

## DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Kadir KARTALCI<sup>1</sup>

### ÖZET

Küreselleşme, bir çok alanı etkilediği gibi, kamu (mali) yönetiminde reform hareketlerinin de başlamasına sebep olmuştur. Türkiye de bu reform hareketlerinden etkilenecek kamu mali yönetimi ile ilgili bir dizi mevzuat değişikliğine gitmiştir. Bu yasalardan biri olan 5018 sayılı yasada ülkemizde mevcut kamu işletmeciliği türlerinden biri olan döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasına yönelik bir takvim belirlenmiştir. Bugüne kadar döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Üniversiteler tarafından bir takım çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan özellikle Maliye Bakanlığının yapmış olduğu çalışmalar dikkat çekici olmakla birlikte, yapılan çalışmalar reformdan daha çok döner sermaye işletmeciliğinin onarılmasından öteye geçememiştir.

**Anahtar Sözcükler:** kamu mali yönetimi, döner sermaye

## RESTRUCTURE OF CIRCULATING CAPITAL ENTERPRISES

### ABSTRACT

Globalisation, as it influenced in other spheres, has initiated reform movements in public financial management. By being affected from reform movements, Turkey has started a series of legislative amendments in public financial management. In the legislation numbered 5018, which is an example of amendments, a calander aiming at restructuring circulating capital enterprises, which is a present type of public management, was determined. Finance Ministry, Health Ministry and Universities have done a set of things related to restructuring circulating capital enterprises up to now. Among them, especially Finance Ministry has had remarkable achievements. However, the works having been done are not reforms but repairments of circulating capital enterprises.

**Key Words:** Public Financial management, circulating capital

## 1-GİRİŞ

Küreselleşme ve bilgi toplumuna geçiş süreci, verimli ve etkin yönetim usullerini, iyi uygulamalar adı altında, gelişmiş ülkeler yanında gelişmekte olan ülkelerin kamu ve özel kuruluşlarına da zorunlu kılmıştır. Bu süreçte öncelikle bazı gelişmiş ülkelerde kamu yönetiminde iyi uygulama örnekleri ortaya konulmuş, zamanla bu uygulamalar diğer ülkeler tarafından taklit edilmiştir. Bugün kamu ya da özel bir kuruluşun sadece kendi varlığını sürdürecektik kadar faaliyette bulunması yeterli olmamakta, sürdürülebilirliğin sağlanmasına yönelik olarak kaynaklarını verimli ve etkin olarak kullanması da gerekmektedir. Diğer taraftan bilgi toplumu sürecinin hızlanması kamu ya da özel kuruluşların yönetme usulleri ve süreçleri hakkında kamuoyunun daha fazla bilgilendirme ihtiyacını ortaya çıkarmış, bu durum yönetimlerde hesap verebilirlik ve şeffaflığın gelişimine katkı sağlamıştır.

<sup>1</sup> Yrd. Doç Dr. İnönü Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.

Uluslararası alanda kamu yönetimindeki değişime Türkiye de ayak uydurmuştur. Özellikle bankacılık sistemi kaynaklı 2001 ekonomik krizi sonrası bankacılık sistemini güçlendirmek için alınan önlemler yanında kamu mali disiplini sağlamaya yönelik çalışmalar dikkate değerdir. Bugün, devam eden Dünya ekonomik krizinden ülkemizin daha az etkilenmesinde yapılan bu reformların etkisi büyüktür (Maliye Bakanlığı, 2010:139).

Türkiye’de yapılan kamu mali yönetimi reformunun kapsamına dahil olan mali şeffaflık, hesap verebilirlik, performansa dayalı bütçeleme, kamu muhasebesi, borçlanma ve kamu denetimi kavramlarından bir çoğuna 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu temel oluşturmuştur. 5018 sayılı kanun, inceleme konumuz olan döner sermayeli işletmelerle ilgili reform çalışmalarının da dayanağını teşkil etmektedir.

Türkiye’de döner sermaye işletmeleri kapasite fazlasını değerlendirmek için kurulan ve hemen her alanda faaliyet gösteren kuruluşlardır. İlk örnekleri görülmeye başlandığı 1925 yılından itibaren her geçen yıl nicelik ve nitelik olarak artan döner sermaye işletmeciliği, bugün kamu yönetiminde önemli bir yer tutmaktadır. Bu önem hem döner sermayeye yüklenen görevlerin ağırlığından hem de bu ekonomik birimlerin kamu mali yönetiminin iktisadi açıdan önemli bir unsuru olmasından ileri gelmektedir.

Türkiye ekonomisinde ve kamu yönetimindeki ağırlıklı yerine rağmen döner sermaye işletmelerinin mali ve yönetilme disiplininden uzaktır. Bunun nedenlerinden en önemlisi döner sermaye işletmeleri ile ilgili kesin sınırları belirlenmiş bir mevzuatın olmayışı, var olan mevzuatın da dağınık ve anlaşılabilir oluşudur. Bunun bir sonucu olarak döner sermaye işletmelerinde mali disiplin, şeffaflık ve mali sorumluluk ve hesap verme sorumluluğu kaideleri uygulanamamıştır.

Farklı tarihlerde, farklı amaçlarla ve farklı hukuki düzenlemelerle faaliyete giren döner sermaye işletmeleri, uygulamada standart bir mali ve idari yapıdan uzaklaşmıştır. Örneğin bazı döner sermaye işletmeleri kurumlar vergisi ya da katma değer vergisi mükellefi iken bazıları istisna tutulmaktadır. Yine bazı döner sermaye işletmeleri karlarını Hazineye yatırmakla yükümlü iken bazılarının karları sermayelerine ya da bir sonraki yılın gelirlerine ilave edilmektedir. Bazı döner sermaye işletmelerinde karar ve yönetim fonksiyonu Yönetim Kurulu tarafından yerine getirilirken, bazılarında Merkez Müdürlüğü veya İşletme Müdürlüğü gibi farklı organlar tarafından yerine getirilmekte; bazılarında ise böyle bir organ bulunmamaktadır (Hazine Müsteşarlığı, 2009). Bu durumlar döner sermayelerin yönetilme ve onlardan beklenen işlevselliğin tam anlamıyla yerine getirilmesini zorlaştırmaktadır.

Bu makalede; Dünyada ve ülkemizde son yıllarda kamu yönetiminde süregelen yeniden yapılandırma hareketleri çerçevesinde döner sermaye işletmeciliği bakımından yapılan çalışmalar değerlendirilecek ve yapılan yenilenme hareketlerinin döner sermaye işletmelerinin sıkıntılarını giderme derecesi tespit edilmeye çalışılacaktır. Diğer taraftan yeniden yapılandırma hareketleri kapsamında döner sermaye işletmeleri için yapılması gerekenler hakkında öneriler geliştirilmeye çalışılacaktır.

## **2- KAMU MALİ YÖNETİMİNDE YENİDEN YAPILANDIRILMA**

Ülkelerin mali yönetimlerindeki değişimi gerekli kılan en önemli sebeplerden biri bozulan mali yapı ve mali disiplindir. Bu, genellikle sürekli artan bütçe açıkları ve bunun sonucunda meydana gelen yüksek iç ve dış borç kısır döngüsünden kaynaklanmaktadır. Bu durumdaki ülkelerin bütçe ödeneklerinin büyük bir kısmının faiz ve personel giderlerine ayrılmış olacağı düşünülürse, devletin gittikçe artan bir şekilde görevlerini başarmada zorlanacağı açıktır.

Ekonomik sorunların üstesinden gelmek için yıllardır uygulanan ekonomik ve mali yöntemler ile bu yöntemleri hayata geçiren yönetimlere güvenin azalmış olması reform hareketlerinin başlamasının bir diğer nedenidir.

1980'lerde yaşanan uluslararası borç krizleri ve 1990'lı yıllarda yaşanan finansal krizler de kamu mali yönetimi alanında reform çabalarını artırmıştır (Arın vd., 2000:21).

Kamu mali yönetiminde reform hareketlerinin hızlanmasında, bu alanda iyi uygulama örneklerinin görülmüş olması da etkili olmuştur. Özellikle daha önce mali sistemlerini reforma tabi tutup başarılı olmuş Yeni Zelanda, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç gibi ülkeler diğer ülkelerin mali sistemlerinin değişiminde, iyi uygulama örnekleri olarak, cesaret verici olmuşlardır.

