

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE TEK DÜZEN MUHASEBE
SİSTEMİNİN UYGULANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Burcu KÖROĞLU

Enstitü No:0910010003

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: İşletme Yüksek Lisans

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Müge İŞERİ

Temmuz 2011

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE TEK DÜZEN MUHASEBE
SİSTEMİNİN UYGULANMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Burcu KÖROĞLU

Enstitü No:0910010003

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: İşletme Yüksek Lisans

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Müge İŞERİ

Temmuz 2011

Enstitüsü : Sosyal Bilimler
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : İşletme Yüksek Lisans
Danışmanı : Prof. Dr. Müge İŞERİ
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans, Temmuz 2011

ÖZET

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASI

Burcu KÖROĞLU

Devlet, insanların bireysel çabalarıyla karşılayamadıkları kamusal nitelikli ihtiyaçları karşılamaya çalışan bir örgüttür. Devlet; bireylerin birlikte yaşamasını, bir başkasının hak ve özgürlüklerine saygı duyarak ve ihtiyaçlarına eşitlik ölçüsünde cevap verecek yapıda oluşması sağlamalıdır. Temelde, bireyin varlığı devam etme de olsa birlikte yaşamdan oluşan toplumlarında ihtiyaçlarını karşılayabilecek güce sahip olmalıdır.

Bu ihtiyaçlar bireylerin, toplum varlığının devam etmesi için oluşan ihtiyaçlar olup ancak devlet gibi bir örgütün sağlayabildiği ihtiyaçlardır. Bunlar eğitim, güvenlik, sağlık, adalet vb sayılabilecek ancak, bir örgüt tarafından hakkaniyet ilkesi gereği herkesin aynı ölçüde faydalanmasına imkan verecek olan temel ihtiyaçlardır.

İşte bu bağlamda bu yapının önemi anlaşılmaktadır. Devletler toplumsal ihtiyaçları gidermek amaçlı kurulmuşlardır. Varlığını geçmişten bu güne kadar sürdüren ve daha yüzyıllar boyu devamını sürdüreceği olan bu örgütün, bu varlığın devamlılığı için oluşturacağı yaşamsal piramidinin de bir o kadar sistemli çalışması gerekmektedir.

Devlet; sürekliliğini devam ettirmek zorundadır. Bu devamlılığı sağlayabilmek için ekonomik açıdan kalkınmasını sağlamalıdır. Devletlerin amacı sahip oldukları ülkeyi ekonomik, beşeri, sosyal yönden en iyi şekilde yönetebilmektir. Ekonomik yönden kalkınma ve devamlılık sadece sanayileşmeyi sağlayarak kar

amacı güden işletmeler kurarak değil,hizmet amacı güden işletmeler de kurarak sahip olduğu ülke ekonomisine yön vermektedir

Kurulan hizmet işletmeleri sadece günümüzde değil Osmanlı İmparatorluğundan bugüne kadar varlığını devam ettirmektedir. Tarihsel süreci çok eski zamanlara dayanmakta olan hizmet işletmeleri devlet tarafından kamu hizmeti olarak görülmektedir. Bu hizmetlerin nitelikli olarak yürütülmesi açısından denetlenmesinin de gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bunu sağlamak açısından kurulan hizmet işletmelerini denetlemek amacıyla döner sermaye işletmeleri kurulmuştur. Osmanlı imparatorluğundan bu güne kadar bu yapı varlığını devam ettirmiştir.

Bu kurumların gerekliliği tarihsel süreçte anlaşıldığı için sayıları her geçen gün artmıştır. Döner sermaye işletmeleri kamu için var olan hizmet işletmelerinin denetlenmesi açısından son derece önemli bir yere sahiptir. Toplumların ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla kurulan işletmelerin yeksenak biçimde işlevlerini devam ettirebilmesi için denetlenmesi gerekir ve elde ettikleri gelirlerden devletin devamlılık ilkesi gereği pay vermek zorundadırlar. Çünkü kamu hizmeti önceliğiyle kurulmuş olan kamu kurumları aslında gelir elde eden kurumlardır. Bundan dolayı aynı bireylerde ve kar amacı güden işletmelerde olan sorumluluk gibi gelir ve giderlerini kayıt altına almak zorundadırlar. Devleti piramidal bir yapıya benzetecek olursak kamu hizmeti veren kurumları denetleyici ve düzenleyici konumunda bu kurumların üstünde yer almaktadırlar. Döner sermaye işletmelerinin bir çok faydası bulunmaktadır Ekonomideki atıl kapasiteyi değerlendirmek açısından son derece önemlidir. Bu işletmelerin vermiş oldukları her türlü hizmeti devletin belirlemiş olduğu kanun ve yönetmelikler çerçevesinde denetleyerek kurumların varlığını daha sağlıklı yürütebilmesinin sağlamaktadırlar. Sayıları gittikçe artmış olsa da son yıllarda değişikliğe uğrayan bir takım kanunların sonucunda döner sermaye işletmeleri amaçlarından kopmuş bütçe disiplininin kopma yoluna gitmiştir. Bu kurumlar işletmelerin varlığını daha sağlıklı yürütebilmesi amacıyla kurulmuş olsa da asimile edilmeye çalışılmaktadır.Yeni getirilen düzenlemeler döner sermaye kurumlarını özerk bir kurum olmaktan çıkarmış denetleyici gücünü ortadan kaldırmış, kamu hizmeti veren kurumların parçası haline getirmeye çalışmıştır.Bu söylemin en önemli sebebi saymanların denetleyici gücünün ortadan kaldırılmasıyla ilgilidir.Çünkü 1050 sayılı kanunun 22.maddesi gereğince Saymanlar,tahakkuk

memurları,harcama sürecine bir uzman gibi katılım sağlayarak Sayıştay'a karşı olan sorumlulukları açıkça belirtilmiştir.Saymanların 1050 Sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu gereğince denetleme yetkisi,kaynakların daha verimli kullanılması konusunda kanunda görevleri daha net bir şekilde açıklanmışken 10/12/2003 tarihinde 1050 Sayılı Devlet Umumiye Kanunu yerine getirilen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda Saymanlıkların etkisi tamamen ortadan kaldırılarak harcama ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumlulukları ön plana çıkartılmış bulunmaktadır.Sayman ifadesi kabul edilen 5018 Sayılı Kanun uyarınca Muhasebe Yetkilisi ünvanına dönüştürülmüştür.Sadece isim değiştirilmeyip içerik ve yetkilerde kısmen yok edilmiştir.Artık yeni getirilen kanunla saymanlar raporlama memuru gibi çalıştırılmaya başlanıp ellerinde yetkiler etkisiz hale getirilmiştir..Varlığı kaybettirilmeye çalışılsa da yeni düzenlemeler sayesinde bu işletmeler denetlenmeye devam etmesi gerekmektedir.

Döner sermayeli işletmeleri kamu yönetimi içinde yer almaktadır. Bu işletmeler genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaktadırlar. Kamu yönetimi genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ve düzenleyici kurumlardan oluşmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde döner sermaye işletmelerinin ortaya çıkış süreci, tarihsel gelişim süreci, neden gerek duyulduğu, hangi yasal dayanaklarla kurulduğu, tanımı, gerekliliği, amaçları, yararlarının neler olduğundan bahsedilecektir. İkinci bölümde İşletmelerde kullanılan tek düzen muhasebe sisteminin ne olduğu, öneminin neler olduğu, Döner sermaye işletmelerinde kullanılan tek düzen muhasebe sisteminin işleyişi, kullanılan hesapların niteliği ve nedenleri anlatılırken şirketlerde kullanılan hesaplarla arasındaki farkların var olup olmadığına değinilecektir.

Üçüncü bölümde ise uygulamalı olarak kamuya ait hastanelerinde bu işlemlerin nasıl yapıldığına dair örnek bir uygulama yapılacaktır.

University : İstanbul Kültür Üniversty
Institute : Social Sciences
Department :Business
Programme : Business Graduate
Supervisor :Prof. Dr. Müge İŞERİ
DegreeAwarded and Date : July 2011

ABSTRACT

Burcu KÖROĞLU

Government is an organization endeavouring to cover public qualitative needs that human beings can not cover by individual endeavours. Government should provide individuals living together respectfully to others rights and freedom and cover their needs in equity structure. Even though individual's basic existance is pursuance, the government should be strong as to cover the needs of society living together.

These needs occur to continue society existance of individuals and can only be covered by an organization as government. These basic needs are education, safety, justice etc. countable but as per equitable basis, everyone should benefit in equal shares through the hands of an organization.

In this contex the sturcture's importance is understood. Governments are founded to cover society needs. This organization that prevailed for centuries and that will prevail for centuries as well, has to compose a systematical clockwork of vital pyramid that will continue it's existance.

The government has to continue it's existance. In order to obtain this continuation economical developments should be attained. The aim of the government is to administrate it economically, from the side of humanity and socially in best ways possible. Economical development and continuation does not only mean foundation of profit institutions but also foundation of service institutions and guide the country's economy.

The service institutions founded not only exist in contemporary times but has continued their existance since Ottoman Empire till today. The service institutions that has a long history dating back to old times are seen as public service by the government. In order to conduct these services qualitatively the necessity of supervision comes to surface. In order to attain this aim and supervise the founded service institutions, floating capital institutions are founded. This structure has continued it's existance since Ottoman Empire.

The necessity of these foundations are understood during historical progress and each day the number of these foundations has grown. Floating capital institutions

has a very important role in service institution supervision that exists for public good. In order to continue the functions of institutions that are found to answer the needs of society uniformly, they need to be supervised and has to give share from the profits as per the governments continuation principle. Because the public institutions that are found primarily for public good are in fact profit institutions. Due to this fact as it is in profit organizations and individuals, they have to fetter their incomes and expenses. If we see the government in a pyramid structure these institutions that are in a position to supervise and control are over the actual institutions. Floating Capital enterprises has a lot of benefits and are very important for the evaluation of idle capacity. They provide supervision of these institutions all type of service according to the government's law & regulation and provide healthier continuation of these institutions. Their numbers have grown lately and as a result of some recent years law, floating capital institutions have deviated from their aim and deviated from budget discipline. These institutions have been founded to provide a healthier existence for public institutions and they are being assimilated. The new regulations have taken out Floating Capital Institutions from being autonomous and their supervision power, also have made them part of public service institutions. One of the most important indicator for this is about the removal of supervising power of accountants. Because as per the 22nd clause of Regulation 1050 the Accountants and assessors participation to expense process as experts and their responsibility towards court of accounts is clearly defined. While accountants supervision authorization as per the 1050 Clause of General Account Law is declared clearly as to use the resources efficiently on 10/12/2003 dated 5018 Clause of Public Account Managing and Control regulation that was brought instead of 1050 Clause of General Account Law the effect of accountants were removed expense and executive officers duty was featured. Accountant title as per the accepted 5018 Clause Law was transferred to "Account Officer". Not only the title has changed but also the context and authorization is partly suppressed. Now with the new regulation accountants are employed as if they were reporting officers and their authorization was suppressed. It is necessary to supervise these institutions with the new regulations even though the existence of them is tried to be forfeited.

Floating Capital Institutions do exist in public management. These institutions are founded as subjects to general and private administration. Public management consists of private budget administration, social security institutions and regulating institutions.

This work consist of three sections. In section one the progress of floating capital institutions, historical development, why it is necessary, on which legal foundation it is based on, definition, necessity, aims, and it's benefits are being discussed. In section two, uniform account system used in corporations, it's importance, the operation of uniform account system used in floating capital institutions, the quality and reasons of the used accounts are being discussed and it is mentioned whether there is a difference between the accounts used in corporatios.

In part three an applied example is shown as to how these operations are carried out in public hospitals.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iv
KISALTMALAR	ix
TABLO LİSTESİ	x
ŞEKİL LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1
1.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	2
1.1.1.Devlet Olma Olgusu ve Sürekliliğinin Sağlanması.....	2
1.1.2. Devletin Varlığının Devamı İçin Gerekli Bütçe Sisteminin Varlığı, Yapısı ve Bütçe Sisteminin Önemi ve İlkeleri	3
1.1.2.1. Bütçe Tanımı ve Önemi	3
1.1.2.2. Genel olarak bütçenin ilkelerinin tanımı.....	4
1.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi	6
1.2.1. Döner Sermaye Fikrinin Ortaya Çıkışı ve Gerekleri Nelerdir	6
1.2.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tarihsel Gelişim Süreci	7
1.2.3. Döner Sermaye İşletmelerinin kuruluş nedenleri.....	10
1.2.4. Döner Sermaye İşletmelerinin kuruluş amaçları.....	11
1.2.5. Döner Sermaye İşletmelerinin Özellikleri Nelerdir	12
1.2.6. Döner Sermaye İşletmelerinin Yararları.....	14
1.2.6.1. Ekonomik Faydaları.....	14
1.2.7. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş Ve İşleyişi İle İlgili Hükümler Nelerdir	16
1.3. Döner Sermaye İşletmelerinin Sınıflara Ayrılması	24
1.3.1. Şahsiyetlerine Göre	24
1.3.2. Çalışma Alanlarına göre	25
1.3.3. Bütçelerine Göre.....	25
1.4. Döner Sermaye İşletmelerinin Denetimi	30
1.4.1. Denetim nedir	30
1.4.2.Döner Sermayelerde İşletme İçi Denetim.....	31
1.4.2.1. Döner Sermayeli İşletmelerde Hiyerarşik Denetim.....	32
1.4.2.2. Döner Sermayeli İşletmelerde İdari Denetim.....	32
1.4.2.3.Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Denetim.....	34
1.4.3. Döner Sermayelerde İşletme Dışı Denetim	34
1.4.3.1. Maliye Bakanlığının Denetimi	35
1.4.3.2. Sayıştay Denetim	36

1.4.4. Döner Sermayelerde Denetim Firmalarının Denetimi.....	38
1.5. Döner Sermaye İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	41
1.5.1. Döner Sermaye İşletmelerinde Organizasyon Şeması Nasıl Oluşmaktadır	41
1.5.2.Hangi Hiyerarşik Yapıyla Kurulurlar	42
1.5.2.1.Harcama Yetkilisi	42
1.5.2.2.Gerçekleştirme Görevlisi	43
1.5.2.3.Muhasebe Yetkilisi	44
1.5.2.4.Veznedar	46
1.5.2.5.Ayniyat Memuru(Taşınır Kayıt Kontrol Görevlisi)	46
1.5.2.6.Ambar Memuru	47
1.5.2.7.Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri	48
1.6. Döner Sermaye İşletmelerinin Önemi	48
1.7. Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları Ve Çözüm Önerileri	50
2.TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ	53
2.1.Tek Düzen Muhasebe Sistemi Nedir Ve Döner Sermayelerde Uygulanan Muhasebe Sistemi.....	53
2.1.1. Muhasebe Tanımı ve Amacı	53
2.1.2. Muhasebe Sisteminin Tarihsel Süreci	55
2.1.3. Muhasebe Sisteminin Kapsamı	56
2.1.4. Tek Düzen Hesap Planı.....	56
2.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Sistemi Ve Belgelerin Düzenlenmesi.....	59
2.2.1.Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği.....	59
2.2.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Belgeler.....	59
2.2.3. Dönem Sonu Envanter İşlemleri	70
2.3. Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Sistemi.....	71
2.3.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Döner Sermaye İşletmelerine Nasıl Uyarlanmıştır	71
2.3.2. Yasal Yükümlülük Getiren İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi.....	76
2.3.3. Maddi Varlıkların ve Stokların Muhasebeleştirilmesi.....	79
2.3.4. Bütçeden Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi.....	81
2.4. Yapılan Hatalı Kayıtların Düzeltilmesi	81
2.5. Döner Sermaye İşletmelerinde Yılsonu İşlemleri.....	82
2.5.1. Amortisman İşlemlerinin Yapılması	82
2.5.2. Sayım Tutanaklarının Düzenlenmesi.....	83
2.5.3. Geçici Mizan Düzenlenmesi	83

2.5.4.Sonuç Hesaplarının yapılması.....	83
2.5.5. Kesin Mizan Düzenlenmesi	83
2.5.6. Kayıtların kapanışı.....	84
2.5.7. Mali Tabloların Düzenlenmesi.....	84
3. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNİ GÖSTEREN UYGULAMA.....	85
3.1. Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri Üzerine Bir Uygulama.....	85
3.1.1. Bakırköy Dr. Sadi Konuk Eğitim ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi Muhasebe İşlemlerinin Üzerine Bir Uygulama	85
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	108
KAYNAKÇA.....	112
EKLER.....	115

KISALTMALAR

Ana.	:Anadolu
a.g.e.	:Adı geçen eser
b.	:baskı
Bkz.	:Bakınız
Çev.	:Çeviren
D.H.B.Y.	:Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği
D.M.Y.	:Devlet Muhasebesi Yönetmeliği
D.S.İ	:Döner Sermaye İşletmesi
D.S.M.H.Y.	:Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği
B.S.B.A.V	:Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalıştırmaları Vakfı
Fak.	:Fakültesi
İ.S.M.M.M.O.	:İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İ.T.İ.A.	:İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Ltd.	:Limited
Mad.	:Madde
M.G.B	:Maliye ve Gümrük Bakanlığı
M.U.K.	:Muhasebe-i Umumiye Kanunu
No	:Numara
S.	:Sayfa
S.H.Ç.E.K.	:Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu
S.İ.T.	:Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Sundurma İşletmeciliği Talimatı
S.M.M.M.O.	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Şti.	:Şirketi
T.C.	:Türkiye Cumhuriyeti
T.H.Ç.	:Tekdüzen Hesap Çerçevesi
Tek.	:Teknik
Üni.	:Üniversitesi
Y.y.	:Yüzyıl

TABLO LİSTESİ

Tablo 2. 1. Tek Düzen Hesabı	72
Tablo 2. 2.....	77
Tablo 3. 1.....	104
Tablo 3. 2.....	105
Tablo 3. 3.....	106
Tablo 3. 4.....	107

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. 1.....	29
-----------------	----

GİRİŞ

Bu tezin konusu, 1925 yılında Devlet’i Muhasebeyi Umumiye Kanunuyla kurulan döner sermaye işletmeleri ve bu işletmelerde uygulanan tek düzen muhasebe sistemini içermektedir.

Döner sermaye işletmeleri genel ve özel bütçeli kamu kuruluşlarına bağlı olarak kurulmaktadır. Bu işletmelerin bazıları kendine özgü nitelik taşıırken; bazıları ise kamu sektöründe faaliyet gösteren kurumlara bağlı olarak çalışmaktadır.

Kuruluşlarında bugüne sayıları gittikçe artan döner sermaye işletmeleri ekonomide önemli bir yere sahiptir. Bu işletmelerin birçok faydası bulunmaktadır. Bunların başında atıl kapasiteyi değerlendirmek gelmektedir. Ayrıca bu işletmeler sadece atıl kapasiteyi değerlendirmekle kalmayıp ekonominin ihtiyacı olan talebi de karşılamıştır.

Döner sermaye işletmelerinin faydalarının yanı sıra birçok sakıncaları da bulunmaktadır. En önemli sakıncaları arasında muhasebe sisteminin yanlış kullanmaları sonucunda doğru raporlama yapılmaması; nitelikli personel eksikliği; hukuki yapılandırmasında sakıncalar; çalışan personelin döner sermaye işletmelerini ek kaynak olarak görmeleri başlıca sakıncaları olarak görülmektedir.

31.12.2010 tarihinde çıkarılan 5018 sayılı kanunla yeniden yapılandırma süreci başlamış olup; çalışmalara halen devam edilmektedir.

1.1. DÖNER SERMAYE İŞLETMLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1.1.Devlet Olma Olgusu ve Sürekliliğinin Sağlanması

İnsanlığın ilk dönemlerinden itibaren bireyler tek başlarına hayatlarını sürdürememişlerdir. Kabileler şeklinde yaşam biçimlerini tercih etmişlerdir. Birlikte yaşam insanoğlu için zorunluluk arz etmiştir. Tekil yaşamda bireylerin yaşam alanları kabile yaşamla birlikte bir takım kural ve sorumlulukların oluşmasına sebep olmuştur. Kabile yaşam biçimi bireylere bir takım sorumluluklar yüklemiştir.

Daha sonra kabilelerin birleşmesiyle toplumlar oluşmaya başlamış ve toplumlar bu şekilde yapılanmaya başlamıştır. İnsanın doğası gereği birlikte yaşam zorunludur. Çünkü insanoğlu birbiriyle sürekli iletişim içindedir. İşte oluşan toplumları bir arada ve düzenli yaşamalarını sağlamak amacıyla bir yöneten güç olan adına devlet denilen yapılar oluşmuştur. Amacı tamamen içinde bulunduğu sistemin düzenini ve sürekliliğini sağlamaktır. Toplumun devamlılığını sağlayabilmek adına bir takım kurallar ve yaptırımlar da zamanla gelişmiştir. Böylece devlet bir güç haline gelmiş içinde barındırdığı topluma yön veren, yöneten, güvenliğini sağlayan, yaşamını devam ettirmesi için imkanlar tanıyan; birlikte yaşamın düzenini koruyan bir yapıya dönüşmüştür.

Devlet düzeninin sürekliliği, toplumların birlikte yaşabilmesi için şarttır. Bu sürekliliği de oluşturmuş olduğu kurumlar sayesinde yerine getirebilmektedir. İnsanların toplum içinde var olabilmeleri, birbirleriyle olan ilişkileri, alış verişleri, paylaşımlarının adaletli ve güvenli olması açısından devlet düzeni koruma, hak ve adalet dağıtma, fırsat eşitliği sağlama gibi bir çok konuda güç haline gelmiş ve görev üstlenmiştir. Toplumsal düzen devletin bir takım kaynaklara ihtiyaç duymasına sebep olmuştur. Bunların sonucu olarak da kendisine kaynak yaratabilmek için bünyesi altında kurumlar oluşturmuştur. Bu kurumların asıl amacı sorumluluğunu üstlenmiş olduğu toplumun ihtiyaçlarına eşit düzeyde cevap vermek ve sürekliliği açısından kaynak yaratabilmektir.

İşte bu sorumlulukları açısından Devlet sürekliliği zorunluluk arz etmiş bunun içinde kendisine ait gelir gider dengesini oluşturmuştur. Bunun içinde iktisadi alanda

görev üstlenmiştir.Kendi bünyesi altında işletmeler kurarak hem varlığının devamı için gerekli olan kaynağı sağlamış hem de elde ettiği bu kaynaklar sayesinde toplum düzeninin devamlılığına katkıda bulunmuştur.İçinde bulunduğu toplumdan aldıklarını yine toplum için harcayarak dengenin sağlanması görevini layıkıyla üstlenmiştir.

1.1.2. Devletin Varlığının Devamı İçin Gerekli Bütçe Sisteminin Varlığı, Yapısı ve Bütçe Sisteminin Önemi ve İlkeleri

1.1.2.1. Bütçe Tanımı ve Önemi

Devlet varlığının devamı için gerekli olan bir takım ekonomik ve sosyal, mali görevler üstlenmiştir.Bunları gerçekleştirmek için yasal dayanakların olması zorunludur.Bunun için bir takım politikalara ve kanunlara ihtiyaç duymaktadır.Devletlerin devamlılığı için elde etmiş olduğu gelir ve yapmış olduğu harcamaları yasal bir düzen içinde gerçekleştirmelidir. Yapılan harcamalar ve gelirlerin neler olduğunu gösteren finansman planıdır. Gelir Gider dengesinin düzenli olarak yapılabilmesi, kamu harcamalarının neler olduğu ve hangi kaynaklardan gelir elde ettiğini gösteren, bir sonraki dönem içinde planlama yapılması açısından bütçe önemli bir finansman planıdır.¹

Devlet ekonomik alanda varlığını devam ettirirken kendisi için kaynak sağlamalıdır. Bu kaynaklar iktisadi işletmelerden elde etmiş olduğu gelirler, vergiler, şerefîyeler, harçlar gibi birçok çeşidi mevcuttur. Elde etmiş olduğu gelirleri yatırımlara dönüştürerek devamlılığını sürdürmek zorundadır.İşte kaynağın nereden gelip nereye aktarımda bulunduğunu gösteren bütçe,dengenin sağlanması açısından önem taşımaktadır.Başka ülkelerde de görülen bütçe ilkesi gelir ve giderlerin genel olmasıdır.Bütçe kavramına göre gelirler bir yerde toplanırken giderlerde bir yerde toplanarak birbirlerinden beslenirler.

¹ Kenan BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş,7.b,Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları.2008.s.195

1.1.2.2. Genel olarak bütçenin ilkelerinin tanımı

Bütçenin hazırlanması ve uygulanması bir takım ilkeler doğrultusunda yapılmalıdır. Bu ilkeler sayesinde belirli kalıplar şeklinde hazırlanan bütçeler devletin karnesi gibidir. Bütçeler genellikle yıllık olarak hazırlanır. Bir önceki dönemde hazırlanan bütçe bir sonraki döneme ışık tutmaktadır. Bu yüzden tam ve doğru hazırlanması zorunludur. Bütçenin tam ve açık yapılabilmesi için bu ilkeler doğrultusunda hazırlanmaktadır. Bu ilkeler xix yy'da klasik maliyenin bütçelerine ilişkin ilkelerdir ve değişen dünya düzenine ayak uydurarak kendisini sürekli geliştirerek günümüze kadar ulaşmıştır². Özellikle Genellik ilkesi gelir ve giderlerin tam ve açık olarak ayrı ayrı gösterilmesi önceden yapılmış bir giderin karşılığı olan bir geliri gösterilmesi gerekirken tüm gelirler tüm giderlere karşılık gösterilmesi ve birlik ilkesi gereği yapılmış olan tüm gelirleri ve tüm giderleri tek bir bütçede göstermektir.

Ancak birbirinin içine girmiş bu iki kavram değişen ekonomik koşullara, toplum düzenine ayak uydurma konusunda da geride kalmıştır. Çünkü gelir ve giderlerin tek bir kaleme gösterilmesi kamu işletmelerinin koordineli çalışamalarına, verilen hizmetlerin tekrarlanmamasına sebep olmuştur. Değişen ekonomik koşullar, tek bütçeli sistemin kuruluşu itibarıyla kısır kalması esnek olamaması ve gelişen ekonomi dinamizmine ayak uyduramaması nedeniyle birlik ilkesinden sapmalar yaşanmıştır. Genel Bütçeli idareler dışında oluşan Özel ve Özerk Bütçeler, Düzenleyici ve Denetleyici Bütçeler ve Sosyal Güvenlik Kurumları birlik ilkesinden sapmalara sebep olmuştur.

Genel Bütçe

Genel Bütçe, yıl boyunca oluşan bütün gelir ve giderleri gösteren bütçe demektir. En geniş olan devlet bütçesidir. Genel Bütçe 5018 sayılı Kamu Mali

² Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 13.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.26.

Yönetim ve Kontrol kanununun 12.maddesinde bahsedilen anlamıyla Genel bütçe, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.Cumhurbaşkanlık,Türkiye Büyük Millet Meclisi,Bakanlıklar ve Müsteşarlıkları kapsamaktadır.Ancak Özel Bütçeler,Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların bütçesi ve Sosyal Güvenlik kurumu bütçesi bu bütçenin dışından kalmaktadır.³

Özel Bütçe

İsminden de anlaşılacağı gibi birlik ilkesinden sapmanın bir örneği olan özel bütçe, kamu hizmeti sağlamak amacıyla kurulmuş olan, bu yönüyle gelir sağlayan ve harcama yetkisi olan özel kanunlar çerçevesiyle devamlılığını sağlayan ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Ve Kontrol Kanununun 12.maddesinin gereğiyle kurulan bütçelerdir. Kuruluş ve çalışmalarını gösteren düzenleyen özel kanunlar vardır. Bu kurumlar gelir elde eden ve harcama yetkisi olan kamu kurumlarıdır. Bunlar Yüksek Öğretim Kurulu, Üniversiteler, İleri teknoloji Enstitüleridir.⁴

Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçeleri

Bunlar genelde üst kurul ve kurumları kapsamaktadır. Özel kanunlarla kurulan düzenleyici ve Denetleyici kurumlarında bütçesi ayrı gösterilmektedir. Bunlar Radyo ve Televizyon Üst Kurulu; Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Kamu İhale Kurulu, Rekabet Kurulu, Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurulu olarak 5018 Sayılı Kanunda yer almıştır.

Döner Sermayeli İşletme Bütçesi

Döner Sermayeli İşletmeler; ise Gene ve Özel bütçe kapsamında kurulan işletmeler olup; aynı zamanda ticari, sınai faaliyetlerde buldukları için döner sermaye işletmeleri denmiştir. En büyük sapma döner sermayeli işletmelerin kuruluşlarında yaşanmıştır. Kendilerine ait bir bütçeleri oluşturulmamıştır. Döner

³ Nihat Edizdoğan, *Kamu Bütçesi*, Yeniden Düzenlenmiş 7.b, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008, s.65.

⁴ A.g.e.s.70.

Sermaye İşletmeleri amaçları kamu hizmeti görmekte olsa ticari sınai nitelikli faaliyetlerde buldukları için bu faaliyetlerini yürütürken değişken giderlerini karşılamak amacıyla oluşturulan döner sermaye fonu, bu kurumların bir işletme niteliğinde çalışmalarına olanak sağlamıştır.

1050 Sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanununun 49.maddesinde döner sermaye işletmelerinin kuruluşunda genel bütçe kapsamında kurulur dese de özel bütçe kapsamında da döner sermaye işletmeleri kurulmuştur. Bu durum döner sermaye işletmelerinin faaliyetlerini yürütürken serbestlik kazandırmıştır. İşletme statüsü mantığıyla varlığını sürdürmesini sağlamıştır. Yukarıda da bahsedilen gibi ticari ve sınai faaliyetlerini devam ettirmesi sırasında oluşan değişken giderlerini karşılamak amacıyla oluşturulan döner sermaye fonu bu faaliyetlerini sürdürebilmek için ihtiyacı olan işçilerin ücretlerini ödemedi ve özel kuruluşlarla da anlaşma yapmasını sağlamıştır.

