

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**ÜNİVERSİTELERDE HİZMET MALİYETİNİN TESPİTİ –
BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Enes ÖZCAN

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Doç.Dr.Nevran KARACA

HAZİRAN-2018

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ

ÜNİVERSİTELERDE HİZMET MALİYETİNİN TESPİTİ –
BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Enes ÖZCAN

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

“Bu tez .../.../201. Tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Doç. Dr. Nevran KARACA	BAŞARILI	Karaca
Dr. Öğretim Üyesi Şule YILDIZ	BAŞARILI	Yıldız
Dr. Öğretim Üyesi Şuayyip Doğu DEMİRCİ	BAŞARILI	Demirci



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

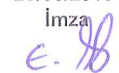
Adı Soyadı	:	Enes ÖZCAN
Öğrenci Numarası	:	1560Y04003
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Üniversitelerde Hizmet Maliyetinin Tespiti- Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama
Benzerlik Oranı	:	%20

İŞLETME ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.


29/06/2018
İmza

Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere .gsbtez@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir. Bilgilerinize arz ederim.

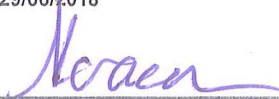
29/06/2016
İmza


Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Doç. Dr. Nevran KARACA

Tarih: 29/06/2018

İmza:



KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı sahiplenen ve lisans – lisansüstü eğitimimi başından sonuna kadar titizlikle takip eden danışmanım Doç. Dr. Nevran Karaca'ya her bir katkısı, fedakârlıkları ve değerli emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Lisans eğitiminin neredeyse başından beri attığım her adımda manevi anlamda yanımda olan, verdiği destekler ve nasihatler ile bugünlere gelmem için sürekli teşvik eden değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Şuayyip Doğuş Demirci'ye saygılarımı ve şükranlarımı sunarım. Aldığım eğitim süresi boyunca alanımda gelişmeye katkılarından dolayı Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can'a , Doç. Dr. Recep Yılmaz'a ve diğer değerli hocalarıma saygılarımla teşekkür ederim. Çocukluğumdan beri beni tanıyan ve gelişimimi yakından izleyen manevi abim Melih Özel Ubih'a saygılarımı, yine çocukluğumdan beri tanıdığım dostlarım Ramazan Altan'a ve Yusuf Akyıldız'a bu zamana kadar verdikleri destekler için şükranlarımı sunarım. Maddi-manevi her anlamda, her anımda yanımda hissettiğim dostlarım Burak Şahin'e, Denizhan Ateşli 'ye ve Tarık Küp'e hayatıma kazandırdıkları her türlü katkı için teşekkürü borç bilirim.

Çalışmamın son zamanlarında çalıştığım kurumdaki değerli hocalarım ve çalışma arkadaşım çalışmamın son haline gelmesinde yardımda bulunmuşlardır. Çalışmamın başından sonuna kadar her türlü desteğini benden esirgemeyen yol arkadaşım Büşra Kurakcı'ya yürekten teşekkürlerimi sunarım. Çalışmamın düzenlenmesine yaptığı katkılarından ve birçok konudaki yardımlarından ötürü abim Mehmet Hüseyin Özcan'a ve eşi Zeynep Özcan'a içten şükranlarımı sunarım. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim annem ve babama sonsuz teşekkür ederim.

Enes ÖZCAN

29.06.2018

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLolar LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
SUMMARY	ix
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ	3
1.1.Türkiye’de Devlet Muhasebesine Yön Veren Düzenlemeler	3
1.2.Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Kapsamı	6
1.3.Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sistemi	7
1.4.Türkiye’de Devlet Muhasebesi Süreci	8
1.5.Devlet Muhasebesi Temel Kavramları.....	9
1.5.1.Belgelendirme Kavramı	9
1.5.2.Dönemsellik Kavramı	9
1.5.3.İhtiyatlılık Kavramı	10
1.5.4.Maliyet Esası Kavramı	10
1.5.5.Sosyal Sorumluluk Kavramı	10
1.5.6.Süreklilik Kavramı	11
1.5.7.Para ile Ölçme Kavramı	11
1.5.8.Tam Açıklama Kavramı	11
1.5.9.Tarafsızlık Kavramı	11
1.5.10.Tutarlılık Kavramı.....	11
1.5.11.Önemlilik Kavramı.....	11
1.5.12.Özün Önceliği Kavramı	12
1.6.Muhasebe Belgeleri, Kullanılan Defterler ve Kayıt Düzeni	12
1.6.1.Muhasebe Belgeleri.....	12
1.6.2.Kullanılan Defterler ve Kayıt Düzeni	12
1.7.Çerçeve Hesap Planı	13
1.8.Mali Raporlar	15
1.8.1.Temel Mali Tablolar	15
1.8.1.1.Bilanço	16

1.8.1.2.Faaliyet Sonuçları Tablosu.....	16
1.8.1.3.Nakit Akım Tablosu.....	16
1.8.1.4.Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu	17
1.8.2.Diğer Mali Tablolar.....	17
1.9.Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve AnalitikBütçe Sınıflandırması.....	18
1.9.1.Performans Esaslı Bütçe Sistemi	19
1.9.2.Analitik Bütçe Sınıflandırması.....	22
1.9.2.1.Analitik Bütçe Sınıflandırma Kavramı	23
1.9.2.2.Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçiş Nedenleri.....	23
1.9.2.3.Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Bütçe Kod Grupları	24
1.10.Devlet Muhasebesi Standartları	29
1.10.1.Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)	30
1.10.2.Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA 95)	31
1.10.3.Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)	32
1.10.4.Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)	33
2. BÖLÜM: DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN ÖRGÜT YAPISI VE MUHASEBE SİSTEMİ.....	36
2.1.Kamu Sektörü İçerisinde Üniversitelerin Yeri.....	36
2.2.Üniversitelerin Amaçları ve Faaliyetleri.....	37
2.3.Üniversitelerin Mali Yapısı ve İşleyişi	37
2.3.1.Üniversitelerde Bütçe Sistemi.....	38
2.3.2.Üniversitelerin Gelir Kaynakları.....	39
2.3.3.Üniversitelerde Ana Gider Kalemleri	40
2.4.Üniversitelerde Muhasebe Düzeni	42
2.5.Üniversitelerde Mali Raporlama	43
3. BÖLÜM: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE HİZMET MALİYETLERİNİN TESPİTİ.....	44
3.1.Üniversitelerde Maliyetleme Çalışmaları	44
3.2.Uygulamanın Amacı ve Metodolojisi	46
3.3.Uygulama Konusu Fakültenin Tanıtımı.....	49
3.3.1.Fakültenin Bölümleri	49

3.3.2.Öğrenci Sayıları	50
3.3.3.Akademik Personel Sayısı	51
3.3.4.İdari Personel Sayısı.....	52
3.3.5.Fakültenin Gider Kalemleri.....	53
3.3.6.Akademik Personelin Faaliyetleri	56
3.4.Fakülte Hizmet Maliyetlerinin Tespiti	61
3.4.1.Endirekt MaliyetlerinTespiti ve Dağıtımı	61
3.4.2.Destek Faaliyet MaliyetlerininTespiti ve Dağıtımı.....	67
3.4.3.Bölüm Maliyetlerinin Tespiti	79
SONUÇ.....	93
KAYNAKÇA	97
ÖZGEÇMİŞ.....	101
EKLER.....	102

KISALTMALAR

DHBY	: Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği
EU	: Avrupa Birliği
GYMY	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
IPSASB	:Uluslararası Kamu SektörüMuhasebe Standartları Kurulu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MBA	: İşletme Yönetimi Yüksek Lisansı
MYMY	: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OVP	: Orta Vadeli Program
UN	: Birleşmiş Milletler
WB	: Dünya Bankası
EUA	: Avrupa Üniversiteler Birliği
EUIMA	: Avrupa Üniversitelerinin Modernizasyon Çalışmaları-Tam Maliyetleme
İKY	: İnsan Kaynakları Yönetimi
YBS	: Yönetim Bilişim Sistemleri
KDDB	: Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
SKSDB	: Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1	:Bütçe Kodlarının Genel Görünümü.....	25
Tablo 2	:Birinci Düzey Kurumsal Sınıflandırma-Bütçe Kodları ve Kurumlar.....	25
Tablo 3	:Fonksiyonel Sınıflandırma 1.Düzey Ana Fonksiyon Kodları	26
Tablo 4	:Finansman Tipi Sınıflandırma Kodları	27
Tablo 5	:1.Düzey Gelirlerin Ekonomik Kodlaması	28
Tablo 6	:Harcama ve Borç Vermenin 1.Düzey Ekonomik Kodları	29
Tablo 7	:Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması 1.Düzey Kodları	29
Tablo 8	:Fakültenin Lisans Programları.....	50
Tablo 9	:Fakültenin Lisansüstü Programları	50
Tablo 10	:Lisans Öğrenci Sayıları.....	51
Tablo 11	:Lisansüstü Öğrenci Sayıları	51
Tablo 12	:Akademik Personel Sayısı	52
Tablo 13	:İdari Personel Sayısı	52
Tablo 14	:Fakülte Gider Kalemleri ve 2017 Harcama Tutarları	53
Tablo 15	:Memurlar Kategorisindeki Fakülte Çalışanlarının 2017 Yılı Ücret Maliyetlerinin Dağılımı.....	54
Tablo 16	: Fakülte İdari Personelin Ücret Maliyetinin Görevler İtibariyle Dağılımı ...	54
Tablo 17	:Akademik ve İdari Personelin Bölümler Bazında Direkt Ücret Maliyetleri	55
Tablo 18	:Diğer Fakülte Akademik Personeli İçin Tahakkuk Ettirilen Ücret Maliyeti	56
Tablo 19	:Fakülte Akademik Personelinin Faaliyetleri.....	57
Tablo 20	:Fakülte Akademik Personelinin Faaliyet İçin Standart Süreler.....	58
Tablo 21	:Profesör "A"nın 2017 Yılı Faaliyetlerine İlişkin Süreler.....	60
Tablo 22	:Fakülte'deki Birimlerin Alan Büyüklükleri	62
Tablo 23	:Elektrik Maliyetinin Dağılımı.....	62
Tablo 24	:2017 Yılında Ders Alan Aktif Lisansüstü Öğrenci Sayıları	63
Tablo 25	:Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Su Maliyeti	64
Tablo 26	:Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Su Maliyeti	64
Tablo 27	:Akademik Personele Düşen Su Maliyeti	65
Tablo 28	:Amortisman Maliyetinin Dağılımı.....	66
Tablo 29	:Destek Faaliyetlerinin 2017 Harcama Tutarı.....	67
Tablo 30	:Destek Faaliyetlerinin Dağıtım Anahtarları	70

Tablo 31 :ÖİDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay.....	72
Tablo 32 :ÖİDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay	72
Tablo 33 :BİDB maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay.....	73
Tablo 34 :BİDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay.....	74
Tablo 35 :BİDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay	74
Tablo 36 :KDDDB Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay	76
Tablo 37 :KDDDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay	76
Tablo 38 :KDDDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay	77
Tablo 39 :Personel Daire Başkanlığı Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay..	78
Tablo 40 :SKSDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay.....	78
Tablo 41 :SKSDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay.....	79
Tablo 42 :Dekanlık Personelinin Ücret Maliyetleri	80
Tablo 43 :Fakülte Ortak Maliyet Havuzu	81
Tablo 44 :Akademik Personelin Ofis Maliyetleri	82
Tablo 45 :Derslik Maliyetlerinin Dağılımı	83
Tablo 46 :Yolluk Maliyetinin Dağılımı	84
Tablo 47 :Bölüm ve Programların Ücret Maliyetleri.....	86
Tablo 48 :Fakültenin Lisans Bölümlerinin Maliyetleri.....	87
Tablo 49 :İşletme ve İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümlerinin I. ve II. Öğretim Programlarının Maliyeti	89
Tablo 50 :Profesör "A"nın 2017 Yılı Faaliyetlerine Sürelerine İlişkin Maliyetler	91

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Genel Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Kurumlar..... 7

ÖZET

Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü

Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Üniversitelerde Hizmet Maliyetinin Tespiti – Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama	
Tezin Yazarı: Enes ÖZCAN	Danışman: Doç.Dr. Nevran KARACA
Kabul Tarihi: 29.06.2018	Sayfa Sayısı: ix (ön kısım)+127 (tez)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Türkiye’de 1995 yılında başlatılan kamu mali yönetimi reform çalışmaları sonucunda 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılmış, bu doğrultuda gerek bütçe gerekse de muhasebe alanında köklü değişiklikler yapılmıştır. Muhasebe düzenine ilişkin olarak öncelikle Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği yayınlanmış, sonrasında bu yönetmeliğe bağlı olarak çeşitli kurumların muhasebe yönetmelikleri çıkarılmıştır. Söz konusu yönetmeliklerde kamu kurumlarının mali işlemlerinin kayda alınmasında kullanılacak araçlar, çerçeve hesap planı ve hesap planı detayları gibi muhasebe düzenine ilişkin kurallar yer almaktadır. Bununla birlikte sözkonusu düzenlemelerde kamu kurumlarının faaliyetlerinin maliyetlerinin detaylı olarak belirlenmesine yönelik bir yol haritası yer almamaktadır. Oysa ki faaliyet maliyetlerinin detaylı olarak tespitine de olanak tanıyan bir muhasebe sistemi yöneticilerin birimde yürütülen faaliyetlere yönelik isabetli kararlar almasına destek sağlama noktasında önem arz etmektedir.</p> <p>Bu bağlamda çalışmada, bir devlet üniversitesinin verilerinden hareketle üniversitenin bir biriminde yürütülen faaliyetlerin maliyetinin tespit edilmesi suretiyle kamu faaliyetlerinin maliyetlerinin tespitine yönelik bir yol haritası ortaya konulması amaçlanmıştır.</p> <p>Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde, Türkiye’de uygulanan devlet muhasebesi sistemi detaylı olarak anlatılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde üniversitelerin mali yapısı ve üniversitelerde muhasebe düzeni anlatılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise bir devlet üniversitesinin bir biriminin verilerinden faydalanılarak birimde gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetleri tespit edilmiştir.</p> <p>Çalışmanın sonucunda, maliyet dağıtım prosedürlerinin uygun şekilde yapılandırılması durumunda kamu kurumlarının faaliyetlerinin maliyetinin sağlıklı olarak belirlenebileceği sonucuna ulaşılmıştır.</p>	
Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, Hizmet Maliyetleri, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	

SUMMARY

Sakarya University Graduate School of Business

Abstract of Master's Thesis

Title of the Thesis: Determination Of Service Cost In Universities-
Application at a State University

Author: Enes ÖZCAN

Supervisor: Assoc. Prof. Nevran KARACA

Date: 29.06.2018

Nu. of pages: ix (pre text)+127(main body)

Department: Business

Subfield: Accounting and Finance

As a result of reform efforts on public financial management in Turkey in 1995, the 5018 numbered Public Financial Management and Control law was enacted in 2003, and accordingly drastic changes were made both in the field of budget and accounting. In relation on accounting scheme, primarily the General Management Accounting Regulation was published and after that depending on this regulation, the accounting regulations of various institutions were enacted. In the mentioned regulations, the related rules about accounting scheme such as; the tools, framework account plan, and accounting rules that will be used to record the financial transactions of public agencies are included. Beside this, a roadmap is not included for detailed estimation of the costs for the activities of public institutions. An accounting system that enables the determination of detailed operating costs takes an important role for the unit managers to make appropriate decisions for providing supports for the activities that are conducted.

In the context of this study, from the data that was obtained from a state university it is aimed to develop a roadmap for the determination of public activities that were conducted at a unit of the university through the identification of activities.

In this context in the first part of this study the state accounting system that is applied in Turkey has been described in details. In the second part of this study, the financial structure and accounting scheme of universities have been described. In the third part of this study, utilizing by the data of a unit of a State University the cost of activities that are performed in the unit have been described.

In the result of this study, when the the cost allocation procedures are appropriately configured, the costs of the activities of public institutions can be determined healthily.

Keywords: Public Accounting, Service Costs, Activity-Based Costing

GİRİŞ

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu mali yönetiminde, hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, kaynak kullanımında etkinlik ve etkililik sağlanması, mali saydamlığın sağlanması, performansa dayalı ve hedeflere yönelik mali yönetim anlayışının yeleştirilmesine olanak sağlanmıştır. Bu kanun ile birlikte kamu mali yönetimine standart bir düzen getirilmiştir. Kamu idarelerinde muhasebe birliğinin sağlanması da kanunun getirdiği yeniliklerden birtanesidir.

5018 sayılı kanun ile birlikte kamu idarelerinde uygulanmaya başlanan tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile bu sistemi destekleyen çerçeve hesap planı ve detaylı hesap planları ile birlikte, devletin mali işlemlerinin tamamının kayıt altına alınması böylece devlet bilançosunun oluşturulması mümkün hale gelmiştir. Bununla birlikte muhasebe sisteminde yıllık bütçeye ilişkin harcamaların ve elde edilen gelirlerin takibine imkan veren bütçe hesaplarının da var olması, bütçe hareketlerinin muhasebe sistemi dahilinde izlenmesine olanak vermektedir.

Türkiye devlet muhasebe sisteminde yer alan detaylı hesap planları yine Türkiye’de kullanılmakta olan analitik bütçe sınıflandırmasına uygun şekilde yapılandırılmıştır. Bu yapı, harcamaların ve gelirlerin bütçe ile uyumlu olacak şekilde kayıtlarda yer almasını sağlamakta, kamu gelirlerinin hangi kaynaklardan elde edildiğinin ve idarelerinin hizmetlerinin kaç mal olduğunun tespit edilmesine olanak vermektedir. Bununla birlikte kamu hizmetlerinin maliyetlerinin detaylı şekilde hesaplanmasına olanak verecek maliyet hesaplama mekanizmalarının da sisteme dahil edilmesi devlet muhasebe sistemini daha etkin hale getireceği düşünülmektedir.

Çalışmanın Konusu: Yukarıda da belirtildiği gibi muhasebe sistemine kamu idarelerinin sunduğu hizmetlerin maliyetlendirilmesine olanak verecek maliyet hesaplama metodolojilerinin entegre edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Nitekim Avrupa Üniversiteler Birliğinin (EUA) Avrupa üniversitelerine yönelik tam maliyetleme çalışmaları bu konudaki girişimlere uygun bir örnek teşkil etmektedir. Bu çalışmada da, devlet üniversitelerinde maliyetleme çalışmalarına katkıda bulunmak

amacıyla Üniversitede sunulan hizmetlerin maliyetlendirilmesine ilişkin bir yapı ortaya konulmuştur.

Çalışmanın Önemi: Bu çalışma ile, devlet üniversitelerinde hizmet maliyetlerinin hesaplanmasına yönelik yapılan çalışmalara katkıda bulunulacağı düşünülmektedir. Buna yönelik olarak çalışmada özellikle, birimler tarafından ortak tüketilen kaynakların birimler arasında nasıl paylaşılacağı ve ana hizmetlere ilişkin maliyetlerin nasıl hesaplanması gerektiğine ilişkin bir yapı ortaya konmuştur. Bu yapı ile, birimlere tahsis edilen kaynakların yapılarının bu kaynakların yönetimine olanak verecek şekilde ortaya konması ve böylece birimlere tahsis edilen kaynakların sorgulanmasına imkan tanınmış olacaktır. Başka bir ifadeyle kamu idarelerinde maliyet yönetimine olanak verilmiş olacaktır. Bilindiği üzere devlet üniversitelerinde bir Fakülte açısından değerlendirildiğinde, Fakülte için bütçe yapılmakta, Fakültenin bünyesinde yer alan bölümler için ayrıca bütçe yapılmamaktadır. Dolayısıyla yapılan bütçe Fakülte düzeyinde olmaktadır. Halbuki etkin bir maliyet yönetimi için bölümler düzeyinde planlama yapılması önem arz etmektedir. Bölümler için planlama yapılması ve gerçekleşen harcamaların bölümler düzeyinde tespit edilmesi, Fakülte kaynaklarının ne kadarının hangi bölüm tarafından kullanıldığının belirlenmesine olanak verecektir.

Çalışmanın Amacı: Uygulamanın temel amacı, bir devlet üniversitesinin verilerinden yararlanarak üniversitenin verdiği hizmetlere ilişkin maliyetlerinin tespit edilmesidir. Bu bağlamda bir fakültenin üniversiteye maliyeti, bir bölümün fakülteye maliyeti, I. ve II. Öğretim programlarının fakülteye maliyeti ve lisansütü programlarının fakülteye maliyeti tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi: Çalışmada öncelikle ikincil kaynaklardan yararlanılarak birinci bölümde devlet muhasebesi sistemleri, süreci, mali tabloları, standartları ve bütçe sistemleri ile ilgili, ikinci bölümde devlet üniversitelerinin kamu sektöründeki yeri ve mali süreçleri ile ilgili ve üçüncü bölümde maliyetleme çalışmaları ile ilgili teorik bilgiler verilmiştir. Çalışmanın amacına yönelik olarak bir devlet üniversitesi belirlenerek, bu üniversitenin esas faaliyetlerinin tespiti, destek faaliyetlerinin tespiti, endirekt maliyetlerin tespiti ve dağıtımı, destek faaliyetlerin maliyetlerinin tespiti ve dağıtımı, çıktı yani hizmet maliyetlerinin tespiti faaliyet tabanlı maliyetleme temelinde tam maliyetleme yöntemi kullanılarak bir yapı kurulmuştur.

1. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE DEVLET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Bu bölümde, Türkiye’de yürürlükte olan devlet muhasebe sistemi hakkında detaylı bilgi vermek amaçlanmıştır. Bu amaçla bölümde devlet muhasebesine yön veren düzenlemelere, devlet muhasebesi sistemi unsurlarına, devlet muhasebesi sürecine, devlet muhasebesinin temel kavramlarına, mali raporları oluşturabilmek için gerekli olan muhasebe belgeleri, kullanılan defterler ve kayıt düzenine, çerçeve hesap planına, mali raporlara, performans esaslı bütçeye, analitik bütçe hakkında ve son olarak devlet muhasebesi standartlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

1.1.Türkiye’de Devlet Muhasebesine Yön Veren Düzenlemeler

Türkiye’de kamu yönetim sistemi, 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiş ve 2000’li yılların başına kadar sözkonusu kanunda çok az sayıda değişiklik yapılmıştır (Aslan, 2009: 10). Aslan (2009:10-12)’a göre kamu mali yönetiminin yeniden yapılanmasına gerek duyulmasının nedenleri şunlardır:

- 1050 sayılı kanunun yetersiz kalması,
- Dağınık bütçe olumsuzlukları,
- Mali yönetimin saydam olmaması,
- Kamu kaynaklarının verimsiz kullanılması,
- Harcama yetki ve sorumluluk dengesinin kurulamaması,
- Harcama süresince katı ön kontrol uygulamasının varlığı.

Ayrıca Türkiye devlet muhasebe sisteminde uzun yıllar kullanılan nakit esasına dayalı kayıt sisteminin tek başına raporlamaya olanak vermemesi, etkili bir mali yönetim için yetersiz olan raporların mali kontrolü ve şeffaflığı olanaksız kılması, nakit esasına dayalı muhasebe sisteminden tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemine geçilmesi gerektiğini doğurmuştur.

Yukarıda sayılan nedenlere paralel olarak kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak

üzere, finansal raporlamada uluslararası standartları yakalayabilmek adına ve uluslararası kurum ve kuruluşlarla karşılaştırabilirliği mümkün kılmak için Türkiye’de bazı adımlar atılmıştır.

Devlet muhasebesinin değişen mevzuata uygun hale getirilmesi, işlem ve muhasebe kayıtlarının tek yönetmelikte birleştirilmesi, defter, cetvel ve belgelerin bilgisayar aracılığıyla düzenlenmesine olanak sağlayacak yapıya kavuşturulması, hesap sayısının azaltılması ve işlemlerin basitleştirilmesi amacıyla Devlet Muhasebe Genel Yönetmeliği ile Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliğini ve bu yönetmeliklerde ek ve değişiklikler yapılmasına dair yönetmelikleri yürürlükten kaldıran “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” 14.01.1990 tarih ve 20402 mükerrer sayılı resmi gazetede yayımlanarak 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe konmuştur. Böylece söz konusu iki yönetmelik birleştirilerek tek yönetmelik şeklinde düzenlenmiştir (Karaaslan, 2004: 47).

14.10.1991 tarihli ve 21021 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde; genel bütçeli daireler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli idareleri, belediyeleri, il özel idarelerini, döner sermayeleri ve fonları kapsayan, devlet harcamalarında kullanılacak kanıtlayıcı belgeler hakkında hükümler düzenlenmiştir (DHYB, md.1). Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununa dayanırken, 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı kanun ile bu yönetmelik kaldırılmış ve bütçeler yeniden düzenlenmiştir. 5018 sayılı kanun ile bütçeli kuruluşlar Merkezi Yönetim, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. 08.03.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, 27.06.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Sosyal Güvenlik Kurumları Harcama Belgeleri Yönetmeliği ve 15.08.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Mahalli İdareler Harcama Yönetmeliği ile bu yönetmeliklerin kapsamında yer alan kamu idarelerinde muhasebe birimleri, mali işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi kapsamında, devlet harcamalarında ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgelerin yönetmeliklerde belirtildiği şekilde düzenlemeleri gerekmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Türk devlet muhasebe sisteminde işlemler, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan

genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolü konusunda genel usul ve esaslarını belirlemiştir. Yukarıda da belirtildiği üzere 5018 sayılı kanun ile yeniden düzenlenen ve üç gruba ayrılan bütçelerle ilgili yönetmeliklere dayanak olan bu kanun, günümüz Türk devlet muhasebesinin temelini oluşturmaktadır. Çünkü bu kanununla beraber nakit esaslı devlet muhasebesinden mali raporlamayı tam anlamıyla olanaklı kılan tahakkuk esaslı devlet muhasebesine geçilmiştir.

23.12.2014 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde muhasebe işlemleri ve bu işlemlere konu olan belgelere, kayıt düzenine, kullanılan hesapları içeren çerçeve hesap planına ve bu hesapların işleyişlerine, kamu idarelerinin muhasebe birimlerince hazırlanacak olan mali raporlara, dönem sonu işlemleri ile ertesi yıla devir işlemlerine ve diğer işlemlere ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği 27.12.2014 tarihli resmi gazete yayınlanmış olup 5018 sayılı kanunun ekinde yer alan (I) sayılı cetvel(Ek 1)’de yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tamamını, (II) sayılı cetvel(Ek 2)’de yer alan özel bütçeli idareler ile (III) sayılı cetvel(Ek 3)’de sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumların her birini kapsayan, çerçeve hesap planları ve bu hesapların işleyişlerine, tutulacak defterlere ve kayıt düzenine, işlemlere ait belgelere, mali raporlara, yılsonu işlemlerine, birimler arası devir işlemlerine ve çeşitli işlemlere ilişkin hükümler bulunmaktadır.

27.05.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise il özel idaresi, belediye, bağlı idare ve mahalli idareler birliklerinin bütçe ve muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır.

Burada belirtilmesi gereken bir hususta muhasebe yönetmeliklerin her birinin ayrı detay hesap planı içeriyor olduğudur. Farklı bütçeli kurumlar kendileri için hazırlanmış detay hesap planlarını kullanmak, sistemlerini bu plana uygun olarak yapılandırmak durumundadırlar.

1.2.Türkiye’de Devlet Muhasebesinin Kapsamı

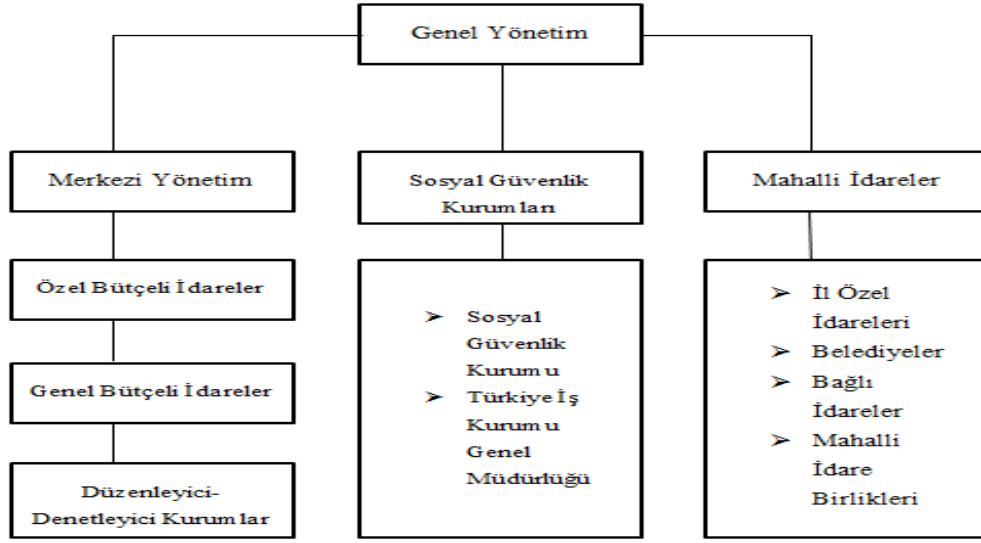
Devlet muhasebesinin kapsamı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerinin genel yönetim kapsamında düzenlendiği Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilmiştir.

Merkezi yönetim; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer alan (GYMY, md.2);

- (I) sayılı cetvelde Türkiye Büyük Millet Meclisi, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Bakanlıklar ve bazı müsteşarlıklar gibi idarelerin içinde bulunduğu genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri,
- (II) sayılı cetvelde Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve özel bütçeli diğer idareler olan Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu gibi özel bütçe kapsamındaki idareler,
- (III) sayılı cetvelde yer alan Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu gibi kurumların yer aldığı düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile
- (IV) sayılı cetvelde Sosyal Güvenlik Kurumları adı altında, Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü’nü kapsar. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olan kamu idareleri Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin yalnızca bütçe işlemlerinin kaydedilmesi, raporlanması ve hesapların konsolide edilmesine ilişkin hükümlerine uyarlar.

Mahalli idareler de devlet muhasebesi kapsamındadır ve mahalli idarelerin kapsamını il özel idareleri, belediyeler, bunlara bağlı olarak kurulup işletilen idareler ve mali politikaları yine bu kuruluşlar tarafından belirlenen kuruluşlar oluşturur.

Özel hukuk hükümlerine tabi olarak piyasa için mal ve hizmet üreten kamu kuruluşları devlet muhasebesinin kapsamı dışındadır. Bu tür kuruluşlarının muhasebe işlemleri Tek Düzen Muhasebe Sistemine göre yapılmaktadır.