Demokratik toplumlar, sürekli gelişen teknolojinin de etkisiyle mali yönetimle ilgili daha çok bilgiye ulaşma arzusunun bir sonucu olarak daha fazla şeffaflık ve özel sektördeki hesap verme sorumluluğuna yakın bir sorumluluk anlayışı beklentisi içine girmiştir. Bu durum mali yönetim sistemleri geri kalmış ülkeleri reform yapmaya zorlamıştır.

Kamu yönetiminde yeniden yapılandırma çalışmalarında küreselleşmenin katkıları yadsınamaz. Dünyada; kamu yönetimi anlayışında, üretim ve sermayenin uluslararası düzeyde serbestçe dolaşımı olarak tanımlanan (Bayramoğlu, 2003:2) küreselleşmeye atfedilen önemin artmasıyla birlikte daha çok sermayeyi kendine çekme gayretine giren devletin yapı ve

işleyişini uluslar arası kabul görmüş kurallara uygun hale getirme gereği duymaları mali alandaki reform çabalarını gündeme getirmiştir.

Yine küreselleşmenin bir sonucu olarak; devlete atfedilen görev değişime uğrayarak, ekonomiye müdahale eden devlet yapısı, artık ekonomiyi düzenleyen ve denetleyen devlet şeklini almıştır (Demircan, 2006:28). Bu durum, başta kamu bütçeleri olmak üzere kamu mali yönetimi sisteminin değişimine sebep olmuştur.

Diğer taraftan kamu yönetimindeki bu değişim sürecinde güçlü çok uluslu şirketler, OECD, IMF, Dünya Ticaret Örgütü, Dünya Bankası gibi uluslar arası örgütlerin hem düşünce boyutu, hem de uygulamaya geçiş çalışmalarına destek anlamında katkıları kamu mali yönetimi alanında yapılan reformları etkilemiştir.

Son olarak; bazı kuruluş ve birliklere üyeliğin gerçekleştirilmesi için bu oluşumlar tarafından kamu yönetimi için ortaya konulan ön koşullar da söz konusu reformların yapılmasında etkili olmuştur.

Türkiye’de kamu mali yönetimi alanında reform hareketlerine girişilmesi 1990’lı yıllara dayanmaktadır. 1927 yılında yürürlüğe giren ve kamu mali yönetiminin temel prensiplerini belirleyen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun, yukarıda uluslararası arena için bahsi geçen problemlerin Türkiye’de geçerli olduğu durumlarda, sorunların üstesinden gelemeyecek halde bulunması değişimin belki de en önemli nedeni olmuştur.

Türkiye’de kamu mali yönetiminde reform hareketlerine gidilmesinin sebeplerinden biri de uluslararası örgütlerin özellikle IMF, Dünya Bankasının yönlendirme ve destekleri yanında üyelik sürecinin hızlandığı AB müktesebatına mali sistemimizi uygun hale getirme çabaları olmuştur.

Dünyada çalışmaları devam eden *“kamu yönetimi”* reformlarının temel noktaları şunlardır (Arın vd, 2000:84 ):

- Hem yukarıdan aşağıya ve hem de merkezden taşraya doğru yetki dağıtmak ve böylece katı bir merkezîyetçi yönetimden uzaklaşmak,
- Buna karşılık kurum ve kuruluş yönetimlerini daha zorlayıcı performans taahhütleriyle; sayıca daha az fakat daha etkili kontrollerle ve daha net ve sıkı hesap verme yükümlülüğüyle bağlamak,
- Kıt olan kamu kaynakları için, bütçe ödeneklerinden pay alma konusunda kamu kurum ve kuruluşları arasında rekabet ortamları yaratmak,

- Mal ve hizmet üretiminde vatandaşların istek ve taleplerine karşı çok daha duyarlı politikalar izlemeyi kamu kurum ve kuruluşlarının birincil amacı haline getirmek,
- İnsan kaynakları yönetiminde iyileştirmeler sağlamak,
- Bilişim teknolojisinden alabildiğine yararlanarak hizmetleri daha hızlı, ucuz ve kaliteli üretebilmek,
- Kural koyma hizmetlerinin kalitesini yükseltmek biçiminde formüle edilmektedir

*“Kamu mali yönetimi”* alanında yapılan reformlar ise (Arın vd, 2000:84 ):

- Kamu kurum ve kuruluşlarına kaynakların kullanımında daha ileri derecede esneklikler tanınması,
- Kamu mali yönetiminde orta vadeli kaynak planlamasına geçiş,
- Yönetim bilgi sisteminde tahakkuk esaslı muhasebeden faydalanma,
- Personel istihdamında kurumlara daha çok esneklik verilmesi,
- Yönetimlerle performans sözleşmeleri yapılması,
- Daha sıkı kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun gelişkin raporlama sistemleri ve şeffaflık politikaları yoluyla daha da güçlendirilmesi,
- Kıt kamu kaynakları için yaratılan bir iç rekabet ortamının gerektirdiği bütçe politikalarının ve sorunsuz, zamanlı ve güvenilir bir biçimde işleyecek bütçe hazırlama-uygulama-izleme araçlarının geliştirilmesi olarak sıralanabilir.

### **3-DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ**

Döner sermaye işletmeciliği Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarından itibaren görülmeye başlamıştır. Döner sermayeyle ilgili ilk kanun 1925 yılında 549 sayılı Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanundur. Daha sonra döner sermaye ile ilgili olarak, 29.5.1926 tarih ve 867 sayılı Ziraat Vekaletine Merbut Bazı Okul ve Müesseselerin Sureti İdaresi Hakkında Kanun ve 27.1.1927 tarih ve 968 sayılı Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun kabul edilmiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2010a:8).

Döner sermaye müessesesi Türk mali sistemine en kapsamlı şekilde, 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49 uncu maddesi ile girmiştir. Ancak 1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49 uncu maddesi, sonraki yıllarda gelişme gösteren devlet hizmet ve faaliyetlerinin artması ve hizmet çeşitliliği nedeniyle yetersiz kalmıştır.

1050 sayılı kanunun ilgili hükmünün dışında, döner sermayeli işletme kurulmasına ilişkin hukuki düzenleme, 07.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu ve ikincisi ise 27.01.1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanundur.

Döner sermaye işletmeleriyle ilgili en son düzenleme 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun geçici 11 inci maddesidir. Bu düzenleme ile döner sermaye işletmelerinin 31.12.2007 tarihi itibarıyla tasfiye edilmesi ve tasfiyeye ilişkin esas ve usullerin Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüş ise de maddede yapılan değişikliklerle bu tarih 31.12.2010'a uzatılmıştır.

#### **4-DÖNER SERMAYELERİN VARLIK SEBEPLERİ**

Döner sermayeler yukarıda da değinildiği üzere çok dağınık ve belirsizliklerle dolu mevzuata tabi olmuştur. Bu durum kuruluş sebeplerinin de çeşitlenmesine sebep olmuştur. Döner sermayelerin varoluş gayeleri temel olarak beş sebebe dayandırılabilir. Bunlar;

- Döner sermaye işletmeleri aracılığıyla ticari, sınai, tarımsal, kültürel ve mesleki faaliyetler yapmak (DPT, 2000:34),
- Kamu kaynaklarının kullanımı sonucu kullanılmayan eksik kapasitenin değerlendirilmesi,
- Ekonomide beliren talebin karşılanması,
- Devlete gelir sağlamak (Alagöz, 1982:17-19),
- Sıkı bütçe kontrol ve denetiminden uzaklaşarak daha serbest kullanılan kaynak oluşturma isteği, olarak sıralanabilir.