Her ne kadar kamu kurumlarının kuruluş önceliği kamu hizmeti sağlamakta olsa bu kurumların sağlamış olduğu gelir ve karlar ekonomide azımsanmayacak boyutta olup bütçede önemli bir yer tutmaktadır. Söz konusu olan bu işletmelerin bütçeden ayrılan döner sermaye paylarının harcanmayan kısımları iptal edilir. Faaliyetleri sonucu oluşan gelirleri ise yıl içindeki harcamalarından fazla olması durumunda ise bütçeye gelir kaydı yapılmaktadır.

1975 yılında genel bütçe kanununa konan bir madde gereği elde etmiş oldukları gelirlerinden bütçe yılı içerisinde aylık gayrisafi gelirlerinden belli bir oranda hazineye pay vermektedirler.

1.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi

1.2.1. Döner Sermaye Fikrinin Ortaya Çıkışı ve Gereklere Nelerdir

Toplum halinde yaşayan bireylerin gereksinimleri sonucunda ortaya çıkan devlet olgusu zamanla gelişen ve büyüyen toplumlara karşı sorumluluklarını sadece emniyet, güvenlik, adalet, sağlık gibi konularda sınırlandıramamıştır. Toplumların genişlemesiyle devletin üzerine düşen görevleri sadece yukarıda sayılan konularda

sınırlı kalmamış gelişmiş ve yenilikler kazanmak zorunda kalmıştır.⁵ İşte devlet ekonomik anlamda da toplumda var olabilmesi için işletmecilik yapmak durumundadır.

İşletmeler sadece kar amacı güderler demek çok da doğru bir açıklama değildir. Kuruluş amaçları kar etmek olgusu üzerine odaklansa da öncelikle kendisinin varlığını devamlılığını hedefleyen, içinde barındırdığı bireyler için istihdam yaratan, elde etmiş olduğu kazancın sonucunda ödemiş olduğu vergilerle devletin ve toplumun devamlılığını sağlayan, çevre düzenlemesine katkıda bulunan ekonomiye doğrudan ve dolaylı olarak katılan yapılardır. İşte Devlet her ne kadar toplumun temel ihtiyaçlarını karşılamak amaçlı kurulsun da varlığının devamı için yapmış olduğu harcamaları karşılamak amacıyla gelir elde etmek zorundadır. Bu gelirler çeşitli kaynaklar vasıtasıyla sağlanmaktadır. Bunlar vergiler; en büyük kamu geliri payını oluşturur, resimler, harçlar, şerefiyeler, bağışlar, borçlanmadan doğan fonlar, kamu gelirlerini oluşturmaktadır.⁶ Kamu ekonomisi toplumsal dengeleri sağladıktan sonra özel sektörün yani piyasa sektörünün üstesinden gelemediği yetersiz ve başarısız olduğu yerlerde varlığını ortaya koyarak piyasada dengeleri sağlamaya çalışmıştır. Bunu yaparken fiyat dengesini sağlamaya çalışmış, kimi yerde piyasa sektörünün tekelleşmesinin önüne geçmiş, piyasa sektörünün sermayesinin yetersiz kaldığı dönemlerde kendisi işletmeler kurarak ekonomiye yön vermiştir.

İşte bu nedenledir ki işletmecilik kavramı sadece özel sektör için geçerli değil kamu içinde, geçerli bir tanım haline gelmiştir. Devlet temel görevlerini gerçekleştirirken ticari ve sınai faaliyetlerde de bulunmaktadır. Gelişen toplumlar açısından bakıldığında sadece toplumun yapısı dinamik değil devletin ekonomik ve sosyal yapısı da dinamik ve kendini yenileyen olmuştur.

1.2.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tarihsel Gelişim Süreci

Osmanlı Döneminde, kendisine yer verilmemiş olan döner sermayeli işletmelere ilk olarak Cumhuriyet döneminde kurulmuştur. İlk olarak 1925 yılında

⁵ Gülay Coşkun, *Devlet Bütçesi*, 6.b., Ankara:Turhan Kitabevi, 2000, s.2.

⁶ Akdoğan 103.

kurulmuş olan işletmeler 87 yıl boyunca sürekli artış göstererek günümüze kadar gelmiştir. Genel ve Özel bütçeli kuruluşlar içinde sayıları sürekli artmıştır.

İlk olarak 26.01.1925 yılında o dönemki yayımlanan 549 sayılı kanunun 3.maddesinde yer alan açıklamasında ‘Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz’ına Dair Kanun’ kurulup⁷ 08.03.2010 yılında değişiklik yapılarak 4549 sayılı kanunun 3.maddesinde ‘Tarım Bakanlığı ve Ziraat İşleri Genel Müdürlüğü ile Zirai Mücadeli ve Zirai Karantina Genel Müdürlüğüne Bağlı Kurum Okul ve Kuruluşlara Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun’ olarak değiştirilmiştir.⁸ Söz konusu 549 sayılı kanunda sabit sermaye cümlesi geçse de aynı kanunun 1.maddesinde sabit sermaye kavramının döner sermaye anlamında kullanıldığı belirtilmiştir Daha sonra 27.1.1927 yılında yayımlanan 968 sayılı kanun da ise ‘Milli Matbaa Tahsisatının Mütedavil Sermaye Halinde İstimaline Dair Kanun’ geçen mütedavil sermaye, döner sermaye ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır.⁹ Bu şekilde günümüze kadar birçok kanun maddesine dayanak oluşturarak kurulmalarına izin verilmiştir. Önceleri Sabit, bugünkü adıyla Genel Bütçe içinde yer alan döner sermaye işletmeleri daha sonraları katma yani özel bütçeli kuruluşlar içinde de yerlerini almışlardır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında devletin şekillenmesi ve idaresi günümüzdeki gibi değildi. Devletin ekonomik ve sosyal olarak varlığı o dönemde bu kadar katılımcı değildi ve iktisadi faaliyetlerinin hukuki dayanakları bugün ki kadar belirgin değildi. Bugün devlet işletme politikalarını piyasayı sübvansedecek kadar deneyimli iken o dönemde sadece Devlet Demir Yollarının ve Posta Telefon Telgraf idaresinin hizmetlerini pazarlayabiliyor bunu da genel bütçe içerisinde yönetebiliyordu. Daha sonraları amacının kamu hizmeti olan devlet kurumlarının bu faaliyetlerini yürütürken farklı faaliyetlere ihtiyaç duyması ekonomik hayatta daha fazla var olma ihtiyacı,genel bütçe içinde varlığına devam edememesi nedeniyle tam anlamıyla açık ve net olarak 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye kanunuyla kurulmalarına izin verilmiştir. Gerçek anlamda 1050 sayılı kanunla kurulmuştur. Bu kanunun 49.maddesinde yer alan hüküm döner sermaye işletmelerinin kurulmasına dayanak oluşturmuştur.

⁷ 549 Sayılı Kanun ve Gerekçesi, Md.3;1925

⁸ 4549 Sayılı Kanun ve Gerekçesi, Md.3;2000

⁹ 968 Sayılı Kanun

Cumhuriyetin ilk yıllarında kurulmaya başlayan döner sermaye işletmeleri ilk olarak 1925 yılında sabit sermaye içerisinde gösterilen tarım kuruluşlarına rastlamaktayız. Devletin en önemli görevi kendisini oluşturan toplumların ihtiyaçlarını düzenli ve sistemli bir şekilde karşılamak zorundadır. Eğitim, güvenlik, sağlık, adalet, tarım, sanayi, ticaret devletin asli görevleridir. Bunların düzenliliği ve sürekliliği esastır. Üzerindeki bu görevler nedeniyle ekonomik olarak da varlığının devamı için bir takım faaliyetlerde bulunmalıdır. Temel görevler aksatılmadan temel görevlerin yerine getirilmesi sırasında kurulmuş olan hastane, okul, bakım atölyeleri, fidanlıklar, tütün fabrikaları, gibi kurumların temel amacı elbette kamu hizmeti vermektir¹⁰.Ancak devletin üzerine almış olduğu çeşitli sorumluluklar nedeniyle ekonomik faaliyetlerde bulunması zorunlu hale gelmiştir. Bunun için kamu hizmeti görevinin dışında fazla kapasiteyi değerlendirmek; piyasa ekonomisinde varlığını sürdürmek amacıyla kurulmuştur.

Kamu kurumları, isminden de anlaşılacağı üzere nitelik ve yönetim olarak genel hizmetleri sunmak üzere kurulmuşlardır. Kuruluşları aslında bütçenin genellik ilkesiyle taban tabana zıt anlam ifade etmektedir. Genellik ilkesi gereği ekonomik hayatta var olabilmelerini zorlaştırmış ve kısıtlamıştır. Bu nedenle genel bütçe içindeki bu kuruluşlar döner sermaye tanımlaması getirilerek kendi gelir ve gider dengelerini oluşturan, işletmecilik anlamında aynı piyasa da var olan diğer işletmeler gibi varlığını sürdürebilen yapılar haline dönüştürülmeye çalışılmıştır.¹¹ Her ne kadar 1925 yılında getirilen kanunla genel bütçe kavramından sapmalar da yaşansa bu sayede kamu kurumları atıl olmaktan çıkartılmış daha dinamik, kapasitesini tam olarak değerlendiren, piyasayı takip edebilen seviyelere gelmeyi başarmıştır. Daha sonraları ekonominin gelişmesi, ülke ekonomisinin değişen piyasa ekonomisine ayak uydurma ihtiyacı bu kurumların sayılarının artmasına bütçe içindeki yerlerinin genişlemesine neden olmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım kuruluşların da başlayan döner sermaye kavramı eğitim, sağlık, adalet vb bir çok kamu kurumunda oluşmaya başlamış sayıları da ilk yıllardan itibaren günümüze kadar artarak gelmiştir. 1925 yılında yayımlanan 1050 sayılı Devleti Umumiye kanunu 25326 sayılı 24/12/2003 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 5018 Sayılı Kamu Mali

¹⁰ Hatice Engür, “Türkiye’de Kamu Döner Sermaye İşletmeleri Uygulaması”, Ankara, 1996, s.11.

¹¹ Sergül Türkhan;”Kamu Kesimine Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi”,(Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Hukuk Programı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi),İzmir,2009,s.23.

Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kaldırılmıştır. Bu kanunla döner sermaye işletmelerinin bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir demektir.¹²

1.2.3. Döner Sermaye İşletmelerinin kuruluş nedenleri

Birçok devlet hizmetinin yapılması sırasında bu hizmetlere bağlı olarak ve işin gereği sonucunda işletmecilik yapılmaktadır. Bu işletmecilik devletin yapmış olduğu hizmetlerle birlikte yürütülüyorsa, bu iki kavram birlikte bütünlük arz ediyorsa o zaman eski adıyla Devlet Umumiye Kanunu yeni adıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu gereği o işletmeye döner sermaye verilmesi uygundur.

Devlet; üzerine almış olduğu çeşitli görevler nedeniyle birçok ekonomik faaliyet de bulunması zorunlu hale gelmiştir. Devletin bu faaliyetleri genel bütçe içerisinde üstlenmesine olanak yoktur. Cumhuriyetin ilk yıllarında devletin üzerine almış olduğu ekonomik faaliyetler bugünkü kadar kanuni kalıplarla belirgin değildi.¹³ Sadece birkaç kuruluşta onlar da Posta Telefon Telgraf ve Devlet Demir Yolları gibi kamu hizmetinde bulunan kuruluşlar katma bütçeli sistem içinde yer almış ve kamuya ait görevlerini gerçekleştirirken ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek amacıyla kurulması kararlaştırılmıştır. Devletin iç piyasaya yönelik olarak yaptığı işler sırasında ve yapılan bu hizmetlerden arta alan zamanı değerlendirmek, piyasa fiyat araştırması yapabilmek, araştırması yapılan maliyet ve talebi değerlendirmek amacıyla döner sermayelerin kurulması gerçekleşmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında genel bütçeye bağlı olarak kurulmuş olan döner sermaye işletmeleri daha sonra katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere bağlı olarak kurulmalarına gerek duyulmuş ve sayıları gittikçe artarak günümüze kadar gelmiştir.

¹² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Geçici Madde 11.

¹³ Ahmet Alagöz, *Kamu Döner Sermaye İşletmeleri*, Ankara: DSİ Matbaası, 1982, s.15.

1.2.4. Döner Sermaye İşletmelerinin kuruluş amaçları

Görüldüğü üzere, bu işletmeleri devletin asli faaliyetlerini yürütmeleri sırasında ihtiyaç olarak ortaya çıkan ticari ve sınai faaliyetlerini de yürütebilmek amacıyla doğmuşlardır. Bu amaçları iki aşamada incelenecek olursa;

1) Genel Amacı;

Kamu kuruluşları esas görevlerini yerine getirirken bu görevleri sırasında ekonomik amaçlı olarak bulunmuş oldukları ticari ve zirai faaliyetleri de yerine getirirler. Bunların yapılmasındaki amaç piyasa da talebi bulunan mal ve hizmetleri üreterek sağlamış oldukları gelirle yine kamu hizmeti faaliyeti sağlayabilmektir. Devlet ticari ve sınai faaliyetlerde bulunarak hem kapasiteyi maksimum düzeyde değerlendirmek hem de düşük maliyetli mallar üretmeyi hedeflemiştir.

Anlaşıldığı üzere döner sermaye uygulaması sadece kamu hizmet amacıyla kurulmamıştır. Devlet gelişen piyasa ekonomisi içerisinde varlığını sadece kamu hizmeti vererek sağlayamamaktadır¹⁴. Katılımcı ve dinamik yapısı piyasa ekonomisindeki rolünü etkilemektedir. Bu etkileşim ekonomik alanda daha katılımcı rolünü daha çok hissettirmektedir. Sadece kamu hizmeti sağlayacak olsaydı dinamik, katılımcı yapısı ve optimum düzeyde fayda ilkesiyle bağdaşamaz bir yapıya dönüşürdü. Bu da gelişen toplum ve devlet anlayışı yerine durağan bir hal almasına ve gerilemesine neden olurken içinde bulunduğu topluma yön veremez aksine kaotik bir ortam oluşmasına neden olurdu. Toplumlar dinamik yapılardır. Devletler de toplumların seçmiş olduğu siyasi güç ile yönetildiği gerçeği kabul edildiğine göre devletlerde gelişime açık olan sürekli büyüyen yönetmiş olduğu toplumun beklentileri doğrultusunda kendisini yenileyen yapılar olmak zorundadır. İşte bu nedenledir ki sadece kamu hizmeti veren atıl kapasitesini değerlendiremeyen, kaynak yaratamayan, istihdam sağlamayan yapıya dönüşmemeli aksine bunların hepsini

¹⁴ Coşkun 72.

gerçekleştirerek maksimum verimi sağlamalıdır.¹⁵ Bu nedenledir ki genel ve özel bütçe içerisinde kurulmasına izin verilen işletmeler;

- Atıl kapasiteyi değerlendirmek
- Gerekli olan ek istihdamı sağlamak
- Piyasanın ihtiyacı olan mal ve hizmeti üreterek kendisi için ek kaynak yaratmak
- Bütçe ilkelerinin dışında kendi giderleri ve gelirlerini karşılamak

Gibi bir takım sorumlulukları da yerine getirmiş olur. Döner sermayeli işletmelerin genel amaçlarının dışında yerine getirmekle yükümlü oduları özel amaçları da bulunmaktadır. Bu işletmeler harcama, usul ve esasları yönünden farklı bir düzenlemeye tabi tutulmaktadır.Genel bütçenin hantal ve katı yapısı içinde döner sermaye işletmeleri daha esnek ve pratik bir yapı haline dönüşmüşlerdir.Tamamına yakını farklı düzenlemelere tabidir.Bu farklı yapı onlara

- Özel olanak ve ayrıcalıklar sağlamış
- Daha fazla mali ve idari özerklik
- Harcamalar konusunda serbestlik

Sağlamıştır. Bu sayede işletme mantığına yakın bir düzen içerisinde varlıklarını devam ettirmişlerdir.

1.2.5. Döner Sermaye İşletmelerinin Özellikleri Nelerdir

Cumhuriyetin ilk yıllarında genel bütçe idarelere bağlı olarak kurulan daha sonra özel bütçe içerisinde kurulumuna izin verilen döner sermaye işletmelerinin bir takım özellikleri mevcuttur.

- Genel ve Özel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak kurulumlarına izin verilmektedir.
- Döner sermayeli işletmelerin tüzel kişilikleri genellikle yoktur.

¹⁵ Mustafa Öztürk, Türkiye’de Döner Sermayeler ve Büyüklükleri, *Mali Kılavuz Dergisi*, Nisan-Haziran, 2002, Sayı:16, s.61.

- Döner sermayeli işletmelerin bütçeleri yıllık olarak hazırlanır ve bağlı olduğu kurum hangisi ise onun onayından yürürlüğe girer.
- İşletmelerin kendilerine özgü muhasebe, bütçe, ihaleli alım işlemleri mevcuttur ve varlıklarını kendine özgü yöntemler sayesinde devam ettirmektedirler.
- İşleyişleri bakımından sadece bir kanuna bağlı değil birçok kanun maddesine uyarak varlıklarını devam ettirmek zorundadırlar. Tek bir kanuna tabi değildirler. Mevzuat birliği yoktur.
- Asıl görevleri kamu hizmeti görevlerini yerine getirmek olan bu işletmeler asli görevlerini aksatmadan ekonomik hayatta da varlıklarını devam ettirirler.
- İşletmeler sadece genel ve özel bütçeden ayrılan ödeneklerle giderlerini karşılamazlar. Bunlarla beraber yapmış oldukları işletmecilik sonucunda elde ettikleri karlar, bağış ve yardımlar da sermayelerini oluşturmaktadır.
- Bu işletmeler Sayıştay Başkanlığı, Maliye, Gümrük Bankalığı tarafından da denetlenmektedir.¹⁶

Döner sermaye işletmeleri kamusal görevlerini yerine getirirken oluşan kapasite fazlasını değerlendirmek, istihdam sağlayabilmek için işletmecilik görevini üstlenmiştir. Bu faaliyetleri sonucunda elde edilen gayrisafi gelirler, bu amaç doğrultusunda kullanılmış ödenekten fazla olursa bütçe geliri oluşmuş olup gelir kaydedilir. Eğer bütçeden sağlanacak olan ödenek kullanılmaz ise bu kısım da iptal edilir. Ancak döner sermaye işletmelerinin kullanım alanı sınırlıdır. Sadece uzman işçi ücretleri ödenebilir, hammadde ve malzeme satın alınabilir. Ancak son yıllarda kullanım alanları genişlemiş olan bu işletmelerin genel ve özel bütçeli kuruluşların iradelerine bırakılmıştır.

¹⁶ Sergül Türkhan, “Kamu Kesimine Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Hukuk Programı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2009, s.35

1.2.6. Döner Sermaye İşletmelerinin Yararları

1.2.6.1. Ekonomik Faydaları

Bilindiği gibi genel ve özel bütçeli kuruluşlar kamu hizmeti görevlerini yerine getirirler. Ekonominin dinamik yapısı bu kuruluşların daha çok piyasa ekonomisi içerisinde var olmalarını gerekli kılar. Temel görevlerini yerine getirirlerken oluşan kapasite fazlasını değerlendirmek, mal ve hizmet talebini karşılayabilmek amacıyla döner sermayeli işletmelerin kurulmasına izin verilmiştir.

Ekonomideki boş kapasiteyi etkin bir şekilde kullanmak; Bu işletmelerin en önemli sağladıkları faydaların başında gelmektedir. Kamu kurumları barındırdıkları toplumlar için onların ihtiyacı olan mal ve hizmetin tamamını üretememektedirler. Toplumda oluşan talep fazlası ancak döner sermaye işletmelerin kurulmasına izin verilerek sağlanmaktadır¹⁷. Mal ve hizmet üretimi sırasında doğan kapasite fazlasını maksimum ölçüde değerlendirerek talep fazlasını değerlendirmektedir. Bizim gibi gelişmekte olan ülke ekonomilerine ciddi faydalar sağlamaktadır. Örneğin Milli Savunma Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri milli güvenliğin sağlanması için savaş zamanında gerekli olan araç ve gereçleri üretirken, onarım bakım faaliyetlerini yerine getirirken, barış zamanlarında savaş zamanındaki ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan fabrikalar da oluşan boş kapasiteyi önlemek için bu işletmelerin kurulmasına gerek duyulmuştur. Aynı örnekleri çoğaltabiliriz. Milli Eğitim Bakanlığı eğitim döneminde uygulamalı eğitimi sağlarken tatil zamanların da ise mal ve hizmet üreterek ekonomiye katkıda bulunurlar.

Ekonomide oluşan talebi karşılamak, Devletler toplumlar için var olan yapılardır. Toplum varlığını sürdürürken oluşan mal ve hizmet gereksiniminin tamamını kamu kurumları karşılayamayabilir. Oluşan talep fazlasını karşılamak amacıyla döner sermaye işletmelerine gerek duyulmaktadır. Bazı döner sermaye işletmelerinin mal ve hizmet üretimi öyle boyutlara ulaşmıştır ki daha geniş bir talebi karşılayabilecek düzeye ulaşmıştır. Devlet Üretim Çiftlikleri, Milli Savunma Bakan,

¹⁷ Alagöz 19.

Milli Eğitim Bakanlığı, Ağaç ve Metal İşleri Endüstri Meslek Lisesi, Darphane döner sermaye işletmeleridir.¹⁸

Devlete ek gelir sağlamak; Döner sermayeli işletmeler, yapmış oldukları ticari faaliyetler sonucunda elde etmiş oldukları gelirler üzerinden devlete vergi geliri sağlamaktadırlar. Bunun dışında faaliyetlerinden elde etmiş oldukları karları da hazineye aktarırlar. Bu işletmeler için özel kuruluşlarında aksine bir hüküm konmamışsa nominal sermaye yani kuruluş aşamalarında kanunla belirtilen sermaye limitlerinin üzerindeki kısmını tamamladıktan sonraki karlarını hazineye devretmekle yükümlüdürler.¹⁹ Bu karlar yıllık olarak hazineye devrolduğu gibi aylık karlardan da bir kısmı hazineye aktarılmaktadır. Aylık ve yıllık olarak hazineye devrolunan kısım kanunlarla belirtilmiştir.

Toplumsal Faydaları; Döner sermayeli işletmeler ekonomik amaçlı kurulan kamu kurumlarıdır. Toplumların genişlemesi sonucunda oluşan talep fazlasını dengeleyebilmek amaçlı kurulmuşlardır. Ekonomik alanda sağladıkları faydaların yanında bilimsel ve toplumsal faydaları da bulunmaktadır. Hatta bazı döner sermayelerin bilimsel ve toplumsal faydaları ekonomik faydalarından daha fazladır.

Eğitim kurumlarında kurulan döner sermayelerin orta öğretim ve yüksek öğretim eğitimlerine eğitimlerinin tatbiki olarak da yapılmasına olanak sağlarken üniversitelerin bilimsel araştırmalar yaparak yayınlamalarına ve araştırmaların sonucunda toplumsal gelişime katkıda bulunmalarına olanak sağlamaktadır. Ayrıca Ceza ve Tevkif evlerinde hükümlülerin yararına meslek ve sanat öğretilerek yeniden topluma kazandırılması en önemli faydaları arasında sayılmaktadır. Tarım kuruluşlarında modern tarım yöntemlerinin çiftçilere öğretilerek daha verimli ekim ve dikim yapılmasına olanak sağlamıştır. Arsa ofislerinde arsaların daha fazla fiyat ödenerek satışının yapılmasının da önüne geçerek arz talep dengesini optimum düzeyde sağlamaya çalışmaktadır.

Yukarı da yazılanlar döner sermaye işletmelerinin sadece ekonomik dengeye sağlamak amaçlı kurulmadığının en önemli göstergesidir. Toplumsal yararları

¹⁸ A.g.e.s.18.

¹⁹ Coşkun 75.

ekonomik yararlarının da önüne geçtiği bazı kuruluşlar mevcuttur. Aslında toplumsal gelişmelere yön vermesi açısından sağladıkları fayda onların kurulmalarının ne kadar da gerekli olduğu gerçeğini bir kez daha vurgulamaktadır. O yüzdendir ki cumhuriyetin döneminden bu güne sayıları gittikçe artmış ve artmaya devam etmektedir.

1.2.7. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş Ve İşleyişi İle İlgili Hükümler Nelerdir

Döner sermaye işletmelerinin tarihçesi incelendiği zaman ilk olarak 1925 yılında 549 sayılı Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz' na dair kanun da rastlamaktayız. Bu kanun da sabit sermaye terimi kullanılmış olsa da döner sermaye işletmelerinin kuruluşu bu kanuna dayanmaktadır. Böylece ülkemizde 85 yıllık genel ve özel bütçeli kuruluşlara bağlı olarak kurularak faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin kurulumu sağlanmış oldu.

Kamu ekonomisinin de 85 yıldır faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin hukuki dayanağı 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanununun 49.maddesi içinde yer alan bütçe kanunları, özel kanunlar ve kuruluş kanunları gereğince döner sermaye işletmelerine hukuki dayanak oluşturmuştur. Kamu ekonomisine bu kanunla giren bu işletmelerin kurulması, kuruluşu için gereken şartlar ve harcama yapılacak alanları gösteren temel kanun niteliğindedir. Bu kanunun 49.maddesi şunu söylemektedir: Genel bütçe içinde yönetilen sınai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurumların döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan kısmı yıl sonunda iptal edilir. kullanmadan doğan gelir fazlası ise bütçeye gelir yazılır diye ifade etmektedir. Bu ifadede anlaşılacağı gibi döner sermayelerden karşılanacak kısım ilk madde malzeme alımı uzman işçi ve ücret maaşlarıdır İşte 49.madde gereği kurulan ve kanun gereği varlığını devam ettiren dört tane kuruluş vardır. Bunlar Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmeleri, Müze Eserleri Döner Sermaye İşletmesi ve Validebağ Provantorium ve Sanatorium Hastanesi Döner Sermaye İşletmeleridir. Bunların dışındakiler özel kanunlarla ve bağlı bulunmuş oldukları kurumların kuruluş kanunlarına göre kurulmaktadır.

Daha sonra 13.06.1999 yılında 23724 sayılı Resmi Gazetede döner sermaye işletmelerinin uygulayacağı muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin yönetmelik yayınlanmıştır. Bu yönetmelik gereği madde 1 de amaç ve kapsam olarak genel yönetim kapsamında kurulmuş olan döner sermaye işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir demiştir.²⁰

Yine bu yönetmeliğin 3.maddesi istinaden döner sermaye tanımı şöyle ifade edilmektedir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen görevlerine asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimlerine ilişkin faaliyetlerin sürdürülmesi ve tahsis edilen sermayeden bahsetmektedir.

24/12/2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu yayınlanmış ve kanunun 1.maddesi gereğince bu kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.²¹

Bu kanunun 2.maddesine göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.

5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 1050 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır.01/05/2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete yayınlanan Döner sermaye bütçe ve muhasebe yönetmeliği yayınlamış ve bu yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması,

²⁰ Döner Sermaye İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 1

²¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Madde 1

uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir denmiştir.

1.2.8.Döner Sermaye İşletmelerinin Diğer Kanunlarla Olan İlişkisi

Bütçe Kanunu

Döner sermaye işletmeleri bağlı bulunduğu genel ve özel bütçe içerisinde bu bütçelere sağlanan ödenekle kurulmakta ve devamlılığını bu ödenekler üzerinden sağlamaktadır. Döner sermaye işletmelerinin kuruluş sermayelerini bu bütçelerden sağlanan ödenekler oluşturmaktadır. Ayrıca her yıl sağlanan Bütçe Kanunları da düzenlenmiş olan bu ödenekler sayesinde nakdi yardım sağlanmaktadır. Bu işletmelere sağlanan ödeneklerin yılsonlarında harcanmayan kısmı iptal edilirken faaliyetleri sonucunda elde etmiş oldukları gayri safi gelirleri edinmiş oldukları ödeneklerinden fazla ise bütçe geliri olarak irad kaydedilmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin idari giderleri bağlı oldukları bütçelerden sağlanırken diğer gider ve harcamaları ise bütçe kanunu ve genel mali idareler için getirilen harcama usulleri doğrultusunda yapılmaktadır. İşletme dönemi içindeki giderler döner sermaye bütçesinden sağlanmaktadır. Kendi işletmeleri içindeki giderler ise bütçe kanuna bağlı olmadan özel kuruluş kanunu hükümleri ve yönetmeliklerine uygun olarak yapılmaktadır.

Sayıştay Kanunu

Sayıştay; Genel ve özel bütçeli kamu kurumlarına bağlı olarak kurulan döner sermaye işletmelerinin harcama, taahhüt ve diğer işlemlerinin denetimi Sayıştay yetki alanı dışında kalırken bu işlemlerin, hesapların denetimi ve yargılanmasından sorumlu olmaktadır.

Sayıştay Kanununa göre yerine getirmekle yükümlü olduğu konular kanunda şöyle sıralanmaktadır;²² Genel ve katma bütçeli dairelerin, (A) bendinde yazılı daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (Emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler.

Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar. Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetler. Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine rapor verir. Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine rapor verir. Sayıştay, kanunlarla kendisine verilen diğer görevleri yerine getirir.

Sayıştay denetimleri sonucunda bir rapor hazırlar bu raporları Sayıştay denetçileri yerine getirmektedir. Bu raporda, hesabın doğruluğu ve denkliği ve belgelerin tamam olup olmadığı ve inceleme neticesinde sorumluluğu gerektiren hususlar görülüp görülmediği ve ayrıca 28 inci maddede yazılı bulunan sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan teşebbüs ve kurumların harcama ve çalışmalarının kuruluş gayelerine uygun bulunup bulunmadığı da raporların sonunda açıklanır.²³

Sayıştay tarafından hazırlan bu rapor Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

²² Sayıştay Kanunu, Madde 28.