Şekil 1: Genel Yönetim Kapsamındaki İdareler ve Kurumlar

1.3.Türkiye’de Devlet Muhasebesi Sistemi

Tüm dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi ilgililere karar almada ve ya ileriye dönük tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Böyle bir durum ulusal ekonomide yer alan herkes adına kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır (Sipahi,Yanık ve Topal, 2007).

Türkiye’de de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girdiği yılı takip eden dönemlerde bütün mali olaylar öncelikle tahakkuk esasına göre kaydedilmeye başlamıştır. 5018 sayılı kanunun 51. Maddesinde “ Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri mali yılın hesaplarında gösterilir” ifadesi yer almaktadır. Fakat mali olay ya da işlem bütçeyi ilgilendiren gelir veya gider niteliğinde ise nakit esasına göre bütçe hesaplarına kayıt yapılır. Aynı kanunun ilgili maddesinin devamında “Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.” ifadesi bütçe hesaplarıyla ilgili mali olayların nakit esasına göre kaydedilmesi gerektiğini göstermektedir. Kaydedilmesi gereken muhasebe işlemleri çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak yazılan tutar başka bir hesaba/hesaplara borç ve ya alacak yazılır.

Örneğin; Özel bütçeli bir idare 2018 yılında 80.000 TL'ye bir taşıt aracı satın almış olsun. Bu satın alma işlemi muhasebe kayıtlarında şu şekilde gösterilecektir:

-----//-----	
254 TAŞITLAR HESABI	80.000
103 VER. ÇEKLER VE GÖN. EMİR. HS.	80.000
-----//-----	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS.	80.000
835 GİDER YANSITMA HS.	80.000
-----//-----	

Yapılan bu kayıtlara istinaden ilk kayıt ile maddi duran varlığın bilançoda yer alması sağlanmış olacaktır. İkinci kayıt ile bütçe harcamalarının izlenmesi sağlanmış olacaktır.

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin kamu idarelerinde uygulanmaya başlanması bazı avantajları da beraberinde getirmiştir. Kamu sektöründe tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmesi ile devletin tüm faaliyetlerinin kayıt altına alınması ve raporlanması sağlanmaya çalışılmakta ve bu kapsamda maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kaydedilmeye başlanmış, devlet borçlarının kayıtlarda görülmesi sağlanmış, hesap detayı artırılmış, analitik bütçe sınıflandırılması uygulanmış ve yansıtma hesapları kullanılarak nakit esaslı ile birlikte tahakkuk esasına göre de mali raporlama imkanı elde edilmiştir (Türkyener, 2010).

1.4.Türkiye’de Devlet Muhasebesi Süreci

Genel yönetim kapsamındaki merkezi yönetim idareleri, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumların muhasebe süreçleriyle ilgili ilkeler her birinin yönetmeliklerinde farklı maddelerde düzenlenmiştir. Fakat genel anlamda birbirleriyle benzerlik göstermektedirler. Yukarıda adı geçen kurumların muhasebe süreci genel hatlarıyla şöyledir:

- Mali yılın başında, bir önceki mali yılın sonunda düzenlenmiş olan bilanço ve dipnotlardan yararlanılarak açılış bilançosu düzenlenir.
- Açılış bilançosu esas alınarak, açılış kayıtlarını yapmak üzere bilançodaki tutarlar, 1 nolu yevmiye kaydını oluşturmak için düzenlenecek muhasebe işlem

fişiyile, ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydıyla ilgili muhasebe işlem fişine, alış bilançosunun bir nüshası da eklenir. Açılış kaydına esas teşkil eden tutarlar, ilgili hesap için açılacak büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine aktarılır.

- Mali nitelik taşıyan işlemler belgelerine dayanılarak yevmiye tarih ve numarasına göre günlük olarak yevmiye defterine kaydedilir.
- Yevmiye defterine kaydedilen mali işlemler Büyük Defterdeki ilgili oldukları hesaplara işlenir.
- Faaliyet dönemi içinde yevmiye defteri ve büyük defterden yararlanılarak ana hesap bazında ay sonlarında mizan cetveli hazırlanır.
- Faaliyet dönemi biterken dönem sonu işlemleri yapılmadan önce geçici mizan düzenlenir.
- Geçici mizan düzenlendikten sonra dönem sonu işlemleri yapılır.
- Dönem sonu işlemlerini takiben kesin mizan düzenlenir. Kesin mizanda faaliyet ve bütçe hesapları bakiye vermez.
- Bakiye veren hesapların kapanışı yapılır.

1.5.Devlet Muhasebesi Temel Kavramları

Genel kabul görmüş muhasebe kavramları, uluslararası nitelik taşıyan, muhasebe sistem ve uygulamalarına yön veren yaklaşımlardır. Muhasebe sistem ve uygulamaları için temel teşkil eden bu temel kavramları, devlet muhasebe sistemi ve uygulaması açısından irdelemek, devlet muhasebesinin taşıdığı özellikleri kavramak açısından gereklilik arz etmektedir (Karaca, 2003: 13).

1.5.1.Belgelendirme Kavramı

Devlet muhasebesi işlemleri ilgili kanun ve yönetmeliklere dayanarak belgelendirilmektedir. Belgelerin gerçeğe ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.

1.5.2.Dönemsellik Kavramı

Bu kavram gereği kamu idaresi faaliyetlerinin belirli dönemlerde raporlanması ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması beklenir.

1.5.3.İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe uygulamalarında muhtemel riskler ve beklenmedik mali olaylara karşı belirli koşullar altında karşılık ayrılmasını ifade eder. Ayrılan bu karşılıklar ve yedeklerle gelecekte karşılaşılabilecek zorluklara karşı bugünden hazırlanılması amaçlanır.

1.5.4.Maliyet Esası Kavramı

“Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, kamu idareleri tarafından edinilen varlık ve hizmetler, bunların elde edilme maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilir (GMYM, md.5).

Devletin toplumun ortak kullanımına sunduğu mal ve hizmetlerin faydasının “bölünemez” nitelikte oluşu, bu mal ve hizmetlerin maliyeti ve buna bağlı olarak ta fiyatının belirlenmesini olanaksız kılmaktadır. Bu nedenle “maliyet esası” kavramının devlet muhasebesi sisteminde uygulanması oldukça güçtür (Karaca, 2003: 13).

Bu iki ifadeye göre kamu idaresince edinilen mal ve hizmetler maliyet bedelleriyle işlem görebilirken, kamu idaresi tarafından sunulan mal ve hizmetlerin fayda açısından maliyet bedellerinin tespit edilmesi olanaksızdır.

1.5.5.Sosyal Sorumluluk Kavramı

Muhasebe sisteminin yapısında, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesinde, sunulmasında, toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması esastır (GMYM, md.5).

Bu kavram; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve üretilen bilgilerin raporlanmasında yalnız belirli bir gurubun değil, tüm toplumun çıkarının gözetilmesi gereğini ifade eder (Sevilengül, 1997: 22).

Devlet muhasebesinin sosyal sorumluluğu, merkezi idarenin ve diğer yönetsel birimlerin faaliyet sonuçlarının toplumdaki kişi ve kurumlara tarafsız ve gerçeğe uygun olacak şekilde ulaştırılmasının sağlanması olarak ifade edilebilir. Yani “sosyal sorumluluk” kavramı, devlete ait hesapların toplumda bulunana herkese açık olması gereğini ifade eder (Karaca, 2003 : 13).

1.5.6.SürekliKlik Kavramı

Bu kavram, kamu idareleri faaliyetlerinin, kişi ya da zaman kısıtlamasına tabi olmadığını dolayısıyla bu faaliyetlerin sonsuza kadar devam edeceğini varsayar.

1.5.7.Para ile Ölçme Kavramı

Parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları, ortak ölçü olarak ulusal para birimi ile yapılır (GMYM, md.5).

Bu kavram, Muhasebe kayıtlarına konu olan mali nitelikteki işlemlerin gerçekleştikleri andaki para birimi ile ifade edilmesi gereğini ifade eden bir kavramdır. Türkiye’de devlet muhasebe sisteminde mali nitelikteki işlemler, ulusal para birimi olan Türk Lirası ile muhasebe kayıtlarında yer alacaktır (Karaca, 2003 : 14).

1.5.8.Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olanların düzgün karar vermelerine yardımcı olacak biçimde yeterli, açık ve anlaşılır şekilde düzenlenmesini ifade eder.

1.5.9.Tarafsızlık Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının, mali tabloların ve esas alınacak yöntemlerin herhangi bir etki altında kalmadan, objektif ve ön yargısız oluşturulmasını ifade eder.

1.5.10.Tutarlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe uygulamalarının, faaliyet ve bütçe uygulama sonuçlarının birbirini izleyen dönemlerde karşılaştırılabilir olması esasına dayanır. Karşılaştırma yapılabilmesi için muhasebe uygulamalarında kullanılan yöntemlerin izleyen dönemler içinde de kullanılması gerekir.

1.5.11.Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı ; Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, mali olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur (GMYM, md.5). Nispi ağırlığı ve

değeri önemsiz tutarların, birbiriyle benzerlik gösteren içerik ve fonksiyona sahip tutarların birleştirilmesi gerekmektedir.

1.5.12.Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram, mali işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve bu işlemlerine ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerden çok finansal özellerinin göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade eder (Karaca, 2003: 17). Burada kamu idarelerinin hangi mali olayı nasıl değerlendireceği ilgili kanun ve yönetmeliklerde yer alan hükümlerle belirlendiğinden devlet muhasebesinde bu kavrama gereksinim duyulmaz denilebilir.

1.6.Muhasebe Belgeleri, Kullanılan Defterler ve Kayıt Düzeni

Bu kısımda, Türkiye devlet muhasebe sisteminde kullanılmakta olan muhasebe belgelerine, defterlere ve muhasebe kayıt düzenine yer verilmiştir.

1.6.1.Muhasebe Belgeleri

Devlet muhasebe sisteminde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerini defterlere kayıt edilmesi için gerekli olan belgelerin şekli, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Bu belgeler Ödeme Emri Belgesi ve Muhasebe İşlem Fişi olarak adlandırılır. Bütçeden nakden veya mahsuben yapılan harcamalar ve işlemler Ödeme Emri Belgesi'yle muhasebeleştirilir. Diğer işlemler ise Muhasebe İşlem Fişi ile muhasebeleştirilir. Bu belgelerin elektronik ortamda farklı şekil ve içerikte düzenlenmesine ilişkin hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1.6.2.Kullanılan Defterler ve Kayıt Düzeni

Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerince kullanılacak defterler Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nde, mahalli idarelerde kullanılacak defterler Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Bu defterlerin niteliği ve kullanım amacı, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde aynı ad altında kullanılan defterlerle aynı niteliktedir. Bu yüzden bu kısımda yalnızca bu defterlerin neler olduğu açıklanmış ve tanımları yapılmıştır. İlgili yönetmeliklere göre kullanılması gereken defterler aşağıdaki gibidir.

- **Yevmiye Defteri:** Kayda geçirilmesi gereken işlemlerin, yevmiye tarih ve zincirleme numara sırasıyla, maddeler hâlinde düzenli olarak kaydedildiği defterdir. Açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak bu deftere kaydedilir.
- **Büyük Defter:** Yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre ilgili hesaplara dağıtan ve sınıflandırmalı olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına sınıflandırmalı olarak kaydedilir.
- **Kasa Defteri:** Büyük defterin kasa işlemlerine ait bölümünde, yer alan bilgilere ilaveten günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlendiği defterdir.
- **Yardımcı Hesap Defteri:** hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir.

1.7.Çerçeve Hesap Planı

Bilanço hesapları, faaliyet hesapları, bütçe hesapları ve nazım hesaplardan oluşan çerçeve hesap planı, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tabi olduğu Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'nin 46. maddesinde yer almaktadır.

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan Tek Düzen Hesap Planı (Ek 4)'nda da görüleceği üzere bilanço hesapları 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından, faaliyet gelir ve giderleriyle ilgili hesaplar 6 numaralı ana hesap grubundan, yönetmeliklere aykırı olmadığı ölçüde maliyet hesapları 7 numaralı ana hesap grubundan, bütçe ile ilgili hesaplar 8 numaralı ana hesap grubundan ve son olarak nazım hesaplar 9 numaralı ana hesap grubundan oluşmaktadır. Bu sınıflandırmalara göre hesaplar, hesap planında;

- 1) Dönen Varlıklar
- 2) Duran Varlıklar

- 3) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5) Öz Kaynaklar
- 6) Faaliyet Hesapları
- 7) Maliyet Hesapları
- 8) Bütçe Hesapları
- 9) Nazım Hesaplar

şeklinde sıralanmıştır.

- **Dönen varlıklar grubu;** kasada ya da bankada tutulan hazır değerler ve en fazla bir yıl ya da bir faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi öngörülen varlıklar ile alacakları ifade eder.
- **Duran varlıklar grubu;** bir yıldan daha uzun süreyle kamu idaresi faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla edilen, ilke olarak bir yıl içinde ya da faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıklar ile alacakları kapsayan hesap grubudur.
- **Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu;** en fazla bir yıl ya da faaliyet dönemi içinde ödenmesi gereken yabancı kaynakları kapsar.
- **Uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu;** bir yıldan uzun süreli kredi kurumlarına olan borçları, para ve sermaye piyasasından elde edilen iç mali borçlar ile diğer iç mali borçları anapara ve faizleriyle birlikte içinde barındıran hesap grubudur.
- **Öz kaynaklar grubu;** varlıklar toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farkın izlenmesi için kullanılır. Net değer/sermaye, değer hareketleri, yedekler, geçmiş yıllar olumlu faaliyet sonuçları ve geçmiş yıllar olumsuz faaliyet sonuçları ile dönem faaliyet sonuçları hesap gruplarını kapsar.
- **Faaliyet hesapları;** bir faaliyet dönemine ilişkin olarak tahakkuk eden her türlü gelir ve giderlerinin ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak izlenmesi ve faaliyet sonuçlarının üretilmesi için kullanılır.

- **Maliyet hesapları;** Kapsama dâhil kamu idarelerinden maliyet muhasebesi uygulayanlar, maliyet işlemleri için bu ana hesap grubunu Bakanlıkça yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olarak kullanırlar. Bu grupta oluşan sonuçlar, faaliyet hesapları ana hesap grubuna aktarılır.
- **Bütçe hesapları;** kamu idarelerinin bütçe gelir ve bütçe giderlerine ilişkin hesap gruplarını içerir. Bütçe uygulama sonuçlarının üretilmesinde kullanılır.
- **Nazım hesaplar;** bütçe ödeneklerinin, muhasebe birimlerine gelen ödeneklerin, bunlardan yapılan kullanım ve eksiltmeler ile mahsup dönemine aktarılan tutarların izlenmesi için kullanılır.

1.8.Mali Raporlar

Mali raporlama, belirli dönemler içinde gerçekleşen mali işlemlere ait muhasebe kayıtlarından oluşturulan mali tabloların; üst yönetime, kamuoyuna, paydaşlara ve diğer gerekli mercilere sunulmasını ifade eder.

Mali raporlama ile genel olarak kaynakların dağıtımı, uygulanan mali politikaların etkileri ve ileriye yönelik politika oluşturulması ve karar verilmesinde, kamu idaresinin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkında kullanıcılara kapsamlı bilgi sağlanır (GYMY, md.309).

Mali raporların içeriğini mali tablolar oluşturmaktadır. Bu çalışmada mali tablolar temel mali tablolar ve diğer mali tablolar olarak ikiye ayrılmıştır. Temel mali tablolar içerisinde bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akım tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu yer almaktadır. Temel mali tabloların içerikleri ve örnekleri aşağıda verilmiştir.Bu bölümde diğer mali tablolar ile birlikte sadece adları ve yönetmelikteki tanımları yer almaktadır.

1.8.1.Temel Mali Tablolar

Devlet muhasebe sistemi kapsamında düzenlenmesi gereken mali tablolar izleyen kısımda detaylı olarak verilmiştir.

1.8.1.1.Bilanço

Bilançolar, belli bir tarihte kurumun ya da kamu idaresinin varlıklarının, yabancı kaynaklarının ve öz kaynaklarının ne durumda olduğunu gösteren mali tablolardır. Kamu idarelerine ait bilançolar belli ilkelere ve şekil şartlarına göre hazırlanır. Bu ilke ve şekil şartları ilgili yönetmeliklerde düzenlemiştir. Bilançonun sol tarafında varlıklar, sağ tarafında ise yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar yer alır. Mali yılın başında veya faaliyet yılının başında bir önceki yılın kapanış bilançosu ile dipnotlar kullanılarak açılış bilançosu hazırlanır. 2014 yılına ait özet bir bilanço örneği Ek 5'te verilmiştir.

1.8.1.2.Faaliyet Sonuçları Tablosu

Faaliyet sonuçları tablosu, kamu idaresinin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirleri, yaptığı giderleri, mali ve mali olmayan varlıkların yönetimi ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerinden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur.Faaliyet dönemine ait gelir ve gider hesapları hesap grupları ile indirim, iade ve iskonto hesapları hesap grubundaki hesaplardan üretilir.Bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir. 2014 yılına ait bir genel yönetim faaliyet sonuçları tablosu örneği Ek 6'da verilmiştir.

1.8.1.3.Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu; kamu idaresinin belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren tablodur. Nakit benzeri varlıklar, hemen paraya dönüştürülebilir ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklardır. Nakit akış tablosu genel yönetimin ve kapsama dâhil her bir kamu idaresinin dönem nakit tahsilatları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarını gösterir.Belirli bir dönem içinde nakit giriş ve çıkışları ihtiyaca göre sınıflandırılmış olarak yer alır.

Yabancı para cinsinden olan nakit giriş ve çıkışları ilgili döviz kuru üzerinden ulusal para birimine çevrilip nakit akış tablosuna dâhil edilir.Nakit ve nakit benzeri varlıkların kullanımını gerektirmeyen kazanç ve kayıplar, nakit dışı bağış ve yardımlar, takas ve trampa gibi işlemler ile gelecekte nakit akışı yaratacak işlemler nakit akış tablosuna dâhil edilmez. Nakit akış tablosu; faaliyetlerden sağlanan nakit akışları, yatırımlardan sağlanan nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları şeklinde

bölümlenir. 2014 yılına ait bir genel yönetim nakit akış tablosu örneği Ek 7’de verilmiştir.

1.8.1.4.Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu

Bütçe uygulama sonuçları tablosu; kamu idaresinin bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan mali tablodur.Bütçe gelir ve bütçe gider hesapları hesap grupları ile bütçe gelirlerinden ret ve iade hesapları hesap grubundaki hesaplardan üretilir. Bütçe yılının tamamına ilişkin olarak düzenlenen tabloya mahsup dönemi işlemleri de dahil edilir. 2014 yılına ait bir genel yönetim bütçe uygulama sonuçları tablosu örneği Ek 8’de verilmiştir.

1.8.2.Diğer Mali Tablolar

Diğer mali tablolar ile ilgili düzenlemeler Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’nde yer almaktadır ve tanımları aşağıdaki gibidir.

- **Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu:** Kamu idaresi faaliyet gelirlerinin detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanmasını ifade eden mali tablolardır.
- **Giderlerin Kurumsal Sınıflandırılması Tablosu:** Giderlerin kurumsal düzeyde dağılımını gösteren mali tablolardır.
- **Giderlerin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu:** Kamu idaresi faaliyet giderlerinin detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanmasını ifade eden mali tablolardır.
- **Bütçe Gelirlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu:** Kamu idarelerine ait bütçe gelirleri, bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır ve bütçe gelir hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.
- **Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu:** Kamu idarelerine ait bütçe giderlerinin kurumsal düzeyde dağılımını gösteren mali tablodur ve bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.

- **Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırılması Tablosu:** kamu idarelerinin temel fonksiyonları esas alınarak vebütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır. Bu tabloda bütçe giderleri; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, iskân ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, dinlenme, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetleri ve sosyal güvenlik ve sosyal yardım hizmetleri alt sınıflarına ayrılır.
- **Bütçe Giderlerinin Finansal Sınıflandırılması Tablosu:** Kamu idarelerinin bütçe giderlerini hangi kaynaklardan finanse ettiğini gösteren tablolardır.
- **Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırılması Tablosu:** Kamu idarelerine ait bütçe giderleri, bütçelerindeki ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır ve bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır.
- **Bütçe Giderleri ve Ödenekler Tablosu:** Yapılan bütçe giderleri ile gelen ödenekler, ödeneklerden kullanılanlar ve tenkis edilenler ile ödenek üstü harcamayı gösterecek şekilde bütçe hesapları ana hesap grubundaki bütçe gider hesaplarından ve nazım hesaplar ana hesap grubundaki ödenek hesaplarından yararlanılarak hazırlanır.

Diğer mali tablolar karşılaştırma yapılabilmesi adına, kapsamına göre üç mali yılı ya da üç faaliyet dönemini kapsayacak şekilde hazırlanır.

1.9.Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Analitik Bütçe Sınıflandırması

Türkiyede günümüze kadar çeşitli bütçe sistemleri kullanılmıştır. Cumhuriyet tarihinin ilk bütçesi 1924 yılında yapılmıştır. Bütçe hakkı 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yürürlüğe girmesiyle elde edilmiştir. Devam eden yıllarda sınıflandırmalar ve harcama kalemleri gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır. 1973 yılında program bütçe sistemine geçilmiş sınıflandırmalar genişletilmiş fakat uygulamadaki yetersizlikler ve sistemin gözden geçirip geliştirilememesinden dolayı program bütçeden beklenen sonuçlar elde edilememiştir.

1980 sonrası ekonomideki değişimler bütçe sistemlerine de yansımıştır. Uluslararası ekonomik ve mali ilişkilerin artması sonucu ulusal ve uluslararası karşılaştırmaya ve analiz etmeye imkan verecek bütçe kod sistemi üzerine 1995 yılında çalışmalar

başlatılmıştır. 5018 sayılı kanunla beraber Avrupa Birliğinin uyguladığı ESA 95 ve IMF'nin yayınladığı Devlet Mali İstatiklerine uygun bir kod sınıflamasına sahip olan analitik bütçe sınıflandırması 2004 yılında uygulanmaya başlamıştır. Aynı kanunda mali saydamlık ve hesap verilebilirliği ilke edinen, çıktı-sonuç odaklı kaynak tahsisini gerçekleştirmesini amaçlayan performans esaslı bütçelemeye geçiş çalışmalarına başlanmış 2006 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur (www.bumko.gov.tr)

Bu kısımda performans esaslı bütçe sistemi ve analitik bütçe sınıflandırması hakkında genel hatlarıyla bilgiler verilmiştir.

1.9.1. Performans Esaslı Bütçe Sistemi

Performans esaslı bütçe sistemi ; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusundan tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir (Hacıhasanoğlu, 2008: 159)

Bir başka tanımda performans esaslı bütçe sistemi; kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmadan önce yürütülecek her faaliyet ve projenin maliyetinin oluşturulması ve bu faaliyet ve projeler için kalite, verimlilik, etkinlik, çıktı-sonuç gibi performans hedefleri oluşturulmasını ön gören bir bütçe yönetim sistemidir şeklinde tanımlanmıştır (Aktan, 2006: 206). Bu tanımdan performans esaslı bütçelemenin faaliyet tabanlı oluşturulan performans sonuçlarının ölçüldüğü bir bütçe türü olduğu anlaşılmaktadır.

Kamu mali yönetiminde yaşanmakta olan en önemli değişikliklerden birisi de, merkezden yönetimi esas alan kaynak dağılımı ve girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımını ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı-sonuç odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmesidir (Erüz, 2005: 61).

Performans esaslı bütçe sisteminin Türkiyede uygulanmasının dayanağını 5018 sayılı kanunun 9. Maddesi oluşturur. Söz konusu maddede; “kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar, kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik

planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” denilmektedir.

Performans esaslı bütçeleme sisteminin faydaları ve getirileri arasında mali saydamlık, hesap verebilirlik ve mali disiplin bulunmaktadır. 5018 sayılı kanunun 7. Maddesinde mali saydamlık; “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir” tanımıyla yer almaktadır. Hesap verebilirlik ise 8. Maddede “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu her iki kavram dünyada son 20 yılda yaşanan mali alandaki reformlar arasında öne çıkan kavramlardır ve 5018 sayılı kanunda yer alan ifadelerle hükme bağlanmıştır. Mali disiplini sağlamak adına performans esaslı bütçeleme bir araç olarak kullanmak; kamuya açık, doğru ve hedeflere dayalı belgeler hazırlanması kamu idarelerini kaynak kullanımında tasarruflu olmaya zorlayacak ve makro düzeyde kaynak dağıtımının etkili yapılmasını ve bunun sonucunda verimlilik artışını sağlayacaktır (Erüz, 2005: 66-67).

➤ **Performans Göstergeleri**

Kurumların, performans hedeflerine ulaşip ulaşamadığı ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır. Bu göstergeler (Çakmak, 2016: 19) şunlardır:

Girdi göstergeleri, bir faaliyetin veya işin yürütülmesi için gerekli olan girdilerle ilgili olan göstergelerdir. Bu göstergelere örnek olarak ; kullanılan araç/gereç, laboratuvar sayısı, derslik sayısı, öğretim üyesi/öğrenci sayıları verilebilir.

Çıktı göstergeleri, yapılan faaliyet veya işin sonucunda elde edilen mal ve hizmetlerle alakalı göstergelerdir. İşin veya faaliyetin yapısına göre bir faaliyet için çıktı göstergesi olan hizmet, bir başka faaliyet için girdi olabilir. Çıktı göstergelerine araştırma projesi sayısı, bilimsel toplantı sayısı, mezun olan öğrenci sayısı örnek verilebilir.

Verimlilik göstergeleri, faaliyet veya işin yapılabilmesi için kullanılan kaynakların faaliyet veya iş bitiminde elde edilen sonucun karşılaştırılması ile ortaya çıkan göstergelerdir. Danışman başına düşen lisansüstü öğrenci sayısı, turne başına düşen sanatçı sayısı gibi göstergeler verimlilik göstergelerine örnektir.

Sonuç göstergeleri, faaliyet sonucunda ortaya çıkan çıktıların toplum üzerindeki etkilerini gösteren göstergelerdir.

Etkililik göstergeleri, sonuçlar ile çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder.

Kalite göstergeleri, kamu idaresinin sunduğu ürün ve hizmetlerin kullanıcı taleplerini ve ihtiyaçlarını karşılama düzeyini gösterir.

Maliye Bakanlığının yaptığı tanımlamadan hareketle performans esaslı bütçelemenin 3 temel unsuru vardır. Bunlar; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporudur (www.maliye.gov.tr, 2004).

➤ **Stratejik Plan**

Stratejik plan; kamu idareleri tarafından; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonları oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle hazırlanan plandır (Bülbül, 2012: 31-32).

➤ **Performans Programı**

Performans programları, harcama birimi ve idare seviyesinde hazırlanır. İdare performans programları, birim performans programlarının konsolide edilmesiyle oluşturulur. İdare performans programı, kamu idaresinin stratejik planında yer alan orta ve uzun vadeli amaç ve hedefleri doğrultusunda;

- Bir yıllık performans hedeflerini,
- Bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için yürüyecek faaliyet ve projeleri,
- Faaliyet ve projelerle alakalı kaynak ihtiyacını,

- Hedeflerin gerekleŒme duzeylerinin lm amacıyla performans gostergelerini içeren,
- Bu kapsamda performans sonuçlarının raporlanmasına (faaliyet raporlarına) esas teŒkil eden belgedir (Yılmaz, 2007: 17).

➤ **Faaliyet Raporu**

Faaliyet raporu 5018 sayılı kanunun 41. Maddesinde “kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini belirlenmiŒ performans gostergelerine göre hedef ve gerekleŒme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak Œekilde hazırlanması” Œeklinde hükme baėlanmıŒtır. Aynı maddenin “st yöneticiler ve btyle denek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır” ibaresi faaliyet raporunun mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun en önemli unsurlarından biri olduğunu göstermektedir. Faaliyet raporu ayrıca performans esaslı btleme sisteminin yapı taŒlarından biridir (Aktan, 2006: 227). Performans programı gibi faaliyet raporları da birim faaliyet raporu ve idare faaliyet raporu olmak üzere ikiye ayrılır.

1.9.2. Analitik Bt Sınıflandırması

Günümüz ekonomilerinde btler, istikrarın sağlanması, gelir dağılımının düzeltmesi, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması ve yatırımların teŒvik edilmesi gibi bazı önemli konularda mali bir araç olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber btde yer alan harcama ve gelir kalemlerinin ekonomide etkin bir mali araç olarak kullanılması, harcamaların ve gelirlerin temel bazı kıstaslara göre sınıflandırılmasını ve denetlenmesini gerektirmektedir (Demirel, 2001: 9).

Bt sınıflandırması, btde yer alan gelir ve harcama kalemlerinin sistematik bir Œekilde düzenlenmesi ve formllendirilmesidir (Burkhead, 1956: 110).

Bt denetlemesi ise, bt sınıflandırmasını ölçmeye, izlemeye, analizinin ve denetiminin yapılmasına ve karŒılaŒtırmalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan iliŒkilidir (KocabaŒ, 2004: 61).

Bütçe sınıflandırmasında ve de bütçe denetleminde sağlanacak etkinliğin ekonomide ve kalkınmada olumlu sonuçlar doğuracağına inanılması üzerine, Türkiye’de 2004 yılından itibaren analitik bütçe sınıflandırması “Genel Devlet” tanımına giren tüm kuruluşlarda uygulanmaya başlamıştır.

1.9.2.1. Analitik Bütçe Sınıflandırma Kavramı

Analitik bütçe sınıflandırması, analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlenmeye dayalı bir sınıflandırma şeklini ortaya koymaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 265).

Analitik bütçe sınıflandırma sistemi, kamu harcamalarını; kurumsal (idari), fonksiyonel ve ekonomik açılardan sınıflandırarak ölçme ve analiz etme imkanı sağlayan bir bütçe sistemidir (Pehlivan, 2003: 246).

Tosun’a göre ise analitik bütçe sınıflandırması bir bütçe sistemi değildir. Analitik bütçe sınıflandırması; gerekçe, ödeneklendirme, sınıflandırma ve program analizi olmak üzere dört unsurdan oluşan program bütçe ve performans esaslı bütçenin sadece sınıflandırma kısmına esas oluşturmaktadır (Tosun, 2004: 13).

