

# **DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇE VE MUHASEBE**

- ✓ **Bütçe Muhasebe Sistem ve Süreci**
- ✓ **Görevliler, Yetki ve Sorumlulukları**

**Ahmet ARSLAN**  
E. Muhasebat Başkontrolörü

**TÜRMOB YAYINLARI- 439**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No: 2012 - 9

TÜRMOB Adına Sahibi  
**Nail SANLI**

Sorumlu Yazışleri Müdürü  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

TÜRMOB  
MU-DEN A.Ş.  
tarafından yayınlanmaktadır.

**Yayın Türü**  
Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:24512

**Dizgi - Düzenleme**

Tuncay TEKYILDIZ

**Baskı**

Ankara Ofset Basım Matbaacılık Reklam Ltd.Şti.  
Büyük Sanayi 1. Cad. 93/43-44 İskitler/ANKARA

**Baskı Tarihi**

07 Kasım 2012

---

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

# ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayımlarımızın bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2012-9 Seri Numaralı bu kitabı; E. Muhasebat Başkontrolörü Ahmet Arslan tarafından hazırlanan **“Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe”** isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

**Yücel AKDEMİR**  
**Genel Sekreter**



# İÇİNDEKİLER

<b>I. HUKUKİ VE EKONOMİK ÇERÇEVİSİYLE DÖNER SERMAYE ...</b>	<b>1</b>
1. Döner Sermaye Kavramı .....	1
2. Döner Sermayelerin Kurulması .....	2
2.1. Sağlık Bakanlığına Bağlı Kurumlarda Döner Sermaye .....	3
2.2. Yüksek Öğretim Kuruluşlarına (Üniversiteler) Bağlı Birimlerde Döner Sermaye .....	3
2.3. Milli Eğitim Bakanlığı'na Bağlı Kuruluşlarda Döner Sermaye ..	4
2.4. Orman Genel Müdürlüğü'ne Bağlı İşletmelerde Döner Sermaye ..	5
2.5. Tarım Bakanlığı'na Bağlı İşletmelerde Döner Sermaye .....	7
2.6. Diğer Kamu İdarelerine Bağlı İşletmelerde Döner Sermaye .....	7
3. Döner Sermayeli İşletmelere İlişkin Özet İstatistik Bilgiler .....	10
4. Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Mevcut Hukuki Durum .....	12
<b>II. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE BÜTÇE MUHASEBE SİSTEMİ VE SÜRECİ .....</b>	<b>14</b>
1. Bütçe Sistemi .....	14
1.1. Bütçenin Hazırlanması .....	14
1.1.1. Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Kurumlarda .....	15
1.1.2. Orman Genel Müdürlüğü'ne Bağlı İşletmelerde .....	24
1.1.3. Tarım Bakanlığı'na Bağlı İşletmelerde .....	25
1.2. Bütçenin Uygulanması .....	26
1.2.1. Ödenek Aktarmaları .....	26
1.2.2. Ek Bütçe .....	32
1.3. Bütçenin Sonuçlandırılması .....	32
1.4. Bütçe Kalemlerinin Muhasebe Sisteminde Gösterilmesi .....	33
2. Muhasebe Sistemi .....	33
2.1. Muhasebeleştirme İlke ve Esasları .....	33
2.1.1. Muhasebeleştirmeye Esas Bir İşlemin Bulunması .....	34
2.1.2. İşlemlerin Belgeye Dayanması ve Belge Düzeni .....	34
2.1.3. Tahakkuk Esası .....	34
2.1.4. Mali Yıl İlkesi .....	35
2.1.5. Çift Taraflı Kayıt Sistemi .....	35
2.1.6. Kayıt Düzeltmesi .....	35

2.1.7.	Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi	35
2.1.8.	İç İmkânlarla Üretilen Maddi Duran Varlıkların Değeri	36
2.1.9.	Yatırım Amaçlı Varlık Edinimlerinin Değeri	36
2.1.10.	Malî varlıkların Sınıflandırılması	36
2.1.11.	Malî Olmayan Varlıkların Değerleme ve Sınıflandırılması	37
2.1.12.	Maddi Duran Varlıkların Kayıt Değerleri	37
2.1.13.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Kayıt Değerleri	39
2.1.14.	Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması	39
2.1.15.	Yeniden Değerleme Uygulaması	40
2.1.16.	Değer ve Miktar Değişimleri	41
2.1.17.	Mübadale İşlemlerinden Sağlanan Gelirler	41
2.1.18.	Gayrisafilik İlkesi	42
2.1.19.	Şartlı Bağış ve Yardımlar	42
2.2.	Yevmiye Sistemi ve Kullanılacak Defterler	42
2.2.1.	Yevmiye Sistemi	42
2.2.2.	Kullanılacak Defterler	43
2.2.3.	Defterlerin Onayı	45
2.2.4.	Defterlerin Kullanılma ve Saklanma Süreleri	45
2.2.5.	Defterlerde Kayıt Düzeni	46
2.2.6.	Defterlerde Kayıt Süresi	46
2.3.	Çerçeve Hesap Planı	47
2.3.1.	Hesap Planının Genel Yapısı	47
2.3.1.1.	Bilanço Hesapları	48
2.3.1.2.	Gelir Tablosu Hesapları	49
2.3.1.3.	Maliyet Hesapları	50
2.3.1.4.	Nazım Hesaplar	55
2.4.	Düzenlenecek Mali Tablolar	56
2.4.1.	Temel ve Ek Mali Tablolar	56
2.4.2.	Malî Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri ve Düzenleme İlkeleri	58

### **III. HARCAMA VE FİNANSMAN SÜRECİ** . . . . .58

1.	Harcama Süreciyle İlgili Görevliler, Yetki ve Sorumlulukları	58
1.1.	Harcama Yetkilisi	59
1.1.1.	Harcama Yetkilisinin Belirlenmesi	59
1.1.2.	Harcama Yetkisinin Devri	60