²³ Sayıştay Kanunu Madde 48

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

Döner sermaye işletmeleri uzman, işçi ve memur çalıştırmaktadır. Uzman ve işçi dışında kalan tenkil personelde mali ve sosyal haklar bakımından 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa tabidir.²⁴ Genel ve Özel Bütçeli kuruluşlara bağlı olarak çalışan personelin döner sermaye işletmelerinde çalışmaları halinde kendilerine bu kurumların elde etmiş oldukları gelirden ödeme yapılmaktadır. Bu ödeneklerin oluşması özel kanun ve ya kuruluş kanununda yer verilmesi gerekmektedir.

Bu kanun; Genel ve Katma Bütçeli Kurumlar, İl Özel İdareleri, Belediyeler, İl Özel İdareleri ve Belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlarda, kanunlarla kurulan fonlarda, kefalet sandıklarında veya Beden Terbiyesi Bölge Müdürlüklerinde çalışan memurlar hakkında uygulanır²⁵

Vergi Kanunları

Döner sermaye işletmelerin ekonomik faaliyetlerde bulunmak amacıyla kurulurlar. İşte buldukları ekonomik faaliyetler sonucunda vergi kanunları karşısında bazı yükümlülükleri doğmaktadır. Bu işletmelerin elde etmiş oldukları gelirlerin sonucunda doğan vergiler Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu karşısındaki yükümlülükleri sırasıyla ele alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu

Gelir vergisi kanununa göre; Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.²⁶ Döner sermaye işletmeler ise gerçek kişilik dışında tüzel bir kişiliğe sahip olduğundan gelir vergisi kanunları dışında bırakılmıştır.

Ancak tüzel kişiliğe sahip olan bu işletmelerin varlığının devamını sağlayan gerçek kişilerdir. Çalıştırmış oldukları gerçek kişilerin maaş ödemelerinde elde etmiş oldukları yıllık kazançlarının toplamı üzerinden yapılan vergi oranlarına göre gelir

²⁴ Türkhan 35.

²⁵ 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, Madde 1

²⁶ Gelir Vergisi Kanunu; Madde 1

vergisi kanunu gereği ödeme yapmadan önce kesmiş olmalıdırlar Yani ödemeler nakden veya hesaben yapıldığı sırada yapılmış olmak zorundadır.²⁷

Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar vergisi kanununa göre; bu verginin konusunu “Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu kurumları, Dernek veya Vakıflara ait İktisadi İşletmeler, İş ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazançlar oluşturmaktadır.²⁸

Kurumlar vergisi kanununa tabi olan kurumlar kanunda tek tek belirtilmiştir. Bunlar Devlete, İl özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur.²⁹Bu tanıma göre döner sermaye işletmeleri iktisadi kamu müessesesidir ve dolayısıyla kurumlar vergisi kanununa tabidirler.

Döner sermaye işletmeleri, Kurumlar vergisi kanununa tabi oldukları için beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca vergi usul kanunun yazılı ödevler kısmında yer alan defter tutma, bildirimde bulunmak gibi görevlerini de yerine getirmek zorundadır.

Döner sermaye işletmeleri kurumlar vergisine tabi oldukları için dar mükellefe yaptıkları ödemelerden vergi kesmek ve kesmiş oldukları vergileri bağlı buldukları vergi dairelerine muhtasar beyanname düzenleyerek bildirmelidir. Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24.maddesi gereği yapılan vergi kesintileri nakden veya hesaben yapıldığı ayı takip eden ayın 20.günü akşamına kadar bildirilir ve aynı sürede de ödenir. Ödenmemesi durumunda vergi kaybı meydana gelmekte ve bu kaybın giderilmesi konusunda yükümlü olan kişiler Harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi sorumlu olabilir.

²⁷Bekir Baykara, “Döner Sermaye İşletmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Mali KalvuzDergisi*, Sayı:5, 1999, s.30.

²⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 1.

²⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu, Madde 2.

Damga Vergisi Kanunu

Damga vergisi kanununa göre;Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir denilmektedir.³⁰Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder. Resmi dairelerin neler olduğu bu kanunun 8.maddesinde açıklanmıştır.Bu Kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.³¹Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz

Bu maddeler dayanak oluşturarak döner sermaye işletmelerinin damga vergisi mükellefi olmamasına rağmen bir dizi sorumluluğu vardır ve yerine getirmekle mükellefler. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki Arsa Ofisi ve Cezaevleri Döner Sermaye İşletmelerinin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olduğundan damga vergisi kanununa tabidirler. Bunların dışındakiler ise tabi olmasalar bile sorumluluklarını yerine getirirler. Bu kanunun 24.maddesi gereği Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur.

Aynı kanunun 26.maddesi gereği resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi eksik veya hiç ödenmemiş olanları bir tutanakla tespit etmeye ve tutanak düzenlemek kaydıyla bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdur. Söz konusu vergi şöyle ödenmektedir. Vergileri ödeyebilmesi için daire mükellefe vergiye tabi olmuş evrakın vergi miktarını ve mahiyetini gösteren bir yazı verecek, mükellef ise bu evrakla birlikte mal müdürlüğü ve ya muhasebe müdürlüğüne giderek vergisini yatıracak karşılığında almış olduğu evrakı daireye getirecektir.Bu makbuz vergiye tabi kağıda eklenecektir.Bu kağıt tekamul ettiği halde vergisi ödenmemişse bu durum vergi dairesine bildirilecektir.

³⁰ Damga Vergisi Kanunu, Madde,1.

³¹ Damga Vergisi Kanunu, Madde,8.

Döner sermaye işletmeleri eksik ödenmiş veya hiç ödenmemiş kağıtları işleme koyamazlar. Eğer bunun tam tersi gerçekleşirse kağıdın mükellefinden alınacak ceza kadar ceza alırlar.

Katma Değer Vergisi Kanunu

Bu kanununun 1.maddesindeki açıklamaya göre;Genel ve Katma Bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri, katma değer vergisinin oluşturmaktadır.³²

Kanundan da anlaşılacağı gibi döner sermayeli işletmeler katma değer vergisine tabi kurumlardır. Bu kurumların muafiyetten faydalanabilmeleri için kanunun 17.maddesinde sayılı olan kültür, eğitim ve sosyal amaçlı faaliyetlerin mevcut olması durumunda bu işletmeler bu kanunun getirisi olan mükellefiyetten istisna sayılmışlardır.

Vergi Usul Kanunu

Vergi usul kanunun bu konuda ki açıklamasına bakılacak olursa 1.madde de şöyle söylemektedir. Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.³³ İkinci madde de Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanmaktadır.

Kanun da anlaşılacağı üzere vergi sorumluluğunda olan kişi vergisini ödemesi hususunda alacaklı tarafa yani vergi dairesine karşı sorumlu olan kişidir. Buradan da anlaşılacağı gibi burada bir vergi mükellefiyeti söz konusu değildir. Kanunda

³² Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde,1.

³³ Vergi Usul Kanunu Madde.1.

vergileendirme, vergi sorumlusu olan kişiler, cezalar nelerdir,ve idarenin yetki ve sorumluluk alanlarından bahsedilmektedir.

Verginin sorumlusu olan kişi doğmuş olan verginin ödenmesi bakımından alacaklıya karşı olan sorumlu olan kişidir. Vergi sorumluları yaptıkları bir ödeme dolayısıyla, kendisine ödeme yaptıkları kişinin vergisini keserek ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadır. Yani kestikleri vergiler kendilerine ait olan vergiler değil sorumlu olan kişilerin vergileridir. Bu nedendir ki vergiye tabi olmayan devlet ve ya vergiden muaf olan kişiler bile vergi sorumlusu olabilirler.

Döner sermaye işletmeleri de ödeme yaptıkları zaman vergi sorumlusu olurlar.

1.3. Döner Sermaye İşletmelerinin Sınıflara Ayrılması

Döner sermaye işletmeleri genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaktadır. Genel ve özel bütçeli idareler çok geniş bir alanda ve sayıda varlıklarını sürdürmektedirler.Bunun içindir ki bu işletmeleri sınıflarına ayırmak döner sermaye işletmelerinin anlaşılmasını daha da kolaylaştıracaktır.Daha iyi anlaşılması açısından daha da yararlı olacaktır.

1.3.1. Şahsiyetlerine Göre

Döner sermaye işletmeleri; Genel ve özel bütçeli idareler içinde tüzel kişiliği sahip olanlar ve olmayanlar diye kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Tüzel kişiliğe sahip olan döner sermayelerin sayısı oldukça azdır. Tüzel kişiliği olan döner sermaye işletmeleri aşağıda sıralanmıştır.

- Ceza ve Tevkif Evleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmeleri
- Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmeleri
- Yalova Kaplıcaları döner sermaye işletmeleri³⁴

Döner sermaye işletmeleri gerçekte tüzel kişiliği olmadan kurulmaları gerekmektedir. Zaten bunların herhangi bir tüzel kişiliğe sahip olarak kurulmaları muhasebeyi umumiye kanununun 49.maddesine aykırıdır. Buna rağmen bu şekilde

³⁴ Alagöz 49.

kurulan döner sermaye işletmeleri yukarıda sayılanlar kadardır. Bunların dışında kalan döner sermaye işletmeleri genel ve özel bütçeli idarelere bağlı olarak kurulmaktadır.

1.3.2. Çalışma Alanlarına göre

Döner sermayeli işletmeler kamu hizmetini yerine getirmek amaçlı olarak kurulmuşlardır. Bu amaç doğrultusunda kamunun bir çok alanında hizmet vermektedir. Döner sermaye işletmeleri çalışma alanlarına göre sınıflandırma yapmak daha doğru olacaktır.³⁵

- Tarımsal İşletmeler Döner Sermaye İşletmeleri
- Sağlık Tesisleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Tarımsal Eğitim Döner Sermaye İşletmeleri
- Eğitim Kurumları Döner Sermaye İşletmeleri
- Cezaevleri Döner Sermaye İşletmeleri
- Belediyeler ve Özel İdareler Döner Sermaye İşletmeleri
- Dini Yayınlar Döner Sermaye İşletmeleri
- Silahlı Kuvvetler Fabrikaları, askeri eğitim ve bakım kademeleri döner sermaye işletmeleri
- Sanat Eğitimi Tesisleri ve Sanat Eğitimi Döner Sermaye İşletmeleri
- Propaganda yayınları döner sermaye işletmeleri
- Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmeleri

1.3.3. Bütçelerine Göre

Döner sermaye işletmelerini çalışma alanları ve şahsiyetlerine göre sınıflandırdıktan sonra hangi bütçe içinde yer alıyorsa onlara göre de sınıflandırılmalıdır. Bu işletmeler genel ve özel bütçe içinde kurulurlar. Bu yüzden ikiye ayrılırlar.

³⁵ Alagöz 47.

Genel Bütçe içinde kurulan Döner Sermaye İşletmeleri

- Başbakanlık Basımevi döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Dini Yayınlar döner sermaye işletmesi,
- Başkanlık Darphane ve Damga Matbaası döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Tapu ve Kadastro döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Devlet Meteoroloji genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Başbakanlık Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu döner sermaye işletmesi,
- Adalet Bakanlığı Yargıtay Yayınları döner sermaye işletmesi,
- Adalet Bakanlığı Ceza ve Tevkif Evleri genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi
- Adalet Bakanlığı Adli Tıp Kurumu döner sermaye işletmesi
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yapı İşleri genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teknik Araştırma ve Uygulama genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Kara Yolları genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Devlet Su İşleri genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Sağlığı ve Güvenliği genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Eğitim ve Araştırma Merkezi döner sermaye işletmesi
- İş İşleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi
- İş İşleri Bakanlığı İstanbul Polis Hastanesi döner sermaye işletmesi,
- Dış İşleri Bakanlığı Devlet Konuk Evleri döner sermaye işletmesi,
- Kültür ve Turizm Bakanlığı döner sermaye işletmesi,
- Milli Savunma Bakanlığı Askeri Fabrikalar ve Tesisler döner sermaye işletmesi

- Milli Savunma Bakanlığı Gülhane Askeri Tıp Akademisi döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Devlet Kitapları döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Basımevi döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Endüstri Meslek Liseleri döner sermaye işletmesi,
- Milli Eğitim Bakanlığı Kız Meslek Liseleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Ticaret Liseleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Öğretmen Liseleri döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Yatılı bölge Okulları döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Yetiştirme Yurtları döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Halk Eğitim Merkezleri ve Akşam Sanat Okulları döner sermaye işletmeleri,
- Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki ve Teknik Eğitim Araştırma ve Geliştirme Merkezi döner sermaye işletmeleri,
- Maliye Bakanlığı Tasfiye İşleri genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Maliye Bakanlığı Arsa Ofisi genel müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Sağlık Bakanlığı Sağlık Kurumları döner sermaye işletmeleri
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Teknik Ziraat Müdürlükleri döner sermaye işletmeleri,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Zirai Mücadele ve Karantina döner sermaye işletmesi,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Veteriner İşleri döner sermaye işletmesi,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Bölge Pamuk Üretim İstasyonları döner sermaye istasyonları,
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı hayvan park ve Pazar kurumları döner sermaye işletmesi

Özel Bütçeli İdarelere Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri

- Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Çevre ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi,
- Yüksek Öğretim Kurumları döner sermaye işletmesi,
- Yüksek Öğretim Kurulu Üniversitelere bağlı döner sermaye işletmesi

BAĞLI OLDUĞU İDARE	2006		2007		2008		2009	
	Saymanlık Sayısı	İşletme Sayısı	Saymanlık Sayısı	İşletme Sayısı	Saymanlık Sayısı	İşletme Sayısı	Saymanlık Sayısı	İşletme Sayısı
GENEL BÜTÇE								
Millî Eğitim Bakanlığı	483	875	492	875	491	875	480	893
Sağlık Bakanlığı	215	904	214	904	213	1017	213	1069
Tarım Bakanlığı	196	189	187	189	186	187	136	186
Çevre ve Orman Bakanlığı	331	331	84	84	84	84	84	84
Millî Savunma Bakanlığı	59	59	59	59	59	59	59	59
Başbakanlık	42	42	45	45	45	45	46	46
Bayındırlık ve İskan Bakanlığı	27	27	27	27	27	27	27	27
Kültür ve Turizm Bakanlığı	4	4	4	4	4	4	4	4
Adalet Bakanlığı	2	2	2	2	2	2	2	2
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	2	2	2	2	2	2	2	2
Dışişleri Bakanlığı	1	1	1	1	1	1	1	1
İçişleri Bakanlığı	1	1	1	1	1	1	1	1
Ulaştırma Bakanlığı	1	1	1	1	1	1	1	1
ÖZEL BÜTÇE								
Başbakanlık (Vakıflar Genel Müdürlüğü)	3	3	3	3	3	3	3	3
Universiteler	53	835	57	392	54	396	54	68
Orman Genel Müdürlüğü			247	242	247	247	247	247
TOPLAM	1420	3276	1426	2831	1420	2951	1360	2693

Şekil 1. 1

1.4. Döner Sermaye İşletmelerinin Denetimi

Denetim; döner sermaye işletmelerinde de denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim, hiyerarşik, idari ve mali denetim olmak üzere ayrılırken; dış denetim ise Sayıştay ve Maliye Bakanlığının yapmış olduğu denetim olarak ayrılmaktadır.

1.4.1. Denetim nedir

Kelime anlamına bakıldığında yapılan işlerin kuralına uygun olarak yapılıp yapılmadığını ve yapılan işin background unu oluşturmaktadır denilebilir. Yapılan her türlü iş ve hizmetin kontrol mekanizması denetimdir. Bu bağlamdan yola çıkarak; Bireysel olarak ve özel yapılı kuruluşlarda olması gereken denetim kamuda da olmaması düşünülemez. Kamuda denetim her ne kadar kendi içinde yapılmış gibi gözükse de aslında vatandaşın yapmış olduğu denetimdir. Kamu varlığının devamını bireylerden toplamış olduğu vergiler sayesinde sürdürebilmektedir. Bireyler nasıl üçüncü kişilere vermiş olduğu paranın hesabının sorgulama yetkisine sahipse kamuda da bu işi devlet adına çalışan müfettişler üstlenmiştir. Bunun yapılmasındaki amaç işlerin düzenliliğini koruyabilmek ve toplum düzeninin devamlılığının sağlayabilmektir.³⁶

Kamuda yapılan denetim usulsüzlükleri ve yolsuzlukları bularak birilerini bu konuda suçlamak değil denetim temel amacı yapılan işlerin kanun ve yönetmeliklere uygun yapılıp yapılmadığını denetlemek, yapılan hataların düzelme yoluna giderek sürecin doğru ve sistemli ilerlemesini sağlayarak sürecin sağlıklı yürütmesine yardımcı olabilmektir. Denetim sadece özel kuruluşlar için değil kamu kuruluşları vazgeçilmez bir unsurdur. Denetim temel fonksiyonu bu sürecin sonunda yapılan yeni düzenlemelerin kuruluşun amacına uygun çalışıp çalışmadığı belirlenmesi ve düzeltme amacıyla hataların gösterilmesi tekrar oluşmasına izin verilmemesidir.

³⁶ Erkan Karaaslan, "Denetim Sistemimiz", *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:35, s.29.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre; kurumlarda kontrol ve denetim yapılmasının amaçlarını belirlemişlerdir.³⁷

İşletmelerde kontrol ve denetimin amacı;

- Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- İlgili mevzuata uygun olarak faaliyet gösterilmesini,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, sağlamaktır.

Döner sermaye işletmelerinde bu konuyla ilgili olarak belirli bir mevzuat mevcut değildir. Uygulamada döner sermayeli işletmelerin denetimi bağlı oldukları kurumların kanun ve yönetmelikleri esas alarak yapılan denetimdir. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin denetimi bağlı oldukları kurumların kanun ve yönetmeliklerine göre yapılmaktadır.

1.4.2.Döner Sermayelerde İşletme İçi Denetim

Döner sermayeli işletmelerde iç denetim üçe ayrılmaktadır; hiyerarşik, idari ve mali denetim olmak üzere belirlenmiştir.

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre;İşletmeler, ilgili idarelerin iç denetim kapsamında sayılırlar. Kanunun iç denetime ilişkin hükümleri ve ilgili mevzuat çerçevesinde ilgili idarelerin iç denetçileri tarafından iç denetime tabi tutulurlar.³⁸

³⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 11.

³⁸ Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 13.

1.4.2.1. Döner Sermayeli İşletmelerde Hiyerarşik Denetim

Kamu hizmetlerinin sorunsuz bir şekilde yürümesini sağlayan en önemli etken memurlardır. Memurların da kendi içlerinde ast ve üst olarak ikiye ayrılmaktadır.

Üstler, yani amirler kamu hizmetlerinin sevk ve idaresinden sorumlu iken astlar yani memurlar mevzuata uygun olarak üstlerince verilen kamu hizmetlerini fiilen yürütürler. Yani hiyerarşi kamunun tüzel kişiliği içerisinde sınıflanan amirlere, memurların bağlanmasıdır. Üstler döner sermayeli işletmelerde astlara vermiş oldukları işlem ve kayıtların kontrolünden sorumludurlar. Bu da döner sermayeli işletmelerde idari bir denetimdir.³⁹

1.4.2.2. Döner Sermayeli İşletmelerde İdari Denetim

İdarenin mevcut kaynaklarını etkin ve verimli kullanılmasını gerçekleştirmek yapılan denetime idari denetim denilmektedir.⁴⁰

Döner sermayeli işletmeler de idari denetim hiyerarşik denetim gibi yapılmaktadır: Farklılık ise idari denetim de yürütme yetkisi olmayan denetim elemanları yapmasına rağmen hiyerarşik denetim de denetim yürütme yetkisi olan üstler tarafından yapılmaktadır.

Bu denetim aynı kamu tüzel kişiliğinin içinde yer alan denetim elemanlarından yapılacağı gibi farklı tüzel kişiliğinin içinde görev alan denetim elemanları tarafından da yapılabilmektedir. İdari denetimin hiyerarşik denetimden farkı bu amaç için görevlendirilen personel tarafından yapılmaktadır. Kısacası idari denetim; planlama, örgütlenme, haberleşme, koordinasyon; hiyerarşik denetim, sevk ve idareyle ilgili işlem ve eylemler ile kararların yürütme yetkisine sahip otorite adına denetim elemanları tarafından denetlenmesidir.

³⁹ Alagöz 125.

⁴⁰ A.g.e., s.125.

Döner sermayeli işletmelerde idari denetim; İşletmelerdeki üst yönetim, bağlı olduğu genel müdürlük ve bakanlık denetim elemanları ile idarenin görevlendirmiş olduğu diğer elemanlar tarafından yapılmaktadır⁴¹.

İdari denetimi işletmelerdeki iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler 5018 sayılı kanunda yer almaktadır. Kamu işletmelerinin yıllık denetim programlarını üst yönetimin görüşü dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanmaktadır. Hazırlanan raporlar üst yönetim tarafından onaylanır.

5018 sayılı kanuna göre iç denetçilerin görevleri şunlardır.⁴²

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.

⁴¹ A.g.e., s.126.

⁴² 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde,64.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir

1.4.2.3.Döner Sermayeli İşletmelerde Mali Denetim

Denetim kavramının açıklanmasından sonra mali denetimi kavramak daha kolay olacaktır. Mali'nin kelime anlamı kurallar demektir. Mali denetim; bütün idarenin mali işlemlerinin ve levazım işlerinin dürüst ve dikkatli bir şekilde kontrol edilmesidir.⁴³

5018 sayılı kanun gereğince mali denetim kamu idaresi hesapları ve bunların oluşturmuş olduğu belgeler esas alınarak yapılan mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin yapılan denetimdir.⁴⁴

Diğer bir deyişle mali kontrol mali araçların etkin, verimli ve ekonomik kullanılması için makul güvence sağlamak amacıyla oluşturulan kontroller, krallar, prosedürler ve örgüt yapılarını da içeren bir sistemdir denilmektedir.⁴⁵

Döner sermayeli işletmelerde mali denetim ile defter kayıtlarının, raporların yani bütçeleme ve muhasebe konusu içeren tüm işlemlerin yasalara ve amaçlarına uygun yapılı yapılmadığının denetlenmesidir. Bu işletmelerde mali denetimi bağlı buldukları denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak bu denetim etkin ve yeterli görülmemektedir. Dış denetim olan Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'ın tarafından yapılan denetim daha etkin olduğu bilinmektedir.

1.4.3. Döner Sermayelerde İşletme Dışı Denetim

İşletme dışı denetim; Sayıştay'ın ve Maliye Bakanlığının yapmış olduğu denetimden oluşmaktadır.

⁴³ Alagöz 126.

⁴⁴ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde.68

⁴⁵ Muharrem Demirci, "Kamu İç Mali Kontrolü Kavramı ve AB Uygulamaları", *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:36, Nisan-Haziran, 2007, s.48.

Dış denetim; idarenin kendi personeli olmayan denetçilerden kurulu, idareyle doğrudan ilgili, bağlı olmayan bağımsız ve farklı tüzel kişiliğe sahip denetim organları tarafından yapılan denetimdir.

5018 sayılı kanununa göre; Dış denetim genel kabul görmüş uluslar arası denetim standartları dikkate alındığında:

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.⁴⁶

1.4.3.1. Maliye Bakanlığının Denetimi

Hazinenin temsilcisi olan Maliye Bakanlığı, döner sermayeli işletmeleri denetlenmesinde, yıllık olarak bütçelerin hazırlanmasında, finansmanın sağlanmasında elde etmiş olduğu gelir ve karlar üzerinde yetkili olarak kılınıştır. Ayrıca bu işletmelerin kuruluş kanunları ile yönetmeliklerinin çıkarılmasında ve saymanların atanmasında bu bakanlığın en önemli yetkileri arasındadır.

Maliye Bakanlığı yapmış olduğu denetim daha çok mali denetimdir. Yapılan işlemlerin kanunlara uygunluğunun denetlenmesidir.

5018 sayılı kanuna göre Maliye Bakanlığının yürütmesi istenen hizmetleri şöyle sıralanmıştır⁴⁷

“Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler

⁴⁶ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde,68.

⁴⁷ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Madde,75.

sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.”

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde doğrudan Maliye Bakanlığının denetimi öngörülmüştür. Buna göre⁴⁸

“İşletmeler, ilgili idarenin denetim elemanları, Bakanlık ve Sayıştay tarafından denetlenir”

Yukarıda yazılanlardan anlaşılın her ne kadar 5018 sayılı kanunun ademi merkeziyetçi mali denetim anlayışı ile ilgili maddeleriyle çeliştiği söylene de kuruluş yapısı, amacı ve gittikçe artan yayılması bu işletmelerin mali denetimin yalnızca kendi idarelerince ve dış denetimle olamayacağı gözden kaçırılmamalıdır. Bu nedenlidir ki 5018 sayılı kanunun ademi merkeziyetçi denetim anlayışı ile Maliye Bakanlığının merkeziyetçi anlayışındaki denetimin birlikte uygulanmasıyla elverişli sonuçlar alınabilmektedir.

1.4.3.2. Sayıştay Denetim

T.C. Anayasasında Sayıştay ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre:⁴⁹

“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay’ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz.”

Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, üyelerinin nitelikleri, onların atamaları, görev ve yetkileri hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenmektedir.

Sayıştay kanununa göre Sayıştay’ın görevleri şöyledir:⁵⁰

⁴⁸ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde.13.

⁴⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 160.

“Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yolu ile kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.”

Aynı kanuna göre döner sermayeli işletmelerdeki denetim yetkisi şöyle sıralanmıştır:⁵¹

“Genel ve katma bütçeli dairelerin, bendinde yazılı daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğerkurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (Emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.”

Döner sermayeli kuruluşların harcama ve faaliyetlerini kuruluş amaçlarına uygun bulunup bulunmadığını denetçi raporlarında açıklanır.⁵²

Öte yandan bu işletmelerin bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunda bunların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygunluğunu belirterek Sayıştay genel kurul raporlarıyla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bu nedenledir ki Sayıştay denetimini TBMM adına yapmaktadır.

Sayıştay tarafından yapılan denetim genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin gelir gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar vermektedir.

5018 sayılı kanunun getirdiğı yeni mali yönetim anlayışının ve müesseselerinin yerleşmesi açısından Sayıştay denetim ve hesap yargısının etkin olarak işletilmesinin önemi büyüktür. Sayıştay denetim ve hesap yargısı etkin olarak işletilmediğı sürece, 5018 sayılı kanunun amaçlarına ulaşılma mümkün olamayabilecektir.⁵³

⁵⁰ Sayıştay Kanunu, Madde.1.

⁵¹ Sayıştay Kanunu Madde.28.

⁵² Sayıştay Kanunu Madde.48.

⁵³ Eyüp Kızılkaya, “Dış Denetim , Anayasa Değişikliği ve Sayıştay”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:38 Ekim-Aralık,2007, s.21.

1.4.4. Döner Sermayelerde Denetim Firmalarının Denetimi

Kamuda denetim, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İç Denetim üstün; astın yaptığı işlemlerin kanunlara ve yönetmeliklere uygun olarak yapılıp yapılmadığı denetleyen hiyerarşik denetim, daha sonraki adım ise iç denetim elemanları tarafından yapılan idari denetim ve sonuncusu ise mali denetimdir. İkinci ise dış denetimdir. Dış denetim hepsinden daha etkili ve verimli olan denetim şeklidir. Dış denetim kurumun dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilmek suretiyle yapılmaktadır.

Kamu kurumlarında dış denetim iki şekilde gerçekleşmektedir:

Maliye Bakanlığının denetimi ve TBMM adına Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimdir. Döner sermaye işletmeleri ve kamu kurumlarının birçoğu varlığını hantal bir sistem içinde sürdürmektedirler. Bunun en önemli sebeplerinin başında kaynakların etkin ve verimli kullanılmasındaki aksaklıklar ve denetim sisteminin çarpık işleyişidir denilebilir. Denetimde aksaklıklar denilince amaç mesleğinde ciddi kariyer sağlamış olan müfettiş, kontrolör, Uzman, Denetçi ve Denetim elemanlarına eleştirel yaklaşmak değil sistemin işleyiş tarzını eleştirmektir. Türk kamu denetim sistemi uluslar arası standartlardan ve AB'nin öngörmüş olduğu standart ve sistemden çok uzak görünmektedir Bunun ciddi sebepleri elbette ki mevcuttur.⁵⁴

Kamu da ilk yanlış düşünce, yapılacak olan denetimin teftiş gibi bir algı içinde yapılıyor olması, üstlerin astlar üzerindeki yaratmış olduğu baskıdır. Buda yapılacak denetimin objektif olarak yapılamamasına neden olmaktadır. Denetim aslından sistematik ve sürekli olarak yapılması gereken bir işlem iken kamu kurumlarında bu işleyiş bu söylenenlerin aksine yürütülmektedir. Yapılan denetim kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını araştırması ve raporlamanın bu gibi kavramların üzerine gerçekleşmesi gerekirken, yapılan işlemlerin doğrulunu kanıtlayıcı nitelikte raporlamalar yapılmakta sadece girdiler üzerine incelemeler yapılmaktadır. Elbette ki yapılan girdiler çok önemli bir yere sahipken çıktılarında aynı oranda ve hatta daha önemli sonuçlar doğurması gerekmektedir. Denetim

⁵⁴ Mukder, "Kamu Denetimi", *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:24, s.105.

elemanları da bu sistemin içerisinde yer alan bireyler olması, bağımsız olmalarını kısıtlayıcı bir faktördür. Raporlamalarının çok uzun bir sürece yayılması en önemli handikaplardan biridir. Bazı raporlamalar kamuda 6 ay-1 yıl hatta 2 yıla yaygın süreleri alabilmektedir. Bunun sebebi denetim elemanları üzerinde ki fazla işlem yükü ve yetersiz sayıları başlıca sebepler arasında sayılabilir. Bu tip raporlamalar genelde teftiş ve soruşturma raporlarıdır. Bilgi ve belgelendirmedeki zorluklar bu raporlamaların uzamasına neden olmaktadır. Denetim birimleri arasında oluşan görüş ayrılıkları da denetimleri mükerrer hale getirmektedir. Hazırlanan denetim raporlarının medya ile paylaşılmaması onların güvenilirliğini etkilemektedir. Müfettiş, kontrolör, denetim elemanları da sonucunda devlet memuru olup bağımsız düşünebilmeleri bu illiyet bağı ile ortadan kaldırılmaktadır.⁵⁵

Denetim dendiği zaman eşittir objektiflik düşünülmesi gerekmektedir. Ancak kamuda böyle düşünülmesi imkansızdır. Yukarıda sayılanların hepsi yapılacak olan denetimin bağımsız ve tarafsız bir gözle bakılmasını engellemektedir. Denetimin tamamen kelime anlamını tüketen olgulardır denilebilir.

