MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN No: 410

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN No: 361

Dr. Uğur GÜNEGE

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE DENETİM VE TÜRKİYE'DEKİ KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN MALİ DENETİMİ

(Doktora Tezi)

İSTANBUL — 1984

352.1
GÜN

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN No: 410

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN No: 361

Dr. Uğur GÜNEGE

KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE DENETİM VE TÜRKİYE'DEKİ KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN MALİ DENETİMİ

(Doktora Tezi)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
1888
KÜTÜPHANESİ
FEN-EDEBİYAT FAKÜLTESİ

İSTANBUL — 1984

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

FATİH YAYINEVİ MATBAASI — 527 23 72
Alibaba Türbe Sok. No. 21/3 Nuruosmaniye
İstanbul - 1984

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Bu çalışma Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde yapılmış olan bir doktora tez çalışmasıdır. Çalışma 11 Mart 1983 tarihinde Prof. Dr. İsmail Özaslan, Prof. Sedat Ünalan, Prof. Dr. Osman Tekok, Doç. Dr. Çiğdem Solaş ve Doç. Dr. Vural Akarçay'dan oluşan jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

0. GİRİŞ ... 1

1. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ ... 5

10. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ TANIMLAR ... 5

100. Teşebbüs, Kamu Teşebbüsü, Kamu İktisadi Teşebbüsü Kavramları ... 5
101. Türk Yasalarında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tanımı ... 7
102. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Özellikleri ... 8

11. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DOĞUŞU VE GELİŞME NEDENLERİ ... 9

110. Genel Nedenler ... 9
111. Ekonomik ve Sosyal Nedenler ... 10

12. DÜNYADA KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ ... 11

120. İngiltere'deki Durum ... 14
121. Fransa'daki Durum ... 15
122. İspanya'daki Durum ... 17
123. Batı Almanya'daki Durum ... 19
124. İtalya'daki Durum ... 20
125. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Durum ... 24

13. TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ ... 26

130. Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tarihsel Gelişimi ... 26
131. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türk Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi ... 31

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

132. Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Bugünkü Durumu ... 36
133. Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Genel Sorunları 39
1330. Organizasyon ve Yönetime İlişkin Sorunlar ... 39
1331. Mali Sorunlar ... 40
1332. Denetim Sorunu ... 42
1333. İstihdam Sorunu ... 42
1334. Yatırımlara İlişkin Sorunlar ... 43
1335. İşletme Sorunları ... 43

2. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE DENETİM ... 45

20. DENETİM VE DENETİMLE İLGİLİ KAVRAMLAR ... 45

200. Denetim, Revizyon, İşletme Denetimi, Ekonomik Denetim, Mali Denetim Kavramları ... 45
201. Denetimin Amacı ve Denetim Türleri ... 47

21. DÜNYADA KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DENETİMİ ... 49

210. İngiltere'deki Durum ... 49
211. Fransa'daki Durum ... 49
212. Batı Almanya'daki Durum ... 51
213. İspanya'daki Durum ... 52
214. İtalya'daki Durum ... 53
215. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Durum ... 54

22. TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DENETİMİ ... 55

220. Denetimin Tarihsel Gelişimi ... 55

221. Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Bugünkü Denetim Şekli ... 61
2210. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde İç Denetim ... 62
2211. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Dış Denetim ... 63
22110. İlgili Bakanlık ... 64
22111. Maliye Bakanlığı ... 65
22112. Devlet Planlama Teşkilatı ... 66
22113. Bakanlar Kurulu ... 67
22114. Yasama Organı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi KİT Karma Komisyonu ... 67

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

222. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin İç ve Dış Denetim Düzeninde Aksayan Yönler ... 69
2220. Yasalar Yönünden ... 69
2221. Örgütlenme Yönünden ... 72
2222. Devletle İlişkiler Yönünden ... 73
2223. Personel Yönünden ... 75
2224. Uygulama Yöntemleri ve Çalışma İlkeleri Yönünden ... 76

3. TÜRKİYE'DEKİ KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN MALİ DENETİMİ ... 79

30. MALİ DENETİM: TÜRLERİ, TANIMLARI, RAPORLAMA SİSTEMİ VE DENETİM TEKNİKLERİ ... 79

300. İç Mali Denetim ... 79
301. Dış Mali Denetim ... 82
302. Raporlama Sistemi ve Özellikleri ... 83
303. Denetim Teknikleri ... 85

31. BİLANÇO HESAPLARININ DENETİMİ ... 87
310. Duran-Dönen Varlık ve Öz-Yabancı Kaynak Ayırımı ... 87
311. Bilançonun İncelenmesinde Dikkat Edilecek Noktalar ... 94
312. Aktif Hesapların Denetimi ... 97
3120. Dönem Varlık Hesaplarının Denetimi ... 97
3121. Duran Varlık Hesaplarının Denetimi ... 109

313. Pasif Hesapların Denetimi ... 117
3130. Yabancı Kaynak Hesaplarının Denetimi ... 117
3131. Öz Kaynak Hesaplarının Denetimi ... 121

32. GELİR TABLOSUNUN DENETİMİ ... 124
320. Gayrisafi Satış Hasılatı ... 126
321. Hasılattan İndirimler ... 127
322. Mal ve Hizmet Maliyeti ... 129
323. Dönem Giderleri ... 129
324. Faaliyet Dışı Hasılat ve Kârlar ... 130
325. Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar ... 132
326. Dönem Kârı veya Zararı ... 134

4. SONUÇ VE ÖNERİLER ... 135

5. YARARLANILAN KAYNAKLAR ... 143

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KISALTMALAR

BYDK	:	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
DBYKP	:	Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı
DİE	:	T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü
DPT	:	T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı
İDT	:	İktisadi Devlet Teşekkülü
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YDK	:	Yüksek Denetleme Kurulu

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

0. GİRİŞ

Çağdaş Devletin, ülke içinde adalet düzeninin kurulması, iç ve dış güvenliğin sağlanması gibi klasik görevlerinin dışında, toplumun refah düzeyini yükseltmek, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek için gerekli alt yapı düzenini kurmak, üretimi çoğaltmak ve istihdam olanakları sağlayarak işsizliğin önüne geçmek için yatırımları hızlandırmak gibi sosyal ve ekonomik amaçlı işlevleride vardır. Bilindiği gibi çağımızda ülkeler farklı ekonomik politikalar izleseler de milli geliri arttırmak ve tüketici gereksinimlerini en üst düzeyde karşılamak amacıyla çeşitli biçimlerde ekonomiye müdahalede bulunmaktadırlar. Vergi önlemleri, teşvik politikaları gibi dolaylı önlemler yanında hiç kuşkusuz en önemli müdahale şekillerinden biri de devletin doğrudan ekonomik faaliyette bulunarak pazara girmesidir. Bu gibi ekonomik müdahaleler doğrudan devlet teşebbüsleri ile yapıldığında, özellikle pazar ekonomisinin hakim olduğu ülkelerde, devlet bütçesinin dar kalıpları içerisinde, istenilen ölçüde verimli olamamakta ve çoğu kez bütçeden finanse edilen faaliyetlere dönüşmekte olup. bunların zararları enflasyonist gelişmelerin kökenini oluşturmaktadır.

Karma ekonominin hakim olduğu ülkelerde devletin ekonomik hayata katkısı, kendi başına pazar koşullarına uygun karar alabilen ekonomik birimler şeklinde oluşmakta ve KİT'lerin ortaya çıkış nedeni de bu düşünceden kaynaklanmaktadır.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde; özel kesimce kârlı olmayan, ancak toplum yararı açısından gerekli olan mal ve hizmetler ve büyük mali kaynak gerektiren yatırımlar, KİT'ler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Gerek ülke için üretiminde yarar görülen veya sürekliliği güvence altına alınmak istenen mal ve hizmetlerin sunuluşuna

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

doğrudan katkı bakımından, gerekse pazardaki maliyet ve fiyatlar üzerinde etkili olma yönünden, KİT'ler, ülkemizde erişmiş oldukları boyutlar ve milli gelirdeki payları nedeniyle Türk ekonomisinin vazgeçilmez öğeleri olmuşlardır.

Türkiye ekonomisinde Kamu İktisadi Teşebbüsleri, üretim, iş hacmi, istihdam, teknolojik gelişme bakımından büyük paylara sahiptir. Şöyle ki; 1981 yılında satışlardan 1 Trilyon 799 milyar lira hasılat elde etmişler, 534,1 milyar lira yatırımda bulunmuşlar, toplam 645 bin 931 personel istihdam etmişler (1), 102 milyar 394 milyon lira da görev zararı yapmışlardır (2). Bu sayısal veriler KİT'lerin ülkemiz ekonomisi yönünden ne derece büyük önem taşıdığını ortaya koymaktadır.

KİT'ler, Türk karma ekonomi düzeni içerisinde çok önemli sorunları olan bir işletmeler topluluğudur. Bu kuruluşların bir çoğunun mali bünyelerinde süreklilik gösteren bozulma, sorunlarının çok yönlü oluşunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir. KİT'lerin kaynak aktaran kuruluşlar durumundan çıkarılıp, kaynak yaratan kuruluşlar durumuna getirebilmesi için çaba harcanmaktadır. Çünkü, bilinmektedir ki KİT sisteminin işleyişindeki aksaklıkların, ülke ekonomisine çok yönlü olumsuz etkileri vardır. Özellikle son yıllarda tüm dünya ve bu arada ülkemiz, enflasyonun getirdiği ağır mali sorunlarla karşı karşıyadır. Kişilerin temel mal ve hizmet gereksinimlerini karşılayan, sosyal amaçları da olan ve devletin ekonomi politikası aracı olarak düşünülen KİT'ler, bu durumdan kendilerine özgü özellikleri nedeniyle daha fazla etkilenmektedirler. Böylesine finansal güçlüklere rağmen, bu kuruluşların bir kısmından fon yaratma gücüne sahip olmalarının beklenilmesi, kendi bünyelerinden gelen aksaklıkları da gözönüne alınırsa gerçekleşmesi zor bir düşüncedir.

Özellikle, gelişmekte olan ülkemizin sanayileşme yolu ile hızla kalkınmasında devletin elinde etkili bir araç olan KİT'lerin, ekonomimize büyük katkı potansiyeline sahip olduğu bir gerçektir. Buna rağmen ekonomik hayatın gerektirdiği ölçüde kaynak

---

(1) DPT, 1981 Yılı Programı, s. 80.

(2) TUSİAD, 1981 Yılına Girerken Türk Ekonomisi, s. 164-165.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yaratamadıkları, hatta birçoğunun devamlı açık verdiği de bilinmektedir. KİT'lerin bu duruma gelmelerinin çeşitli nedenleri ve bu nedenleri ortadan kaldırmaya yönelik çeşitli çözüm alternatifleri kamuoyunda yıllardan beri tartışılagelmektedir.

Özellikle, bu kuruluşların sınıflandırılmasına ilişkin çeşitli önerlier getirilmiştir. Kuşkusuz bu kuruluşların örgütlenme ve yönetimle ilgili sorunları, kendi bünyelerinden gelen tek aksaklık değildir. Bu arada KİT'lerin, bu kuruluşlarda çalışanlarla, işletmecilikle, yatırımlar, iştirakler ve denetimle ilgili sorunları vardır.

Bu kadar çeşitli sorunlar içerisinde denetim düzeninin özel bir önemi vardır. Şöyle ki; hangi hukuki statüye kavuşturulursa kavuşturulsun, hangi örgüt biçimi geliştirilirse geliştirilsin, etkin bir denetim gerçekleştirilmezse sorunlara çözüm getirmek çok güç olacaktır.

KİT'lerde bugünkü denetim, bir şekil şartının yerine getirilmesinden öte bir anlam taşımamaktadır. Halbuki etkili bir denetimde belirlenmiş amaçlardan ve standartlardan sapmalar görüldüğü anda bunların nedenlerinin ve düzeltilme çarelerinin araştırılarak, gerekli önlemlerin alınması sözkonusudur.

Aynı piyasa koşullarında faaliyette bulunmalarına rağmen, farklı yasal yapı ve örgütlenme biçimi, farklı denetim uygulamaları, bu kuruluşları yeterli işletmecilik anlayışıyla yönetilmemeye ve mali açılardan yetersizliklere götürmektedir. Ayrıca bu kuruluşların mali bünyelerini ortaya koyan verilerin doğruluğu ve düzenliliği, denetimin yön verici bir özellik göstermesinden dolayı çok önemlidir. Farklılaşmaların ortadan kaldırıldığı bütünsel bir denetim, uyulması zorunlu genel denetim standartları ve uygulanması zorunlu yaptırımlar, bu sorunlara çözüm getirecek ilk adımlar olarak düşünülebilir. Çünkü, böyle bir denetim düzeni kuruluşları, mali bünyelerini bir an önce düzeltme çabasına zorlayacaktır. Yöneticiler uzun dönemi ilgilendiren kararlar almaya ve daha rasyonel ve objektif davranmaya özen göstereceklerdir.

KİT'lerin büyük bir kısmını, devletin ekonomik faaliyetlerini ticari esaslara göre yürütmekte olan İDT'ler oluşturmakta olup

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

bunların büyük bir çoğunluğu da faaliyetlerini açık vererek sürdürmektedir. Teşebbüslerin tümünün bir sistem olarak etkin ve verimli olması, güçlü ve işlerliği olan denetim yöntemlerinin geliştirilmesine bağlıdır. Böylece işletme faaliyetlerinde iktisadilik ilkesinin uygulanması sağlanmış olur.

KİT'lerde Denetim ve Türkiye'deki KİT'lerin Mali Denetimi konulu bu tezin Birinci Bölümünde KİT'lerin tanımı, varoluş nedenleri, ekonomik hayattaki önem ve işlevleri ile bazı ülkelerden örneklere yer verilmiş ve Türkiye'deki KİT'ler, tarihsel gelişimi, Türk ekonomisindeki yeri, bugünkü durumu ve genel sorunları ile ele alınmıştır.

İkinci Bölümde, genel anlamda denetim ve bazı yabancı ülkelerdeki uygulamalara değinildikten sonra Türkiye'deki KİT'lerin denetiminin tarihsel gelişimi, bugünkü durumu ve iç ve dış denetimin aksayan yönleri incelenmiştir.

Üçüncü Bölümde mali denetim, tanımı ve türleri açıklanmış ve Türkiye'deki KİT'lerin mali denetim uygulamasına yer verilmiştir.

Sonuç Bölümünde Türkiye'deki KİT'lerin denetimi ile ilgili olarak alınmasını gerekli gördüğümüz önlemlere ilişkin öneriler açıklanmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

I. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ

10. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ TANIMLAR

Devletin iktisadi alanda kalkınmayı gerçekleştirmek için kullandığı başlıca araçlardan biri olan KİT'lerin, İktisadi Devlet Teşebbüsleri, kamu payı hakim kuruluşlar, kamu girişimciliği gibi çeşitli isimlerle tanımlandığı ve bu konuda bir kavram kargaşasının söz konusu olduğu bilinmektedir.

100. Teşebbüs, Kamu Teşebbüsü, Kamu İktisadi Teşebbüsü Kavramları

Teşebbüs, kişi ya da kişilerin mal ve hizmet üretmek ve bundan kâr sağlamak amacıyla bir sermaye koyarak kurallara ve yasalara uygun biçimde kurdukları hukuki ve ekonomik bir birimdir (1).

Bir diğer tanıma göre teşebbüs, kâr veya diğer biçimlerde yarar sağlamak amacıyla bedel karşılığında satmak üzere mal ve hizmet üretmek veya fonlar sağlamak için kurulan hukuki ve mali kişiliğe sahip, devamlı nitelikteki bir örgüttür (2). Bu tanıma göre, teşebbüslerin toplum içindeki işlevleri şöyle sıralanabilir (3):

---

(1) Yazıcı, M., Durmuş, A.H.: Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İstanbul 1973, s. 1.

(2) Baklacıoğlu, S: Kamu İktisadi Teşebbüsleri: Genel Esaslar, Çeşitli Ülkelerde Türkiye'de, Ankara 1976, s. 1.

(3) a.g.e., s 2-3

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Teşebbüslerin ana işlevi, mal ve hizmet üretmek ve bunları satmaktır. Diğer işlevler bundan doğmaktadır.

— Teşebbüsler yatırım yaparlar. Bir ülkedeki üretken yatırımların büyük kısmı teşebbüsler tarafından yapılır.

— Teşebbüsler fon yaratırlar. Bir yandan sermaye sağlamak için uzun ve orta vadeli borçlanmak suretiyle tasarrufu teşvik ederler veya mevcut tasarrufların ekonomide daha iyi kullanılmasını sağlarlar; öte yandan, sağladıkları kârları ve diğer oto-finansman olanaklarını teşebbüste kullanırlar.

— Teşebbüsler, sürekli bir gelişme içerisinde bulunduklarından iş gücüne çalışma alanı sağlarlar.

— Teşebbüsler yeni mallar üreterek ve yeni üretim yöntemleri geliştirerek teknik ve ekonomik gelişmeye katkıda bulunurlar.

— Teşebbüsler, ücret, fiyat, para ve kredi politikalarını etkileyerek gelir dağılımında rol oynarlar.

Bir diğer tanıma göre ise, kamu kuruluşları, bir kanunla kurulup, sermaye bileşimleri farklı, fakat kamu sermayesi veya kamu fonu niteliğinde kaynakla ve faaliyet konuları itibariyle kamunun üstlenmesi gereken faaliyetleri sürdüren kuruluşları kapsamaktadır (4). Başka bir tanım, kamu teşebbüslerini sermayelerinin yarıdan fazlası devlete ait olan, ya da yönetiminde yasaların verdiği yetkiye dayanarak devletin hakim bulunduğu, ekonomik alanda ticari esaslara göre faaliyetlerde bulunan kuruluşlar olarak nitelemektedir (5).

Tüm bu tanımlarda vurgulandığı gibi, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamu yararı amacıyla, kârlılık ve verimlilik gibi özel te-

(4) Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve İştirakleri Yıllığı 1978, T.C. Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği, Ankara 1979, s. 5.

(5) Yüksek Denetleme Kurulunun Denetimine Giren Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1977 Yılı Genel Raporu, Ankara 1979, s. 9.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

şebbüs amaçlarının optimum biçimde uyumlaştırılmasını sağlayan kuruluşlar olarak adlandırılabilir.

101. Türk Yasalarında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tanımı

1964 yılında çıkarılan 440 sayılı yasa ile, KİT'lerin TBMM'nce denetlenmesinin düzenlenmesi hakkındaki 468 sayılı yasada KİT'lerin tanımı yapılmıştır.

440 sayılıl İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkındaki Kanunun 1'inci ve 2'nci maddelerinde yapılan tanıma göre:

— Sermayesinin yarısından fazlası devlet veya devletle birlikte İktisadi Devlet Teşekküllerine ait,

— İktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet gösteren,

— Kuruluş kanunlarında 440 sayılı kanuna tâbi olacağı belirtilen,

— Kârlılık, verimlilik anlayışı içinde çalışmak ve sermaye birikimine yardım etmek suretiyle daha fazla yatırım kaynağı yaratmak amacında olan kuruluşlar İktisadi Devlet Teşekkülleridir.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin T.B.M.M.'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi hakkındaki 468 sayılıl kanunun 4'üncü maddesinde yapılan tanıma göre;

— Sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişilerince sağlanmış kurumlar ile,

— Bu kurumların, sermayesinin yarısından fazlasını sağladıkları diğer kurumlar,

— Yukarıda sayılanlardan olmamakla beraber kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olan, galip özellikleri bu kamu hizmetlerini yürütmek olan, kamu ku-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından olmayan, özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası,

birer Kamu İktisadi Teşebbüsü olarak belirlenmektedir.

102. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Özellikleri

Sosyalist ülkeleer dışındaki bütün ülkelerde KİT'lerin kuruluş ve işleyişlerinde görülen ana ve ortak ilkeler şöyle sıralanabilir (6).

— KİT'ler genellikle bir yasayla veya yasalardan alınan yetkiyle kurulmaktadır.

— Hangi sistemde olursa olsun genel kurul, yönetim kurulu ve genel müdürle yönetilmektedir. Sermayenin devlete ait olduğu durumlarda genel kurul görevi, parlamentoya aittir.

— Ayrı tüzel kişilikleri, karar ve yürütme organları ile mal varlıkları vardır. Üçüncü şahıslarla ilişkilerinde özel hukuk hükümlerine tabidirler.

— Yasama organının denetimine, yürütme organının gözetim, denetim ve belli konularda yönetime karışmasına tabidirler.

— Genel müdürleri ve yönetim kurulları hükümetlerce atanmaktadır.

— Milli ekonomiyi ilgilendiren konularla, teşebbüslerin ortak ve temel konuları gibi belli konular, bakanlıklar veya hükümetlerin onayına tabi tutulmakta, bunların dışında bakanlar emir verememektedir.

— İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi, genellikle teşebbüsler çalışma alanlarına göre, ilgili bakanlıklarına bağlanmaktadır.

---

(6) Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Genel Sorunları ve Alınması Gereken Tedbirler, Ankara 1981, s. 46-47.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Denetlenmeleri, genellikle kontrol organlarının raporlarından da faydalanılarak parlamento tarafından yapılmaktadır.

— Yönetimleri, kamu yönetiminden farklı bir uzmanlık dalı haline geldiğinden, personelin özel statüye tabi olması kabul edilmektedir.

— Faaliyet raporları yayınlanıp halka açılmakta ve böylece dolaylı bir kamu denetiminin oluştuğu düşünülmektedir.

— Yatırımları, genellikle yürütme ve yasama organının kararına bağlı bulunmaktadır.

— Orta ve uzun vadede kârlı olmaları ve faaliyetlerini otofinansman yolu ile sürdürebilmeleri esas alınmaktadır. Kârlı çalışmaları mümkün olmayan veya sosyal ve stratejik zorunluluklarla kârlılıkları uygun görülmeyen konular için subvansiyon esası kabul edilmektedir.

11. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DOĞUŞU VE GELİŞME NEDENLERİ

110. Genel Nedenler

Kökleri 18. yüzyıla kadar uzanan devlet girişimciliği, daha sonra kuvvetlenen sosyal akımlar ve savaşların meydana getirdiği krizlerle, devletin ekonomik alanlara müdahale sınırlarını genişletmiştir. Hatta müdahale de yetersiz görülmüş ve devlet ekonomik hayatta aktif rol oynamak zorunluluğunu duymuştur. Devletin ekonomik alanlara müdahalesi, fikir hareketlerinin, toplumsal gelişmelerin ve sosyal ve ekonomik doktrinlerin etkileriyle olmuştur. Ancak, bu müdahalelerin nedeni, sadece doktriner değildir. Bu sonucu, toplum hayatındaki zorunluluklar ve sosyal devlet ilkesi gibi demokrasi anlamında meydana gelen değişiklikler doğurmuştur (7).

(7) Onar, S.S.: İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul, s. 35.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

19. yüzyılda geçerliliğini sürdüren klâsik görüş ve liberal ekonomi uygulamalarının temel özelliği, devletin ekonomiye müdahalesine gerek olmadan, ekonomide dengenin kendiliğinden sağlanacağı şeklindeydi. Ancak, I. Dünya Savaşı ve daha sonra çıkan 1929 dünya ekonomik krizi, liberal ekonomik düşünceyi sarsmıştır. Devletin, klâsik görevler dışında yeni bazı görevleri üstlenmesi gerekmiştir. Özellikle sosyal ve ekonomik düşüncelerdeki gelişmeler ve refah devleti anlayışının doğması, devletin doğrudan ekonomik faaliyetlere katılarak piyasada düzenleyici ve yol gösterici bir rol oynamasına neden olmuştur. Artık devlet, altyapı tesisleri kurulmasında ve işletilmesinde, özel kesimin girmediği veya tekeller oluşturularak istismara neden olacak işlerde ve stratejik hizmetlerde görev almıştır. Klasik devlet anlayışındaki yasalar ve düzenlemeler, devletin bu çeşit faaliyetleri için yeterli olmadığından, devlet, bu alana KİT aracılığı ile girmiştir. (8).

111. Ekonomik ve Sosyal Nedenler

Kamu işletmeciliğini haklı kılan ekonomik nedenler şunlardır (9):

— Tuz, tütün, alkol gibi malların talep esnekliklerinin düşük ve bazılarının sağlığa zararlı olması, bu mallar üzerinde kamu tekelleri kurulmasını zorunlu kılmaktadır.

— Bazı malların tek müşterisi vardır o da devlettir. Örneğin, silah ve uçak sanayilerinde firmaların devletleştirilmesinin temel nedeni budur.

— Gelirin çeşitli sosyal gruplar arasında yeniden dağıtılmasında ve istihdamın bölgeler arasında ekonomik amaç'a ra en uygun biçimde yayılmasında kamu teşebbüsleri önemli rol oynamaktadır.

---

(8) Kamu İktisadi Teşebbüsleri Yıllığı 1975, T.C. Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği, Ankara 1975, s. 15.

(9) Sağlam, D.: Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Yapısı ve Zarar Nedenleri, Ankara 1980, s. 2-3.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Gelişmekte olan ülkelerde, büyük yatırım harcaması gerektiren ulaştırma, enerji, maden gibi sektörlerle, demir-çelik, petro-kimya gibi aramalların üretiminde, kamu teşebbüslerinin rol oynaması kaçınılmazdır.

— Özel girişimciler, risk karşısında kamuya oranla daha ihtiyatlıdırlar. Oysa, bazı riskli yatırımların uzun dönemde ekonomiye büyük ölçüde yararı olabilir. Bu nedenle, özel teşebbüsün, teşebbüs niyet, bilgi ve cesaretinin bulunmadığı veya yetersiz kaldığı, maddi olanaklardan yoksun bulunduğu ve istikrar için fiyat ayarlamalarının gerektiği alanlarda devletin iktisadi hayatta üretici olarak faaliyette bulunması zorunluluk halini almaktadır.

— Gelişmiş ülkelerde bazı sektörlerde görülen gerilemeler, millileştirmelere yol açarak yeni kamu teşebbüslerinin doğmasına neden olmaktadır.

Devlet, KİT'leer aracılığıyla, ekonomik kalkınma için yapılacak yatırımların bölgesel ve sektörel dağılımını etkileyebilmektedir. Devlet, sosyal patlamaları önleyebilmek için coğrafi dengelere önem verir. Bazı mal ve hizmetlerin toplum açısından stratejik bir öneme sahip olması da KİT'lerin varoluşunun bir diğer sosyal nedenidir. Devlet, toplum refahının yükselmesine çalışmak ve sosyal devlet anlayışındaki görevleri yerine getirmek amacıyla, özellikle ulaştırma, elektrik üretim ve dağıtımı, hava gazı, su işletmeleri, sağlık tesisleri, tütün ve alkollü içkiler, radyo, televizyon, telgraf, telefon, sivil havacılık ve temel gıda maddelerinin dağıtımı alanlarında KİT'ler kurmuştur. Devlet, büyük mali güçlerin etkisi dışında kalmak, sosyal adaleti sağlamak ve topluma belli kalite ve fiyattan mal ve hizmet sunmak için de girişimlerde bulunur.

12. DÜNYADA KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ

Çeşitli ülke ekonomilerinin hemen her dalında yaygın bir uygulama alanı bulan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin köklü bir geçmişi vardır. Yakıt, enerji, ulaşım ve bankacılık gibi temel sanayilerin ve temel mal ve hizmetlerin kamunun tasarrufunda ve-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ya idaresi altında toplanması eğilimine, özellikle son yüzyıl içer sinde bütün ülkelerde yaygın bir şekilde rastlanmaktadır. Kamu İktisadi Teşebbüsleri bütün dünyada ekonomik ve sosyal kalkınma aracı olarak oluşturulmaktadır. Uluslararası Karşılaştırmalı İdari İlimler Enstitüsünün saptamalarına göre, dünyanın belli başlı bütün ülkelerinde KİT'lere rastlanmaktadır. Bu veriler ışığında dünya devletlerinin hepsinde KİT'lerin varlığı kuşkusuz ise de kesin olanların listesi şöyledir(10).

(10) Özmen, S.: «KİT'lerin Mikro Düzeyde Sorunları ve Çözümleri», 2. Türkiye İktisat Kongresi I «Kalkınma Politikası» Komisyonu Tebliğleri, 2-7 Kasım 1981, İzmir, içinde s. 159-185 (s. 164-165).

Merkezi Planlamalı Sosyalist Ülkeler	İleri Sanayileşmiş Avrupa Ülkeleri	Diğer Avrupa Demokrasileri	Diğer Gelişmiş Ülkeler	Üçüncü Dünya Ülkeleri	Diğer Ülkeler
Arnavutluk	Batı Almanya	Avusturya	ABD	Bengaldeş	Arjantin
Bulgaristan	Belçika	Danimarka	Avusturalya	Endonezya	Brezilya
Cezayir	Fransa	İrlanda	Japonya	Fas	Haiti
Çekoslovakya	İngiltere	İspanya	Kanada	Filipinler	İsrail
Çivi (Küba)	İsveç	Norveç	Yeni Zellanda	Hindistan	Kıbrıs
Habeşistan	İsviçre	Portekiz		Irak	Kolombiya
Küba				İran	Kore (Güney)
Kuzey Kore				Gana	Malta
Libya				Kenya	Malezya
Macaristan				Mısır	Meksika
Polonya				Nijerya	Paraguay
Romanya				Nijer	Peru
Somali				Pakistan	Suudi Arabistan
SSCB				Sri-Lanka	Uruguay
Vietnam				Sudan	Venezuella
Yemen				Tanzanya	
Yugoslavya				Tunus	
Zaire				Uganda	
Zambiya				Ürdün	
				Yukarı Volta	

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

120. İngiltere'deki Durum

Türkiye'deki KİT'lere benzeyen kuruluşlara İngiltere'de «public corporations» (kamu ortaklıkları) ismi verilmektedir. İngiltere'de bazı özel teşebbüslerin devlete bağlı iktisadi teşebbüsler durumuna getirilişleri, II. Dünya Savaşından sonra İşçi Partisinin iktidara gelişiyle başlar. Böylece, İngiltere'de devletleştirme, mevcut kuruluşlara devletin el koyması şeklinde olmuş, bazı az gelişmiş ülkelerde olduğu gibi devlet yeni kuruluşlar kurma yoluna gitmemiştir. KİT'lerin oluşturulması yoluna, devletin yeni projelere ve belirli bazı önemli kuruluşlara iştirakine olanak sağlayan önlemlerle gidilmiştir (11).

İngiltere'de Millileştirilmiş Sanayiler adıyla anılan (Nationalized Industries in Britain) KİT'ler değişik yasalarla oluşturulmuştur (12).

1945-1950 yılları arasında gerçekleştirilen millileştirilme politikasının gerekçesi üç noktada toplanmaktadır (13):

— Ekonomik çabaların bütünü için gerekli olan yakıt, enerji, ulaşım ve ham maddelerle ilgili temel sanayilerin kamunun tasarrufunda olmasının toplum yararına olacağı kanısı.

— 1929 krizinin yıkıcı etkileri henüz zihinlerde silinmediğinden, tam istihdam politikası uygulayabilmek amacıyla Merkez Bankası üzerinde etkili olabilmek düşüncesi.

— Temel sanayiler üzerinde egemenlik kurmanın, etkili bir ekonomik planlamanın temelini oluşturduğu kanısı.

Bu gerekçelere dayanarak İngiltere'de ilk olarak 1946 yılın-

(11) Jones, A.: «Britanya'da Devletleştirilen Endüstriler», İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul 1968, içinde s. 24-34 (s. 25).

(12) Özmen, S.: Türkiye'de ve Dünyada İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ankara 1967, s. 104.

(13) Cumhuriyetin 50. Yılında Yüksek Denetleme Kurulu, s. 38-39.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

da İngiltere Bankası ele alınmış ve sermayesi kamu tasarrufu altına sokularak kamu denetimi sağlanmıştır. Aynı yıl kömür sanayiinin millileşetirilmesi yasası çıkmıştır. Bundan sonraki yıllarda da Ulaştırma Yasası, demiryollarını ve kanalları millileştirmiş, daha sonra elektrikle ilgili kuruluşların tamamı bunu izlemiştir. Daha önceleri kamu yönetiminde bulunan posta idaresi, 1969 yılında sermayesinin tamamı devlete ait olan bir kamu kuruluşu haline getirilmiştir. Atom Enerjisi Kurumu, radyo televizyon (BBC), kömür işletmeleri, demiryolları, elektrik işletmeleri, hava alanları, Milli Oto, Nakliyatı Kurumu, sermayesinin tamamı devlete ait kuruluşlardır. Bu kuruluşlar çalışma alanlarına göre ayrı bakanlıklara abğlı bulunmaktadırlar.

İngiltere'de KİT'lerin yapısı tek bir biçimde oluşmuş değildir. Sermayesi tamamen devlete ait KİT'ler bulunduğu gibi, anonim şirket şeklinde KİT'ler de vardır. İngiltere'deki kamu ortaklıklarının özellikleri şunlardır: Ortaklıkların genel politikasına yön verme dışındaki yönetim üzerinde parlamento soru soramamaktadır. Ortaklıkların kural olarak kâr gayesi yoksa da, kâr ederek çalışmasına bir engel bulunmamaktadır. Mali bakımdan oto finansman yöntemi vardır. Kamu ortaklığında bir diğer ilke de, personelin devleet hizmetinde memur olarak kabul edilmeyişidir. Ortaklıkların malları da devlet malı değildir. Kısacası, kamu ortaklığı kuruluşu bir devlet dairesi değildir. Son zamanlarda İngiltere'de KİT'lerin mümkün olduğu kadar özel şirketlere devredilmesi düşünülmektedir. Thatcher hükümetinin seçim beyanında bu durumla ilgili vaatte bulunulmuş, ilk olarak da İngiliz uçak yapım sanayii için çalışmalara başlanmıştır.

121. Fransa'daki Durum

Fransa'da Kamu İktisadi Teşebbüsleri, üretimin kontrolu, kamu gereksinmelerinin karşılanması ve ulusal kaynakların israfının önlenmesi gibi amaçlarla kurulmuş olup temel olarak üç türü vardır (14).

---

(14) Ortak Pazarda ve Türkiye'de İktisadi Devlet Teşekkülleri, İktisadi Kalkınma Vakfı, Ekim 1974, s. 106.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Ticari ve sınai özelliği olanlar (Paris havaalanı, Fransız Radyo ve Televizyonu, Renault fabrikaları gibi),

— Devletin başlıca pay sahibi olduğu kamu kuruluşları (Devlet Demiryolları, Fransız Havayolları gibi),

— Tamamı devletin olan ve anonim şirket gibi yönetilen kamu kuruluşları (Milli Matbaa, Posta ve Haberleşme hizmetleri gibi).

Fransa'da KİT'lerin olulşumunda ideolojik etkiler başka ülkelere göre fazladır (15). KIT'lerin oluşumunda sendikaların da rolü olmuştur. Ekonomik bunalımlar, sosyal sıkıntılar ve işsizlikler, KIT'lerin oluşum nedenleri arasına eklenebilir. Fransa'da, asıl millileştirme hareketleri II. Dünya Savaşından sonra olmuştur. Taş kömürü ve linyit, elektrik, havagazı, atom enerjisi, Paris Milli Bankası bunlar arasında sayılabilir. Bu kuruluşlarda sermayenin tamamı devlete aittir.

Fransa Bankası (Banque de France) ile başlıca dört mevduat bankası, yine elektrik ve havagazında olduğu gibi millileştirilmiş; diğer bütün bankalar ise işlemlerini gereği gibi izleyecek bir komisyonun gözetimine tabi tutulmuşlardır. Bu komisyonun, bilançoları inceleme, merkezleri kontrol etme ve bilgi isteme yetkisi vardır ve hatta sorumlu memurları işten el çektirecek derecede de yetkilidir.

Sigortacılığın da büyük kısmı millileştirilmiş olup, millileştirme şekli Fransa Bankası ve yukarıda bahsedilen dört banka gibidir.

Ayrıca, Fransa'da önemli bir yenilik de görülmektedir. Bu ülkede, Program Sözleşmeleri (Contrat de Programme) ile KİT ve devletin yetki ve sorumlulukları ayrılmış ve açıklığa kavuşturulmuştur. Program Sözleşmeleri, Fransa'da Demiryolları, Elektrik Kurumu, Kömür İşletmeleri, Air France gibi kamu girişim'erinde uygulanmış ve son derece olumlu sonuçlar elde edilmiştir (16).

---

(15) Aysan, M., Özmen, S., KİT: Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, İstanbul, 1981, s. 81.

(16) Sağlam, D.: «KİT'ler Nasıl Sağlığa Kavuşur?», Milliyet Gazetesi, 20.3.1980.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fransa'da KİT'ler sınai ve ticari nitelikte birer kamu kurumu kabul edilmektedir. Bunların faaliyetlerinden çıkan uyuşmazlıkların idari yargıdan çok adli yargıda sonuçlandırılması ilkesi benimsenmiştir (17).

122. İspanya'daki Durum

İspanya'daki kamu teşebbüsleri Milli Sanayi Kurumu, INI (Instituto Nacional de Industria) adlı bir kuruluşca yönetilmektedir. 1941 yılında kurulan kurumun amacı, ülkede sanayiinin gelişmesine yardım etmek, yeni kuruluşlar kurarak ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmektir. INI'yi bir başkan, bir başkan vekili ve 15 üyeden kurulu bir Yönetim Kurulu yönetir. Başkan ve başkan vekilini Bakanlar Kurulu atar. Üyelerden dördünü Maliye Bakanlığı, ikisini Ticaret Bakanlığı, ikisini Sanayi Bakanlığı atar. Bayındırlık, Tarım, Milli Savunma, Bahriye ve Hava Bakanlıkları ilee, Genelkurmay Başkanlığı ve İspanya Yabancı Paralar Enstitüsü de birer üye atarlar (18).

