B Ü T Ç E

1. GENEL AÇIKLAMA

Malların ve hizmetlerin üretildiği ve pazarlandığı her yerde işletme faaliyetleri söz konusudur. Mallar ve hizmetler işletmelerde yaratılır ve işletmeler tarafından malların ve hizmetlerin pazarlanması sağlanır(47). İşletmeler tarafından üretilerek pazarlanan mal ve hizmetlerin iki özelliği vardır: Birincisi, insan ihtiyaçlarını giderme niteliği bulunması, başka deyişle, faydalı olmasıdır. İkincisi kıt olmalarıdır(48).

İşletme gerçeği, beraberinde yönetim kavramını da getirmektedir. Çünkü, üretim faktörlerinin belli bir amaç doğrultusunda yönlendirilmesi gerekmektedir.

Burada yönetim kavramını da şu şekilde tanımlayabiliriz: Yönetim, en geniş ifadeyle, bir kuruluşta amaca ulaşma yolunda girişilen çabaların düzenlenmesi(49) veya bir amaca

(47) İlhan CEMALCILAR ve Diğerleri, İşletmecilik Bilgisi, E.İ.T.İ.A. Ya.No. 206, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1979, s.3.

(48) CEMALCILAR ve Diğerleri, s.3.

(49) İnan ÖZALP, İşletmelerde Yönetim Fonksiyon ve Organizasyon, Bayteş Yayınları, Eskişehir, ?, s.5.

ulaşma yolunda girişilen işlerin ve faaliyetlerin toplamıdır(50).

Çalışmaları sırasında belirli amaçlara yönelen işletmelerin bu amaçlarını genel ve özel amaçlar olarak ikiye ayırabiliriz. İşletmelerin genel amaçları; kâr elde etmek, topluma hizmet etmek ve işletmenin yaşamını sürekli kılmaktır. Birbiri ile içiçe girmiş bu üç genel amaç aynı zamanda birbirini bütünlemektedir.

İşletme yönetiminin belirlenen amaçlara ulaşabilmesi için, planlama, örgütleme, yönettme, düzenleştirme ve kontrol gibi temel yönetim fonksiyonlarını başarı ile yürütebilmelidir. Böylece işletmenin sahip olduğu üretim kaynaklarının korunması ve gelişmesi sağlanacaktır.

Bu işlevleri içeren yönetim sürecinde amaçların belirlenmesi ve bu amaçlara ulaşmak için planlar oluşturulmalıdır. Planların uygulanmaya sokulması için gerekli olan üretim unsurları bir araya getirilerek, yapılacak işler düzenlenmelidir. Yapılan planlara uygun olarak işletmenin harekete geçirilmesi ve planlarla uygulama sonuçlarının karşılaştırılması yoluyla kontrollerin yapılarak, kontrol sonuçlarında, belirlenen sapmalar varsa bunların düzeltilmesi gerekir.

Ekonomik gelişme sürecine koştut olarak gerçekleşen teknolojik gelişme ve pazarların büyüyüp genişlemesi, işletmelerin çok karmaşık bir yapıya bürünmesi sonucunu doğurmuştur. İşletmelerin çalışma alanları, dolayısıyla da işletme yönetiminde alınacak kararların etki alanları sürekli büyümüştür. Bu gelişmeler sonucunda da, işletme yönetiminden beklentiler, işlevlerindeki çeşitlenmeyle birlikte artmıştır(51).

(50) CEMALCILAR ve Diğerleri, s.95.

(51) A. Sait SEVGENER, Yönetim Muhasebesi, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Ya. No. 1986/2-10, Met/er Matbaası, İstanbul, 1986, s.283.

Bu durum doğal olarak karar için gerekli olan bilgi ihtiyaçlarının karşılanması gerçeğini de beraberinde getirmiştir. Yönetimin, belirlenen amaçlara ulaşabilmesi için işletme kaynaklarını, değişen ekonomik yapı içinde rasyonel olarak kullanabilmesi etkin bir yönetim tekniği ve temel yönetim aracı olan bütçeyi karşımıza çıkarmaktadır.

Bütçeler, işletme eylemlerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir yönetim aracıdır. Bu nedenle, geleceğe ilişkin işletme eylemlerinin belirlenmesi ve uygulama da gerçekleşen fiili sonuçlarla belirlenen amaçların karşılaştırılması yoluyla kontrol olanağı sağlamaktadır.

2. BÜTÇE

Değişen ve gelişen dünyamızda, ekonomik yapının içinde yer alan her kesim, geleceğin belirsizliğine ışık tutmak için bir takım amaçlar saptamak ve bu amaçlara nasıl ulaşılacağını planlamak durumundadır. İşte belirlenen amaçlara ulaşmada, yol gösteren en önemli araçta bütçedir.

Bütçe kavramını, değişik şekillerde tanımlamak mümkündür. Buna göre bütçe; gelecek dönemde ulaşılması gereken amaçların rakamlarla ifade edilmesidir(52).

Bütçe, işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin kestirilmesi(tahmini) ve bu faaliyetlerin denetimine yardım eden, rakamlarla deyimlendirilmiş bir plandır(53).

Bütçe, belirlenen amaçlar doğrultusunda belirli faaliyetlerin uygulama ve sonuçlarının sayısal olarak ifade edilmiş planıdır(54).

(52) OLUÇ, s.326.

(53) CEMALCILAR ve Diğerleri, s.315.

(54) SEVGENER, s.283

Genel olarak aynı anlamda olan bu tanımlar ışığında bütçenin genel özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

i. Bütçe, gelecekteki işletme eylemlerinin önceden planlanmasıdır.

ii. Bütçe, gerçek sonuçlar ile önceden yapılan planların karşılaştırılması suretiyle kontrole olanak sağlar.

iii. Bütçe, işletme politikalarını gösterir.

iv. Bütçe, tahminleri içerir. Bu nedenle, değişen ortam içinde yeniden gözden geçirilerek yeni düzenlemelerin yapılmasına elverişli, esnek bir yapıya sahip olmalıdır. Bütçenin, amaç değil, yönetimin aracı olduğu unutulmamalıdır.

Bütçe, işletmenin gelecek yıla ilişkin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerin planlanmasında, düzenlenmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılan bir aracı oluşturur. Bu nedenle bütçeler; işletme eylemlerini planlama, düzenleme ve kontrol etme aracı olarak kullanılırlar(55).

Planlama, gelecek dönemlerde yapılacak işletme eylemlerinin ayrıntılı ve sayısal olarak saptanmasını ifade eder. Başka bir deyişle planlama, amaçların ve bu amaçlara ulaşılacak araçların belirlenmesinden oluşur(56). Diğer tanıma göre planlama işletmenin amaçlarına, politikalarına, yöntemlerine ve programlarına ilişkin alternatifler arasında seçim yapmaktır. Bu seçim işletmenin geleceğini etkileyen bir karara bağlanır(57).

Planlamada ilk aşama, ulaşılmak istenen amaçların saptanmasıdır. Amaç belirlendikten sonra, amaca ulaşmak için çeşitli alternatiflerin analiz edilmesi gerekir. Bundan

(55) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya. No. 12, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1984, s.484.

(56) ÜSTÜN, s.485.

(57) CEMALCILAR ve Diğerleri, s.99-100.

sonraki aşamalarda seçeneklerden amaca en uygun olanının seçilerek, işletmenin izleyeceği politikaların kararlaştırılması gelir.

Koordine etmek, işletmenin her bölümünü öteki bölümlerle uyumlu olarak genel amaca yöneltmek demektir(58). Başka bir ifadeyle, işletmenin tüm bölümlerindeki sorumlu yöneticilerin plana göre harekete geçmeleri ve planın onlara yapacakları eylemlerde öncelik etmesidir(59).

İşletmedeki, çeşitli bölümlerin, planlanan amaçlar doğrultusunda hareketini sağlamak için organizasyon sisteminin yanında iyi bir iletişim ağına da sahip olması gerekir. Bu yolla işletmenin çeşitli yönetim kademesinde görevli personelin görev ve sorumlulukları en iyi şekilde belirlenmiş olacaktır. Aynı zamanda bölüm yöneticilerinin bölümlerine ilişkin bireysel görevleri yanında işletme eylemlerini bir bütün olarak değerlendirme ve bir amaç etrafında toplanması olurlu hale gelecektir.

Kontrol, fiili sonuçlar ile planların sürekli olarak karşılaştırılması, planlarda, elde edilen fiili sonuçlar arasındaki farkların belirlenmesi, farklara yol açan nedenlerin belirlenmesi ve farkların ortadan kaldırılması için hangi düzeltici önlemlerin alınması gerektiği işlemlerini içerir(60).

Bu açıklamalar ışığında bütçeler, işletmelerin faaliyetlerini etkili biçimde yürütebilmesinde kullandıkları en önemli araçlardan birisidir. Bütçe yolu ile belirlenen amaçlar planlanır, işletmenin bölümleri arasında uyumluluğu sağlanarak, kontrol olanağı yaratılır. Böylece planlar doğrultusunda işletme eylemleri bütünleştirilmiş olur.

(58) İlhan CEMALCILAR, İşletme Bütçeleri, E.İ.T.İ.A. Ya. No. 24-2, ?, Eskişehir, 1965, s.8.

(59) ÜSTÜN, s.485.

(60) ÜSTÜN, s.486.

2.1. BÜTÇENİN YARARLARI

Bütçenin sağlayacağı yararları şu şekilde sıralayabiliriz(61):

- i. Bütçeleme, geleceği düşünme, tahmin gereğini doğurur.
- ii. Yöneticileri, izleyecekleri temel politikaları önceden saptamaya zorlar.
- iii. Tutarlı düşünmeyi, planlamayı; önemli kararlara varmadan önce tüm ilgili etmenleri dikkate alınmasını sağlar.
- iv. Faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde, ölçülmesinde kullanılacak standartların geliştirilmesini, ortaya konulmasını sağlar.
- v. Faaliyetlerin etkin bir biçimde kontrolüne olanak hazırlar.
- vi. Denetim giderlerinde önemli tasarruflar sağlar.
- vii. Firmanın alt kademe yöneticilerinin, planlama sürecine katılma ve katkıda bulunmasına olanak verir.
- viii. Firmanın plan ve amaçlarının, alt kademe yöneticiler ve personel tarafından daha iyi kavranmasını kolaylaştırır.
- ix. Üretim faktörlerinin diğer bir deyişle, işgücü, hammadde, malzeme, sermaye ve üretim tesislerinin, firma yönetiminde en ekonomik şekilde kullanılmasına katkıda bulunur.
- x. Yöneticilerin, günlük yönetim sorunlarından uzaklaşarak planlama ve yaratıcı düşünce için daha fazla zaman ayırmalarına olanak hazırlar.
- xi. Yöneticilerin, ekonomik hayattaki gelişmelerin firmanın faaliyetleri üzerinde olabilecek etkilerini önceden görerek önlem almalarını sağlar.
- xii. Bütçeleme, firma içinde çeşitli bölümler arasında daha iyi eşgüdüm kurulmasına olanak verir.
- xiii. Bütçelerin (iş programlarının) hazırlanması, ayrıca, finansman kurumlarından kredi alınmasını kolaylaştırır.

(61) Öztin AKGÜÇ, Finansal Yönetim, İstanbul Üniversitesi Ya.No.2825, B.3, Formül Matbaası, İstanbul,1982,s.161-162.

2.2. BÜTÇE ÇEŞİTLERİ

İyi hazırlanmış ve iyi uygulanan bütçe ile sonuçta belirtmeye çalıştığımız yararlar sağlanacaktır. Ancak, bütçeden yararlanan kesimlerin bütçeden beklentileri aynı olmasına karşın, bütçenin hazırlanması ve uygulanması yönünden devlet bütçesi ile işletme bütçesi arasında çeşitli ayrılan yönler bulunmaktadır. Burada işletme bütçeleri, devlet bütçesi ve döner sermayeli işletmelerin bütçeleri incelenmeye çalışılacaktır.

2.2.1. İşletme Bütçeleri

İşletme bütçesi; önceden ortaya konan bir amaca ulaşmak için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir(62).

İşletmeler bilindiği gibi kâr amaçlı ekonomik üniteler olup yaşamlarını sürekli ve düzenli kılmak için kâr elde etmek durumundadırlar. Bu nedenle işletme bütçeleri yapılırken gider temel alınarak gelirler belirlenmeye çalışılır. Sonuçta bu gelir ve giderler arasında gelir fazlası yaratmak amaçlanır.

İşletme bütçeleri; işletmelerin sahip olduğu kaynakların etkin kullanımı yanında, kârlılık ve verimliliği sağlayarak, uzun dönemde, ömürlerinin devamlı kılınması ve gelişmeleri için gerekli dengenin kurulmasına yardım edecektir.

Değişen ekonomik yapı içinde bütçe değişmez bir araç olarak kabul edilemez. Bu nedenle, işletmeler bütçelerini çeşitli zaman aralıkları ile gözden geçirerek, değişen yapı ve işletme hedeflerine göre gerekli düzeltmeler yapabilirler.

(62) SEVGENER, s.284.

2.2.2. Devlet Bütçesi

Günümüzde; ekonomik, mali ve idari gelişmeler devletlerin işlevlerinde çeşitli değişmelere yol açmıştır. Bu nedenler sonucunda sosyal devlet olma ve halkın genel ihtiyaçlarının devlet tarafından karşılanmasını gerekli kılmaktadır. Bu belirlenen amaçların yerine getirilmesi için devlet kaynakları bulmak ve kaynakları etkin bir şekilde kullanmak zorundadır.

Devlet bütçesi, devletin(veya diğer kamu tüzel kişilerinin) gelecek belirli bir devre içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir hukuki tasarruftur(63).

Elindeki sınırlı gelir kaynakları ile sınırsız olan toplum ihtiyaçlarının karşı karşıya gelmesi; devleti, çeşitli tercihler yapmaya zorlar. Bütçede de gelir unsurları ile yapılacak tercihlere göre harcama miktarları gösterilir. Devlet kâr amacı gütmaz. Bu nedenle gelir ve giderlerinin birbirine denk olması esastır.

Devlet bütçesi yetkili organların onaylaması ile olgunlaşır ve uygulamaya başlandı mı, uygulayan kişilerin değerlendirmesine yer verilmeden otomatik olarak işler(64).

2.2.3. Döner Sermayeli İşletme Bütçeleri

Devletin, sınıfl ve ticari nitelikteki iktisadi işletmelerinin, genel bütçe içinde ve genel mali usullerle faaliyetlerinin yürütülmesi modern işletmecilik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Bu nedenle devletin iktisadi nitelikteki işletmelerinin bazılarında döner sermaye tahsis edilerek, genel bütçe içinde fakat genel bütçenin ve genel mali sistemin bir

(63) FEYZİOĞLU ve Diğerleri, s.7.

(64) CEMALCILAR ve Diğerleri, s.319.

istisnası olarak; bazılarında da genel bütçenin ve genel mali sistemin tümüyle dışında, yani katma veya özerk bütçe içinde yönetilmeleri ve işletilmeleri imkânı sağlanmıştır.

Klasik maliye, bütçeye yüklediği işlevlerin gerçekleştirilebilmesi için bir seri ilke ve kurala uyulmasını gerekli görmektedir. Genellik, birlik, denklik, yıllık olma, önceden izin alma, tahminlerde isabet, alenilik, vs. bu ilkelerin başlıcaları olarak sayılabilir(65). Bu saydığımız ilkelere, genellik ilkesinin bir istisnasını döner sermayeli işletme bütçeleridir.

Bilindiği gibi, genellik ilkesine göre, devletin gelir ve giderlerinin bütçede tam olarak gösterilmesi gerekir. Ancak, MUK'un 49. maddesi ile kurulan döner sermayeli işletmelerin bütçeleri bu ilkedan ayrı tutulmuştur. Bu nedenle döner sermayeli işletmeler için devletçe ayrı bütçe yapılmamaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin, bütçelerinin diğer bir farklı yanı da parlemonta onayına bağlı olmaksızın yetkili organların oluruyla uygulamaya konulabilmesidir. Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, döner sermayeli işletmeler her yıl bağlı buldukları genel ve katma bütçeli idarelerin bütçelerinden ayrı olarak hazırlanan bütçelerle faaliyetlerini yürütürler.

Döner sermayeli işletmelerde bütçenin şekil ve kapsamı işletmelerin faaliyet yapılarından doğan farklılıklar gösterir. Ancak aynı bakanlık veya genel müdürlüğe bağlı kuruluşlarda, bütçenin şekli ve kapsamı tekdüzendir.

Döner sermayeli işletmelerin saymanları ile işletme müdürleri tarafından ortaklaşa hazırlanan bütçelerde, gelir unsurlarının tahminleri esas alınarak gider tahmininde bulu-

(65) FEYZİOĞLU ve Diğerleri, s.42.

nulur. Döner sermayeli işletmeler kâr amaçlı kuruluşlar olmadıkları için gelirlerle giderler arasında denklik aranır. Fakat faaliyet sonuçlarında gerçekleşen gelir fazlalarından nominal sermayeyi aşan kısım hazineye aktarılır.

Döner sermayeli işletme bütçelerinde, işletmenin gelirleri belli ana başlıklar altında toplanmıştır. Bu ana başlıklar da kendi içinde daha ayrıntıya girmektedir. Tablo I'de A Bölüm başlığında "Tarım Gelirleri"; hububat, pamuk, pancar, çeltik vb. alt başlıklara (fasıl) ayrılarak bu gelirlere ilişkin tahminlerde bulunulur. Yine gelir tablosunun, B Bölüm başlığı altında; "Hayvancılık Gelirleri"; büyükbaş, küçükbaş hayvan besiciliği, mandıracılık, arıcılık vb. gelir unsurları ile bunlara ilişkin tahminlere yer verilir.

Aynı alanda faaliyet gösteren ve aynı bakanlık veya genel müdürlüğe bağlı işletmelerin hepsinde bu gelir unsurlarına rastlanmayabilir. Her döner sermayeli işletme üretimini gerçekleştirdiği mal veya hizmetlere ilişkin gelirleri varsa onları bu gelir tablosunda gösterecek veya o gelir unsuruna ilişkin tahminde bulunacaktır.

Hazırlanan gelir bütçesine dayanarak elde edileceği tahmin edilen gelirlere karşılık Tablo II'de yer alan gider tablosu hazırlanır. Tabloda da görüleceği üzere, A Bölüm başlığı altında "Genel Giderler" gösterilmiş, bu başlıkta kendi içinde; taşıma, işletme, satış, ambalaj, kırtasiye vb. alt başlıklara ayrılarak bunlara ilişkin gider tahminlerine yer verilecektir.

Bütçe gerekçesi, gelir ve giderlerin dayanaklarını ve bütçenin ana hatlarını gösterir. İşletme müdürü ve sayman tarafından hazırlanan bütçe gerekçesinde gerek gelir ve gerekse gider tablolarında yer alan bölüm başlıkları ve onlara ilişkin alt başlıklarda gelir ve gider unsurlarının tahmini değerlerine

TABLO -I

.....Döner Sermaye İşletmesi
198.. Mali Yılı Bütçesi

Kuruluş Tarihi :
Nominal Sermayesi :
Ödenmemiş Sermayesi :

Gayri Safi Gelirler Tablosu

Lira	Bölüm	Madde	Gelirin Çeşidi
	A	-	TARIM GELİRLERİ
.....		1	Hububat
.....		2	Pamuk
.....		3	Pancar
.....		4	Çeltik
		·	
		·	TOPLAM
	B	-	HAYVANCILIK GELİRLERİ
.....		1	Büyükbaş hayvan besiciliği
.....		2	Küçükbaş hayvan besiciliği
.....		3	Mandıracılık
.....		4	Arıcılık
		·	
		·	TOPLAM
	C	-	ATÖLYE GELİRLERİ
.....		1	Kunduracılık
.....		2	Terzilik
.....		3	Fırıncılık
.....		4	Demircilik
		·	
		·	TOPLAM
	D	-	SINAI MAMUL GELİRLERİ
.....		1	Konservecilik
.....		2	Sabunculuk
.....		3	Matbaacılık
.....		4	Boyama tesisleri
		·	
		·	TOPLAM

TABLO-II

GİDER TABLOSU

Lira	Bölüm	Madde	Giderin Cinsi
	A	-	GENEL GİDERLER
.....		1	Taşıma gideri
.....		2	İşletme gideri
.....		3	Satış gideri
.....		4	Ambalaj gideri
.....		5	Kırtasiye gideri
		·	
-----			TOPLAM
	B	-	MOTORLU ARAÇ GİDERLERİ
.....		1	Akaryakıt gideri
.....		2	Lastik ve akü gideri
.....		3	Bakım ve onarım gideri
		·	
-----			TOPLAM
	C	-	PERSONEL GİDERLERİ
.....		1	Personel ücretleri
.....		2	Emekli sandığı kesintileri
.....		3	Yakacak yardımı
.....		4	Sağlık giderleri
.....		5	Aile ve çocuk yardımı
.....		6	Doğum ve ölüm yardımı
.....		7	Çeşitli yan ödemeler
		·	
-----			TOPLAM
	D	-	DEMİRBAŞ VE TESİS GİDERLERİ
.....		1	Demirbaş giderleri
.....		2	Demirbaş amortismanları
.....		3	Yıllık bakım onarım gideri
		·	
-----			TOPLAM

yer verilir. Konuya ilişkin bir örnek verecek olursak;

"Bölüm A 198... yılında Tarım Gelirlerinden toplam 20.000.000-₺. gelir sağlanacağı tahmin edilmektedir. Bunun;

A/1. fasıldan hububat satış gelirleri 10.000.000-₺,

A/2. fasıldan pamuk satış gelirleri 3.000.000-₺,

A/3. fasıldan pancar satış gelirleri 5.000.000-₺,

A/4. fasıldan çeltik satış gelirleri 2.000.000-₺ olacağı tahmin edilmektedir".

