

**T.C.
ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE
İŞLETMELERİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ: ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Mahmut HANOĞLU

Danışman

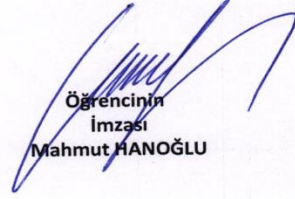
Yrd. Doç. Dr. Şule YÜKSEL YİĞİTER

ERZİNCAN-2017

TEZ BİLDİRİMİ

“Üniversitelerde Döner Sermaye İşletmeleri Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Erzincan Üniversitesi Örneği” isimli **“Yüksek Lisans”** tezim tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim. 05/01/2017


Öğrencinin
İmzası
Mahmut HANOĞLU

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu alışma, İşletme Anabilim Dalında jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman/Jüri : Yrd.Doç.Dr. şule Yüksel YİĞİTER

Jüri : Prof.Dr. Suat YILDIRIM

Jüri : Yrd.Doç.Dr. Nilgün BİLİCİ

ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ: ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Mahmut HANOĞLU

Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans, Ocak 2017

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Şule YÜKSEL YİĞİTER

ÖZET

Bu çalışma, üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin kuruluş sürecini, idari ve mali yapılarının oluşturulmasını, döner sermaye işletmelerinin bağlı olduğu mali mevzuatı, dağınık ve yetersiz mevzuatın işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini ve çözüm önerilerini anlatmaya çalışmaktadır. Ayrıca, bu işletmelerin ülke ekonomisine, yöre insanına ve bağlı oldukları kuruma hangi konularda katkı sağladıkları izah edilmiştir.

Mevcut yapının hangi unsurlardan oluştuğu, hangi mevzuata göre işlemlerin yapıldığı ve yaşanan sorunların neler olduğu izah edilmeye çalışılarak, yaşanan problemlerin nasıl çözülmesi gerektiğiyle ilgili çözüm önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermaye, Yönetim, Üniversite, Mevzuat

**MANAGEMENT OF CIRCULATING CAPITAL AT UNIVERSITY,
PROBLEMS AND ANSWERS: EXAMPEL ERZİNCAN UNIVERSITY**

Mahmut HANOĞLU

Erzincan University, Social Sciences Institute

Business

Graduate, January 2017

Consultant: Assistant Professor Şule YÜKSEL YİĞİTER

ABSTRACT

This paper attempts to describe such issues dealing with circulating capital as establishment of management of circulating capital, organization of administrative and financial structures, financial regulations concerning circulating capital. Besides, it shows how scattered and lacking legislation negatively effects management and offers solutions for that. More of it, describing elements constituting the body of circulating capital this thesis explains how management of circulating capital contributes to national economy, locals and subsequent institutions.

Key words: Circulating Capital, Management, University, Legislation

Bu alışmanın oluşturulmasında sabır ve samimiyetle bana destek veren değerli hocam Yrd. Do. Dr. şule Yksel YİĞİTER'e, eşim Natalia HANOĞLU'na, oğlum Ertuğrul HANOĞLUNA ve biricik kızım Darya HANOĞLU'na ok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER.....	VI
TANIMLAR	XI
GİRİŞ	1
I. DÖNER SERMAYE.....	4
II. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULMASI	5
III. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULMASINA NEDEN İHTİYAÇ DUYULUR?	6
IV. TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ	7
A. İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI	10
B. KAMU İŞLETMELERİNİN KULLANDIĞI BÜTÇE TÜRLERİ.....	11
C. DÖNER SERMAYE BÜTÇELERİNİN OLUŞTURULMASI	12
V. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİ KİMLER KURABİLİR?	13
VI. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ .	16
VII. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ YAPILMIŞ BAZI ÇALIŞMALAR 18	
VIII. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULMASINDA VE İŞLETİLMESİNDEKİ KANUNİ DAYANAKLAR	20
A. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik ..	24
B. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği.....	24
C. Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik	27
D. Üniversite Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği	28
E. Üniversite Döner Sermaye İşletmesi Ek Ödeme Dağıtım Yönergesi.....	28
IX. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TABİİ OLDUĞU DİĞER MEVZUAT	32
A. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	32
B. Taşınır Mal Yönetmeliği	33
C. Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği	34

D.	Harcırah Kanunu	34
E.	Vergi Usul Kanunu	35
F.	Katma Değer Vergisi Kanunu	36
G.	Tevkifat Kanunu.....	36
H.	Damga Vergisi Kanunu	37
İ.	Gelir Vergisi Kanunu (Muhtasar)	37
J.	Kurumlar Vergisi Kanunu.....	37
K.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	38
L.	Kefalet Kanunu	39
M.	4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu	39
N.	4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu.....	39
O.	Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	40
P.	Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu	41
Q.	657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu	41
R.	2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu	41
S.	Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği.....	42
T.	Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu.....	43
U.	Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik	43
V.	Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	44
X.	ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÇALIŞMA PRENSİPLERİ	46
A.	YAZIŞMA KURALLARI.....	46
1.	Kurum İçi Yazışmalar	46
2.	Kurum Dışı Yazışmalar	47
B.	ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ VE SAYMANLIK PERSONELLERİ	49
C.	ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN FATURA DÜZENLEME SORUMLULUĞU	52
D.	VERGİ BEYAN ETME VE ÖDEME SORUMLULUĞU	58
1.	Vergi Mükellefi	58
2.	Mükellefiyet Türleri.....	60
3.	Türlerine Göre Vergi Mükellefleri.....	60

4. Türlerine Göre Vergi Mükellefleri.....	61
5. Özel Tüketim Vergisi ve Mükellefleri.....	61
6. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefleri	62
7. Mükellefiyet Türleri	63
8. Vergi Mükellefi	63
9. Vergi Mükellefi ve Vergi Yüklenicisi Arasındaki Farklılıklar	64
10. Vergi Sorumlusu	64
11. Vergi Ziyai Cezası.....	64
12. Vergi Muafiyeti	65
13. Verginin Ödenmesi.....	65
14. Vergi Beyannamesi.....	65
15. Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Beyanname Türleri	66
E. ÖDEME EMRİ BELGESİ DÜZENLEME	76
F. MUHASEBE İŞLEM FİŞİ DÜZENLEME (MİF).....	86
G. TAŞINIR İŞLEM FİŞİ (TİF) DÜZENLEME	88
1. Tüketim Malzemeleri Defteri	88
2. Dayanıklı Taşınır Defteri	88
3. Müze Defteri	88
4. Kütüphane Defteri	88
H. TAŞINIR KAYITLARINDA KULLANILAN HESAPLAR	89
1. 150'li Hesaplar (İlk Madde ve Malzemeler)	89
2. 253'lü Hesaplar (Tesis Makine ve Cihazlar).....	90
3. 254'lü Hesaplar (Taşıtlar Grubu)	90
4. 255'li Hesaplar (Demirbaşlar Grubu)	90
İ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER	94
1. Hazine Payı	94
2. Bilimsel Araştırma Projeleri Hissesi (BAP)	94
3. Birim Payı.....	95
J. KATKI PAYI ÖDEMELERİ	99
K. BÜTÇE ve MUHASEBE İŞLEMLERİ	105
1. Bütçe Uygulamaları.....	105
2. Muhasebe Uygulamaları	107
3. Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllık Gider Kalemleri Tablosu.....	110

4. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Ücret Yönetimi.....	111
L. UYGULAMALI ÖRNEK.....	111
M. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE PAZARLAMA YÖNETİMİ.....	125
N. DİĞER KURUMLARLA İLİŞKİLER VE YAZIŞMALAR	125
1. Sayıştay	125
2. Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK).....	126
3. İl Emniyet Müdürlüğü.....	126
4. Valilik.....	126
5. İl Milli Eğitim Müdürlüğü.....	126
6. Vergi Dairesi.....	127
7. Saymanlık (İl Valiliğine Bağlı Defterdarlık)	127
8. Sosyal Güvenlik Kurumu	127
9. Muhasebat Genel Müdürlüğü	127
10. Belediyeler	127
11. Elektrik Dağıtım Kurumları	128
12. Doğal Gaz Dağıtım Kurumları	128
13. Diğer Kurum ve Kuruluşlar	128
O. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÇALIŞMA ALANLARI.....	129
1. Tıp Fakültesi Uygulama ve Araştırma Hastaneleri	130
2. Mühendislik Fakültesi.....	132
3. Eğitim Fakültesi	132
4. Meslek Yüksekokulu	132
5. Diğer Birimler	133
XI. SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	137
1. Mevzuatın Yeterli Olmaması	137
2. Sağlık Kurumlarında KDV'nin Mahsup Edilememeşi	140
3. Kurumlar Vergisi ve Mahkeme Kararları	141
4. Vergi Beyannamelerini Kimin Vermesi Gerektiği Hususu	142
5. Hazine Payı ve BAP Hisselinin Revizyonu	143
6. İşletme ve Saymanlığın Ayrı Kurumlar Olması	143
7. 657 Sayılı Kanuna Tabii Personelin Maaş Ödemeleri	144

8. Döner Sermaye İşletmelerinde Çalışacak Personelin Tedarik Güçlüğü 145	
9. Sözleşmeli Kadrodan 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu Hükümlerine Kabul Edilen Personelin Maaş Ödemeleri	147
10. Planlama Eksiklerinden Kaynaklanan Sorunlar	147
11. Başarısızlık Nedenleri	147
12. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Aldıkları Riskler.....	148
SONUÇ.....	149
EKLER.....	152
1. Ek 1 Muhasebe İşlem Fişi	152
2. Ek 2 Ödeme Emri Belgesi	153
3. Ek 3 2016 Yılı Vergi Beyannamesi Verme Süreleri (Döner Sermaye İşletmeleri İçin).....	154
4. Ek 4 KDV Oranları Listesi.....	155
5. Ek 5 Tevkifat Oranlar Listesi.....	156
6. Ek 6 Damga Vergisine Tabii Kâğıtlar Listesi	157
7. Ek 7 Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı Tablosu	160
8. Ek 8 Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı	161
9. Ek 9 Taşınır Kod Listesi.....	161
10. Ek 10 Gelir Gider Bütçe Cetvelleri.....	161
11. Ek 11 Vergi Mahkemesi ve Danıştay'ın Kurumlar Vergisi Kararları	162
KAYNAKÇA	170

TANIMLAR

Afiliasyon: Ortak kullanım

Amortisman: Ekonomik değerlere ait yıllık yıpranma payı

Atıl Kapasite: Mevcut üretim kapasitesinin kullanılmayan kısmı

Avans: Ön Ödeme Usul ve Esasları doğrultusunda yapılan ödeme

BAP: Bilimsel Araştırma Projeleri

Birim Payı: Döner Sermaye gelirlerinden, geliri elde eden birimin ihtiyaç duyacağı harcamaları yapabilmek için yönetim kurulu tarafından belirlenen oranda yapılan kesinti

Birim: Üniversitede tüzel kişiliğe haiz olmayan, kurum içi alt birim

Bütçe: Gelir ve giderlerin tamamı

Danıştay: Mevzuata ait yetkili üst kurum

Defterdar: İllerde Maliye Bakanlığı adına en yetkili üst yönetici

DMİS: Döner Sermayeli İşletmeler Mali Yönetim Sistemi

EBYS: Elektronik Bilgi Yazışma Sistemi

EKAP: Elektronik Kamu Alımları Platformu

Envanter: Sayımı ve kontrolü yapılmış varlıkların miktarı

Gayri Safi Gelir: İşletmelerin elde ettiği vergi hariç gelirlerin tamamı

Gerçekleştirme Görevlisi: Harcama Yetkilisi tarafından harcama evraklarının düzenlenmesini ve düzenlenen evrakların kontrolünü sağlamakla görevlendirilmiş personel

Harcama Yetkilisi Mutemedi: Harcama Yetkilisi adına harcama ve ödeme yapmaya yetkilendirilmiş personel

Harcama Yetkilisi: Bütçeyle ödenek tesis edilmiş kamu harcamalarını yapmaya yetkili üst yönetici

Hazine Payı: Döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerden devletin aldığı pay

İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

İta Amiri: Üniversite kurumları için rektör. Atamaya yetkili amir

KDV: Katma Değer Vergisi

Kefalet Kesintisi: Mali sorumluluk kapsamında memur aylıklarından yapılan kesinti

KİK: Kamu İhale Kurumu (Kamu İhale Kanunu)

Mahsup: Alacakların vereceklerle denkleştirilmesi

Matrah: Vergi hariç toplam bedeldir

Mükellef: Kanunlar karşısında sorumlu tutulan kişi ve ya kurum

MİF: Muhasebe İşlem Fişi

Mizan: Muhasebe hesaplarının belli ana hesaplar altında toplandığı cetvel

Muhasebat: Maliye Bakanlığına bağlı, kamuya ait muhasebe işlemlerini yerine getiren kurum

Muhasebe Yetkilisi Mutemedi: Muhasebe Yetkilisi adına tahsilât ve ödeme yapmaya yetkilendirilmiş personel

Muhasebe Yetkilisi: Sayman

Mutemet: İşletme alacaklarını tahsil eden, işletme adına yetkisi çerçevesinde ödeme yapan memur

Ödeme Emri Belgesi: Kamu kurum ve kuruluşlarının harcamalarında kullanacağı belge

Sayıştay: TBMM adına kamu harcamalarını denetleyen en üst denetim kurumu

Sayman: İl Defterdarlığına bağlı muhasebe biriminin yöneticisi

Senato: Üniversite senatosu

Tarh: Vergi miktarının belirlenmesi

Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi: İşletme ambarına kayıtlı mal ve malzemelerden sorumlu personel

Taşınır: İşletmeye ait, ambarda kayıtlı mal ve malzemelerin tamamı

Tevkifat: Peşin alınan dolaysız vergi

Yasal Kesintiler: Döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerden yapılması gereken zorunlu kesintiler

Yönetim Kurulu: Üniversite yönetim kurulu

GİRİŞ

Bu çalışmada, üniversite çatısı altında faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin nasıl kurulacağı, hangi usul ve esaslarla yönetileceği ve bu işletmelerin karşılaştığı problemlerin nasıl çözülebileceği ile ilgili öneriler anlatılmaya çalışılmıştır.

Bazı kamu idarelerinde döner sermaye işletmelerinin kuruluşu kanunlarla düzenlenmesine rağmen yükseköğretim kurumlarında Döner Sermaye İşletmeleri 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 14. ve 58. Maddelerine dayanılarak kurulmaktadır¹. Bu kanun hükümleri doğrultusunda hazırlanan yönetmeliklerle işletmelerin idari ve mali yönden işlemlerini gerçekleştirmeleri sağlanmıştır. Ancak yetersiz olduğu düşünülen bu kanun ve yönetmeliklerin birçok konuda revize edilmesi gerekmektedir.

Yükseköğretim kurumlarında faaliyet gösteren bu işletmelerin kurulum işlemlerine ait detayların bu kanun ve yönetmeliklerde yeterince anlatılmadığı, 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 58. Maddesi incelendiğinde ise birçok defa değişikliğe uğradığı görülmektedir².

Ülkemizde kurumlara bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren döner sermaye işletmelerinin ülke ekonomisine birçok önemli katkı sağladığı bir gerçektir. Ülke ekonomisine olumlu katkılar sağlayan bu işletmelerin yönetilmesi esnasında yürürlükte bulunan idari ve mali mevzuat hükümlerinin eksiklikler içermesi nedeniyle, bazı sorunlar yaşanması da gayet doğaldır. Döner sermaye işletmelerinin idari ve mali işlemlerini düzenleyici ana kanun metinlerinin olmayışı ve yönetmeliklerin yeterince detaylı hazırlanamamış olması nedeniyle kurum ve işletme yöneticileri karışık işlemler için karar oluştururken birçok

¹ Suat AKSU, YÖK İç Denetçi, Üniversite İktisadi İşletmeleri (Kuruluşları Faaliyetleri Denetimi), Kasım 2014, Ankara

² Prof. Dr. Asaf VAROL, Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri Aracılığı İle Ödenen Katkı Payı Uygulamalarındaki Bazı Çelişkiler

zorlukla karşılaşmaktadır. Yanlış uygulamaların önüne geçebilmek için döner sermaye işletmelerini ilgilendiren kanun metinlerinin ve bu kanun metnine dayanılarak hazırlanan yönetmeliklerin yeniden düzenlenmesi hususunun çözülmesi gereken bir problem olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

Döner sermaye işletmeleri kurulum aşamasında birçok idari ve mali işlemi yerine getirmekle yükümlüdür. Bu yükümlülüklerin ilk sırasında kuruma ait döner sermaye yönetmeliğinin hazırlanması ve yayınlanması gelmektedir. Bu yönetmeliğin, ilgili kurumda hangi iş ve işlemlerin döner sermaye kapsamında gerçekleştirileceğine dair bir plan metni olduğu söylenebilir. Hazırlanacak bir kanun ya da yönetmelikle işletme ve saymanlığın aynı çatı altında birleştirilmesi hususunda kanuni bir yapının kurulması fikri önerilmektedir.

Döner sermaye işletmeleri kuruma bağlı olan tüm birimlere ait alanlarda üretilebilecek tüm iş ve işlemlerde faaliyet gösterebilirler. Özellikle üniversitelerde en iyi gelir getiren birim, tıp fakültesine bağlı olarak hizmet veren hastanelerdir. Ancak hastanesi olmayan işletmeler de eğitim ve öğretim faaliyetleri çerçevesinde birçok mal ve hizmet üretimini gerçekleştirebilmektedir. Bu çalışma da hastane dışındaki birimlerin kendi bünyelerinde kurdukları diğer işletmeler de anlatılmaya çalışılmıştır.

Döner sermaye işletmeleri elde ettikleri gelirin çok önemli bir kısmını yasal yükümlülük adı altında önceden kanunla belirlenmiş fasıllara dağıtmaktadır. Bunlar sırasıyla; Hazine Payı, Bilimsel Araştırma Projeleri Payı, Kurum Harcama Payı ve personele ödenecek katkı payıdır. Ancak bu yasal yükümlülüklerin işletmelerin mali yönden dar boğaza düşmesinde ciddi bir baskı unsuru olduğu söylenebilir. Bu çalışma ile bu mali baskının varlığı ve nasıl ortadan kaldırılabileceği ile ilgili çözüm önerileri sunulmuştur.

Elde edilen gelirlerden dağıtılan tutarların önemli bir miktarı personele ödenecek ek ödemelerdir. İşletmeler, bu gelirlerinden yasal yükümlülükler ve maliyet unsurları düşüldükten sonra kalan tutardan fiili katkısı olan personele döner sermaye pay ödemesi yapılmaktadır. Ancak 666 sayılı Kanun Hükmünde

Kararname de yer alan hükümler doğrultusunda, 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile bütün personele ödenen ek ödemededen döner sermaye ek ödemesi mahsup edilerek düşülmektedir. Bu uygulamadan kaynaklı yaşanan sorunların düzeltilmesi ile ilgili çözüm önerileri de çalışmaya eklenmiştir.

Kamu kurumlarında mali işlemlerde çalışmayı talep eden personel sayısı oldukça azdır. Ek ödemelerin yetersizliği, mali mevzuatın zorluğu, yerine getirilmesi gereken iş ve işlemlerde meydana gelebilecek hatalardan işletme personelinin sorumlu olması ve cezai müeyyidelerin varlığı kurumda çalışan personellerin bu mali birimlerde görev almayı istememelerine neden olmaktadır. Bu sorunun giderilebilmesi ve personel barışının sağlanabilmesi için yapılması uygun olduğu düşünülen düzenlemeler çalışma içerisinde izah edilmiştir.

Bu çalışmanın kamu kurumlarına bağlı olarak faaliyetlerini yürüten döner sermaye işletmelerinin sorunlarını izah etmede ve çözüm önerileri sunmada her ne kadar yeterli olmayacağı bilinse de, ana başlıklar itibariyle mevcut ve olası problemlerin tanımlamasında önemli bir çalışma olabileceği düşünülmektedir. Özellikle yükseköğretim kurumlarında yeni kurulan döner sermaye işletmelerinin bu çalışmadan faydalanabilecekleri öngörülmektedir.

I. DÖNER SERMAYE

Bilindiği üzere kamu kurumları devlete bağılı olarak faaliyet göstermektedir. Ülke genelindeki bütün kamu kurumları cari yıl diye adlandırılan bir takvim yılı içerisinde kendilerine ayrılan ödeneklerle kamu faydası için faaliyette bulunurlar. Kurumlar kendileri için ayrılan ödenekleri harcarken birçok taşınır ve taşınmazı satın alarak devlete ait önemli miktarda mal ve malzeme elde ederler. Kurumların ellerinde bulunan bu mal ve malzemeler kurumun kuruluş amacı doğrultusunda kullanılmaktadır. Kurumların taşınır ve taşınmaz bütün malzemeleri ve mevcut personeller kurumun asli işlerini aksatmayacak şekilde kurum imkânlarını kullanarak ve kurumun asli görevinin dışına çıkmadan kurum içi veya kurum dışı mal ve hizmet üretimi yapabilirler. Üretilen bu mal ve hizmet serbest rekabet koşullarında piyasa da satış imkânı bulmaktadır. Satılan mallardan elde edilen gelir tekrar üretilecek yeni mal ve hizmetin oluşturulmasında kullanılır. Satışlar ve üretim sonunda elde edilen kârlardan yasal yükümlülüklerin ve maliyetlerin düşülmesiyle birlikte hizmetin üretilmesine katkısı olan personele bu kârlardan pay ödemesi yapılır. Böylece kurumların atıl kapasitesi değerlendirilmiş ve ülke genelinde ki kamu kurumlarında “Döner Sermaye” olarak adlandırılan bir yapı ortaya çıkmış olur³⁻⁴.

³ Mehmet Salih AKAY, Döner Sermayeli İşletmelerin Yapısı, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2002

⁴ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

II. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULMASI

Ülke genelinde kanunla kurulmuş bütün kurum ve kuruluşlar kendi faaliyet alanlarıyla sınırlı olmak şartıyla döner sermaye işletmesi kurabilmektedir. Döner sermaye işletmeleri kamu yönetimi içerisinde yer aldıklarından dolayı bu işletmeler genel ve özel bütçeli işletmelere bağlı olarak kurulabilmektedir⁵. Atıl kapasitesini kullanmaya karar veren kurumlar bağlı oldukları kanun hükümleri doğrultusunda Resmi Gazete’de yayınlanması koşuluyla döner sermaye işletmesi yönetmeliğini hazırlayıp yayınlatarak döner sermaye işletmesi kurabilirler. Kurumlar faaliyete başlayacak döner sermaye işletmesinin idari ve mali yönden hangi alanlarda ve hangi sınırlamalarla faaliyet göstereceğini hazırlanan bu yönetmelikle kayıt altına alırlar. Bu süreç üniversite döner sermaye işletmelerinin kurulumu esnasında aşağıdaki sıralama doğrultusunda resmiyet kazanmaktadır⁶.

1. Üniversite Yönetim Kurulunun Hazırladığı Yönetmelik Önerisi
2. Yükseköğretim Kurulunun Gönderilen Yönetmeliğin Onayı
3. Maliye Bakanlığının Döner Sermaye İşletmesinin Kurulumuyla İlgili Olumlu Görüşü
4. Sayıştay’ın Olumlu Görüşü
5. Yönetmeliğin Resmi Gazetede Yayınlanması

Döner sermaye işletmelerinin hangi usul ve esaslarla kurulacağı ve nasıl işletileceğiyle ilgili detaylı açıklamalar ise çalışmanın ilerleyen konularında ayrıntılı olarak izah edilmeye çalışılmıştır.

⁵ Sergül TÜRKHAN, Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2009

⁶ Suat AKSU, YÖK İç Denetçi, Üniversite İktisadi İşletmeleri (Kuruluşları Faaliyetleri Denetimi), Kasım 2014, Ankara

III. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULMASINA NEDEN İHTİYAÇ DUYULUR?

Kurumların kendi faaliyetlerini aksatmadan mevcut mal ve malzemeleriyle birlikte personellerinin üretebilecekleri hizmetleri de kullanarak atıl kapasitelerini değerlendirmek için döner sermaye işletmesi kurabilecekleri yukarıda izah edilmişti. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu kurum ve kuruluşlara ayrılan ödeneklerin “etkin, ekonomik ve verimli” olarak kullanılması gerektiği hükmüne yer vermektedir. Kamu kurumları döner sermaye işletmeleri sayesinde mevcut kapasitelerini kullanarak ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır. Bu işletmeler, hem kurumlara, hem kurumların bulunduğu bölgelere hem de tüm ulusa ekonomik katkılar sağladığı için önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Bu nedenlerden dolayı ülke genelinde atıl kapasitesini kullanarak üretim gerçekleştirip ortaya çıkan mal veya hizmeti satabilecek tüm kurumlar döner sermaye işletmesi kurabilirler⁷.

⁷ Mehmet Salih AKAY, Döner Sermayeli İşletmelerin Yapısı, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2002

IV. TÜRKİYE'DE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

Osmanlı Devleti döneminden bu güne kadar devlet eliyle birçok değişik isimler altında kamuya ait ticari gelirler elde edilmiştir. Ancak Osmanlı Devletinde döner sermaye işletmelerinin bir kanunla düzenlenip düzenlenmedikleriyle ilgili her hangi bir kanun metnine rastlanılmamıştır. Türkiye’de döner sermaye işletmelerinin yasal bir zemine kavuşturulması cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra gerçekleştirilmiştir.

Devletin, kendi tanımı gereği ticaret yapmasının çokta doğru olmadığı görülmektedir. Çünkü devlet, vatandaşların kişisel çalışmalarıyla karşılayamadıkları kamusal nitelikli ihtiyaçları karşılayan bir örgüttür⁸. Ancak devlete ait fazla kapasitenin kullanılması da bir zarurettir. Bu fazla (atıl) kapasitenin kullanılmaması kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını da engellemiş olacaktır. Hem kamu kurumları, hem çalışanlar hem de kamu kurumunun bulunduğu yöre insanına bu atıl kapasite kullanılarak ülke ekonomisine katkı sağlanması gerekmektedir.

Döner sermaye işletmeleri sadece ülkemizde değil diğer ülkelerde de uygulama alanı bulan müesseselerdir. Ülkemizde ise ilk olarak döner sermaye işletmesi kanunu 1925 tarihli ve 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz’ına Dair Kanun” dur. Ardından kabul edilen 29.05.1926 tarih ve 867 sayılı “Ziraat Vekâletine Merbut Bazı Okul ve Müesseselerin Sureti İdaresi Hakkında Kanun” ile 27.01.1927 tarih ve 968 sayılı “Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun” kabul edilerek bu işletmelerin kurulmasındaki yasal zemin oluşturulmuştur⁹.

Ancak gerçek anlamda kurumların kendi bünyesinde döner sermaye işletmelerini oluşturmasına kaynak teşkil eden kanun 1050 Sayılı Muhasebe-i

⁸ Burcu KÖROĞLU, Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2011

⁹ http://donersermaye.gen.tr/?page_id=9

Umumiye Kanunu'nun 49. Maddesidir. Bu kanun maddesi ile kurumlar kendi döner sermaye işletmelerini kurmaya başlamışlardır. Ancak gelişen ve değişen koşullar bu kanun metninin de bu müesseselerin işletilmesine yetemez hale gelmesine neden olmuştur. 10.12.2003 tarihli 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 81. maddesiyle 1050 Sayılı Kanun'un yürürlükten kalkmasıyla birlikte bu kanun hükümleri doğrultusunda kurulan işletmeler yeniden revize edilmiş, çalışmalar yeni kanun ve yönetmelik hükümleri doğrultusunda şekillendirilmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin kurulmasına neden olan en önemli sebeplerin başında atıl kapasite sonucunda devlet kurumlarının satılabilir mal ve malzeme üretimini gerçekleştiriyor olmaları gelmektedir. Üretilen bu mal ve hizmetlerin satışı bir zaruret haline gelmiştir. İşte tam da bu noktada ilgili kamu kurumu temel hizmet görevini aksatmadan kapasite fazlasını kullanarak ürettiği mal ve hizmetleri satmaya başlamaktadır. Bu satışların yazılı kanun ve yönetmelik hükümlerinden yetkisini alarak kurulması ve işletilmesi döner sermaye işletmesi kavramını mali mevzuata sokmuştur.

Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin mevzuatta yerini alarak ilk kuruluşunu gerçekleştirdiği yıl ise 1983 yılıdır. O yıldan günümüze kadar döner sermaye işletmelerinin mevzuatı birçok defa değiştirilmiş, genişletilmiş ve defalarca değişikliğe uğramıştır¹⁰. Günümüzde bu işletmelerin idari ve mali unsurlarının yönetilmesi amacıyla yayınlanmış birçok ayrı mevzuat metni bulunmaktadır. Zikredilen bu mevzuat hükümlerine göre yönetilmeye çalışılan döner sermaye işletmeleri, idari ve mali yönlerden birçok farklı mevzuat hükümlerine de bağlı bulunmaktadır.

Atıl kapasitenin oluşumu şöyle bir örnekle açıklanabilir. Bir kamu kurumunda kendi alanıyla ilgili bir biyoloji laboratuvarı kurulmuş olsun. Bu laboratuvar kurumun ihtiyacı olan testleri yapmak için çalıştırılacaktır. Ancak

¹⁰ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

laboratuvarın çalışmadığı boş günlerde bu cihazlar ve personel boş kalacak ve bu yatırım etkin ekonomik ve verimli kullanılmamış olacaktır. Kurumun asıl işlerini aksatmamak şartıyla talep eden diğer kişi veya kurumlara bu laboratuvar ve personelin imkânları kullanılarak mal ve hizmet satışlarının yapılması muhtemelen en doğru karar olacaktır. İşte tam da bu noktada döner sermayenin kurulmasına vesile olacak şartlar oluşmuş olacaktır. Kurumun üreteceği mal ve hizmetlerin satışının belli idari ve mali kurallara göre yapılması gerekmektedir. Döner sermayelerde idari ve mali kurallar kurumun bağlı olduğu karar organının aldığı kararlar doğrultusunda şekillenmektedir. Her kurum tabii olduğu kanunlardan aldığı yetkiyle çıkardıkları yönetmelik hükümleriyle döner sermaye işletmelerine şekil vermektedirler.

Aşağıda ülkemizde faaliyet gösteren bazı döner sermaye işletmelerinin bağlı oldukları kurumların listesi verilmiştir. Bu kurumlar kendilerine tahsis edilen imkânların ortaya çıkardığı mal veya hizmet üretme yeteneğini döner sermaye işletmesi kurarak desteklemektedirler. Ülkemizde atıl kapasiteye sahip her kurum döner sermaye işletmesi kurabilmektedir. Ancak kurulan bu döner sermaye işletmeleri tüzel kişiliğe sahip kurumlar değildir. Kendi bağlı oldukları kurumların tüzel kişiliklerine bağlıdırlar. Bu duruma en iyi örnek üniversite hastaneleridir. Üniversite hastaneleri üniversitelerin Tıp Fakültelerine bağlı olan uygulama ve araştırma merkezleri olarak tescillenmektedirler.

Kamu adına iş ve işlem yapan kurumlarla birlikte devletin kendi namına mal veya hizmet üreten kurumlarda bulunmaktadır. Bu kurumların en önde gelenleri Kamu İktisadi Teşebbüsleridir. KİT adıyla anılan bu kurumlar döner sermaye işletmeleri ile benzer özellikler gösterse de birçok önemli noktada bir birlerinden ayrıldıkları görülmektedir¹¹.

¹¹ Kamu İktisadi Teşekkülleri Hakkında 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 18.06.1984 Resmi Gazete Tarihi

Üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin nasıl örgütlendiğini anlatırken aşağıdaki konuların açıklığa kavuşturulmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

A. İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI

Kamu adına hizmet veren işletmeler çok çeşitlilik arz ettiği için bu işletmeleri aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

1. İlgili oldukları faaliyet alanlarına göre işletmeler
 - a. Üretici İşletmeler
 - b. Hizmet İşletmeleri
 - c. Satıcı ve Pazarlama İşletmeleri
2. Satıcı veya Pazarlamacı İşletmeler Tüketici tercihleri yönünde faaliyet gösteren işletmeler
3. Mal ve Hizmet türüne göre faaliyet gösteren işletmeler
4. Mülkiyet Sahipliğine göre faaliyet gösteren işletmeler
5. Ticaret hacmi yönünden büyüklüklerine göre faaliyet gösteren işletmeler
6. Hukuki, İdari ve Mali yapılarına göre faaliyet gösteren işletmeler
7. Birliktelikler kurarak faaliyet gösteren işletmeler

Yukarıda sıralanan işletmelerden bazılarını tanımlamakta bu çalışmanın daha iyi anlaşılması açısından fayda bulunmaktadır¹².

Üretici İşletmeler: Fiziksel ürünlerin üretildiği işletmelerdir. Bu işletmeler her türlü mal üretim sektörlerinde faaliyet gösterebilirler. Döner sermaye işletmelerinde ise bu üretim sadece kurumun asıl yapması gerektiği iş ve işlemler neticesinde üreteceği ürünlerle sınırlıdır. Örneğin sadece ahşap üzerine faaliyet gösteren bir kurumun otomotiv alanında döner sermaye işletmesi kurması elbette ki düşünülemez.

¹² Prof Dr. İsmail DALAY, İşletmelerin Sınıflandırılması, 13.12.2013

Hizmet İşletmeleri: Talep eden kişi ya da kurumların ihtiyacı olan hizmet ürünlerinin üretildiği işletmelerdir. Döner sermaye işletmeleri özellikle bu alanda yoğun olarak üretim yapmaktadır. Özellikle üniversitelerde öğretim elemanlarının bilgi ve deneyimine ihtiyaç duyulduğunda bu hizmetin satın alınması için hizmet işletmesi kurulması olağandır.

Satıcı ve Pazarlama İşletmeleri: Mal ve Hizmet üreten işletmelerin ürünlerinin satışını yapan işletmelerdir. Toptancı, yarı toptancı veya perakendeci olarak faaliyetlerini yürütürler.

B. KAMU İŞLETMELERİNİN KULLANDIĞI BÜTÇE TÜRLERİ

Yukarıda izah edilen hususların yan ısıra kamuya bağlı çalışan bu işletmelerin bağlı olduğu bütçe türlerinin açıklanması bu çalışmanın özgünlüğü açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle aşağıda işletmelerin tabii olacağı bütçe türleri kısaca şöyle özetlenebilir¹³.

- 1. Genel Bütçe:** Devletin gelir ve giderini planladığı bütçe türüdür. Cari yıl içerisinde hangi kalemlerde harcama yapılacağını hangi kalemlerde tasarrufa gidileceğini bu bütçe belirlemektedir. Devlet bu bütçede türünde elde edeceği gelirlerin nerelerden sağlanacağını ve elde edilen bu gelirlerin nerelere harcanacağını detaylı olarak gösterir.
- 2. Katma Bütçe:** Genel bütçeden ödenekle ayrılan ve “Hazine Yardımı” adı altında yapılan gelirlerin oluşturduğu bütçedir. Bu tür bütçeyi kullanan idarelere ise Katma Bütçeli İdareler denilmektedir.
- 3. Konsolide Bütçe:** Genel ve Katma bütçe rakamlarının toplanmasından oluşturulan bütçedir. Bu tür bütçelerin kesin bütçe toplamı ancak Hazine yardımlarının toplam rakamdan düşülmesinden sonra ortaya çıkacak rakamdır.

¹³ T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Türleri

4. **Özel Bütçe:** Devlet tarafından, bu bütçeye tabii olan kurumun hazırladığı bütçe doğrultusunda bütçenin onaylanması şartı ile tahsis edilen bütçe türüdür. Örnek olarak üniversiteler bu bütçe türünü kullanan kurumlardan biri olarak örnek verilebilir.
5. **Döner Sermaye Bütçesi:** kurumların bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri cari yıl ve takip eden iki yıl için yani üç yıl için bütçe oluşturmakla yükümlüdürler. Cari yıl içerisinde elde edebilecekleri gelirleri tespit ederek bu gelirlerin nerelere harcanacağını bir rapor halinde hazırlarlar. Kurumun üst yöneticisinin veya kurumda bir karar organı olarak bulunun yönetim kurulunun kararıyla yürürlüğe sokarlar. Onaylanmamış bütçe uygulanmaz.

C. DÖNER SERMAYE BÜTÇELERİNİN OLUŞTURULMASI

Devlet, genel bütçesinden döner sermaye işletmesi kuracak kurumun bütçesine gönderdiği ödenekten kurumun döner sermaye işletmesinin kurulmasını sağlayacak bir ödenek ayrılmasına izin vermektedir¹⁴. Ancak bu ödenek ancak bir defaya mahsus işletmenin ilk kurulduğu zaman işletme hesaplarına aktarılabilir. Döner sermaye işletmesine aktarılan bu tutar işletmenin yılsonu karlarından mahsup edilerek genel bütçeye iade edilir. Yılsonu itibariyle kullanılmayan döner sermaye gelirleri gelecek yıla devredilir. Genel bütçede olduğu gibi harcanamayan tutarlar devlet bütçesine geri gönderilmez.

Döner sermaye gelirlerinin artmasıyla birlikte devlet genel bütçesinden o kuruma harcama yapması için ayrıca ödenek göndermemektedir. Doğal olarak bu durumun ülke ekonomisine önemli katkılar sağladığı görülecektir.

¹⁴ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

V. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİ KİMLER KURABİLİR?

Atıl kapasiteye sahip her hangi bir kurum kendi bünyesinde döner sermaye işletmesi kurabilir. Bazı döner sermaye işletmeleri tüzel kişiliğe sahipken bazı döner sermaye işletmeleri tüzel kişiliğe sahip değildir. İster tüzel kişiliği olsun ister olmasın bu işletmeler, kendi kurumlarının belirleyeceği kuruluş yönetmeliğinin Resmi Gazete de yayınlanmasıyla faaliyetlerine başlayabilirler.

Döner sermaye işletmelerinin nasıl kurulacağı ve işlem tesis ederken hangi usullere uyulacağıyla ilgili çok net kanun metinleri bulunmamaktadır. Ancak 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik hükümleri doğrultusunda üniversitelerde döner sermaye işletmeleri kurulabilmektedir¹⁵. Bu sebepten dolayı ilgili yönetmelikte gerekli izahatların yapılmadığı hallerde ülkedeki genel mali mevzuat hükümleri doğrultusunda işlemler yapılmaktadır.

Özellikle bu konuyla ilgili son yıllarda Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yapmış olduğu çalışmalar mevcuttur. Muhasebat Genel Müdürlüğü kurumlara bağlı olarak çalışan döner sermaye işletmelerini tek çatı altında toplayacak bir projeyi hayata geçirmek için çalışmalar yürütmektedir. Ancak kurumların farklı mevzuatlara tabii olmaları bu projenin yürütülebilirliğini neredeyse imkânsız hale getirmektedir. Örneğin üniversitelerin tabii olduğu kanunlar doğrultusunda kurulan döner sermaye işletmeleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin çalışma usul ve esasları birbirlerinden oldukça farklıdır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, DMİS projesi ile işletmeleri tek bir çatı altında toplamaya çalışmaktadır. Ancak, işletmelerin mali veri tabanı yapılarını düzenlemeyi amaçlayan bu projenin her kurum için ayrı ayrı düzenlenerek yeniden revize edilmesi daha uygun olacaktır.

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

Ülkemizde döner sermaye işletmesi kurarak faaliyetlerini yürüten birçok kurum bulunmaktadır. Bu kurumlardan güncel olarak işletme faaliyetlerini devam ettirenlerden bazıları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır. Bu kurumlar ilerleyen zamanlarda işletmelerini kapatabilecekleri gibi henüz işletmesi olmayan kurumlarda işletme kurarak bu faaliyetlere başlayabilirler. Oldukça zorlu bir kurulum sürecine sahip olan döner sermaye işletmelerinin mali mevzuat açısından nasıl kurulacağıyla ilgili temel bilgiler ne yazık ki henüz yazılı kurallarla belirlenmemiştir. Bu tür işletmelerin kurulmasında yöneticilerin ve işletmede çalışacak personelin bilgi deneyim ve tecrübeleri ön plana çıkmaktadır. Döner sermaye işletmesinin kurulacağı kurum eğer iyi bir idari organizasyona sahipse muhakkak ki o işletme doğru kurulumla doğru işlemler tesis edecektir. Doğru başlayan işlemler işletmenin gün geçtikçe karlılığını artıracak ve işletmenin büyümesini sağlayacaktır. Aksi halde işletmenin ticari ömrünü kısa bir süre sonra sonlandırmak zorunda kalacağı muhtemeldir.