INI doğrudan işletmecilik yapmamaktadır. Anonim Şirket statülerinden faydalanılarak ticari teşebbüsleri yaratan, mali destek sağlayan, teşvik eden, kurulmuş olanları uygun gördüğü oranda özel sektöre devreden bir tröst niteliğinde olan INI'nin finansman araçları şunlardır (19):

— 50 milyon pesetalık kuruluş fonu,

— Devletin sınai teşebbüslerdeki iştirak payları,

— Devletin kendisine ait fabrikalardan getirdikleri,

— İdareden sağlanan kârlar,

— Tasfiye edilen iştiraklerin paraları,

---

(17) Giritli, İ.: İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul 1968, s. 65.

(18) Özmen, S.: Türkiye'de ve Dünyada ..., s. 115.

(19) a.g.e., s. 113.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— 20 yıldan az vadeli olmayarak çıkarılan tahviller hasılatı,
— Faydalandırılacağı sübvansiyonlar.

INI, kendisi tarafından deruhte edilen proje ve faaliyetlerin planlanması, teknik gelişmesi ve finansmanından sorumludur. Geri kalan işler için INI ademi merkezileştirilmiştir.

INI, esas olarak iştiraki bulunan ve kendileri aracılığıyla politikasını yürüttüğü bir şirketler topluluğundan ibarettir(20). Bu şirketler, anonim şirket olarak örgütlenerek işletilmekte olup bunların özellikleri şunlardır:

— Bu çeşit şirketler, yürürlükteki Şirketler Kanununa göre örgütlenirler.
— INI, şirket hisse senetlerinin tamamına veya bir kısmına sahip olabilir.
— Sadece INI'nın hisselerinin tamamına sahip bulunduğu veya hiç değilse çoğunluk iştiraki bulunduğu şirketler, kamu şirketi sayılırlar.

İştirakler, elektrik, üretim, dağıtım ve satış, madencilik, petrol arama, demir-çelik, alüminyum, suni gübre, selüloz, petrol rafinerisi, gemi inşaatı, otomobil üretimi, hava ulaşımı gibi alanlarda faaliyet göstermektedir. Halen INI'nin dolaysız iştiraki bulunan 70 şirket ile, INI'nin dolaylı ilgi ve kontrolü bulunan 60 adet filyal şirket bulunmaktadır. İspanya'da en büyük çelik fabrikası INI tarafından kurulmuştur. INI'nin tamamen serbest rekabet koşullarına göre çalışması esastır. INI ile ilgili önemli kuralların başlıcaları şunlardır (21):

— INI, görevlerini yaparken politika ile ilgisi yoktur.
— INI, kuruluşlarının ekonomik amaçlara ulaşması için

(20) Sirvent, J: «İspanya'da İktisadi Devlet Teşekküleri» Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul 1968, içinde s. 78-87 (s. 81-82).
(21) Aysan, M., Özmen, S.: KİT, Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, İstanbul 1981, s. 103.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

planlamaya önem vermekte, kendi içinde ve kuruluşları ile koordinasyonu sağlamaktadır.

— Uzun vadeli yarar hesabı yapılarak geçici zararlar göze alınabilmektedir.

— INI, bir kesime ağırlık vererek diğer kesimi ihmal eden davranışlardan da kaçınmaktadır.

123. Batı Almanya'daki Durum

Batı Almanya'daki kamu iktisadi teşebbüsleri aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir (22):

— Hükümetin iştiraki olan KİT'ler (Alman Kooperatif Sandığı, Yeniden İnşa Bankası, Almanya Merkez Bankası gibi).

— Özel kanuna tabi Kamu Kuruluşları (İç Sular Ulaşım Anonim Şirketi, Salzgitter Anonim Şirketi, Birleşik Sanayi İşletmeleri Anonim Şirketi (VIAG), Saarbergwerke A.Ş., Eleektrik ve Maden İşletmeleri Birliği A.Ş. (VEBA), Volkswagenwerk A.Ş. gibi).

— Otonom Kuruluşları (Alman Devlet Demiryolları, Almanya Posta İşletmesi gibi).

Batı Almanya'da kamu işletmeciliğinin sınai alanda çoğalıp kökleşmesi bir plana dayanmamış, ekonomik buhranların bir sonucu olmuştur. 1914-1918 yılları arasında silah sanayiinde kamu işletmeleri ağırlık kazanmıştır. 1918'den sonra, ekonomik buhranların ortaya çıkmaya başlaması, güçlüğe uğramış kurumların devlet tarafından alınması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Daha sonraki 30 yıl içinde kamu ekonomik çalışmalarının genişleyip çoğaltılması ise, savaş ekonomisinin neden ve gereklerine dayanmıştır. Devletin 1933 yılında sahip bulunduğu 115 iştirak II. Dünya Savaşı sonunda 1000'i aşmıştır (23).

---

(22) Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Milli Ekonomi Üzerindeki Yükü, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 1979, s. 9.

(23) Cumhuriyetin 50. Yılında Yüksek Denetleme Kurulu, s. 47.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bugün dev bir anonim şirket olarak faaliyette bulunan ve dünyaca tanınmış otomobilleri üreten Volkswagen (VW), 1937 yılında 480.000 İmparatorluk Markı ile Berlin'de bir limited şirket olarak kurulmuş, 24 Mayıs 1949'dan geçerli olmak üzere VW tesislerine ait bütün işletmecilik payları 9 Mayıs 1960 tarihli bir yasa ile Almanya Federal Cumhuriyetine aktarılmıştır (24). Federal Alman hükümeti 21 Haziran 1960 tarihde çıkardığı bir yasa ile VW tesislerinin 360 milyon DM'lık bir kısmının özel mülkiyete devrini kararlaştırarak halka pay senedi satılacağını ilan etmiştir. Halka satılacak pay senetlerine olan olağanüstü talep nedeniyle kura çekilmek zorunda kalınmıştır.

Federal Almanya'da Demiryolları, Alman Federal Postası, tüzel kişiliği olmayan fakat mali özerkliği bulunan kamu teşebbüsleridir. Yerel idarelerin de elektrik, havagazı, su taşıma gibi kamu hizmeti alanında faaliyet gösteren kuruluşları vardır. Almanya'da şehir devletlerinin çok güçlü olmaları belediye hizmetleri ile ilgili çok çeşitli KİT'lerin doğmasına neden olmuştur. Aşağıdaki tablo, KİT'lerin Alman ekonomisindeki yeri ve önemini belirtmek açısından yararlıdır (25).

	Milyar DM Olarak Brüt Yatırımlar			KİT'in Katkısı %	
İlgili Yıllar	Tüm Ekonomi	Tüm İşletmeler	KİT	Tüm Ekonomik Sektörlerde	Tüm İşletmelerde
1972	214.3	180.5	30.1	14.—	16.7
1973	225.4	190.3	32.1	14.3	16.9
1974	216.4	175.7	34.1	15.8	19.4
1975	214.5	174.2	32.6	15.2	18.7
1976	232.9	193.1	32.1	13.8	16.6

124. İtalya'daki Durum

II. Dünya Savaşından yenik çıkan İtalya, KİT'lerin büyük

(24) Türen, Ş.: Devlet İşletmelerinin Halka Açılması: Volkswagen Örneği İstanbul 1981, s. 7-9.

(25) Aysan, M., Özmen, S., KİT: Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, İstanbul 1981, s. 75.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ölçüdeki katkısıyla ekonomik bakımdan hızla kalkınmıştır. İtalya, KİT işletmeciliği bakımından dünyada een çok tanınan ülkedir. İtalya'da KİT'ler başlıca iki büyük grup halindedir (26). Bunlar, akaryakıt kesiminden sorumlu ENI kısa adındaki Ulusal Akaryakıt Kurumu isimli Holding ile IRI kısa adıyla ünlü diğer KİT'lerden sorumlu olan Sınai Kalkınma Enstitüsü isimli Holdingdir.

ENI, özel bir yasa ile 1953 yılında kurulmuş olup, petrolle ilgili işlerle uğraşan şirketleri denetimi altında bulunduran bir Holdingtir. Merkezi Roma'dadır. 1967 yılında ENI'nin çalışma alanına nükleer enerji kaynakları da alınmıştır. ENI, çalışmalarını dokuz şirket ve bunların iştirak ettiği 140'ın üstündeki şirketler aracılığıyla yürütmektedir. Bu dokuz şirket ve ilgili bulundukları konular şunlardır (27).

— AGIP — Petrol arama ve dağıtımı,

— SNAM — Petrol nakliyesi ve tabii gaz dağıtımı,

— ANIC — Petrol tasfiyesi ve kimya sanayii,

— SNAMPROGETTİ — Petrol ve petrokimya sanayii alanlarında mühendislik ve müteahhitlik,

— SAIPEM — Denizlerde petrol arama,

— NOUVE PİGNONE — Mekanik imalat alanında faaliyet,

— LANEDOSSI — Tekstil alanında faaliyet,

— AGIP NUCLEARE — Nükleer yakıt alanında ticari ve sınai işler

— SOFIT — Grubun finansman işleri.

ENI'nin Yönetim Kurulu 14 üyeden oluşmuştur. ENI'nin çalışmalarına Başbakanın başkanlığında Devlet İştirakleri, Hazine, Bütçe, Sanayi ve Ticaret, Çalışma, Sosyal Güvenlik Bakanlıklarından kurulu bir komite yön verir.

---

(26) Özmen, S.: «Önemli Bir Sorun: Devlet-KİT İlişkileri, Örnek Modeller», Banka ve Ekonomik Yorumlar, Nisan 1981, s. 41-47 (s. 43).

(27) a.g.e., s. 45.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

IRI'ya gelince; 1929 yılında meydana gelen ekonomik kriz İtalya'da etkisini gösterince devlet, ekonomik alana müdahale zorunda kalmıştır. Bunun sonucu olarak kurulan IRI, bankaları ve sanayi kuruluşlarını zor durumdan kurtarmış ve İtalya'da hızlı kalkınmanın gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamıştır.

IRI'nin idare ve denetim organları bir başkan, başkan yardımcısı, yönetim kurulu, başkanlık komitesi ve deneticiler kuruludur.

IRI'nın yönetimi ile görevli olan Genel Müdür, Yönetim Kurulunun görüşü alındıktan sonra, başbakan tarafından kararname ile atanır. Genel Müdür, idare organlarının kararlarını uygular ve bunların toplantılarına katılır. Ancak oy kullanamaz.

Başkan ve Başkan Yardımcısı kararname ile üç yıl için seçilir. En geniş yetkisi olan Yönetim Kurulu, ikisi Başkan ve Başkan Yardımcısı olan 14 üyeden oluşmaktadır.

Başkanlık Komitesi, Yönetim Kurulu Başkanı, Başkan Yardımcısı ve Yönetim Kurulunda üye bulunan mali ve sınai konulardaki üçü uzman olmak üzere beş kişiden oluşur.

Başarılı bir model olan IRI formülü, şu inanç ve kıstasların sonucudur (28).

— Dengeli bir sınai kalkınma, ne sadece bir serbest piyasa mekanizması esası ile ve ne de tamamen bu mekanizma olmaksızın olanaklıdır. Şu halde, sadece kısmen öngörülebilen yol ve yönlerde çalışabilecek kamu faaliyeti şeklinde bir ek girişim dozunu piyasaya zerk etmek gerekir. Bu şekilde, piyasa mekanizmasının işleyişi ıslah edilmiş olacak ve aynı zamanda aksi halde genişleyemiyecek olan özel girişimin büyüme süreci harekete geçirilecektir.

— Devlet, kendini rasyonel ve amaca uygun bir şekilde örgütlediğinde özel sanayinin etkinlik standardından hiç de aşağı olmayan bir sınai girişimci haline dönüştürebilir. Politik kurumlara ve devlet idare örgütüne yapamayacakları görevleri yüklemekten özellikle kaçınmak ge-

(28) Marsan, A.: «İtalya'da İktisadi Devlet Teşekkülleri» İktisadi Devlet Teşekkülleri, İstanbul 1968, s. 88-101 (s. 101).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

reklidir. Diğer taraftan, kamu kesimi üretim faaliyetlerinin hedeflerini ve genel davranış standartlarını saptamak görevi tamamen onlara bırakılmalıdır. Bu hedef ve standartlar özel sanayi ile aynı örgütsel kavramlara bağlı olarak gerçekleşetirilebilirler.

CEEP'ın (Avrupa KİT Merkezi) son verilerine göre, İtalyan KİT'lerinin genel durumu şöyledir (29) :

İlgili Ekonomik Kesim	Devlet İştiraki KİT	Özerk KİT	Yerel İdareler KİT	Diğer KİT	Toplam
Sanayi kuruluşlar	4.125,6	246,—	11,1	76,2	4.458,9
Gaz, elektrik, su	130,7	—	255,6	1.684,5	2.070,8
Tüm endüstri	4.256,3	246,—	266,7	1.760,7	6.529,7
Orantı %	65	4	4	27	100
Ticaret	250	—	10,7	3,4	219,6
Taşıma ve (TRT dahil)	1.718,7	1.146,—	233,8	64,5	3.165,1
G. Toplam	6.180,5	1.394,—	511,3	1.826,6	9.914,4
Orantı %	62	14	6	18	100
Sanayi kuruluşları yatırım	1,332,3	18,3	1,9	4,8	1.357,3
Gaz, elektrik, su yatırım	57,7	—	86,6	1.103,1	1.265,4
Tüm endüstri yatırım	1.390,—	18,3	88,5	1.107,9	2.622,7
Orantılar %	54	1	3	42	100
Ticaret yatırım	61,9	—	0,8	—	62,7
Taşıma - haberleşme yatırım (RTV dahil)	1.138,8	606,1	240,8	33,1	2.018,8
G. Toplam	2.608,7	624,1	330,1	1.141,—	4.704,2
Orantılar %	55	13	8	24	100
Sanayi kuruluşları çalışan	443,7	42,—	2,5	9,2	497,4
Gaz, elektrik, su	4,7	—	18,7	116,1	139,4
Tüm endüstri	448,4	42	21,2	125,2	636,8
Orantılar %	70	7	3	20	100
Ticaret	23,1	—	1,2	0,5	24,8
Ulaşım ve haberleşme	118,8	374,3	79,2	31,3	603,6
G. Toplam	590,3	416,3	101,6	157,1	1.265,2
Orantılar %	47	47	8	12	100

(29) Aysan, M., Özmen, S., KİT: Türkiye'de ve Dünyada ..., 1981, s. 113.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

125. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Durum

ABD'de ekonomi özel teşebbüse dayanmaktadır. Devlet işletmeciliği, diğer ülkelere göre daha sınırlıdır. Ancak, barajlar, eğitim kurumları, sağlık hizmeti sağlayan kuruluşlar ve özel olarak kurulmuş bazı kuruluşlar, komisyonlar ve idareler (genel tanımıyla «Public Utillities»), kamu hizmeti sağ'ayarak, kapsadıkları konular içinde faaliyette bulunmaktadırlar. Çeşitli dallarda. kamu düzenini sağlamak, yöresel veya bölgesel ve ekonomik ve sosyal gelişmeye katkıda bulunma amacını güden bu kuruluşlardan birkaçının adları ve faaliyet alanları aşağıda verilmektedir (30).

Tha Appalachian Regional Commission :

Bu kuruluş, Alabama, Georgia, Kentucky, Maryland, Mississippi, New York, North Carolina, Ohio, Pennsylvania, South Carolina, Tennessee, Virginia eyaletlerinin bir kısmını, West Virginia'nın ise tümünü kapsayan bölgenin ekonomik, sosyal ve fiziksel yönden gelişmesini sağlamak amacıyla kurulmuş bir Eyalet Hükümeti kuruluşudur. Komisyonun amacı, Appalachia bö'gesinde yaşayanlara kendilerine yeterli bir ekonomi ve artan gelirle yaşam standartları ve istihdam olanakları sağlamak için gerek duydukları sağlık koşulları ve yetenekleri kazandırmaktır. Çalışmaları arasında, toplumsal geliştirme ve mesken sağlama, eğitim, çevre, sağlık hizmeti ve çocuk yetiştirme, sanayi yönünden kalkındırma, işletmecilik ve ulaşım bulunmaktadır.

Civil Aeronoutics Board :

Sivil Havacılık Kurulu, ABD'de ve ABD ile yabancı ülkeler arasında ilişkiye konu olan sivil hava ulaşım sanayiini kapsarken, ABD'nin yurtiçi ve dışında ticari çıkarlarını gözetmek amacıyla kurulmuştur. Kurul, hava taşımacılığı konusunda lisans vermek, sözleşmeleri onaylamak veya onaylamamak gibi görevleri üstlenmiştir.

---

(30) Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Milli Ekonomi Üzerindeki Yükü İTO, İstanbul 1979, s. 17.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Commodity Futures Trading Commission:

Vadeli Muamelat Ticaret Komisyonunun görevi, teslimatı gelecekte yapılacak olan malların satışları, borsada işlem gören bazı metaller ve kereste de dahil olmak üzere tarımsal ürünler ve bazı diğer malların ticaretini düzenlemektir. Bellibaşlı amaçları arasında, keyfi fiyat hareketlerini, mal arzında kasıtlı kısıtlamaları, mal fiyatlarını etkileyecek nitelikte yanlış yöne sevkeden, gerçek dışı fiyat ve piyasa bilgilerinin yayılmasını önlemek bulunmaktadır. Diğer sorumlulukları arasında kullanıcı veya tüketicileri mal alış verişlerinde sahtekarlık, kandırma ve suistimale karşı korumak sayılabilir.

Consumer Product Safety Administration:

Tüketim Malları Güvenlik İdaresi, halkı tüketim mallarından doğacak olumsuz etkilere karşı korumak, tüketiciye tüketim mallarının güvenlik derecesini saptamasında yardımcı olmak, tüketim mallarında tekdüze standartlar saptamak, devlet ve yerel yönetmelikler arasındaki çelişkiyi en aza indirmek, bu mallardan doğan yaralanma, hastalık ve ölümlerin nedenleri ve önlenmeleri konusunda araştırmaları özendirmekle görevlendirilmiştir.

Energy Research and Development Administration:

Enerji Araştırma ve Geliştirme İdaresinin amacı, enerji kaynaklarının en uygun şekilde kullanılması konusunda çalışmalar yapmak, yeni ve ekonomik enerji kaynakları bulmak ve geliştir-

Environment Protection Agency:

Çevre Korunması Bürosu, özellikle sınai kuruluşların neden olduğu hava, kara ve su kirlenmesini en düşük düzeye indirecek önlemleri araştırmak, çevre kirlenmsei nedeniyle oluşacak ekonomik ve toplumsal zararları azaltmak amaçlarını gütmektedir.

Tennessee Valley Authority:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Tennessee Vadisi İdaresinin görevleri arasında sel kontrolü, su ulaşımının geliştirilmesi, elektrik enerjisi üretimi, boş zamanı değerlendirme, ormancılık ve yabanıl yaşamı koruma sayılabilir.

Federal Reserve System :

Federal Rezerv Sisteminin görevleri arasında, ABD Merkez Bankası olarak işlem yapmak, ulusun kredi ve parasal işlerini yönetmek ve bu konuda politika saptamak, denetsel ve yönetici nitelikte banka işlemleri yapmak, bankacılık sektörünü ulusun yurtiçi ve uluslararası alanda mali gereksinme ve amaçlarını gerçekleştirebilecek şekilde sağlıklı bir biçimde tutmak sayılabilir.

«13. TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ

130. Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti Devletinde KİT'ler bir kalkınma modeli aracı olarak düşünülmüş ve Batı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi sosyal, siyasal ve ekonomik nedenlerle oluşturulmamıştır. KİT'ler ülkemizde devletin özel sektöre öncülük yapması düşüncesinden kaynaklanmış olup belirli bir doktrini uygulamayı amaçlamaz. Büyük önder Atatürk 21 Nisan 1931'de millet vekili seçimleri nedeniyle basına verdiği demeçte şöyle demiştir (31):

> «Ferdi iş faaliyetini esas tutmakla beraber mümkün olduğu kadar az zaman içinde milleti refaha, memleketi mamurluğa eriştirmek için, milletin genel ve yüksek menfaatlerinin gerektirdiği işlerle, özellikle ekonomik alanda devleti fiilen alâkadar kılmak esas prensibimizdir».

Atatürk'ün ülkenin ekonomik kalkınmasını gerçekleştirmek için sanayileşmeyi zorunlu sayarak devlet müdahalesini öngör-

(31) Aysan, M.: «Atatürk ve Ekonomi Politikası», İşletme Fakültesi Dergisi, İstanbul, Nisan 1978 içinde, s. 67-79, s. 67.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

düğü ve devletçilik ilkesini kabul ettiği anlaşılmaktadır. Devletçilik ilkesinin ekonomik yanını planlı sanayileşme ve KİT oluşturur. Atatürk'ün temel düşüncesinde, devletçilik ilkesinin gerekçesinde, kamu kesiminin veya özel kesimin Türk ekonmoisinde mutlak egemenliğini kurması söz konusu değildir. İkisinin daima beraber olması ve birlikte uygulanması, öngörülen modelin ana niteliğidir (32).

Cumhuriyetin ilk yıllarında kalkınmanın özel sektörce gerçekleştirilmesi düşüncesi ile Teşviki Sanayi Kanunu çıkarılmış, teşebbüslerin finansman gereksinimlerin karşılanması ve gümrük himayeleri önlemlerle geliştirilmeleri yoluna gidilmiştir. Ancak, bu önlemlerle beklenen sonuçlar alınamayınca, devletin ekonomik hayata katılması ve özel kesime öncülük etmesi fikri önem kazanmıştır. 1929 büyük ekonomik bunalımı, devletin ticari ve ekonomik alanda faaliyet göstermesini çeşitli ülkelerde olduğu gibi bizde de zorunlu kılmıştır. Türkiye'de ticari amaçlı devlet işletmelerinin ilk örneği 1925 yılında kurulan Türkiye Sanayi ve Maadin Bankasıdır. Bu bankanın başlıca görevleri, devlete ait sanayi kuruluşlarını işletmek, yenilerini bizzat veya iştirak suretiyle kurmak, madenleri işletmek, sanayici ve madencilere kredi sağlamak ve her türlü bankacılık işlerini yapmak şeklinde özetlenebilir. Bu kuruluşun çalışmaları 1932 yılına kadar sürmüştür. Ancak beklenen sonuç alınamamıştır. 1932 yılında sınai işletmenin yönetimi yeni bir kanunla kurulan Devlet Sanayi Ofisine, bankacılık görevi de Türkiye Sanayi Kredi Bankasına verilmiştir. 1933 yılında kurulan Sümerbank, her iki kuruluşun da görevini devralmıştır. 1933 yılında hazırlanan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planının yürürlüğe konulmasıyla KİT'lerden kalkınma aracı olarak büyük çapta yararlanılması fikri benimsenmiştir. Bu plan, bugünkü anlamda olmamakla beraber, yatırımların bir plana bağlanması bakımından oldukça önemlidir. Madencilik ve enerji alanında Etibank bir KİT olarak 1935 yılında faaliyete geçmiştir. 1926 yılında kurulmuş olan Emlâk ve Eytam Bankası, 1936 yılında Türkiye Emlâk Kredi Bankası haline çevrilmiştir. 1888 yılında kurulmuş bulunan T.C. Ziraat Banka-

(32) Ülken, Y.: «Türk Ekonomisi ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri» Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, sorunları ve Çözüm Yolları, içinde, s. 7-8

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sının çalışmalarına, 1937 yılında yeni bir yön verilmiştir.

Bir yandan Sümerbank ve Etibank'ın başarılı çalışmalarını sürdürmeleri, öte yandan Ziraat Bankası ve Devlet Ziraat İşletmeleri Kurumunun kendi alanında çalışmalarını sürdürmeleri, Kamu İşletmeleri Kesimine bir genel düzenleme getirilmesini gerekli kılmıştır. Atatürk, 1 Kasım 1937 tarihinde yaptığı bir konuşmasında şunları söylemiştir (33):

> «Endüstrileşme karar ve hareketlerimize mütenazır olarak bugünkü mevzuatımızda düşünülecek tadiller ve ilave edilecek bazı yeni hükümler vardır. Bunlardan başlıcalarını şöyle hülâsa edebiliriz. Sermayesinin tamamı veya büyük kısmı devlete ait ticari - sınai kurumların mali kontrol şeklini; bu kurumların bünyelerini ve kendilerinden istediğimiz ve isteyeceğimiz ticari usul ve zihniyetle çalışma icaplarına süratle tevfik etmek... Bu gibi kurumların bugünkü usullerle çalışabilmelerine ve inkişaf etmelerine imkân yoktur».

Büyük Atatürk'ün bu direktifini gözönünde bulundurarak yapılan çalışmalar sonucu, 4 Temmuz 1938 tarihinde 3460 sayılı sermayesinin tamamı devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerinin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun kabul edilmiş ve bu kanunla birçok yenilikler getirilmiştir. Kanun, on yılı geçen devlet işletmeciliği denemelerini de değerlendirmiş ve bu konuda kurulmuş ve kurulacak kurumları bir sistem içine sokma amacını gütmüştür. 3460 sayılı yasa, 1960 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. II. Dünya Savaşı sırasında, uluslararası ilişkilerde tarafsızlık korunmakla beraber, bu dönemin ülkemiz üzerinde de bazı etkileri olmuştur. İnsan gücü ve tüm kaynaklar yurdun savunulması ile ilgili işlere tahsis edildiğinden devletin ekonomik girişimlerinde bir duraklama olmuştur. Fakat bu dönemde gerek özel gerekse kamu kesiminde çalışanların sosyal güvenlikleri konusu önem kazanmıştır. 1945 yılında İşçi Sigortaları Kurumu, belirli bir işçi grubunun sosyal güvenliğinin düzenlenmesi için kurulmuştur. 1946 yılında

---

(33) Cumhuriyetin 50. Yılında Yüksek Denetleme Kurulu, s. 20.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İş ve İşçi Bulma Kurumu örgütlenmiştir. Memurların emeklilik işleri 1949 yılında T.C. Emekli Sandığına verilmiştir.

1950 yılından itibaren oldukça liberal bir ekenomi politikası benimsenmiştir. Ancak, KİT'lerden vazgeçmek bir yana, bu kuruların yaygınlaşmaları ve gelişmeleri devam etmiştir. 1950 yılında Türkiye Halk Bankası A.Ş., 1953'de Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları İşletmesi ve PTT İşletmesi, kuruluş kanunlarıyla birer İDT haline dönüştürülmüşlerdir. 1952 yılında Denizcilik Bankası, bir anonim ortaklık haline getirilmiştir. 1955 yılında da yük taşıma işleri D.B. Deniz Nakliyat T.A.O.'na bırakılmıştır. KİT'lerin yönetim ve denetimini düzenleyen 3460 sayılı kanunla organizasyon bakımından belirli ilkeler konulamamış olduğundan, İDT olarak çeşitli idari ve hukuki bünyelere sahip kuruluşlar oluşturulmuştur.

1961 Anayasası ile karma ekonomi ilkesi resmilik kazanmış ve ekonomik ve toplumsal kalkınma bir plana bağlanmıştır. Aynı yıl, «ikdisadi, sosyal ve kültürel kalkınma plana bağlanır. Kalkınma, bu plana göre gerçekleştirilir» hükmü yürürlüğe girmiştir. DPT, bir anayasal kurum olarak kurulmuş ve Başbakanlığa bağlanmıştır. Planlı Döneme kadar dağınık ve değişik statülerde faaliyet gösteren KİT'lerin yönetim ve denetimini birleştirmek amacıyla belirli bir politika izlenmiş, 23 ve 154 sayılı yasalar çıkarılmıştır.

1961 Anayasası devletçilik ilkesinden söz etmemekle beraber, sosyal devlet ve sosyal hukuk esaslarını benimseyerek kamu hizmeti kavramını genişletmiş ve devletin faaliyet alanını 1924 Anayasasından çok farklı olarak milli kalkınmayı ve sosyal adaleti sağlıyacak iktisadi ve sosyal faaliyetlere doğru yöneltmiştir. Bu nedenle devletin iktisadi ve sosyal alanlarda kuracağı teşebbüsleri ve yapacağı faaliyetleri bu açıdan incelemek gereği duyulmuştur (34).

1960 yılında başlayan Planlı Kalkınma Döneminde, Kalkınma Planlarının özel sektör için yol gösterici, kamu sektörü için ise emredici olması ilke olarak benimsenmiştir. 1961 Anayasasının 127. maddesi ile KİT'lerin TBMM'nin denetlemesine tabi olacağı ilkesi kabul edilmiş ve 1964 yılında KİT'lerin TBMM'ince de-

(34) Onar, S.S.: a.g.e., s. 919.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

netlenmesine ilişkin 468 sayılı yasa kabul edilmiştir. Aynı yıl kabul edilmiş bulunan 440 sayılı yasa kuruluş, yönetim ve denetim yönlerinden KİT'lere bir düzen vermek amacı ile yürürlüğe girmiştir. 3460 sayılı kanundaki ilkeler genel olarak korunmakla birlikte bunlara yenileri katılmıştır.440 sayılı «İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Müesseseleri Hakkında Kanun» ile geçici bir komisyon kurulmuştur.

İDT'yi yeniden düzenleme komisyonu adıyla faaliyette bulunan bu komisyonun başlıca görevleri, kuruluşların hukuki bünyelerinin tayini, çalışma alanlarının ve kuruluşlar arasında devri gereken işletmelerin saptanması, mali bünyelerinin düzenlenmesi konusunda alınacak önlemlerin belirlenmesi, iştiraklerin tasfiyesi veya bir kuruluşun diğerine devir koşullarının belirlenmesi, kıymetlerin yeniden değerlenmesi, kuruluş kanunları arasında birlik sağlayacak noktaların saptanması, muhasebe usullerinin düzeltilmesi ve tek düzende birleştirilmesi olarak özetlenebilir. 1964 yılında 441 sayılı yasa ile İDT'lerin yatırımları için gerekli kredileri sağlamak ve gerektiğinde bu amaçla garanti vermek üzere Devlet Yatırım Bankası kurulmuştur.

İDT Yeniden Düzenleme Komisyonunun çalışmaları 1968 yılında DPT'ye devredilmiştir. Daha sonra 1971 yılında kurulan İDT Reform Komisyonu benzer çalışmaları sürdürmüştür. 1972 yılında Üçüncü Plan çerçevesinde yayınlanan KİT Reform Stratejisi bu konuda gerçekleşen son aşamadır (35).

440-441 ve 468 sayılı yasalar, KİT'lerin her yönden iyileştirilmesi çarelerinin araştırılmasının birer sonucu olup yasalarla KİT'lerin kuruluş, işleyiş, finansman ve denetlenmelerine yeni bir şekil verilmeye çalışılmıştır.

Ancak KİT'lerin dağınıklığı giderilememiştir. Çünkü çeşitli yasa ve farklı amaçlarla yeni KİT'lerin kurulmakta olduğu görülmüştür.

17.4.1975 gün ve 1877 sayılı Yetki Yasası uyarınca çıkarılan

---

(35) Alkin, E.: «KİT Sorunu», Para Dergisi, Ekim 1981, s. 41-44 (s. 43).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

13 sayılı yasa hükmünde kararname ile kurulan DESİYAB'ın (Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası) iştirak ettiği kuruluşlar olan TESTAŞ, TEMSAN, TAKSAN, TÜMOSAN kurulmuştur. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre idare edilen ve statülerinde 440 sayılı kanuna bağlı olmadıkları özellikle belirtilen DESİYAB ortaklıkları da Kamu İktisadi Teşebbüsleri kavramı içine girmiş bulunmaktadır.

18.10.1982 tarihinde kabul edilen yeni Anayasanın Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi ile ilgili 165'nci maddesi aynen şöyledir:

> «Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir».

Bu maddeden anlaşılacağı gibi, yeni Anayasada da, kaynaklarının büyük kısmı kamu fonundan oluşan, ekonomik ve sosyal hayatta temel bazı işlevleri yerine getirmekle yükümlü bulunan KIT'lerin yasama organınca denetlenmesi ilkesi benimsenmiştir.

131. Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin Türk Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi

DBYKP'ye göre kamu girişimlerinin sayısı 240'tır. Bunlar;

- Katma bütçeli daireler (Universiteler hariç 10 adet),
- Özel yasa ile kurulmuş daireler (18 adet),
- Kamu payı % 50'nin üzerinde olan şirket ve ortaklıklar (83 adet),
- İDT (18 adet), ve
- Kamu payının % 50'den az olduğu fakat kamunun etkin olduğu şirketlerdir (111 adet).

KİT'ler, 240 kuruluş, 4572 işyeri, 162.1 milyar kayıtlı nominal sermaye, 187.2 milyar yine defter kıymeti üzerinden bağlı de-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ğerlere sahiptir. 1980 yılı ile ilgili olan diğer verilere göre KİT'lerde 238'701 memur, 24.423 teknik personel, 418.843 işçi olmak üzere toplam 711.967 kişi istihdam edilmektedir. 1980 yılı itibariyle cari fiyatlarla 1.3. trilyona çıkan satış hasılatına sahiptirler (36). DİE rakamlarına göre, tüm imalat sanayiinde yaratılan katma değerin % 30'unu KIT'ler yaratmaktadır. İstanbul Sanayi Odası'nın 1979 Yılı 300 Büyük Sanayi Kuruluşu Anketine giren 50 KİT'in toplam üretimden satışlar rakamı içindeki payı % 37.2 (182 milyar TL)'dir. 1981 Yılı Bütçesi için hazırlanan Komisyon Raporlarına göre KİT'lerin satış hasılatları 1979 yılında 430 milyar TL, 1980 yılında ise 1 trilyon 206 milyar TL'dir (37).

DPT tarafından izlenen sanayi sektöründe uğraş gösteren 40 KİT'in GSMH'ya katkıları yaklaşık % 8 dolayındadır. 468 sayılı yasa kapsamına giren ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK)'nun denetimine tabi KİT'ler esas alındığında bu kapsamdaki KİT'lerin GSMH'ya katkıları % 8'in üzerindedir. Katma Bütçeli İktisadi Kuruluşlarla, kamunun % 50'den az paya sahip olduğu şirketler de hesaba katılırsa KİT'lerin GSMH'ya katkıları % 10'u aşmaktadır (38).

KİT'ler, ekonomideki toplam yatırımların % 25'ini, kamu yatırımlarının da yaklaşık % 50'sini gerçekleştirmektedirler. KİT yatırımları özellikle imalat sanayii, enerji ve haberleşme ve ulaştırma alanlarında yoğunlaşmıştır. KİT yatırımlarının yaklaşık % 75'i imalat sanayii ile enerji alt sektörlerindedir (39). KİT'lerin dar anlamiyla istihdama katkıları tarım kesimi dahil % 4-5 dolayında, tarım kesimi dışında sivil istihdama katkıları % 15 oranındadır.

Üretimin ayrıntılarına inildiğinde, bu kuruluşların ekonomi-

(36) Dündar, A.: «KİT'lerin Sorunları ve Çözüm Yolları», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981 içinde s. 41-47 (s. 42).

(37) Uras, G.: «KİT Sorunlarına Farklı Bir Yaklaşım», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, içinde, s. 58-62 (s. 59).

(38) Akgüç, Ö.: «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Bugünkü Sorunları ve Çözüm Yolları», KİT Gelişimi... içinde, s. 23-36 (s. 25).

(39) a.g.e., s. 25.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

nin tüm temel mallarını ve diğer sanayi dallarının girdilerini oluşturan bütün mal ve hizmetleri üretmekte oldukları görülmektedir. Örneğin, 1977 yılında ülkenin toplam taş kömürü, kok, blister, bakır, petro-kimya ürünleri ve şeker üretiminin % 100'ünü, elektrik enerjisinin % 84.2'sini, linyit kömürünün % 63.8'ini, sıvı çeliğin % 74.1'ini, kağıt ürünlerinin % 70.8'ini, beyaz petrol ürünlerinin % 76.2'sini, siyah petrol ürünlerinin % 68.2'sini, refrakter malzemelerinin % 57.8'ini İDT'ler üretmiştir (40).

Bütün bu sayısal bilgiler, KİT'lerin Türk ekonomisindeki yeri ve önemini belirlemek bakımından tam anlamıyla yeterli olamamaktadır. Bunun nedeni, döner sermayeli kuruluşların, yerel yönetimlerin iktisadi girişimlerinin, devletin dolaylı veya dolaysız şekilde sermaye çoğunluğuna sahip olduğu önemli karma kuruluşlarının ve kamudan önemli ölçüde sermaye desteği gören kooperatif ve kooperatif birliklerinin KİT'lere ilişkin yayınlarda yer almamasıdır.

Ülkemizde Maliye Bakanlığı ve DPT tarafından izlenen KİT birimleri şu kuruluşlardır.

M.K.E.K.	T.P.A.O.	T.Z.D.K.
Sümerbank	T.K.İ.	Çay Kur
Çimento S.	Karadeniz Bakır	D.B. Deniz Nak.
T. Demir Ç.	Azot	Denizcilik B.
SEKA	T. Et Balık K.	P.T.T.
TUSAŞ	T.M.O.	T.C.D.D.
ETİBANK	T. Süt E.K.	T.H.Y.
T.E.K.	T. Şeker F.	T.R.T.
Petkim	Yapağı Tiftik	D.M.O.
Petrol Ofisi	Yem San.	