Döner sermaye işletmelerinin yukarıda sayılan varlık sebepleri aynı zamanda faydaları olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan bu sistemin olumsuz taraflarının olup olmadığı üzerinde düşünmek de gerekmektedir. Buna göre döner sermaye işletmelerinin zararlı yanları;

- Bütçe birliği ve adem-i tahsis prensiplerine ters düşmesi,

- Döner sermaye işletmesi ile bağlı olunan idarenin faaliyet alanlarının sınırlarının net olarak çizilmesinin mümkün olmaması nedeniyle bağlı olunan idarece yürütülmesi gereken bazı faaliyetlerin, harcamalarda disiplini ortadan kaldırarak döner sermaye bütçesinden karşılanması suretiyle israfa yol açılması,
- Döner sermayeli işletme kurulmasını gerektirecek faaliyet olmamasına rağmen kurumların döner sermayeli işletmeler kurarak personel ve diğer cari giderlerinin artması veya ücretlendirilmemesi gereken bazı hizmetlerin döner sermaye vasıtasıyla yerine getirilerek ücretlendirilme yoluna gidilmesi,
- Döner sermaye gelirlerinden personele ek ödeme yapılması nedeniyle kamu personeli ücret rejiminin bozulması,
- İşletme yönetiminde modern işletmecilik esaslarının uygulanamaması (Güner, 2006:30-31),
- Döner sermayeye katkı sağlayan personelin daha fazla katkı payı alabilmek için, mesai içi uygulamaları mesai dışı gösterme örneğinde olduğu gibi, etik dışı hareketlere başvurabilmesi,
- katkı payı ödemek amacıyla bazı personelin kağıt üzerinde döner sermaye işletmelerinde görevlendirilmesi gibi hileli yollara başvurulması, olarak sayılabilir.
- 

## 5-DÖNER SERMAYELİ KURULUŞLARIN EKONOMİ İÇİNDEKİ YERİ

Ülkemizde 2009 yılı sonu itibarıyla genel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak 1.106, özel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak ise 304 olmak üzere toplam 1.410 döner sermaye işletmesi faaliyet göstermektedir. Söz konusu işletmelerin 480'i Milli Eğitim Bakanlığına, 331'i Çevre ve Orman Bakanlığına (Orman Genel Müdürlüğü dahil), 213'ü Sağlık Bakanlığına, 186'sı ise Tarım ve Köyişleri Bakanlığına bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Hazine Müsteşarlığı, 2009:209).

Yukarıda verilen, döner sermaye işletmelerinin kuruluşlara göre sayıları ile bunların ekonomik büyüklükleri arasında doğru orantılı bir uyum bulunmamaktadır. Türkiye'nin parasal olarak en büyük döner sermayeye sahip kurumu Sağlık Bakanlığıdır. Bunu üniversiteler, Çevre ve Orman Bakanlığı izlemektedir. Türkiye'de bütün döner sermaye işletmelerinin 2009 yılı itibarıyla gelirleri 22.381.856.800.-TL, giderleri 22.891.082.000.-TL olarak gerçekleşmiştir (portal.muhasabat.gov.tr Genel Müdürlüğü, 2011).



Bu rakamların ekonomideki anlamını ve yerini anlamak için Merkezi Bütçe gerçekleşme rakamları ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH) rakamlarıyla karşılaştırılması yeterli olacaktır. 2009 yılı Merkezi Yönetim Bütçesi gelir toplamı 215.458.000.000.-TL ve gider toplamı ise 268.219.000.000,00 olarak gerçekleşmiştir (bumko.gov.tr, 2011). 2009 yılı cari fiyatlarla GSYH rakamları 952.559.000.000.- TL olarak gerçekleşmiştir (hazine.org.tr, 2009).

Döner sermaye işletmelerinin 2009 yılı ile ilgili olarak yukarıda verilen gelir gerçekleştirmeleri Merkezi Yönetim Bütçe gelir rakamlarının %10,39'una, gider rakamlarının ise %8,53'üne ve döner sermayeli işletmeler giderlerinin GSYH'ye oranı ise %2,4'üne denk gelmektedir.

## 6- DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN SORUNLARI

Döner sermaye işletmelerinin iyi yönetilemediği ve kaynak israfına yol açıldığı görülmüş olacak ki, yeniden yapılandırma süreci başlatılmıştır. Bu ekonomik birimlerin yeniden düzenlenmesine ihtiyaç duyulmasının bir çok nedeni vardır. Bu sorunlar döner sermaye işletmelerinin iyi yönetilmesine engel oldukları gibi kaynakların israf edilmesine de neden olmaktadır. Bu sorunlar sıralandığında;

- Döner sermayeli kuruluşların yöneticileri ve insan kaynaklarının, konusunda uzman olmayan kişilerden oluşması: Döner sermayelerin ürettikleri mal ve hizmetlerle ilgili faaliyet alanlarında uzman personele sahip olmasına karşılık, döner sermaye işletme yönetimi ve yönetime yardımcı olacak personel, konusunda uzman değildir. Örneğin tıp fakültelerinin ana hizmet alanı sağlık hizmeti sunmak olup, bu alanda yeterli derecede doktor, hemşire, teknisyen v.s bulunmasına rağmen döner sermaye işletmesinin yönetiminde en ağırlıklı yetkilere sahip başhekim ve yardımcıları idari ve mali bilgiden yoksundur. Diğer taraftan döner sermaye işletmesinde mali ve idari faaliyetleri yürüten personel de konusunda uzman olmayan ve yeterli mali ve idari eğitim almamış kişilerden oluşmaktadır. Bu durum bir işletmenin yönetilmesinde yöneticilerin uzman kişilerden oluşması gerçeğine aykırılık oluşturmaktadır.
- Döner sermayelerle ilgili mevzuatın kurumdan kuruma farklılık göstermesi ve dağınık bir yapıya sahip olması: Faaliyette olan döner sermayeli işletmelerin kuruluş ve faaliyetlerinin dayanağı olarak 25 kanun ya da kanun maddesi ile 2 KHK'de bu yönde düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri



209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkındaki Kanuna göre faaliyette bulunurken, yine büyük oranda sağlık alanında faaliyet gösteren üniversiteler 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58 nci maddesinde belirtilen düzenlemeye göre hareket etmektedirler. Halihazırda döner sermayeli işletmeler 1920’li yıllardan kalan, uygulama imkanı olmayan, kısmen yürürlükte olan, kısmen güncellenen bir çok ayrı yasal düzenleme ile yürütülmektedir. Bu durum uygulama birliğini, saydamlığı ve kıyaslanabilirliği engellemektedir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2010a:67). Mevzuatın kapsamlı ve çeşitli olması döner sermayelerin daha iyi yönetilmelerine engel olmaktadır.

- Döner sermayeli işletmelerin, bir işletme için yaşamsal öneme sahip muhasebe bilgilerinin, Maliye Bakanlığı tarafından tutulması ve döner sermaye işletmelerine yeterli mali bilgi raporlarını üretmez durumda olması: Maliye Bakanlığı 5018 sayılı kanun ile Özel Bütçe muhasebelerini ilgili idarelere bırakmasına rağmen döner sermayelerle ilgili böylesi tasarrufa izin verecek herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Muhasebenin döner sermayenin bağlı olduğu idareden farklı bir idareye bağlı personel tarafından tutulması bu işletmelerin istenilen zamanda daha verimli ve etkin bilgiye ulaşımını, dolayısıyla iyi yönetilmelerini engellemektedir.
- Döner sermayeli kuruluşlardan aynı hizmeti üretip pazarlayanlar arasında idari ve mali açıdan pozitif ya da negatif ayrımcılık olacak şekilde kurallar ya da uygulamalar görülmesi: Örneğin sağlık alanında faaliyet gösteren Sağlık Bakanlığına bağlı kuruluşlarla Üniversitelere bağlı kuruluşlar arasında son zamanlara kadar hazine katkı payları ödemeleri bakımından farklı uygulamalar yaşanmıştır. Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık kuruluşları gelirlerinin %1’ini, üniversite ve diğer idarelere bağlı döner sermayeler ise %15’ini hazine payı olarak ödemek zorunda kalmışlardır. Diğer taraftan bazı döner sermayeler bir kısım personelinin maaşlarını kendi bütçelerinden öderken diğerleri personel ücretlerinin tamamını genel ya da özel bütçeden ödeyebilmektedir. Bu durum aynı faaliyeti yapan kuruluşların karlılık ve verimliliklerini yakından etkilemektedir.
- Döner sermaye işletmelerinin ağırlıklı bir kısmı kamu kuruluşlarına hizmet üretiminde bulunduğu için alacakların tahsilindeki zorluk: Özellikle sağlık alanında faaliyet gösteren kuruluşlar Sosyal Güvenlik Kuruluşunun (SGK) keyfi uygulamaları neticesinde tahsilde bir takım zorluklar yaşamaktadırlar. Örneğin faturalandırılan tutarların SGK tarafından incelenmediği gerekçesiyle belirli bir yüzdesi ödenmeyerek

tutulabilmektedir. Diğer taraftan belediyelerin nakit yetersizliği nedeniyle ödemelerini yapamamaları ya da geç yapmaları alacakların tahsilini zorlaştırmaktadır.