Aslında denetim dışarıdan bağımsız bir kurul tarafından yapılabilmesi sağlanmalıdır. Çünkü denetimin olmazsa olmaz koşulu bağımsızlıktır. Hiç bir kamu kurumuna bağlı olmadan özel bir statü sağlanarak, belirli süre çalışma zorunluluğunu olması şartı taşıyarak oluşması gerekir. Bunu sebebi de hiçbir etki ve baskı görmeden doğru kararlar alınması sağlanmalıdır. Kendilerine ait bir bütçe oluşturmak ve ödeneklerinin tamamen buradan karşılanmasını sağlamak; yapılacaklar arasında sayılabilir. İşe alım süreçlerinde idari görevliler tarafından atama yapılması yerine mesleğe kabulleri giriş ve yeterlilik sınavıyla yapılması sağlanmalıdır.

Henüz böyle bir çalışma olmasa da son zamanlarda döner sermaye işletmelerinin şirketleşmesi konusunda bir takım çalışmalar yapılmaktadır. Bunun yakın zamanda gerçekleşmesi beklenen mart ayında TBMM komisyonunda onanan döner sermaye işletmelerinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili taslaktır. Bu taslağa göre uygulanması gündemde olan Kamu da varlığını sürdüren Hastane işletmelerinin tek çatı altında toplanmasıyla ilgilidir. Bu kanun sayesinde hastane işletmeleri feodal

⁵⁵ A.g.e., s.106.

bir yönetim şeklinden kurtarılarak daha özerk, daha bilimsel, daha aktif bir yönetime kavuşturulacaktır. Adına komite birlikleri denen bu sistemi sadece hastane yönetiminde bulunan sağlık kökenli yöneticiler değil maliye, hukuk, işletme, iktisat, gibi alanında uzmanlaşmış kişilerde bu yönetimde yerlerini alacak; mal ve hizmet alımlarının daha düzenli, kurallarına uygun, gereği kadar yapılmasını sağlarken, hastane işletmelerinin daha etkin ve verimli çalışmalarına katkıda bulunacaklardır. Bu kanun hastane işletmelerinin şirketleşmesi yolunda atılmış bir adım gibi de düşünülebilir.⁵⁶

Döner sermaye işletmeleri 31.12.2010 tarihi itibarıyla yeniden yapılandırılması gündemde olan bir konudur. Bu yapılandırmanın içeriği henüz bir netlik kazanmamıştır. Kurulacak olan hastane komitelerinin ardından mecliste bir dönem tartışılan ancak daha sonra tartışılmasına ara verilen üniversitelerin şirket kurmalarının önünü açmaya yarayan kanundur.

Bu kanunla birlikte üniversitelerin yönetim kurulunu teklifi, rektörün ise olumlu bir görüş bildirmesi üzerine Yükseköğretim kurulunun da onay vermesi ile beraber üniversitelerin kendi amaçlarına hizmet etmek amacıyla anonim şirket veya limited şirket kurmasına izin verilmesidir. Bu sayede bilimsel çalışmalara daha fazla destek olunacak, üniversite faaliyetlerinin yürütülmesine katkı sağlayacak, hizmet alımları konusunda ki sıkıntıları giderecek bir sisteme dönüştürülmesi konusunda da bir takım çalışmalar yapılmaktadır. Döner sermaye işletmelerinin şirketleşmesi söz konusu olursa bağımsız dış denetim şirketleri tarafından aynı şirketlerde olduğu gibi denetlenmesi sağlanabilmektedir. Yalnız bu tasarı sadece görüşülmüş ve şu anda böyle bir gelişme gündem de yer almaktadır. Bu konuyla ilgili olarak bir takım bilim adamları da çalışmalar yapmış bu sistemin getireceği verimlilikten bahsetmişlerdir.⁵⁷

Bağımsız denetim; yapılan işlerin daha etkin, verimli ve bilinçli olarak yapılmasını sağlamaktadır. Hataların neler olduğunu ortaya koymasından daha çok karlılığı ve birim başına verimliliğin artmasıyla ilgilenmektedir. Aksaklıkların tespit edilmesi ve tekrarlanmaması, mevcut sistemden en iyi şekilde faydalanılmasını

⁵⁶ Hastane Birlikleri Yasa Tasarısı, 2010.

⁵⁷ Ufuk Aydın, Anadolu Üniversitesi İİBF; Üniversitelerde kurulacak Olan Şirketlerin Etkin Ve Verimliliği Üzerine Bir Çalışma, 2010

sağlayan bir denetim şeklidir. Ancak kamu kurumlarında henüz uygulaması mümkün değildir. Ne zaman özerk bir yapıya dönüşmeleri söz konusu olur ancak o şekilde faydalanılabilir.

1.5. Döner Sermaye İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

1.5.1. Döner Sermaye İşletmelerinde Organizasyon Şeması Nasıl Oluşmaktadır

Döner sermaye işletmelerini bir bütün olarak ele alınmaktadır. Bu işletmeler genel ve özel bütçelere bağlı olarak kurulmaktadır. Bu işletmelerin kurulması merkeziyetçi bütçe ilkesinden sapmalara neden olmuştur. Döner sermaye işletmeleri genel bütçe ve Sayıştay denetimi haricinde bir çeşit serbest piyasa ekonomisinde yerini alarak ticari ve sınai faaliyetlerde bulunmaktadır. Kuruluş amaçları doğrultusunda söz konusu amaçlarını gerçekleştirmek için kendi bütçeleri içindeki örgütlere bağlı olarak örgütlenmişlerdir.

Bu işletmelerin yönetim biçimi nasıl olacağı, mali ve idari işlemlerin nasıl yürütüleceği muhasebe usulleri yönetmeliklerine bırakılmıştır. Bu işletmeler genelde işletme müdürü veya yönetim kurullarınca idare edilmektedir. Bazı işletmelerde ise yönetime bağlı olan bakanlık veya genel müdürlüğün merkez bölümleri tarafından idare edilmektedir. Bakanlıklarda yönetim şekli yönetim kurulu başkanı ve harcama yetkilisi ilgili bakan olabileceği gibi bakanın görevlendirme de bulunacağı genel müdürlerde olabilir.

Döner sermaye işletmelerinin örgüt yapısı; gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi, veznedar, taşınır kayıt kontrol yetkilisi, ambar memuru, muhasebe yetkilisi mutemetleri görev yapmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte örgüt yapısı içindeki bir takım kavramların isimleri değiştirilmiştir. Örneğin yönetmelikte yer alan ‘‘Sayman’’ deyimini kaldırılarak yerine ‘‘Muhasebe Yetkilisi’’ kavramı getirilmiştir. Yine 31/12/2005 yılında yayımlanan 26040 mükerrer sayılı Resmi Gazetede Harcama Yetkilileri hakkında Genel Tebliğ düzenlenmiş ve ‘‘İta Amiri’’ ve ‘‘Tahakkuk Memurluğu’’ unvanları kaldırılarak yerine ‘‘Harcama Yetkilisi ve

Gerçekleştirme Görevlisi’’ unvanları getirilmiştir. Üst yöneticilerin 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ita amiri sıfatıyla en üst yetkili olarak harcama yapma görev ve sorumlulukları bulunmaktayken 5018 sayılı kanunda üst yönetici unvan’ının karşılığı harcama yetkilisi olmuştur.

1.5.2.Hangi Hiyerarşik Yapıyla Kurulurlar

1.5.2.1.Harcama Yetkilisi

Harcama yetkilisi; Kelime anlamından da anlaşılacağı üzere, bütçeye ödenek tahsis edilen her birim bütçenin harcanmasından sorumlu ve yetkili olan en üst yöneticidir.⁵⁸Harcama yetkilileri bütçede kendilerine öngörülen ödenek tutarında harcama yapabilir. Bütçelerden harcama yapılabilmesi için harcama yetkilisinin talimat vermesiyle mümkün olmaktadır.

Harcama yetkilisi bağlı bulunduğu işletmenin üst yönetici konumundadır.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Bütçe kanununun 11.Maddesine göre kanun bu tanımı şöyle yapmaktadır⁵⁹’’Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.’’ Hükümüne yer verilmiştir.

Harcama yetkilisinin görev ve sorumlulukları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanununa göre düzenlenmiştir.⁶⁰İşletme bütçelerinden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır. Harcama yetkilileri harcama yetkisini; yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere, kısmen veya tamamen devredebilirler. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke

⁵⁸ Ahmet Arslan, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2004, s.51.

⁵⁹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim. Ve Bütçe Kanunu, Madde 11.

⁶⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde.9.

ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve ilgili mevzuata göre yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur. Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, komisyon ve benzeri kurul veya komisyon kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul veya komisyona ait olur. Harcama yetkilisinin kanunî izin, hastalık, geçici görev, disiplin cezası uygulaması, görevden uzaklaştırma ve benzeri nedenlerle geçici olarak görevinden ayrılması hâlinde, ilgili harcama biriminin harcama yetkilisi, anılan görevi yürütmekle görevlendirilen kişidir.“

1.5.2.2.Gerçekleştirme Görevlisi

Gerçekleştirme görevlisi ise; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 33.Maddesine göre;” Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.”⁶¹

Harcama yetkilileri hiyerarşik olarak kendisine en yakın olan üst kademedeki yöneticiler tarafından görevlendirmiş olduğu gerçekleştirme görevlilerinin ödeme emri düzenlemeleri konusunda görevlendirir. Ödeme emri belgelerini düzenleyen gerçekleştirme görevlileri ödeme emri belgelerini ve bu belgelere eklenmesi gerekli olan evrakların ön mali kontrolünü yapmakla görevlidir. Kontrol edilen ödeme emri belgeleri ‘Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür’ dipnotu düşülerek imzalar.⁶²

Gelir ve gider gerçekleştirme görevlileri, kendilerine verilen görevleri mevzuatına uygun olarak tam ve eksiksiz yürütülmesinden, düzenlediklerin belgelerin doğruluğundan ve diğer gerçekleştirme görevlileri tarafından düzenlenen belgeler üzerinde yapmaları gereken kontrollerden sorumludurlar.

⁶¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Bütçe Kanunu, Madde.33.

⁶² Serkan Ağdeniz, “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2006, Sayı:33, s.81.

1.5.2.3.Muhasebe Yetkilisi

Döner sermaye işletmelerinde Muhasebe; gelir ve gider tahakkuk işlemlerin mevzuata uygun olarak hak sahiplerine yapılması işlemidir. Bu işlem para ve para değeri taşıyan emanetlerin saklanması, ilgililere mevzuata uygun olarak ödenmesi, sisteme girilmesi, raporlanması işlemidir.⁶³Muhasebe yetkilisi muhasebe kayıtlarını usulüne ve standartlarına uygun olarak saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur.

Ayrıca Muhasebe yetkilisinin görev ve sorumluluklarının başlıcaları şunlardır.⁶⁴

- Gelirleri ve alacakları ilgili mevzuatına göre tahsil etmek, yersiz ve fazla tahsil edilenleri ilgililerine iade etmek.
- Giderleri ve borçları hak sahiplerine ödemek.
- Para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetleri almak, saklamak ve ilgililere vermek veya göndermek.
- Yukarıdaki bentlerde sayılan işlemlere ve diğer malî işlemlere ilişkin kayıtları usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutmak, belge ve bilgileri her türlü müdahaleden bağımsız olarak düzenlemek.
- Yönetmelik gereğince düzenlenmesi gereken belge ve bilgileri belirtilen sürelerde ilgili yerlere düzenli olarak vermek.
- Veznenin kontrolünü ilgili mevzuatında öngörüle sürelerde yapmak.
- Muhasebe hizmetlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri ilgili mevzuatında belirtilen sürelerle muhafaza etmek ve denetime hazır bulundurmak.
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuatında öngörülen zamanlarda denetlemek veya muhasebe biriminden uzak yerlerde görev yapan muhasebe yetkilisi mutemedinin bulunduğu yerdeki birim yöneticisinden kontrol edilmesini istemek.

⁶³ Sefa Özbahar, “Kamu Mali Yönetim Sisteminde Yeni Temel Yapının Analizi,Harcama ve Ödemeye İlişkin Sorumluluklar,Muhasebe Yetkililiği”, *Mali Kılauz Dergisi*, Nisan-Haziran 2006, Sayı:31, s.100.

⁶⁴ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 14.

- Hesabını, kendinden sonra gelen muhasebe yetkilisine devretmek, devredilen hesabı devralmak.
- Muhasebe birimini yönetmek.
- Diğer mevzuatla verilen görevleri yapmak

Bunların dışında muhasebe yetkilisinin aşağıda sayılan sorumlulukları da mevcuttur.⁶⁵

- Yukarıda sayılan hizmetlerin zamanında yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından,
- Mutemetleri aracılığıyla aldıkları ve elden çıkardıkları para ve parayla ifade edilen değerler ile bunlarda meydana gelen kayıplardan,
- Ön ödeme ile kesin ödemelerin yapılması ve ön ödemelerin mahsubu aşamalarında ödeme emri belgesi ve eki belgelerin usulünce incelenmesi ve kontrolünden,
- Yersiz ve fazla tahsil edilen tutarların ilgililerine geri verilmesinde, geri verilecek tutarın, düzenlenen belgelerde öngörülen tutara uygun olmasından,
- Ödemelerin, ilgili mevzuatın öngördüğü öncelik sırası da göz önünde bulundurularak, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre yapılmasından,
- Rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla, kendinden önceki muhasebe yetkilisinden hesabı devralırken göstermediği noksanlıklardan,
- Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin hesap, belge ve işlemlerini ilgili mevzuata göre kontrol etmekten,
- Yetkili mercilere hesap vermekten, sorumludurlar.

Muhasebe yetkililerinin Kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. Ancak Muhasebe Yetkilisi hem harcamalarda Maliye Bakanlığı adına görev yapmakta hem

⁶⁵ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 15.

de üstlenmiş olduğu görevlerden dolayı yönetim dönemi zamanında Sayıştay'a hesap vermek zorundadır.⁶⁶

1.5.2.4.Veznedar

Döner sermaye işletmelerinde para alma ve kasadan yapılacak olan ödemeler ilişkin işlemler kefalete tabi veznedar tarafından yapılmaktadır. Veznedarı görevlendirmeye yetkili kişi harcama yetkilisidir.

Veznedarın görevleri şöyle sıralanmıştır.⁶⁷

- Tahsil edilen paralarla ödemeleri günü gününe kasa defterine kaydetmek ve bu kayıtların belgelere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunu sağlamak,
- İşletmeye ait para ve kıymetli evrakı işletmenin kasasında saklamak,
- Tahsilat ve ödemeye ilişkin belgelerin dipkoçanları ile kasa defterini ve diğer belgeleri saklamak,
- Tamamlanmış belgelere dayanarak ve usulüne uygun olarak ödeme ve tahsilat yapmak,
- Muhasebe yetkilisinin, vereceği diğer işleri yapmak.

1.5.2.5.Ayniyat Memuru(Taşınır Kayıt Kontrol Görevlisi)

Döner sermaye işletmelerinde ayniyat işlerini muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olan kefalete tabi ayniyat memurları tarafından yapılmaktadır. Ayniyat memuru ilgili amirin teklifi üzerine harcama yetkilisi tarafından atanmaktadır. Görevleri ve sorumluluklarının neler olduğu Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Yönetmeliğinde belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre;⁶⁸

- Ayniyat Talimatnamesi gereğince ayniyat işlerini yürütmek, bunlarla ilgili kayıt ve defterleri tutmak,

⁶⁶ Vural Şahbenderoğlu, "Kamu Mali Yönetimi Kanun Tasarısı", *Mali Kılavuz Dergisi*, Ekim-Aralık 2002, Sayı:18, s.70.

⁶⁷ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Madde 21.

⁶⁸ Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe yönetmeliği, Madde 26.

- Ayniyat kayıtlarına ilişkin defter ve belgeleri saklamak,
- Saymana ayniyat hesabını vermek,
- Ambar memuru bulunmadığı hallerde ambar memurunun görevlerini yapmak,
- Ambar mevcudunu kontrol etmek,
- Yetkililerce verilecek benzeri işleri yapmak

1.5.2.6.Ambar Memuru

Harcama yetkilileri tarafından atanan ambar memurunun görevleri aşağıda sıralanmıştır:⁶⁹

- Ambarın sevk ve idaresini sağlamak,
- Satın alınarak ambara giren her türlü madde, eşya, makine, taşıt, malzeme ve benzeri şeylerin kaydını tutmak, muhafaza etmek, bunları yangın, çürüme, bozulma, akma gibi her türlü tehlike ve zararlardan korumak, kendisinin alamayacağı koruma tedbirleri için ilgililere yazılı olarak bilgi vermek,
- Ambar stoklarının kayıtlarını tutmak,
- Ambara giren, malzeme ve malları düzenli ve iyi bir durumda muhafaza etmek,
- Ambara giren ve malzeme ve eşyayı yetkililerin yazılı emirlerine dayanarak belge karşılığında ilgililere vermek,
- Başka yerlerden gelen veya satın alınan malları muayene komisyonlarına muayene ettirmek ve ambara girişlerini düzenlemek,
- Ambardan sevk edilecek malların sevk ve belgelerini düzenlemek,
- Ambar mizanlarını çıkarmak ve bunların muhasebe ile uygunluğunu sağlamak,
- Ambarda saklanan malzeme ve eşyalarda meydana gelen hasarlar için gerekli tutanakları düzenlemek,
- Kayıtlardan çıkartılacak veya imha edilecek malzeme ve eşya için gerekli işlemleri yaparak ayniyat memuruna vermek,

⁶⁹ Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe yönetmeliği, Madde 28.

- Muhasebe Yetkilisi ve diğer yetkililerin verecekleri işleri yapmak

1.5.2.7.Muhasebe Yetkilisi Mutemetleri

Saymanlıkça tahsilinde güçlük görülen döner sermaye gelirleri muhasebe yetkilisince mutemetliği onaylanan kefalete tabi sayman mutemetlerince tahsil edilir. Döner sermaye gelirlerinden hangilerinin sayman mutemetlerince tahsil edileceği, muhasebe yetkilisi teklifi ve harcama yetkilisinin oluru ile saptanır

Sayman mutemetlerine uygun görülecek sayıda sayman mutemedi alındısı verilir. Sayman mutemetlerince tahsil edilen paralar, sayman mutemedi alındılarının tarih ve numarası itibariyle, sayman mutemetlerince tutulacak Sayman Mutemetleri Kasa Defteri'ne kaydedilir.

Mutemetlerce yapılan tahsilat Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğlerde belirtilen süre ve miktar dahilinde saymanlığa yatırılır. Tahsilat miktarının Maliye Bakanlığınca tespit edilen miktara ulaşması halinde tahsil edilen para en geç izleyen gün saymanlığa yatırılır⁷⁰

Muhasebe yetkilileri her zaman mutemetleri denetlemekle sorumludurlar.

1.6. Döner Sermaye İşletmelerinin Önemi

Ekonomide, bireyin toplum hayatı içindeki varlığı önemlidir. Bu önem onun zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması, varlığının devamı için gereken koşulların sağlanmasıyla doğru orantılıdır.Toplum içindeki bireyler temel ihtiyaçların karşılanması konusunda yaşadığı diğer bireylerle aynı haklara sahiptir.Bireylerin en önemli temel ihtiyaçları;eğitim,sağlık,güvenlik,aidiyet bağı bunların başında gelmektedir.⁷¹

Toplumların gelişmesi onları yöneten devletleri yukarıda sayılan ihtiyaçların karşılanması konusunda sosyal devlet ilkesi gereği bir takım kurumları oluşturmaya yönlendirmiştir. Bu kurumlar içinde buldukları topluma hizmet veren kamu

⁷⁰ Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe yönetmeliği, Madde 30.

⁷¹ Karaaslan 144.

kurumlarıdır. Devlet, yönetmiş olduğu toplumdan varlığının devamı için elde etmiş olduğu gelirlerin büyük bir kısmını bireylere hizmet etmek amacıyla kullanmaktadır. İşte oluşan bu kurumların bir kısmına Cumhuriyet döneminde getirilen bir kanunla 1050 Sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunuyla döner sermaye işletmeleri denmiş ve günümüze kadar bu isim altında bir çok kamu kurumu ihtiyaçlar doğrultusunda açılmaya devam etmiştir.

Döner sermaye işletmelerinin piyasa ekonomisi açısından önemi büyüktür. Özel piyasanın yetersiz kaldığı alanda kamu kurumları özel piyasaları destekleyen, onları sübvans eden piyasa ekonomisine yön veren önemli kurumlar haline gelmiştir. Devlet bazı zaman bu kurumlar sayesinde tekelleşmenin önüne geçerken bazı zamanda piyasa ekonomisinin yetersiz kaldığı yerlerde devreye girerek kaus ortamını önlemeye çalışmıştır. Döner sermaye işletmelerinin önemi çok yönlü olarak ifade etmek gerekmektedir.

Döner sermaye işletmeleri özellikle sağlık, ceza ve tevkif evleri, tarımsal alanda kurulan döner sermaye işletmelerinin vermiş olduğu hizmetlerin toplum açısından önemi büyüktür.

Sağlık bakanlığı bünyesinde kurulan döner sermaye toplum sağlığına yönelik toplum sağlığı konusunda çalışmalar yaparak bu çalışmalarını geliştirmek konusunda katkılar sağlayarak toplum sağlığını korunmasına yardımcı olmuştur.

Üniversitelerde kurulan döner sermaye işletmeleri bilimsel çalışmalara sağlamış olduğu fayda ile hem kamuya hem de özel sektörün faydalanması sağlanmaktadır. Bunun sonucunda topluma eğitim kalitesini artırıcı fayda sağlamış bulunmaktadır.

Adalet bakanlığına bağlı ceza ve tevkif evlerinde kurulan döner sermaye işletmelerinin yararları da kesinlikle tartışılmaz. Tutukların topluma kazandırılması ve tutukluk hayatı sonrasında topluma faydalı bireyler haline dönüştürmeye çalışmaktadır.

Tarım bakanlığına bağlı kurulan döner sermaye işletmeleri piyasa da yüksek fiyatlanmayı önlemek adına önemi tartışılmaz. Çiftçilere modern tarım teknikleri eğitimleri sağlayarak ta tarımın gelişmesine büyük katkıları olmuştur.

Sonuçta sadece atıl kapasiteyi önlemek, ek kapasiteyi karşılama gibi bir takım amaçlar doğrultusunda kurulmuş da olsa toplum açısından önemi azımsanmayacak kadar fazladır.⁷²

1.7. Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları Ve Çözüm Önerileri

Bugüne kadar, genel ve özel bütçe adı altında kurulan sayıları kuruldukları tarihten bugüne kadar artan döner sermaye işletmelerinin kuruluşundaki en önemli amaç atıl kapasiteyi değerlendirmek, ek istihdam yaratmak, piyasanın talebini karşıladıktan sonra mal ve hizmet üretebilmek gibi önemli görevleri üstlenmek amacıyla kurulmuştur.⁷³

Ancak kuruluşundan bugüne kadar bir takım aksaklıkları da beraberinde getirmiştir. Öncelikli olarak temel sorunlarının başında hukuksal birliğin sağlanması gelmektedir.1050 sayılı kanunun 49.maddesi gereğince “ Genel bütçe içinde yönetilen sınai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere ödenen ödenek ile karşılanır ve ödenir.Bu kurum ve idarelerinin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarlar yıl sonunda yok edilir;kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.”

Bu madde hükümlerine göre genel bütçeden karşılanması planlanan ve bu maksatla kanuna konu olan döner sermaye işletmeleri zamanla sayıları artıkça bu maddenin dışına çıkarak katma bütçeli kuruluşlar ve özel bütçeli kuruluşlara da bağlı olarak kurulmuştur.

⁷² İlyas Özdemir, “Genel ve Özel Bütçeli İdarelerdeki Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül, 2008, s.26.

⁷³ Özdemir 30.

Döner sermaye işletmeleri bir kamu kurumuna bağlı olarak kurulmaktadır. Kendi bünyesi adı altında kurulan döner sermaye işletmesi için bağlı bulunduğu her kurum, bu işletmeler için yönetmelik çıkarmaktadır. Sonuç olarak döner sermaye işletmeleriyle ilgili olarak bir çok yönetmelik ortaya çıkmıştır.

Bazı döner sermaye işletmelerine tüzel kişilik verilerek kurulması kararlaştırılmıştır. Ceza evleri döner sermaye işletmeleri bu şekilde kurulan tüzel kişiliğe sahip kurumlar arasındadır. İdari ve mali yönden bağımsız hale getirilmiştir.

Bu işletmelerin kuruluş aşamasında yaşanan bu hukuki sorunlar onların düzensiz yapılaşmasına neden olmuştur. Hukuki olarak düzensiz bir yapıya sahip olmalarına neden olmuştur. Her kurumun kendi bünyesi altında farklı yönetmelikle yönetiliyor olması onların yönetim, alım satım ,muhasabe sistemlerinin farklı yürütülmesine neden olmaktadır.

1050 sayılı kanunun ardından bu işletmeleri daha sistemli olması adına 5018 sayılı kanun yürürlüğe konularak 1050 sayılı kanun kaldırılmıştır. Yürürlüğe konulan 5018sayılı kanun ile yapılandırma sürecine girilmiş ve sayıları oldukça fazla olan bu kurumların mali ve hukuki birlik sağlanması adına çalışmalar başlatılmış ve bu konuda çalışmalar devam etmektedir.

Döner sermaye işletmelerine aktif olarak var olan kadrolar olması gerekenin yarısı kadardır. Döner sermaye işletmeleri personel sorununu çözmek amacıyla bu ihtiyaçlarını kendi imkanlarıyla karşılamaya çalışmışlardır. Vakıf ve derneklere bağlı olarak elde etmiş oldukları temizlik personeli ve ya yardımcı hizmet sınıflarında bulunan personel döner sermaye işletmelerinde memur statüsünde çalıştırılmıştır.⁷⁴

İstihdam edilen yardımcı hizmetler sınıfındaki personelin yapılan işlemler konusundaki tecrübesizlikleri ve konusu suç teşkil eden işlemlerden dolayı memur gibi cezalandırılmayan bir personel sınıfı ortaya çıkmıştır.

⁷⁴ Baki Kerimoğlu, "Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:1,1998, s.13.

Bunun dışında en önemli konulardan biride personel eğitimidir. Muhasebe bilgisi konusunda yetersiz olan kimseler muhasebe yetkilisi olarak görev almakta ve çok büyük bir bütçeyi mali mevzuat konusunda ki yetersiz bilgileriyle yönetmektedirler. Sadece muhasebe yetkilileri değil memur ve veznedarlarında mali mevzuattan yoksun olmaları mevzuata uygun olmayan çözümler üretilmesine neden olmaktadır.⁷⁵

Döner sermaye işletmeleri mal ve hizmet üretmek amacıyla kurulmuş olan işletmelerdir. Asıl amaç piyasadaki ek talebi karşılamak, bu talep karşıladıktan sonra aynen bir işletme mantığıyla mal ve hizmet üretmek ve piyasaya sürmek bunun sonucunda ise elde etmiş olduğu gelire hazineye bir katkı sağlamaktır. Ancak zamanla bu amaç ortadan yok olmuş ve elde etmiş olan gelirleri personele katkı payı, kar payı, fazla mesai, teşvik primi, adı altında dağıtan kurumlar haline dönüşmüştür. Bunların sonucunda diğer kamu kurumlarıyla arasında ücret dengesizlikleri oluşmuş ve ön önemlisi kaynakların yanlış kullanılmasından dolayı faaliyetlerin aksamasına, borçlanmaların oluşmasına sonuçta zarara neden olmaktadır.⁷⁶

Çözüm önerileri kısmında ise döner sermaye işletmeleri tek merkez altında toplanmalı yönetim ve mali birlik sağlanmalı, tek düzen hesap planını bütün döner sermaye işletmelerinde standart olarak kullanılmaya başlanmalı, Döner sermaye de görev alan muhasebe yetkilileri ve memurların mevzuata uygun olarak davranabilmeleri için mesleki eğitimlerine önem gösterilmeli ve son olarak döner sermaye personeline fazla mesai adı altında haksız fazla ödemenin önüne geçilerek bu kurumların zarar etmelerinin önüne geçilmelidir.

⁷⁵ A.g.e.s:14

⁷⁶ Türkhan 95.

2.TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ

2.1.Tek Düzen Muhasebe Sistemi Nedir Ve Döner Sermayelerde Uygulanan Muhasebe Sistemi

2.1.1. Muhasebe Tanımı ve Amacı

Ekonomik düzen içinde her bireyin geliri sınırlıdır. Buna karşın bireyin sınırlı ve sınırsız gereksinimlere ihtiyaç duymaktadır. Elde etmiş olduğu kaynaktan optimum ölçüde fayda sağlamak isteyen birey gelirini, çeşitli gereksinimlerini karşılamak üzere kullanırken bir takım hesap tekniklerinden faydalanmalıdır.⁷⁷

Mali karakter ve para ile ifade edilen işlemlere ait güvenilir, bilgileri sağlayabilecek olan bilgilerin toplanması, kayıtlarının yapılması, tasnifi ve raporlarının yapılması çıkan sonuçların analiz edilerek yorumlanmasına muhasebe denmektedir.⁷⁸

Muhasebe bir ölçme değerlendirme aracı olarak da düşünülmektedir. Finansal sonuçlara sebep olan verilerin hazırlanması toplanması girişlerinin yapılması sonuçlarının raporlanması, raporların ilgili birimlere sunan bir sistemdir.⁷⁹

Muhasebe bir başka tanıma göre de genel muhasebe bilgisi yöneticiler, hissedarlar, bankalar, hükümet görevlileri, araştırma uzmanları ve kamu içindir denmektedir.⁸⁰

Öte yandan genel muhasebe işletmenin finansal bilgilerini kamuya paylaşma yoludur. Öte yandan muhasebe bir işletmenin gelir ve giderlerinin düzenlenmesine yardım eden bir yoldur. Bütün bunların dışında günümüzde muhasebenin

⁷⁷ Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe ve Uygulamaları, Ankara: Nobel Yayın, 2010, s.1.