1. Üniversiteler
2. Sağlık Bakanlığı
3. Milli Eğitim Bakanlığı
4. Orman ve Su İşleri Bakanlığı
5. Milli Savunma Bakanlığı
6. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı
7. Adalet Bakanlığı
8. Dış İşleri Bakanlığı
9. İç İşleri Bakanlığı
10. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü
11. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü

12. Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü



VI. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Ülkemizde kamu kurumları her cari yıl için kendilerine tahsis edilen bütçeler ve bu bütçelerle birlikte gelen ödeneklerle harcamalarını yaparlar. Ödeneklerin kullanılması esnasında yapılan yatırımlardan kaynaklı atıl bir kapasite ortaya çıkmaktadır. Bu kapasitenin kullanılmasıyla satılabilecek herhangi bir mal veya hizmetin ortaya çıkması döner sermaye döngüsünün de ilk basamağını oluşturmaktadır. Bu atıl kapasitenin kullanılması kamu kurumlarının ekonomik gücünü daha da artıracak en önemli kaldıraçlardan birisidir. Bu nedenden dolayı kurumlara bağlı olarak kurulan ve işletilen döner sermaye işletmeleri ülke ekonomisinin vazgeçilmez gelir unsurları arasında sayılabilir¹⁶.

Döner sermaye işletmeleri elde ettikleri gelirleri kurumun her türlü ihtiyacı için harcayabilirler. Kurumda çalışan personele ait maaş ödemelerinden kurumun ihtiyacı olan her türlü mal ve malzemenin satın alınmasına kadar bu gelirler kullanılabilir. Bu nedenden dolayı devlet genel bütçeden ihtiyaçlarını döner sermaye gelirleriyle karşılayan bu kuruma artık ödenek göndermez ya da planlanandan daha az gönderir. Bu durumda devlet ihtiyaçlarını döner sermaye gelirleriyle karşılayan kurumlara göndermediği ödenekleri ülkenin başka ihtiyaçlarına başka yatırımlarına yönlendirmesi sağlanacaktır. Böylece devlet sadece vergi ve sair gelirlerden elde ettiği gelirlerin dışında kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanıldığı bir yapıya kavuşmuş olabilecektir.

Yukarıda izah edildiği üzere kamu bütçesine olan katkının dışında döner sermaye işletmeleri elde ettikleri gelirleri harcarken ortaya çıkan katma değerler nedeniyle devlete vergi ödemekle yükümlü hale gelmektedirler. Bu vergiler ülke genelinde hiçte küçümsenmeyecek oranlara ulaşmaktadır.

¹⁶ Hatice ENGÜR, Türkiye’de Kamu Döner Sermaye İşletmeleri Uygulaması (Kuruluşu, Kamu Ekonomisindeki Yeri, Devlet Bütçesi ve İlişkileri Açısından)

Kurumlar döner sermaye işletmelerinin gelirleriyle yöre insanının da faydalanabileceği birçok projeyi hayata geçirebilmektedir. Kurumların mali olarak iyileşmesi hem kendi hizmet kalitelerini artıracak hem de buldukları yöre insanına katkı sağlayacaktır.



VII. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ İLE İLGİLİ YAPILMIŞ BAZI ÇALIŞMALAR

Ülkemizde hemen hemen bütün kurumlarda döner sermaye faaliyetleri bulunmasına rağmen döner sermaye işletmeleri ile ilgili yayınlanmış çalışmalara sık rastlanamamaktadır. Ancak konuyla ilgili yapılan bazı çalışmalar bu alanda hem yöneticilere hem de bu hizmetin üretilmesinde katkısı olan personele birçok bilgiyi sunmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin oluşturulması ve bu işletmelerin yasal çizgi içerisinde geliştirilebilmesi için çok daha özgün fikirlere ihtiyaç duyulmaktadır.

Konuyla ilgili olarak “Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim¹⁷” isimli çalışmada Prof. Dr. Ahmet Arslan, ülkemizde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin çalışma prensipleriyle ilgili çok çarpıcı bilgileri okuyucuyla paylaşmıştır. Bu çalışma döner sermaye işletmelerinin sorumluluk alanlarını ve mali mevzuat yönünden hangi usullerle yönetileceğini anlatmaktadır.

Özhan ÇETİNKAYA'nın yaptığı “Türkiye’de Kamu İşletmeciliği ve Özelleştirme” isimli çalışmasında “Devlet anlayışında ve kamusal malların üretiminde kurumsal gelişmeler ile devlet işletmeciliğinin yeri iktisadi nitelikteki kamu kurumları ve yapıları¹⁸” konularını işleyerek konunun anlaşılmasına önemli katkılar sağladığı görülmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin en önemli işlemlerden biri olan muhasebe süreci ise “Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe¹⁹” isimli eserinde Muhasebat Baş Kontrolörü Ahmet ARSLAN tarafından okuyucuyla

¹⁷ Prof. Dr. Ahmet ARSLAN, Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim, 2013

¹⁸ Özhan ÇETİNKAYA, Türkiye’de Kamu İşletmeciliği ve Özelleştirme, 2012

¹⁹ Ahmet ARSLAN, Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe, 2013

paylaşılmıştır. Eserde Döner sermayeli işletmelerde “Bütçe Muhasebe Sistemi ve Süreci ile Görevliler, Yetki ve Sorumlulukları” konuları işlenmiştir.

“Tapu ve Kadastro İşlemlerinde Döner Sermaye²⁰” isimli eserde Hüseyin KOÇAK 1983 yılından günümüze kadar tapu ve kadastro kurumlarının döner sermaye işlemleri gerçekleştirdiğini ancak mevzuattan kaynaklı sıkıntıların günümüze kadar geldiğini yazmıştır.

2002 yılında yayınlanan “Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye İşletmeleri²¹” isimli kitapta Mustafa DENİZ, döner sermaye işletmelerinin tabii oldukları vergileri ve bu vergilerden kaynaklı sorumlulukları anlatmıştır.

Yükseköğretim Kurumlarında döner sermaye işletmelerinin kurulması ve mali işlemlerin nasıl düzenlenmesi gerektiği hakkında önemli konuların anlatıldığı bir çalışma ise “Üniversite İktisadi İşletmeleri (Kuruluşları, Faaliyetleri, Denetimleri)” isimli kitaptır. YÖK İç Denetçisi Suat AKSU’nun kaleme aldığı çalışma, üniversitelerde faaliyet gösteren iktisadi unsurların kuruluş ve faaliyetlerinde hangi işlemleri yerine getirmeleri gerektiği hususunda okuyucuya önemli bilgiler aktarmaktadır²².

²⁰ Hüseyin KOÇAK, Tapu ve Kadastro İşlemlerinde Döner Sermaye, 2013

²¹ Mustafa DENİZ, Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye İşletmeleri, 2002

²² Suat AKSU, YÖK İç Denetçi, Üniversite İktisadi İşletmeleri (Kuruluşları Faaliyetleri Denetimi), Kasım 2014, Ankara

VIII. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURULMASINDA VE İŞLETİLMESİNDEKİ KANUNİ DAYANAKLAR

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine istinaden hazırlanan “Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin” birinci maddesi gereğince; üniversitelerin eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama birimleri ile yükseköğretim üst kuruluşlarında kendi faaliyet alanları kapsamında bulunmak ve Maliye Bakanlığının olumlu görüşü alınmak suretiyle 2547 sayılı Kanunun 58 inci maddesi ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde döner sermaye işletmeleri kurulabilir.²³

Döner sermayeli işletmeler genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulabilir²⁴. Bu işletmeler bağlı oldukları kurumlara çok daha serbest harcama alanı tanıdığı için ve sağladıkları çeşitli kolaylıklardan dolayı kurumlar tarafından özellikle kurulmaları ve işletilmeleri desteklenmektedir.

Döner sermaye işletmesini kurmak isteyen üniversite yönetimi öncelikle kendi yönetim kurulu kararıyla işletmenin kurulmasına karar vermektedir. Üniversite yönetim kurulunun alacağı kararın ardından Resmi Gazete de yayınlanmak üzere üniversiteye ait döner sermaye işletmesi yönetmeliği hazırlanır ve üniversite senatosunda bu yönetmelik kabul edilir. Kabul edilen bu yönetmelik Yükseköğretim Kurumuna, Maliye Bakanlığına ve Sayıştay'a gönderilir. Uygun bulunan yönetmelik Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme Başkanlığına gönderilir. Yönetmelik burada incelendikten sonra ilgili kanunlara uygunluğu tespit edilir ve Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe girer.

²³ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde 58

²⁴ Sergül TÜRKHAN, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi, 2009

Yayınlanan bu yönetmelik ve alınan kararlar Maliye Bakanlığına bildirilir. Maliye Bakanlığı tarafından işletmenin kuruluşuyla ilgili işlemler gerçekleştirilir.

Yürürlüğe giren yönetmelikle birlikte üniversite döner sermaye işletme müdürlüğü faaliyetlerine başlar. İlk yapılacak iş ve işlemlerin başında saymanlığın kurulması gelir. Çünkü yapılacak her mali işlemin kayıt altına alınması yani muhasebeleştirilmesi gerekir.

Saymanlık kurulum işlemlerinin ardından işletme, ilgili vergi dairesine müracaat ederek işyeri yoklaması yaptırır, vergi numarası alır ve hangi vergilerin sorumlusu, hangi vergilerinde mükellefi olduğunu tescil ettirerek vergi dairesiyle ilgili müracaat işlemlerini bitirir.

Elde edilen gelirlerin toplanacağı ve ödemelerin yapılacağı kamu bankası döner sermaye harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi arasında müşterek tespit edilir²⁵.

1. Bu bankada bir hesap ya da işletme sayısı kadar hesap açılabilir.
2. Bu hesapların kontrolü saymanlığın kontrolündedir.
3. Gelir ve gidere ait kontroller, ödemeler, ancak saymanın talimatı doğrultusunda banka tarafından yerine getirilebilir.
4. Sayman dışında başka hiç kimse bu işletmelerin hesaplarının bulunduğu bankaya ödeme emri namıyla talimat verememektedir.

Vergi dairesi ile ilgili işlemlerin ardından gelirlerin kayıt altına alınmasının ilk aşaması olan fatura basımına geçilir. Maliye ile anlaşmalı herhangi bir matbaa fatura basım işlemini tamamlar. Basılan faturalar tek tek numaralandırılmıştır. Bu faturaların sıra ve seri numarası tektir. Basılan bu faturaları itina ile korumak gerekir. İşletme fatura düzenlerken hata yapsa bile iptal edilen fatura saklanmak zorundadır. Basılan faturaların en az üç suret olması

²⁵ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

gerekmektedir. İlk nüsha müşteri için, ikinci nüsha işletme arşivi için, üçüncü nüsha ise saymanlık birimine verilmek üzere kullanılır.

Aşağıda, fatura düzenlenmesiyle ilgili daha detaylı açıklamalar yapılacaktır.

İşletme nakit satış yaparak işlemlerini gerçekleştirecekse yazar kasa satın alınmalıdır²⁶. 3100 Sayılı, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun, 69 ve 70 numaralı Genel Tebliği ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 426 ve 427 seri numaralı genel tebliğleri oluşan yeni nesil ödeme kaydedici cihazlar; dar anlamda faaliyetlerinde seyyar EFT-POS cihazı kullananlara 01.10.2013 tarihinden itibaren EFT-POS özelliği olan yeni nesil ödeme kaydedici cihazları (ÖKC) kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Yasal düzenleme kademeli bir geçiş öngörmüş ve işletmeler bu kademeli geçişle birlikte yazar kasa ve pos makinelerinin birleştiği cihazları kullanmaya başlamıştır²⁷. Özel sektör işletmeleri gibi döner sermaye işletmeleri de bu ödeme kaydedici cihazları kullanabilirler.

Yazar Kasa (Ödeme Kaydedici Cihaz) ruhsatıyla birlikte muhafaza edilmelidir. Yazar kasa kullanımı önemli mali sorumlulukların olduğu bir süreçtir. Yazar Kasa işlemleri, gün sonunda bir rapor alınarak sonlandırılmalıdır. Gün sonu raporları kesilen alındı belgesi ile Muhasebe İşlem Fişine bağlanarak Saymanlık Veznesine teslim edilir.

Kredi kartı ile satış yapılmasına imkân veren POS makinesi ise hesapların takip edildiği kamu bankasından temin edilebilir. POS cihazı ile ilgili sözleşme metni işletme, saymanlık ve banka arasında imza edilmelidir. Özellikle POS

²⁶ 3100 Sayılı, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun

²⁷ Dr. Adem Utku ÇAKIL, Yeni Nesil Yazar Kasa Uygulaması, <http://www.alomaliye.com/2013/09/24/nedir-bu-yeni-nesil-yazar-kasa-uygulamasi-dr-adem-utku-cakil-smmm/> 24 Eylül 2013

makinesinden yapılan kredi kartı ödemelerinin kaç gün içerisinde döner sermaye hesaplarına aktarılacağı hususu yazılı sözleşme altına alınmalıdır.

İşletme, kamu kurumlarının satın alma usul ve esaslarının belirlendiği kanun olan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa tabiidir. Bu kanun hükümlerinin uygulanabildiği platform olan EKAP sistemine Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün kayıt yaptırması gerekmektedir.

İşletmelerin kurulmasında bir diğer önemli unsur ise işletmede mali evrakların düzenlenmesinde kullanılan mührün Darphane Genel Müdürlüğünde basımıdır. Ön Ödeme Usul ve Esasları hükümlerine göre kullanılacak kredi ile bu kurumdan mühür temin edilmesi gerekmektedir.

Döner Sermaye İşletmelerinin kurulmasına dayanak teşkil eden mevzuat Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesi ve bu maddeye dayanılarak hazırlanmış yönetmeliklerdir. Bu yönetmelikler üniversitede kurulacak döner sermaye işletmelerinin kurulum, çalışma ve tasfiye işlemlerini idari ve mali yönden düzenler. Böylece devlet asli işlerinin yanı sıra ekonomik faaliyetlerde bulunarak fazla kapasitesini de değerlendireceği bir alan ile ilgili düzenleme yapmış olur.²⁸ Ayrıca devletin bu atıl kapasitesinin yönetilmesinde uygulanacak usul ve esasları belirleyen çeşitli yönetmelikler de yayınlanmıştır. Kısaca bu yönetmeliklerin neler olduğu ve kapsamı hakkında bilgiler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

1. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik
2. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği
3. Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

²⁸ Erdal YILMAZ, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Bilim Dalı, Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Durumlar ve Mali Tablolara Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, 2004

4. Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği
5. Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Ek Ödeme Dağıtım Yönergesi

Son iki yönetmelik kurumların kendi yönetim kurulu kararlarıyla çıkardıkları yönetmeliklerdir.

A. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik²⁹

Bu yönetmelik üniversitelerde faaliyet gösterecek olan Döner Sermaye İşletmelerinin hangi yasal zeminde kurulacağı ve kimler tarafından hangi usullerle yönetileceğini anlatılmaktadır. Yönetmelikte eksiklikler bulunmasına rağmen yükseköğretim kurumlarında bu yönetmelik doğrultusunda döner sermaye işletmeleri kurulmaktadır.

B. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği³⁰

Bu yönetmeliğin amacı döner sermayeli işletmelerin elde ettiği gelirlerin, yaptıkları harcamaların, ürettikleri ve satın aldıkları mal ve malzemelerin, mevcut stoklardan yapılan tüketimlerin kayıt altına alınmasını sağlayacak usul ve esasları belirlemektir. Döner sermayeli işletmelerin, gayri safi gelir, hazineye aktarılan pay ve karlılık gibi konularda ülke ekonomisinde önemli bir büyüklüğe ulaştığı görülmektedir³¹. Bu büyüklükteki ekonomik yapıların titizlikle hazırlanmış mali yöntemlerle idare edilmesi gerekmektedir. Bu

²⁹ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

³⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği

³¹ Sinem ÇALIŞGAN ARANMAZ, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Bütçe Yönetim Sistemi ve Hacettepe Üniversitesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, 2005

yönetmelik, tek düzen hesap planına göre muhasebe kayıtlarının tutulacağını, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesapların takip edileceği hususlarını anlatmaktadır. Özellikle bu işletmelerin tek düzen muhasebe hesap planını kullanırken bu hesap planının nasıl uygulanacağı, önemi ve uygulama ayrıntıları birçok çalışmada ayrıntılarıyla anlatılmıştır.³² İşletmeler elde ettikleri gelirler için bağlı buldukları saymanlığa gönderilmek üzere;

1. Muhasebe İşlem Fişi (MİF) düzenlenir (Ek 1). Muhasebe İşlem Fişi 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanununun 33. Maddesine göre hazırlanmış olan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde belirtilen şekil şartlar doğrultusunda oluşturulmalıdır. Oluşturulacak bu belgeye ait örnek ekler kısmında yer almaktadır³³.
2. Yönetmelik doğrultusunda işletmenin yapacağı ödemeler için Ödeme Emri Belgesi³⁴ düzenlenir (Ek 2). Üç nüsha olarak düzenlenen ödeme emri belgelerinin iki nüshası kanıtlayıcı belgelerle birlikte saymanlık birimine verilir. Saymanlık birimi bu belgelerden birini kendi arşivinde saklar, diğerini ise Sayıştay'a gönderir. Kalan üçüncü nüshayı ise işletme kendi arşiv dosyasında saklar. Kanıtlayıcı belgeler, yapılan harcamanın bütçe uygulamaları gereği, belirlenmiş usul ve esaslar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını, yetkili merciler tarafından düzenlenip düzenlenmediğini belirleyen belgelerdir. Aşağıda ödeme emri belgelerine bağlanacak kanıtlayıcı belgelerin neler olacağıyla ilgili liste yer almaktadır³⁵.

³² Burcu KÖROĞLU, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Bölümü, Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması, 2011

³³ Ek 1 Muhasebe İşlem Fişi

³⁴ Ek 2 Ödeme Emri Belgesi

³⁵ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

a. Kesin ödemelerde;

Döner sermaye bütçesinden nakit olarak ya da mahsup işlemi ile yapılacak ödemelerde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği içerisinde yer alan Ek 1 formu olan Ödeme Emri Belgesine yönetmelikte belirtilen kanıtlayıcı belgeler eklenir.

b. Ön ödemelerde;

1. Avans veya kredi suretiyle yapılacak ön ödemelerde,
 - a. Harcama talimatı, ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi,
 - b. Gereken hallerde kredi izin yazısı;
2. Mevzuatları gereği yüklenicilere verilecek avanslarda,
 - a. Harcama talimatı, ihale mevzuatına göre yapılacak alımlarda onay belgesi,
 - b. Avans teminatına ilişkin alındının onaylı örneği,
 - c. Gereken hallerde Bakanlığın uygun görüş yazısı veya üst yöneticinin kararı,

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde ekli bulunan 2 Sayılı matbu form Muhasebe İşlem Fişine kanıtlayıcı belge olarak bağlanır.

Yönetmelikte anlatıldığı üzere “Ödeme belgesinin birinci nüshasına, kanıtlayıcı belgelerin aslı veya yasal bir sebeple aslı temin edilemeyenlerin onaylı suretleri bağlanır. Fatura ve taşınır işlem fişinin asıllarının bağlanması esas alınmaktadır. Ancak, kaybolma, yırtılma, yanma gibi mücbir sebeplerle aslının temin edilemediği hallerde, fatura ve/veya taşınır işlem fişinin onaylı örnekleri bağlanmak suretiyle ödeme yapılabilir. Onaylı suretlerin, onaylayan ilgili birim yetkilisinin adı, soyadı, unvanı, imzası ve resmi mühür ile onay tarihini taşıması gerekir.

Elektronik ortamda oluşturulan ortak bir veri tabanından yararlanmak suretiyle yapılacak harcamalarda, veri giriş işlemleri

gerçekleştirme görevi sayıldığından, ödeme belgesine ayrıca bu verileri kanıtlayıcı belge bağlanmaz.”

İşletmelerin edindikleri mal ve malzemeler bu yönetmelik hükümlerine göre takip edildiği için 150’li hesaplar olarak adlandırılan tüketime dayalı İlk Madde ve Malzemelerin hem ambarlara alınmasında hem de tüketimlerinde Muhasebe İşlem Fişleri düzenlenerek kayıtlar yapılabilir. 253, 254 ve 255’li hesaplarda da durum aynıdır. Demirbaşların ambarlara alınması, amortismanlarının hesaplanması ve hurdaya ayrılması da yine bu yönetmelik hükümleri doğrultusunda hazırlanacak Muhasebe İşlem Fişleri vasıtasıyla yapılabilmektedir.

C. Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik³⁶:

Bu yönetmeliğin amacı, üniversitelerde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerden, maliyetlerin ve yasal kesintilerin düşülmesinden sonra kalan tutardan bu gelirin elde edilmesine katkı sağlayan öğretim elemanlarına ve diğer personellere ek ödemenin nasıl yapılacağını anlatmaktır. Katkı payı ödemesi, eğitim ve öğretim faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirin yasal kesintiler yapıldıktan sonra, gelire katkısı olan personele yapılan ödemeler olduğu şeklinde açıklanabilir. İşletmeler gelire katkısı olan personellere elde ettikleri kârlardan ek ödeme yaparlar. Bu yönetmelik ek ödemelerin hangi unvanlı personele hangi oranlarda yapılacağı hususlarına açıklık getirmektedir. Bu yönetmelikte üniversite yönetim kurulu kararıyla düzenlenmesi muhtemel yönergelerin hazırlanmasına da olanak tanınmıştır. Elde edilen gelirin dağıtılması zor ve karmaşık bir süreçtir. Gerçekten hak edenin hakkını

³⁶ Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

alabileceği bir zemin oluşturulmaya çalışılmaktadır. Mesai içi, mesai dışı kavramlarının sıkça kullanıldığı hesaplamalarda öğretim elemanlarının unvanları ve alabilecekleri tavan ve taban tutarları belirlenmektedir. Ayrıca bu yönetmelikte hangi personelin bu ödemelerden faydalanamayacağı da ayrıntılı olarak anlatılmıştır³⁷.

D. Üniversite Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği³⁸

Her üniversite, döner sermaye işletmesini kurmaya, hangi alanlarda faaliyet göstereceğini belirlemekle başlamalıdır. Bu da döner sermaye işletmesi kuracak üniversitenin kendi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliğini yayınlaması anlamına gelmektedir. Bu yönetmelikler hazırlanırken iktisadi işletme mantığıyla hareket edilmemelidir. Kurumun mevcut bölümleri doğrultusunda öğretim elemanları ve öğrencilerin katkılarına dayanarak işletmeler kurulur ve hangi işlerin yapılacağı hususunda yönetmelik hazırlanır.

E. Üniversite Döner Sermaye İşletmesi Ek Ödeme Dağıtım Yönergesi³⁹

Bu tür bir yönergenin oluşturulmasında ki temel amaç her üniversitenin farklı alanlarda yaptığı çalışmalar neticesinde elde edilen gelirin dağıtılmasıdır. Zorluk ve kolaylık derecesi, öğretim elemanı ve diğer personellerin katkıları gibi oldukça karmaşık bir yapının bulunduğu ek ödeme dağıtım tablosunu hazırlamak oldukça güç bir iştir. Bu zor tabloyu daha basit ve daha adil bir düzene getirebilmek için kurumlar yeni oranların ve kuralların belirlendiği yönergeler hazırlayabilirler.

³⁷ Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

³⁸ Üniversite Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği

³⁹ Üniversite Döner Sermaye İşletmesi Ek Ödeme Dağıtım Yönergesi

Yukarıda, kısaca bahsedilen kanun ve yönetmelikler doğrultusunda bir işletme ancak kuruluş faaliyetlerini yerine getirmiş olacaktır. Temel işlemlere ait yukarıdaki mevzuatın dışında aşağıda anlatılan kanun ve yönetmeliklerinde kullanılması gerekmektedir. Asli görevi eğitim ve öğretim faaliyetleri olan üniversiteler döner sermaye işletmelerinin varlığıyla birlikte ticaret yapan kurumlar haline gelmektedir. Ancak serbest piyasadaki kurallar ile döner sermaye işletmelerinin tabii olduğu kuralların birbirlerinden oldukça farklı olduğu görülmektedir. Bu farklılıklar döner sermaye işletmelerinin serbest piyasa koşullarında rekabet edebilmesini ciddi anlamda etkilemektedir. Bu duruma en iyi örnek satın alma koşullarının irdelendiği aşağıdaki örnek olacaktır (bkz 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu).

Örnek 1

Döner Sermaye İşletmeleri satın alma işlemleri yönünden 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa tabii kurumlardır. Mevzuat olarak Kamu İhale Kanunu doğrultusunda mal ve hizmet alımı yapmaları gerekir.

Erzincan Üniversitesinde faaliyet göstermiş olan Turizm Ve Otelcilik Meslek Yüksekokulu Eğitim ve Uygulama Alanı olan Sosyal Tesisler bu kanun hükümlerinin uygulanmasındaki güçlükler nedeniyle kapatılmış, kapatılmak zorunda kalmış bir döner sermaye işletmesidir. Bu tesislerde kafeterya ve toplu yemek hizmetleriyle birlikte restoran hizmetleri verilmiştir.

Verilen hizmetlerin gereği olarak toplu gıda ve tüketim malzemeleri satın alma ihtiyacı bulunmaktaydı. Bu ihtiyaç malzemelerinin satın alma süreçleri Kamu İhale Kanununun 22. Maddesi (Doğrudan Temin) veya 18. Maddesi (Açık İhale) kullanılarak yapıldığı için uzun ve zahmetli bir süreç olarak işletmenin karşısına çıkmıştır. İki gün içerisinde temin edilebilecek mal ve malzemeler yaklaşık 2 ay gibi bir sürede işletmenin ambarına girmiştir. Bu durum satın alımı yapılan ürünlerin (özellikle gıda ürünleri) fiyatlarının çok yüksek olmasına neden olmuştur. Mart ayında ihalesi yapılan ve takip eden 6 ay için geçerli olacak fiyatlar, ihalede alınan ürünler için yaz ayları gelmesine rağmen hala kış fiyatlarından işletmeye verilmiştir. Domatesin kilosu mart ayında 4 TL iken ihalenin geçerlilik süresi olan 6 ay boyunca hiçbir fiyat indirimine girmeden Ağustos sonuna kadar hala 4 TL den işletmeye verilmiştir. Bu durum maliyetleri yüksek bir hizmet ortaya çıkarmış, rekabeti ciddi anlamda engellemiştir.

Oysa serbest piyasada aynı sektörde faaliyet gösteren özel sektör firmaları her satın alma kolaylığından faydalanabilmektedir. Bu durum özel sektör işletmesinin rekabet koşullarını daha da kolaylaştırmaktadır.

Yukarıda anlatıldığı üzere, rekabet koşullarının eşit olmaması nedeniyle bu döner sermaye işletmesi, kendisine uymayan mevzuat nedeniyle zarar etmemek için kapatılmak zorunda kalmıştır.

Örnek 2

Borçlarını mali güçlükler nedeniyle ödeyemeyen hastane işletmeleri yaptıkları ihalelerde yüklenici firmalara 1 yıl veya daha fazla bir sürede ödeme yapmaktadırlar.⁴⁰ Bu durumda ihaleye giren firmalar ücretlerini geç alacakları için ihale konusu mal ve malzemenin fiyatını piyasa fiyatının üzerinde teklif etmektedirler. Bu sebepten dolayı hastane işletmesi ihtiyaç duyduğu malzemeyi piyasa fiyatının çok üstünde temin etmek zorunda kalmaktadır. İşletmenin zaten zor olan finansman gücü bu nedenlerden dolayı iyice zayıflayarak işletmeyi içinden çıkılmaz bir mali noktaya doğru sürüklemektedir.

⁴⁰ Prof. Dr. Asaf VAROL, Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 1, 8

IX. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN TABİİ OLDUĞU DİĞER MEVZUAT

A. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Hem Özel Bütçelerin hem de Katma Bütçelerin tabii olduğu kanundur. Kamu kurumları bu kanun hükümleri doğrultusunda kendilerine tahsis edilen ödenekleri harcamakla yükümlüdürler. Bu kanunun amacı kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayabilmek için bütçelerin oluşturulmasına dayanak sağlamaktır.⁴¹

Döner sermaye işletmeleri mali hususlarda işlem tesis etmeden önce gerçekleştirilecek işlemlerin öncelikle 5018 Sayılı Kanuna, eklerine ve bu kanuna göre hazırlanmış yönetmeliklere uygun olup olmadığına bakmaları gerekir. Özellikle kamu maliyesinin hangi usul ve esaslarda kontrol altına alınacağını bu kanun hükümlerinin uygulanmasıyla mümkündür. Bu kanun özellikle işletmelerin mali saydamlığını, hesap verme sorumluluğunu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeyi detaylı olarak anlatmaktadır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini almasıyla birlikte Harcama Yetkilisi ve Gerçekleştirme Görevlisi tanımları yeniden düzenlenmiştir. İşletmelerin, özellikle işlemlerini yerine getirirken harcama yetkilisinin kim olacağını ve bu yetkilerin hangi usul ve esaslarda devredilebileceğini düzenlemeleri gerekmektedir. Aksi takdirde bu kanun hükümlerine uyulmadığı için yetkisiz ödeme ortaya çıkmakta ve çalışanlar için cezai müeyyideler uygulanması gündeme gelebilmektedir.

Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte kurumların tabii oldukları bütçe türleri de yeniden tanımlanmıştır. Özellikle döner sermaye işletmelerinin tabii oldukları bütçe üniversitelerin içerisinde bulunduğu özel bütçeye bağlı döner sermaye bütçesidir. Döner sermaye gelirleri üniversitelerin öz gelir gurubunda yer almaktadır. Bu nedenden dolayı

⁴¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

mali yıl içerisinde harcanamayan gelirler bir sonraki yılın bütçesine devredilir. İşletmeler yine bu kanun doğrultusunda yılsonu itibariyle önceki cari yıla ait faaliyet raporları düzenlemek zorundadır. Ayrıca cari yılı bitiren işletmeler muhasebe birimleri aracılığıyla Muhasebe Kesin Hesabını hazırlatarak Sayıştay'a gönderirler⁴².

Kanunda ayrıca muhasebe yetkililerin kim olacağı, yetki ve sorumluluklarının neler olacağı da anlatılmaktadır. İşletmelerin dikkat edeceği önemli unsurlardan biri de hangi görevlere kimlerin getirilebileceği ve işlemlerin kimler tarafından yapılacağıdır. Bazı durumlarda işletmenin yapacağı işlerle saymanlık personelinin yapması gereken iş ve işlemler birbirine karışabilmektedir. Bu problemin ortaya çıkmaması için bu kanun ve bu kanuna dayanılarak hazırlanmış yönetmeliklere riayet edilerek yetki ve görev karmaşasının yaşanmaması sağlanmalıdır.

Döner sermaye işletmeleri Sayıştay denetimine tabiidir. Sayıştay hangi bir zamanda işletmeye ait tüm evrak ve belgeleri incelemeye yetkilidir.

B. Taşınır Mal Yönetmeliği

5018 Sayılı Kanununun 44. Maddesine dayanılarak hazırlanmıştır. Kamuya ait mal ve malzemelerin hangi koşullarda ve hangi belgelerle muhafaza edileceğini, nasıl devir yapılacağını ve hurdaya ayrılacağını veya nasıl imha edileceğini ayrıntılarıyla anlatan yönetmeliktir.⁴³ Ayrıca bu yönetmelikte kimlerin Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi olabileceğini ve kimlerin ambarlardan sorumlu olduğu anlatılmaktadır. Yönetmelikte kaynağına ve edinme yöntemine bakılmaksızın kamu kaynaklarının nasıl kayıt altına alınacağıyla ilgili hükümler bulunmaktadır. Harcama

⁴² 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

⁴³ Taşınır Mal Yönetmeliği

Yetkilileri taşınırın, istiflenmesi, korunması, onarılması, amortismanlarının ayrılması, devredilmesi, hurdaya ayrılması hususlarında birinci derece sorumludurlar. Harcama yetkilileri taşınır malların sorumluluğu uhdelelerinde kalmak şartıyla Taşınır Kayıt Yetkilisi görevlendirebilirler. Taşınır kayıt kontrol yetkilileri cari yıl içerisinde kurumda bulunan mal veya sonradan gelen mal ve malzemeleri kayıt altına alırlar. Yılsonu itibariyle Taşınır Kayıt Yönetim Dönemi Hesabını hazırlayarak Harcama Yetkilisine sunarlar. Hazırlanan Taşınır Yönetim Dönemi Hesabı işletme tarafından Sayıştay'a gönderilir. Sayıştay'a gönderilmesi zorunlu olan bir diğer cetvel ise görevlendirilen Taşınır Kayıt Kontrol Yetkililerine ait bilgilerin bulunduğu cetvel ve ambar sayılarıdır.

C. Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 33. Maddesine göre kamu kurum ve kuruluşlarında harcamaya esas belgelerin neler olacağı, bu ödeme evraklarına hangi kanıtlayıcı belgelerin ekleneceği ve bu belgelerin hangi matbu formlardan oluşacağı anlatıldığı yönetmeliktir.⁴⁴ İşletmeler faaliyetlerine başlamadan önce Ödeme Emri Belgesini ve Muhasebe İşlem Fişi belgesini olası maddi hatalara karşı incelemelidirler. Çünkü bu matbu formlar birçok ayrıntıyı içermektedir. Çalışmanın sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak anlatılacak olan bu belgelerin düzenlenmesine azami önem gösterilmesi gerekmektedir.

D. Harcırah Kanunu

Kamu görevlilerinin başka bir görev mahalline – memuriyet mahallinin değişmesi- veya eğitim gibi sair nedenlerle görevlendirildiklerinde alacakları yolluk ve yevmiyelere ilişkin 6245 Sayılı Kanundur.⁴⁵ Kanun metni incelendiğinde kimlere harcırah

⁴⁴ Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği

⁴⁵ 6245 Sayılı Harcırah Kanunu

ödeneceğiyle ilgili detaylar ayrıntılarıyla görülecektir. Harcıraha ait yol hesaplamaları, günlüklerin ne kadar olacağı hangi aile fertlerinin ne kadar ücret alacağı hususları bu kanunda anlatılmaktadır. Özellikle bu kanunda dikkat edilmesi gereken husus “Hilafı Hakikat Beyanname” vermemektir. Çünkü hilafı hakikat beyanname veren personel için öngörülen cezalar çok ağırdır. Kanunun 60. Maddesinde düzenlendiği üzere gerçek dışı beyanname veren personel için; “Bu kanuna göre tahakkuk edecek, istihkakın miktarını artıracak şekilde-maddi hatalar hariç-hilafı hakikat beyanname verenler hakkında, mensup oldukları kurumların inzibat, memurin, müdürler komisyonları gibi yetkili heyet ve makamlarının kararı ile ve işlenen suçun mahiyet ve şümulüne göre rütbe veya sınıf tanzili veya ihraç cezalarından her hangi biri tatbik olunur ve bu gibilerin bu suretle aldıkları fazla harcırah, Devlet özel idare ve belediyelerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanununa göre ve bu kanuna tabi diğer kurumlarca da umumi hükümlere tevfikân tahsil olunur. Suçlu hakkında idarece ittihaz olunan inzibati kararlar cezai takibata mani olmayıp bu gibiler hakkında ayrıca hukuku amme davası ikame ve kanuni takibat icra olunur” hükmü uygulanır.

E. Vergi Usul Kanunu

Vergiye esas unsurların oluştuğu durumlarda vergi sorumlusunu, vergi mükellefini beyanname verme sorumluluğunu ve verginin ödenmesini anlatan 213 Sayılı Kanundur.⁴⁶ Tarh, tahakkuk ve tahsilâta dair düzenlemeler bu kanunda düzenlenmiştir. Döner sermaye işletmelerinin hangi durumlarda vergi sorumlusu ve hangi durumlarda vergi mükellefi oldukları hususları aşağıda ayrıntılı olarak ayrıca anlatılacaktır.⁴⁷

⁴⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

⁴⁷ Suat AKSU, Döner Sermaye İşletmelerinin; Damga Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Sorumlulukları ve Sorumlular,

F. Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu mal veya hizmet alımlarında devletin alması gereken vergiyi kimin tahsil edeceğini, kimin beyan edeceğini ve kimin ödeme yapacağını anlatmaktadır. Mahsuplaşmanın nasıl yapılacağı hususunda detaylı tanımlar bulunur. Döner sermaye işletmelerinin gerçekleştirecekleri işlemler neticesinde verginin konusunu oluşturan İndirilecek KDV, Hesaplanan KDV ve Devreden KDV detaylı olarak bu kanunda anlatılmıştır.⁴⁸

G. Tevkifat Kanunu

25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9. maddesinin birinci ve 29. maddesinin dördüncü fıkraları ile 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde, KDV’de tevkifat uygulamasına ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar uygulanmaya başlanmıştır. Devletin vergi mahsuplaşmasına girmeden alım satım konu mal ve hizmetten doğrudan alınacak verginin hesaplamasına dair çıkarılmış bir kanundur.⁴⁹ Kısaca teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla kesilip, beyan edilerek ödenmesidir.

<http://www.idari.adu.edu.tr/donersermaye/webfolders/files/Doner%20sermaye%20vergi%20sunusu.pdf>, 2015

⁴⁸ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

⁴⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

H. Damga Vergisi Kanunu

Değerli kâğıtların düzenlenmesi hususunda devletin alacağı verginin düzenlendiği 488 Sayılı Kanundur.⁵⁰ Son yıllarda teknolojiye gelişmeler nedeniyle elektronik imzalar veya elektronik ortamda düzenlenen mali içerikli evraklardan da bu vergi kesintisi yapılmaktadır. Döner sermaye işletmeleri 488 Sayılı Kanun hükümleri doğrultusunda Damga Vergisinden muaftırlar. Ancak yapılan işlemler neticesinde tahsil ettiği veya kesintisini yaptığı damga vergisini vergi sorumlusu olarak her ay düzenli olarak vergi dairesine beyanname vererek ödemek zorundadır.

İ. Gelir Vergisi Kanunu (Muhtasar)

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa dayanılarak toplanan vergidir. İster maaş karşılığı çalışılsın isterse gayrimenkul geliri olsun, devlet elde edilen gelirlerden gelir vergisi kesintisi yapmaktadır. Özellikle bu konu döner sermaye işletmelerinde “Muhtasar Vergi” başlığı altında incelenir. Döner Sermaye İşletmelerinin sıkça başvurduğu önemli bir kanundur.⁵¹ Kanun hükümleri gerçek kişilerden alınan vergiyi düzenlemektedir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelirlerden alınan vergidir.

J. Kurumlar Vergisi Kanunu

İşletmelerin faaliyetleri neticesinde yılsonuna kadar elde ettiği kârlardan % 20 oranında kesilen verginin anlatıldığı kanundur.⁵² Döner Sermaye İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefi olup olamayacakları yönünde birçok ihtilaf bulunmaktadır. Aşağıda hangi tür işletmelerin Kurumlar Vergisi Mükellefi olacağıyla ilgili 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. Maddesi açıklama yapmıştır.

⁵⁰ 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

⁵¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

⁵² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a. Sermaye şirketleri
- b. Kooperatifler
- c. İktisadî kamu kuruluşları
- d. Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- e. İş ortaklıkları

Vergi mevzuatına dair yapılacak açıklamalarda bu konu daha detaylı olarak işlenecektir.

K. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

6183 Sayılı Kanundur. Kamu alacaklarının, yersiz yapılan ödemelerin hangi usullerle geri alınacağını,⁵³ özellikle para cezalarının tahsilâtında belirlenecek yöntemleri anlatır. Ayrıca bu kanunda yer almayan ancak Türk Ceza Kanunlarında bulunan diğer hükümler saklıdır. Bu kanun hükümleri doğrultusunda döner sermaye işletmelerinin dikkat etmesi gereken hususlar ise şöyle izah edilebilir. Satın almalar neticesinde hak sahiplerine yapılacak ödemelerde fazla ödeme gerçekleştiğinde, döner sermaye katkı payı ödemelerinde fazla ödeme gerçekleştiğinde veya yapılacak diğer herhangi bir ödemede bu kanun hükümleri doğrultusunda fazla ödeme yapılan kurum veya kişiden fazlaya esas tutar bu kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Tahsilât muhakkak fazla ödeme yapılan tarafa yazılı bildirimle yapılmalıdır. Fazla ödeme alan tarafın ödeme yapmak istememesi halinde üniversite hukuk müşavirliğinin yazısıyla ihtar gönderilmeli, bu ihtara da yanıt verilmemesi halinde icra hükümleriyle birlikte tahsilât yoluna gidilmelidir. Oldukça sık rastlanabilecek bir durum olan fazla ödemelerin geri alınmasını gerçekleştirebilmek için işletmelerin bu kanun hükümlerini uygulaması gerekmektedir.

⁵³ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

L. Kefalet Kanunu

2489 Sayılı Kefalet Kanunu, değerli evrak düzenlemekle sorumlu personellerden Kefalet Sandığına kesilecek ücretlerin düzenlendiği kanundur.⁵⁴ Ayrıca bu kanuna dayanılarak Kefalet Sandıkları kurulmuştur. Kefalet tabii olan personellerden kesilen ücretler bu sandıklarda toplanmaktadır. Kefalet sorumluluğu ortadan kalkan personellerin kesinti ödemeleri yine kesinti yapılan hak sahiplerine bu sandıklardan ödenmektedir. İşletmelerde taşınır kayıt kontrol yetkilileri, veznedar ve mutemetlerden kefalet kesintisi yapılmaktadır. Bu tür görevlere getirilen çalışanların maaş birimlerine kefalet kesintisi yapılması gerektiği bildirilmelidir. Zira kefalet kesintisi yapılmamasına neden olan memurlardan ceza olarak maaşlarından kesinti yapılmaktadır.

M. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

Kamu kurumlarının hangi usul ve esaslarla kendilerine tahsis edilen btcelerinden karşılanmak Şartıyla mal ve hizmet alımını nasıl yapacaklarının anlatıldığı kanundur.⁵⁵ Bu kanun doğrultusunda Kamu İhale Kurumu kurulmuştur. Bu kurumun amacı olası problemlerin üzümünde idare ve yüklenici firmalar arasındaki ihtilafli durumları ortadan kaldırmaktır. Ayrıca bu kanuna dayanak alarak EKAP isimli Elektronik Kamu Alımları Platformu isimli bir yazılım geliştirilmiştir. Bu kanuna tabii kurumlar EKAP programını kullanarak satın alma işlemlerini yaparlar. Bu nedenden dolayı yeni kurulan işletmelerin EKAP programına kayıt yaptırılmaları gerekmektedir.

N. 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

Bu kanunun amacı 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu doğrultusunda satın alımı gerçekleşen mal ve hizmetlerin ihale sonucunda bir sözleşmeye

⁵⁴ 2489 Sayılı Kefalet Kanunu

⁵⁵ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

bağlanarak resmîyet kazandırılmasıdır.⁵⁶ Sözleşmesi olmayan ihale hükümsüz kalır ve iptal edilir. Bu nedenden dolayı yapılan ihaleler sonucunda taraflar arasında sözleşme imzalanmaktadır.

O. Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 Sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanununun 35. Maddesine dayanılarak hazırlanan yönetmeliktir. Kamu personelinin satın almayla görevlendirildiği mal ve hizmeti veya alacağı eğitim, yolculuk v.b. gibi unsurların yerine getirilebilmesi için kanunda yasal sınırları belirtilen tutarlar anlatılmaktadır. Ön ödeme Usul ve Esasları doğrultusunda dikkat edilmesi gereken önemli bir husus ise alınan avansın en geç 30 gün içerisinde harcamayı kanıtlayıcı evraklarıyla birlikte muhasebe birimine teslim edilmesidir. Avanslar mutemetler eliyle kullanılmaktadır. Harcama Yetkilisi Mutemedi olarak anılan mutemetler kendilerine ödenen bu parayı satın alımın yapıldığı hak sahiplerine ödemekle yükümlüdür. Bazı işlemlerde 30 günlük avans süresi yeterli olmayabilir bu durumlarda kredi adı altında 3 aylık süreyle ön ödeme yapılmaktadır. Kredilerde ödenebilecek parasal üst limit daha yüksektir. İşletmeler özellikle avans veya kredi kullandıklarında yasal süre sınırlarına dikkat etmelidirler. Mutemetlerin zamanında kapatmadığı avanslar kendilerinden faizi ile geri alınmaktadır. Kullanılan kredilerde de bu durum aynıdır. Ayrıca ekli cetvellerde her yıl yeniden düzenlenen tutarların üzerinde avans veya kredi kullanılmamalıdır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus ise avanslar mutemetlerin nam hesaplarına ödenirken kredilerde bu durum farklıdır. Kredi kullanılırken satın almanın yapılacağı kurum veya kuruluşun hesabına doğrudan banka aracılığıyla ödeme yapılır. Kredilerde mutemet namına ödeme yapılmasının amacı mutemedin ödeme yapılan kurumla irtibata geçerek

⁵⁶ 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

satın alınacak mal veya hizmetin zamanında ve usullere uygun olarak teslim alınması gereğidir.⁵⁷

P. Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

Özellikle Döner Sermaye İşletmeleri yönüyle bakıldığı zaman bu kanunun amacı satın alınması yapılan ve hizmet alımları kapsamında çalıştırılan personelin müstecir firma tarafından SGK bildirimlerinin yapılıp yapılmadığıdır.⁵⁸ Ayrıca işletme müdürlüğü kendi bütçesinden çalıştıracığı personellerin girişlerini, beyannamelerini ve prim ödemelerini bu kuruma yapar. İşletmeler personel çalıştırmaya başlamadan önce işyeri bildirgesini bu kuruma verirler. Muhasebe birimi satın almalar neticesinde kişi ya da kurumlara ödeme yaparken SGK kurumuna ve bağlı oldukları vergi dairesine borçlu olup olmadıklarını resen sorgularlar. Bu şekilde pirim borcu olduğu tespit edilen firma ya da kişilerin hesaplarına ödeme yapılmayarak öncelikle pirim borçları veya vergi borçları ödenir.

Q. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

Döner sermaye işletme müdürlüğü çalışanları 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa tabii olarak çalışmaktadırlar.⁵⁹ Atanmaları, görevlendirilmeleri, görevden alınmaları veya rütbe tenzili veya rütbe artırımını bu kanun doğrultusunda yapılmaktadır.

R. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

Üniversitelerin Yükseköğretim Kurumuna bağlı olmaları nedeniyle üniversitelerle birlikte döner sermaye işletmeleri de doğrudan bu kanuna bağlı olarak çalışmaktadır. Bu kanunun amacı üniversitelerin hangi usul ve esaslar doğrultusunda idare edileceği hususlarını düzenler. Teşkilat

⁵⁷ Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

⁵⁸ 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu

⁵⁹ 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

yapısının alt ve üst basamaklarının anlatıldığı kanundur.⁶⁰ Bu kanun bütün yükseköğretim kurumlarını kapsayan usul ve esasları belirlemektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerini ilgilendiren en önemli dayanak ise bu kanun içerisinde yer alan 58. Maddedir. Bu nedenden dolayı döner sermaye işletmesi kuracak üniversiteler 58. Madde hükümlerine göre bu kuruluşu gerçekleştirirler. Bu maddede, kurulacak veya kurulmuş işletmelerin hangi usullerle faaliyetlerini yürüteceğine ve ek ödemelerini nasıl yapacaklarına dair birçok hükmü barındırmaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki Türk Silahlı Kuvvetleri ve Emniyet Teşkilatına bağlı Yükseköğretim Kurumları bu kanunun dışındadır. Bu nedenden dolayı ilgili bu iki kurum döner sermaye işletmelerini oluştururken Yükseköğretim Kanununda öngörüldüğü şekliyle işlem tesis etmezler.

S. Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği

Bu yönetmelik 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 53. Maddesi ile 65. Maddesinin (a) fıkrasının (9) bendi uyarınca yayınlanmıştır.⁶¹ Bu yönetmeliğin amacı yükseköğretim kurumlarında çalışan öğretim elemanı ve memurların uyması gereken kural, usul ve esaslara uymadıkları durumlarda, memuriyet vakarına yakışmayacak davranışlar sergilediklerinde alacağı cezaları ve yargılanma usullerini anlatır. İlgili kanunun 4. Maddesinde disiplin cezaları şu şekilde anlatılmıştır.

- a. Uyarma
- b. Kınama
- c. Aylıktan kesme
- d. Kademe ilerlemesinin durdurulması
- e. Kamu görevinden çıkarma

⁶⁰ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

⁶¹ Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin Yönetmeliği

Bu cezaların uygulanmasına dair açıklamalar kanun içerisinde detaylı olarak yer almaktadır.

T. Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu

Bu kanunun amacı merkezi yönetim kapsamında bulunan kurumların gelir ve giderlerini tahmini olarak hesaplamak ve bu gelir ve gider harcamalarının yapılabilmesi için gerekli yetkilerin kimler tarafından kullanılacağını belirlemektir.⁶² Bu kanun hükümlerine göre bütçe, cari yıl ve cari yılı takip eden iki yılı kapsayacak şekilde hazırlanır. Döner sermaye işletmelerinde bütçe işletme ve saymanlık tarafından hazırlanarak ortaklaşa imza edilir. İmza edilen Tahmini Bütçe Taslağı Üniversite Yönetim Kurulunun onayına sunulur. Bu taslak her yıl en geç Ekim ayına kadar hazırlanarak onaylanmalıdır. Onaylanmayan bütçeler uygulanamaz. İşletmeler bütçelerini hazırlarken bütçe hazırlama rehberini kullanabilirler. Bu rehber doğrultusunda hazırlanmış Maliye Bakanlığına bağlı Döner Sermaye İşletmeleri Daire Başkanlığının hazırladığı gelir ve gider bütçelerinin oluşturulacağı matbu cetveller kullanılmalıdır. Bütçeler hazırlanırken cari yıl içerisindeki gelir ve giderler tahmini olarak cetvellerde yer alır. Ancak bazı durumlarda gelecek yıllara sarkan yüklenmeler olabilir. Bu durumlarda bütçe taslağında bu duruma yer verilerek bütçe ödenekleri planlanmalıdır. Kural olarak döner sermaye işletmeleri elde ettikleri öz gelirlerden yardım ve bağış yapmazlar. Ancak döner sermaye işletmelerine yapılacak yardım ve bağışlar gelir olarak kaydedilebilir.

U. Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Bu yönetmelik 3056 Sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunun 2. ve

⁶² 6682 Sayılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu

33. Maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır⁶³. Bu yönetmeliğin amacı kamu kurum ve kuruluşlarında hem kurum içi hem de kurum dışı yazışmaların belli standartlar çerçevesinde yapılmasını sağlamaktır. Döner sermaye işletmelerinin bu usul ve esaslar çerçevesinde yazışmalarını yapması gerekmektedir. Aşağıda bu yönetmeliğin hangi unsurlarına daha çok dikkat edilmesi gerektiği hususları daha detaylı olarak anlatılmıştır.

V. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Para ve parayla ifade edilen değerleri Muhasebe Yetkilisi namına tahsil etmeye, bankaya veya vezneye yatırmaya, bu işlemleri yaparken gerekli kayıtları tutmaya yetkili personellerin görevlendirilmeleriyle ilgili yayınlanmış yönetmeliktir⁶⁴. Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri tahsil ettikleri tutarlar ve evraklar için oluşacak zararlardan ve kayıplardan sorumludurlar. Döner sermaye işletmeleri açısından dikkat edilmesi gereken önemli hususlardan birisi, tahsil edilen paranın azami süresi dolmadan banka hesabına ya da saymanlık veznesine yatırılmasıdır. Bununla birlikte ikinci önemli unsur ise azami süre beklenmeden elde edilen tahsilâtın üst limite ulaşması durumunda paranın bankaya yatırılmasıdır.

Yukarıda kısaca bahsedilen kanunlar doğrultusunda işlemlerin yerine getirilmesiyle birlikte işletmenin kurulumu hemen hemen tamamlanmış olur. Kurulan işletme mal ve hizmet satışlarını böylece gerçekleştirmeye başlayabilir, ödemeler yapılabilir, yasal yükümlülüklerini yerine getirilebilir. Kurulumu tamamlanan işletmenin ister mali işlem gerçekleştirsin ister gerçekleştirmesin her ay düzenli olarak vergi beyannamesi düzenlemesi gerekmektedir. Aşağıda vergi beyannameleriyle ilgili tanım kavram ve açıklamalara ayrıca yer verilmiştir.

63 Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

64 Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Beyanname verme sorumluluğu işletmeler için önemli yükümlölüklerden biridir. Zamanında verilmeyen beyannameler için işletmelere Vergi Usul Kanunu çerçevesinde Özel Usulsüzlük Cezası, Vergi Ziya-1 Cezası kesilebilmektedir. Bu durum, işletme çalışanlarını, yerine getirmedikleri iş ve işlemlerden dolayı bireysel olarak sorumlu tutacağı için ortaya çıkan kişisel sorumluluk neticesinde mali zarar kişiden tahsil edilecektir⁶⁵.



⁶⁵ Özlem MARTAL, Kamu Zararı ve Kişî Borcu Ayrımı İle Tahsiline İlişkin Uygulamalar, T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara, Kasım 2015

X. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÇALIŞMA PRENSİPLERİ

A. YAZIŞMA KURALLARI

Döner sermaye işletmeleri hem kurum içerisinde ki birimlerle hem de kurum dışındaki kişi, kurum veya kuruluşlarla çeşitli yazışmalar gerçekleştirmektedir. Muhakkak ki yazışmalar her kurum için çok önemli bir işlemdir.⁶⁶ Özellikle de mali unsurların ağırlıkta olduğu yazışmalar önem arz etmektedir. Mali birimlerin en önemli görevi zaman süreli işlemlerin yapılmasında üst yazı bildirimlerinin zamanında yapılmış olmasını sağlamaktır. Bu nedenle yazışmaların genel hatlarıyla aşağıdaki gibi yapılması uygun olacaktır.

- 1. Kurum İçi Yazışmalar:** Bu tür yazışmalar döner sermaye işletmesinin alt birimi olabileceği gibi üniversitede bulunan herhangi bir birimde olabilir. Yazışmalarda öncelikli unsur Harcama Yetkilisi sıfatıyla Rektör veya Rektörün yetki devriyle görevlendirdiği Rektör Yardımcılarından birinin imzasıyla yazıların yazılarak gönderilmesidir. İşletme müdürlüğünde hazırlanan yazılar diğer birimlere yetkili rektör yardımcısı tarafından yazılır. Yazılan yazılarda birimlere hitaben “rica” ile yazı yazılır. Döner sermaye işletmesinden sorumlu rektör yardımcısı ancak Rektörlük Makamına “arz” ile yazı yazabilir. Düzenlenecek yazılarda,
 - a. Kurum anteti
 - b. Yazının yazıldığı tarih
 - c. Defteri tutulmak şartıyla yazıya verilen giden evrak sıra numarası
 - d. İmza edenin unvanı, adı ve soyadı ve imzası
 - e. Yazıyı hazırlayan memurların unvanı, adı, soyadı ve parafı

⁶⁶ Abdullah EREN, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Büro Yönetimi Eğitimi Anabilim Dalı, Yazışma Standartlarının Geliştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, 1999

f. Yazının hangi birime yazıldığı

Yukarıda sıralanan unsurların düzenlenecek bütün üst yazılarda bulunması mecburidir. Usul olarak diğer birimlere yazı gönderme sorumluluğu döner sermaye işletmelerinden sorumlu rektör yardımcısındadır. Elektronik yazışma platformunu kullanan kurumlar içinde yukarıdaki hükümler geçerlidir. Üst yazıların gönderilmesinden güvenli elektronik imza atmaya yetkili ilgili rektör yardımcısıdır.⁶⁷ Döner sermaye işletmelerinde çalışan personellerin öncelikli olarak “Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hakkında yeterli bilgiyi edinmeleri gerekir. Aksi durumlarda her ne kadar iyi niyetli olursa da yetkisiz imza ile yetkisiz işlem gerçekleştirilmesi mümkündür. “Olurlu” yazılarda da durum aynıdır. “Olur” alacak birim (Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü) sorumlusunun talebi doğrultusunda aynı yazı içerisinde yönetmelikte belirtildiği şekliyle olurlu yazılar oluşturur.

Belgelerin fiziksel ortamda gönderileceği durumlarda oluşturulan evrakın hangi tarihte kim tarafından teslim alındığını kanıtlayabilmek için Evrak Zimmet Defteri tutulmalıdır.

2. Kurum Dışı Yazışmalar: Üniversite dışında faaliyet gösteren kişi ya da kurumlarla yapılan yazışmalardır. Bu yazışmalarda oluşturulacak evrak, kurum içi oluşturulan evraklarla benzerlik göstermektedir. Ancak bu tür yazıların bazı hususlarına azami dikkat edilmesi gerekir. Döner sermaye işletmelerinde diğer kişi veya kurumlara yazı gönderme yetkisi rektördedir. Eğer rektör bu yetkisini rektör yardımcısına devretmişse ilgili rektör yardımcısı adıyla düzenlenen evraklarda rektör yardımcısı, rektör adına bu evrağı düzenlediği için muhakkak isim ve unvan kısmına “Rektör a.” ibaresinin konması gerekmektedir.

Rektör adına diğer kurumlara gönderilmek üzere düzenlenen yazılarda “arz” ve “rica” unsuru gönderilen kurumun ast ya da üst olması durumuna göre değişiklik göstermektedir.

⁶⁷ Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 15, Fıkra 3

Döner sermaye işletmesi çalışanlarının dikkat etmesi gereken hususlar ise şöyle özetlenebilir. Gönderilen yazı eğer fiziksel ortamda hazırlanmışsa ve yazının gönderildiği kuruma elden teslim edilecekse evrakın teslim edildiğini kanıtlayan zimmet defteri, evrakı teslim alan kurum çalışanlarına imza ettirilmelidir. Evrak posta ile gönderiliyorsa iadeli taahhütlü gönderilmelidir.

İster kurum içi yazışmalar olsun isterse kurum dışı yazışmalar olsun her evrak eğer fiziki ortamda hazırlanıyorsa en az iki nüsha halinde ve ıslak imzalı olarak düzenlenmelidir. Bu iki evraktan birincisi gönderilecek evrak, ikincisi ise döner sermaye işletme müdürlüğü arşivinde giden evrak klasöründe saklanacak evraktır. Her hangi bir ihtilaflı durum karşısında arşivde saklanan bu evraka müracaat edilecektir. “Saklama Süreli Standart Dosya Planı”⁶⁸ doğrultusunda bu evrakların saklanması gerekmektedir.

⁶⁸ Yükseköğretim Üst Kuruluşları ve Yükseköğretim Kurumları Saklama Süreli Dosya Planı, www.yok.gov.tr

B. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ VE SAYMANLIK PERSONELLERİ

Döner sermaye işletmeleri idari ve mali işlemleri yerine getirirken iki yapıya bir sistem dâhilinde faaliyetlerini sürdürürler. Bu yapı Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ve bu işletmenin bağlı bulunduğu İl Defterdarlığına bağlı Kurumlar Döner Sermaye Saymanlığıdır. Aşağıda bu birimlere ait personel yapılanmasının nasıl olduğu anlatılmaktadır.

Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri;

- a. **Rektör:** İta amiri sıfatıyla, döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerinden sorumlu olan kişidir. Rektör yetkilerini gerekli gördüğü durumlarda ilgili rektör yardımcılara veya birim yöneticilerine devredebilir. Bu yetki devri asli sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır.
- b. **Rektör Yardımcısı:** Döner sermaye işletmelerinden sorumlu rektör yardımcısını temsil eder. Rektör yardımcısı, rektörden aldığı yazılı ve sınırları belirtilmiş yetki devriyle Harcama Yetkilisi sıfatıyla iş ve işlemleri yürütmektedir.
- c. **İşletme Müdürü:** Gerçekleştirme görevlisi sıfatıyla döner sermaye işletmesinin iş ve işlemlerini yürütmekle görevlidir. Döner Sermaye İşletme Müdürü Rektör tarafından atanır. Müdürlüğe bağlı işletmelerin koordinasyonunu sağlar. Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur.
- d. **İşletme Müdür Yardımcısı:** Rektör tarafından atanan İşletme Müdür Yardımcısı İşletme Müdürü tarafından verilen görevleri yerine getirir.
- e. **Döner Sermaye İşletmesi Saymanı:** İşletmelerde ön muhasebe işlemlerinin yerine getirilmesinden sorumludur. Ancak bu unvanla çalışan memurlar, yeni işletmelerde artık görevlendirilmemektedir.
- f. **Veznedar:** İşletmeye ait nakit gelirlerin tahsilâtını yapmakla görevlidir. Çalışma usul ve esasları olarak “Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerine bağlıdırlar.

- g. Ayniyat Memuru:** Döner sermaye işletmelerinde satın alınan mal ve malzemelerin “Taşınır Mal Yönetmeliği” hükümlerine göre ambara kaydının yapılmasından, bu mal ve malzemelerin korunmasından ve kullandırılmasından sorumludur.
- h. Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri:** Döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirleri banka hesaplarına almaya ve bu hesaplardan harcama yaptırmaya yetkili birim saymanlıktır. Bu nedenden dolayı işletmelerin para tahsil etmeye yetkili kılınan personelleri Muhasebe Yetkilisi olan Sayman adına tahsilât veya ödeme yapmaktadırlar. Bu durumda işletmeler bağlı oldukları saymanlıktan (Muhasebe Yetkilisinden) Muhasebe Yetkilisi Mutemedi olarak görevlendirilen personel için yazılı izin alır. Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin hangi usul ve esaslarda görevlendirilecekleri, yetki ve sorumluluklarının ne olacağı, kefalet kanununa göre kesintinin nasıl yapılacağı hususları “Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” te düzenlenmiştir. Döner sermaye işletmesi çalışanlarının dikkat etmesi gereken husus şöyle özetlenebilir. İşletmelerin nakit tahsilât yaparken yetkisiz tahsilâtın önüne geçmeleri için bu yazılı görevlendirmeyi yapmaları gerekmektedir. Aksi takdirde tahsilâtı yetkisiz yapılan gelirler nedeniyle tahsilâtı yapan personel ve bu tahsilâtın yapılmasına izin veren yöneticiler usulsüz işlem gerçekleştirmiş olacaklardır.
- i. Memurlar:** Döner sermaye işletmelerinde çalışan memurlardır. İşletme Müdürünün vereceği iş ve işlemleri yapmakla yükümlüdürler.

Döner Sermaye Saymanlıkları;

Devlet kurumlarının maliyesini belli kurallar çerçevesinde düzenlemeye yetkili kılınmış muhasebe birimleridir.⁶⁹ Personel yönüyle aşağıda sayılan genel

⁶⁹ Mustafa ÇAKMAK, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Devlet Harcamaları ve Saymanlık, Yüksek Lisans Tezi, 1993

unsurları taşımaktadırlar. Saymanlıklar sadece döner sermaye işletmelerinin değil kamu maliyesinin kontrol altında tutulmasının sağlanması gereken her kurumda faaliyet göstermektedirler.

- a. Defterdar:** İllerde en yüksek rütbeli Maliye Bakanlığı görevlisidir. İl genelinde Maliye Bakanlığına bağlı tüm kurum ve kuruluşların üst yöneticisidir.
- b. Sayman Müdürü:** Döner sermaye işletmelerinin bağlı bulunduğu muhasebe biriminin en üst amiridir. Elde edilen gelirlerin muhafaza ve kayıt altına alınmasından sorumludur. İşletmeye ait banka hesaplarının açılmasından bu hesaplara biriken gelirlerden ödeme yapılmasına izin vermeye Sayman (Muhasebe Yetkilisi) yetkilidir. Döner Sermaye İşletmeleri öncelikle bankalardaki hesapların kendileri tarafından açılmayacağını ve kendilerinin hesapların bulunduğu bankalara “Gönderme Emri” düzenleyemeyeceklerini bilmeleri gerekir. İşletmeler hesapların bulunduğu bankalara ödeme yapılması hususunda talimat göndermezler. Bu talimatları göndermeye ancak sayman yetkilidir.
- c. Sayman Müdür Yardımcısı:** Sayman Müdürünün vereceği görevleri yerine getirmekle yükümlüdür.
- d. Veznedar:** Saymanlık adına tahsilât yapar.
- e. Mutemetler:** Sayman adına tahsilât ve ödeme yapar.
- f. Memurlar:** Saymanın yazılı verdiği görevleri yerine getirmekle sorumlu çalışanlardır.

C. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN FATURA DÜZENLEME SORUMLULUĞU

Yukarıdaki kanun ve yönetmelikler doğrultusunda işletmenin kurulmasını tamamlayan üniversiteler üretecekleri mal ve hizmetlerin satışını yapabilecek hale gelmişlerdir. Bu satış işlemlerinin yapılabilmesi için işletmenin fatura düzenlemesi gerekmektedir. Fatura hem ticari bir vesika hem de Vergi Usul Kanunu açısından devletin alacağını tahakkuk ettiği bir evraktır.⁷⁰ Bu nedenlerden dolayı fatura düzenleme sorumluluğu işletmeler için önemli işlemlerin başında gelmektedir. Döner sermaye işletmeleri ürettikleri mal ve hizmetin satışları neticesinde fatura düzenlerler. İşletmelerin kullanacağı faturaların kanun ve yönetmeliklerde belirtilen herhangi bir formatı yoktur. Ancak bir fatura da olması gereken unsurların düzenlenen faturada bulunması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanuna göre bu unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

1. Faturanın düzenlendiği tarih
2. Fatura basımı esnasında faturaya basımı yapılmış seri ve sıra numarası
3. Faturayı düzenleyenin adı
4. Faturayı düzenleyen tüzel kişilikse ticaret unvanı
5. Faturayı düzenleyen kuruma ait adres
6. İşletmenin bağlı olduğu vergi dairesi
7. İşletmeye ait banka hesap numarası (IBAN Numarası)
8. Mal veya hizmetin satıldığı müşterinin adı ve soyadı
9. Müşterinin ticaret unvanı
10. Müşterinin adresi
11. Müşterinin vergi numarası yoksa T.C. kimlik numarası
12. Müşterinin bağlı olduğu vergi dairesi
13. Satılan Mal veya hizmetin ismi, miktarı, birim fiyatı ve toplam tutarı
14. Satılan mal veya hizmetin teslim tarihi

⁷⁰ Sevil BAYAR, Yeditepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Özel Hukuk Bilim Dalı, Fatura ve Faturanın İspat Gücü, Yüksek Lisans Tezi, 2009

Fatura düzenlenirken yukarıda sıralanan unsurların faturada yer alması ve eksiksiz olarak faturanın düzenlenmesi gerekmektedir. Döner sermaye işletmelerinde kullanılacak fatura örneği ise aşağıdaki gibi olabilir.



Fatura düzenlenirken, son işlem olarak düzenleyen kişinin kurum kaşesini kullanarak faturayı imza etmesi gerekmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus kaşenin faturanın hangi bölümüne basılarak imza edildiğidir. Faturanın üst tarafına vurulan kaşe fatura bedelinin henüz işletmeye ödenmediğini yani “Açık Fatura” olduğunu gösterir. Kaşe faturanın alt ya da orta tarafına vurulmuşsa bu faturanın “Kapalı Fatura” olduğu anlamına gelir. Kapalı fatura, fatura bedelinin ödendiğini göstermektedir.

Fatura, işletmeler ve satın alma işlemini gerçekleştiren müşteriler için ilgili mal ve hizmetin satın alındığını veya satıldığını kanıtlamaktadır. Bu nedenden dolayı hem işletme hem de müşteriler için çok önemli kanıtlayıcı bir belgedir. Fatura en az iki nüsha düzenlenmelidir.⁷¹ Ancak döner sermaye işletmeleri faturayı en az üç nüsha düzenler. Birincisi müşteri için, ikincisi kendi arşivleri için, üçüncüsü ise saymanlığa gönderilmek üzere düzenlenir. Faturanın ilk nüshası müşteriye verilirken ikinci nüsha işletmede kalmaktadır. Satılan veya satın alınan mal ve hizmetle ilgili her hangi bir anlaşmazlık durumunda ilk kanıtlayıcı belge faturadır.

Fatura Vergi Usul Kanununun 229. ve 232. Maddelerinde tanımlanarak ele alınmıştır. Bu kanun maddelerinde faturanın içermesi gereken hususlar anlatılmıştır. Kanun metinleri incelendiği zaman özellikle iki unsurun çok önemli olduğu görülmektedir. Birincisi faturanın bir satış sözleşmesi niteliği kazanmış bir evrak olduğu, ikincisi ise mal veya hizmet satışının muhasebe kayıtlarına geçmesindeki en yetkili evrak olmasıdır.

İşletmeler hem ödeme kaydedici cihaz kullanıp hem de fatura düzenleyebilirler. Ödeme kaydedici cihazların düzenleyeceği belge tutarı en fazla 899 TL olabilir. Ancak fatura düzenleme sınırı 2016 yılı için 900 TL’dir. Bu tutarlardan anlaşılması gereken husus kısaca şöyledir. Fatura her hangi bir tutar için düzenlenebilir. Fatura düzenlenmeyeceği durumlarda ödeme kaydedici

⁷¹ Dr. Murat CEYHAN, Hukuki Sonuçlar Açısından Fatura Düzenleme Zamanı
murat.ceyhan@bilgeadam.com

cihazla fiş düzenlenecektir. Ancak satılan mal veya malzemenin tutarı 900 TL ve üzerinde bir tutarsa bu satış için fatura düzenleme zorunluluğu bulunmaktadır. Yıllar itibariyle “Fatura Düzenleme Sınırı” sürekli değişmektedir.

Fatura düzenlemelerinde bir diğer konu ise müşterinin faturaya itiraz etme süresidir. Müşteri faturanın kendisine teslim edilmesinden sonraki sekiz gün içerisinde faturaya itiraz edebilir. Türk Ticaret Kanununda belirlenmiş bu süre sonunda faturaya itiraz edilmemişse fatura müşteri tarafından kabul edilmiş sayılır.

Fatura muhakkak satılacak mal veya hizmet tesliminden sonra kesilmelidir. Vergi Usul Kanununun 231. Maddesine göre “Fatura, malın teslimi ya da hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en fazla yedi gün içerisinde düzenlenir” hükmü gereğince fatura kesim süresi yedi gün olarak belirlenmiştir. Bu süre içinde kesilmeyen faturaların yok hükmünde sayılacağı vurgulanmaktadır. Buradaki yok hükmünden kasıt satış işleminin hiç gerçekleşmediği hususudur. Kanunun işletmelere tanıdığı bu yedi günlük süre KDV’nin doğuşunu ve beyanı etkilemez. Vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin ifasıyla meydana gelir. Özetle faturanın kesildiği ayı takip eden ay faturadaki vergi tutarı beyan edilir ve vergi dairesine ödenir. Faturanın tahsil edilmiş olup olmaması önemli değildir.⁷²

Döner sermaye işletmeleri mal ve hizmet teslimi yapmadan fatura düzenlememeye özellikle dikkat etmelidir. Kesilen fatura neticesinde henüz tahsilât yapılmamışsa bu durum işletmeler için ilerleyen zamanlarda çok önemli bir kaç sorunu beraberinde getirebilecektir. Tahsilât yapılmadığı halde kesilen fatura nedeniyle işletme o ayki vergi beyannamesinde KDV vergisi tahsil ettiği hususunda beyanname düzenleyerek vergi ödemesi yapmak zorundadır. Henüz tahsilât yapılmadığı halde vergi ödemesini gerçekleştirmek kamu zararına neden olacaktır. Üstelik mal ve hizmetin tesliminden sonra tahsilâtın şüpheli hale

⁷² Abdullah TOLU, Yeminli Mali Müşavir, TOLUEN YMM DENETİM VE DANIŞMANLIK

gelmesi daha da ciddi sorunlara neden olacaktır. Bu nedenlerden dolayı yapılması gerekenler şöyle özetlenebilir.

- a.** İşletme tahsilât yapmadan mal ve hizmet teslimatı yapmamalıdır.
- b.** İşletme tahsilât yapmadan fatura kesmemelidir.
- c.** Kamu kurumu olması münasebetiyle işletmeler, mal veya hizmeti satın aldıktan sonra ödeme yapmalıdır. Kural olarak mal ve hizmet satarken önce tahsilâtın yapılması gerekmektedir. Çünkü tahsil edilemeyen gelirlerden işletme çalışanları sorumlu tutulabilir.

Sonuç olarak kanuni yaptırımlara düşülmemesi, karışıklıkların yaşanmaması ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulması açısından faturanın mal veya hizmet satışıyla birlikte düzenlenmesi daha uygun olacaktır. Bu düzenlemeye bağlı kalmak mevcut mevzuata tam uyum sağlar. Bu da döner sermaye işletmeleri için doğru bir yöntemdir.

D. VERGİ BEYAN ETME VE ÖDEME SORUMLULUĞU

Fatura düzenleyen işletmeler faturanın düzenlenmesi esnasında vergi hesaplaması yapmaktadır. Döner sermaye işletmeleri düzenledikleri faturalarda Hesaplanan KDV'yi hesaplar ve her ay düzenli olarak bu KDV tutarı işletmenin bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilerek ödenir.⁷³ Ayrıca işletmeler satın aldıkları mal veya hizmetler içinde İndirilecek KDV'ye konu olacak hesaplamayı da yaparlar. Bu durumda her ay düzenli olarak işletme muhasebesi KDV mahsup işlemlerini yapmak durumundadır. Yapılacak mahsuplaşma işlemi neticesinde tahsil edilen KDV'nin fazla olması durumunda ödenecek KDV tutarı ortaya çıkacaktır. Tahsil edilen KDV tutarının İndirilecek KDV'den az olması durumunda ise vergi alacağı oluşmaktadır. Bu durumda işletmenin Devreden KDV'si oluşacaktır. Döner Sermaye işletmeleri için önemli olan vergi türleri ve bazı uygulamalar aşağıdaki şekilde kısaca izah şöyle izah edilebilir.

1. Vergi Mükellefi

İster gerçek kişi ister tüzel kişi olsun ülkemizdeki vergi kanunlarına göre vergi borcu oluşan kişi ya da kurumlar vergi mükellefidir. Vergi mükellefi olan kişiler, vergi usul kanunlarında ayrıntılı olarak anlatıldığı gibi hukuki olarak kendilerine düşen sorumluluklarda ayrıntılarıyla açıkça gösterilmiştir.

Vergi kanunlarımızda vergi mükellefi iki şekilde tanımlanmıştır. Bunlardan birincisi kanuni vergi mükellefi ve ikincisi ise aracı vergi mükellefidir. Kanuni vergi mükellefi vergi usul kanunlarıyla mükellef olarak tanımlanan kendi adına vergi borcu olan ve bu borcu ödemekle yükümlü kişilerdir. Bu mükellefiyet devredilemez, sözleşmeye bağlanarak başkasına rücu etmez. Ancak bazı mükellefler ödemek zorunda oldukları bu vergileri piyasa şartlarında oluşan bazı fiyat hareketlerinden dolayı başka kişi ya da kurumlara devredebilirler.

⁷³ Serhat MURAT ALAGÖZ, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Elektronik Beyanname Uygulamasına Yönelik Muhasebecilerin Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, 2013

Vergi mükellefi olan kişi ile vergiyi ödeyen kişi ya da kurum farklı kişiler olabilir. Kanuni mükellef ile aracı mükellef böyle durumlarda farklı kişiler olabilmektedir. Aracı mükellef kavramı biraz daha genişletilecek olursa mükellefin kanuni mükellef olması gerektiği halde vergi ödemeyi başkasına yükleyen kişi olarak tanımlanabilir. Aracı mükellef, ödeyeceği vergiyi başkasına aktaran mükelleftir.

Örnek olarak;

Mal ve hizmet satışı yapan Katma Değer Vergisi mükellefi kanuni mükellef durumundadır. Bu mükellef satışa sunduğu mal ve hizmetin fiyatlandırmasını yaparken vergiyi bu mal ve hizmetin üzerine eklemektedir. Böylece vergi alıcıya devredilmiş olur. Kanuni mükellef böylece yer değiştirerek aracı mükellefin vergi ödediği kişi olur.⁷⁴

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı üzere nihai tüketici vergiyi ödemek zorunda kalan kişidir. Böylece nihai tüketici, vergi yüklenicisi durumuna gelmektedir. Vergiyi en son kendisi ödeyerek başkasına yansıtmayan kişiye ise vergi taşıyıcısı denilmektedir.

İster gerçek kişiliğe ister tüzel kişiliğe haiz olsun vergi usul kanunlarına göre yerine getirmesi gereken sorumlulukları olan kişiler vergi mükellefi olarak adlandırılır. Bu sorumluluklar şekli ve maddi olarak ortaya çıkar. Verginin ödenmesi maddi vergi yükümlülüğüdür. Şekli vergi yükümlülüğünde ise mali mevzuatta yer alan kayıt altına alma sorumluluklarıyla ortaya çıkacaktır.⁷⁵

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu ve ödeme yükümlülüğü verilmiş kişiyi” ifade eder. Vergi mükellefiyetinin oluşması için iki unsurun bir araya gelmiş olması gerekmektedir. Bunlardan

⁷⁴ Aytaç Eker, Kamu Maliyesi, Masaüstü Yayıncılık, İzmir

⁷⁵ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003

birincisi vergiyi doğuran olayın kişinin kendi bünyesinde gerçekleşmesi ikincisi ise kişinin oluşan bu vergi borcunu kendi namına ödemesidir.

Vergi Usul Kanununda mükellefiyet kişilerin müracaatıyla başlatılabildiği gibi vergi dairesinin yapacağı yoklamayla (tespitle) da tesis edilebilir. Maliye Bakanlığı bünyesindeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı çalışmalarını sürdüren vergi daireleri vasıtasıyla mükelleflere ait iş ve işlemler yerine getirilir. Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri her mükellef için bir vergi numarası oluşturur. Oluşturulan bu vergi numarası o mükellefe ait sicil kayıtlarında kullanılır. Teknolojinin de katkısıyla günümüzde internet üzerinden birçok işlem de çok rahatlıkla yapılabilmektedir. Vergi ülkemiz açısından devletin önemli bir gelir kaynağı olduğu için katma değer elde eden döner sermaye işletmelerinin de görevlerinden biri, bu gelirleri usulüne uygun olarak toplamak ve devlete ödemektir.⁷⁶

Aşağıdaki listede bilgi edinilmesi açısından önemli bir yer tutan bazı mükellefiyet türleri yer almaktadır.

2. Mükellefiyet Türleri

- a. Tam Mükellefiyet
- b. Dar Mükellefiyet

3. Türlerine Göre Vergi Mükellefleri

- a. Damga Vergisi Mükellefi
- b. Gelir Vergisi Mükellefi
- c. Kurumlar Vergisi Mükellefi
- d. Katma Değer Vergisi Mükellefi
- e. Özel Tüketim Vergisi Mükellefi
- f. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefi

⁷⁶ Ersin SAAT, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Vergi Yüküne Karşı Vergi Mükelleflerinin Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, 2015

4. Türlerine Göre Vergi Mükellefleri⁷⁷

1. Gelir vergisi Mükellefi: Türkiye de veya yurt dışında ikamet edenler gelir vergisi mükellefi olabilirler.
2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri
 - a. Kooperatifler
 - b. İktisadi kamu kuruluşları
 - c. Sermaye şirketleri
 - d. İktisadi işletmeler
 - e. İş ortaklıkları
 - f. KDV Mükellefleri
 - g. Hizmet üreten ve mal teslimi yapan işletmeler
 - h. Mal ve hizmet ithalatı yapanlar
 - i. Transit taşıma işlemlerinde geçiş işlemine muhatap olanlar
 - j. TRT ve PTT Kurumları
 - k. Şans ve Talih oyunu düzenleyenler
 - l. Sanatçıların yer aldığı gösteriler, konserler, maçlar, yarışlar ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler
 - m. Mal ve gayri maddi malları kiraya verenler
 - n. İsteğe bağlı mükellefiyet tesisi yaptıranlar

5. Özel Tüketim Vergisi ve Mükellefleri

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli,

(I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler.

⁷⁷ 233 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefleri

1. Bankalar
2. Sigorta şirketleri
3. Bankerler
4. İkras işleriyle uğraşanlar

Veraset ve İntikal Vergisi Mükellefi: Miras yoluyla mal edinen kişiyi ifade eder.

Emlak Vergisi Mükellefi: Bina sahibi ya da binadan elde edilen gelirin sahibini ifade eder.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Mükellefi: Trafik siciline kayıt yaptırmış araçlara sahip kişileri ifade eder.

Damga Vergisi Mükellefi: Değerli kâğıtları imza eden kişiler damga vergisi mükellefidir. Damga vergisinde dikkat edilmesi gereken ilk husus resmi dairelerle kişiler arasında gerçekleşen işlemlerden dolayı damga vergisini kişilerin ödeyecek olmasıdır. Damga Vergisi döner sermaye işletmelerinin en sık kullandığı vergi türlerinden biridir. Öncelikle unutmamak gerekir ki 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa göre Döner Sermaye İşletmeleri Damga Vergisinden muaftır. Döner sermaye işletmeleri tesis ettikleri işlemlerden dolayı kişi veya kurumlardan kestikleri damga vergisini vergi dairelerine beyan etmek ve ödemek zorundadır. Diğer kişi, kurum ve kuruluşlar döner sermaye işletmelerinden damga vergisi adı altında kesinti yapamazlar. Kısaca hangi işlemlerden Damga Vergisi kesilmesi gerektiği aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- a. Personele yapılan ödemelerden Damga Vergisi kesilir.
- b. Ön Ödeme Usul ve Esasları doğrultusunda yapılan ödemelerden Damga Vergisi kesilir.
- c. Kamu İhale Kanununa ve Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa tabii işlemlerden Damga Vergisi kesilir.

- d. Yasalarda öngörülen diğer işlemler için düzenlenecek değerli evraklardan Damga Vergisi kesilir.