- Döner sermayelerin ürettikleri mal ya da hizmetlerin fiyatlandırılmasındaki yanlışlık: Özellikle; üretilen hizmetin fiyatını işletme veya idare olarak kendisinin belirlemesine izin verilmeyen hastane işletmelerince; Tedavi Uygulama Tebliği ve Sağlık Uygulama Tebliğindeki bazı fiyatların düşük tespit edilmesi sonucunda fiyatların gerçek maliyetleri karşılayamadığı ifade edilmektedir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2010a:67).
- Döner sermayelerde uygulama birliğini ve iyi uygulamayı sağlayacak bir koordinasyon biriminin mevcut olmaması: Mevcut durumda döner sermayelerin koordinesi genel anlamda Maliye Bakanlığı, kendi birimlerini koordine etme bakımından ise Sağlık Bakanlığı, YÖK, Milli Eğitim Bakanlığı gibi kurumlar tarafından yapılmaktadır. Bu durum döner sermayelerin iyi yönetilmesine engel teşkil etmektedir. Belirtildiği şekilde bir koordinasyon biriminin oluşturulması halinde, bu birimin emredici olmaktan daha çok yol gösterici olması döner sermayelerin işletilmesinde daha profesyonel uygulamaların görülmesine yol açacaktır.

## 7- DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİ YENİDEN YAPILANDIRMA SÜRECİ

2001 ekonomik krizi sonrası Türkiye, Dünyadaki kamu mali yönetiminde yapılan reformlara kayıtsız kalmayarak kamu yönetiminde ve özellikle kamu mali yönetiminde yeniden yapılandırma hareketine hız vermiştir. Özellikle 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2003 yılı sonunda yürürlüğe girmesiyle kamu mali yönetiminde yeniden yapılandırmaya önemli bir dayanak ve yol gösterici mevzuat oluşturulmuştur.

Konumuz açısından bakıldığında; 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de (R.G.) yayınlanan 5018 Sayılı yasanın geçici 11 nci maddesinin 1 nci fıkrasında döner sermaye işletmeleri için “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmeleri ve fonların bütçeleri, ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alır.” Aynı maddenin 2 nci ve 3 ncü fıkralarında ise “Bu Kanun kapsamındaki kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri ile fonlar, 31.12.2007 tarihine kadar **tasfiye edilir**. Bu süre sonuna kadar döner sermaye işletmeleri ile fonların borç ve yükümlülüklerinin tasfiyesi için ilgili idarelerce gerekli tedbirler alınır. Bu süre sonunda varlıkları ve kadroları ilgili kamu idaresine devredilir. Döner sermaye işletmeleri ve fonların tasfiyesine ilişkin esas ve usuller,

Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir” hükmü getirilmek suretiyle tasfiyelerine karar verilmiştir. Ancak daha sonra söz konusu maddenin 1 nci fıkrası 24.7.2008 tarihli R.G.’de yayınlanan 5793 sayılı kanunun 38 nci maddesiyle mülga edilmiştir. Kanunun geçici 11 nci maddesinin 2 nci ve 3 ncü fıkraları ise 22.12.2005 tarihli R.G.’de yayınlanan 5436 yasanın 10 ncu maddesi ile “Bu Kanun kapsamında kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31.12.2010 tarihine kadar **yeniden yapılandırılır**. Döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılincaya kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir. Fonların muhasebesi de bu Kanunun öngördüğü muhasebe sistemine göre yürütülür.” hükmü ile döner sermaye işletmelerinin tasfiyesinden vazgeçilerek 2010 yılı sonuna kadar yeniden yapılandırılmalarına karar verilmiştir.

Yukarıda anılan yasa metni döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasının her ne kadar 2010 yılı sonuna kadar tamamlanması gerektiğini belirtse de bugün itibariyle döner sermayelerin yapılandırılmaları tamamlanmamış, hatta bu yönde önemli mesafe alındığı da söylenemeyecek bir durum mevcuttur. Ancak bu yönde Sağlık Bakanlığı, YÖK ve Maliye Bakanlığı nezdinde bir takım çalışmalar devam etmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması ile ilgili olarak bugüne kadar; 01.05.2007 tarihli R.G.’de yayınlanan Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 12/05/2006 tarih ve 26166 sayılı R.G.’de Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarında Görevli Personele Döner Sermaye Gelirlerinden Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik, 18.02.2011 tarih ve 28750 sayılı R.G.’de yayınlanan Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik ve Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1) hazırlanarak 29.09.2010 tarihli R.G. ile yürürlüğe konulmuştur.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nde, döner sermayelerin yeniden yapılandırılması projesi kapsamında 9 kişiden oluşan çalışma grubu oluşturulmuştur. Bu projenin hedefleri ;

- Döner sermayeye konu kaynakların kontrol edilmesi, tahsisi, planlanması ve yönetimi için; ‘Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı’ hazırlanması,

- Mevcut ikincil mevzuatın revize edilmesi, Kanun Tasarısının gerektirdiği ikincil mevzuatın hazırlanması,
- Veriye dayalı karar verme süreçlerini destekleyen Yönetim Bilgi Sistemlerinin kurulması,  
olarak belirlenmiştir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2010b:30).  
Bu proje başarılı olması durumunda;
- Bazı döner sermayeli işletmelerin tasfiyesi,
- Bazı döner sermayeli işletmelerin bütçeye dahil edilmesi,
- Bazı döner sermayeli işletmelerin kamu şirketine dönüştürülmesi,
- Bu işletmelerin büyük bir kısmının döner sermaye olarak kalması,
- Döner sermaye bütçelerinin, Merkezi Yönetim Bütçesi ile ilişkilendirilmesi,
- Muhasebe sisteminin yenilenmesi,
- Döner sermayeli işletme ve muhasebe birimi kurma kriterleri belirlenmesi,
- Döner sermayeli işletmelerin yıllık çalışma programları ile bütçeleri arasında ilişki kurularak, kesin hesap ve faaliyet raporlarına ilişkin düzenlemelerin yapılması,
- Performans kriterlerinin oluşturulması,
- Mali raporlardan, işletmelerin verimliliği ve mali yapısına ilişkin standart rasyolar geliştirilmesi, öngörülmüştür (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2010b:31-33).

Bu çalışma grubu, döner sermayelerin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak bir kanun tasarısı hazırlayarak, ilgili bütün kurum ve kuruluşlara göndermiştir.

Döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılması hususunda akademisyenler ve üniversiteler bir takım ön çalışmalar yaparak, çözüm önerileri geliştirmişlerdir. Anadolu Üniversitesinde Prof. Dr. Davut Aydın'ın başkanlığındaki Prof.Dr.U.Aydın, Doç.Dr. A.Yürük, Yrd.Doç.Dr. N.Okan'dan oluşan çalışma grubu; çalışma sonucunda, üniversite döner sermaye işletmelerinin Ticaret Kanununa tabi bir anonim ya da limited şirket olarak yapılanmasını önermişlerdir. Bu modelde şirket, rektörün temsil ettiği genel kurul, akademisyenler ve ilgili kamu kuruluşu dışından atanabilecek kişilerden oluşacak yönetim kurulu, şirketi yönetmek üzere CEO görevlendirilmesi, denetimin bağımsız dış denetim şirketlerince ve iç denetçiler tarafından yapılması, yapılacak kardan katkı payı dağıtımı, birbiri ardınca üç yıl zarar etme durumunda şirketin feshini içeren bir model önermişlerdir (Aydın, 2010:2-24).