Kamu girişimlerinin ekonomik önemi, verilmiş olan rakamlardan çok büyüktür. Bu rakamlar, ülkenin büyük işletmeleri

(40) Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 1979, s. 307.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

olan Tekel Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü ve İşletmeleri, tarım destekleme alımları ile görevli Çukobirlik, Tariş, Antbirlik, Fiskobirlik gibi çok büyük kooperatif birlikleri, 440 sayılı kanuna ve YDK denetimine tabi olmayan DESİYAB (Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası) grubu işletmeleri ile Ereğli Demir-Çelik A.Ş.'yi ve İDT'nin 218 iştirakinin faaliyetini kapsam dışı bırakmaktadır. Kapsam dışı bırakılan bu kuruluşlar da kamu girişimleridir ve devletin ekonomik alandaki doğrudan etkisini ölçmeyi amaçlayan bir çalışmanın bu kuruluşları da kapsamına alması zorunludur (41).

Şeker Fabrikaları A.Ş. hem tarım hem de makine imalat sanayii dallarında faaliyet göstermektedir. Demiryolları, hem işletmeden sorumludur, hem de Eskişehir'de lokomotif ve vagon üretimi yapmaktadır. Sümerbank, hem halı üretmekte hem de soya yağı tesisini işletmektedir. Bu gibi karışık durumlar, KİT'lere ilişkin değerlendirmelerin sağlıksız olmasına neden olmaktadır (42).

440 sayılı kanunla KİT'lerin kaynak yaratmak suretiyle sübvansiyonlara ve hatta yatırımları için dış finansmana ihtiyaç göstermelerini sağlayacak hükümler getirilmiş, fakat politik kararlara bağlı yönetim hakim olmakta devam ettiği için bu hükümler boşta kalmıştır. 24 Ocak 1980 kararlarından ve 12 Eylül 1980'den sonra uygulanmaya başlayan piyasa ekonomisine yönelik ve KİT'leri devlet desteği dışında bırakmayı amaçlayan politika KİT'lerde yeni bir organizasyon gereğini gündeme getirmiştir (43). Fakat piyasa ekonomisi kuralları uygulanmasına rağmen 1980 yılında KİT'ler 88 milyar TL zarar etmişlerdir. Halbuki piyasa ekonomisi kuralları uygulaması altında KİT ürün ve hizmetlerine yapılan zamlarla KİT'lerin 1980 yılı içinde gelirleri

---

(41) Aysan'a göre, İDT'nin 1979 yılındaki değeri 2 trilyon TL dolayındadır («İktisadi Devlet Teşekkülleri Nereye Gidiyor?», Milliyet Gazetesi, 5 Mart 1979).

(42) Uras, G.: «KİT Sorunlarına Farklı Bir Yaklaşım», Kamu İktisadi Teşebbüsleri... içinde, s. 58-62 (s. 59).

(43) Kazgan, H.: «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Geçmişi ve Geleceği», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, ... içinde, s. 15-22 (s. 21)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

430 milyar TL'den 1.206 milyar TL'ye yükselerek yaklaşık 3 katı fiyat artışı gerçekleştirilmiştir (44).

KİT Yatırım Programları, belirli bir kalkınma hızının gerçekleştirilmesi için GSMH'nın belli kısmının yatırımlara yönlendirilmesinde önemli bir araçtır. Dört ana sektörde (madencilik, imalat, enerji ve ulaştırma) KİT yatırımları özel sektör yatırımları yanında önemli büyüklükler göstermektedir (45).

4 Sektörde KİT/Özel Sektör Yatırımları ve Toplam Yatırımlar
(Milyar TL)

	1980			1979			1978		
	KİT	Özel Sek.	Toplam	KİT	Özel Sek.	Toplam	KİT	Özel Sek.	Toplam
Madencilik	27.4	4.0	37.1	14.5	1.5	20.6	8,5	0.5	11
İmalat	58.2	70.9	137.4	42.6	38.5	85.4	25.0	33.8	61
Enerji	37.5	1.4	65.5	28.1	0.5	43.2	16.1	0.2	25
Ulaştırma	27.8	38.8	100.0	11.5	32.6	75.3	9.1	29.8	62
4 Sek. Topl.	150.9	115.1	340.0	96.7	73.1	224.5	58.7	64.3	160

1981 yılında KİT'lerin 317 milyar TL'lik yatırım yapmaları öngörülmüş ve normal olarak bu kadar yatırımın 100.000 dolayında doğrudan istihdam gücü yaratacağı belirlenmiştir (46).

KİT'lerin Türk ekonomisindeki önemini tam anlamıyla saptayabilmek için bu kuruluşların pazar ekonomisinin işleyişi üzerindeki etkilerini de gözönünde bulundurmak gerekmektedir. KİT satış fiyat ve yöntemlerinin mal ve hizmet pazarlarındaki etkisinin, bütün belirtilen rakamların ekonomi üzerindeki etkilerinden daha güçlü ve geniş kapsamlı olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Çünkü, ekonomi içinde KİT'lerin ürettiği temel mal ve hizmetlerle ilgili fiyatlama ve sürüm kararları, ekonominin ta-

(44) Uras, G.: a.g.e., s. 61.
(45) Uras, G.: a.g.e., s. 61.
(46) Uras, G.: a.g.e., s. 62.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rım ve ticaret, hizmetler, özel endüstri işletmeleri gibi kesimlerindeki üretim maliyetlerini, kapasitelerini ve pazar koşullarını da tayin etmektedir.

132. Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin Bugünkü Durumu

Türkiye, merkezi planlı ülkeler bir kenara bırakılırsa, KİT'ler aracılığı ile ekonomik kalkınmasını gerçekleştirme denemesini yapmış olan bir ülkedir. KİT'ler, bugün, ülke üretim sürecinin odak noktaları olma durumunu korumaktadırlar. GSMH'nın yaklaşık % 10'unu sağlayan, sanayi sektörü katma değerinin % 30'undan fazlasını yaratan, tarım dışı sosyal istihdamın % 15'i oranında istihdama katkıda bulunan, tüm yatırımların % 25'inden fazlasını gerçekleşetiren, haberleşme ulaştırma, banka ve sigortacılık alanlarında da büyük ağırlıkları olan KİT'ler, Türk ekonomisinde vazgeçilmez şekilde yerlerini almışlardır (47).

KİT'lerin Hazineye yüklediği külfetler, devlet bütçesinin % 35-40'ına varan oranlarda olmuştur. Fakat, hemen belirtelim ki, KİT'lerin kâr ve zararları hesaplanırken, çoğunlukla her teşebbüsün basitçe mikro düzeyde kalan kâr ve zarar hesabına bakılarak değerlendirme yapılmaktadır. KİT'lerin Ulusal ekonominin tümüne olan (yani global ve makro düzeyde) doğrudan ve dolaylı katkılarını da gözönüne almak gerekir. Böylece, KİT'ler devlete ödedikleri vergiler, özel kesime sağladıkları nitelikli uzman, personel, ürettikleri hammadde ve ara mallarını yine özel kesime ucuz fiyatla sağlamak, yarattıkları istihdam ile Türk ekonomisinin ağır yükünü taşımaktadırlar. Bunun yanında, KİT'lerin etkinliğini saptamak da güç bir iştir. Çünkü kamusal hizmetler uzun sürelerde sonuç veren ve global, bölünmez bir karmaşıklık içermektedir (48).

Cumhuriyetin ilk yıllarında Türk ekonomisindeki girişim ve

---

(47) Akgüç, Ö.: «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Bugünkü Sorunları ve Çözüm Yolları», Kamu İktisadi Teşebbüsleri..., s. 32.

(48) Hamitoğulları, B.: «Kamu Kesimi ve Sanayileşme», Cumhuriyetin 50'nci Yılında Türkiye'de Sanayileşme ve Sorunları Semineri, Ankara, 28-31 Ocak 1974, Ankara 1975, içinde s. 134-206 (s. 198).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sermaye eksikliğini karşılamak üzere kurulmuş bulunan KİT'lerin, süreklilik gösteren ve karşılanması güç olan zarar fonları düşündürücü olmuş ve temel mal ve hizmetler üretmekte olan bu kuruluşlara verilen sübvansiyonların birden kesilerek, KİT fiyatlarına zam yapılmasını hemen hiç bir politikacı göze alamamıştır. Son yıllarda görülen aşırı fiyat yükselmelerinin ana nedeni, KİT fiyatlarının artışı olarak belirlenmektedir.

KİT'ler için başlangıçta Türkiye'de yapılmayan ve özel sektör tarafından yapılamayacak ölçüde büyük yatırıma gerek duyulan alanlara yönelmesi ilkesi benimsendiği halde, sonradan ve özellikle son yıllarda bir çok firmanın ve hatta öteki KİT'lerin yapmakta olduğu işleri gerçekleştirecek yeni KİT'ler kurulması gibi bir uygulamaya gidildiği görülmüştür. Örneğin, piyasada bol ve iyi kalitede yapılmakta olan takım tezgahları konusunda, yabancı bir firmanın lisansı ile, Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu'nun fabrikalarından birisi özel sektörle rekabet halinde imalat yapmaktadır. Ayrıca asıl görevi ulaştırma olan Devlet Demir Yolları bu asıl amacını bir yana bırakarak demiryolu arabaları ve lokomotiflerin yapımına girişmiştir (49).

Bugün KİT'lerin sayısını tam olarak saptamak, kaç kişinin KİT'lerde çalıştığını, gerçek kâr ve zararlarını ve finansman gereksinimlerini bulmak çok zordur. Ancak, ülke ekonomisinin % 50'sini kapsayan KİT'lerin bütçeye büyük bir yük oldukları, fiyat artışları ve enflasyonun başlıca nedeni oldukları ve hatta bir nevi işsizlik sigortası haline gelerek kadroların devamlı artırıldığını, ürettikleri mal ve hizmetlerin hem pahalı hem de fazla kaliteli olmaması nedeni ile Türk ekonomisinin dışa açılmasını önledikleri ve tasfiyelerinin de mümkün olmadığı belirtilmektedir. Zarardan kurtulmaları için yapılan devamlı fiyat artışları ve buna ilaveten bütçeden yapılacak yardımlar bu kuruluşların zararlarını bugün kapatabilmelerini sağlayabilir. Ancak aynı koşullarda yine zararla çalışmalarını önlemek için köklü tedbirler almak gerekir (50).

---

(49) Eriç, D.: «KİT Sorunu ve Ekonomi», Milliyet Gazetesi, 4.9.1981.
(50) Yenal, U.: «KİT'lerin Durumu Derhal Ele Alınmalıdır», Tercüman Gazetesi, 7.2. 1981.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KİT'ler ülke ekonomisi açısından özellikle şu konularda yararlı olmuştur (51):

— Yeni teknoloji getirmeleri,

— Benzer temel maddelerde fiyat istikrarı sağlamaları ve piyasayı düzenlemeleri,

— Belirli alanlarda kalite bakımından daha iyi durumda olmaları,

— Eğitim bakımından uzun yıllar idareci ve işletmeci kadro için adeta bir okul görevi yapmış olmaları,

— Ülke yararına yatırımların yönlendirilmesinde daha hassas bir seçimin belirlenmesi,

— Temel sanayileri kurmada önderlik etmeleri,

— Sanayi ve iş imkanlarını bütün yurda yaymaları.

KİT'ler özel sektör tarafından kârlılık ve verimlilik açısından ilgi çekici görülmeyen veya sermaye yetersizliği nedeniyle faaliyet göstermediği alanlarda çalışmakta ve Türk ekonomik hayatının yarısını oluşturmaktadırlar. Ticari kârdan pay almamaları, politik baskılar ve motivasyon eksikliği, bu kuruluşlar üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır.

Aslında KİT'leri etkileyen koşullar iki türlüdür. Bunlardan birincisi, kendi bünyelerinde bulunan ve yöneticiler tarafından değiştirilmesi olanaklı olanlardır. Diğeri ise kendilerinin dışında kalan ve yöneticilerin değiştiremiyeceği koşullardır. Bu nedenle KİT'lerin bugünkü ve bugüne kadarki durumunun yalnızca kendi bünyelerinden kaynaklandığını düşünerek yönetimin yetersizliğinden sözedilmesi pek doğru değildir. Dünyadaki ve Türkiye'deki ekonomik ve siyasal dalgalanmalar, sosyo-ekonomik gelişmeler, özellikle genel istihdam politikası ve bundaki sıkıntılar, KİT'leri etkileyen ve değiştirilmesi kendi yöneticilerinin gücü dışında kalan koşulların başlıcalarıdır (52).

---

(51) Pamuk, G.: KİT'lerin Sorunları ve Çözümleri», KİT, Gelişimi, ... içinde, s. 47-50 (s. 49).

(52) Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Genel Sorunları ve Alınması Gereken Tedbirler, Ankara, 1981, s. 11.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

133. Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin Genel Sorunları

KİT'leerin sorunları, organizasyon ve yönetime ilişkin sorunlar, mali sorunlar, denetim sorunu, istihdam sorunu, yatırımlara ilişkin sorunlar ve işletme sorunları olmak üzere başlıca altı gruba ayrılabilir (53).

1330. Organizasyon ve Yönetime İlişkin Sorunlar

3460 sayılı yasadan beri gelişmiş, yerleşmiş ve 440 sayılı yasa ile son şeklini bulmuş olan sistem, dengeli ve güçlü bir idare kurmayı başaramamıştır. Elli yılı aşan bir süre içinde Türk ekonomisine ve toplumsal yaşamına önemli etkileri olan KİT'ler, belirli bir sistem dışında ve değişik statüler içinde kurulmuş ve kuruluşlara yapılan iştirakler, içinden çıkılması güç bir kargaşalık yaratmıştır. 3460 sayılı yasanın yürürlükten kalkmasından sonra 440, 441, 468 sayılı yasalarla getirilmek istenen yeni sistem de arzulanan şekilde gerçekleşememiştir. Üst düzeydeki yöneticilerin atanmasında objektif ölçüler getirilememiştir. Özellikle politik nedenler, yönetici ve teknik kadrolarda sıksık değişikliğe yol açtığından, uzun süreli planlar hazırlanmasını ve izlenmesini zorlaştırmaktadır.

Özerklik ilkesine rağmen kuruluşlar, özel kanunu bulunan kuruluşlar ve ortaklıklar, Bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının; müesseseler ise kuruluş merkezlerinin müdahalelerine maruz kalmaktadır. Kuruluşlar arasında ve kuruluş içindeki birimlerde işbirliği ve koordinasyon sağlanamamaktadır. KİT'lerin birçoğunda idari yapının, modern işletmecilik ilkelerine uygun bulunmayışının birçok nedeni vardır. Bu kuruluşların, 440 sayılı yasaya tabi İDT, Ortaklıklar, yönetim bakımından 23 sayılı yasa hükümlerine bağlı olanlar, özel kanunlara göre yönetilenler, TTK hükümlerine bağlı olanlar şeklindeki karışık bünyelerine ilişkin hukuki yapıları, örgüt, yönetim ve üst yöneticilerin atanmalarındaki yöntem bakımından da farklılıklara neden olmaktadır. Bazı

---

(53) Gürcan, A.: «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Sorunları ve Yeniden Düzenlenmesi», 2. Türkiye İktisat Kongresi, I, içinde, s. 115-134 (s. 120-123).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yöneticiler 657 sayılı Devlet Personel Kanununun sınırlayıcı kuralları çerçevesinde ücret almakta, devlet anonim şirketlerindeki yöneticiler ise sözleşmeli biçimde çalıştırılmaktadırlar.

1331. Mali Sorunlar

440 sayılı yasanın 24. maddesine göre KİT'ler mal ve hizmet fiyatlarını saptamakta serbest bırakılmışlardır. Ancak bu mal ve hizmetlerden temel mal ve hizmet niteliğinde olanların fiyatlarının gerektiğinde Bakanlar Kurulu'nca saptanabileceği, saptanan fiyatların maliyetin altında bulunması durumunda zararın en geç ait olduğu yılı kovalayan yılın genel bütçesine konacak ödenekle kapatılacağı, bu zararın miktarını ilgili bakanlıkla, Maliye Bakanlığı'nın ortaklaşa saptayacakları; Bakanlar Kurulu'nca verilecek görevlerden doğacak zararların da aynı şekilde bütçeden karşılanacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda 440 sayılı yasanın 1. maddesindeki «ticari esaslara göre faaliyet göstermek», ifadesi ile 2. maddesindeki «işletme ve idarede prensip kârlılık ve verimliliktir» hükümlerinde çelişki bulunmaktadır. Bu durumda, kuruluşların yalnız maliyet-fiyat farkının ve görev zararının ödenmesi yerine, mahrum bırakıldığı kârın da ödemeye ilave edilmesi gerekir. Bu ödemenin zamanında yapılmaması bu kuruluşları mali yönden büyük sıkıntıya sokmaktadır. Ayrıca, yukarıda belirlenen 24. maddedeki fıkra uyarınca hükümetler temel mal ve hizmetlere ait birçok kararname çıkarmışlar ve aşağı yukarı tüm KİT ürünlerini temel mal kapsamına almışlardır. 25 Ocak 1980 tarihilnde Resmi Gazetede yayınlanan Kararnamenin temel mal kapsamında ise sadece suni gübre, kömür, ferrokrom ve alüminyum üretiminde kullanılan elektrik gibi mallarla, TCDD, Denizcilik Bankası ve D.B. Deniz Nakliyat T.A.O.'nun yük taşıma hizmetleri yer almaktadır. Bu durumda, yukarıda sayılan mal ve hizmetler dışındaki bütün KİT ürünleri fiyatlarının serbestçe ilgili kuruluş yönetim kurullarınca saptanabileceği anlaşılmaktadır. KİT'lerin özerkliğini artırıcı olması bakımından bu uygulama olumlu bir başlangıç olarak düşünülmektedir (54).

440 sayılı yasanın 1. maddesi gereğince hazırlanmış olan tek-

(54) Sağlam, D.: «KİT'ler Nasıl Sağlığa Kavuşur?», Milliyet Gazetesi, 20.3.1980.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

düze muhasebe sistemi sadece İDT bünyesindeki kuruluşlarda uygulanabilmiş ve bu nedenle KİT'lerin bütününde hesap birliği sağlanamamıştır. Bu sistemin tüm olarak uygulanabilmesi için TTK ile vergi kanunlarında yapılması gereken değişiklikler yapılmamıştır. Varlıklarının muhasebe değerleri, genellikle rayiç değerlerinin çok altında kaldığından, KİT'lerin mali sonuçlarının değerleendirilmesi olanaksız duruma gelmiştir.

KİT'lerin tahsis edilmiş bulunan sermayeleri ile kuruluş sermayelerinin yetersfiz oluşu ile oto-finansman eksiklikleri, ortak sorundur (55).

KİT'lerde bağlı değerlerin ağırlığı, paraya çevrilebilir ve hazır değerler içinde stokların ve alacakların likit değerlere göre hacimlerinin artmış olması, onların enflasyonist ortama sürüklendiklerini göstermektedir.

KİT'lerin yatırımlarının seçiminde; güdülen politik amaçlarla yatırımlarını olanaklarının üstüne çıkarmaları, bu kuruluşların mali düzenini bozan etkenlerin en önemlilerindendir. Kuruluşların aslında yetersiz olan özkaynakları ile gerçekleştirmeleri mümkün olmayan yatırımlara yönelmeleri, özellikle Hazineden karşılanması gereken finansman gereksinimlerinin çoğalmasına ve bu gereksinimin zamanında karşılanmaması da işletme ve yatırım faaliyetlerini durduracak durumlara düşmesine neden olmuştur.

İşletme faaliyetlerinde ve yatırımlarda büyük ölçüde yabancı kaynak kullanılmaktadır. Dış kaynakların önemli bölümünü Merkez Bankası kredileri oluşturmaktadır. Kısa vadeli borçlar ise, bankalardan ve piyasadan sağlanmaktadır. Bu durum, KİT'leri büyük ölçüde faiz yükü altında bırakmakta ve yatırımların uzun sürede gerçekleşmesine neden olmaktadır. Hazineden, Resmi Dairelerden ve birbirlerinden alacaklarının zamanla çok yüksek miktarlara varması da KİT'lerin mali bünyelerini ve ödeme kabiliyetlerini sarsmaktadır.

Atıl kapasite ve gizli işsizlik kuruluşların bünyelerinde de-

(55) Babüroğlu, S.: «Kitlerin Sorunları», KİT, Gelişimi, ..., s. 51-57 (s. 52).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

vam ettiği halde yeni müesseseler kurulmakta, şirketler oluşturulmakta ve bu durum da kaynak israfına neden olmaktadır.

1332. Denetim Sorunu

Ayrıntılarına ileride gireceğimiz bu sorun, KİT sisteminde aksaklıklara neden olan oldukça önemli sorunlardan birisidir.

KİT'lerde dağınık bir kontrol sistemi vardır. TBMM, BYDK, ilgili bakanlık, Maliye Bakanlığı ve şirket denetçileri gibi çeşitli gruplarca yürütülen iç ve dış denetim faaliyetleri uzun sürede sonuçlandırıldığından, kuruluşların bünyelerindeki hatalı uygulamaları sona erdirememiştir. Denetim organlarından YDK'nın kuruluş kanununun çıkmamış olması, etkin bir denetim yapmayı önlemektedir. Farklı denetim biçimlerinin uygulanması, ibra edilmeyen yöneticiler için gerekli kararlar alınması için haklarında yapılacak işlemlerin açıkça belirtilmemiş olması ve bu konulara ilişkin 440 ve 468 sayılı yasalara yeni hükümler konulmamış olması da denetim sorununu oluşturan diğer öğeleridir. Çeşitli denetim organlarının varlığına karşın, KİT'ler üzerinde yeterince ve etkin bir ekonomik denetim yapılamamış olması, yönetim hatalarının zamanında düzeltilmesine engel olduğundan, bu kuruluşların hatalarını giderici yolda gereken çabayı gösteremelerine neden olmaktadır.

1333. İstihdam Sorunu

KİT'ler için işgücünden en iyi şekilde ve yeterince yararlanmayı sağlayacak bir personel ücret sistemi yoktur. Bu nedenle, KİT personeli 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu veya 1475 sayılı İş Kanunu, veya özel kanun ve statülerine tabi olmak üzere birbirinden çok farklı sistemlerde çalışmaktadır. Personelin kuruluşlar içindeki dağılımında denge olmadığı gibi, işsizlik sigortası haline gelmiş olan bu kuruluşlarda fazla personel çalıştığı da bir gerçektir. Bu fazlalık merkezlerde ve büro hizmetlerinde çalışan teknik ve büro memurları olarak kendisini göstermektedir. Bu durum da rantabiliteyi olumsuz yönde etkilemektedir. Aynı kuruluş içinde çeşitli ücret uygulamaları, personel arasın-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

da huzursuzluk yaratmaktadır. Üretim ve prodüktivite artışına dayanmayan yüksek ücret talepleri, kuruluşları sendikalara karşı ağır mali külfetlere sokmakta ve toplu iş sözleşmesi görüşmeleri KİT'ler için olumsuz sonuçlar vermektedir. Tüm KİT'ler için yeknesak bir toplu iş sözleşmesi düzeninin kurulmamış olması ve işçi ücretlerindeki artışların memur maaşlarındaki artışlardan çok hızlı biçimde seyretmesi, görevlilerin işçi statüsüne geçme çabalarına neden olmuştur, Toplu iş sözleşmelerinin her kuruluşta ayrı ayrı imzalanması nedeniyle, benzer nitelikteki koşulların bazan değişik şekilde değerlendirilmesi yüzünden işçilere sağlanan olanaklar farklı olmaktadır. Bunun sonucu olarak, verimlilik azalmakta ve üretim artışı ile dengesi bulunmayan maliyet artışları olmaktadır.

1334. Yatırımlara İlişkin Sorunlar

KİT'ler için başta Devlet Yatırım Bankası olmak üzere çeşitli kaynaklardan sağlanan yatırım kredileri yeterli olamamakta ve bu durum kuruluşları kısa vadeli, yüksek faizli krediler kullanmaya zorlamaktadır.

Kuruluşlar ayrıca özkaynakları ile gerçekleştirilmesi mümkün olmayan yatırım görevleri ile sorumlu tutulmakta, gerekli iç ve dış finansman sağlanamayınca da maliyetler yükselmektedir. Yatırım projeleri, çoğu kez, objeektif kriterlere ve araştırmalara dayandırılmadan, politik tercihler nedeniyle ve gerçekleştirilmeleri kesin olarak karara bağlanmadan DPT tarafından yıllık programlara konulmaktadır. Projelerle ilgili finansman talebi Devlet Yatırım Bankasına yapıldıktan sonra, banka incelenmesini yapmaktadır. Böylece, finansmanı sağlanmamış bulunan projeler önceden programa alınmış olmaktadır.

1335. İşletme Sorunları

KİT'lere ait kuruluşlardan bazılarının yer seçiminde işletmecilik ilkeleri gözönüne alınamadığından, bu tür kuruluşlar sürekli olarak hammadde, enerji ve personel sıkıntıları ile karşı karşıya bulunmaktadırlar. Bu nedenle, üretim pahalıya mal olmakta ve yeterli düzeye ulaşamamakta, mühendislik hizmetleri projelerinin incelenmesi ve tesislerin hazırlanması ile ilgili çalışmalar da yetersiz kalmaktadır. Bakım ve tamir hizmetlerinde de

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

düzensizlikler görülmektedir. Hammadde sağlanması amacıyla yapılan çalışmalar yetersiz olup, alımlar rasyonel bir biçimde yapılamamaktadır. Yeterli derecede stok miktarının sağlanması ve kalite kontrolu gibi hizmetler, istenilen şekilde yürütülememektedir.

KİT'ler dolaysız veya dolaylı olarak çeşitli kamu görevlerini yerine getirmek durumundadırlar. Gerçek anlamda bir işletme karakterinde olanlarla, kamu görevi verilmiş kuruluşları ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir. Bir kısmında kârlılık ve verimlilik ölçüsüne göre değerleme yapılırken, diğerlerinde, görevlerini başarma ve verimlilik dereceleri gözönünde bulundurulmalıdır.

Çalışmaları daha çok kamu görevi niteliğinde olan kuruluşların sadece kârlılıklarının değil, ekonomiye genel katkı ve etkilerinin de hesaplanarak verimli çalışıp çalışmadıklarını değerlendirmek gerekmektedir. Örneğin, KİT'lerin zararlarının büyük bir kısmının ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlarda olması, bu kuruluşların çalışmalarının kamu hizmeti niteliği taşımalarından doğmaktadır.

Fiyatların KİT'lerde Bakanlar Kurulunca düşük düzeyde tutulması, kârlılığı olumsuz yönde etkilemektedir. Yönetim kadrolarının istikrarsızlığı, kişi verimliliği ile ilgili düşüklüğün temel nedenidir. İhtiyaçtan fazla işçi çalıştırılması da verimliliği düşüren diğer bir etkendir. Toplu sözleşmelerle sağlanan sosyal yardımlar ve ücret artışları işgücünün maliyetini artırmakta fakat işin verimliliği aynı ölçüde yükselmemektedir.

KİT'lerde belirli bir stok programı uygulanmamaktadır. Bazı kuruluşlarda zamanında hammadde sağlanması endişesi ile fazla stoklama yapılmakta, bu da prodüktivite ve rantabilitenin düşmesine neden olmaktadır. Fabrika yerlerinin seçilmesinde politik ve sosyal tercihler ön planda olduğundan, prodüktivite ve rantabilite düşmektedir. Ayrıca, KİT'lerde yeterli amortisman ayrılmadığından eskiyen makina ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmeleri kolayca mümkün olmamakta, böylece teknolojik gelişmelerden zamanında yararlanamamaktadırlar. Bu da prodüktivitenin yeterince artmasını engellemektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2. KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNDE DENETİM

20. DENETİM VE DENETİMLE İLGİLİ KAVRAMLAR

200. Denetim, Revizyon, İşletme Denetimi, Ekonomik Denetim ve Mali Denetim Kavramları

Muhasebe kayıtları ve bu kayıtlara dayanılarak hazırlanan raporların doğruluk ve kusurluluk derecesinin araştırılması ve değerlendirilmesi, denetim çalışmalarını kapsar. Bu çalışmalar ya iç veya dış kontrol elemanları ya da bazan her ikisi tarafından birlikte yapılabilirler. İç kontrolörler kayıtları devamlı şekilde kontrol eder ve gözden geçirirler. Dış kontrol elemanları ise daha objektif bir açıdan ayrı olarak periyodik kontrol yaparlar (1).

Genel olarak denetim, plânlanan amaçlara erişilip erişilmediğinin saptanmasıdır. Ancak böyle bir saptamayı gerçekleştirebilmek için hem denetimin tanımını kesin bir biçimde ortaya koymak, hem de nasıl yapılacağına ilişkin objektif kriterleri bilmek gerekmektedir. Denetim veya kontrol ile revizyon arasında fark vardır. Denetim, bir işletme içinde işlem ve kayıtların yapıldığı sırada, bunlarda düzen ve güvenliği sağlamak amacıyla uygulanan önlemleri belirtir ve revizyondan şu noktalarda ayrılır (2): Kontrol işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Bu nedenle, organik ve devamlı bir nitelik gösterir. Revizyon ise, yapılmış işlemlerin ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle yapılır. Bu sebeple, periyodik veya arızi bir karakter taşır. Kontrol, işletmenin organizasyonuna bağlı olarak ve işletme içinde cereyan eder. Revizyon ise, prensip ola-

(1) Özaslan, İ.: Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1980, s. 3.
(2) Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Maliye Teftiş Kurulu Neşriyatı, Ankara 1967, s. 4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rak, işletme dışı organlar tarafından yapılan harici bir incelemedir.

Kontrol, işletmenin işlem ve kayıtlarında düzen ve güvenilirlik sağlaması nedeniyle, revizyonun daha kolay ve derinliğine incelenmesi şeklinde uygulanmasına neden olur. Revizyonun işlem üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra yapılmasına karşılık, kontrol, denetlenen işlem ile birlikte yapılır.

Kontrol, meydana gelen ile öngörülen arasında sürekli şekilde yapılan karşılaştırmaların sonuçlarıdır. Kontrol, dar bir çerçeveye içinde ele alınmamalı ve tamamen geniş bir hareket içerisinde düşünülmelidir. Etkili bir kontrol, hedeflere yönelik olarak, planlamaya, şematik hale getirmeye, yönlendirmeye ve raporlamaya dayanır. Kontrol, geçmişin deneylerinden yararlanarak, gelecekteki hedefleri gerçekleştirmeye yardımcı olmak gayesini güder (3).

Revizyon, bir şahsın, bir teşebbüsün veya herhangi bir teşekkülün defter ve belgelerinin muhasebeye uygun, düzenli ve samimi şekilde tutulup tutulmadığının saptanması, bazen de söz konusu şahsın, teşebbüs veya teşekkülün durumunu gösterme olanağı veren delillerin ortaya konması ya da muhasebece kayda alınan bir veya birden çok işlemin doğruluğunun aydınlatılması amacı ile belgelerin tenkidi şeklinde incelenmesidir (4).

Bir başka tanımda ise, denetimin revizyona göre daha geniş kapsamlı bir kavram olduğu ve denetimin esasını, belirli bir amaca göre yapılacak işletme analizlerinin meydana getirdiği belirtilmektedir. Bu durumda denetim, içinde bulunulan durum ile olması gereken durumun karşılaştırılması olabileceği gibi, zaman bakımından da karşılaştırma veya işletmeler arası karşılaştırma için de yapılabilir. Revizyon ise, geçmişe dönük bir faaliyet olarak tamamlanmış olan faaliyetlerin gözden geçirilmesini ifade eder. İşletme denetiminde denetim fonksiyonu, işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştıran ve saptayan bir yönetim faaliyetidir (5).

---

(3) Wilson, R.M.S.: Financial Control, A Systems Approach, Mc Graw-Hill Book Company, Great Britain, 1974, s. 15.

(4) Hiçşaşmaz, M. : İşletme Hesaplarının İncelenmesi, Ankara, 1974, s. 2.

(5) Pekiner, K.: İşletme Denetimi, (İşletme Analizi), İstanbul, 1977, s. 4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ekonomik denetim, denetimin geniş kapsamlı bir türü olup, kuruluşların modern işletmecilik ilkelerine göre rasyonellik, verimlilik ve kârlılık yönlerinden sürekli olarak incelenmesini ve kuruluşların belirlenen hedeflere ulaşabilmeleri için alınması gereken tedebirleri göstermeyi amaçlar. Gerek sürekliliği, gerekse etkinliği ve kapsamının genişliği bakımından teftiş, kontrol, revizyon ve gözetim gibi isimler altında yapılan diğer denetim türlerinden ayrılır (6).

Mali denetim, gelir, gider ve mal denetimini içeren bir kavramdır. Devlet gelir denetimini; vergilerin ne kadar toplanabildiğini, gider denetimini; bütçelerle ayrılan ödeneklerin yerli yerine harcanıp harcanmadığını ve mal denetimini; devletin taşınır ve taşınmaz mallarının korunup korunmadığını belirlemek için yapar (7). Bu tanımda mali denetim daha çok devlet açısından açıklanmaya çalışılmıştır. Finansal denetim, muhasebe denetimi, hesap denetimi gibi çeşitli adlarla anılan mali denetim, işletmenin muhasebe sisteminden çıkan bilgi ve raporların, özellikle bilânço ve kâr zararla ilgili bilgilerin muhasebe ilkeleri açısından doğru ve güvenilir olmasını sağlayacak bütün faaliyetleri kapsamına alır (8).

201. Denetimin Amacı ve Denetim Türleri

Denetim, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu ayırım, denetimi yapan kişi veya organların işletme ile olan ilişki durumu gözönüne alınarak yapılmaktadır.

İç denetim, işletme içinden ve üst düzey yöneticilerine bağlı olarak yapılır. İyi ve uygun bir iç denetim düzeni, işletmede çalışanların dürüst davranmamalarına veya hata yapmalarına kar-

(6) Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetleme Kılavuzu, Ankara, 1976, s. 5.

(7) Kırsaçlıoğlu, N.: «Mali Denetim», Cumhuriyet Gazetesi, 13.7.1981.

(8) Aysan, M.: «Geleceğin Şirket Tiplerinde Denetim Sorunları» Geleceğin Şirket Tipleri, Yönetim, Finansman ve Denetim Sorunları Semineri, İTO, 18-19 Ekim 1979, İstanbul, içinde, s. 171-189 (s. 176).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

şı en iyi koruyucudur ve düşünmeye ilişkin hataların yargılanmasını sağlar (9). Dış denetim ise, işletme bünyesi dışından, tamamen serbest ve kendi sorumluluğu altında çalışmalarını sürdüren kişi veya organlar tarafından yapılmaktadır. Ancak, her iki denetim türü de sonuçta denetim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Gerek işletme içinden gerekse işletme dışından yapılan denetimin, rapor ve rakamların denetlenerek doğruluğunun onaylanması, çalışma yöntemleri ve denetimin belli kurallara uyularak gerçekleştirilmesi bakımından ortak yönleri vardır.

Denetimin amacı, arzulanan bir veya birkaç hedefe ulaşılıp ulaşılmadığının, ulaşılmış ise hangi ölçüde gerçekleştiğinin araştırılmasıdır. Şayet, fiili durum, amaçlanan hedefe doğru değilse, engelleri en kısa sürede kaldırıp hedefe ulaşmayı sağlamak gerekir. Başka bir deyişle, olan ile olması gereken arasındaki farklar saptanmalı ve ortadan kaldırılmalıdır. Denetimin amaçları kısaca aşağıdaki gibi sıralanabilir (10):

— Kuruluşların bir yıllık çalışma sonuçlarını değerlendirmek.

— Belli bir kuruluştaki çalışma sonuçlarının daha da iyileştirilebilmesi için gereken tavsiyelerde bulunmak.

— Kuruluşların, gelecekte kârlı ve verimli veya yararlı olup olmayacağı, dolayısıyla işletmenin devamının doğru olup olmayacağı gibi çeşitli olasılıkları öngören gerekçeli yorumlarda ve önerilerde bulunmak.

— İncelemeler, kuruluşların bünyesi dışından geniş ve kapsamlı olduklarından, yöneticilerin suni iyimserlik duygularıyla işletmenin gelişmesini engelleeyici biçimde bir ortamla karşılanıldığında yöneticileri bu duygularından uzaklaştırarak daha dinamik bir ruhsal havayla çalışmalarını sağlayacak pozisyonu yaratmak,

---

(9) Accountant's Encylopedia, Volume II Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J., 1962, USA, s. 811.

(10) Öncel, T.: «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi», Yeni İş Dünyası, Haziran 1982, s. 33-38 (s. 34).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

21. DÜNYA'DA KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DENETİMİ

Aşağıda, KİT'lerin denetimiyle ilgili olarak, bazı ülkelerdeki uygulamalara yer verilmiştir (11).

210. İngiltere'deki Durum

1945 yılında, yani İşçi Partisi'nin iktidara gelmesinden önce, kamu ortaklıkları genellikle bakanlıkların denetiminden uzaktı. Bu tarihten sonra millileştirme politikası uygulanmış ve ilgili bakanlıklara geniş yetkiler tanınmıştır.