⁷⁸ Yalkın 1.

⁷⁹ Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 14 Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.27.

⁸⁰ Robert Anthony, David Hawkins and Kenneth Merchant, *Accounting*, 2003, s.4.

oluşturulmasında belli başlı prensipler benimsenmiştir ve bu prensipler financial accounting standards board(fasb) adı altında toplanmıştır.⁸¹

Sonuçta birçok bilim adamının muhasebenin tanımı konusundaki fikirleri birbirinden çok farklılık göstermemektedir. Muhasebenin tanımından şu anlaşılmaktadır ki muhasebe verilerin toplandığı, kaydedildiği, sınıflandırıldığı, güvenli bir şekilde raporlandığı, denetlendiği ve ilgili makamlara sunulduğu anlaşılmaktadır.⁸²

Muhasebenin amacı ise; Muhasebenin amaçları sırasıyla açıklamak ve birkaç başlık altında açıklamanın faydalı olacağı düşünülmektedir.⁸³

a-İşletmelerin varlık ve kaynakları üzerindeki mali yıl içerisindeki değişimleri kaydedilerek, sonuçlarını raporlar aracılığıyla sistemli ve sonuçları anlamlı bilgiler üretmek.

b-Muhasebede oluşan bilgileri kullanacak olan yöneticiler, pazarlama, finansman, üretim, ortaklara yatırım ve bütçeleme konusunda yol gösteren ve bu konularda karar almalarını sağlamaya yönelik yardımcı olmak

c-İşletmenin dışında bulunan kamuoyu, kreditorler, bankalar gibi firmalardan çıkar sağlayacak olanlara ihtiyaçları doğrultusunda bilgi ve belge akışlarını sağlamak

d-İşletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını hesaplar yardımıyla tespit etmek.

Amaçlarından da anlaşılacağı gibi muhasebe sadece kaydetme ve raporlama üzerine kurulu bir sistem olmayıp çok daha önemli görevler üstlenmiş bir yapıya dönüşmüştür. Günümüzde gelişen piyasa ekonomisinin sonucunda ağırlaşan ekonomik koşullar, rekabetin çok daha yoğunlaştığı bu dönemde kullanılan bilgisayar teknolojileri sayesinde girilen bilgilerden analizler yapılarak firmaların karar almasına yön veren bir sistem haline gelmiştir. Bu sayede kar zarar analizlerinin

⁸¹ Thomas Dyckman, Roland E.Dukes and Charles J.Davis, *Intermediate Accounting*, 1998, s.4.

⁸² Özhan Çetinkaya, *Devlet Muhasebesi*, Geliştirilmiş 2.baskı, Ekin Kıtabevi, s.13.

⁸³ Sami Karacan, *Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, Mart 2009, s.4.

yapılabilmesi firmaların bütün departmanlarına fikir veren bir sonraki adımlarını daha sağlam atmalarına neden olan bir yapı konumundadır.

2.1.2. Muhasebe Sisteminin Tarihsel Süreci

Muhasebe tanımı “ Mübadele” kavramı ile birlikte ortaya çıktığı ve daha sonra ihtiyaçlar doğrultusunda geliştiği savunulmaktadır.⁸⁴

Dön bin yıl önce Babil’de iş yaşamını anlatan çivi yazıları ve kilden yapılmış olan levhalar üzerine tutulmaya başlandığı söylenmektedir. Bu da sonuç olarak ticari yaşama ilişkin ilk kanıtlar olarak gözükmektedir.⁸⁵

Eski çağlarda kabileler arası alışverişler muhasebenin temellerini oluşturmuştur. Bu alışverişin kayıtları taş tabletlere yazılmış ve bu kayıtlar MÖ.3600’e kadar uzanmaktadır.Eski Mısırın ilk muhasebecileri bu taş kayıtları tutmuşlardır.Bugün bilinen haliyle muhasebe 14.yy. İtalya’ında ki ticaret hareketleri sonucu oluşmuştur.Bu dönemde artan bankacılık faaliyetleri İtalyan şehir devletlerini doğru bilgi kaydı yapmasını gerektirmiştir.Bu bilgi kaydı İtalya’yı ticari aktivitelerin merkezi haline gelmiştir.

Muhasebenin bilinen ilk tanımı Fransız Fra Luca Bartolomeo ve Pacioli tarafından 1494’te yazılan Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita adlı kitapta belirtilmiştir.Bu kitap genel anlamda çift girişli muhasebeye yer vermiştir ve muhasebenin babası sayılmıştır.

Sanayi devrimi ile birlikte 19.yy muhasebe, üretim, artışına yardımcı olmakta kullanılmış,20 yy başlarında finansal raporların standardize edilmesi ve farklı işletmelerin karşılaştırılması muhasebenin kullanıldığı alanlar olmuş ancak 20 yy sonlarında globalleşmenin rüzgarları muhasebeyi de etkilemiş gelişen uluslar arası şirketlerle beraber muhasebe 21 yy da standart bir yazım haline gelmiştir.⁸⁶

⁸⁴ Yalkın 9.

⁸⁵ Yalkın 9.

⁸⁶ Can Şımgı ve Nazlı Hoşal Akman, *Principles of Financial Accounting*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007 s.5.

2.1.3. Muhasebe Sisteminin Kapsamı

Muhasebe; Genel(Finansal) Muhasebe, Uzmanlık Muhasebeleri adı altında ikiye ayrılmaktadır. Genel muhasebenin kapsamını bir ticaret işletmesinin konusunu ilgilendiren kısımlardan oluşmaktadır. Ticaret muhasebesi kavramı ile genel muhasebe veya finansal muhasebe kavramı eş anlamlı ifadelerdir.⁸⁷ Oysa ticaret muhasebesi hepsinden daha dar kapsamlı bir muhasebe türüdür. Sadece ticaret işletmelerinin kullanmış olduğu bir muhasebe türüdür.

Uzmanlık muhasebeleri denince ise; Maliyet muhasebesi, Banka muhasebesi, Sigorta muhasebesi, Vergi muhasebesi anlaşılmalıdır. Her türlü işletmeye uyarlanabilen şirketler muhasebesi de uzmanlık muhasebesinin bir türü olarak kullanılmaktadır.⁸⁸

2.1.4. Tek Düzen Hesap Planı

Tek düzen hesap planı kurum ve işletmelerin tüm hesaplarının belirli bir düzenek içerisinde, belirli bir anlam içinde hesap sınıfı olarak kümeleştirmeye yarayan bu kümeleşmelerin sınırlarının kesin olarak belirleyen ve bu doğrultuda açıklayan bir oluşumdur.⁸⁹

Hesap planının amacı uygulanan ülkelerde iktisadi anlamada bir bütünlük ve uygulana işletmeler arasında kullanılan hesaplarda bir birlik sağlamak, muhasebe alanında sağlana bu birliktelik sayesinde işlemlerin daha kolay yapılmasına neden olmak kullanana kişilerin eğitilmesi konusunda da kolaylığa neden olmak amacıyla oluşturulmuştur.

Genel hesap planı kavramına gelince uygulanan işletmelerde aynı işi yapan kurumlarda ya da birçok şubesi olan kuruluşlarda aynı dili konuşmayı sağlamak

⁸⁷ Yalkın 5.

⁸⁸ A.g.e.s:5

⁸⁹ Karacan 104.

amacıyla oluşturulmuştur. Genel hesap planları işletmelerin kendilerine özgü planların hazırlanmasına yardımcı olmaktadır.⁹⁰

Maliye Bakanlığınca düzenlenen ve 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 Türkiye’de tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulması bakımından çok önemlidir. Fakat bu ilk tebliğ piyasada faaliyet gösteren tüm işletmelerin ihtiyaçlarını cevap verememiş daha sonra çıkartılan 2 ve 3 no’lu tebliğlerde bu eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu Tekdüzen muhasebe sistemi;⁹¹

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişini açıklamaktadır.

Ayrıca bu düzenleme ile ;

- a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına amaçları kavramaya dönük olduğundan muhasebe sistemi uygulama tebliğleri ile getirilen usul ve esaslara uyulması zorunludur.⁹²

Hesap sınıfları ve grupları ondalık sisteme göre belirlenmiştir. Hesap sınıfları 1’den 9’a kadar olanlar hesap sınıflarını,10’dan 99’a kadar olanlarda hesap gruplarını

⁹⁰ Aysan 9.

⁹¹ Resmi Gazete, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı

⁹² Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, 5.b, Ankara: Gazi Kitabevi, s.13.

ifade etmektedir. Örnekleme gerekirse 1 no' lu hesap planında dönen varlıkları ifade ederken 10 no'lu hesap ise hazır değerler anlamına gelmektedir.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre hesap planı aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:⁹³

1-DÖNER VARLIKLAR	6.GELİR TABLOSU HESAPLARI
2-DURAN VARLIKLAR	7.MALİYET HESAPLARI
3-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	8.SERBEST
4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	9.NAZİM HESAPLAR
5-ÖZKAYNAKLAR	10.SERBEST

İşletmeler tek düzen hesap planı çerçevesinde ve doğrultusunda işlemlerini yapmak zorundadır. Hesap gruplarına kullanılan büyük defter hesaplarının eklenmesiyle hesap çerçevesi, bunlara da yardımcı defterlerin de eklenmesiyle hesap planı elde edilecektir.⁹⁴

Örneğin;

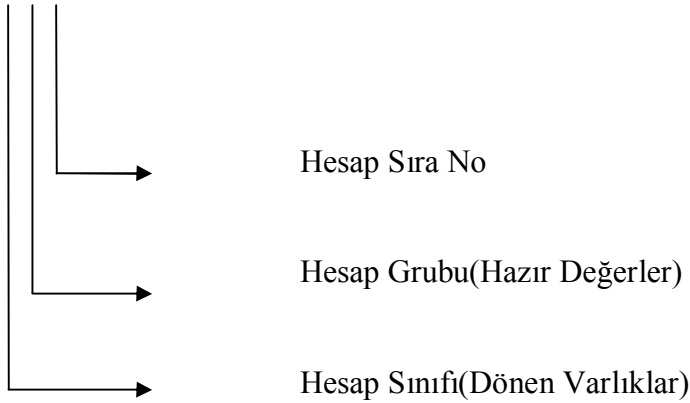
1.DÖNER VARLIKLAR
10.HAZİR DEĞERLER

100.01.TL Kasası

100.02.\$ Kasası

Bir hesabın kod numarası aşağıdaki gibi yorumlanır;

1 0 1 ALINAN ÇEKLER



⁹³ Resmi Gazete,26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı

⁹⁴ Ertuğrul Çetiner, *Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.13.

2.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Sistemi Ve Belgelerin Düzenlenmesi

2.2.1.Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği

Döner sermayeli işletmelerin muhasebe hesap düzeni Maliye Bakanlığınca hazırlanıp 12.05.1968 gün ve 12827 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “ Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği” göre döner sermayeli işletmeleri kayıtlarını düzenlemektedir.1992 yılında döner sermayeli işletmeler Tek Düzen Hesap Planı içerisine alınmıştır. Daha sonra 13.06.1999 yılında Tek düzen Hesap Planı ile paralellik gösteren Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği en son olarak yürürlüğe konulmuştur.⁹⁵

Bu yönetmelikle;

a-Muhasebenin Temel Kavramları

b-Muhasebe Politikalarının Açıklanması

c-Mali Tablolar İlkeler

d-Mali Tabloların düzenlenmesi ve Sunulması

e-Tek düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

2.2.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Belgeler

Muhasebenin temel ilkeleri göz önüne alındığında muhasebenin belirli belgelere dayanarak yapılması zorunludur. Muhasebede olduğu gibi döner sermaye işletmelerinde de kendi faaliyetlerini devam ettirirken bir takım evrak ve belgelerin varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinde kullanılan belgeler belirli kanun ve yönetmeliklerde belirtilmiştir. Zaten döner sermaye işletmeleri piyasada var olan

⁹⁵ Mustafa Deniz, *Döner Sermaye Muhasebesi*, Ankara,2002, s.37.

diğer işletmeler gibi alım satım belgelerini kullanmaktadırlar. Ancak bunların dışında kendilerine özgü bir takım evraklarında olduğu bilinmelidir.

Döner sermaye işletmelerinde kullanılan belgeler; yönetmeliklerle düzenlenmiş belgeler ve diğer çeşitli kanunlarla düzenlenmiş belgeler olarak ayrılmaktadır.

Yönetmeliklerle Düzenlenmiş Belgeler

Döner sermayeli işletmelerde yapılan işlemlerin hangi düzenekte yapılacağı ve hangi belgeler düzenleneceği bir takım yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Bu yönetmelikleri sıralarsak;

- a- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
- b- Merkezi Yönetim Harcama belgeleri yönetmeliği
- c- Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği
- d- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

a- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde Düzenlenmiş Belgeler

Bu yönetmeliğin amacı; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak; sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, malî tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinde belirtilen standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir⁹⁶

⁹⁶ Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Madde.1.

Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğine göre bazı kıymetli evrakların saymanlıklar tarafından kullanılması gerekmektedir.

Bu belgeler neler olduğuna gelince;

1. Alındı belgesi
2. Gönderme emri
3. Vergi dairesi alındısı
4. Mahsup alındısı
5. Tahsildar alındısı
6. Muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı
7. Teslimat müzekkeresi

Alındı belgesi

Vergi daireleri dışında kalan muhasebe birimlerinde nakden, çekle veya POS cihazı kullanılarak yapılan her türlü tahsilat, veznelere teslim edilen tahvil, hisse senedi ve bono gibi menkul kıymet ve varlıklar ve kıymetli ayniyat, banka teminat ve garanti mektubu ile şahsi kefalete ilişkin belgeler karşılığında düzenlenir. İki nüsha olarak düzenlenen alındı belgesinin asıl nüshası para, çek veya diğer değerleri teslim edene verilir. İkinci nüshası ise vezne muhafaza edilir. Menkul kıymetler, banka teminat ve garanti mektubu ile şahsi kefalete ilişkin belgeler ilgisine geri verildiğinde, teslim alındığında verilmiş olan alındı belgesi geri alınarak muhasebe işlem fişine bağlanır.⁹⁷

Gönderme emri

Döner sermaye işletmelerince tahakkuk ettirilen ve sözleşmeleri gereğince parası başka yerlerde ödenecek olan istihkak sahiplerinin alacakları ile bir bankadan açtırılan krediler veya hesaba aktarılan paralar için gönderme emri düzenlenir.

⁹⁷ Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Madde.7

Gönderme emri üzerinde gönderilecek tutarın ne kadar olduğu sayı ve rakamla belirtilerek hani hesaptan çıkması gerektiği yazılır muhasebe yetkilisinin imzası ile düzenlenmiş olur. Üç nüsha şeklinde olan gönderme emri koçanın ilk iki nüshası ilgili bankaya gönderilirken son koçan saklanır. Bankaya gönderilen iki nüshanın ikincisi imzalanarak geri gelir ve ilgili gönderme listesine iliştilerilerek saklanır.

Vergi dairesi alındısı

Vergi dairelerinin kendi adlarına veya başka muhasebe birimleri adına yaptıkları tahsilat karşılığında düzenlenir. Vergi dairesi alındıları; bilgisayar ortamında iki nüsha, ciltli alındı kullanılması hâlinde üç nüsha olarak düzenlenir. Alındılar, düzenleyen ve yetkili memur tarafından imzalandıktan sonra tahsil için tahakkuk belgesi ile birlikte vezneye verilir. Bilgisayar ortamında düzenlenen alındının aslı, “tahsil edilmiştir” kaşesi basılarak parayı teslim eden kişiye verilir. Ciltli alındı kullanılması hâlinde, paranın tahsil edilmesinden sonra alındının “mükellef” ve “dosya” yazılı örnekleri veznedar tarafından imzalanır ve “tahsil edilmiştir” kaşesi basılır. Alındının “mükellef” yazılı aslı, parayı teslim eden kişiye, “dosya” yazılı ikinci nüshası ise tahsilat bordrosunu işleyen memura verilir. Tahsilat başka saymanlık adına yapılmış ise “dosya” yazılı ikinci nüsha muhasebe işlem fişi ekinde adına tahsilat yapılan muhasebe birimine gönderilir⁹⁸

Mahsup alındısı

Vergi dairelerinde mükellefler adına emanete alınmış tutarlardan vergi veya diğer borçlarına mahsubu gerekenler ve mahsuben yapılan diğer tahsilat için düzenlenir. Vergi daireleri dışındaki muhasebe birimlerince bütçe emanetleri hesabına alınan paralar ile yüklenici istihkaklarından yapılan vergi, fon, icra, teminat ve diğer kesintiler karşılığında, hak sahibinin istemesi hâlinde, mahsup alındısı yerine geçmek üzere muhasebeleştirme belgesinin onaylı bir nüshası verilir.⁹⁹

Tahsildar alındısı

⁹⁸ Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Madde.7

⁹⁹ Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Madde.7.

Tahsildar ve icra memurları tarafından yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler için kullanılır. Alındı, birisi dip koçanı olmak üzere üç nüshalı olup bir nüshası para veya değerleri teslim edene, diğer nüshası ise ilgili servise verilir. Tahsildar ve icra memurlarınca aynı bütçeli kamu idaresinin başka muhasebe birimleri adına yapılan tahsilat ta alındımın bir nüshası muhasebe işlem fişi ekinde adına tahsilat yapılan muhasebe birimine gönderilir.¹⁰⁰

Muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı

Yukarıda belirtilen mutemet alındıları ile yapılan tahsilat ve teslim alınan değerler dışındaki muhasebe yetkilisi mutemedi tahsilat ve teslim alma işlemlerinde kullanılır. Alındı, birisi dip koçanı olmak üzere üç nüshalı olup bir nüshası parayı teslim edene, diğer nüshası ise alındıyı düzenleyen yetkilinin bağlı bulunduğu birime verilir.

Muhasebe yetkilisi mutemetlerine, paranın yatırılacağı muhasebe birimi tarafından, kullanıldıkça kullanılmış olanlar geri alınmak suretiyle yenisi verilmek üzere, yeterli sayıda muhasebe yetkilisi mutemedi alındısı cildi verilir.

Alındıların şekli, basımı, dağıtımı, iptali ve kullanılmasına ilişkin esas ve usuller Bakanlıkça belirlenir.¹⁰¹

Teslimat müzekkeresi

Kasa fazlası olarak bankaya yatırılan paraların bankaya yatırılmasında kullanılan belgeye denir. Teslimat müzekkeresinin ilk üç nüshası para ile hesaba yatırılır. Bankadan gelen dekont ise alındı belgesine bağlanır.

b- Merkezi Yönetim Harcama belgeleri yönetmeliği

Bu yönetmelik Devlet harcamalarında kanıtlayıcı belgeleri belirlenebilmesi amacıyla çıkarılmıştır. Bu Yönetmeliğin amacı, merkezî yönetim kapsamındaki kamu

¹⁰⁰ Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Madde.7.

¹⁰¹ Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Madde.7.

idarelerinde malî işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi kapsamında, harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeleri ve bunlardan bu Yönetmelikte düzenlenmesi gerekenlerin şekil ve türlerini belirlemektir¹⁰²

Bu Yönetmelik, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin ilgili mevzuatları çerçevesinde yapacakları harcamalarında ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgeleri ve bunlardan şekil ve türleri bu Yönetmelikte düzenlenmesi gerekenleri kapsar.¹⁰³

Bu yönetmelikte düzenlene ve döner sermaye işletmelerinin harcamalarında düzenlemeleri zorunlu olan evraklar aşağıdakiler gibi sıralanmıştır.

- 1- -Harcama talimatı
- 2- Onay belgesi
- 3- İhale komisyon kararı
- 4- Hak ediş raporu
- 5- Personel bildirim
- 6- Aylık bordro
- 7- Personel nakil bildirim
- 8- Atama onayı
- 9- İşe başlama yazısı
- 10- Yurt içi geçici görev yolluğu bildirim
- 11- Yurt dışı geçici görev yolluğu
- 12- Aile yardımı, evlenme yardımı, doğum yardımı
- 13- Tayin bedeli
- 14- Çeşitli ödemeler bordrosu
- 15- Ek ders ücreti çizelgesi
- 16- Görevlendirme onayı
- 17- Gerekli hallerde puantaj cetveli
- 18- Mahkeme giderleri listesi
- 19- Telif ve tercüme temliknamesi
- 20- Mihmandar hesap cetveli

¹⁰²M. Y. H. B. Y. madde:1

¹⁰³M. Y. H. B. Y. madde:2

21- Hesap pusulası

Döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliği

Bu Yönetmeliğin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak kurulmuş olan döner sermayeli işletmelerin iş ve işlemleri ile bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.¹⁰⁴

Bu yönetmelik diğer yönetmeliklerden farklı olarak bilanço, gelir tablosu hesapları, muhasebe kayıtlarının düzenlenmesi üzerine yazılmış olan bir yönetmeliktir.

- 1-Muhasebe kayıtları ve belgeler
- 2-Bilanço hesapları ve mizan
- 3-Hesap planı
- 4-Kullanılacak defterler olarak sıralanmıştır.

Muhasebe kayıtları ve belgeler

Bir işletmenin bir kamu idaresi veya diğer üçüncü kişilerle olan karşılıklı ekonomik ilişkileri veya işletmenin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi ve raporlanması gereken ve para cinsinden ifade edilebilen her türlü işlemi muhasebe işlemidir. Muhasebe işlemi; karşılıklı yükümlülük doğuran mübadele ilişkisi, bir mal veya hizmetin karşılıksız olarak başka bir kuruma veya diğer üçüncü kişilere devri, işletmenin kendi içinde muhasebe işlemi olarak değerlendirilmesi gereken ve para cinsinden ifade edilebilen amortisman hesaplanması, yeniden değerlendirilmesi, stokların kullanılması ve benzeri şekillerde gerçekleşir.¹⁰⁵

¹⁰⁴ D.S.B.M.Y.madde:1.

¹⁰⁵D.S.B.M.Y. madde:36 .

Bütün muhasebeleştirme işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve/veya ilgili mevzuatında belirtilen belgelerden oluşur.¹⁰⁶

Gerçekleşen işlemler muhasebeleştirme belgeleriyle kaydedilir. Belge olmadan kayıt yapılmaz. Gerçekleşen işlemler, “Hesabın İşleyişi” bölümlerinde belirtildiği şekilde hesaplara kaydedilir. Hesabın işleyişi bölümlerinde yer almayan işlemler ise bu Yönetmelikte belirtilen hesapların niteliğine uygun bir biçimde kaydedilmekle birlikte Bakanlığa bilgi verilir. Bir hesabın borcuna kaydedilen tutar mutlaka başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilir. Yevmiye defterinde her zaman borç-alacak eşitliği bulunur.¹⁰⁷

Nakden veya mahsuben yapılan harcamalar “Ödeme Emri Belgesi” , diğer işlemler ise “Muhasebe İşlem Fişi” ile muhasebeleştirilir¹⁰⁸

Döner sermayeli işletmelerde düzenlenen ödeme emri belgesi ve muhasebe işlem fişleri iki nüsha olarak düzenlenmektedir. Düzenlenen evrakların ekleri mutlaka arkalarına takılmak zorundadır. Yoksa ödeme gerçekleşmez. Bu evraklar ilgili memur tarafından kontrol edildikten sonra ödemeye ilgili muhasebe yetkilisine iletilir. Muhasebe yetkilisi de evrakları inceleme aşamasını bitirdikten sonra onaylar ve saymanlığa geliş tarihine göre evraklar sisteme girişi yapılır. Ödemesindeki sırada saymanlığa geliş tarihine göre yapılmalıdır. Ancak bu ödemeler konusunda öncelik arz eden durumlar söz konusu ise örneğin Katkı payları hariç olmak üzere özlük haklarına ilişkin ödemelere, Kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara, Çeşidine bakılmaksızın Bakanlıkça belirlenen tutarın altındaki giderlere ilişkin ödemelere, İhalesi yapılan temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, güvenlik, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmet alımları gibi yoğun emek gerektiren, düzenli ve kesintisiz yürütülmesi gereken hizmetlere ilişkin ödemelere, Mevzuatları gereği döner sermaye gelirlerinden; personele yapılacak ek ödeme, katkı payı gibi

¹⁰⁶ D.S.B.M.Y. madde:37.

¹⁰⁷ D.S.B.M.Y. madde:57.

¹⁰⁸ D.S.B.M.Y. madde:57.

ödemelere öncelik verilir.¹⁰⁹ Sisteme kaydı yapılan evraklara sistem ay sonu kapanış işlemlerinin bitiminden sonrada sistem tarafından evraklara yevmiye numarası verilir daha sonra evraklar yevmiye numarasına göre asıl ve suretlerine ayrılarak, asıl evraklar torbalanarak Sayıştay'a gönderilir, suretler ise sıra numarasına göre dosyalanarak arşivlenir.

Belgeler

Belgeler kısmından anlaşılması gereken kıymetli evraklardır. Döner sermayeli işletmeler mal ve hizmet alımlarını ihale yoluyla gerçekleştirmişse teminat mektubu yatırmak zorunluluğu doğmaktadır,Veznedar tarafından teslim alınan teminat mektuplar menkul kıymet alındısı fişine kaydı yapılır iki nüshadan oluşan bu fişlere kayıt yapıldıktan sonra birinci nüshası ilgili mükellefe verilir.Mükellef almış olduğu bu fişi ve ekli olarak getirdiği teminat mektubunu onay için yetkili muhasebe yetkilisine onaylatır.Veznedar bu teminat mektuplarını saklamakla mükelleftir.Veznedar eslim aldığı bu teminat mektuplarını aynı zamanda sisteme de kayıt etmektedir.Arşivlenen teminat mektupları yıl sonunda firmalara geri iade edilir.Teminat mektubunu almaya gelen mükellef veznedarın kendisine vermiş olduğu kıymetli evrak alındısı fiş ile gelmek zorundadır.Bu fişle ile gelen mükellefe teminat mektubu iade edilerek bu iade işlemi de sisteme kayıt edilir.

Bilanço hesapları ve Mizan

Bilanço ilkelerinin amacı, sermaye koyan veya sonradan kârı işletmede bırakanların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin malî durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtmaktır. Bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibarıyla üç grupta toplanmaktadır¹¹⁰

¹⁰⁹ D.S.B.M.Y. madde:22.

¹¹⁰ D.S.B.M.Y. madde:30.

Mizan İşletmelerin aylık ve ya yıllık olarak durumlarını göstermek maksadıyla her hesabın borç ve alacağını gösteren cetvele mizan denmektedir üç çeşit mizan vardır:

- 1-Aylık mizan
- 2-Geçici mizan
- 3-Kesin mizan

Aylık mizan her ayın sonunda çıkartılırken geçici mizan dönem sonunda ve ya yılsonların da çıkartılan mizandır. Kesin mizan geçici mizandan sonra çıkartılan yılsonu işlemlerini kapsayan mizandır

Hesap planı

Hesap planı; bilanço hesapları, faaliyet hesapları ve nazım hesaplar ana bölümlerine ayrılır. Bilanço hesapları bölümü, 1 numaradan 5 numaraya kadar olan ana hesap gruplarından; Gelir tablosu hesapları bölümü, 6 numaralı ana hesap grubundan; nazım hesaplar bölümü ise, 9 numaralı ana hesap grubundan oluşur.¹¹¹

7 numaralı ana hesap grubu Yönetmelikte yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla, işletmelerin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanılır.

Ana hesap grupları aşağıda gösterildiği gibi isimlendirilir.

- 1 Dönen Varlıklar
- 2 Duran Varlıklar
- 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5 Öz Kaynaklar
- 6 Gelir Tablosu Hesapları
- 7 Maliyet Hesapları
- 8 Nazım Hesaplar

¹¹¹ D.S.B.M.Y. madde:63.

Kullanılacak defterler

Kullanılacak defterler ise bu yönetmelikte belirlenmiştir¹¹²

a) Yevmiye defteri; Kayda geçirilmesi gereken evrakların tarih ve sistemin vermiş olduğu fiş numarasına göre kayda girilen evraklardır. Açılış kaydından sonra günlük işlemlerin yapıldığı defterdir.

b) Büyük defter; Yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan hesapları belirli bir düzeneğe göre dağyan ve belli başlı hesaplar altında toplayan defterdir. Yevmiye ye giriş kaydı yapıldıktan sonra bu girişler büyük defterde sırasına göre gruplanmaktadır.

c) Envanter defteri; İşletmelerin kuruluş kaydındaki ve he dönemin sonunda mevcut oluşmuş olan varlık ve kaynaklarını gösteren defterdir Dönem sonlarında envanter çıkartılırken bilanço dönemindeki mevcut olan varlıkları kaynakları borçlarının sayımı, ölçülmesi yapılarak kesin hale dönüştürülür. Bunların dışında devir kapanış ve açılışlarda da envanterin mutlaka çıkartılması gerekmektedir.

ç) Kasa defteri; İşletmelerin kasa ile ilgili olan işlemlerinin günü gününe kaydının yapılması zorunlu defterdir. Bu defterin diğerlerinden farkı günlük kasa sayımının ilgili veznedar ve muhasebe yetkilisi tarafından durumunun tespiti de gerekmektedir.

d) Yardımcı hesap defterleri: Yardımcı hesap defterleri, hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

Bu kanuna göre döner sermaye işletmeleri ihaleli alım süreçlerinde aranacak evraklara yer verilmiştir

- Şartnameler

¹¹² D.S.B.M.Y. madde:58.

- Onay belgesi
- Sözleşme
- Vergi dairelerine yatırılması gereken damga vergisi ve karar pulu dekontu
- İhale komisyon kararı
- Verilen teklif tutanağı
- İlan tutanağı
- Fatura ve mal alımı ise taşınır işlem fişi

Bunlarla ilgili detaylı bilgiler kanunda yer almaktadır.