Bütçe gerekçesi, gelir ve gider tabloları düzenlendikten sonra gelir ve gider toplamları beyan edilir. Yönetim kurulu üyelerinin bütçeyi onayladıklarını gösteren imzalar da beyanın altında yer alır.

..... Döner Sermaye İşletmesi Beyanı

<u>Lira</u>	<u>Krş.</u>	
.....	Muhammen gelir toplamı
.....	Muhammen gider toplamı
<u>.....</u>	<u>.....</u>	
<u>.....</u>	<u>.....</u>	Muhammen sâfi gelir

Döner sermayili işletme bütçeleri, görüldüğü gibi, geleceğe ilişkin mali olayları tahmin ederek, amaçlara ulaşmayı ve gerçek ilerlemeyi devamlı kılmak için kullanılan bir araçtır.

2.2.4. Bütçeleme İlkeleri

Bir planlama aracı olan bütçeler, bazı ilkeler ışığında hazırlandığında başarının anahtarıdır. Onun için bütçenin yapılması, uygulanmasından daha önemlidir.

Hazırlanacak bütçenin herşeyden önce açıklık ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Buna göre, bütçe ile ilgili

tarafklar bütçeyi incelediğinde kolay anlaşılabilir olması gerekir.. Anlam yönünden kapalı veya kolay anlaşılmayan bütçeler kendilerinden bekleneni veremediği gibi istenmeyen olumsuz sonuçlara yol açabilecektir.

Bütçeler samimiyet ve gerçeklik ilkeleri gözönünde tutularak hazırlanmalıdır. Uygulanması şüpheli ve bir takım ihtimallerin varlığına dayalı olan programların kaleme alınmasından kaçınılmalı, elde edilmesi mümkün görülmeven hayali gelirlerin belirtilmesinden sakınılmalıdır(66).

Tahminlerde isabet ilkesine göre ise; gelir ve giderlerin tesbitinde, bir önceki yılda fiilen gerçekleştirilen harcama miktarı gözönünde tutulmalı ve uygulamada azami tasarrufa uyulması prensip edinilmelidir, İleriye dönük ve olumlu sonuçlar verebilecek bütçenin, önceden tesbit ve kabul olunan muhammen sâfi geliri çok aşan bir kârla kapatana değil; uygulanabilir bir iş programının hazırlanması suretiyle, gelir ve gider tablolarında yer alan toplam miktarlara en yakın tahakkuk sağlayan bütçenin olduğu asla hatırdan çıkarılmamalıdır(67).

Bütçeler hazırlanırken, verilerin en iyi ve en doğru şekilde toplanmasına özen gösterilmelidir. Basit tahminlere dayanarak hazırlanan bütçeler yönetimi yanıltabilir. Aynı zamanda toplanan verilerin sistemli ve amacına uygun olacak şekilde kullanılması gerekir. Bütçenin hazırlanmasını üst kademe yöneticileri teşvik etmelidir.

Başarılı bir bütçe programı, bütçeleme ve muhasebe fonksiyonları arasında çok yakın işbirliğini gerektirir. Özellikle, tahminlerin hazırlanmasında geçmiş çalışmalara değgin kayıtlar temel veriler olduğundan, muhasebe bölümü üzerinde büyük yük

(66) Orhan ŞUBAŞI, İşyurtları Yönetimi ve Döner Sermaye Muhasebesi, Yarı Açık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1983, s.64.

(67) ŞUBAŞI, s. 64-65.

taşır. Ayrıca, gerçek maliyetler, gelirler ve diğer finansal hesaplar periodik olarak bütçelenmiş hesaplarla karşılaştırılmalıdır(68). Bu da işletmenin iyi bir muhasebe sistemine sahip olmasına bağlıdır.

Bütçe, ortaya çıkan değişimlerden dolayı değişebilir bir yapıya sahip olduğu unutulmamalıdır. Önceden görülmeyen veya beklenmeyen bir takım durumlarda ilgili düzenlemeler yapılmalıdır. Bu nedenle bütçeler esnek bir yapıya sahip olmalıdır.

Bütçelerin yapılmasında ve uygulanmasında belirtmeye çalıştığımız ilkelere uyulması, bütçenin uygulanabilirliğini ve etkinliğini artıracaktır.

2.2.5. Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçenin Yasal Dayanağı

Döner sermayeli işletmelerin bütçelerinin yasal dayanağını 1050 sayılı MUK veya bu işletmelerin özel kuruluş kanunları ya da yönetmelikleri oluşturmaktadır.

1050 sayılı MUK'un 49. maddesi ile genel bütçeden, döner sermaye olarak verilen ödeneklerin; mamul, yarımamul ve hammadde alımları ile uzman ve işçi ücretlerinin ödenmesinde kullanılacağını daha önce belirtmiştik. Bu kanun döner sermayeli işletmelerin kurulması kadar bütçesinin de yasal dayanağını oluşturur.

Döner sermayeli işletmeler, bilindiği gibi ticari, sınaî, tarımsal, kültürel ve mesleki bir çok alanda faaliyet göstermektedir. Bu çalışmalarını sırasında da ticari bir işletme gibi hareket eder. Bağlı bulunduğu ana kuruluştan ayrı olarak yıllık bütçe yaparlar. Ancak, 1050 sayılı kanunun ilgili 49. maddesi kuruluşta olduğu gibi harcama yerlerini de sınırlandırmıştır. Zamanla yeni düzenlemelerden yoksun kalan ve artan ihtiyaçların karşılanamaması sonucu ve ayrıca bu işletmelerin getirdiği

(68) CEMALCILAR, İşletme Bütçeleri, s.29.

olanaklardan yararlanmak isteyen kamu kurumları için oluşturulan kuruluş kanunları ve yönetmeliklerle harcama alanları ve kuruluş sınırları genişletilmiştir.

3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇEYİ HAZIRLAYAN VE ONAYLAYAN ORGANLAR

Döner Sermayeli işletmelerin bütçeleri, o işletmelerin kendileri tarafından hazırlanır. İşletme Müdürü, bütçeyi hazırlamak ve ona göre harcamaları denetlemek, demirbaş eşyaların korunması ve daha iyi kullanımını sağlamak gibi bir takım görevleri üstlenmiştir. Ancak, çeşitli işletmelerde, yönetmelik hükümlerine göre sorumlu sayman tarafından bütçelerin hazırlanacağı belirtilmiştir. İşletme müdürü veya sorumlu sayman (Hesap İşleri Müdürü) tarafından hazırlanan bütçe yönetim kurulu organlarınınca onaylandıktan sonra bağlı bulunduğu bakanlık, genel müdürlüklerin onayı ile uygulamaya konulur.

Bu organlar tarafından onaylanan bütçeler, genellikle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nada gönderilir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na gelen bütçeler Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesinde 1050 sayılı kanuna, işletmelerin kuruluş kanunlarına ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Kanun ve yönetmeliğe aykırı olarak konulan gelir ve gider kalemleri varsa bunların bütçeden çıkarılması, kanun ve yönetmeliğe aykırı olarak hazırlanmamışsa uygun olduğu bildirilir. Böylece işletme bütçelerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşleri doğrultusunda uygulanması sağlanır(69).

Bir çok döner sermayeli işletmelerin, bütçe yapması kuruluş kanunlarında belirtilmiş ise de bir kısım işletmelerde bütçe yapılmamaktadır. Örneğin; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bağlı Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermayesi ile MEGSB Basımevi Döner Sermaye İşletmesinde ve Meslek Liselerinde bütçe

(69) ALAGÖZ, s.106.

yapılmamaktadır. Bunların yanında Başbakanlık Basımevi Döner Sermaye İşletmesi ve Milli Savunma Bakanlığına bağlı Kara, Deniz, Hava Kuvvetleri ile Harita Genel Müdürlüğü, Seyir ve Hidrografi Daire Başkanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde iş ve faaliyet raporu düzenlemekte ancak, bütçe yapılmamaktadır.

Bunların dışında kalan diğer işletmelerde ise bütçe uygulamalarına yer verilmektedir. Burada genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyet gösteren bir kısım döner sermayeli işletmelerin, bütçelerini hazırlayan ve onaylayan organlar açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1. GENEL BÜTÇELİ İDARELERE BAĞLI OLANLAR

Adalet Bakanlığına bağlı Ceza ve Tevkif Evleri Döner sermaye işletmelerinin bütçeleri, eylül ayı içinde sorumlu saymanları tarafından hazırlanarak Ceza Evi Yönetim Kurulunun kabulü alındıktan sonra Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü'nün ve daha sonra bakanlığın oluruyla uygulamaya konulur.

Adli Tıp Kurumu döner sermaye işletmesinin yıllık gelir ve gider bütçesi ile iş programı:her mali yılın başlangıcından enaz üç ay önce sayman tarafından hazırlanarak Başkanlar Kuruluna verilir. Başkanlar Kurulunca incelenip gerektiğinde değişiklik yapıldıktan sonra onaylanmak üzere Adalet Bakanlığı'na gönderilir. Engeç mali yılın başlangıcından bir ay önce onaylanarak yürürlüğe konur(70).

Yargıtay yayınları döner sermaye işletmesinin bütçesi, yıllık gelir ve gider bütçesi ile iş programı her mali yılın başlangıcından enaz iki ay önce işletme müdürü ve sayman tarafından hazırlanarak Yönetim Kuruluna verilir(71). Bu kurulun onayı ile bütçe uygulamaya konulur.

Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı'na bağlı döner serma-

(70) Resmi Gazete, T. 4.8.1982, No. 17772, s.11.

(71) Resmi Gazete, T. 1.2.1983, No. 17946, s.13.

yeli işletmelerin bütçeleri, işletme müdürü veya başhekim ile sayman tarafından hazırlanarak ekim ayı sonuna kadar bağlı bulunduğu bakanlığa gönderilir ve bu bakanlığın onayı ile uygulamaya girer.

3.2. KATMA BÜTÇELİ İDARELERE BAĞLI OLANLAR

Orman Genel Müdürlüğü'ne bağlı, Devlet Orman İşletmesi Müdürlükleri mantıklarındaki ormanlarda her yıl döner sermaye ile yapacakları işleri bir iş planı halinde tesbit ve buna göre gelir ve gider bölümlerini kapsamak üzere hazırlayacakları bütçeleri, gerekçesi ile birlikte tertip ederek en geç 15 ağustosa kadar Orman Bölge Müdürlüklerine gönderir. Orman Bölge Müdürlüğü mantıklarındaki işletmelerin iş planı ve bütçelerini inceledikten sonra mütâasıyla birlikte en geç bir ay içinde Orman Genel Müdürlüğüne gönderir. Orman Genel Müdürlüğü de bunlara dayanarak Devlet Orman İşletmesi Döner Sermaye Bütçesini ve formülünü düzenler ve Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı'nın onayından sonra Bölge Müdürlüğü'ne bir iş planı ile gönderilmektedir(72).

Yüksek Öğretim Kurulu ve Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinin bütçe tasarısı, işletme müdürü ve Sayman tarafından hazırlanarak en geç ekim ayı başında döner sermaye işletmesinin yönetim ve yürütme kuruluna sunulur. Bütçe rektörün onayı ile kesinleşir(73).

Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na bağlı döner sermayeli işletmelerin bütçeleri, müdürün görüşü alınarak sayman tarafından hazırlanan bütçe tasarısı en geç ağustos ayı başında onaylanmak üzere Genel Müdürlüğe gönderilir. Genel Müdürlüğün uygun görüşü ve Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı'nın onayı ile uygulanmak üzere kuruluşlara gönderilir(74).

(72) Resmi Gazete, T. 3.9.1984, No. 18508, s.14.

(73) Resmi Gazete, T. 5.7.1983, No. 18098, s.12-13.

(74) Resmi Gazete, T. 1.10.1984, No. 18532, s.9.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

D Ö N E R S E R M A Y E L İ İ Ő L E T M E L E R D E M U H A S E B E S İ S T E M İ

1. GENEL AÇIKLAMA

Döner sermaye işletmelerinin, MUK'un 49. maddesi esas alınarak kamu hizmeti üreten devlet daireleri bünyesinde kurulduklarını ve ana faaliyetlerden sonra ortaya çıkan atıl kapasite hallerinde piyasada talebi oluşan mal veya hizmeti ürettiklerini daha önceki bölümlerde belirtmiştik. Buna göre, döner sermayeli işletmelerin ticari, sınaî ve tarımsal bir takım üretim ve pazarlama faaliyetlerinde bulunması da olurlu kılınmıştır.

Sahip olduğu üretim faktörleri ile piyasada talebi oluşan mal veya hizmetlerin üretimini ve satışını gerçekleştiren döner sermayelerin, sanayi ve ticari işletmelerden genel olarak farklı bir yanı bulunmamaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin de sanayi ve ticari işletmeler gibi genel amaçları; kâr elde etmek, topluma hizmet etmek ve işletmenin yaşamını sürekli kılmaktır. Ancak, bu işlet-

melerin kâr amaçlı olarak çalışmayacakları belirtilmişse de uygulamada bir çok döner sermayeli işletme kâr amacına da yönelmiştir.

Bu amaçları gerçekleştirmek için yürütülen faaliyetler sırasında meydana gelen, finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz ve yorumlarının yapılarak yöneticiler ile ilgili taraflara sonuçların iletilmesi gerekir. Tüm bu işlevler muhasebe tarafından yerine getirilir. Bu yönüyle döner sermayeli işletmelerin muhasebe sistemi ile ticari işletmelerin muhasebe sisteminde büyük farklılıkların olmaması gerekir.

Ayrıca, finansal nitelikli işlemlerin izlenmesi ve sonuçlarının belirlenmesi yanında, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin de, muhasebe yoluyla karşılanarak, yönetsel bilgiler haline dönüştürülmesi olurlu hale gelmektedir. Bu yolla, ticari işletme yöneticileri gibi döner sermaye işletmesi yöneticileri de amaçları doğrultusunda işletme eylemlerini planlayarak, kontrolünü yaparak, gerekli kararları almada muhasebeden yararlanmaktadırlar.

Bu bölümde muhasebe sistemi tanıtılarak, döner sermaye işletmelerinin muhasebe sistemi açıklanacaktır. Ayrıca, döner sermayeli işletmelerin mevzuat farklılıkları nedeniyle muhasebenin genel yapısı içindeki yeri de belirlenmeye çalışılacaktır.

2. MUHASEBE

Günümüz işletmeleri, giderek artan ekonomik sorunlara karşın bir büyüme süreci içindedirler. Büyümekte olan bu işletmeler doğal olarak daha karmaşık bir duruma gelmektedirler. Bu açıdan işletme yönetiminin temel görevi; artan ekonomik sorunlarla karşı karşıya bulunan ve büyüme süreci içinde olan

işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri ve gelişmeleri için uygun ortamı yaratmak ve bu ortamı devamlı kılmaktır. Ancak, yöneticilerin bu görevi işletmenin amaçları doğrultusunda ve başarılı bir şekilde yerine getirmelerinin ana koşulu; yönetim süreci için gerekli bilgilerin sağlanmasıdır(75). Yönetimin ihtiyaç duyduğu bu bilgiler, işletmenin dili olan muhasebe aracılığıyla karşılanacaktır.

İşletme, sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların kaynakları arasında ilişkiyi dengeli bir şekilde tutmak suretiyle faaliyette bulunan ekonomik bir ünedir. Bu faaliyetler sırasında varlıklar ve kaynaklarda devamlı surette şekil ve tutar yönünden değişimler olur. Muhasebe, bu değişimleri yaratan mali karakterdeki işlemlerle ilgili bilgileri kaydeder, sınıflar ve mali tablolar halinde dışarıya aksettirir(76).

Muhasebe, işletmelerin başlangıç durumunu çıkarmaya, bu durumu değiştiren bütün değer hareketlerini para birimleriyle izlemeye ve kaydetmeye ve belli bir dönem sonunda son durumu tesbit etmeye imkan veren bir ilimdir(77).

Muhasebe, işletmelerde meydana gelen ve para ile ifade edilen işlemleri kayıtlara geçirerek, bunlardan doğan sonuçları saptama ve yorumlama işlerinin tümünü kapsamaktadır(78).

Diğer bir tanıma göre ise muhasebe, işletmenin faaliyeti sırasında türlü fonksiyonların yerine getirilmesinde alınan kararlar sonucu uygulama ile varlıklarda ve varlıkların kaynaklarında oluşan değişimleri tesbit eder ve bunların yeni kararlar

(75) Fevzi SÜRMEİ, Finansal Bilgi Sistemi (Ders Notları), Eskişehir, 1982, s.1.

(76) BEKTÖRE; ÇÖMLEKÇİ, s.3.

(77) M. Ali CANOĞLU, Muhasebe Sistemleri ve Usulleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı Ya.No.139-1968, Dâimgar Matbaası, Ankara,1968, s.1.

(78) Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.364/597, Met/er Matbaası, İstanbul, 1982, s.2.

alınmasında tekrar kullanılabilir bilgiler haline getirir. Bunun içinde, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan işlemlerle ilgili bilgileri, kaydeder, sınıflar, özetler, analiz ve yorum yolu ile ilgililerin bilgilerine sunar(79).

Bu tanımlardan sonra muhasebeden beklenenleri şöyle sıralamak olurludur(80):

- i. İşletmenin çevre ile ilişkilerini ve bünyesi içerisindeki değer hareketlerini yakından izlemek,
- ii. İşletmenin faaliyet sonuçlarını belirli devrelerde finansal durum tabloları halinde ortaya koymak,
- iii. İşletme yönetimine planlama, kontrol ve karar için gerekli bilgileri istenen şekilde ve zamanında sağlamak,
- iv. İşletme dışına verilmesi gerekli bilgileri istenilen zamanda ve istenilen şekilde hazırlamak.

Girdileri, kendi teknik kurallarına göre, işleme tabi tutarak çıktılara dönüştüren ve bir açık sistem olan işletme; hammadde, işgücü, enerji ve sermaye vb. girdileri alıp mal veya hizmet şeklinde çıktıya dönüştürmektedir. İşletme, çevreden aldığı bu üretim faktörlerini kendi bünyesi içinde kullanırken, yapılan işlerin sonuçlarını ortaya koyabilmek için değer hareketlerini yakından izlemelidir.

İşletmelerin, faaliyet sonuçlarını belirli devre sonunda finansal durum tabloları ile ortaya koyması aynı zamanda yasal zorunluluktur. Muhasebeden bugün beklenen, işletme yönetimine planlama, kontrol ve karar için gerekli her türlü bilgiyi istenen zamanlarda ve şekillerde verebilmesi, kısaca, etkili bir yönetim aracı olmasıdır(81). Ayrıca, işletme dışına verilmesi

(79) CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, s.9.

(80) Nasuhi BURSAL, Muhasebe- Maliyet Finansal Kontrol Konuları, İstanbul Üniversitesi Ya.No.2152, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s.19.

(81) BURSAL, s.24.

gerekli bilgilerin de sağlanması muhasebe yoluyla olurludur.

İşletme yönetiminin rasyonel ve akılcı kararlar alabilmesi için sağlanacak bilgilerin üç zamanlı olması yönetim açısından yararlı olacaktır. Bunlar tarihi, şimdiki (cari) ve geleceğe ilişkin bilgilerdir(82). Muhasebe tarafından sağlanan bu bilgilerle geleceğe yön verilecek ve kontrol olanağı yaratılırken etkin karar alınması mümkün kılınacaktır. Tüm bu bilgiler zamanlı ve ilgili olduğu derecede yönetim açısından bir anlam ifade edecektir.

3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖĞELERİ

İşletmelerin sahip oldukları, üretim faktörlerinin yanı sıra, bu faktörlerin etkin ve rasyonel kullanımı için bir takım bilgi gereksinmelerinin karşılanması gerekmektedir. Bu nedenle, yönetimin ve ilgili çevrenin beklentilerine cevap verebilmek için iyi bir muhasebe sistemi oluşturulmalıdır. Çünkü, muhasebe sistemi, faaliyetlerin düzenli ve koordineli olmasını sağlayacaktır. Bunun sonucunda, yönetimin varlıklar üzerindeki sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak ve geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri(83) sağlamak olanağı yaratılacaktır.

Sistem kavramı; belirli bir amaca yönelik olan; birbirlerine bağımlı ayrı ayrı öğeler dizisi(84) olarak tanımlanır. Buna göre muhasebe sistemi ise; muhasebenin bilgi alanına giren mali olayların kronolojik olarak kaydını yapmak üzere oluşturulan ve genel olarak, faaliyetlerini yürüten işletmelerin, kullandıkları hesapları, kayıt defterlerini, fişleri, tabloları, usulleri, hesap planını, muhasebe yönetmeliğini ve muhasebe personelinin içeren bir bütün olmaktadır.

(82) SÜRME Lİ, s.59.

(83) SÜRME Lİ, s.57.

(84) SÜRME Lİ, s.6.

Muhasebe sisteminden beklenen, işletme faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi ve kontroluna ilişkin bilgilerin üretilerek ilgili kişi veya kurumlara aktarılmasını sağlamaktır. Değişen ve gelişen ekonomik yapı içinde yer alan işletmelerin bilgi gereksinimleri de giderek artmaktadır. Bu nedenle muhasebe sistemi, işletmelerin çok çeşitli bilgi ihtiyaçlarını karşılayan dinamik bir yapıdır.

Muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgiler girdi-süreçleme-çıkış akışı sonunda yönetsel bilgi haline dönüşür. O halde muhasebe sistemi, ilgi alanına giren veri veya bilgileri, sisteme dahil ederek belirli tekniklerle, işledikten sonra çıkış haline getirmektedir. Sistemin bilgi işleme eylemlerine konu olan veriler veya bilgiler üç kaynaktan sağlanmaktadır. Bunlar; işletme dışı eylemler, işletme içi eylemler, geribildirim(85). Belirttiğimiz bu kaynaklardan sağlanan bilgiler girdi-süreçleme-çıkış akışı sonunda yönetsel bilgi niteliğine kavuşacaktır. Bu akışı açacak olursak;

Girdi, veri veya bilgi akışında ilk safhayı oluşturmaktadır. Ve kendi içinde iki aşama geçirir. Bunlardan birincisi kayıt, ikincisi sınıflandırmadır. Kayıt aşaması, veri veya bilgilerin toplanması ve sisteme dahil edilerek işlenmesidir. Sınıflandırma, veri veya bilgilerin belirli konulara göre gruplandırılmasıdır. Bu iki safhayı tamamlayan veri veya bilgiler süreçleme aşamasına gelir.

Süreçleme safhasında veri veya bilgiler yönetsel bilgi haline dönüşür ve bu oluşumda; ayıklama, hesaplama, özetleme, depolama, canlandırma, çoğaltma ve iletilme aşamalarından oluşur. Ayıklama aşaması, ikinci bir sınıflandırmadır. Sistemin akışını kolaylaştırmak için, yeniden düzenlemeyi amaçlar. Hesaplama,

(85) SÜRME Lİ, s.58.

veri veya bilgilerin aritmetik işlem ve matematiksel modellere uygulandığı aşamadır. Özetleme, çok sayıdaki bilgilerin azaltılarak daha kullanışlı hale getirilmesidir. Depolama, bilgilerin ileride tekrar gerektiğin de kullanılmak üzere dosyalanması ki, burada yasal zorunlulukta sözkonusudur. Canlandırma, bilgilerin yeniden kullanılması için yapılan işlemleri içerir. Çoğaltma, bilgilerin kaç kullanıcı için gerekli ise o kadar yapılması ve iletme aşaması ise, üretilen bu bilgilerin gerekli yerlere rapor edilmesidir.

Bu aşamalardan geçen veri veya bilgiler yönetsel bilgi olarak muhasebe sisteminin çıktısını oluşturacaktır.

Muhasebe sistemi tarafından, girdi-süreçleme-çıktı akışı sonunda oluşan yönetsel bilgilerle, işletmelerin iç ve dış bilgi bilgi ihtiyaçları ile işletme faaliyetlerinin kontrolü için gerekli olan zamanlı ve ilgili bilgiler sağlanacaktır.

Muhasebe sistemi, bir sistem olarak bir takım maddi parçalardan veya öğelerden oluşacak demektir. Daha önce belirttiğimiz kapsam itibariyle muhasebe sisteminin öğeleri; personel, haberleşme araçları (belgeler), raporlar ve donanım olarak dört ana grupta toplanabilir. Sistemin işlev görmesi bu öğelerle olurludur(86).

İşletmelerin etkin biçimde yönetilebilmesi iyi bir muhasebe sisteminin varlığını gerektirir. Çünkü, muhasebe sistemi yönetimin ve dış bilgi kullanıcılarının her türlü bilgi gereksinimlerini cevaplamalıdır. Bu nedenle, muhasebe sisteminin öğelerinin iyi bilinmesi ve tanınması gereklidir. Bundan sonraki bölümde muhasebe sisteminin bu dört ögesini tanıtmaya çalışacağız.

(86) SÜRMEĒĒ, s.75.

3.1. PERSONEL

Muhasebe sisteminin en önemli ögesi insandır. Muhasebe sistemi, tasarım anından son yönetsel bilgilerin sistemden sağlanıp, yöneticilere veya ilgili kişilere sunulmasına değin bütün aşamalarda insan ögesiyle yakından ilgilidir. Sistemi kuran, çalıştıran ve kullanan insandır(87).

İşletme yönetiminin gereksinim duyduğu bilgileri muhasebe sistemi yoluyla karşılarken sistemin önemli unsuru olan insanı iyi değerlendirmek gerekir. Muhasebe sistemi yoluyla yönetsel bilgilerin ortaya çıkabilmesi için ilgili verilerin toplanıp, bunların belirli tekniklerle işlenmesi gerekir.

Muhasebe sisteminden etkili ve düzenli bir şekilde yararlanmada yetişmiş ve belli formasyona sahip kişilerin yeri inkar edilemez. Aynı zamanda, personelin bilgi ve yeteneklerini zamanın gereklerine göre geliştirmek, sistemin daha rasyonel kullanımını sağlarken zamanlı ve ilgili bilgilerin, etkin biçimde sağlanma olanağını da yaratacaktır.

Döner sermayeli işletmelerde de muhasebe sisteminin önemli ögesi olan insan unsurundan yararlanmaktadırlar. Bu işletmelerde muhasebe sisteminden sorumlu ve yetkili kişi döner sermaye saymanlarıdır. Sayman diğer bir ifadeyle muhasebe müdürüdür.

Döner sermaye işletmelerinin yönetmeliklerinde genel olarak saymanların görev ve sorumlulukları şöyle belirlenmiştir;

- i. İşletmenin finansal nitelikli işlemlerini mevzuata göre yapmak,
- ii. İşletmenin muhasebe, defter ve kayıtlarını tutmak,
- iii. İşletmenin alacaklarını takip ve tahsil ederek gerekli harcamaları yapmak,

(87) SÜRME Lİ, s.76.

- iv. İşletmenin bilanço, kar-zarar tablosu, aylık mizan ile kesin mizanları yapmak,
v. Muhasebe ile ilgili diğer işlemleri yapmak.

Döner sermaye işletmelerinde saymanların dışında, muhasebe işlerinde, faaliyet hacmi ile doğru orantılı olarak işlerin yürütülebilmesi için gerekli olan sayıda döner sermaye memurları görevlendirilmektedir.

3.2. HABERLEŞME ARAÇLARI

Veri veya bilgilerin muhasebe sistemi tarafından yönetsel bilgiler haline dönüştürülmesi gerekir. Sistemin ayrılmaz bir parçası olan haberleşme araçları bu işlevin yerine getirilmesinde önemli rol oynar.

Muhasebe sisteminde iletişimi sağlayan haberleşme araçları, ilk işlem belgeleri ve kayıt belgeleri olarak ikiye ayrılır. Bu belgeler işletmenin bilgi işleme yöntemlerine göre birbirlerinden ayrı şekil ve yapıya sahip olabilmektedir.

3.2.1. İlk İşlem Belgeleri

Muhasebe sisteminde iletişimi sağlayan , haberleşme araçlarından ilk işlem belgeleri veri veya bilgilerin işlenerek kayda alınmasını sağlar. Bu nedenle ilk işlem belgeleri olmaz maksızın kayıt belgeleri düzenlenemez. Mali nitelikli olay meydana geldiğinde önce ilk işlem belgesi düzenlenir.

Kaydın esası belgedir. Yevmiye defterine herhangi bir işlem kaydedilirken muhakkak bir belgeye dayanması gerekir. Aksi taktirde, defterlere kaydedilen işlemler, dayanağı olmayan indî ve hayali bir takım yazı ve rakamlardan ibaret olur ki, kanunen bunun kabulüne imkan yoktur(88).

(88) Kenan ERKURAL, Muhasebe Prensipler ve Uygulama, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.293/520, B.5, Sermet Matbaası, İstanbul, 1979, s.339.

Genel olarak işletmelerde kullanılan ilk işlem belgeleri şu şekilde sayılabilir; fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, ücret bordrosu, kıymetli evraklar, banka dekontları, serbest meslek makbuzu, hammadde istek fişleri, ayniyat alındısı, üretim emirleri, günlük perakende satışların takibi için düzenlenen fişler vb..

İşletmelerde iş bölümüne göre yapılan işleri kolaylaştırmak ve bölümler arasında kontrolü sağlamak için kayıtlarda ilk işlem belgeleri olan kasa tahsil fişi, kasa tediye fişi, mahsup fişi ve primanotolar gibi muhasebe fişleri kullanılmaktadır. Ancak, bu fişlerin kullanımı isteğe bağlıdır.

Kasa tahsil fişi : İşletmenin kasasına giren paraların ne maksatla, alındığını ve hangi hesaplara alacak kaydedileceğini tesbit eden belgedir(89). Tahsil fişlerindeki tutar kadar kasa hesabının borçlandırılması gerektiğinden bu fişte borçlu hesap stununa yer verilmez. Buna karşılık alacaklı hesaplar stunu yer alır.

Kasa tediye fişi : İşletmenin kasasından çıkan paraların ne amaçla ödendiğini ve hangi hesapların borcuna kayıt yapılacağını gösteren belgedir. Yapılan ödemeler karşılığında kasa hesabı daima alacaklı olduğu için bu fişte de sadece borçlu hesaplar stunu bulunur.

Mahsup fişi : Para giriş ve çıkışları dışında kalan mali işlemlerinin kaydedilmesinde mahsup fişi kullanılır. Bu fişlerde, borçlu ve alacaklı hesapları göstermek için ayrı ayrı stunlar bulunur. Bu itibarla mahsup fişi, kasa tahsil ve kasa tediye fişlerinden ayrı bir yapıya sahiptir.

Primanotolar : Bir günde çok sayıda fiş kullanan işletmelerde günlük işlemler, dağınık bir yapı gösterir. Bir günde

(89) ERKURAL, Muhasebe Prensipler ve Uygulama, s.364.

kullanılan çok sayıda kasa tahsil fişlerinin tutarları toplamı kadar kasa hesabı borçlandırılır. Ve bu fişlerde bulunan değişik hesapların her biri de fişlerdeki tutarları toplamları kadar alacaklandırılır. Bu amaca yönelik olarak düzenlenen işlemleri defterlere geçirmek için kullanılan föylere primanoto denir. Bir hesabın değişik işlemleri sayısınca defterlerde ayrı ayrı borçlu ve alacaklı edilecekleri yerde primanoto ile bir defada işlemlerin toplamları üzerinden borçlandırılması veya alacaklandırılması olanaklıdır.

Muhasebe fişlerinin sağlayacağı yararları şöyle sıralayabiliriz;

- i. Kayıtlarda düzeni sağlar,
- ii. Yanlış kayıt olasılığını azaltır,
- iii. Kayıtların kontrolunu kolaylaştırır,
- iv. Kontrollu kayıt olanağı sağlar,
- v. İş bölümü olanağı sağlar,
- vi. Aynı nitelikteki işlemlerin topluca kaydını sağlar.

Döner sermayeli işletmelerde kullanılan ilk işlem belgeleri ilgili kuruluşların yönetmeliklerinde belirtilmiştir. 15.2.1968 tarih ve 12.827 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren yönetmelik bir çok döner sermayeli işletme tarafından uygulanan genel bir yönetmelik niteliği taşıdığı için bu yönetmeliği esas olarak ilk işlem belgelerini inceleyeceğiz. Belirttiğimiz bu yönetmeliğin 166'dan 178'e kadar olan maddelerinde, ilk işlem belgelerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre;

Madde 166- Döner sermayeyi ilgilendiren tahsil, ödeme ve mahsup işlemleri ve bu işlemlerin esas defterine kayıtları muhasebe fişleri ile yapılır.

Madde 167- Muhasebe fişleri biri asıl diğeri örnek olmak üzere ikişer nüsha olarak düzenlenir. Asıl olan nüsha sarf

belgelerine bağlanır ve Sayıştay'a gönderilir, örnekler dip koçanı şeklinde saymanlıkta saklanır.

Madde 168- Döner sermaye muhasebesinde:

- a. Tahsil fişi
- b. Ödeme fişi
- c. Mahsup fişi olmak üzere üç çeşit fiş

kullanılır.

Madde 173- İşlemleri ve üçüncü kişilerle olan ilişkileri ispat eden araçlara "Belge" denir. Alındılar, çekler faturalar, senetler, yazılı emirler, banka dekontları birer belgedir.

Muhasebe işlemlerinin dayanağı olan belgelerin asılları muhasebe fişlerinin birinci parçalarına dayanarak Sayıştay'a yollanır.

Madde 174- Para olarak ya da mahsup suretiyle yapılan ödemelerin gider belgeleri örnekleri de bu yönetmeliğe bağlanmıştır.

Madde 175- Aylık ücret verile emri açık kırmızı renklidir. Memur aylıklarını döner sermayeden ödeyen kuruluşlarda kullanılır.

Madde 176- Sigortalı işçilere ait ücret bordrosu açık pembe renkli olup, sigortalı işçiler için kullanılır.

Madde 177- Saat hesabı ile çalışan işçi ücretleri bordrosu beyaz renktedir.

Madde 178- Döner sermaye işletmesinde kullanılan aşağıda adları yazılı araçlar da birer belge niteliğindedir.

- a. İhtiyaç pusulası
- b. Muayene raporu
- c. Devir cetveli

- ç. Aynıyat alındısı
- d. Ambardan malzeme isteme ve çıkarma kağıdı
- e. Sipariş pusulası
- f. Maliyet pusulası
- g. Satış fişi ve ambardan çıkarma pusulası
- ğ. Ambar satış yerine gönderme pusulası
- h. Ürün fişi.

3.2.2. Kayıt Belgeleri

Muhasebe sisteminde yer alan haberleşme araçlarından bir diğeri de kayıt belgeleridir. Finansal nitelikli olayın meydana gelmesinden sonra düzenlenen ilk işlem belgelerine dayanarak, bilgilerin depolanması ve gerektiğinde ilgili yerlere iletilebilmesi için kayıt belgeleri kullanılır.

İlk işlem belgeleri ile sağlanan veri veya bilgilerin yönetsel açıdan kullanılabilir, bilgiler haline dönüşmesi, bu bilgilerin saklanması (depolanması) yoluyla olacaktır. Saklanan bu bilgiler, gerektiği zaman tekrar kullanılarak (canlandırılarak) yeterli miktarda, çoğaltılacak ve ilgili yerlere iletilecektir. Örneğin; işletmede, maliyet muhasebesi, genel muhasebe dışında yer alıyorsa üretilen mamullerin maliyetlerine ilişkin bilgiler, ilgili mamuller için tutulan maliyet kartlarında, o ana kadar saklanmış (biriktirilmiş) bilgilere dayanılarak elde edilecektir.

İşletmelerin bilgi işleme yöntemlerine göre kayıt belgeleri de farklılık göstermektedir. Genel olarak işletmelerde, kullanılan kayıt belgelerini şöyle sıralayabiliriz; yevmiye defteri, büyük defter, kasa defteri, defteri kebirli yevmiye defteri, yardımcı defterler, stok kartları, maliyet kartları vb. belgeler kayıt belgelerini oluşturmaktadır.

3.2.3. Defter Sistemleri

İşletmelerin gelişmeleri ile finansal nitelikli olayların da artması sonucu muhasebe sisteminde daha çok insan

gücünden yararlanmak ve işbölümüne olanak sağlamak için çeşitli defter sistemleri geliştirilmiştir. Defter sistemlerinin doğuş nedenlerini şöyle belirtmek olurludur(90):

- i. İşletme ile ilgili işlemlerin kayıtlarının gerektirdiği maddi çalışmalarını bazı defterlerde azaltılması,
- ii. Büyük işletmelerde zorunlu olan işbölümüne yer verme,
- iii. Kayıtlara daha fazla açıklık getirmek.

İlk işlem belgelerinin muhasebe defterlerine işlenmesi, belirli düzenlemeleri içeren defter sistemlerine göre yapılır. Bu sistemlerin belli başlıları şunlardır(91):

- a. İtalyan defter sistemi
 - Tek yevmiyeli
 - Çift yevmiyeli
- b. Amerikan defter sistemi(defteri kebirli yevmiye)
- c. Alman defter sistemi
- ç. Türk defter sistemi
- d. Fransız defter sistemi
- e. İngiliz defter sistemi

Bütün bu sistemlerin ortak çalışma şekilleri; başlangıçta belgelerinin olması, onlara dayanarak yevmiye ve büyük defter ya da defteri kebirli yevmiyeye kayıtların yapılarak dönem sonunda da mali tabloların hazırlanması esasına dayanmasıdır. Konumuzla olan ilgisi nedeniyle İtalyan ve Amerikan defter sistemleri üzerinde duracağız.

3.2.3.1. İtalyan Defter Sistemi

Tek Yevmiyeli İtalyan Defter Sistemi;

bu sistemde bir yevmiye defteri ile bir defteri kebir ve

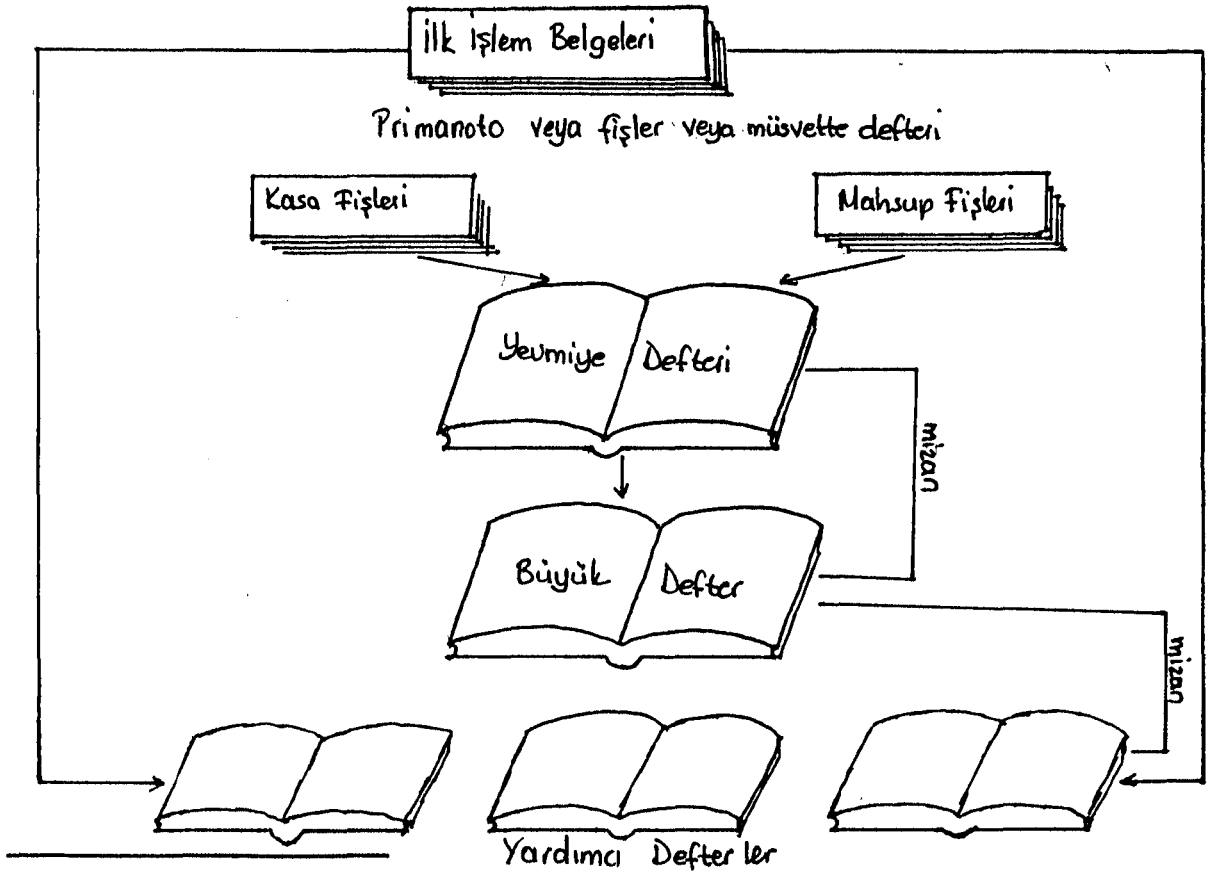
(90) Halis SÖZERİ , Muhasebe ve Defter Sistemleri (Ders Notları), 2., Ankara, 1981, s.5.

(91) Geniş bilgi için bkz. Kenan ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, İ.İ.T.İ.A. Nihad-Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Ya. No. 328/561, Cem Ofset, İstanbul, 1979, s.102 vd..

gerektiği kadar yardımcı defter kullanılır. Primanoto ve fişlerdeki işlemler, tarih sırasına göre önce yevmiye defterine maddeler halinde kaydedilir. Yevmiye defterindeki işlemler daha sonra defteri kebirdeki çeşitli hesaplara nakledilir. Yardımcı defterler ise doğrudan doğruya primanoto veya fişlerden işlenir(92).

Yevmiye defterindeki maddelerin tam olarak büyük deftere aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek amacıyla mizan düzenlenir. Buna göre yevmiye defterinin son borç ve alacak toplamı ile büyük defterde yer alan hesapların borç ve alacak toplamalarının birbirine denk olması gerekir. Tek yevmiyeli italyan defter sistemi iş bölümüne veremediği için iş hacmi küçük olan işletmelerde kullanılabilir.