1.9.2.2. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına Geçiş Nedenleri

Türkiye’de yıllardır uygulanan program bütçe sisteminde benimsenen sınıflandırma tekniği standartları korunamamıştır. Kodların yanlış kullanımı ve alt gruplarındaki iç içe geçen yapıları, sınıflandırma sistemini bozmuş ve ortak kod kullanımına olanak vermemiştir. Dolayısıyla birbirinden ayrı kurumlarda, aynı hizmet gruplarının, farklı kodlar altında izlenmesi, istenen verilerin alınamamasının bir sonucu olarak devletin doğru ve sağlıklı raporlama yapmasının, raporlamaya bağlı olarak bütçe yapmasının önüne geçmiştir. İlerleyen yıllarda program bütçe kod yapısında bulunan daire kodları ile kurum kodları birleştirilmiştir. Kodların kullanımı zaman içerisinde giderek daralmıştır. Ortaya çıkan ihtiyaçlarda program bütçe yapısına uygun olmayan ilaveler, sistematik bozmuş ve hizmet, maliyet analizlerine ilişkin yöntemler giderek zayıflamıştır. Mevcut program bütçe sisteminde aynı kodların bulunmaması konsolide bütçeli kuruluşlarda uygulanabilirliğini de zorlaştırmıştır.

Dolayısıyla devlet faaliyetleri ile bu faaliyetlerin milli ekonominin geneli veya bölümleri üzerindeki etkisinin analizi için uygun bir bütçe sınıflandırmasına ihtiyaç duymuştur. Bu nedenle ülkemizde 1995 yılında başlatılan kamu mali yönetim projesi çerçevesinde yapılan çalışmalarda, devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkisinin ölçülebilmesine imkan tanıyacak bir bütçe kod yapısı oluşturulması; bunu yaparken de uluslararası geçerliliği olan ve genel kabul görmüş esaslardan faydalanılması benimsenmiştir. Bu amaçlar IMF tarafından geliştirilen GFSM 2001 esasına dayalı bir sınıflandırmanın bütçe sistemine uyarlanması kararlaştırılmıştır. 2002 yılında analitik bütçe sınıflandırma sistemi ve tahakkuk esaslı devlet muhasebesi birkaç kurumda pilot olarak uygulanmıştır (Akçakanat, 2011: 38).

Analitik bütçe sınıflandırmasının, detaylı bir kurumsal kodlamayla, program sorumlularının tespitine imkan vermesi, mevcut bütçede var olmayan fonksiyonel sınıflandırmanın sağlanması, aynı kodlamanın konsolide bütçeli kuruluşlar dışındaki kuruluşlarda da uygulanabilir olması, uluslararası karşılaştırmalara imkan vermesi ve ölçmeye ve analize elverişli olması getirdiği önemli özelliklerdir.

Tüm bu nedenlerin yanı sıra; genel devlet tanımına giren ve dolayısıyla kamu kaynağı kullanan kurum ve kuruluşların bütçelerinin konsolide edilememesi ve uluslararası kuruluşlarla (IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği gibi) Türkiye'nin içinde bulunduğu ilişkiler de analitik sınıflandırma sistemine geçilmesinde etkili olmuştur (Güngör, 2002: 28-29). 01.01.2004 tarihinde analitik bütçe sistemi yürürlüğe girmiş ve yeni kod yapısı ile GFSM 2001 ve Avrupa birliğinde uygulanan ESA 95 standardıyla uyumlu hale gelmiştir.

1.9.2.3. Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Bütçe Kod Grupları

Analitik bütçe sınıflandırması temelde dört grubun bir araya getirilmesi sonucunda oluşturulmuştur. Bu kod grupları; kurumsal sınıflandırma, fonksiyonel sınıflandırma, finansman tipi sınıflandırma ve ekonomik sınıflandırmadır (Hançer, 2003: 8).

Bütçe sınıflandırmasının genel görünümü Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1
Bütçe Kodlarının Genel Görünümü

DÜZEYLER	KURUMSAL				FONKSİYONEL				FİNANSMAN	EKONOMİK			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	I	II	III	IV
KODLAR	00	00	00	00	00	0	0	00	0	00	0	0	00

Kaynak : www.bumko.gov.tr

1.9.2.3.1. Kurumsal Sınıflandırma

Kurumsal sınıflandırma kamu yönetimi içindeki idari yapıları temel olarak oluşturulmuştur. Bu sınıflandırmada, siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesi ve program sorumluları tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Kurumsal sınıflandırma, dört düzeyli bir kod yapısından oluşmaktadır. Sınıflandırmanın birinci düzeyinde, bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idareler yer almaktadır. İkinci düzeyde, birinci düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimler, üçüncü düzeyde ana hizmet birimleri gibi ikinci düzeye bağlı olan ve kurumsal politikanın uygulanmasından sorumlu olan birimler, dördüncü düzeyde ise destek, lojistik birimler ve politikaları uygulayan ve hizmetten yararlananlarla doğrudan muhatap olan birimler yer almaktadır. Kurumsal sınıflandırmada yer alan kurumlar ve bütçe kodları Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2
Birinci Düzey Kurumsal Sınıflandırma-Bütçe Kodları ve Kurumlar

BÜTÇE KODU	KURUMSAL SINIFLANDIRMA BİRİNCİ DÜZEY
01	CUMHURBAŞKANLIĞI
02	TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
03	ANAYASA MAHKEMESİ
04	YARGITAY
05	DANIŞTAY
06	SAYIŞTAY
07	BAŞBAKANLIK
08	ADALET BAKANLIĞI
09	MILLİ SAVUNMA BAKANLIĞI
10	İÇİŞLERİ BAKANLIĞI
11	DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI
12	MALİYE BAKANLIĞI
13	MILLİ EĞİTİM BAKANLIĞI
15	SAGLIK BAKANLIĞI
18	ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI
20	ENERJİ VE TABİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI
21	KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
23	HAKİMLER VE SAVCILAR KURULU
24	AİLE VE SOSYAL POLİTAKALAR BAKANLIĞI
25	AVRUPA BİRLİĞİ BAKANLIĞI
26	BİLİM, SANAYİ VE TEKNOLOJİ BAKANLIĞI
27	ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI
28	EKONOMİ BAKANLIĞI
29	GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI
30	GIDA, TARIM VE HAYVANCILIK BAKANLIĞI
31	GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI
32	KALKINMA BAKANLIĞI
33	ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
34	ULAŞTIRMA, DENİZCİLİK VE HABERLEŞME BAKANLIĞI
38-39	YÜKSEKÖĞRETİM KURUMU
40-41	ÖZEL BÜTÇELİ KURUMLAR
42	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
43	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
44-45	İL ÖZEL İDARELERİ
46-47	BELEDİYELER
48	MAHALLE İDARELERİ

Kaynak : www.bumko.gov.tr

1.9.2.3.2.Fonksiyonel Sınıflandırma

Fonksiyonel sınıflandırma, devlet faaliyetlerinin türünü göstermektedir. Devlet faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere yönelik harcamaların izlenmesi ve uluslararası karşılaştırma imkanı elde edilmesi, fonksiyonel sınıflandırma ile mümkün olabilmektedir. Kurumsal sınıflandırma gibi dört düzeyli bir kod grubundan oluşmaktadır. Birinci düzey, devlet faaliyetlerini on ana fonksiyona ayırmaktadır. Ana fonksiyonlar, ikinci düzeyde alt fonksiyonlara bölünmektedir. Üçüncü düzey kodlar ise nihai hizmetleri göstermektedir. Dördüncü düzeyde ise özel olarak izlemeyi gerektiren bazı kurumsal planlama ihtiyaçlarının karşılanması ve izlenmesi amacıyla yapıya dahil edilmiştir. Birinci düzey ana fonksiyon kodları Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3
Fonksiyonel Sınıflandırma 1.Düzyen Ana Fonksiyon Kodları

I	FONKSİYONEL SINIFLANDIRMA
01	GENEL KAMU HİZMETLERİ
02	SAVUNMA HİZMETLERİ
03	KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
04	EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER
05	ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ
06	İSKAN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ
07	SAĞLIK HİZMETLERİ
08	DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ
09	EĞİTİM HİZMETLERİ
10	SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ

Kaynak: www.bumko.gov.tr

1.9.2.3.3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Finansman tipi sınıflandırma; yapılan harcamaların, ödemenin yapıldığı yere bakılmaksızın hangi kaynaktan finanse edildiğini göstermektedir. Aynı zamanda dış proje kredileri, özel ödenekler ile şartlı bağış ve yardımlarında takibine de olanak sağlar.

Finansman tipi sınıflandırma tek haneli koddan ibarettir ve bu kodlar Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4
Finansman Tipi Sınıflandırma Kodları

FİNANSMAN KODU	AÇIKLAMA
1	GENEL BÜTÇELİ İDARELER
2	ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER
3	DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
4	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
5	MAHALLİ İDARELER
6	ÖZEL ÖDENEKLER
7	DIŞ PROJE KREDİLERİ
8	ŞARTLI BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kaynak: www.bumko.gov.tr

1.9.2.3.4. Ekonomik Sınıflandırma

Ekonomik sınıflandırmayla, devletin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken yürüttüğü faaliyetlerin, milli ekonomiye, piyasalara ve gelir dağılımına etkilerinin planlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi hedeflenmektedir. Ekonomik sınıflandırma gelirlerin, harcama ve borç vermenin, finansmanın (gelir-gider farkı) sınıflandırması şeklinde üç bölümden oluşmaktadır. Gelir ile harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında, karşılıklı ve karşılıksız, cari veya sermaye ayrımı öncelik taşımaktadır (www.bumko.gov.tr).

1.9.2.3.4.1. Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırması

Gelirler, karşılıklı ve karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan tahsilatlardır. Gelirler, cari gelirler ve sermaye gelirleri olarak ikiye ayrılır. Cari gelirler vergi gelirleri ile vergi dışı gelirleri kapsar. Sermaye geliri ise, sermaye aktifleri satışları ile devlet dışı kaynaklardan yapılan sermaye transferlerini kapsar. Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması da kodlama açısından tıpkı kurumsal ve fonksiyonel sınıflamada olduğu gibi dört düzeyden oluşur. Gelirlerin ekonomik kodları Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5
1.Düzyer Gelirlerin Ekonomik Kodlaması

I	GELİRLERİN EKONOMİK KODLAMASI
01	VERGİ GELİRLERİ
02	SOSYAL GÜVENLİK GELİRLERİ
03	TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ
04	ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER
05	DİĞER GELİRLER
06	SERMAYE GELİRLERİ
08	ALACAKLARDAN TAHSİLAT
09	RED VE İADELER (-)

Kaynak: www.bumko.gov.tr

1.9.2.3.4.2. Harcama ve Borç Vermenin Sınıflandırılması

Harcama; geri ödenmeyen, bir başka deyişle herhangi bir mali hak yaratmayan veya mevcut bir mali hakkı ortadan kaldırmayan devlet ödemeleri olarak tanımlanabilir. Harcamalar, gelirler de olduğu gibi cari ya da sermaye nitelikli olabilir; mal veya hizmet alımında olduğu gibi bir şey karşılığında yapılabileceği gibi karşılıksız olarak da yapılabilir. Devletin kamu borçlarının anapara geri ödemeleri finansman kısmında; kamusal amaçlarla verilen borçlar ise borç verme bölümünde sınıflanmaktadır. Harcamalar ve borç verme bu ilkeler ve kriterler çerçevesinde, cari giderler, sermaye giderleri ve borç verme-geri ödeme olarak üç ana başlık altında incelenebilir.

Cari Giderler: Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri gibi giderler bu gider grubuna girer.

Sermaye Giderleri: Normal ömrü bir yıldan fazla olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan, bütçe hazırlama rehberi ve merkezi yönetim bütçe kanunlarını ile belirlenen asgari değerleri aşan ödemelerdir.

Borç Verme-Geri Ödeme: Kamusal bir amaçla ve bir mali hakka ya da taahhüde dayalı olarak yapılan işlemlerdir.

Harcama ve borç vermenin 1. Düzey ekonomik kodları Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6
Harcama ve Borç Vermenin 1.Düzyer Ekonomik Kodları

I	GİDERLERİN EKONOMİK SINIFLANDIRMASI
01	PERSONEL GİDERLERİ
02	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ
03	MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
04	FAİZ GİDERLERİ
05	CARİ TRANSFERLER
06	SERMAYE GİDERLERİ
07	SERMAYE TRANSFERLERİ
08	BORÇ VERME
09	YEDEK ÖDENEKLER

Kaynak: www.bumko.gov.tr

1.9.2.3.4.3.Finansmanın (Gelir-Gider Farkı) Sınıflandırılması

Finansman sınıflandırması, devletin finansman (gelir-gider farkı) açıklarını karşılamak amacıyla kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilatlardır. Finansmanın ekonomik sınıflandırılmasına ilişkin kodlar Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7
Finansmanın Ekonomik Sınıflandırılması 1.Düzyer Kodları

I	FİNANSMANIN EKONOMİK KODLAMASI
01	İÇ BORÇLANMA
02	DIŞ BORÇLANMA
03	LİKİDİTE AMAÇLI TUTULAN NAKİT, MEVDUAT VE MENKUL KIYMETLERDE DEĞİŞİKLİKLER
04	NET BORÇLANMA
05	NET FİNANSMAN

Kaynak: www.bumko.gov.tr

1.10.Devlet Muhasebesi Standartları

Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel yönetim tanımına dahil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartlarına ihtiyaç vardır (Sipahi, Yanık ve Topal, 2007). 5018 sayılı kanunun 49. Maddesinde ortak muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışacak olan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu’nun oluşturulacağı ifade edilmektedir. Bu kurul kurulana kadar kurulun görevini Maliye Bakanlığı gerçekleştirmiştir. 13.05.2005 tarihinde Resmi Gazete’de Devlet Muhasebe Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yayınlanmış ve bu yönetmelikle birlikte Devlet Muhasebe Standardı, Genel Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanmak üzere mali işlemlerin

muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında izlenecek yöntem ve ilkeler olarak tanımlanmıştır.

Kurul, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında izlenecek yöntem ve ilkeri; uluslararası muhasebe standartlarını inceleyerek oluşturmuş ve oluşturulan standartları Genel Yönetim kapsamına giren tüm kurum ve kuruluşlar uygulamıştır. İncelenen standartlar Birleşmiş Milletler İstatik Komisyonu'nun hazırlamış olduğu Ulusal Hesap Sistemi (SNA 93), Avrupa Birliğinin hazırlamış olduğu Avrupa Hesap Sistemi (ESA 95) ve Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından hazırlanan Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)'dir. Türkiye'de kamu mali yönetiminin kapsamı da bu sistem ve standartlara göre belirlenmiştir.

Yukarıda adı geçen düzenlemelerin çıkış noktası; ortak muhasebe ve raporlama standartları oluşturularak farklı ekonomilerde bulunan ulusal ekonomilerin Dünya Bankası, IMF gibi kuruluşlara mali istatistikleri ve raporları sağlıklı şekilde sağlayabilmektir. Böylelikle mali raporlarkarşılaştırılabilir, ulusal ekonomilerde yer alan sektör ve alt sektörlerin sınıflandırmalarıyla mali raporlarkonsolide edebilir duruma gelmektedir.

Hesap verebilirlik ve mali saydamlık ulusal ekonomilerdeki kurum ve kuruluşlara güven duyulması, ekonomik istikrarın sağlanması ve sürdürülmesi, kamuoyunun devletlerin faaliyetleri ile ilgili değerlendirme yapabilmesi, kamu yönetiminde denetim mekanizmasının geliştirilmesi açısından son derece önem arz etmektedir. Türkiye'de bu düzenlemeler üzerine yapılan çalışmalar sonucu hesap verebilirlik ve mali saydamlık konuları ilk defa 5018 sayılı kanun ile Türk mali literatürüne girmiştir (Bakkal ve Kasımoğlu, t.y: 1-2).

1.10.1. Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93)

Ulusal Hesap Sistemi 1993; Birleşmiş Milletler (UN), Avrupa Birliği (EU), Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası (WB), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından ortaklaşa hazırlanıp yayınlanmıştır. Makroekonomik hesaplar, bilançolar ve mali tabloları uluslararası alanda kabul görmüş kavramlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kurallarına dayandırarak oluşturmayı esas almaktadırlar. Elde edilen ekonomik veriler ve istatistikler ile ekonomik analiz yapmak, karar almak

ve politika oluşturmak amacıyla tasarlanan bir yapıda derlenip ilgililere sunulabilmesi için kapsamlı bir muhasebe çerçevesi sağlamaktadır (Öz, 2008: 23)

Bu sistem ulusal ekonomileri kurumlar, sektörler ve alt sektörler olarak sınıflandırmaktadır. Bu sınıflandırmaya bağlı olarak stoklar, muhasebe kuralları, gelir dağılımı, mali hesaplar, bilanço, dış ülkeler ile yapılan ekonomik faaliyetler, fiyat ve değer değişimleri, fonksiyonel sınıflandırma, akımlar, nüfus ve işgücü girdileri gibi ulusal ekonominin ölçümüne yönelik standartlar ve kurallar oluşturulması amacıyla hazırlanmıştır. Küreselleşmenin boyutları ve yeni ekonomik olguların ortaya çıkmasıyla güncellenme ihtiyacı doğmuş ve 2008 yılında SNA 93, SNA 2008 olarak güncellenmiştir. Türkiye’de kamu kurumlarında uluslararası mali raporlar ve diğer işlemler için kullanılan standartlardan biri olarak SNA 93’ü takiben güncellenen SNA 2008 uygulanmaya devam etmektedir.

1.10.2. Avrupa Hesaplar Sistemi (ESA 95)

Avrupa Hesap Sistemi bir sistemden ziyade bir kılavuz niteliğindedir. Avrupa Birliğinin istatistik alanında çalışmalar yapan alt kuruluşu olan Avrupa İstatistik Ofisi (EUROSTAT) tarafından hazırlanmıştır. Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerin karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir istatistikler oluşturulabilmesini amaçlamaktadır.

ESA 95 yukarıda bahsedilen SNA 93 gibi uluslararası kabul görmüş kavram, tanım, sınıflandırma ve muhasebe kurallarına dayalı tutarlı ve uyumlu makro ekonomik hesaplar, bilançolar ve tablolardan oluşur. Bir ekonomi içerisinde gerçekleşen karmaşık ekonomik faaliyetlerin ve de piyasalarda veya diğer yerlerdeki farklı ekonomi kuruluşları ile kuruluş grupları arasındaki ilişkilerin kapsamlı ve detaylı bir kaydını sunar. ESA 95, farklı ekonomi sektörleri arasında gerçekleşen ekonomik ilişkilerin gözlenmesi ve incelenmesi ile ekonominin işleyişinin anlaşılması açısından önemlidir (Hacıhasanoğlu, 2008: 52).

Yukarıda belirtilen ekonomi sektörleri sınıflandırması şu şekildedir (Hacıhasanoğlu, 2008: 53);

1. Mali Olmayan Kuruluşlar
2. Mali Kuruluşlar
- 2.1. Merkez Bankası

- 2.2. Diğer Parasal Mali Kuruluşlar
- 2.3. Mali Araçlar
- 2.4. Mali Yardımcılar
- 2.5. Sigorta Şirketleri ve Emeklilik Fonları
3. Genel Hükümet
4. Hane Halkı
5. Hane Halkına Hizmet Veren Kar Amacı Olmayan Kuruluşlar
6. Dünyanın Geri Kalanı

Bu sektör sınıflandırması ekonomideki kurumsal birimlere göre yapılmıştır. ESA 95 tarafından ortaya konulan bu sektör sınıflandırması, SNA 93 tarafından ortaya konulan sınıflandırma ile aynıdır. ESA 95, kapsamı ve düzenlediği konular itibarıyla SNA 93 ve GFSM 2001 ile uyumlu hareket etmektedir.

GFSM 2001 tabanlı oluşturulan ESA 95 kriterleri beş ana başlıkta toplanmıştır. Bunlar (Hacıhasanoğlu, 2008 : 53-54);

1. Genel Devlet Sektörünün Tanımlanması
2. Kamu ve Kamu Birimleri Arasındaki İlişkiler
3. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi Uygulama Prensipleri
4. Kiralama, Lisanslar ve İmtiyazlar
5. Devlet Borçlarıdır.

SNA 93 gibi ESA 95 de güncellenmiş ve 2014 yılında ESA 2010 adını almıştır. Türkiye de Avrupa Birliği aday ülkelerinden biri olduğu için kamu kurumlarında mali raporlar ve diğer istatistiklerin oluşturulmasında kullanılan standartlardan biri olarak ESA 2010 adıyla uygulanmaya devam etmektedir.

1.10.3.Devlet Mali İstatistikleri Elkitabı 2001 (GFSM 2001)

Devlet Mali İstatistikleri, istatistiksel anlamda verilerin oluşturulmasında kullanılacak ekonomi ve muhasebe prensiplerini ve bilanço kalemlerini içeren; analitik bir çerçevede mali istatistiklerin gösterilmesi için talimatlara yer veren; bir ülkede mali politikanın,

özellikle genel yönetim sektörü ve daha geniş anlamda kamu sektörünün performansının çözümlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun olan kapsamlı bir kavramsal çerçeve ve muhasebe çerçevesi oluşturan bir makroekonomik istatistik sistemidir (www.muhasibat.gov.tr).

IMF tarafından oluşturulan GFSM 2001'in temelleri 1970'li yılların başında Devlet Mali İstatistikleri Rehberinin taslağı ile atılmıştır. Bu ilk taslak görüşleri alınmak üzere devletlere, merkez bankalarına, merkez istatistik bürolarına, uluslararası kuruluşlarabir çok dildegönderilmiş, çok sayıda bölgesel seminer ve panellerde tartışılmıştır. Alınan görüşler ve ilk taslağın kullanımı dikkate alınarak Devlet Mali İstatistikleri Kılavuzu 1986 (GFSM 1986) yayınlanmıştır. Ancak diğer makro ekonomik istatistikler ile uyumlu olmadığı bilinen bu kılavuz 2001 yılında güncellenmiş ve GFSM 2001 olarak yayınlanmıştır. Revize edilen kılavuz ile mali analizi destekleme amacına uygun olduğu ölçüde uluslararası platformda tanınan diğer makroekonomik istatistik sistemlerinin ilgili standartları ile uyumlu hale getirilmiştir (www.muhasibat.gov.tr).

GFSM 2001, dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında ilerleme kaydetmiş Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik devletleri gibi ülkelerden ve WB, UN, OECD ve Avrupa Komisyonundan uzmanların da katılımıyla hazırlanan ve tahakkuk esasına göre; bilanço, faaliyet raporu gibi devlet mali raporlarının hazırlanmasını ve stokların, yükümlülüklerin, gelirlerin ve giderlerin her ülke için aynı sınıflandırmaya tabi tutulmasını ve raporlanmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Kapsam ve düzenlediği kurallar itibariyle özellikle varlıklar, yükümlülükler, gelir ve gider sınıflandırılması gibi, muhasebe ve raporlama sistemlerinin oluşturulmasında dikkate alınması gereken hususları içermektedir (Hacıhasanoğlu, 2008: 48).

GFSM 2001 en son 2014 yılında güncellenmiş ve GFSM 2014 adıyla Türkiyede uygulanmaya devam etmektedir.

1.10.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'nın bir alt komitesi olan Kamu Sektörü Muhasebe Komitesi dünya ülkelerine yönelik olarak devlet muhasebe ve raporlama standartları oluşturulmasına yönelik olarak çalışmalar yapmaktadır. Bu

çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ve dünya ülkelerince kabul görmektedir.

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)'nin temel amacı, nitelikli kamu kesimi muhasebe standartları geliştirerek ve dünya çapında finansal raporlamada kalite ve tekdüzeni yaygınlaştırmak yoluyla uluslararası ve ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine yardımcı olarak kamu çıkarlarına hizmet etmektedir. IPSASB'nin geliştirdiği standartlar hem nakit esaslı muhasebe sisteminde hem de tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde uygulanabilmektedir (Öz, 2008 : 29). Bu amaç doğrultusunda kurul çeşitli standartlar yayınlamıştır. Bugüne kadar yayımlanmış olan standartlar şunlardır (IFAC, 2017):

IPSAS 1 – Mali Tabloların Sunumu

IPSAS 2 – Nakit Akış Tabloları

IPSAS3 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

IPSAS 4 – Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri

IPSAS 5 – Borçlanma Maliyetleri

IPSAS 6 – Kontrol Edilen Kuruluşlar İçin Konsolide Mali Tablolar ve Muhasebe

IPSAS 7 – İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi

IPSAS 8 – Ortak Girişimlerdeki (Joint Ventures) İştirakler Hakkında Mali Raporlama

IPSAS 9 – Kambiyo Gelirleri

IPSAS 10 – Hiperenflasyon Ekonomisinde Mali Raporlama

IPSAS 11 - İnşaat Sözleşmeleri

IPSAS 12 - Envanter Hesapları

IPSAS 13 – Kiralama Sözleşmeleri

IPSAS 14 – Raporlama Tarihi Ertesinde Yapılan İşlemler

IPSAS 15 – Mali Enstrümanlar: Kamuya Açıklama ve Sunuş Şekli/ Sınıflandırma

IPSAS 16 – Yatırım Malları

IPSAS 17 – Maddi Duran Varlıklar (Taşınmazlar, Tesis ve Ekipman)

IPSAS 18 – Mali Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

IPSAS 19 – Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Pasifler ve Varlıklar

IPSAS 20 – İlgili Kuruluşlarla Yapılan İşler Hakkında Açıklamalar

IPSAS 21 – Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Kaybı

IPSAS 22 – Genel Devlet Sektörü Hakkında Finansal Bilgilerin Açıklanması

IPSAS 23 – Bedel Harici İşlemlerden Doğan Gelirler (Vergiler ve Transferler)

IPSAS 24 - Mali Tablolarda Bütçe Bilgilerinin Sunumu

IPSAS 25 – Çalışanlara Sağlanan Faydalar

IPSAS 26 – Nakit Üreten Varlıkların Değer Düşüklüğü

IPSAS 27 – Tarımsal Faaliyetler

IPSAS 31 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar

IPSAS 35 – Konsolide Mali Tablolar

IPSAS 40 – Kamu Sektörü Birleşmeleri

2. BÖLÜM: DEVLET ÜNİVERSİTELERİNİN ÖRGÜT YAPISI VE MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölümde, devlet üniversitelerinin fonksiyonlarının ve mali yapısının anlaşılmasına yönelik olarak üniversitelerin amaçları ve faaliyetleri ile mali yapısı ve işleyişine ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

2.1. Kamu Sektörü İçerisinde Üniversitelerin Yeri

Dünyada yüzyıllardır bilime, bilgiye ışık tutan, her geçen gün gelişen eğitimin yuvası üniversitelerdir. Devlet üniversiteleri kamu hizmeti sağlayan kuruluşlardır. Türkiye’de devlet üniversiteleri 5018 sayılı kanunla özel bütçeli idareler kapsamında düzenlenmiştir.

Özel Bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlere harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve II sayılı cetvel(EK 2)’de yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. II sayılı cetvelde yer alan; Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, Türk Dil Kurumu, Türk Tarih Kurumu, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu vb. gibi kuruluşlar özel bütçeli idareler olarak düzenlenmiştir (5018 sayılı kanun, md.12). Önceden katma bütçeli idare kapsamında yer alan Yükseköğretim Kurulu ve Üniversiteler bu kanun ile birlikte özel bütçeli idarelere geçmiştir.

Özel bütçeli idarelerin özellikleri aşağıdaki gibidir (Tosun ve Cebeci, 2006);

- Ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler,
- Mevzuatla sosyal, bilimsel teknik, kültür gibi alanlarda görevlendirilebilirler,
- Belli ölçüde özerkliğe sahiptirler,
- Kendilerine özgü mal varlıkları vardır,
- Kendi gelir kaynakları vardır,
- Nakit idarelerini kendileri yürütürler.

2.2. Üniversitelerin Amaçları ve Faaliyetleri

2547 sayılı kanunun 4. maddesinde yükseköğretimin amaçlarına yer verilmiştir. Bu amaçlardan bazıları şunlardır:

- Öğrencilerini, toplum yararını kişisel çıkarının üzerinde tutan, aile, ülke ve millet sevgisi ile dolu, hür bilimsel düşünce gücüne, geniş bir dünya görüşüne sahip, insan haklarına saygılı, ilgi ve yetenekleri yönünde yurt kalkınmasına ve ihtiyaçlarına cevap verecek, aynı zamanda kendi geçim ve mutluluğunu sağlayacak bir mesleğin bilgi, beceri, davranış ve genel kültürüne sahip vatandaşlar olarak yetiştirmek,
- Türk Devletinin refah ve mutluluğunu artırmak amacıyla; ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunacak ve hızlandıracak programlar uygulayarak çağdaş uygarlığın yapıcı, yaratıcı ve seçkin bir ortağı haline gelmesini sağlamak,
- Yükseköğretim kurumları olarak yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak, yurt içi ve yurtdışı kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmaktır.

Bu amaçları gerçekleştirmek için üniversiteler; başta eğitim-öğretim olmak üzere topluma hizmet ve bilimsel araştırma gibi ana faaliyetlerini yerine getirirler. 1982 anayasası, 130. maddesinde yükseköğretim kurumlarını tanımlarken; “çağdaş eğitim öğretim-esaslarına dayanan bir düzen içinde bir milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler devlet tarafından kanunla kurulur” ifadelerinin yer alması, üniversitelerin ana faaliyetlerini gözler önüne sermektedir.

2.3. Üniversitelerin Mali Yapısı ve İşleyişi

Yükseköğretim Kurumları: Üniversite ile ileri teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuarlar, araştırma ve

uygulama merkezleri ile bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır (2547 Sayılı Kanun, md.3). Buna göre üniversitelerin;

- Kamu tüzel kişiliği bulunur,
- Fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşur,
- Kar amacı gütmeyen kuruluşları da kapsar.

Üniversiteler kendi varlıklarını sürdürebilmeleri için kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Bu kaynakların bir kısmını kendileri oluştururken büyük bir kısmını devletten ve ya bağlı buldukları özel kuruluşlardan bütçe ödenekleri şeklinde sağlarlar. Bunun için üniversiteler ihtiyaç duydukları kaynakları yeterli ve tam olarak karşılamak amacıyla sağlıklı bütçe yapmak zorundadırlar. 1982 Anayasasının 130. Maddesine göre üniversitelerin hazırladığı bütçeler, Yükseköğretim Kurulunca onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur, genel ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara uygun olarak işleme tabi tutularak yürürlüğe konulur ve denetlenir.