1.1.3.	İhale Yetkililiği ile Harcama Yetkililiği İlişkisi	.61
1.1.4.	Harcama Yetkilisinin Görev ve Yetkileri	.61
1.1.5.	Harcama Yetkilisinin Sorumluluğu	.62
1.2.	Gerçekleştirme Görevlileri	.64
1.2.1.	Genel Olarak Gerçekleştirme Görevliliği	.64
1.2.2.	Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu	.65
1.3.	Muhasebe Yetkilisi	.66
1.3.1.	Genel Olarak Muhasebe Yetkililiği	.66
1.3.2.	Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu	.67
2.	Prosedür Olarak Harcama Süreci	.69
2.1.	Yüklenmeye Girişilmesi	.69
2.1.1.	Ertesi Yıla Geçen Yüklenme	.70
2.1.2.	Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler	.70
2.2.	Harcama Yetkilisi Tarafından Harcama Talimatı Verilmesi	.71
2.3.	İşin Gerçekleştirilmesi (Mal ve Hizmetin Alınması) ve Belgelendirme	.72
2.4.	İşlemlerin Ön Mali Kontrolünden Geçirilmesi	.74
2.5.	Muhasebe Yetkilisi Tarafından Ödeme Yapılması	.78
2.5.1.	Muhasebe Yetkililerince Ödeme Emri Belgesi ve Ekleri Üzerinde Yapılacak Kontroller	.78
2.5.2.	Ödeme Öncesi Kontrol Süresi	.80
2.5.3.	Ödemelerin Yapılmasında Öncelik	.80
2.6.	Ön Ödeme Müessesesi	.82
2.6.1.	İş Avansları	.84
2.6.2.	Personel Avansları	.90
2.6.3.	259-Verilen Avanslar Hesabı	.90
3.	Gelirlerin Tahakkuku, Takibi ve Tahsili ve Sorumluluğu	.91
4.	Döner Sermaye Hasılatının Kullanımı	.92
4.1.	Genel Olarak	.92
4.2.	Yükseköğretim Kurumları	.92
4.3.	Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşları	.95
4.4.	Tarım Bakanlığı'na Bağlı İşletmeler	.97
4.5.	Milli Eğitim Bakanlığı'na Bağlı Teknik Okullar	.98
4.6.	Kültür ve Turizm Bakanlığı'na Bağlı İşletmeler	.99
5.	Döner Sermayeli İşletmelerin Mali Yükümlülükleri	.100
5.1.	Başlıca Mali Yükümlülükler	.100
5.1.1.	Vergi	.100
5.1.1.1.	Kurumlar Vergisi	.100

5.1.1.2. Katma Değer Vergisi	101
5.1.1.3. Gelir Vergisi	102
5.1.1.4. Damga Vergisi	102
5.1.2. Hasılat Payı	102
5.1.2.1. Genel Hasılat Payı	102
5.1.2.2. SHÇEK Payı	105
5.2. Ödenecek Mali Yükümlülüklerle İlgili İşlemler	106
6. Döner Sermayeli İşletmelerde Ay Sonu ve Dönem Sonu İşlemleri, .	109
6.1. Aysonu İşlemleri	109
6.1.1. Katma Değer Vergisi ile İlgili Tahakkuk İşlemleri	109
6.1.2. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri ile İlgili Tahakkuk İşlemleri	110
6.1.3. Envanter İşlemleri	110
6.1.4. Mizan ve Mali Tablo Düzenlenmesi	111
6.1.4.1. Mizan	111
6.1.4.2. Mali Tablolar	111
6.1.5. Aylık Gayrisafi Hasılabtan Tahsil Edilen Tutarın Beyamı Ve Genel Bütçeye Aktarılacak Tutarların Yatırılması	113
6.2. Yılsonu İşlemleri	114
6.2.1. Yıllık Gayrisafi Hasılabtan Tahsil Edilen Tutar ve Kâr Bildirimi	114
6.2.2. Ödeme Süresinin Uzatılması	115
6.2.3. Bildirimde Bulunmama ve Süresinde Ödeme Yapmamanın Sonuçları	115
6.2.4. Dönem Sonu Envanter İşlemleri	115
6.3. Yönetim Dönemi Hesabı	118
6.4. Merkeze ve Sayıştay'a Gönderilecek Defter, Cetvel ve Belgeler	121

**YARARLANILAN KAYNAKLAR** .....123

**EK: Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Planı** .....125



## **I. Hukuki ve Ekonomik Çerçevesiyle Döner Sermaye**

### **1. Döner Sermaye Kavramı**

Döner sermaye sistemi Türk mali sistemine gerçek anlamıyla, 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49'uncu maddesi ile girmiştir. Söz konusu kanuna göre; "Genel Bütçe içinde yönetilen sınaî ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinde kullanılmayan tutarlar yılsonunda yok edilir. Kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır."

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesinde de tanımlandığı üzere, döner sermaye kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi ifade etmektedir.

Bu tanımdan hareketle döner sermaye kavramının unsurlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- 1- Kamu idarelerinin asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan yani asli ve sürekli hizmetin sonucu olarak veya kapasite gereği ortaya çıkan bir faaliyet bulunması,
- 2- Söz konusu hizmetin genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin bulunması, diğer bir deyişle kamu hukukuna göre değil piyasa şartlarına göre yürütülmesinin söz konusu olması,

3- Bu amaçla tahsis edilmiş bulunan bir sermayenin yani bir fonun bulunması.

Döner sermaye esasında giderlerini kendi gelirlerinden karşılamak üzere oluşturulan bir fondur. Faaliyetin başlangıcı için kuruluş esnasında ilgili idarenin bütçesinden ödenek tahsis edilir ancak daha sonra mal veya hizmet üretimi ve dolayısıyla hasılat oldukça söz konusu fonun gider bakımından bütçe ile ilişkisi kopar ve sadece hasılatın giderleri aşan kısmı veya kar ilgili idarenin bütçesinden karşılanır.

Her ne kadar çoğu döner sermaye işletmesinin kar elde etmesine karşın döner sermaye müessesinin kar elde etmeye yönelik olduğu söylenemez. Çünkü söz konusu işletmeler kamu iktisadi teşebbüsleri gibi piyasa faaliyetlerinin değil gibi devletin eğitim, sağlık, kültür gibi devletin asli ve sürekli faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı meslek liselerinde bulunan atölyelerin asıl amacı KİT'ler gibi piyasaya dönük mal ve hizmet üretmek değil öğrencilerin uygulamaya dönük bilgi ve becerilerini arttırmaktadır. Bununla birlikte uygulama sonucunda ortaya çıkan mal veya hizmetler fiyatlandırılabilir nitelikte olduğundan bunların satışının yapılarak hasılat elde edilmesi ve söz konusu hasılatın hasılatın oluşumuna katkıda bulunmuş kamu personeli ve öğrencilere pay verilerek teşvik edilmeleri söz konusu olmaktadır. Söz konusu teşvik sonucunda atölye veya işletmelerde makine, teçhizat veya tesisatın daha efektif kullanımı ve kapasite fazlasının değerlendirilmesi sağlanmış olmaktadır.