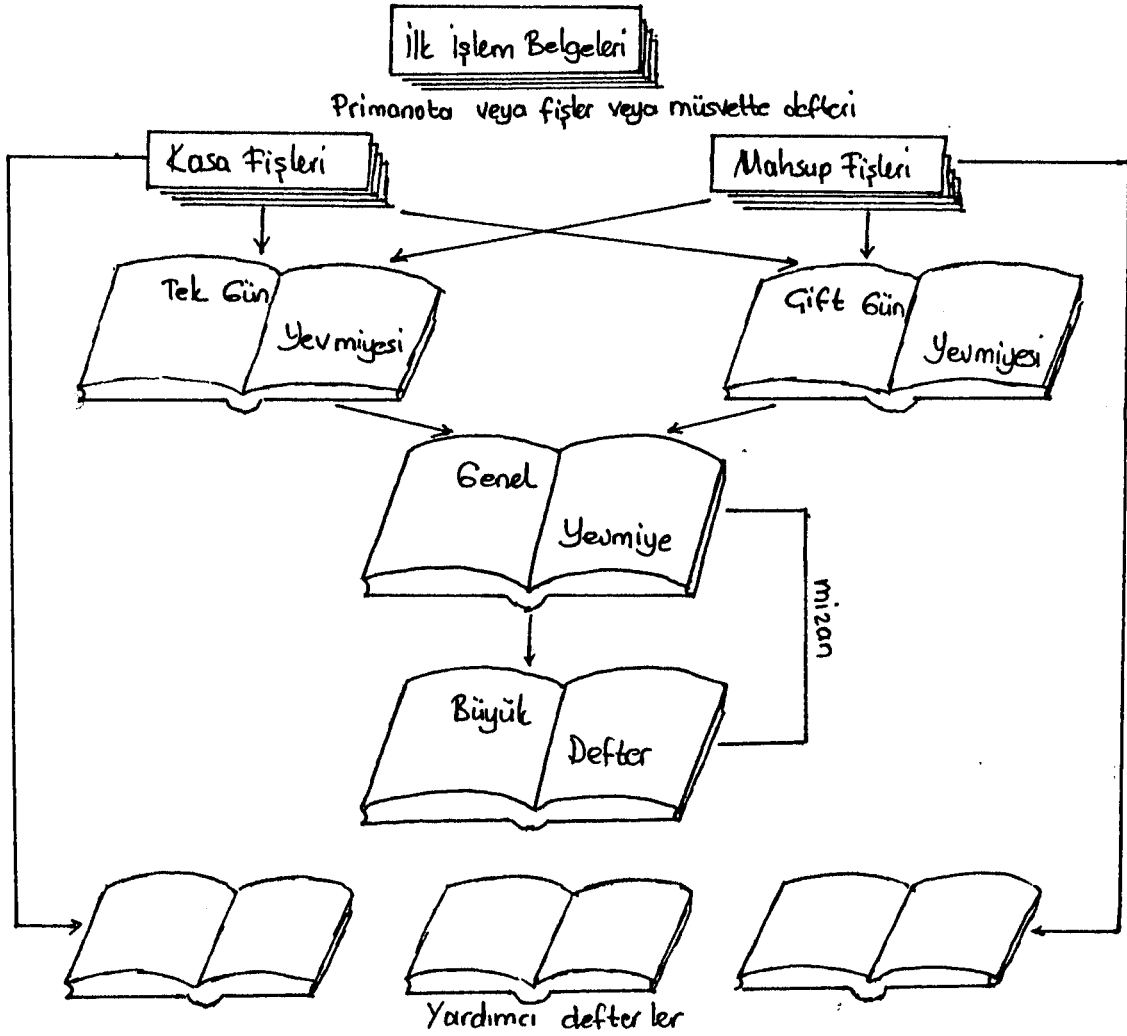
Tek Yevmiyeli İtalyan Defter Sisteminde İş Akışı



(92) ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, s.102.

Çift Yevmiyeli İtalyan Defter Sistemi; bu sistemde yevmiye defteri, ikiye ayrılmıştır. Tek gün yevmiyesi ve çift gün yevmiyesi olarak ayrılan yevmiye defterinde iki kişiden yararlanma olanağı sağlanmaktadır. Tek günlerin yevmiyesi yazılırken, çift günlerin yevmiye maddeleri büyük deftede; çift günlerin yevmiyesi yazılırken, tek günlerin yevmiye maddeleri, büyük defterdeki ait oldukları hesaplara geçirilir. Böylece işler iki muhasebeci tarafından bölüşülmüş olur(93): Ayrıca tek günlerin ve çift günlerin yevmiyelerinin toplandığı bir de genel yevmiye defteri bu sistemde yer alır.

Çift Yevmiyeli İtalyan Defter Sisteminde İş Akışı



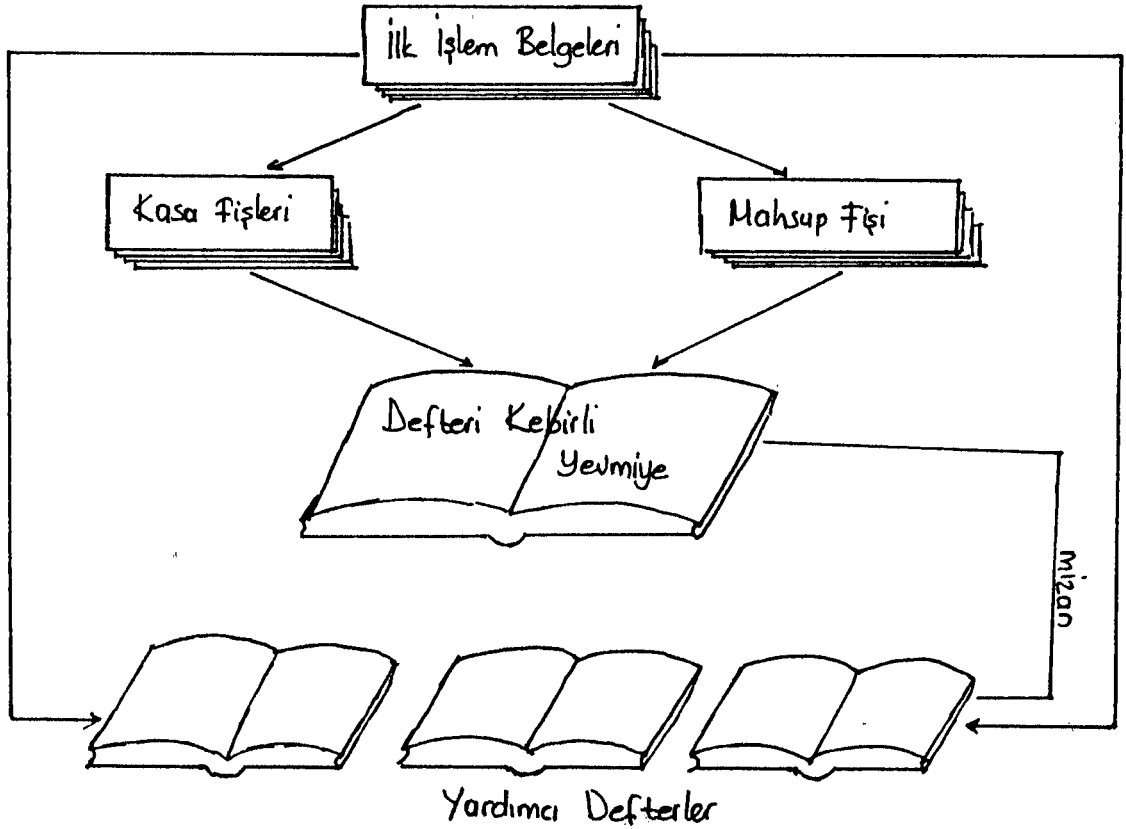
(93) Cevat YÜCESOY, Muhasebe ve Defter Sistemleri Muhasebede Makineleşme, İ.İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Ya. No.1964/181, Ece Basımevi, İstanbul,1964, s.61.

3.2.3.2. Amerikan Defter Sistemi

Amerikan defter sistemi büyük defter hesaplarının azaltılması yoluyla zamandan, tasarruf sağlayan bir sistemdir. Buna karşılık, işbölümüne yer vermemektedir. Bunun nedeni ise iki defterin (yevmiye ve büyük defter) tek defter haline getirilmesindedir. Defterin sol tarafı yevmiye defterini andırırken, sağ tarafında değişik hesaplar için açılan borç ve alacak stunlarına yer verilmiştir.

Amerikan defter sistemi bu yönüyle, hesap türü fazla olmayan işletmelerde kullanışa elverişlidir. Ancak sınırlı sayıda açılan hesaplarda işlemlerin takip edilmesi sonucu sistemden beklenen bilgi ihtiyacının karşılanmasında çeşitli güçlükler ortaya çıkacaktır..

Amerikan Defter Sisteminde İş Akışı



Ülkemizde bütün döner sermayeli işletmeler, bilanço esasına göre defter tutarlar. Bunlardan, Orman Genel Müdürlüğü, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü ile Kara, Deniz ve Hava Kuvvetlerine bağlı döner sermayeli işletmelerde İtalyan Defter Sistemi kullanılmaktadır.

İtalyan defter sisteminin gereği olarak, belirttiğimiz döner sermayeli işletmeler;

- i. Yevmiye defteri
- ii. Büyük defter
- iii. Kasa defteri

iv. Envanter ve bilanço defteri tutmak zorundadır. Ayrıca bu işletmeler ihtiyaca göre, çeşitli yardımcı defterlere de yer verirler.

Yukarıda belirttiğimiz işletmelerin dışında kalan döner sermayeli işletmeler Amerikan Defter Sistemine , diğer adıyla defteri kebiri yevmiye esasına göre defter tutarlar. Bu sisteme göre defter tutan işletmeler kayıt belgeleri olarak esas defterlerinin yanında bir çok yardımcı defter de kullanırlar.

Amerikan defter sistemine göre defter tutan, çeşitli döner sermayeli işletmeler, yönetmeliklerinde belirtilen defterlere yer verirler. Özel yönetmeliği olmayan işletmeler ise 15.2.1968 tarih ve 12.827 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren yönetmeliğe göre şu defterleri kullanırlar;

- i. Esas defteri
- ii. Kasa defteri
- iii. Bankalar cari defteri
- iv. Demirbaş ve bağlı değerler defteri
- v. Demirbaş tasnif ve amortisman defteri
- vi. Ambar yevmiye defteri
- vii. Ambar tasnif defteri
- viii. Atölyeler esas defteri

- ix. Atölyeler maliyet defteri
- x. Gelirler defteri
- xi. Giderler defteri
- xii. Borçlular defteri
- xiii. Alacaklılar defteri
- xiv. Avans ve krediler defteri
- xv. Sermaye defteri
- xvi. Mübayaa defteri
- xvii. Satış defteri
- xviii. Aracı ve geçici hesaplar defteri

3.2.4. Hesap Planları

Mali nitelikteki olayların, yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler haline dönüşebilmesi, mali nitelikteki işlemlere ait belgelere dayanarak ve muhasebe fişleri aracılığı ile kayıtların yapılmasına bağlıdır. Bu yolla eldeki veriler, bilgi haline gelerek, yönetsel açıdan bir anlam ifade edecektir.

Veri veya bilgilerin düzenli bir biçimde kaydedilmesi ve istenen ayrıntıyı verebilmesi için, işletmelerin türüne, büyüklüğüne, konusuna göre değişen sayıda hesap kullanılır. Bu nedenle, kullanılacak hesapların bir sistem içinde planlanması gereklidir. Saydığımız gerekçelerden de anlaşılacağı üzere, hesap planı muhasebe sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Açıklamalarımız ışığında hesap planını şöyle tanımlayabiliriz; işletmelerdeki mali karakterli işlem ve olayların, kaydedilmesi için tutulan hesapları muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri çerçevesinde, sistemli bir şekilde bölümleyen ve aynı olayların sürekli olarak aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir yönerge dir.

İşletmenin konusu, büyüklüğü veya türü gibi **etmenler** hazırlanacak hesap planında öncelikle dikkat edilmesi gerekli

noktaları oluşturmaktadır. Kısaca, hazırlanacak hesap planı, işletmenin bünyesine ve büyüklüğüne uygun olmalıdır. Örneğin; küçük bir işletmede ayrıntılı hazırlanmış hesap planı sonucunda, kullanılmayan bir çok hesap ortaya çıkacaktır. Bunun yanında büyük işletmelerde dar bir hesap planı da muhasebe sisteminden beklenen bilgilerin eksik olmasına yol açarken, yeni hesapların sonradan eklenmesini gerektirecektir. Bu nedendir ki, hesap planları hazırlanırken işletmenin bünyesi çok iyi incelenmeli, muhasebeden devamlı olarak istenecek bilgilerin neler olduğu önem sırasına göre tesbit edilmelidir(94).

Hesap planları sayesinde, işbölümü olanağı yaratılırken muhasebe işlemlerinin çeşitli yerlerde farklı kişiler tarafından yürütülmesi, olurlu hale gelecektir. Bu nedenle, muhasebe işlerinin çeşitli kimseler tarafından yürütülmesi zorunluluğu, hesap planları ile birlikte, planın nasıl uygulanacağını belirten yönergelerin hazırlanmasını da gerektirmektedir(95).

Hesap planı kavramını böylece açıkladıktan sonra kendi içinde hesap planları; genel hesap planları ve çeşitli iş kollarına ait genel hesap planı olarak ikiye ayrılır.

Genel hesap planı; bir ülkenin bütün işletmeleri için ya da belirli meslek dallarına giren işletmeler için uygulanması tavsiye edilen veya mecburi olan yeknesak (tekdüzen) bir hesap organizasyonudur(96).

Çeşitli iş kollarına ait genel hesap planları; genel hesap planındaki temel ayırım ve hesap grupları temel alınarak değişik iş kolları için ayrı ayrı genel hesap planları geliştirilir. Bu planlar, genel hesap planlarına göre daha ayrıntılı planlardır.

(94) ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, s.4.

(95) ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, s.4.

(96) ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, s.5.

Genel hesap planlarının, sağlayacağı yararları şu şekilde belirtmek olurludur;

Tekdüzen hesap planı uygulayan işletmeler arasında hesap birliği sağlanırken, bu işletmelerin birbirleri ile karşılaştırma olanağı da yaratılmış olacaktır.

İşletmelerin faaliyet sonuçları değerlendirilerek, ülkenin genel ekonomik yapısı hakkında gerçek bilgiler ortaya çıkabilecektir. Ayrıca, tekdüzen hesap planı işletmelerin çevrelerindeki kurum ve kuruluşlarla ilgili bilgi akışını düzenli hale getirirken muhasebe eğitimini de kolaylaştıracaktır.

Döner sermayeli işletmelerin hesap planları incelendiğinde, tüm işletmelerin kullandığı genel hesap planı olmadığını görmekteyiz. Bu işletmelerden bir kısmı, bağlı buldukları bakanlık veya genel müdürlüğün kendilerine bağlı kuruluşlara ilişkin olarak hazırladıkları hesap planlarını kullanmaktadırlar. Bunlar iş kollarına ait genel hesap planı niteliğindedir ve aşağıda belirteceğimiz döner sermayeli işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

i. Ceza ve Tevkifevleri Genel Müdürlüğüne bağlı döner sermayeli işletmeler, Adalet Bakanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından ortaklaşa hazırlanmış olan hesap planını kullanmaktadırlar. Hesap planı ikici (dualist) sisteme göre hazırlanmış olup 16 ayrı hesaptan oluşmaktadır. Bu nedenle maliyet muhasebesine ilişkin bilgiler, genel muhasebe dışında, maliyet pusulalarına dayanılarak elde edilmektedir.

ii. Mesleki ve Teknik Öğretim Okulları döner sermayeli işletmelerinde MEGSB ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından ortaklaşa hazırlanmış olan 17 ayrı hesaptan oluşan hesap planı kullanılmaktadır. Maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin ayrı yürütüldüğü bu işletmelerin hesap planında da ikici (dualist) sistem benimsenmiştir. Maliyetlere ilişkin bilgiler, maliyet pusulalarına dayanılarak elde edilir.

iii. Kara, Deniz ve Hava Kuvvetlerine bağlı döner sermayeli işletmeler ile Harita Genel Müdürlüğü ve Seyir ve Hidrografi Daire Başkanlığına bağlı döner sermayeli işletmelerde kullanılan hesap planı Milli Savunma Bakanlığı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanmıştır. Desimal sistem esas alınarak kodlanan bu hesap planında maliyet muhasebesi hesaplarına da yer verilmiştir. Birinci (monist) sistemin tercih edildiği bu işletmelerde genel muhasebe ile maliyet muhasebesi birlikte yürütülmektedir.

iv. Orman Genel Müdürlüğüne bağlı döner sermayeli işletmelerde genel müdürlükçe hazırlanmış olan hesap planı kullanılmaktadır. Desimal sisteme göre kodlanan hesap planında birinci sisteme göre maliyet muhasebesi ile genel muhasebe birlikte yürütülmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz işletmelerin dışında kalanlarda ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanarak 15.2.1968 tarih ve 12.827 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren yönetmelikte yer alan hesap planı kullanılmaktadır. Toplam 19 ayrı hesaptan oluşan bu hesap planında da ikinci sistem benimsenmiştir. Buna göre maliyet muhasebesi ile genel muhasebe birbirlerinden ayrı olarak yürütülmektedir. Maliyetlere ilişkin bilgiler, maliyet pusulalarına dayanılarak belirlenir.

3.3. RAPORLAR

Muhasebe sisteminde, insan ve haberleşme araçlarından sonra, sistemin diğer bir öğesi olan raporlar yer alır. Herhangi bir işlemi özet halinde gösteren her belge rapordur. Muhasebe sistemi veri veya bilgileri işledikten sonra çıktılarına dönüştürür. Bu çıktılar aynı zamanda raporlardır. Raporlar, işletme içindeki ve dışındaki bilgi kullanıcılarına yönelik olarak ortaya koyulur.

Yönetimin her kademesinde ve her düzeyinde yer alan yöneticilerin, bilgiye ihtiyacı vardır. Ancak, üst düzey yöneti-

cilerinin, muhasebe sisteminin çıktıları olan raporlara gereksinimi daha da çoktur.

Muhasebe sisteminin çıktıları olan raporları kendi içinde, iç raporlar ve dış raporlar şeklinde ikiye ayırıp incelemek olanaklıdır.

İç raporlar, genellikle yöneticilere, işletme eylemlerinin seyrini ve sonuçlarını görme olanağını sağlarlar. Ayrıca, yöneticilerin verecekleri kararlara temel olurlar. İç raporlar, gereksinmelere ve işletmenin koşullarına göre, büyük farklılıklar gösterir ve sayıları oldukça çoktur. Örneğin; iç raporlar, işletmenin finansal durumunu gösteren bilanço, gelir tablosu gibi raporlar olabileceği gibi, aynı zamanda bütçeler, performans raporları, maliyet raporları, envanter düzeylerini bildirim raporları da olabilecektir(97).

Dış raporlar, işletmeyle ilgili üçüncü kişilere, işletmenin çalışmalarından haberdar olmak için sunulan raporlardır. Bu raporlar da iç raporlar gibi, sunulacak kişilere veya ilgili oldukları konulara göre değişecektir. Fakat iç raporlar kadar çok değildir. Bilanço, gelir tablosu, yıllık çalışma raporları, Fiyat Tesbit Komitelerine sunulan maliyet raporları, vergi iadelerine ilişkin raporlar, kredi kurumlarına sunulan raporlar, dış raporlara ilişkin birer örnektir(98).

Yönetimin varlıklar üzerindeki, yönetim sorumluluğunu yerine getirebilmesi için, iç bilgilerin üretilmesi ve yöneticilere raporlar halinde sunulması gerekir. İç bilgiler, yöneticiler için üretilmesi zorunlu bilgilerdir. İşletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak için muhasebe sistemi tarafından, ölçme - değerlendirme ve kontrol etmeye yönelik bilgiler üretilmelidir. Geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için

(97) SÜRME Lİ, s.77.

(98) SÜRME Lİ, s.77.

gerekli bilgilerin yanında, dışarıya yönelik dış bilgilerin de üretilmesi gereklidir.

Döner sermaye işletmeleri de, muhasebe sistemi aracılığıyla elde ettikleri veri veya bilgileri, işledikten sonra ilgili bilgi kullanıcılarına raporlar yoluyla sunmaktadırlar.

Döner sermaye işletmeleri yasal olarak, faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak düzenledikleri bir takım raporlarını Sayıştay'a, Maliye ve Gümrük Bakanlığına ve bağlı bulunduğu bakanlık veya genel müdürlüğe sunmak zorundadırlar. Bu amaçla, döner sermaye işletmelerinde; aylık, geçici ve kesin mizanlar, faaliyet raporları, envanter düzeylerini bildiren raporlar, bilanço, kâr ve zarar tablosu düzenlemektedirler. Ayrıca, bir çok döner sermayeli işletmelerde bütçe de yapılmaktadır.

3.4. DONANIM

Yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri karşılama amacına yönelik olarak kurulan muhasebe sistemi, aynı zamanda işletme içi ve işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri aktaran bir iletişim aracıdır. Günümüzde finansal nitelikli işlemlerin artması, işletmelerde gerekli kararların alınması için bilgiye olan ihtiyacı da artırmıştır. Ancak, sağlanan bilgilerin çok değil; yönetimin gereksinim duyduğu, zamanlı ve ilgili bilgiler olması gerekir. Bu bilgilerin sağlanmasında muhasebe sistemi içinde yer alan bilgi işlem yöntemleri veya donanım da büyük önem taşır.