7. Mükellefiyet Türleri

Gelir Vergisi Mükellefi: Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisi mükellefiyeti ikiye ayrılmaktadır. Birincisi hem ülke içerisinde hem de yurt dışında gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödeyen “Tam Mükellefler”. İkincisi ise sadece ülke içerisinde gösterdikleri faaliyetlerden dolayı vergi ödeyen “Dar Mükelleflerdir”.

a. Tam Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyet Kanununu şöyle izah etmektedir. Yurt içinde yerleşik olan yabancılar ile yurt içinde faaliyet göstermekte olan yerleşik müesseselerin elde ettiği gelirlerin tamamı üzerinden ödedikleri vergidir.

b. Dar Mükellefiyet

Gelir Vergisi Kanununa göre ülke içerisinde yerleşik olmayan ancak ülke içerisinde faaliyet gösteren kurum veya kuruluşlar sadece ülke içerisinde elde ettikleri gelirlerden dolayı vergi ödemekle yükümlü tutulurlar

8. Vergi Mükellefi

Kurum kuruluş veya kişilerden hangisi olursa olsun gerçekleştirdiği mali işlemler neticesinde kendisine vergi ödeme yükümlülüğü getirilen gerçek veya tüzel kişilikler vergi mükellefidir.

Vergi mükellefi olma hususu kişilerde yaş ile sınırlı tutulamaz. Örnek olarak 8 yaşındaki bir çocuğun annesinin ölümü halinde annesinden kalan gayrimenkul ve gelirleri nedeniyle çocuk vergi mükellefi olacaktır. Vergi Hukukunda önemli olan vergi ödeme gücünün olmasıdır.

9. Vergi Mükellefi ve Vergi Yüklenicisi Arasındaki Farklılıklar

Mükellef kavramı incelenirken vergi taşıyıcısı ve vergi yüklenicisi kavramlarını iyi kavramak gerekmektedir. Dikkat edilecek önemli husus ise vergi yükünü nihai şekilde yüklenen ile kanuni mükellefi birbirinden iyi ayırt etmektir.

Bu konu bir örnekle daha iyi izah edilebilir. Üretilen bir elbise iplik üreticisinden tüketiciye ulaşıncaya kadar ki süreçte birçok defa katma değere uğrar. Perakendeci, toptancı gibi unsurlar verginin kanuni mükellefleri iken bu elbiseyi satın alan müşteri verginin yüklenicisidir.

10. Vergi Sorumlusu

Vergi Hukuku vergi toplama işlemi esnasında sorumluluğu sadece vergi mükellefleri üzerinde toplamaz. Bu sorumluluğu birçok kişi arasında dağıtır. Mükellef olmadığı halde vergiyle ilişkili işlemlerde yer alması nedeniyle vergi sorumlusu kavramı kullanılmaktadır. Uygulamada üç değişik şekilde karşılaşılmaktadır.

- a. **Vergi Kesen Durumdaki Vergi Sorumlusu:** Diğer kişilerin vergisini ödemekten sorumlu olunan vergi sorumluluğudur.
- b. **Fer'i Vergi Borçlusu Durumdaki Vergi Sorumlusu:** Devlet vergi alacağını güven altına alabilmek için bu tür bir uygulama yapmaktadır. Başkasına ait vergiyi kendi vergisi gibi ödeme halidir.
- c. **Vergi Ödevlisi Durumdaki Vergi Sorumlusu:** Vergi ödemekle yükümlü olan diğer kişilerin bu görevini doğru olarak yerine getirmesi için sorumlu tutulan kişilerdir.

Yukarıda yapılan kısa açıklamaların ardından döner sermaye işletmeleri için çok önemli bir işlem olan vergi beyannamelerinin verilmesi hususu işlenecektir.

11. Vergi Ziyai Cezası

Vergi mükellefi, yaptığı mali işlemler neticesinde oluşan vergi beyanını zamanında vermez ve bu vergi nedeniyle zamanında ödeme yapmayıp

sorumluluklarını yerine getirmezse vergi mükellefine vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Vergi Ziyayı cezası tutarları her yıl Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından güncellenmektedir. Maddi cezalarla karşılaşılması için döner sermaye işletmesi çalışanlarının vergilerini her ay düzenli olarak beyan etmesi gerekmektedir.

12.Vergi Muafiyeti

Devlet vergi toplarken çeşitli vergi oranları kullanmaktadır. Ancak devlet bazı durumlarda istisna uygular ve bazı kişi veya kurumlardan bazı vergileri almayabilir. Bu durumda vergi muafiyeti ortaya çıkar. Bu duruma birkaç örnek verecek olursak; vakıflar tüm vergilerden muaf tutulan kurumlardır. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümleri doğrultusunda döner sermaye işletmeleri Damga Vergisinden muaftır.

13.Verginin Ödenmesi

Döner sermaye işletmeleri verginin beyan edilmesinden sorumluyken tahakkuk eden verginin ödenmesinden bağı olunan saymanlık sorumlu tutulmaktadır.

14.Vergi Beyannamesi

Beyanname, en temel tanımıyla bilgi verme anlamına gelmektedir. Vergi Beyannamesi de adından da anlaşılacağı üzere vergi borcu oluşmaların, vergilerini ödemediği önce Gelir İdaresi Başkanlığına elektronik ortamda hazırladıkları beyannamelerle bildirmeleridir. Ancak döner sermaye işletmesi çalışanlarının en çok dikkat edeceği husus şu olabilir. Her ne kadar işletme faaliyetleri içerisinde vergi borcu oluşmasa da işletme boş dahi olsa beyanname vermek zorundadır. Bu durum en iyi şöyle özetlenebilir. İlgili ay içerisinde işletmede herhangi bir mali işlem gerçekleşmemiş olsa bile işletme hangi vergilerden mükellef durumunda ise o vergileri boş dahi olsa beyan etmek zorundadır. Aksi halde işletme ve işletme çalışanları özel usulsüzlük cezalarıyla karşılaşacaktır.

Vergi beyannamelerinde çok önemli olan bir diğer husus ise vergilerin beyan edileceği zamanlardır. Her yıl Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan bu zaman cetveline vergi beyan etme sorumluluğu olan mükelleflerin uyması gerekir. Aksi takdirde geciken beyanname nedeniyle bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından işletmeye özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Döner sermaye işletmeleri öncelikle vergi dairesine yazılı olarak müracaat ederek görevlendirdikleri bir personel aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı kontrolünde bulunan e-beyanname vergi bildirim sistemine üyelik yaptırırlar. Bu üyelik nedeniyle kendilerine kullanıcı adı ve şifresi verilir. Yapılan bu üyelikle birlikte döner sermaye çalışanlarından biri vergi beyannamelerini vermek üzere yazılı olarak görevlendirilir. Görevi alan personel kullanacağı bilgisayara Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde bulunan e-beyanname bölümüne girerek beyanname düzenleme programını bilgisayarına indirir. Bu programı indirdikten sonra hangi vergilerin mükellefiyeti varsa o vergiler için vergi beyannameleri hazırlanır. Hazırlanan bu vergiler paketler halinde Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde bulunan e-beyanname sayfası kullanılarak beyan edilir. Beyannamelerde en önemli unsurların eksiksiz, maddi hatasız ve zamanında verilen bilgi olarak verilmesi şeklinde özetlenmesi mümkündür. Bu çalışmanın ekler kısmına vergi beyannamelerinin beyan edilme süreleriyle ilgili 2016 tarihine ait cetvel eklenmiştir.⁷⁸

15.Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Beyanname Türleri

1. Katma Değer Vergisi Beyannamesi (KDV1)
2. KDV Tevkifatı Beyannamesi (KDV2)
3. Damga Vergisi Beyannamesi
4. Muhtasar Gelir Vergisi Beyannamesi
5. Kurumlar Vergisi Beyannamesi
6. Kurumlar Geçici Vergi Beyannameleri
7. Ba - Bs Beyannameleri

⁷⁸ Ek 3 2016 Yılı Vergi Beyannamesi Verme Süreleri

8. Kesin Mizan Beyannamesi

1. Katma Değer Vergisi (KDV 1) Beyannamesi

Devletin satışlardan aldığı vergiyi temsil etmektedir. Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin vergi beyan ederek vergi ödemesi gerçekleştirebilmeleri için işletmenin kâr etmesi gerekmektedir. Aksi durumda ödenecek vergi oluşmaz. Bir diğer deyişle, elde edilen gelirin pozitif çıkması gerekmektedir. Ülke sınırları içerisinde mali yönden faaliyet gösteren bütün kişi veya kurumlar KDV mükellefidirler. Katma değer Vergisi Kanunu hükümlerince, bu mükellefler elde ettikleri her türlü geliri beyan etmek ve kâr etmeleri durumunda vergi ödemesi yapmakla yükümlüdürler. Ödenecek KDV tutarı ise faaliyet gösterilen sektörün içerisinde bulunduğu KDV oranı kadar olacaktır. Bu çalışmanın ekler kısmında KDV Oranlarının sektörlere göre dağılımı ayrıca verilmiştir.⁷⁹ KDV ödemelerinde faturada gösterilmek koşuluyla üç tür KDV oranı bulunmaktadır.

- a. % 1
- b. % 8
- c. % 18

Döner sermaye işletmeleri satışı yapılan malın özelliğine göre bu oranları kullanmaktadırlar. Örnek olarak, Turizm ve Otelcilik MYO Eğitim Uygulama Alanında faaliyet gösteren bir döner sermaye işletmesi üretilen unlu mamuller için %1 KDV tahsil ederken yine aynı işletmenin üretilen yemek ücretlerinden % 8 KDV tahsil eder. Eğitim ve öğretim faaliyetleri sonucunda elde edilecek gelirlerde de satılan ürün için % 8 KDV tahsil edilmesi öngörülmektedir. Atölyelerde üretilen demirbaş hükmüne haiz mal ve malzemelerin satışında ise % 18 KDV tahsil edilir. Döner sermaye işletmeleri satacakları ürünlerde hangi KDV oranını kullanacaklarını, KDV oranlarının bulunduğu listeden alarak düzenledikleri faturalarda gösterirler.

⁷⁹ Ek 4 KDV Oranları Listesi

KDV Hesaplama formülü:

- a. KDV Hariç Tutardan KDV Hesaplama: $\text{Matrah} \times (1 + (\text{KDV Oranı}/100))$
- b. KDV Dâhil Tutardan KDV Hesaplama: $\text{KDV Dâhil Tutar} / (1 + (\text{KDV Oranı} / 100))$

Döner sermaye işletmeleri her ay sonu KDV hesaplaması yapmaktadır. Vergi beyanı ancak bu hesaplamadan yapılmasıyla mümkündür. KDV mükellefleri sattıkları ürünler için KDV tahsil ederken (Hesaplanan KDV) satın aldıkları ürünler için KDV (İndirilecek KDV) ödemektedir. İşletmeye ait ay sonu KDV hesaplaması da bu iki KDV gelir ve giderinin mahsuplaştırılmasıyla bulunur.

Beyan Edilecek KDV Tutarının Hesaplanması

- a. Döner sermaye işletmesi tarafından düzenlenen (Ürün Satış Faturası) faturalarda bulunan KDV tutarının hesaplanması gerekir. İşletmenin düzenlediği faturalardaki KDV tutarlarının toplamı bulunur (391 Hesaplanan KDV). Bulunan bu tutar daha sonra 2. Maddede bulunan alış faturalarındaki KDV tutarından mahsup edilir. KDV oranlarındaki farklılık hesaplamayı değiştirmemektedir.
- b. Döner sermaye işletmeleri diğer kişi veya firmalardan yaptığı satın almalar neticesinde ödedikleri KDV tutarının da toplam hesabını yaparlar (191 İndirilecek KDV). Bulunan bu tutar 1. Maddedeki toplam tutardan düşülür. Eğer sonuç pozitifse işletmenin kârı vardır. Kâr elde eden işletme aradaki pozitif farkı beyannamesinde gösterir ve vergi ödemesini gerçekleştirir.

Ödenecek KDV Tutarının Hesaplanması: Gelir İçin Düzenlenen Faturalara Ait KDV – Giderler İçin Ödenen KDV formülüyle rahatlıkla bulunabilir.

KDV hesaplamalarındaki bir diğer husus ise KDV tutarının pozitif çıkmadığı durumlardır. Hesaplanan KDV tutarının pozitif olamaması durumunda Devreden KDV ile hesaplama gelecek aylara devretmektedir.

Katma Değer Vergisi beyan etme süresi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen süre cetveli doğrultusunda beyan edilerek ödenmektedir. Beyan etme görevi döner sermaye işletmesi yetkisinde, ödeme yetki ve sorumluluğu işletmenin bağlı olduğu saymanlık birimindedir. KDV beyannamesi her ayın 24'üne kadar beyan edilir ve aynı ayın 26'sında saymanlık tarafından ödenir.

2. KDV Tevkifatı (KDV 2) Beyannamesi

Devlet bazı mükellefleri takip etmede güçlük çekebilir. Bu durum karşısında vergi daireleri verginin tevkif yolu ile tahsilâtını vergiyi aktaracak kişi ya da kurumdan doğrudan alır. Döner sermaye işletmeleri satın aldıkları mal veya hizmete ait tevkifat kesintisini takip eden ay içerisinde beyan ederek ödemekle yükümlüdür. Bir bakıma devlet vergiyi katma değer döngüsüne sokmadan peşin tahsil etmektedir. Bu verginin tahakkukunda, beyan edilmesinde ve ödenmesinde KDV hükümlerine benzer hükümler uygulanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan listede hangi iş ve işlemlerin tevkifata tabii olduğu belirtilmiştir. Döner sermaye işletmeleri satın aldıkları mal veya hizmetlerde tevkifat hükümlerine göre işlem tesis ederek bu listeden alış işlemine uygun vergi oranını seçmekle mükelleftirler.⁸⁰

a. KDV Tevkifatı yapmakla sorumlu kurum ve kuruluşlar

- 1.** Genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- 2.** Döner sermayeli kuruluşlar,
- 3.** Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- 4.** Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- 5.** Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- 6.** Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- 7.** Bankalar ve özel finans kurumları,
- 8.** Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

⁸⁰ Ek 5 Tevkifat Oranlar Listesi

9. Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
10. Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dâhil bütün borsalar,
11. Hisse senetleri İMKB'na kote edilmiş şirketler,
12. Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler,

Yukarıdaki listede bulunan kurum ve kuruluşlar birbirlerine karşı gerçekleştirdikleri işlemlerde tevkifat kesintisi yapmamaktadır. KDV Tevkifatı kapsamında aşağıda tevkifat uygulanacak işlemler ise şöyle sıralanır.

b. KDV Tevkifatı Uygulanacak İşlemler

1. Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
2. Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
3. Özel güvenlik hizmetleri,
4. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
5. Her türlü yemek servisi,
6. Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

3. Damga Vergisi Beyannamesi

İlgili kanun hükümleri doğrultusunda devlet mali değeri bulunan kâğıtlardan (düzenlenen mali evraklardan), yine aynı kanunda belirtilen iş ve işlemler için vergi alır. Bu vergi kısaca Damga Vergisi olarak adlandırılır. Damga Vergisinde ilk göze çarpan husus hangi evraklar için bu verginin tahakkuk edeceğidir. Damga Vergisi Kanununa ekli olan 1 sayılı tablodaki iş ve işlemler için düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaktadır. Bu liste dışındaki evraklar için vergi tahakkuk etmez. Damga vergisinde mükellef kanunda belirtildiği şekliyle değerli kâğıtları imzalayanlardır. İmza atan taraflardan biri Damga Vergisinden muafsa -döner sermaye işletmeleri damga vergisinden muaftır- bu durumda verginin mükellefi diğer taraf olacaktır. İşletmelerin dikkat etmesi

gereken önemli hususlardan birisi ise sözleşme metni kopyası kadar verginin tahakkuk edeceğidir. Aynı sözleşme metninden bir nüsha imza edilirse bir vergi birden fazla aynı sözleşme metni imza edilirse imza edildiği sayı kadar Damga Vergisi tahakkuk eder.

Damga Vergisi her ay düzenli olarak beyan edilerek ödenir. Döner sermaye işletmeleri elde ettikleri damga vergisi kesintilerini her ayın 23'ünde beyan ederek ödenmek üzere bağlı buldukları saymanlığa gönderirler. Saymanlık bu vergiyi her ayın 26'ına kadar ödemekle yükümlüdür.

Damga Vergisi kesmekle sorumlu olan döner sermaye işletmesi hangi evraklar için bu vergiyi keseceğini Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı cetvelden bakarak bulmaktadır.⁸¹

4. Muhtasar Gelir Vergisi Beyannamesi

Döner sermaye işletmelerinin mükellef olduğu bir diğer vergi türü ise Muhtasar Gelir Vergisidir. Muhtasar Gelir Vergisi özellikle işletmelerden gelir elde eden personellerden tahsil edilen vergi türüdür.

Döner sermaye işletmeleri elde ettikleri gelirlerden yasal yükümlülük karşılıklarını ayırdıktan sonra elde ettikleri kârlardan fiili katkısı bulunan veya yasalarda öngörülen personellere ek ödeme yaparlar. Yapılan bu ödeme neticesinde personel gelir elde etmiş olur. Personelin elde ettiği bu gelirlerden gelir vergisi kapsamında Muhtasar Gelir Vergisi kesintisi yapılır.

Ek ödemeye hak kazanan personele yapılacak ödemelerde Gelir Vergisi Kanunu hükümleri gereğince ilgili personelin bulunduğu vergi dilimi oranına göre ödenecek döner sermaye ek ödemesinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. 2016 yılına ait Gelir Vergisi oranları aşağıda ki gibidir;

- a.** % 15 (12.000 TL'ye kadar)
- b.** % 20 (30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası)

⁸¹ Ek 6 Damga Vergisine Tabii Kâğıtlar Listesi

- c. % 27 (69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası)
- d. % 35 (69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası)

Şeklindedir.

Muhtasar Gelir Vergisi kesintisinin yapılmasıyla birlikte takip eden ay içerisinde bu vergi türüne ait beyanname elektronik ortamda hazırlanarak beyan edilir. Beyannameler bağlı olunan saymanlığa gönderilerek ödeme gerçekleşir. Döner sermaye işletmeleri bu vergiye ait beyannamelerini en geç her ayın 23'üne kadar vermek zorundadırlar. Saymanlıklar ise her ayın en geç 26'sına kadar bu vergiyi ödemekle yükümlüdürler.

Muhtasar Gelir Vergisi kesintisi devlet tarafından kaynağından kesilen vergi türüdür. Gelir elde edecek olan personel henüz ücretini almadan devlet personelin alacağından vergiyi keser. Personel burada kanuni mükelleftir. Bu durumdan anlaşılacak husus ise döner sermaye işletmesinin bu vergiyi kesen olarak vergi sorumlusu olmasıdır.

Devlet Muhtasar Gelir Vergisinde vergiyi kaynağından kestiği vergi için verginin tahsilinde en garantili yöntem olarak bu yöntemi geliştirmiştir. Vergi dairesi vergi alacağını çok dolaştırmadan tahsil yoluna gitmiştir.

Muhtasar Gelir Vergisi beyannamelerinde döner sermaye işletmelerinin dikkat edeceği en önemli hususlar ise diğer vergi türlerinde olduğu gibi hesaplamaların doğru yapılması ve zamanını geçirmeden boş dahi olsa vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesidir.

5. Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Devletin önemli gelir kalemlerinden biriside, Kurumlar Vergisi mükelleflerinden elde ettiği gelirlerdir⁸². Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerine, vergi daireleri, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmektedir.

Kurumlar Vergisi, işletmelerin yılsonu elde ettiği karlardan % 20 oranında vergi ödemesi yapmaları gereken vergi türüdür. Kurumlar Vergisi her cari yılı takip eden yılın Nisan ayının 25. Günü akşamına kadar “Kurumlar Vergisi Kesin Vergi” adı altında beyan edilerek Nisan ayının 30. Akşamına kadar ödeme yapılır.

Not: Hangi vergi türü olursa olsun Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi gereken beyannamelerin son verilme tarihi mesai saati bitimi değil günün bitiş saati olan gece 24:00’dır.

Kurumlar Vergisi mükellefiyeti Vergi Dairesi tarafından yapılan yoklamayla elde edilebileceği gibi döner sermaye işletmesi tarafından yapılacak müracaatla da bu mükellefiyet tesis edilebilir. Tesis edilecek bu mükellefiyetin muhakkak bir yoklamaya bağlanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanuna göre aşağıdaki kurumlar, Kurumlar Vergisine tabiidirler.

- a. Sermaye şirketleri
- b. Kooperatifler
- c. İktisadi kamu müesseseleri
- d. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- e. İş ortaklıkları

Döner sermaye işletmeleri kanundaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere tam mükellef olarak işlemlerini gerçekleştirir. Kurumlar Vergisi Beyannamesi

⁸² Hakan YAVUZ, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008

düzenlenirken kurumun gelir tablosundan yararlanılır. Aşağıda bu beyannameye eklenecek belgeler listelenmiştir⁸³.

- a. Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu veya işletme hesabı özeti
- b. Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler
- c. Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler
- d. Dar mükellef ortağı bulunan kurumların bu ortakların adları, unvanları ve ikamet adreslerine ait bildirim
- e. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim
- f. Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenen liste ve ekler

6. Geçici Vergi Beyannamesi (Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin)

Kurumlar Vergisi Mükellefi olan döner sermaye işletmeleri her üç ayda bir Kurumlar Vergisi Kesin Hesabından mahsup edilmek üzere Geçici Vergi adı altında vergi ödemekle yükümlüdür. İşletme ister kâr elde etsin ister etmesin her üç ayda bir bu vergi türüne ait beyannameyi vermek ve elde edilen kâr varsa % 20 oranında vergiyi ödemek zorunluluğu vardır. İşletme, önceki vergi türlerinde olduğu gibi zaman sınırlarına dikkat ederek bu vergi beyanını ve ödemesini gerçekleştirmekle yükümlüdür. Bu vergi türünün beyan ve ödeme süreleri aşağıdaki şekilde listelenmektedir.

A. Geçici Vergi Beyanname Verme Süreleri

- a. 1. Dönem (Ocak, Şubat, Mart) 14 Mayıs
- b. 2. Dönem (Nisan, Mayıs, Haziran) 14 Ağustos
- c. 3. Dönem (Temmuz, Ağustos, Eylül) 14 Kasım
- d. 4. Dönem (Ekim, Kasım, Aralık) 14 Şubat

⁸³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

B. Geçici Vergi Beyanname Ödeme Süreleri

- a. 1. Dönem 17 Mayıs
- b. 2. Dönem 17 Ağustos
- c. 3. Dönem 17 Kasım
- d. 4. Dönem 17 Şubat

7. Ba – Bs Beyannameleri (Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin)

Döner sermaye işletmesi, eğer Kurumlar Vergisi Mükellefi ise Ba ve Bs isimli bu iki vergi beyannamesini bağlı olduğu vergi dairesine elektronik ortamda beyan etmesi gerekmektedir. Ba ve Bs beyannamelerinin düzenlenmesi neticesinde herhangi bir ödeme söz konusu değildir. Amaç, işletmenin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından her yıl güncelleyerek belirlediği tutarda kesilen faturaların vergi dairesine bilgi bildirimini yapılmasıdır. Ba ve Bs formları için verilecek beyanname 2016 yılında 5.000 TL ve üzerindeki tutarlar üzerinde kesilen faturaları kapsamaktadır. Ba ve Bs beyannamelerinin her ay düzenli olarak takip eden ayın son günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

8. Kesin Mizan Beyannamesi (Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin)

Bilanço esasına göre defter tutan ve Kurumlar Vergisi Mükellefi olan döner sermaye işletmeleri Cari yıl bittikten sonraki yılın Nisan Ayının 1'inden 30'una kadar olan sürede bu beyannameyi elektronik ortamda beyan etmektedir. Bu beyanname, işletmenin yılsonunda muhasebe biriminden aldığı Kesin Mizan kullanılarak düzenlenir.

Önceki vergi türlerinde anlatılan ve dikkat edilmesi gereken hususlar bu beyanname türü içinde geçerlidir. Aksi halde geciktirilen veya hiç verilmeyen vergi beyannameleri için vergi cezaları kesilecektir. Bu cezalar kişisel ihmallerden kaynaklanan durumlarda personel tarafından ödenmektedir. Döner sermaye işletmesi çalışanlarının bu tür mali cezalarla karşılaşmaması için vergi beyannamesi verme ve ödeme takvimine uyması gerekir.

E. ÖDEME EMRİ BELGESİ DÜZENLEME

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 33. Maddesine göre hazırlanan Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği, kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı kurumların bu yönetmelik çerçevesinde hazırlanan belgeleri harcama evrakı olarak kullanacağına hükmetmiştir. Bu yönetmelik tarafından matbu olarak hazırlanan bu belge, harcama birimleri tarafından sık kullanılan bir belge olması ve kamu harcamasını temsil etmesi açısından büyük öneme sahiptir.

Ödeme Emri Belgesi hem ödemenin ispatında hem de yapılan ödemenin muhasebe kayıtlarına alınmasında kullanılan bir belgedir. Ödeme Emri Belgesi birçok unsurdan oluşmaktadır. Bu evrak düzenlenirken bu unsurların açık ve net bir şekilde bir araya getirilmesi gerekmektedir. Aşağıda sıralanan liste doğrultusunda bir ödeme emri belgesinde olması gereken hususlar anlatılmıştır⁸⁴.

- 1. Muhasebe Birim Kodu:** Bu kod döner sermaye işletmeleri henüz faaliyetlerine başlamadan önce Muhasebe Birimi tarafından Muhasebat Genel Müdürlüğünden talep edilir. Bu kod Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen evrakların hangi kurum veya işletmeye ait olduğunu tanımak amacıyla verilmiştir. Bu kod olmadan bu belge düzenlenmemelidir.
- 2. Muhasebe Birim Adı:** Döner sermaye işletmesinin hangi muhasebe birimine bağlı olduğunu gösterir. Bilindiği üzere döner sermaye işletmeleri kendi muhasebe birimlerine sahip değildirler. Muhakkak il defterdarlığına bağlı olan bir muhasebe birimi (saymanlık) ile muhasebe işlemlerini yürütmeleri gerekmektedir. Bu nedenden dolayı işletmeler kurulurken Muhasebat Genel Müdürlüğü, kurulan işletmelerin hangi muhasebe birimiyle çalışacağını belirlemektedir. İşletme bu evrakı düzenlerken, muhasebe birim adını muhakkak belge üzerinde göstermesi gerekmektedir.

⁸⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

- 3. Kurum Birim Kodu:** Bu kod işletmelerin kuruluş aşamasında oluşturulur. Kurulan her yeni işletme için bu kodun yeniden oluşturulması ve bağlı olunan saymanlığa bildirilmesi gerekmektedir. Dört ana unsurdan oluşmaktadır. Belgenin bu alanını ilgilendiren Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı Tablosu Çalışmanın Ekler kısmında yer almaktadır.⁸⁵
- a.** Birinci kutucuğa kurumun bağlı olduğu üst kurum yazılır.
Örnek: Yükseköğretim Kurumları için 38
- b.** İkinci kutucuğa işletmenin bağlı olduğu kurum yazılır.
Örnek: Erzincan Üniversitesi için 62
- c.** Üçüncü kutucuğa il plaka kodu yazılır
Örnek: Erzincan için 24
- d.** Dördüncü kutucuk ise 001 den başlanmak şartıyla Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı olan alt işletmelere sıra numarası verilerek bu kutucuk doldurulur.
Örnek: Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Eğitim Fakültesi için 001.
- 4. Kurum Adı:** Döner sermaye işletmeleri üniversitelere bağlı olarak çalışan tüzel kişilikleri olmayan birimlerdir. Ödeme Emri Belgesindeki bu kutucuk doldurulurken döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu kurumun ismi yani üniversitenin ismi yazılır.
- 5. Birim Adı:** Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı olan ve harcama yapmak üzere Ödeme Emri Belgesi düzenleyen birimin ismi bu kutucuğa yazılır.
Örnek: Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksekokulu Eğitim ve Uygulama Oteli.
- 6. Yevmiyenin Bütçe Yılı:** Oluşturulan Ödeme Emri Belgesinin hangi mali yıla ait olduğu bu kutucuğa yazılır. Hem işletmenin hem muhasebe biriminin hem de hesap vermekle yükümlü olunan kurum ve kuruluşların yapılacak

⁸⁵ Ek 8 Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı tablosu

incelemelerde daha kolay sonuca ulaşabilmeleri için cari yılın muhakkak yazılması gerekmektedir.

- 7. Yevmiyenin Tarihi:** Ödeme Emri Belgesinin olmazsa olmazlarından biriside bu belgenin hangi tarihte oluşturulduğunu gösteren kutucuğun doldurulmasıdır. Tarih olmayan belgeler geçersiz sayılır. İşletme çalışanları, eğer bu belgeleri evrak üzerinde otomasyon programı olmadan hazırlıyorsa bu kutucuğun boş olmamasına özen göstermeleri gerekmektedir.
- 8. Yevmiye Numarası:** Her Ödeme Emri Belgesi muhasebe birimi tarafından elektronik ortamda kayıt altına alınmaktadır. Muhasebe birimi her işlem için bir yevmiye numarası vermektedir. Muhasebe birimi tarafından verilen yevmiye numarası bu kutucuğa yazılır.
- 9. İlgilinin Adı Soyadı / Unvanı:** Ödeme Emri Belgesi ile hangi hak sahibine ödeme yapılacaksa bu hak sahibine ait bilgiler bu kutucuğa yazılır. Hak sahibi kişi olabileceği gibi tüzel kişiliği olan veya olmayan herhangi bir kurum veya kuruluştaki olabilir.
- 10. İlgilinin T.C. / Vergi Kimlik Numarası:** Hak sahibine ait kimlik bilgileri bu kutucuğa yazılır. Hak sahibinin bir kişiden fazla olması durumunda hak sahiplerine ait liste Ödeme Emri Belgesine eklenerek muhasebe birimine gönderilir. Gönderilecek listede, ödeme emri belgesindeki şekilde hak sahiplerinin bilgilerinin bulunduğu bir cetvel hazırlanır. Hazırlanan bu cetvel ayrıca harcama yetkilisi tarafından imza edilir.
- 11. Banka Şube Adı:** Hak sahibi veya sahiplerinin ödemenin yapılmasını istedikleri banka şubesine ait isim bu kutucuğa yazılır.
- 12. Banka Hesap Numarası:** Hak sahiplerinin banka hesap numaraları IBAN formatına uygun olarak bu kutucuğa yazılır. IBAN numarası yukarıda verilen T.C. kimlik numarası veya vergi kimlik numarasıyla bağlantılı olmalıdır. Aksi halde ödeme gerçekleşmez. Bu durumda evrak, muhasebe birimi tarafından tekrar düzenlenmek üzere işletmeye geri gönderilir.
- 13. Bağlı Olduğu Vergi Dairesi:** Hak sahibi veya sahiplerine ait bağlı buldukları vergi dairesi bu kutucuğa yazılır.

14. Muhasebe Hesap Kodu: Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre yapılacak iş ve işlemler neticesinde yapılan işin bu yönetmelikteki kodu yazılır. İlgili yönetmelikte hesap planı üç ana bölüme ayrılır. Bilanço Hesapları, Faaliyet Hesapları ve Nazım Hesapları. Ana Hesap Gurupları aşağıda gösterildiği şekilde listelenmektedir.

- a. Dönen Varlıklar
- b. Duran Varlıklar
- c. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- d. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- e. Öz Kaynaklar
- f. Gelir Tablosu Hesapları
- g. Maliyet Hesapları
- h. Nazım Hesaplar

Bu kutucukta kullanılabilen hesap planına ait ana başlıklar aşağıdaki şekilde listelenir. Döner sermaye işletmelerinin, bu hesap planına bağlı olarak bu kutucuğu doldurması gerekmektedir. Aksi halde hem yönetmelik hükümlerine uyulmamış olur, hem de faaliyetlere ait sonuçlar doğru olarak mali tablolara yansımaz.

AKTİF HESAPLAR

1 Dönen Varlıklar

10 Hazır Değerler

11 Menkul Kıymetler

12 Ticari Alacaklar

13 Diğer Alacaklar

15 Stoklar

17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

19 Diğer Dönen Varlıklar

2 Duran Varlıklar

22 Ticari Alacaklar

23 Diğer Alacaklar

24 Malî Duran Varlıklar

25 Maddi Duran Varlıklar

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

29 Diğer Duran Varlıklar

PASİF HESAPLAR

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

30 Malî Borçlar

33 Diğer Borçlar

34 Alınan Avanslar

35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

37 Borç ve Gider Karşılıkları

38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

40 Malî Borçlar

42 Ticari Borçlar

43 Diğer Borçlar

44 Alınan Avanslar

47 Borç ve Gider Karşılıkları

48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

5 Öz Kaynaklar

50 Ödenmiş Sermaye

- 52 Sermaye Yedekleri**
- 54 Kâr yedekleri**
- 57 Geçmiş Yıllar Kârları**
- 58 Geçmiş Yıllar Zararları**
- 59 Dönem Net Kârı (Zararı)**

6 Gelir Tablosu Hesapları

- 60 Brüt Satışlar**
- 61 Satış İndirimleri (-)**
- 62 Satışların Maliyeti (-)**
- 63 Faaliyet Giderleri (-)**
- 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar**
- 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)**
- 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar**
- 68 Olağandışı Gider ve Zararlar (-)**
- 69 Dönem Net Kârı (Zararı)**

7 Maliyet Hesapları

- 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**
- 72 Direkt İşçilik Giderleri**
- 73 Genel Üretim Giderleri**
- 74 Hizmet Üretim Maliyeti**
- 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri**
- 76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri**
- 77 Genel Yönetim Giderleri**

9 Nazım Hesaplar

- 90 Teminat Alınan Değerler**
- 91 Teminat Verilen Değerler**
- 92 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

93 Vergi Dışı Gelirler

94 Demirbaş Giderleri

95 Ariyet Verilen Değerler

96 Konsinye Mallar

İhtiyaç duyulduğunda yeni hesaplar oluşturulabilir.

Çalışmanın ekler bölümüne, döner sermaye işletmelerinin kullanması gereken Detaylı Hesap Planı eklenmiştir.⁸⁶

15. Kurumsal Kod: Dört kutucuktan oluşan bu kısım birim kodu ile aynı kimliği paylaşmaktadır. Çalışmanın Ekler bölümünde bu kodun oluşturulması ile ilgili metin eklenmiştir.

16. Fonksiyonel Kod: Devletin hangi faaliyetlerde bulunduğunu sınıflandıran kod grubudur. Bu kod “Bütçe Giderlerinin Fonksiyonel Sınıflandırma Tablosu” içerisinde döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu alanlar seçilerek işletme tarafından oluşturulur.

Örnek: Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından oluşturulan kod şu şekildedir.

- a. 04:** Ekonomik İşler ve Hizmetler
- b. 1:** Yasama ve Yürütme Organları, Finansal ve Mali İşler, Dışişleri Hizmetleri
- c. 1:** Genel ekonomik ve ticari işler ve hizmetler
- d. 01:** Muhtemel ihtiyaçlar için bu kod boş bırakılmıştır.

04.1.1.01 şeklinde bir kod ortaya çıkar. Döner sermaye işletmeleri ödeme emri belgesi oluştururken bu kodu kullanırlar.

17. Finans Kodu: Ülkemizdeki mali mevzuatı geliştirmek için düzenlenmiş bir koddur. Harcamaların gerçekleştiği finansal kaynağı ve devirli olan ödenekleri göstermek için geliştirilmiştir. Tek haneli koddan ibarettir.

⁸⁶ Ek 9 Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı

18. Ekonomik Hesap Kodu: Bu kod dört haneli olarak düzenlenmiştir. Bütçe ile tahsis edilen ödeneklerin bu kodlar aracılığıyla kullanılması amaçlanmıştır. Döner sermaye işletmelerinin en çok kullanacağı değişken kod tablolarından birisidir. Bu kod hem gelirler için hem de giderler için kullanılır. Giderlerle ilgili ekonomik kodlar için liste aşağıdaki şekildedir.

- a. Personel Giderleri
- b. Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri
- c. Mal ve Hizmet Alım Giderleri
- d. Faiz Giderleri
- e. Cari Transferler
- f. Sermaye Giderleri
- g. Sermaye Giderleri
- h. Sermaye Transferleri
- i. Borç Verme
- j. Yedek Ödenekler

Gelirler için kullanılacak ekonomik kodlar ise şöyledir.

- a. Vergi Gelirleri
- b. Sosyal Güvenlik Gelirleri
- c. Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
- d. Alınan Yardım ve Bağışlar ile Özel Gelirler
- e. Diğer Gelirler
- f. Sermaye Gelirleri
- g. Alacaklardan Tahsilât
- h. Red ve İadeler

19. Tutar: Bu kısım borç ve alacak dengesinin oluşturulduğu işletme faaliyetleri sonucunda oluşan borç ve alacakların yazılacağı alandır. İşletmeler Tek Düzen Hesap Planı doğrultusunda hazırlanmış olan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yer alan muhasebe kodları doğrultusunda işlem yapmaktadırlar.

- 20. Hesap / Ayrıntı Adı:** Bu alana yapılan işlemler için kullanılan “Hesap Numarası” alanında yazılan hesap numarasına karşılık gelen hesap adı yazılacaktır.
- 21. Toplam (Bütçe Gideri Tahakkuk Toplamı):** Hem borç hem de alacak kısmındaki toplamlar bu kısma dengeli şekilde yazılacaktır. Denge olmayan hesaplar yevmiye kayıtlarına işlenemeyeceği için borç ve alacak dengesinin sağlanması gerekir. 800’lü Hesapların kullanılacağı yansıtma hesapları da toplama dâhil edilerek bu alan doldurulur.
- 22. Bütçe gideri tahakkuk toplamı yazıyla Ödenmesi / Mahsubu** şeklinde ilgili alana yazılır.
- 23. Tetkik Eden:** Bu alan bu ödeme emri belgesinin düzenlenmesine gerçekleştirme görevlisi dışında müdahil olanlar tarafından doldurulur. Döner sermaye işletmeleri tarafından sık kullanılan bir alan değildir.
- 24. Ödemeye Esas Belgenin:** Yine aynı şekilde hazırlanan bu ödeme emri belgesi başka dayanaklı belgeler için düzenlenmişse dayanak olan diğer belgelere ait bilgiler bu alana yazılacaktır.
- 25. Gerçekleştirme Görevlisi:** Bu alan ödeme emri belgesini düzenleyen ve Harcama Yetkilisi tarafından görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisi tarafından imza edilir. Gerçekleştirme Görevlisi hazırlanan bu belgeden Harcama Yetkilisiyle birlikte müteselsil sorumludur.
- 26. Açıklama ve Ekler:** Ödeme Emri Belgesine bağlanacak olan evrakların listesi muhakkak bu kısımda gösterilmelidir. Ayrıca dikkat çekilmek istenen hususlarda bu kısma yazılacaktır.
- 27. Harcama Yetkilisi:** Ödeme Emri Belgesi üzerinde, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından saymanlığa gönderilmeden önce düzenlenecek son unsur Harcama Yetkilisi tarafından imza edilip edilmediğidir. Harcama Yetkilisi tarafından imza edilmeyen Ödeme Emri Belgeleri geçersizdir. Bu tür belgelerin saymanlığa ulaşması durumunda saymanlık evrakı iade eder. Harcama Yetkililerinin döner sermaye

işletmeleri içerisinde ki görev ve fonksiyonları 5018 Sayılı Kanun ile daha detaylı olarak anlatılmıştır.⁸⁷

28. Muhasebe Yetkilisi: Bu kısım döner sermaye işletmesinin Ödeme Emri Belgesini muhasebe birimine (Saymanlığa) göndermesinden sonra evrakın doğruluğunu inceleyen Sayman tarafından imzalanır. Sayman evrakın maddi hatalarının olup olmadığına, imza edenlerin yetki belgelerinin Saymanlığa sunulup sunulmadığına bakmak zorundadır. Eğer evrakta her hangi bir hata bulursa belgeyi imza etmeden tekrar döner sermaye işletmesine gerekçelerini de açıklayarak geri gönderir. Geri gönderilen evrak üzerinde gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra evrak tekrar zimmet defterine kaydedilerek Saymanlığa teslim edilir. Hata ve kusur konusunda emin olan Sayman (Muhasebe Yetkilisi) evrakı imza eder. İmza edilen evrak için “Gönderme Emri” düzenlenerek saymanlık tarafından hesapların bulunduğu bankaya gönderilir. Bu gönderme emri üzerinde hak sahiplerinin bilgileri ve ne kadar tutarlarda ödeme yapılacağıyla ilgili bilgiler bulunmaktadır. Gönderme emrini alan banka öncelikle Gönderme Emrini imza eden Saymanın banka hesaplarından harcamaya yetkili olup olmadığını kontrol eder. Bu konuda sıkıntı olmaması durumunda banka ilgili listedeki hak sahiplerine gerekli ödemeyi elektronik ortamda yapmaktadır.