İngiltere'de kamu ortaklıkları gereği gibi hesap ve defter tutmakla yükümlü olup, yıllık hesap raporu hazırlamak zorundadırlar. İlgili bakanın, kuruluşların hazırladıkları raporlarla yeminli hesap uzmanlarınca incelenen bilançolarla ilgili yıllık raporları parlamentoya sunması gerekir. Kamu ortaklıklarının hazırladıkları yıllık raporlar, yöneticilerin politikasını açıklama ve yöneticilerin aldıkları sonuçları gösterme olanağını veren belgelerdir. Yıllık çalışmaların gözden geçirildiği raporda, Bakan tarafından verilen emirler de yer alır. Geniş ölçüde bilgi ve istatistiki verileri kapsayan raporlar, kamunun bilgisine açıktır.

211. Fransa'daki Durum

Fransa'daki KİT'lerin teknik kontrollerini, ilgili Bakan tarafından saptanan bir Hükümet Komiseri yapmaktadır. Devlet Kontrolörleri de ekonomik ve mali kontrol görevini yarine getirmektedir. Bu kontrol, kararlardan sonra yapıldığından, yönetimi engelleyici bir sorun yaratmamaktadır. Ancak, Devlet Kontrolörü, bazı önemli konularda Yönetim Kurulu ve Genel Kurul kararlarını geciktirici veto hakkına sahiptir. Devlet Kontrolörü, her türlü belgeyi inceler, kontrolün yapılması için gereken mas-

(11) Cumhuriyetin 50. Yılında Yüksek Denetleme Kurulu, s. 38-58.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

raflar ilgili kuruluş tarafından kararname ile saptanan koşullara göre karşılanır. Devlet Kontrolörü, Yönetim Kurulu ile Genel Kurul toplantıları ile şirketin büyük payına sahip olduğu kuruluşların Yönetim Kurullarına katılabilir ve gerektiğinde bilgi almak ve kendi görüşünü anlatmak için söz alır. Devlet Kontrolörü hazırladığı Raporu, Maliye Bakanlığına, ilgili Bakanlığa, ilgili müesseseye ve ayrıca «Commission de Vérification des Comptes» adlı komisyona, Maliye Bakanlığı aracılığı ile verir. Bu komisyon, İktisadi Devlet Teşekkülleri ile, sermayesinin % 50'sinden fazlası devlete ait müesseselerin hesaplarının kontrolu ve hesapların işleyişi hakkındaki görüşlerini almak üzere, görevlendirilmiştir. Komisyon:

— Enerji sektörü,

— Kredi ve sigorta sektörü,

— Ulaştırma sektörü,

— Diğer sanayi sektörü

olmak üzere dört kısma ayrılmaktadır. Komisyonun başkanı Sayıştay başkanlarından biridir. Her kısım, Başkanlık yapan bir Baş Danışmandan başka, üç sayıştay üyesi, bir Maliye Bakanlığı Temsilcisi, bir Ekonomi İşleri Bakanlığı Temsilcisinden oluşur. Komisyon incelemelerini raportörler aracılığıyla yapar.

Belirli bir kuruluşun hesaplarının incelenmesi sırasında Komisyona ilgili Bakanlığın temsilcisi, Plân Komiserliğinin temsilcisi ve Devlet Kontrolörü katılır. Komisyon, hazırladığı raporu ilgili Bakan ile Maliye Bakanına ve Sayıştaya verir. Bu rapor gizlidir. Komisyonun ayrıca hazırladığı Genel Rapor Resmi Gazete'de yayınlanır ve Parlamentoya genellikle bu Rapor verilir. Bu Raporlara dayanarak Maliye Bakanlığı ve ilgili Bakanlık ilgili kuruluşlara emirler verir.

Fransa'da İDT ve sermayelerinin yarısından fazlası devlete ait karma ekonomi şirketleri, devletin ekonomik ve mali denetimine tabidir. Ancak, aynı tür denetim Maliye Bakanının imzasını taşıyan bir kararla devletin % 50'den az sermayesi bulunduğu şirketlere de uygulanabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

212. Batı Almanya'daki Durum

Denetim, işletmelerin işletme ekonomisi ile ticari esaslara ve genel yararlara uygun çalışıp çalışmadıklarını saptamak için yapılır. Ekonomik yönden yapılan denetlemeler işin esasına ve işletmenin cinsine göre genel ve özel denetlemeler olmak üzere ikiye ayrılır. Genel denetlemelerde özellikle bilançolar, özel denetlemelerde ise yasalarda belirtilen konular incelenmektedir.

Ekonomi denetçileri ilgili kanuna göre teşebbüsleri özellikle işletme ekonomisi ilkeleri yönünden denetler ve hazırlayacağı raporun sonucunda işlemlerin bu ilke ve yasalara uygun olup olmadığını belirtir. Ekonomi denetçiliği serbest bir mesleektir. Bunlar ekonomi, hukuk, teknik ve zirai konularda yüksek öğrenim yapmış, mesleki sınavlardan geçmiş ve en az 14 yıl denetim hizmetinde bulunmuş kişilerdir. Ekonomi denetçisi, görevini; bağımsız, tarafsız, gizli ve sorumluluk duygusu içinde ve meslek şerefine uygun biçimde yapmak zorundadır.

Denetçinin en önemli görevi, özellikle şirketlerde, sigorta kuruluşlarında ve kamu işletmelerinde, işletme ekonomisi ve bilanço ilkeleri yönünden yaptığı denetlemelerdir.

Kanun ve tüzük hükümlerinin yerine getirilip getirilmediğini saptamak için, anonim şirketler, bir veya birkaç uzman ekonomi denetçisi tarafından denetlenir. Ekonomi denetçileri şirket genel kurulu tarafından seçilir. Genel müdürlük, seçilen denetçilerle bir anlaşma yapar. Eğer seçilen denetçilerin tarafsız olamayacakları, Genel Müdürlük, Yönetim Kurulu veya pay sahiplerinin onda biri tarafından iddia edilirse, mahkeme, tarafları dinledikten sonra yeni bir denetçi seçebilir.

Denetleme sonucunda denetçi tarafından hazırlanan raporun hesabî kısmının sonunda denetlenen kuruluşun işlemlerinin yasalar ve muhasebe ilkeleri yönünden doğru olup olmadığı belirtilir. Bunun dışında, kuruluş çalışmalarının iyi veya fena yürütüldüğünü belirtmek, denetçinin görevi değildir. Denetçi hesapların ve faaliyet raporunun doğruluğunu teyit ettiği zaman kamuya karşı sorumluluğunu üzerine almış olur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Genel Kurulca onaylanan Bilanço ile Çalışma Raporu ve Yönetim Kurulu Raporu, denetçilerin Bilançoyu teyit veya red yazıları ile birlikte yerel Ticaret Siciline gönderilir. Ayrıca, bunlar gazete ile ilân edilir. Yetkili mahkeme bu yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediklerini ve Bilançonun geçerli olup olmadığını kontrol eder.

Kabul edilen Bilançonun hükümsüz olmasına neden olacak durumlar şunlar olabilir: Bilanço,

— Şirket alacaklılarının veya kamunun çıkarlarına karşı ise,

— Kanunda belirtilen şekilde yetkili denetçi tarafından denetlenmemiş ise,

— Yedek akçeler usulüne göre ayrılmamış ise,

— Bilanço, tip bilançoya uygun düzenlenmemiş ise,

— Değerlenedirme esaslarına uyulmamış ise.

Bu durumda mahkemece atanacak denetçiler ilgili konuları inceleyerek rapor verirler. Bu rapora karşı şirket yetkililerince yapılacak itirazlar mahkemece sonuca bağlanır.

213. İspanya'daki Durum

İspanya'da en önemli KİT grubu olan Milli Sanayi Enstitüsü, INI, Sanayi ve Enerji Bakanlığına bağlı Sınai ve Mali Devlet Holding'i olarak Hükümetin tam denetimi altındadır. Bütçeleri, yatırımları, bilançoları hükümete ve Maliye Bakanlığına sunulur. Bakanlığın dört temsilcisi İdare Meclisi üyesidirler. Bu dört temsilciden biri bütçe ve bilanço denetiminden sorumlu olan Hükümet Genel Kontrolörüdür.

INI'nın iştiraki bulunan şirketler iki kontrole bağlıdırlar. Şirketlerin teknik, ekonomik ve mali ilerlemeleri, bu şirketlerin İdare Meclisinde bulunan INI temsilcileri ve merkezi bir kadro tarafından dikkatle kontrol edilir. İşletme sonuçları her yıl INI'nın İdare Meclisine sunulur. Şirket bilançoları Devlet bülteninde

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yayınlanır ve Mali konularda ülkenin en yüksek mahkemesi olan Hazine Kontrol Mahkemesinin onayına sunulur (12).

214. İtalya'daki Durum

İtalya'nın en büyük mali bir kamu kuruluşu olan IRI'nın (Institüto Per la Ricastruzione Industriale) hesap ve işlemleri Denetçiler Kurulu tarafından denetlenir. Bu Kurul;

— Genel Müdür veya aynı derecede olmak üzere kamu idaresi memurları arasından seçilen bir başkan ile,

— Devlet yardımlarıyla ilgili bir temsilci,

— Devlet iştirakleri Bakanlığından bir temsilci,

— Hazine Bakanlığından bir temsilci, ve

— Devlet Genel Muhasebesinden bir temsilci

olmak üzere beş kişiden oluşmaktadır.

Denetçiler Kurulu, IRI'nın yönetimini, idari, mali ve hesabi yönlerden ve kanun ve statü hükümlerine uygunluğu bakımından denetler. Denetçiler, Yönetim Kurulu toplantılarına katılırlar. Bilançoların ve tahvil çıkarma planlarının doğruluğunu onaylayarak imzalarlar. Muhasebe kayıtlarını ve bunların dayanaklarını sürekli inceleyebilirler.

IRI'nın çalışma dönemi, takvim yılıdır. Her yıl 31 Aralık tarihi nedeniyle hazırlana nbilanço, Yönetim Kurulu ve Denetçiler Kurulu Raporlarıyla birlikte en geç ertesi yılın 31 Mayıs tarihine kadar onaylanmak üzere Hazine Bakanlığı'na sunulur. Devlet İştirakleri Bakanlığına da gönderilen Bilanço ve Raporlar, diğer kamu kuruluşlarındakilerle birleştirilerek bu Bakanlığın bütçesine eklenip, yasama organlarının incelemesine sunulur.

IRI'nın, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak sermayelerine katıldığı, özel hukuk hükümlerine göre kurularak yönetilen şirketlere iştirakleri vardır. Aynı sanayi kolunda çalışan ve benzeri üretimlerde bulunan IRI grubuna dahil şirketler, finansman şirketlerinin yönetim ve denetimi altında birleştirilmişlerdir. Çe-

(12) Sirvent, J.: a.g.e., s. 85.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

şitli konular üzerinde çalışan ve sayıları oldukça fazla olan şirketlerin bir merkezden yönetilip denetlenmesindeki zorluk dikkate alınarak, bunlar, çeşitli tarihlerde kurulan finansman şirketlerinin yönetimi altında bulunduran finansman şirketleri de IRI'nın denetimi altında çalışmaktadır.

İtalya'da petrol alanında kamu yararına uygun girişimlerde bulunmak amacıyla kurulmuş bulunan ENİ'nin (Ente Nazionale İdrocarburi) denetim organı olan Denetçiler Kurulu, Devlet Genel Muhasebe Dairesinin bir temsilcisinin başkanlığında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Devlet İştirakleri Bakanlığından birer temsilci ve denetleme işlerinde deneyimli iki kişiden oluşmaktadır. Denetçiler kurulu üyeleri üç yıl için seçilirler. Yönetim Kurulu, Denetçiler Kurulu ve Yürütme Komitesi toplantılarına Sayıştaydan bir temsilci katılır.

ENİ'nin bilanço ve sonuç hesapları çalışma dönemi olan takvim yılının bitiminden itibaren dört ay içinde Yönetim Kurulu ve Denetçiler Kurulu Raporlarıyla birlikte onanmak üzere Devlet İştirakleri Bakanlığına gönderilir. Bu Bakanlığın yıllık bütçesi ile birlikte ENİ'nin yıllık hesapları ve raporu Parlamentoya sunulur. ENİ, Devlet Denetim Organlarının sürekli yakın kontrolü altındadır.

215. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Durum

ABD'de, 1945 yılında, KİT denetimi için «Devlet Ortaklıklarının Denetimi» yasası çıkarılmıştır. Birleşik Amerika Baş Denetçisi denilen ve diğer ülkelerdeki Sayıştay karşılığı olan makamın gözetimi altında «Genel Muhasebe Bürosu»nun, ticari esaslara göre denetim yapması ilk defa bu kanunla öngörülmüştür. Devlet Ortaklıklarının, diğer hükümet çalışmalarına uygulanmakta olanlara oranla daha esnek denetim yöntemlerine uyabilmesi için, bu büroya geniş yetki verilmiştir.

Devlet Ortaklıklarının bütçeleri Başkan tarafından genel bütçe ile birlikte Kongreye sunulur. Kongrece belirlenecek ödenek veya mali kaynaklar için kanun çıkarılır.

Devlet Ortaklıklarının mali işlemleri, ticaret ortaklıklarına uygulanan esas ve yöntemlere göre, Birleşik Amerika Baş Denetçisi tarafından belirlenen kural ve düzenlemeler gereğince Genel Muhasebe Bürosu tarafından denetlenir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Genel Muhasebe Bürosunun yaptığı denetim incelemeleri Baş Denetçi tarafından bir Rapor halinde Kongreye sunulur. Bu Raporda aktif ve pasif hesapları, gelir fazlası veya açığının incelenmesi, gelir ve giderler, mali kaynaklar ve bunların kullanılışı gibi noktalar üzerinde durulur. Bu tür denetimde her işlem üzerinde ayrı ayrı durmaktan ziyade, ortaklığın mali durumu ve çalışmalarının genel görünümü dile getirilir. Genel Muhasebe Bürosunun ortaklıklarca yapılan hatalı veya yasa dışı ödemeleri önlemeye yetkisi yoktur. Büro, yalnızca, gözlemlerini Kongreye sunmakla yetinir.

Devlet Ortaklıkları Denetim Kanunu, karma mülkiyetli Devlet Ortaklıklarını da adlarını belirterek saymıştır. Bunlar;

— Kooperatifler Merkez Bankası ve Kooperatifler Bölge Bankası,
— Federal Emlak Bankası,
— Federal Merkez Kredi Bankası, ve
— Federal Mevduat Sigortası Ortaklığıdır.

Karma mülkiyetli ortaklıkların mali işlemleri üzerinde yapılan denetim, sermayesinin tamamı devlete ait olan ortaklıklar için uygulananın aynısıdır.

22. TÜRKİYE'DE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DENETİMİ

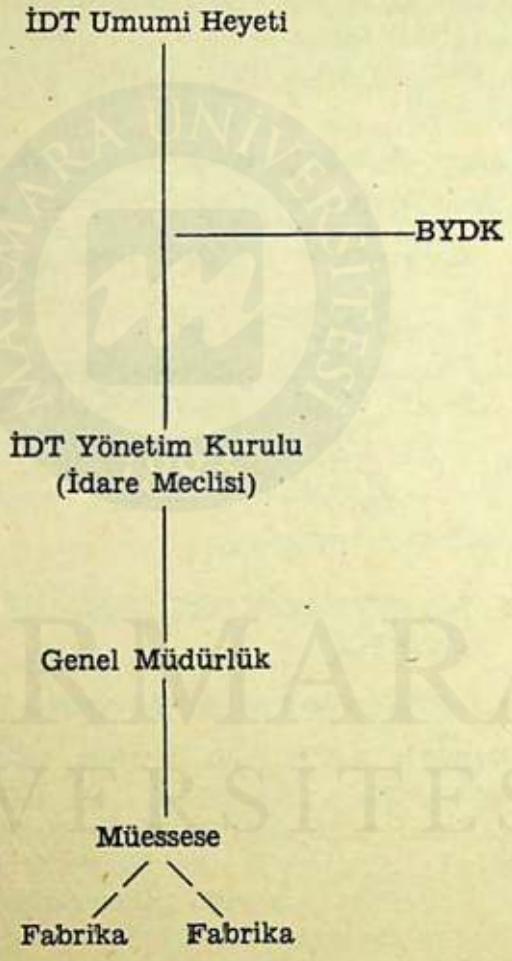
220. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde KİT'lerin 1938 yılına kadar olan dönemde denetim konusu özellikle ele alınmamıştır. Her kuruluş sırasında bazı özel hükümler getirilerek, denetimin Sayıştayca yapılmaması öngörülmüştür. Alım-satım işlerinde de devlet dairelerinin uyguladığı 2490 sayılı yasaya bağlı kalınmaması kabul edilmiştir. 1938 yılına kadar özerk bir örgütün denetim görevi yapması düşünülmemiş ve her kuruluş içinde denetçiler tarafından bir inceleme ve denetleme görevinin yürütülmesine çalışılmıştır.

4 Temmuz 1938 tarihinde yürürlüğe giren 17 Haziran 1938 tarih ve 3460 sayılı «Seermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerinin Teşkilatıyla İdare ve Murakebeleri Hakkında Kanun», yönetimde ademi mer-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

keziyet, denetimde merkeziyet ilkelerine bağlı kalınmasını öngörmüştür. Merkezi bir örgüt olan Yüksek Denetleme Kurulu kurulmuştur. İDT Umumi Heyetinin müşaviri durumunda görevlerini sürdürecek olan Yüksek Denetleme Kurulu organizasyon bakımından başbakanlığa bağlıdır. 3460 sayılı yasa ile kurulan İDT Sistemi, aşağıdaki şemada gösterilmiştir (13).



Yüksek Denetleme Kurulu, 3460 sayılı yasanın 7'nci maddesine göre, İDT ile müesseselerini idari, mali ve teknik bakımdan

(13) Sağlam, D. : «Türkiye'de KİT Reform Çalışmalarının Değerlendirilmesi», 2. Türkiye İktisat Kongresi I «Kalkınma Politikası» Komisyonu Tebliğleri içinde, s. 135-149 (s. 138).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

daimi nezaret ve denetime tabi tutacaktır. Yine aynı yasanın 10'uncu maddesinde Yüksek Denetleme Kurulunun görevi «İktisadi Devleet Teşekkülleri ile müesseselerin idare, şekil ve tarzlarını ve gayelerine ve iktisadi, ticari ve sınai esas ve icablara uygun ve verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini ve hususiyle mevcut şartlara göre emsali müesseselerle mukayeseli maliyet hesaplarını her hesap yılı içinde en az bir defa tetkik, tahlil ve murakabe etmek ve buna dair raporlarını iktisat vekaletiyle alakalı vekalete ve teşekküle vermektir» denilmektedir.

3460 sayılı yasa ile Yüksek Denetleme Kurulunun çalışma yöntemleri aşağıdaki gibi saptanmıştır (14).

— İşletme faaliyetleri alanında görülen her sonucun, aynı işletmenin çeşitli çalışma devreleri itibariyle karşılaştırılmasına dayanan bir zaman karşılaştırması,

— Çeşitli işletmelerin aynı devre içinde elde ettikleri sonuçların karşılaştırmasını sağlayan işletme karşılaştırması,

— İşletmelerde uygulanan değişik yöntem ve şekillerin uygulanmasından doğan farkların saptanması ve işletme yöntem ve şekillerinin karşılaştırması,

— İş programlarında öngörülen ve fiilen yapılan işlerin karşılaştırılması esasına dayanan tahminler ve tahakkuklar karşılaştırması,

Yüksek Denetleme Kurulunun yukarıda belirtilen çalışma yöntemleriyle inceleme alanları; 3460 sayılı yasaya bağlı her türlü ziraat, sanayi, maden, ulaştırma, sosyal sigorta, ticaret ve banka işletmelerinin;

— İdari, hesabi, teknik, ticari bütün çalışma alanlarını kapsayan organizasyonlarını,

— İdari teşkilâtın kuruluşunu, idare elemanlarının kalite, miktar, tedarik bakımlarından yeterlilik derecelerini ve

(14) Ete, M.: «İktisadi Devlet Teşekkülleri nin Murakabesi», İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1968 içinde, s. 310-322 (s. 317).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ KÜTÜPHANESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

idare mekanizmasının faaliyetini kapsamak üzere idari yapılarını,

— Gerekli finansman kaynaklarının tedarik yöntemlerini ve yeterlilik derecelerini, vadelerini, sermaye yatırımlarının nitelikleriyle ilgili olarak mali yapılarını,

— Üretim araçları, üretim maddeleri ve üretici insan gücü (teknik personel ve işçiler) gibi işletme unsurlarını, işletme emniyetini sağlayacak yeterlikte hazırlama bakımından işletme şartlarını,

— Teknik faaliyetle uğraşı derecesi, makine randımanı, işçi verimi, hammaddeden faydalanma derecesi gibi üretime etkin faktörlere, üretim cinslerine, çeşitlerine, miktarlarına, maliyetlerine, kalitelerine, bunların tedarik ve satışlarına ve elde edilecek maddi ve mali sonuçlarına ilişkin olarak işletme faaliyetlerini,

— Meydana getirilecek yeni tesisleri, yapılacak değişiklikleri, inşa olunacak binaları, yapılacak ön hazırlıkları ve bütün bu işlerin yürütülmesi için gerekli personel ve mali gereksinimleri kapsamak üzere kuruluş faaliyetlerini, ve

— Bilanço ve kâr-zarar hesaplarını, kapsamaktadır.

3460 sayılı yasanın 24'üncü maddesi aynen şöyledir: «Yüksek Denetleme Kurulu kendine tevdi olunan bilançolarla kâr ve zarar hesaplarını teşekküllerle, müesseselerin bütün muameleleri ve hesapları üzerinde yapmış olduğu tetkiklerin neticeleriyle karşılaştırmak suretiyle bunların tahlilini ihtiva eden müdellel bir rapor hazırlar.»

3460 sayılı yasa ile Yüksek Denetleme Kurulu'na gerek mali gerekse kaynakların kullanılmasının bir ölçüsü olan verimlilik denetimi alanlarında geniş yetkiler tanınmıştır. Yüksek Denetleme Kurulu idari, mali ve teknik denetimini 3460 sayılı yasaya göre Başbakanlığa bağlı olarak yapar. Başbakanlığa bağlı bir de-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

netleme organının, Bakanlıklara bağlı kuruluşlar üzerine inceleme ve denetleme yapması, o zamana kadar yerleeşmiş bir geleneğe aykırı olmasına rağmen benimsenmiştir. Kuruluşların denetiminin, bağlı oldukları bakanlıklarca yapılması görüşüne aykırı düşen ve hatta müdahaleci sayılan bu çalışmanın uygulanmasına devam edilmiştir.

3460 sayılı yasanın 10'uncu maddesindeki «kuruluşlarda yapılan denetleme sırasında kanunlara, tüzüklere, ekonomik gereklere uygun düşmeyen günlük tasarrufların yapıldığına rastlanıldığı zaman bunların hemen ilgili bakanlıklara, kuruluşlara ve Başbakanlığa rapor edilmesi» durumu, burada en önemli rolün, ilgili bakanlığa düştüğünü göstermektedir.

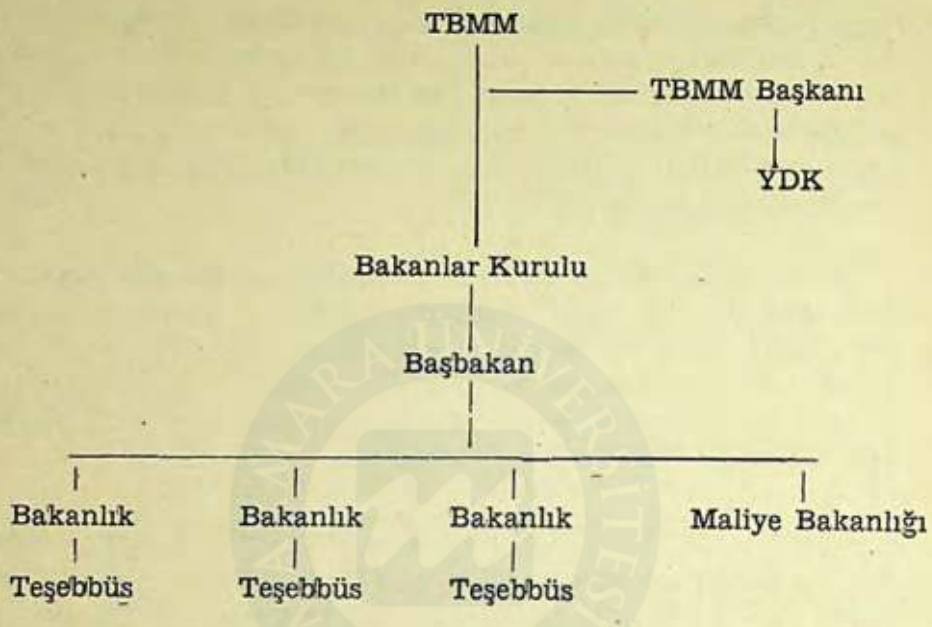
Yüksek Denetleme Kurulunun iktisat, idare, hukuk, sosyal politika ve mühendisliğin çeşitli dallarında yetişmiş kimselerden oluşan uzmanları, ekipler halinde incelemelere yerinde başlar, merkezdeki çalışmalarla oluşan raporları kurulca inceleyip son şeklini verir. Yüksek Denetleme Kurulu bu çalışmaları sırasında yönetime müdahale etmez, ancak noksan verilerin tamamlanması veya yanlış olanların düzeltilmesi yönünden uyarıda bulunmakla yetinir. Yüksek Denetleme Kurulunun bu incelemelerde amacı, bir yandan prodüktivite, bir yandan da rantabiliteyi saptamak ve ortaya çıkarmaktır. 3460 sayılı yasada üye sayısı da dahil olmak üzere Yüksek Denetleme Kurulunun oluşturulması Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır. Yüksek Denetleme Kurulunun hazırladığı raporlar, 3460 sayılı yasada öngörüldüğü şekilde, Genel Kurulda görüşülerek sonuca bağlanmaktadır. 1960 yılına kadar durum böyle devam etmiş, 20 Temmuz 1960'da yayınlanan 23 sayılı yasa ile Yüksek Denetleme Kurulunun görevlerinde köklü bir değişiklik yapılmadan bu kuruluş, TBMM Başkanlığına bağlanmıştır.

23 sayılı yasada saptandığı şekilde Yüksek Denetleme Kurulunun Türk Devlet Teşkilatı içindeki yeri şöyledir (15).

---

(15) Türkiye İktisadi Devlet Teşebbüsleri Hakkında Rapor, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1961, s. 80.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



Gerek ilk dönemlerde, gerekse 3460 ve sonraki yasalarda KİT sermayelerinin devlete aidiyeti gözönüne alınarak, bu sermayenin kullanılmasını denetlemek ve yöneticilerini ibra etmek yetkisi daima TBMM'ne ait olmuştur. Ancak TBMM; KİT'leri denetleme ve yöneticilerini ibra yetkisini, 3460 sayılı yasaya göre doğrudan doğruya değil komisyonlardan bazılarını birleştirmek ve Meclis dışından da üyeler katmak suretiyle oluşturduğu bir Genel Kurul aracılığı ile kullanmıştır. Kuruluşların bilanço ve kâr-zarar hesapları ile denetleme raporları bu genel kurulda görüşülerek kabul veya red edilmiş ve yöneticilerin ibraları karara bağlanmıştır.

1961 Anayasasının 127'nci maddesinin son fıkrası, «KİT'lerin TBMM'nce denetlenmesi kanunla düzenlenir» hükmünü getirmiştir. Bu nedenle, İktisadi Devlet Teşekkülleri bütünüyle, 468 sayılı yasanın gereği, Meclis denetimine dahil edilmiştir. 21 Mart 1964'de yayınlanan 440 sayılı «İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkındaki Kanun» ile İDT'ler ve müesseselerinin, Yüksek Denetleme Kurulunun özel yasada gösterilen esaslar dahilinde mali, idari ve teknik denetimine tabi olacağı saptanmıştır. Yüksek Denetleme Kurulu hakkındaki yasa yü-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rürlüğe girinceye kadar 3460 ve 23 sayılı yasaların Yüksek Denetleme Kurulu ile ilgili hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmiştir.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin TBMM'nce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkındaki 468 sayılı yasa, 22 Mayıs 1964'de yayınlanmıştır. Bu yasayla, 3460 ve 23 sayılı yasalarda değişiklik yapılarak Yüksek Denetleme Kurulu yeniden Başbakanlığa bağlanmıştır.

1961 Anayasasının 127'inci maddesinin fıkralarının tamamlayıcı hükümlerine göre hem genel ve katma bütçeli kuruluşların, hem de İktisadi Devlet Teşebbüslerinin denetimlerinde;

— Devamlı olacağı,

— Kuruluşların sonuç hesapları ve işlemlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının incelenmesiyle yapılacağı,

— İnceleme sonunda, kuruluşların çıkarlarının ihlâl edilmiş olduğu saptandığı zaman bunun kesin bir hükme bağlanacağı hususları belirtilmiştir.

468 sayılı yasada TBMM'nin KİT'lerin denetlenmesi ile ilgili 3'ncü maddesi iki ayrı hüküm içermektedir. Biri, İDT'nin ibrası, diğeri, Devlet sermayesi ile kurulan ve Genel Kurulu olan veya özel kanunlara bağlı şirket ve kurumların ibraları veya işlemlerinin reddi bir karara bağlanmayarak, yalnızca genel görüşme yapılmak suretiyle yetinilmesidir.

18.10.1982'de kabul edilen yeni Anayasa da KİT'lerin TBMM'nce denetlenmesi ilkesini benimsemiştir.

221. Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Bugünkü Denetim Şekli

Bugün Türkiye'de KİT'lerin denetimini iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayırabiliriz. Denetleme açısından bugün

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

uygulanan 440 ve 468 sayılı yasalarla 3460 sayılı yasanın yürürlükte bulunan hükümleridir.

2210. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde İç Denetim

İç kontrol, yönetim fonksiyonu olarak kabul edilmektedir. İç kontrolun yönetime bağlı ve organizasyon içinde yer alan memur statüsündeki kişilerce ve üst yönetim adına yapıldığı gerçeği kuruluşlarda bu değerlendirme görevini üstlenecek kontrol ve teftiş organlarının kurulmasına neden olmuştur. İktisadi Devlet Teşekküllerinde de müessese, işletme ve şubelerin işlem ve hesaplarını incelemek üzere çeşitli adlarla kontrol organları ve teftiş kurulları kurulmuştur (16). Bu organlar, çalışmaları sırasında amaçlardan ve standartlardan sapmalar gördükleri zaman, bunların nedenlerini ve düzeltilme çarelerini araştırarak gerekli önlemleri ve değişiklikleri tavsiye ederler. Genellikle, kuruluşun Genel Müdürüne veya Müessese Müdürüne bağlı olarak faaliyette bulunan kontrol organlarının, uygulama sonuçlarının ölçümlenmesi ve değerlendirilmesi ile birlikte, düzeltici işlemlere de yer vermesi gerekmektedir.

Kuruluşlar, kendilerine bağlı müessese ve işletmeler üzerinde, denetim görevini yerine getirmek için kurulları oluşturmuşlarıdır. Bu kurullara, hukuki, idari, mali ve teknik denetim yaparlar.

Teşekküllerin bünyesinde kurulan teftiş kurullarında çalışan müfettişler özel şekilde yetiştirilen uzman elemanlardır. Müfettişler tahkikatlar dışında, kuruluşların bütün işlemlerini incelemektedirler.

Teftişler, belli bir programa göre yapılmaktadır. Müfettişin raporuna karşı ilgili müessese, işletme veya şubenin cevabı alınmaktadır. Bu cevaba karşı müfettiş cevap hazırlamaktadır. Teftiş, Genel Müdür adına yapılmakta ve onun tarafından değerlendirilmektedir (17).

---

(16) Baklacıoğlu, S.: Kamu İktisadi Teşebbüsleri; Genel Esaslar, Çeşitli Ülkelerde, Türkiye'de, Ankara, 1976, s. 182.

(17) Sağlam, D.: Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Ankara, 1967, s. 206.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

440 sayılı yasanın 13'üncü maddesinin a bendi, kuruluşların Kalkınma Planına ve Yıllık Uygulama Programlarına uygun olarak uzun vadeli ve yıllık yatırım ve finansman programları ile her yıl için işletme bütçesi hazırlamalarını zorunlu kılmıştır. Yine 440 sayılı yasanın 22'nci maddesine göre, kuruluşların ve bunlara bağlı müesseselerin hesapları, maliyetleri, gerçek mali durumu ve işletme faaliyeti sonuçlarını açık olarak gösterecek ve sağlam idare kararları için gerekli bilgileri muntazam aralıklarla verecek şekilde tutulur. 440 sayılı yasa yürürlüğe girmeden önce, 3460 sayılı yasaya göre işletme bütçesi İş Programı adıyla düzenlenmekteydi.

440 sayılı yasanın 7'nci maddesine göre, İDT, yasa ve tüzük hükümleri ile yönetim kurullarının kararları dahilinde Genel Müdür tarafından yönetilir. 440 sayılı yasanın 8'inci maddesine göre Yönetim Kurulu, teşekkülün karar organı olup, en yüksek seviyede yönetme ve karar alma sorumluluğunu taşır. 440 sayılı yasanın 8'inci maddesiyle düzenlenen Yönetim Kurulunun kuruluş biçimi, Yönetim Kurullarını bir bakıma denetim organı haline getirmektedir. 8'inci madde hükmüne göre, Yönetim Kuruluna, biri ilgili bakanlıkça, diğeri Maliye Bakanlığınca önerilip Bakanlar Kurulunca atanan, teşekkülde aktif görevi bulunmayan iki üye ile geniş ölçüde işçi çalıştıran teşekküllerde bir işçi temsilcisi, sermayesindeki özel seremaye payı % 15'in üstünde olan teşekküllerde bir özel sektör temsilcisi katılmaktadır. Teşekkülde aktif görevi bulunmayan bu Yönetim Kurulu üyeleri ,teşekküller üzerinde dolaylı bir denetim sağlamaktadır (18).

2211. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Dış Denetim

KİT'lerde dış denetim düzeni,

— İlgili Bakanlık,

— Maliye Bakanlığı,

— Devlet Planlama Teşkilatı,

---

(18) Baklacıoğlu, S.: a.g.e., s. 184

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Bakanlar Kurulu, ve

— Yasama Organı

tarafından sağlanmaktadır (19).

22110. İlgili Bakanlık

Her İDT, bir bakanlığa bağlı olarak kurulmuştur. Teşekküllerin kanun ve statülerinde bu ilgili bakanlık belirtilmektedir. 440 sayılı yasanın 9'uncu maddesine göre, ilgili bakanlık teşekkül çalışmalarının yasa ve tüzük hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmekle, gerekli hallerde teşekkülün hesaplarını ve işlemlerini teftişe, icabında tahkike tabi tutmaya yetkilidir. Bu maddenin gerekçesinde, ilgili bakanlığı ngörevi, özetle, kuruluşun faaliyetlerinin genel eekonomi politikasına ve yasama ve idari kararlara uygun olarak yürütülmesine nezaret etmek ve kuruluşları hükümet ve yasama organı nezdinde temsil etmektir. Böylece, kuruluşların bakanlıklara karşı özerkliği de korunmuş olacaktır.

Her İDT'yi bir bakanlıkla ilgilendiren 440 sayılı yasa, 3460 sayılı yasaya göre, bakanların kuruluşlar üzerindeki yetkileri açısından daha dardır (3460 sayılı yasaya göre, bakanlıklar, müfettişleri aracılığı ile hesap ve işlemleri teftiş ettirirken, müfettişler gerektiğinde ilgilileri işten el çektirebilmekte ve mahkemeye verebilmekte idi. Yine aynı yasaya göre, kuruluşların bütçelerinin, yönetim giderlerine, sosyal tesislere ve kadroya ilişkin kısımlarını ayarlamak gibi görevler de bakanlıklara verilmişti).

1960'da yürürlüğe giren 23 sayılı yasa, ilgili bakanlıkların yetkisini daha da genişletmiştir.

154 sayılı yasaya göre yapılan çalışmalar sonunda düzenlenen raporda, bakanlıklarla ilgili olarak şu tavsiyelerde bulunulmuştur.

— Devlet teşebbüsleri, görev alanları aynı olan bakanların genel sorumlulukları altına konulmalıdır.

---

(19) Baklacıoğlu, S.: a.g.e., s. 184-197.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Bakanın, teşebbüsler üzerindeki yetkileri şunlar olmalıdır: Genel müdür atanmasında Bakanlar Kuruluna tavsiyede bulunmak, yatırım programı, Hükümete fiat politikası ve mali yardım konularında tavsiyede bulunmak, Bakanlar Kurulunda ve Yasama Organlarında temsil, umumi nezaret görevinin yerine getirilebilmesi için gerekli bilgileri istemek; gereken hallerde teşebbüs faaliyetleri üzerinde soruşturma yapmak, eğitim, araştırma ve yönetim yöntemlerini islah programlarını teşvik etmek.

440 sayılı yasa, ilgili bakana teftiş, tahkikat ve bilgi isteme yetkisini tanımıştır. Söz konusu yasaya göre ilgili bakanlıkların teşebbüs üzerindeki diğer yetkileri; Genel Müdür ve Müdür Yardımcılarını önerme, bir Yönetim Kurulu üyesini önerme, yatırım önerileri hakkında görüş bildirme, küçük tamamlama yatırım ar ve idame ve yenilemeler için görüş bildirme, kendine bağlı teşekküller arasında koordinasyon sağlama, teşebbüsün ürettiği mal ve hizmet fiyat ve tarifelerinin Bakanlar Kurulunca saptanması halinde doğacak zararın saptanması çalışmalarına katılma ve verilecek ikramiyeleri onaylamaktır.