## **2. Döner Sermayelerin Kurulması**

Döner sermayeler teşkilat kanunlarına konulan hükümler gereğince kurulabilmekte, işleyişlerine ilişkin usul ve esaslar ise yönetmeliklerle düzenlenmektedir.

Mevcut duruma göre kurulmasına ilişkin olarak 11 özel kanun, 3046 sayılı kanun (Bakanlıkların kuruluş ve görev esaslarına ilişkin yetki kanunu) ve kuruluşla ilişkin teşkilat kanunları bulunmaktadır.

Kurulmuş olan döner sermayelerin işleyişlerine ilişkin olarak ise Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile 33 adet kurumun döner sermayeli işletme yönetmelikleri bulunmaktadır.

## **2.1. Sağlık Bakanlığına Bağlı Kurumlarda Döner Sermaye**

Sağlık Bakanlığına bağlı birimlerde döner sermaye kurulmasına ilişkin düzenleme 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'da yapılmıştır.

Söz konusu kanunun 1'nci maddesine göre;

Bakanlık ve bağlı kuruluşların (Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü ile Türkiye İlaç ve Tıbbî Cihaz Kurumu hariç) merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurulabilir. Bakanlık merkez ve taşra teşkilatı için tahsis edilen döner sermaye miktarı bir milyar; Türkiye Halk Sağlığı Kurumu merkez ve taşra teşkilatı için bir milyar; Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu merkez ve taşra teşkilatı için sekiz milyar Türk Lirasıdır. Bu miktar her bütçe yılı içinde Bakanlar Kurulunca ihtiyaca göre artırılabilir. İl Sağlık Müdürlüğü ile Türkiye Halk Sağlığı Kurumunun taşra teşkilatı için müşterek döner sermaye işletmeleri kurulabilir.

## **2.2. Yüksek Öğretim Kuruluşlarına (Üniversiteler) Bağlı Birimlerde Döner Sermaye**

Yükseköğretim kuruluşlarına (üniversiteler) bağlı birimlerde döner sermayelerin kurulması 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda dü-

zenlenmiştir. Söz konusu kanunun 58'inci maddesine göre; Üst kurullarda, ilgili kurulların önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile; üniversitelerde ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksekokul, konservatuvar, meslek yüksekokulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde ilgili yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulabilir. Verilecek ilk sermayenin miktarı bütçede gösterilir ve kendi gelirleri ile, yükseköğretim üst kuruluşlarında Yükseköğretim Kurulunun kararı ile; üniversitelerde ise ilgili yönetim kurulunun önerisi ve rektörün onayı ile artırılabilir.

Kurulacak döner sermaye işletmesinin başlangıç sermayesine ilgili yükseköğretim kurumu bütçesinde bu amaç için ödenek öngörülme şartıyla katkı sağlanabilir.

### **2.3. Milli Eğitim Bakanlığı'na Bağlı Kuruluşlarda Döner Sermaye**

Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı meslek liseleri ile endüstri meslek liseleri bünyesinde bulunan atölye ve işletmelerde döner sermaye kurulmasına ilişkin düzenleme 3423 sayılı Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı Meslekî Ve Teknik Öğretim Okulları Döner Sermayesi Hakkında Kanun'da yapılmıştır.

Söz konusu kanunun 1'nci maddesine göre okulların toplam maksimum yüz milyon Yeni Türk Lirasına (YTL) döner sermayelerinin okullar arasında dağıtımını konusunda Milli Eğitim Bakanlığına yetki verilmiştir.

652 Sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 21'nci maddesine göre döner sermaye işletmesi kurmak ve Bakanlığa bağlı döner sermaye işletme-

leri ile ilgili işleri yürütmek görevi söz konusu bakanlığın Destek Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir.

#### **2.4. Orman Genel Müdürlüğü'ne Bağlı İşletmelerde Döner Sermaye**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 'Özel Bütçeli' bir kurum olan Orman Genel Müdürlüğü'nde orman işletmeciliği ile ilgili görevlerin yapılabilmesi için Döner Sermaye İşletmesi bulunmaktadır. Ormancılık faaliyetlerinin büyük bir kısmı Döner Sermaye bütçesinden karşılanmaktadır.

3234 sayılı Orman Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinde Orman Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasında "Ormancılık hizmetlerinin gerektirdiği konularda Döner Sermaye İşletmeleri kurmak" da sayılmıştır. Dolayısıyla, Orman Genel Müdürlüğü'nde döner sermaye uygulaması Orman İşletme müdürlüklerinden faaliyetlerinden kaynaklanan mali işlemlere ilişkin bulunmaktadır.

Nitekim Devlet Orman İşletmesi ve Döner Sermayesi Yönetmeliği'nde Devlet Orman İşletmelerinin amaç ve görevleri şu şekilde sıralanmıştır.

a) Devlet Orman İşletmeleri tarafından işletilecek ormanları imar etmek, korumak, amenajman planlarına ve iktisadi icaplara göre teknik usullerle ve devamlı bir şekilde işletmek; amenajman ve işletmecilikle ilgili her türlü plan ve projeleri yapmak ve yaptırmak; işletmeciliğin gerektirdiği kısa süreler içinde işçi ve hizmet içi personel yetiştirmek; her çeşit kesme, taşıma, biçme ve depolama işlerini yapmak ve yaptırmak; alım ve satım işlerini yapmak; artıkları kıymetlendirmek ve kıymetlendirilmesi mümkün olmayanları temizle-

mek veya temizletmek; orman içi ağaçlamaları yapmak ve bu maksatla muvakkat fidanlıklar kurmak, orman ağaçları tohumları üretimini yapmak; şebeke planlarına uygun orman yolları yapmak veya yaptırmak; ormancılık faaliyet ve hizmetlerinin gerektirdiği yerlerde arsa ve arazi temin etmek, işletme işleri ile ilgili her türlü tesisat ve inşaat yapmak, (İşletme, Tamirhane, Yedek Parça, Orman Şefliği İdare ve ikamet binaları ile koruma binaları, Bakım ve Muhafaza Memurluğu binaları, ahır, depo, hangar, kulübe, baraka, samanlık, garaj, sundurma, anbar, Merkezi teshin ve kalorifer binaları, ilk müdahale ekip binaları, Role binaları, Telsiz atölye binaları, Tamirhane atölye binaları, işçi yemekhanesi, işçi yatakhane, İşletme Eğitim Merkezi binaları, işçi sağlık binaları, satış salonları, sera, kreş binası, patlayıcı madde depoları, yangın kule - kulübeleri gibi satın almak, kiralamak; istihsal ve değerlendirmenin gerektirdiği araç ve gereçleri temin etmek ve işletmek ve bunların her türlü bakım ve onarımlarını yapmak veya yaptırmak; orman tahribatını önlemek üzere fon tesis etmek; her çeşit basım, propaganda ve yayın yapmak; orman içinde mesire yerleri açmak, geliştirmek ve işletmek; özel Kanun ve tüzüklerle verilen sair görevleri ve ormana ilişkin bütün işlem ve hizmetleri görmek ve başarmaktır.