Yukarıda Ödeme emri Belgesi kısa tanımlarla anlatılmaya çalışılmıştır. Bu tür ödeme evrakları döner sermaye işletmesi çalışanları için önem arz eden belgelerdir. Kamu harcamaları Sayıştay tarafından sıklıkla denetlenmektedir. Bu denetlemelerde Ödeme Emri Belgesinin ve bu belgeye dayanak olan kanıtlayıcı evrakların incelenmesi yer almaktadır. Yapılan denetimlerde döner sermaye işletmesi çalışanlarının zor duruma düşmemesi için yukarıda izah edilen evrak unsurlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

⁸⁷ Suat AKSU, Uygulamalı Döner Sermaye İşlemleri, Harcama Yetkilisinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları, s. 17, Şubat 2012

F. MUHASEBE İŞLEM FİŞİ DÜZENLEME (MİF)

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği eklerinde yer alan Muhasebe İşlem Fişi (MİF) matbu evrakı döner sermaye işletmeleri tarafından gerçekleşen her mali işlem için düzenlenmektedir⁸⁸. Muhasebe birimleri için önemli bir tahakkuk evrakıdır. İşletmelerin faaliyetlerini kayıt altına almada kullanılmaktadır. Muhasebe İşlem Fişleri biçim itibariyle Ödeme Emri Belgesine çok benzemektedir. Özellikle evrakın üst tarafı Ödeme Emri Belgesiyle aynıdır. Farklılık evrakın alt kısmındaki alanlarda bulunmaktadır. Bu nedenden dolayı Muhasebe İşlem Fişini anlatırken evrakın üst bölümü ile ilgili alanlar Ödeme Emri Belgesi başlığı altında anlatıldığı için mükerrer olmaması için tekrar edilmeyecektir. Muhasebe İşlem Fişi hazırlanırken matbu evrakın alt kısmına ait alanlar aşağıda anlatıldığı şekilde doldurulmalıdır.

- 1. Muhasebe Birimleri Arası İşlemlerde:** Bu alan döner sermaye işletmesi tarafından kullanılmayan bir alandır. Bu alan ancak farklı saymanlıklar arasında yapılacak işlemler sırasında saymanlık tarafından doldurulur.
- 2. Tahsilât – Ödeme – Ret ve İadelerde:** Bu alan saymanlık tarafından düzenlenen bir alandır.
- 3. İade Olunan Emanetlerde:** Döner sermaye işletmelerinin gerçekleştirdiği iş ve işlemler neticesinde alınan emanetlerin saymanlık tarafından ilgililerine ödenmesi neticesinde bu alan saymanlık tarafından doldurulur.
- 4. Ön Ödemelerde:** İster personele avanslar olsun isterse diğer kişi ve kurumlara ödenen avanslar olsun saymanlık bu alanı verilen avans bilgileri doğrultusunda doldurur.
- 5. Düzenleyen:** Bu alan Harcama Yetkilisi tarafından görevlendirilen Gerçekleştirme Görevlisi tarafından imza edilir.
- 6. Harcama Yetkilisi:** Önceki konuda anlatıldığı şekliyle evrakın tamamlanması için Harcama Yetkilisi tarafından imza edileceği alandır.

⁸⁸ Harcama Belgeleri Yönetmeliği

7. Muhasebe Yetkilisi: Ödeme Emri Belgesinin düzenlenmesindeki usul ve esaslar doğrultusunda işlem yürüten Saymanın imzalayacağı alandır.

Yukarıda Muhasebe İşlem Fişi ile ilgili detaylı tanımlara girilmeden, döner sermaye işletmeleri tarafından bu belgenin nasıl kullanılacağı anlatılmıştır. Muhasebe İşlem Fişi düzenleyen döner sermaye işletmeleri, düzenledikleri bu evrakın eksiksiz ve maddi hatalarının olmadığı hususunda emin olmalıdır.

Döner sermaye işletmesi çalışanları bu belgenin düzenlenmesinde azami dikkatli olmalıdır. Belge eksiksiz ve maddi hatasız olmalıdır. Muhasebe İşlem Fişine ait kanıtlayıcı diğer belge ve unsurlar noksansız olarak saymanlığa teslim edilmelidir.

G. TAŞINIR İŞLEM FİŞİ (TİF) DÜZENLEME

Döner sermaye işletmeleri elde ettikleri gelirler doğrultusunda mal ve malzeme satın alırlar. Ayrıca işletmeler diğer kişi, kurum ve kuruluşlardan yapılan mal ve malzeme bağışlarını da kabul ederler. İşletmenin mevcut varlıkları arasında bulunan bu taşınırların kayıt altına alınması ancak 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44. Maddesine dayanılarak hazırlanmış olan Taşınır Mal Yönetmeliği hükümlerince mümkündür. Bu yönetmelik gereği öncelikle edinme yöntemine bakılmaksızın kamuya ait olan malların hangi usul ve esaslar ve hangi matbu evraklar kullanılarak kayıt altına alınacağını anlatır.⁸⁹

Taşınır Mal Yönetmeliği kamu kaynaklarının korunmasından sorumlu olan personel tanımlarını bu yönetmelikle yapmıştır. Bu sorumluluk neticesinde görevlendirilen personel hangi evrakları hangi işlemler için düzenleyecektir bu konuya da açıklık getirmiştir. Taşınır Mal Yönetmeliği aşağıdaki matbu evraklar kullanılarak taşınırların kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. Bu evraklar;

- 1. Tüketim Malzemeleri Defteri:** Taşınır Kod Listesi içerisinde A bölümünde bulunan tüketim malzemelerine ait çıkış ve giriş işlemlerini düzenlemek için kullanılır.
- 2. Dayanıklı Taşınırlar Defteri:** Taşınır Kod Listesi içerisinde B bölümünde bulunan dayanıklı taşınırların çıkış ve giriş işlemlerinin kayıtlarının tutulacağı defterdir. Dayanıklı taşınırların çıkış ve giriş işlemleri her taşınır için ayrı ayrı yapılır.
- 3. Müze Defteri:** Müzelerde bulunan taşınırlar için düzenlenen defterdir. Döner sermaye işletmeleri bu defteri kullanmamaktadır.
- 4. Kütüphane Defteri:** Kütüphaneler tarafından kullanılan basma ve yazma eserlerin kayıtlarının tutulmasında kullanılan defterdir. Döner sermaye işletmeleri tarafından kullanılmaz.

⁸⁹ Nazlı PEHLİVAN, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, İşletme Anabilim Dalı, Devlet Muhasebe Sistemi ve Katma Bütçeli Kuruluşlarda taşınır Mal Yönetmeliği Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, 2010

Yönetmelikte anlatılan yukarıdaki defterlerden anlaşılacağı üzere döner sermaye işletmeleri sadece (a) ve (b) maddelerindeki defterleri kullanmakla yükümlüdürler. (a) maddesindeki defter tüketim malzemeleri (İlk Madde ve Malzeme) için kullanılacak belge iken (b) maddesindeki evrak demirbaşlar için kullanılacak matbu belgedir.

Döner Sermaye işletmeleri tarafından 150'li hesaplarda takip edilen İlk Madde ve Malzemelere ait giriş ve çıkış işlemlerinin yapıldığı evrakın nasıl düzenleneceği aşağıda anlatılmıştır. Ayrıca bu matbu evrak ve Taşınır İşlem Fişlerinin oluşturulmasında kullanılan "Taşınır Kod Listesi" Ekler kısmında bu çalışmaya eklenmiştir.⁹⁰

Taşınır Kod Listesi Kamu Kurum ve Kuruluşlarında kullanılan mal ve malzemeleri sınıflara ayırmıştır. Bu liste döner sermaye işletmelerinin kullandığı muhasebe kod sistemiyle uyumlu halde tasarlanmıştır⁹¹.

H. TAŞINIR KAYITLARINDA KULLANILAN HESAPLAR

- 1. 150'li Hesaplar (İlk Madde ve Malzemeler):** Bu malzemeler kullanım ömürlerine göre sınıflandırılmış malzemelerdir. Plastik malzemeler, sarf malzemeler ve gıda malzemeleri bu taşınırlara örnek gösterilebilir. Bu taşınırlar kayıt altına alındıktan sonra hızla tüketilen, kullanıldığında ekonomik ömrünü tamamlayan veya tükenen malzemelerdir. Bu malzemelerin bulunduğu hesaplardan her üç ayda bir "Tüketim Çıkış Raporu" alınmaktadır. İşletmeler aldıkları bu raporu Muhasebe İşlem Fişine bağlayarak bağlı buldukları muhasebe birimine gönderirler. Muhasebe birimleri bu mal ve malzemenin kullanıldığını ve taşınır kayıtları arasında olmadığını belgeleyen, Tüketim Çıkış Raporu doğrultusunda yevmiye kaydı yaparak bu rapordaki malzemelerin mevcut muhasebe kayıtlarından düşülmesini sağlar.

⁹⁰ Ek 10 Taşınır Kod Listesi

⁹¹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

2. 253'lü Hesaplar (Tesis Makine ve Cihazlar): Bu hesaplar “Tesis Makine ve Cihazlar” adı altındaki hesaplardır. Bu hesaplarda döner sermaye işletmeleri tarafından kullanılan cihazlara ilişkin ambar kayıtları tutulur. Bu hesaplar işletmenin bir yıl ve daha uzun süreli kullanacağı mal ve malzemeleri barındırır. Bu hesaplarda takip edilen malzemeler amortisman uygulamasına tabiidirler Amortisman kaydı Muhasebe İşlem Fişi aracılığıyla takip eden her yıl bu malzemeler için düzenlenerek muhasebe birimine gönderilir. Bu tür mal ve malzemeler “Ortak Kullanım Alanı” dışında personele zimmet tutanağı düzenlenerek teslim edilir. Zimmetle bu malzemeyi alan personel bu malzemenin korunmasından şahsen sorumludur. Eğer malzeme ortak kullanım alanında değilse ya da zimmetle bir personele verilmemişse ilgili birimin Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi bu malzemeyi ambarda saklamak zorundadır.

3. 254'lü Hesaplar (Taşıtlar Grubu): Bu grupta yer alan taşıtlar işletme ambarına kayıt yapılırken 254'lü hesaplarda kayıt altına alınmaktadır. Taşıtları olan işletmelerin dikkat etmesi gereken en önemli hususlar ise şöyle özetlenebilir. Taşıta ait yasal yükümlülükleri kimin yerine getireceği (vergi, muayene v.b.) açıkça yazılı bir metinle tespit edilmelidir. Taşıtı kullanacak personelin yazılı olarak yetkilendirilmiş olması gerekir. Aksi takdirde yetkisi olmayanlar bu aracı kullanamazlar. Taşıtı kullanma sorumluluğu olan personel ise bu aracı başka kimseye kullandıramaz. Taşıtın yaptığı kilometre mesafeleri bir defterde takip edilerek imza edilir.

4. 255'li Hesaplar (Demirbaşlar Grubu): Bu hesaplar döner sermaye işletmeleri tarafından kullanılan demirbaşlara ait hesaplardır. Bu hesaplardaki mal ve malzemeler 253'lü hesaplardaki hükümlere tabiidirler.

Taşınır İşlem Fişi aşağıdaki unsurlardan oluşur.

a. Fiş Sıra No: Cari yılbaşından başlayarak düzenlenen her Taşınır İşlem Fişine 01 den başlayarak sıralı numara verilmektedir.

- b. Tarih:** Her taşınır işlem fişine düzenlenme tarihi yazılmak zorundadır. Fiş üzerine yazılan bu tarih, fişin türüne göre hangi tarihte malzemenin ambara girdiğini veya ambardan çıktığını göstermektedir.
- c. İl ve İlçenin Adı:** İşletmeye ait malzemenin bulunduğu ilin adı bu alana yazılır.
- d. Harcama Biriminin Adı:** İşletmenin ismi bu alana yazılır.
- e. Ambarın Adı:** İşletmeye ait olan ambarın adı veya kodu bu alana yazılır. Döner sermaye işletmeleri ambarlarını oluştururken bu ambarlara isim ve 001 sıra numarasıyla başlayan ambar kodu vermek zorundadır. Oluşturulan bu ambarlar Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri tarafından üst yazı ile Sayıştay'a bildirilir.
- f. Muhasebe Biriminin Adı:** Döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu muhasebe biriminin ismi bu alana yazılır.
- g. Muayene ve Kabul Komisyonu Tutanağının Tarih ve Sayısı:** Satın alma süreci sonunda ambara teslim edilecek malzemenin taşınır işlem fişine Muayene ve Kabul Komisyonu tarafından düzenlenen tutanak eklenir.
- h. Dayanağı Belgenin Tarih ve Sayısı:** Taşınırın elde edilme şeklini gösteren belgenin tarih ve sayısı bu alana yazılır. Bu belgeye örnek olarak fatura gösterilebilir.
- i. Nereden Geldiği:** Malzemenin hangi birimden geldiği bu alana yazılır.
- j. Kime Verildiği:** Malzeme kime zimmet edilmişse veya kime teslim edilmişse o personelin bilgileri bu alana yazılır.
- k. Nereye Verildiği:** Malzeme hangi birime ya da kişiye verilmişse bu alana o birimin bilgileri yazılır.
- l. Gönderilen Harcama Birimi Adı:** Malzeme kendi ambarında kayıtlıyken devir yoluyla başka bir birime gönderilmesi durumunda bu alana gönderilen harcama biriminin bilgileri yazılır.
- m. Gönderilen Taşınır Ambarı:** Malzemenin devir yoluyla gönderildiği ambara ait bilgiler bu alana yazılır.

- n. Muhasebe Birimi:** Malzemenin gönderildiği birimin bağlı olduğu muhasebe birimine ait bilgiler bu alana yazılır.
- o. Taşınırın; Sıra No, Kodu, Sicil Numarası, Adı, Ölçü Birimi, Miktarı, Birim Fiyatı, Tutarı** bilgileri bu alana eksiksiz olarak yazılmalıdır. Alınan, başka birime devredilen veya hurdaya ayrılan malzemeler için bu alanlar eksiksiz doldurulmalıdır.

Taşınır İşlem Fişlerine ait kullanılacak belgenin alt kısmında ise aşağıdaki alanlar bulunmaktadır.

- p. Giriş Kaydı Yapılmıştır:** Bu alan malzemeyi teslim alan birim yetkilisi ve teslim edenle birlikte müşterek imza edilerek malzeme teslim alınır.
- q. Teslim Eden:** Bu alan malzemeyi teslim etmeye yetkili personel tarafından teslim alan birim yetkilisiyle birlikte müşterek imza edilir.
- r. Çıkış Kaydı Yapılmıştır:** Bu alan malzemenin çıkışını yapan taşınır kayıt yetkilisi tarafından imza edilir.
- s. Teslim Alınmıştır:** Malzemeyi teslim alan birim taşınır kayıt yetkilisi tarafından bu alan imza edilir.

Yukarıda izah edilen alanlar bu belgeleri düzenlemekle sorumlu olan personeller tarafından dikkat edilerek doldurulmalıdır. İmzalar eksiksiz olmalı ve bu evraklar özenle saklanmalıdır. Taşınır İşlem Fişlerini düzenlemeye her cari yıl yeniden 001 sıra numarasıyla başlamak gerekmektedir. Taşınır İşlem Fişleri yıllar itibariyle arşivlenir.

Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri gereğince döner sermaye işletmelerinin düzenleyeceği diğer belgeler ise şöyle sıralanabilir.

1. Taşınır Teslim Belgesi (Taşıt ve İş Makineleri İçin)
2. Taşınır Teslim Belgesi (Demirbaş, Makine ve Cihaz İçin)
3. Taşınır İstek Belgesi
4. Dayanıklı Taşınırlar Listesi
5. Taşınır Geçici Alındısı
6. Kayıttan Düşme Teklif ve Onay Tutanağı

- 7. Ambar Devir ve Teslim Tutanağı**
- 8. Sayım Tutanağı**
- 9. Taşınır Sayım ve Döküm Cetveli**
- 10. Harcama Birimi Taşınır Mal Yönetim Hesabı Cetveli**
- 11. Taşınır Hesap Cetveli**
- 12. İdare Taşınır Mal Yönetimi Ayrıntılı Hesap Cetveli**
- 13. İdare Taşınır Mal Yönetim Hesabı İcmal Cetveli**
- 14. Yönetim Hesabı Cetveli**
- 15. Tesis Bileşenleri Cetveli**



İ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

Döner sermaye işletmeleri kendi mevzuatları gereği elde ettikleri gelirler nedeniyle yerine getirmekle yükümlü oldukları birçok yasal mali sorumluluk taşımaktadır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesi bu yasal yükümlülüklerle ilgili olarak Hazine Payı ve BAP hissesi için yapılacak kesintilerden işletmeleri sorumlu tutmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinde kesintinin yapılabilmesi için öncelikle gelirin olması gerekmektedir. Bu gelir iki unsurdan oluşur. Birincisi satılan ürünün fiyatı, ikincisi ise bu tutara ait KDV'dir. KDV devletin alacağı olduğuna göre kesintiler ancak matrah denilen KDV'siz kısımdan yapılabilir. Muhasebat Genel Müdürlüğünün 26.01.2011 tarih ve 01126 sayılı yazısına istinaden Hazine Payı için kesilecek tutar elde edilen gelirlerin % 1'idir⁹².

- 1. Hazine Payı:** Devlet, döner sermaye gelirlerinin % 1'i kadar tutarı hazineye aktarılmak üzere her ay düzenli olarak elde edilen gelirlerden kesmektedir. Bu kesinti gayri safi hâsıla üzerinden yani elde edilen gelirin maliyet unsurları göz önünde bulundurulmadan yapılır. Döner sermaye işletmesi bu kesintinin yapılmasında herhangi bir işlem yapmaz. Bu işlemleri yapmaya yetkili birim, işletmenin bağlı olduğu saymanlıktır. Muhasebe birimi gelirlerin elde edildiği ayı takip eden ayın 20'sine kadar hesaplanan bu tutarı hazinenin ilgili hesabına aktarmakla yükümlüdür. Hazine adına tahsilât yapmaya yetkili kurum illerde vergi daireleridir.
- 2. Bilimsel Araştırma Projeleri Hissesi (BAP):** 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesi (b) fıkrasının 2. Bendi gereği döner sermaye işletmesi gelirlerinden her ay düzenli olarak yapılan ikinci kesinti Bilimsel Araştırma Projeleri için yapılan kesintidir. Bu kesintinin oranı % 5'tir. Aynen hazine payında olduğu gibi bu kesintide gayri safi hâsıla üzerinden yapılmaktadır. Maliyet unsurları gözetilmeden devlet tarafından bu kesinti yapılır. Kesintiye ait işlemleri yapmaya muhasebe

⁹² 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu, 58. Madde

birimi yetkili ve sorumludur. Her ayın 20'sine kadar bu kesinti tutarı hesaplanarak döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu üniversitenin hesabına aktarılır.

Yapılan bu kesinti döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu üniversitenin Bilimsel Araştırma Projeleri birimi tarafından desteklenen projelerin desteklenmesi amacıyla kullanılır.

- 3. Birim Payı:** Döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerin en az % 20'si gelirin elde edildiği birimin ihtiyaçlarında kullanılmak üzere döner sermaye işletmesi tarafından kesilir. Bu tutar içerisinde ancak yöneticilere pay ödemesi yapılabilir. Bunun dışında herhangi bir personele bu kısımdan herhangi bir pay ödemesi yapılmaz. İlgili birimin kullanımına sunulan bu tutar birim Harcama Yetkilisi tarafından birimin ya da kurumun herhangi ihtiyaçları için kullanılabilir. Mal malzeme alımı yapılabileceği gibi, inşaat, küçük onarım veya hizmet satın alımı da yapılabilir. Döner sermaye işletmelerinin dikkat edeceği husus bu gelirlerden yapacakları satın almalarda, birime ayrılan oran tutarında harcama yapmalarıdır. Aksi halde hesaplar tutmayacak ve ödenek üstü harcama yapılmış olacaktır.

Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletmeleri Döner Sermaye Ek Ödeme Dağıtım Usul Ve Esasları hükümlerine göre üniversitelerde bulunan birimler için elde edilen gelirlere yapılması öngörülen kesintiler aşağıdaki gibi listelenmiştir. Bu oranları değiştirmeye üniversite yönetim kurulu yetkili olduğu için bu oranlar üniversite yönetim kurulunun alacağı kararlarla asgari ve azami oranları geçmemek şartıyla değiştirilebilir⁹³.

a. Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezleri için % 35

b. Açık Öğretim Hizmeti veren Yükseköğretim Kurumları için % 35

⁹³ Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Döner Sermaye Ek Ödeme Dağıtım Usul ve Esasları

- c. Tıp ve Diş Hekimliği Fakülteleri için % 35
- d. Sivil Havacılık Yüksekokulu, Ziraat ve Veteriner Fakülteleri, Sürekli Eğitim Merkezleri ve bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumları için asgari % 30
- e. Diğer Yükseköğretim Kurum veya birimleri için en az (asgari) % 20
- f. Öğretim elemanlarının kurumun imkânlarını kullanmadan verdikleri hizmetler karşılığında elde ettikleri gelirlerde Kanunun 58. Maddesi (b) fıkrasının 1. Bendi uyarınca yapılacak kesintilerin uygulanmasında (e) fıkrasının 2. bendi gereği % 20 oranı uygulanır.
- g. 5947 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 5. Maddesi uyarınca bu oranları en fazla (azami) % 75'e kadar artırmaya Üniversite Yönetim Kurulu yetkilidir.

Üniversitelerde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerine ait gelirlerinden ancak fiili katkısı olan personele ödeme yapılır. Ancak bunun bir tek istisnası vardır. Birim yöneticilerine ödenecek katkı paylarında yöneticilerin fiili katkısı aranmaz.

5947 Sayılı Kanunun 5. maddesi (f) bendi uyarınca; Rektör, Rektör Yardımcısı ve Genel Sekretere fiili katkılarına bakılmaksızın Üniversite Yönetim Kurulu kararıyla uygun görülen her hangi bir birimin döner sermaye hesabından yöneticilere ek ödeme yapılabilir.

Yapılacak ek ödeme tutarı ek ödeme matrahının,

- a. Kurumdaki Rektörler için en fazla % 600'ü
- b. Kurumdaki Rektör Yardımcıları için en fazla % 300'ü
- c. Kurumdaki Genel Sekreter için en fazla % 200'ü

Ödenir.

Döner Sermaye İşletmelerinin elde ettiği gelirlerden birimlerin başında bulunan yöneticilere; Dekan, Başhekim, Enstitü ve Yüksekokul Müdürleri ile yardımcılara, fiili katkılarına bakılmaksızın, görev yaptıkları birimin Döner Sermaye gelirlerinden yönetici payı olarak ayrılan tutardan kanunda belirtilen sınırları geçmeyecek şekilde ek ödeme yapılır.

Yapılacak ek ödeme tutarı ek ödeme matrahının;

- a.** Kurumdaki Dekan, Enstitü ve Yüksekokul Müdürü için en fazla % 250'si
- b.** Kurumdaki Dekan, Enstitü ve Yüksekokul Müdür Yardımcıları için en fazla % 100'ü
- c.** Kurumdaki Tıp ve Diş Hekimliği Fakülteleri Dekanları ve Başhekim için en fazla % 500'ü
- d.** Kurumdaki Tıp ve Diş Hekimliği Fakülteleri Dekan Yardımcısı ve Başhekim Yardımcısı için en fazla % 300'ü

Ödenir.

Birime ait döner sermaye gelirlerinden yönetici olarak ek ödeme alan personele mesai saatlerinde verdikleri hizmetlerden dolayı ayrıca döner sermaye ek ödemesi yapılmamaktadır. Ancak yönetici sıfatıyla çalışan personellerin mesai dışı katkılarıyla elde edilen gelirlerden 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesinin (c) ve (d) fıkralarında belirlenen tavan oranlarını geçmemek şartıyla (maaş matrahının % 1200'ü) ek ödeme yapılabilir.

Döner sermaye işletmesinin elde ettiği gelirlerden gelire katkısı olmayan hiçbir personele ödeme yapılmamaktadır. Bununla birlikte kendisine fazladan ek ödeme yapıldığı anlaşılan personelden ödenen fazla tutar geri alınır. Kadrosu döner sermayeli bir birimde olan personel döner sermaye geliri olmayan başka bir

birime gönderilirse bu personele kadrosunun olduğu birimden ayrıca döner sermaye ek ödemesi yapılmaz.



J. KATKI PAYI ÖDEMELERİ

Yukarıda anlatıldığı üzere fiili katkısı bulunan personele her ay düzenli olarak elde edilen döner sermaye gelirlerinden katkı payı ödenmektedir⁹⁴. Katkı payı elbette ki mali bir yükümlülüktür ancak personele ödenen katkı payı personelin yaptığı işe olan motivasyonunu önemli oranda artıran ciddi bir etkidir.⁹⁵ Üniversite döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerden yapılacak katkı payına ait toplam ödeme matrahı ise şu şekilde bulunabilir.

KDV Hariç Matrah = Hazine Payı Kesintisi + BAP Payı Kesintisi + Birim Payı Kesintisi + Personele Yapılan Ek Ödeme Tutarı + Dağıtılamayan Tutar

Formülden de anlaşılacağı üzere KDV hariç matrahtan kesintiler düşüldükten sonra kalan tutar personele ek ödeme olarak dağıtılmaktadır. Personele dağıtılacak tutarlar her personelin unvanına göre alabileceği azami oranla sınırlıdır.

Personele yapılacak ek ödemenin nasıl hesaplanacağı kısaca şöyledir.

1. Öncelikle ek ödeme yapılacak personelin maaş matrahı hesaplanır.
 - a. Maaşa ait aylık
 - b. Maaşa ait ek gösterge
 - c. Maaş bordrosunda bulunan geliştirme ödeneği hariç diğer ödenekler
 - d. Maaş bordrosunda bulunan makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç her türlü tazminat

⁹⁴ Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Döner Sermaye Ek Ödeme Dağıtım Usul ve Esasları

⁹⁵ Saynur MUGHAL, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletmelerde Karar Verme Açısından Katkı Payı Analizi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, 2006

- e. Maaş bordrosunda bulunan yan ödeme (Taban aylık, sosyal yardımlar, kıdem aylığı ve ek ödeme dikkate alınmaz)

Yukarıda ki maaş unsurları her personel için ayrı ayrı hesaplanır. Hesaplanan bu unsurlar ek ödemeye konu teşkil eden matrahın bulunmasını sağlamış olur. Bulunan bu matrahın;

- a. Öğretim Üyesi ve Öğretim Görevlilerine mesai içi gelir getirici katkıları için % 800
- b. Öğretim Üyesi ve Öğretim Görevlilerine mesai dışı gelir getirici katkıları için % 400 olmak üzere toplam % 1200 (12 kat) olarak uygulanır.
- c. Araştırma Görevlilerine mesai içi gelir getirici katkıları için % 500
- d. Araştırma Görevlilerine mesai dışı gelir getirici katkıları için % 250 olmak üzere toplam % 750 (7,5 kat) olarak uygulanır.
- e. Diğer Öğretim Elemanları ile 657 sayılı kanuna tabii personele % 150

Oranları uygulanarak ek ödeme yapılır. Ek ödeme yapılırken döner sermaye çalışanlarının en çok dikkat etmesi gereken husus yapılacak bu ödemelerden Gelir Vergisi ve Damga Vergisi kesilecek olmasıdır. Personelin gelir vergisi matrahına göre % 15, % 20, % 27 veya % 35 gelir vergisi kesilmek zorundadır. Ayrıca Damga Vergisinde oran ödenecek tutar üzerinden Binde 7.59'dur.

Ek Ödeme Dağıtım Oranları

1. Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezleri

- a. Hazine Payı için % 1
- b. Bilimsel Araştırma Proje Payları için % 5
- c. Kurum Mal Ve Hizmet Alım Payı için % 16,67
- d. Rektörlük Mal Ve Hizmet Alım Payı için % 5
- e. Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Payı için % 5

- f. Yönetici Payı için % 8,33
- g. Dağılacak Tutar için % 59

Elde edilen KDV hariç gelirden yukarıdaki oranlarda pay ayrılır.

2. Sivil Havacılık Yüksekokulu, Sürekli Eğitim Merkezleri, Ziraat ve Veteriner Fakülteleri ile bünyesinde atölye ve laboratuvar bulunan Yükseköğretim Kurumları için % 100 olan bu oran aşağıdaki oranlar doğrultusunda dağıtılır.

- a. Hazine Payı için % 1
- b. Bilimsel Araştırma Proje Payı için % 5
- c. Mal Ve Hizmet Alım Payı için % 13,33
- d. Rektörlük Mal Ve Hizmet Alım Payı için % 5
- e. Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Payı için % 5
- f. Yönetici Payı için % 6,67
- g. Personele Dağılacak Tutar için % 64

Oranları uygulanır. Yukarıdaki her iki maddede yer alan birimlerden döner sermaye pay ödemesi alan personellerin maaşlarından, 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Ek 9. Maddesi hükmü gereğince maaşlarıyla birlikte ödenen ek ödeme kesilir.⁹⁶ Yapılan ek ödemenin tutarına göre -az ya da çok-ödenen döner sermaye ek ödemesiyle birlikte bu tutarlar birbirlerinden mahsup edilmektedir.

⁹⁶ Suat AKSU, Uygulamalı Döner Sermaye İşlemleri, 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, s. 257, Eylül 2011

3. Diğer birimler ile Öğretim Elemanlarının Yükseköğretim Kurumlarının imkânlarını kullanmaksızın verdikleri hizmetler karşılığında elde edilen gelirlerden % 100

- a. Hazine Payı için % 1
- b. Bilimsel Araştırma Proje Payı için % 5
- c. Kurum Mal Ve Hizmet Alımı Payı için % 6,67
- d. Rektörlük Mal Ve Hizmet Alım Payı için % 5
- e. Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Payı için % 5
- f. Yönetici Payı için % 3,33
- g. Personele Dağılacak Tutar için % 74

Olarak uygulanır. Yukarıdaki tanımları daha somut hale dönüştürebilmek için elde edilen gelire ait hem yasal yükümlülüklerin yerine getirildiği hem de personele ek ödeme yapıldığı bir örnek aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Örnek 3

Danışmanlık hizmeti kapsamında Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı (KUDAKA) kurumunda görev alan Eğitim Fakültesinde görevli ve Doçent unvanlı bir personel için KUDAKA tarafından 1.000 TL + KDV tutarında bir ödeme döner sermaye hesabına yatırılmıştır. Bu personele ait ödeme planı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Öncelikle elde edilen gelirin personelin unvanı doğrultusunda tamamen dağıtılıp dağıtılamayacağına bakmak gerekir. Tutar az olduğu için personele ödenecek tutar % 100 olacaktır.

1. $1.000 \text{ TL} + \text{KDV } \% 8$ (Eğitim ve danışmanlık hizmetlerinde KDV oranı % 8'dir) = 1.080 TL tahsilât gerçekleşmiştir.
2. $1.080 \text{ TL} - 80 \text{ TL} = 1.000 \text{ TL}$ (Matrah)
3. Hazine Payı Kesintisi = $(1.000 \text{ TL} / 100) \times 1 = 10 \text{ TL}$
4. BAP Kesintisi = $(1.000 \text{ TL} / 100) \times 5 = 50 \text{ TL}$
5. Kurum Mal ve Hizmet Alımı Payı = $(1.000 \text{ TL} / 6.67) = 66,70 \text{ TL}$
6. Rektörlük Mal ve Hizmet Alımı Payı = $(1.000 \text{ TL} / 5) = 50 \text{ TL}$
7. Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Payı: $(1.000 \text{ TL} / 5) = 50 \text{ TL}$
8. Yönetici Payı = $(1.000 \text{ TL} / 3,33) = 30,33$
9. Personele Dağıtılacak Tutar = $(1.000 \text{ TL} / 74) = 740 \text{ TL}$

Bu hesaplamada yasal kesintiler tutarı 340 TL iken personele yapılacak döner sermaye pay ödemesi brüt 740 TL olur.

Personele ödenmek üzere 740 TL için yapılacak hesaplama ise aşağıdaki gibidir.

Dağıtılacak Tutar = 740 TL

Gelir Vergisi (Muhtasar) Kesintisi (% 15 olduğu kabul edilirse) = $(740 / 100) \times 15 = 111 \text{ TL}$

Damga Vergisi Kesintisi (Binde 7,49) = $(740 \text{ TL} / 1.000) \times 7,49 = 5.54 \text{ TL}$

Personele Ödenecek Net Tutar = 740 TL – (111 TL + 5,54) = 623, 46 TL

Bu hesaplama neticesinde, yukarıdaki hesap cetveline; maaş bordrosu, banka listesi ve ödeme emri belgesi eklenerek gerekli imzalar atıldıktan sonra ilgili personele döner sermaye pay ödemesi yapılması için bu evraklar zimmet teslimi ile saymanlığa gönderilmelidir.

Yukarıdaki hesaplamada döner sermaye işletmesi çalışanlarının dikkat etmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. KDV, Kesinti ve Ek Ödeme matrahlarına dâhil edilmemelidir. Bu gelir ile birlikte tahsil edilen KDV tutarı takip eden ay içerisinde işletme tarafından

elektronik ortamda beyan edilerek saymanlık tarafından vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

- b.** Saymanlık gelirin elde edildiği ayı takip eden ay Hazine ve BAP hisseleri için gerekli ödemeyi yapar.
- c.** Her ay düzenli olarak yöneticilere ödeme yapılır. Ancak yeterli gelirin olmadığı durumlarda aylar itibariyle birikimli olarak yönetici payı ödemeleri yapılabilir.
- d.** Hazırlanan cetvellerde herhangi bir eksiklik ve hesaplama hatası olmamasına dikkat edilmelidir.
- e.** Personel ödemelerinden kaynaklanan kesintiler gurubundaki Muhtasar Beyanname ve Damga Vergisi beyannamesi takip eden ay içerisinde beyan edilerek muhasebe birimi tarafından kesintisi yapılan bu vergiler işletmenin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir.

Döner sermaye işletmeleri diğer kişi veya kurumlardan bağış adı altında gelir elde edebilirler. Bu tür gelirler hiçbir şekilde personele ek ödeme olarak dağıtılmamalıdır. Bu tür gelirler ancak kurumun diğer ihtiyaçları için kullanılabilir. Bunun yanı sıra cari yıl içerisinde elde edilen gelirlerin tamamı dağıtılmayabilir. Dağıtılmayan bu gelirler bir sonraki yıla devrettiği zaman bu tutarlar da personele ek ödeme olarak dağıtılmaz. Ayrıca disiplin cezası alan personellere döner sermaye katkı payı ödenmeyebilir.

K. BÜTÇE ve MUHASEBE İŞLEMLERİ

Üniversite döner sermaye işletmelerinin muhasebe işlemlerini yürütmek üzere, İl Defterdarlığına bağlı Kurumlar Döner Sermaye Saymanlığının görevli ve yetkili olduğu önceki konularda anlatılmıştı.

Döner sermaye işletmeleri muhasebe işlemlerini yürütmek üzere Döner Sermaye İşletmeleri Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine tabiidirler Bu yönetmelik gereği işletmelerin ve saymanlıkların hangi evraklarla hangi işlemleri yapacağı hükme bağlanmıştır. Bu muhasebe ilkelerinin doğru olarak uygulanması gerekmektedir.⁹⁷ Birçok işletme bu ilkelerle birlikte hesap planlarındaki kodları yanlış uyguladıkları için hazırlanan mali tablolar, işletmelere ait raporları doğru verememektedir.

- 1. Bütçe Uygulamaları:** Döner sermaye işletmelerinde bütçe, genel bütçeden farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar ve döner sermaye işletmelerinin bütçe uygulama unsurları şöyle sıralanabilir.
 - a.** Döner sermaye işletmeleri genel bütçeli idareler gibi her hangi bir kurumdan ödenek almazlar. Bu nedenden dolayı cari yıl ve gelecek yıllarda elde edebilecekleri gelir ve gider bütçelerini tahmini olarak hazırlamak durumundadırlar. İşletmelerin yılsonu bütçe tahminlerini tutturabilmesi için bütçe hazırlık aşamasında gerçekçi tahminlerin yapılması gerekmektedir.
 - b.** Döner sermayeli işletmelerde bütçe hazırlama ve Üniversite Yönetim Kuruluna onay için sunma zamanı Ekim Ayıdır. Aralık ayı sonuna kadar üniversite yönetim kurulu tarafından onaylanan bütçeler gelecek yılın ilk gününden itibaren uygulanmaya başlanır. Onaylanmayan bütçeler ise uygulanmamaktadır.

⁹⁷ Yalçın KAYA, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi (Bülent Ecevit Üniversitesi), Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Üniversite Döner Sermaye İşletmesinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, 2004

c. Bütçeyi uygulama yetkisi Harcama Yetkilisine verilmiştir. Harcama yetkisi elde edilen gelirleri bütçe tahminleri doğrultusunda giderlere harcar.

Bütçeler bütçeyi oluşturan yazı, gelir ve gider cetvelleri ile sair cetvellerden oluşmaktadır.

d. Bütçe oluşturulurken gelecek yıl ve o yılı takip eden iki yıla ait bütçe tahmini yapılır.

e. Tüm gelir ve giderler bütçede gayri safi olarak gösterilir.

f. Belirli gelirler belirli giderlere tahsis edilemez.

g. Bütçeler oluşturulurken giderler gelirlere denk olmak zorundadır. Bu nedenden dolayı uygulama esnasında giderlerin gelirleri aşmaması gerekmektedir. Aksi takdirde işletmenin zarar etmesi ve kapatılması gündeme gelecektir.

h. Bütçenin uygulanabilirliği saymanlık tarafından da kontrol altında tutulur. Bu nedenden dolayı onaylanan bütçe metninin bir örneği saymanlığa gönderilir.

i. İşletme bütçesinin uygulama sonuçları her yılsonunda hazırlanan kesin hesap cetvellerinde gösterilir. Bu cetveller işletmenin bağlı olduğu saymanlık tarafından hazırlanarak Sayıştay'a gönderilir.

j. Kesin hesap cetvelleri, bütçenin Üniversite Yönetim Kurulu tarafından onaylandığı gibi onaylanır.

k. Bütçe uygulamalarının ön mali kontrolü harcama birimi tarafından yapılan kontrollerdir.

Döner sermaye işletmelerine ait bütçelerin oluşturulmasında kullanılacak bütçe tertiplerinin de yer aldığı cetveller, çalışmanın Ekler bölümünde ayrıca gösterilmiştir.⁹⁸

⁹⁸ Ek 11 Gelir Gider Bütçe Cetvelleri

2. Muhasebe Uygulamaları: Döner Sermeyeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri gereğince işletmelere ait muhasebe işlemleri gerçekleştirilir. Mal ve hizmet alımları neticesinde veya yasal sorumlulukların yerine getirilmesi süreçlerinde sürekli bu işlemlerin muhasebe kayıtlarına işlenmesi gerekmektedir. Tarh ve Tahakkuk işlemleri işletmede başlar ve burada düzenlenen evraklarla ödenmek veya tahsil edilmek üzere saymanlığa gönderilir.

Döner Sermaye İşletme Müdürlükleri nezdinde oluşturulan birimler, tahakkuka konu olan işlemleri yerine getirerek, gerekli olan evrak ve cetvelleri ya evrak üzerinde ya da elektronik ortamda hazırlarlar. Hazırlanan bu belgelerin saymanlığa gönderilmesi neticesinde her türlü işlem muhasebe kayıtlarına eklenmektedir.

Önceki konularda bahsedildiği üzere,

- a. Muhasebe işlemlerinin yerine getirilmesinden,
- b. Alacakların tahsil edilmesinden,
- c. Ödeme emri belgelerinin bankaya gönderme emriyle gönderilerek hak sahiplerine ödeme yapılmasından
- d. Vergilerin ödenmesinden,
- e. Yasal kesintilerin yapılmasından,
- f. Muhasebe kesin hesabının hazırlanarak Sayıştay'a gönderilmesinden
- g. Yersiz ve fazla yapılan tahsilâtlarda hak sahibine geri ödeme yapmaya

Sayman yetkilidir. “Sayman ve Harcama Yetkilisi görevleri hiçbir şekilde aynı kişide birleşemez” hükmü 5018 Sayılı Kanunla hüküm altına alınmıştır.

Döner sermaye işletmeleri ilk kuruldukları zaman ilk kayıt olarak ödenmemiş sermaye kaydı yaparlar. Bu sermaye kaydı, 1 numaralı yevmiye kaydı olarak yapılır. Yevmiye kayıtları 1 numaralı fişten başlayarak yılsonuna kadar oluşturulacak son fişle mali yıl tamamlanmış olur. Muhasebe birimlerinde bütün

işlemler muhakkak bir evraka bağlı olarak yapılır. Kanıtlayıcı evrakı olmayan işlemlerin sözlü olarak yapılması ise geçerli bir işlem değildir. Muhasebe birimleri özellikle işletmelerin gönderdiği Ödeme Emri Belgesi ve Muhasebe İşlem Fişi doğrultusunda yevmiye kayıtlarını düzenlerler. Mali yılı tamamlayan işletmeye ait muhasebe kayıtları doğrultusunda yılsonu bilançosu düzenlenir. Bu bilanço doğrultusunda yeni girilen mali yıla ait ilk yevmiye kaydı 1 sıra numarası verilerek oluşturulur.