22111. Maliye Bakanlığı

Maliye Bakanlığı KİT'lerin denetimi ile geniş ve yakın bir ilişki içindedir. Mali denetim bakımından çok önemli olan bu ilişkiler, 440 sayılı yasa hükümleri gözönünde tutularak, şöyle sıralanabilir (20).

— Kurulmuş veya kurulacak olan teşekküllerin sermayesinin tamamı veya yarısından fazlası Devlet (Hazine) tarafından verilmiş veya verilecektir (Mad. 1).

— Devlet iştiraklerinin mülkiyet ve intifai Hazineye aittir (Mad. 5).

— Yatırım ve Finansman Programlarının ne şekilde hazır-

(20) Zorlu, S.: İktisadi Devlet Teşekküllerinde Mali Teftiş ve Mali Analizin Esasları, Ankara, 1969, s. 6.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lanacağı Maliye Bakanlığı tarafından, Devlet Planlama Teşkilatının, Teşekküller ve Yüksek Denetleme Kurulunun müâlâaları alınarak tesbit olunur (Mad. 13).

— Maliye Bakanlığı, teşekküllerden gelen Yatırım ve Finansman Programları ve ilgili Bakanlıktan gönderilen Yatırım Projeleri yardımıyla, Devlet Plânlama Teşkilatının da mütalâasını alarak «Yıllık Genel Yatırım ve Finansman Programı»nı hazırlar (Mad. 14 ve 15).

— İşletme koordinasyonu için yapılan toplantılara Maliye Bakanı devamlı olarak iştirak eder (Mad. 18).

— Bilanço ve netice hesapları ve faaliyet raporlarının tip örneklerinin hazırlanmasında Maliye Bakanlığının mütalaası alınır (Mad. 19).

— Temel mal ve hizmet mahiyetinde olanların fiyat ve tarifelerinin Bakanlar Kurulunca tesbiti halinde, doğan zararın miktarı, ilgili Bakanlık ve Maliye Bakanlığınca müştereken tesbit olunur (Mad. 24).

— Devlet iştiraki olanların yönetiminde Maliye Bakanlığına önemli hak ve yetkiler verilmiştir (Mad. 25).

— Sözleşme ile çalıştırılacak bazı kadroların tesbiti hususunda Maliye Bakanlığının müsbet mütalâasının alınmış olması şartı konulmuştur (Mad. 29).

— Kanuna ait tüzüğün hazırlanması görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir (Mad. 35).

22112. Devlet Planlama Teşkilatı

DPT 5.10.1960'da 91 sayılı yasayla Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuş bir anayasal kuruluştur. Hükümetçe kabul edilen hedefleri gerçekleşetirecek uzun ve kısa vadeli planlar hazırlamak görevini üstlenmiş bulunan DPT, planların başarı ile uygulanabilmesi için ilgili daire ve kuruluşlarla yerel idarelerin, kuruluş ve ilişkilerinin islahı konusunda tavsiyede bulunur ve planın

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

uygulanmasını takip ederek, değerlendirir, gereğinde planda değişiklik yapar.

DPT'nin KİT'ler üzerinde denetim yetkisi vardır. KİT yatırımları için DPT'nin önerisiyle Bakanlar Kurulu karar verir. Her yıl Uygulama Programlarında belirlenen esaslara göre yatırımların gerçekleşmesi DPT'ce izlenmektedir.

KİT ile ilgili reformları gerçekleşetirmek üzere 2.5.1971 gün ve 7/2361 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla «KİT Reform Komisyonu» kurulmuş ve daha sonra bu Komisyonun görevleri «1972 Yılı Programı» ile DPT'ye verilmiştir.

22113. Bakanlar Kurulu

440 sayılı yasaya göre KİT'lerin Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcıları ve Yönetim Kurulu üyeleri Bakanlar Kurulunca atanmaktadır. Yine 440 sayılı yasanın 24'üncü maddesine göre Bakanlar Kurulu temel mal ve hizmetlere ilişkin fiyatları saptayabilme yetkisine sahiptir. Gelişmekte olan bir ülkede böyle bir yetki gerekli görülebilirse de, süreklilik kaydeden bu durum, kuruluşların fiyat mekanizmasını serbestçe işlemekten yoksun bırakmaktadır. Bu durum bazen denetimle ilgili bulunmayıp yönetime müdahale şeklinde anlaşılabilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun, KİT'lerin yatırım ve işletme faaliyetlerinin düzenlenmesinde oldukça önemli bir role sahip olması, yıllık yatırım ve finansman programlarının onaylayıcısı olmasından kaynaklanmaktadır.

22114. Yasama Organı ve TBMM - KİT Karma Komisyonu

KİT'lerin TBMM'nce denetlenmesi anayasal bir hükümdür. 12.5.1964 tarih ve 468 sayılı yasanın 1'inci maddesinde «KİT'lerin TBMM'nce denetlenmesini sağlamak üzere Cumhuriyet Senatosunca seçilecek 15 Cumhuriyet Senatosu üyesi ile Millet Meclisince seçilecek 35 milletvekilinden oluşan bir TBMM - KİT Karma Komisyonu kurulmuştur. Bu Karma Komisyon üyeleri, her toplantı yılı başında seçilirler. Cumhuriyet Senatosu ve Millet

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Meclisinde mevcut siyasi parti grupları ve siyasi parti mensubu olmayanlar, her meclisin kontenjanı içinde o meclisteki sayılarının —boş üyelikler hariç— üye tam sayısının tesbit edilmesiyle bulunacak yüzde oranına uygun olarak temsil edilir» denilmektedir (21).

TBMM - KİT Karma Komisyonu, Yüksek Denetleme Kurulunun raporlarıyla Başbakanlığın göndereceği diğer raporları inceler. Her kuruluşun bilançosu ile sonuç hesaplarını kapsaması gereken bu raporlar, bir yıl önceki duruma ait olmak üzere en geç Kasım ayı sonunda TBMM'ne Başbakanlıkça sunulur ve derhal Karma Komisyona gönderilir. Karma Komisyon, incelemelerini, raporun kendisine verilmesinden itibaren doksan gün içinde tamamlar.

TBMM'nin doğrudan veya üyeleri aracılığıyla, kuruluşları, idari, teknik ve mali bakımdan denetlemeleri mümkün olmadığından, bu denetimin temel dayanağı olan raporlar, BYDK tarafından elde edilmektedir. Daha önce görevleri ve çalışma yöntemlerine değinilen BYDK'nın raporları şu bölümlerden oluşmaktadır:

— Toplu Bakış ve Temenniler,

— Mali Bünye (bağlı ve döner değerler ile öz ve yabancı kaynakların yeterlik, normallik ve verimlilik dereceleri),

— İdari Bünye,

— İşletme Faaliyetleri (İş programları, işletme bütçeleri ve gerçekleşmenin bunlarla karşılaştırılması),

— İşletme sonuçları (İşletmenin yıllık faaliyet sonuçları, özellikleri prodüktivite ve rantabilite ile ilgili rasyolarla açıklanır),

— Bilanço ve kâr-zarar hesabının tetkik ve tahlili.

Karma Komisyonun bütün KİT'leri kapsaması gereken Raporu, Cumhuriyet Senatosu Genel Kuruluna gönderilir. Cumhuriyet Senatosu Genel Kurulu bu Rapor üzerinde en çok 15 gün

(21) Onar, S.S.: İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul, s. 960-961.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

süren bir genel görüşme açar ve bu genel görüşme sonunda bilançolar ile sonuç hesaplarının onaylanıp onaylanmadığı hakkındaki görüşlerini Millet Meclisine bildirir.

Millet Meclisi Genel Kurulu, Karma Komisyonun Raporu ve Cumhuriyet Senatosunun ulaştığı sonuçlar üzerine Genel Görüşme açar. En çok 20 gün süren bu Genel Görüşme sonunda, Millet Meclisi Genel Kurulu, bilançolarla sonuç hesaplarını onaylayarak KİT Yönetim Kurullarının ibra edilmesini karara bağlar veya onaylamayarak KİT yönetim kurullarının ibra edilmesini reddeder.

Ancak, Yasama Organının denetimi, 440 sayılı yasa kapsamına giren tüm kuruluşları kapsamaz. Bu denetim, ödenmiş sermayesinin yarısından fazlası kamu tüzel kişiliğini sağlamış olan kurumlar ile bu kurumların ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını sağlamış oldukları diğer kurumları kapsar. Kendilerine bazı kamu yetki ve görevleri verilmiş olup, galip vasıfları bu kamu hizmetlerini yürütmek olan ve kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlardan olmayan özel kanunlara tabi kurumlar ve İller Bankası da bu denetlemeye tabidir.

Yasama organının denetlemesi bittikten sonra onaylanan bilançolarla sonuç hesaplarını veya mali durumları gösteren tablolar Millet Meclisinin ibra kararıyla birlikte Resmi Gazetede yayınlanır.

Yasama Organının denetiminde görüldüğü gibi, Karma Komisyon yardımcı bir denetleme organıdır; bu incelemelerin sonucunu Cumhuriyet Senatosuna sunacak olan ve Yönetim Kurullarının sorumlu olup olmadıklarına ve ibralarına dair son kararı veren Millet Meclisidir.

222. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin İç ve Dış Denetim Düzeninde Aksayan Yönler

2220. Yasalar Yönünden

Denetleme açısından yürürlükte bulunan 440 sayılı ve 468 sayılı yasaların bazı hükümleri, denetim mekanizmasının işleyişinde sorunlar yaratmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

440 sayılı yasanın 1'inci maddesi, İDT'leri «sermayelerinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte Devlete (Genel ve Katma Bütçeli İdarelere) ve İDT'lere ait olup, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan ve kuruluş kanunlarında bu kanuna tabi olacakları belirtilen teşebbüslerdir» şeklinde tanımlayarak, devlet ve teşekkül iştiraklerini «Devlet ve İktisadi Devlet Teşekküllerinin sermayelerinin yarısına veya daha azına sahip bulundukları, özel hukuk hükümlerine göre kurulan ortaklıklardaki hisselerdir» şeklinde belirlemiştir. Bu yasada belirtilen sermayenin, Türk Ticaret Kanunundaki taahhüt edilen sermaye veya 468 sayılı yasanın 4'üncü maddesindeki kaydedilen ödenmiş sermaye olup olmadığına ilişkin bir açıklık yoktur. Devlet teşekkül ve iştirakleri, sermayelerinin, bileşimi bakımından, 440 ve 468 sayılı yasaların kapsamına girip girmemeleri açısından önemi vardır.

Genel Kurulları Türk Ticaret Kanununa veya özel yasalarına bağlı şirket ve kurumların bilanço ve sonuç hesaplarına ilişkin olarak Yasama Organında bir oylama yapılmaması ve bunların Yönetim Kurullarının ibra edilip edilmemesi konusunda karar verilememesi ve bu raporların sadece genel görüşme konusu olması, denetimin etkisini zayıflatmaktadır.

KİT Karma Komisyonu, Yüksek Denetleme Kurulu'nun raporlarıyla Başbakanlığın göndereceği raporları incelediğine göre, YDK ve Karma komisyonunun görev kapsamına giren kuruluşlar bakımından da uyum sağlaması gerekmektedir. Oysa ODTÜ, SSK, İller Bankası, MTA gibi kuruluşlar YDK'nın denetimine girmediği halde, KİT Karma Komisyonunun denetimine girmekte, Özel İskan Fonu, Ekici Tütünleri Destekleme İşleri ve T. Vakıflar Bankası YDK'ca denetlendiği halde Yasama Organının denetimi dışında kalmaktadır. DESİYAB'ın gerçek işletmeci durumunda olan dört büyük şirketi (TESTAŞ, TEMSAN, TAKSAN ve TÜMOSAN) YDK'nın mali, idari ve teknik denetimi dışında bırakılmıştır. Özel İskân Fonu, Toprak ve Tarım Reformu Fonu, İş ve İşçi Bulma Kurumu gibi ticari alanda iktisadi faaliyette bulunmayan kuruluşlar YDK'nın denetimine bağlı kalmış, Devlet Üretme Çiftlikleri, Tekel Fabrikaları gibi işletmeci kuruluşlar YDK'nın denetimi kapsamına

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

alınmamışlardır (22). Bütün bu noktaların yasalarla yeni esaslara göre düzenlenmesi gerekmektedir.

Kuruluş amaçları ve çalışma düzenleri bakımından eş nitelik taşıyan T.C. Emekli Sandığı ve BAĞ - KUR YDK denetimine tabi tutulduğu halde SSK'nın bu denetimin dışında bırakılması mevzuat yönünden uyumsuzluğu ortaya koyan bir örnektir. Sermaye hakimiyeti ve faaliyeti bakımından diğer KİT'lerden farklı olmayan Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları A.Ş.'nin KİT hüviyetine kavuşturulmaması ve Yasama Organının denetimi dışında bırakılması da üzerinde durulmaya değer diğer bir konudur (23).

Ticaret Kanununa veya özel kanunlarına göre ortaklık olarak yönetilen kuruluşların kendi denetçileri vardır ve Yönetim Kurullarının ibra kararlarını kendi Genel Kurulları verir. Ancak bu kuruluşlar hakkında ayrıca YDK'da bir Denetim Raporu hazırlar (24). Bu durumda böyle bir Raporun hazırlanmasının gerekli olup olmadığı da şüphelidir.

3460 sayılı yasada karar organı (Yönetim Kurulu) ile icra organı (Genel Müdürlük) birbirinden ayırmışken, 440 sayılı yasa ile kurulan İDT Yönetim Kurulunun başkanı Genel Müdür olduğu gibi iki yardımcısı da aynı kurulun üyesidirler. Bu durumda, genellikle beş üyeden olluşan Yönetim Kurulunun üç üyesi, yani çoğunluğu, Genel Müdürlükten gelmektedir. Genel Müdür ve yardımcısı icra organı olarak hazırladıkları teklifleri karar organı olarak Yönetim Kurulunda kabul etmektedirler. KİT'lerin en yüksek karar organı olarak düşünülen Yönetim Kurullarının iyi çalışması, bu düzenleme ile olanaksız hale gelmiştir. İşletmelerin hazırladıkları İş Programlarına göre, başarılarının denetlenmesi herşeyden önce Yönetim Kurullarına düşen bir görevdir (25).

---

(22) Yüksek Denetleme Kurulunun Denetimine Giren Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1977 Yılı Genel Raporu, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, s. 11.

(23) Yüksek Denetleme Kurulunun Denetimine Giren Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1972 Yılı Genel Raporu, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, s. 7.

(24) Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri Sorunu, İstanbul Sanayi Odası, İstanbul, 1980, s. 38.

(25) Sağlam, D.: «Türkiye'de KİT Reform Çalışmalarının Değerlendirilmesi» 2. Türkiye İktisat Kongresi I ... içinde, s. 135-149 (s. 139).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TBMM'nin 468 sayılı yasa gereğince gerek icra ve gerekse genel görüşme konusu olarak yapmakta olduğu uygulamanın ilgili Bakanlıklarla kuruluşlar üzerinde kesin bir hükme vararak uygulama yönünden yasalarda amir bir hüküm bulunmaması nedeniyle etkinliği yoktur.

440 sayılı yasanın 2, 3 ve 23'üncü maddeleri, kârlılık ve verimlilik gayelerinin esas alındığını belirtmektedir. Hizmet gayesi kanun içine alınmamıştır.

2221. Örgütlenme Yönünden

Kamu İktisadi Teşebbüsleri için gerekli İşletme denetimiyle, geleneksel devlet faaliyetlerinin mali denetimi arasında esaslı bir ayırı mvardır. Bu nedenle, alışılagelmiş devlet faaliyetlerinin mali denetiminden sorumlu tutulanlarla, kuruluşların ticari nitelikte denetimi ile görevli olanlar arasında organizasyon bakımından kesin bir ayırım zorunludur. Bu nedenle de, ayrı ve uzmanlaşmış bir denetim organı oluşturmak gerekir. Türkiye'de de 3460 sayılı yasa ile devlet teşkilatında dış denetim organı olarak YDK bu görevi üstlenmiştir. 3460 sayılı yasada «vazife ve selâhiyetlerinin icrası sureti bir nizamnameyle tesbit olunur» hükmüne rağmen YDK için bu kanunda belirtilen nizamname çıkarılmamıştır. 440 sayılı yasanın 6'ncı maddesinde «KİT'lerin denetlenmesiyle ilgili YDK hakkındaki kanun yürürlüğe girinceye kadar 3460 ve 23 sayılı kanunların YDK ile ilgili hükümleri uygulanır» denilmiştir. Ancak YDK için ayrı bir yasanın hâlâ çıkarılmamış olması, bu kuruluşun çalışmalarını aksatıcı yöndedir.

Yöneticilere sunulacak raporların gerçeğe uygunluğunu sağlamak amacıyla hesaplar sistemi ve muhasebe düzeninin denetimi faaliyetlerini kapsayan iç denetimin, işletme organizasyonu içindeki yeri çok önemlidir (26). Türkiye'de birçok KİT'de Genel Müdürlüğe bağlı Teftiş Kurulları, mali denetimden öte, yönetimin denetimini yapmak sorumluluğunu da üstlenmiştir. Aslında, mali denetim ve yönetim denetimi birbirinden farklıdır. Teftiş Kurul-

(26) Aysan, M.: Türkiye'de Devlet İşletmeciliği, İstanbul, 1973, s. 15.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ları, yaptıkları yönetim denetimi ile alt kademe yöneticilerinin yönetim kabiliyetini değerlendirmek sorumluluğunu yüklenmişlerdir. Ayrıca, kuruluşların bünyesindeki Teftiş Kurullarının çok büyük olması, bu elemanlardan verimli bir şekilde yararlanmaya engel olmaktadır.

Denetim fonksiyonunun en iyi şekilde gerçekleştirilebilmesi, muhasebenin yönetime rehberlik ederek kontrol aracı olduğunun bilincine varılmasıyla ve organizaasyon yapılarının ve fonksiyonların en iyi şekilde yürütülmesine elverişli bulunulmasıyla mümkündür.

Dış mali denetimi gerçekleştiren YDK, Raporunu, devlet organizasyonu içinde zaman zaman değişik mercilere sunmuştur. YDK'nın bir yere bağlanması sadece idari mekanizma gereklerine göre yapılmaktadır. YDK organizasyon bakımından, denetimini yaptığı teşebbüslerden tamamen bağımsızdır.

468 sayılı yasaya göre, TBMM - KİT Karma Komisyonu, denetim görevini YDK tarafından düzenlenecek raporlara dayanarak yerine getirecektir. Burada üzerinde önemle durulması gereken konu YDK'nın örgütsel yapısıdır. Adı geçen kurul, Başbakanlığa bağlıdır. Bu örgütsel yapı içinde söz konusu kurulun yürütme ile ilgili bağlarından dolayı yansız ve etkin bir denetimi gerçekleştirebilmesi oldukça kuşkuludur.

2222. Devletle İlişkiler Yönünden

KİT'ler, siyasal organlarla ilişkilerini, bağlı bulundukları Bakanlıklar aracılığıyla sağlamaktadırlar. Bakanlıklar, kuruluşları, çalışmalarının kanunlara uygun olarak yürütülmesini gözetleyerek, gerektiğinde kuruluş hesaplarını ve işlemlerini denetime tabi tutmaktadırlar. Teşebbüs içi müfettişlerce yapılan kontrol ve Yüksek Denetleme Kurulunun yapacağı denetim, Bakanlık denetimini gereksiz hale getirmektedir. Ayrıca Bakanlık denetimi, denetimde merkeziyetçilik esaslarına uymamaktadır. Onar'ın görüşü de bu yöndedir.

> «Özel işletme yöntemleriyle ve işletme ekonomisi, kurallarıyla çalışan kuruluşlar ve yönetimi, üçüncü şahıslar-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

la ilişkileri özel hukuk hükümlerine göre kurulan bu kuruluşlar üzerinde siyasi birer organ olan Bakanların ve idari teşkilat olan Bakanlıkların siyasi ve idari denetim ve müdahalelerde bulunması, bu alandaki hizmet ademi merkeziyetinin, teşekküllerin özerkliğinin nedenleriyle bağdaşamaz» (27).

Bakanlıklarla kuruluşlar arasında zaman zaman zaman hiyerarşik bir durum yaratan sistemin sakıncalı olduğu bir gerçektir. Bununla beraber 1961 Anayasasının 105'inci maddesi gereğince, Yasama Meclislerine karşı sorumlu olan bir Bakanın, kendi müfettişleri aracılığıyla kendisine yöneltilen konularla ilgili KİT'lerde denetleme ve soruşturma yapması en doğal hakkı gibi görünmektedir. Önemli olan, aynı tür denetimin çeşitli birimlerce yapılarak zaman kaybını ve maliyetini önleyecek bir sistemin yerleşetirilmesi zorunluluğudur.

Müesseselerle ilgili olarak 440 sayılı kanunun II'inci maddesine göre «Sermayesinin tamamı Devlete ait teşekküller, işletmelerini kendilerine bağlı tüzel kişiliği haiz müesseseler olarak teşkilatlandırmaya mecburdurlar. Ancak Bakanlar Kurulu gerekli hallerde bir işletmeyi bu mecburiyet dışına çıkarabilir». Bakanlar Kurulu, tamamen teknik olan bu konuda, YDK gibi bir uzman kurulun dahi görüşünü almadan karar verebilmektedir.

440 sayılıl kanunun 13'üncü maddesi «Teşekküllerin Kalkınma Planı ve Yıllık Programlara uygun olarak uzun vadeli ve Yıllık Yatırım ve Finansman Programı hazırlayacağını» belirtmektedir. Aynı yasanın 15'inci maddesi ise «Teşekküllere ait Yıllık Genel Yatırım ve Finansman Programının DPT'nin mütalası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanacağını» belirtmektedir. Böylece KİT'lerin finansman sorunu Maliye Bakanlığınca üstlenilmiş ve KİT açıklarının önemli bölümü bütçeden karşılanmaya başlanmıştır. Zararların Maliye Bakanlığınca karşılanacağını bilen yöneticiler çağdaş yönetim ilkelerinden ayrılarak pasif kişiliğe bürünmüşlerdir.

Meclis denetimindeki gecikmeler, bu kuruluşlarda çok sık

(27) Onar, S.S.: a.g.e., s. 950.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yönetici değişikliği olduğundan, ilgili kuruluşların durumlarının Yasama Organında görüşülmesi sırasında sorumluların iş başında olmamaları olasılığını ortaya çıkarmaktadır.

Hükümetlerin, İktisadi Devlet Teşekküllerinin fiyatlarına etki etmesi süreklilik kaydettiğinden, kuruluşların fiyat mekanizması serbestçe işleyememektedir. Yöneticilere bu durumdan dolayı sorumluluk yüklemek bir ölçüde haksızlık olmaktadır.

440 sayılı yasa, iktisadi faaliyetlerin sadece siyasi nitelikleri olan kişilerden oluşmuş bir karma komisyonda denetimini öngörmektedir. 3460 sayılı yasada da denetimi gerçekleştiren Genel Kurulun içinde teknisyen özelliğini taşımayan sürekli elemanlar mevcuttur.

2223. Personel Yönünden

KİT'lerde iç denetimi gerçekleştirenler, yani yönetim için kontrol yapan elemanlar, genellikle yüksek tahsilli, uzun zaman kuruluşlarda çalışmış deneyimli kişilerdir. Ancak bu elemanlardan daha iyi randıman alabilmek için bazı eğitimlere tabi tutmak ve modern denetim tekniklerinden yararlandırmak gerekmektedir.

KİT'lerin iç ve dış denetiminin sağlıklı biçimde gerçekleşmesi, hangi sistem kurulursa kurulsun geniş ölçüde personel unsuruna dayanmaktadır.

KİT'lerin yönetim kurullarına dışardan atananların seçiminde deneyim ve bilgiden çok, bürokratik kayırmalar ön plana alındığından, Yönetim Kurullarının dolaylı denetim etkinliği zayıflamaktadır.

KİT'lerde en üst düzeyde denetimi gerçekleştiren TBMM - KİT Karma Komisyon üyelerince ve komisyona üye olmayan Parlamenterlerce YDK raporları gereği gibi incelenmemektedir. Karma Komisyonun raportörleri, KİT'ler üzerinde onların durumlarını ortaya koyacak biçimde inceleme yapmamaktadır. Karma Komisyon, her yıl yeniden kurulduğundan, üyeler KİT sorunlarını gereği gibi derinlemesine inceleyememektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TBMM'nin incelemelerine esas olan raporları hazırlayan BYDK'nın üyeleri ve uzmanları, hükümetlerce seçilmekte ve üstelik çalışma güvenceleri bulunmamaktadır. YDK'nın kuruluş kanunu henüz çıkarılmamış ve KİT'lerin dış denetiminin gerçekleşmesine esas olan raporları hazırlayan bu örgütün elemanlarının tayin ve teminatları konusunda belli esaslar getirilmemiştir. YDK'ca hazırlanan raporların sorumluluğu bireysel değil, anonimdir. Kişisel sorumluluğun, kurul şeklindeki sorumluluğa göre daha üstün olduğu varsayılırsa değerlendirmenin bu yönden yapılması gerekmektedir.

2224. Uygulama Yöntemleri ve Çalışma İlkeleri Yönünden

Uygulama yöntemleri ve çalışma ilkelerine değinilecek olan örgüt BYDK'dır. KİT'lerde dış ve nihai denetimi gerçekleştirerek ibra yetkisine sahip Millet Meclisinin kararında esas olan raporları hazırlayan BYDK'nın incelemelerindeki yöntemler şunlardır:

— İşletme sonuçlarının zaman içinde karşılaştırmalı incelemesi,

— İşletmelerarası karşılaştırmalar,

— İşletme yöntem ve kurallarının karşılaştırılması, ve

— Gerçekleşmelerin bütçelerle karşılaştırılması.

BYDK, bu inceleme ve değerlendirmelerinde, mutlak rakamlar, farklar, trendler, rasyolar, endeksler, standartlar, normlar ve anahtar rakamlar kullanmaktadır.

YDK, dönem sonu mali denetimle birlikte verimlilik denetimini de gerçekleştirmektedir. Bazı görüşlere göre, birbiriyle ilişkili olan bu iki denetim arasında büyük fark vardır. Mali denetim, kuruluşun doğrulukla ve sağlamlıkla işleyip işlemediğini ve kuruluş faaliyeti merkezi planlamaya bağlı olduğu zaman sonuçların planlara uyup uymadığını kontrol için gerekli araç ve yöntemlerle ilgilidir. Verimlilik denetimi ise kuruluşların belli gayelere varmakta sermaye ve işgücü kaynaklarını ne ölçüde verimli bir şekilde kullanıldığını ölçmekle ilgilidir (28). KİT'ler üzerinde

(28) Türkiye İktisadi Devlet Teşebbüsleri Hakkında Rapor, a.g.e., s. 88.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

154 sayılı yasaya göre yapılan çalışmalar sonunda düzenlenen raporda denetimle ilgili şu tavsiyelerde bulunulmuştur.

— Verimlilik kontroluna, devre sonu mali denetim ve revizyonu yapan örgütün devamlı bir görevi olarak son verilmeli, bu kontrol ancak aralıklarla ve gereken durumlarda yeterli verimlilik uzmanı ekipler tarafından yapılmalıdır.

— Kuruluşların mali işlemlerinin dönem sonu denetim ve revizyonu devam etmeli ve gereken durumlarda arttırılmalıdır.

— Mali denetim ve revizyonun bağımsız bir kuruluşta bulunması esası devam etmelidir.

Verimlilik denetiminin, YDK'ca sadece gerektiğinde uzmanlara yaptırılması üzerinde duranlar şu noktaları gözönüne almışlardır :

— Sürekli verimlilik denetiminin geniş bir alana yayılması nedeniyle mali alanda da başarılı olmayı önlemesi,

— YDK'nın yaptığı denetimin geçmiş dönemlere yönelik olması ve cari yatırım harcamalarının kontro.ünde yetersiz kalınması nedeniyle, etkin bir verimlilik denetimi yapılmaması,

— Kuruluşların belli bir alandaki kaynaklarının kullanılış şeklinin kısa vadeliden çok uzun vadeli amaç ara yönelik olma olasılığı nedeniyle objektif verimlilik kriterleri getirme zorluğu,

— İşletme dışı «hizmet sağlama» gibi bazı faktörlerin verimlilik normları koymayı engellemesi,

— Verimlilik denetimini, yapabilecek çeşitli sektörlerde, farklı iş kollarında uzmanlara duyulan gereksinim ve bu elemanları sürekli istihdam etminin maliyeti.

YDK'nın raporları, TBMM - KİT Karma Komisyonunun incelemelerine esas olacağına göre, bu raporların içeriğinin sadece

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

dönem sonu mali denetimi içermesi sakıncalı olabileceğinden, uygulamacılar YDK'nın denetiminin ekonomik denetim olması yönündeki görüşleri benimsemişlerdir. Önemli olan, YDK'nın çalışma yöntemlerine eleştirici bir gözle bakmaktan ziyade, çalışmalarından azami derecede yararlanmak düşüncesini benimsemektir. Hirş, YDK'nin bir ceza mahkemesi olmayıp, hesap alma hakkına sahip bir organ olduğuna değinerek şunları vurgulamıştır.

> «Umumi Murakkabe Heyetinin tanzim ettiği tahlil raporundaki tenkit ve müşahadelere sebep teşkil eden iş, muamele ve fiillerin bir yolsuzluktan doğmuş olduğu iddia edilmedikçe «hüsnüniyet asıldır» prensibi icabı hiç kimseye şahsi bir kusur isnat edilmiş sayılamaz. Umumi Murakebe Heyetinin ileri sürdüğü fikir, teşekküllerin başındakilerle ilgili bakanlık erkânının fikirlerinden ne kadar ayrılırsa ayrılsın, bir «ittiham» yani hukuki bir hüküm olmayıp, meslek ve ilim bilgilerine dayanan bir mütehassısın diğer mütehassısların yaptıkları işlere dair verdiği bir «rey» yani fennî ve ilmî bir hükümdür» (29).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

(29) Hirş, E.: Ticaret Hukuku Dersleri, İstanbul, 1946, s. 445.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3. TÜRKİYE'DEKİ KAMU İKTİSADİ TEŞŞEBBÜSLERİNİN MALİ DENETİMİ

30. MALİ DENETİM: TÜRLERİ, TANIMLARI, RAPORLAMA SİSTEMİ VE DENETİM TEKNİKLERİ

300. İç Mali Denetim

İç Mali Denetim, bir kuruluştaki muhasebe, mali ve diğer işlevleri, yönetime yapıcı ve koruyucu hizmet sağlama esasına dayanan biçimde inceleyen bağımsız bir değerlendirme işlevidir. Bu, diğer türdeki kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir kontrol türüdür. İç Mali Denetim, muhasebe ve mali sorunlarla ilgili olmakla beraber, en uygun biçimdeki işletmecilik yapısındaki sorunları da ele alır (1).

İç kontrol sistemi, muhasebe ve finans fonksiyonlarının ölçülerinin üstüne çıkar. İç denetim yöneticilere bilgi sağlayan ve müessesenin korunması ve başarılı çalışması için son derece etkili olan bir araçtır (2).

İç kontrol, hataları bulmak için değil hataların meydana gelmesini ve ahlaksızlığın oluşmasını önleyici olarak ortaya çıkmıştuır (3). Bu nedenle iç kontrol;

---

(1) Holmes, A.W., Overmyer, W.S.: Muhasebe Denetimi «Auditing» Standartları ve Yöntemleri 1, Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği 1975, 8. Baskı, s. 120.

(2) Stettler, H.F.: Auditing Principles Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs New Jersey, 1977, s. 55.

(3) Meigs, W.B., Mosich, A.N., Johnson, C.E., Keller, T.F.: Intermediate Accounting, Mc Graw - Hill Book Company 1974, USA, s. 177.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Kaynakları israfa, sahte işlere ve yetersizliğe karşı korumak,

— Hesap işlerinde müesseseyi ilerletmeğe çalışmak,

— Müessesenin bütün bölümlerindeki çalışmaların verimliliğini yargılamak; ve

— Bu işleri müessesenin politikasıyla paralel yürütmeğe çalışmak gibi görevleri üstlenmiştir.

Muhasebe denetimi, yönetime, kuruluşun çalışmalarını en etkin biçimde yönetmede yardımcı olup bazı belirgin amaçları şunlardır (4).

— Kuruluşun, işletme politikasına bağlılığını sağlayan yöntemleri saptayarak, yönetimin kuruluş faaliyetlerini en etkin biçimde yönetmesine yardımcı olmak,

— Kuruluşta üretilen istatistiki verilerin ve muhasebenin güvenilirlik derecesini saptamak,

— Ortaklığın varlıklarını doğru biçimde muhasebeleştirme ve her türlü zararlardan koruma yolunu bulmak,

— Saptanmış politika, plan ve yöntemlere ne ölçüde uyulduğunu araştırmak,

— Yeterli olmayan uygulamaları düzeltmek ya da kaldırmak,

— Faaliyetlerin çeşitli aşamalarında gerekli değişiklikleri önermek,

— Yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyonu sağlayabilme derecesini saptamak.

İç mali denetmen, yönetimin görüş ve amaçlarını korumalıdır. Ancak, aynı zamanda etkili bir çalışma yapabilecek ölçüde bağımsızlığa da sahip olmalıdır.

Kısaca, iç kontrolün amacı, belli bir dönem içinde genel faa-

(4) Holmes, A.W., Overmyer, W.S.: a.g.e., s. 122.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

liyet planı hazırlandıktan sonra, bu planın işletmenin çalışmalarını kârla sonuçlandırmasını sağlayacak biçimde erkili ve rasyonel olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolüdür. İç kontrol ilkeleri, işletmelere göre farklılık göstermekle birlikte başlıcaları ve hepsine uygulanabilmesi mümkün olanları şunlardır (5).

Personelin Düzeni

Personel, moral nitelikler ve meslek bilgileri olarak iki yönden ele alınmalı ve memurlar dikkatle seçilerek eğitilmelidirler. İş bölümü düzeni uygulanmalı ve her pozisyon için talimat, yazılı olarak düzenlenmelidir. Personelin üzerinde bulunan görevlerin arasıra ve hatta sık sık değiştirilmesi de önleyici bir kontrol metoduna neden olmaktadır. Elverişli görüldüğü takdirde, mekanik ya da elektronik sistemler kullanılmalıdır. İşletme organizasyonu prensiplerinin özellikle muhasebe personeline uygulanmasına özen gösterilmelidir.

Muhasebe Bünyesinin Organizasyonu

İşletmeyi yönetenlerin aldıkları kararlar ve verdikleri emirlerin yerine getirilip getirilmediğinin, işletmenin iş programıyla, mali program (bilânço) uygulamasının izlenmesinde (iç denetimde) en önemli görev, muhasebe organizasyonundur. Öte yandan, işletmenin faaliyetiyle yakından ilgili bulunan çıkar grupları (yönetici, sermayedar, çalışanlar ve devlet) işletme faaliyetlerinin denetlenmesini (dış denetim) en doğru şekilde muhasebe organizasyonu yardımıyla yapabilir.

Muhasebe organizasyonu muhasebenin amacına en ıasyonel şekilde ulaşabilmesi için meydana getirilen bir kuruluş ve çalışma düzenidir. Muhasebenin en önemli amaçları kısaca sıralanacak olulrsa (6):

— İşletme yöneticilerine alacakları kararda ışık tutması,
— İşletme faaliyet sonuçlarının belirli devrelerde Finansal

(5) Arkun, O.F.: İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İstanbul, 1980, s. 111-120.
(6) Akarçay, V.: Türkiye'de Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980, s. 4.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Durum Tabloları halinde ortaya konulması ve ilgililere işletme hakkında gerekli bilgilerin verilmesi ve
— Görevlilerin suistimallerine karşı işletme varlığının korunmasıdır.

İyi organize edilen bir muhasebe, etkileyici ve önleyici bir kontrol aracıdır. İç mali denetim, yalnızca muhasebe kaydı olarak hesaplara yansıyan işlemlerin doğruluğunu ayrıntılarına kadar aramakla kalmayıp, ticari faaliyetlerin analizine ve dönemsel araştırmalar yapmaya kadar çeşitli görevleri üstlenmiştir. Bu arada, mali ve idari iç kontrol, birbirine karışmamalıdır. Sorumluluklar kesin olarak belirlenmeli, muhasebe sistemi iyi planlanarak işlerliği sağlanmalıdır. Muhasebede uygulanan sistem, işletmelerin muhasebelerinde kullanılması gereken esas ve yardımcı hesapların belli düzen altında düzenlenmesi, işlemlerin kayıt ilkeleri, personelin faydalanacağı şekilde önceden saptanarak, kendilerine verilmelidir.

301. Dış Mali Denetim

Bağımsız denetçilerce yapılan dış mali denetim, kuruluşların mali durumu hakkında gerekli bilgileri vererek, işletmeye kredi açan mali kuruluşları ve kredi ile mal satan firmaları aydınlatacak, işletme bünyesinin içinde ve dışındaki ilgililere işletmenin gidişi hakkında düşüncelerini ve önerilerini belirtecektir.