Veri veya bilgilerin yönetsel bilgiler haline dönüştürülmesinde ilk önce belirteceğimiz yöntem, el ile bilgi işlem yöntemidir. Bu yöntem daha çok, küçük çaplı faaliyet gösteren veya iş hacmi dar olan işletmelerde görülür. El ile bilgi işlem yöntemi, insan yoğun bir özellik gösterir.

İşletmeleri ilgilendiren, ekonomik olay ve işlemlerin artması sonucu muhasebe sisteminde, daha fazla insan unsurundan

yararlanmak zorunda kalınmıştır. Bu nedenle, iş bölümüne olanak sağlayan defter sistemleri geliştirilmiştir. Ancak azalan verimler kanununun işlemleriyle sistemden beklenen verim alınamamaktadır. Ayrıca, insan gücü ile sistemden kısa zamanda, zamanlı ve ilgili bilgilerin karşılanamaması, çeşitli hataların ortaya çıkması ve el yazılarının okunaksızlığı gibi nedenlerden dolayı el ile bilgi işlem yönteminin kullanım alanı daralmaktadır.

Makinalı bilgi işlem yöntemi; muhasebe sistemi içinde çeşitli yazı makinaları, hesap makinaları, kasa tahsil makinaları vb. makinaları içeren donanım şeklidir. Makinalı bilgi işlem yöntemi yukarıda belirtmeye çalıştığımız, el ile bilgi işlem yönteminin yetersizliği sonucunda muhasebe sistemi içinde yer almıştır. Bu yöntem, kısa sürede, düzenli ve güvenli iş yapabilmeye olanak sağlamıştır. Örneğin; yazar kasa uygulaması sonucunda düzenlenen fişler, kasa girişlerinin kaydında hem zamandan hem emekten hem de belgelerde düzen açısından yararlı olmaktadır. Daktilo şeklindeki yazı makinaları ile defterlerin ve föylerin işlenmesi, defterlerde el ile yazmadan kaynaklanan olumsuz durumları ortadan kaldırmaktadır. Hesap makinaları ile kısa zamanda, güvenli iş yapılması sağlanacaktır. İşletmelerin iş hacimleri ne olursa olsun, teknolojinin ilerlemesi sonucunda, muhasebe sistemi içinde bir ya da bir kaç makinalara, donanımları içinde yer verdiklerini görüyoruz.

Delikli kart veya elektronik bilgi işlem yöntemi; donanım yoğun muhasebe sistemini oluşturur. El ile veya makinalı bilgi işlem yöntemlerinde bir bilgi aynı kayıt sırasında, kopya veya tekrar suretiyle birden fazla yere işlenebilir ve hesaplama konusu olabilir. Ancak, kayıt tamamlandıktan sonra, aynı bilgiyi ileride otomatik olarak bir başka maksat için değerlendirilebilmek mümkün değildir. Bilgi adeta kendi kendini yitirmiş donmuştur(99).

(99) ERKURAL, Muhasebe Organizasyonu, s. 206-207.

Delikli kart yöntemi veya elektronik bilgi işlem yönteminde ise depolanan bilgilerin istenildiği zaman, ilgili bilgiler haline getirilmesi çok kısa bir zamanda yapılabilmektedir. Ayrıca, delikli kartlara çok çeşitli veri veya bilgilerin yüklenmesi olanaklıdır.

Bu yöntemde kayıt hızının fazlalığı da dikkati çekmektedir. Böylece el ile ve makinalı bilgi işlem yöntemlerinin çok üstünde kayıtlar kısa bir zamanda yapılabilmektedir.

Ayrıca, bilgisayarlar programlandıkları doğrultuda bir takım işlemleri kendi kendine yapabilmektedirler. Bu nedenle iş hacmi büyük olan işletmeler, ayrıntılı bilgi elde etmek için elektronik bilgi işlem yöntemine geçmek zorundadırlar.

Bu yöntem de veri veya bilgiler kaydetmek üzere, kartlara yüklenmesini veya kodlanmasını sağlayan kart delme makinası, kodlanan kartların kontrolünü yapan kontrol makinası, veri veya bilgilerin yüklendiği kartlardan istenen bilgileri elde etmek için, ilgili kartların seçimini yapan tasnif makinası ve delikli kartlardan işlemleri yazı ile muhasebeleştiren muhasebe makinası ve bilgisayar gibi makineler kullanılmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerde çeşitli makineler muhasebe sisteminde yer almaktadır. Bu makineler, daktilo ve çeşitli hesap makineleridir. Buna göre, döner sermayeli işletmelerin genelinde makinalı bilgi işlem yöntemi kullanılmaktadır.

Bordro ve Tahakkuk Müzekkeresi

EK:15

Dairesi :

ALACAKLININ			TAHAKKUK EDEN ALACAĞIN						KESİNTİLER							Para olarak ödenecek miktar
Memuriyeti	Adı ve Soyadı	Medeni hali ve Aile durumu	Tutarı	Olağan üstü zam				Toplam	Ortalama meblağ	Gelir Vergisi	Mali Denge Vergisi			Damga Resmi	Toplam	
			Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.		Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.	Lira K.
1																
2																
3																
4																
5																
6																
7																
8																
9																
10																
11																
12																
13																
14																
15																
16																
17																
18																
19																
20																
21																
22																
23																
24																
25																
26																
27																
Toplam																
Yılı	Bölümü	Maddesi	Ödeneğin çeşidi			M U T E M E D İ N A D I						Bordroda yazılı alacaklar kadro ve kayıtlara uygundur. Tutarı olan				
												kuruşun ödenmesi lazımdır. / / 19				
												Özlükçileri Müdürü				
			Ödeneğin çeşidi bölümü ve madde numaraları yukarıda yazılı olan (*)													
			Adı gösterilen mutemede Alacaklıya									Tahakkuk Memuru Adı ve Soyadı				
			Mutemet													

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

TEKİRDAĞ ENDÜSTRİ MESLEK LİSESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİNDEKİ MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMASININ İNCELENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Muhasebe sistemi, bir işletmenin finansal nitelikli tüm bilgilerini içeren geniş kapsamlı bir bilgi sistemidir. Bu çalışmamızda, muhasebe sistemi geliştirmekten çok, sadece Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi'ndeki mevcut sistem ortaya koyularak incelenmeye çalışılmıştır.

Bu çalışmayı yaparken, kullanılan yöntem ise görüşme, gözlem ve inceleme yöntemleridir. Bu amaçla; Lise Müdürü, döner sermayeden sorumlu, Teknik İşler Müdür Yardımcısı, atölye bölüm şefleri ve Döner Sermaye Saymanı ile ayrı ayrı görüşülerek sisteme ilişkin bilgi ve belgeler toplanmaya çalışılmıştır.

2. İŞLETMENİN TANITILMASI

MEGSB (Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı), Erk. Tnk. Öğrt. Gn. Md.(Erkek Teknik Öğretim Genel Müdürlüğü), İşl. Dai.Bşk.'a (İşletmeler Dairesi Başkanlığı)bağlı Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi 1967 yılında 3423sayılı

kanuna dayanılarak kurulmuştur. İnceleme konumuzu oluşturan bu işletmenin, kuruluş amaçları şöyle belirtilmiştir(100):

i. İşletmenin, prodüktivite anlayışı içinde daha rantabl ve azami verimlilikte ve gerçek kâr sağlanarak çalıştırılmalarını düzenlemek,

ii. Tüketici eğitim yerine, üretim içinde eğitimi gerçekleştirmek,

iii. İnsan ve makina potansiyeli olarak, mevcut atıl kapasitenin değerlendirilerek Milli Ekonomiye katkıda bulunmasını sağlamak,

iv. Atölye ve ünitelerdeki makina, tezgah, araç-gereçlerin işletilmesi, çalışma saat ve kapasitelerinin maksimum seviyeye yükseltilmesini sağlamak,

v. Çağımızın modern teknolojisindeki gelişmeleri anında teknik eğitime aktararak, öğrencinin piyasa ve sanayinin talebine uygun olarak yetiştirilmelerini sağlamak, bilgi ve beceri kazandırmak,

vi. İşletmenin kârlılık düzeyini yükselterek teknik öğretim personelini de bu gelirden pay vermek suretiyle gelir seviyelerini iyileştirmek ve böylece teknik öğretim kadrosunun işbaşında kalmasını sağlamak,

vii. Okulun ihtiyacı olan makina, tezgah, tesis, mefruşat ve diğer demirbaş eşyaları, döner sermayelerden elde edilecek kârlarla satın almak ve donatmak,

viii. Bakanlığa dolayısıyla Milli Hasılaya daha fazla katkıda bulunmaktır.

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi altı ayrı meslek branşında eğitim ve öğretim faaliyetini sürdürmektedir. Bunlar;

- i. Ağaç İşleri Bölümü
- ii. Elektrik Bölümü
- iii. Metal İşleri Bölümü

(100) Döner Sermaye İşletmeleri 1986 Yılı Çalışma Yönergesi, Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı, İşletmeler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 1986, s.5.

iv. Motor Bölümü

v. Tesfiye Bölümü

vi. Makina Ressamlığı Bölümünden oluşmaktadır.

Belirttiğimiz bu bölümlerden, ilk beşi döner sermaye işletmesinin faaliyetlerinde yer almaktadır. Her bölüm için ayrı ayrı atölyeler oluşturulmuştur. Üretim sipariş esasına göre yürütülmektedir, ancak, toplam üretimin çok küçük bir tutarı kadar hazır mamul üretimi de gerçekleştirilmektedir. Üretim konusuna örnek olarak; türlü okul eşyalarının üretimi, mobilya, ağaç doğrama, demir doğrama, çeşitli taşıt tamiri, bakımı, yenilenmesi, parça üretimi, elektrik tesisatı döşenmesi ve yenilenmesi vb. verilebilir.

İşletmemiz de 1985 yılında 17.000.000-₺'lik üretim gerçekleştirilmiş ve aynı yıl içinde 1.700.000-₺ kâr elde edilmiştir. 1986 yılında ise üretim tutarınının 20.000.000-₺'yi aşacağı ve 2.200.000-₺'nin üstünde bir kârın gerçekleşeceği tahmin edilmektedir.

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi'nin kadrolu personeli yoktur. Bu nedenle, döner sermaye işletmesinin muhasebesinde ve üretim faaliyetinde yer alan personel okulun kadrolu elemanlarıdır. Üretimin tamamı, meslek dersi öğretmenleri, teknisyenler ve öğrenciler tarafından yapılmaktadır.

İşletmenin sermayesi 1.500.000-₺ olup, tamamı ödenmiştir. Elde edilen kârlar da sermayeye ilave edilmeyerek yıl sonunda hazineye aktarılmaktadır.

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinin yönetiminden ve çalışmalarından, Okul Müdürü, Teknik İşler Müdür Yardımcısı (döner sermaye konusunda uzman yetkili) ve Sayman birinci derecede sorumludurlar. EK:1'de işletmemizin örgüt şeması verilmiştir.

3. TEKİRDAĞ ENDÜSTRİ MESLEK LİSESİ DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ'NİN MUHASEBE SİSTEMİ

3.1. PERSONEL

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi'nin muhasebe sisteminde; okul müdürü, teknik işler müdür yardımcısı, beş atölyenin şefleri, sayman ve ambar memuru görev almıştır. Ancak, işletmenin muhasebe işlerinin yerine getirilmesinde, birinci derecede sorumluluk saymana aittir.

Atölye şefleri, kendilerine gelen ve atölyelerde kullanıma alınan hammadde ve malzemeleri takip etmek amacıyla hammadde defteri ve daha sonra belirteceğimiz ilk işlem belgeleri ile çeşitli raporları düzenlerler.

Ambar memuru, bir derecede saymana yardımcı eleman olarak değerlendirilebilir. Aslı görevi, ambara giren ve çıkan hammadde, malzeme ve mamul eşyaların giriş ve çıkışlarına ilişkin işlemleri yaparak, gerekli belge ve kayıtları düzenlemektir. Fakat, işletmemizde görevli ambar memurunun tayin olması nedeniyle, kadro boş olup, ilgili işlemleri sayman yapmaktadır.

İşletmemizin muhasebe sistemi içinde yer alan, bu personelin hiç birisi muhasebe eğitimi görmemiştir. İşler idarecilerin daha önceki yıllarda edindikleri deneyim ve tecrübelerine göre yürütülmektedir.

Her yıl MEGSB Erk. Tnk. Öğrt. Gn. Md. İşl. Dai. Bşk. tarafından gönderilen "Çalışma Yönergesi" muhasebe sisteminde yer alan personelin en büyük yardımcısıdır. MEGSB kendisine bağlı döner sermayeli işletmelerde çalışan saymanların bilgi düzeylerini artırmak ve çalışmalarını verimli kılmak amacıyla Erk. Tnk. Öğrt. Gn. Md. bünyesinde çeşitli tarihlerde seminerler düzenlemektedirler. Ancak, işletmemizden bu seminerlere katılan olmamıştır.

3.2. HABERLEŞME ARAÇLARI

3.2.1. İlk İşlem Belgeleri

EK: 2 BELGE 1- "KASA TAHSİL FİŞİ"

Kasa tahsil fişi, işletmenin, her türlü kasa girişlerinde kullandığı ilk işlem belgesidir. Tahsilatlardan dolayı daima kasa hesabı borçlu olduğundan, bu fişte, borçlu hesap stununa yer verilmemiştir. Buna karşılık, ilgili mali işlemin karşılığını oluşturan hesap veya hesapların gösterilmesi için alacaklı hesaplar stunu yer almıştır.

Sayman tarafından, üç nüsha olarak düzenlenen, kasa tahsil fişinde okul müdürü ile saymanın imzaları yer alır. Bunlardan, ilk nüsha, Sayıştay'a gönderilir. Diğer nüshalardan bir tanesi gelir belgesine eklenir, diğeri dip koçanda kalır. Mütedavil sermaye esas defterine yapılacak kayıtlarda bu fiş temel alınır.

EK: 3 BELGE 2- "KASA TEDİYE FİŞİ"

İşletmenin yaptığı her türlü ödemedan dolayı kullanılan ilk işlem belgesidir. Kasa çıkışları nedeniyle kasa hesabı alacaklı olduğundan tediye fişinde alacaklı hesaplar stunu bulunmaz. Ödemenin karşılığını gösteren hesap veya hesapların belirtilmesi için borçlu hesaplar stunu belgede yer alır.

Sayman tarafından iki nüsha olarak düzenlenen belgede, saymanla birlikte okul müdürünün de imzası yer alır. Harcama belgesinin aslı Sayıştay'a gönderildiğinden tediye fişi ayrıca gönderilmez. Fişin ilk nüshası harcama belgelerine eklenir, ikinci nüsha koçanda kalır. Esas deftere yapılan kayıtlarda esas alınır.

EK: 4 BELGE 3- "MAHSUP FİŞİ"

İşletmenin, kasa giriş ve çıkışları dışında meydana gelen mali nitelikli işlemler için, mahsup fişi düzenlenir.

Mahsup fişinde finansal nitelikli işlemin değişme yarattığı, hesapların adlarının yazılması için borçlu ve alacaklı hesap stunları bulunmaktadır.

Sayman tarafından üç nüsha olarak tanzim edilen fişte, okul müdürünün ve saymanın imzaları yer alır. İlk nüsha Sayıştay'a gönderilir. Diğer iki nüsha ise işletmede kalır. Bu fişte işletmenin esas defterine yapılacak kayıtlarda temel alınır.

EK: 5 BELGE 4- "FATURA"

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır(101).

Döner sermaye işletmesi de ürettiği mamuller ve yaptığı işlerden dolayı, fatura vermek, yaptırdığı işler ile alımlarına ilişkin olarak da fatura almak zorundadır. İşletmemiz gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu için, faturalarında noter tasdiki, vergi dairesi ve vergi numarasına ilişkin bilgiler bulunmamaktadır. Ancak, bu işletmeler katma değer vergisi mükellefi oldukları için aldıkları ve verdikleri faturalar üzerinde katma değer vergisini ayrıca göstermektedirler.

Sayman tarafından üç nüsha olarak düzenlenen belgenin aslı müşteriye, ikinci nüshası atölyeye verilir. Üçüncü nüsha muhasebede kalır. Fatura, sayman ve okul müdürünün imzalarını taşır.

EK: 6 BELGE 5- "KIYMETLİ EVRAKLAR"

İşletmemizin müşterileri ve satıcıları arasındaki ticari ilişkileri peşin olarak gerçekleştirmektedir. Bu nedenle işlet-

(101) CEMALCILAR, Genel Muhasebe, Teknik İlkeler ve Uygulama, s.79.

memizde bono, poliçe gibi kıymetli evrak türlerinden yararlanabileceği halde sadece çek kullanılmaktadır. İşletmenin düzenlediği çeklerde okul müdürü ile saymanın imzaları bulunmaktadır.

EK: 7 BELGE 6- "DEKONT"

Dekont, bilindiği üzere herhangi bir işlemin hesapta yarattığı değişimin kayda alındığını hesap sahibine bildiren bir belgedir(102). Genelde, işletmenin bankadaki hesabında meydana gelen değişmeyi bildirmek amacıyla bankanın düzenlediği dekontlar, ilk işlem belgesi olarak kullanılmaktadır.

EK: 8 BELGE 7- "SİPARİŞ ATÖLYESİ ŞARTNAMESİ"

Siparişte bulunan, müşteri ile işletme arasında yapılan bir sözleşme niteliğinde olan bu belge, ilgili atölye şefi tarafından üç nüshe olarak düzenlenir. Belgenin ilk nüshası müşteriye, ikinci nüshası saymana verilir, üçüncü nüsha atölye şefinde kalır.

Şartnamede, siparişin alındığı tarih, sipariş numarası, müşterinin adı, soyadı, adresi, siparişin cinsi, miktarı, bitirilmesi zamanı, tesbit edilen ön fiyat, peşin alınan kısım ve geri kalan bedel ile siparişe ilişkin tarafların özel bir takım şartları varsa bunlar belirtilir. Belgeyi okul müdürü, müşteri ve atölye şefi imzalar.

EK:9 BELGE 8- "LÜZUM MÜZEKKERESİ"

Üretimi gerçekleştirilecek olan siparişe ilişkin olarak ihtiyaç duyulan hammadde ve malzemenin alınması için atölye şefi tarafından düzenlenen ilk işlem belgesidir.

Bu tür alımlarda yetkili kişiler teknik işler müdür yardımcısı ile saymandır. Ancak, 150.000-T'yı aşan alımlarda

(102) CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, s. 217.

komisyon kurularak, satıcılara teklif mektupları gönderilir. Buna göre en uygun seçim komisyon tarafından yapılarak karar ve onay sonrası alım gerçekleştirilir.

Atölye şefi tarafından üç nüsha olarak düzenlenen belgenin aslı Sayıştay'a, ikinci nüshası saymana gönderilir, üçüncü nüsha ise atölye şefinde kalır.

EK: 10 BELGE 9- "DÖNER SERMAYE TESLİM ALMA MAKBUZU"

İşletmenin, aldığı hammadde ve malzemenin ambara girişinde teslim alındığını belgelendirmek amacıyla kullanılan ilk işlem belgesidir. Belgede, teslim alınan hammaddeveya malzemenin miktarı, birim fiyatı ve tutarı ayrı ayrı stunlarda belli edilir. Ambar memuru tarafından düzenlenen teslim alma makbuzu üç nüsha olarak tanzim edilir. İlk nüsha Sayıştay'a, ikinci nüsha saymana gönderilir. Üçüncü nüsha ambar memurunda kalır.

EK: 11 BELGE 10- "İSTEME VE ÇIKARMA PUSULASI"

Ambardan, atölyelere gönderilen hammadde ve malzemenin, çıkışından dolayı kullanılan ilk işlem belgesidir. Belgede atölyeye gönderilen hammadde ve malzemenin cinsi, miktarı, birim fiyatı ve tutarına ilişkin bilgiler yer alır.

Ambar memuru tarafından üç nüsha olarak tanzim edilen belge de atölye şefinin, okul müdürünün ve ambar memurunun imzaları yer alır. Belgenin ilk nüshası Sayıştay'a, ikinci nüshası saymana gönderilir, üçüncü nüsha ambar memurunda kalır.

EK: 12 BELGE 11- "İMALÂT - MALİYET PUSULASI"

Döner sermaye işletmesi tarafından bir siparişin alınıp, mamul eşya ambarına girmesine kadar geçen süre içinde oluşan her türlü maliyet bilgilerinin depolandığı bir ilk işlem belgesidir.

Siparişin üretiminde kullanılan, ancak, hiç bir işleme tabi tutulmayan hazır malzemeler ile üretim sırasında üzerinde çalışılan hammadde ve malzemenin miktarı, birim fiyatı, tutarı ayrı olarak gösterilir. Siparişin, üretilmesinde görev alan öğrencilerin, okul numaraları, ad ve soyadları ile saat ücretleri, toplam o sipariş üzerinde çalıştıkları süre belirtilerek hak ettikleri ücret belirlenir. İmalat-maliyet pusulasının sağ alt köşesinde yer alan bölümde; talebe hakkı olarak gerçekleşen toplam ücret, kullanılan hammadde ve malzemenin toplam tutarı (hazır malzeme direkt olarak bulunacak toplama ilave edilir) ile öğretmen ve teknisyenlerin fazla mesai sonucunda oluşan ücretlerinin toplamı üzerinden, aşağıda belirteceğimiz oranlar dikkate alınarak satış fiyatı hesaplanır. Ancak, bu fiyat üzerine ayrıca hazır malzemelere ilişkin tutar ilave edilecektir. Buna göre;

	Siparişi veren kurum	
	<u>Resmi</u>	<u>Özel</u>
Talebe hakkı tutarı, işleme tabi tutulan hammadde ve malzeme ile işçilik ücreti toplamı üzerinden kümülatif olarak		
-İşletme ve idari masraflar kar-şılığı olarak	%10	%15
-Amortisman gideri	% 1	% 5
-Elektrik gideri	% 5	% 5
-Kâr	%10	%15

eklenerek siparişe ilişkin imalat-maliyet pusulası düzenlenmiş olur. İşletmemizde maliyette ilişkin bilgiler bu belge ile karşılanmaktadır.