Döner Sermaye İşletmelerinin Kullanacağı Defterler⁹⁹

- a. Yevmiye Defteri:** Yıl içerisindeki faaliyetlere ait tüm yevmiye kayıtları bu deftere işlenir.
- b. Büyük Defter:** Yevmiye defterine işlenen kayıtları hesaplar itibariyle kendisinde toplayan defterdir.
- c. Envanter Defteri:** İşletmeye ait mevcut varlıklar ve işletmenin kaynaklarını gösteren defterdir.
- d. Kasa Defteri:** Muhasebe Yetkilisi ve Veznedar tarafından kasanın günlük takibinin yapıldığı defterdir.
- e. Yardımcı Hesap Defteri:** Hesap planlarının ayrıntılı olarak tutulduğu defterdir.

Bu defterler cari takvim yılını takip eden yılın;

- a.** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 5 yıl
- b.** Sosyal Sigortalar Kanunu hükümlerine göre 10 yıl
- c.** Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre 10 yıl

İşletmenin tuttuğu defterler yukarıdaki kanun hükümlerine göre onuncu yılın son gününe kadar saklanmak zorundadır.¹⁰⁰

⁹⁹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği

¹⁰⁰ Engin AYTEKİN, Mali Konularda Bilinmesi Gerekenler, <http://www.smmenginaytekin.com/>

Muhasebe biriminin tutması gereken bu defterler, eğer işletme Kurumlar Vergisi Mükellefi değilse Sayman tarafından mühürlenerek onaylanır. Eğer işletme Kurumlar Vergisi Mükellefi ise Yevmiye Defteri, Envanter Defteri ve Kasa Defteri noter tarafından onaylanır. Elektronik ortamında tutulan defterlerde bu yönetmelik hükümlerine tabiidir.¹⁰¹ Muhasebe birimleri tarafından oluşturulan bu defterlerin vergi hükümleri saklı kalmak kaydıyla 5 yılsonunda arşive kaldırılma yükümlülüğü vardır.

Muhasebe Birimleri Tarafından Kullanılan Çerçeve Hesap Planı: Bu plan ile ilgili önceki konularda Ana Hesap Planı verilmişti. Mükerrer olmaması açısından burada tekrar edilmemiştir.

¹⁰¹ Suat AKSU, Döner Sermaye İşletmelerinin; Damga Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Sorumlulukları ve Sorumlular <http://www.idari.adu.edu.tr/donersermaye/webfolders/files/Doner%20sermaye%20vergi%20sunusu.pdf>, 2014

3. Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllık Gider Kalemleri Tablosu

Tablo 1

1	Hazine Payı
2	Bilimsel Araştırma Projeleri Payı
3	Kurum Payı
4	Yönetici Payı
5	Üretime Katkısı Olan Personele Yapılan Ek Ödeme
6	Tahsil Edilen KDV Ödemesi
7	Tahsil Edilen KDV Tevkifatının Ödenmesi
8	Tahsil Edilen Gelir Vergisinin Ödenmesi
9	Tahsil Edilen Damga Vergisinin Ödenmesi
10	Kurumlar Vergisi Ödemeleri
11	Mal ve Hizmet Alımı Ödemeleri
12	Birimler Arası Mali Borçlar
13	İşletmelere Ait Fatura Ödemeleri
14	Personele Yapılan Maaş Ödemeleri
15	Tahmin Edilemeyen Sair Giderler için Yapılan Ödemeler

4. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Ücret Yönetimi

Üniversite döner sermaye işletmeleri ürettikleri mal ve hizmetlerle ilgili piyasa koşullarını gözetmeleri gerekmektedir¹⁰². Üretilen herhangi bir malın satış fiyatı belirlenirken maliyet unsurları, benzer ürünün piyasadaki satış fiyatı gibi unsurlar göz önünde bulundurularak ürüne ait fiyat belirlenmelidir. Üretilen mal veya hizmetin fiyatı üretimi gerçekleştiren birimin teklifi ve Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünün onayı ile Üniversite Yönetim Kurulu tarafından belirlenmektedir.

L. UYGULAMALI ÖRNEK

Bu uygulamada Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde bulunan veriler kullanılmıştır. Çalışmaya örnek teşkil eden uygulama aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır.

- h.** Yapılan işin türünün seçilmesi
- i.** Öğretim elemanının hizmeti üretmesi ve döner sermaye işletmesi tarafından faturanın hizmeti satın alan kişi ya da kuruma düzenlenmesi
- j.** Paranın tahsil edilmesi ve Muhasebe İşlem Fişinin düzenlenerek Saymanlığa teslim edilmesi
- k.** Elde edilen gelirden yasal yükümlülüklerin düşülmesi
- l.** Elde edilen gelirden hak sahiplerine pay olarak ödeme yapılması
- m.** Vergi beyannamelerinin verilmesi ve ödenmesi

Yardımcı Doçent Doktor unvanlı bir öğretim elemanının bir firmaya vermeyi planladığı bir danışmanlık hizmeti vardır. Firma talep ettiği hizmet için öncelikle kuruma müracaat etmektedir. Müracaatın kabul edilmesiyle birlikte hizmeti yerine getirecek öğretim elemanı belirlenmiş ve yazılı olarak kurum tarafından bu görev kendisine tebliğ edilmiştir. Danışmanlık işi fiili bir hizmettir.

¹⁰² 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

Hizmetin ifasından önce veya sonra fatura düzenlenebilir. Kesilecek faturada mali yükümlülük oranlarının doğru düzenlenebilmesi için yapılacak işin türünün belirlenmiş olması gerekir.




1. Verilen veya verilecek hizmetin satışını kayıt altına alabilmek için fatura düzenlenir. Düzenlenen fatura örneği aşağıdaki gibi olabilir.

T.C.

FATURA

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
Tel. : Fevzipaşa V.D. ERZİNCAN

Sayın : _____


SERİ : A
SIRA NO. _____
İl Kodu : 24

V.D. : _____ T.C. / V.NO. : _____ FATURA TARİHİ : _____

SIRA NO.	VERİLEN HİZMETİN TÜRÜ	MİKTAR	BİRİM	BİRİM FİYATI	TUTARI
		1	Adet	847,46	847,46
				TOPLAM	847,46
				KDV % 18	152,54
				GENEL TOPLAM	1000,00
				TEVKİFAT (/)	—
				TEVKİFATLI GENEL TOPLAM	—

YALNIZ : *Binketkiran*

2. Düzenlenen faturanın Muhasebe birimine teslim edilebilmesi için kayıtlara esas olacak Muhasebe İşlem Fişinin eksiksiz olarak düzenlenmesi gerekir. Yukarıdaki fatura için düzenlenen MİF aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ																			
Muhasebe Birim Kodu		DİT28				Muhasebe Birim Adı		DÜZCENAR MÜHÜR DÖNER SERMAYE İŞLETİMİ				Dünya Yılı		2016					
Kurum-Birim Kodu		1 2 3 4 000				Yapılandırma		Tarih		20.07.2016		Ab. Soyadı/Unvanı							
Kurum Adı		ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ				Birim Adı		DÖNER SERMAYE İŞLETİMİ				T.C./Vergi Kimliği No							
Birim Adı		DÖNER SERMAYE İŞLETİMİ				Banka Şube Adı		Banka Hesap Numarası		Bağlı-Okulu/Vergi Dairesi		Tic. Sic. No							
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu		Ekonomik / Y. Hesap Kodu		Tutar		Hesap / Açılış Adı				
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	1	2	3	4	BÖLGE		ATILAN			
														TL	KR	TL	KR		
120	38	62	24	01	04	1	1	00	5	09				1.000	00				
391	38	62	24	01	04	1	1	00	5	03						150	54		
600	38	62	24	01	04	1	1	00	5	10	03					847	46		
Toplam														1.000	00	1.000	00		
MUHASEBE BİRLERİ ARASI İŞLEMLERDE																			
MÜHASEBE BİRİMİNİN						KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN													
Nakit Hareket Cetveli Dönem Tarihi		Vergilendirme Dönemi		Kodu		Adı				Yerliye Tarihi		Yerliye Numarası							
TAHŞİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE																			
Alındı No		Çekt No / Gönderme Emri No		Özetleme Fıçı/Özetleme ve İade Belgesinin Tarihi															
İADE OLUNAN EMANETLERDE																			
Hesaba Alındığı Tarih		Yerliye Numarası		Kimin Adına Kayıtlı Olduğu															
ÖN ÖDEMELERDE																			
Avans ve Kredinin Verildiği Tarih		Yerliye Numarası		İşlemin Üzerindeki Avans Tutarı															
				TL KR															
		20.07.2016		Ödeyiniz / Mahsup Ediniz ... / ... / 20 ... Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı															
				Tahsil Edilmiştir / Ödenmiştir ... / ... / 20 ... Vakıf Adı, Soyadı															
Yatırım : BİNTÜRK LİRASI																			

(*) Garanteleştirme görevlileri arasından harcama ve kilidince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.

G.B.M.Y. Örneği 2

3. Tahsil edilen ücret muhasebe kayıtlarına yevmiye kaydı olarak işlenir.

Fiy Detayı

Fiş Tipi : Muhasebe İşlem Fişi	T.C. Kimlik No. :	Banka Adı :
İşlem No. : 160	İlgilinin Adı Soyadı :	Şube Adı :
İşlem Tarihi : 02.11.2016	Vergi Dairesi :	IBAN No. :
Fiş Durumu : Onaylı	Vergi No. :	Hesap No. :
Yevmiye Tarihi : 10.08.2016	Pasaport No. :	
Yevmiye No : 169		

Açıklama :

Görüntüle - Format - Excele Aktar Yazdır PDF Rapor Aç Dondur Ayr Sar

Hesap Kodu	Hesap Adı	Fonk.Kod	Açıklama	İlgil	Borç	Alacak
120.09	Özel Sektör Şirketlerinden Alacaklar			7880051212 - Ş.A.M...	1.000,00	
391.03	Hesaplanan KDV Hesabı-%18					152,54
600.10.03	Danışmanlık Hizmeti Gelirleri					847,46

Bünye Gönderi Tahakkuk Toplamı : Tutar : 1.000,00

Vergi İndirim Toplamı : Onay Durumu : Onaylı

Kesinti Toplamı :

Ödenmesi Gereken :

4. Elde edilen gelirden yasal yükümlülük karşılıkları ayrılır. Ayrılan bu tutarlar ilgili birimlere ödenir.

a. Hazine Payının Ayrılması (% 1)

UMİS Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi

Birim Kod
Birim Ad
Kod
Dönem

YBS Bütçe Harcama Taşınır Gelir Muhasebe Yönetim

Duyunlar M-01 Muhasebe Fig İşlemleri M-25 Ay Sonu İşlemleri

AY SONU İŞLEMLERİ

Dönem : 2025 Ay : Eylül

KDV Tahakkük İşlemleri	Hazine Hisesi	Bütçesel Araştırmalar Proje Payı	Ödenekli Giderler
Büyük Satışlar :		40.415,23	
Satış İndirimleri :		0	
Net Satışlar :		40.415,23	
D.F., Olağan Gelir ve Karlar :		0	
Olağan Dış Gelir ve Karlar :		2.052,57	
Toplam :		44.467,8	
2025 Yıl Alacak Devri :		5.529,90	
2024 Yıl Alacak Devri :		5.529,90	
Diğer İndirimler :		0	
Matrak :		-46.529,8	
Hazine Hisesi Oranı :		0,01	
Hesaplanan Hazine Hisesi Tutarı :		465,30	
Önceki Aylarda Öd.Hazine Hisesi Tutarı :		0	
Bu Ay Öd.Hazine Hisesi Tutarı :		309,290	
Hesaplamaya Dahil Olmayan Kalemler :		(122,126-129,134-139)-(600,01,13,01,600,01,13,02,600,01,13,03,600,01,13,39,600,30,05)-(601,01,13)-(602,01,602,02,602,03,602,04,602,05,602,06,602,07,602,08)-(5,10,03)-(579,05) (659,01,659,02,659,03,659,04,659,05,659,06) İndirim olarak dikkate alınmaktadır	

Fonksiyonel Kod

Fig Oluktu

b. BAP Payının Ayrılması (% 5)

UMİS Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi

Birim Kod
Birim Ad
Kod
Dönem

YBS Bütçe Harcama Taşınır Gelir Muhasebe Yönetim

Duyunlar M-01 Muhasebe Fig İşlemleri M-25 Ay Sonu İşlemleri

AY SONU İŞLEMLERİ

Dönem : 2025 Ay : Eylül

KDV Tahakkük İşlemleri	Hazine Hisesi	Bütçesel Araştırmalar Proje Payı	Ödenekli Giderler
Büyük Satışlar :		40.415,23	
Satış İndirimleri :		0	
Net Satışlar :		40.415,23	
D.F., Olağan Gelir ve Karlar :		0	
Olağan Dış Gelir ve Karlar :		2.052,57	
Toplam :		44.467,8	
2025 Yıl Alacak Devri :		5.529,90	
2024 Yıl Alacak Devri :		5.529,90	
Diğer İndirimler :		0	
Matrak :		-46.529,8	
B.A.P. Oranı :		0,05	
Hesaplanan B.A.P. Tutarı :		2.276,49	
Önceki Aylarda Öd.B.A.P. Tutarı :		0,00	
Bu Ay Öd.B.A.P. Tutarı :		1.601,49	
Hesaplamaya Dahil Olmayan Kalemler :		(122-126-129-134-139)-(600,01,13,01,600,01,13,02,600,01,13,03,600,01,13,39,600,30,05)-(601,01,13)-(602,01,602,02,602,03,602,04,602,05,602,06,602,07,602,08)-(5,10,03)-(579,05) (659,01,659,02,659,03,659,04,659,05,659,06,600,01,14 İndirim olarak dikkate alınmaktadır)	

Fonksiyonel Kod

Fig Oluktu

c. Vergi Hesaplamaları

The screenshot displays the DMIS (Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi) interface. The main menu includes YBS, Bütçe, Harcama, Taşınır, Gelir, Muhasebe, and Yönetim. The current view is for the 'AY SONU İŞLEMLERİ' (End of Month Operations) for the period '2016' and the month 'Eylül' (September). The 'KDV Tabanlı İşlemler' (KDV-based Operations) section is active, showing a table with the following data:

	Borc Rakımı	Alacak Rakımı
191 İndirilecek KDV Hesabı :	0	0
391 Hesaplanan KDV Hesabı :	0	0
190 Devreden KDV Hesabı :	12.052,9	0

Below the table, there is a button labeled 'Fiy Olupur'.

Not: Yukarıdaki Hazine Payı, BAP Payı ve Vergi hesaplamaları birim fatura üzerinden değil toplam aylık gelir üzerinden hesaplanmıştır.

5. İlgili öğretim elemanına pay ödemesi aşağıdaki şekilde yapılır.

a. Ödeme Emrinin Hazırlanması

ÖDEME EMRİ BELGESİ																		
Muhasebe Birim Kodu	24725																	
Muhasebe Birim Adı	Yükseköğretim Kurumları Genel Müdürlüğü										Bölge Yılı	2016		Adl. Başvuru Numarı				
Muhasebe Birim Kodu	1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18										Tarih	02.08.2016		T.C. / Vergi Mükellefi No				
Muhasebe Birim Adı	ERZURUM ÜNİVERSİTESİ DÖNER SERMAYE İÇTİFA VE İZLENİM MÜDÜRLÜĞÜ										No.lu			Banka Hesap No				
Birim Adı	Döner Sermaye İşletmesi												Banka Hesap Numarası					
Bölge / Ayrıntı Adı																		
Hesap No	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans Kodu	Ekonomik / Y. Hesap Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı
	1	2	3	4	1	2	3	4		BİRLİK		KURUS		TL	KUR			
										TL	KUR	TL	KUR					
770	28	02	24	01	04	1	1	01	5	06	99			627	13		Ek Ödeme	
390	28	02	24	01	04	1	1	01	5	01	01					125	40	Aylık ve Ücretlendirme Kurumları Genel Vergisi
390	28	02	24	01	04	1	1	01	5	03	01					4	78	Ücret ve Ücret Sayıları Ödeme - Akl Damga Vergisi
390	28	02	24	01	04	1	1	01	5	01	02					496	94	Diğer Ek Ödeme
830	28	02	24	01	04	1	1	01	5	10	03			627	13		Diğer Ek Ödemeler	
830	28	02	24	01	04	1	1	01	5							627	13	ÖZEL YATIRIMA HESAB
Toplam:													627	13		627	13	
Bölge İstisna Tahakkuk Toplamı:													1 254	26		1 254	26	

Yukarıdaki yapı ALTINCIYERİMİYECİ TÜRK LİRASI ÖZEL KURULUŞ Bölge İstisna tahakkuk ettirilmiş. Ödemesi / Muhasebe girildi.

Ödeme Emri Belgesi No	Bölge İstisna Tahakkuk Toplamı		Genel Güncelleme Tahakkuk Toplamı		Kamusal Toplamı		Ödeme Emri Gerçekleşen		Çek / Çekim No	
	TL	KUR	TL	KUR	TL	KUR	TL	KUR		

İSTİSNA EDİLEN

Mühür	Sıra	Muhasebe Yetkilisi Yılı	İÇİNLEME
ÖZELER			
1. Harcırah Tahakkuk			
2. Ek Ödeme Tahakkuk			
3. Borçlu			
4. Çekim Güncelleme Tahakkuk			
5. Banka İşlemi			

ÖZELERİN ESAS BELGESİNİN

Tarih	Tarih	No.lu	Tutar
			TL

Ödeme / Muhasebe Emri / 2016 / Muhasebe Yetkilisi Adı Soyadı

Yerleşim / Muhasebe Birim Adı

(*) Gerçekleştirme görevlileri arasında harcama yetkilisi görevlilerinden biri tarafından imzalanmalıdır.

G.B.M.Y. Ödeme U.K.

b. Harcama Talimatının Hazırlanması

HARCAMA TALİMATI	
İdarenin Adı	
Harcama Biriminin Adı	Döner Sermaye İşletmesi
Belgenin Tarihi	02.08.2016
GİDER İLE İLGİLİ BİLGİLER	
Adı ve Soyadı	
İşin Konusu	Döner Sermaye Ek Ödemesi
Bütçe Tertibi	38.62.24.01.04.1.1.00.5.05.08.99
Kullanılabilir Ödenegi	627,13 TL
Verilecekse Ön Ödemenin Tutarı	0 TL
GEREKÇESİ	
ONAY	
Geçerleştiren Görevlisi	UYGUNDUR

c. Pay Ödeme Tutar Listesinin Hazırlanması

DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ

Birim : Döner Sermaye İşletmesi
İşin Adı : Danışmanlık Hizmeti

Bütçe Yılı : 2016
Ait Olduğu Ay : TEMMUZ

2347 SAYILI KANUNUN 38 MADDESİ VE YÜRÜRLÜĞÜNDEN KURULU ARIZIDA DÖNER SERMAYE GELİRLERİNİN YAPILACAK EK ÖDEMİNİN DAĞITILMASINDA UYGULANACAK USUL VE ESASLARA BİLGİN YÖNETİMELİK ÜZERİNDEN
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ DANIŞMANLIK HİZMETLEREK ÖDENEYEN YASAL KESİNTİ VE ÖDENECEK EK ÖRAN Tutar Listesi

SIRA NO	FATURA TARİHİ VE NO	ÜCRET YATIRAN FİRMA VEYA KİŞİ ADI	YATIRILAN ÜCRET TUTARI	KDV TUTARI (%18)	KDV SİZ TUTAR	HAZNE PAVI (%1)	HAP PAVI (%5)	DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ PAVI (%5)	BİRİM PAVI (%4.45)	REKTÖRLÜK PAVI (%5)	YÖNETİM PAVI (%4.55)	EK ÖDEME (%34)
1	20.07.2016-010236		1.000,00 TL	182,54 TL	817,46 TL	8,17 TL	42,37 TL	42,37 TL	36,51 TL	42,37 TL	28,21 TL	677,13 TL
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
10												
11												
12												
TOPLAM			1.000,00 TL	182,54 TL	817,46 TL	8,17 TL	42,37 TL	42,37 TL	36,51 TL	42,37 TL	28,21 TL	677,13 TL

02.08.2016
Düzenleyen

d. Ücret Çizelgesinin Oluşturulması

DÖNER SERMAYE İŞLETME MÜDÜRLÜĞÜ

KANUNUN 38. MADDESİ UYARINCA KATKISI BULUNAN PERSONELE YAPILACAK EK ÖDEME ÜCRET ÇİZELGESİ

Birim : Döner Sermaye İşletmesi
İşin Adı : Danışmanlık Hizmeti

Bütçe Yılı : 2016
Ait Olduğu Ay : TEMMUZ

NO	GELİR GETİRCİ FAALİYETİ GERÇEKLEŞTİRENİN	KATSAYI (K)	FAALİYET KATKI ORANI (%) (FKO)	PERFORMANS PUANI (P _K *FKO)	PERFORMANS ORANI (PO=PT)	ÖDENECEK BRÜT KATKI MİKTARI (TL) (N1*PO)
1		3,5	100	350	1	627,13 TL
TOPLAM			100	350		627,13 TL

N1= TOPLAM GELİRDEN KANUNİ KESİNTİLER YAPILDIKTAN SONRA KALAN MİKTAR

02.08.2016
Düzenleyen

e. Ödeme Bordrosunun Hazırlanması

ÇEŞİTLİ ÖDEMELER BORDROSU								
Birim : Döner Sermaye İşletmesi						Bütçe Yılı	2016	
İşin Adı : Danışmanlık Hizmeti						Ait Olduğu Ay	TEMMUZ	
SIRA NO	ÖNVAN,ADI,SOYADI	BRÜT TUTAR	KESİNTİLER				KESİNTİ YOPLAMLARI	NET ÖDENECEK TUTAR
			GELİR VERGİSİ ORANI	GELİR VERGİSİ	DAMGA VERGİSİ	DİĞER KESİNTİLER		
1		627,13 TL	20%	125,43 TL	4,76 TL	- TL	496,94 TL	
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
TOPLAM		627,13 TL	20%	125,43 TL	4,76 TL	- TL	496,94 TL	
02.08.2016 Düzenleyen								

f. Banka Listesinin Oluşturulması

BANKA LİSTESİ					
Birim : Döner Sermaye İşletmesi			Bütçe Yılı : 2016		
			Ait olduğu Ay : TEMMUZ		
Sıra No	TC KİMLİK NO	ADI SOYADI	ÖDENECEK TUTAR	BANKA ADI	IBAN NO
1			496,94 TL		
2					
3					

g. Ek Ödeme Alan Personelin Maaş Aldığı Birime Bildirim Yapılması


ERZİNCAN
ÜNİVERSİTESİ
2006

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü

E-İmzalıdır

Sayı :
Konu : Ek Ödeme

DEKANLIĞINA

Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde verilen danışmanlık hizmeti dolayısıyla gelire katkısı olan personelin bilgileri ve aldığı Döner Sermaye Katkı Payı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Gereğini bilgilerinize rica ederim.

Rektör

S. NO	ADI SOYADI	AİT OLDUĞU AY	BRÜT TUTAR	NET TUTAR
1		Temmuz	627,13 TL	496,94 TL

6. Vergi Beyannamelerinin Düzenlenmesi ve Saymanlığa bu vergilerin ödenmesi için teslimi

The screenshot displays a tax declaration software interface with the following sections:

- TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER**

Matrah	KDV Oranı	Vergi
847,46	18	152,54

Vergi Toplamı: 152,54
- KİSMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER**

İşlem Türü	Matrah	KDV Oranı	Tevkifat Oranı	Vergi
------------	--------	-----------	----------------	-------

Vergi Toplamı:
- DİĞER İŞLEMLER**

İşlem Türü	Matrah	Vergi
------------	--------	-------

Vergi Toplamı:
- Toplam Matrah**: 847,46
- Hesaplanan Katma Değer Vergisi**: 152,54
- İlave Edilecek KDV**:
- Toplam Katma Değer Vergisi**: 152,54

Yukarıdaki örnek için yapılacak analiz aşağıdaki sonuçları vermektedir.

Yasal kesintilerin varlığı ve vergiler nedeniyle öğretim elemanı tamamen kendi imkânlarını kullanarak gerçekleştirdiği iş nedeniyle, 1.000 TL olarak tahsil edilen tutardan ancak 496,94 TL tutarında bir gelir elde etmiştir. Kurumun tahsil ettiği gelirin yarısından daha az bir tutar öğretim elemanının eline geçmiştir. Bu

pay dağıtım oranı üniversitelerde çalışan öğretim elemanlarının motivasyonunu olumsuz etkilemektedir. Bu durum, öğretim elemanlarının bu tür işleri yapmaları konusunda isteksiz davranmalarına neden olacaktır. Oysa Hazine ve BAP payı kesintileri yapılmıyaydı öğretim elemanının elde edeceği gelir % 6 oranında daha da fazla olacaktı. İşin ifasını gerçekleştiren öğretim elemanlarının gelir oranı ne denli yüksek olursa kurum adına yapılacak bu işlerin sayısının da daha fazla olacağı düşünülmektedir. Dolayısıyla az yapılan işlerden kesilen tutarlar toplamda devletin kasasına daha az tutarlar olarak yansıyacaktır. İş sayısı arttığı zaman kesinti tutarları az dahi olsa işlem sayısı arttığı için devletin geliri çok daha fazla olmaktadır. Özellikle bu hususta devletin bu kesintileri tamamen ya da kısmen ortadan kaldırması işletmelerin geleceği açısından çok yerinde bir karar olacaktır.

M. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE PAZARLAMA YÖNETİMİ

Üniversite döner sermaye işletmeleri her ne kadar kamu tüzel kişiliğine haiz olmasa da bağlı bulunduğu kurumun bütün imkânlarından faydalanmaktadır. Bu durum döner sermaye işletmelerine avantaj sağladığı gibi bazen de dezavantaj yaratmaktadır. Üniversitelerin kamu kurumu olması münasebetiyle kurumların reklam yapma gibi imkânları yoktur. Bu nedenden dolayı döner sermaye işletmesinin ürettiği mal ve hizmetlerle ilgili reklam veya ürünleri tanıtıcı çalışmalar yapılmamaktadır. Bu durum işletmelerin ürettiği malları tanıtabilmesinde ve satışlarını artırmasında ki en önemli dezavantajlardan biridir. Bu durum piyasa koşullarında rekabet etmeye çalışan bu işletmeleri olumsuz etkilemektedir. Tam rekabet koşulları oluşmadığı için ürün satışları doğrudan etkilenmekte, verimlilik doğal olarak düşmektedir.

N. DİĞER KURUMLARLA İLİŞKİLER VE YAZIŞMALAR

Yukarıdaki konularda izah edildiği üzere diğer kişi, kurum ve kuruluşlara evrak gönderme yetkisi üniversitelerde rektörlük makamına aittir. Rektör bu yetkisini rektör adına rektör yardımcılarına devredebilir¹⁰³.

- 1. Sayıştay:** Döner Sermaye işletmelerinin Sayıştay'a bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Döner Sermaye işletmeleri;
 - a.** Taşınır Kayıt Kontrol Yetkililerini Sayıştay'a bildirirler.
 - b.** Döner sermaye işletmelerine bağlı olan ambarların listesi Sayıştay'a bildirilir.
 - c.** Sayıştay'ın isteyeceği her hangi bir bilgi veya belge Sayıştay'a gönderilir.
 - d.** İşletmenin bağlı olduğu Muhasebe Birimi tarafından hazırlanan Yıl Sonu Kesin Hesabı ve diğer yükümlülük dosyaları Sayıştay'a gönderilir.

¹⁰³ Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

- e. İşletmelere ait konsolide edilmiş Yıl Sonu Taşınır Yönetim Dönemi Hesabı Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından Sayıştay'a gönderir.
- 2. Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK):** Üniversiteler bu kurumla sürekli irtibat halindedir. Ancak özellikle döner sermaye işletmeleri;
- a. Döner sermaye işletmesi tarafından kullanılacak olan ve üniversite senatosu tarafından onaylanan yönetmeliklerin kabulü için bu yönetmelikler Yükseköğretim Kurumuna gönderilir.
- b. Yine aynı şekilde üniversite senatosu tarafından onaylanan yönergeler, kabul edilmesi hususuyla Yükseköğretim Kurumuna gönderilir.
- c. Yükseköğretim Kurumundan alınacak görüş yazıları için yazışmalar yapılır.
- 3. İl Emniyet Müdürlüğü:** Döner sermaye işletmelerini ilgilendirecek her türlü kanuni işlemlerde İl Emniyet Müdürlüğü ile yazışma yapılır. İşletmeler özellikle yaptıkları ihalelerde güvenliği sağlamak amacıyla ile emniyet müdürlüğüne ihale güvenliğinin sağlanması amacıyla talep yazısı gönderir.
- 4. Valilik:** Döner sermaye işletmesini ilgilendiren her türlü yazışma yapılabilir. İl valilikleri de kendilerine gelen veya kendilerinin düzenlediği bilgilendirme yazılarını işletmeye gönderirler. Döner sermaye işletmeleri yapacakları ihalenin ilan metnini valilik Basın birimine göndererek bu ihale ilan metninin yayınlanmasını sağlar.
- 5. İl Milli Eğitim Müdürlüğü:** Döner sermaye işletmelerini ilgilendiren bütün hususular için iki kurum karşılıklı olarak yazışma kurallarına uyulmak şartıyla yazışırlar. Özellikle döner sermaye işletmeleri İl Milli Eğitim Müdürlüğü tarafından kendi çalışmaları için gönderilen öğretmenlerle ilgili yazışmalar yapmaktadır (Örnek: Pedagojik Formasyon uygulamaları). Bu durum tam tersi de olabilir. İl Milli Eğitim Müdürlüğü birimlerinde görevlendirilecek bir personel veya öğretim elemanı nedeniyle de yazışma yapılabilir.

- 6. Vergi Dairesi:** Döner sermaye işletmelerinin en sık yazışma yaptığı kurumlardan biridir. Özellikle beyanname verme süreçleri sonunda beyanname meydana gelen hataların düzeltilmesi için bu kurumla yazışma yapılır. Vergi Mükellefi olan işletme mükellefiyet haklarını kazanırken veya bunları devam ettirirken sürekli yazışma yapar. Bu yazışmalarda dikkat edilmesi gereken en önemli nokta yazışmaları yapmaya yetkili amir dışında başka kimsenin evrak düzenleyerek vergi dairesine vermemesidir.
- 7. Saymanlık (İl Valiliğine Bağlı Defterdarlık):** Döner sermaye işletmelerin en sık çalıştığı kurumdur. İster işletmeler olsun ister saymanlıklar olsun her türlü iş ve işlemde yazışma yaparlar. Döner sermaye işletmesi çalışanları bu yazışmalarda özellikle evrakların mali mevzuat kurallarına uygun olarak düzenlendiğine dikkat etmelidir.
- 8. Sosyal Güvenlik Kurumu:** Personel veya ihale nedeniyle satın alınan hizmet alımlarına ait prim beyanname ve ödemeler nedeniyle sık sık Sosyal Güvenlik Kurumuyla yazışmalar yapılır.
- 9. Muhasebat Genel Müdürlüğü:** Döner sermaye işletmeleri merkezi Ankara'da bulunan Muhasebat Genel Müdürlüğü ile olan yazışmalarını çok sık olmasa da özellikle bilgi veya görüş amaçlı yapmaktadırlar. Muhasebat Genel Müdürlüğü ve bağlı daire başkanlıklarıyla işletmenin bağlı olduğu Saymanlık daha sık yazışmaktadır. Özellikle son yıllarda döner sermaye işletmelerinin kullanımına sunulan DMİS (Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi) web tabanlı muhasebe kayıt programının üreticisi Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı Döner Sermaye Daire Başkanlığıdır. Bu nedenle saymanlıklar her türlü olası problem veya mevzuat değişiklikleri nedeniyle bu kurumla hem elektronik ortamda hem de fiziki olarak yazışma yapmaktadır.
- 10. Belediyeler:** Birçok durumda belediyeler ve döner sermaye işletmeleri karşılıklı olarak birbirlerinden mal veya hizmet satın almaktadırlar. Bu nedenden dolayı yapılan işlemler neticesinde her iki

kurumun yazılı olarak birbirleriyle iletişim içerisinde olmaları gerekmektedir.

11. Elektrik Dağıtım Kurumları: Döner sermaye işletmeleri gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde elektrik dağıtım şirketlerine elektrik aboneliği yaptırabilirler. Bu aboneliklerin oluşturulmasında faturaların ödenmesinde ve aboneliklerin iptal edilmesinde her iki kurumda birbiriyle yazışmalar yapar.

12. Doğal Gaz Dağıtım Kurumları: Diğer kamu kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi döner sermaye işletmeleri de çeşitli amaçlar için doğal gaz satın almak durumundadır. Bu nedenden dolayı genellikle aynı ilde bir tek doğal gaz firması olduğu için işletmeler doğal gaz ihtiyacını bu şirketten alırlar. Döner sermaye işletmeleri her ne kadar Kamu İhale Kanununa tabii olarak satın alma yapmak zorunda olsalar da doğal gaz alımları Kamu İhale Kanununun 22. Maddesine göre Tek Kaynaktan Teminle yapılmaktadır. Yani rekabet bu satın almalarda oluşmaz. Doğal gaz firmasının arz ettiği fiyatlarla satın alım işlemleri gerçekleşir. Yukarıdaki nedenlerden dolayı döner sermaye işletmeleri sürekli bu firmalarla çeşitli konularda yazışmalar yapar. Bu yazışmalardan bazıları aboneliğin başlatılması, arıza bildirim talepleri, abone iptali, depozito ödeme ve geri iade talepleri gibi yazışmalardır.

13. Diğer Kurum ve Kuruluşlar: Döner sermaye işletmeleri çok sık olmasa da yukarıda zikredilen kurum ve kuruluşların dışında diğer kişi, kurum ve kuruluşlarla da yazışma yapabilirler. İşletme çalışanlarının bu yazışmalarda dikkat etmesi gereken en önemli hususların başında şunlar gelir. Üst yazının şekil şartlar yönünden eksik olmaması, metin kısmının anlaşılır ve konuyla ilgili kanun, yönetmelik veya tebliğlere uygun yazılmış olması ve eki belgeler varsa bu belgelerin eksiksiz olması gerekmektedir.

O. ÜNİVERSİTELERDE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN ÇALIŞMA ALANLARI

Üniversitelerde faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri eğitim ve öğretim faaliyetlerini aksatmadan kendi birimlerine ait alanlarda işletme kurarak faaliyet gösterirler. Bu faaliyetleri ancak öğretim elemanları, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa tabii personeller ve öğrenciler gerçekleştirebilir. Döner sermaye işletmeleri başka kişi veya kurumlarla ortak girişimlerde bulunamazlar¹⁰⁴.

2006 Yılından sonra, her şehir de en az bir devlet üniversitesi kurulmuştur. Kurulan bu üniversiteler özel bütçe gelirleriyle birlikte üniversitenin birimlerini geliştirmek amacıyla öz gelir elde edebilecekleri alanlara yönelmişlerdir. Özellikle gelirlerini artırmak isteyen kurumlar ve öğretim elemanları bunu ancak döner sermaye işletmeleri ve iktisadi işletmeler üzerinden yapabilirler.

Üniversiteler özel bütçe gelirlerinin yetmediği yatırımlara döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerle girişebilirler. Elde edilen kârlarla hem birimlerin hem de kurum için ihtiyaç duyulan malzeme veya hizmet alımları gerçekleştirilir. Döner sermaye gelirlerinin iyi değerlendirildiği kurumlar bilim camiasında üniversiteyi çok daha iyi bir noktaya getirir. Laboratuvar ve laboratuvar malzemeleri çok daha kolay alınabilir. Eğitim materyalleri için çok daha iyi harcama yapılabilir. Bu nedenlerden dolayı hem öğretim elemanları hem de öğrenciler çok daha kaliteli bir ortamda eğitim ve öğretimlerini gerçekleştirirler.

Döner sermaye işletmeleri kurulumları esnasında yayınladıkları yönetmelik hükümlerine göre yapacakları iş ve işlemleri belirlerler. İş alanları üniversitenin faaliyet gösterdiği fakülte, yüksekokul, meslek yüksekokulu ve diğer mevcut diğer birimlerin faaliyet alanları doğrultusunda tespit edilir. Üniversite geliştikçe yeni birimler kuruldukça bu yönetmelikte güncellenir. Aşağıda özellikle çok sık

¹⁰⁴ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

faaliyetleri olan işletmelere ait tanımlamalar ve bu işletmelerin faaliyetleriyle ilgili bilgiler bulunmaktadır.

26.02.2016 Tarih ve 29636 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6676 sayılı, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” yayınlanmıştır. Yayınlanan bu kanunla Yükseköğretim kurumlarında öğretim elemanlarının sanayi işbirliği ile yürütecekleri AR-GE, tasarım ve yenilik projeleri ile faaliyetlerine döner sermaye kapsamında yapılacak destekler için de yeni bir dönem başlamış bulunmaktadır.¹⁰⁵

Döner sermaye işletmeleri kurulumunu tamamlayıp mal ve hizmet üreterek satışlara başlamadan önce satılacak mal ve hizmetlerin fiyatlarını tespit eder. Satılacak Mal ve malzemelerin fiyatlarını belirlemeye ilgili birimin teklifi, döner sermaye işletme müdürlüğünün oluru ile üniversite yönetim kurulu yetkilidir. Yönetim kurulu kararıyla satış fiyatları onaylanmayan ürünlerin satışı yapılmamaktadır.

1. Tıp Fakültesi Uygulama ve Araştırma Hastaneleri: Bu işletme Tıp Fakültesine bağlı olarak kurulan bir işletmedir. Bu tür hastanelerin tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Tüzel kişiliği, bağlı olduğu üniversitenin tüzel kişiliğidir. Üniversite hastaneleri üçüncü basamak sağlık hizmeti veren hastanelerdir. Özellikle döner sermaye gelirlerinin en yüksek olduğu işletmelerdir. Tıp Fakülteleri öğrenci yetiştirirken bu hastanelerin uygulama alanlarından faydalanmak zorundadır. Bu uygulama birimlerinin olmaması tıp fakültesi bünyesinde çalışan öğretim elemanları ve eğitim gören öğrenciler için büyük bir eksiklik olacaktır. Özellikle uygulama gerektiren sağlık eğitimi, ancak ve ancak bu şekilde organize edilmiş uygulama hastaneleri sayesinde misyonuna kavuşacaktır. Ancak bu

¹⁰⁵ Suat AKSU, Üniversite-Sanayi İşbirliği Kapsamında Araştırma Ve Geliştirme, Tasarım Ve Yenilik Projeleri İle Faaliyetleri Sonucunda Elde Edilen Gelirlerin Döner Sermaye Kapsamında Değerlendirilmesi, <http://kaped.org/doc/MAKALE.pdf>, 2016

hastaneleri kurmak ve işletmek pek kolay değildir. Çünkü devlet bu hastanelerin kurulması aşamasında destek verdiği halde (bina v.b. kuruluş yatırımları) işletmenin kurulması ve çalışmaların (hasta kabulünün) başlamasıyla birlikte verdiği desteği tamamen geri çekmektedir. Hastane bir kısım personel gideri hariç kendi gelir ve giderleriyle baş başa kalmaktadır. Çok önemli bir kamu hizmeti veren bu sağlık kurumları özellikle mevzuattaki tikanıklar ve mali mevzuatın ağır olması sebebiyle çok sıkıntılı durumlarla karşı karşıya kalmaktadır. Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler havuz hesabında toplanan gelirlerini mali sıkıntı yaşayan diğer hastane veya birimlerine transfer edebilmektedir. Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerden elde edilen döner sermaye gelirlerinin nasıl bir metotla dağıtıldığı veya harcandığı özellikle incelenmelidir.¹⁰⁶ Ancak üniversite hastanelerinin, Sağlık Bakanlığı Hastaneleri gibi bir şansı yoktur. Üniversite Hastaneleri bağlı oldukları kurumların özel bütçe gelirlerinden dâhi bazı fasıllar hariç ödenek alamamaktadır. Özellikle döner sermaye geliri elde eden bir birim olduğu için yasal kesinti yükü oldukça fazladır. Yukarıda anlatılan Yasal Kesintiler başlığı tekrar incelendiği zaman milyonlarca liralık gelir elde eden bu kurumlardan önemli tutarlarda kesintilerin yapıldığı görülmektedir.

Hastanelerin satın aldığı mal ve malzemelerin çok pahalı olması, Sağlık Bakanlığı fatura sistemi olan MEDULA tarafından yapılan yüzdelik yüksek kesintiler, sözleşmeli kadroda iken asil kadroya geçen personelin maaşlarının hâlâ bu işletme gelirlerinden ödeniyor olması ve daha birçok nedenden dolayı üniversite hastaneleri önemli mali sıkıntılar yaşamaktadır. Üçüncü basamak sağlık hizmeti veren bu kurumlar zamanla kendi kendine yeten kurumlar olmaktan çıkarak, Sağlık Bakanlığına devredilmektedir. Üniversite hastaneleri ile ilgili yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri çalışmanın son kısmında ayrıca anlatılacaktır.