b) Lüzum görüldüğü hallerde Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığının muvafakatiyle ormancılık faaliyet ve hizmetleri için lüzumlu her türlü makina, taşıt aracı alet, edavat, malzeme, yedek parça ve hizmet bu yönetmelik hükümlerine bağlı kalınmaksızın mutad ticari usullere göre doğrudan doğruya dış piyasadan temin olunabilir. Ancak, bu hususta en az üç firmadan teklif istemek, teklif edilen fiyatların, kalite farklarının ve ileri sürülen şartların mukayesesini yaparak idare menfaatine en uygun teklifte bulunana sipariş vermek şarttır.

Aynı yönetmelikte Devlet orman işletmelerinin üretimlerini ham ve

gerektiğinde yarı mamul bir halde piyasaya çıkarılacağı ancak durumun gerektirdiği hallerde Orman Genel Müdürlüğünün onayıyla her nevi mamulün da yapılabileceği belirtilmiştir.

## **2.5. Tarım Bakanlığı'na Bağlı İşletmelerde Döner Sermaye**

Tarım Bakanlığına bağlı üretme istasyonları, çiftlik gibi işletmeler, 969 sayılı Tarım ve Köyişleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanuna tabidir.

Söz konusu kanuna göre merkezde, döner sermaye işletmelerinin bütçelerini, hesaplarını, bilançolarını incelemek, düzenlemek, makam onayına sunmak ve döner sermaye ile ilgili diğer işleri yapmakla görevli saymanlık teşkilatını muhtevi, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığına bağlı Döner Sermaye İşletmeleri Şube Müdürlüğü; taşrada ise sermaye tahsis edilen kuruluşlarda Bakan onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulur.

Mali ve idari işlemleri ile elde edilen kârdan üretimi teşvik primi dağıtılmasına ilişkin usul ve esaslar, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nde belirlenmiştir.

## **2.6. Diğer Kamu İdarelerine Bağlı İşletmelerde Döner Sermaye**

Yarı kamusal mal ve hizmet üreten kamu idarelerin hemen hemen tamamında teşkilat kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda döner sermaye işletmesi uygulaması bulunmaktadır. Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan diğer kamu idareleri aşağıda listelenmiştir.

- 1) Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
- 2) Devlet Personel Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi

- 3) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri
- 4) Devlet Konukevi Döner Sermaye İşletmesi
- 5) Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmesi
- 6) Gülhane Askeri Tıp Akademisi Döner Sermaye İşletmeleri
- 7) Askeri Hastaneler Döner Sermaye İşletmeleri
- 8) Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
- 9) İstanbul Polis Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi
- 10) Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- 11) Yapı İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri
- 12) Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- 13) Teknik Araştırma ve Uygulama Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- 14) Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü Ankara Barajları ve Rekreasyon Tesisleri Döner Sermaye İşletmesi
- 15) Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi
- 16) İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkez Döner Sermaye İşletmesi
- 17) Kültür ve Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri (DÖ-SİM)



- 18) Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- 19) Teknik Ziraat Döner Sermaye İşletmeleri
- 20) Zirai Mücadele ve Karantina Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri
- 21) 867 ve 170 Sayılı Kanunlarla Kurulmuş Olan Döner Sermaye İşletmeleri
- 22) Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri
- 23) Yargıtay Yayınları Döner Sermaye İşletmesi
- 24) Yükseköğretim Kurulu Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
- 25) Başbakanlık Basımevi Döner Sermaye İşletmesi
- 26) Başbakanlık Dini Yayınlar Döner Sermaye İşletmesi
- 27) Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmesi
- 28) Devlet İstatistik Enstitüsü (TÜİK) Döner Sermaye İşletmesi
- 29) Adli Tıp Kurumu Döner Sermaye İşletmesi
- 30) Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi
- 31) Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi
- 32) Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri.

### 3. Döner Sermayeli İşletmelere İlişkin Özet İstatistiki Bilgiler

**Tablo 1: Bağlı Buldukları İdareler Bazında Döner Sermaye İşletmeli İşletmeler (2009 Yılı)**

<b>BAĞLI OLDUĞU İDARE</b>	<b>Saymanlık Sayısı</b>	<b>İşletme Sayısı</b>
Milli Eğitim Bakanlığı	480	893
Sağlık Bakanlığı	213	1069
Tarım ve Köyişleri Bakanlığı	186	186
Çevre ve Orman Bakanlığı	84	84
Milli Savunma Bakanlığı	59	59
Başbakanlık	46	46
Bayındırlık ve İskan Bakanlığı	27	27
Kültür ve Turizm Bakanlığı	4	4
Adalet Bakanlığı	2	2
Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı	2	2
Dışişleri Bakanlığı	1	1
İçişleri Bakanlığı	1	1
Ulaştırma Bakanlığı	1	1
<b>Özel Bütçe</b>	<b>304</b>	<b>318</b>
Başbakanlık (Vakıflar Genel Müdürlüğü)	3	3
Üniversiteler	54	68
Orman Genel Müdürlüğü	247	247
<b>TOPLAM</b>	<b>1410</b>	<b>2693</b>

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü (www.muhasebat.gov.tr)

**Tablo 2: Tüm Döner Sermayeli İşletmelerin Aralık - 2010 Yılı Sonu İtibariyle Nakit, Borç, Alacak, Gelir, Gider Tutarları**