2.3.1. Üniversitelerde Bütçe Sistemi

Devlet üniversitelerin bütçeleri 5018 sayılı KMYKK'nun 3.Maddesine göre özel bütçeli idareler kapsamında yer alır ve kanunun tüm düzenlemelerine tabidir. Yukarıda tanımlanmış üzere özel bütçe; bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve II sayılı cetvel (EK 2)'de yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. Devlet üniversiteleri faaliyetlerini sürdürebilmek için gerekli olan mali kaynağının büyük bir kısmını devlet bütçesinden karşılamaktadır. Devlet bütçesinin yasal dayanağını da 5018 sayılı kanun oluşturmaktadır. Bu kanunla devlet bütçesinin esas ve şekle ait esaslarının, hazırlama esaslarının ve bütçe uygulamalarının yasal ilkeleri belirlenmiştir.

Devlet üniversitelerinin çok yıllık bütçe hazırlama süreci 5018 sayılı kanunun 16. Maddesine göre Bakanlar Kurulunun en geç eylül ayının ilk haftası sonuna kadar makro politikaları, ilkeleri, hedef ve gösterge niteliğindeki temel ekonomik büyüklükleri de kapsayacak şekilde Kalkınma Bakanlığınca hazırlanan orta vadeli programı kabul

etmesiyle başlamaktadır (www.bumko.gov.tr, 2017a). Başlangıcı takip eden süreçte hazırlanan orta vadeli program maliye bakanlığından çıktıktan sonra bir dizi kurumdan geçerek mali yılbaşından önce Cumhurbaşkanlığı tarafından imzalanır ve Resmi Gazete’de yayımlanır.

Orta Vadeli Program (OVP), kamu politika ve uygulamalarını Kalkınma Planında yer alan politika ve öncelikler temelinde ortaya koyarak bütçe sürecini başlatan ve kaynak tahsislerini yönlendiren bir programlama aracıdır (www.bumko.gov.tr, 2017b).

Devlet üniversitelerinde kullanılan bütçeler son 35 yılda üç kez değişmiştir. 1973 yılında klasik bütçe sisteminden program bütçe sistemine geçilmiş fakat 1998 yılında tabi olunan bütçe sistemi değiştirilerek torba bütçe sistemi uygulanmıştır. Devlet üniversiteleri 5018 sayılı kanunun bir hükmü olarak 2004 yılından itibaren bütçe sınıflandırmalarını analitik bütçe sınıflandırmasına göre yapmaktadırlar. Aynı kanuna istinaden devlet üniversitelerinde 2006’dan bu yana hesap verebilirliği ve mali saydamlığı esas alan stratejik plana dayalı performans esaslı bütçeleme sistemi kullanılmaktadır (Çakmak, 2016:49).

Devlet üniversitelerinin merkezi yönetim bütçesi esaslarına tabi olması; “... tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesini, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesinin esas olduğunu, gelir ve gider denkleğini, bütçeyle verilen harcama yetkisinin kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılmasını ...” öngörmektedir (YÖK, 2007).

2.3.2. Üniversitelerin Gelir Kaynakları

Üniversitelerin mali yapısı ve işleyişi kısmında da bahsedildiği gibi üniversiteler yaşamları için gerekli olan kaynakların büyük bir kısmını devletten karşılamaktadırlar. Bunun yanında kendileri de kaynak oluşturabilmektedir.

Üniversitelerin başlıca gelir kaynakları şunlardır (Erdem, 2013):

- Kamu kaynakları (devlet bütçesinden ayrılan genel ödenekler, belirli projeler ve faaliyetler için bütçeye konulan özel ödenekler ve yine bu tür amaçlarla çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarından sağlanan gelirler),
- Kurumun ücret karşılığı yaptığı hizmetler,

- Kurumun kendi gelirleri(yapılan yatırımlardan sağlanan gelirle yardımlar ve bağışlar), öğrencilerin ödediği öğrenim ücretleri.

Devlet üniversitelerinin finansman kaynakları ve payı, bütçe ödenekleri (%80), döner sermaye kanalıyla yapılan hizmetler, bağışlar, yardımlar, kantin, kafeterya, yurt işletmeleri ve kiralardan elde edilen gelirler (%19) ve öğrencilerin ödediği harç ve katkı payları (%1)' dir. Oranlar yıldan yıla değişmemektedir (Gürüz, 2001).

Devlet üniversiteleri özel bütçeli kuruluşların bütçe hesap planına tabidirler. Gelirler ekonomik sınıflandırmaya göre sınıflandırılmıştır. Özel bütçeli kuruluşların gelirlerine ait ana hesap grup kodları ve içerikleri aşağıdaki gibidir.

800.3.Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri;

-Mal ve Hizmet Satış gelirleri,

-Hizmet gelirleri;Kurs, Toplantı, Seminer, Eğitim vb. Faaliyet Gelirleri,İlan ve Reklam Gelirleri

800.3.6.Kira Gelirleri

800.4.Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler

-Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Yardım ve Bağışlar; Cari, Kurumlardan alınan şartlı bağış ve yardımlar, Sermaye

800.5.Diğer Gelirler

-Faiz Gelirleri,

-Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar

-Para Cezaları

800.5.9.Diğer Çeşitli Gelirler

2.3.3. Üniversitelerde Ana Gider Kalemleri

Devlet üniversiteleri eğitim-öğretim, topluma hizmet ve bilimsel araştırma fonksiyonlarını gerçekleştirebilmek için işgücüne, fiziki birimlere, taşınmazlara ve

üretim yapıyorsa bunlara ilişkin mal alımlarına ihtiyaç duyarlar. Devlet bütçesinden ayrılan ödeneklerle ve ya kendi oluşturdukları kaynaklarla bu ihtiyaçlarını finanse ederler.

Özel bütçeli idarelerden biri olan üniversitelerin bütçe giderleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

830.1. Personel Giderleri

Bu hesap altında memurlara, sözleşmeli personeller, işçilere, geçici ve diğer personellere verilen ücret ödemeleri, ödül ve ikramiyeler, zamlar ve tazminatlar vb. giderler yer alır.

830.2.Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri

Bu hesapta yukarıda yer alan personellerin devlete ödenmesi gereken işsizlik sigortaları, sosyal güvenlik payları ve sağlık primi gibi kalemler yer alır.

830.3.Mal ve Hizmet Alımı Giderleri

Bu hesap altında birçok alt hesap bulunmaktadır. Üretime yönelik mal ve malzeme alımları altında hammadde alımları, kereste, kağıt ve kağıt ürünleri alımları bulunur

Tüketime yönelik mal ve malzeme alımların da ise; kırtasiye ve büro malzemesi alımları, periyodik yayın alımları, baskı ve cilt giderleri, su ve temizlik malzemesi alımları, enerji alımları, yakacak alımları, elektrik alımları, yiyecek, içecek ve yem alımları, giyim ve kuşam alımları, tıbbi malzeme ve ilaç alımları ile bahçe malzemesi alımları ile yapım ve bakım giderleri yer almaktadır.

Yolluklar; yurtiçi geçici ve sürekli görev yollukları ile yurtdışı geçici ve sürekli görev yolluklarını içerir.

Görev giderleri; mahkeme harç ve giderleri, ödenecek vergi, resim harçlar ve benzeri giderler gibi giderler için kullanılır.

Hizmet alımları giderlerinden bazıları; araştırma ve geliştirme giderleri, temizlik hizmeti alım giderleri, iş sağlığı ve güvenliği hizmeti alım giderleri, haberleşme giderleri, kiralar, personel servis kiralama giderleridir.

Temsil ve tanıtma giderleri; temsil ağırlama, tören, fuar, organizasyon giderlerini kapsar.

Menkul mal, maddi olmayan hak alım, bakım ve onarım giderleri arasında menkul mal alım giderleri, büro ve işyeri mal ve malzeme alımları, yangından korunma malzemeleri alımları, makine teçhizat bakım ve onarım giderleri vardır.

Gayrimenkul mal bakım ve onarım giderleri iki kalemden oluşur. Bunlar hizmet binası bakım ve onarım giderleri ve büro bakım ve onarımı giderleridir.

Tedavi ve cenaze giderleri; adından da anlaşılacağı üzere kamu personeli tedavi ve sağlık malzemesi alımlarını, kamu personeli ilaç giderlerini ve cenaze giderlerini içine alır.

830.5.Cari Transferler

Sosyal güvenlik kurum yada kurumlarına olan görev zararlarını ve diğer hazine yardımlarına yapılan transferlerde, kar amacı gütmeyen kuruluşlara yapılan transferler ile yurtdışına yapılan transferleri konu alır.

830.6.Sermaye Giderleri

Demirbaş alımları, gayri maddi hak alımları, gayrimenkul alımları ve kamulaştırılması gayrimenkul sermaye üretim giderleri ile gayrimenkul büyük onarım giderinin bütçedeki karşılı sermaye giderleridir.

830.8.Borç Verme

Devletin itfa ödemeleri yani kamu borçlarının anapara ödemeleri bu kısımda yer alır.

2.4. Üniversitelerde Muhasebe Düzeni

Birinci bölümde de bahsedildiği üzere genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri için çerçeve hesap planı GYMY’de yer almaktadır. Bununla birlikte üniversiteler özel bütçeli idarele kategorisinde olduğundan üniversitelere yönelik muhasebe düzenlemeleri MYMY’de yer almaktadır. MYMY’ne tabi olan devlet üniversiteleri özel bütçeli idarelere ilişkin detaylı hesap planına uymak zorundadırlar. Devlet üniversiteleri gelir ve giderlerini 5018 sayılı kanunun 51. Maddesi uyarınca tahakkuk ettirildikleri mali

yılın hesaplarında gösterirler. Mali işlem bütçeyi ilgilendiren gelir veya gider niteliğinde ise nakit esasına göre bütçe hesaplarına kayıt yapılır. Bu kayıtlar çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir.

2.5. Üniversitelerde Mali Raporlama

Üniversitelerde mali raporlama; belirli dönemler içinde gerçekleşen mali işlemlere ait muhasebe kayıtlarından oluşturulan mali tabloların, bakanlıklara, kamuoyuna, paydaşlara ve diğer gerekli mercilere sunulmasını ifade eder. Mali raporların içeriğini mali tablolar oluşturur. MYMY'nin Mali Raporlama başlığı altında “ Mali raporlama kapsamındaki tablolar, yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanarak Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenen ilkelere ve standartlara uygun hazırlanır ve belirtilen sürelerde ilgililerin bilgisine sunulur. Tablolardaki dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir.” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı yönetmeliğin 539. Maddesinde kurumun muhasebe birimlerince hazırlanması gereken mali tablolar;

- Mizan Cetveli
- Temel Mali Tablolar
 - Bilanço
 - Faaliyet Sonuçları Tablosu
 - Nakit Akış Tablosu
- Diğer Mali Tablolar

olarak düzenlenmiştir.

3. BÖLÜM: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE HİZMET MALİYETLERİNİN TESPİTİ

Bu bölümde, bir devlet üniversitesinin verilerinden faydalanılarak devlet kurumlarında hizmet maliyetlerinin tespitine yönelik bir uygulama yapılması amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik olarak, hizmet maliyetlerinin tespiti tam maliyetleme yöntemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı kullanılarak yapılmıştır.

3.1. Üniversitelerde Maliyetleme Çalışmaları

Avrupa ülkelerinde son yıllarda yaşanan ekonomik durgunluk bir çok kamu harcaması gibi bütçelerden ayrılan eğitim harcamalarında kısıtlamalara sebep olmuştur. Bu kısıtlamalardan dolayı Avrupa üniversiteleri finansal sürdürülebilirliklerini sağlamak adına bünyelerinde özel yönetici geliştirme programları, hayat boyu öğrenme programları gibi programlarla kendilerine getiri sağlayacak yollara başvurmuşlardır. Bu programların maliyetlendirilmesi, fiyatlandırılması ve yönetsel kararları alabilmek için maliyetleme çalışmalarının önemi hızla artmıştır (Badem, 2014: 32). Badem'in Estermann'den alıntılıdığına göre tam maliyetleme uygulamasına geçiş nedenlerinin bazıları şu şekilde sıralanmıştır (Badem, 2014: 36) ;

- Küreselleşme neticesinde artan yüksek öğretim ve araştırma faaliyetleri,
- Artan nüfus neticesinde yüksek öğretim talebinde artış,
- Ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda üniversitelerden talep edilen araştırma projelerinde artış,
- Üniversitelerin araştırma ve eğitim maliyetlerinde artış,
- Uzun dönem devam eden ekonomik durgunluktan kaynaklı kamu harcamalarında zorunlu azalış ve bunun yükseköğretime yansımaları.

Yukarıda sayılan genel nedenlerin sonucu olarak Litvanya, Yunanistan İngiltere, İrlanda, Romanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti gibi ülkelerde yükseköğretim harcamalarında önemli bütçe kesintileri yapılmıştır.

Kriz ekonomisinin devamlılığı üniversiteleri yeni kaynak arayışlarına iterken öbür yandan da üniversite faaliyet maliyetlerinin sorgulanması gündeme gelmiştir. Üniversitenin bütün faaliyetlerinin tam maliyetinin bilinmesi önemli bir konu olarak üniversitelerin gündemine yerleşmiştir (Badem, 2014: 39).

Avrupa Üniversiteler Birliği (EUA) 31 Mart 2001 tarihinde iki farklı örgütün birleşmesi ile 45 den fazla ülkeden 850 den fazla üniversite üyesi ile Avrupa üniversitelerini temsil eden tek kuruluştur. Türkiye'den de 45 ten fazla üniversite bu birliğin üyesidir (Badem, 2014: 38).

2008 yılından itibaren EUA tam maliyetlemenin modern yönetim anlayışlarına yerleşmesi için çalışmalara başlamıştır. Aynı yıl "Finansal Sürdürülebilir Üniversiteler; Avrupa Üniversitelerinde Tam Maliyetlemeye Doğru " adlı bir çalışmada üniversitelerin maliyetleme çalışmalarındaki eksikliklerine vurgu yapılmıştır. 2010 yılında EUA Avrupa için güçlü üniversiteler hedefi ve Avrupa birliği 7. Çerçeve programı dahilinde "Avrupa üniversitelerinin modernizasyon çalışmaları-Tam Maliyetleme (EUIMA)" adı altında bir uygulama projesi başlatmıştır. Projenin bir bölümünü de üniversitelerin tüm faaliyetlerinin tam maliyetinin belirlenmesine yardımcı olacak tam maliyetleme sisteminin geliştirilmesi çalışmalarına ayırmıştır (Badem, 2014: 40).

Esterman ve Claeys-Kulik'ten özetleyen Badem tam maliyetleme uygulamasının amaçları genel olarak (Badem, 2014: 40) şu şekilde sıralanmıştır:

- Finansal sürdürülebilirliği geliştirmek,
- Şeffaflığı artırmak
- Üniversitelerin pazarlık pozisyonunu güçlendirmek
- Üniversitelerde stratejik yönetim anlayışını sağlamak.

Tam maliyetleme uygulamasının faydalarından bazıları ise şunlardır (Badem, 2014: 42);

- Faaliyetlerin analizi ve maliyetlemesi için daha sistematik bir yaklaşım sunma,
- İç kaynak tahsisi konusunda daha verimli davranılmasını sağlamak
- Fiyatlama ve pazarlık kabiliyetinin artırılması noktasında tüm maliyetleri dikkate alarak finansal sürdürülebilirliğe katkı sağlamak.

Avrupada bir çok ülkede tam maliyetleme çalışmaları yıllardır sürdürülmektedir. Örneğin Finlandiya Eğitim Bakanlığı 20 yılı aşkın süredir yükseköğretim kurumlarından tam maliyetleme tabanlı raporlar istemektedir. Fakar bir çok ülkede üniversitelerde tam maliyetleme çalışmaları 2010'da EUIMA Tam Maliyetleme projesinin uygulamaya konulması itibariyle başlamıştır. Türkiye'de EUIMA Tam Maliyetleme Projesine 2010 yılında zamanın YÖK başkanın gayretleriyle başlamıştır. 2010 ile 2012 yılları arasında çeşitli çalışmalar ve toplantılar yapılmıştır. 2012 yılından sonra çalışmaların ivmesi düşmüştür (Badem,2014: 50-62). Türkiyede Şubat 2010-Haziran 2012 dönemleri arasında pilot üniversitelerde gerçekleştirilen çalışmalar şöyledir (Badem, 2014:72) ;

- İstanbul Teknik Üniversitesi: Akademik personel zaman ölçüm anketlerinin oluşturulması ve pilot fakültelerde bu anketlerin uygulanması, maliyet dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, pilot fakültelerde dağıtım uygulamalarının gerçekleştirilmesi,
- Ankara Üniversitesi: Maliyet dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, maliyet dağıtımıyla alakalı kapsamlı tıp fakültesi uygulaması,
- Kocaeli Üniversitesi: Maliyet yerleri ve maliyet dağıtım anahtarlarının belirlenmesi, maliyet dağıtımıyla ilgili kapsamlı mühendislik fakültesi uygulaması, mühendislik fakültesi örnek bilimsel araştırma projesi tam maliyetinin hesaplanmasının gerçekleştirilmesi, projenin tamamlanması.

3.2. Uygulamannın Amacı ve Metodolojisi

Uygulamannın temel amacı,bir devlet üniversitesinin verilerinden hareketle üniversitenin verdiği hizmetlere ilişkin maliyetlerinin tespit edilmesidir. Bu bağlamda uygulama ile şu hedeflere ulaşılması amaçlanmaktadır:

- Bir fakültenin üniversiteye maliyetinin hesaplanması.
- Bir bölümün fakülteye maliyetinin hesaplanması
- I. Öğretim programlarının fakülteye maliyetinin hesaplanması
- II. Öğretim programlarının fakülteye maliyetinin hesaplanması
- Lisansüstü programların fakülteye maliyetinin hesaplanması

Sözkonusu hedeflere ulaşılmasına yönelik olarak uygulamada aşağıda ayrıntısı verilen 6 adımlık süreç takip edilecektir:

- 1. Aşama:** Esas (Ana) faaliyetlerin tespiti
- 2. Aşama:** Destek faaliyetlerin tespiti
- 3. Aşama:** Direkt maliyetlerin tespiti
- 4. Aşama:** Endirekt maliyetlerin tespiti ve dağıtımı
- 5. Aşama:** Destek faaliyetlerin maliyetlerinin tespiti ve dağıtımı
- 6. Aşama:** Çıktı (Hizmet) maliyetlerinin tespiti

Sözkonusu aşamaların her biri izleyen kısımda detaylandırılmıştır.

1. Aşama: Esas (Ana) Faaliyetlerin Tespiti: Üniversitelerin ana faaliyetlerinin tespit edilebilmesi için öncelikle üniversitelerin esas hedeflerine yönelik olarak gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmek gerekmektedir. Üniversitelerde gerçekleştirilen ana faaliyetlere ilişkin olarak oluşturulmuş 5 ana süreç bulunmaktadır. Bu süreçler;

- Eğitim ve Öğretim Süreci
- Araştırma ve Geliştirme Süreci
- Uygulama ve Toplumsal Hizmet Süreci
- İdari ve Destek Süreçler
- Yönetimsel Süreçler

Sözkonusu süreçlerden ilk üçü üniversitelerin temel fonksiyonlarını ifade ettiğinden kilit süreçleri, diğerleri ise kilit süreçleri destekleyen süreçleri ifade etmektedir.

Eğitim ve Öğretim süreci, öğrencilere yönelik olup örgün öğretim ve uzaktan eğitim yoluyla gerçekleştirilmektedir. *Araştırma ve Geliştirme süreci*, öğrencilere ve kurum/kuruluşlara yönelik olup bildiri, makale ve proje faaliyetlerini içermektedir. *Uygulama ve Toplumsal Hizmet süreci*, yaşam boyu öğrenim öğrencilerine, özel ve

kamu kuruluşlarına yönelik olup üniversite bünyesindeki eğitim merkezi, bilimsel ve sosyal etkinlikler yoluyla gerçekleştirilmektedir.

2. Aşama: Destek Faaliyetlerin Tespiti: Destek süreçler kapsamında yürütülen faaliyetler ise ana süreçleri destekleyen faaliyetlerdir. Ana faaliyetlere destek hizmet faaliyeti sunan rektörlük, genel sekreterlik ve genel sekreterliğe bağlı olarak faaliyet gösteren daire başkanlıkları gibi yardımcı maliyet yerlerinden, temel faaliyetlerin yürütüldüğü fakülte, yüksekokullar ve meslek yüksekokullarına aktarılan endirekt maliyetlerin de analiz edilmesi gerekir. Zira bir eğitim biriminin tam maliyeti, fakültenin direkt maliyetleri ile dağıtımdan yardımcı maliyet yerlerinden gelen dolaylı maliyetlerin toplamından oluşacaktır (Badem, 2018).

Ülkemizde herhangi bir devlet üniversitesinde mevcut olan destek faaliyetler şunlardır:

- Rektörlük
- Genel Sekreterlik
- İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
- Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı
- Bilgi İşlem Daire Başkanlığı
- Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı
- Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı
- Stratejik Planlama ve Kalite Yönetim Sistemleri Şube Md.
- Hukuk Müşavirliği
- Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
- Personel Dairesi Başkanlığı
- Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı
- Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü
- Koruma ve Güvenlik Şube Müdürlüğü
- Rektörlük Basımevi Şube Müdürlüğü

3. Aşama: Direkt Maliyetlerin Tespiti: Bu aşamada, her bir ana ve destek faaliyetlerin yürütülmesi için sadece o faaliyete tahsis edilmiş olan kaynakların tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin; bir fakülteye tahsis edilmiş kaynaklar o fakültenin direkt kaynaklarını ifade etmektedir.

Uygulama örneğindeki direkt maliyetler izleyen kısımda her faaliyetin maliyet tablosunda gösterileceğinden burada değinilmemiştir.

4. Aşama: Endirekt Maliyetlerin Tespiti Ve Dağıtımı: Endirekt maliyetler, çeşitli faaliyetler tarafından ortak tüketilen kaynakları ifade etmektedir. Bu kaynaklara fakülte düzeyinde verilebilecek bir örnek, bölümlerin elektrik tüketimleridir.

Bu aşamada öncelikle, fakültede yürütülen faaliyetler tarafından ortak tüketilmekte olan kaynaklar tespit edilecektir. Sonrasında bu kaynakların maliyeti, bu kaynaklardan faydalanan faaliyetlere dağıtılacaktır.

5. Aşama: Destek Faaliyetlerin Maliyetlerinin Tespiti Ve Dağıtımı: Bu aşamada, destek faaliyetlerin gerek doğrudan tükettiği gerekse de endirekt maliyetlerin dağıtımından gelen paylar toplanarak destek faaliyetin maliyeti tespit edilir. Sonrasında, literatürdeki doğrudan, kademeli ve matematiksel dağıtım yöntemlerinden biri kullanılarak bu faaliyetlerde toplanan maliyetlerin ana faaliyetlere dağıtımı yapılır. Böylece destek faaliyetlere ilişkin maliyet tutarlarının tamamı ana faaliyetlere aktarılmış olur.

6. Aşama: Çıktı (Hizmet) Maliyetlerinin Tespiti: Bu aşamada, maliyeti tespit edilmek istenilen çıktıların maliyetleri tespit edilir. Örneğin; fakültenin maliyetinin tespiti, fakültede gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetlerinin tespiti, fakültede bulunan bölümlerin maliyetlerinin tespiti vb. gibi faaliyetlerin maliyetlerinin tespiti.

3.3. Uygulama Konusu Fakültenin Tanıtımı

Uygulama konusunu oluşturan İşletme Fakültesinde bulunan bölümler, bölümlerde kayıtlı olan öğrenci sayıları, akademik ve idari personele ilişkin veriler izleyen kısımda detaylı olarak verilmiştir.

3.3.1. Fakültenin Bölümleri

Fakültede lisans ve lisansüstü eğitim ve öğretimi yapılmakta, isteyen öğrenciler üniversitenin Yabancı Diller bölümünde İngilizce Hazırlık Sınıfı eğitimi alabilmektedir. Fakülte bünyesinde, İşletme, İnsan Kaynakları Yönetimi, Sağlık Yönetimi, Uluslararası Ticaret ve Yönetim Bilişim Sistemleri olmak üzere 5 bölüm bulunmakta olup, bölümlerin ayrıntısı Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8
Fakültenin Lisans Programları

LİSANS PROGRAMI	Öğretim Türü	
	I. Öğretim	II. Öğretim
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	✓	✓
İŞLETME	✓	✓
SAĞLIK YÖNETİMİ	✓	-
ULUSLARARASI TİCARET	✓	-
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	✓	-

Fakültede ayrıca, Sosyal Bilimler Enstitüsüne bağlı olmakla birlikte eğitim-öğretim faaliyetleri tamamen fakülte kaynakları kullanılarak yürütülen lisansüstü programlar bulunmaktadır. bu programlar Tablo 9’da toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo 9
Fakültenin Lisansüstü Programları

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	e-MBA	Doktora
İŞLETME	-	✓	✓	-
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	✓	-	-	✓
MUHASEBE VE FİNANSMAN	✓	-	-	✓
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	✓	-	-	✓
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	✓	-	-	-
SAĞLIK YÖNETİMİ	✓	✓	-	-
ULUSLARARASI TİCARET	✓	✓	-	-
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	✓	-	-	✓

3.3.2.Öğrenci Sayıları

Fakültede bulunan bölümlerde kayıtlı olan öğrenci sayıları I. ve II. Öğretim bazında ayrıntılandırılarak Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10
Lisans Öğrenci Sayıları*

LİSANS PROGRAMI	I. Öğretim	II. Öğretim	Toplam Öğrenci Sayısı
İŞLETME	895	851	1.746
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	479	453	932
SAĞLIK YÖNETİMİ	235	-	235
ULUSLARARASI TİCARET	173	-	173
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	153	-	153
TOPLAM	1.935	1.304	3.239

* 2017 yılında İngilizce hazırlık sınıfına kayıtlı öğrenciler dikkate alınmamıştır.

Fakülteye bağlı lisansüstü programlara kayıtlı olan öğrenci sayıları ise Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11
Lisansüstü Öğrenci Sayıları

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	e-MBA	Doktora	Toplam Öğrenci Sayısı
İŞLETME	-	280	375	-	655
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	127	-	-	66	193
MUHASEBE VE FİNANSMAN	106	-	-	58	164
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	123	-	-	90	213
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	62	-	-	-	62
SAĞLIK YÖNETİMİ	98	120	-	-	218
ULUSLARARASI TİCARET	67	130	-	-	197
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	58	-	-	8	66
TOPLAM	641	530	375	222	1.768

3.3.3. Akademik Personel Sayısı

Fakültenin kadrosunda olan ve tam zamanlı olarak görev yapmakta olan akademik personel sayıları bölümler itibariyle ve akademik unvanları itibariyle ayrıntılı olarak Tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 12
Akademik Personel Sayısı

PROGRAM	Profesör	Doçent	Dr. Öğretim Üyesi	Araştırma Görevlisi	TOPLAM
İŞLETME	7	8	13	21	49
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	2	3	8	6	19
SAĞLIK YÖNETİMİ	1	2	5	5	13
ULUSLARARASI TİCARET	1	2	4	4	11
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	1	3	5	4	13
TOPLAM	12	18	35	40	105

3.3.4. İdari Personel Sayısı

Fakültede genel idari hizmetler kapsamında 15 idari personel görev yapmakta olup, sözkonusu personelin görev dağılımları Tablo 13’te verilmiştir. Bununla birlikte Fakültede “sözleşmeli personel” kapsamında istihdam edilmiş olan 5 kişi bulunmaktadır.

Tablo 13
İdari Personel Sayısı

Görev Yaptığı Birim	Personel Sayısı
İşletme Bölüm Sekreteri	2
İnsan Kaynakları Yönetimi ve Yönetim Bilişim Sistemleri Bölüm Sekreteri	1
Sağlık Yönetimi Bölüm Sekreteri	1
Uluslararası Ticaret Bölüm Sekreteri	1
Mali İşler Birimi	2
Enstitü Koordinatörü	1
Evrak Takip	1
Yazı İşleri Birimi	1
Satınalma Birimi	1
İdari İşler Birimi	1
Taşınır Mal Kayıt Kontrol Birimi	1
Fakülte Sekreteri	1
Dekan Sekreteri	1
TOPLAM	15

3.3.5.Fakültenin Gider Kalemleri

Fakültenin gider kalemleri ve 2017 yılı harcama tutarları, 2017 Mali Yılı Bütçe Uygulama Sonuçları ve Gerçekleşmeleri Tablosundan alınmış ve Tablo 14'te toplu olarak sunulmuştur. Söz konusu Tabloda 2017 yılına ilişkin ek ders maliyetleri bulunmamaktadır. Bu nedenle ek ders maliyetleri izleyen kısımda ayrıca verilecektir.

Tablo 14
Fakülte Gider Kalemleri ve 2017 Harcama Tutarları

AÇIKLAMA	HARCAMA
PERSONEL GİDERLERİ	8.025.714,07
MEMURLAR	7.572.110,40
SÖZLEŞMELİ PERSONEL	453.603,67
GEÇİCİ PERSONEL	0,00
SOSYAL GÜV. KUR. DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	1.138.704,00
MEMURLAR	1.106.196,00
SÖZLEŞMELİ PERSONEL	32.508,00
GEÇİCİ PERSONEL	0,00
MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	277.520,00
ÜRETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI	0,00
TÜKETİME YÖNELİK MAL VE MALZEME ALIMLARI**	132.000,00
YOLLUKLAR	131.150,00
GÖREV GİDERLERİ	0,00
HİZMET ALIMLARI	11.370,00
TEMSİL VE TANITMA GİDERLERİ	0,00
MENKUL MAL ALIM, BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	3.000,00
GAYRİMENKUL MAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	0,00
TEDAVİ VE CENAZE GİDERLERİ	0,00
CARİ TRANSFERLER	0,00
GÖREV ZARARLARI	0,00
HAZİNE YARDIMLARI	0,00
KAR AMACI GÜTMİYEN KURULUŞLARA YAPILAN TRANSFERLER	0,00
HANE HALKINA YAPILAN TRANSFERLER	0,00
YURTDIŞINA YAPILAN TRANSFERLER	0,00
SERMAYE GİDERLERİ	0,00
MAMUL MAL ALIMLARI	0,00
MENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ	0,00
GAYRİ MADDİ HAK ALIMLARI	0,00
GAYRİMENKUL SERMAYE ÜRETİM GİDERLERİ	0,00
GAYRİMENKUL BÜYÜK ONARIM GİDERLERİ	0,00
DİĞER SERMAYE GİDERLERİ	0,00
TOPLAM	9.441.938,07

**Tüketime yönelik mal ve hizmet alımlarına ilişkin maliyet tutarı toplam 132.000,00 TL olmakla beraber bu maliyetin 64.800,00 TL'lik kısmı elektrik,17.600,00 TL'lik kısmı doğalgaz, 42.000,00 TL'lik kısmı su, 7.600,00 TL'lik kısmı ise kırtasiye ve büro malzemeleri gibi diğer tüketime yönelik mal ve hizmet alım maliyetinden oluşmaktadır.