2.2.3. Dönem Sonu Envanter İşlemleri

Dönem sonu envanter işlemleri yıl içinde yapılmış olan bütün işlemlerin sayım, döküm, kaydı gibi düşünülmektedir. Yıl sonu işlemlerinin ardından bilanço hesaplarında var olan bütün kalemleri kapsamaktadır.

Aralık ayı sonu itibarıyla yapılan sayımlarda; kasa mevcudu için, “Kasa Sayım Tutanağı” (Örnek: 1), banka mevcudu için “Banka Mevcudu Tespit Tutanağı” (Örnek: 2), alınan çekler için “Alınan Çekler Sayım Tutanağı” (Örnek: 3), veznedede bulunan menkul kıymet ve teminat mektupları için “Menkul Kıymetler/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı” (Örnek: 4), hesap dönemi içindeki gelir ve gider hesaplarını ayrıntılı olarak göstermek için “Gelirler Döküm Cetveli” (Örnek: 5) ve “Giderler Döküm Cetveli” (Örnek: 6), işletmenin borçlu ve alacaklı olduğu kişi ve kurumların hesap bazında, isim ve borç-alacak tutarlarını ayrıntılı olarak göstermek için “Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli” (Örnek: 7), muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında muhasebe yetkilisi yardımcısı veya şef ve veznedardan oluşturulacak sayım kurulu tarafından düzenlenir. Maddi duran varlıkların değişimini ve amortismanlara ilişkin ayrıntılı dökümü gösteren “Maddi Duran Varlıklar Sayım Tutanağı ve Amortisman Döküm Cetveli” (Örnek: 8), ambarlarda ve atölyelerde mevcut madde ve malzemelerin cinsi, adedi, fiyat ve tutarını gösteren “Stok Sayım Tutanağı” (Örnek: 9) ile maddi duran varlıklar ile ambar konusuna giren madde ve malzemelerde meydana gelen zayıtı, usulüne göre gerçekleşen fireleri, çeşitli nedenlerle değerlerinde meydana gelen eksilmelerin ayrıntılarını gösteren “Fireler

Döküm Cetveli” (Örnek: 10) ve benzeri cetveller ise, işletmelerce en az üç kişiden oluşturulacak komisyonlarca muhasebe birimlerine teslim edilir.¹¹³ Buna muhasebe dışı envanter denilmektedir.

2.3. Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Sistemi

2.3.1. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Döner Sermaye İşletmelerine Nasıl Uyarlanmıştır

Döner sermaye işletmeleri muhasebe işlemlerini döner sermayeli işletmeler bütçe ve muhasebe yönetmeliğine göre muhasebe kayıtlarını tutmaktadırlar. Bu yönetmeliğe göre işletmelerde uygulanan muhasebe sistemi genel muhasebe kurallarıyla aynı doğrultudadır. Genel muhasebe sisteminde olduğu gibi çift taraflı kayıt yöntemine dayanan, genel muhasebe sisteminde var olan hesapların kullanıldığı muhasebe sistemidir. Ancak farklılık arz eden uygulamalar söz konusudur ki bunlara daha sonra değinilecektir. Döner sermaye işletmelerinde de fiş ve faturalara dayanılarak sisteme giriş yapılmaktadır

1994 yılında yürürlüğe giren zorunlu Tekdüzen Hesap Planı ile işletmeler kendi özel kanun ve yönetmeliklerine uygun olarak yürürlüğe girmiş olan bu hesap planını uygulamak zorundadır.

BİLANÇO HESAPLARI

KASA

BANKA

BORÇLULAR

İLK MADDE VE MLZ

DEMİRBAŞ

AMORTİSMAN(-)

AVANS

YOLLUKLAR

ALACAKLILAR

DÖNER SERMAYE ÖDEMESİ

PERSONEL ÖDEMESİ

TEVKİFATLAR

TEMİNAT MEKTUBU

HAZİNE VE SAĞLIK HİSSELERİ

MUHTELİF ÖDEMELER

¹¹³ D.S.B.M.Y. madde:570.

Tablo 2. 1. Tek Düzen Hesabı

ESKİ UYGULAMA	TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE AÇILMASI GEREKEN HESAPLAR
KASA	100 KASA 101 ALINAN ÇEKLER
BANKALAR HESABI	102 BANKALAR 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
BORÇLULAR HESABI	120 ALICILAR 121 ALICILAR SENETLERİ 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU 126 VERİLEN DEPOZİTE VE TEMİNATLAR 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI 135 PERSONELDEN ALACAKLAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 137 DİĞER TİCARİ ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-) 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR 199 DİĞER DMNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-) 180 GELECEK AYLARA AIT GİDERLER 181 GELİR TAHAKKUKLARI
İPTİDAİ MADDE VE MALZ.	150 İLK MADDE VE MALZEME
ATELYE HESABI	151 YARI MAMULLER-ÜRETİM
MAMUL EŞYA	152 MAMULLER
EMTİA	153 TİCARİ MALLAR
AMBAR	150 İLK MADDE VE MALZEME 157 DİĞER STOKLAR
SABİT KIYMET VE DEMİRBAŞ	253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR
DEMİRBAŞ EŞYA HESABI (Bazı Döner Sermayelerde)	255 DEMİRBAŞLAR 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

ALACAKLILAR	320 SATICILAR 326 ALINAN DEPOZİTE VE TEMİNATLAR 355 PERSONELE BORÇLAR 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 340 ALINAN SİPARİŞ 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 381 GİDER TAHAKKUKLARI 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI 399 DİĞER YABANCI KAYNAKLAR
MALİYE HİSSESİ	362 ÖDENECEK DÖNER SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ 362.10 Maliye Hissesi 362.20 SHÇEK Hissesi 362.30 Merkez Hissesi
AVANS HESABI	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
VERİLEN VE ALINAN KDV	190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV 391 HESAPLANAN KDV

AMORT. KİYMETLERLE İLGİLİ KDV	KONU
	291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV
ÇALIŞANLARIN HAKKI	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 393 MERKEZ CARİ HESABI
MERKEZ HESABI	570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
DÖNER SERMAYE	500 SERMAYE
ÖDENMEMİŞ SERMAYE	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE

UMUMİ HASILAT	<p>60 BRÜT SATIŞLAR</p> <p>600 YURT İÇİ SATIŞLAR</p> <p>601 YURTDIŞI SATIŞLAR</p> <p>602 DİĞER GELİRLER</p> <p>61 SATIŞ İNDİRİMLERİ</p> <p>610 SATIŞTAN İADELER (-)</p> <p>611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)</p> <p>612 DİĞER İNDİRİMLER (-)</p> <p>64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</p> <p>642 FAİZ GELİRLERİ</p> <p>643 KOMİSYON GELİRLERİ</p> <p>644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR</p> <p>647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ</p> <p>649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</p> <p>67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</p> <p>671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR</p> <p>679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</p>
İŞLETME VE İDARİ MASRAFLAR	<p>62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</p> <p>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ</p> <p>621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</p> <p>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</p> <p>623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ</p> <p>7. GRUP MALİYET HESAPLARI KULLANILACAKTIR.</p> <p>7. GRUPTAN YANSITMA HESAPLARI KULLANILARAK 63. GRUBA AKTARMA YAPILACAKTIR.</p> <p>63 FAALİYET GİDERLERİ</p> <p>630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ</p> <p>631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</p> <p>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</p> <p>65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</p> <p>653 KOMİSYON GİDERLERİ</p> <p>654 KARŞILIK GİDERLERİ</p> <p>657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ</p> <p>659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</p> <p>68 OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR</p> <p>680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLAR</p> <p>681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR</p> <p>689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR</p>

İŞLETME VE İDARİ ASRAFLAR KARŞILIĞI	373 MALİYET GİDERLER KARŞILIĞI
KAR-ZARAR HESABI	690 DÖNEM KAR-ZARAR HESABI 691 DÖNEM KARININ VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI 692 DÖNEM NET KARI (ZARARI) 590 DÖNEM NET KARI 591 DÖNEM NET ZARARI
İŞLETME VE İDARİ MASRAFLAR	MALİYET HESAPLARI 7/A Seçeneğini Kullanacaklar 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. 711 DİREK İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSIT. HS.
Üretim Faaliyeti Yapan Döner Sermaye İşletmeleri	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HS. 730 GENEL ÜREİM GİDERLERİ 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.
Hizmet Üreten İşletmeler	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. 750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ 751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD. YANSITMA HS. 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ 761 PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. YANSITMA HS. 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS. GİDER ÇEŞİTLERİ (Yardımcı Defterde) 0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri 1. İşçi Ücret ve Giderleri 2. Memur Ücret ve Giderleri 3. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 4. Çeşitli Giderler 5. Vergi, Resim ve Harçlar 6. Amortisman ve Tükenme Payları GİDER YERLERİ (Yardımcı Defterde) Her Döner Sermaye İşletmeni Kendi İhtiyacına Göre Bölümler
	7/B SEÇENEĞİNDE 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ 791 İŞÇİ ÜCRETLERİ VE GİDERLERİ 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

İŞLETME VE İDARİ MASRAFLAR	793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
	794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
	795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
	796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
	798 GİDER ÇEŞİTLERİ VE YANSITMA HESABI

2.3.2. Yasal Yükümlülük Getiren İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Döner sermaye işletmelerinde diğer işletmelerinden farklı olarak yapılması gereken bir takım muhasebe işlemler mevcuttur. Bunların dışında kalan muhasebe işlemleri var olan işletmelerde uygulanan işlemlerle aynıdır.

Maliye Hisselinin Muhasebeye İşlenmesi

Döner sermaye gelirlerinden maliye hissesi hesaplanabilmesi özellik göstermektedir. Döner sermaye işletmelerinde bazı harcamalar genel bütçeden yapılırken bunlara örnek olarak çalışan uzman personelin maaşları gibi bazı harcamalar da döner sermayeden karşılanmaktadır. Oluşan giderlerin bir kısmı genel bütçeden sağlanırken bir kısmı da döner sermayeden karşılanmaktadır. Bu yüzden üretilen mal ve hizmetin gerçek maliyetinin hesaplanması konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır. Genel bütçeden yapılan işçilik giderleri, personel giderleri gider kalemlerini ilgilendirmezken döner sermayeden yapılan ödemeler dikkate alınmaktadır. Makine ve teçhizat içinde aynı kural geçerlidir. Genel bütçeden karşılanmış ise gider kaleminde yer alırken döner sermayeden gideri gerçekleşen bir makine veya teçhizat alımının amortismanı gerçekleşmektedir. Böyle bir uygulamanın varlığı maliyet hesaplamalarının doğru saptanmamasına neden olmaktadır. Bu nedenle Devlet Döner Sermayelerin dönem karından değil brüt gelirleri üzerinden pay almaktadır.

28.03.2007 gün ve 26483 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanunun 28.maddesi ile aylık gayrisafi hasıllardan irat kaydedilecek oranı döner sermayeler itibariyle % 1 e

indirilmesine karar verilmiştir.%15 uygulanan bu oran 2007 yılından itibaren %1 e düşürülmüştür.

Merkez Hissesi

01.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri; sağlık hizmetlerinin iyileştirilmesi, kaliteli ve verimli hizmet sunumunun teşvik edilmesi, sağlık kurum ve kuruluşlarının kendi imkanlarıyla karşılayamadıkları ihtiyaçlarının giderilmesi, eğitim, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi ve Bakanlık merkez teşkilatında görev yapan 14.07.1965 tarihli ve 657 sayılı Kanuna tabi personele ek ödeme bulunması amacıyla Bakanlıkça yapılacak giderlere iştirak etmek için aylık gayri safi hasıllardan tahsil edilen tutarın % 6'nı Sağlık Bakanlığı Merkez Döner Sermaye Saymanlığı hesabına aktarılır. Bu hesapta toplanacak tutarların dağılım ve sarfına ilişkin kriterler ile personele yapılacak ek ödemelerin oran, usul ve esasları Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Sağlık Bakanlığınca belirlenir." hükmü getirilmiştir

Merkez ve Hazine hisselerinin hesaplanma biçim aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. 2.

Hesap Kodu	Hesap Adı	GENEL MIZAN	
		Borç	Alacak
600	Yurtiçi Satışlar Hs.(Alacak Tutarı)		
601	Yurtdışı Satışlar (Alacak Tutarı)		
602	Diğer Gelirler(Alacak Tutarı)		
603	İlaç ve Tıbbi Sarf Mlz.Gelirleri		
610	Satıştan İadeler Hs. (Borç Tutarı)		
611	Satış İskontoları (Borç Tutarı)		
642	Faiz Gelirleri (Alacak Tutarı)		
649	Diğer Ol Gel. Ve Kar Hs.(Alacak Tutarı)		
671	Ö.Dönem Gel Karlar(Alacak Tutarı)		
679	Diğer Ol. Dışı Gel. Kar Hs.(Alacak Tutarı)		
	Toplam		
120	Alicılar Hesabı+123		
	(60+64+67)-(610+611)		
	120 nin borcu + 123		Genel Tedavi *
	120 nin alacağı + 123		Matrah *
	TOPLAM		
	HAZİNE HİSSESİ(%3)		Tıbbi Sarf *
	HAZİNE HİSSESİ(%1)		Malzeme Matrah *
	HAZİNE HİSSELERİ TOPLAMI		
	SAĞLIK HİSSESİ		

SHÇEK payı;

Sosyal hizmetler çocuk esirgeme kurumu payı olarak biline bu pay yıllık olarak hesaplanmaktadır. Döner sermayeli işletmelerin yıllık brüt gelirleri üzerinden hesaplanmaktadır. Brüt gelirin %1 oranında hesaplanan bu pay yıl sonlarında bir defaya mahsus ödenir ve 31.12. tarihine kadar tahakkuk ederek bir sonraki ayın sonuna kadar ödemesi gerçekleşmesi zorunludur. Gayri safi hasılat üzerinden mal ve hizmet maliyeti düşülmeden hesaplanmaktadır¹¹⁴.

Maliye Hissesi ve Sağlık Hissesinin Muhasebe Kaydına Alınması

a)Tahakkuk Kaydı

_____ / _____		
770.Genel Yönetim Gideri	xxx	
770.Genel Yönetim Gideri		xxx
	362.Ödenecek Döner Sermaye	xxx
	Yükümlülükleri	
	362.Ödenecek Döner Sermaye	xxx
	Yükümlülükler	
_____ / _____		

b)Ödeme Kaydı

_____ / _____		
362.Ödenecek Döner Sermaye		xxx
Yükümlülükleri		
	103.Verilen Çekler ve Ödeme	xxx
	Emirleri	
_____ / _____		

¹¹⁴ Burhan Demir, *Mali Kılavuz Dergisi*, Ocak-Mart 2008, sayı:39, s.151.

_____ / _____

SHÇEK ödemesinin tahakkuk ve ödeme kaydı

a)Tahakkuk Kaydı

_____ / _____

770.Genel Yönetim Gideri xxx

362.Ödenecek Döner Sermaye xxx
Yükümlülükleri

_____ / _____

b)Ödeme Kaydı

_____ / _____

362.Ödenecek Döner Sermaye xxx

Yükümlülükleri

103.Verilen Çekler ve Ödeme xxx
Emirleri

_____ / _____

2.3.3. Maddi Varlıkların ve Stokların Muhasebeleştirilmesi

Hazine genel bütçe ile yönetilen kamu kurum ve kuruluşlarının demirbaş, makine ve teçhizatlarının alacak ve borçları devlet tüzel kişiliğine ait demektir. Bu kuruluşların ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır.¹¹⁵

¹¹⁵ Eyüp Kızılkaya, *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2002, sayı:1, s.102.

Döner sermaye işletmelerinde kullanılmak üzere satın alınan ve kullanım süresi bir yıldan daha fazla süreli olan varlıklar aynı genel muhasebe kayıtlarında olduğu gibi 255.Demirbaşlar hesabında takip edilmektedir.¹¹⁶

Demirbaşlar, bilançonun aktif kısmında yer alır. Dönem sonlarında ise genel muhasebe sisteminde uygulandığı gibi amortisman ayrılmaktadır. Döner sermayeli işletmeleri ile ilgili olarak yönetmeliğin 113.maddesinde döner sermaye işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya veya kıymetinde düşme meydana gelen demirbaşlara amortisman uygulanır hükmü getirilmiştir.213 sayılı Vergi usul kanuna göre uygulanmaktadır.¹¹⁷

Kurumlar vergisi mükellefi olmayan döner sermaye işletmeleri normal amortisman yöntemini uygular. Farklı bir amortisman yöntemi uygulamak isterse Bakanlık izni olması gerekmektedir. Ancak yeniden değerlendirme konusunda saymanlıklar tarafından pek bilinmemektedir. Amortismanına tabi demirbaşların yeniden değerlemeye tabi tutan işletmeler değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren demirbaşlarını yeniden değerleri üzerinden itfa etmektedirler¹¹⁸Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir

Stoklar hesabına gelince;

Stoklarla ilgili olarak, Taşınır Mal Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine ve aşağıdaki hükümlere göre işlem yapılır Stoklar, maliyet bedeliyle hesaplara alınır. Maliyet bedeline, stokların elde edilmesi ve depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan faiz hariç her türlü giderler ilave edilir. Bağış veya hibe olarak edinilen stoklar varsa bilinen değeri, yoksa ilgili mevzuatına göre değerlemesi yapıldıktan sonra tespit edilen değeri ile hesaplara alınır. Stoklar, kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde ilgili hesaplardan çıkarılır. İlk madde ve malzeme hesabında kayıtlı stoklardan yok olma, kırılma, bozulma veya eskime gibi nedenlerle kullanılamayacak veya tüketilemeyecek hâle gelenler, diğer stoklar hesabına aktarılır. Stokların miktar

¹¹⁶ Davut Aydın ve Halil Kurt, *Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması*, Eskişehir 1999, s.77.

¹¹⁷ Kızılkaya 6.

¹¹⁸ Mustafa Deniz, *Mali Kılavuz Dergisi*, 2001, Sayı:13, s.20.

ve değerlerinde, kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan eksilmeler ilgili harcama biriminin taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi ve harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine muhasebe birimlerince kayıtlar güncellenir. Muhasebe birimleri, hizmet sunduğu birimlere ait stokları işletmeler itibarıyla kaydeder. Kullanılan veya tüketilen stoklara ilişkin bilgiler muhasebe birimlerine iletildiğinde kayıtlardan çıkarılır. Stokların miktar ve değerlerinde, kaybolma, çalınma, yanma, kırılma, bozulma gibi nedenlerle ortaya çıkan eksilmeler ilgili tahakkuk dairesinin mal sorumlusu ve harcama yetkilisince muhasebe birimine bildirilir. Bunun üzerine muhasebe birimlerince kayıtlar güncellenir.¹¹⁹

2.3.4. Bütçeden Yapılan Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

Bütçeden yapılan ödemeler sadece mal ve hizmet alımlarına ilişkin değildir. Memur, Doktor, Hemşire maaşları bütçeden yapılan ödemeler arasındadır. Bunlar da gider kalemlerini oluşturarak maliyetleme ve gelir tablosunda yansıtma hesapları kullanarak gelir tablosu hesaplarına dönüşmektedir. Ancak doktor, uzman, memurların maaşları döner sermaye işletmelerinde gider olarak yer almaması gelir gider tablolarının sağlıklı yapılamamasına sebep olduğunu düşünmekteyim.

2.4. Yapılan Hatalı Kayıtların Düzeltilmesi

Kayıtlar yapılırken; rakamların fazla yazılması, rakamların noksan veya yanlış yazılması, yanlış hesaba kayıt yapılması yani alacaklı durumundaki cari kart yerine başka bir cari karta hesapların işlenmesi, alacak ve borç sistemlerinde yapılan işlemler gibi hatalar sıralanabilir.

Rakam hatalarında eğer aynı ay içerisinde fark edilmişse üzerleri tek bir çizik atılarak doğrusu yazılarak düzeltme yapılabilir. Eğer yanlış ay geçtikten sonra fark edilmişse düzeltme kayırları yapılarak mutlaka düzeltme işlemi yapılmalıdır.

¹¹⁹ D.S.B.M.Y, madde:126.

Miktarlarda yapılan noksan bir kayıt söz konusu ise yeni bir mahsup fişi düzenlenerek açıklama yazısıyla birlikte işlenmelidir. Eğer fazla yapılmış bir kayıt söz konusu ise düzeltme fişi ile ters kayıt yapılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilmektedir. Yanlış bir cari karta düzenlenen fişi yine düzeltme fişi kesilerek ters kayıt yapılarak yanlış yapılan fişten çıkılarak doğru kaydı içinde yeni bir fiş kesilmelidir. Hesap hatası yapılmış ise yanlış hesaptan mahsup edilerek doğru hesaba giriş yapılmalıdır. Alacak ve Borç bakiyelerine ters kayıtlarda ise yine düzeltme fişi yapılmalıdır. Bu düzeltmeler yapılırken mutlaka düzeltme fişlerine açıklama yapılmalı ve neden bu fişin kesildiği ve ya düzenlediği açıklanmalıdır.

2.5. Döner Sermaye İşletmelerinde Yılsonu İşlemleri

Yıl sonu envanter işlemleri mevcut olan alacak ve borç hesaplarının kesin şekilde dökümü, varsa düzeltme kayıtları yapılmalı doğru değerleri vermelidir.

Envanter işlemlerine geçici mizandan sonra yapılacak işlemler olup değerlendirme, sayım, döküm işlemleri olup değerlendirme ve envanter işlemlerini kapsayan işlemlerdir.Envanter işlemleri; işletmelerin son durumları olan gelir tablosu ve bilanço işlemlerine ışık tutan işlemlerdir.

- 1.Mevcut borç alacakların sayılarak sayım tutanaklarının hazırlanması
- 2.Demirbaş dökümleri alınarak amortisman paylarının belirlenmesi
- 3.Sayım tutanakları ile muhasebe kayıtları arasındaki farklılıkların muhasebe kayıtları ile düzeltilmesi
- 4.Geçici mizanın düzeltilmesi işlemi
- 5.Kesin Mizan Düzenlenmesi
- 6.Mali tabloların düzenlenmesi
- 7.Hesapların kapatılması

2.5.1. Amortisman İşlemlerinin Yapılması

Yıl sonunda demirbaşların sayım ve döküm işlemleri bitirildikten sonra noksansız olarak kayda geçirildiğinden emin olunup bütün demirbaşların listesi

dökülür ve bunlara göre 213 sayılı Vergi usul kanuna göre amortisman ayrılır¹²⁰
Amortisman ayırma işleminde sonra muhasebe işlem fişiyile sisteme muhasebe kaydı yapılır.

2.5.2. Sayım Tutanaklarının Düzenlenmesi

Amortisman kayıt işleminin bitiminden sonra mevcut alacak ve borç hesapları tespit edilerek sayım tutanakları hazırlanır. Bu fişler muhasebe kayıtları ile doğruluğu tespit edilir. Fiili durum ile kayıtlar arasında fark var ise nedenleri araştırılır. Düzeltme kayıtları yapılarak envanter kayıtlarıyla uyumlu hale getirilir.

2.5.3. Geçici Mizan Düzenlenmesi

Sayım sonunda eksik ve ya fazla olan mal veya tutarları ilgili hesaplar borç ve ya alacak çalıştırılarak uygunluk sağlanır. Bu işlemin ardından geçici mizan çıkarılır.

2.5.4. Sonuç Hesaplarının Yapılması

Sonuç hesapları dönem sonlarında kar veya zarar çıkmasına sebep olan hesaplardır. İşletmelerin bir faaliyet döneminde kullanılan gelir ve gider niteliği taşıyan sonuçlarında kar ve zarar oluşmasına sebep olan hesaplardır.

Geçici mizan çıkartıldıktan sonra borç bakiyesi verenler kar-zarar hesabının alacak kısmına alacak bakiyesi verenler kar-zarar hesabının borç kısmına yazılarak bu hesaplar kapatılır. En son olarak kar ve ya zarar hesabına aktarılır.

2.5.5. Kesin Mizan Düzenlenmesi

Hesaplar kapatıldıktan sonra kar zarar hesaplarına aktarım yapıldıktan sonra mali tabloların oluşabilmesi için kesin mizan düzenlenir. Kesin mizan da geçici mizandan farklı olarak hiçbir şekilde gelir ve gider nitelikli hesaplar bakiye vermez

¹²⁰ Deniz 268.

2.5.6. Kayıtların kapanışı

Kesin mizandan sonra borç bakiyesi veren hesapların bakiyeleri alacaklarına alacak bakiyesi veren hesaplar borç bakiyelerine kayıt yapılmak suretiyle hesaplar kapatılır.

2.5.7. Mali Tabloların Düzenlenmesi

Mali tablolar döner sermaye işletmeleri için bilanço ve gelir tablosu hesaplarıdır.

Gelir tablosu cari yıl içinde kurumun elde etmiş olduğu kar ve ya zararı gösteren tablodur. Gelir tablosu ilkelerinin amacı, satışlar, gelirler, giderler, maliyetler, kâr ve zararlara ait hesapların belli dönemlere ait faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermelerini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri şunlardır: Gerçekleşmemiş gelirler ve satışlar gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından fazla ya da az gösterilemez. Belli bir dönem ya da dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılır¹²¹

¹²¹ D.S.B.M.Y. madde:35.

3. DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNİ GÖSTEREN UYGULAMA

3.1. Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe İşlemleri Üzerine Bir Uygulama

3.1.1. Bakırköy Dr. Sadi Konuk Eğitim ve Araştırma Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi Muhasebe İşlemlerinin Üzerine Bir Uygulama

2010 yılı Kasım 2010 ayı sonu itibariyle Dr Sadi Konuk Eğitim Araştırma Hastanesinin ay sonu itibariyle hesap bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

102.BANKA HESABI	3.567.846,40
360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	706.776,94
360.01.Personel Gelir Vergisi	665.200,40
360.02.Personel Damga Vergisi	20.788,27
360.04.Çeşitli Ödem.Kesilen Damga Vergisi	38.467,48
362.ÖDENECEK DÖNER SERM.YÜKÜM.	546.854,66
362.01.Ödenecek Maliye Hissesi	223.110,98
362.02.Ödenecek Hazine Hissesi	323743,68
367.ÖDENECEK KDV TEVKİFATLARI	9.997,83
367.01.KLÜH EMİN.8.197,83	
367.01.DRAEGER MED.1.800,00	
500.SERMAYE	3.567.846,40
600.YURT İÇİ SATIŞLAR	8.235.626,81
600.01.Tedavi Giderleri	8.235626,81
770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
770.07.01.Maliye Hissesi	223.110,98
770.07.02.Sağlık Hissesi	323.743,68

770.01.Memur Ücret Aylık Giderleri	685.988,67
770.07.03.Çeşitli Ödemeler Gideri	48.465,31

2010 Yılı Aralık Ayı İçinde Yapılan İşlemler Aşağıdaki Gibidir:

1.06.12.2010 tarihinde tedavi gelirlerinden elde edilen gelir 9.411.700,23 TL kayıtlara alınmıştır.

2.07.12.2010 tarihinde sayman mutemedinde toplanan tedavi geliri olan 11.056,77 TL banka hesabına yatırılmıştır.

3.08.12.2010.tarihinde Hastanenin temizlik işlerinden sorumlu olan 2010-2011 Yılı yapılan sözleşme gereği hak edişinin 12.olan tutar 283.549,57 TL kendisine ödenmiş olup Hastanenin 12.Ay temizlik maaşları karşılanmıştır.

4.Bu hak ediş gönderme emri ile gönderilerek bankadan ödenmiştir

5.08.12.2010 tarihinde Hastanenin kağıt ihtiyacına karşılık olarak yapılan anlaşma gereği Nükleer Tek.Ürünler.San.Tic.A.Ş'den 14.232,84 TL'lik film kağıdı satın alınmış olup firma hastaneden alacaklandırılmıştır.

6.10.12.2010 tarihinde Hastanenin Bilişim hizmetlerini 2010-2011 yılı boyunca Haktok İnş.Taah.Eğ.Tur.Sağ.Tem.San.Tic.Ltd.Şti yapılan ihaleyi kazanarak sözleşme imzalamıştır.Sözleşme gereği 12.Ay hak edişinden ödenmesi gereken kısım 367.383,43 Tl kendisine ödenmiştir.

7.Ödemesi gönderme emriyle gönderilerek banka hesabından ödenmiştir.

8.11.12.2010 Banka hesabına gelen Yeşil Kart tedavi bedeli ve hasta tedavi bedelleri kayda alınmıştır. Yeşil kart tedavi bedeli olarak hesaba gelen miktar 611.113,71 Tl'dir.

9.12.12.2010 tarihinde Hastanenin Kırtasiye Malzeme ihtiyacını karşılamak üzere 188.842,48 TL'lik avans verilmiştir.(Devlet Malzeme Ofisi İçin)

10.13.12.2010 tarihinde yapılacak olan ihaleye katılabilmek için Ankara Beşer Ecza Deposu Ltd.Şti vezneye teminat mektubunu yatırmıştır. Teminat mektubu yapı kredi bankasından alınmış olup ihale 55 kalem tıbbi malzemedir.Teminat mektubunun tutarı 1.250,00 TL'dir.

11.14.12.2010 tarihinde Hastane'de çalışan doktor, memur,hemşirelerin maaşları ödenmiştir.(Tutar:164.981,99)

12.15.12.2010.tarihinde Hastanenin banka hesabına genel bütçeden 8.530.647,50 TL tutarında bütçeden ayrılan miktar hesaba yatırılmıştır.

13.15.12.2010 tarihinde Kasım 2011 dönemine ait olan hazine ve maliye hissesi banka hesabından gönderme emri kesilerek ödemesi yapılmıştır.

14.16.12.2010 tarihinde Digicom Bilgisayar(Damla Aygün) alacağına karşılık olan 5.250,00 TL'yi Johnson&Johnson Tic.Ltd.Şti'ne temlik etmiş bununla ilgili resmi evraklarını saymanlığa göndermiş olup bununla ilgili işlemler saymanlık tarafından yapılmış ve kayıtlara girişi sağlanmıştır.