<b>DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ</b>	<b>GELİR</b>	<b>GİDER</b>	<b>GELİR-GİDER FARKI (KAR-ZARAR)</b>
<b>BAŞBAKANLIK</b>	<b>343.362.239</b>	<b>275.811.068</b>	<b>67.551.171</b>
Vakıflar Genel Müdürlüğü	56.928.407	64.287.057	-7.358.650
Sosyal Hizmetler ve Ç.E.K.Gen.Müd.	22.028.684	19.754.061	2.274.623
Dini Yayınlar	12.584.385	9.044.413	3.539.972
Darphane ve Damga Matbaası Gen.Müd.	179.139.299	140.310.482	38.828.817
Türkiye İstatistik Kurumu	13.325.878	7.876.054	5.449.824
Başbakanlık Basımevi	8.680.265	4.614.231	4.066.034
Gümrük Müs.Tasfiye İş.Dön.Ser.İşl.	50.675.321	29.924.770	20.750.552
<b>TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI</b>	<b>226.909.798</b>	<b>115.814.032</b>	<b>111.095.766</b>
Tarım ve Köyışleri Bak.Dön.Ser.İşlt.	226.909.798	115.814.032	111.095.766
<b>BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI</b>	<b>332.643.203</b>	<b>280.983.685</b>	<b>51.659.518</b>
Yapı İşleri Genel Müdürlüğü	3.697.226	1.532.073	2.165.153
Teknik Araştırma ve Uygulama Gen.Müd.	442.520	326.331	116.189
Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü	328.503.457	279.125.281	49.378.176
<b>ULAŞTIRMA BAKANLIĞI</b>	<b>231.649.065</b>	<b>260.784.968</b>	<b>-29.135.903</b>
<b>MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI</b>	<b>94.048.923</b>	<b>68.317.972</b>	<b>25.730.951</b>
<b>SAĞLIK BAKANLIĞI</b>	<b>15.455.240.113</b>	<b>16.137.185.511</b>	<b>-681.945.398</b>
<b>ADALET BAKANLIĞI</b>	<b>40.161.740</b>	<b>66.250.764</b>	<b>-26.089.024</b>
Yargıtay Yayınları	460.022	280.546	179.476

Adli Tıp Kurumu	39.701.718	65.970.218	-26.268.500
<b>DIŐIŐLERİ BAKANLIĞI</b>	<b>1.661.719</b>	<b>3.427.860</b>	<b>-1.766.141</b>
<b>KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI</b>	<b>190.555.489</b>	<b>178.723.374</b>	<b>11.832.115</b>
<b>İÇİŞLERİ BAKANLIĞI</b>	<b>23.864</b>	<b>12.224</b>	<b>11.640</b>
Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Gen. Müd.	23.864	12.224	11.640
<b>MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI</b>	<b>574.335.679</b>	<b>510.789.751</b>	<b>63.545.927</b>
<b>ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAK.</b>	<b>4.416.638</b>	<b>3.911.605</b>	<b>505.034</b>
Eğitim ve Araştırma Merkezi Başk. DSS.			0
İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezi	4.416.638	3.911.605	505.034
<b>ÇEVRE VE ORMAN BAKANLIĞI</b>	<b>1.761.392.533</b>	<b>1.761.369.442</b>	<b>23.091</b>
Çevre ve Orman Bak. Döner Sermaye	154.760.374	97.645.051	57.115.322
Orman Genel Müdürlüğü	1.573.891.617	1.629.837.550	-55.945.933
Devlet Meteoroloji Gen. Müd.	32.740.543	33.886.841	-1.146.298
<b>ÜNİVERSİTELER</b>	<b>5.193.107.577</b>	<b>4.898.903.228</b>	<b>294.204.349</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>24.449.508.580</b>	<b>24.562.285.482</b>	<b>-112.776.902</b>

**Kaynak:** Muhasebat Genel Müdürlüğü ([www.muhasebat.gov.tr](http://www.muhasebat.gov.tr))

#### **4. Döner Sermayelerin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Mevcut Hukuki Durum**

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kanunun Geçici 11. maddesinin ilk metninde döner sermaye işletmelerinin ilgili idarelerin bütçeleri içinde yer alması ve 2007 yılı sonuna kadar **tasfiye edilmesi** hükme bağlanmıştır.

24.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunla tasfiye edilmesinden vaz-

geçilip 2010 yılı sonuna kadar **yeniden yapılandırılması** hükmüne bağlanmıştır.

Daha sonra yapılan hukuki düzenleme ile 2010 yılı sonu dönemi uzatılmıştır. Şu anda Maliye Bakanlığı'nca Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı taslağı şeklinde bir hukuki düzenleme çalışmasının bulunduğu ve bu düzenlemenin içinde bulunduğumuz yılın sonuna tamamlanmasının planlandığı bilinmektedir.

Kanunun aynı maddesine göre; döner sermaye işletmeleri yeniden yapılandırılınca kadar bunların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılması ve muhasebesi ile kontrol ve denetimi Maliye Bakanlığınca yürürlüğe konulacak yönetmelikle belirlenir.

Söz konusu kanuna istinaden döner sermayeli işletmelerin mali iş ve işlemleri Maliye Bakanlığınca yürürlüğü konulan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre gerçekleştirilmektedir.

Söz konusu yönetmeliğin 599'uncu maddesine göre; bu Yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları, kıyasen uygulanır.

Aynı yönetmeliğin 600'üncü maddesine göre ise; İşletme yönetmeliklerinin, bu Yönetmeliğe aykırı hükümleri uygulanmaz.

Dolayısıyla mali iş ve işlemlerle ilgili olarak aralarında aykırılık bulunması halinde işletme yönetmelikleri değil Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği hükümleri uygulanacak, söz konusu yönetmelikte hüküm bulunmayan hâllerde ise 5018 sayılı Kanun ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan diğer yönetmelikler ile Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin genel esasları kıyasen uygulanacaktır.

## II. Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe Muhasebe Sistem ve Süreci

### 1. Bütçe Sistemi

Döner sermayelerde bütçe sistemi yani bütçenin hazırlanması, uygulanması ve sonuçlandırılmasına ilişkin usul ve esaslar esasında ilgili döner sermayeye ilişkin yönetmeliklerde yer almaktadır. Bununla birlikte, söz konusu Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde de döner sermaye bütçelerine ilişkin bir takım hükümler yer almaktadır. Söz konusu yönetmelikte yer alan hükümlere göre;

- (1) Bütçe; işletmelerin belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir.
- (2) İşletme bütçeleri; metin kısmı ile ekli cetvellerden oluşur.
- (3) Bütçeler, yılı içinde yapılacak giderler ile gelirlerden oluşur.

#### 1.1. Bütçenin Hazırlanması

Bütçenin hazırlanmasına ilişkin genel hükümler Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde yer almaktadır. Söz konusu yönetmeliğe göre; bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında aşağıdaki ilkelere uyulur:

- a) Bütçeyle verilen harcama yetkisi, mevzuatla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.
- b) Bütçeler, **izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte** hazırlanır ve değerlendirilir.