Tablo 14'teki personel giderlerinin, akademik personel ve idari personel bazında ayrıntısı Tablo 15'te sunulmuştur.

Tablo 15
Memurlar Kategorisindeki Fakülte Çalışanlarının 2017 Yılı Ücret Maliyetlerinin Dağılımı

AÇIKLAMA	HARCAMA
PERSONEL GİDERLERİ	
MEMURLAR	7.572.110,40
Akademik Personel	6.844.010,30
İdari Personel	728.100,10
SOSYAL GÜV. KUR. DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	
MEMURLAR	1.209.600,00
Akademik Personel	1.094.400,00
İdari Personel	115.200,00

Fakülte idari personelinin 2017 yılına ilişkin ücret maliyetleri idari pozisyonlar itibariyle detaylandırılarak Tablo 16'da sunulmuştur.

Tablo 16
Fakülte İdari Personelin Ücret Maliyetinin Görevler İtibariyle Dağılımı

Görev Yaptığı Birim	Personel Sayısı	2017 Yılı Maaş Maliyeti	2017 Yılı SGK Devlet Primi	TOPLAM
İşletme Bölüm Sekreteri	2	96.371,22	15.417,14	111.788,36
İnsan Kaynakları Yönetimi ve Yönetim Bilişim Sistemleri Bölüm Sekreteri	1	49.357,28	8.901,02	58.258,30
Sağlık Yönetimi Bölüm Sekreteri	1	45.740,04	7.310,41	53.050,45
Uluslararası Ticaret Bölüm Sekreteri	1	53.742,09	8.418,66	62.160,75
Mali İşler Birimi	2	94.791,29	15.027,38	109.818,67
Enstitü Koordinatörü	1	52.501,23	8.312,70	60.813,93
Evrak Takip	1	42.618,76	6.704,29	49.323,05
Yazı İşleri Birimi	1	48.255,54	7.750,21	56.005,75
Satınalma Birimi	1	47.827,20	7.550,60	55.377,80
İdari İşler Birimi	1	47.618,55	7.406,97	55.025,52
Taşınır Mal Kayıt Kontrol Birimi	1	44.284,36	7.085,50	51.369,86
Fakülte Sekreteri	1	57.996,27	8.052,05	66.048,32
Dekan Sekreteri	1	46.996,27	7.263,07	54.259,34
TOPLAM	15	728.100,10 TL	115.200,00 TL	843.300,10 TL

Yukarıdaki bilgilerden yola çıkarak fakülte bölümleri bazında ücret maliyetleri tespit edilebilir. Fakülte bölümleri bazında ücret maliyetlerini tespit edebilmek için bölümlere tahsisli akademik personelin ve idari personelin ücretlerine ilişkin maliyet tutarlarının tespit edilmesi gerekir. Her bölümün akademik kadrosu bilindiğinden ve her akademik personelin maliyeti fakülte kayıtlarında olduğundan her bölümün akademik personel maliyetini tespit etmek için ayrı bir hesaplama yapılması gerekmemektedir. Her bölümün akademik personel maliyeti Tablo 17’de verilmiştir.

Bununla birlikte bölümlere tahsis edilmiş idari personelin ücret maliyetleri de bölümlerin direkt ücret maliyetlerinin tespiti için dikkate alınması gerekmektedir. Tablo’dan da görüleceği üzere İnsan Kaynakları Yönetimi ve Yönetim Bilişim Sistemleri bölümleri haricindeki her bölümün sadece o bölüme tahsis edilmiş sekreter/ sekreterleri vardır. Bu personelin ücret maliyetleri Tablo’dan alınarak bölümlerin doğrudan maliyeti olarak Tablo’ya işlenmiştir. İnsan Kaynakları Yönetimi ve Yönetim Bilişim Sistemleri bölümlerine yalnızca bir bölüm sekreteri tahsis edilmiş olduğundan, sekreterin ücret maliyeti bölümlerin direkt ücret maliyetlerinin tespiti için iki bölüm arasında paylaşılacaktır. Söz konusu sekreterin mesaisinin yarısını İKY bölümüne yarısını YBS bölümüne harcadığı varsayılmış ve her bir bölüme düşen maaş maliyeti 24.678,64 TL (49.357,28 TL/ 2), SGK devlet primi gideri ise 4.450,51 TL (8.901,02 TL/ 2) olarak hesaplanmıştır.

Tablo 17
Akademik ve İdari Personelin Bölümler Bazında Direkt Ücret Maliyetleri

Maliyet Kalemi	İşletme	İnsan Kaynakları Yönetimi	Sağlık Yönetimi	Uluslararası Ticaret	Yönetim Bilişim Sistemleri	Toplam
a) Akademik Personel Ücret Maliyeti						
Maaş Maliyeti	3.220.234,95	1.239.184,59	828.495,90	710.815,21	845.279,65	6.844.010,30
SGK’ya Devlet Primi Giderleri	514.900,73	198.173,29	132.479,14	113.666,27	135.180,58	1.094.400,00
Ek Ders Maliyeti*	845.392,05	375.729,80	225.437,88	187.864,90	244.224,37	1.878.649,00
TOPLAM	4.580.527,73	1.813.087,68	1.186.412,92	1.012.346,38	1.224.684,60	9.817.059,30
b) Bölüm Sekreterlerinin Ücret Maliyeti						
Maaş Maliyeti	96.371,22	24.678,64	45.740,04	53.742,09	24.678,64	245.210,63
SGK’ya Devlet Primi Giderleri	15.417,14	4.450,51	7.310,41	8.418,66	4.450,51	40.047,23
TOPLAM	111.788,36	29.129,15	53.050,45	62.160,75	29.129,15	285.257,86
GENEL TOPLAM	4.692.316,09 TL	1.842.216,83 TL	1.239.463,37 TL	1.074.507,13 TL	1.253.813,75 TL	10.102.317,16 TL

* Sadece fakülte tarafından fakülte akademik personeline yapılan ek ders ücret maliyetini(2017 yılı) ifade etmektedir.

Fakültenin ücret maliyetini tespit edebilmek için fakültede ders vermekle beraber fakültenin kadrosunda olmayan akademik personel için tahakkuk ettirilmiş olan ücret maliyetinin bilinmesi gerekmektedir. Fakültenin akademik kadrosunda olmayıp 2017 yılında fakülte bölümlerinde ders veren diğer fakültelerin personeli için tahakkuk ettirilmiş olan ücret maliyetleri fakülte bölümleri itibariyle Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18
Diğer Fakülte Akademik Personeli İçin Tahakkuk Ettirilen Ücret Maliyeti

MALİYET	İşletme	İnsan Kaynakları Yönetimi	Sağlık Yönetimi	Uluslararası Ticaret	Yönetim Bilişim Sistemleri	Toplam
TOPLAM (TL)	132.758,79	64.994,08	36.414,21	35.108,68	47.435,22	316.710,98

3.3.6. Akademik Personelin Faaliyetleri

Fakültenin kadrolu akademik personelinin mesaisinin ne kadarının hangi faaliyetler için tüketildiğinin tespiti için akademik personelin faaliyetlerinin sınıflandırılması gerekmektedir. Bu amaçla tarafımızdan oluşturulmuş bir çalışma Tablo 19’da sunulmuştur.

Tablo 19
Fakülte Akademik Personelinin Faaliyetleri

Ana Faaliyet	Faaliyet	Süre	Faaliyetler İçindeki Payı (%)	AÇIKLAMA
Eğitim-Öğretim Süreci	Ders Verme			<ul style="list-style-type: none"> • Yüz yüze verilen ders saati toplamı (Derse hazırlık süresi dahil olmak üzere)
Araştırma ve Geliştirme Süreci	Araştırma			<ul style="list-style-type: none"> • Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi • Doktora Uzmanlık Alan Dersi
	Akademik Danışmanlık			<ul style="list-style-type: none"> • Yüksek Lisans ve Doktora Danışmanlıkları • Lisans Bitirme Ödevi Danışmanlıkları • Tez izleme ve tez savunma jüri üyelikleri
	Akademik Gelişim Faaliyetleri			<ul style="list-style-type: none"> • Kongre, konferans, sempozyum, çalıştay, eğitim ve seminer faaliyetlerine ilişkin görevlendirmeler • Proje faaliyetleri
Uygulama ve Topluma Hizmet Süreci	Topluluk Faaliyetleri			<ul style="list-style-type: none"> • Topluluk Akademik Başkanlığı
	Topluma Yönelik Hizmet Faaliyetleri			<ul style="list-style-type: none"> • Şirket danışmanlıkları, eğitim verme faaliyetleri • Doçentlik Jüri Görevlendirmeleri • Etik Kurul, Eğitim-Öğretim Komisyonları, Üniversitelerarası Kurul, Yüksek Öğretim Kurumu kapsamında üyelikler
İdari ve Destek Süreçler ile Yönetmelik Süreçler	Komisyon Üyeliği			<ul style="list-style-type: none"> • Fakülte komisyonları ve Bölüm Komisyonları üyelikleri
	Stratejik Planlama Aktiviteleri			<ul style="list-style-type: none"> • Senato Üyeliği, Üniversite Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Kurulu Üyeliği, Enstitü Kurulu Üyeliği, Enstitü Yönetim Kurulu Üyeliği vb.
TOPLAM			100	

Fakültenin akademik personelinin faaliyetler için harcadıkları zamanın olabildiğince sağlıklı olarak tespit edilebilmesi için faaliyet zamanlarının standartlaştırılması gerekmektedir. Aksi takdirde akademik personelin süre tespitinde keyfi hareket etmeleri sözkonusu olabilecektir. Tablo 20’de faaliyetlerin sürelerinin standartlaştırılmasına yönelik bir çalışma sunulmuştur.

Tablo 20
Fakülte Akademik Personelinin Faaliyet İçin Standart Süreler

Ana Faaliyet	Faaliyet	AÇIKLAMA	ORTALAMA STANDART SÜRELER
Eğitim-Öğretim Süreci	Ders Verme	Yüz yüze verilen ders saati toplamı	Yüz yüze verilen ders saatlerine derse hazırlık süreleri eklenir. Derse hazırlık süresi, ders süresinin %25’i olarak alınır.
Araştırma ve Geliştirme Süreci	Araştırma	Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi	Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi için haftalık 4 saat
		Doktora Uzmanlık Alan Dersi	Doktora Uzmanlık Alan Dersi için haftalık 4 saat
	Akademik Danışmanlık	Yüksek Lisans ve Doktora Danışmanlıkları	Yüksek Lisans ve Doktora danışmanlık saatleri her biri için 2 saat
		Tez izleme jüri üyelikleri	Tez izleme sınavlarının her biri için 6 ayda bir, 2 saat
		Tez savunma jüri üyelikleri	Her bir tez savunma jüri üyeliği için 8 saat
		Lisans Bitirme Ödevi Danışmanlıkları	Her bir lisans bitirme ödevi dersi için haftalık 2 saat
	Akademik Gelişim Faaliyetleri	Kongre, konferans, sempozyum, çalıştay, eğitim ve seminer faaliyetlerine ilişkin görevlendirmeler	Her bir görevlendirme için 24 saat
		Proje faaliyetleri	Her bir proje için haftalık 1 saat
Uygulama ve Topluma Hizmet Süreci	Topluluk Faaliyetleri	Topluluk Akademik Başkanlığı	Her bir topluluk faaliyeti için toplam 5 saat
	Topluma Yönelik Hizmet Faaliyetleri	Şirket danışmanlıkları ve eğitim verme faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> Her bir şirket danışmanlığı için haftada 8 saat Her bir eğitim verme faaliyeti için ortalama toplam 16 saat
		Doçentlik Jüri Görevlendirmeleri	Her bir doçentlik dosyası için toplam 16 saat
		Üniversite Etik Kurulu, Üniversite Eğitim-Öğretim Komisyonu, Üniversitelerarası Kurul, Yüksek Öğretim Kurumu kapsamındaki üyelikler	• Etik Kurul ve Eğitim-Öğretim Komisyonu için haftalık yarım saat
İdari ve Destek Süreçler ile Yönetimsel Süreçler	Komisyon Üyeliği	Fakülte komisyonları ve Bölüm Komisyonları üyelikleri	Her bir komisyon üyeliği için her yıl toplam 8 saat
	Stratejik Planlama Aktiviteleri	Senato Üyeliği, Üniversite Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Kurulu Üyeliği, Enstitü Kurulu Üyeliği, Enstitü Yönetim Kurulu Üyeliği vb.	Her bir kurul üyeliği için haftalık 1 saat

Örnek oluşturmaları açısından işletme bölümünde görev yapmakta olan Profesör “A”nın 2017 yılındaki görevlendirmeleri dikkate alınarak Tablo oluşturulmuştur. Bir yıl için ders verme süresi her bir yarıyıl için 13 hafta olmak üzere toplam 26 hafta olarak alınmıştır. Profesör “A”nın, Üniversite eğitim-öğretim komisyon üyeliği, Fakülte staj komisyonu üyeliği, Senato üyeliği, Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Kurulu Üyeliği, Enstitü Yönetim Kurulu Üyeliği ve Enstitü Kurulu Üyeliği bulunmaktadır. Profesör “A”nın 2017 yılı faaliyetleri ise şunlardır:

- Toplam 45 saat lisans ve lisansüstü ders vermiştir.
- Her yarıyıldaki Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi ve Doktora Uzmanlık Dersi vermiştir.
- Yüksek Lisans ve Doktora Danışmanlıkları bulunmaktadır.
- Toplam 16 tez izleme sınavına jüri üyesi olarak katılmıştır.
- Toplam 15 tez savunma sınavına jüri üyesi olarak katılmıştır.
- I. ve II. Öğretim için ayrı ayrı olmak üzere lisans bitirme ödevi danışmanlığı bulunmaktadır.
- Toplam 7 kongre, sempozyum, seminer vb. gibi faaliyetlere katılmıştır.
- Bir şirkete 42 hafta danışmanlık yapmıştır.
- 4 eğitim faaliyeti yürütmüştür.
- 8 doçentlik dosyası için inceleme yapmıştır.

Söz konusu ilave bilgiler dikkate alınarak Tablo 21’de gerekli hesaplamalar yapılmış ve Profesör “A”nın Üniversitenin ana süreçlerine hem saat hem de oransal olarak katkısı ortaya konmuştur. Bu çalışmanın her bir Fakülte akademik personeli için yapılması ve bu doğrultuda her bir Fakülte akademik personelinin Üniversitenin ana süreçlerine ilişkin katkısının ortaya konması gereklidir.

Tablo 21
Profesör "A"nın 2017 Yılı Faaliyetlerine İlişkin Süreler

Ana Faaliyet	Faaliyet	Süre (saat)	Faaliyetler İçindeki Payı (%)	AÇIKLAMA	ORTALAMA STANDART SÜRELER
Eğitim-Öğretim Süreci	Ders Verme	56,25 45 + (45x%25)	0,04	Yüz yüze verilen ders saati toplamı	Yüz yüze verilen ders saatlerine derse hazırlık süreleri eklenir. Derse hazırlık süresi, ders süresinin %25'i olarak alınır.
"Araştırma ve Geliştirme Süreci	Araştırma	104 (4x26)	0,07	Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi	Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi için haftalık 4 saat
		104 (4x26)	0,07	Doktora Uzmanlık Alan Dersi	Doktora Uzmanlık Alan Dersi için haftalık 4 saat
	Akademik Danışmanlık	104 (2x26)+ (2x26)	0,07	Yüksek Lisans ve Doktora Danışmanlıkları	Yüksek Lisans ve Doktora danışmanlık saatleri her biri için haftalık 2 saat
		64 (16x2)+ (16x2)	0,04	Tez izleme jüri üyelikleri	Tez izleme sınavlarının her biri için 6 ayda bir, 2 saat
		120 (15x8)	0,08	Tez savunma jüri üyelikleri	Her bir tez savunma jüri üyeliği için 8 saat
		52 (2x13)+ (2x13)	0,04	Lisans Bitirme Ödevi Danışmanlıkları	Her bir lisans bitirme ödevi dersi için haftalık 2 saat
	Akademik Gelişim Faaliyetleri	168 (7x24)	0,12	Kongre, konferans, sempozyum, çalıştay, eğitim ve seminer faaliyetlerine ilişkin görevlendirmeler	Her bir görevlendirme için 24 saat
		-	-	Proje faaliyetleri	Her bir proje için haftalık 1 saat
	TOPLAM	716	0,49		
Uygulama ve Topluma Hizmet Süreci	Topluluk Faaliyetleri	-	-	Topluluk Akademik Başkanlığı	Her bir topluluk faaliyeti için toplam 5 saat
	Topluma Yönelik Hizmet Faaliyetleri	336 (1x8x42)	0,23	Şirket danışmanlıkları	Her bir şirket danışmanlığı için haftada 8 saat
		64 (4x16)	0,04	Eğitim verme faaliyetleri	Her bir eğitim verme faaliyeti için ortalama toplam 16 saat
		128 (8x16)	0,09	Doçentlik Jüri Görevlendirmeleri	Her bir doçentlik dosyası için toplam 16 saat
		13 (1x26x0,5)	0,01	Üniversite Etik Kurulu, Üniversite Eğitim-Öğretim Komisyonu, Üniversitelerarası Kurul, Yüksek Öğretim Kurumu kapsamındaki üyelikler	Etik Kurul ve Eğitim-Öğretim Komisyonu için haftalık yarım saat
TOPLAM	541	0,37			
İdari ve Destek Süreçler ile Yönetimsel Süreçler	Komisyon Üyeliği	16 (1x16)	0,01	Fakülte komisyonları ve Bölüm Komisyonları üyelikleri	Her bir komisyon üyeliği için her yıl toplam 16 saat
	Stratejik Planlama Aktiviteleri	130 (5x26x1)	0,09	Senato Üyeliği, Üniversite Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Kurulu Üyeliği, Enstitü Kurulu Üyeliği, Enstitü Yönetim Kurulu Üyeliği vb.	Her bir kurul üyeliği için haftalık 1 saat
	TOPLAM	146	0,1		
GENEL TOPLAM		1.459,25 saat	%100		

3.4.Fakülte Hizmet Maliyetlerinin Tespiti

Önceki kısımda uygulamaya ilişkin ana faaliyet yerleri ve destek faaliyetleri tespit edilmişti. Ayrıca fakülteye ilişkin bilgiler yine bir önceki kısımda verilmişti. Bu kısımda ise uygulama için izlenecek sürecin dördüncü aşamasından itibaren yapılması gereken işlemler anlatılmıştır.

3.4.1.Endirekt Maliyetlerin Tespiti ve Dağıtımı

Uygulama konusu fakültenin bölümler tarafından ortak tüketilen kaynakları; elektrik, doğalgaz, su, sözleşmeli personel, kırtasiye ve büro malzemesi alımları gibi diğer tüketime yönelik mal ve hizmet alım giderleri, hizmet alımları ile menkul mal bakım onarım giderlerinden oluşmaktadır.Söz konusu indirekt maliyetlerin her biri izleyen kısımda ayrı ayrı dağıtılmıştır.

1. Elektrik Maliyetinin Dağıtımı

Fakültenin 2017 yılına ilişkin mali kayıtlarından 2017 yılı elektrik maliyetinin 64.800,00 TL olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada bölümlerin maliyetlerini tespit etmek amaçlandığından elektrik maliyetlerinin bu amacın gerçekleştirilmesine olanak verecek şekilde dağıtılması gerekmektedir. Burada öncelikle elektrik maliyetinin dağıtılacağı alanları tespit etmek gerekecektir. Fakülte faaliyetleri bir binada gerçekleştirilmekte olup, bu binada; dekanlık, bölüm sekreterlikleri, akademik personel ofisleri ve derslikler bulunmaktadır. Bu alanlar bölümler tarafından ortak kullanıldığından her bir alanın elektrik maliyetini ayrı ayrı tespit etmek anlamlı olmayacaktır. Bu doğrultuda elektrik maliyeti öncelikle dekanlık, bölüm sekreterlikleri ve akademik personel ofisleri bir grup, derslikler ikinci grup olarak dikkate alınarak dağıtılacaktır. Sonrasında, dersliklere isabet eden elektrik maliyeti bölümlere, derslikleri kullanım yoğunluğu dikkate alınarak; dekanlık, bölüm sekreterlikleri ve akademik personel ofislerine düşen elektrik maliyeti ise bölümlere eşit olarak paylaşılacaktır.

Elektrik maliyetinin paylaşılmasında ideal ölçü kilovatsaat olmakla birlikte maliyeti hesaplanması hedeflenen her bir birim için kilovatsaat tüketimlerini tespit etmek mümkün olmadığından elektrik maliyetinin dağıtımını birimlerin alanları dikkate alınarak yapılacaktır. Bu doğrultuda birimlerin alan büyüklükleri Tablo 22’de verilmiştir.

Tablo 22
Fakülteadaki Birimlerin Alan Büyüklükleri

Birim	Alan Büyüklüğü (m²)
Dekanlık ve Bölüm Sekreterlikleri	670
Akademik Personel Ofisleri	3.100
Derslikler	8.250
TOPLAM	12.020 m²

2017 yılı elektrik maliyeti olan 64.800,00TL, 12.020 m²'ye bölüldüğünde m² başına elektrik maliyeti yaklaşık 5,39 TL olarak hesaplanacaktır. Buna göre Tablo'daki alanlara isabet eden elektrik maliyeti Tablo 23'teki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 23
Elektrik Maliyetinin Dağılımı

Birim	Elektrik Maliyeti (TL/yıl)
Dekanlık ve Bölüm Sekreterlikleri	3.611,98 (670*5,39)
Akademik Personel Ofisleri	16.712,15 (3.100*5,39)
Derslikler	44.475,87 (8.250*5,39)
TOPLAM	64.800 TL/yıl

2. Doğalgaz Maliyetinin Dağıtımı

Fakültenin 2017 yılına ilişkin mali kayıtlarından 2017 yılı doğalgaz maliyetinin 17.600,00 TL olduğu tespit edilmiştir. Fakültede doğalgaz yalnızca dersliklerin ısıtılması için kullanılmaktadır. Bu nedenle doğalgaz maliyeti yalnızca dersliklere yüklenecektir.

3. Su Maliyetinin Dağıtımı

Fakültenin 2017 yılına ilişkin mali kayıtlarından 2017 yılı su maliyetinin 42.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir. Su maliyeti daha çok kişilerin su tüketimi dolayısıyla meydana geldiğinden, su maliyetinin kişiler yani fakülte personeli ve öğrencilere dağıtılması uygun olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, su maliyetinin dağıtımında aktif öğrenci sayılarının dikkate alınması gereğidir. Lisans öğrenci sayılarının verildiği

Tablo'da aktif öğrenci sayıları dikkate alındığından bu tablodaki öğrenci sayıları aynen alınacaktır.

Lisansüstü öğrenci sayılarının verildiği tabloda ise hem 2017 yılında öğrenim gören öğrenci sayıları hem de tez döneminde olan öğrenci sayıları toplu olarak verildiğinden, 2017 yılı su maliyetinin dağıtımı için ders döneminde olan öğrenci sayılarının tespit edilmesi gerekmektedir. 2017 yılında ders döneminde olan aktif öğrenci sayıları Tablo 24'te sunulmuştur. Bununla beraber e-MBA öğrencileri uzaktan eğitim yoluyla ders aldıklarından su maliyetinin dağıtımında dikkate alınmamıştır.

Tablo 24
2017 Yılında Ders Alan Aktif Lisansüstü Öğrenci Sayıları

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	Doktora	Toplam
İŞLETME	-	60	-	60
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	18	-	12	30
MUHASEBE VE FİNANSMAN	14	-	6	20
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	21	-	4	25
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	20	-	-	20
SAĞLIK YÖNETİMİ	15	63	-	78
ULUSLARARASI TİCARET	18	70	-	88
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	11	-	10	21
TOPLAM	117	193	32	342

Bu doğrultuda 2017 yılına ait su maliyeti, fakülte akademik personel sayısı olan 105 kişi (Tablo), fakülte idari personel sayısı olan 15 kişi, aktif lisans öğrenci sayısı olan 3.239 kişi ve ders döneminde olan lisansüstü öğrenci sayısı 342 kişi (Tablo) olmak üzere toplam 3.701 kişiye dağıtılacaktır. Buna göre kişi başına su maliyeti yaklaşık olarak şu şekilde hesaplanacaktır:

$$42.000 \text{ TL} / 3.701 \text{ kişi} = \mathbf{11,35 \text{ TL/kişi}}$$

Fakülte akademik ve idari personeli ile lisans ve lisansüstü öğrencilerine isabet eden su maliyeti hesaplanmış ve izleyen Tablolarda sunulmuştur.

Tablo 25
Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Su Maliyeti

LİSANS PROGRAMI	I. Öğretim	II. Öğretim	Toplam
İŞLETME	10.156,71 (895*11,35)	9.657,39 (851*11,35)	19.814,10
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	5.435,83 (479*11,35)	5.140,77 (453*11,35)	10.576,60
SAĞLIK YÖNETİMİ	2.666,85 (235*11,35)	-	2.666,85
ULUSLARARASI TİCARET	1.963,25 (173*11,35)	-	1.963,25
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	1.736,29 (153*11,35)	-	1.736,29
TOPLAM	21.958,93 TL/yıl	14.798,16 TL/yıl	36.757,09 TL/yıl

Tablo 26
Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Su Maliyeti

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	Doktora	Toplam
İŞLETME	-	680,90 (60*11,35)	-	680,90
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	204,27 (18*11,35)	-	136,18 (12*11,35)	340,45
MUHASEBE VE FİNANSMAN	158,88 (14*11,35)	-	68,09 (6*11,35)	226,97
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	238,31 (21*11,35)	-	45,39 (4*11,35)	283,71
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	226,97 (20*11,35)	-	-	226,97
SAĞLIK YÖNETİMİ	170,22 (15*11,35)	714,94 (63*11,35)	-	885,17
ULUSLARARASI TİCARET	204,27 (18*11,35)	794,38 (70*11,35)	-	998,65
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	124,83 (11*11,35)	-	113,48 (10*11,35)	238,31
TOPLAM	1.327,75 TL/yıl	2.190,22 TL/yıl	363,15 TL/yıl	3.881,12 TL/yıl

Tablo 27
Akademik Personele Düşen Su Maliyeti

PROGRAM	Akademik Personel Sayısı	Kişi Başı Su Maliyeti	TOPLAM
İŞLETME	49	11,35	556,07
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	19		215,62
SAGLIK YÖNETİMİ	13		147,53
ULUSLARARASI TİCARET	11		124,83
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	13		147,53
TOPLAM	105		1.191,57 TL/yıl

Fakülte idari personeline isabet eden su maliyeti ise şu şekilde hesaplanacaktır:

15 kişi x 11,35 TL/kişi= **170,22 TL**

İdari personele düşen su maliyeti personelin görev yaptığı birim bazında tespit edilmesi mümkün iken, idari personele düşen toplam su maliyeti oldukça düşük olduğundan bölüm bazında dağıtım yapılmamış, fakülte ortak maliyet havuzuna alınmıştır.

4. Sözleşmeli Personel Maliyetinin Dağıtımı

Fakültenin 2017 yılına ilişkin sözleşmeli personel maliyeti Tablo'dan da görüleceği üzere **486.111,67TL** (453.603,67+32.508,00)'dir. Sözleşmeli personel, temizlik faaliyetlerini gerçekleştiren personel olup, bu personel fakültenin tamamına hizmet verdiği için fakülte ortak maliyet havuzunda yer alacaktır. Bu nedenle sözleşmeli personel maliyeti, fakülte ortak maliyet havuzunda yer alan diğer maliyetlerle birlikte bölümlere izleyen kısımda toplu olarak dağıtılacaktır.

5. Kırtasiye ve Büro Malzemeleri Maliyetinin Dağıtımı

Fakültenin 2017 yılına ilişkin kırtasiye ve büro malzemelerinin maliyeti **7.600,00 TL**'dir. Söz konusu malzemelerin bölüm bazında tüketimi direkt olarak tespit edilemeyeceğinden bu maliyet tutarı bölümlere, fakülte ortak maliyet havuzundan dağıtılacaktır.

6. Hizmet Alımları ve Menkul Mal Bakım Onarım Maliyetlerinin Dağıtımı

Fakültenin 2017 yılına ilişkin hizmet alımlarına ilişkin maliyet tutarı **11.370,00 TL**'dir. Menkul mal bakım onarım maliyeti ise **3.000,00 TL**'dir. Söz konusu maliyetin (**14.370,00 TL**) bölümbazında tüketimi direkt olarak tespit edilemeyeceğinden bu maliyet tutarı bölümlere, fakülte ortak maliyet havuzundan dağıtılacaktır.

7. Fakültenin Duran Varlıklarına İlişkin Amortisman ve İtfa Paylarının Dağıtımı

Amortisman ve İtfa maliyetleri bütçe bazlı maliyetler olmadığı için Tablo'da gözükmemekte, üniversitenin bilançosunda toplu olarak gözükmektedir. Bu nedenle Fakülteye ait amortisman ve itfa paylarının ayrıca tespit edilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere devlet kurumlarının duran varlıkları yalnızca normal amortisman yöntemine göre amortisman tabii tutulabilmektedir. Buna göre fakülteye ait duran varlıkların kayıtlı değerleri ile ekonomik ömürleri gözönünde bulundurularak normal amortisman yöntemine göre amortisman tabii tutulacaktır. Bu doğrultuda fakülteye ait maddi duran varlıklara ilişkin amortisman maliyeti 2017 yılı için 30.000,00 TL, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman maliyeti ise 3.500,00 TL olarak hesaplanmıştır. Maddi olmayan duran varlıklar yalnızca dekanlık tarafından kullanıldığından fakülte ortak maliyet havuzuna alınacak, buradan da bölümlere dağıtılacaktır. Bu nedenle söz konusu maliyet tutarı fakülte ortak maliyet havuzunda yer alan diğer maliyetlerle birlikte bölümlere izleyen kısımda toplu olarak dağıtılacaktır.