Finansal dış denetim, işletme faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal etkilerinin topluma yarar ve zararlarının saptanması, incelenmesi ve işletmenin sosyal sorumluluklarını yerine getirip getirmediği konusunda bir yargıya ulaştıktan sonra, işletmenin sosyal sorumluluklarına uygun faaliyet sonuçları yaratmasını sağlayacak kararların alınması faaliyetlerini kapsamaktadır. Dış denetim düzeninin temel ilkeleri şunlardır (7):

— İlgililerin şirketlerden bilgi alma hakkı, bir anayasal hak olarak düzenlenmelidir.
— Ekonomi için önemli olan bütün kuruluşların bilanço ve kâr-zarar bilgileri kamuya açıklanmalıdır.

---

(7) Aysan, M.: «Geleceğin Şirket Tiplerinde Denetim Sorunları», Geleceğin Şirket Tipleri, Yönetim, Finansman ve Denetim Sorunları Semineri 18-19 Ekim 1979, İTO, içinde, s. 171-190 (s. 181).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Açıklanan bilgilerin biçimi ve içindekiler hukuk kurallarıyla ya da uyulması zorunlu mesleki kararlarla belirli tanımlamalara bağlanmalıdır.

— Kamu açıklama, bütün topluma açıklama biçiminde anlaşılmalıdır.

— Kamuya açıklanan bilginin, şirketlerden bağımsız çalışan bir uzmanın denetim ve onayından geçmiş o ması gerekmektedir.

— Yayınlanan finansal ve finansal olmayan işletme bilgilerinin doğruluğunu onaylayan denetim uzmanlarının, belirli ahlak ve meslek kurallarına uygun olarak çalışmaları sağlanmalıdır.

İç ve dış mali denetim ve bu denetimi gerçekleştiren denetçiler arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. İç denetimin iyi düzenlenmesi ve yürütülmesi durumunda dış denetim bundan yararlanabilir. Çünkü, ikisi arasında denetim tekniği ve fonksiyonu yönünden önemli ayrılıklar yoktur.

302. Raporlama Sistemi ve Özellikleri

Denetim raporu, denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda Mali Tabloların ilgili işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru bir şekilde aksettirip aksettirmediğini ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları konusunda edindiği kanaati açıklama fırsatını bulduğu bir belgedir (8). Denetim Raporu, denetçinin fikirlerini başkalarına aktarmasına ve onların Mali Tablolara güven duymalarını sağlamasına yarar. Raporlar, birçok kişi veya kurumlara karşı kanunen sorumlu olan ekonomik kuruluşların para ile ifade edilen işlemleri ve fiilleri için geçerli, yararlı ve önemli belgelerdir. İlgili kişi ve kurumlar arasında, sahipler, alacaklılar, bankalar, Devlet Denetleme Organları ve çeşitli kademelerdeki yönetici grupları vardır. Rapor sisteminin, İDT Topluluğuna dahil tüm birimlerinin bünyelerine uyacak, şekil ve içe rik bakımından yeknesaklık sağlayacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

(8) Çömlekçi, F.: Muhasebe Denetimi, Eskişehir 1978, s. 172.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Denetim raporları, dar ve geniş kapsamlı olarak düzenlenebilir. Dar kapsamlı raporlar, denetçinin kanaatinin açıklamasını, temel mali tabloları ve onların dipnotlarını içerir. Geniş kapsamlı denetim raporu, yukardakileri içermekle birlikte istatistiki bilgiler, karşılaştırmalı tablolar, net çalışma sermayesindeki değişiklikler tablosu, rasyolar gibi mali durumu ve faaliyet sonuçlarını açıklayıcı yorumları ve denetleyenin ilgisini çeken diğer muhasebe ve mali konulardaki tamamlayıcı bilgileri de kapsar.

Raporların kapsamının, kuruluşların kendilerine karşı kanunen sorumlu olduğu şahıs ve müesseselerin ihtiyaç duydukları bilgilere göre saptanması gerekmektedir. Rapor sisteminin aşağıdaki noktaları kapsaması gerekir (9).

— Tahminler, projeksiyonlar, bütçeler, standartlar veya önceden saptanmış diğer faaliyetlere ait amaçlarla ilgili konuların planlanması (raporların planlanması yönü),

— Raporların, görev ve sorumluluklara göre düzenlenmesi (raporların organize yönü),

— Oranlar ve yüzde bağlantıları aracılığıyla birbirleriyle ilgili faaliyet verilerinin karşılaştırılması işlemleri (raporların koordinasyon yönü),

— Gerçekler ile tahminler arasındaki sapmanın gösterilmesi ve gerektiğinde bu sapmaların nedenleri ile giderilme çarelerini bulmak için yapılan analizler (raporların kontrol yönü).

Raporların özellikleri şunlardır :

— Raporlar, kuruluşlara ilişkin her hususu, çekinmeden ve doğru olarak ortaya koymalıdır.

— Raporların zaman içinde tutarlılığı gerekir. Yani, birbirini kovalayan yıllardaki denetim raporlarında, aynı konularda ileri sürülen görüşlerde çelişmeler varsa bunun gerekçesi açıklanmalıdır.

— Rapor konuları arasında uyum sağlanması için denetim görevlileri arasında işbirliği sağlanmalıdır.

---

(9) Rapor Sistemi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 1975, s. 6.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Raporlarda aşırı derecede kalıplaşmalardan kaçınmalı ve değişen ekonomik hayata ve koşullara uygun bir esneklik kazandırılmalıdır.

— Raporlaraın dili işletmenin içinde bulunduğu ekonominin dili, yani maliye ve muhasebe dili olmalı ve bilgiler mümkün olduğu kadar mali ve fiziki bakımdan veya her iki yönden anlam taşımalıdır. Raporlar sade, kısa, okuma ve anlamaya elverişli olmalı, başlık ve sütunlara ayrılmış ve planlanmış şekilde hazırlanmalıdır. Şekil ve düzen standart hale getirilmelidir.

— Raporlarda trendler ve ilişkiler mümkün olduğu ölçüde kolayca görülebilecek şekilde levhalar, grafikler ve resimlerle belirtilmelidir.

— Raporlar düzenlenen zaman cetveline göre tam zamanında hazırlanmalıdır.

303. Denetim Teknikleri

Ekonomi geniş'edikçe, büyük girişimler çoğalmıştır. Denetçinin kayıtlara ilişkin olarak incelemelerini çok derinlemesine yapması çok güç olmuştur. Yüzde yüz diyebileceğimiz inceleme, ekonomik olmayan sonuçlar yarattığından denetçi incelemelerini sondaj usulü şeklinde yürütmek zorunda kalmıştır(10).

Denetim teknikleri, denetim delillerinin (verilerinin) elde edilme şekilleridir. Bu teknikler sırasıyla şunlardır (11).

— En gerçekçi denetim, gözle görülerek elle tutularak yapılan inceleme ve saymadır.
— İşletmedeki muhasebe kayıtları ile bu kayıtların, ilgili olduğu kişilerden doğruluğunu teyit ettirmek gerekmektedir.
— Kanıtlayıcı belgelerin incelenmesi ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılması gerekmektedir.
— Yeniden hesaplama (Aritmetik kontrol) yapılmalıdır.

---

(10) Arkın, H.: Handbook of Sampling For Auditing and Accounting, 1974, Mc Graw Hill Inc., USA, s. 2.

(11) Çömlekçi, F.: a.g.e., s. 19.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Kayıt sisteminin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

— Derinliğine, inceden inceye araaştırma özellikle işletmenin türüne göre belli gruplar için yapılmalıdır.

— Eğer uygun olmayan bir durum sezinlenirse, soruşturmaya başlanması gerekir.

— Yardımcı defterler incelenmelidir.

— İlgili hesaplar arasındaki ilişkiler araştırılmalıdır.

— Oransal analizler yapılmalıldır. Denetçinin belli iş kolları için ve belli kapasitede çalışan işletmeler için belirlenmiş standart oranlardan yararlanarak da genel bir denetim yapması gerekmektedir.

Denetçi bu tekniklerden bir veya birkaçını seçebilir. Bu seçimdeki kriter, delillerin elde edilmesinde ençok yararlı olanların seçilmesidir. Bu nedenle, hangi tekniklerin seçileceğini aşağıdaki etkenler belirlemektedir:

— Sağlanacak delilin saptanması,
— Delilin güvenirliliği ve etkinliği,
— Tekniğin kullanılmasındaki masraf,
— Diğer tekniklerle uyumluluk.
— Çok yönlülük ve uygulama kabiliyeti,
— Denetlenen işletmece kabul edilebilirliği,
— Denetim mesleği yönünden kabulü ve
— Denetimin pratik olmasının sağlanması.

Muhasebe denetimi mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en yaygın uygulama alanına sahip denetim türü. Mali Tabloların denetimidir. Bu denetimin amacı, denetlenen işletmenin hazırlamış olduğu Mali Tabloların işletmenin gerçek durumunu ve faaliyet sonuçlarını;

— Doğru ve dürüst,

— Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde ve

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Yasalara uygun olarak

yansıtıp yansıtmadığını tespit etmektir (12).

Bu denetim türünde karşılaştırma konusu mali tablolarda sunulan bilgilerdir. Geleneksel olarak mali tablolar, bilanço ve gelir tablosudur. Aşağıdaki satırlarda KİT'lerin dönem sonu mali denetimini gerçekleştiren YDK'nın, gelir tabloları ve bilanço hesaplarının denetimi ile ilgili uygulamalarına yer verilmiştir.

31. BİLANÇO HESAPLARININ DENETİMİ

Kuruluşun duran ve dönen değerlerinden oluşan aktif varlıklarıyla, öz ve yabancı kaynaklarından oluşan pasif kaynaklarını birbirleriyle veya kendi aralarında karşılaştırarak, bunların yeterlik, uygunluk derecelerini ve kârlılık durumunu araştırmak, olumlu ve olumsuz etkenlerle bunların nedenlerini belirlemek gerekmektedir. Böylesine bir mali bünye analizinde, belli tarihe göre kuruluşlarca düzenlenemiş bilanço, ana kuruluşlarda konsolide bilanço esas alınır. Konsolide bilançolar, teşekkülün müesseseleri ile kendi bilançosunun birbiriyle olan borç ve alacaklarının ve sermaye bağlantılarının giderilmiş toplamıdır. Bir ana teşekkül ile buna bağlı bir veya birden fazla müessese veya işletmenin mevcut olduğu durumlarda, grubun konsolide tabloları, ayrı ayrı düzenlenen tablolardan daha anlamlıdır.

310. Duran - Dönen Varlık ve Öz - Yabancı Kaynak Ayırımı

Bilançonun aktif kalemleri, likidite durumuna ve pasif kalemleri borçların vade durumuna göre düzenlenir. Aktifte dönen ve duran varlıklar pasifte ise kısa vadeli borçlar, uzun vadeli borçlar ve öz kaynaklar yer alır. Fiili tutarlarla bütçedeki tutarların karşılaştırılmasını sağlayan bilanço faaliyet kontrolü için yöneticilerce kullanılır.

İDTYDK'nın mali işler ve muhasebe grubu tarafından hazırlanmış, 1968'de yayınlanmış ve 1972'de uygulanmaya başlanmış tekdüzen bilanço çalışması vardır. Bu bilançonun kullanıl-

---

(12) Gürbüz, H., Muhasebe Denetimi - I: Genel Esasları, İstanbul, 1982, s. 9.

ması KİT'leri aşmış, bazı özel kesim işletmeleri tarafından da kullanılmaya başlanmıştır (13).

İDTYDK'nın Bilanço Örneği

AKTİF HESAPLAR

1 — Dönen Varlıklar

A — Kasa ve Bankalar .....
B — Hisse Senetleri, Tahviller .....
Hazine Bonoları
Değer Düşüklüğü Karşılığı (.....) .....

C — Alacaklar

1 — Alacak Senetleri .....
İskonto Ettirilmiş Al. S. (.....)
2 — Hazine .....
3 — Resmi Daireler .....
4 — Kamu İktisadi Teşebbüs. .....
5 — Müesseselerimiz - Ana Teş. .....
6 — İştiraklerimiz .....
7 — Gerçek ve Tüzel Kişiler .....
8 — Yurtdışı .....
9 — Personelimiz .....
10 — Verilen Depoz. ve Tem. .....
11 — Diğer Alacaklar .....
.....
Şüp. Al. Karşılığı (.....) .....

D — Verilen Avanslar .....

E — Stoklar

1 — İlk Madde ve Malzeme .....
2 — Yarı Mamuller .....
3 — Mamuller .....

(13) Durmuş, A.H.: Mali Tablolar Tahlili, İstanbul, 1981, s. 52-56.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4 — Emtia .....
5 — Diğer Stoklar .....

Stok Değer Düşüklüğü
Karşılığı (.....) .....

F — Diğer Dönen Varlıklar .....
Diğer Var. Karşılığı (.....)

.....

Dönen Varlıklar Toplamı .....

2 — Duran Varlıklar

A — Yedek İçin Alınan Tah .....

B — Alacaklar .....

1 — Alacak Senetleri .....
2 — Hazine .....
3 — Resmi Daireler .....
4 — Kamu İktisadi Teş. .....
5 — Müesseselerimiz - Ana Teş. .....
6 — İştiraklerimiz .....
7 — Gerçek ve Tüzel Kişiler .....
8 — Yurtdışı .....
9 — Personelimiz .....
10 — Verilen Depoz. ve Tem. .....
11 — Diğer Alacaklar ....

C — Verilen Avanslar .....

D — Müessese ve İştiraklerimizde

Sermaye Payı .....
1 — Müesseselerimizdeki Ser. .....
2 — İştiraklerimizdeki Ser. .....

Serm. Yükümlülerinden Borç (.....) .....

E — Maddi Duran Varlıklar .....
Birikmiş Amortismanlar (.....) .....

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

F — Maddi Olmayan Duran Var. .....

Birikmiş Amortismanlar (.....) .....

G — Özel Tükenmeye Tabi Var. .....

H — Diğer Duran Varlıklar

1 — Gelecek Yıllara Ait Gid. .....
2 — Gelecek Yıllar İht. Stok. .....
3 — Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ....

AKTİF TOPLAMI .....

PASİF HESAPLAR

1 — Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

A — Alınan Krediler, Kredi ve Tahvil Taksitleri

1 — Hazine .....
2 — T.C. Merkez Bankası .....
3 — Devlet Yatırım Bankası .....
4 — Diğer Bankalar .....
5 — Müesseselerimiz - Ana Teş. .....
6 — İştiraklerimiz .....
7 — Yurtdışı .....
8 — Diğer Krediler .....
9 — Tahvillerin Taksitleri ....

B — Borçlar .....

1 — Borç Senetleri .....
2 — Hazine .....
3 — Resmi Daireler .....
4 — Kamu İktisadi Teşebbüs. .....
5 — Müesseselerimiz - Ana Teş. .....

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

6 — İştiraklerimiz .....
7 — Gerçek ve Tüzel Kişiler .....
8 — Yurtdışı .....
9 — Personelimiz .....
10 — Alınan Depoz. ve Teminat .....
11 — Diğer Borçlar ....

C — Alınan Avanslar
D — Vergi, Resim ve Harç Kesint. .....
E — Gider Tahakkukları .....
F — Diğer Yabancı Kaynaklar .....

Kısa Vadeli Kaynaklar Toplamı .....

2 — Uzun Vadeli Kaynaklar

A — Alınan Krediler

1 — Hazine .....
2 — T.C. Merkez Bankası .....
3 — Devlet Yatırım Bankası .....
4 — Diğer Bankalar .....
5 — Müesseselerimiz - Ana Teş. .....
6 — İştiraklerimiz .....
7 — Yurtdışı .....
8 — Diğer Krediler .....
9 — Tahviller ....

B — Borçlar

1 — Borç Senetleri .....
2 — Hazine .....
3 — Resmi Daireler .....
4 — Kamu İktisadi Teşebbüs. .....
5 — Müesseselerimiz .....
6 — İştiraklerimiz .....
7 — Gerçek ve Tüzel Kişiler .....
8 — Yurtdışı .....
9 — Alınan Depoz. ve Teminat .....
10 — Diğer Borçlar ....

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

C — Alınan Avanslar .....
D — Diğer Yabancı Kaynaklar .....

.....

3 — Öz Kaynaklar

A — Ödenmiş Sermaye

Esas Sermaye .....
Ödenmemiş Sermaye (.....) .....

B — Yeniden Değerleme Artışı .....

C — Yedekler
Kanunen Zorunlu Olmayan Yedekler .....
Kanunen Zorunlu Yedekler ....

D — Özel Karşılıklar .....

E — Kârlar .....
Geçmiş Yıllar Kârları .....
Safi Dönem Kârı .....
Dönem Kârı .....
Kanuni Yükümlülükler (.....) .....

F — Zararlar

Geçmiş Yıllar Zararları .....
Dönem Zararı ..... (.....)

PASİF TOPLAMI .....

Duran ve dönen varlıklar, bir yıldan uzun ve bir yıldan kısa sürede paraya dönüşme durumları gözönüne alınarak ayırıma tabi tutulurlar. Duran varlıklar, bağlı değerlerle, bir yıldan uzun sürede paraya çevrilen değerlerden oluşur. İşletmenin normal

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

çalışması amacıyla edindiği sabit kıymetlerle, sabit kıymet niteliğinde devam eden yatırımlar, haklar, ilk kuruluş giderleri, özel maliyet bedelleri, özel tükenmeye tabi varlıklar (büyük onarım ve bakım gibi) ve iştirakler, bağlı değerleri meydana getirir. Duran ve dönen varlıklar likidite çoğalışına yönelen bir sıralamaya sokulur.

Yabancı kaynakların, pasifte ödenme sürelerine göre vade sıralaması yapılır. Uzun veya kısa süreli borç ayırımında hesap isimlerine bağlı kalınmayarak borçların gerçek vadeleri gözönünde tutulur. Ödenmiş sermaye, ihtiyatlar, iç sigorta fonları, sabit kıymet yenileme fonları, sermayeye hazinece yapılan ödemeler, öz Kaynaklar Hesabı grubunda toplanır. Dönem zararla sonuçlanmışsa öz kaynaklardan düşülür. Dağıtılmamış geçmiş yıl zararları ve dönem kârlarının vergi dairesine, sermaye sahibine ve diğer yerlere ödenecek kısımları yabancı kaynaklarda yaralır.

Muhasebe kayıtlarının bir özeti olarak düzenlenen bilançolar ile işletmelerin gerçek durumunu belirtmeye olanak yoktur. Genellikle bilançolarda muhasebe ilke ve kuralları ile mevcut yasalara uygunluk açısından bir doğruluk mevcuttur. Bu varsayımlara göre, bilançolardan elde edilecek sonuçlar doğrudur, fakat gerçek değildir. Her bilançoda yeralan aktif ve pasif hesapları gerçek bir hale getirebilmek için bu hesapların arındırılması ve kümelenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, doğru zannedilen rakamlara dayanılarak veya üçüncü şahıslardan elde edilen bilgilerle yapılan bir bilanço eleştirisi, hernekadar işletmenin geçmişi hakkında bir fikir edinmeye olanak sağlarsa da, mevcut durum ve ileriye dönük tahminler için hiçbir emniyet sağlanamayacaktır.

Çünkü, bir yandan işletmenin bilançosunda sırlarını koruyan rakam yığınlarına rastlanmakta, öte yandan işletmenin faaliyetlerine etki eden faktörler olarak, işletmenin yönetimi, özel ilkeleri ve ekonomik şartlarla ilgili bilgilerin toplanarak yorumlanması sorunu ortaya çıkmaktadır (4).

---

(14) Ataman, Ü.: «Bilançoların İnceleme ve Eleştiriye Hazırlanması», İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, İstanbul, 1974, Sayı 2, s. 97-115 (s. 97).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

311. Bilançonun İncelenmesinde Dikkat Edilecek Noktalar

Bilançonun incelenmesinde üzerinde durulması gereken noktalar şunlardır:

— Bilançonun temeli yönünden kontrol,

— İşletmenin tabi olduğu yasalar yönünden kontrol,

— İşletmede kullanılan hesap planı yönünden kontrol,

— Maddi kayıt ögelerinin kontrolu,

— Şekli kontrol,

— Yasal ve ekonomik kontrol,

— Kayıt dışı kontrol,

— Hesap işlerine karşı gösterilen ilgi yönünden kontrol.

3110. Bilançonun Temeli Yönünden Kontrol

İncelenen bilançonun;

— Hangi işletmeye ait olduğu ve ana çalışma konusu,

— İşletmenin yasal şekli ve

— Hangi amaçla düzenlendiği saptanır.

3111. İşletmenin Tabi Olduğu Yasalar (Mevzuat) Yönünden Kontrol

İşletmelerde;

— Kanun, tüzük, yönetmelik, genel kurul ve yönetim kurulu kararları, ana sözleşme gibi mevzuat hükümlerinin yerine getirilip getirilmediği,

— İşlemlerin usulüne göre kaydedilip, kaydedilmediği, açılış ve kapanış kayıtlarının yapılıp yapılmadığı,

— Bilanço ile kâr - zarar hesabının hukuki mevzuata ve he-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sap planına uygun olması gereken tipe göre hazırlanıp, hazırlanmadığı,

— Bilançonun saptanan süre içinde düzenlenip düzenlenmediği, tasdik formalitelerinin tamamlanıp tamamlanmadığı ve süresi içinde ilgili yerlere gönderilip gönderilmediği,

— Tutulması zorunlu defterlerin zamanında onaylatılıp onaylatılmadığı, kayıtların belgelere ve mevzuata uygun olup olmadığı, yetkili imza veya parfların bulunup bulunmadığı, yıl sonunda mevcut değerlerin envanterinin yapılarak muhasebe sonuçlarının envanter sonuçlarına göre düzeltilip düzeltilmediği ve

— Muhasebe yönetmeliği ile yıllık bilanço talimatının yapılıp yapılmadığı ve yapılmışsa ihtiyacı karşılayıp karşılamadığı ve eksiklerin nelerden oluştuğu hususları kontrol edilir.

3112. İşletmede Kullanılan Hesap Planı Yönünden Kontrol

İşletmelerde, hesap planının işletme faaliyetlerini rakamlarla takip ve sonuçlarını gösterme bakımından ne dereceye kadar işe yaradığı saptanır. Eksiklikler ve varsa aykırılıklar araştırılır. Kayıtların plana uygun biçimde yürütülüp yürütülmediği kontrol edilir.

3113. Maddi Kayıt Ögelerinin Kontrolü

İşletmelerde;

— Kayıtların hangi sistem ve araçlarla yürütüldüğü, otokontrolü ve ihtiyacı karşılayıp karşılamadığı, sistemin mevzuat hükümlerine uyup uymadığı ve

— Esas kayıtlar ile yardımcı kayıtlar arasında ve defteri kebir toplamı ile yevmiye defteri toplamı arasında uyum sağlanıp sağlanmadığı denetlenir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3114. Şekli Kontrol

İşletmelerde;

— Bilanço ile kâr-zarar hesabının toplamları, ekleriyle uyum içinde olup olmadığı,
— Bilançonun kesin mizan bakiyeleriyle, sonuç hesaplarının gelir tablosu ile uyumlu olup olmadığı,
— Geçici mizan ile kesin mizan arasında yapılan kayıtların doğruluğu,
— Bir önceki yıl bilançosunun açılış kayıtlarına aynen geçirilip geçirilmediği, ve
— Bilanço çıkarıldıktan sonra kayıtların kapatılıp kapatılmadığı ve muhasebe kayıtlarının sayfa toplamlarının mürekkeple yazılıp yazılmadığı kontrol edilir.
— Muhasebe kayıtlarında her hesap için başlangıç mevcutları ile bir önceki dönem bilançosunda yazılı son mevcutların aynı olup olmadığı ve yıl içindeki anbar giriş ve çıkışlarının gereğine göre yapılıp yapılmadığı araştırılır.
— Açılış bilançosu ile kapanış bilançosuna ait toplamlar karşılaştırılır, hesap nakillerinin tam ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı incelenir.
— Kasa, hisse senedi, tahviller cüzdanı, alacak senetleri cüzdanı gibi kıymetlerin muhafaza edildiği yerler incelenerek kıymetlerin iyi bir şekilde ve emniyetli olarak saklanıp saklanmadığı kontrol edilir.

3115. Yasal ve Ekonomik Kontrol

— Kayıtların sıhhat dereceleri,
— Bilançonun düzenlenme şekli,
— Bilançoya yansıtılan sonuçların iş programında öngörülenle farkı ve bu farkın nedenleri,
— Amortisman oranlarının yeterliliği ve mevzuata uygunluğu,
— Değerlemeleredeki isabet derecesi,
— Anlaşma ve sözleşmeler, ve
— Piyasa şartları gibi özellikler üzerinde durulur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3116. Kayıt Dışı Kontrol

Bilançonun aktifinde yeralan kıymetlerin maddi kontrolu yapılır ve envanter kıymetleri karşılaştırılır. Şekil bakımından yapılan kontrolde, bütün mevcutların defterdeki kayıtlarına uygun olup olmadığı incelendiği halde, maddi kontrolde, esas olarak amaca uygunluk derecesi araştırılır.

3117. Hesap İşlerine Gösterilen İlgi Yönünden Kontrol

İşletmelerde;

— Muhasebenin idari organizasyon içindeki yeri,

— Yöneticilerin hesap işlerine ve özellikle maliyetlere verdiği önem,

— Muhasebe personelinin işlerine gösterdiği ilgi ve yeterliliği, ve

— Muhasebe personelinin mesleki yeterlik dereceleri, incelenir.

312. Aktif Hesapların Denetimi

3120. Dönen Varlık Hesaplarının Denetimi

31200. Kasa ve Bankalar

Bir işletmedeki bütün faaliyetlerin nakitle başlayıp nakitle bittiği gözönüne alınacak olursa, mevcut hesapların hemen hemen tamamının kasa ve banka hesabını etkileyeceği ortaya çıkar. Kasa ve Bankalar Hesabının içeriği Türk Parası ile yabancı paralar, çekler, pullar, kuponlar, yoldaki paralar ve bankalardaki vadeli ve vadesiz mevduattır. Bilanço tarihi itibariyle alınmış ve fakat henüz postane veya bankadan tahsil edilmemiş bulunan havale ihbarnameleri tutarlarının da varsa bu kaleme dahil edilmesi gerekir. Çünkü bu tutarların nakdi ödemeler için derhal kul-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lanılabilmesi, sadece postane veya bankaya kadar gidilmesi şartına bağlıdır ve pratik olarak bunların kasadaki nakitten farkı yoktur (15).

Kasa ve Bankalar, aşağıdaki ana hesaplara ayrılır:

— Kasa,

— Alınan çekler

— Pullar, kuponlar,

— Yoldaki Paralar,

— T.C. Merkez Bankası,

— Bankalar

Kasa hesabının incelenmesinde gözönüne alınacak noktalar şunlardır:

— Kasa mevcudunun güvenliliğini sağlayacak biçimde, kasa işlemlerinin yürütülmesine ait bir yönetmeliğin yapılıp yapılmadığı araştırılır.

— Kasa defterinin usulüne uygun biçimde tutulup tutulmadığı, sayfa toplamlarının, aktarılacak ve aktarılan toplamların doğru olup olmadığı, genel toplamın büyük defter hesabı ile eşit olup olmadığı denetlenir.

— Kasa işlemlerinin mevzuata göre yürütülüp yürütülmediği, sayım tutanaklarının usulüne uygun tutulup tutulmadığı, sayım farklarının muhasebe kayıtlarına alınıp alınmadığı gözden geçirilir.

— Altın ve dövizin mevzuata uygun bir şekilde değerlendirilmesine, yıl içindeki ve yıl sonundaki kasa mevcutlarının saptanan ihtiyaç limitinden daha eksik ve fazla olmamasına dikkat edilir.

---

(15) Aysan, M.: «Hesap Vaziyeti ve İnceleme Tablolarının Doldurulması», Bankaların Açacakları Krediler için Talep Sahiplerinden Alacakları Hesap Vaziyeti ve Tahlil Esasları Semineri Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, No: 20, Ankara, 1963, s. 21.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Yıl sonunda, özellikle bankalarda kasa mevcutlarını fazla göstermek için muvazaalı işemlere başvurulup vurulmadığı kontrol edilir.

— Tamamen nakit olması gereken kasa mevcudu içinde avans makbuzu, masraf pusulası gibi değerlerin bırakılıp bırakılmadığı incelenir.

Bilgilerin toplandığı en önemli kaynak, işletmenin bizzat kendisidir. İşletmede kasa ile ilgili ideal bir iç kontrol sistemi, tahsil edilen paraların zamanında ve tam olarak kayda alınması, nakit çıkışlarının yetkiye dayalı olarak yapılması ve doğru olarak kayda geçirilmesi eldeki ve bankadaki paraların doğru, muvazaasız bir şekilde beyan edilmesi ve paraların emniyette olduğu hissinin yaratılmasıyla sağlanır. Yapılmakta olan dış mali denetimde özellikle kuruluşların iç kontrol sisteminin zayıf olduğu noktalar üzerinde durulur.

Bankalar hesabının incelenmesinde gözönüne alınacak noktalar şunlardır:

— Kuruluşun bankalarla olan ilişkilerinin, mevduat işlerini de kapsayacak bir finansman yönetmeliği ile, belirli esaslara bağlanıp bağlanmadığı,

— Para yatırılan bankanın yurtiçinde bulunup bulunmadığı, KİT olan bankaların tercih edilip edilmediği,

— Yatırılan paranın vadeli, vadesiz olma durumu,

— Bankalara yatırılan paraların cinsi (Türk Parası, Döviz, Altın),

— Yatırılan paralar büyük miktarlarda ise nedenleri, mevduatın ticari işlemlerin normal seyrinden ileri gelip gelmediği veya bilançoda para mevcudunu fazla göstermek amacıyla senet iskonto ettirmek gibi muvazaalı yollara başvurulup vurulmadığı,

— Bankalarda açılan mevduatın ne gibi yarar sağladığı ve bu paranın daha verimli bir şekilde kullanılmak olanağının mevcut olup olmadığı,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Yıl sonunda banka ekstreleriyle muhasebe kayıtlarının uygun olup olmadığı, eğer bir fark varsa bunun kayıtlara ne şekilde geçirildiği,

— Bankalardaki paraların yıl içindeki hareketleri incelenerek bunun dönem sonlarındaki rakamlara göre büyük farklılıklar göstermesi halinde nedenleri üzerinde durulur.

31201. Hisse Senetleri ve Tahviller

İşletmeler, diğer kuruluşlara ait hisse senedi ve tahvilleri, ellerindeki atıl paraları değerlendirerek bir gelir sağlamak, veya hisselerinin yarısından fazlasına sahip olmak suretiyle yönetimlerinde söz sahibi olmak amacıyla satın alırlar.

Döner değerler kısmında görülen Hisse Senetleri ve Tahvilleri geçici yatırım olarak nitelendirebilmek için şu şartların varlığı gereklidir:

— Yatırım, işletmenin elinde bir süre atıl olarak kalabilecek kısa vadeli fonların gelir getirmesini sağlamak amacıyla yapılmalıdır.

— Yatırım, normal faaliyetler için gereksinme duyulduğu an, belirli bir fiyat üzerinden nakde çevrilme ve piyasada satılma olanağına sahip olmalıdır.

Döner değerler bölümünde yer almaması gereken kıymetler şunlardır (16).

— İşletmenin çeşitli nedenlerle geçici olarak iktisap etmiş olduğu kendi hisse senetleri,
— İşletmenin iştirak amacıyla elinde bulundurduğu hisse senetleri,
— Belirli gayeler için kullanılmasına karar verilmiş, belirli gayelere tahsis edilmiş menkul değerler,

(16) Akgüç, Ö.: Mali Tablolar Analizi, İstanbul, 1979, s. 30.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Piyasada satış kabiliyeti olmayan menkul değerler,

— Kanun hükümleri gereği zorunlu olarak satın alınan menkul değerler.

Hisse Senetleri ve Tahviller Hesabı, geçici olarak satın alınan hisse senetleri, tahviller, Hazine Bonoları ile bunların değer düşüklüğü karşılığını kapsamaktadır ve şu ana hesaplara ayrılmaktadır.

— Hisse Senetleri, Tahviller,

— Hazine Bonoları,

— Hisse Senetleri ve Tahviller Değer Düşüklüğü Karşılığı

Deneetçi, tahvil ve hisse senetlerinin güvenli bir şekilde saklanıp saklanmadığını ve yıl sonu sayımlarının usulüne göre yapılarak, tutanakların muhasebe kayıtları ve bilanço ile uygun olup olmadığını araşatırır. Tahvil ve hisse senetlerinin dönem sonunda VUK hükümlerine göre değerlendirilmesi dikkate alınacak diğer bir konudur.

Bu kıymetlerde bulunması gereken kuponların mevcut olup olmadığı ve vadesi gelenlerin zamanında tahsil edilip edilmediği incelenir.

440 sayılı yasa uyarınca iştirak amacıyla satın alınmış olup iştirakler hesabında yer alması gereken hisse senetlerinin burada bulunup bulunmadığı denetlenir.

31202. Alacaklar

Mal veya hizmet satışı ve borç para verme gibi neden'erle ortaya çıkan ve taraflar arasında borçlu ve alacaklı ilişkisini doğuran, belirli bir tutarda parayı borçludan isteme hakkını temsil eden hesapları kapsamakta olup, şu ana hesaplara ayrılmaktadır:

— Alacak Senetleri,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— İskonto Ettirilmiş Alacak Senetleri,

— Hazineden Alacaklar,

— Resmi Dairelerden Alacaklar,

— KİT'lerden Alacaklar,

— Müesseselerden (veya Ana Teşekkülden) Alacaklar,

— İştiraklerden Alacaklar,

— Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alacaklar,

— Yurtdışından Alacaklar,

— Personelden Alacaklar,

— Verilen Depozito ve Teminat,

— Diğer Alacaklar,

— Şüpheli Alacaklar,

— Şüpheli Alacaklar karşılığı.

Alacakların denetiminin başlıca amacı, kayıtlarda görülen tutarın gerçekte varolup olmadığını ve doğruluğunu araştırmak, hesapların geçerliliğini saptamak ve tahsil edilebilirliklerini anlamak, bilançodaki sunuluşun doğruluk ve uygunluğunu araştırmaktır (17).

Alacaklar içinde ispatlayıcı bir belgeye dayalı olan alacak senetlerinin incelenmesinde karşılaşılabilinecek bir düzensizlik, hatır senetleri olabilir. Bunların dikkatle incelenmesi gerekmektedir.

Denetçi, iskonto edilen ticari senetlerle hazine bonolarını, satın alınan kuponları ve reeskonta gönderilen senetleri kapsamına alan Senetler Cüzdanı Hesabının incelenmesinde şu noktalara dikkat eder :

---

(17) Çömlekçi, F., a.g.e., s. 80.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Senetlerin mevzuat hükümlerine göre düzenlenip düzenlenmediğine,

— Hangi işlem sonucu (iskonto gibi) bu senetlerin cüzdana alındığına,

— Muhatap, kefil ve cirantaların durumlarına,

— Hatır senedi olup olmadığına, devamlı olarak yenilenip yenilenmediğine,

— Vadelerinde tahsil edilip edilmediğine, tahsili gecikmiş olanların, ilgili hesaparına aktarılıp aktarılmadığına ve usulünce izlenip izlenmediğine,

— Vesikalı senetlerin, işin gereğine göre lüzumlu belgeleri bulunup bulunmadığna,

— Muhafazalarının güven altına alınıp alınmadığına, kayıtların ve sayımlarının iş ve muvzuat gereklerine göre yapılıp yapılmadığına,

— Reeskont ettirilmiş senetlere ve şartlarına,

— Kambiyo senetleri kayıtlarının usulüne uygun şekilde tutulup tutulmadığına.

Alacaklar hesaplarının incelenmesinde ise üzerinde durulacak noktalar şunlardır :

— Alacakların kesin olup olmadığı,

— Alacağı doğuran olay ve işlemin doğruluğu, mevzuata uygunluğu,

— Alacağın süresinde tahsil edilip edilmediği,

— Zamanında tahsil edilemeyen alacakların takip edilip edilmediği,

— Cari hesap şekline dönüşmüş alacaklarda, bunun gerektirdiği, formalitelere uyulup uyulmadığı,

— Belirli sürelerde ve özellikle yıl sonlarında ilgililere hesap uygunluğu sağlanıp sağlanmadığı,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Depozito ve teminatın hangi işler için verildiği, depozito niteliğini haiz olup olmadığı, lüzumsuz yere yatırılıp yatırılmadığı, tahsil veya tasfiyesi lazım gelirken lüzumsuz yere duran depozitolar olup olmadığı, diğer hesaplara kaydedilmiş bu nitelikte paraların bulunup bulunmadığı.

— Gerekli güvenceye bağlanıp bağlanmadığı,

— Faize tabi olup olmadığı,

— Süresinde tahsil edilmeyen alacaklar için gerekli faizin tahakkuk ettirilip ettirilmediği,

— Yurtdışında olan senetli ve senetsiz alacaklaarın yıl sonunda T.C. Merkez Bankasına döviz alış fiyatı ile değerlendirilip değerlendirilmediği,

Şüpheli Alacaklar ile Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesaplarının incelenmesinde gözönüne alınması gereken hususlar şunlardır:

— Alacakların nasıl şüpheli hale geldiği,

— Mevzuata göre gerekli işlemin yapılıp yapılmadığı, idari, ticari veya hukuki herhangi bir tedbirsizlik mevcutsa sorumluları hakkında uygulanan işlem olup olmadığı,

— Tasfiyeleri için ne gibi işlem yapıldığı ve yetkililerin takip ve tasfiye işine verdiği önem derecesi,

— Alacaklar toplamına oranı,

— Zaman aşımını önleyici tedbirler alınıp alınmadığı,

— Karşılığın yeterli tutarda ayrılıp ayrılmadığı, ve

— Gereği gibi tasnif edilmiş olup olmadığı.