Doç. Dr. H.Hakan Yılmaz ise Maliye Bakanlığının döner sermaye işletmelerine yönelik kanun tasarısını değerlendirirken; döner sermayelere bir sorun gibi yaklaşılmamasını, her bir kurum için düzenleyici etki analizi yapılması gerektiğini, tek bir kanuni düzenleme yerine döner sermayelere ilişkin çerçeve düzenlemenin sektör/kurum bazında ayrı olması veya tasarı taslağının bu ayrımı dikkate alan farklı bölümlerden oluşmasını, işletmelere ilişkin daha işlevsel bir yönetsel model getirilmesi, yönetim modeli ve sorumlulukların ayrıştırılması, işi hizmeti yapanla, yönetim sorumluluğunun ayrıştırılması ve geliştirilen modelin teşvik edici olmasını önermektedir (Yılmaz, 2010:2-25).

Dr. Sezai Atasever konu hakkında bir sistem önerisinden çok, oluşturulacak sistemin içinde neyin olup olmaması gerektiğine yönelik öneriler sunmaktadır. Öncelikle üniversitelere mahsus döner sermaye kanunu olmasını, YÖK'e bağlı olarak faaliyet gösteren vakıf üniversiteleri nasıl ki ihale yasası gibi zorlayıcı yasalara tabi değilse kamu üniversitelerinin de tabi olmamasını, döner sermaye işletmelerinden özellikle sağlıkla ilgili olanlarının fiyat belirleme aşamasında Sosyal Güvenlik Kurumu, Sağlık Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı gibi etkin rol almasını, katkı payı ödemelerinin performansa dayalı olmasını, bir takım finansal risklerine rağmen döner sermaye işletmelerinin borçlanmasına izin verilmesini, sundukları mal ve hizmetlerin bedelini faturalandırırken KDV'ye tabi olmalarını önermektedir (Atasever, 2010:2-18).

İ.Özdemir ise döner sermayelerin yeniden yapılandırılması konusunda yazdığı makalede (Özdemir, 2008:35); genel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerden; Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullardaki döner sermaye işletmelerinin kuruluş amacı olan eğitim hizmetine uygun faaliyet yürüten işletmeler olduğu için, bu işletmeler ve benzeri diğer kurumlara bağlı işletmelerin yozlaşan bazı yönleri ıslah edilerek hayatiyetlerinin devamı, Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerdeki ve buna benzer başka kurumlardaki, esas kamu hizmetini yararlanıcılarına ücreti mukabilinde sunan döner sermayeli işletmelerin, bağlı olduğu kurumdan ayrılarak kamu iktisadi teşekkülü benzeri bir yapıya kavuşturulması, özel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin ise; özel bütçeli idarelerin belli gelirlerin belli giderlere özgülendiği kurumlar olması dolayısıyla, aynı kurum içinde iki ayrı bütçe ve yönetim anlayışından vazgeçilerek özel bütçe içinde hayatiyetini sürdürmesini önermektedir.

### **7.1- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği**

Döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması çerçevesinde Maliye Bakanlığınca 2007 yılı başından geçerli olmak üzere Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin çıkarılmış olması önemli bir gelişmedir. Bu yönetmeliğin özellikle,

5018 sayılı yasada döner sermaye işletmelerinin muhasebe, bütçe, iç kontrol süreçleriyle ilgili bir düzenleme yapılmamasından kaynaklanan açığı kapatacak düzenlemelere yer vermesi dikkate değerdir. 5018 sayılı kanun kamu mali yönetimi yetkililerini ve bunların yetki ve sorumluluklarını tarif etmiş, bu suretle yeni adem-i merkeziyetçi yapının çalışmasını düzenlemiştir. Bu anlamda 5018 sayılı kanun üst yönetici, harcama yetkilisi, mali hizmetler yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçinin yetki, görev ve unvan tanımlamalarını yapmış, harcama sürecindeki aktörlerin belirlenmesi ve sorumluların tespiti konusunu açıklığa kavuşturmuştur. Bu yönetmelik ise bir yandan söz konusu sorumlulukların döner sermayeler için geçerliliğini teyit ederek yeniden tanımlarken, diğer yandan söz konusu unvan ve yetkiler için kanuna nispetle daha ayrıntılı izahlar getirmiştir (Yıldız, 2007:72).

Söz konusu yönetmelik döner sermayeli kuruluşlara, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflıkla ilgili olarak 5018 sayılı yasa paralelinde uygulamalar önermektedir.

Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer R.G'de 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğle Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği karşılaştırıldığında aynı standartları esas aldıkları görülmektedir. Bu yönüyle; çıkarılan yönetmelikle piyasada ticari faaliyet gösteren işletmeler için uygulanan muhasebe usullerinin döner sermayeli işletmelere de uygulanmasının tasarlandığı anlaşılmaktadır. Bu durum, döner sermaye işletmelerinde de standartlara uygun bir muhasebe sisteminin uygulanmaya başlandığını göstermesi bakımından önemlidir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin bütün bu olumlu katkılarına karşılık, döner sermayelerin denetimini 5018 sayılı yasa paralelinde kurumların kendileri tarafından yapılacak iç denetim, Sayıştay tarafından yapılacak dış denetim şeklinde belirlemiş olması olumludur. Bununla birlikte; 5018 sayılı yasayla getirilen denetim felsefesine aykırı olarak döner sermayelerin Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca da denetleneceği gibi bir uygulamayı da düzenlemiş olması düşündürücüdür (Yıldız, 2007:72).

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği içerik olarak iyi düzenlenmiş olmakla birlikte tek başına iyi yönetişimi sağlaması mümkün değildir. Kurumsal yönetim ile muhasebe bilgi sistemi arasındaki ilişkiler üzerine yapılan ampirik çalışmalar;

kurumsal yönetim anlayışının başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için muhasebe bilgi sistemine önem verilmesi gerektiğini ve bu ikisi arasında önemli derecede pozitif yönlü bir ilişki olduğunu göstermiştir (Dinç vd, 2009:181).

Bu açıdan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği değerlendirildiğinde, yukarıda da bahsedildiği üzere piyasadaki işletmeler için uygulanan muhasebe standartlarına uygun olduğu için, döner sermaye yönetimleri için istenilen finansal bilgileri içeren raporların üretilebilmesine elverişli olduğunu söylemek yanlış olmaz. Ancak döner sermayelerin sorunları kısmında da belirtildiği üzere döner sermayelerin finansal yönetiminin uzman kişilerden oluşmaması ve muhasebelerinin döner sermaye işletmesi yönetiminden bağımsız olan Maliye Bakanlığı elemanlarınca tutuluyor olması finansal bilgi raporlarının sağlıklı bir şekilde üretilip üretilmediği ve yöneticiler tarafından ne derece kullanıldığı yönünde ciddi şüpheler içermektedir.

Bu savın gerçeğe ne kadar yakın olduğu; üniversite döner sermaye işletmelerine, 2010 yılı ve öncesinden gelen, firmalara borç dar boğazı sonucu 11.11.2010 tarih ve 27756 sayılı R.G.'de yayınlanan 2010/987 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla Genel Bütçeden, bünyesinde Tıp Merkezi içeren 22 üniversiteye toplam 380.723.000.-TL. yardım yapılmasından anlaşılmaktadır. Eğer bu üniversitelerin döner sermaye muhasebe kayıtları gerçek bilgiyi üretebilse ve bunlar profesyonel yöneticiler elinde kullanılabilseydi bu sonuçlarla karşılaşabilmek mümkün olmazdı.

## **7.2- Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği**

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünce döner sermayeli işletmelerin yeniden yapılandırılması çalışmalarının devam ettiği bir sırada birkaç önemli sonuç doğuracak hükümler içeren Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (Sıra No:1) 29.09.2010 tarih ve 27714 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Bu genel tebliğ; döner sermayelerle ilgili olarak yeniden yapılandırma, bu yapılandırma işlemleri tamamlanana kadar bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılmasına yeni bir yaklaşım getirmek ve kamu yönetiminin bir parçası olarak genel yönetim kapsamında değerlendirilen döner sermaye işletmelerinin faaliyetleri sonucu oluşan mali bilgilere ilişkin istatistikler oluşturmayı hedeflemektedir.