Maddi duran varlıklara ilişkin amortisman paylarının dekanlık ve bölüm sekreterlikleri, akademik personel ofisleri ile derslikler bazında ayrıntısı Tablo 28'de verilmiştir.

Tablo 28
Amortisman Maliyetinin Dağılımı

Birim	Tutar (TL/yıl)
Dekanlık ve Bölüm Sekreterlikleri	5.000
Akademik Personel Ofisleri	7.000
Derslikler	18.000
TOPLAM	30.000 TL/yıl

3.4.2. Destek Faaliyet Maliyetlerinin Tespiti ve Dağıtımı

Önceki kısımlarda da değinildiği üzere üniversite yönetimi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler, ana faaliyetlere destek veren faaliyetler olarak sınıflandırılmış olup, bu faaliyetlerin 2017 yılına ilişkin maliyetleri Tablo 29'daki gibidir:

Tablo 29
Destek Faaliyetlerinin 2017 Harcama Tutarı

Destek Faaliyet	Harcama Tutarı
Rektörlük	16.270.004,76
Genel Sekreterlik	10.158.340,06
İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı	32.726.020,00
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı	3.994.287,05
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı	3.658.325,00
Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı	96.952.780,86*
Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı	3.358.460,22
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı	4.977.308,00
Personel Dairesi Başkanlığı	11.945.274,20
Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı	12.558.442,73
Hukuk Müşavirliği	3.268.053,50
TOPLAM	199.867.296,38 TL/yıl

* 75.270.150,00 TL'lik kısmı Mühendislik Fakültesi ve Fen-Edebiyat Fakültesinin büyük bakım-onarım işleri için harcanmıştır.

Destek faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ana faaliyetlere dağıtımını için dağıtım anahtarlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Her bir destek faaliyetin kapsamı aşağıda verilmiş ve buna göre uygun dağıtım anahtarları tespit edilmiştir.

Rektörlük, Üniversitenin eğitim ve öğretim süreci, uygulama ve toplumsal hizmet süreci ile araştırma geliştirme sürecine ilişkin yönetsel işlevleri yerine getirmektedir. Rektörlük yönetsel işlevleri yerine getirdiğinden Rektörlük maliyetinin Üniversite birimlerine eşit şekilde paylaşılması uygun olacaktır.

Genel Sekreterlik, Üniversitenin tüm bürokratik ve idari hizmetlerinin yürütülmesi, idari birimlerin verimli, düzenli ve uyumlu çalışmasını sağlamak görevlerini yerine getirmektedir. Genel Sekreterlik, Rektörlük biriminde olduğu gibi tüm birimlere hizmet verdiği için maliyetinin tüm birimlere eşit şekilde paylaşılması uygun olacaktır.

İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Üniversitenin sahip olduğu mevcut kaynakların verimli şekilde kullanılması suretiyle hizmet ve faaliyetlerin ekonomik ve etkin bir şekilde yerine getirilmesine çalışmaktadır.İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, tüm birimlere hizmet verdiği için maliyetinin tüm birimlere eşit şekilde paylaşılması uygun olacaktır.

Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Üniversitenin eğitim-öğretim birimlerinde öğrenim gören öğrencilere ilişkin işlemleri yürütmektedir.Bu nedenle öğrenci işleri daire başkanlığına ilişkin maliyetin Üniversitede öğrenim gören öğrenci sayıları dikkate alınarak dağıtılması uygun olacaktır.

Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, Eğitim-öğretim birimlerine, araştırmacılara, öğrencilere, personele ve yönetim birimlerine bilişim desteği sunmaktadır.Bilgi işlem daire başkanlığı görüldüğü üzere Üniversitede görev yapan akademik ve idari personel ile Üniversite öğrencilerinin tamamına hizmet sunmaktadır. Bu nedenle maliyetinin akademik ve idari personel ile öğrenci sayıları dikkate alınarak dağıtılması uygun olacaktır.

Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Projelendirme ve inşaat işlerini yürütmektedir. Birim, Üniversiteye ait binalardaki elektrik ve su arızaları, araç, alet edevat bakım ve onarım çalışmaları ile marangozluk işlerini yerine getirmektedir. Yapı işleri ve teknik daire başkanlığının ilgili yılda direkt hizmet sunduğu birimlere ait maliyet tutarlarının o birimlere direkt yüklenmesi, ortak nitelikteki hizmet maliyetlerinin ise birimler arasında paylaşılması uygun olacaktır.

Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, Kalkınma planları ve programlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda Üniversite kaynaklarının etkili,ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını,hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere mali yönetim yapısını ve işleyişini, bütçelerin hazırlanmasını,uygulamasını,tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini,raporlamasını ve mali kontrolün yapılmasını sağlamaktır.Görüldüğü üzere strateji geliştirme dairesi başkanlığı, Üniversitenin tüm birimlerine hizmet vermektedir. Bu nedenle maliyetinin Üniversitenin tüm birimlerine paylaşılması uygun olacaktır.

Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı, Üniversitenin öğretim elemanları, öğrenci ve personelinin; eğitim, öğretim, araştırma programlarını desteklemek ve boş zamanlarını değerlendirmeleri için her türlü bilgi kaynaklarını elde edip kullanıcıların hizmetine sunmaktadır. Kütüphaneden daha çok akademik personel ve öğrenci faydalandığı için maliyetinin akademik personel ve öğrenci sayısı dikkate alınarak paylaşılması uygun olacaktır.

Personel Dairesi Başkanlığı, Üniversitenin insan kaynağını planlama, kadrolama, eğitim ve geliştirme, performans değerlendirme, bordrolama ve kariyer yönetimi faaliyetlerini yerine getirmektedir. Bu birim, Üniversite çalışanlarına yönelik hizmet verdiğinden maliyetinin akademik ve idari personel sayısı dikkate alınarak paylaşılması uygun olacaktır.

Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı, Üniversite öğrencilerinin ve personelin, beden ve ruh sağlığını korumak, hasta olanları tedavi etmek veya ettirmek, barınma, beslenme, çalışma, dinlenme ve ilgi alanlarına göre boş zamanlarını değerlendirmek, yeni ilgi alanları kazanmalarını sağlayarak, gerek sağlık ve gerekse sosyal durumlarının iyileşmesine, yeteneklerinin ve kişiliklerinin sağlıklı bir şekilde gelişmesine imkan verecek hizmetler sunmak ve onları ruhsal ve bedensel sağlıklarına özen gösteren bireyler olarak yetiştirmek, birlikte düzenli ve disiplinli çalışma, dinlenme ve eğlenme alışkanlıkları kazandırmaktır. Bu birim daha çok öğrencilere hizmet vermekle birlikte sağlık birimi akademik ve idari personele de hizmet vermektedir. Bu nedenle sağlık hizmetlerine ilişkin maliyetin akademik ve idari personel ile öğrenciler arasında paylaşılması, kültür ve spor hizmetleri ile ilgili faaliyetlerin ise öğrencilere paylaşılması uygun olacaktır. Bununla birlikte çalışmada kolaylık sağlanması açısından sağlık, kültür ve spor daire başkanlığının maliyeti öğrenci sayıları dikkate alınarak dağıtılması uygun görülmüştür.

Hukuk Müşavirliği, Üniversitenin üçüncü şahıs ve kurumlarla olan uyuşmazlıklarında adli ve idari mercilerde Üniversiteyi temsil etmek, haklarını korumak ve savunmakla mükelleftir. Bununla birlikte hukuki konularda Üniversite dahilinde danışmanlık hizmeti vermektedir. Görüleceği üzere hukuk müşavirliği daha çok Rektörlüğe hizmet vermektedir. Bu nedenle hukuk müşavirliğinin Rektörlüğe destek olan bir faaliyet olarak dikkate alınması ve maliyetinin Rektörlüğe yüklenmesi uygun olacaktır.

Destek faaliyetler için seçilen dağıtım anahtarları Tablo 30’da toplu olarak verilmiştir.

Tablo 30
Destek Faliyetlerinin Dağıtım Anahtarları

Destek Faaliyet	Dağıtım Anahtarları
Rektörlük	Üniversite Birimleri
Genel Sekreterlik	Üniversite Birimleri
İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı	Üniversite Birimleri
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı	Öğrenci Sayısı
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı	Akademik ve İdari Personel Sayısı ile Öğrenci Sayısı
Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı	Üniversite Birimleri
Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı	Üniversite Birimleri
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı	Akademik Personel Sayısı ve Öğrenci Sayısı
Personel Dairesi Başkanlığı	Akademik ve İdari Personel Sayısı
Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı	Öğrenci Sayısı
Hukuk Müşavirliği	Maliyeti Rektörlüğe yükleneceğinden dağıtım anahtarı belirlenmemiştir.

Destek faaliyetlerin dağıtımında doğrudan dağıtım yöntemi kullanılacaktır. Yani dağıtım esnasında destek faaliyetlerin birbiri arasındaki ilişki dikkate alınmayacaktır. Buna göre izleyen kısımda destek faaliyetlerin dağıtımını yapılmıştır.

1. Rektörlük Maliyetinin Dağıtımını

Rektörlük biriminin maliyeti hukuk müşavirliğinden gelen maliyet ile birlikte 19.538.058,26 TL (16.270.004,76+3.268.053,50)’dir. Rektörlük maliyetinin dağıtımını üniversite birimleri dikkate alınarak yapılacağından Üniversitenin birimlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Üniversitede 4 Enstitü, 17 Fakülte, 1 Yüksekokul, 10 Meslek Yüksekokulu ve 6 Araştırma ve Uygulama Merkezi olmak üzere toplam 38 birim bulunmaktadır. Bu doğrultuda birim başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$19.538.058,26 \text{ TL} / 38 \text{ birim} = \mathbf{514.159,43 \text{ TL/birim}}$$

İşletme Fakültesine düşen sözkonusu maliyet tutarı izleyen kısımda bölümlere paylaşılacaktır.

2. Genel Sekreterlik Maliyetinin Dağıtımı

Genel sekreterlik maliyetinin (10.158.340,06 TL) dağıtımı üniversite birimleri dikkate alınarak yapılacağı ifade edilmişti. Buna göre birim başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$10.158.340,06 \text{ TL} / 38 \text{ birim} = \mathbf{267.324,74 \text{ TL/birim}}$$

İşletme Fakültesine düşen sözkonusu maliyet tutarı izleyen kısımda bölümlere paylaşılacaktır.

3. İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığının Maliyetinin Dağıtımı

İdari ve mali işler daire başkanlığının 2017 yılı maliyeti olan 32.726.020,00 TL üniversite birimleri arasında paylaşılacaktır. Buna göre birim başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$32.726.020,00 \text{ TL} / 38 \text{ birim} = \mathbf{861.211,05 \text{ TL/birim}}$$

İşletme Fakültesine düşen sözkonusu maliyet tutarı izleyen kısımda bölümlere paylaşılacaktır.

4. Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Öğrenci işleri daire başkanlığının (ÖİDB) 2017 yılı maliyeti olan 3.994.287,05TL, bu faaliyet için belirlenmiş dağıtım anahtarı olan öğrenci sayısı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Üniversitenin 2017 yılı için kayıtlı öğrenci sayısı lisans, önlisans ve lisansüstü olmak üzere 84.532'dir. Bu bilgilere göre öğrenci başına maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$3.994.287,05 \text{ TL} / 84.532 \text{ öğrenci} = \mathbf{47,25 \text{ TL/öğrenci}}$$

İşletme fakültesi lisans öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları bölümler itibariyle hesaplanmış ve Tablo 31'de sunulmuştur.

Tablo 31
ÖİDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANS PROGRAMI	I. Öğretim	II. Öğretim	Toplam
İŞLETME	42.290,34 (895x47,25)	40.211,26 (851x47,25)	82.501,60
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	22.633,60 (479x47,25)	21.405,05 (453x47,25)	44.038,65
SAĞLIK YÖNETİMİ	11.104,17 (235x47,25)	-	11.104,17
ULUSLARARASI TİCARET	8.174,56 (173x47,25)	-	8.174,56
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	7.229,52 (153x47,25)	-	7.229,52
TOPLAM	91.432,18 TL/yıl	61.616,31 TL/yıl	153.048,50 TL/yıl

İşletme fakültesi dersliklerinde öğrenim gören lisansüstü öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları programlar itibariyle hesaplanmış ve Tablo 32’de sunulmuştur.

Tablo 32
ÖİDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	Doktora	Toplam
İŞLETME	-	13.230,50 (280x47,25)	-	13.230,50
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	6.000,98 (127x47,25)	-	3.118,62 (66x47,25)	9.119,59
MUHASEBE VE FİNANSMAN	5.008,69 (106x47,25)	-	2.740,60 (58x47,25)	7.749,29
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	5.811,97 (123x47,25)	-	4.252,66 (90x47,25)	10.064,63
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	2.929,61 (62x47,25)	-	-	2.929,61
SAĞLIK YÖNETİMİ	4.630,67 (98x47,25)	5.670,21 (120x47,25)	-	10.300,89
ULUSLARARASI TİCARET	3.165,87 (67x47,25)	6.142,73 (130x47,25)	-	9.308,60
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	2.740,60 (58x47,25)	-	378,01 (8x47,25)	3.118,62
TOPLAM	30.288,39 TL/yıl	25.043,44 TL/yıl	10.489,89 TL/yıl	65.821,72 TL/yıl

5. Bilgi İşlem Daire Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Bilgi işlem daire başkanlığının (BİDB) 2017 yılı maliyeti olan 3.658.325,00 TL, bu faaliyet için belirlenmiş dağıtım anahtarı olan akademik ve idari personel sayısı ile öğrenci sayısı dikkate alınarak dağıtılacaktır. 2017 yılında Üniversitede görev yapmakta olan akademik personel sayısı 1.640, idari personel sayısı 692, öğrenci sayısı ise daha önceden de belirtildiği üzere 84.532'dir. Dolayısıyla sözkonusu maliyetin paylaşılacağı kişi sayısı toplam 86.864 (1.640+692+84.532) olmaktadır. Bu bilgilere göre kişi başına maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$3.658.325,00 \text{ TL} / 86.864 \text{ kişi} = \mathbf{42,12 \text{ TL/kişi}}$$

Sözkonusu yükleme oranından faydalanılarak İşletme Fakültesi idari personeline düşen maliyet tutarı şöyle hesaplanacaktır:

$$15 \text{ kişi} \times 42,12 \text{ TL/kişi} = \mathbf{631,80 \text{ TL}}$$

İşletme Fakültesi akademik personeline düşen maliyet payı hesaplanmış ve Tablo 33'de sunulmuştur.

Tablo 33
BİDB maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay

PROGRAM	Akademik Personel Sayısı	Kişi Başı Su Maliyeti	TOPLAM
İŞLETME	49	42,12	2.063,66
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	19		800,20
SAĞLIK YÖNETİMİ	13		547,50
ULUSLARARASI TİCARET	11		463,27
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	13		547,50
TOPLAM	105		4.422,13 TL/yıl

İşletme fakültesi lisans öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları bölümler itibariyle hesaplanmış ve Tablo 34'te sunulmuştur.

Tablo 34
BİDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANS PROGRAMI	I. Öğretim	II. Öğretim	Toplam
İŞLETME	37.693,42 (895x42,12)	35.840,33 (851x42,12)	73.533,75
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	20.173,35 (479x42,12)	19.078,34 (453x42,12)	39.251,69
SAĞLIK YÖNETİMİ	9.897,15 (235x42,12)	-	9.897,15
ULUSLARARASI TİCARET	7.285,99 (173x42,12)	-	7.285,99
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	6.443,68 (153x42,12)	-	6.443,68
TOPLAM	81.493,59 TL/yıl	54.918,68 TL/yıl	136.412,26 TL/yıl

İşletme fakültesi dersliklerinde öğrenim gören lisansüstü öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları programlar itibariyle hesaplanmış ve Tablo 35’te sunulmuştur.

Tablo 35
BİDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	Doktora	Toplam
İŞLETME	-	11.792,35 (280x42,12)	-	11.792,35
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	5.348,67 (127x42,12)	-	2.779,63 (66x42,12)	8.128,30
MUHASEBE VE FİNANSMAN	4.464,25 (106x42,12)	-	2.442,70 (58x42,12)	6.906,95
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	5.180,21 (123x42,12)	-	3.790,40 (90x42,12)	8.970,61
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	2.611,16 (62x42,12)	-	-	2.611,16
SAĞLIK YÖNETİMİ	4.127,32 (98x42,12)	5.053,87 (120x42,12)	-	9.181,19
ULUSLARARASI TİCARET	2.821,74 (67x42,12)	5.475,02 (130x42,12)	-	8.296,76
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	2.442,70 (58x42,12)	-	336,92 (8x42,12)	2.779,63
TOPLAM	26.996,07 TL/yıl	22.321,24 TL/yıl	9.349,65 TL/yıl	58.666,96 TL/yıl

6. Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Yapı işleri ve teknik daire başkanlığının 2017 yılı maliyeti 96.952.780,86TL olup, bu maliyetin 75.270.150,00TL'lik kısmı Mühendislik Fakültesi ve Fen-Edebiyat Fakültesinin büyük bakım-onarım işleri için harcandığından sözkonusu fakültelerin direkt maliyeti olarak dikkate alınacaktır. Maliyetin kalan kısmı olan 21.682.630,86 TL (96.952.780,86 TL-75.270.150,00 TL) ise üniversite birimleri arasında paylaşılacaktır. Buna göre birim başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$21.682.630,86 \text{ TL} / 38 \text{ birim} = \mathbf{570.595,55 \text{ TL/birim}}$$

İşletme Fakültesine düşen sözkonusu maliyet tutarı izleyen kısımda bölümlere paylaşılacaktır.

7. Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Strateji geliştirme dairesi başkanlığının 2017 yılı maliyeti 3.358.460,22 TL olup, üniversite birimleri arasında paylaşılacaktır. Buna göre birim başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$3.358.460,22 \text{ TL} / 38 \text{ birim} = \mathbf{88.380,53 \text{ TL/birim}}$$

İşletme Fakültesine düşen sözkonusu maliyet tutarı izleyen kısımda bölümlere paylaşılacaktır.

8. Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Kütüphane ve dokümantasyon daire başkanlığının (KDDDB) 2017 yılı maliyeti 4.977.308,00 TL olup, akademik personel sayısı (1.640) ve öğrenci sayısı (84.532) dikkate alınarak paylaşılacaktır. Buna göre kişi başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$4.977.308,00 \text{ TL} / (1.640+84.532 \text{ kişi}) = \mathbf{57,76 \text{ TL/kişi}}$$

İşletme Fakültesi akademik personeline düşen maliyet payı hesaplanmış ve Tablo 36'da sunulmuştur.

Tablo 36
KDDB Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay

PROGRAM	Akademik Personel Sayısı	Kişi Başı Su Maliyeti	TOPLAM
İŞLETME	49	57,76	2.830,25
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	19		1.097,44
SAĞLIK YÖNETİMİ	13		750,88
ULUSLARARASI TİCARET	11		635,36
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	13		750,88
TOPLAM	105		6.064,82 TL/yıl

İşletme fakültesi lisans öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları bölümler itibariyle hesaplanmış ve Tablo 37’de sunulmuştur.

Tablo 37
KDDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANS PROGRAMI	I. Öğretim	II. Öğretim	Toplam
İŞLETME	51.695,34 (895x57,76)	49.153,89 (851x57,76)	100.849,23
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	27.667,11 (479x57,76)	26.165,35 (453x57,76)	53.832,46
SAĞLIK YÖNETİMİ	13.573,64 (235x57,76)	-	13.573,64
ULUSLARARASI TİCARET	9.992,51 (173x57,76)	-	9.992,51
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	8.837,30 (153x57,76)	-	8.837,30
TOPLAM	111.765,90 TL/yıl	75.319,24 TL/yıl	111.765,90 TL/yıl

İşletme fakültesi dersliklerinde öğrenim gören lisansüstü öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları programlar itibariyle hesaplanmış ve Tablo 38’de sunulmuştur.

Tablo 38
KDDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	Doktora	Toplam
İŞLETME	-	16.172,84 (280x57,76)	-	16.172,84
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	7.335,54 (127x57,76)	-	2.779,63 (66x57,76)	11.147,71
MUHASEBE VE FİNANSMAN	6.122,58 (106x57,76)	-	2.442,70 (58x57,76)	9.472,67
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	7.104,50 (123x57,76)	-	3.790,40 (90x57,76)	12.302,91
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	3.581,13 (62x57,76)	-	-	3.581,13
SAĞLIK YÖNETİMİ	5.660,50 (98x57,76)	6.931,22 (120x57,76)	-	12.591,71
ULUSLARARASI TİCARET	3.869,93 (67x57,76)	7.508,82 (130x57,76)	-	11.378,75
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	3.350,09 (58x57,76)	-	336,92 (8x57,76)	3.812,17
TOPLAM	37.024,26 TL/yıl	30.612,88 TL/yıl	12.822,75 TL/yıl	80.459,89 TL/yıl

9. Personel Dairesi Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Personel dairesi başkanlığının 2017 yılı maliyeti 11.945.274,20 TL olup, bu maliyet akademik personel sayısı (1.640) ve idari personel sayısı (692) dikkate alınarak dağıtılacaktır. Buna göre kişi başına isabet eden maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$11.945.274,20 \text{ TL} / (1.640+692) \text{ kişi} = \mathbf{5.122,33 \text{ TL/kişi}}$$

Sözkonusu yükleme oranından faydalanılarak İşletme Fakültesi idari personeline düşen maliyet tutarı şöyle hesaplanacaktır:

$$15 \text{ kişi} \times 5.122,33 \text{ TL/kişi} = \mathbf{76.834,95 \text{ TL}}$$

İşletme Fakültesi akademik personeline düşen maliyet payı hesaplanmış ve Tablo 39'da sunulmuştur.

Tablo 39
Personel Daire Başkanlığı Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay

PROGRAM	Akademik Personel Sayısı	Kişi Başı Su Maliyeti	TOPLAM
İŞLETME	49	5.122,33	250.994,18
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	19		97.324,28
SAĞLIK YÖNETİMİ	13		66.590,29
ULUSLARARASI TİCARET	11		56.345,63
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	13		66.590,29
TOPLAM	105		537.844,68 TL/yıl

10. Sağlık, Kültür ve Spor Daire Başkanlığı Maliyetinin Dağıtımı

Sağlık, kültür ve spor daire başkanlığının (SKSDB) 2017 yılı maliyeti 12.558.442,73 TL olup, bu maliyet tutarı öğrenci sayısı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bu bilgilere göre öğrenci başına maliyet tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$12.558.442,73 \text{ TL} / 84.532 \text{ öğrenci} = \mathbf{148,56 \text{ TL/öğrenci}}$$

İşletme fakültesi lisans öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları bölümler itibariyle hesaplanmış ve Tablo 40'ta sunulmuştur.

Tablo 40
SKSDB Maliyetinden Lisans Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANS PROGRAMI	I. Öğretim	II. Öğretim	Toplam
İŞLETME	132.965,10 (895x148,56)	126.428,27 (851x148,56)	
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	71.162,33 (479x148,56)	67.299,66 (453x148,56)	
SAĞLIK YÖNETİMİ	34.912,63 (235x148,56)	-	
ULUSLARARASI TİCARET	25.701,63 (173x148,56)	-	
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	22.730,35 (153x148,56)	-	
TOPLAM	287.472,04 TL/yıl	193.727,93 TL/yıl	481.199,97 TL/yıl

İşletme fakültesi dersliklerinde öğrenim gören lisansüstü öğrencilerine isabet eden maliyet tutarları programlar itibariyle hesaplanmış ve Tablo 41’de sunulmuştur.

Tablo 41
SKSDB Maliyetinden Lisansüstü Öğrencilerine Düşen Pay

LİSANSÜSTÜ PROGRAM	Yüksek Lisans	MBA	Doktora	Toplam
İŞLETME	-	41.598,02 (280x148,56)	-	41.598,02
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA	18.867,67 (127x148,56)	-	9.805,25 (66x148,56)	28.672,92
MUHASEBE VE FİNANSMAN	15.747,82 (106x148,56)	-	8.616,73 (58x148,56)	24.364,56
YÖNETİM VE ORGANİZASYON	18.273,42 (123x148,56)	-	13.370,79 (90x148,56)	31.644,21
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	9.210,99 (62x148,56)	-	-	
SAĞLIK YÖNETİMİ	14.559,31 (98x148,56)	17.827,72 (120x148,56)	-	32.387,03
ULUSLARARASI TİCARET	9.953,81 (67x148,56)	19.313,37 (130x148,56)	-	29.267,18
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	8.616,73 (58x148,56)	-	1.188,51 (8x148,56)	9.805,25
TOPLAM	95.229,76 TL/yıl	78.739,11 TL/yıl	32.981,29 TL/yıl	206.950,16 TL/yıl

3.4.3.Bölüm Maliyetlerinin Tespiti

Endirekt maliyetlerin ve destek faaliyetlerin maliyetleri hesaplandıktan sonra fakülte düzeyinde ve bölümler düzeyinde maliyetlerin hesaplanması mümkün hale gelmiş olacaktır. Bu hedeflere yönelik olarak öncelikle fakülte ortak maliyet havuzunda toplanan maliyet tutarlarının, akademik personelin ofislerine isabet eden maliyet tutarlarının ve dersliklere isabet eden maliyet tutarlarının hesaplanması gerekir. Buralarda toplanan maliyetlerin ise her bir bölümün maliyetinin tespitine yönelik olarak, uygun dağıtım anahtarlarıyla bölümlere dağıtılması gereklidir. Bu doğrultuda yapılması gereken işlemler izleyen kısımda detaylı olarak verilmiştir.

➤ Fakülte ortak maliyet havuzunda toplanmış olan maliyetler Tablo'da sunulmuştur.Tablodan'da görüleceği üzere, fakülte ortak maliyet havuzunda toplanan maliyetler; direkt maliyetler, endirekt maliyetlerden gelen paylar ve destek faaliyet maliyetlerinden gelen paylardan oluşmaktadır.Direkt maliyetler, endirekt maliyetlerden gelen paylar ve destek faaliyetlerden gelen paylar önceki kısımlarda hesaplanmıştı. Bununla birlikte bölüm sekreterleri haricindeki idari personelin yani dekanlık personelinin ücret maliyetleri toplu olarak ayrıca hesaplanmamıştı.Söz konusu idari personel fakülte ortak maliyet havuzuna aktarılacak bir kaynak olduğundan maliyetinin ayrıca hesaplanması ve fakülte ortak maliyet havuzuna alınması gereklidir. Bu doğrultuda bu personele ilişkin ücret maliyetleri Tablo 42'de toplu olarak sunulmuştur.

Tablo 42
Dekanlık Personelinin Ücret Maliyetleri

Görev Yaptığı Birim	TOPLAM
Mali İşler Birimi	109.818,67
Enstitü Koordinatörü	60.813,93
Evrak Takip	49.323,05
Yazı İşleri Birimi	56.005,75
Satınalma Birimi	55.377,80
İdari İşler Birimi	55.025,52
Taşınır Mal Kayıt Kontrol Birimi	51.369,86
Fakülte Sekreteri	66.048,32
Dekan Sekreteri	54.259,34
TOPLAM	558.042,24
	TL/yıl

Tablo 43
Fakülte Ortak Maliyet Havuzu

Maliyet Kalemi	Tutar (TL/yıl)
1) Direkt Maliyetler	566.542,24 TL/yıl
Dekanlık Personeli Ücret Maliyeti	558.042,24
Maddi Olmayan Duran Varlıklar İtfa Payları	3.500,00
Maddi Duran Varlıklar Amortisman Payları	5.000,00
2) Endirekt Maliyetlerden Pay	511.863,87 TL/yıl
Elektrik (<i>Tablo'dan</i>)	3.611,98
Su (<i>Tablo'dan</i>)	170,22
Sözleşmeli Personel	486.111,67
Kırtasiye ve Büro Malzemeleri	7.600,00
Hizmet Alımları ve Menkul Mal Bakım-Onarımı	14.370,00
3) Destek Faaliyet Maliyetlerinden Pay	2.379.138,05 TL/yıl
Rektörlük	514.159,43
Genel Sekreterlik	267.324,74
İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı	861.211,05
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı	631,80
Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı	570.595,55
Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı	88.380,53
Personel Dairesi Başkanlığı	76.834,95
GENEL TOPLAM	3.457.544,16 TL/yıl

Fakülte ortak maliyet havuzunda toplanan 3.457.544,16 TL tutarındaki maliyetin bölümlere dağıtımı bölüm büyüklükleri dikkate alınarak yapılabileceği gibi bölümlere eşit olarak ta paylaştırılabilir. Bölüm büyüklüklerinin tespitinde, bölümde öğrenim gören öğrenci sayıları, bölümün kadrolu akademik personeli gibi çeşitli ölçütlerin kullanılması mümkündür. Bununla birlikte bölüm büyüklüğünün tespitinde hangi kriter dikkate alınırsa alınsın, küçük bölümlerin büyük bölümlerden daha fazla kaynak tüketmesi sözkonusu olabileceğinden, fakülte ortak maliyetlerinin bölümlere bölüm büyüklükleridikkate alınarak dağıtılması uygun görülmemiştir. Bunun yerine bölümlere eşit paylaşılması uygun bulunmuştur. Buna göre her bir bölüme düşen maliyet tutarı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$3.457.544,16 \text{ TL} / 5 \text{ bölüm} = \mathbf{691.508,83 \text{ TL/bölüm}}$$

➤ Akademik personelin ofislerine düşen maliyet tutarı 16.712,15 TL'si elektrik maliyetinden gelen pay ve 7.000,00 TL'si amortisman maliyeti olmak üzere toplam 23.712,15 TL'dir. Çalışmada, sözkonusu maliyet tutarının bölümlere dağıtımında

bölümlerin kadrolu akademik personel sayılarının dikkate alınması tercih edilmiştir. Bu yaklaşım akademik personelin ofislerine tahsis edilen maddi duran varlıklar benzer olduğundan amortisman maliyetinin paylaşılması için doğru bir yaklaşım olarak nitelendirilebilir. Bununla birlikte ofis kullanımını tek kişi, iki kişi, üç kişi veya dört kişiolabildiğinden elektrik maliyetinin daha doğru şekilde paylaşılması için kişi sayısından daha uygun bir ölçü tercih edilebilir. Bununla birlikte çalışmada uygulama kolaylığı olması açısından akademik personelin ofislerine düşen maliyetin akademik personel sayıları dikkate alınarak dağıtılması uygun görülmüştür. Buna göre akademik personel başına yükleme oranı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$23.712,15 \text{ TL} / 105 \text{ kişi} = \mathbf{225,83 \text{ TL/kişi}}$$

Her bir bölüme düşen maliyet tutarı ise Tablo 44'teki gibi hesaplanmıştır:

Tablo 44
Akademik Personelin Ofis Maliyetleri

PROGRAM	Akademik Personel Sayısı	Kişi Başı Su Maliyeti	TOPLAM
İŞLETME	49	225,83	11.065,67
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	19		4.290,77
SAĞLIK YÖNETİMİ	13		2.935,79
ULUSLARARASI TİCARET	11		2.484,13
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	13		2.935,79
TOPLAM	105		23.712,15 TL/yıl

➤ Dersliklere düşen maliyet tutarı 44.475,87 TL'si elektrik maliyetinden gelen pay, 17.600,00 TL'si doğalgaz maliyetinden gelen pay ve 18.000,00 TL'si amortisman maliyeti olmak üzere toplam 80.075,87 TL'dir. Derslikler lisans ve lisansüstü olmak üzere bütün bölüm ve programlar tarafından kullanıldığından sözkonusu maliyet tutarının bölüm ve programlar arasında paylaşılması gereklidir. Bununla birlikte derslik maliyetlerinin bölüm ve programlara eşit şekilde paylaşılması uygun

olmayacaktır. Zira bazı bölümlerin birinci öğretim programı yanında ikinci öğretim programı da bulunmaktadır. Bazı bölümlerin öğrenci sayısı diğer bölümlere nazaran daha yüksektir ve yüksek öğrenci sayıları nedeniyle özellikle zorunlu derslerde bir ders birkaç şubeye bölünerek verilebilmektedir. Bu nedenle daha adil bir dağıtım için sözkonusu unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Çalışmada uygulama kolaylığı olması açısından dersliklere ilişkin maliyet tutarı bölümlerin I. ve II. Öğretim programları dikkate alınarak dağıtılacaktır.