31203. Verilen Avanslar

Verilen avanslar şu hesaplarda toplanır:

— Yurtiçi Sipariş Avansları,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Yurtdışı Sipariş Avansları
— İş Avansları,
— Personel Avansları,
— Diğer Avanslar.

Yurtiçi sipariş avansları hesabı, satın alınacak siparişe bağlanmış mal ve hizmet bedellerine mahsuben satıcıların önceden verdikleri para ve benzeri değerleri kapsar. Bu hesabın denetiminde şunlara dikkat edilir:

— Ödemenin gerçek bir siparişe dayanıp dayanmadığı,
— Süresinde tasfiye edilmemişse nedenleri,
— Bir anlaşmaya bağlı olup olmadığı,
— Siparişin servis ve kuruluşların gereksinimini tam yansıtıp yansıtmadığı,
— İhale ile ilgili işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı,
— Siparişe bağlanan mal ve hizmet ile tesellümü yapılan mal ve hizmet arasında nicelik ve nitelik yönünden uygunluğun bulunup bulunmadığı, ve
— Banka teminat mektuplarının sipariş konusunu tam kapsayıp kapsamadığı.

Yurtdışı Sipariş Avansları Hesabı, kısa vadede kullanılmak üzere satın alınacak siparişe bağlanmış mal ve hizmet bedellerine mahsuben yapılan peşin ödemeler ile akreditif bedel ve giderlerinin izlendiği bir hesap olup, incelenmesinde şu noktalara yer verilir:

— Hesabın transfer edilen döviz tutarını ve TL karşılığını gösterip göstermediğine,
— Yollamanın süresi içinde şartnamesine göre yapılıp yapılmadığına,
— Transfer edilen döviz kalıntısının süresi içinde geri verilip verilmediğine,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Hesabın zamanında kapatılarak memleket içinde yapılan giderleri ile birlikte malın maliyetini oluşturup oluşturmadığına,

— Kambiyo işlemlerinin gereği gibi yapılıp yapılmadığına,

— Gümrük beyanlarının doğru yapılıp yapılmadığına, yanlış beyan sonucu cezalı ödeme yapılıp yapılmadığına,

— Gümrükten malların zamanında çekilip çekilmediği, geç çekilme nedeniyle fazla ödemeye sebep olunup olunmadığına bakılır.

İş Avansları Hesabı, işletme adına yaptırılacak hizmet ve giderleri karşılamak üzere personele verilen avansları kapsamaktadır. Denetçi, verilen avansın yaptırılacak hizmet ve giderlerle orantılı olup olmadığına bakar. Avans mahsubuna esas olan belgelerin mevzuata uygunluğunu denetler. Verilen avansların sağlıklı biçimde takip edilip edilmediği ve avansların zamanında kapatılıp kapatılmadığını araştırır. İncelemeye tabi tutulan diğer bir konu da, bir şahsa üzerindeki avans mahsup edilmeden ikinci bir avansın verilip verilmediği ve şahıs üzerinde uzun süre fazla tutarda para bulundurulup bulundurulmadığıdır.

Personel avansları hesabında, personele maaş, ücret ve diğer haklarıyla yolluklarına mahsuben önceden ödenen paraları takip edilmekte olup, denetçi ücret, yolluk için verilen avansların bir yönetmelik veya bir yönteme dayandırılıp dayandırılmadığını ve avansların süresinde tasfiye edilip edilmediğini denetler.

31204. Stoklar

Stoklar, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak, tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallardır (18) ve şu ana hesaplara ayrılmışlardır.

— İlk Madde ve Malzeme,

— Yarı Mamuller Üretim,

---

(18) Pekiner, K., a.g.e., s. 26.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Ambardaki Mamuller,

— Konsinyeterlerdeki Mamuller,

— Dışarıya Yapılan Onarım ve Bitim İşleri,

— Ambardaki Emtia,

— Konsinyeterlredeki Emtia,

— Elden Çıkarılacak Stoklar, Hurdalar.

— Yoldaki Mallar, Tedarik Giderleri,

— Ödünç veya İmalata Verilen Malzeme,

— Canlı Hayvanlar,

— Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı.
Denetçi,

— Stokların envanterlerinin yapılıp yapılmadığını, hangi yönteme göre yapıldığını, uygulanan yöntemin isabetli olup olmadığını, bütün stoklara uygulanıp uygulanmadığını, envanter işlerine verilen önem derecesini, envanter sonuçlarının muhasebe kayıtlarına ve dolayısıyla bilançoya geçirili pgeçirilmediğini, önemli görülen noksan ve fazlalıkların hangi nedenlerden ileri geldiğini inceler.

— Giriş ve çıkışlarda uygulanan değerlendirme sistemi ile bu sistemin isabet derecesini belirler.

— Bilançoda gösterilen stoklar içerisinde çürümüş, bozulmuş, modası geçmiş, kullanma veya satış kıymetini tamamen veya kısmen değerini kaybetmiş mal bulunup bulunmadığını ve mevcut ise bu tutarın ne kadar olduğunu saptar.

— Kullanma veya satış kıymetini tamamen veya kısmen yitirmiş olan maddelerin değerlemeye tabi tutuluş şeklini inceler.

— Tedbirsizlik yönünden doğan zararlar ve bunların nedenlerini araaştırır.

— Bilançoda gösterilen stok kıymetlerinin borsa veya piyasa fiyatlarına nazaran yüksek veya noksan olup olmadı-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ğı ve değerlemenin hükümlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını kontrol eder.

— Satılmış ve fakat müşteriye teslim edilmemiş malların stoklardan çıkarılıp çıkarılmadığını, bedeli ödenmiş, ambara gelmiş ve fakat tesellüm muamelesi henüz yapılmamış malların envanter ve muhasebe kayıtlarının ne şekilde yapıldığını araştırır.:

— Hurdaya ayrılan stokların hurda durumda olup olmadığını, satış olanaklarının araştırılıp araştırılmadığını, hurdaların ne şekilde tasnif ve takip edildiğini, gereği gibi değerlendirilip değerlendirilmediğine bakar.

Denetlenen işletmede, stokların hareket kabiliyetleri, hareketsiz stoklar ve nedenleri, stokların ihtiyaçtan az veya çok olup olmadığı, özellikle azami ve asgari stok limitlerinin saptanıp saptanmadığı konuları çok önemlidir. Çeşitli nedenlerle stoklarda meydana gelen değer düşüklüğünü karşılamak üzere ayrılan karşılıkların yeterliliği gözden geçirilmelidir. Denetçi, incelenen işletmedeki sigorta durumu, uygulanan sistemin riskleri karşılayabilme derecesi, hasar bedellerinin tabi tutulduğu işlem ve muhasebe kayıtlarına intikal şekli üzerinde çalışmalar yapmalıdır. Yarı mamullerin durumu ve değerlendirilme biçimleri de ele alınmalıdır.

31205. Diğer Dönen Varlıklar

Diğer Dönen Varlıklar,

— Gelecek Aylara Ait Giderler,

— Gelir Tahakkukları,

— Sayım ve Tesellüm Noksanları,

— Diğer Dönen Varlıklar Karşılıkları, hesaplarını içerir.

Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı, gelecek 12 ay içinde ilgili gider veya maliyet hesaplarına borç kaydedilecek peşin ödemeleri kapsamakta olup, denetçi gider tahakkuklarının sağlıklığını ve mevzuata uygunluğunu denetler. Maliyetleri ilgilendiren gi-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

derlerin aylık maliyetlere dahil edilip edilmediği ve diğer giderlerin döneminde tasfiye edilip edilmediği araştırılması gereken diğer konulardır.

Gelir Tahakkukları Hesabı müesseseler tarafından teşekküle devredilecek kârların üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı, hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin döneme ait kısımlarının, ilgili gelir kısmı hesabı karşılığında borç kaydedileceği hesaptır. Denetçi, gelirlerin sağlıklı belgelere dayandırılmış olması ve yılı içinde tahsil ve tasfiyesi için yeterince takip edilmesi konularını inceler.

Sayımlar sonucunda saptanan kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt edilerek izlendiği Sayım ve Teselüm Noksanları Hesabının incelenmesinde şu noktalar üzerinde durulur:

— Noksanların oluşumunda bir ihmal veya kasıtın bulunup bulunmadığı,

— Noksanlık bir ihmal veya kasıttan meydana gelmişse, sorumlular hakkında gerekli işlemin yapılıp yapılmadığı ve tasviyenin usulüne göre yapılıp yapılmadığı,

— Noksanlıklar için gerekli karşılıkların ayrılıp ayrılmadığı,

Diğer dönen varlıklar karşılığının kapsamı, yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılmasına olanak olmayan stok ve maddi duran varlık sayım ve tesellüm noksanları tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde, fark kadar ayrılacak stok ve maddi duran varlık karşılıklarıdır. Denetçi, sayım ve tesellüm fazla ve noksanlarının mahiyetleri ve nedenleri üzerinde durur ve farka göre yeterince karşılık ayrılıp ayrılmadığını denetler.

3121. Duran Varlık Hesaplarının Denetimi

Duran Varlık Hesapları, satılmak amacıyla satın alınmayan, fakat üretim aracı olarak kullanılmak üzere satın alınan iktisa-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

di değerlerin izlenmesini sağlayan hesaplardır (19). Duran varlıklar elle tutulan gözle görülen maddi duran varlıklar ve elle dokunulup gözle görülmeyen işletmenin kendilerinden kazanç sağlandığı hukuki değerlerden oluşan maddesel olmayan duran varlıklardır.

Bilançonun aktifindeki hesaplar, duran ve dönen varlıklar olarak ayırıma tabi tutulurken bu hesapların bir yıldan kısa sürede paraya dönüşme durumları esas alınır. Bir yıldan daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla sahip olunan maddi ve maddi olmayan varlıklar, Duran Varlık Hesaplarında yer alırlar.

31210. Maddi Duran Varlıklar

Satılmak amacıyla temin edilmeyip, işletmenin kendi gereksinimlerinde kullanılmak üzere sağlanan ve kullanma ömrü bir yıldan fazla olan maddi varlıklar için yapılan sermaye yatırımlarını kapsayan bu grup şu ana hesaplara ayrılmaktadır:

— Arazi ve Arsalar,
— Yerüstü Düzenleri,
— Yeraltı Düzenleri,
— Binalar,
— Tesisler, Makinalar, Cihazlar,
— Taşıt, Araç ve Gereçleri,
— Kaplar,
— Döşeme ve Demirbaşlar,
— Diğer Maddi Duran Varlıklar,
— Yedek Maddi Duran Varlıklar,
— Yapılmakta Olan Yatırımlar,
— Maddi Duran Varlıklar Amortismanı.

(19) Özaslan, İ.: a.g.e., s. 279.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Denetçi, maddi duran varlıklarla ilgili aşağıdaki incelemelerde bulunur:

— Maddi Duran Varlık Girişleri incelenir.

— Maddi duran varlıklar girişlerinin toplamı içinde yatırım programına girenlerle, program dışı olanlar açıklanır. Böylece inşaat, tesisat ve satınalma gibi gerçek bir varlık artışı niteliğinde olan yeni edinmelerle, yapılmakta olan yatırımlardan ilgili hesaplara alınma gibi bir varlık artışı olmayan kayıtlar ayırdedilir.

— Maddi duran varlıklar girişleri arasında; büyük onarım ve tadiller için harcanıp değer artırıcı nitelikte olduğundan, ilgili maddi duran varlığın esas bedeline eklenen harcamalar varsa, bunun mevzuata uygunluğuna ve uygunluk derecesine bakılır. Maddi duran varlığın değerini artırıcı nitelikte olduğu halde bakım ve onarım masraflarında bırakılan harcama olup olmadığı araştırılır.

— Yeni edinmelerden üretimle ilgili olanların ve olmayanların oranları saptanır.

— Yıl içinde edinilen değerlere işletme kredileri faizi, genel yönetim gideri payı veya bu işle doğrudan doğruya ilgisi görülmeyen harcamalar katılmışsa, nitelikleri ve tutarları açıklanır.

— Yıl içinde edinilen maddi duran varlıkların önemlileri ayrı ayrı incelenir; yatırım programı dışında edinilen maddi duran varlıklar varsa gerekçesi araştırılır. İşletme giderleri ödeneklerinden harcama yapmak veya malzeme sarfetmek suretiyle ya da onarım ve bakım adı altında dolaylı yollardan usule ve yasalara aykırı şekilde maddi duran varlık edinilip edinilmediği incelenir.

— Maddi Duran Varlık Çıkışları incelenir.

— Yapılmakta olan yatırımlar hesabı incelenir. Tamamlandığı halde bu hesapta bırakılan tesis bedelleri bulunup bulunmadığı, yatırımla ilgili olmayan giderlerin bu hesaba alınıp alınmadığı incelenir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— Yatırım maliyetlerinin esaslarını saptayan bir sistemin mevcut olup olmadığı ve eğer böyle bir sistem mevcutsa yeterliliği araştırılır.

— Kuruluşta ihtiyaçtan başka maddi duran varlık varsa, bunlardan ne şekilde faydalanılabileceği araştırılır. Atıl kapasite varsa bunun üzerinde durulur.

— Satılan, hurdaya ayrılan, zarara veya masrafa alınarak kaydı silinen kıymetlere bakılarak, bu işlemlerin yetkili organların kararına dayandırılıp dayandırılmadığı, hurdaların ambara alınıp alınmadığı konuları araştırılır.

— Maddi duran varlıklardan, satılanlar veya kaydı silinerek zarar yazılanlar gibi, gerçek bir maddi varlık azalışı niteliğinde olanlarla, işletmeye açıldığından veya inşaatı tamamlandığından yapılmakta olan yatırımlardan esas gruplarına aktarılanlar gibi kuruluşun gerçek varlığında bir azalış niteliğinde olmayanlar ayırdedilerek incelenir.

Denetçi, maddi duran varlıkların yıl sonu sayımlarının ve sayım tutanaklarının usulünce yapılıp yapılmadığını, sayımda saptanan farkların, muhasebe kayıtlarına geçirilip geçirilmediğini, noksan ve fazlalıklar hakkında gerekli araştırmanın yapılıp yapılmadığını ve envanter düzenlenip düzenlenmediğini inceler. Denetçi, maddi duran varlıkların bakımlarının normal bir şekilde yapılıp yapılmadığı ve iş programında öngörülen bakım masraflarının yeterli olup olmadığı üzerinde durur. Araştırılan diğer bir konu da, maddi duran varlıkların ne kadarının harice sigorta ettirildiği, harice ödenen prim ile alınan hasar tazminatının tutarları ve bu tazminatın ödenen prime oranıdır.

Denetçi, maddi duran varlık amortismanlarının, yasalar hükümlerine göre ayrılıp ayrılmadığını, uygulanan sistem ve amortisman oranlarının yeterli bulunup bulunmadığını ve fevkalade amortisman ayrılmışsa nedenlerini kontrol eder. Edinme değerini aşan amortisman olup olmadığına, maddi duran varlıkların iz bedeli bırakılmak suretiyle amorti edilmesi gerektiğinden bu hususa uyulup uyulmadığına bakar. Dönem içinde ayrılan amortismanların kâr ve zarar, yatırımlar, gider türleri gibi hesaplardan

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

hangilerine işlendiği ve bu kayıtların yerinde olup olmadığı denetçiyi ilgilendiren diğer konulardır.

31211. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda kuruluşun hasılatında artış doğuran bir kısım haklarla, kuruluşa bir kısım yarar sağlayan imtiyazlar ve üstünlükler için yapılan harcamaları kapsamına alır.

Başlıca ana hesaplar şunlardır:

— Haklar,

— Kuruluş Giderleri,

— Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar,

— Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanı.

Denetçi, maddi olmayan duran varlıklar için yapılan harcamalara gerek olup olmadığını, bu harcamalar arasında bilanço dönemi giderlerine girmesi gerekenlerin bulunup bulunmadığını ve amortismanların mevzuata göre hesaplanıp hesaplanılmadığını denetler.

31212. Yedekler İçin Tahviller

Kanuni zorunluluklar nedeniyle alınan tahvilleri kapsayan Yedek İçin Alınan Tahviller Hesabıyla İlgili Olarak denetçi, tahvillerin güvenli bir şekilde saklanıp saklanmadığı, yıl sonu sayımlarının usule göre yapılıp yapılmadığı, tutanakların muhasebe kayıtları ve bilanço ile uygun olup olmadığını denetler.

31213. Alacaklar

Deneetçi tarafından dönen varlıklar grubu içinde bulunan alacaklar gibi denetlemeye tabi tutulan, ancak vadeleri bir yılı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

aştığı için, duran varlık hesapları içinde izlenen bu grup başlıca şu ana hesaplara ayrılmıştır:

— Alacak Senetleri,
— Hazineden Alacaklar,
— Resmi Dairelerden Alacaklar,
— KİT'lerden Alacaklar,
— Müesseseler (Ana Teşekkül)den Alacaklar
— İştiraklerden Alacaklar,
— Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alacaklar,
— Yurtdışından Alacaklar,
— Personelden Alacaklar,
— Verilen Depozito ve Teminat,
— Diğer Alacaklar.

31214. Verilen Avanslar

Bir yıldan uzun vadede mal ve hizmete dönüşecek avansları kapsayan bu grup;

— Sipariş avansları ve
— Diğer avansları kapsamaktadır.

31215. Müessese ve İştiraklerdeki Sermaye Payları

Ana teşekkülün kendisine bağlı müesseselere tahsis ve taahhüt ettiği sermaye tutarları ile ana teşekkülün veya müessesenin kendi gayelerine uygun faaliyet dallarında çalışan diğer kuruluşlara, ortaklık haklarının elde edilmesi amacıyla belirli bir sermaye payının taahhütü ve buna karşılık yapılan ödemelerin kaydolunduğu bu hesaplar şu gruplara ayrılmıştır:

— Müesseselerdeki Sermaye Payları,
— İştiraklerdeki Sermaye Payları,
— Sermaye Yükümlülüklerinden Borçlar.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sermaye Yükümlülüklerinden Borçlar Hesabının bakiyesi, müessese ve iştiraklerdeki sermaye payları hesabından düşülerek net ödenmiş sermaye tutarı gösterilir.

İştiraklere sermaye taahhütlerinin ve ödemelerinin, payların nominal bedelleri üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekir. Nominal bedellerin üstünde veya altında yapılan taahhüt ve ödemelere ait bedel farkları, sonuç hesaplarına yazılmalıdır. Denetçi bu konularda incelemeler yapar.

31216. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

— Arama Giderleri,

— Hazırlık ve Geliştirme Giderleri,

— Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar,

— Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Amortismanı

gibi ana hesaplara ayrılan bu grup, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılmış olup, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri kapsar.

Denetçi, yapılan harcamalara gerek olup olmadığını, bunlar arasında bilanço dönemi giderlerine girmesi gerekenlerin bulunup bulunmadığını ve itfaların belirli esaslara göre yapılıp yapılmadığını inceler.

31217. Diğer Duran Varlıklar

Gelecek Yıllara Ait Giderler

Bu hesap bir yıldan fazla hesap dönemine ait giderlerin kaydedilerek, ilgili hesap dönemine aktarılmak üzere izlendiği bir hesaptır. Denetçi, peşin ödemelerin gerekliliği ve mevzuata uygunluğu üzerinde durur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

Bu hesap, çeşitli nedenlerle, işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden, şeklini değiştirebileceğinden ve satabileceğinden daha fazla olan stok kalemlerinin izlendiği hesaptır. Böyle bir duruma sebep olan şartlar, aşağıdakilerden birisi olabilir.

— Beklenen fiat artışları,
— Temel madde azlığı,
— Artan piyasa istekleri için yeterli stok saklamak,
— Düşünülen satışların gerçekleşmemesi,
— Stokların planlara göre zamanında satılmaması,
— Mamul çeşitlerinin imalatına son verilmesi,
— İmalat yöntemlerinin ve modellerinin değişmesi, ve
— Stok devir hızının düşüklüğü.

Denetçi bu konuları araştırır.

Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

Bu hesap, çeşitli nedenlerle işletmede kullanma ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkları kapsamına alır.

Denetçi, bu hesapta kayıtlı değerlerin satış olanaklarının araştırılıp araaştırılmadığına ve hurdaların değerlendirilmesinin bir esasa bağlanıp bağlanmadığına bakar. Hurdaya ayrılan stok, makina ve tesislerin gerçekten hurda durumda olup olmadığı incelenir.

Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Bu hesap, stokların fiziki ve bunun sonucu iktisadi değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya gelecek yıllar ihtiyacı stoklar ile satılmayan mamullerin piyasa fiyatlarında düş-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

melerin meydana gelmesi nedeniyle kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

Denetçi, değer düşüklüğüne yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi başka nedenlerden hangisinin neden olduğunu araştırır ve ayrılan karşılığın yeterli olup olmadığını denetler.

313. Pasif Hesapların Denetimi

3130. Yabancı Kaynak Hesaplarının Denetimi

31300. Kısa Vadeli Borçlar

Vadeleeri bir yılı aşmayan borçlar bu grubta yer alır.

Alınan Krediler, Kredi ve Tahvillerin Taksitleri

— Hazine Kredileri,
— T.C. Merkez Bankası Kredileri,
— Devlet Yatırım Bankası Kredileri,
— Diğer Bankalar Kredileri,
— Müesseseler veya (Ana Teşekkül) Kredileri,
—İştirakler Kredileri,
— Yurtdışı Kredileri,
— Diğer Krediler,
— Tahvillerin Taksitleri

gibi ana hesaplara ayrılmış olan bu grubu, uzun vadeli kredilerin ve tahvillerin taksitleriyle belirli vade, faiz ve ödeme koşullarını kapsayan sözleşmelere göre sağlanmış borçlar meydana getirir.

Denetçi, kredilerin, limitleri dahilinde kullanılıp kullanılmadığını ve teşekkül, müessese ve iştirakler arasındaki kredi işlemleri ile bunlara uygulanan faiz hadlerinin mevzuata uygun olup

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

olmadığını inceler. Özellikle, bu kısımda yer alan borçların kredi niteliğinde olup olmadığına ve uzun vadeli kredilerle karıştırılıp karıştırılmadığına bakar. Yıl içerisinde ödenecek tahvil bedellerinin tamamının bu hesaba aktarılıp aktarılmadığını inceler.

Borçlar

Bu bölüm, kredi sözleşmelerine bağlanmadan oluşmuş, borçlanmaları kapsar ve şu ana hesaplara ayrılır:

— Borç Senetleri,

— Hazineye Borçlar,

— Resmi Dairelere Borçlar,

— KİT'lere Borçlar,

— Müessese (veya Ana Teşekküle) Borçlar,

— İştiraklere Borçlar,

— Gerçek ve Tüzel Kişilere Borçlar,

— Yurtdışına Borçlar,

— Personele Borçlar,

— Alınan Depozito ve Teminat,

— Belgesi Gelmeyen Mal ve Hizmetlerin Borçları,

— Ödenecek Temettüler,

— Diğer Borçlar.

Denetçi, tüm cari borçların bilanço tarihinde doğru olarak gösterldiği konusunda yeterli kanaati elde etmelidir (20). Borçlarda bir düşük gösterilmesi, bir varlılğın veya bir giderin düşük gösterilmesi olduğundan ve borçlarda bir fazlalık gösterilmesi varlıklar ve giderlerdeki yüksekliği ifade ettiğinden, bu durum yatırımcıları da yanıltır. Bu nedenlerle denetmenin görevi kayıt-

(20) Holmes, A.W., Overmyer, W.S. : a.g.e., s. 270.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lardaki tüm borçların doğru olduğunu ve dönem sonunda kapsaması gereken tüm borçların kapsanmış bulunduğunu saptamaktır.

Belirli bir sürede ödenmesi taahhüt edilen bir borca karşılık verilen senetler Borç Senetleri Hesabında gösterilir. Denetçi, borç senetlerinin hangi işlemlerden doğduğunu, sürekli olarak yenilenip yenilenmediğini, nedenlerini ve protesto edilip edilmediğini inceler. Denetçi yıl içinde düzenlenen ve ödenen borç senetlerinin toplamı ve bunların finansman ve sermaye ilişkilerindeki rolünü inceler. Teminat veya kefalet suretiyle imza edilen borç senetlerinin nazım hesaplara kaydedilmek suretiyle takip edilip edilmediği ve kayıtların düzenli tutulup tutulmadığı, incelenecek diğer konulardır. Eğer faiz yükü varsa, bu külfete katlanmanın değerliliği üzerinde durulur.

Alınan Avanslar

— Yurtiçi Alıcılardan Alınan Avanslar,

— Yurtdışı Alıcılardan Alınan Avanslar,

— Diğer Avanslar,

gibi ana hesaplara ayrılmış bulunan Alınan Avanslar, kuruluşların ileride tahakkuk edecek alacaklarına mahsuben peşin tahsil edilen paraları kapsar. Bu durum, en çok yapılan satış akitleriyle ortaya çıkar. Denetçi, alınan avansların yeterliliği ve avans alma işlemlerinde farklılık gösteren durumların sebepleri üzerinde durur. Avanslarda anlaşmazlık konusu bulunup bulunmadığı ve bunlardan kuruluş aleyhine sonuçlananlar için ne gibi işlemlerin yapıldığı da araştırılır. Denetçi, aktifteki ilgili hesaplarla mahsup işlemlerinin zamanında ve düzenli olarak yapılıp yapılmadığını da denetler.

Vergi, Resim, Harç ve Kesintiler

Kuruluşların ihtiyaçlarına göre ana hesaplara ayrılmış olan bu grupta denetçi, kuruluşların gerek yükümlü ve gerekse aracı olarak, ilgili kamu kuruluşları ile diğer kişilere ödenmek üzere, tahakkuk ettirdiği veya tahsil ettiği vergi, resim, harç ve kesin-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

tilere ait işlemlerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceler. Vergi, resim ve harçların zamanında ödenmemesi nedeniyle uğranılacak gecikme cezaları ve gecikme faizlerinin bulunup bulunmadığına bakan denetçi, aynı zamanda, gereksiz yere yapılan tahakkuklara ait ödemelerin geri alınıp alınmadığını inceler.

31301. Uzun Vadeli Borçlar

Vadeleri bir yılı aşan borçlar bu grupta yer alır :

— Alınan krediler,

— Borçlar,

— Alınan avanslar.

Denetçi, uzun vadeli borçlarla ilgili olarak :

— Zaman aşımına uğramış borçlar hakkında gerekli işlemlerin yapılıp yapılmadığını,

— Vadeli mevduatın orta ve uzun vadeli kredilere yöneltilip yönetilmediği, ve

— Alınan avansların kayıtlarda gereksiz bekletilip bekletilmediğini denetler,

— Ayrıca, kuruluşun kaynak ihtiyacını karşılamak üzere çıkardığı tahvillerle ilgili olarak şu noktalar araştırılır :

— Tahvilleri çıkarma nedenleri ve şekli,

— Tahvil ihracı için mevzuat hükümlerinin yerine getirilip getirilmediği,

— Tahvillerin ne miktarda çıkarıldığı,

— Ne kadarının satıldığı,

— Borsada kote edilip edilmediği ve piyasa değeri,

— Ne kadarının piyasadan çekildiği ve tedavüldeki tutarı,

— Faiz ve ikramiye koşulları ve

— Sağlanan kaynağın maliyeti, genel sermayeye oranı.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3131. Öz Kaynak Hesaplarının Denetimi

31310. Ödenmiş Sermaye

— Esas sermaye,

— Ödenmemiş sermaye.

Esas sermaye, kuruluş kanunları veya ana sözleşmeler gereğince saptanan nominal sermayeyi ifade etmektedir. Ödenmemiş sermaye ise, taahhüt edilen sermayenin henüz ödenmeyen kısmıdır.

Denetçi, esas sermayenin yeterliliği ve ödenmemiş sermayenin fazlalığı, yükü ve kuruluşun çalışmaları üzerindeki olumsuz etkileriyle bu durumun giderilmesi için gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını denetler. Sermaye yükümlülüğü karşılığında ne şekilde tahsilat yapıldığı, ödenmiş sermayede önceki yıla göre meydana gelen değişikliklerin nedenleri araştırılır. Anonim şirketlerde, hissedarlar defterinin mevcut olup olmadığı, hisselere ait hareketlerin takip edilip edilmediği, kuruculara ait payların ne şekilde gösterildiği incelenir. Denetçi, şirket şeklindeki kuruluşlarda sermaye artırımında yasalar ve özellikle ticaret kanunu hükümlerine ve yeniden ortak alınmasında ekonomik gereklere uyulup uyulmadığını kontrol ederek gerekli eleştirilerde bulunur.

31311. Yeniden Değerleme Artışı

Kuruluşların mevzuat gereğince varlıklarının yeniden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan değer artışlarının takip edildiği bu hesabın incelenmesinde denetçi şu noktalar üzerinde durur:

— Yeniden değerlemenin mevzuat gereğince yapılıp yapılmadığı, ve

— Değerlemenin ekonomik gereklere ve piyasa rayiçlerine uygun olup olmadığı.

31312. Yedekler

Yedek akçeler, dönem sonunda meydana gelen kârlardan ay-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

rılırlar. Başka bir deyişle yedek akçeler, sermayedarların kâr paylarının kendilerine dağıtılmadan işletmede alıkonmasıdır (21). Önceden düşünülmeyen ve işletmenin karşılaşabileceği rizikoları karşılayabilmek için ayrılırlar. Bu grupta şu ana hesaplar vardır:

— Genel Yedekler,

— Olağanüstü Yedekler,

— Diğer Yedekler.

Genel Yedekler, TTK, Bankalar Kanunu ve kuruluşların özel kanunları nedeniyle ayrılırlar. Olağanüstü yedekler. TTK, Bankalar Kanunu, Kuruluşların özel kanunları ile ana sözleşmeleri gereğince ayrılır. Denetçi, özel yedeklerin hangi amaçla ayrıldığı ve bunların gerekli olup olmadığı, ayrılan genel yedekler dışında kalan olağanüstü ve özel yedeklerin dağıtılmayan kurum kazançları içinde vergiye tabi tutulup tutulmadığı konularını inceler. Bilançolarında dönem kârından fazla geçmiş yıllar zararı bulunan kuruluşların gereksiz yere olağanüstü ve özel yedek ayırıp ayırmadığına bakar. Denetçi dönem kârlarından ayrılan yedeklerin gelen yıl içinde bu gruptaki hesaplara aktarılmış olup olmadığını araştırır. Bir önceki döneme göre yedeklerde bir azalma varsa bunun nedenleri üzerinde durur. Ayrılan yedeklerin, kuruluşun mali güvenliliğini sağlayacak ölçüde olup olmadığına bakar. Denetçi, kanuni yedek akçeler karşılığında tahvil almak zorunda bulunan kuruluşların, yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğine dikkat eder.

31313. Özel Karşılıklar

— Dahili Sigorta Risk Karşılıkları,

— Diğer Özel Karşılıklar.

Kuruluşun varlıklarında meydana gelecek hasar, zarar ve ziyanı karşılamak üzere ayrılan sigorta risk karşılıkları ile, bilançoda yer almamış olmakla birlikte işletmeye yönelen yükümlü-

(21) Özaslan, İ.: a.g.e., s. 335.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lüklerden doğacak masraf ve zararların karşılanması için ayrılan karşılıkları kapsayan bu grubun incelenmesinde denetçi;

— Dahili sigorta karşılıkları için tahakkuk ettirilen primlerin gider ve zarar kaydı suretiyle ayrılıp ayrılmadığına,

— Risk karşılıklarının sigorta şirketlerince uygulanan tariflere yatkın olup olmadığına ve

— Kuruluşa karşı açılan davalardan aleyhte sonuçlanacağı anlaşılanlar için yeterli karşılık ayrılıp ayrılmadığına, bakar.

31314. Kârlar

Geçmiş yıllar kârları ile dönem kârlarını kapsayan bu bölümün incelenmesinde;

— Bilanço kârı bulunmamasına rağmen, dönem kârından ortaklara temettü verilip verilmediği,

— Geçmiş yıllar kârlarında yıl içinde değişiklik olup olmadığı ve bu kârların ne amaçla bu hesapta bekletildiği,

— Dönem kârının ne şekilde dağıtılmasına karar verildiği, ve

— Bilânço kârı oluşmadığı halde dönem kârı üzerinden gereksiz olarak kanuni yükümlülük payları ayrılıp ayrılmadığı, ayrılmışsa kuruluşun bu işlemden ötürü gereksiz ödeme yapıp yapmadığı, bu ödemelerin geçmiş yıllara ait olanlarının geri alınması için girişimde bulunulup bulunulmadığı, bunlardan zaman aşımına uğrayanlar olmuşsa sebebiyet verenler hakkında ne gibi işlem yapıldığı, gibi konular üzerinde durulur.

31315. Zararlar

Geçmiş yıl zararları ile dönem zararını kapsayan bu bölümün incelenmesinde ise;

— Birikmiş zararların şirket sermayesinin 2/3'üne ulaştığı ya da bu oranı geçtiği hallerde TTK'nun 324. ve 436.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

maddelerine göre bir işlem yapılıp yapılmadığı,

— Vergi beyannamelerinin düzenlenmesinde geçmiş yıllar zararlarının kârdan mahsubunda Gelir Vergisi Kanununun 88. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddelerinin gözönüne alınıp alınmadığı konuları üzerinde durulur.

32. GELİR TABLOSUNUN DENETİMİ

Bilanço bir firmanın belirli bir tarihteki mali durumunu yansıtarak, bu firmanın bünyesinin sağlam olup olmadığını gösterir. Gelir tablosu ise yatırımlar açısından büyük önem taşır, çünkü gelir tablosu firmanın tüm sene için çalışma faaliyetlerinin ayrıntılarını gösterir. Böylece gelir tablosu firmanın gelecekte nekadar başarılı olacağını tahminde de değerli bir yol göstericidir (22).

Gelir tablosu bir işletmenin belirli bir hesap döneminde yapılan işlemler sonucunda elde ettiği gelir ve giderleri birbiri ile bağlantılı ve tasnifli bir şekilde düzenleyen işletme kâr veya zararını saptayan bir tablodur. Gelir tablosunun başlıca özelliği bu tabloda yer alan rakamların brüt esasına dayanılarak elde edilmiş olmasıdır. Bunun dışında gelir tablosunun başlıca özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (23):

— Giderler ve hasılatın muhasebe kayıtları içinde mahsubu öngörülür.

— Gelir tablosu, kâr ve zarar hesabının bir benzeri olmayıp özellikle bütün hesapların kapanmasından sonra muhasebe dışında ayrıntılı olarak brüt tablo şeklinde düzenlenir.

— Rapor biçiminde düzenlenmiş bir tablodur.

— Bilançonun statik karakterine karşılık gelir tablosu dinamik karakterli bir mali tablodur.

---

(22) How to Read a Financial Report, Merrill Lynch, Pierce, Fenner and Smith Inc., 1962, s. 25.

(23) Özaslan, İ.: a.g.e., s. 347.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Gelir tablosunda sadece net gelir değil onun meydana gelmesinde olumlu veya olumsuz yönde rol oynayan daha pekçok kalem yer alır. Gelir ve gider hesaplarının incelenmesinden amaç (24);

— İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini incelemek,

— Gizlenmiş veya ihmal edilmiş durum ve kalemleri ortaya çıkarmak,

— Sermaye ve gelir harcamalarında izlenen yolun makul olup olmadığını ve doğruluğunu araştırmak,

— Dönemsellik kavramının işlerliğini saptamaya çalışmak,
— Değişmezlik kavramına olan bağlılığı anlamaya çalışmak ve
— Gelir tablosunda beyan olunan hususların geçerli ve doğru olup olmadığını tayin etmektir.

İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİ, YENİDEN DÜZENLEME KOMİSYONUNUN GELİR TABLOSU örneği aşağıdaki gibidir:

GAYRİSAFİ SATIŞ HASILATI		
Mal ve hizmet satışları	.....	
Alınan sübvansiyonlar	.....	
Vergi iadeleri	.....	
TOPLAM		.....
HASILATTAN İNDİRİMLER		
Kasa iskontosu	.....	
İadeler	.....	
Diğer indirimler	.....	
TOPLAM		.....
SAFİ SATIŞ HASILATI		.....
SATIŞLARIN MALİYETİ		— .....

(24) Çömlekçi, F.: a.g.e., s. 159-160.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GAYRİSAFİ SATIŞ KÂRI (veya ZARAR) .....

DEVRE GİDERLERİ

Araaştırma ve geliştirme giderleri .....
Pazarlama satış ve dağıtım giderleri .....
Genel idare giderleri .....

TOPLAM .....

İŞLETME FAALİYETİ KÂRI veya ZARAR .....
FAALİYET DIŞI HASILAT VE KÂRLAR
Faiz gelirleri .....
İştiraklerimizin kâr payları .....
Geçmiş yıllara ait gider ve zararlardan tahsilat — ..... + ...

FAALİYET DIŞI GİDERLER VE ZARARLAR

Faiz giderleri .....
Geeçmiş yıllara ait gider ve zarar .....
Muhtemel zarar ve gider karşılık ..... — .....

DÖNEM KÂRI (veya ZARARI) .....
KURUMLAR VERGİSİ, KANUNİ YÜKÜMLÜLÜKLER, — .....