¹⁰⁶ Hüseyin ÖZBAY, Kocaeli Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Halk Sağlığı Anabilim Dalı, Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Döner Sermaye Harcamalarının Değerlendirilmesi, 2010

2. Mühendislik Fakültesi: Bu fakültelerde hizmet veren döner sermaye işletmeleri özellikle fakülteadaki bütün bölümlerin çalışmalarından faydalanarak mal veya hizmet üretimi gerçekleştirebilir. İnşaat Mühendisliği Bölümü, talep eden kişi, kurum veya kuruluşlara “Yapı Denetim Raporu” verebiliyorken ayrıca makine mühendisliği bölümü üretebileceği bir cihazı rahatlıkla satabilmektedir. Mühendislik Fakültelerine ait işletmeler özellikle nüfusun yoğun olduğu ve sanayileşmenin yüksek olduğu bölgelerde çok daha iyi faaliyetlerde bulunmaktadır. Özellikle bu bölümde çalışan öğretim elemanları danışmanlık ve diğer kurum ve kuruluşlara verdikleri hizmetler neticesinde çok iyi gelirler elde etmektedirler. Bu gelirler devlete, üniversiteye ve geliri elde eden öğretim elemanına önemli ekonomik katkılar sağlamaktadır. Bünyesinde laboratuvar bulunduran Mühendislik fakülteleri ayrıca bu laboratuvarlarda yapılan çalışmalar neticesinde dışarıya yaptığı iş ve işlemler için rapor düzenler ve bu faaliyetlerden dolayı önemli miktarda gelir elde ederler.

3. Eğitim Fakültesi: Son yıllarda pedagojik formasyon eğitimi vermeye başlayan Eğitim Fakülteleri önemli tutarlarda döner sermaye geliri elde eden birimlerdir. Özellikle eğitim fakültesi mezunu olmayan diğer fakültelerden mezun olmuş veya olacak öğrenciler için YÖK tarafından belirlenen ücret karşılığı talep eden öğrencilere bu eğitim verilmektedir. Eğitim sonunda öğrencilere pedagojik eğitim aldığına dair bir belge verilmektedir. Bu eğitim hizmeti öğretim elemanları ve birim açısından gerçekten çok önemli bir gelir kaynağıdır. Öğretim elemanları bu eğitimi mesai dışı gelir olarak elde etmektedir. Bu eğitimler neticesinde birime kalan tutarlarda önemli rakamlara ulaştığı için birimin ihtiyaçlarını karşılama açısından gerçekten çok önemli bir değer arz etmektedir.

4. Meslek Yüksekokulu: Bünyesinde birçok mesleki bölümü barındıran bu okullar birçok alanda döner sermaye gelirlerine konu olabilecek mal veya hizmet üretimi gerçekleştirirler. Otomotiv, mobilya, metal, muhasebe,

tasarım ve daha birçok alanda eğitim ve öğretim görülen bu bölümler eğitim ve öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkardıkları mal ve hizmetleri satarlar. Ortaya çıkarılan bu ürünlerin imalatı sırasında öğrenciler ciddi bir pratik deneyim elde ederken, birim çalışanları da emeklerinin karşılığı olarak bu ürünlerin satışından ek gelir elde etmiş olurlar. Muhakkak ki elde edilen bu gelirler personelin çok daha iyi işler yapmasını teşvik edecektir.

5. Diğer Birimler: Üniversitelerde hangi birimde çalışırsa çalışsın bütün öğretim elemanları danışmanlık hizmeti adı altında diğer kişi ya da kurumlara hizmet sunabilirler. Ancak bu hizmeti gerçekleştirebilmeleri için öncelikle bağlı oldukları kurumlardan izin almaları gerekir. Kurumun izin vermediği iş ve işlemlere girilmez. Yapılacak iş için izin alındıktan sonra işi yapacak öğretim elemanı hizmeti yerine getirir. Bunun üzerine Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü hizmeti satın alan kişi, kurum ya da kuruluşa işin fiyatı önceden belirlenmiş olmak şartıyla fatura düzenler. Faturanın ilgiliye gönderilmesiyle birlikte tahsilât yapılır. Tahsilâtı takip eden ayın en son gününe kadar yasal kesintilerin yapılması şartıyla ilgili öğretim elemanına döner sermaye ek ödemesi yapılır. Özellikle danışmanlık hizmetlerinde personelin kurum imkânlarını kullanıp kullanmadığına bakılır. Kurum imkânlarının kullanılıp kullanılmaması kesintileri etkileyecektir.

Üniversite ve diğer kurumlarla yapılan protokol veya sözleşmeler gereği yapılacak işlerde imza edilen protokol veya sözleşme metnine sadık kalınır. Ancak kurumlar arasında yapılan protokol ve sözleşmeler döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu mali mevzuata uygun olmalıdır. Aksi halde protokol veya sözleşme hükümleri değil mali mevzuat hükümleri uygulanır.

Yukarıda kısaca birimler için yapılacak işlemlere ait örnekler verilmiştir. Ancak üniversite döner sermayelerinin üreteceği mal ve hizmetler bu kadarla sınırlı değildir. Üniversiteler döner sermaye yönetmeliklerinde olmayan iş ve

işlemleri yapamaz. Bu nedenden dolayı yönetmeliklerinde olmayan yeni bir mal veya hizmet üretimi gerçekleştirilecekse bu mal veya hizmetin yönetmeliğe konulması gerekir. Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye Yönetmeliği hükümlerine göre üretim alanları aşağıdaki gibi belirlenmiştir¹⁰⁷. Bu üretim alanları diğer üniversitelerde farklılıklar gösterebilir.

- a.** Laboratuvar, ameliyathane, klinik, poliklinik ve atölyelerde, bitki, insan, hayvan ve her türlü malzeme üzerinde yapılacak analiz, muayene, deney, , ameliyat, tahlil, tetkik, ölçme, tedavi, hastabakıcılık, hemşirelik, üretim, bakım ile ilgili işleri yapmak.
- b.** Sabit, geçici, yataklı, yataksız, gezici sağlık tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri işletmek, uygulama eczanesi açmak ve sağlık bilimleri ile ilgili eğitim programları düzenlemek.
- c.** İlaç firmalarının çeşitli nedenlerle imha etmek istedikleri ürünleri ve kimyasalları mevzuat hükümlerine göre imha etmek.
- d.** Beden eğitimi, spor ve antrenörlük alanlarında; eğitim programları, seminerler, yarışmalar düzenlemek, organizasyon yapmak ve bu amaçla ilgili spor tesislerini işletmek. Sportif alanda performans değerlendirmesi, psikolojik danışmanlık, diyet analiz ve kontrolü, antrenman planlaması, sporcu sağlığını koruma ve geliştirmeye yönelik hizmetlerde bulunmak.
- e.** Güzel sanatlar, müzik ve sahne sanatları alanlarında; eğitim-öğretime yönelik uygulamalarla sınırlı kalmak üzere grafik tasarımı, afiş-broşür, sergi, fuar düzenlenmesi, iç ve dış mekan düzenlemeleri, birimlerin faaliyet alanı ile ilgili tanıtım ve reklam filmleri, senaryo, prodüksiyon, tiyatro, film, video, slayt, fotoğraf, ilan, yayın, röleve, restorasyon, radyo-TV, resim, heykel, müzikli oyunlar ve tiyatro oyunları yazılması, sahnelenmesi, bale ve tiyatro temsilleri ile konser ve resitaler düzenlemek ve benzeri hizmetleri yapmak, raporlar düzenlemek.

¹⁰⁷ Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği

- f.** Fiziksel, kimyasal, biyolojik, mikrobiyolojik, toksikolojik, çevre kirliliği, insan sağlığı ile ilgili analiz ve danışmanlık yapmak ve raporlar düzenlemek.
- g.** Turizm ve otelcilik sektöründeki mevcut iş gücü ve sektöre yeni girecek iş gücünün, uygulama ve becerilerini geliştirmeye yönelik kurulacak konaklama, yiyecek, içecek tesislerinde mal ve hizmet üretimi ile bunlara ilişkin işleri yapmak,
- h.** Havacılık alanında; her türlü eğitim, kurs ve seminerler düzenlemek, bakım-onarım, genel havacılık ve eğitim amaçlı ticari hava taşımacılığı ile bunlara ilişkin işleri yapmak.
- i.** Yükseköğretim kurumları dışındaki kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerce talep edilecek proje hazırlama, değerlendirme ve geliştirme, rapor hazırlama, danışmanlık hizmetleri, hukuki görüş, kültür, sanat, eğitim-öğretim, sertifika, test, anket, tanıtım programları hazırlamak ve uygulanmasını sağlamak.
- j.** Bilgi işlem organizasyonu, eğitici-öğretici seminer, kongre, konferans, sempozyum hizmetleri, plan, proje uygulama, deney raporları, fizibilite çalışmaları, proses değerlendirmesi yapmak ve geliştirilmesini sağlamak.
- k.** Muayene, teknik kontrol, kalite kontrolü, standartlara uygunluğun tahkiki, teknik bakım, uzman incelemesi, ölçü ayarı ve bu hizmetlere ilişkin raporlar düzenlemek.
- l.** İş ölçme, değerlendirme ve organizasyonu ile bunlara ilişkin işler yapmak.
- m.** Her türlü tercüme, basım, yayın, cilt ve üretimle ilgili hizmetleri yapmak.
- n.** Mevcut fiziki kapasiteyi değerlendirerek birimlerin faaliyet alanları ile sınırlı olmak şartıyla iş ve hizmet üretmek, elde edilen ürünlerin pazarlanması ve satılması için satış ve teşhir yerleri açmak.

Döner sermaye işletmeleri yukarıda listelenen alanlarda gelir getirici faaliyetlerde bulunmak üzere işletme kurabilirler. Bu alanların dışında yeni alanların ortaya çıkması durumunda yönetmeliklerine eklemek şartıyla yeni alanlarda da faaliyetlerde bulunulabilirler. Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü bu

alanlarda faaliyet gösterirken bütün işletmeleri tek çatı altında toplayabileceği gibi her birimi bir işletme olarak da işletebilir. Her iki duruma da döner sermayeli işletmeler için yayınlanan mali mevzuat bu duruma izin vermektedir.



XI. SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Döner sermayeli işletmeler var oldukları günden bu güne, çok çeşitli problemlerle uğraşarak günümüze kadar gelmişlerdir. Ancak gelişen ve değişen her türlü mali değişikliklere rağmen işletme faaliyetlerinin yürütülmesiyle ilgili problemler hâlâ giderilememiştir. Bu işletmelerin yaşadığı sorunları giderebilmek için birçok çalışma yapılmıştır.¹⁰⁸ Aşağıda, bu çalışmada bahsedilen sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

1. Mevzuatın Yeterli Olmaması

Döner sermaye işletmelerinde gerekli düzenlemeler yapılmaya çalışılmakta ancak bu düzenlemeler bir bütün olarak ele alınmadığı için her düzenlemeden sonra bir diğer alanda daha farklı bir sorun ortaya çıkabilmektedir.¹⁰⁹ Özellikle bu düzenlemeler mali alanda yapılmaya çalışılmaktadır. Ancak sadece mali alanlarda yapılan yenilik ve düzenlemeler bu işletmelerin verimliliğini artırmaya ve problemlerini gidermeye yeterli olamamaktadır.

1983 yılında çıkarılan ilk döner sermaye yönetmeliğinden bu güne kadar bu mevzuat sayısı 33'ü bulmuştur.¹¹⁰ Bu sayıda birçok düzenleme yapılmasına rağmen işletmeler faaliyetlerini sürdürürken idari ve mali yönden uygulama birliğini hâlâ sağlayamamışlardır.

¹⁰⁸ Recep YANIK, Atatürk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Tarımsal Yapılar ve Sulama Anabilim Dalı, Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi İşletme ve Döner Sermaye Müdürlüğü Uygulama Çiftliğinin Kültür Teknik Yönünden Sorunlarının Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, 2003

¹⁰⁹ Tekin YENİGÜN, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi, 2011

¹¹⁰ Prof. Dr. Asaf VAROL, Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 4, 5

Yükseköğretim kurumlarında döner sermaye işletmeleri ancak ve ancak bir tek kanun maddesi ile yönetilmeye çalışılan büyük ekonomik yapılardır. Aşağıda Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan 2010 – 2015 yılları arasındaki gelir ve gider toplamlarına ait bir tablo verilmiştir¹¹¹. Tablo incelendiğinde azımsanmayacak bir mali tablo ile karşı karşıya kalındığı görülmektedir.

Tüm Döner Sermayeli İşletmelerin 2010-2015 Mali Durumu (Milyon TL)					
Yıl	Nakit	Alacak	Borç	Gider	Gelir
2010	2.931	5.242	5.481	24.626	24.473
2011	2.548	5.469	6.487	28.175	27.949
2012	2.075	5.744	6.716	31.673	30.987
2013	2.711	3.764	5.994	35.279	34.153
2014	2.673	3.044	5046	39.079	39.008
2015	3.782	4.787	12.643	44.258	42.968
Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin 2010-2015 Mali Durumu (Milyon TL)					
Yıl	Nakit	Alacak	Borç	Gider	Gelir
2010	1.205	1.182	1.657	5.021	5.193
2011	977	1.236	1.762	5.624	5.926
2012	489	1.443	2.343	6.228	5.991
2013	707	1.522	2.876	6.547	6.174
2014	1.050	1.639	2.899	8.039	7.758
2015	1.016	1.663	4.284	9.157	8.524
Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinin 2010-2015 Mali Durumu (Milyon TL)					
Yıl	Nakit	Alacak	Borç	Gider	Gelir
2010	350	2.576	2.101	16.159	15.473
2011	225	2.475	2.741	18.618	17.635
2012	280	2.421	3.601	21.076	19.993
2013	500	1.432	2.430	23.682	22.666
2014	896	2.121	706	25.573	25.023
2015	1.162	1.183	6.267	29.050	27.495

Tabloda ki gelir ve gider rakamlarının yüksek oluşu ve döner sermaye işletmelerinin ülkeye olan katkısı göz önüne alındığında, bu denli büyük bir ekonomik sistemin kısıtlı kanun metinleriyle ve bu kanun maddelerine dayanılarak hazırlanan yönetmeliklerle idare edilmeye çalışılması mümkün görünmektedir.

¹¹¹ http://dmisproje.muhasebat.gov.tr/dss_verileri.php

Devlet, genel ve katma bütçeli kamu idareleri için uygulamaya koyduğu mali yönetimi döner sermaye işletmeleri içinde uygulamaya çalışmaktadır. Ancak kamu kaynaklarının kurumlara Maliye Bakanlığı tarafından dağıtıldığı sistemle, gelirlerini kendisi elde eden bir sistem muhakkak bir birinden çok farklı yapılara sahiptir. Genel ve katma bütçeli kurumlar, gelirlerini bütçeleri doğrultusunda Maliye Bakanlığının ödeneklerinden alıp bütçe tertipleri doğrultusunda harcamaktadır. Bu sistem de gelirleri toplayan devlet, harcama yapan ise ödenek tahsis edilen kurumlardır. Döner sermaye işletmeleri ise kendi öz kaynaklarını kullanarak gelirlerini kendileri yaratırlar. Döner sermaye işletmeleri mal ve hizmet üreterek satış yaparlar. Piyasalarla açık rekabet içerisindedirler. Ancak bu rekabet ortamının hiçte adil olmadığı düşünülmektedir. Koşulların eşit olmadığı bu platformda döner sermaye işletmelerinin ekonomik yönden faaliyetlerini sürdürmeleri oldukça güçtür. Özellikle üniversite hastaneleri bu konuda önemli olumsuzluklar yaşamaktadır.

Döner sermaye işletmeleri kanununun oluşturularak, mevzuat ile ilgili eksiklikler bir an önce giderilmelidir. Serbest piyasada rekabet edebilen mali özerkliği olan bir yapı kurulmalıdır. Döner sermaye işletmeleri devletin vazgeçemeyeceği en önemli mali birimlerdenidir. Döner sermaye işletmeleri faaliyet gösterdiği kuruma, kurumun var olduğu sosyal çevreye ve ülke ekonomisine önemli katkılarda bulunmaktadır.

Yukarıda sayılan sebeplerin dışında daha birçok eksikliğin bulunduğu bu yapının modernize edilerek yeniden düzenlenmesi kurumların gelirlerini artırması açısından çok daha faydalı olacağı görülecektir. Aksi takdirde başta üniversite hastaneleri olmak üzere diğer işletmeler ya tasfiye edilecek ya da küçülerek faaliyetlerini verimsiz olarak devam ettireceklerdir.

2. Sağlık Kurumlarında KDV'nin Mahsup Edilemeyişi

Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmesi konumundaki üniversite hastaneleri kurulum, işleyiş ve diğer unsurlar açısından birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadır.¹¹²

Döner Sermaye İşletmesi olarak faaliyetlerini sürdüren üniversite hastaneleri, her türlü satın alma işlemlerinde firmaların kendileri için düzenlediği faturalarda KDV ödemesi yapmaktadırlar. Ancak, ürettikleri sağlık hizmetlerinde ise KDV tahsil edilememektedir. Bu hastane gelirlerini düşüren önemli bir kayıptır.

Bu durum rakamsal bir örnekle aşağıdaki şekilde izah edilebilir.

Bir mali yıl içerisinde KDV hariç ortalama 30.000.000 TL mal veya hizmet alımı yapmış bir hastane % 18 KDV ödemiş olsun. Bu durumda $30.000.000 \text{ TL} \times 1,18 = 35.400.000 \text{ TL}$ ödeme yani 5.400.000 TL KDV ödemesi yapmıştır. Aynı hastane aynı yıl içerisinde 40.000.000 TL sağlık hizmetini üreterek satmış olsun. Bu satıştan satışlarda uygulanan KDV muafiyeti gereği KDV tahsilatı yapamamış olacaktır. Hastane, 5.400.000 TL KDV ödemesi yaptığı halde hiç KDV tahsilatı yapamamıştır. Ancak 40.000.000 TL den en az, sağlık hizmetleri karşılığı % 8 KDV tahsil etmiş olsaydı; $40.000.000 \text{ TL} \times 1,08 = 43.200.000 \text{ TL}$ tahsilat yapılmış olacaktı. KDV mahsuplaşması sonucunda, $5.400.000 - 3.200.000 \text{ TL} = 2.200.000 \text{ TL}$ fark oluşur. Hastane işletmesi 5.400.000 TL KDV ödemesi yerine 3.200.000 TL gibi bir rakam daha kârı olacak ve sadece 2.200.000 TL KDV ödemesi yapacaktı.

Yukarıdaki hesaplardan da anlaşılacağı üzere üniversite hastaneleri KDV indirimine gidemediği için gerçekleştirdiği hizmetlerden zarar eder durumdadır. Bu durumun düzeltilmesi üniversite hastanelerine mali yönden önemli bir katkı sağlayacaktır.

¹¹² Mustafa GÜMÜŞ, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi; Sorun ve Çözüm Önerileri Yüksek Lisans Tezi, 2006

3. Kurumlar Vergisi ve Mahkeme Kararları

Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin, önceki konularda anlatıldığı üzere döner sermaye işletmeleri için uygulanmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin kurulmasına ve yönetilmesine dayanak olan 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesi bu işletmelerin elde edeceği gelirleri hangi oranlarda ve nerelere dağıtacağını anlatmaktadır. Bu gelirlerin dağıtılması neticesinde Kurumlar Vergisine konu olabilecek her hangi bir gelir (kâr) kalmamaktadır. Bu konu hakkında vergi daireleri, kendi özgelelerini yayımlayarak tesis ettikleri mükellefiyet işlemlerinin gerekliliğini savunmaktadırlar. Maliye Bakanlığı kanun metinlerinde olmayan ancak kendisinin yorumlayabileceği hususlarda bu konuyla ilgili özgelere yayınlamaktadır. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özgelde¹¹³ üniversite döner sermaye işletmelerinin Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları gerektiği belirtilmektedir. Ancak, üniversite döner sermayelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefi olamayacaklarına dair Danıştay'ın verdiği kararlar vardır. Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü ile Erzincan Valiliği Defterdarlığına bağlı Fevzi Paşa Vergi Dairesi özellikle bu konuda muhalefete düşmüşlerdir. Üniversite, kendi bünyesinde faaliyetlerini sürdüren döner sermaye işletmesinin Kurumlar Vergisi Mükellefi olamayacağı hususuyla ilgili Vergi Mahkemesine açtığı davayı kazanmıştır.

Üniversite döner sermaye işletmeleri KDV1, KDV2 (Tevkifat), Damga Vergisi ve Gelir Vergisinden (Muhtasar) kaynaklı vergi ödemelerini zaten yapmaktadır. Döner sermaye işletmelerine bu vergi ödemeleri dışında başka her hangi bir vergi mükellefiyeti tesis edilmemesi gerekmektedir. Konuyla ilgili mahkeme kararları “Ekler” kısmında çalışmaya eklenmiştir.¹¹⁴

¹¹³ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi, B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-618 Sayılı ve 16.11.2011 Tarihli Özelge

¹¹⁴ Ek 12 Vergi Mahkemesi ve Danıştay'ın Kurumlar Vergisi Kararı

4. Vergi Beyannamelerini Kimin Vermesi Gerektiği Hususu

Döner sermaye işletmelerinin muhasebe işlemlerinin tamamı işletme dışındaki bir kurum olan Kurumlar Döner Sermaye Saymanlığı tarafından yapılmaktadır. Bütün yevmiye kayıtları bu birimde kayıt altına alınmakta, bütün mali tablolar bu birimde oluşturulmaktadır. Buna rağmen vergi beyannameleri ile ilgili olarak bu birimlere her hangi bir sorumluluk yüklenmemektedir. Beyannamelerin verilme sorumluluğunu saymanlıklar kabul etmemektedir. Çalışma içerisinde birçok yerde vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, beyan edilmesi ve bu vergilerin ödenmesinin ne denli önemli olduğu vurgulanmıştı. Döner sermaye işletmeleri için bu denli önemli olan bir konu hakkında tek başına sorumlu tutulması da işletme çalışanları için ayrı bir yükümlülük oluşturmaktadır. Mali sorumluluk açısından önemli olan vergi beyannamelerinin, hangi kurum tarafından verileceği hususu ile ilgili mevzuatta her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi beyannameleri ancak muhasebe birimlerinin envanterinde kayıtlı olan bilgiler (Örnek: Yardımcı Mizan, Gelir Tablosu) doğrultusunda düzenlenebilmektedir. Saymanlıklar, beyanname düzenleme işlemlerini Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü personelinin yapmasını istemektedir. Ülke genelinde de uygulama birliği bu yöndedir. Bu nedenden dolayı vergi beyanname bildirimleri işletme çalışanları tarafından yapılmaktadır.

Yukarıdaki konularda vergi beyannamesi verme süreleri anlatılmıştı. Vergi beyannamesi takip eden ayın ilk günü itibariyle verilebilmektedir. Ancak saymanlığın muhasebe yönünden ay sonu işlemlerini henüz gerçekleştirmemiş olması ve muhasebe kayıtları üzerinde değişiklik yapabilmesi ihtimali nedeniyle işletme tarafından hazırlanan vergi beyannamesinin yanlış veya eksik bilgilerle beyan edilebileceği ihtimali vardır. Bu durumda vergi dairesi, işletmeye çeşitli cezalar kesebilecektir.

Bu ve benzeri olumsuzlukların yaşanmaması için bu uygulamanın, işletme lehine düzeltilmesinin bir gereklilik olduğu düşünülmektedir.

5. Hazine Payı ve BAP Hisselinin Revizyonu

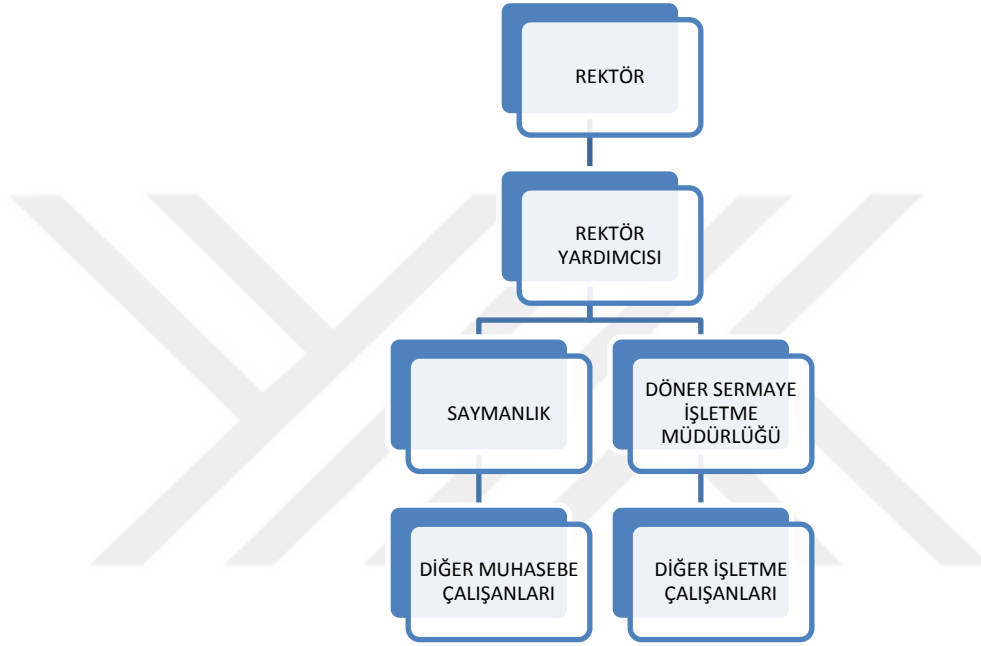
Üniversite döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gayri safi gelirlerden maliyet unsurlarına bakılmadan % 1 Hazine Payı ve % 5 Bilimsel Araştırma Projeleri Payı kesilmesi hususu yukarıdaki konularda detaylarıyla anlatılmıştı. Bu kesinti oranlarının maliyet unsurları hesaplanmadan uygulanması işletmelerin mali yüklerinin daha da artmasına neden olmuştur. Oysa maliyet unsurları düşüldükten ve diğer kesintiler yapıldıktan sonra elde edilen kâr üzerinden bu kesintilerin yapılması çok daha yerinde bir karar olacaktır. Birçok mali zorluklarla mücadele eden döner sermaye işletmeleri, bu şekilde yapılacak iyileştirmelerle ülke ekonomisine kazandırılabilir. Elbette ki devlet ticaret yapmaz ancak bu işletmelerin varlığı da devam etmek zorundadır. Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılabilmesi bu mali aksaklıkların düzeltilmesiyle mümkün olacaktır.

Devletin, kendi kurumlarının bir parçası olan bu işletmelerden kesintisini yaptığı Hazine Payı ve BAP Hisseli payını kaldırması veya maliyet unsurlarını göz önüne alarak bu kesintileri yapması gerekmektedir.

6. İşletme ve Saymanlığın Aynı Kurumlar Olması

Döner sermaye işletmelerinin önemli problemlerinden biride iki farklı kurumun yönetilmesinde ki mali mevzuat sistemi gelmektedir. Bu iki farklı kurum döner sermaye işletmesi ve saymanlıktır. Döner sermaye işletmesi ve saymanlığın aynı kurumlar olmayışı, her iki kurumun çalışma usul ve esaslarının birçok noktada farklılık göstermesi, yönetim kademesinin farklı oluşu gibi nedenlerden dolayı birçok problem yaşanmaktadır. Faaliyetler neticesinde yapılması gereken işlemler çok daha hızlı yerine getirilebilecekken, kurumlar arası işlemler nedeniyle gecikmeler yaşanmakta ve bu gecikmeler personel üzerindeki iş yükünü daha da artırmaktadır. Özellikle saymanlığın başka adreslerde olduğu yapılanmalarda işlemlerin devir hızı çok daha uzun sürmektedir. Bu durum hatalı işlemlerin düzeltilmesi süresini de uzatmaktadır. Ayrıca bu yapı yetki kargaşasını da yanında getirmektedir. Bu nedenlerden dolayı

saymanlıkların döner sermaye işletmesinin bünyesine dâhil edildiği bir modelin hayata geçirilmesinin işletmelerin verimliliğini çok daha artıracığı öngörülmektedir. Aşağıda uygulanılabileceği düşünülen yeni modele ait bir şema oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu şema doğrultusunda revize edilecek döner sermaye işletmelerinin, çok daha aktif ve verimli çalışacağı tahmin edilmektedir.



Şemada da görüldüğü üzere mevcut yapı tamamen değiştirilmiştir. Saymanlık ve döner sermaye işletme müdürlüğü üniversite rektörlüğü bünyesinde birleştirilerek kurumların çalışmaları sadeleştirilmiştir. Bu yapının olası birçok problemi kendiliğinden çözeceği düşünülmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin yaşadığı problemlerin çözümüne öncelikle bu yapının tesis edilmesiyle başlanması yerinde bir karar olacaktır. Bu sistem değişikliği öncülüğünde, çalışmada değinilen diğer problemlerin çözüm önerileri ışığında işletmelerin ekonomik verimliliğinin oldukça artacağı görülecektir.

7. 657 Sayılı Kanuna Tabii Personelin Maaş Ödemeleri

Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne ait münhal bulunan kadrolara diğer birimlerden atanan 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa tabii personelin maaşı üniversitenin özel bütçesinden mi? yoksa döner sermaye bütçesinden mi?

ödeneceğiyle ilgili her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum birçok üniversitede değişik uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bazı kurumlar bu personellerin döner sermaye bütçesinden maaş alması gerektiğine hükmetmiştir. Oysa bu çalışanlar kamu personelidir ve özel bütçe esasları doğrultusunda maaşlarını almalıdır. Döner sermaye işletmeleri mevzuatına bu durumun eklenerek farklı uygulamalara son verilmesi karmaşanın giderilmesi açısından faydalı olacaktır.

8. Döner Sermaye İşletmelerinde Çalışacak Personelin Tedarik Güçlüğü

İster Milli Eğitim, isterse yükseköğretim mevzuatında olsun döner sermaye işletmelerinin kuruluş çalışma ve tasfiyelerine ilişkin eğitim veren herhangi bir birim henüz bulunmamaktadır. Uygulama birliği net bir şekilde oluşturulamamıştır. Bu işletmelerde çalışacak eğitilmiş personel tedariki neredeyse mümkün değildir. Personel, mali mevzuat bilgisini ancak işletmede çalışmaya başladığı öğrenebilmektedir. Bu durum karşısında işletme çalışanları, işletmelerin yoğun çalışma performansına ve karmaşık bilgi yapısına fazla dayanmamaktadır. Mali işlemlerin zorluğu ve cezai risk yapısı işletmede görevli personellerin bu birimlerden başka birimlere gitmeyi istemelerine neden olmaktadır. Mali risk taşıyan bu işletmelerde çalışanlarla, diğer birimlerde çalışan personel aynı ücret rejimine tabiidirler. Bu durum işletme çalışanlarının performansını olumsuz etkilemektedir. Bu tür personel tedarik problemlerinin yaşanmaması için üniversitelerin yetenekli ve istekli personelleri iyi bir eğitim ve rotasyon sürecinden geçirdikten sonra bu birimlerde görevlendirmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir. Bir diğer önemli husus ise bilişim teknolojilerini iyi bilen personellerin yetiştirilmesi gerektiğidir.¹¹⁵ Ayrıca bu işletmelerde çalışan personelin maaşlarının daha iyi olması birim içi personel performansını artırıcı önemli bir etken olacaktır.

¹¹⁵ Mustafa Mahir ÜLGÜ, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilişim Sistemlerinin Devlet Hastanelerinin Döner Sermaye Gelirlerindeki Artışa Etkileri, 2005

Mevzuatı bilmeyen idareciler nedeniyle kötü giden durum daha da kötüye sürüklenmektedir.¹¹⁶ Yetenekli personelin olmayışı, işlerin gerekli özen ve bilgiyle yapılmasını engellediği için her eksik kapasiteyle çalışan personelin yerine bir diğer personel eklenmektedir. Özellikle hastanelerde geçici işçi çalıştırma rejimi, hem liyakat sahibi olmayan personel sayısını artırmakta hem de işletmeyi sürekli zarar ettirmektedir.

Yönetimde bulunan bazı idarecilerin deneyimsiz olması, mevzuatı yeterince bilmemesi bununla birlikte birçok kamu kurumunda görülen ihtiyaç fazlası personelin varlığı nedeniyle hem işletme kötü yönetilmekte hem de önemli maddi zararların oluşmasına neden olmaktadır. Hastanelerde geçici işçi adı altında çalıştırılan personeller, genelde bu alanla ilgili her hangi bir eğitime sahip olmayan personellerdir. Yeterli sayıda kadrolu personel olmadığından, personel gereksinimi hizmet alımı biçiminde gerçekleştirilmektedir. Bu da sürekli ve kaliteli personel istihdam edemeyen işletmeleri idari ve mali yönden olumsuz etkilemektedir.

Ülkemizde bulunan Üniversitelerde özellikle döner sermaye işletmelerini, ilgilendiren herhangi bir ders, kurs veya eğitim verilmemektedir. Bu nedenden dolayı her hangi bir personelin döner sermaye uzmanı unvanı alması da mümkün değildir. Döner Sermaye İşletme Müdürlüklerinde çalışan personeller aldıkları unvanları bir eğitim sonucunda değil, memuriyette geçirdikleri süre ve liyakat esasıyla kazanmaktadır. Bu durum birçok problemi de beraberinde getirmektedir. Oysa olması gereken bu alanla ilgili gerekli hizmet içi eğitimlerden geçmiş ve başarılı olmuş personelin bu alanda uzman olarak yetişmesini sağlamaktır. Böylece bu sahada çalışacak nitelikli personel ihtiyacı karşılanabilecektir.

¹¹⁶ Prof. Dr. Asaf VAROL, Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 1, 4

9. Sözlşemeli Kadrodan 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu Hükümlerine Kabul Edilen Personelin Maaş Ödemeleri

Üniversite hastanelerinde personellere ait maaş ödemeleri genel ya da özel bütçe yerine döner sermaye bütçesinden ödenmektedir. Bu hem Anayasaya hem de personel yönetim politikalarına aykırı bir durumdur. Öz gelirleriyle kendi ihtiyaçlarını bile karşılayamayan hastaneler bu yükleri yetmezmiş gibi birde özel bütçeye dâhil olması gereken personelin maaşını ödemeye çalışmaktadırlar. Maliye Bakanlığının bu uygulamaya son vererek üniversite hastaneleri üzerindeki bu mali yükü kaldırması gerekmektedir.

10. Planlama Eksiklerinden Kaynaklanan Sorunlar

Üniversite döner sermaye işletmelerinde yapılacak işlerin planlanması yani organizasyon çok önemlidir. İş ve ürün çeşitliliğinin çok olduğu bu işletmelerde yapılacak her işin bir plan dâhilinde olması gerekmektedir. Üretim işleri, satış işlemleri, tahsilât işlemleri ve edilen gelirden yapılacak harcama ve ödemeler sistematik bir şekilde kontrol altında tutulmalıdır. İcra edilen faaliyetlerde organizasyonunun kötü olması işletmenin ömrünü kısaltacağı gibi kâr oranını da düşürecektir.

Üniversite döner sermaye işletmeleri planlama ve organizasyon yönünden üniversitenin üst yönetimine bağlıdır. Bu yönetim organları Rektör ve Üniversite Yönetim Kuruludur. İşletmelerin hangi alanlarda ve hangi usullerde çalışacağına dair planlama Yönetim Kurulu Kararı ve Rektörün onayı ile yapılmaktadır. Ancak bu durum üniversiteler arasında uygulama birliğini ortadan kaldırmaktadır. Uygulama birliğinin oluşturulabilmesi ancak planlanan iş ve işlemlerin üniversiteler için hazırlanmış ortak bir mevzuat aracılığıyla mümkün olacaktır¹¹⁷.

11. Başarısızlık Nedenleri

İşletme yöneticilerinin öncelikle ülkemizde uygulanan mali mevzuat hükümlerini iyi öğrenmesi ve bu hükümleri tesis ettikleri bütün işlemlerde

¹¹⁷ Prof. Dr. Asaf VAROL, Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri

eksiksiz ve hatasız olarak uygulamaları gerekmektedir¹¹⁸. Döner sermaye işletmelerinde istenilen bu düzeni ise ancak basiretli ve yetenekli idareciler tesis edebilir. Bu işi yapabilecek uygun yöneticilerin seçimi çok önemlidir. Zira yöneticinin kanun yorumlama yeteneği, birimde çalışan personellerin bilgi ve tecrübelerini artırmalarında ciddi bir rehber olacaktır. Döner sermaye işletmesi yöneticileri, üniversiteye ait alanlardan hangisinde faaliyet gösterip gösterilmeyeceği konusunda çok doğru kararlar vermelidir¹¹⁹.

12. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Aldıkları Riskler

Her ticari işletmede olduğu gibi üniversitelerde kurulan döner sermaye işletmelerinin de almış oldukları önemli riskler bulunmaktadır. İşletmeler kuruldukları ilk günden itibaren temel prensip olarak kâr elde etmeyi amaçlarlar. Ancak işletmelerin kâr elde etmeleri ve bu kârlı durumu sürdürülebilir kılmaları oldukça zahmetli olan bir süreçtir. Öncelikle üniversitelerde bu işletmeler kurulacağı zaman çevresel faktörler, üretilecek ürüne piyasanın talebi, maliyet unsurları gibi çok önemli olan unsurların iyi planlanması gerekmektedir. Üniversite döner sermaye işletmelerinin ürettiği hizmetlerin satışı genellikle detaylı maliyet unsurlarını içermediği için en kârlı üretimin hizmet üretimi olduğu söylenebilir. Ancak mal ve malzeme üretimi için aynı şey söz konusu değildir. Üretilen her hangi bir malzemeye ait birçok maliyet unsuru bulunmaktadır. Yani üretilecek mal ve malzeme piyasa koşullarında iyi rekabet edebilecek bir ürün olmalıdır. Aksi halde işletme ürettiği malları satamaz duruma gelebilir. Ya da piyasa da bu ürünleri talep edecek kişi ya da firma ortaya çıkmayacaktır. Bu durum işletme gelirlerini olumsuz etkileyecek, işletmeyi zarar ettirecek ve işletmenin kapatılmasına neden olabilecektir.

¹¹⁸ Tekin YENİGÜN, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi, 2011

¹¹⁹ Prof. Dr. Asaf VAROL, Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri

SONUÇ

Piyasa koşullarında rekabet etmeye çalışan döner sermaye işletmeleri birçok yönetici tarafından bir kamu kurumu gibi yönetilmeye çalışılmaktadır. Oysa döner sermaye işletmeleri her ne kadar kamu kurumu olsalar da, ister kendi kurulduğu yörede isterse ülke genelinde olsun kamu ihtiyacı olan birçok önemli mal ve hizmetin üretimini gerçekleştirmektedirler.

Üniversitelerin akademik çalışmalarının ön planda tutularak üretildiği mal ve hizmetler bu işletmeler aracılığıyla halka arz edilmektedir. Üretilen bu mal ve hizmetler kuşkusuz bu ürünlerden faydalanan bütün insanlar için önemli bir katkıya sahiptir. Bu duruma en iyi örnek muhakkak ki hastanelerin ürettiği hizmetlerdir. Bilimsel verilerin en iyi şekilde değerlendirildiği ve halka sunumunun yapıldığı hastaneler diğer kamu hastaneleri veya özel hastanelerin dâhi yapamadığı birçok hizmeti yerine getirebilmektedir. Özellikle son dönemlerde organ nakli yapan üniversite hastaneleri bu alanda en iyi hizmeti sunan hizmet birimleri olarak ön plana çıkmaktadır. Yüz nakli bile yaparak bilime önemli bir katkı sağlanmıştır. Bazı organları olmayan birçok insan için yeni bir umut kaynağı sunulmuştur. Bu tür örnekler fazlasıyla sıralanabilir.

Yukarıda açıklandığı üzere, önemli bir misyona sahip olan bu işletmeler, ekonomik yönden önemli sıkıntılar yaşamaktadır. Çalışma içerisinde bu sıkıntıların neler olduğu ve yaşanan bu sıkıntıların hangi metotlar kullanılarak çözülebileceği izah edilmeye çalışılmıştır. Öncelikle üniversitelerdeki döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini ve idari yapılarını düzenleyecek kapsamlı bir kanun metni oluşturulması önerilmektedir. Bu kanun metnine döner sermaye işletmelerinin çok fazla ihtiyacı vardır. Oluşturulacak kanun metni bütün döner sermaye işletmelerinin bütün gereksinimlerine hitap edebilmelidir. Bunu sağlamanın en iyi yolu ise bu kanun metni oluşturulurken geniş katılımlı bir komisyonun her yönüyle bu yapıyı inceleyerek çalışma yapmasıdır. Teorisyenlerle birlikte döner sermaye işletmelerinde fiili olarak çalışan tecrübeli personelin bu süreçte yer almasının doğru bir yöntem olacağı düşünülmektedir.