İşletme ile İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümünün I. ve II. Öğretim programları mevcut olduğundan bu bölümlerin her biri için 2, Sağlık Yönetimi, Yönetim Bilişim Sistemleri ile Uluslararası Ticaret Bölümünün yalnızca I. Öğretim programları mevcut olduğundan bu bölümlerin her biri için 1, 7 Yüksek Lisans programının her biri için 1, 3 MBA programının her biri için 1, 4 doktora programının her biri için 1 katsayısı verilerek dersliklere isabet eden maliyet tutarı paylaşılacaktır. Bu doğrultuda bölümlere/programlara dağıtılacak maliyet tutarları Tablo 45'teki gibi hesaplanacaktır. Buna göre bölüm/ program başına yükleme oranı şu şekilde hesaplanmıştır:

80.075,87 TL/ 21 eşdeğer birim= **3.813,14 TL/eşdeğer birim**

Tablo 45
Derslik Maliyetlerinin Dağılımı

Bölüm/Program	TUTAR
İŞLETME- LİSANS	7.626,27 (3.813,14TLx2)
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ- LİSANS	7.626,27 (3.813,14TLx2)
SAĞLIK YÖNETİMİ- LİSANS	3.813,14
ULUSLARARASI TİCARET- LİSANS	3.813,14
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ- LİSANS	3.813,14
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
MUHASEBE VE FİNANSMAN- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
YÖNETİM VE ORGANİZASYON- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
SAĞLIK YÖNETİMİ- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
ULUSLARARASI TİCARET- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ- YÜKSEK LİSANS	3.813,14
İŞLETME- MBA	3.813,14
SAĞLIK YÖNETİMİ- MBA	3.813,14
ULUSLARARASI TİCARET- MBA	3.813,14
ÜRETİM YÖNETİMİ VE PAZARLAMA- DOKTORA	3.813,14
MUHASEBE VE FİNANSMAN- DOKTORA	3.813,14
YÖNETİM VE ORGANİZASYON- DOKTORA	3.813,14
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ- DOKTORA	3.813,14
TOPLAM	80.075,87 TL/yıl

Yukarıda yapılan dağıtımların sonucunda lisans, I. Öğretim ve II. Öğretim programlarının maliyetlerini tespit etmek mümkün hale gelmiş olacaktır. Lisans programlarının maliyetleri Tablo 46’da toplu şekilde sunulmuştur. Rektörlük, Genel Sekreterlik, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı’ndan İşletme Fakültesi’ne düşen paylar önceki kısımlarda da değinildiği üzere bölümlere eşit olarak paylaşılacaktır. Bu doğrultuda yapılacak hesaplar aşağıdaki gibidir:

- Rektörlük maliyetinden her bir bölüme düşen pay, 102.831,89 TL (514.159,43 TL/5)’dir.
- Genel Sekreterlik maliyetinden her bir bölüme düşen pay, 53.464,95 TL (267.324,74 TL/5)’dir.
- İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı maliyetinden her bir bölüme düşen pay, 172.242,21 TL (861.211,05 TL/5)’dir.
- Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı maliyetinden her bir bölüme düşen pay, 114.119,11 TL (570.595,55 TL/5)’dir.
- Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı maliyetinden her bir bölüme düşen pay 17.676,11 TL (88.380,53 TL/5)’dir.

Bölüm maliyetlerinin tespiti için ayrıca İşletme Fakültesinin 2017 yılı yolluk maliyeti olan 131.150 TL’nin ne kadarının hangi bölüme ait olduğunun tespiti gereklidir. Üniversitenin kayıtlarından bu tutarın bölümler itibariyle ayrıntısı tespit edilmiş ve Tablo 46’da sunulmuştur.

Tablo 46
Yolluk Maliyetinin Dağılımı

PROGRAM	TOPLAM
İŞLETME	51.264,82
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	24.548,57
SAĞLIK YÖNETİMİ	18.960,11
ULUSLARARASI TİCARET	15.830,00
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	20.546,50
TOPLAM	131.150 TL/yıl

Bölüm ve programların maliyetinin tespiti için ayrıca akademik personelin ücret maliyetinin bölüm ve programlara isabet eden kısımlarının hesaplanması gerekir. Bunun için her bir akademik personelin F1 formlarındaki ücret tahakkuklarından faydalanılması gereklidir. Bununla birlikte akademik personelin F1 formuna ulaşmak mümkün olmadığından hesaplamalar yaklaşık olarak yapılmıştır. Bu doğrultuda bölüm ve programlara isabet eden ücret maliyetleri Tablo 47'deki gibi tespit edilmiştir. Sonrasında bölüm maliyetleri tespit edilerek Tablo 48'de sunulmuştur.

Tablo 47
Bölüm ve Programların Ücret Maliyetleri

Ücret Maliyeti	LİSANS			YÜKSEK LİSANS	MBA	e-MBA	DOKTORA	Toplam Ücret Maliyeti
	I. Öğretim	II. Öğretim	TOPLAM					
İŞLETME	1.680.811,06	422.696,03	2.103.507,09	933.783,92	169.078,41	253.617,62	1.120.540,70	4.580.527,73
İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	1.006.150,52	375.729,80	1.381.880,32	431.207,36	-	-	-	1.813.087,68
SAĞLIK YÖNETİMİ	720.731,28	-	720.731,28	240.243,76	225.437,88	-	-	1.186.412,92
ULUSLARARASI TİCARET	659.585,18	-	659.585,18	164.896,30	187.864,90	-	-	1.012.346,38
YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	881.523,52	-	881.523,52	196.092,05	-	-	147.069,03	1.224.684,60
TOPLAM	4.948.801,56	798.425,83	5.747.227,39	1.966.223,39	582.381,19	253.617,62	1.267.609,74	9.817.059,30

Tablo 48
Fakültenin Lisans Bölümlerinin Maliyetleri

Maliyet Kalemleri	İŞLETME	İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ	SAĞLIK YÖNETİMİ	ULUSLARARASI TİCARET	YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMLERİ	TOPLAM
Akademik Personel Ücret Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	2.103.507,09	1.381.880,32	720.731,28	659.585,18	881.523,52	5.747.227,39
Akademik Personel Su Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	556,07	215,62	147,53	124,83	147,53	1.191,57
Akademik Personelin Ofis Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	11.065,67	4.290,77	2.935,79	2.484,13	2.935,79	23.712,15
Yolluk Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	51.264,82	24.548,57	18.960,11	15.830,00	20.546,50	131.150
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	2.063,66	800,20	547,50	463,27	547,50	4.422,13
KDDB Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	2.830,25	1.097,44	750,88	635,36	750,88	6.064,82
Personel Daire Başkanlığı Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	250.994,18	97.324,28	66.590,29	56.345,63	66.590,29	537.844,68
Diğer Fakülte Akademik Personeli İçin Tahakkuk Ettirilen Ücret Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	132.758,79	64.994,08	36.414,21	35.108,68	47.435,22	316.710,98
Bölüm Sekreterlerinin Ücret Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	111.788,36	29.129,15	53.050,45	62.160,75	29.129,15	285.257,86
Su Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	19.814,10	10.576,60	2.666,85	1.963,25	1.736,29	36.757,09
Fakülte Ortak Maliyet Havuzundan Pay <i>(Tablo'dan)</i>	691.508,83	691.508,83	691.508,83	691.508,83	691.508,83	3.457.544,16
Derslik Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	7.626,27	7.626,27	3.813,14	3.813,14	3.813,14	80.075,87
Rektörlük Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	102.831,89	102.831,89	102.831,89	102.831,89	102.831,89	514.159,43
Genel Sekreterlik Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	53.464,95	53.464,95	53.464,95	53.464,95	53.464,95	267.324,74
İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	172.242,21	172.242,21	172.242,21	172.242,21	172.242,21	861.211,05
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	82.501,60	44.038,65	11.104,17	8.174,56	7.229,52	153.048,50
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	73.533,75	39.251,69	9.897,15	7.285,99	6.443,68	136.412,26
Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığından Pay <i>(Tablo'dan)</i>	114.119,11	114.119,11	114.119,11	114.119,11	114.119,11	570.595,55
Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığından Pay <i>(Tablo'dan)</i>	17.676,11	17.676,11	17.676,11	17.676,11	17.676,11	88.380,53
KDDB Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	100.849,23	53.832,46	13.573,64	9.992,51	8.837,30	111.765,90
SKSDB Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	259.393,37	138.461,99	34.912,63	25.701,63	22.730,35	481.199,97
TOPLAM	4.362.390,31	3.049.911,19	2.127.938,72	2.041.512,01	2.252.239,76	13.812.056,63

Tablodan görüleceği üzere, 2017 yılında İşletme Bölümünün Üniversiteye maliyeti 4.362.390,31 TL, İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümünün 3.049.911,19 TL, Sağlık Yönetimi Bölümünün 2.127.938,72 TL, Uluslararası Ticaret Bölümünün 2.041.512,01 TL, Yönetim Bilişim Sistemleri Bölümünün ise 2.252.239,76 TL'dir.

İşletme Bölümü ve İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümünün I. ve II. Öğretim programlarının maliyetini de ayrıca hesaplamak mümkündür. Önceki kısımlarda öğrencilere yönelik faaliyetlerin maliyetleri I. ve II. Öğretim ayırımı yapılarak hesaplanmıştı. Bunların dışındaki faaliyetlerin maliyeti ise I. ve II. Öğretim öğrenci sayıları dikkate alınarak paylaştırılmıştır. 2017 yılında İşletme Bölümünde kayıtlı öğrenci sayısı Tablo 10'da belirtildiği üzere 1.746'dır. Bu sayının 895'i I. Öğretim, 851'i ikinci öğretim öğrencisidir. 2017 yılında İnsan Kaynakları Bölümünde kayıtlı öğrenci sayısı Tablo 10'da belirtildiği üzere 932'dir. Bu sayının 479'u I. Öğretim, 453'ü ikinci öğretim öğrencisidir. Buna göre sözkonusu bölümlerin I. ve II. Öğretim programlarının maliyeti Tablo 49'daki gibi hesaplanmıştır.

Çalışma kapsamında lisansüstü programlarının da 2017 yılı maliyetlerini hesaplamak mümkündür. Ancak lisansüstü programlara yönelik olarak önceki kısımlarda yapılan hesaplamalara ilave olarak Lisansüstü programların bağlı olduğu ve bu programların sekreteryaya işlemlerini yürütmekle mükellef olan Sosyal Bilimler Enstitüsünün maliyetlerini ve bu maliyetlerden sözkonusu programlara isabet eden maliyet tutarlarının da hesaplanması gerekir. Yapılacak hesaplamalar İşletme Fakültesi için yapılan hesaplamalar ile benzer olacağından çalışmada lisansüstü programlarının maliyetinin hesaplanması gözardı edilmiştir.

Tablo 49
İşletme ve İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümlerinin I. ve II. Öğretim Programlarının Maliyeti

Maliyet Kalemleri	İŞLETME I. ÖĞRETİM	İŞLETME II. ÖĞRETİM	TOPLAM	İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ I. ÖĞRETİM	İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ II. ÖĞRETİM	TOPLAM
Akademik Personel Ücret Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	1.680.811,06	422.696,03	2.103.507,09	1.006.150,52	375.729,80	1.381.880,32
Akademik Personel Su Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	285,04	271,03	556,07	110,82	104,80	215,62
Akademik Personelin Ofis Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	5.672,26	5.393,41	11.065,67	2.205,23	2.085,54	4.290,77
Yolluk Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	26.278,36	24.986,46	51.264,82	12.616,70	11.931,87	24.548,57
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	1.057,83	1.005,83	2.063,66	411,26	388,94	800,20
KDDB Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	1.450,79	1.379,46	2.830,25	564,03	533,41	1.097,44
Personel Daire Başkanlığı Maliyetinden Akademik Personele Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	128.659,67	122.334,51	250.994,18	50.019,67	47.304,61	97.324,28
Diğer Fakülte Akademik Personeli İçin Tahakkuk Ettirilen Ücret Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	68.052,19	64.706,60	132.758,79	33.403,61	31.590,47	64.994,08
Bölüm Sekreterlerinin Ücret Maliyeti <i>(Tablo'dan)</i>	57.302,74	54.485,62	111.788,36	14.970,88	14.158,27	29.129,15
Su Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	10.156,71	9.657,39	19.814,10	5.435,83	5.140,77	10.576,60
Fakülte Ortak Maliyet Havuzundan Pay <i>(Tablo'dan)</i>	354.467,58	337.041,25	691.508,83	355.399,92	336.108,91	691.508,83
Derslik Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	3.909,23	3.717,04	7.626,27	3.919,51	3.706,76	7.626,27
Rektörlük Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	52.711,65	50.120,24	102.831,89	52.850,30	49.981,59	102.831,89
Genel Sekreterlik Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	27.406,15	26.058,80	53.464,95	27.478,23	25.986,72	53.464,95
İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı Maliyetinden Pay <i>(Tablo'dan)</i>	88.291,40	83.950,81	172.242,21	88.523,63	83.718,58	172.242,21
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	42.290,34	40.211,26	82.501,60	22.633,60	21.405,05	44.038,65
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	37.693,42	35.840,33	73.533,75	20.173,35	19.078,34	39.251,69
Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığından Pay <i>(Tablo'dan)</i>	58.497,48	55.621,63	114.119,11	58.651,35	55.467,76	114.119,11
Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığından Pay <i>(Tablo'dan)</i>	9.060,78	8.615,33	17.676,11	9.084,61	8.591,50	17.676,11
KDDB Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	51.695,34	49.153,89	100.849,23	27.667,11	26.165,35	53.832,46
SKSDB Maliyetinden Öğrencilere Düşen Pay <i>(Tablo'dan)</i>	132.965,10	126.428,27	259.393,37	71.162,33	67.299,66	138.461,99
TOPLAM	2.838.715,12	1.523.675,19	4.362.390,31	1.863.432,49	1.186.478,70	3.049.911,19

Tablo 49'dan da görüleceği üzere; İşletme Bölümü I. Öğretim programının 2017 yılı maliyeti 2.838.715,12 TL, II. Öğretim programının maliyeti 1.523.675,19 TL, İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü I. Öğretim programının maliyeti 1.863.432,49 TL, II. Öğretim programının maliyeti ise 1.186.478,70 TL'dir.

Çalışma kapsamında son olarak akademik personelin faaliyetlerinin Üniversitenin ana süreçleri kapsamında maliyetleri belirlenecektir. Buna örnek olarak Profesör "A"nın 2017 yılı faaliyetlerine ilişkin sürelerin tespit edildiği Tablo 21'deki veriler kullanılacaktır. Dolayısıyla burada sadece bir akademik personelin faaliyetlerden yola çıkılarak hesaplama yapılacaktır. Bununla birlikte Fakülte maliyetlerinin Üniversitenin ana süreçlerine katkısına ilişkin maliyetlerin kümülatif olarak hesaplanabilmesi için akademik personelin tamamı için bu tablonun doldurulması gerekmektedir. Bununla birlikte yolluklar da dahil olmak üzere ücret maliyeti dışındaki maliyetlerin de dikkate alınması gereklidir. Böyle bir çalışma, bu çalışmanın kapsamını aşacağından gözardı edilmiştir.

Profesör "A"nın 2017 yılı ücret maliyeti (maaş, SGK primi ve ek ders) toplam 145.200,00 TL'dir. Söz konusu maliyet tutarı Tablo'daki Profesör "A"nın 2017 yılı faaliyetleri dikkate alınarak süreçlere paylaştırılmıştır. Yapılan hesaplamalara göre Profesör "A"nın eğitim ve öğretim sürecine katkısının maliyeti 5.088,00 TL, araştırma ve geliştirme sürecine katkısının maliyeti 76.956,00 TL, uygulama ve topluma hizmet sürecine katkısının maliyeti 53.724,00 TL, idari ve destek süreçler ile yönetsel süreçlere katkısı ise 14.520,00 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 50
Profesör "A"nın 2017 Yılı Faaliyetlerine Sürelerine İlişkin Maliyetler

Ana Faaliyet	Faaliyet	Süre (saat)	Faaliyetler İçindeki Payı (%)	AÇIKLAMA	MALİYET PAYI
Eğitim-Öğretim Süreci	Ders Verme	56,25 45 + (45x%25)	0,04	Yüz yüze verilen ders saati toplamı	5.088,00 TL (145.200,00 TLx0,04)
Araştırma ve Geliştirme Süreci	Araştırma	104 (4x26)	0,07	Yüksek Lisans Uzmanlık Alan Dersi	10.164,00 TL (145.200,00 TLx0,07)
		104 (4x26)	0,07	Doktora Uzmanlık Alan Dersi	10.164,00 TL (145.200,00 TLx0,07)
	Akademik Danışmanlık	104 (2x26)+ (2x26)	0,07	Yüksek Lisans ve Doktora Danışmanlıkları	10.164,00 TL (145.200,00 TLx0,07)
		64 (16x2)+ (16x2)	0,04	Tez izleme jüri üyelikleri	5.088,00 TL (145.200,00 TLx0,04)
		120 (15x8)	0,08	Tez savunma jüri üyelikleri	11.616,00 TL (145.200,00 TLx0,08)
		52 (2x13)+ (2x13)	0,04	Lisans Bitirme Ödevi Danışmanlıkları	5.088,00 TL (145.200,00 TLx0,04)
		168 (7x24)	0,12	Kongre, konferans, sempozyum, çalıştay, eğitim ve seminer faaliyetlerine ilişkin görevlendirmeler	17.424,00 TL (145.200,00 TLx0,12)
		-	-	Proje faaliyetleri	-
	TOPLAM	716	0,49	76.956,00 TL	
	Uygulama ve Topluma Hizmet Süreci	Topluluk Faaliyetleri	-	-	Topluluk Akademik Başkanlığı
Topluma Yönelik Hizmet Faaliyetleri		336 (1x8x42)	0,23	Şirket danışmanlıkları	33.396,00 TL (145.200,00 TLx0,23)
		64 (4x16)	0,04	Eğitim verme faaliyetleri	5.808,00 TL (145.200,00 TLx0,04)
		128 (8x16)	0,09	Doçentlik Jüri Görevlendirmeleri	13.068,00 TL (145.200,00 TLx0,09)
		13 (1x26x0,5)	0,01	Üniversite Etik Kurulu, Üniversite Eğitim-Öğretim Komisyonu, Üniversitelerarası Kurul, Yüksek Öğretim Kurumu kapsamındaki üyelikler	1.452,00 TL (145.200,00 TLx0,01)
TOPLAM	541	0,37	53.724,00 TL		
İdari ve Destek Süreçler ile Yönetimsel Süreçler	Komisyon Üyeliği	16 (1x16)	0,01	Fakülte komisyonları ve Bölüm Komisyonları üyelikleri	1.452,00 TL (145.200,00 TLx0,01)
	Stratejik Planlama Aktiviteleri	130 (5x26x1)	0,09	Senato Üyeliği, Üniversite Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Yönetim Kurulu Üyeliği, Fakülte Kurulu Üyeliği, Enstitü Kurulu Üyeliği, Enstitü Yönetim Kurulu Üyeliği vb.	13.068,00 TL (145.200,00 TLx0,09)
	TOPLAM	146	0,1	1	14.520,00 TL
GENEL TOPLAM		1.459,25 saat	%100		145.200,00 TL

Önceki kısımlarda da belirtildiği üzere, akademik personelin her biri için Tablo 50'deki gibi çalışma yapıldığında Fakültelerin akademik personelinin Üniversitenin ana süreçlerine katkısı ortaya konulabilecek, akademik personel itibariyle ana süreçler kapsamında katkı düzeyleri tespit edilebilecektir.

SONUÇ

2003 yılında Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Türkiye’de idari ve mali disiplinin oluşturması yönünde devrim niteliğinde bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe düzeni açısından bakıldığında, 5018 sayılı kanun ile kamu idarelerinin hesapları standart bir forma kavuşturulmuş ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde yapılandırılmıştır.

Türkiye devlet muhasebesinde hesapların detay kodları, bütçe sistemiyle uyumlu olmak üzere analitik bütçe sınıflandırılmasına göre yapılmıştır. Dolayısıyla devlet muhasebe sistemi, analitik bütçe sınıflandırılmasının uygulanması için bir araç niteliğindedir. Bütçe ile ilgili hesaplarda, hesabın detayı ile analitik bütçe sınıflandırılmasının ekonomik sınıflandırılması bütünleştirildiği için muhasebe sisteminden bütçe tertiplerinin ve hesapların detayı hakkında bilgi sağlanması mümkün hale gelmiştir. Analitik bütçe sınıflandırması ile devlet muhasebe sisteminin entegrasyonu yıllık bütçenin gerçekleşme sürecinde, kamu kaynaklarının nerede ve nasıl kullanıldığının tespit edilmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte muhasebe sistemi sayesinde kendisine ödenek tahsis edilmiş yöneticilerin bu ödenekleri ekonomik ve verimli bir şekilde kullanıp kullanmadıklarının tespiti yapılabilmektedir.

Analitik bütçe sınıflandırılmasının anılan avantajlarına karşın sistem, bir kamu kurumunun vermekte olduğu hizmetlerin maliyetlerinin tespiti noktasında yetersiz kalmaktadır. Çünkü analitik bütçe sınıflandırılması kapsamında yapılan hesap kodlamasında ekonomik ayrıntı kodu ile devletin fonksiyonlarını yerine getirmek için gerçekleştirdiği faaliyetlerde kullandığı mal ve hizmetler türleri itibarıyla yer almakta, ancak hizmetlerin üretiminde ortak kullanılan kaynakların maliyetinin dağıtımına ilişkin yol içermemektedir.

Çalışmanın konusunu oluşturan devlet üniversitelerinin fonksiyonlarının gerçekleştirilmesine yönelik ana süreçlerin maliyetlerinin belirlenmesine ilişkin sınırlı sayıda akademik çalışma bulunmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada devlet üniversitelerinde üretilen hizmetlerin maliyetlerinin tespitine yönelik bir yol haritasının ortaya konulması hedeflenmiştir. Bu kapsamda bir devlet üniversitesinin ve bu

üniversitenin İşletme Fakültesinin verilerinden faydalanılarak, Fakültenin bölüm ve programlarının maliyeti tespit edilmiştir.

Çalışmada ilk olarak Üniversitede gerçekleştirilmekte olan ana faaliyetler ve destek faaliyetler tespit edilmiştir. Eğitim ve öğretim süreci, araştırma ve geliştirme süreci, uygulama ve topluma hizmet süreci, idari ve destek süreçler ile yönetsel süreçler ana faaliyetler olarak, Üniversite yönetimi kapsamında yer alan daire başkanlıkları ise destek faaliyetler olarak belirlenmiştir.

İkinci aşamada, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynaklar, direkt ve indirekt maliyetler olarak ayrılmış, indirekt kaynak olarak tespit edilmiş olan su, doğalgaz, elektrik, sözleşmeli personel gibi kaynakların maliyetleri bu kaynaklardan faydalanan bölüm, personel, öğrenci gibi uygun dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle dağıtılmıştır.

Üçüncü aşamada, destek faaliyetlerin maliyetleri uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla Fakülteye ve bölümlere dağıtılmıştır.

Dördüncü aşamada, fakülte ortak maliyet havuzunda toplanan maliyetler, derslikler için hesaplanmış olan maliyet tutarı, akademik personel ofislerine düşen maliyet tutarı ve akademik personelin ücret maliyeti bölüm ve programlar arasında paylaştırılmıştır.

Son aşamada, İşletme Fakültesinin tüm bölümlerine ilişkin maliyet tutarları tespit edilmiştir. II. Öğretim Programları olan bölümlerin I. ve II. Öğretim programlarına ilişkin maliyet tutarları ayrı ayrı tespit edilmiştir. Çalışmada lisansüstü programlar için de hesaplamalar yapılmış olmakla birlikte, lisansüstü programların üniversiteye maliyetinin tespit edilebilmesi için lisansüstü programların bağlı olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsünün maliyetlerinin de tespit edilmesi gerektiğinden ve bu tespit çalışmanın kapsamını aşacağından bu programlar için maliyet tespiti yapılmamıştır. Bununla birlikte lisansüstü programlar için gerekli yerlerde hesaplama yapılmasının nedeni, lisansüstü öğrencilerinin İşletme Fakültesinin dersliklerinde, Fakülte akademik personelinden ders alıyor olmalarıdır. Dolayısıyla İşletme Fakültesinin bazı kaynakları lisansüstü programlar tarafından kullanılmaktadır. Bu durum da lisansüstü programlarının da yararlandığı kaynak maliyetlerinin lisans bölümleri ile birlikte bu programlara da paylaştırılmasını gerekli kılmaktadır.

Hizmetlerin karmaşıklığı ve çıktılarının tespitinin güç olması nedeniyle hizmet işletmelerinde olduğu gibi hizmet üreten kamu kurumlarında da maliyet hesaplamak oldukça güçtür. Çalışmanın uygulama kısmından da görüleceği üzere faaliyetler tarafından ortak kullanılan kaynakların maliyetlerinin bu faaliyetlerden faydalananlara adil bir şekilde dağıtılması oldukça güçtür. Bunun nedenlerinden bir tanesi o hizmetten faydalananların sağlıklı şekilde tespit edilememesidir. Örneğin çalışma kapsamında destek faaliyetler kapsamında yer verilen Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığının faaliyetlerinden kaç öğrenci ve akademik personelin faydalandığının tespit edilmesi mümkün değildir. Burada sadece birimin hedef kitlesini oluşturan öğrenci sayısı ve akademik personel sayısının tamamını dikkate alınarak hesap yapılabilir. Birimin faaliyetlerinden kaç kişinin faydalandığı teknolojik olanaklarla tespit edilebilecek olmakla birlikte, özellikle büyük üniversitelerde bu tespit yapılması fayda- maliyet analizi açısından değerlendirildiğinde uygun olmayacaktır. Adil bir maliyet dağıtımını önündeki engellerden bir tanesi de dağıtım anahtarlarının doğru bir şekilde tespit edilememesidir. Bu risk, ortak tüketilen kaynakların maliyetinin dağıtımında sadece hizmet üreten birimlerde değil mamul üreten birimlerde de sözkonusudur. Her durumda isabetli bir dağıtım için olabildiğinde doğru dağıtım anahtarlarının tespit edilmesi uygun olacaktır.

Uygulama kısmında zorluk yaşanan kısımlardan biri de akademik personelin ücret maliyetlerinin gerek bölümlere gerekse de üniversitelerin ana süreçlerine katkısına olanak verecek biçimde tespit edilmesidir. Üniversitelerde en yüksek maliyet kaleminin personel maliyetleri olduğu gözönünde bulundurulduğunda daha doğru bir maliyet hesabı için bu maliyetin faaliyetlere dağıtılmasının üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir. Kurumların kayıt sisteminin bu doğrultuda, akademik personelin maaş, SGK ve ek ücret tahakkuklarının bu tahakkukların ilgili olduğu lisans, yüksek lisans, doktora, MBA, e-MBA gibi akademik personelin katkı verdiği faaliyetlere paylaştırılması uygun olacaktır.

Çalışmanın uygulama kısmından da görüleceği üzere, maliyet sistemi kurulmadığı sürece yalnızca yaklaşık olarak maliyet hesaplaması mümkün olabilecektir. Bu nedenle devlet üniversitelerinde birimlerde gerçekleştirilen faaliyetlerin Üniversitenin ana fonksiyonlarını ifade eden süreçlerine katkısını tespit edilebilmesine olanak verecek bir

kayıt sisteminin oluşturulması gereklidir. Maliyet dağıtımları için de her bir faaliyet ve kaynak için uygun dağıtım anahtarlarının oluşturulması ve sisteme entegre edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Aktan, C. A. (Editör). (2006). Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Aslan, S. (2009). Üniversite Muhasebesi, Beta Yayıncılık.

Badem, A.C. (2014). Üniversitelerde Tam Maliyetleme, Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.

Bukhead, J. (1956). Government Budgeting, John WileyandSons, Inc

Bülbül, D. (2012). Stratejik Plan ve Performans Esaslı Bütçe, Ankara: Gazi Kitapevi.

Gürüz, K. (2001). Dünyada ve Türkiye’de Yükseköğretim (Tarihçe ve Bugünkü Sevk ve İdare Sistemleri), ÖSYM Yayınları 4.

Pehlivan , O. (2003). Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi.

Sipahi, B.,S.Yanık, C.Topal. (2007). Devlet Muhasebesi, Nobel Basımevi.

Sürekli Yayınlar

Bakkal, H. ve A. Kasımoğlu (2015). Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi, http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_ve_Hesap_Ve_rebilirliin_Onemi.pdf.