15.17.12.2010 tarihinde ödemesi yapılacak olan Gül Ecza Deposu LTD,ŞTİ'nin ödemesi yapılmadan önce vergi borcu sorgulamasında 965,00 TL vergi borcu olduğu tespit edilmiş olup 32.460,70 TL alacağına karşılık olan kısımdan vergi borcu vergi dairesine ödemesi yapılarak kalan kısım kendisine ödenmiştir.

16.Ödemesi gönderme emriyle bankaya gönderilerek banka hesabından ödenmiştir.

17.18.12.2010 tarihinde sözleşmesinin bitmesinden kaynaklı olarak 3Teks Tekstil LTD.ŞTİ 'nin yatırmış olduğu 9.250,00 TL'lik teminatının iadesi için saymanlığa gitmiş, gerekli yasal işlemler yapılarak teminatı iade edilmiştir.

18.20.12.2010 Hastanenin Kasım/2010 yılına ait olan kdv ve muhtasar vergileri ödenmiştir.

19.21.12.2010 tarihinde Doktorların 2010/Aralık ayına ait sabit ek ödemeleri 252.924,36 TL'nin tahakkuk kaydı yapılarak ödemesi yapılmıştır.

20.Ödemesi gönderme emri ile gönderilerek bankadan ödemesi yapılmıştır.

21.22.12.2010 tarihinde hastane personeli olan Meltem Çiftçi'nin icra kesintisi yapılacak olan ek ödemesinden ödenmiştir Tutarı; 655,00 TL'dir.Tahakkuk kaydı yapılmıştır.

22.Ödemesi gönderme emriyle gönderilerek banka hesabından ödenmiştir.

23.23.12.2010 tarihinde hastanenin 2010/Kasım dönemine ait olan Bedaş Fatura bedeli tahakkuk kaydı yapılmış ve aynı gün ödenmiştir. Fatura bedeli; 20.000,00 TL

24.26.12.2010 tarihinde maliye ve sağlık hisselerinin 650.552,38 TL olduğu saptanmış tahakkuk kaydı yapılmıştır

25.29.12.2010 tarihinde elde edilen gelirden mevzuat gereği % 1 SHÇEK payı ayrılmıştır ve tahakkuk kaydı yapılmıştır.

26.Yıl sonunda bankadaki hesaba 8.304,29 TL fazi tahakkuk ettiği anlaşılmıştır.Faiz kaydı hesaplara alınmıştır

27.Ay sonu itibariyle hizmet tutarlarının faturaları saymanlığa gönderilmiş ve kayıtlara alınmıştır

28.DMO için alınan avans miktarı banka hesabına yatırılarak kapatılmıştır.

ENVANTER BİLGİLERİ

1.Yıl sonu itibariyle gelir ve gider hesaplarında toplam tutar ilgili hesaplara aktarılmış ve faaliyet sonuçları elde ettiği sonuç ortaya çıkarılmıştır.

2.Yıl sonunda stoklarda 20.875,00 TL tutarında muhtelif ilaç ve 2.546,84 TL tutarında tüketim malzemesi stoku bulunduğu tespit edilmiştir.

1 06/12/2010

120.ALICILAR 9.411.700,23

120.01.Genel Bütçe Tedavi Gelirleri 8.411.700,23

600.YURT İÇİ SATIŞLAR 9.411.700,23

600.01.Tedavi Gelirleri 8.411.700,23

Tedavi gelirlerinin kayda alınması

2 07/12/2010

102.BANKALAR 11.056,77

340.SAYMAN MUTEM.AVANSI HES. 11.056,77

Sayman mutemedinin biriken nakdi banka hesabına yatırması

3 08/12/2010

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 332.257,76

740.01.Haktok İnş.Tem.gıd.332.257,76

367.ÖDEN.KDV.TEVKİFATLARI. 45.491,49

367.01.Haktok 45.491,49

360.ÖDEN.VERGİ VE YÜKÜM. 3.216,70

360.04.Damga Vergisi 3.216,70

320.SATICILAR 283.549,57

320.06.Satıcılar 283.549,57

4

08/12/2010

320.SATICILAR 283.549,57

320.06.HAKTOK A.Ş 283.549,57

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİR. 283.549,57

Temizlik giderinin gönderme emri ile ödenmesi

5

08/12/2010

103.01.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME YERLERİ 283.549,57

102.BANKALAR 283.549,57

Gönderilen gönderme emrinin bankadan ödenmesi

6

08/12/2010

150.İLK MADDE MALZEME 14.232,84

150.03.Kağıt Ürünleri.14.232,84

360.ÖDEN.VERGİ VE FONLAR 99,50

360.04.Damga Vergisi 99.50

320.SATICILAR 14.133,33

320.06.Nükleer Enerji A.Ş 14.133,33

Nükleer Enerji Firmasının Alacağı Tahakkuk Kaydı

7

10/12/2010

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 429.326,47

740.01.Yemek gideri 429.326,47

367.KDV TEVKİFATLARI 58.941,430

367.01.Haktok İnş.Taah.58.941.430

360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 3.001,64

360.04.Damga Vergisi 3.001,64

320.SATICILAR 367.383,40

320.06.Haktok 367.383,40

8 10/12/2010

320.SATICILAR 367.383,40

320.06.Haktok İnş.Taah.Ltd.Şti 367.383,40

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEM.EMİR. 367.383,40

Temizlik Giderinin Ödemesi

9 10/12/2010

103.01.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 367.383,40

102.BANKALAR 367.383,40

10 11/12/2010

102.BANKALAR 611.113,71

120.ALICILAR 611.113,71

120.06.Yeşilkart tedavi geliri 611.113,71

Yeşilkart tedavi bedelinin hesaba alınması

11 12/12/2010

159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 188.842,47

159.03.DMO avans hesabı 188.842,48

360.ÖDENECEK VER.VE FONLAR 1.557,95

360.04.Damga vergisi 1.557,95

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEM.EMİR. 187.284,52

DMO'ya avans verilmesi

12 12/12/2010

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 187.284,52

102.BANKALAR

187.284,52

Gönderilen göndermenin bankadan ödenmesi

_____13_____13/12/2010_____

900.NAZIM HESAPLAR 1.250,00

900.02.Alınan Teminat Mektupları 1.250,00

901.NAZIM HESAPLAR

1.250,00

901.02.İade Edilecek Teminat Mekt.1.250,00

_____14_____14/12/2010_____

740.HİZMET ÜRETİM MLY. 252.924,36

740.103.Memur Ücretleri 252.924,36

361.ÖDENECEK SOS.GÜV.KES. 71.153,41

361.01.(% 19,5 Kesinti) 36.700,78

361.02.(%14 Kesinti) 29.590,50

361.03.(%21 Kesinti) 4.862,13

360.ÖDEN.VERGİ FONLAR 20.059,94

360.01.Pers.GV.Kesin. 11.665,11

360.02.P.Dam.Verg.Kes. 1.394,83

335.PERSONELE BORÇLAR 161.711,01

335.01.Personele Ödenecekler 161.711,01

Memur Maaşının tahakkuk kaydı

_____15_____14/12/2010_____

335.PERSONELE BORÇLAR 161.711,01

335.01.Memur Ücretleri 161.711,01

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEM.EMR. 161.711,01

Maaş ödemelerinin hesaba alınması

_____16_____14/12/2010_____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 161.711,01

102.BANKALAR 161.711,01

Gönderilen Ödeme emrinin bankadan ödenmesi

_____17_____15/12/2010_____

102.BANKALAR 8.530.647,50

120.ALICILAR 8530.647,50

120.05.SGK tarafından gelen miktar 8.530.647,50

SGK tarafından gelen bedeli hesaba alınışı

_____18_____15/12/2010_____

362.ÖDENECEK D.SERM.YÜKÜM. 546.854,66

362.01.Hazine Hissesi 223.110,98

362.02.Sağlık Hissesi 323.743,68

103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEM.EMİR. 546.854,66

Maliye ve Sağlık Hissesinin Ödemesi

_____19_____15/12/2010_____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 546.854,66

102.BANKALAR 546.854,66

Gönderilen ödeme emrinin bankadan ödenmesi

_____20_____16/12/2010_____

320.SATICILAR 5.250,00

320.06.Damla Aygün.5.250,00

320.SATICILAR 5.250,00

320.06.Jhnsn&Jhnsn Ltd.Şti 5.250,00

Damla Aygün alacağıının Johson&Johnson devri

_____ 21 _____ 17/12/2010 _____

150.İLK MADDE MALZEME 32.654,00

150.01.İlaçlar ve Farmakolojik Ürün. 32.654,00

360.ÖDENECEK VER. VE YÜKÜM.228,30

360.04.Damga vergisi 228,30

320.SATICILAR 32.425,70

320.06.Haktok İnş. 32.425,70

_____ 23 _____ 17/12/2010 _____

320.SATICILAR 32.425,70

320.Gül Ecza Deposu

364.ÖDENECEK VERGİ BORÇLARI 965,00

103.VERİLEN Ç.VE ÖD.EMİRLERİ 31.460,70

Gül Ecza Deposunun alacağıından kesilen vergi borcunun ödemesi ve geri kalan miktarın kendisine ödenmesi

_____ 24 _____ 17/12/2010 _____

364.ÖDENECEK VERGİ BORÇLARI 965,00

103.VER.ÇEK VE ÖDM.EMR 965,00

Vergi Borcunun gönderme emriyle bankaya gönderilmesi

_____ 25 _____ 17/12/2010 _____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 31.460,70

102.BANKALAR 32.425,70

Gönderilen gönderme emrinin bankadan ödenmesi

_____26_____18/12/2010_____

901.NAZIM HESAPLAR 9.250,00

901.02.İade Edilecek Teminat Hesabı

900.NAZIM HESAPLAR 9.250,00

900.02.Alınan Teminat Hesabı

_____27_____20/12/2010_____

360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 706.776,94

360.01.P.Gelir Vergisi 665.200,40

360.02.P.Damga Vergisi 20.788,27

360.03.Ç.Ödem.Damga Verg.38.467,48

103.VERİLEN ÇEK VE ÖD.EMİR. 706.776,94

2010/Kasım Muhtasar Vergisinin Ödemesi

_____28_____20/12/2010_____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 706.776,94

102.BANKALAR 706.776,94

Gönderilen Gönderme emrinin bankadan ödenmesi

_____29_____20/12/2010_____

367.ÖDENECEK KDV TEVKİFATLARI 9.997,83

367.01.KLÜH EMİN.8.197,83

367.01.DRAEGER MED.1.800,00

103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖD.EMİR 9.997,83

_____30_____20/12/2010_____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 9.997,83

102.BANKALAR 9.997,83

_____31_____21/12/2010_____

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.01.Ek Çalışma Karşılıkları 317.435,77

360.ÖDEN.VERGİ VE FONLAR 74.870,01

360.01.Pers.Damg.Verg 2.093,68

360.02.Pers.Gelir Verg 72.776,33

363.ÖDEN.DÖN.SERM.KATKI.PAY 242.565,76

Ek Çalışma Karşılıklarının Tahakkuk kaydı

_____ 32 _____ 21/12/2010 _____

363.ÖDE.DÖN.SERM.KATKI PAYI 242.565,76

103.VER.ÇEK VE ÖDEM EMR. 242.565,76

Sabit Ek ödeme

_____ 33 _____ 21/12/2010 _____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 242.565,76

102.BANKALAR 242.565,76

Gönderilen gönderme emrinin bankadan ödenmesi

_____ 34 _____ 21/12/2010 _____

990.PERFORMANSA DAYALI EK ÖDEME 252.924,36

990.01.Mesai Dışı Ek Ödeme 252.924,36

991.PERFORMANSA DAYALI EK ÖDEME 252.924,36

991.01.Mesai Dışı Ek Ödeme 252.924,36

Doktorların Sabit ek ödemesi

_____ 35 _____ 22/12/2010 _____

740.HİZMET ÜRETİM MLY.655,00

369.ÖDENECEK İCRA KESİNTİLERİ

369.01.Meltem Çiftçi İcra Kesintisi 655,00

Meltem çiftçinin icra tahakkuku

_____ / _____

_____36_____22/12/2010_____

369.ÖDENECEK İCRA KESİNTİLERİ 655,00

369.01 Meltem Çiftçi İcra Kesintisi 655.00

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMR. 655,00

Meltem Çiftçinin İcra Kesintisin Ödemesi

_____37_____22/12/2010_____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ 655,00

102.BANKALAR 655,00

Gönderilen gönderme emrinin bankadan ödenmesi

_____38_____23/12/2010_____

740.HİZMET ALIM GİDERLERİ 20.000,00

740.01.Elektrik Alım Gideri 20.000,00

360.ÖDENECEK V.VE FONLAR 139,831

360.04.Damga vergisi 139,831

320.SATICILAR 19.860,17

320.06.BEDAŞ 19.860,17

Bedaş Tahakkuk Kaydı

_____39_____23/12/2010_____

320.SATICILAR 19.860,17

320.06.BEDAŞ 19.860,17

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEM.EMİR. 19.860,17

Tahakkuku gerçekleşen faturanın ödemesi

_____/_____

_____40_____23/12/2010_____

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİR. 19.860,17

102.BANKALAR 19.860,17

Gönderilen gönderme emrinin bankadan ödenmesi

_____41_____26/12/2010_____

770.GENEL YÖNETİM GİDERİ 650.552,38

770.01.Hazine Payı.220.618,74

770.02.Sağlık Hissesi 429.933,64

362.ÖDENECE D.SERM.YÜKÜM. 650.552,38

362.01.Hazine Hissesi 220.618,74

362.02.Sağlık Hissesi 429.933,64

Hazine ve Sağlık Hissesi Tahakkuk kaydı

_____42_____29/12/2010_____

770.GENEL YÖNETİM GİDERİ 1.092.760,00

362.ÖDENECEK D.SERM.YÜKÜM. 1.092.760,00

362.03.SHÇEK payı 1.092.760,00

SHÇEK payı tahakkuk kaydı

_____43_____31/12/2010_____

102.BANKALAR 8.304,29

642.FAİZ GELİRLERİ 8.304,29

642.01.Banka faizi gelirleri 8.304,29

/

340.SAYMAN MUTEMEDİ AVANSI HESABI 11.056,77

600.YURT İÇİ SATIŞLAR 11.056,77

Sayman mutemedi hesabının kapanış fişi

45 31/12/2010

102.BANKALAR 187.284,52

159.VERİLEN DEPOZİTO VE AVANS. 187.284,52

159.03.DMO için verilen avans 187.284,52

DMO avansının kapaması

46 31/12/2010

102.BANKALAR 1.557,96

159.VERİLEN DEPOZİTO VE TEM. 1.557,96

159.03.DMO için verilen avans 1.557,96

DMO avansının kapanması

47 31/12/2010

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 23.465,00

740.01.Muhtelif İlaçlar 11.779,00

740.02.Tüketim Malzemesi 11.686,00

150.İLK MAD.VE MLZ 23.465,00

150.01.Tüketim Mlz 11.686,00

150.03.Muhtelif İlaçlar 11.779,00

Kullanılan stokların giderleştirilmesi

/

622.SATILAN HİZMET MALİYETİ 1.058.628,59

741.HİZ.ÜRT.MAL.YANS.HESABI 1.058.628,59

741.01.Muh.İlaç. 11.779,00

741.02.Tüketim Mlz.11.686,00

741.03.Tem.Gid.332.257,76

741.04.Yemek Gideri 429.326,47

741.05.Elektr.Alım Gid.20.000

741.06.İcr Gideri 655,00

741.07.Diğer Giderler 276.389,36

Oluşan giderlerin maliyete aktarılması

632.GENEL YÖNETİM GİDERİ 3.342.056,79

771.GENEL YÖN.GİDERİ 3.342.056,79

771.01.Hazine Hissesi 443.729,72

771.02.Sağlık Hissesi 753.677,32

771.03.SHÇEK Hissesi 1.092.760,00

771.04.Memur Ücret 36.133,96

771.05.SGK Primi 4.989,50

771.06.Ek Çal.Karş.317.435,77

771.07.Maaş Gideri 252.924,36

Genel Yönetim Giderlerinin Gelir Tab.Hes.Alınması

600.YURT İÇİ SATIŞLAR 17.658.383,81

642.FAİZ GELİRLERİ 8.304,29

690.DÖNEM K/Z 17.666.688,10

Satışların Kar Zarar Hesabına Aktarılması

_____51_____31/12/2010_____

690 DÖNEM K/Z 4.400.685,38
 622.SATILAN HİZMET MAL. 1.058.628,59
 632.GENEL YÖN.GİDERİ 3.342.056,79

Giderlerin K/Z hesabına aktarılması

_____52_____31/12/2010_____

690.DÖNEM K/Z 8.943.931,47

 692.DÖNEM NET K/Z 8.943.931,47

_____53_____31/12/2010_____

692.DÖNEM NET K/Z 13.266.002,72

 590.DÖNEM NET KARI 13.266.002,72

_____ / _____

741.HİZMET ÜRETİM MLY YAN.HES. 1.058.628,59

741.01.Temiz.Gid. 332.258,76

741.02.Yemek Gid.429.326,47

741.03.Muh.İlaç. 11.779,00

741.04.Tem.Gid. 11.686,00

741.05.Elektrik AlımGid. 20.000

741.06.İcra Gideri 655,00

771.GEN.YÖN.GİD.YAN.HES 3.342.056,79

771.01Hazine Payı 443.729,72

771.02Sağlık Payı 753.677,32

771.03SHÇEK payı 1.092.760,00

771.04Mem.Ücr.Gid. 36.133,96

771.05.SGK Prim Gideri 4.989,50

771.06.Ek Çal.Karş. 317.435,77

771.07.Maaş Gideri 252.924,36

740.HİZMET ÜRETİM MLY 1.058.628,59

740.01.Temiz.Gid. 332.258,76

740.02.Yemek Gid.429.326,47

740.03.Muh.İlaç. 11.779,00

740.04.Tem.Gid. 11.686,00

740.05.Elektrik Gid. 20.000

740.06.İcra Gid. 655,00

770.GEN.YÖN.GİD.YAN.HES 3.342.056,79

770.01 Hazine Payı 443.729,72

770.02 Sağlık Payı 753.677,32

770.03 SHÇEK payı 1.092.760,00

770.04Mem.Ücr.Gid. 35.133,96

770.05 SGK Prim Gideri 4.989,50

770.06.Ek Çalışma Kar.317.435,77

770.07.Maaş Gid. 252.924,36

/

320.SATICILAR 14.133,34
320.01.Nükleer Enerji 14.133,34
361.ÖDEN.SOS.GÜV.KES.71.153,41
360.ÖDE.VER.VE FON. 120.853,081
360.01.Dam.Ver 32.923,131
360.02.Pers.Dam.Ver.3.488.,51
360.03.Pers.Gel.Verg.84.441,44
362.ÖD.DÖN.SER.YÜK 1.743.312,38
362.01 Haz.Payı 220.618,74
362.02.Sağlık Payı 429.933.64
362.03.SHÇEK Pay.1.092.760.00
367.ÖD.TEV.YÜKÜM.104.432,92
367.01.Haktok 104.432,92
500.SERMAYE 3.567.846,40
590.DÖNEM NET KARI 13.266.002,72

102.BANKALAR 10.358.746,58
120.ALICILAR 8.505.565,83
150.İLK MAD.MLZ 23.421.84

T.C.
DR. SADİ KONUK EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
ARALIK 2010 AYINA AİT GENEL MİZAN

Tablo 3. 1.

HESABIN ADI	TUTARLAR		KALANLAR	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
1. 102 BANKALAR HS.	12,917,811.15	2,559,064.57	10,358,746.58	
2. 103 VER.ÇEKLER.	2,559,064.57	2,559,064.57	0.00	
3. 150 İLK MAD. VE MLZ.	46,886.84	23,465.00	23,421.84	
4. 120.ALICILAR	17,647,327.04	9,141,761.21	8,505,565.83	
5. 159.VERİLEN AVANSLAR	188,842.48	188,842.48	0.00	
6. 320 SATICILAR	708,468.84	722,602.18		14,133.34
7.335.PERSONELE BORÇLAR	161,711.01	161,711.01		
8.340.S.MUTEMEDİ AVANSLARI	11,056.77	11,056.77		
9.360.ÖDEN.DAMGA VERG.KES.	706,776.94	827,630.02		120,853.08
10.361.ÖDEN.SOS.GÜV.KES.		71,153.41		71,153.41
10. 362 ÖD.DÖN.SER.YÜK.	546,854.66	2,290,167.04		1,743,312.38
11.363.ÖDEN.DÖN.SER.KATKI PAYI	242,565.76	242,565.76		0.00
12.364.ÖDEN.VERGİ BORÇLARI	965.00	965.00		0.00
13.367.ÖDEN.KDV.TEVKİFATLARI	9,997.83	114,430.75		104,432.92
14.369.ÖDEN.İCRA KESİNTİLERİ	655.00	655.00		0.00
15 500 SERMAYE HS.		3,567,846.40		3,567,846.40
16. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR		17,658,383.81		17,658,383.81
17. 642 FAİZ GELİRLERİ		8,304.29		8,304.29
18. 740 HİZ.ÜR.MALİYETİ	1,058,628.59		1,058,628.59	
19. 770 GEN. YÖN. GİDERLERİ	3,342,056.79		3,342,056.79	
GENEL TOPLAM	40,149,669.27	40,149,669.27	23,288,419.63	23,288,419.63

Muhasebe Yetkilisi

Uğur PAKYILDIZ

T.C.
DR. SADİ KONUK EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
ARALIK 2010 AYINA AİT KESİN MİZAN

Tablo 3. 2

HESABIN ADI	TUTARLAR		KALANLAR	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
1. 102 BANKALAR HS.	12,917,811.15	2,559,064.57	10,358,746.58	
2. 103 VER.ÇEKLER.	2,559,064.57	2,559,064.57		
3. 150 İLK MAD. VE MLZ.	46,886.84	23,465.00	23,421.84	
4. 120.ALICILAR	17,647,327.04	9,141,761.21	8,505,565.83	
5. 159.VERİLEN AVANSLAR	188,842.48	188,842.48		
6. 320 SATICILAR	708,468.84	722,602.18		14,133.34
7.335.PERSONELE BORÇLAR	161,711.01	161,711.01		
8.340.S.MUTEMEDİ AVANSLARI	11,056.77	11,056.77		
9.360.ÖDEN.DAMGA VERG.KES.	706,776.94	827,630.02		120,853.08
10.361 ÖDEN.SOS.GÜV.KES.		71,153.41		71,153.41
10. 362 ÖD.DÖN.SER.YÜK.	546,854.66	2,290,167.04		1,743,312.38
11.363.ÖDEN.DÖN.SER.KATKI PAYI	242,565.76	242,565.76		
12.364.ÖDEN.VERGİ BORÇLARI	965.00	965.00		
13.367.ÖDEN.KDV.TEVKİFATLARI	9,997.83	114,430.75		104,432.92
14.369.ÖDEN.İCRA KESİNTİLERİ	655.00	655.00		
15 500 SERMAYE HS.		3,567,846.40		3,567,846.40
16.590.DÖNEM NET KARI		13,266,002.72		13,266,002.72
17. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR	17,658,383.81	17,658,383.81		
18.622.SATILAN HİZM.MALİYETİ	1,058,628.59	1,058,628.59		
19.632.SATILAN MAL.MALİYETİ	3,342,056.79	3,342,056.79		
20. 642 FAİZ GELİRLERİ	8,304.29	8,304.29		
21.690.DÖNEM KAR VEYA ZARARI	17,666,688.10	17,666,688.10		
18. 740 HİZ.ÜR.MALİYETİ	1,058,628.59	1,058,628.59		
18. 741 HİZ.ÜR.MALİYETİ YANS.HES	1,058,628.59	1,058,628.59		
19. 770 GEN. YÖN. GİDERLERİ	3,342,056.79	3,342,056.79		
20.771.G.YÖN.GİD.YANS.HESABI	3,342,056.79	3,342,056.79		
GENEL TOPLAM	84,284,416.23	84,284,416.23	18,887,734.25	18,887,734.25

Muhasebe Yetkilisi

Uğur PAKYILDIZ

TC.
DR. SADİ KONUK EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
31.12.2010 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF(VARLIKLAR)

PASİF(KAYNAKLAR)

Tablo 3. 3

	CARİ DÖNEM		CARİ DÖNEM
I.DÖNEN VARLIKLAR		III.KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A.Hazır Değerler		A.Ticari Borçlar	
1. Bankalar	10,358,746.58	1. Satıcılar	14,133.34
2.Alicılar	8,505,565.83	D. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	
E.Stoklar		1. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükler	2,039,751.79
1. İlk Madde ve Malzeme	23,421.84	V. ÖZKAYNAKLAR	
G.Diğer Dönen Varlıklar		A. Ödemiş Sermaye	
1. Devreden KDV		1. Sermaye	3,567,846.40
		F. Dönem Net Karı	
		1. Dönem Net Karı	13,266,002.72
AKTİF TOPLAMI	18,887,734.25	PASİF TOPLAMI	18,887,734.25

Muhasebe Yetkilisi
Uğur PAKYILDIZ

TC.
DR. SADİ KONUK EĞİTİM VE ARAŞTIRMA HASTANESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
2010 YILI GELİR TABLOSU

Tablo 3. 4

A.BRÜT SATIŞLAR		17,658,383.81
1. Yurtiçi (Hizmet) Satışlar	17,658,383.81	
2. Diğer Gelirler		
3. Genel Bütçe Gelirleri		
B. NET SATIŞLAR		17,658,383.81
C. SATIŞLARIN MALİYETİ		1,058,628.59
1. Satılan Hizmet Maliyeti	1,058,628.59	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		16,599,755.22
D.FAALİYET GİDERLERİ		3,342,056.79
1. Araştırma Geliştirme Giderleri (-)	3,342,056.79	
2. Genel Yönetim Giderleri (-)		
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		13,257,698.43
E. DİĞER FAAL.OL.GEL.VE KAR.		8,304.29
1. Faiz Gelirleri	8,304.29	
2. Konusu Kalmayan Karşılıklar		
3. Menkul Kıymet Satış Karları		
4. Kambiyo Karları		
5. Reeskont Faiz Gelirleri		
6. Diğer Olağan Gelir ve Karlar		
F.DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)		
1. Faiz Giderleri (-)		
2. Karşılık Giderleri (-)		
3. Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		
4. Kambiyo Zararları (-)		
5. Reeskont Faiz Giderleri (-)		
6. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		13,266,002.72
G.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		
1. Önceki Dönem Gelir ve Karları		
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		
H.OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARAR (-)		
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		13,266,002.72
I. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		13,266,002.72

Muhasebe Yetkilisi
Uğur PAKYILDIZ

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

1925 yılında Muhasebeyi Umumiye Kanunuyla kurulmasına karar verilen döner sermaye işletmeleri piyasadaki talebi karşılayabilmek, atıl kapasiteyi değerlendirebilmek gibi bir çok yaralı amaç için kurulmuşlardır.Sayıları zaman içinde artan döner sermaye işletmeleri sadece kamu hizmeti veren bir kuruluş olma amacını pozitif yönde aşarak piyasaya hizmet veren özel kuruluşların talebi karşılayamadığı yerlerde devlet, döner sermaye işletmeleri sayesinde piyasanın talebi karşılanmaya çalışılmıştır.

Döner sermaye işletmeleri başta atıl kapasiteyi değerlendirmek, ek istihdam sağlamak amacıyla kurulmuşlardır. Gerekli olan ek istihdamı karşılamak amacıyla kurulmuş olsa da zaman içinde sayıları gittikçe artmıştır ve piyasanın ihtiyaçlarını da karşılar hale gelmiştir. Sayıları azımsanmayacak seviyeye ulaşan döner sermaye işletmeleri zamanla amaçlarından sapmıştır denilebilir. Nedenleri sıralamaya gelince her ne kadar kanunla kurulmuş olsalar da tam olarak yerlerinin belirli olmaması ve kendilerine ait bütçelerinin olmaması en büyük handikaplar arasındadır.

Döner sermaye işletmelerinde çalışan personelin eğitim düzeyinin yetersiz olması da tartışma konuları arasındadır. Nitelikli personelden yoksun olan döner sermaye işletmelerinde muhasebe kayıtlarının yanlış girilmesinden kaynaklı olarak sonuç hesaplarını etkilenmesine neden olmaktadır. Buda doğru raporlamaların yapılamamasına sebebiyet vermektedir.

Döner sermaye işletmeleri sadece hizmet verebilmek amacıyla kurulan işletmeler değildirler. Yaptıkları hizmet karşılığında elde ettikleri karları verimli bir şekilde değerlendirmeleri gerekirken bu işletmeler sürekli zarar eden kurumlar haline dönüşmüşlerdir. Hazineye ek kaynak sağlamaları gerekirken hazine, bu zararı ortadan kaldırmak adına bu kurumları sübvans eder hale gelmiştir.

Bu işletmeler dinamik piyasaya ayak uydurma konusunda yetersiz kalmışlardır. Hem işletme içi hem de diğer işletmelerle ilgili koordinasyon eksikliğinden dolayı pazarlamaya yeterli önem verilmediği gözlenmektedir.

Bazıları tüzel kişilik olma imkanı verilirken bazılarının yoksun bırakılması ayrıcalık yaratılmasına neden olmaktadır. İşletmeler faaliyet ve amaçlarına uygun çalışmamaları karlı ve verimli çalışmadıklarının en büyük kanıtıdır. Bu işletmeleri eksiklerinin tespitinin yapılamaması da verimli çalışmanın yapılmasına neden olmaktadır.

İşletmelerin yapılarına uygun tek düzen bir muhasebe sistemlerinin ve programlarının olmaması da sorun teşkil etmektedir.