Bu amaçla genel yönetim sektörü kapsamında bulunan döner sermayeli işletmelerin hesap planlarında da konsolide mali rapor, tablo ve istatistiklerin üretilmesine imkan verecek detayda ortak yardımcı hesapların kullanılması gerektiğinden Döner Sermayeli İşletmeler



Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde değişiklik yapıncaya kadar, bu tebliğ ile yeni hesapların açılmasına, defteri kebir düzeyinde açılmış bazı hesapların yardımcı hesap olarak açılması nedeniyle kullanılmamasına ve döner sermayeli işletme hesaplarının konsolidasyonuna yönelik ortak yardımcı hesapların belirlenmesine karar verilmiştir.

Bu tebliğde ayrıca, döner sermaye işletmelerinin de analitik bütçeye geçişi amaçlanmış, bu amaçla kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik kodlamalar belirlenmiştir.

Diğer taraftan tebliğ, bütün bu işlemlerin 2012 yılı başından itibaren uygulanması zorunluluğunu getirmiştir.

Muhasebat Genel Müdürlüğü 2012 yılı başında bir yazı ile döner sermayeli işletmelerin bütçe, muhasebe, harcama, gelir ve taşınır işlemlerini kapsayan ve veriye dayalı karar verme süreçlerini destekleyen Döner Sermaye Mali Yönetim Sisteminin; bütçe, muhasebe ve muhasebe devir işlemlerine ilişkin modüllerini tamamlayarak, 02.01.2012 tarihi itibarıyla uygulamaya açmıştır.

Bu kapsamda, döner sermayeli işletmelerin bütçe, muhasebe ve devir işlemlerini yürütmek üzere hazırlanan Döner Sermaye Hesapları Uygulama Rehberi, Kullanım Kılavuzu, işletmelerin bütçelerini analitik sınıflandırmaya uygun olarak revize edilmesine ilişkin bilgiler Muhasebat Genel Müdürlüğüne yayınlanmaya başlanmıştır.

### **7.3- Sağlık Bakanlığı ve YÖK'ün Performansa Göre Ücret Çalışmaları**

12.05.2006 tarih ve 26166 sayılı R.G.'de yayınlanan Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurum Ve Kuruluşlarında Görevli Personele Döner Sermaye Gelirlerinden Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik ve 18.02.2011 tarih ve 27850 sayılı R.G.'de yayınlanan Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik'in yürürlüğe girmesiyle Sağlık Bakanlığı ve üniversitelerde döner sermaye katkı paylarının dağıtımını performans sistemine göre yapılmaya başlamıştır.

07.03.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5471 sayılı kanunla değiştirilmeden önce 09.01.1961 tarih ve 10702 sayılı R.G.'de yayınlanan 209 sayılı yasanın 5 nci maddesinde geçen döner sermaye katkı payı ödeme usul ve esaslarına bakıldığında "...Personelin katkısıyla elde edilen döner sermaye gelirlerinden; o birimde görevli yardımcı hizmetler ve yardımcı sağlık hizmetleri sınıfına dahil personele bunların bir yılda alacakları aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme ve her türlü tazminat (makam ve temsil tazminatı hariç) tutarının % 80'ini, diğer personele ise % 100'ünü aşmamak üzere ek ödeme yapılabilir. Ancak

uygulanacak oranlar; a) Vardiyalı çalışma istemi uygulanan hastanelerde normal günlük çalışma saatleri dışında ikinci vardiyada yürütülen hizmetler kapsamında fiilen çalışılan günler için % 30`una, b) Yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane ve acil serviste çalışan sağlık personeline (tabipler hariç, anestezi uzmanı ve asistanları dahil) % 50`sine,c) Muayenehane açmayan hastane başhekimlerine % 200`üne kadar fazlasıyla tespit edilebilir... Sağlık Bakanlığı talep ve hizmet özelliklerini dikkate alarak eğitim hastaneleri ve en az yüz yatağa sahip hastanelerde şef, şef yardımcısı ve uzmanlar tarafından acil vakalar hariç olmak ve saat 16.00`dan önce olmamak üzere mesai saatleri dışında özel sağlık hizmetleri verebilir. Bu hizmetlerden elde edilen ücretler döner sermayeye gelir kaydedilir. Personelin katkısıyla elde edilen döner sermaye gelirlerinden, o birimde görevli personele yapılacak ek ödeme toplamı, (ilgili birimin cari yıldaki) döner sermaye gelirinin % 50`sini aşamaz.” hükmü bulunmaktadır.

209 sayılı yasanın önce 5471 sayılı yasa ve daha sonra 6111 sayılı yasa ile değişik 5 nci maddesinde ek ödeme esas ve usulü “... Personelin katkısıyla elde edilen döner sermaye gelirlerinden personele bir ayda yapılacak ek ödemenin tutarı, ilgili personelin bir ayda alacağı aylık (ek gösterge dâhil), yan ödeme ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamının; klinik şefleri ve şef yardımcıları ile uzman tabip kadrosuna atanan profesör ve doçentlerde yüzde 800`ünü, uzman tabip ve tıpta uzmanlık mevzuatında belirtilen dallarda bu mevzuat hükümlerine göre uzman olanlar ile uzman dış tabiplerinde yüzde 700`ünü, pratisyen tabip ve dış tabiplerinde yüzde 500`ünü, idari sağlık müdür yardımcısı, hastane müdürü ve eczacılarda yüzde 250`sini, başhemşirelerde yüzde 200`ünü, diğer personelde ise yüzde 150`sini geçemez. İşin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, enfeksiyon, özel bakım gerektiren ruh sağlığı, organ ve doku nakli, acil servis ve benzeri sağlık hizmetlerinde çalışan personel için yüzde 150 oranı, yüzde 200 olarak uygulanır...” şeklinde düzenlenmiştir.

Sağlık Bakanlığında uygulanan döner sermaye ek ödemeleriyle ilgili olarak yayınlanmış olan yönetmeliğe bakıldığında; çalışanlara görev yaptığı birim performansı esas alınarak mesai içi çalışma, mesai dışı çalışma, bilimsel çalışma, eğitim çalışmaları ayrı ayrı değerlendirilerek ek ödeme dağıtıldığı görülmektedir. Performans esaslı döner sermaye ek ödemelerinde eskisinden farklı olarak fiili çalışma esas alınmıştır. Gayrisafi hasılatın öncelikle Hazine payı, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı ve Sağlık Bakanlığı merkez payı ayrıldıktan sonra kalan miktarın kurumlarda(hastaneler) asgari %50’si,

kuruluşlarda(sağlık ocağı gibi daha küçük birimler) ise %35'i kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarının karşılanması ve vadesi gelen borçların ödenmesi için ayrılır. Kalan kısım personele ek ödeme olarak dağıtılabilir.

Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmeleri ve bunlardan yapılacak döner sermaye ek ödemelerine ilişkin olarak 2547 sayılı yasanın 58 nci maddesinin 21.01.2010 tarih 5947 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki haline göre öğretim elemanlarının katkısıyla toplanan döner sermaye gayrisafı hasılatının en az % 35'i o kuruluş veya birimin araç, gereç, araştırma ve diğer ihtiyaçlarına ayrılacağı, ilgili birimde görevli öğretim elemanları ve 657 sayılı yasaya tabi personel arasında katkıları da dikkate alınmak suretiyle paylaşılacağı, öğretim elemanlarına döner sermayeden bir ayda ayrılacak payın tutarı, bunların bir ayda alacakları aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatı hariç) toplamının iki katını, 657 sayılı Kanuna tabi personel için ise % 100'ünü geçemeyeceği ve öğretim üyelerine saat 14.00'den sonra döner sermayeye yaptıkları doğrudan gelir getirici katkılarından dolayı ilave olarak on katına kadar pay verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2547 sayılı kanunun 5947 sayılı kanunla değiştirilmesi sonrasında döner sermaye ek ödemeleri döner sermayeli birimde fiilen çalışan kişinin hangi birimde çalıştığı, çalışmanın mesai içi ya da mesai dışı olup olmadığı, çalışanın katkısının olup olmadığına göre değişmektedir. Döner sermaye ek ödemeleri tıp ve diş hekimliği fakülteleri ile sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinde görevli öğretim üyesi ve öğretim görevlileri ve asistanlar için %300-800 arasında, diğer öğretim elemanları ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi personele ise %150-250 arasında uygulanabilmektedir. Diğer birimlerde ise %15-30 arasında değişen oranlarda o birim için harcanması gereken tutarlar ile hazine payı ve bilimsel araştırmalar için en az %5 ayrıldıktan sonra kalan tutar öğretim elemanları arasında katkıları oranında paylaşılabilir.