DİĞER KÂR PAYLARI VE İKRAMİYE
KALAN KÂR (veya ZARAR) .....

320. Gayrısafi Satış Hasılatı

İşletmenin olağan faaliyetleri sonucu satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan veya alınacak olan toplam değerlerden satış iskontoları düşüldükten sonra kalan tutar olup şu ana hesapları kapsar:

— Mal ve Hizmet Satışları Hasılatı,

— Sübvansiyonlar ve

— Vergi İadeleridir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3200. Mal ve Hizmet Satışları Hasılatı

Bu hesaplar, alıcı gruplarına göre açıldığında ve düzenlendiğinde, bu gruplar altında mal ve hizmet çeşitleri; mal ve hizmet çeşitlerine göre düzenlendiğinde ise, alıcı grupları gösterilmelidir. Alıcı gruplar, resmi daireler, KİT'ler ana teşekkül, müesseseler, iştirakler diğer yurtiçi ve yurtdışı alıcılardır.

3201. Sübvansiyonlar

Hükümetin ekonomi politikasına uyma zorunluğu karşısında oluşan veya oluşacak olan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek üzere verilen sermaye katkısı niteliğinde olmayan Hazine yardımlarını kapsamakta olan sübvansiyonların, hesaplanma şekli, amaca ve mevzuata uygunluğu bakımlarından incelemesi yapılır. Satışla ilgili sübvansiyonların yılı içinde usulüne göre bu hesaba intikal ettirilip ettirilmediği araştırılır. İşletme finansman açığının kapatılması amacıyla yapılan ve öz kaynak niteliğinde ve borç olmayan Hazine yardımları burada yer almamalı ve «Faaliyet Dışı Hasılat ve Kârlar»a kaydolunmalıdır.

3202. Vergi İadeleri

Denetici, vergi iadelerinin yılı içinde tahakkuk ettirilip hesaplara alınıp alınmadığını, oranlarının ve tutarlarının mevzuata ve amaca uygun olup olmadığını araştırır.

321. Hasılattan İndirimler

Daha önce Gayrısafi Satış Hasılatı hesaplarına alacak kaydedilmiş tutarlar, Hasılattan İndirim Hesaplarına borç yazılabilirler. Bu gruptaki başlıca ana hesaplar şunlardır:

— Satış Vergileri,

— İadeler,

— Kasa İskontosu ve

— Diğer İndirimlerdir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3210. Satış Veergileri

Satış vergileriyle ilgili yapılacak araştırmalar şunlardır:

— Satışla ilgili olarak devlet adına alıcılardan tahsil edilen veya edilecek olan vergilere ait matrahın doğru saptanıp saptanmadığı ve yılı içinde tamamen tahakkuk ettirilip ettirilmediği,

— Satış vergilerinin çeşitleri,

— Satışla ilgili olmayanların bulunup bulunmadığı,

— Azaltma çarelerinin araştırılıp araştırılmadığı ve

— Satış toplamına oranı ve geçen yılla farkları incelenir.

3211. İadeler

İade giderleri ve malda meydana gelen hasar tutarları dışında, satılan malların süresi içinde iade edilen kısmının fatura tutarını kapsar.

Ayrıca hizmet satışlarından, peşin alınan ücretin hasılat hesaplarına kaydedilmiş olması halinde, vazgeçen alıcılaarın ücretlerinin hasılattan indirimlerinin izleneceği ve kuruluşların gereksinimlerine göre bölümlenecek hesapları kapsar.

3212. Kasa İskontosu

Kredili satışlarda, alıcının, mal bedelinin vadesinden önce ödemeyi kabul ettiği hallerde, alıcıya peşin ödemede bulunulduğu için, belirli oranlarda yapılan indirimleri kapsar.

3213. Diğer İndirimler

Diğer İndirimler; siparişin yerine başka çeşit, hatalı, eksik mal gönderilmesi, hasarlı olması gibi nedenlerle mal iade edilmeden katlanılan giderlerin veya mal çeşitlerine sürüm sağlamak amacıyla yapılan indirimlerin kaydedildiği bir hesap olup, denetici için önemli olan bu kalemlerdeki tutarların normal ölçülerin üstünde bulunup bulunmadığını araştırmaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

322. Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti

Bu grubun ayrıldığı ana hesaplar şunlardır:

— Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti,

— Fark Hesapları,

— Değişmeyen Genel İmal Giderleri ve

— Dağıtılmayan Giderlerdir.

Denetlenen kuruluş satılan malın maliyetini hangi yöntemle hesaplıyorsa incelemenin de aynı yoldan gidilerek yapılması gerekir. KİT'lerde tekdüzen muhasebe sistemini uygulayan kuruluşlarda plânda yer alan hesapların usulüne göre yürütülüp yürütülmediğine bakılır.

323. Dönem Giderleri

Başlıca ana hesaplar şunlardır:

— Araştırma ve Geliştirme Giderleri

— Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları

— Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

— Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları

— Genel İdare Giderleri ve

— Genel İdare Gider Farklarıdır.

Dönem giderleri, mamulün üretim maliyeti ile doğrudan doğruya ilgili olmayıp, işletme faaliyetlerinden doğan geliri ortaya çıkarmak için gayrısafi satış kârından düşülür.

Denetici bu gruptaki hesap ayırımlarının doğru yapılıp yapılmadığını ve giderlerin yerinde ollup olmadığını inceler.

Fark hesapları, standart ve önceden saptanmış maliyet usullerinin uygulandığı durumlarda kullanılır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Genel idare giderleri işletmenin faaliyeti için gerekli fakat üretimle doğrudan ilgili olmayan görevler için yapılan giderlerin tutarlarını kapsamalıdır.

324. Faaliyet Dışı Hasılat ve Kârlar

Başlıca ana hesaplar şunlardır:

— Faiz ve Komisyon Gelirleri,

— Müesseselerden Devralınan Kârlar,

— İştiraklerden Alınan Kâr Payları,

— Karşılıklardan Kullanılmayan Kısım,

— Geçmiş Yıllara Ait Gelir ve Kârlar ve

— Diğer Hasılat ve Kârlardır.

3240. Faiz ve Komisyon Gelirleri

Faiz gelirleri; kısa ve uzun vadeli malî yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerini, komisyon gelirleri; peşin ödemeler nedeniyle yapılan alımlardan, başkasına ait mal satışlarından ve benzeri hizmetlerden sağlanan hasılat tutarlarını kapsar.

3241. Müesseselerden Devralınan Kârlar

Bu hesapda yer alan tutarlar, ilgili bulundukları müesseselerin bilânço kayıtlarıyla karşılaştırılarak incelenir.

Teşekküllere bağlı müesseselerin safi dönem kârlarından yedekler ayrıldıktan sonra kalan kısım, teşekkül merkezi tarafından bu hesaba kaydedilir.

3242. İştiraklerden Alınan Kâr Payları

Bu hesapta yer alan kayıtlar ilgili bulundukları iştiraklerin kayıtlarıyla karşılaştırılarak incelenir. İştiraklerdeki sermaye pay-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

larının ve cüzdandaki hisse senetlerinin satışından doğan kârlar arızi satış kârlarıdır ve bu hesapta incelenmemelidir. Kuruluşların iştirakler hesabına kayıtlı ortaklıklarından alınan kâr payları bu hesapta izlenir. Çeşitli nedenlerle kuruluşun portföyündeki hisse senetlerinin kâr payları ise diğer hasılat ve kârlar hesabında yer almalıdır.

3243. Karşılıklardan Kullanılmayan Kısım

Karşılıkların tasfiyesi nedeniyle ortaya çıkan lehte farklar bu hesapta izlenir.

3244. Geçmiş Yıllara Ait Gelir ve Kârlar

Bu hesaptaki tutarların zamanında muhasebeleştirilememe nedenleri, bu duruma karşı alınan önlemler, dönem sonucuna etkisi, muhasebeleştirilmeden önce gerekli onayın alınıp alınmadığı konuları araştırılır.

3245. Diğer Hasılat ve Kârlar

Arızi satış kârları; işletmenin kuruluş gayesi dışında, arızi olarak üçüncü kişilere satılan stokların, duran varlıkların, iştiraklerdeki sermaye payları ile portföydeki hisse senetlerinin ve görülen hizmetlerin maliyeti ile satış tutarları arasındaki lehte farklar tutarını kapsar.

Denetici arızi satışların usulüne göre yapılıp yapılmadığı ve değerlendirilmelerinin gerçeğe uyup uymadığını araştırır.

İşletme finansman açığının kapatılmasına yönelen ve öz kaynak niteliği taşımayan Hazine yardımları olarak sübvansiyonlar kuruluş faaliyetleriyle doğrudan doğruya ilgili değildir.

İşletme lehine doğan tazminat ve ceza gelirleri de arızi kârlar içindedir ve bu gelirlerin dayanaklarına uygunluğu önemlidir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yabancı paralarla, yabancı para üzerine düzenlenmiş senetlerin alım satımından doğan lehte farklar, kambiyo kârları olarak bu bölümde yer almalıdır.

325. Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar

Başlıca ana hesaplar şunlardır:

— Faiz ve Komisyon Giderleri,
— Çalışmayan Kısım Giderleri,
— Karşılık Giderleri,
— Geçmiş Yıllara Ait Gider ve Zararlar ve
— Diğer Gider ve Zararlar.

Faaliyet dışı gider ve zararlar işletmenin olağan faaliyetleri dışında arızi işlemlerden doğmuş olmalıdır.

3250. Faiz ve Komisyon Giderleri

Faiz giderleri; borç alınan paralar karşılığında yüklenilen ve maliyetle ilgili olmayan giderler, komisyon giderleri ise; alımlar, satışlar ve çeşitli hizmetlerden dolayı aracılara yapılan ödemeleri kapsayan giderlerdir.

Denetici saptanan faiz ve komisyon oranlarının piyasa koşullarına uygunluğu, ödünç alma türlerinin faiz oranları, faiz ve komisyonların hesaplanmalarının doğruluğu üzerinde durur.

3251. Çalışmayan Kısım Giderleri

Üretim ve yatırım faaliyetlerine katkısı olmayan duran varlık amortismanları ve bu varlık kısımlarına ilişkin giderlerle, üretim biriminin çalışmayan zamana ait giderlerini kapsar.

3252. Karşılık Giderleri

Şüpheli Alacaklar Karşılık Giderleri; tahsili şüpheli hale gelmiş senetli ve senetsiz alacaklardan doğacak tahmini zararlar

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

için ayrılan karşılık giderlerini (bu giderleri satışların maliyetine yüklemeyen kuruluşlarda) kapsar.

Aktifle İlgisiz Karşılık Giderleri; bilânçoda yer almamış olan, işletmeye yönelmiş taahhütlerden doğacak zararların karşılık yoluyla gider kaydedildiği hesaptır.

Denetici, karşılıkların saptanan esaslara ve gereklere uygun biçimde ayrılıp ayrılmadığını, ne gibi sebeplerle tesis edildiğini ve yeterli olup olmadığını araştırır.

Hisse Senetleri ve Tahviller Değer Düşüklüğü; Bu değerlerin dönem içinde ve envanter sırasında öngörülen değer düşüklüğü karşılıklarını kapsar.

3253. Geçmiş Yıllara Ait Gider ve Zararlar

Denetici bu hesaba kaydedilen tutarların zamanında muhasebeleştirilememe nedenleri, bu duruma karşı alınan önlemler, dönem sonucuna etkisi ve muhasebeleştirilmeden önce gerekli onayın alınıp alınmadığı konularını inceler.

3254. Diğer Gider ve Zararlar

Arızi Satış Zararları; işletmenin kuruluş amacı dışında, arızi olarak üçüncü kişilere satılan stokların, duran varlıkların, iştiraklerdeki sermaye payları ile portföydeki hisse senetlerinin ve görülen hizmetlerin maliyeti ile satış tutarı arasındaki aleyhte fark tutarını kapsar.

Denetici arızi satışların usulüne göre yapılıp yapılmadığı, değerlendirmelerin gerçeğe uygun olup olmadığını araştırır.

Duran varlık bölümündeki kuruluş giderleri ile ilgili olarak ayrılan itfa payları «Kuruluş Giderleri Amrotismanı» hesabında izlenir.

Vergi, satış, satın alma gibi konularda üçüncü kişilerle ilişkilerden işletme aleyhine doğan her türlü tazminat ve cezalar «Tazminat ve Ceza Giderleri» hesabındadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yabancı para ve yabancı para yerine kullanılan senetlerin alım ve satımında meydana gelen aleyhte farklar Kambiyo Zararları olarak bu bölümde yer alır.

Diğer gider ve zararlar içindeki bağış ve yardımların mevzuata uygun olması gerekmektedir.

Öğrenci Okutma Giderleri hesabı; teşebbüs adına yurtiçi ve yurtdışında okutulacak öğrenciler için yapılan harcamalar ile diğer eğitim, aydınlatma gibi okulların giderlerini yüklenen veya bu çeşit okulların giderlerine katılan teşebbüs giderleri burada yer alır.

326. Dönem Kârı (veya Zararı)

Kuruluşların parlementonun onayına ve genel görüşmesine sunulacak dönem sonucu, dönem kârı veya zararıdır.

Dönem kârı (veya zararı) hesabı, kuruluşun gelir hesapları ile gider ve zarar hesapları kalıntılarının aktarılarak, dönem kârı veya zararının saptanacağı hesaptır.

YDK, KİT'lerde mali denetime esas olan geleneksel bilanço ve gelir tablolarının incelenmesini, yukarıda da gördüğümüz gibi belirlenen esaslar dahilinde, kendine özgü yöntemleriyle en iyi biçimde gerçekleştirmeye çalışırken, bu kuruluşun örgütsel yapısı, yasalar ve çalışma koşulları yönlerinden karşısına çıkan engellerin giderilmesi mali denetimden beklenen yararı sağlayacaktır. Böylece Yasama Organının onayına sunulacak raporlar daha verimli bir biçimde gerçekleştirilmiş olacağından, Yasama Organının değerlendirmeleri daha tutarlı ve etkili olacaktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Karma ekonomik düzeni benimsemiş bir ülke durumunda olmanın doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmış bulunan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin, dinamik bir süreç içinde çeşitli sorunlarının olması doğaldır. Bu sorunlara, sürekli olarak dünyada ve Türkiye'de değişen ekonomik koşullar içerisinde uygun çözümler getirilmeğe çalışılmaktadır. Gözönüne alınması gereken en önemli noktalardan biri, sorunlara getirilecek çözümlerin ve bu kuruluşlarla ilgili olarak uygulanan veya uygulanması düşünülen modellerin, etkin bir denetim düzeni kurulmadan işlerlik kazanamayacaklarıdır. Denetimin etkin olmasının koşullarını KİT'ler için gerçekleşetirmek olanağının bulunmayışı, bu kuruluşların sorunlarının esas nedenidir.

KİT'lerin, kullandıkları kaynakların büyük kısmının kamu fonlarından oluşması, ekonomik ve sosyal hayatta temel fonksiyonlarla yükümlü olmaları, bazen ulusal savunma ve sağlığı, bazen ulusal bağımsızlığı ve güvenliği üstlenmiş olmaları nedeniyle, kamunun denetimi altında bulundurulmaları zorunluluğu, tartışılmadan kabul edilen bir özelliktir.

Ülkelerin çoğunda KİT'lerin yeknesak denetimi için özel örgütler kurulmamıştır. KİT'lerin anonim şirketler tipinde örgütlendirildiği ülkelerde KİT'ler, ticaret yasalarının anonim şirketler için öngördüğü düzen içinde denetlenmekte ve Yasama Organına bu sonuçlar sunulabilmektedir. Yasama Organınca KİT'lerin denetlenmesi, bütün dünyada kabul edilen temel ilkedir, çünkü Yasama Organı, kamu fonlarının oluşum ve harcama kurallarını saptayan makamdır. KİT'lerin denetimi için özel bir uzman kuruluş geliştiren ülkelerde, bu kuruluşlarda görev yapan kişiler düz bürokrat ya da salt hukukçu olmayıp, işletmenin çeşitli alanlarında teorik ve pratik bilgi ve deneyimi olanlar arasından seçilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Türkiye, KİT'lerin denetimi ile ilgili özel bir örgüt kuran ilk ülkedir. Özel ve uzman denetim organının gerekliliği genel kabul gören bir ilkedir. Ancak bu organın kime bağlanacağı konusunda uygulamalar çeşitli olduğu gibi, aynı ülkede zaman içinde ciddi değişmeler olmaktadır. Uzmanlık kurulunun rapor etme sistemleri ve raporların görecekleri işlemler, ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir. Ayrıca, denetleme kurulundan çıkan kolleektif veya kişisel raporun, Yasama Organına ulaşmasında farklılıklar vardır. Bu farklılık, kurulun bağlılık biçiminden kaynaklanabilmektedir.

Biçim bakımından, Yasama Organının denetiminde, ülkeler arasında ve aynı ülkede farklı dönemlere göre çok çeşitlemeler vardır. Yasama Organınca denetim safhasında, bu organ bünyesinde özel bir birim oluşturulması genel kabul gören bir ilkedir. Ancak, bu özel birimin yapısında da değişik şekiller vardır. Daha yaygın olan uygulama, Yasama Organının bünyesinden özel bir komisyonu KİT denetimi ile görevlendirmektir. KİT'lerle ilgili olarak denetim kurulundan veya örgütünden, doğrudan ya da hükümet eliyle gelen raporlar, bu komisyonda tartışılarak değerlendirilebilmekte ve aklanıp aklanmama buna göre belirlenmektedir.

Türkiye'de KİT'lerin denetiminin, ancak ana hatlarıyla doğru olduğu söylenebilir. Ekonomik denetim, sonuçlarla, yani çeşitli standartlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirleyen gözlemlerle yapılmakta ve daha çok yönetimi üstlenen ekibin dürüstlüğü, bilgisi, gayreti, yetenekleri üzerinde yoğunlaşarak denetimin bir çeşit müşavirlik kıymeti gibi oluşup gelişmesine neden olmaktadır.

Ülkemizde KİT'lerin denetimi teorik olmaktan ileri gidememiştir. BYDK, dünyanın en eski KİT denetim örgütü olmasına rağmen bugüne dek yeterince etkili olduğu söylenemez. Bunun suçu temelde hükümetlerindir. Hükümetler bu kurulu yüksek düzey bürokratları için kadro temin edilen bir yer yapmışlardır. Bu ortamda yaşayan Denetleme Kurulu üyelerinin sonuç almaması normaldir. KİT yöneticileri de YDK'yı yeterince ciddiye almayı düşünmemişlerdir. Bu düşünceyle denetime, görünmez ve açık-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

lanması güç engeller çıkarıldığı da bir gerçektir. Bazı durumlarda, işin önemle üzerinde duran denetçilerin, belli bazı yöntemlerle üst düzeyden engellendiği de olmuştur.

Denetim organının, yönetime bağlı olmadığı takdirde, daha etkili bir denetim yapabileceği gerçeği, YDK'nın örgütsel yapısının sağlıksız olabileceği kanısını doğurmaktadır. Hükümete bağlı bir denetim biriminin, hükümetin sorumlu olduğu KİT'lerin denetiminde ne kadar bağımsız davranabileceği tartışılabilir. YDK'nın yürütme ile olan bağlarından dolayı, yansız ve etkin bir denetim yapabilmesi oldukça güçtür. Yapılacak olan denetim, genellikle yürütme organının istekleri paralelinde olacağından, denetimin ağırlığı, yasamadan çok yürütmenin güdümüne bırakılmış olacaktır. KİT'lerin büyük gücüne kumanda eden idareler, siyasal çıkar gruplarıyla gizli veya açık ittifaklara girdikleri zaman, her türlü ihmalin, takdir hatası örtüsü altında tutulması mümkün olacaktır.

YDK'nın üye ve uzmanları hükümetlerce seçilmekte ve çalışma güvenceleri bulunmamaktadır. YDK'nın görevleri yoğun, sorumlulukları ağır, fakat yetkileri azdır. YDK, denetlenen kuruluşlara ait bilanço ve sonuç hesaplarının kabul veya reddi ile yöneticilerinin ibra edilip edilmemeleri konusunda öneride bulunamamaktadır.

Türkiye'de bir denetim çokluğu ve denetim kargaşası vardır. KİT'lerde denetimin tekdüzen olmaması, bu kuruluşların işlevleri üzerinde farklı etkiler yaratmaktadır. Örneğin; ortaklık İDT'lerde, denetçi ve genel kurul denetiminin biçimsel olması olgusu, bu kuruluşların kurum İDT'lere oranla yönetimlerinde denetime karşı daha az duyarlı olmaları sonucunu doğurmaktadır.

KİT'lerde, ilgili bakanlık raporlarının uygulanması, teşebbüs özerkliğini bozarak KİT sistemini de genel ve katma bütçeli daireler gibi hiyerarşik bir kategori haline getirmektedir.

Denetimle ilgili olarak, diğer bir güçlük de KİT'lerin tanımından kaynaklanmaktadır. KİT'lerin, tanımları nedeniyle, açık kapılardan yararlanma olanakları vardır. Anayasa, KİT tanı-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

mında, sermayenin kamuya ait olması ölçüsünü esas almıştır. Kamu, tanımda dar tutulmuş, genel ve katma bütçeli idarelere ait sermayeler gözetilmiştir. Çoğunluk bunlara ait olduğunda KİT oluşmaktadır. Oysa ki, idari vesayet nedeniyle, bakanlıkların ya da daha genelde hükümetin büyük ölçüde etkisinde olan yerel idareler ve belediyeler vardır. Özellikle siyasal parti dönemlerinde, bir siyasi parti genel seçimde çoğunluğu elde ettiği zaman, genel ve katma bütçelerle belediyeler karması ekonomik kurumlar oluşturma olanağını elde etmekte ve özü KİT olan fakat yasal olarak KİT dışında kalan kuruluşlar oluşturulabilmekte ve bunları yasama organı veya diğer kamu denetimi alanı dışında tutabilmektedir.

KİT'lerin denetiminde, dış denetim ile iç denetim birlikte yürütüldüğü taktirde, etkinliğin arttırılması şansı daha büyük olacaktır. KİT'lerin kendi müfettişleri vardır. Bunlar, bünyeyi yakından bildiklerinden ve iç haberler edinme olanakları bulunduğundan, gerçeğe daha yakın bulgular edinebilmektedirler. Ancak, bunların, daha sonra yönetici olabilme olasılığı oldukça yüksek olduğundan, iç denetim işlevinde sapmalar olabilecektir.

KİT'lerin kendi denetim organları, genellikle sosyal bilimler eğitimi görmüş kadrolardır. Böyle olması yüzünden bazı teknik konulara girilememiştir. Ayrıca, bu denetim organlarında teknik personel-sosyal bilimci kutuplaşması ortaya çıkmakta, bu da denetimin kalitesinin düşmesine yol açmaktadır.

KİT'lerin iç ve dış denetiminde olumsuzluklara yol açan ana nedenleri kısaca gördükten sonra, aşağıda, bu sorunları çözmeye yönelik bazı öneriler getirilmeğe çalışılmıştır. Bilindiği gibi, geleneksel mali tablolar olan bilanço ve gelir tablolarının denetiminde gayet başarılı bir yöntem uygulayan YDK, sadece dönem sonu mali denetimi gerçekleştirmekle kalmayıp, ekonomik değerlendirmelere de yer vermektedir. Ancak, denetimi yapanların, bulunacak sonuçların iyi değerlendirileceğine inanmaları gerekir. KİT denetiminde bu inanç, Türkiye'mde çok azdır. Ayrıca, denetimle ilgili görev alacak kadro veya kişilerin, denetleyecekleri konuları icracılar kadar iyi bilmeleri zorunludur. Bu ise, uygulamada yerine getirilmesi çok güç bir koşuldur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

KİT'lerin denetimi, bütün dünyada tartışılan bir konudur. Bazı ülkelerin anayasaları, bu konuda özel hükümler getiren yasalar düzenlemiştir. Türkiye'de 1961 Anayasasının 127. ve Yeni Anayasanın 165. maddeleri «KİT'lerin yasama organınca denetlenmesi kanunla düzenlenir» ilkesini getirmiştir.

Önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:

— KİTlerin yasama organınca denetlenmesi temel ilke olarak kabul edilmeli, ancak büyük ölçüde uzmanlık işi olan bu görev yasama organı adına uzman bir örgüt eli ile yürütülmelidir.

— Örgütün meydana getireceği rapor, uzmanın değil, çalıştığı kurumun kollektif görüşü ve bulgusu niteliğinde olmalıdır.

— Denetleme kurulundan çıkan rapor, doğrudan yasama organının yetkili makamına sunulmalıdır.

— YDK'nın hazırladığı raporların, ancak süresinde gerçekleştirildiği taktirde etkili bir kontrol aracı olacağı bilinmelidir.

— YDK üyelerinin atanmaları, objektif ölçülerle ve kendi içerisinden olmalıdır.

— Raportör ve uzmanlardan oluşan YDK başkan ve üyeleri, sayıştay başkan ve üyeleriyle aynı hukuki ve mali olanaklara sahip olmalıdır.

— YDK, denetlenen kuruluşlara ait bilanço ve sonuç hesaplarının kabul veya reddi ve yöneticilerin ibra edilip edilmemeleri konularında öneride bulunabilmelidir.

— Doğrudan TBMM'ne sunulacak olan YDK raporları, yasamanın denetiminde esas alınmalı ve yasama organı KİT'lerin denetimine ilişkin anayasal görevini bu şekilde yerine getirmelidir.

— Bu anayasal görevin belirli bir sürede tamamlanması zorunlu olmalıdır. Bugüne kadarki uygulamalarda TBMM KİT karma komisyonunda tartışılan sonuçların

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

uzun zaman alması denetimden beklenen yararı sağlayamamıştır.

— YDK denetiminde, tahkikat ve takibat yetkisine sahip olmalı, denetim sadece yasalara ve formaliteye uygunluk yönünden değil, ekonomik ve teknik değerlendirmeler yönünden de olmalıdır. Bu nedenle, denetim görevlilerinin sınai ve ticari kuruluşların çalışmaları hakkında bilgili ve deneyimli olmaları gerekir.

— YDK, KİT'lerin kârlılık ve verimlilik esaslarına uygun çalışıp çalışmadığını incelediğinden, kârlılık, verimlilik ve etkinlik konularında yeni kriterler getirilmelidir.

— Yürürlükteki yasaların içerisine, kârlılık ve verimlilik amaçlarıyla birlikte, hizmet gayesi de ilke olarak benimsenmeli ve buna göre bir düzenleme yapılmalıdır.

— YDK, dönem sonu mali denetim faaliyetlerine ve ekonomik değerlendirmelere; kuruluşların günlük işlerine karışmama ve karar serbestilerini koruma şeklinde beliren çağdaş işletme denetimi ilkelerinin ışığında devam etmelidir.

— Denetimde merkeziyetçilik esas alınmalı, ancak KİT'lerin bilanço rakamları ile defter kayıtları ve işlemlerine ait dosyalar kuruluşların kendilerinde denetlenmeli, işletme faaliyetlerinin incelenmesi de kuruluşlarda yapılmalıdır. Çünkü, işletme faaliyetlerinin teknik, mali ve idari yönden ve gerektiği biçimde eğitilmiş elemanlarca ve yerinde incelemesi yapılmadan olumlu bir sonuca varmak mümkün olmayacaktır.

— KİT'lerin kendi bünyelerindeki iç denetim organı, yetenekli elemanlardan oluşmalı ve bu elemanlar iş yönetimi alanında yetişmiş olmalıdır.

— İç denetim organı, dar kadrolu revizyon ve değerleme birimleri olarak kurulmalıdır.

— Devlet - KİT ilişkileri, kamuoyunun açık denetimine olanak vermeli ve güncel politika dışında tutulmalıdır. Böylece, YDK, KİT'lerle ilgili sorumluluğu bulunan ana örgüt olarak kamunun denetimine girmelidir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

— KİT'lerin işleyişleri sırasında saptanan eksiklik ve kanunsuzlukların düzeltilmesi ile ilgili temenni ve önerilerin yerine getirilmesi konusunda amir hükümler bulunmalıdır.

— KİT'lere ait bilanço ve sonuç hesaplarında yöneticilerin ibra edilip edilmemeleri hakkındaki değerlendirmeler, ortaklık İDT'ler bakımından TTK ve özel kanunlardaki hükümlere rağmen YDK'ya ait olmalıdır.

— KİT'lerin mali durumlarını inceleyen Denetim Raporları ve malli tabloların kamuya açıklanması suretiyle, gerek KİT yöneticilerinin gerekse siyasi iktidarların kamu oyunca izlenmesi sağlanmalıdır.

— YDK'nın biran önce kuruluş kanunu çıkarılmalıdır.

Yukarıda özet olarak açıkladığımız gibi KİT'lerin denetiminde uyulması gereken, başka bir deyimle olmasını yararlı gördüğümüz hususların gerçekleşmesi halinde, ülkemiz milli gelirinde büyük bir katkı payı olan bu kuruluşlaarın, bünyelerinin arzulanan şekilde düzeleceği kanısındayız.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5. YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akarçay, Vural, Türkiye'de, Devlet Muhasebesi ve Uygulaması, İstanbul, 1980.

Akgüç, Öztin, «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Bugünkü Sorunları ve Çözüm Yolları», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981.

Akgüç, Öztin, Mali Tablolar Analizi, İstanbul, 1979.

Alkin, Erdoğan, «KİT Sorunu», Para Dergisi, Ekim 1981.

Arkın, Herbert, Handbook of Sampling For Auditing and Accounting, Mc Graw Hill, Inc., USA, 1974.

Arkun, Osman, Fikret, İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İstanbul 1980.

Ataman, Ümit, «Bilançoların İnceleme ve Eleştiriye Hazırlanması», İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, İstanbul, 1974.

Aysan, Mustafa, «Geleceğin Şirket Tiplerinde Denetim Sorunları», Geleceğin Şirket Tipleri, Yönetim, Finansman ve Denetim Sorunları Semineri, İTO İstanbul, 18-19 Ekim 1979.

Aysan, Mustafa, «Atatürk ve Ekonomi Politikası» İşletme Fakültesi Dergisi, İstanbul, 1978.

Aysan, Mustafa, «İktisadi Devlet Teşekkülleri Nereye Gidiyor?» Milliyet Gazetesi, 5 Mart 1979.

Aysan, Mustafa - Özmen, S., KİT, Türkiye'de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, İstanbul, 1981.

Aysan, Mustafa, Türkiye'de Devlet İşletmeciliği, İstanbul, 1973.

Aysan, Mustafa, «Hesap Vaziyeti ve İnceleme Tablolarının Doldurulması», Bankaların Açacakları Kredier İçin Talep

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Sahiplerinden Alacakları Hesap Vaziyeti ve Tahlil Esasları Semineri, Ankara 1963.

Babüroğlu, Selahaddin, «KİT'lerin Sorunları», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981.

Baklacıoğlu, Sadık, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Genel Esaslar, Çeşitli Ülkelerde, Türkiye'de, Ankara, 1976.

Çömlekçi, Ferruh, Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 1978.

Durmuş, Ahmet Hayri, Mali Tablolar Tahlili, İstanbul, 1981.

Dündar, Aydın, «KİT'lerin Sorunları ve Çözüm Yolları, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981.

Eriç, Daniyal, «KİT Sorunu ve Ekonomi», Milliyet Gazetesi, 4.9.1981.

Ete, Muhlis, «İktisadi Devlet Teşekküllerinin Murakabesi», İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1968.

Giritli, İsmet, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1968.

Gürbüz, Hasan, Muhasebe Denetimi - I Genel Esaslar, İstanbul, 1982.

Gürcan, Abdülhak, «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Sorunları ve Yeniden Düzenlenmesi», «2. Türkiye İktisat Kongresi I» «Kalkınma Politikası» Komisyonu Tebliğleri 2-7 Kasım 1981.

Hamitoğulları, Beşir, «Kamu Kesimi ve Sanayileşme» Cumhuriyetin 50'nci Yılında Türkiye'de Sanayileşme ve Sorunları Semineri, Ankara 28-31 Ocak 1974, Ankara, 1975.

Hiçşaşmaz, Mazhar, İşletme Hesaplarının İncelenmesi, Ankara, 1974.

Hirş, E., Ticaret Hukuku Dersleri, İstanbul, 1946.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Holmes, Arthur, W. - Owermyer Wayne, S., Muhasebe Denetimi, «Auditing» Standartları ve Yöntemleri 1, Çeviren, Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975.

Jones, Aubrey, «Britanya'da Devletleştirilen Endüstriler», İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1968.

Kazgan, Haydar, «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Geçmişi ve Geleceği», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981.

Kırsaçlıoğlu, Naci, «Mali Denetim», Cumhuriyet Gazetesi, 13.7. 1981.

Lalik, Ömer, Finansal Muhasebe, Ankara, 1982.

Marsan, Ajmone, «İtalya'da İktisadi Devlet Teşekkülleri», İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1968.

Meigs, Walter, B. - Mosich, A.N. - Johnson, Charles, E - Keller, Thomas. F., Intermediate Accounting, Mc Graw. Hill Inc. USA, 1974.

Onar, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul.

Özaslan, İsmail, Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1980.

Öncel, Türkan, «Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi» Yeni İş Dünyası, Haziran 1982.

Özmen, Selahattin, «KİT'lerin Mikro Düzeyde Sorunları ve Çözümleri», 2. Türkiye İktisat Kongresi I «Kalkınma Politikası» Komisyonu Tebliğleri, İzmir 2-7 Kasım 1981.

Özmen, Selahattin, «Önemli Bir Sorun: Devlet - KİT İlişkileri, Örnek Modeller» Banka ve Ekonomik Yorumlar, Nisan 1981.

Özmen, Selahattin, Türkiye'de ve Dünyada İktisadi Devlet Teşekkülleri, Ankara, 1967.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Pamuk, Gündüz, «KİT'lerin Sorunları ve Çözümleri», Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları İstanbul, 1981.

Pekiner, Kamuran, İşletme Denetimi (İşletme Analizi). İstanbul, 1980.

Sağlam, Dündar, «KİT'ler Nasıl Sağlığa Kavuşur», Milliyet Gazetesi, 20.3.1980.

Sağlam, Dündar, Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Ankara, 1967.

Sağlam, Dündar, «Türkiye'de KİT Reform Çalışmalarının Değerlendirilmesi», 2. Türkiye İktisat Kongresi I «Kalkınma Politikası» Komisyonu Tebliğleri, İzmir 2-7 Kasım 1981.

Sağlam, Dündar, Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Yapısı ve Zarar Nedenleri, Ankara, 1980.

Sirvent, José, «İspanya'da İktisadi Devlet Teşekkülleri» Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1968.

Solaş, Çiğdem, Bankalarda İç Denetim Tekniği ve Türk Uygulaması, (Doçentlik Tezi), İstanbul, 1975.

Stettler, Howard, F, Auditing Principles, Prentice-Hall Inc, Englewood Cliffs, New Jersey, 1977.

Türen, Şeref, Devlet İşletmelerinin Halka Açılması, Wolkswagen Örneği, İstanbul, 1981.

Uras, Güngör, «KİT Sorunlarına Farklı Bir Yaklaşım» Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981.

Ülken, Yüksel, «Türk Ekonomisi ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri» Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Gelişimi, Sorunları ve Çözüm Yolları, İstanbul, 1981.

Ünalan, Sedat, Genel Muhasebe II, Ankara, 1968.

Wilson, R.M.S., Financial Control, A Systems Approach, Mc Graw Hill, Great Britain, 1974.

Yazıcı, Mehmet - Durmuş, Ahmet Hayri, Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İstanbul. 1973.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yenal, Ulvi, «KİT'lerin Durumu Derhal Ele Alınmalıdır» Tercüman Gazetesi, 7.2.1981.

Yozgat, Osman, İşletme Yönetimi, İstanbul, 1978.

Zorlu, Selahaddin, İktisadi Devlet Teşekküllerinde Mali Teftiş ve Mali Analizin Esasları, Ankara, 1969.

Accountant's Encyclopedia, Volume II, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, USA 1962.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetleme Kılavuzu, Ankara, 1976.

Cumhuriyetin 50. Yılında, Yüksek Denetleme Kurulu, Ankara, 1973.

Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, T.C. Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 1979.

DPT 1981 Yılı Programı.

How to Read a Financial Report, Merrill Lynch, Pierce, Fenner and Smith Inc. 1962.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Genel Sorunları ve Alınması Gereken Tedbirler, Ankara, 1981.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin, Milli Ekonomi Üzerindeki Yükü, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul, 1979.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve İştirakleri Yıllığı, 1975, T.C. Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği, Ankara, 1975.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve İştirakleri Yıllığı, 1978, T.C. Maliye Bakanlığı Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği, Ankara, 1979.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ortak Pazarda ve Türkiye'de İktisadi Devlet Teşekkülleri, İktisadi Kalkınma Vakfı, Ekim, 1974.

Rapor Sistemi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 1975.

Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Neşriyatı, Ankara, 1967.

Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri Sorunu, İstanbul Sanayi Odası, İstanbul, 1980.

Türkiye İktisadi Devlet Teşekkülleri Hakkında Rapor, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, 1961.

TÜSİAD, 1981 Yılına Girerken Türk Ekonomisi.

Yüksek Denetleme Kurulunun Denetimine Giren Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1972 Yılı Genel Raporu.

Yüksek Denetleme Kurulunun Denetimine Giren Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1977 Yılı Genel Raporu.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Fiyatı : 410 TL.