- c) Bütçe, malî işlemlerin kapsamlı ve saydam bir şekilde görünmesini sağlar.
- ç) Tüm gelir ve giderler **gayri safi** olarak bütçelerde gösterilir.
- d) **Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi** esastır.
- e) Bütçelerde giderlerin gelirleri aşmaması esastır.
- f) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce yetkili merci tarafından onaylanmadıkça uygulanamaz.
- g) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.
- ğ) İşletmelerin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.
- h) İşletme hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

Yukarıdaki genel hükümlerin yanısıra bütçenin hazırlanmasına ilişkin ayrıntılı hususlar bazı kurumların döner sermayeye ilişkin yönetmeliklerinde yer alabilmektedir. Aşağıda bütçenin hazırlanmasına ilişkin düzenlemeler bazı kurumlar itibariyle incelenmektedir.

### **1.1.1. Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Kurumlarda**

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastane, sağlık merkezi gibi sağlık kurumlarında bütçenin hazırlanmasına ilişkin bazı hükümler 209 sayılı Kanun ile Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkındaki 209 Sayılı Kanun Gereğince İşletme, İdare Ve Muhasebe İşlerine Dair Yönetmelik'de yer almaktadır. Söz konusu yönetmelikte yer alan düzenlemelere göre;

Döner sermaye Bütçesi, malî yıl itibariyle Kurum Müdürü veya Baştabibi tarafından birlikte hazırlanarak Bakanlığın inceleme ve onayına sunulduktan sonra yürürlüğe girer.

Her Kurum, bütçesini gerekçesi ile birlikte hazırlayarak malî yılın başından en az 3 ay önce Bakanlığın inceleme ve onayına arz eder. Bakanlık, Kurum bütçelerini inceledikten ve gerektiğinde Kurumla görüşmek suretiyle gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra onaylayarak malî yılın başlamasına en az 15 gün kala Kuruma geri gönderir.

Bütçelerin tanziminde ücretler, işletme ve idare masraflarıyla yatırımlar ayrı ayrı bölümlerde gösterilir. Kurumların yıllık iş programı ve 209 sayılı Kanunun verdiği yetkiye müsteniden ve tespit olunan kadrolardan Bakanlıkça Kuruma tahsis olunanların cetvelleri bütçeye bağlanır.

Bütçenin hazırlanmasına ilişkin daha ayrıntılı usul ve esaslar ise her yıl Sağlık Bakanlığında bütçe çağrısı olarak yayımlanan genelgelerde yer almaktadır.

Örneğin, Bakanlığın 2012–2013–2014 Yılları Döner Sermaye Bütçe Çağrısı 30.11.2011 tarih ve 2011/60 sayılı genelgesine göre;

Döner sermayeli işletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 4'üncü maddesi ve 106 sayılı Yönetmeliğin 34. maddesi hükümleri gereğince oluşturulacak Bakanlığa bağlı döner sermayeli işletmeleri bütçelerini aşağıdaki ilkeler doğrultusunda gerekçeleri ile birlikte hazırlayarak 12 Aralık 2011 tarihine kadar Bakanlığımızın inceleme ve onayına sunması gerekmektedir.

Bakanlıkça bütçeler incelendikten ve gerektiğinde kurumla görüşülerek gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra onaylanarak malî yılın başlamasından önce kuruma gönderilecektir.



## 1- Bütçe İlkeleri ve Hazırlama Süreci;

### A- Bütçe ilkeleri:

I. Bütçeyle verilen harcama yetkisi, mevzuatla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılacaktır.

II. Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve mali saydamlık esas alınacaktır.

III. Genel Bütçe aracılığı ile karşılanabilecek ihtiyaçlar öncelikle Genel Bütçe ödenekleri ile karşılanacaktır.

IV. 2012 yılı için Bakanlıkça bağlı sağlık kurum ve kuruluşlarının bütçelerinin hazırlanmasında temel olarak, global bütçeleme anlayışı çerçevesinde geri ödeme kurumları ile yapılan sözleşme gereği Bakanlıkça ödenecek toplam bedel dikkate alınacaktır. Yılı içinde, geri ödeme kurumlarından Bakanlığımıza yapılacak toplam miktar değişmeyeceğinden, kurumlarımıza yapılacak nakit dağılımı da bu paralelde olacaktır. Bu nedenle, işletmelerce gereksiz harcamalar ve giderlerden kaçınılacaktır.

V. 2013 ve 2014 bütçesi ise programda otomatik olarak hesaplanıp oluşturulacak, kurumlar 2012 yılı bütçesini izleyen iki yılın (2013 ve 2014) bütçe tahminleriyle birlikte hazırlayıp göndereceklerdir.

VI. Bütçe gelir ve gider tutarlarında kuruş hanesi kullanılmayacak, bütçede 1 TL'den daha düşük bir rakama yer verilmeyecek, her harcama tertibine asgari 1 TL konulacaktır. Yıl içinde yapılacak aktarmalarda harcama tertibinde en az 1 TL bırakılmasına dikkat edilecektir.

VII. Bütçe gelir-gider toplamları birbirine eşit olacak şekilde düzenlenecektir.

VIII. Bütçenin hazırlanması ve uygulaması sürecinde gerekli tedbirleri almaya ve uygulatmaya Strateji Geliştirme Başkanlığı yetkilidir.

B- Bütçe hazırlık süreci:

I. Kurumlar ilk bütçe tekliflerini 12 Aralık 2011 tarihine kadar sistem üzerinde hazırlayarak Bakanlığa göndereceklerdir. Elektronik ortamda hazırlanan ilk bütçe teklifleri yazılı ortama dökülmeyecek, sadece sistem üzerinde onaylama işlemi yapılacaktır.

II. Kurumca sistem üzerinden gönderilen ilk bütçe teklifleri Bakanlığımızca ilgili kurumlarla birlikte veya re'sen değerlendirildikten sonra son aşama için kuruma sistem üzerinden geri gönderilecektir. Geri gönderilen bütçe üzerinde kurumlar değişiklik yapamayacaklardır.

III. Bakanlık tarafından geri gönderilen bütçe teklifi kurumca sistem üzerinde kaydedilip yazılı ortama dökülecektir. Yazılı bütçe teklif icmali (iki nüsha) ve gerekçe metni (tek nüsha), kurum yetkililerince imzalandıktan sonra Bakanlığa adresine kargo ile gönderilecektir.

IV. Bakanlıkça yazılı ortamda ulaşan kurum bütçe icmalleri, onaylandıktan sonra, uygulanmak üzere kuruma gönderilecektir. Kurum Bakanlıkça onaylanmış bütçe suretini ilgili döner sermaye saymanlığına gönderecektir.