Yukarıda bahsi geçen 2547 sayılı kanunun 58 nci maddesine göre dağıtımı yapılacak ek ödemelerle ilgili olarak çıkarılan yönetmelik incelendiğinde ek ödemelerin; döner sermayeli işletmelerde aktif çalışan personelin mesai içi ve mesai dışı çalışmaları ile eğitim öğretim faaliyetleri ve bilimsel araştırma faaliyetleri dikkate alınarak yapılmasını yani performansa göre ek ödemeyi esas aldığı anlaşılmaktadır.

#### 7.4- Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı

Tasarının kanunlaşması durumunda dağınık döner sermaye mevzuatı birleştirilmiş olacaktır. Kanun tasarısına bakıldığında döner sermayeli işletmelerin yönetim şeklinde çok büyük çapta bir değişime gitmekten ziyade dağınık durumdaki mevzuatı birleştirerek bir mevzuat disiplini oluşturulmaya çalışıldığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte özellikle tasarının “Temel İlkeler” başlıklı 4 ncü maddesinde, “Yönetim Kurulu, Teşkilî ve Görevleri” başlıklı 6 ncü maddesi ve “İşletme Yönetimi ve İşletme Yöneticisi” başlıklı 7 nci maddesinde döner sermayeler için yeni ve disipline edici bir takım ilkeler getirilmeye çalışılmıştır. Örneğin 4 ncü maddede işletmelerin mali borçlanma yapamayacakları, giderlerini kendi gelirleriyle yapacakları, idare bütçelerinden bunlar için harcama yapılamayacağı, faaliyet alanının idarenin görev ve yetki alanıyla sınırlı olduğu, 6 ncü maddesinde yönetim kurulu oluşturulmasının zorunlu hale getirilmesi ve yönetim kurulu üyelerinin en az ikisinin idari ve mali eğitim veren fakültelerden mezun kişilerden seçilmesi ve 7 nci maddesinde ise işletme yöneticisinin kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanması gerektiği yönünde ilkeler getirilmiştir.

Tasarıda döner sermayeler üzerinde Maliye Bakanlığının, merkezi baskısını hissettirmek istediği anlaşılmaktadır. Özellikle muhasebe hizmetlerinin bu bakanlık görevlilerince yerine getirilmeye devam etmesine yönelik hüküm, personele yapılacak ek ödemelerin üst limitlerinin belirlenmesinde, işletmelerin kullanacağı bilişim sisteminin yönetimi ve işletmelerin denetimini yapmaya Maliye Bakanlığının yetkili olması bu kanıyı güçlendirmektedir.

#### 8- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Döner sermayeli işletmelerle ilgili olarak yapılması planlanan reformların başarısı için, bu işletmelerin kamu kuruluşu olduğu realitesi yanında, aynı zamanda özel kesim işletmeleri gibi mal ve hizmet üreterek pazarlayan bir işletme niteliğine sahip olduğu gerçeğini de gözden uzak tutmamak gerekmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin kamusal tarafı gereği; diğer kamu kurumlarından farklı olmaksızın, idarecilerinin mali ve idari sorumluluk ve hesap verme fonksiyonlarını icra edeceği bir gerçektir. Bu anlamda, yukarıda bahsedilen kanun tasarısı ve çıkarılan muhasebe yönetmeliğiyle getirilen kurallar, 5018 sayılı yasada diğer kamu kurumları için getirilen mali ve idari sorumluluk, hesap verebilirlik ve şeffaflık gibi kavramlara benzer uygulamaları

içermektedir. Bu yönüyle; yapılan mevzuat değişiklikleri, döner sermayeli işletmelerin mali ve idari disipline ulaşacağını haber vermektedir.

Bunun yanında; döner sermayeli işletmelerle ilgili olarak muhasebe yönetmeliğinde yapılan değişiklikler ve kanun tasarısı Maliye Bakanlığının bu idareler üzerinde baskısını sürdürmek istediğine ilişkin bir takım hükümleri de içermektedir. Bu durum; Maliye Bakanlığının 5018 sayılı kanunla getirilen kamu mali yönetimi anlayışının tersine eski tahakkümcü anlayışını sürdürmek istediğini göstermektedir.

Döner sermayeli işletmeler; kamusal tarafının iyileştirilmesi için yapılması gerekli reformlardan ziyade, özel kesim işletmelerine benzeyen yanlarından dolayı bir takım reformlara muhtaçtır. Bunun nedeni, bir işletmenin ilk amacının, kuruluş gayesi gereği işletmenin sürekliliğini sağlamak olduğu gerçeğidir. Kaldı ki; işletmenin, sürekliliğini sağlayabilmesi kamu kuruluşu olarak şekli görevlerini yapabilmesi açısından da önemlidir.

O halde döner sermayeler, bir işletme olarak devamlılığını nasıl sağlayabilir? Bunu sağlamak için, döner sermayelerle ilgili nasıl bir reforma ihtiyaç vardır? Döner sermayelerin işletme olarak varlıklarını sürdürebilmeleri için üç noktaya dikkat etmeleri gerekmektedir. Birinci olarak sermaye yapıları ve varlıklarını korumak için bir takım önlemler almalıdırlar. İkincisi yönetim yapısı, idare ve çalışanlarının mesleki yeterlik ve yeteneklerinin bu işletmelerin devamlılığını sağlamaya yönelik önlemleri içermesi gerekir. Üçüncüsü ise muhasebe ve finansal bilgilerin yeterli düzeyde, zamanında üretilerek idareciler tarafından değerlendirilmesi ve yeterli düzeyde önlemler alınması zorunluluğudur.

Döner sermayeler, sermaye yapılarını ve varlıklarını nasıl korurlar? Döner sermayelerin finansal anlamda mal ve hizmet üretilip pazarlayan işletmeler oldukları bir gerçektir. Bu işletmelerin sermaye yapılarını koruyabilmeleri için, vadeli olarak mal ya da hizmet satın almaları sonucu ağır borç yapısının işletmenin sürdürülebilirliğini etkilememesi ve ürettikleri mal ya da hizmetleri ise her türlü maliyet dahil edildiğinde ürünün maliyetinin üzerinde satmaları yeterli olacaktır. Döner sermayelerin maliyet kalemlerinin; mal ve hizmeti üretebilmek için ödenen ara mal ve sermaye malları bedelleri, personele yapılan katkı payları, hazine payı ve araştırma geliştirme payı ya da bir takım kuruluşlara ayrılması gerekli paylardan oluştuğu görülür.

Diğer maliyetler ihmal edilecek düzeyde olduğundan, döner sermayelerin sürdürülebilirliğini sağlamak için üzerinde önemle durulması gereken en önemli maliyet unsurları ara mal ve sermaye malları bedelleri ile personele yapılan katkı payı ödemeleridir.

Döner sermayelerin, finansal ağırlığı olan büyük bir kısmı, ürettikleri mal ya da hizmetin satış bedellerini kendileri belirleyememektedir. Daha doğrusu fiyatlarını yönetim kurulları vasıtasıyla kendileri belirlese de özellikle sağlık alanında pazarladıkları mal ya da hizmetlerin fiyatları Sosyal Güvenlik Kurumu gibi kuruluşlar tarafından belirlenmektedir. O halde, bu iki maliyet unsuru öyle belirlenmeli ki, döner sermaye ürettiği mal ya da hizmetten zarar etmesin, dolayısıyla sermaye ve varlıklarını koruyabilsin.