Yapılacak çalıştay da ortaya konan veriler bütün yükseköğretim kurumlarıyla paylaşılmalı, konuyla ilgili her kesimin fikrinin alınması sağlanmalıdır.

Döner sermaye işletmelerinin idari ve mali yönetimlerine temel teşkil eden yönetmeliklerde değişiklikler yapılırken genellikle mali düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler yeterli olmadığı gibi sadece mali düzenlemelerin yapılması da bu işletmelerin sorunlarını çözmemektedir.

Döner sermaye işletmelerinin üzerindeki mali kesinti yükü oldukça fazladır. Bu denli önemli bir kamu hizmetini yerine getiren bu birimler mali kesinti yükünden kurtarılmalıdır. Yasal kesintiler, maliyet unsuru gözetilerek, işletmelerin kâr elde ettiği durumlarda yapılmalıdır. Günümüzde birçok üniversite hastanesi mali yönden önemli sorunlar yaşadığı halde, Maliye Bakanlığı bu yasal kesintilerin tahsiline devam etmektedir.

Döner sermaye gelirlerinden hem BAP Hissesi için hem de kurum harcama payı adı altında ikinci bir kesinti yapılmaktadır. Bu kesintiler gayri safi tutar üzerinden yapıldığı için satışı yapılan mal ve hizmetin maliyetine bakılmamaktadır. Bu kesintilerden vazgeçilmesi yerinde bir karar olacaktır. Döner sermaye gelirleri sadece mal ve hizmeti üreten birimde kalmalıdır. Ortaya çıkan bu olumsuz tablo mal ve hizmet üretimi yapan personellerin motivasyonunu olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Üniversitelerde faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri ticari faaliyet gösteren kurumlardır. Bu nedenden dolayı eşit rekabet koşulları yaratılmalıdır.

Tüzel kişiliği olmayan bu işletmeler diğer kişi, kurum veya kuruluşlarla da iletişim halindedir. Özellikle Maliye Bakanlığına bağlı olarak muhasebe hizmeti veren döner Sermaye Saymanlıkları döner sermaye işletmeleriyle tam uyum içerisinde çalışmamaktadır. Saymanlıkların üniversite döner sermaye işletmelerine bağlı olarak (kurum içi personellerden oluşan bir saymanlık) çalışmasını sağlayacak yeni bir idari yapının benimsenmesi olası birçok sorunun kendiliğinden çözülmesini sağlayacaktır.

İşletmelerin en çok muhalefete düştüğü konuların başında Gelir İdaresi Başkanlığının bu işletmelere uyguladığı Kurumlar Vergisi mükellefiyeti gelmektedir. Birçok kesintinin olduğu işletmeler yüklendikleri bunca mali yüke rağmen vergi daireleri tarafından yapılan yoklamalar neticesinde Kurumlar Vergisi Mükellefi yapılmaktadır. Bu mükellefiyet, işletmelerin mali yüklerini daha da artırmaktadır. Üniversite döner sermaye işletmelerinin yaptığı satışlardan elde ettikleri geliri hangi oranlarda nerelere dağıtacakları bu işletmelerin kurulmasına dayanak olan 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesinde ayrıntılı olarak yazmaktadır. Özellikle bu konu hakkında Danıştay'ın döner sermaye işletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefi olamayacağıyla ilgili verdiği kararlar bulunmaktadır. Bu karar metinlerinin döner sermaye işletmesi lehine vergi mevzuatına girmesi gerektiği düşünülmektedir

Yukarıda anlatıldığı üzere gerekli ilgiyi göremeyen bu işletmeler hem kendi kurumlarına hem de ülke ekonomisine yeterli katkıyı sağlayamamaktadır. Oysa gerekli tedbirlerin alınması halinde bu işletmeler, hem mikro, hem de makro ekonomiye çok daha fazla katkı sağlayabileceklerdir.

EKLER

1. Ek 1 Muhasebe İşlem Fişi

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Muhasebe Birimi Kodu		Muhasebe Birimi Adı		Bütçe Yılı	İlgilinin Adı, Soyadı/Unvanı T.C./Vergi Kimlik No Banka Şube Adı Banka Hesap Numarası Bağlı Olduğu Vergi Dairesi	Tutar								Hesap / Ayrıntı Adı				
Kurum-Birim Kodu	1	2	Birim	Yevmiyenin		Tarihi	Borç				Alacak							
Kurum Adı				No.su														
Birim Adı																		
Hesap No.	Kurumsal Kod				Fonksiyonel Kod				Finans. Kodu	Ekonomik / Y. Hesap Kodu				Tutar				Hesap / Ayrıntı Adı
	1	2	3	4	1	2	3	4		1	2	3	4	Borç		Alacak		
														YTL	YKr	YTL	YKr	
Toplam:																		

MUHASEBE BİRİMLERİ ARASI İŞLEMLERDE						
MUHASEBE BİRİMİNİN				KARŞI MUHASEBE BİRİMİNİN		
Nakit Hareket Cetveli Dönem Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Kodu	Adı	Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	
TAHSİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE						AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)
Alındı No.	Çek No / Gönderme Emri No	Düzeltilme Fişi/Düzeltilme ve İade Belgesinin Tarihi		Numarası		
İADE OLUNAN EMANETLERDE						
Hesaba Alındığı Tarih	Yevmiye Numarası	Kimin Adına Kayıtlı Olduğu				
ÖN ÖDEMELERDE						
Avans ve Kredisinin Verildiği Tarih			Yevmiye Numarası		İlgilinin Üzerindeki Avans Tutarı	
					YTL	YKr
..... / / 20		Düzenleyen * Adı, Soyadı	 / / 20		Uygun Dur / / 20
				Harcama Yetkilisi Adı, Soyadı		Odeyiniz / Mahsup Ediniz / / 20
						Muhasebe Yetkilisi Adı, Soyadı
						Tahsil Edilmiştir / Ödenmiştir / / 20
						Veznedar Adı, Soyadı

Yalnız : Aldım.

(*) Gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır. G.B.M.Y. Ömek-2

3. Ek 3 2016 Yılı Vergi Beyannamesi Verme Süreleri (Döner Sermaye İşletmeleri İçin)

Vergi Türü	En Son Beyanname Verme Tarihi	En Son Ödeme Tarihi
Katma Değer Vergisi KDV 1	Her ayın 24'ü akşamına kadar	Her ayın 26'sı akşamına kadar
KDV Tevkifatı KDV 2	Her ayın 24'ü akşamına kadar	Her ayın 26'sı akşamına kadar
Gelir Vergisi (Muhtasar)	Her ayın 23'ü akşamına kadar	Her ayın 26'sı akşamına kadar
Damga Vergisi	Her ayın 23'ü akşamına kadar	Her ayın 26'sı akşamına kadar
Kurumlar Kesin Vergi	Cari yılı takip eden Nisan ayının 1. Gününden 25. Günü akşamına kadar verilir.	Beyannamenin verildiği ayın son gününe kadar ödenir.
Kurumlar Geçici Vergi	1.Dönem (Ocak - Şubat - Mart) 14 Mayıs, 2.Dönem (Nisan - Mayıs - Haziran) 14 Ağustos, 3.Dönem (Temmuz - Ağustos - Eylül) 14 Kasım, 4.Dönem (Ekim - Kasım - Aralık) 14 Şubat.	1.Dönem 17 Mayıs, 2.Dönem 17 Ağustos, 3.Dönem 17 Kasım, 4.Dönem 17 Şubat.
Ba – Bs Beyanname	Takip Eden Ayın Son Gününe Kadar	Ödeme Yok
Kesin Mizan Beyanı	Cari yılı takip eden Nisan Ayının son gününe kadar (1-30 Nisan Arası)	Ödeme Yok

4. Ek 4 KDV Oranları Listesi

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak Katma Değer Vergisi oranları
a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18
b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8
Yukarıda belirtilen listelerin detayları Gelir İdaresi Başkanlığının http://www.gib.gov.tr/node/108756 sitesinden alınır. İşletmeler fatura keserken belirleyecekleri vergi oranını bu listelerden seçerler.

5. Ek 5 Tevkifat Oranlar Listesi

<u>Kısmi tevkifat uygulanacak işler</u>	<u>Uygulanacak kuruluşlar</u>	<u>Tevkifat Oranı</u>
1.Yapım işleri ile birlikte ifa edilen Mühendislik, mimarlık ve etüd Proje hizmetleri	Belirlenmiş alıcılar	2/10 veya %20
2.Etüt,plan-proje, danışmanlık, Denetim ve benzeri hizmetler	Belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
3. Makine, teçhizat, demirbaş Ve taşıtlara ait tadil, bakım ve Onarım hizmetleri	Belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
4.Yemek servis ve organizasyon Hizmetleri	Belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
5. İşgücü temin hizmetleri	KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
6.Yapı denetim hizmetleri	KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
7. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve Ayakkabı dikim işleri ve bu işlere Aracılık hizmetleri	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
8.Turistik mağazalara verilen Müşteri bulma/götürme hizmetleri	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
9. Spor kulüplerinin yayın, reklam Ve isim hakkı gelirlerine konu işlemler	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
10.Temizlik, çevre ve bahçe bakım Hizmetleri	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	7/10 veya %70
11. Servis taşımacılığı hizmetleri	KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
12.Her türlü baskı ve basım hizmetleri	Belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
13.Kamu kurum ve kuruluşlarına İfa edilen diğer hizmetler	Belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
14. Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun Külçe metal teslimleri	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	7/10 veya %70
15. Bakır, çinko ve alüminyum ve kurşun Ürünleri teslimi	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
16. Hurda ve atık teslimi (İstisnadan vazgeçmişlerse)	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50
17. Metal, plastik, lastik, kauçuk, Kağıt ve cam hurda ve atıklardan Elde edilen hammadde teslimi	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
18. Pamuk, tiftik, yün ve yapağı İle post ve deri teslimleri	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	9/10 veya %90
19. Ağaç ve orman ürünleri teslimi	KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar	5/10 veya %50

6. Ek 6 Damga Vergisine Tabii Kâğıtlar Listesi

Damga Vergisine Tabii Kağıtlar	
I. Akitlerle ilgili kağıtlar	
A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar:	
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	(Binde 9,48)
2. Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,89)
3. Kefalet, teminat ve rehin senetleri	(Binde 9,48)
4. Tahkimnameler ve sulhnameler	(Binde 9,48)
5. Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil)	(Binde 1,89)
6. Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kayıt ve tescil edilmiş ikinci el araçların satış ve devrine ilişkin sözleşmeler	(Binde 1,89)
B. Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:	
1. Tahkimnameler	(47,80 TL)
2. Sulhnameler	(47,80 TL)
3. Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri (Belli parayı ihtiva edenler dahil)	(268,50 TL)
II. Kararlar ve mazbatalar	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 9,48)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(47,80 TL)
2. (Değişik: 5766/10-c md.) (Yürürlük: 6/6/2008) İhale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları	(Binde 5,69)
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar	
1. Ticari ve mütedavil senetler:	
a) Emtia senetleri:	
aa) Makbuz senedi (Resepise)	(16,60 TL)
ab) Rehin senedi (Varant)	(9,80 TL)
ac) İyda senedi	(1,70 TL)
ad) Taşıma senedi	(0,60 TL)
b) Konşimentolar	(9,80 TL)

c)Deniz ödöncü senedi	(Binde 9,48)
d) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 9,48)
2. Ticari belgeler:	
a) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(16,60 TL)
b) Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilançolar ve işletme hesabı özetleri:	
ba) Bilançolar	(36,90 TL)
bb) Gelir tabloları	(17,80 TL)
bc) İşletme hesabı özetleri	(17,80 TL)
c) Barnameler	(1,70 TL)
d) Tasdikli manifesto nüshaları	(7,30 TL)
e) Ordinolar	(0,60 TL)
f) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(7,30 TL)
IV. Makbuzlar ve diğör kağıtlar	
1. Makbuzlar:	
a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar	(Binde 9,48)
b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (Ek: 5766/10-ç md.) (Yürürlük: 6/6/2008) (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar	(Binde 7,59)
c) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 7,59)
d) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 7,59)
2. Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tabidir):	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta gönderilerinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her gönderi maddesi için	(0,60 TL)
b) Vergi beyannameleri:	

ba) Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(47,80 TL)
bb) Kurumlar vergisi beyannameleri	(63,80 TL)
bc) Katma değer vergisi beyannameleri	(31,50 TL)
bd) Muhtasar beyannameler	(31,50 TL)
be) Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(31,50 TL)
c) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(63,80 TL)
d) Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(23,50 TL)
e) Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirimleri	(23,50 TL)
f) Elektronik ortamda birlikte verilen muhtasar beyanname ve sigorta prim bildirimlerinden sadece muhtasar beyanname için	(37,40 TL)
3. Tabloda yazılı kağıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercüme ücretleri.	(0,60 TL)

7. Ek 7 Kurumsal Sınıflandırma Anahtarı Tablosu

KURUMSAL SINIFLANDIRMA ANAHTARI				
İDARİ YAPI VE HİYERARŞİK KADEME	I	II	III	IV
	Bakanlık veya Bütçe Türü	İşletmenin Bağlı Olduğu Birim	İşletmenin Kurulduğu İl	İşletme Kodu
- Bakanlıklar ile Eşdeğer Kurumlar	01-37			
- Yükseköğretim Kurumları	38			
- Diğer Özel Bütçeli Kurumlar	40			
I. Düzey	Genel bütçeli kamu idarelerine bağlı döner sermayeli işletmelerde, işletmelerin bağlı olduğu bakanlıklar ve anayasal olarak eşdeğer idareler kodları; yükseköğretim kurumlarına bağlı döner sermayeli işletmelerde "38"; diğer özel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerde "40" kodu kullanılacaktır.			
II. Düzey	Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerine bağlı döner sermayeli işletmelerde, işletmelerin bağlı olduğu I. düzeyde tanımlanan yöneticilere karşı doğrudan sorumlu birimin genel bütçe kodu; özel bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerde, özel bütçeli idarenin özel bütçe kurumsal kodu kullanılacaktır.			
III. Düzey	İşletmenin kurulduğu ilin il plaka kodu kullanılacaktır.			
IV. Düzey	Aynı il sınırlarında kurulan işletmelere "1"den başlayan ve ardışık olarak verilen kod kullanılacaktır. Üniversitelerde işletmeyi oluşturan ve hesapları aynı tutulan birimlerde "1"den başlayan ve ardışık olarak verilen kod kullanılabilir.			

8. Ek 8 Döner Sermayeli İşletmeler Detaylı Hesap Planı

Döner Sermayeli İşletmelerin kullanacağı Detaylı Hesap Planı Tablosu çalışmanın içeriğini etkileyecek büyüklükte olduğu için tablonun alınabileceği adres olan www.dmisproje.muhasibat.gov.tr adresi ziyaret edilebilir.

9. Ek 9 Taşınır Kod Listesi

1.1.2008 TARİHİ İTİBARIYLA GÜNCEL					
TAŞINIR KOD LİSTESİ					
Hesap Kodu	I. Düzey Kodu	II. Düzey Kodu	III. Düzey Kodu	IV. Düzey Kodu	V. Düzey Kodu
DİKKAT: KOD LİSTESİ İNCELENİRKEN AÇIKLAMALARI DİKKATE ALINIZ. KODLAMALARINIZI, BAKANLIKÇA AÇILAN DETAYDAN SONRAKİ DÜZEYLERDE İLGİLİ ALANLARIN ALTINDA ÖNCELİKLE KENDİ İÇERİSİNDE ALT GRUPLARA DAHA SONRADA BU GRUPLAR ALTINDA TAŞINIR KODLARINA YER VERMEK SURETİYLE YAPINIZ.					

Yukarıdaki tablonun devamı çalışma içeriğini etkileyecek büyüklükte olduğu için tablonun alınacağı adres olan www.mevzuat.gov.tr sitesi ziyaret edilebilir.

10. Ek 10 Gelir Gider Bütçe Cetvelleri

Döner Sermayeli İşletmelerin kullanacağı Bütçe Gelir ve Gider Cetvelleriyle Bütçe Hazırlama Rehberi çalışmanın içeriğini etkileyecek büyüklükte olduğu için cetveller ve Rehber için www.dmisproje.muhasibat.gov.tr adresi ziyaret edilebilir.

11. Ek 11 Vergi Mahkemesi ve Danıştay'ın Kurumlar Vergisi Kararları

DANIŞTAY

4. DAİRE

Esas Numarası: 1999/3147

Karar Numarası: 2000/956

Karar Tarihi: 08.03.2000

DANIŞTAY 4. DAİRE KARARI

İstem Özet: ... Üniversitesi'ne bağlı olarak faaliyet gösteren Yaygın Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Döner Sermaye İşletmesi adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmiş ve 1994 yılı için re'sen takdir olunan matrah üzerinden kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, bunlar üzerinden ve geçici vergiye bağlı kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Vergi Mahkemesi 21.4.1999 günlü ve E: 1999/41, K:1999/67 sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/C, 4, 7/3 üncü maddelerinin 18.9.1985 günlü ve 18872 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren ... Üniversitesi Yaygın Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayın ve Uygulama Yönetmeliği'nin 2. maddesi ile birlikte incelenmesi sonucu, döner sermaye işletmesinin faaliyet alanına giren ve hizmetleri yaygın eğitim sisteminin gerektirdiği her türlü basılı malzeme ile radyo ve televizyon yayınları için program üretiminde kullanılacak eserlerin ve hizmetlerin siparişi veya yurtiçi ve yurtdışı kurumlarda ya da kişilerden sağlanması, bunların denetimi, dağıtım satışı, kiralanması ve devri ile ilgili işler olarak sayıldığı, bu maddenin döner sermaye işletmelerinin bilimsel araştırmayı teşvik etmek ve yaymak amacıyla kurulduğunu gösterdiği, söz konusu işletmenin kurumlar vergisinden muaf tutulması gerektiği gerekçesiyle mükellefiyet tesisinin iptaline, tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, Döner Sermaye İşletmesinin ticari faaliyette bulunmak üzere kurulmuş bir iktisadi işletme niteliğinde olduğunu, bu nedenle kurumlar vergisi kapsamına girdiğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinde "Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı

bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir” denilmektedir.

Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin yürütmekte yükümlü oldukları bazı kamu hizmetlerinin finansmanında ilgili bütçeden ayrılacak sermayenin işletilmesiyle elde edilecek gelirin kullanılmasının hizmet gereklerine daha uygun görülmesi halinde, yasaya ve yasanın belirlediği esaslar çerçevesinde ve yasanın verdiği yetkiye dayanılarak döner sermaye işletmeleri kurulabilecektir. Döner sermaye işletmelerinin konulan, ilgili bütçeden ayrılacak sermaye ve bu sermayenin tespitindeki usul, elde edilecek gelire ilişkin işlem ve kuralları yasalarında veya idareye döner sermaye işletmesi kurma yetkisi tanıyan yasalarda belirlenmektedir.

İlgili yasalar gereği döner sermayeden elde edilen ve her yılın sonunda kullanılmayan gelir, bir kısım işletmede ödenmiş sermaye tahsis edilen tutara ulaştıktan sonra Hazineye irat kaydedilmekte, bazı işletmelerde ertesi yılın döner sermaye gelirine eklenmektedir. Yasasında aylık gayri safi hasılatının belli oranı Hazineye irat kaydedileceği belirtilen bir döner sermaye işletmesi bulunmamaktadır.

Üniversiteler bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip kamu müesseseleridir. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 4 üncü ve 5 inci maddelerinde belirtilen amaç ve ana ilkeler doğrultusunda faaliyette bulunmak üzere kurulmuşlardır.

2547 sayılı Kanunu'nun 58 inci maddesinin (a) bölümünde Yükseköğretim kurumlarının kuracakları döner sermaye işletmelerine ilişkin hususlar belirlenmiştir. Maddede ayrıca döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları, sermaye limitleri, işletmelerle ilgili yönetim işlerinin yürütülebilmesi esaslarının Yüksek Öğretim Kurulu'nun tespit edeceği ilkelere göre, ilgili kurumun veya birimin döner sermaye yönetmeliğinde belirtileceği öngörülmüştür. Bu maddeye göre çıkarılan 5.7.1983 günlü ve 18098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yönetmelikte kanundaki düzenlemelere paralel hükümler getirilmiştir. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58 inci maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 37. maddesinin 2. fıkrasında değişiklik yapan ve 7.1.1992 günlü ve 21104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yönetmelik uyarınca, döner sermayeden elde edilen ve her yılsonunda kullanılmayan gelir ertesi yılın döner sermaye gelirine eklenecektir. 2547 sayılı Kanunun 58 inci, anılan Yönetmeliğin 7. ve 8. maddelerinde eğitim, öğretim, araştırma ve uygulama birimi veya bölümü ile ilgili öğretim elemanlarının katkısıyla toplanan

döner sermaye gelirlerinin en az yüzde otuzunun o kuruluş veya birimin araç, gereç, araştırma ve diğer ihtiyaçlarına ayrılacağı, kalan kısmının ise Üniversite yönetim kurulunun belirleyeceği oranlar çerçevesinde bağlı bulunduğu üniversitenin araştırma fonu ile döner sermayenin bağlı bulunduğu birimde görevli eğitim elemanları ve aynı birimde görevli 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi personel arasında paylaşılacağı açıklanmıştır. Diğer taraftan 2547 sayılı Kanunun 55 inci maddesinde Yükseköğretim kurum ve kuruluşlarının gelir kaynakları arasında döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlara da yer verilmiştir.

Yukarıda yükseköğretim kurumlarına bağlı döner sermaye işletmelerinin işletmelerinden elde edilecek gelirin nerelere tahsis edileceğine ilişkin kanun ve yönetmelikle getirilen esaslara yer verilmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin bir bölümü ilgili birimin araç gereç teminine ayrılacak, bir bölümü eğitim elemanlarına ve personele dağıtılacaktır. İşletmenin elde ettiği gelirden ilgili yükseköğretim birimine de pay verilecektir. Eğer işletmenin bir kısım geliri kalmışsa bu miktar ertesi yılın döner sermaye gelirin eklenecektir. Bu itibarla elde edilen gelirin tamamı belli yerlere ayrılmış olup, bunlar, sonuçta ya kanun ve yönetmelikleri uyarınca doğrudan kamu hizmeti yapan yerlere verilmek ya da gelirin elde edilmesine katkıda bulunanlara ödenmek zorundadır. Kamuni zorunluk olarak yapılan bu ödemelerin işletmenin gideri olarak kabulü gerekir. Bu nedenle ortada öz sermaye farkına neden olacak, başka bir ifadeyle vergilendirilecek gelir kalmamaktadır. Bu durum döner sermaye işletmelerinin, genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idarelerin yürütmekte oldukları kamu hizmetinin ilgili bütçeden ayrılacak sermayenin işletilmesiyle elde edilecek geliri kullanarak daha verimli yürütülmesini sağlamak amacının bir gereğidir. Mükellefiyet tesisinin iptaline ve tarhiyatın terkinine ilişkin mahkeme kararında sonucu itibarıyla kamuna aykırılık görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 08.03.2000 gününde oybirliği ile karar verildi.

T.C.
SİVAS
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2016/289
KARAR NO : 2016/215



bendinde; Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kuruluşların sayıldığı, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.Muafiyetler" kısmının 4.15. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar başlığı altında; Sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olduğu açıklanmıştır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56. maddesinin (b) bendinde; (Değişik bent: 03/04/1991 - 3708/3 md.) Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı hükme bağlanmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, Fevzipaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 05.08.2011 tarihli yoklama fişiyle; Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü Döner Sermaye İşletme Saymanlığı "Gülübey Mah. Eskiipik Fabrikası" yerindeki sosyal tesislerinde fiili olarak lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletme işine 05.08.2011 tarihinde başladığının, demirbaşların yerleşim aşamasında olduğunun görevli memurun imzası ile tespit edildiği, 02.02.2012 tarihinde davalı idarece yapılan yoklamada da işletmenin halka açık hizmet verdiğinin tespit edildiği, bu faaliyetlerin kurumlar vergisi muafiyetinde olmadığından hareketle 05.08.2011 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefi olarak Erzincan Üniversitesi Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilip, 213 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesi uyarınca kurumlar vergisi ve geçici vergi yönünden re'sen tarhiyat yapılarak elektronik ortamda beyanname verilmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi üzerine dava açıldığı anlaşılmıştır.

05.08.2011 tarihli yoklama fişi ile; Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü Döner Sermaye İşletme Saymanlığı "Gülübey Mah. Eskiipik Fabrikası" yerindeki sosyal tesislerinde fiili olarak lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletme işine başladığı görevli memurun imzası ile tespit edilmiş, 02.02.2012 tarihinde davalı idarece yapılan yoklamada da; adı geçen yerde Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin eğitim ve uygulama alanı tesislerinin işletildiği, kendi personeline ve halka açık hizmet verildiği, dışarıdan personel çalıştırılmadığı hususları tespit edilmiştir.

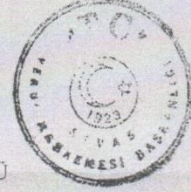
Lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletme faaliyetlerinin Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin eğitim gördükleri branşla alakalı konulardan olup, nitekim bu husus 02.02.2011 tarihli yoklama fişiyle de belirlenmiştir.

Anılan tesislerin Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin eğitim ve uygulama alanı olarak belirlendiği ve dışarıdan personel çalıştırılmadığı hususları göz önünde bulundurulduğunda, iktisadi işletme niteliğini taşımayan bu faaliyetlerin üniversitelerin eğitim- öğretim faaliyetleri kapsamında olduğu, bu nedenle söz konusu faaliyetin kurumlar vergisinden muaf tutulduğu sonucuna varılmıştır.

Bu itibarla, anılan yasal düzenlemeler ve yoklama tutanağında yer alan tespitler birlikte değerlendirildiğinde, öğrencilerin uygulama ve pratik becerilerinin geliştirilmesi için tahsis edilen tesislerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinde belirtilen muafiyetlerden yararlanmasına engel bulunmadığı anlaşıldığından, Erzincan Üniversitesi Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin branş faaliyetlerini

T.C.
SİVAS
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2016/289
KARAR NO : 2016/215



DAVACI : ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
VEKİLLERİ : AV. ARİFE GÖKTÜRK
Fatih Mah. Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü Kat:3 Hukuk
Müşavirliği Merkez/ERZİNCAN

DAVALI : FEVZİPAŞA VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ
Merkez/ERZİNCAN

DAVANIN ÖZETİ : Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü bünyesindeki Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı olarak işletilen çay bahçesi, lokanta, düğün salonu işletmeleri adına tesis edilen 2011 yılı kurumlar vergisi mükellefiyeti ile salınan kurumlar vergisi, 2011/10-12 dönemi kurum geçici vergisi ve kesilen vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezalarının iptali istemiyle açılan davada; davanın kısmen kabulüyle, dava konusu kurumlar ve kurum geçici vergisi tarhiyatları ile vergi ziyai cezalarının 3.120,00.-TL matrahı aşan kısımlarına isabet eden miktarlarını hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden; davayı, 2011 dönemi kurumlar vergisi mükellefiyeti de dahil diğer kısımlarını da hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Sivas Vergi Mahkemesinin 12.03.2015 tarih ve E:2014/111, K:2015/96 sayılı kararının redde ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay 4. Dairesinin 21.12.2015 gün ve E:2015/3950, K:2015/7542 sayılı kararıyla bozulmasının ardından, dava dosyasının bozmaya konu hüküm fıkrası yönünden tekrar karar verilmek üzere mahkememize gönderilmesinden ibarettir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Erzincan Üniversitesi bünyesindeki Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü sosyal tesislerinde bulunan düğün salonu, restoran, çay bahçesi ile ilgili olarak mali yükümlülüklerin yerine getirilmesi adına kurum çalışanlarından Sinan Gül'ün görevlendirildiğine ilişkin kendilerine bilgi verildiği, Sinan Gül'ün 05.08.2011 tarihi itibarıyla fiili olarak faaliyete başladıklarını bildirdiği, 05.08.2011 tarihinde düzenlenen yoklama fişi ile düğün salonu, lokanta, çay bahçesi faaliyetine başlanıldığının tespit edildiği, bu tespit üzerine mükellefiyet tesisi yapıldığı, ilgili kanun ve tebliğlere göre bu faaliyetlerin kurumlar vergisi muafiyeti kapsamında olmadığı, mükellefiyet tesisinden sonra kanuni süresi içerisinde herhangi bir beyanname ve bildirim yükümlülüğü yerine getirmediğinden kesilen cezalar ve tesis edilen mükellefiyet işleminin hukuka uygun olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Sivas Vergi Mahkemesi'nce, Mahkememizin 12/03/2015 tarih ve 2014/111 Esas, 2015/96 sayılı kararının redde ilişkin hüküm fıkrasının Danıştay 4. Daire Başkanlığının 21/12/2015 gün ve 2015/3950 Esas, 2015/7542 sayılı kararı ile bozulması üzerine bozma kararına uyularak işin gereği görüldü:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Muafiyetler" başlıklı 4. maddesinin (m)

T.C.
SİVAS
VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2016/289
KARAR NO : 2016/215

(lokanta, çay bahçesi, düğün salonu ..) geliştirmeleri maksadıyla işletilen işletme/işletmeler dolayısıyla tesis edilen dava konusu kurumlar vergisi mükellefiyetinde ve yapılan vergilendirme işlemi ile kesilen cezalarda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle; dava konusu işlemlerin iptaline, aşağıda dökümü yapılan 116,35 -TL yargılama gideri ile 69,00 -TL temyiz yargılama giderinin ve 1000,00-TL vekalet ücretinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, dosyaya yatırılan posta avanslarının artan kısımlarının kararın kesinleşmesinden sonra taraflarına iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren (30) gün içinde Danıştay Başkanlığı nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 05/05/2016 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan
YUSUF ÖRNEK
101170

Üye
FUAT KURU
119364

Üye
AZİZE KAPLAN
152929

YARGILAMA GİDERLERİ :
Posta Gideri : 116,35 TL
TOPLAM : 116,35 TL

TEMYİZ YARGILAMA GİDERLERİ :
Posta Gideri : 69,00 TL
TOPLAM : 69,00 TL



T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No : 2015/10087
Karar No : 2015/7548

Temyiz Eden : Fevzipaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü/ERZİNCAN
Karşı Taraf : Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü Turizm ve Otelcilik
Meslek Yüksek Okulu
Vekili : Av. Ayşegül Asena Kılıç
Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü Hukuk Müşavirliği
Kat: 3/ERZİNCAN

İstem Özet : Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü bünyesinde bulunan Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu adına mükellef bilgileri bildirimi verilmediğinden bahisle 213 sayılı Kanunun mükerrer 355 inci maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının ve tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Sivas Vergi Mahkemesinin 05.05.2015 günlü ve E:2014/433, K:2015/185 sayılı kararıyla; 05.08.2011 tarihli Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü Döner Sermaye İşletme Saymanlığı olarak "Gülábibey Mah. Eskiüplük Fabrikası" yerindeki sosyal tesislerinde düzenlenen yoklama fişiyile, fiili olarak lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletme işine 05.08.2011 tarihinde başlanıldığının; 02.02.2012 tarihli Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu adına düzenlenen yoklama fişiyile de, söz konusu tesislerin Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin Eğitim ve Uygulama alanı şeklinde işletildiği ve ilgili tesislerde dışarıdan işçi çalıştırılmadığı hususlarının tespit edilmesi üzerine tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyeti ile 213 sayılı Kanunun mükerrer 355/1-1 maddesi uyarınca mükellef bilgileri bildiriminden gönderilmediğinden bahisle kesilen özel usulsüzlük cezasının iptali istemiyle açılan davada, davalı idarece 05.08.2011 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefiyet kaydı tesis edilse de; lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletme faaliyetlerinin Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin eğitim gördükleri branşla alakalı konulardan olduğu, nitekim 02.02.2011 tarihli yoklama fişinde de tespit edildiği üzere bu tesislerin Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin eğitim ve uygulama alanı olarak belirlendiği ve dışarıdan personel çalıştırılmadığı hususları göz önünde bulundurulduğunda, iktisadi işletme niteliğini taşımayan bu faaliyetlerin üniversitelerin eğitim- öğretim faaliyetleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olmaları gerektiği, bu nedenle Erzincan Üniversitesi Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin branş faaliyetlerini (lokanta, çay bahçesi, düğün salonu) geliştirmeleri maksadıyla işletilen işletme/işletmeler dolayısıyla tesis edilen dava konusu kurumlar vergisi mükellefiyetinde hukuka uyarlık bulunmadığı, öte yandan, davacı Erzincan Üniversitesi Rektörlüğü adına bünyesinde bulunan lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletmelerinin tamamı nedeniyle tesis edilen mükellefiyetin iptali için Mahkemelerinin E:2014/110 sayılı dosyasında açılan davada 12.03.2014 gün ve K:2015/97 sayılı karar ile davanın reddine karar verilmiş ise de, anılan karar ve bu karara konu mükellefiyet işleminin Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksek Okulu öğrencilerinin uygulamalarının ve pratik becerilerinin geliştirilmesi için tahsis edilen yerlerdeki işletme/işletmeler dışında kalan lokanta, çay bahçesi, düğün salonu işletmeleri için geçerli

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Esas No : 2015/10087

Karar No : 2015/7548

olacağına açık olduğu, 213 sayılı Kanunun mükerrer 355/1-1 maddesi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezasına gelince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148,149 ve mükerrer 257 nci maddeleri ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan ve 20.01.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 413 sayılı Genel Tebliğ ile "Mükellef Bilgileri Bildirimi"nin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirildiği, ancak adı geçen 413 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin, 17.01.2015 tarih 29239 sayılı Resmi Gazete ile ilan edilen 444 sayılı Tebliğ ile bu tebliğin yayımı tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırıldığı, dava konusu ihbarnamede yer alan "mükellef bilgi bildiriminde" bulunmamak fiilinin dayanağı olan 413 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 444 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılması karşısında dava konusu ihbarnamedeki fiilin cezasının dayanaksız kaldığı, genel ceza hukukunun ilkelerinden birinin kanunda aksi belirtilmedikçe, cezaya ilişkin bir hükmün değiştirilmesi halinde failin lehine olan hükmün uygulanması ve hüküm yargılama aşamasında değişse bile bunun dikkate alınması gerektiği hususları birlikte değerlendirildiğinde; 17.01.2015 gününde yürürlüğe giren 444 sayılı Tebliğ nedeniyle dayanağı kalmayan fiil hakkında ceza kesilemeyeceğinden dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle mükellefiyetin ve özel usulsüzlük cezasının iptaline karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Selnur Çakmak'ın Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 21.12.2015 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Başkan Vekili
Bedrettin
İŞILDAK

Üye
Resul
ÇOMOĞLU

Üye
Yusuf
BİNİCİ

Üye
Adil
MEMİŞ

Üye
Abdurrahman
GENÇBAY



KAYNAKÇA

AKSU Suat, YÖK İç Denetçi, Üniversite İktisadi İşletmeleri (Kuruluşları Faaliyetleri Denetimi), Kasım 2014, Ankara

AKSU Suat, Döner Sermaye İşletmelerinin; Damga Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Sorumlulukları ve Sorumlular,

AKSU Suat, Döner Sermaye İşletmelerinin; Damga Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Sorumlulukları ve Sorumlular

AKSU Suat, Uygulamalı Döner Sermaye İşlemleri, Harcama Yetkilisinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları, s. 17, Şubat 2012

AKSU Suat, Üniversite-Sanayi İşbirliği Kapsamında Araştırma Ve Geliştirme, Tasarım Ve Yenilik Projeleri İle Faaliyetleri Sonucunda Elde Edilen Gelirlerin Döner Sermaye Kapsamında Değerlendirilmesi, <http://kaped.org/doc/MAKALE.pdf>, 2016

AKAY Mehmet Salih, Döner Sermayeli İşletmelerin Yapısı, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2002

ALAGÖZ Serhat Murat, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Elektronik Beyanname Uygulamasına Yönelik Muhasebecilerin Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, 2013

ARSLAN Ahmet Prof. Dr. Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Yönetim, 2013

ARSLAN Ahmet, Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe, 2013

AYTEKİN Engin, Mali Konularda Bilinmesi Gerekenler,
<http://www.smmenginaytekin.com/>

BAYAR Sevil, Yeditepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Özel Hukuk Bilim Dalı, Fatura ve Faturanın İspat Gücü, Yüksek Lisans Tezi, 2009

CEYHAN Murat Dr. Hukuki Sonuçlar Açısından Fatura Düzenleme Zamanı
murat.ceyhan@bilgeadam.com

ÇAKIL Adem Utku Dr. Yeni Nesil Yazar Kasa Uygulaması,
<http://www.alomaliye.com/2013/09/24/nedir-bu-yeni-nesil-yazar-kasa-uygulamasi-dr-adem-utku-cakil-smmm/> 24 Eylül 2013

ÇAKMAK Mustafa, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Devlet Harcamaları ve Saymanlık, Yüksek Lisans Tezi, 1993

ÇALIŞGAN ARANMAZ Sinem, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Bütçe Yönetim Sistemi ve Hacettepe Üniversitesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, 2005

ÇETİNKAYA Özhan, Türkiye’de Kamu İşletmeciliği ve Özelleştirme, 2012

DALAY İsmail Prof. Dr. İşletmelerin Sınıflandırılması, 13.12.2013

DENİZ Mustafa, Vergisel Boyutlarıyla Döner Sermaye İşletmeleri, 2002

EKER Aytaç, Kamu Maliyesi, Masaüstü Yayıncılık, İzmir

ENGÜR Hatice, Türkiye’de Kamu Döner Sermaye İşletmeleri Uygulaması (Kuruluşu, Kamu Ekonomisindeki Yeri, Devlet Bütçesi ve İlişkileri Açısından)

EREN Abdullah, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Büro Yönetimi Eğitimi Anabilim Dalı, Yazışma Standartlarının Geliştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, 1999

GÜMÜŞ Mustafa, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi; Sorun ve Çözüm Önerileri Yüksek Lisans Tezi, 2006

KOÇAK Hüseyin, Tapu ve Kadastro İşlemlerinde Döner Sermaye, 2013

KÖROĞLU Burcu, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Bölümü, Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması, 2011

MARTAL Özlem, Kamu Zararı ve Kişi Borcu Ayrımı İle Tahsiline İlişkin Uygulamalar, T.C. Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Uzmanlık Tezi, Ankara, Kasım 2015

ÖZBAY Hüseyin, Kocaeli Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Halk Sağlığı Anabilim Dalı, Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Döner Sermaye Harcamalarının Değerlendirilmesi, 2010

PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003

SAAT Ersin, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Vergi Yüküne Karşı Vergi Mükelleflerinin Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, 2015

TOLU Abdullah, Yeminli Mali Müşavir, TOLUEN YMM DENETİM VE DANIŞMANLIK

T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Türleri

TÜRKHAN Sergül, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi, 2009

ÜLGÜ Mustafa Mahir, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilişim Sistemlerinin Devlet Hastanelerinin Döner Sermaye Gelirlerindeki Artışa Etkileri, 2005

VAROL Asaf Prof. Dr. Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 1, 4

VAROL Asaf Prof. Dr. Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 4, 5

VAROL Asaf Prof. Dr. Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 1, 8

YANIK Recep, Atatürk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Tarımsal Yapılar ve Sulama Anabilim Dalı, Atatürk Üniversitesi Ziraat Fakültesi İşletme ve Döner Sermaye Müdürlüğü Uygulama Çiftliğinin Kültür Teknik Yönünden Sorunlarının Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, 2003

YAVUZ Hakan, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı, Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, 2008

YENİGÜN Tekin, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi, 2011

YILMAZ Erdal, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Bilim Dalı, Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Durumlar ve Mali Tablolara Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, 2004

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2489 Sayılı Kefalet Kanunu

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde 58

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

6245 Sayılı Harcırah Kanunu

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

6682 Sayılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu

Erzincan Üniversitesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü Döner Sermaye Ek Ödeme
Dağıtım Usul ve Esasları

Kamu İktisadi Teşekkülleri Hakkında 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname,
18.06.1984 Resmi Gazete Tarihi

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği

Muhasebe Yetkilisi Mutemetlerinin Görevlendirilmeleri, Yetkileri, Denetimi ve
Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Resmi Yazışmalarda Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde
15, Fıkra 3

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi, B.07.1.GİB.4.35.16.01-
176300-618 Sayılı ve 16.11.2011 Tarihli Özelge

Taşınır Mal Yönetmeliği

Yükseköğretim Kurumları Yönetici, Öğretim Elemanı ve Memurları Disiplin
Yönetmeliği

Yükseköğretim Üst Kuruluşları ve Yükseköğretim Kurumları Saklama Süreli
Dosya Planı, www.yok.gov.tr

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye
İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik

http://dmisproje.muhasebat.gov.tr/dss_verileri.php

<http://www.idari.adu.edu.tr/donersermaye/webfolders/files/Doner%20sermaye%20overgi%20sunusu.pdf>, 2014

<http://www.idari.adu.edu.tr/donersermaye/webfolders/files/Doner%20sermaye%20Overgi%20sunusu.pdf>, 2015

http://donersermaye.gen.tr/?page_id=9