2- Bütçe hazırlanırken deflatör (bütçe artışı) oranı 2012 yılı için % 7, 2013 yılında % 5, 2014 yılında ise % 5 olarak uygulanacaktır. 2011 yılı gerçekleştirmelerine göre 2012 yılı ilk bütçe tahmini sistem tarafından otomatik olarak oluşturulacaktır. % 7 deflatör (bütçe artışı) oranı maksimum sınır olup, gelir bütçesi dikkate alınarak gider bütçesi oranı daha aşağı belirlenebilecektir. Kurumlar, gerekçelerini belirterek ihtiyaçları doğrultusunda bu rakamları sistem üzerinden revize edebileceklerdir.

3- (a) Yatırım Gideri Grubu tertiplerindeki toplam ödenek belirlenirken kurum borçluluk oranları dikkate alınacaktır. (Borçluluk oranı = Toplam Borçlar / İlgili ay geliri) Kurumlar, borçluluk oranına göre belirlenen toplam yatırım giderini aşmayacak ve

- 1) Borçluluk oranı 2 ve üzeri olanlar gelir bütçesinin % 3'ü,
- 2) Borçluluk oranı 1,5-2 arası olanlar % 4'ü,
- 3) Borçluluk oranı 1-1,5 arası olanlar % 5'i,
- 4) Borçluluk oranı 0,5-1 arası olanlar % 6'sı,
- 5) Borçluluk oranı 0-0,5 arası olanlar % 7'si,
- 6) Borçluluk oranı 0 olanlar % 8'si oranına kadar yatırım bütçesi ayırabilecektir.

(b) İşletmelerce yılı içerisinde istisnai durumlar (Yeni Kurum açılması, ya da ilave servis ve birim açılması gibi özel durumlar) haricinde, onaylanan yatırım grubu gideri bütçesi artırılmak istenirse, Bakanlıktan uygun görüş alınması gerekmektedir.

(c) Yatırımların finansmanında öncelikle; İl Özel İdare kaynakları, bağışlar ve Genel Bütçe kaynakları kullanılacak, bunların yetersiz kalması halinde Döner Sermaye Bütçesinden kaynak sağlanacaktır.

4- Bütçelerde "tenkis edilecek ödenek ayrılması" uygulamasına devam edilecektir. Anılan tertibe İl Sağlık Müdürlükleri, Hastaneler ve Hıfzıssıhha Enstitüsü Müdürlükleri toplam gelir bütçelerinin % 10'u, Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri % 25'i kadar asgari ödenek koyacaklardır.

5- (a) 2010/49 sıra nolu Genelge hükmü çerçevesinde bir tedarikçi kuruma bağlanan kurumlar tıbbi sarf malzemesi, ilaç, serum, aşı, or-

tez, protez gibi teşhis ve tedaviye yönelik mal ihtiyaçlarını tedarikçi kurumdan temin edecektir. Bu nedenle, tedarikçi kurumlar ilgili gider tertiplerinde bağlı kurumların ihtiyaçları kadar ödenek artışı yapabilecek ve bütçe teklifi eki metin kısmında bu durum yazılı olarak bildirilecektir.

(b) Gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girilmiş olması halinde sözleşme bedelinden veya yeni girilecek yıllara yaygın yüklenmelerde ise belirlenen yaklaşık maliyet bedelinden ilgili yıla düşen pay kadar yılı bütçesine ödenek konulacaktır.

6- Bütçe aktarma ve ek bütçe işlemleri aşağıdaki kurallar çerçevesinde yapılacaktır.

I. Tenkis Edilecek Ödenek tertibinden diğer harcama tertiplerine aktarma yapmaya Bakanlık yetkilidir.

II. Personel Gider Tertiplerinden (740-Hizmet Üretim Giderleri-100-İşçi Ücret ve Giderleri,101-Memur Ücret ve Giderleri, 770-Genel Yönetim Giderleri- 02-Memur Aylık, Ücret Ve Tazminat Giderleri, 03-Tedavi Yardımı Ve Cenaze Giderleri, 04-Geçici Ve Sürekli Görev Yollukları, 05-Ek Çalışma Karşılıkları, 11-Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Ödenekleri, 15- Nakdi Olarak Yapılan Giyecek Yardım Giderleri) diğer tertiplere 106 sayılı yönetmeliğin 36'ncı maddesi hükmü gereği aktarma yapılmayacaktır.

III. Yatırım grubuna diğer tertiplerden yapılacak aktarmalarda 3. Madde hükümleri dikkate alınacaktır.

IV. Yukarıdaki tertipler dışında kalan harcama tertiplerinde, aktarma yapılacak tertibin %20'sini aşmamak kaydı ile bölümler arası aktarma işlemi (bölüm içi aktarma işlemi tesis eder gibi) harcama yetkilisince onaylanarak yapılabilecektir. Bu şekilde bölümler arası yapı-

lacak aktarma işleminin toplamı, onaylanan yılı bütçesi toplamının % 5 ini geçemeyecektir.

V. Ödenek yetersizliği durumunda, kurumlar bütçe imkânları doğrultusunda öncelikle yukarıdaki hükümler çerçevesinde aktarma işlemi yapacaklardır.

VI. Yılı içerisinde ek bütçe talebinde bulunulabilmesi için ilgili tertip gerçekleşmesinin %75 oranını aşmış olması gerekmektedir. (Gider tertiplerinde gerçekleşme, harcamaya dönüşmüş olan ve sözleşmeye bağlanıp henüz harcaması yapılmamış olan giderleri kapsamaktadır.)

7- Eğitim ve Araştırma hastaneleri eğitim, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için gerekli görüldüğü hallerde 750.01 nolu tertibe yılı gelir bütçesinin yüzde 1' ini geçmeyecek şekilde ödenek koyacaklardır. İlgili tertibe konulan bu ödenek, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 413. maddesindeki “Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçimi ve teknolojilerinin işletmede uygulanması amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme giderlerinin izlenmesi” hükmü çerçevesinde kullanılacaktır.

8- Personel giderlerinde aşağıdaki kurallar çerçevesinde bütçe oluşturulacaktır;

I. Mevzuatı gereği, sabit ek ödeme, mesai dışı ek ödeme, mesai içi ek ödeme ve nöbet ücretleri için ilgili gider tertibine yeterli miktarlarda ödenek konulacaktır.

II. 04.06.2011 tarihli ve 27954 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 632 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile memur kadrosuna atanıp 15.08.2011 tarihinden itibaren görevlerine başlatılan ve

ücretleri döner sermaye bütçesinden karşılanacak olan personel için ilgili personel giderleri tertibinden giderleşme yapılacaktır.