Bu konuda döner sermayelerle ilgili mevzuata bakıldığında ara mal ve sermaye malları alımı için gayrisafi hasıladan ayrılan pay sınırlıdır. Örneğin üniversite hastaneleri için gayrisafi hasılatın %35'i (yönetim kurulu kararıyla bu oran %51,25'e kadar çıkarılabilmektedir) bu malların satın alınması için harcanabilmektedir. Burada şöyle bir soru akla gelmektedir: Döner sermayeli işletmenin ürettiği mal ya da hizmetin üretim maliyeti gayrisafi hasıladan ayrılan bu oranda mali kaynakla karşılanamaması halinde, döner sermaye işletmesi sermaye yapısını nasıl koruyacaktır. Hemen, satış fiyatını maliyet yapısına göre belirlesin şeklinde bir soru akla gelebilir. Ancak, yukarıda da ifade edildiği üzere döner sermayelerin ağırlıklı çoğunluğunun satış fiyatları kendileri tarafından belirlenmemektedir.

%35 ya da yükseltilebileceği maksimum oran olan %51,25 oranı hangi verilere dayanarak belirlendi, döner sermayelerin bu oranda ayıracakları finansal değerlerle sürdürülebilirliklerini sağlamalarının söz konusu olduğu nasıl tespit edilmiştir, anlamak güçtür. Kaldı ki, bu oran tıp ve diş hekimliği alanında faaliyet gösteren döner sermayelerle ilgilidir. Diğer alanlarla ilgili olarak belirlenen oran %15'lere kadar düşmektedir.

Diğer taraftan; üniversitelere bağlı olanlar dışındaki döner sermaye işletmelerince ödenecek katkı payı, hazine payı ve diğer ödemelerin gayrisafi hasıla üzerinden hesaplanıyor olması üzerinde düşünülmesi gerekli bir başka noktadır. Özellikle; döner sermayelerin Sosyal Güvenlik Kurumundan ya da diğer kamu kurumlarından tahsil edemedikleri satış bedellerinin olması ihtimalinin yüksekliği, üretilen mal ya da hizmetin maliyet yapısını daha da fazlaştırmakta ve ara mal ya da sermaye malı için harcanan miktarın borçla alınması olasılığını güçlendirmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin sürdürülebilirliklerini sağlamak için önemli unsurlardan biri de, yönetim ve idari yapısının güçlenmesi ve çalışanlarının mesleki bilgi, yeterlik ve yeteneklerinin uygun düzeyde olması gerekliliğidir. Döner sermayeli işletmelerimizin idari yapısı ve çalışanlarının bilgi ve yetenek ve yeterlilik düzeyleri, bir işletmede bulunması gereken minimum düzeylerin bile altındadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, finansal raporları analiz etmek için yeterli bilgi ve beceriden yoksun, ilgili alanda eğitim görmemiş

döner sermaye işletmesi yöneticilerinin varlığı, bu sonucun meydana gelmesine sebebiyet vermektedir. Bu nedenle, döner sermayelerde görev yapacak yönetici ve çalışanların alanıyla ilgili yeterli düzeyde eğitim ve tecrübeye sahip olması gerekmektedir. Döner sermaye işletmeleri ölçeğinde özel kesim işletmelerinin yönetim yapısına bakıldığında; alanında başarılı CEO'lara, genel müdür ve muhasebe yöneticilerine sahip olduğu görülmektedir.

Son olarak işletmeyle ilgili mali bilgileri üretecek muhasebe sistemi ile bu sistemin ürettiği bilgilerin zamanında analizinin yapılarak, gerekli önlemlerin alınması da döner sermayeli işletmelerin devamlılığının sağlanmasında önemlidir. Bu konuda iki açmaz vardır. Bunlardan birincisi yukarıda da değinildiği üzere, muhasebeden üretilen bilgileri zamanında analiz edip, gerekli önlemleri alacak mesleki bilgi kapasitesine sahip idarecilerin döner sermaye işletmelerinde olmamasıdır. İkincisi ise, döner sermaye işletmelerinin kendi muhasebe bilgilerini kendilerinin üretememesi, Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilen saymanlık personeli tarafından üretiliyor olmasıdır.



## KAYNAKLAR

- Alagöz, Ahmet(1982), *Kamu Döner Sermaye İşletmeleri*, DSİ Matbaası, Ankara.
- Arın, Tülay,-Kesmez, Necdet,-Gören, İhsan(2000), *Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Tesev Yayını, İstanbul.
- Atasever, Sezai(2010), “Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırılması Çalışması/6-8.08.2010 tarihlerinde Anadolu Üniversitesi Ev sahipliğinde Düzenlenen Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması Çalıştayı”  
[https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?\\_afLoop=6693226494568830&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=o3gylh6f\\_4](https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?_afLoop=6693226494568830&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=o3gylh6f_4) (29.01.2012).
- Aydın, Davut,(2010), “Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması Tek Ortaklı Şirket (CEO) Modeli”,  
[www.uhbd.org/PDF/eskisehir/26\\_27\\_Eskisehir\\_Davut\\_Aydin.pdf](http://www.uhbd.org/PDF/eskisehir/26_27_Eskisehir_Davut_Aydin.pdf),  
(25.12.2011)
- Bayramoğlu, Sonay,(2003), “OECD ve Kamu Yönetimi”, *Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi*, Sayı:14 (Nisan-Mayıs), s. 68-74.  
<http://www.bumko.gov.tr/TR/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFA79D6F5E6C1B43FF35F2AAE4F54DAF9B> (28.06.2011).
- Demircan, Esra,(2006), “Küreselleşme Sürecinde Yeni Devlet Anlayışının Bütçe Politikalarına Yansıması:Türkiye Örneği”, Nihat Falay, Mehmet Şahin, Ahmet Kesik(Ed.), *Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Dinç, Engin,-Abdioğlu, Hasan, (2009), “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Arastırma”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 21.
- DPT,(2000), “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, DPT, Ankara.
- Güner, Asuman, (2006), “Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması”, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış”, [http://www.demud.org.tr/7\\_asuman\\_guner.pdf](http://www.demud.org.tr/7_asuman_guner.pdf),  
(25.05.2011).
- <http://www.hazine.org.tr/ekonomi/ubuyume.php> (28.06.2011)

Hazine Müsteşarlığı, (2009),” Kamu İşletmeleri Raporu”

<http://www.hazine.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine%20Web/Arastirma%20Yayin/Raporlar/Kamu%20Sermayeli%20Kurulu%c5%9f%20ve%20%c4%b0%c5%9fletmeler%20Raporlar%c4%b1/2009YILIKAMUISLETMELERIRAPORU.pdf> (21.07.2011).

Maliye Bakanlığı,(2010), “Yıllık Ekonomik Rapor”

<http://www.sgb.gov.tr/ESAD/Yaynlar%20Yeni/Raporlar/Y%C4%B1llık%C4%B1k%20Ekonomik%20Rapor%202010.PDF> (25.01.2012).

Muhasebat Genel Müdürlüğü,2010a), “Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırılması

Çalışması/Döner Sermayeli İşletmeler Konsolide Analiz Raporu”,

[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?\\_afLoop=6681243255503413&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=14pjtt6chi\\_83](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?_afLoop=6681243255503413&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=14pjtt6chi_83) (12.06.2011)

[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=D%C3%B6ner+Sermayeler&\\_afLoop=5141585701967550&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=121phk2k5d\\_307](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay?birimDizini=D%C3%B6ner+Sermayeler&_afLoop=5141585701967550&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=121phk2k5d_307) 2009 Yılı Döner Sermayeler Mali İstatistikleri” (12.06.2011).

Muhasebat Genel Müdürlüğü,2010b), “Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırılması

Çalışması/Bakanlık Toplantı Salonunda Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması Süreci ile İlgili Bilgilendirme Toplantısı Sunusu”,

[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?\\_afLoop=6693226494568830&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=o3gylh6f\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?_afLoop=6693226494568830&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=o3gylh6f_4) (29.01.2012)

Özdemir, İlyas,(2008), “Genel ve Özel Bütçeli İdarelerdeki Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması”, Mali Kılavuz, Sayı:41.

Yılmaz, H.Hakkı,(2010), “Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırılması Çalışması/19-21 Mart Çalışmayı”

[https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?\\_afLoop=6693226494568830&\\_afWindowMode=0&\\_adf.ctrl-state=o3gylh6f\\_4](https://portal.muhasebat.gov.tr/mgmportal/faces/faaliyet?_afLoop=6693226494568830&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=o3gylh6f_4) (29.01.2012).

Yıldız, Mustafa S., (2007), “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin Getirdikleri”, Mali Kılavuz, Sayı:37.