Badem, A. C. (2018). Üniversitelerde Faaliyet Maliyetlerinin Akademik Zaman Muhasebesi Aracılığıyla Hesaplanması, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Nisan, Özel Sayı 24-54.

Dayar, H. ve Y. Esenkar (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği : Maliye Bakanlığı Örneği, SDÜ İİBF Dergisi, 13.2, 265.

Demirel, G. (2001). Yeni Bütçe Kod Yapısı, Bütçe Dünyası Dergisi,Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., 2.8, 9.

Erdem, A. R. (2013). Üniversite Özerkliği: Mali, Akademik ve Yönetimsel Açısından Yaklaşım,Yükseköğretim ve Bilim Dergisi, 2 ,101.

Güngör, H. (2002). Analitik Bütçe Sınıflandırması ve Yerel Yönetimler, Yerel Yönetimve Denetim Dergisi, Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği Yay., 7, 4.

Hançer, N. S. (2003). Ekonomik Kodlama Açısından Analitik Bütçe Sınıflandırması, Bütçe Dünyası Dergisi, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., 8.

Karaaslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, Sayıştay Dergisi, sayı 54.

Kocabaş, B. (2004). Analitik Bütçe Sınıflandırması, Mali Kılavuz Dergisi, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yay., 7.26, 61.

Tosun, E. (2004). Program Bütçe ve Program Bütçe Tecrübesi Işığında Yeni Bütçe Anlayışı, Bütçe Dünyası Dergisi, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yay., 2.19, 13

Tosun, H. ve U. Cebeci. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı ikincil Mevzuat),Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 9.

Türkyener, C. M. (2010). Kamu Muhasebe Sisteminde Revizyon ve Hedefler, Dış Denetim Dergisi,79.

Diğer Yayınlar

Akçakanat, Ö. (2011). Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, SDÜ.

BUMKO, (2017 a) 2018-2020 Dönemi Bütçe Hazırlama Rehberi, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10836,rehber2018pdfpdf.pdf?0>

BUMKO, (2017b), Orta Vadeli Program 2018-2020 <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10807,2018-2020-orta-vadeli-programpdf.pdf?0>

BUMKO (t.y.). Türkiye’de Bütçeleme. <http://www.bumko.gov.tr/TR,2518/turkiyede-butceleme.html>

BUMKO, (t.y.). Analitik Bütçe Sınıflandırması <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanim2007pdf.pdf?0> adresinden alınmıştır.

Çakmak, N. (2016). Yükseköğretimde Bütçeleme Sistemi ve Vakıf Üniversitesi Örneği, Yüksek lisans Tezi, Gazi Üniversitesi SBE.

Erüz, E. (2005). Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Pamukkale, 23-27 mayıs. http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_20_61_73.pdf.

Hacıhasanoğlu,T. (2008). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi SBE.

IFAC, (2017) Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-Handbook-Volume-1.pdf> ve <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-Handbook-Volume-2.pdf>.

Karaca,N. (2003). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Dönem Sonu İşlemleri, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE.

Maliye Bakanlığı (2004), Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak, Ankara. [https://www.sgb.gov.tr/Mevzuat/Rehber/Performans%20Esasl%C4%B1%20B%C3%B Ct%C3%A7eleme%20Rehberi%20\(Aral%C4%B1k%202004\).pdf](https://www.sgb.gov.tr/Mevzuat/Rehber/Performans%20Esasl%C4%B1%20B%C3%B Ct%C3%A7eleme%20Rehberi%20(Aral%C4%B1k%202004).pdf) adresinden alındı.

Muhasebat, (t.y.). Uluslararası İstatistik Sistemleri, <https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistikleri/uluslararasi-istatistik-sistemleri>

Öz, A. E. (2008). Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Kapsamında Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak Analizi, Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Yılmaz, S. (2007). Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye'deki Pilot Uygulamalar, Mali Yönetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı, Ankara.
<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/5018,syilmazpebpdf.pdf?0>.

ÖZGEÇMİŞ

Enes ÖZCAN, 23 Ekim 1991 tarihinde Sakarya'da doğmuştur. İlk ve Orta Öğretimini Mehmet Akif Ersoy İlkokulunda tamamlamıştır. Liseyi Mithatpaşa Şükrü Ayna Anadolu lisesinde tamamladıktan sonra Sakarya Üniversitesinde İşletme Bölümü Lisans Öğrencisi olmuştur. Bölümünü 2015 yılı Bahar döneminde derece ile tamamladıktan sonra, aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalına Yüksek Lisans yapmaya başlamıştır. ÖZCAN, 2018 Nisan ayında Araştırma Görevlisi olarak göreve başlamıştır ve halen görevine devam etmektedir.

EKLER

Ek 1: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre I Sayılı Cetvel

GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ

1	Türkiye Büyük Millet Meclisi
2	Cumhurbaşkanlığı
4	Anayasa Mahkemesi
5	Yargıtay
6	Danıştay
7	Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
8	Sayıştay
9	Adalet Bakanlığı
10	Millî Savunma Bakanlığı
11	İçişleri Bakanlığı
12	Dışişleri Bakanlığı
13	Maliye Bakanlığı
14	Millî Eğitim Bakanlığı
16	Sağlık Bakanlığı
17	Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı
19	Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
21	Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
22	Kültür ve Turizm Bakanlığı
24	Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı
26	Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı
27	Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
28	Ekonomi Bakanlığı
29	Gençlik ve Spor Bakanlığı
30	Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı
31	Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
33	Orman ve Su İşleri Bakanlığı
34	Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği
35	Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığı
36	Jandarma Genel Komutanlığı
37	Sahil Güvenlik Komutanlığı
38	Emniyet Genel Müdürlüğü
39	Diyanet İşleri Başkanlığı
40	Hazine Müsteşarlığı
42	Kamu Düzeni ve Güvenliği Müsteşarlığı
43	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

Ek 1-Devamı: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre I Sayılı Cetvel

44	Devlet Personel Başkanlığı
45	Türkiye İstatistik Kurumu
46	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
47	Gelir İdaresi Başkanlığı
49	Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
50	Meteoroloji Genel Müdürlüğü
52	Basın-Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü
55	Göç İdaresi Genel Müdürlüğü

Ek 2: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre II Sayılı Cetvel

ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER

A)	YÜKSEKÖĞRETİM KURULU, ÜNİVERSİTELER VE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜLERİ
1	Yükseköğretim Kurulu
2	Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı
3	İstanbul Üniversitesi
4	İstanbul Teknik Üniversitesi
5	Ankara Üniversitesi
6	Karadeniz Teknik Üniversitesi
7	Ege Üniversitesi
8	Atatürk Üniversitesi
9	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
10	Hacettepe Üniversitesi
11	Boğaziçi Üniversitesi
12	Dicle Üniversitesi
13	Çukurova Üniversitesi
14	Anadolu Üniversitesi
15	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
16	İnönü Üniversitesi
17	Fırat Üniversitesi
18	Ondokuz Mayıs Üniversitesi
19	Selçuk Üniversitesi
20	Bursa Uludağ Üniversitesi
21	Erciyes Üniversitesi
22	Akdeniz Üniversitesi
23	Dokuz Eylül Üniversitesi
24	Gazi Üniversitesi
25	Marmara Üniversitesi
26	Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi
27	Trakya Üniversitesi
28	Yıldız Teknik Üniversitesi
29	Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi
30	Gaziantep Üniversitesi
31	Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi
32	Aydın Adnan Menderes Üniversitesi
33	Afyon Kocatepe Üniversitesi
34	Balıkesir Üniversitesi
35	Manisa Celal Bayar Üniversitesi

Ek 2-Devamı: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre II Sayılı Cetvel

36	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
37	Kütahya Dumlupınar Üniversitesi
38	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi
39	Gebze Teknik Üniversitesi
40	Harran Üniversitesi
41	İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü
42	Kafkas Üniversitesi
43	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi
44	Kırıkkale Üniversitesi
45	Kocaeli Üniversitesi
46	Mersin Üniversitesi
47	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
48	Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi
49	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi
50	Pamukkale Üniversitesi
51	Sakarya Üniversitesi
52	Süleyman Demirel Üniversitesi
53	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi
54	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
55	Galatasaray Üniversitesi
56	Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi
57	Kastamonu Üniversitesi
58	Düzce Üniversitesi
59	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
60	Uşak Üniversitesi
61	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
62	Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi
63	Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi
64	Aksaray Üniversitesi
65	Giresun Üniversitesi
66	Hitit Üniversitesi
67	Yozgat Bozok Üniversitesi
68	Adıyaman Üniversitesi
69	Ordu Üniversitesi
70	Amasya Üniversitesi
71	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi
72	Ağrı Dağı Üniversitesi
73	Sinop Üniversitesi

Ek 2-Devamı: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre II Sayılı Cetvel

74	Siirt Üniversitesi
75	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
76	Karabük Üniversitesi
77	Kilis 7 Aralık Üniversitesi
78	Çankırı Karatekin Üniversitesi
79	Artvin Çoruh Üniversitesi
80	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
81	Bitlis Eren Üniversitesi
82	Kırklareli Üniversitesi
83	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi
84	Bingöl Üniversitesi
85	Muş Alparslan Üniversitesi
86	Mardin Artuklu Üniversitesi
87	Batman Üniversitesi
88	Ardahan Üniversitesi
89	Bartın Üniversitesi
90	Bayburt Üniversitesi
91	Gümüşhane Üniversitesi
92	Hakkari Üniversitesi
93	İğdır Üniversitesi
94	Şırnak Üniversitesi
95	Munzur Üniversitesi
96	Yalova Üniversitesi
97	Türk-Alman Üniversitesi
98	Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi
99	Bursa Teknik Üniversitesi
100	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
101	İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi
102	Necmettin Erbakan Üniversitesi
103	Abdullah Gül Üniversitesi
104	Erzurum Teknik Üniversitesi
105	Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
106	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
107	Sağlık Bilimleri Üniversitesi
108	Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi
109	İskenderun Teknik Üniversitesi
110	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
111	Türkiye Uluslararası İslam, Bilim ve Teknoloji Üniversitesi

Ek 2-Devamı: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre II Sayılı Cetvel

112	İzmir Bakırçay Üniversitesi
113	İzmir Demokrasi Üniversitesi
114	Yükseköğretim Kalite Kurulu
115	Ankara Müzik ve Güzel Sanatlar Üniversitesi
116	Gaziantep Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
117	Konya Teknik Üniversitesi
118	Kütahya Sağlık Bilimleri Üniversitesi
119	Malatya Turgut Özal Üniversitesi
120	İstanbul Üniversitesi-Cerrahpaşa
121	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
122	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
123	Samsun Üniversitesi
124	Sivas Bilim ve Teknoloji Üniversitesi
125	Tarsus Üniversitesi
126	Trabzon Üniversitesi
127	Kayseri Üniversitesi
128	Kahramanmaraş İstiklal Üniversitesi
129	Eskişehir Teknik Üniversitesi
130	Isparta Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
131	Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi

B)	ÖZEL BÜTÇELİ DİĞER İDARELER
1	Savunma Sanayi Başkanlığı
2	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu
3	Atatürk Araştırma Merkezi
4	Atatürk Kültür Merkezi
5	Türk Dil Kurumu
6	Türk Tarih Kurumu
7	Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
8	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
9	Türkiye Bilimler Akademisi
10	Türkiye Adalet Akademisi
11	Yükseköğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu
12	Karayolları Genel Müdürlüğü
13	Spor Genel Müdürlüğü
14	Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü
15	Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü

Ek 2-Devamı: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre II Sayılı Cetvel

16	Orman Genel Müdürlüğü
17	Vakıflar Genel Müdürlüğü
18	Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü
20	Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
21	Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
22	Türk Akreditasyon Kurumu
23	Türk Standartları Enstitüsü
25	Türk Patent ve Marka Kurumu
26	Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü
27	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu
28	Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
30	Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı
32	GAP Bölge Kalkınma İdaresi
33	Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
34	Kamu Denetçiliği Kurumu
35	Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumu
36	Meslekî Yeterlilik Kurumu
37	Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı
38	Türkiye Yazma Eserler Kurumu Başkanlığı
39	Doğu Anadolu Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
40	Konya Ovası Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
41	Doğu Karadeniz Projesi Bölge Kalkınma İdaresi Başkanlığı
42	Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü
43	Türkiye Su Enstitüsü
44	Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu
45	Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu
46	Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı
47	Helal Akreditasyon Kurumu

Ek 3: Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine Göre III Sayılı Cetvel

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR

1	Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
2	Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu
3	Sermaye Piyasası Kurulu
4	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
5	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
6	Kamu İhale Kurumu
7	Rekabet Kurumu
9	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
10	Kişisel Verileri Koruma Kurumu

Ek 4: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

Aktif Hesaplar
1 Dönen Varlıklar
10 Hazır Değerler
100 Kasa Hesabı
101 Alınan Çekler Hesabı
102 Banka Hesabı
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
104 Proje Özel Hesabı
105 Döviz Hesabı
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
107 Elçilik ve Konsolosluk Nezdindeki Paralar Hesabı
108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
109 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı
11 Menkul Kıymet ve Varlıklar
110 Hisse Senetleri Hesabı
111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
117 Menkul Varlıklar Hesabı
118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı
12 Faaliyet Alacakları
120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı
122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
128 Şüpheli Alacaklar Hesabı
129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)
13 Kurum Alacakları
130 Dış Borcun İkrarından Doğan Alacaklar Hesabı
131 Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı
132 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
134 Türev Ürün Alacakları Hesabı
137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)
139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı
14 Diğer Alacaklar
140 Kişilerden Alacaklar Hesabı
15 Stoklar
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

Ek 4-Devamı: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı
152 Mamuller Hesabı
153 Ticari Mallar Hesabı
157 Diğer Stoklar Hesabı
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)
16 Ön Ödemeler
160 İş Avans ve Kredileri Hesabı
161 Personel Avansları Hesabı
162 Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı
164 Akreditifler Hesabı
165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı
166 Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Akreditifler Hesabı
167 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Avans ve Akreditifleri Hesabı
17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
181 Gelir Tahakkukları Hesabı
19 Diğer Dönen Varlıklar
190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı
191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı
194 Teyitsiz Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Hesabı
197 Sayım Noksanları Hesabı
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı
2 Duran Varlıklar
21 Menkul Kıymet ve Varlıklar
217 Menkul Varlıklar Hesabı
218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı
22 Faaliyet Alacakları
220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
23 Kurum Alacakları
230 Dış Borcun İkrasından Doğan Alacaklar Hesabı
232 Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı
234 Türev Ürün Alacakları Hesabı
239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı
24 Mali Duran Varlıklar

Ek 4-Devamı: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

240 Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
241 Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
242 Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı
247 Sermaye Taahhütleri Hesabı (-)
248 Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı
25 Maddi Duran Varlıklar
250 Arazi ve Arsalar Hesabı
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı
252 Binalar Hesabı
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
254 Taşıtlar Hesabı
255 Demirbaşlar Hesabı
256 Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
259 Yatırım Avansları Hesabı
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
260 Haklar Hesabı
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
264 Özel Maliyetler Hesabı
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı
268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
271 Arama Giderleri Hesabı
277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesabı
278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
281 Gelir Tahakkukları Hesabı
29 Diğer Duran Varlıklar
293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı
294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı
299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
Pasif Hesaplar
3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
300 Banka Kredileri Hesabı
302 Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları Hesabı

Ek 4-Devamı: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
304 Cari Yılda Ödenecek Tahviller Hesabı
305 Bonolar Hesabı
306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
307 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı
308 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)
309 Kısa Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı
31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar
310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı
32 Faaliyet Borçları
320 Bütçe Emanetleri Hesabı
322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı
323 Bütçeleştirilmiş Borçlar Hesabı
325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı
329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
33 Emanet Yabancı Kaynaklar
330 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
332 Okul Pansiyonları Hesabı
333 Emanetler Hesabı
334 Türev Ürün Borçları Hesabı
337 Mutemetlikler Cari Hesabı
338 Konsolosluk Cari Hesabı
339 Risk Hesabı
34 Alınan Avanslar
340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı
349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı
35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı
36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı
363 Kamu İdareleri Payları Hesabı
368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
37 Borç ve Gider Karşılıkları
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Ek 4-Devamı: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
381 Gider Tahakkukları Hesabı
39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı
397 Sayım Fazlaları Hesabı
399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
400 Banka Kredileri Hesabı
403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
404 Tahviller Hesabı
406 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
407 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı
408 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)
409 Uzun Vadeli Diğer İç Mali Borçlar Hesabı
41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
410 Dış Mali Borçlar Hesabı
42 Faaliyet Borçları
429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı
43 Diğer Borçlar
430 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
434 Türev Ürün Borçları Hesabı
438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı
439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
44 Alınan Avanslar
440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı
449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı
47 Borç ve Gider Karşılıkları
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı
481 Gider Tahakkukları Hesabı
49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
499 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı
5 Öz Kaynaklar
50 Net Değer
500 Net Değer/Sermaye Hesabı
51 Değer Hareketleri

Ek 4-Devamı: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

510 Nakit Hareketleri Hesabı
511 Muhasebe Birimleri Arası İşlemler Hesabı
512 Proje Özel Hesabından Kullanımlar Hesabı
513 Doğrudan Dış Proje Kredi Kullanımları Bildirim Hesabı
519 Değer Hareketleri Sonuç Hesabı
54 Yedekler
540 Yasal Yedekler Hesabı
541 Statü Yedekleri Hesabı
542 Olağanüstü Yedekler Hesabı
548 Diğer Yedekler Hesabı
549 Özel Fonlar Hesabı
57 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
570 Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları Hesabı
58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
59 Dönem Faaliyet Sonuçları
590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
6 Faaliyet Hesapları
60 Gelir Hesapları
600 Gelirler Hesabı
61 İndirim, İade ve İskonto Hesapları
610 İndirim, İade ve İskontolar Hesabı
63 Gider Hesapları
630 Giderler Hesabı
69 Faaliyet Sonuçları
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı
698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı
7 Maliyet Hesapları
8 Bütçe Hesapları
80 Bütçe Gelir Hesapları
800 Bütçe Gelirleri Hesabı
805 Gelir Yansıtma Hesabı
81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı
83 Bütçe Gider Hesapları
830 Bütçe Giderleri Hesabı
831 Ödeneğine Mahsup Edilecek Harcamalar Hesabı
833 Bütçeden Mahsup Edilecek Ödemeler Hesabı

Ek 4-Devamı: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği Tek Düzen Hesap Planı

834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
835 Gider Yansıtma Hesabı
89 Bütçe Uygulama Sonuçları
895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı
9 Nazım Hesaplar
90 Ödenek Hesapları
900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı
901 Bütçe Ödenekleri Hesabı
902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı
903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı
904 Ödenekler Hesabı
905 Ödenekli Giderler Hesabı
906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı
91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları
910 Alınan Teminat Mektupları Hesabı
911 Alınan Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı
913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı
914 Verilen Teminat Mektupları Hesabı
915 Verilen Teminat Mektupları Karşılığı Hesabı
92 Taahhüt Hesapları
920 Gider Taahhütleri Hesabı
921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı
922 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı
923 Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabı
93 Verilen Garanti Hesapları
930 Verilen Garantiler Hesabı
931 Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı

Ek 5: 2014 Yılı Genel Yönetim Özet Bilançosu (Milyon TL)

	MERKEZİ YÖNETİM	MAHALLİ İDARELER	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
AKTİF			
DÖNEN VARLIKLAR	269,136	47,972	79,059
HAZIR DEĞERLER	34,142	12,564	13,809
BANKA	29,555	12,025	16,354
DÖVİZ	8,975	256	9
DİĞER HAZIR DEĞERLER	-4,387	283	-2,554
MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	8	201	6,64
FAALİYET ALACAKLARI	192,408	16,222	26,113
GELİRLERDEN ALACAKLAR	30,395	2,931	23,329
GELİRLERDEN TAKİPLİ ALACAKLAR	157,296	9,545	133
DİĞER FAALİYET ALACAKLARI	4,717	3,746	2,651
KURUM ALACAKLARI	13,077	788	9,479
TAKİPTEKİ KURUM ALACAKLARI	9,453	22	0
DİĞER KURUM ALACAKLARI	3,625	766	9,479
DİĞER ALACAKLAR	792	845	3,83
STOKLAR	5,373	1,879	17
İLK MADDE VE MALZEME	5,024	1,869	17
DİĞER STOKLAR	349	10	0
ÖN ÖDEMELER	20,601	792	16,187
İŞ AVANS VE KREDİLERİ	7,988	312	12,775
BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER	9,365	291	3,41
DİĞER ÖN ÖDEMELER	3,249	189	2
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	1,402	4	2,984
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	1,333	14,676	0
DURAN VARLIKLAR	909,818	217,653	81,253
MENKUL KIYMET VE VARLIKLAR	47	4	65,054

Ek 5-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Özeti Bilançosu (Milyon TL)

FAALİYET ALACAKLARI	27,108	1,483	0
GELİRLERDEN ALACAKLAR	24,501	486	0
DİĞER FAALİYET ALACAKLARI	2,607	997	0
KURUM ALACAKLARI	36,758	1,952	11,512
KURUMCA VERİLEN BORÇLARDAN ALACAKLAR	24,608	1,952	11,512
DİĞER KURUM ALACAKLARI	12,15	0	0
MALİ DURAN VARLIKLAR	112,872	11,756	199
MALİ KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER	17,985	4,913	1
MAL VE HİZMET ÜRETEN KURULUŞLARA YATIRILAN SERMAYELER	113,647	6,843	198
DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR	-18,76	0	0
MADDİ DURAN VARLIKLAR	728,394	201,808	4,44
ARAZİ VE ARSALAR	452,511	85,258	1,103
YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	28,834	67,507	0
BİNALAR	129,132	33,453	2,371
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	13,43	2,736	248
TAŞITLAR	3,94	5,762	12
DEMİRBAŞLAR	35,625	2,64	399
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	115,858	24,477	440
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	-50,935	-20,026	-134
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	543	149	47
HAKLAR	1,776	431	49
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	-1,234	-282	-3

Ek 5-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Özet Bilançosu (Milyon TL)

GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	4,044	4	0
DİĞER DURAN VARLIKLAR	53	497	1
AKTİF TOPLAMI	1.178.954	265,625	160,312

Ek 5-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Özet Bilançosu (Milyon TL)

	MERKEZİ YÖNETİM	MAHALLİ İDARELER	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
PASİF			
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	139,865	27,634	15,083
KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	66,062	3,539	210
BANKA KREDİLERİ	0	2,537	0
KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR	584	983	210
CARİ YILDA ÖDENECEK TAHVİLLER HESABI	64,763	0	0
DİĞER KISA VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	715	19	0
KISA VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	11,974	788	0
FAALİYET BORÇLARI	22,899	10,132	4,643
BÜTÇE EMANETLERİ	2,193	10,094	4
DİĞER FAALİYET BORÇLARI	20,706	38	4,639
EMANET YABANCI KAYNAKLAR	15,956	3,976	9,2
EMANETLER	11,228	2,745	9,072
DİĞER EMANET YABANCI KAYNAKALAR	4,729	1,231	128
ALINAN AVANSLAR	1,496	58	0
ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	1,104	8,308	687
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	0	1,404	65
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	216	1,856	0
ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	888	5,048	622
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	15	272	0
GELECEK AYLARA AIT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	20,286	301	343
DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	72	260	1

Ek 5-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Özet Bilançosu (Milyon TL)

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	566,814	28,345	8
UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	352,588	17,336	7
BANKA KREDİLERİ	0	10,338	0
KAMU İDARELERİNE MALİ BORÇLAR	380	6,971	7
TAHVİLLER HESABI	349,871	0	0
DİĞER UZUN VADELİ İÇ MALİ BORÇLAR	2,337	27	0
UZUN VADELİ DIŞ MALİ BORÇLAR	186,767	5,496	0
FAALİYET BORÇLARI	0	0	0
DİĞER BORÇLAR	47	1,651	0,4
ALINAN AVANSLAR	2	26	0
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	184	979	0
GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	27,22	2,815	0
DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5	43	0
ÖZ KAYNAKLAR	472,276	209,645	145,222
PASİF TOPLAMI	1.178.954	265,625	160,312

Ek 6: 2014 Yılı Genel Yönetim Faaliyet Sonuçları Tablosu (Milyon TL)
(6360 Sayılı Kanuna Göre Kapatılan Birimler Dahil)

2014 Yılı Genel Yönetim Faaliyet Sonuçları Tablosu (Milyon TL)			
(6360 Sayılı Kanuna Göre Kapatılan Birimler Dahil)			
	MERKEZİ YÖNETİM	MAHALLİ İDARELER	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
FAALİYET GİDERLERİ TOPLAMI (Tahakkuk Esaslı)	593,558	65,409	230,336
Personel Giderleri	127,398	13,465	1,306
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	19,075	1,981	214
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	53,644	25,46	2,73
Faiz Giderleri	50,521	2,117	0
Cari Transferler	159,012	2,637	188,144
Sermaye Transferleri	8,591	3,673	0
Sermaye Giderleri	0	0	6
Değer ve Miktar Değişimleri Giderleri	46,086	2,264	18
Gelirlerin Ret ve İadesinden Kaynaklanan Giderler	55,244	1,389	36,813
Amortisman Gideri	22,26	4,351	174
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	15,334	4,977	23
Karşılık Giderleri	26	0	0
Silinen Alacaklardan Kaynaklanan Giderler	23,523	931	429
Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	6,947	841	18
Diğer Giderler	5,895	1,323	463
FAALİYET GELİRLERİ TOPLAMI (Tahakkuk Esaslı)	622,872	76,889	231,631
Vergi Gelirleri	433,027	11,861	0
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0	0	194,357
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	80,143	8,139	117
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	4,481	8,944	21,488
Diğer Gelirler	64,262	44,829	15,311
Sermaye Gelirleri	0	0	0

Ek 6-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Faaliyet Sonuçları Tablosu (Milyon TL)
(6360 Sayılı Kanuna Göre Kapatılan Birimler Dahil)

Menkul Kıymet Ve Varlık Satış Gelirleri	4	0	0
Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	40,95	3,116	357
Karşılık Gelirleri	5	0	0
NET FAALİYET SONUCU	29,314	11,481	1,295

Ek 7: 2014 Yılı Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu (Milyon TL)

2014 Yılı Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu (Milyon TL)	
FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI	
A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri	694,142
Vergi Gelirleri	362,169
Sosyal Güvenlik Gelirleri	176,988
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	70,007
Alınan Bağış ve Yardımlar	19,845
Faizler, Cezalar, Paylar	65,132
Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri	0
B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları	554,377
Personel Giderleri	142,428
Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primleri	21,111
Mal ve Hizmet Giderleri	79,393
Faiz Giderleri	50,588
Cari Transferler	238,821
Sermaye Transferleri	9,602
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	0
Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler	7,8
Diğer Giderler	4,634
C-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışı (A-B)	139,765
YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI	
D-) Mali Olmayan Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri	2,665
Stok Alımlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri	0
Maddi Duran Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri	2,665
Arazi ve Arsalar	1,692
Diğer Maddi Duran Varlıklar	305
Yatırım Avansları	212

Ek 7-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu (Milyon TL)

Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	455
Maddi Olmayan Duran Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri	0
E-) Mali Olmayan Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	73,434
Stok Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	19,858
Maddi Duran Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	52,992
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	18,346
Binalar	6,001
Tesis, Makine ve Cihazlar	1,778
Taşıtlar	1,693
Demirbaşlar	2,568
Yapılmakta Olan Yatırımlar	22,605
Yatırım Avansları	0
Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	0
Maddi Olmayan Duran Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıkışları	585
F-) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışı (D-E)	-70,769
G-) NAKİT AÇIK/FAZLASI (C+F)	68,995
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI	
H-) Net Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları	40,114
Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları	30,892
Kurum Alacaklarından Kaynaklanan Nakit Akışları	1,284
Ön Ödemelerden Kaynaklanan Nakit Akışları	6,387

Ek 7-Devamı: 2014 Yılı Genel Yönetim Nakit Akış Tablosu (Milyon TL)

Diğer Varlık Edinimlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	1,55
I-) Net Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları	27,913
Mali Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları	23,64
Banka Kredileri	1,001
Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları	0
Kamu İdarelerine Mali Borçlar	-267
Tahviller	16,624
Bonolar	0
Diğer İç Mali Borçlar	421
Dış Mali Borçlar	5,861
Diğer Yükümlülüklerden Kaynaklanan Nakit Akışları	4,272
J-) Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Girişleri (I-H)	-12,201
K-) NAKİT STOĞUNDAKİ NET DEĞİŞİM (G+J)	56,794
İSTATİSTİKSEL HATA (K-L)	1,782
L-) HAZIR DEĞERLER NAKİT DEĞİŞİMİ	55,012
Kasa	4
Alınan Çekler	-1
Banka	63,724
Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri	-2,255
Proje Özel Hesabı	-167
Döviz	-7,211
Döviz Gönderme Emirleri	-10
Elçilik ve Konsolosluklar Nezdindeki Paralar	-85
Diğer Hazır Değerler	867
Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	146

Ek 8: 2014 Yılı Genel Yönetim Bütçe Uygulama Sonuçları Tablosu (Milyon TL)
(6360 Sayılı Kanuna Göre Kapatılan Birimler Dahil)

	MERKEZİ YÖNETİM	MAHALLİ İDARELER	SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI	GENEL YÖNETİM
HARCAMALAR	448,424	91,612	200,23	675,373
Personel Giderleri	110,37	14,357	1,306	126,033
Sosyal Güv.Kur. Devlet Primi	18,926	2,289	214	21,429
Mal ve Hizmet Alımları	40,691	34,01	2,152	76,853
Faiz Harcamaları	49,907	1,799	0	51,707
Cari Transferler	162,327	3,216	196,275	299,22
Sermaye Giderleri	48,001	33,119	264	81,384
Sermaye Transferleri	7,683	777	0	6,164
Borç Verme	10,518	2,045	20	12,583
GELİRLER	425,758	90,585	205,13	654,475
Vergi Gelirleri	352,792	9,549	0	362,342
Sosyal Güvenlik Gelirleri	0	0	167,777	167,777
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	24,92	18,41	32	43,362
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	3,588	7,885	21,485	5,472
Faizler, Paylar ve Cezalar	32,95	44,707	15,764	53,908
Sermaye Gelirleri	9,986	6,755	72	16,813
Alacaklardan Tahsilatlar	1,521	3,28	0	4,801
BÜTÇE DENGESİ	-22,666	-1,027	4,9	-20,898