İmalat-maliyet pusulasının üst tarafında, siparişi veren kişi veya kurumun, adı, yapılan işin türü, siparişin verildiği tarih belirtilir. Altta ise işin bitirildiği tarih, mamul eşya ambarına teslim edildiği tarih ve mamul eşya maliyet pusulasının numarası ve tarihi yer alır.

Atölye şefince üç nüsha olarak düzenlenen imalat-maliyet pusulasında ambar memuru ve atölye şefinin imzası bulunur. Belgenin ilk nüshası Sayıştay'a ikinci nüshası saymana gönderilir, üçüncü nüsha atölye şefinde kalır.

EK: 13 BELGE 12- "MAMUL EŞYA MALİYET PUSULASI"

Siparişin alınmasından itibaren mamul eşya ambarına girinceye kadar çeşitli atölyelerde oluşan, her türlü maliyeti içeren ilk işlem belgesidir. İmalat-maliyet pusulası bir tek atölyede oluşan maliyeti gösterir ama sipariş için kullanılan hazır malzemenin bedeli belli edilmez. Buna karşılık mamul eşya maliyet pusulasında siparişin üretiminde görev alan her atölyenin maliyetleri en son ve özetlenmiş şekliyle yer alır. Bu belgenin genel toplamı siparişin satış fiyatını verecektir.

Sipariş üzerinde en son çalışan atölye şefi tarafından üç nüsha olarak düzenlenen bu belgede şef ile birlikte ambar memurunun imzası yer alır. Belgenin aslı Sayıştay'a ikinci nüshası saymana gönderilir, üçüncü nüsha ise atölye şefinde kalır.

EK:14 BELGE 13- "MÜTEDAVİL SERMAYE MAMUL EŞYA ÇIKARMA PUSULASI"

Sayman tarafından üç nüsha olarak düzenlenen bu belge, mamul eşya ambarından müşteriye yapılan teslimler sırasında kullanılır. Belgenin ilk nüshası Sayıştay'a ikinci nüshası ambar memuruna gönderilir, üçüncü nüsha saymanda kalır.

Belgede müşteriye teslim edilen mamullerin cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarına ilişkin bilgilerin yanında, okul müdürü, sayman ve ambar memurunun imzası yer alır.

EK: 15 BELGE 14- "ÜCRET BORDROSU"

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinde kadrolu olarak çalışan personel bulunmamaktadır. Faaliyet-

lerin yürütülmesinde görevli olan tüm personel genel bütçeden maaş almaktadır. Ancak, idarecilerin, öğretmenlerin, sayman ve teknisyenlerin günlük veya haftalık çalışma süreleri dışında döner sermaye işlerinde görev almaları halinde, kendilerine fazla çalışma ücreti ödenebilecektir. Bu ödemelerin yapılması için sayman tarafından ücret bordrosu düzenlenir. Talebelere ilişkin ücretler bu bordroda yer almaz. Döner sermayeden ödecek fazla çalışma saat ücreti, brüt 310-₺ olup, aylık fazla çalışma süresi en çok 60 saattir.

Buna göre, atölye şeflerinin düzenlediği puantaj cetveline dayanarak, sayman tarafından ücret bordrosu iki nüsha olarak düzenlenir. Ücretlerden %25 gelir vergisi ile %04 damga vergisi kesintisi yapılır. Bordronun ilk nüshası Sayıştay'a gönderilir, ikinci nüsha ise işletmede kalır.

3.2.2. Kayıt Belgeleri

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi'nde muhasebe kayıtları "Muzaaf Usul" ile yürütülmektedir. Amerikan defter sisteminin kullanıldığı işletmemizde yer alan kayıt belgeleri bu bölümde incelenecektir.

EK: 16 KAYIT BELGESİ 1-"MÜTEDAVİL SERMAYE ESAS DEFTERİ"

Döner sermayeli işletmemizde, meydana gelen tüm mali nitelikli işlemlerin, tarih sırası ile hiç bir sınıflamaya tabi tutulmadan, kaydedildiği defterdir. Karşılıklı her iki yanı bir sayfa olarak kullanılan esas defterde, işletmenin kullandığı toplam onyeddi hesap için ayrı ayrı borç ve alacak stunları bulunur.

Esas defterde ilgili hesapların borçlarına ve alacaklarına kaydedilen her işlem, dönem başından başlayarak, birbirini takip eden sıra numarası alır. İşlemin tarihi ve işlemin

niteliğine belirten açıklamalar, yapılan iş stununda belirtilir. Her sayfa bittikçe, esas defterdeki hesapların her birinin, toplamı alınır ve bu toplam takip eden sayfadaki hesap stunlarına aktarılır.

İşlemler esas deftere, belgelere dayanılarak; düzenlenen muhasebe fişleri aracılığıyla kaydedilir. İşlemin defterde aldığı sıra numarası fişin üzerinde de ayrıca gösterilir.

İcmal stununun borç ve alacak tarafları toplamı, mali işlemin tutarını gösterir ve bu toplam kadar ilgili hesapların borç ve alacak taraflarına denk kayıt yapılır.

EK: 17 KAYIT BELGESİ 2- "MÜTEDAVİL SERMAYE KASA DEFTERİ"

Bu defter, döner sermayeli işletmenin kasasına giren, çıkan ve kalan paraların izlenmesi amacıyla tutulur. Karşılıklı sayfalar şeklinde işleyen defterin, sol tarafındaki giren sayfasında, tahsile ilişkin mali işlemin esas defterdeki madde numarası, konuya ilişkin açıklama, tahsil fişinin tarihi, numarası, müfredat ve toplam stunları bulunur. Sağ taraftaki çıkan sayfasında ise, değişik olarak ödemeler sonucu ortaya çıkan mali işlem için düzenlenen tediye fişinin tarihi ve numarası yer alır. Giren taraftaki diğer tüm stunlara, çıkan sayfasında da aynen yer verilir.

Günlük olarak tutulan deftere ilk önce bir önceki günden devreden paraların kaydıyla başlanır. Devreden bu paralar giren taraftaki toplam stununa, o gün içinde gerçekleşen tahsilatlarda yine giren taraftaki müfredat stununa kaydedilir. Müfredat stununda toplanan para mevcudu gün sonunda toplanarak toplam stununa aktarılır.

Ödenen paralar ise çıkan taraftaki müfredat stununda toplanarak gün sonunda, bu toplam, tutar stununa aktarılır.

Giren taraftaki, tutar stunu toplamının altına, çıkan taraf toplamı yazılarak, aradaki fark bulunur. Sonuçta ortaya çıkan, giren taraf kalanı ile kasa sayım sonucunun birbirine denk olması gerekir. Bu kalan, ertesi günün giren taraf toplamı yazılarak işlemlere devam edilir.

EK: 18 KAYIT BELGESİ 3- "MÜTADA VİL SERMAYE MALZEME DEFTERİ"

Döner sermaye işletmesinin ambarına giren, çıkan ve kalan hammadde ve malzemenin takip edilmesine olanak sağlayan bir defterdir. Karşılıklı sayfalar şeklinde işleyen defterin sol tarafına giren, sağ tarafına ise çıkan hammadde ve malzeme bedellerine ilişkin kayıtlar yapılır.

İşletmenin satın aldığı hammadde ve malzemedan dolayı düzenlenen teslim alma makbuzu ile alış faturasında belirtilen maliyet fiyatı üzerinden, deftere giriş kaydedilir. Defterin sol tarafında ambara alınan malzemenin cinsi, miktarı, birim fiyatı, toplam tutarı, teslim alma makbuzunun tarihi ve numarasına ilişkin bilgiler defterin ilgili stunlarına kaydedilir.

Malzeme defterinin sağ tarafına ise, ambardan atölyelere gönderilen hammadde ve malzemenin, maliyet fiyatı üzerinden, isteme ve çıkarma pusulasına dayanılarak çıkış kaydı yapılır. Defterin sağ tarafında, atölyelere verilen malzemelerin cinsine miktarına, fiyatına ilişkin bilgiler ayrı ayrı stunlarda belirtilir.

EK: 19 KAYIT BELGESİ 4- "MÜTEDA VİL SERMAYE ATÖLYELER DEFTERİ"

İşletmenin ambarından, çeşitli atölyelere verilen, hammadde ve malzemenin izlenmesini, sağlamak amacıyla tutulan defterdir. Çift yönlü işleyen defterin sol tarafına, atölyelere verilen hammadde ve malzeme, sağ tarafına ise atölyelerde siparişin üretiminde kullanılarak tüketilen hammadde ve malzeme tutarına ilişkin kayıtlar yer alır.

Atölyelere verilen hammadde ve malzemeler isteme ve çıkarma pusulasına dayanılarak, giren tarafa, maliyet fiyatı ile kaydedilir. Defterde, belgenin tarihi, numarası, döner sermaye ile iş yapan atölyelerin ayrı ayrı isimlerinin yanında tutar stununa da yer verilmiştir.

Defterin sağ tarafında ise, maliyet fiyatı üzerinden, imalat-maliyet pusulasına dayanılarak, siparişlerin üretiminde kullanılarak tüketilen kısım kadar hammadde ve malzemenin çıkış kaydı yapılır. Giren taraftan farklı olarak, isteme ve çıkarma pusulası yerine imalat-maliyet pusulası esas alınarak kayıt gerçekleştirilir.

EK: 20 KAYIT BELGESİ 5- "MÜTADAVİL SERMAYE MAMUL EŞYA DEFTERİ"

Döner sermayeli işletmenin, atölyelerinde üretilerek, mamul eşya ambarına alınan, tamamlanmış siparişlerin izlenmesi amacıyla tutulan defterdir. Çift yönlü işleyen defterin, sol tarafına, ambara alınan mamul eşyanın girişi; sağ tarafına ise ambardan müşteriye teslim edilen mamullerin çıkışları kaydedilir.

Mamul eşyalar, mamul eşya maliyet pusulasına dayanılarak satış fiyatı üzerinden ambara girer. Defterde, belge tarihi ve nosu, eşyanın cinsi, yapan atölyenin adı, eşyanın miktarı, birim fiyatı ile toplam tutar stunu bulunur.

Defterin sağ tarafına ise mamul eşya ambarından çıkarılarak, müşteriye teslim edilen siparişlerin, mamul eşya çıkarma pusulasına dayanılarak kayıtları yapılır. Defterin bu bölümünde, belge tarihi, nosu, eşyanın kime satıldığı, miktarı, birim fiyatı ve tutar stunları bulunmaktadır.

EK: 21 KAYIT BELGESİ 6- "MÜTEDAVİL SERMAYE DEMİRBAŞ EŞYA DEFTERİ"

Döner sermaye tarafından satın alınan demirbaşların izlenmesi amacı ile tutulan defterdir. İşletmemiz, MEGSB Erk. Tnk.

Öğrt.Gn. Md. İşl. Dai. Bşk.'nin görüşleri doğrultusunda, yıl sonunda elde ettiği kârlardan demirbaş alımı yapabilmektedir. Bu şekilde alınan demirbaşlar, bu defterin sol tarafına kaydedilir. Sağ taraftaki sayfaya ise çeşitli nedenlerle, demirbaşlardan yapılacak,indirimlere ayrılmıştır.

Karşılıklı sayfalar şeklinde işleyen defterin sol tarafında,sıra numarası (aynı zamanda demirbaşın değişmez numarasıdır) cinsi, adedi, asıl kıymeti, bakım ve onarım bedeli, ölçüsü, ağırlığı, markası ve kullanılmaya başlandığı tarihle ilgili bilgiler ait oldukları stunlarda ayrı ayrı gösterilir.

Defterin sağ tarafında ise demirbaşın finansman kaynağı, alınış tarihi, demirbaştan silinme nedeni, belgesi, satılmışsa, satış bedeline ait bilgiler,ayrılan stunlarda belirtilir.

EK: 22 KAYIT BELGESİ 7- "MÜTEDAVİL SERMAYE ALACAKLILAR DEFTERİ"

Döner sermaye işletmesinin,gerçekleşen tüm borçları ve bu borçlardan ödenen veya mahsup edilen miktarların izlenmesini sağlayan defterdir. Karşılıklı sayfalar şeklinde işleyen defterin sağ tarafına,tahsil edilen para girişleri kadar,tahsil ya da mahsup fişi esas alınarak,kayıt yapılır. Defterin bu bölümünde, mali işlemin tarihi, açıklama, işlemin esas defterdeki aldığı sıra numarası, müfredat ve tutar stunları yer alır.

Alacaklılar defterinin, sol tarafında, ödenen veya mahsup edilen borçlardan dolayı, tediye veya mahsup fişlerine dayanılarak kayıt yapılır. Aynı tarafta, mali işlemin gerçekteğiği tarih, konuya ilişkin açıklama, işlemin esas defterdeki numarası ile tutarlara ilişkin bilgilerin kaydedilmesine ait stunlar bulunmaktadır.

EK: 23 KAYIT BELGESİ 8- "MÜTEDAVİL SERMAYE AVANS DEFTERİ"

Bu defter, geçici görevle başka bir yere görevli olarak

gönderilen personele verilen paralar ile hammadde ve malzeme alımları öncesi, satıcılara yapılacak ödemeler için işletmenin bankadaki hesabından çektiği paraların izlenmesi amacıyla kullanılan defterdir.

Döner sermayeli işletmelerin kasalarında bulundurabilecekleri para miktarı sınırlandırılmıştır. Bu sınır meslek liselerindeki döner sermayeler için en çok 10.000-İ'dir. Bu nedenle, ödemelerin ortaya çıkabileceği tahmin edilen zamanlarda, sayman tarafından bankadan avans çekebilecektir.

Defterin sol tarafına, bankadan çekilen avansın miktarı, alındığı tarih, konuya ilişkin açıklama; sağ tarafına ise avansın kullanılarak mahsup edilen kısmı, kullanılmayarak bankaya iade edilen kısım ile iade ve mahsup işleminin tarihini belirten bilgiler ilgili stunlara kaydedilir.

EK: 24 KAYIT BELGESİ 9-"ÖĞRENCİ ÜCRET KARNESİ"

Meslek liselerinde okuyan öğrencilerin, döner sermaye işletmesine ait işlerin üretiminde çalışması karşılığında elde ettiği ücret hakkının izlenmesi için tutulan karttır.

Atölyelerdeki işlerde atölye şeflerince görevlendirilen her öğrenci için ayrı bir kart tutulur. Kartta, öğrencinin okul numarası, adı, soyadı ve imzası yer alır.

Gerçekleşen ücretlerden dolayı, yapılacak kayıta, mamul eşya maliyet pusulası esas alınır. Bu şekilde, gerçekleşen ücretler bu kartlara kaydedilir. Öğrenci mezun olduktan sonra, kartta oluşan tutar kadar kendisine tediye fişine dayanılarak ödeme yapılır. Öğrenciye yapılan ödeme sırasında okul müdürü, sayman ve ilgili atölye şefi bulunur. Ayrıca, kartın uygun bir yerine "kartta yazılı öğrenci hakkının tamamı istihkak sahibine komisyonumuz huzurunda ödenmiştir" ibaresi yazılıp taraflara imzalatılarak saklanır.

Yıl sonunda sayman tarafından, mezun olan öğrencilere ilişkin, gerçekleşen ücretlerin ödenmesi için bordro düzenlenir. Talebelere yapılan bu ödemeler, gelir vergisinden muaf olup, sadece %0 4 damga vergisine tabidir.

EK: 25 KAYIT BELGESİ 10- "PUANTAJ CETVELİ"

Döner sermayenin işlerinde, günlük veya haftalık çalışma süreleri dışında görev alan idareci, öğretmen ve teknisyenlerin yaptıkları fazla çalışmaların belirlenmesi için, atölye şeflerince aylık olarak tutulan kayıt belgesidir.

Puantaj cetvelinde ilgili ay içinde, fazla çalışma yapan personelin adı, soyadı sıra ile alt alta yazılır. İsimlerin karşısındaki satırda ay içinde fazla çalışmanın yapıldığı gün işaretilenerek, kaç saat çalışılmışsa belirtilir. Ay sonunda, puantaj cetvelindeki satır toplamları alınarak personelin aylık fazla çalışma süresi toplamı bulunur. Bu toplam, fazla mesai saat ücreti ile çarpılarak , brüt fazla çalışma ücreti hesaplanır.

Her atölye şefi, kendi bölümüne ait olarak üç nüsha halinde düzenlediği puantaj cetvelini okul müdürünün onayına sunar ve saymana gönderir. Sayman, puantaj cetveline dayanarak ücret bodrosunu düzenler.

3.2.3. Hesap Planı

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi muhasebe sisteminde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile MEGSB tarafından, ortaklaşa olarak hazırlanmış onyedinci hesaptan oluşan, hesap planı kullanılmaktadır. Bu hesap planı aynı zamanda MEGSB'ye bağlı meslek liselerinde faaliyet gösteren döner sermayeli işletmelerin tamamı tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle bu hesap planı, iş koluna ait genel hesap planı niteliğindedir.

İşletmede maliyetlere ilişkin bilgiler, üretimin gerçekleştirildiği atölyeler de tutulan ve düzenlenen imalat-maliyet pusulası ile mamul eşya maliyet pusulasına dayanılarak elde edilmektedir. Buna göre, ikici (dualist) sistem esas alınarak, oluşturulan hesap planında genel muhasebe ile maliyet muhasebesi birbirinden ayrı olarak çalışmaktadır. Bu kısım da işletmemizde kullanılan hesaplar tanıtılacaktır.

i. Kasa Hesabı: Bu hesap, her ne adla ve ne şekilde olursa olsun, işletmenin kasasına giren ve bu kasadan çıkan paraların kaydına olanak sağlar. Kasaya giren paralar bu hesabın borcuna (zimmetine), çıkan paralar ise hesabın alacağına (matlubuna) kaydedilir. Aktif bir hesap olup, ya borç kalanı verir veya kalan vermez. Hesabın borç kalanı, işletmenin kasasındaki mevcut parayı gösterir.

ii. İptidai Maddeler ve Malzeme Hesabı: İşletme tarafından üretimde kullanılmak üzere satın alınan hammadde ve malzemenin takibini sağlayan hesaptır. Alınan hammadde ve malzeme maliyet fiyatı ile bu hesabın borcuna, üretim için atölyelere yapılan aktarımlardan dolayı yine maliyet fiyatı üzerinden hesabın alacağına kayıt yapılır. İptidai maddeler ve malzeme hesabı, aktif bir hesap olup ya borç kalanı verir ya da kalan vermez. Hesabın borç kalanı işletmenin ambarındaki hammadde ve malzeme stokunu gösterir.

iii. Atölye Hesabı: İşletmenin, üretimde kullanılmak üzere ambardan atölyelere verdiği, hammadde ve malzemelerin izlenmesi için kullandığı hesaptır. Bu amaçla, atölyelere verilen hammadde ve malzemedan dolayı bu hesabın borcuna kayıt yapılır. Atölyede kullanılarak, tüketilen miktar kadar ise, hesap alacaklandırılır. Aktif bir hesap olup, borç kalanı verir veya kalan vermez. Hesabın borç kalanı, atölyedeki hammadde ve malzemenin tutarını gösterir.

iv. Mamul Eşya Hesabı: Atölye tarafından üretimi tamamla - narak mamul eşya ambarına alınan, malların takip edilmesi ama - cıyla kullanılan hesaptır. Bu nedenle, üretimi tamamlanan mamul eşya için yapılan tüm harcamalar kadar bu hesabın borcuna kayıt yapılır. Mamul eşya ambarından müşteriye teslim edilen mamullerin tutarı kadar da hesap alacaklandırılır. Hesabın borç ve alacağındaki tutar o mamulün aynı zamanda satış fiyatını gös - terir. Aktif bir hesap olup, borç kalanı verir veya kalan ver - mez. Hesabın borç kalanı, mamul eşya ambarındaki malların satış fiyatı üzerinden tutarını gösterir.

v. İşletme ve İdari Masraflar Hesabı: Döner sermaye işlet - mesince hammadde ve malzeme alımları dışında yer alan her türlü harcamalar bu hesapta izlenir. Genel giderler hesabı olarak da değerlendirilebilecek olan hesabın borç tarafına, yapılan gider - lerden dolayı kayıt yapılır. Dönem sonunda hesabın borç kalanı kar ve zarar hesabına devredilerek kapatılır.

vi. İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı: Döner sermaye işletmesi tarafından üretilen mamuller üzerinden genel imal giderleri ve genel yönetim giderlerine karşılık olarak müş - teriden tahsil edilen tutarların kaydına olanak verir. Bu ne - denle herhangi bir siparişin üretimi sırasında kullanılan ham - madde ve malzeme tutarı ile talebe ve işçilik ücretleri toplamı üzerinden; resmi dairelerden olan siparişlerde % 10, özel kişi - lerden olan siparişlerde % 15 oranında ayrılan karşılıklar bu hesabın alacağına kaydedilir. Yıl sonunda hesabın verdiği ala - cak kalanı, işletme ve idari masraflar hesabına devredilerek kapatılır.

vii. Alacaklılar Hesabı: Bu hesap, genelde, siparişlere iliş - kin olarak alınan paraların takip edilmesi için kullanılmaktadır. Ayrıca, işletmenin gelirleri ile ilgili olmadan kişi ve kurum - lar adına tahsil edilen paralarda geçici süre ile bu hesapta gösterilir.