Döner sermaye işletmeleri elde etmiş oldukları karları etkin kullanamamaları en büyük sorunlar arasında yer almaktadır. Özellikle sağlık sektöründe faaliyet gösteren döner sermaye işletmeleri bunun en canlı örneğidir. Elde edilen karların bilimsel araştırma projelerinde değerlendirilmesi, etkin yatırımların yapılabilmesi gerekirken bu sektörde çalışan uzman doktor, sağlık personeli ve memurlara ek kaynak haline dönüştürülmüştür. Ek kaynak için çalışılması gereken bir kurum haline gelmişlerdir. Zarar etmelerinin en önemli sebepleri arasında kaynakların yanlış kullanılması yer almaktadır.

Yukarıda sayılan birçok sebep döner sermaye işletmelerinin etkin çalışmalarını önlemektedir. Döner sermaye işletmelerinin köklü bir biçimde yapılandırılması gerekmektedir. Buna ihtiyaç gerekmektedir. Bu yapılandırma çalışmaları 2005 yılından itibaren planlanmaktadır. En kısa sürede hayata geçirilmesi bu işletmelerin geleceği için çok önemlidir.

Döner sermaye işletmeleri kendi bünyelerinde çalışan, uzman, doktor, hemşirelerin maaşlarını kendi bütçelerinden ödeme yapmamakta personelin maaşlarını genel bütçeden karşılamaktadır. Kendi bütçelerini aşan demirbaşlarını satın alınması da yine genel bütçeden karşılanmaktadır. Aslında işletmeleri bir bütün olarak düşünecek olursak bütün gelir ve gider kalemlerinin kendi bünyelerinde yapılması gerekmektedir ki bu yılsonunda çıkartılan raporların doğru değerlendirilmesi açısından çok büyük önem taşımaktadır.

Bu muhasebe kaleminin çalışması aşağıda verilecek örnekte olacağı gibi gerçekleşmesi gerekmektedir.

Örnek: Dr Sadi Konuk E.A.Hastanesinin Ocak 2011 ayı maaşları tahakkuk etmiş gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır. Evrakların incelemesi yapıldıktan muhasebe kayıtlarına alınmıştır.Tahakkuk toplamı; 368.851,27 Tl olup ödeme yapılması için gönderme emriyle beraber maaş listesi bankaya gönderilmiştir.

08/11/2011

770.GENEL YÖNETİM GİDERİ 368.851,27
770.01.Memur Ücretleri 368.851,27

363.SABİT EKÖDEME 248.384,82
363.01.Ocak ayı sbt.ödem. 248.384,82
361.İŞTİRAKLER 33.196,85
361.Ocak ayı iş. 33.196,85

360.DAMGA VERGİSİ 2.433,90
360.02.Pers.Dam.Ver. 2.433,90

360.GELİR VERVİSİ 44.262,04
360.01.Pers.Gelir.Ver. 44.262,04
Tahakkuk Kaydı

10/11/2011

363.SABİT EK ÖDEME 248.384,82

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEM.EMR. 248.384,82

15/11/2011

103.VERİLEN ÇEK VE ÖDEM.EMİR. 248.384,82

102.BANKALAR 248.384,82

ÖRNEK: Dr Sadi Konuk E.A.Hastanesi Kardiyoloji bölümüne ihtiyaç duyulan bir ema makinesi alınmasına karar verilmiş. Gerekli olan makine için ihale yapılarak özellikleri ve gerekli nitelikleri taşıyan firma ile antlaşma yapılarak makine satın alınmıştır.Makinenin değeri 825.000,00 Tl dir.

Tahakkuk Kaydı:

		22/02/2011
255.Demirbaşlar	825.000,00	
255.01.Makine ve Teçhizatlar	825.000,00	
		360.DAMGA VERGİSİ 6.806,25
		360.04.Üçüncü Kiş.D.V. 6.806,25
		320.SATICILAR 818.193,75
		320.Siemens A.Ş. 818.193,75
		/

KAYNAKÇA

Ağdeniz, Serkan. “5018 Sayılı Kanuna Göre Harcama Sürecinde Yer Alan Görevliler ve Bunların Sorumluluklarına İlişkin Değerlendirme”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:33, Temmuz-Eylül 2006.

Akdoğan, Abdurrahman. *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.

Alagöz, Ahmet. *Kamu Döner Sermaye İşletmeleri*, Ankara: DSİ Matbaası 1982.

Anthony, Robert N.,David F.Hawkins and Kenneth A.Merchant, *Accounting*, 2003.

Arslan, Ahmet.”5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”,*Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2004.

Aydın, Davut ve Halil Kurt. *Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulaması*, Eskişehir, 1999.

Aydın, Ufuk. *Üniversitelerde Kurulacak Olan Şirketlerin Etkin Ve Verimliliği Üzerine Bir Çalışma*, Anadolu Üniversitesi İİBF, 2010.

Aysan, Mustafa A.,*Muhasebenin Temelleri*, (Çeviri:Essentials Of Accounting), İstanbul, 1964.

Baykara, Bekir. “Döner Sermaye İşletmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”,*Mali Kalavuz Dergisi*, Sayı:5, 1999.

Bulutoğlu, Kenan. *Kamu Ekonomisine Giriş*.7.Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Coşkun, Gülay. *Devlet Bütçesi*. 6.Baskı, Ankara:Turhan Kitabevi, 2000.

Çetiner, Ertuğrul. *Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi,2008.

Çetinkaya, Özhan. *Devlet Muhasebesi*, Geliştirilmiş 2.baskı, Ekin Kİtabevi,

Demir, Burhan. *Mali Kılavuz Dergisi*,Ocak-Mart 2008,sayı:39, s:151.

Demirci, Muharrem.”Kamu İç Mali Kontrolü Kavramı ve AB Uygulamaları”, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:36, Nisan-Haziran,2007.

Deniz, Musatafa. *Döner Sermaye Muhasebesi*, Ekim 2002, Ankara.

Deniz, Mustafa. *Döner Sermaye Muhasebesi*, Ankara, 2002.

Deniz, Mustafa. *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:13, 2001, s:20.

Dyckman, Thomas R., Roland E.Dukes and Charles J.Davis, *Intermediate Accounting*,1998.

Edizdoğan, Nihat. *Kamu Bütçesi*. Yeniden Düzenlenmiş 7.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2008.

Engür, Hatice. *Türkiye’de Kamu Döner Sermaye İşletmeleri Uygulaması*, Ankara: 1996.

Karaaslan, Erkan. “Kamu Harcamalarının Sınıflandırılması”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Ekim-Aralık 2005.

Karaaslan, Erkan.”Denetim Sistemimiz”,*Mali Klavuz Dergisi*,Sayı:35.

Karacan, Sami. *Muhasebede Dönem İçi İşlemleri*, Umuttepe Yayınları, Mart 2009.

Kerimoğlu, Baki, “Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”,
Mali Kılavuz Dergisi, Sayı:1,1998.

Kızılkaya, Eyüp. “Dış Denetim, Anayasa Değişikliği ve Sayıştay”,*Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:38, Ekim-Aralık, 2007.

Kızılkaya, Eyüp. *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:12, 2001,s:6.

Kızılkaya, Eyüp. *Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2002, sayı:17, s:102.

Mukder, “Kamu Denetimi”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:24.

Özbahar, Sefa. “Kamu Mali Yönetim Sisteminde Yeni Temel Yapının Analizi,Harcama ve Ödemeye İlişkin Sorumluluklar, Muhasebe Yetkililiği”,*Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:31, Nisan-Haziran 2006.

Özdemir, İlyas. “Genel ve Özel Bütçeli İdarelerdeki Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması”,*Mali Kılavuz Dergisi*, Temmuz-Eylül 2008.

Öztürk, Mustafa. “Türkiye’de Döner Sermayeler ve Büyüklükleri”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:16,Nisan-Haziran, 2002.

Sevilengül, Orhan.*Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Şahbenderoğlu, Vural. “Kamu Mali Yönetimi Kanun Tasarısı”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:18, Ekim-Aralık 2002.

Şınga, Can F.N. ve Nazlı Hoşal Akman. *Principles of Financial Accounting*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

Türkhan, Sergül.’’Kamu Kesimine Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi’’,
(Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı),
Maliye Hukuk Programı Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi,İzmir,2009,

EKLER

EK BELGELER

- Sipariş Pusulası
- Maliyet Pusulası
- Sermaye Hareketleri Tablosu
- Ödeme Emri Belgesi
- Muhasebe İşlem Fişi
- Yevmiye Defteri
- Büyük Defter
- Envanter Defteri
- Kasa Defteri
- Arşiv Defteri
- Alındı Belgesi
- Teslimat Müzakeresi
- Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Alındı Belgesi
- Muhasebe Yetkilisi Mutemedi Kasa Defteri
- Mutemet Tahsilat ve Ödeme Defteri

TETKİK EDEN																							
Memur	Şef		Muhasebe Yetkilisi Yrd.							AÇIKLAMA VE EKLER													
ÖDEMEYE ESAS BELGENİN																							
Türü	Tarihi	No.su	Tutarı																				
			YTL	YKr																			
Uygundur										Ödeyiniz / Mahsup Ediniz													
..... / / 20 .....										..... / ..... / 20									
Harcama Yetkilisi										Muhasebe Yetkilisi													
Adı, Soyadı										Adı, Soyadı													
Yalnız										:													
										.....aldım.												
(*) Gerçekleştirme görevlileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.																							
										D.S.I.B.M.Y Örnek No:1													

MUHASEBE İŞLEM FİŞİ

Muhasebe Birimi Kodu														
Muhasebe Birimi Adı														
Kurum-Birim Kodu														
Kurum Adı														
Birim Adı														
Bütçe Yılı														
Tarihi														
No.su														
Adı, Soyadı/Unvanı														
T.C./ Vergi Kimlik No														
Banka Şube Adı														
Banka Hesap Numarası														
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi														
İlgilinin														
Tutar														
Borç														
Alacak														
YTL YKr YTL YKr														
Hesap / Ayrıntı Adı														
Toplam:														
TAHSİLAT - ÖDEME - RET VE İADELERDE														
AÇIKLAMA VE EKLER (BELGE DÜZENLEME NEDENİ)														
Alındı No.														
Çek No / Göndeme 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 Kredinin Verildiği Tarih														
Yevmiye Numarası														
İlgilinin Üzerindeki Avans Tutarı														
YTL YKr														

..... / / 20.....		Uygundur	Ödeyiniz / Mahsup Ediniz	Tahsil Edilmiştir / Ödenmiştir
Düzenleyen *	..... / ..... / 20 .....	..... / ..... / 20 .....	..... / ..... / 20 .....	...../...../20.....
Adı, Soyadı		Harcama Yetkilisi	Muhasebe Yetkilisi	Veznedar
		Adı, Soyadı	Adı, Soyadı	Adı, Soyadı
Yalnız : Aldım.				
(*) Gerçekleştime görevileri arasından harcama yetkilisince görevlendirilen kişi tarafından imzalanacaktır.				D.S.İ.B.M.Y Örnek No:2

YEVMIYE DEFTERİ

Yevmiye Tarihi	Yevmiye Numarası	Hesabın Kodu	Hesabın Adı	Borç	Alacak
Muhasebe Biriminin Kodu				Başlangıç Tarihi	:
Muhasebe Biriminin Adı				Bitiş Tarihi	:
TOPLAM					

ENVANTER DEFTERİ

Sayfa No:

Sayfa No:

D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:5

T.C.		ALINDI BELGESİ										Seri								
.....												Sıra No								
												Özel No:								
Teslim Edenin/Kart Sahibinin Adı ve Soyadı/Unvanı		:.....																		
Adına Tahsilat Yapılanın Adı Soyadı		:.....																		
T.C. / Vergi Kimlik No		:.....																		
Yevmiye Tarih ve No		:.....																		
Açıklama		Hesap Kodu / Adı										Tutarı								
TOPLAM																				
Yalnız nakit / değer alınmıştır.																				
1-Mükellef										D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:8										
T.C.		ALINDI BELGESİ										Seri								
.....												Sıra No								
												Özel No:								
Teslim Edenin/Kart Sahibinin Adı ve Soyadı/Unvanı		:.....																		
Adına Tahsilat Yapılanın Adı Soyadı		:.....																		
T.C. / Vergi Kimlik No		:.....																		

																						
Yevmiye Tarih ve No	.....																					
Açıklama							Hesap Kodu / Adı							Tutarı									
													TOPLAM										
Yalnız .....nakit / değer alınmıştır.																							
																	Adı ve						
													soyadı :										
													İmza :										

TESLİMAT MÜZEKKERESİ

	T.C.						Seri :		
	.....						Sıra No :		
							Özel No:		
	Teslim Edilen Nakit/Çek Tutarı								
	Teslim Edilecek Banka								
	Kimin Tarafından Teslim Edildiği								
	Teslim Edilme Nedeni								
	Yukarıda yazılı yalnız tutarında nakdi / çeki tahsil ederek .....no'lu hesabımıza alacak kaydediniz.								
	Tahsil ediniz.				...../...../20....				
	...../...../20....				Muhasebe Yetkilisi				
	..... Bankası				Adı-Soyadı				
					İmza-Mühür				
	Yetkili İmzalar ve Kaşe				Alındı .....sirasına kaydolundu.				
							...../...../20....		
							Veznedar		
							Adı Soyadı		
							İmza		
	1-Banka (Bu nüsha bankada kalacaktır.)				D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:9				
	T.C.						Seri :		
	.....						Sıra No :		
							Özel No:		
	Teslim Edilen Nakit/Çek Tutarı								
	Teslim Edilecek Banka								
	Kimin Tarafından Teslim Edildiği								

Teslim Edilme Nedeni							
Yukarıda yazılı yalnız				tutar,			
.....no'lu hesabınıza alacak kaydedilmek üzere tahsil edilmiştir..							
...../...../20....							
			Mühür				
				..... Bankası			
				.....Şubesi			

TESLİMAT MÜZEKKERESİ

TESLİMAT MÜZEKKERESİ												
	T.C.							Seri :				
								Sıra No :				
								Özel No:				
Teslim Edilen Nakit/Çek Tutarı												
Teslim Edilecek Banka												
Kimin Tarafından Teslim Edildiği												
Teslim Edilme Nedeni												
Yukarıda yazılı yalnız tutar,												
.....no'lu hesabınıza alacak kaydedilmek üzere tahsil edilmiştir..												
.../.../20....												
					Mühür							
						..... Bankası					
						.....Şubesi					
3-Alındı						D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:9						
TESLİMAT MÜZEKKERESİ												
	T.C.							Seri :				
								Sıra No :				
								Özel No:				
Teslim Edilen Nakit/Çek Tutarı												
Teslim Edilecek Banka												

Kimin Tarafından Teslim Edildiği							
Teslim Edilme Nedeni							
Yukarıda yazılı yalnız tutarında nakdi / çeki tahsil ederek .....no'lu hesabımıza alacak kaydediniz.							
Tahsil ediniz.				.../.../20....			
.../.../20....				Muhasebe Yetkilisi			
..... Bankası				Adı-Soyadı			
				İmza-Mühür			
Yetkili İmzalar ve Kaşe				Alındı .....sirasına kaydolundu.			
						.../.../20..	
						..	
						Veznedar	
						Adı	
						Soyadı	
						İmza	
4- Dipkoçan						D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:9	

MUHASEBE YETKİLİSİ MUTEMEDİ ALINDISI		
T.C.		Seri :
.....		Sıra No :
		Özel No:
Tahsilat Yapan Mutemetliğin Adı	:	
Teslim Edenin Adı ve Soyadı/Unvanı	:	
T.C. / Vergi Kimlik No	:	
Teslim Edenin Adresi	:	
Ne için Teslim Edildiği	:	
Ç E Ş İ D İ		TUTARI
TOPLAM		
..... muhasebe birimi adına .....nakit/çek tahsil edilmiştir.		
		...../...../20.....
	Muhasebe Yetkilisi Mutemedinin	
	Adı Soyadı	
	İmza	
1-Mükellef	D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:10	
MUHASEBE YETKİLİSİ MUTEMEDİ ALINDISI		
T.C.		Seri :
.....		Sıra No :
		Özel No:
Tahsilat Yapan Mutemetliğin Adı	:	
Teslim Edenin Adı ve Soyadı/Unvanı	:	
T.C. / Vergi Kimlik No	:	
Teslim Edenin Adresi	:	
Ne için Teslim Edildiği	:	

ÇEŞİDİ		TUTARI	
TOPLAM			
..... muhasebe birimi adına .....nakit/çek tahsil edilmiştir.			
	...../...../20.....		
	Muhasebe Yetkilisi Mutemedinin		
	Adı Soyadı		
	İmza		
2-Kurum	D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:10		
MUHASEBE YETKİLİSİ MUTEMEDİ ALINDISI			
T.C.		Seri :	
.....		Sıra No :	
		Özel No:	
Tahsilat Yapan Mutemetliğin Adı	:		
Teslim Edenin Adı ve Soyadı/Unvanı	:		
T.C. / Vergi Kimlik No	:		
Teslim Edenin Adresi	:		
Ne için Teslim Edildiği	:		
ÇEŞİDİ		TUTARI	
TOPLAM			
..... muhasebe birimi adına .....nakit/çek tahsil edilmiştir.			
	...../...../20.....		
	Muhasebe Yetkilisi Mutemedinin		
	Adı Soyadı		
	İmza		

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU

				YTL	YKr	YTL	YKr
A- BRÜT SATIŞLAR							
1- Yurtiçi Satışlar							
2- Yurtdışı Satışlar							
3- Diğer Gelirler							
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)							
1- Satıştan İadeler (-)							
2- Satış İskontoları (-)							
3- Diğer İndirimler (-)							
C- NET SATIŞLAR							
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)							
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)							
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)							
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)							
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)							
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI							
E- FAALİYET GİDERLERİ				(-)			
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)							
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)							
3- Genel Yönetim Giderleri (-)							
FAALİYET KARI VEYA ZARARI							
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR							
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri							
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri							
3- Faiz Gelirleri							
4- Komisyon Gelirleri							
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar							
6- Menkul Kıymet Satış Karları							
7- Kambiyo Karları							
8- Reeskont Faiz Gelirleri							
9- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar							
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)							
1- Komisyon Giderleri (-)							
2- Karşılık Giderleri (-)							
3- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)							
4- Kambiyo Zararları (-)							
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)							
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar							
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)							
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)							
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)							
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR							
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR							
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları							
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar							
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)							
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)							
2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)							
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)							
DÖNEM KARI VEYA ZARARI							
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK. KARŞILIKLARI (-)							

DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI									
DİPNOTLAR		:							
1.....									
2.....									
			Muhasebe Yetkilisi						
			Adı Soyadı						
			İmza					D.S.İ.B.M.Y.Örnek No:26	

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU								
					Önceki Dönem		Cari Dönem	
					YTL	YKr	YTL	YKr
ÜRETİM MALİYETİ								
A-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri								
B-Direkt İşçilik Giderleri								
C-Genel Üretim Giderleri								
D-Yarı Mamul Kullanımı								
1-Dönem Başı Stok (+)								
2-Dönem Sonu Stok (-)								
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ								
E-Mamul Stoklarında Değişim								
1-Dönem Başı Stok (+)								
2-Dönem Sonu Stok (-)								
I-SATILAN MAMUL MALİYETİ								
TİCARİ FAALİYET								
A-Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)								
B-Dönem İçi Alışlar (+)								
C-Dönem Sonu Ticari Mallar (-)								
II-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ								
III-SATILAN HİZMET MALİYETİ								
SATIŞLARIN MALİYETİ (I + II + III)								
					D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:27			

NAKİT AKIM TABLOSU

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARI DÖNEM
A- DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU		
B- DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ		
1) Satışlardan Elde Edilen Nakit		
a) Net Satışlar		
b) Ticari Alacaklardaki Azalışlar		
c) Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)		
2) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit		
3) Olağandışı Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit		
4) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)		
5) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlardan Sağlanan Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)		
6) Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit		
7) Diğer Nakit Girişleri		
C- DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI		
1) Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları		
a) Satışların Maliyeti		
b- Stoklardaki artışlar		
c) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Azalışlar		
d) Ticari Borçlardaki (Alımlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)		
e) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)		
f) Stoklardaki Azalışlar (-)		
2) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları/Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
c) Genel Yönetim Giderleri		
d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (-)		
3) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları		
a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)		
4) Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları		
5) Olağandışı Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı		
a) Olağandışı Gider ve Zararlar		
b) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)		
6) Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları		
7) Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
8) Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		

9) Ödenen Vergi ve Benzerleri		
10) Diğer Nakit Çıktıları		
D- DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A+B-C)		
E- NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞI (B-C)		
Muhasebe Yetkilisi		
Adı Soyadı		
İmza		D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:28

SERMAYE HAREKETLERİ TABLOSU

SERMAYE OLARAK VERİLEN						
Bütçeden	Hazineden	Döner Sermayeli Başka Bir Kuruluştan Devir		Çeşitli Kaynaklardan Sağlanan	Kardan Eklenen	Toplam
		Nakit Olarak	Mal Olarak			
Nakit Olarak	Mal Olarak	Nakit Olarak	Mal Olarak			
SERMAYEDEN GERİ ALINAN						
Hazine'ye		Döner Sermayeli Başka Bir Kuruluşa Devir		Çeşitli Nedenlerle Düşülen		Düşülen Tutarlar Toplamı
Nakit Olarak	Mal Olarak	Nakit Olarak	Mal Olarak	Nakit Olarak	Mal Olarak	
Geçen Yıldan Devreden Sermaye						
Yıl İçinde Eklenen Sermaye						Muhasebe Yetkilisi
TOPLAM						Adı Soyadı
Yıl İçinde Düşülen Sermaye						İmza
MEVCUT SERMAYE						
					D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:29	

MALİYET PUSULASI

MALİYET PUSULASI						
			Tarih ...../...../20...		No:	
Kullanılan İlk Madde ve Yapılan Masraflar		Miktarı	Br. Fiyatı		Toplam	
İlk Maddenin Cinsi			YTL	Ykr	YTL	Ykr
	Direkt					
	Direkt					
	Direkt					
	Direkt					
	Direkt					
	Direkt					
	Direkt					
	Direkt					
Toplam						
İşçilik	Direkt					
Genel Üretim Giderleri						
Maliyet Toplamı						
İmal edilen eşyanın herbiri YTL .....Ykr üzerinden maliyet						
tutarı YTL.....Ykr 'dir.						
			...../...../20....			
			Üretim Yeri Şefi			
			Adı Soyadı			
			İmza			
Yukarıda yazılı eşya teslim alınmıştır.						
			...../...../20....			
			Yetkilinin			
			Adı Soyadı			
			İmza			
Gereği yapılmak üzere muhasebeye						
			...../...../20....			
			Muhasebe Yetkilisi			
			Adı Soyadı			
			İmza			
D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:21						

Toplam									
Genel Üretim Giderlerinde %									
Kar %.....den									
Hesap edilen maliyet ve sipariş bedeli yukarıda gösterilmiştir. ....../.../20.....									
Kabulümdür. ....../.../20...									
		Müşteri				Atelye Şefi			
		Adı Soyadı				Adı Soyadı			
		İmza				İmza			
Yukarıda yazılı siparişin .....YTL.....Ykr bedelle ve %.....peşin alınmak şartıyla yapılması uygundur.									
		Başkan				Üye		Üye	
		Adı Soyadı				Adı Soyadı		Adı Soyadı	
		İmza				İmza		İmza	
D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:22									

.....MİZANI																		
İşletmenin Adı						:							Yılı		:			
Muhasebe Biriminin Adı						:							Ayı		:			
Hesap Kodu	Hesap Adı					Borç Tutarı		Alacak Tutarı		Borç Kalanı		Alacak Kalanı						
						YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr	YTL	YKr					
						TOPLAM												
Düzenleyen						Muhasebe Yet.Yrd.						Muhasebe Yetkilisi						

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ BİLANÇOSU

	Önceki Dönem		Cari Dönem			Önceki Dönem		Cari Dönem	
	YTL	Y	YTL	Y		YTL	Y	YTL	Y
		Kr		Kr			Kr		Kr
AKTİF VARLIKLAR					PASİF (KAYNAKLAR)				
1- DÖNEN VARLIKLAR					I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A- Hazır Değerler					A-Mali Borçlar				
1					1				
.....								
B- Menkul Kıymetler					B- Ticari Borçlar				
1					1				
.....								
C- Ticari Alacaklar					C- Diğer Borçlar				
1					1				
.....								
D- Diğer Alacaklar					D- Alınan Avanslar				
1					1				
.....								
E- Stoklar					E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri				
1					1				
.....								
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri					F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler				
1					1				
.....								
G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları					G- Borç ve Gider Karşılıkları				
1					1				
.....								
H- Diğer Dönen Varlıklar					H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları				
1					1				
.....								
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI					I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
					1				
II- DURAN VARLIKLAR								
A- Ticari Alacaklar					KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
1					II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
.....					A- MALİ BORÇLAR				
B- Diğer Alacaklar					1				
1				
.....					B- Ticari Borçlar				
C- Mali Duran Varlıklar					1				
1				
.....					C- Diğer Borçlar				
D- Maddi Duran Varlıklar					1				
1				
.....					D- Alınan Avanslar				
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar					1				
1				
.....					E- Borç ve Gider Karşılıkları				
F- Özel Tükenebilir Tabi Varlıklar					1				
1				
.....					F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları				
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları					1				
1				
.....									

1					1				
.....								
H- Diğer Duran Varlıklar					UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
1					III- ÖZKAYNAKLAR				
.....					A- Ödenmiş Sermaye				
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI					1				
								
					B- Sermaye Yedekleri				
					1				
					C- Kar Yedekleri				
					1				
					D- Geçmiş Yıllar Karları				
					E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)				
					F- Dönem Net Karı (Zararı)				
					1				
								
					ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI				
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI					PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI				
DİPNOTLAR									
1.....									
2.....									
									D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:25

**AYLIK GAYRİSAFİ HASILATTAN TAHSİL EDİLEN TUTARA
İLİŞKİN BİLDİRİM**

DÖNEMİ			ÖZEL HESAP NO	
DÖNER SERMAYELİ İŞLETMENİN	ADI			
	MUHASEBE BİRİMİ KODU			
	BAĞLI OLDUĞU İDARE			
	KAYITLI OLDUĞU YER (MUHASEBE BİRİMİ)			
	ADRESİ			
AYLIK DÖNEM GAYRİ SAFİ HASILATTAN YAPILAN TAHSİLAT				
MALİYE BAKANLIĞINCA TESPİT EDİLEN ORAN				
HAZİNE'YE GELİR KAYDEDİLECEK MİKTAR				
TAHSİL OLUNAN MİKTAR				
TAHSİLATA AİT ALINDININ	TARİHİ			
	NUMARASI			
BİLDİRİMİN VERİLDİĞİ	TARİH			
	GELİŞ KAYIT NO			
Yetkilinin			Muhasebe Yetkilisinin	
Adı Soyadı			Adı Soyadı	
İmza-Mühür			İmza-Mühür	
Not:Bu bildirim iki nüshası Muhasebe Birimine verilir.				
			D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:30	

**YILLIK GAYRİ SAFİ HASILATTAN TAHSİL EDİLEN TUTAR VE
KAR BİLDİRİMİ**

HESAP DÖNEMİ	:				HESAP NO	:	
MUHASEBE BİRİMİ KODU	:				BEYANNAME TARİHİ	:	
	:				GELİŞ NO	:	
İŞLETMENİN ADI		:					
BAĞLI OLDUĞU İDARE (DAİRE)		:					
ADRES		:					
AYLAR	BİLDİRİLEN GAYRİ SAFİ HASILATTAN TAHSİL EDİLEN		HAZİNEYE YATIRILAN MİKTAR		ALINDININ		
	YTL	Ykr	YTL	Ykr	TARİHİ	NO.SU	
OCAK							
ŞUBAT							
MART							
NISAN							
MAYIS							
HAZİRAN							
TEMMUZ							
AĞUSTOS							
EYLÜL							
EKİM							
KASIM							
ARALIK							
TOPLAM							
Bildirilen Safi Gelir							
Karın Yatırılmasına İlişkin Alındının		Tarihi					
		No'su					
					Yetkili	Muhasebe Yetkilisi	
					Adı Soyadı	Adı Soyadı	

				Mühür- İmza	Mühür- İmza
Not:Bu bildirim iki nüshası Muhasebe Birimine verilir, bir nüshası da Maliye Bakanlığına gönderilir.					
					D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:31

GELİRLER DÖKÜM CETVELİ

GELİRİN ÇEŞİDİ	TUTARI		TOPLAM	
	YTL	YKr	YTL	YKr
1-BRÜT SATIŞLAR				
a) 600 YURT İÇİ SATIŞLAR				
b) 601 YURT DIŞI SATIŞLAR				
c) 602 DİĞER GELİRLER				
ç)				
2-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR				
a) 642 FAİZ GELİRLERİ				
b)				
c)				
3-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR				
a) 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI				
b) 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR				
c)				
BRÜT GELİRLER TOPLAMI				
4-BRÜT GELİRLERDEN İNDİRİLECEK TUTARLAR				
a) 610 SATIŞTAN İADELER (-)				
b) 611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)				
c) 612 DİĞER İNDİRİMLER (-)				
BRÜT GELİRLERDEN İNDİRİLECEK TUTARLAR TOPLAMI				
KALAN TOPLAM TUTAR				
Kayıtlara uygunluğu tastik olunur./..../.....				
MUHASEBE YETKİLİSİ				
Adı Soyadı				
Mühür-İmza				
D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:32/D				

GİDERLER DÖKÜM CETVELİ					
	GİDERİN ÇEŞİDİ	TUTARI		TOPLAM	
		YTL	YKr	YTL	YKr
	1-SATIŞLARIN MALİYETİ				
	a) 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ				
	b) 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ				
	c) 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ				
	Ç) 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ				
	2-FAALİYET GİDERLERİ				
	a) 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ				
	b) 631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ				
	c) 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ				
	3-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR				
	a) 654 KARŞILIK GİDERLERİ				
	b) 655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI				
	c)				
	4-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR				
	a) 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI				
	b) 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI				
	c) 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR				
	GENEL TOPLAM				
	Kayıtlara uygunluğu tastik olunur./..../.....				
	MUHASEBE YETKİLİSİ				
	Adı Soyadı				
	Mühür-İmza				
					D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:32/E