Belirttiğimiz nitelikteki, mali işlemlerden dolayı bu hesabın alacağına, bu hesaptaki işlemlerden yapılan ödeme veya mahsup işlemleri için ise hesabın borcuna kayıt yapılır. Alacak kalanı veren, pasif bir hesaptır. Hesabın alacak kalanı işletmenin borçlarını gösterecektir.

viii. Borçlular Hesabı: Döner sermaye işletmesinde mal satısından veya başka şekillerde ortaya çıkan, her türlü, alacağın izlenmesi amacıyla tutulan hesaptır. Gerçekleşen alacaklardan dolayı hesabın borcuna, tahsil edilen alacaklar nedeniyle de hesabın alacağına kayıt yapılır. Aktif bir hesap olup, borç kalanı verir veya hiç kalan vermez. Hesabın borç kalanı, işletmenin çeşitli kişi ve kuruluşlardan olan alacağını gösterir.

ix. Bankalar Hesabı: Bu hesap, döner sermaye işletmesinin, bankadaki paralarının takip edilmesi için kullanılır. Bankaya yatırılan paralar ve bu paralara tahakkuk eden faizler nedeniyle hesabın borcuna, bankadan çekilen paralar için de hesabın alacağına kayıt yapılır. Bankalar hesabı aktif bir hesap olup, borç kalanı verir. Hesabın borç kalanı işletmenin bankadaki, parasını gösterir.

x. Talebe Hakkı Hesabı: Döner sermaye işletmesinin ait siparişlerin üretilmesi sırasında, görev alan, öğrencilerin çalışmaları karşısında hak ettikleri ücretlerin izlenmesi için tutulan hesaptır. Bilindiği gibi öğrencilerin lehine tahakkuk eden ücret, mezuniyet sonrasına kadar ödenmeyerek bu hesaba kaydedilir. Hesapta toplanan paralar, bankada bloke edilir.

Gerçekleşen, öğrenci ücretlerinden dolayı hesabın alacağına, talebelere yapılan ödemelerden dolayı ise hesabın borcuna kayıt yapılmaktadır. Pasif bir hesap olup, alacak kalanı verir. Hesabın alacak kalanı öğrencilerin döner sermayeden olan alacağını göstermektedir.

xi. Demirbaş Eşya Hesabı: Döner sermaye işletmesince satın alınan her türlü demirbaş eşyanın kaydedildiği bir hesaptır.

Buna göre, hesabın borcuna alınan demirbaşlara ilişkin tutar, alacağına da satılan veya hurdaya çıkan demirbaş eşya tutarı kadar kayıt yapılır. Aktif bir hesap olan demirbaş eşya hesabı borç kalanı verir veya kalan vermez. Hesabın borç kalanı işletmenin sahip olduğu demirbaşları gösterir.

xii. Sabit Kıymetler Karşılığı Hesabı: Bilançonun aktifinde yer alan demirbaşların, pasif taraftaki karşılığını gösteren hesaptır. Döner sermaye işletmesi nominal sermayesini aşan kârını hazineye aktarmak zorundadır. Pasif tarafta açılan bu hesap sayesinde işletmeden hazineye aktarılan nakit çıkışları enaza indirilmiş olacaktır.

Yıl içinde döner sermayece, satın alınan demirbaşlar, demirbaş eşya hesabına kaydedilir. Yıl sonunda ise o yıl içinde alınan demirbaş eşya tutarı kadar, sabit kıymetler karşılığı hesabının alacağına, buna karşılık ise kâr ve zarar hesabının borcuna kayıt yapılır. Böylece, alınan demirbaş eşya tutarı kadar kârdan harcama yapılmış olmaktadır. Demirbaş eşyalardan satılan veya hurdaya çıkan kısım içinde, hesabın borcuna kayıt yapılır. Pasif bir hesap olup, alacak kalanı verir. Hesabın alacak kalanı, işletmenin o zamana kadar ki kârlarından gerçekleştirdiği demirbaş alımlarını gösterir.

xiii. Kâr ve Zarar Hesabı: Bu hesap, döner sermaye işletmesinin bir yıl içinde elde ettiği gelirlerle, aynı yıl içinde yapılan giderlerin karşılıklı olarak kaydedilmesine olanak sağlayan bir hesaptır. Kâr ve zarar hesabının borcuna, işletmenin giderleri, alacağına da sağladığı gelirler yazılır. Hesabın borç kalanı işletmenin zararını, alacak kalanı ise kârını gösterir. Hesabın alacak kalanı olan kâr, yıl sonunda hazineye yatırılır. Hesap yıl sonunda borç kalanı verdiğinde genel bütçeden sermaye tahsisi yapılır.

xiv. Mütedavil Sermaye Hesabı: İşletmeye kanunla tahsis edilense sermayenin kaydına ve takibine olanak veren hesaptır.

İşletmeye genel bütçeden verilen, değerler toplamı kadar bu hesabın alacağına kayıt yapılırken, özkaynaklarda çeşitli nedenlerle meydana gelen azalmalar sonucunda da sermaye hesabının borcuna işlem yapılır. Pasif bir hesap olan sermaye hesabı daima alacak kalanı verir.

xv. Amortisman Hesabı: Döner sermaye işletmesi tarafından alınan demirbaşlar ile atölyelerdeki sabit varlıkların, üretimde kullanılmaları sonucu oluşan yıpranma ve aşınmalar için gider kaydına olanak sağlayan bir hesaptır. Ancak, işletmemizde üretilen tüm siparişlerin satış fiyatı içinde ayrıca amortisman gideri de belli edilmiştir. Bu nedenle işletme gider yazarak amortisman ayırmayıp, bu aşınma paylarını müşterilerden siparişin teslimi sırasında tahsil etmektedir. Üretimi tamamlanan her sipariş için ilgili atölyelerde düzenlenen imalat-maliyet pusulalarında amortisman gideri hesaplanmış ve maliyete eklenmiştir.

Siparişin üretimi tamamlandıktan sonra imalat-maliyet pusulasında belirtilen amortisman gideri kadar bu hesabın alacağına kayıt yapılır. Hesabın yıl sonunda verdiği alacak kalanı kar ve zarar hesabına devredilerek kapatılır.

xvi. Katma Değer Vergisi Hesabı: Döner sermaye işletmesinin alışlarında ödediği KDV'ler ile satışlarından elde ettiği KDV'leri takip etmek amacıyla kullanılan hesaptır. Bu nedenle ödenen KDV'den dolayı bu hesabın borç tarafına, alınan KDV'lerden dolayı da hesabın alacağına kayıt yapılır. Hesabın borç kalanı, işletmenin KDV alacağını, alacak kalanı ise işletmenin KDV borcunu gösterir.

xvii. İktisadi Kıymetler İndirim Hesabı: Döner sermaye işletmesince alınan demirbaş eşyalar için ödenen KDV ile bu tutardan yapılacak indirimlerin takibini sağlamak amacıyla kullanılan bir hesaptır. Alınan demirbaş eşyalar için ödenen KDV'lerden dolayı hesabın borcuna kayıt yapılır. İşletmeler demirbaşlara

ilişkin olarak ödedikleri KDV'yi üç eşit taksitle indirebilirler. Bu nedenle, her yıl için yapılacak indirim tutarı kadar hesabın alacağına kayıt yapılır. Aktif karakterli bir hesap olan iktisadi kıymetler indirim hesabı borç kalanı verir veya hiç kalan vermez. Hesabın borç kalanı, işletmenin sabit varlık alımları nedeniyle devletten olan KDV alacağını gösterir. Ancak, bu alacak devlet tarafından ödenmez, sadece işletmenin vergi dairesine yatırması gereken vergiden mahsup edilmek suretiyle üç yıl içinde kapatılır.

3.3. RAPORLAR

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi'nin muhasebe sistemi incelendiğinde iç ve dış bilgi kullanıcılarına yönelik olarak çeşitli raporların düzenlendiğini görmekteyiz. Bilgi kullanıcılarının başında devlet yer almaktadır. Çünkü, döner sermaye işletmemiz, MEGSB Erk. Tnk. Öğrt. Gn. Md. İşl. Dai. Bşk., Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesi ve Sayıştay denetimlerine tabi olduğu için bu kurumlar, döner sermayeli işletmelerin en önemli dış bilgi kullanıcılarının başında gelmektedir. Bunların yanında vergi daireleri, satıcılar, müşteriler, kamuoyu, işletmede çalışan öğretmen, şef ve teknisyenler de bilgi kullanıcıları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu amaçla, iç ve dış bilgi kullanıcılarına yönelik olarak işletmemizde düzenlenen raporları şöyle sıralayarak açıklayabiliriz.

EK: 26 RAPOR 1- "ATÖLYELER AYLIK ÇALIŞMA RAPORU"

Atölye şefleri, atölyelerde her ay içinde yapılan ve yapılmakta olan işleri, işlerin durumu hakkındaki bilgileri bu rapor aracı ile saymana bildirirler. Aylık olarak düzenlenen bu raporda, yapılan işin üretiminin gerçekleştirildiği atölye,

işin veri, adı, adedi, tutarı ve ay sonu itibariyle siparişler hakkında bilgiler ayrı ayrı stunlarda belli edilir.

Atölyeler aylık çalışma raporunda, atölyelerde o aya ilişkin siparişlerin üretilmesinde yer alan öğretmen, teknisyen ve öğrenciler için bunlara ödenmesi gereken işçilik tutarı da gösterilir. Atölye şefleri tarafından her ayın son günü veya en geç ertesi ayın birinde düzenlenerek saymana gönderilir.

EK: 27 RAPOR 2- "ÜÇ AYLIK FAALİYET RAPORU"

Döner sermaye işletmesi, üç aylık dönemler halinde atölyelerinde, üretimini tamamladığı siparişler ile teslimini yaptığı siparişlerin tutarlarını ayrı ayrı belli ederek sonuçlarını MEGSB Erk. Tnk, Öğrt. Gn. Md. İşl. Dai. Bşk. bildirirler. Bu bildirimlerde üç aylık faaliyet raporu kullanılır.

Okul müdürü ve sayman tarafından, aylar itibariyle atölyelerden gelen, atölyeler aylık çalışma raporuna dayanılarak hazırlanır. Ocak-mart, nisan-haziran, temmuz-eylül ve ekim-aralık dönemlerinin son ayını takip eden ayın en geç beşine kadar ortaya verilir.

EK: 28 RAPOR 3- "AYLIK MİZAN"

Döner sermaye saymanı, her ayın son günü mütedavil sermaye esas defterindeki icmal stununun borç ve alacak toplamları ile defterde yer alan onyedinci hesabın borç ve alacak toplamlarını alır. Buna göre, icmal stununun borç ve alacak toplamının, bütün hesapların borç ve alacak toplamlarına eşit olup olmadığı araştırılır.

Aylık mizanlarla, kayıtlarda hataların olup olmadığı araştırılırken, olabilecek hatalarında kolayca bulunması ve düzeltilmesi sağlanacaktır. Sayman tarafından en az iki nüsha olarak

düzenlenen aylık mizanların ilk nüshası, İşl. Dai. Bşk.'na en geç, ertesi ayın birinci günü, postaya verilmek suretiyle gönderilir. İkinci nüsha işletmede kalır. Aylık mizanda, işletmenin kullandığı hesaplar alt alta sıralanmıştır. Ay sonunda toplamları alınan hesaplar ait oldukları stuna yazılarak ilgili toplamları da karşılarında yer alan tutar stununda gösterilir. Kalan stunun da ise her hesabın verdiği borç ve alacak artıkları belirtilir.

RAPOR 4- "GENEL GEÇİCİ MİZAN"

İşletmenin aralık ayı sonunda hazırladığı aylık mizan aynı zamanda genel geçici mizandır.

EK: 29 RAPOR 5- "KESİN MİZAN"

İşletmenin dönem sonundaki gerçek durumunu tesbit etmek için genel geçici mizanın çıkarılmasından sonra, oluşturulan komisyon tarafından, mevcut paralar, mallar, demirbaşlar, borçlar, alacaklar ve talebe haklarına ilişkin olarak sayım tutanakları düzenlenir. Kısaca, envanter işlemi gerçekleştirilir. Sayım sonuçları ile esas defter hesapları, yardımcı defter ve tutulan kartlar karşılaştırılarak denklik araştırılır.

Denklik sağlandıktan sonraki aşamada, sonuç hesapları kâr ve zarar hesabına devredilerek kapatılır. Envanter işlemlerine ilişkin kayıtlar yapıldıktan sonra sayman tarafından ikinci bir mizan daha düzenlenir ki, buna kesin mizan denir. Dört nüsha olarak sayman tarafından düzenlenen kesin mizanın aslı Sayıştay'a bir nüshası İşl. Dai. Bşk. bir nüshası da Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesi'ne gönderilir, diğer nüsha işletmede kalır.

EK: 30 RAPOR 6- "BİLANÇO"

Yıl sonunda düzenlenen kesin mizanda borç artığı veren hesaplar aktif tarafa, alacak kalanı veren hesaplar pasif tarafa

geçirilerek yıl sonunda sayman tarafından bilanço düzenlenir.

En az dört nüsha olarak düzenlenen bu raporun aslı Sayıştay'a, ikinci nüsha İşl.Dai.Bşk.'na, üçüncü nüsha, Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesine gönderilir. Diğer nüsha işletmede kalır.

EK: 31 RAPOR 7- "KAR ZARAR TABLOSU"

Kârve zarar hesabının borcundaki tutarlar kar zarar tablosunun borç tarafına, hesabın alacağındaki tutarlar ise tablonun alacak tarafına yazılarak, kâr zarar tablosu oluşturulur. Buna göre, dönem içinde oluşan giderler tablonun solunda, gerçekleşen her türlü gelir ise tablonun sağında yer alır. Gelirler toplamı, giderler toplamından büyükse kâr, küçükse zarar gerçekleşmiş demektir.

En az dört nüsha olarak sayman tarafından tanzim edilen bu raporun ilk nüshası Sayıştay'a ikinci ve üçüncü nüshalar ise İşl.Dai. Bşk. ile Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesi'ne gönderilir. Son nüsha işletmede kalır.

EK: 32 RAPOR 8- "MUHTASAR BEYENNAME"

Döner sermaye işletmesinden, yaptıkları fazla mesai sonucu ücret geliri elde edenlerden kesilen gelir ve damga vergisi aylık olarak ertesi ayın 20'sine kadar vergi dairesine bu beyenname ile yatırılır.

EK 33 RAPOR 9- "KATMA DEĞER VERGİSİ BEYENNESİ"

Daha öncede belirttiğimiz üzere, işletmemiz katma değer vergisi mükellefidir. İşletme aylık bildirim tabidir. Her ay ödenmesi gereken vergi, ertesi ayın engeç 25'ne kadar vergi dairesine bu beyenname ile yatırılır.

3.4. DONANIM

İşletmenin muhasebe sistemi içinde hesap makinaları ile daktilo makinası yer almaktadır.

İşletmemizin defterlerinin ciltli oluşu, makinalar yardımı ile kayıt yapmayı önlemektedir. Bu nedenle, defterlere yapılan kayıtlarda işlemler elle yapılırken, hazırlanan raporlarda ise daktilo makinası kullanılmaktadır. Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinde, kısmen makinalı kısmen de elle bilgi işleme dayalı bir donanım yapısı mevcuttur.

S O N U Ç

Değişimin, değişmez bir olgu olarak kabul edildiği günümüzde, her kesim, geleceğin belirsizliğine ışık tutma çabası içine girmiştir.

Aynı sorunlarla karşı karşıya olan, işletmeler de değişime ayak uydurmak zorundadır. Bu nedenle, günümüz işletmelerinde yönetim ve bilgi birbirini bütünleyen iki temel kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetimin temel görevi, geleceğe ilişkin planlar oluşturmak, planların uygulanması için gerekli örgütlemeyi yapmak ve tüm bu faaliyet sonuçlarını kontrol etmektir. Yönetimin bu sorumluluklarını yerine getirebilmesi zamanlı ve ilgili bilgilerin sağlanması ile olanaklıdır. Bu bilgi ihtiyacını ise yönetim bilgi sistemi karşılayacaktır.

Yönetim bilgi sisteminin alt bir sistemi olan muhasebe sistemini döner sermayeli işletmelerle bağlantılı olarak inceleyerek, Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesindeki muhasebe sistemi ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Tekirdağ Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinde muhasebe sistemi görevini tam olarak yerine getirememektedir. Bunun nedenlerine şu başlıklar altında toplayabiliriz;

1. Personelden kaynaklanan sorunlar,
2. İlk işlem belgelerinden kaynaklanan sorunlar,
3. Kayıt belgelerinden kaynaklanan sorunlar,
4. Raporlardan kaynaklanan sorunlar.

1. Personelden kaynaklanan sorunlar :

İşletmenin muhasebe sistemi içinde idareciler, sayman, ambar memuru ve kısmen atölye şefleri yer almaktadır. Ancak, ambar memurunun, başka bir göreve atanması nedeniyle saymanın işleri daha da artmıştır.

İşletmemizin saymanı, daha önce muhtemet olarak çalışırken, döner sermaye saymanlığı kadrosunun boş olması nedeniyle bir yıl önce bu göreve getirilmiştir. Saymanın, muhasebe eğitimi görmemiş olması, göreve yeni başlaması nedeniyle şu ana kadar işletmenin muhasebe sistemi hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması nedeniyle ortaya çıkan nedenleri şöyle belirtebiliriz;

i. Sayman tek başına muhasebe işlerini yetiştirememektedir.

ii. Özellikle, yardımcı defterlerin tam olarak zamanında işlenememesinden dolayı muzaaf sistemin özelliği olan kontrol olanağı da tam olarak sağlanamamaktadır. Esas defterdeki çeşitli hesaplar ile bu hesaplar için açılan yardımcı defterlerin sonuçları birbirini tutmamaktadır.

1. Personele ilişkin çözüm önerileri:

i. İşletmemizin muhasebe sisteminde yer alan personelin bu alandaki bilgisini artırmak için en kısa sürede MEGSB Erk. Tnk. Öğrt. Gn. Md'nün açacağı seminerlere katılması sağlanmalıdır. Ayrıca, idareci ve atölye şeflerinin de bu seminerlere katılması olumlu sonuçlar doğuracaktır.

ii. İşletmemizde saymanla birlikte çalışacak, muhasebe konusunda belli formasyona sahip en az bir eleman alınmalıdır. Bunun sonucunda saymanın yükü hafifleyerek, haberleşme araçlarının ve raporların zamanında düzenlenmesi sağlanacaktır.

2. İlk işlem belgelerinden kaynaklanan sorunlar:

i. İşletmemizin muhasebe sisteminde bono ve poliçe gibi kıymetli evraklardan yararlanılmamaktadır.

ii. Müstahsil makbuzu ve gider pusulası gibi ilk işlem belgeleri düzenlenmemektedir.

iii. İşletmenin 150.000-₺'nin üstündeki harcamalarında aşırı bir formalite göze çarpmaktadır.

2. İlk işlem belgelerine ilişkin öneriler:

i. Kıymetli evraklar, ticari ilişkilerde borç ve alacağı güvence altına alarak, para gibi kullanım olanağına da sahiptir. Paranın etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak için kıymetli evraklar işletmemizde kullanılmalıdır.

ii. Döner sermayeli işletmemiz alışlarında sadece fatura kullanılmaktadır. Üreticilerden ve deftere tabi olmayan işletmelerden alım yapılmamaktadır. Ancak, bu belgelerin kullanılması, alımlarda tasarruf sağlayacaktır.

iii. İşletmemiz de 150.000-₺'yi aşan alımlarda lüzum müzakeresinde belirtilen hammadde ve malzemler için en az üç satıcıya teklif mektubu verilmekte, daha sonra oluşturulan komisyon tarafından değerlendirilerek karar ve onay sonrası ilgili alım gerçekleştirilmektedir.

Öncelikle alımlardaki bu üst limitin günün gereklerine göre artırılması ve alımlarda esas yetkili olan teknik işler müdür yardımcısı ile saymanın teklif mektubuna dayanarak alımı gerçekleştirmesi zaman ve emek kaybını en aza indirecektir. Teklif mektupları gerektiğinde ispat edici belge olarak kullanılabilir.

3. Kayıt belgelerinden kaynaklanan sorunlar:

i. İşletmenin borçları, esas defterdeki alacaklılar hesabı ile alacaklılar yardımcı defterinde izlenmektedir. İşletme borçlarının her biri hakkında kısa sürede bilgilerin sağlanması olanaksızdır.

ii. İşletmenin alacakları, esas defterde borçlular hesabında izlenmektedir. Ancak yıl içindeki ticari işlemlerin çokluğu dikkate alındığında, her borçlu hakkında bilgi kısa sürede sağlanamamaktadır.

3. Kayıt belgelerine ilişkin öneriler:

i. İşletmenin her borçlu olduğu kişi ve kurumlar için ayrı bir alacaklılar kartı düzenlenerek işlemlerin bu kartlardan izlenmesi ilgili ve zamanlı bilgi açısından yararlı olacaktır. EK:34'de örnek olarak gösterdiğimiz alacaklılar kartı düzenlenebilir.

ii. İşletmenin alacaklı olduğu her kişi ve kurum için EK:35'de gösterdiğimiz örnek borçlular kartı düzenlenmesi ile kısa zamanda ilgili ve zamanlı bilgiler sağlanacaktır.

4. Raporlardan kaynaklanan sorunlar:

i. İşletmemizde bütçe yapılmamaktadır.

ii. Atölyeler aylık faaliyet raporları, birbirinden farklı olarak düzenlenmektedir.

iii. İşl. Dai. Bşk.'na gönderilen faaliyet raporlarında üretimi devam eden işler gösterilmemektedir.

4. Raporlara ilişkin öneriler:

i. Bütçe geleceğe ilişkin olayların planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin bilgiler sağlayan bir yönetim aracı olduğuna göre, işletmemizin de bu araçtan yararlanması

olumlu katkılar sağlayacaktır.

ii. Atölyeler aylık faaliyet raporlarında üretimi tamamlanan siparişlerin yanın da üretimi devam eden siparişlere ilişkin bilgilerde verilmelidir.

iii. İşl. Dai. Bşk.'na gönderilen faaliyet raporlarında üretimi devam eden siparişlerde gösterilerek gerçek sonuçlar ortaya konulmalıdır.

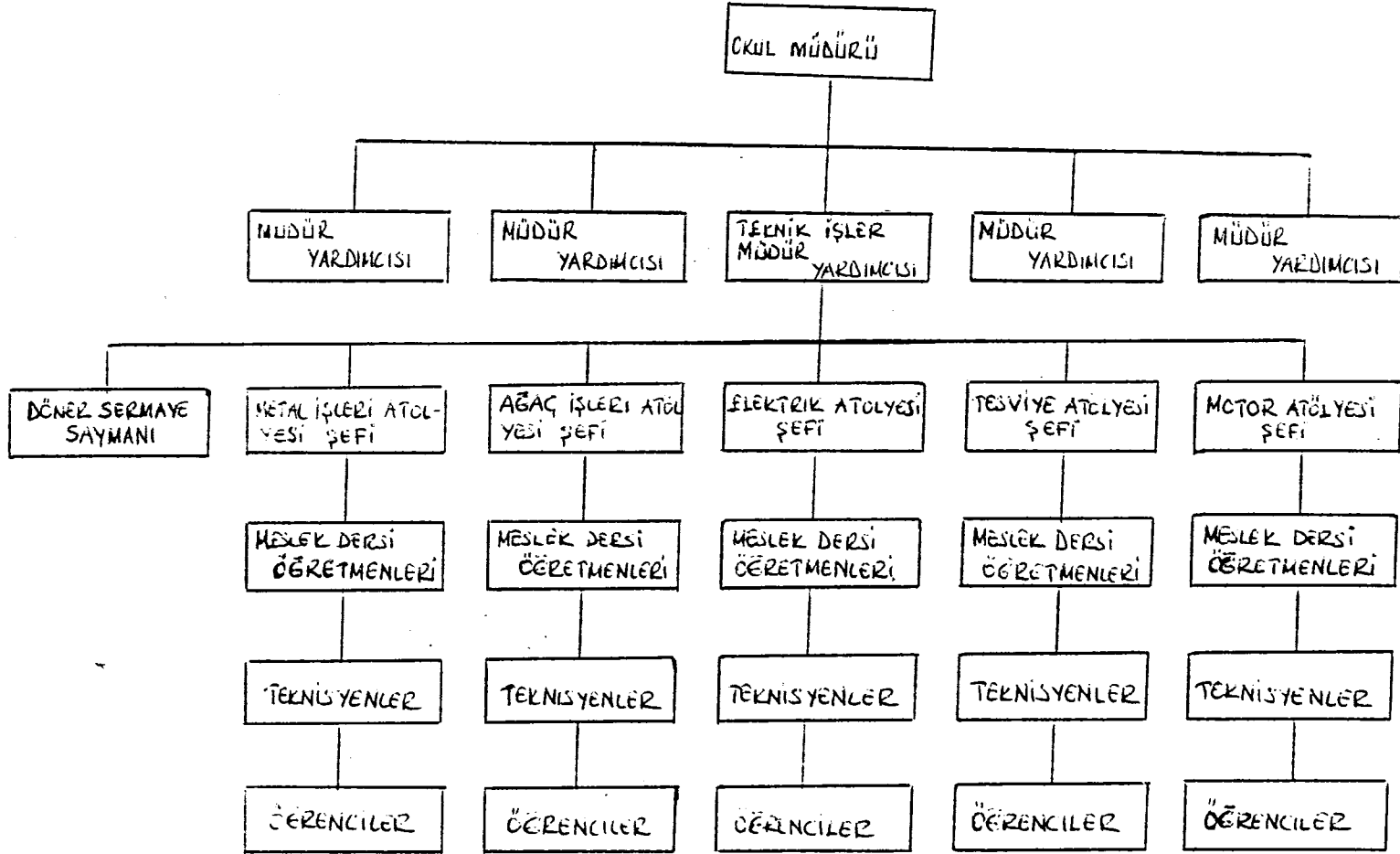
Sonuç olarak, belirtmeye çalıştığımız eksiklikler düzeltiğinde, bunların neden olduğu sorunlar ortadan kalkarken, yöneticilere ilgili kişi ve kurumlara zamanlı ve ilgili bilgiler muhasebe sistemi tarafından sağlanacaktır.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- AKGÜÇ Öztin : Finansal Yönetim, İstanbul Üniversitesi Ya.No.2825, B.3, Formül Matbaası, İstanbul, 1982.
- ALAGÖZ Ahmet ✓ Kamu Döner Sermaye İşletmeleri, D.S.T.Matbaası, Ankara, 1982.
- ALTUĞ Osman : Maliyet Muhasebesi İlkeler-Uygulamalar, İ.T.T.İ.A. Nihad Çayır-Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.364/597, Met/er Matbaası, İstanbul, 1982.
- BAYDAR Aysel : "Katma Bütçeli İdareler ve Mali Yapıları", Maliye Dergisi, S.44 (Mart-Nisan, 1980).
- BEKTÖRE Sabri
ÇÖMLEKÇİ Ferruh : Mali Tablolar Analizi, E.İ.T.İ.A. Ya.No.220/143, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1980.
- BULUTOĞLU Konan
KURTULUŞ Erciş : Bütçe ve Kamu Harcamaları, B.1, Kent Basımevi, İstanbul, 1981.
- BURSAL Nasuhi : Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları, İstanbul Üniversitesi Ya.No.2152, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.
- CANOĞLU M. Ali : Muhasebe Sistemleri ve Usulleri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı Ya.No.139/1968, Damga Matbaası, Ankara, 1968.
- CEMALCILAR İlhan : İşletme Bütçeleri, E.İ.T.İ.A. Ya.No.24-2, Eskişehir, 1965.
- CEMALCILAR İlhan
ve Diğerleri : İşletmecilik Bilgisi, E.İ.T.İ.A. Ya.No.206, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1979.

- CEMALCILAR Özgül : Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, E.I.T.I.A.Ya.No.102, Kalite Matbaası, Ankara,1976.
- CEMALCILAR Özgül : Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, Kalite Matbaası, Ankara, 1977.
- ERALP Ziya : Döner Sermayeli Kuruluşlar Hakkında Rapor (Meksir), Ankara,1966.
- ERKURAL Kenan : Muhasebe Organizasyonu, İ.I.T.I.A. Nihad-Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.328/561, Cem Ofset,İstanbul, 1979.
- ERKURAL Kenan : Muhasebe Prensipler ve Uygulama, İ.I.T.I.A.Nihad-Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.293/520, B.5, Sermet Matbaası, İstanbul, 1979.
- EVRENSEL Ayhan : Türkiye'de Döner Sermaye İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma ve Model Önerisi (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Eskişehir, 1986.
- FEYZİOĞLU N. Bedî ve Diğerleri : Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ya.No.23, Meteksan Matbaacılık, F.4, Ankara, 1985.
- GÖNEN Dinçer IŞIK Hikmet : Döner Sermayeli Kuruluşlarda, İhale, Muhasebe, Denetim, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985.
- OĞUZ Orhan : Genel İktisat Teorisi Dersleri, İ.I.T.I.A.Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Ya.No.323/556, Cem Ofset, İstanbul, 1979.
- OLUÇ Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, C.1, B.2, Sermet Matbaası, İstanbul, 1963.
- ÖZALP İnan : İşletmelerde Yönetim Fonksiyon ve Organizasyon, Bayteş Yayınları, Eskişehir, ?.
- SEVER Kemal : Devlet İhale Kanunu, Genel Muhasebe Kanunu, Ayniyat Yönetmeliği, Mersin, 1984.
- SEVGENER Sait : Yönetim Muhasebesi, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Ya. No.1986/2-10, Met/er Matbaası, İstanbul, 1986.
- SÖZERİ Halis : Muhasebe ve Defter Sistemleri(Ders Notları), Ankara, 1981.

- SUBAŞI Orhan : İşyurtları Yönetimi ve Döner Sermaye Muhasebesi, Yarı Açık Cozmevi Matbaası, Ankara, 1983.
- SÜRMEİİ Fevzi : Finansal Bilgi Sistemi (Ders Notları), Eskişehir, 1982.
- ŞAHİN Mehmet : İş İdaresinin Temel Kavramları, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ya.No.4, Meteksan Matbaacılık, F.1, Ankara, 1985.
- ŞAHİN Mehmet ve Diğerleri : Yatırım ve Proje Değerlemesi, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ya.No.44, Meteksan Matbaacılık, F.2, Ankara, 1986.
- ÜSTÜN Rıfat : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, Anadolu Üniversitesi, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya.No.12, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1984.
- YÜCESOY Cevat : Muhasebe ve Defter Sistemleri Muhasebede Makineleşme, İ.İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Ya. No.1964/181, Ece Basımevi, İstanbul, 1964.
- _____ : Ak İktisat Ansiklopedisi, İstanbul, 1973.
- _____ : Döner Sermaye İşletmeleri 1986 Yılı Çalışma Yönergesi, Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı, İşletmeler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 1986.
- _____ : 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.
- _____ : 2773 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- _____ : 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- _____ : 3423 sayılı Maarif Vekaletine Bağlı Etik Okulları Mütedavil Sermayesi Hakkında Kanun.
- _____ : 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- _____ : Resmi Gazeteler.



TEKİRBAĞ ENYİSTRE MESLEK İSEİ DÖNER SERMAYE İŞLETMENİNİN ÖRETTİ ŞEMASI

No.

Mütedavil Sermaye

EK:8

Tarih

SİPARİŞ ATELYESİ ŞARTNAMESİ

Müşterinin ismi ve adresi :

Siparişin cins ve miktarı :

Teslim Tarihi

Siparişin fiyatı

Peşin alınan

Kalan

Siparişin şartları :

Yukarıda yazılı şartlara göre sipariş verdim :

Müşteri

kabul edilmiştir.

Atelye Şefi

Müdür

Mütedavil Sermaye
Mamul Eşya Maliyet Pusulası

Cilt No:

Sıra No:

EK: 13

Eşyanın cins ve evsafı :

Eşyanın miktarı :

	Atelyesi		Atelyesi		Atelyesi		Atelyesi		Atelyesi		YEKÜN
Atelye hesabına kaydedilecek İptidai madde ve malzeme tutarı											
Talebe hakkı tutarı											
İşçilik ücreti (işletme ve idari masraflar karşılığına kaydedilecek)											
Yekûn (hazıra yapılan)											
İşletme ve idari masraflar karşılığı %											
Amortisman %											
Elektrik											
Kâr %											
UMUMİ YEKÜN											

Yukarıda yazılı eşya ambara alınmış ve defterine
kaydedilmiştir.

/ / 19

Ambar memuru

Yukarıda gösterilen eşyanın ambara alınması ve
defterine yazılması.

/ / 19

Atelye şefi

Müdür

Ambar defteri

No.:

GİZEN

MÜTEDAVİL SERMAYE ATÖLYELER DEFTERİ

GİZAN

Gıtarma Pusulasının Tarihi	Agar İşleri Atölyesi	Metal İşleri Atölyesi	Tesviye Atölyesi	Motor Atölyesi	Elektrik Atölyesi	TUTARI
	Lira	Lira	Lira	Lira	Lira	Lira

İmaret Maliyet Pusulası Tarihi	Agar İşleri Atölyesi	Metal İşleri Atölyesi	Tesviye Atölyesi	Motor Atölyesi	Elektrik Atölyesi	TUTARI
	Lira	Lira	Lira	Lira	Lira	Lira

FK: 19

GİZEN

MÜTEDAVİL SERMAYE MAMUL EŞYA DEFTERİ

GİZAN

Gizlenme Tarihi	Mamul Eşyanın Pusulasının Tarihi	Eşyanın Cinsi	Gizlenme No.	Sipariş No.	Eşyanın Adı	Miktarı		Tutarı
						Lira	Tutarı	
						Lira	Lira	Lira

Gizlenme Tarihi	Mamul Eşyanın Pusulasının Tarihi	Eşyanın Cinsi	Gizlenme No.	Sipariş No.	Kime Sahidiği	Miktarı		Tutarı
						Lira	Tutarı	
						Lira	Lira	Lira

PK: 20

MÜTEDAVİL SERMAYE DEMİRBAŞ EŞYA DEFTERİ

Sıra No	Eşyanın		Asıl Kıymeti	Tamir tutarı Bekledi	Yekün	Ölçüsü	Ağırlığı	Markası	Kullanılmaya başlandığı tarih
	Adı	Cinsi	Lira	Lira	Lira	Boy En Yüzek			

Nasıl ve nereden alındığı	Hangi tarihte geldiği	Demirbaşın Silinme Nedeni	Demirbaşın silinmesinde alakadar vesikanın		Saklanmışsa Kıymeti	Alakadar Notlar
			Cinsi	No Tarih		

FR: 21

BÖZÜLÜ

MÜTEAVİL SERMAYE ALACAKLILAR DEFTERİ

ALACAKLI

Tarih	İZAHAT	Yevmiye Mat. No.	Müfredatı	Tutarı
			Lira	Lira

Tarih	İZAHAT	Yevmiye Mat. No.	Müfredatı	Tutarı
			Lira	Lira

FR: 22

ALEL HESAP SURETİYLE ALINAN MÜTEDAVİL SERMAYE İADE VEYA MAHSUP OLUNAN AVANS DEFTERİ

Alınan Paranın Miktarı	Alındığı Tarih	DÜŞÜNCELER
Lira Kr.		

İade ve Mahsup olunan	Mahsup Olunan Paranın		İade veya Mahsup Tarihi	DÜŞÜNCELER
	Nakden iade olunan	Yekün		
Lira Kr.	Lira Kr.	Lira Kr.		

KONU : 3 aylık faaliyet
raporu

EK:27

MILLİ EĞİTİM GENÇLİK ve SPOR BAKANLIĞI
İŞLETMELER DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Okulumuz döner sermaye işletmesinin198... -1986.. tarih-
leri arasındaki faaliyetini gösterir bilgiler aşağıya çıkartılmıştır.

Bilgi edinilmesini arz ederim.

Sayman

Okul Müdürü

Raporun ait olduğu yıl 198.. dönem

	İŞLEMİN TURU	TUTARI	İMALATI TARAFILANAN	TESLİM EDİLEN veya SATILAN
GAYRİ SAĞI GİDER	İşletmeler Dairesi Bşk.nca açılan sipariş			
	Milli Eğt.Gnç.Spor Müd.nce açılan sipariş			
	Bakanlığımızın diğer birimlerince aç.Sip.			
	Diğer Resmi Siparişler			
	Özel kişi ve kuruluşlarca verilen sip.(2)			
	Hazıra Üretim			
	TOPLAM			
PERSONEL GİDERLERİ			Tahakkuk Eden	Ödenen
	Öğrenci hakkı			
	1475 Sayılı Kanuna göre ödenen işçilik			
	Fazla çalışma karşılığı olarak ödenen işçilik			
	Diğer personele fazla çalışma karşılığı yapılan ödeme			
	TOPLAM			
KAR	Sosyal Hizmet ve Çocuk Esirgeme Kurumu Payı (3)			
	Satın Alınan Demirbaş			
	Hazineye Yatırılan (3)			
	Sermayeye ilave edilen (4)			
	TOPLAM			
	İşletme ve İdari masraflar (Giderler) Hesabı			
	İşletme ve İdari masraflar Karşılığı (Gelirler) Hesabı			

- NOT:1- 3 ayda düzenlenerek gönderilecektir.
2- Anaokulu gelirleri de özel sipariş kabul edilecektir.(2)
3- Sene sonunda gönderilecek formda gösterilecektir. (3)
4- 1607, 2916 Sayılı Kanunlara göre kurulan işletmeler dolduracak. (4)

TEKİRDAĞ ENHÜSARİ MESEK LİSESİ
DÜNER BİLGEYE İYİLEŞİTİR
31.12.1985 TARİHLİ BİLANÇOSUDUR.

A K T İ F		P A S İ F	
Kasa Hesabı	1905.61	Mitedavil Sor.Hes.	1500000.-
İpt.Malz.Hes.	-	Sabit Kay.Hes.	3694716.54
Atelye Hesabı	9857307.37	Talabe Hakka Hes.	304894.50
Mamul Eyya Hes.	-	Alacaklılar Hes.	15346722.91
Borçlular Hes.	-	Kâr'U zarar(Kâr)	1715863.85
Bankalar Hes.	9088373.23		22642307.80
Denirbag Eyya Hes.	3694716.54		
Kâr'U Zarar(Zarar)	-		
	22642307.80		

Bilâncodaki kayıtların defter kayıtlarına uygun
olduğu tasdik olunur.31.12.1985

Nurgün EROL

Düner Ser.Saymanı

(Handwritten Signature)

Tasdik Edildi.31.12.1985

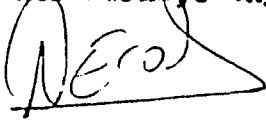
İsmet ERİK

Okul Müdürü

KAR-SARAR CİDVELİ

İdari İşler Gider.	3658877.-	Genel Giderler	5526928.35
Satın al.Denkârbağ	-		=====
5 Kıssesi	-	TOPLAM.....	5526928.35
G.B.Kurumuna 51	152088.-		
Kâr	1715963.89		
	=====		
TOPLAM.....	5526928.35		

Murghin ERGİL
Dünya Serneçye Saymanı



İsmet ERGİL
Okul Müdürü

Vergi Dairesi Kodu	Sicil Numarası	Vergi Türü Kodu	İşlem Türü Kodu	Beyannamenin Kabul Tarihi	Vadesi	Tahakkuk Fişinin	
						Tarihi	No.su
				/ / 198	/ / 198	/ / 198	/ /

(Yukarıdaki Bölüm Vergi İdaresince Doldurulacaktır.)

MUHTASAR BEYANNAME1
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE2
İL - İLÇEDÖNEMİ : AYLIK ÜÇ AYLIK

YILI :

OCA.		NİS.		TEM.		EKİ.	
ŞUB.		MAY.		AĞU.		KAS.	
MAR.		HAZ.		EYL.		ARA.	

VERGİ SORUMLUSUNUN

3	Sicil Numarası		5	Baba Adı	
4	Adı ve Soyadı (veya unvanı)		6	Doğum Yeri ve Tarihi	
7	Adresi ve Telefon No.				
8	Gelir veya Kurumlar Vergisi Yönünden Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi ve Sicil No.				

YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİ VE KESİNTİLER

Ödemenin Türü	İstihkak Sahibi Sayısı		Ödemelerin Gayrisafi Tutarı	Gelir Vergisi	Damga Vergisi	Savunma Sanayii Destekleme Fonu Nisbeti %	Savunma Sanayii Destekleme Fonu
	Asgari Ücretli	Toplam Hiz.Er.S.					
ÜCRET GRUBU ÖDEMELER							
Hizmet Erbabı Ücret Ödemeleri ve G.V.K. Md. 61'e Göre Ücret Sayılan Diğer Ödemeler							
9 ÜCRET GRUBU ÖDEMELER TOPLAMI							

Not : Tam mükelleflerin ücret gelirleri Savunma Sanayii Destekleme Fonuna tabi değildir.

Vergi Dairesi Kodu	Sicil Numarası	Vergi Türü Kodu	İşlem Türü Kodu	Beyannamenin Kabul Tarihi	Vadesi	Tahakkuk Fişinin	
						Tarihi	No.su
				/ / 198	/ / 198	/ / 198	/ /

(Yukarıdaki Bölüm Vergi İdaresince Doldurulacaktır.)

KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

(GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLEN MÜKELLEFLER İÇİN)

1
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2
İL - İLÇE

YIL :

OCA.		NİS.		TEM.		EKL.	
ŞUB.		MAY.		AĞU.		KAS.	
MAR.		HAZ.		EYL.		ARA.	

1

(Özel Hallerde Vergilendirme Dönemi : .../.../19... - .../.../19...)

TABLO I

MÜKELLEFİN

3	Sicil Numarası	6	Baba Adı
4	Soyadı (Unvanı)	7	Doğum Yeri, Tarihi
5	Adı	8	Faaliyetin Türü
9	İşyeri, Kanuni Merkezi, İş Merkezi veya İkametgah Adresi ve Telefon Numarası		

TABLO II

MATRAH BİLDİRİMİ

10	Teslim ve Hizmet İşlemlerinin Karşılığını Teşkil Eden Bedel	
11	İstisnalar	İhracat İstisnası
12		Araçlar ve Petrol Aramaları İstisnası
13		Taşımacılık İstisnası
14		Diplomatik İstisnalar
15		Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar
16	Toplam (11 + 12 + 13 + 14 + 15)	
17	Katma Değer Vergisi Matrahı (10 — 16)	