III. 2012 yılı içinde sözleşmeli personel atanması planlanmış ise, ilgili personel giderleri tertibinden giderleşme yapılmaya devam edilecektir.

IV. Sosyal Güvenlik Kurumu ile ilgili yükümlülüklerin toplam gideri için; 770.11 (Sosyal Güvenlik Primi Giderleri) tertibine, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 81. Maddesi hükmü çerçevesinde yeterli ödenek konulacaktır.

V. Döner sermaye kadrolarında istihdam edilen personel için, 6245 sayılı Harcırah Yasası kapsamında ödenmesi gereken her türlü geçici ve sürekli görev yolluklarının tahmin edilerek ilgili gider tertibine ödenek konulması, yoksa 1 TL iz bedeli konulacaktır.

VI. Personelin, firma, dernek, vakıf gibi kuruluşlarca düzenlenen konferans, sempozyum, kurs vb. organizasyonlara katılımlarında; ihtiyacın harcama yetkilisince çok iyi planlanması, gereksiz görülenlere izin verilmemesi ve bahse konu tertibe bu yapılan planlama dahilinde ödenek konulması gerekmektedir.

9- 2007-2 sıra nolu Genelge hükmü gereği sağlık kurum ve kuruluşlarında Mesleki Beceri Eğitimi alan Sağlık Meslek Lisesi öğrencileri için yapılacak Kanuni giderler göz önünde bulundurularak ilgili gider tertibine yeterli ödenek konulacaktır.

10-Ayrılacak paylar;

I. 16/09/2011 tarih ve 9832 sayılı Makam Oluru gereği, Bakanlığa bağlı Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri ve Diş Hastanelerinin aylık gayrisafi hasıllattan aylık tahsil edilen tutarın yüzde 5'ini (%5) her ay

düzenli olarak İl Sağlık Müdürlüğü ihtiyaçlarında kullanılmak üzere karşılıksız kaynak aktarımı uygulamasına devam edilecektir. Bu bağlamda karşılıksız kaynak aktarımı yapacak olan işletmelerce 770.16 (Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinden İl Sağlık Müdürlüğü'ne Aktarılacak Pay) nolu tertibe yeterli ödenek konulacaktır.

II. Sağlık Müdürlüklerince ilgili tertiplere, hazine payı için öngörülen tahsilâtın % 1'i, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurum payı için ise öngörülen gelir tahakkukunun % 1'i kadar ödenek konulacaktır.

III. Hastaneler, Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri ile Hıfzıssıhha Enstitüsü Müdürlüklerince ilgili tertiplere, hazine payı için öngörülen tahsilâtın % 1'i, merkez payı için öngörülen tahsilâtın % 6'sı, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurum payı için öngörülen gelir tahakkukunun % 1'i kadar ödenek konulacaktır.

IV. 2011/41 Nolu Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Kapsamında Sunulacak Sağlık Hizmetleri konulu Genelgenin 9. Maddesi gereğince yapılacak olan aktarmalar için bu kapsamda yapılacağı öngörülen tahsilâtın %10'u oranında 770.14 (Sağlık Müdürlüğü Turizm Giderleri Payı) tertibine gerekli ödenek konulacaktır.

11- "Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul ve Esaslara Dair Tebliğ" hükmü gereği ve diğer ihtiyaçlar için ilgili gider tertibine yeterli ödenek konulacaktır.

12- (a) İl Sağlık Müdürlükleri bütçelerini, Bakanlıkça gönderilen ödenekler, karşılıksız kaynak aktarımları, laboratuvar hizmeti satış gelirleri ve diğer gelirlerden oluşturacaklardır.

(b) 663 Sayılı KHK ile 209 Sayılı Kanunun 5. Maddesinde yapılan

değişiklik gereği; Sağlık Müdürlüklerinde görev yapan aile hekimliği dışı personele yapılacak ek ödemeler, Sağlık Müdürlüklerine gönderilen dönem ödenekleri ve Sağlık Müdürlüklerinin diğer gelirlerinden finanse edeceklerdir. Aile Hekimliği dışında kalan personel için merkezden gönderilen ödenekler için öngörülen ödenek 602.05 (Bakanlıkça Gönderilen Yardım ve Gelirler) tertibine kaydedilecektir.

13-Dava ve takip giderleri için ilgili tertibe yeterli ödenek ayrılacaktır.

### **1.1.2. Orman Genel Müdürlüğü'ne Bağlı İşletmelerde**

Orman Genel Müdürlüğü'ne bağlı işletmelerin döner sermaye bütçesinin hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar Devlet Orman İşletmesi ve Döner Sermayesi Yönetmeliği'nde yer almaktadır. Buna göre; Devlet Orman İşletmesi Müdürlükleri, mıntıklarındaki ormanlarda her yıl Döner Sermaye ile yapılacak işleri bir iş planı halinde tesbit ve buna göre gelir ve gider bölümlerini kapsamak üzere hazırlayacakları bütçeleri, gerekçesiyle birlikte tertip ederek en geç 15 Ağustos'a kadar Orman Bölge Müdürlüğüne gönderirler.

Orman Bölge Müdürlüğü, mıntikasındaki İşletmelerin, iş planı ve bütçelerini inceledikten sonra mütalaasıyla birlikte en geç bir ay içinde Orman Genel Müdürlüğüne gönderir. Orman Genel Müdürlüğü de bunlara dayanarak Devlet Orman İşletmesi Döner Sermaye Bütçesini ve formülünü düzenler ve Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığının onayından sonra Bölge Müdürlüğüne bir iş planı ile gönderir.

Bütçe; istihsal, imalat, nakliyat, sabit kıymetler, genel giderler (İdari masraflar) ve Orman bakım giderleri ana bölümlerini ve bu bö-



lmlerden lüzumu kadar maddeleri kapsar. Bu bölüm ve maddeler ihtiyaca göre azaltılıp çoğaltılabilir.

Bütçenin düzenlenmesinde, aylıklar, işletme ve yönetim harcamaları ile yatırımlar ayrı ayrı bölümlerde gösterilir.

Fabrika, Ana tamirhane ve Yedek Parça Depo Müdürlükleri bütçeleri de aynı esaslar dairesinde düzenlenir.

Bütçelerde aktarma yapılmasına zaruret olması halinde Döner Sermaye müesseselerinin bütçeleri arasında yapılacak aktarmalar ile ana hesaplarla bölümleri arasındaki aktarmalar Orman Genel Müdürlüğünce yapılır.

Devlet orman işletme müdürlükleri kendilerine tahsis edilen bütçe denek ve iş planı gereğince çalışırlar. Bütçe ve denekler dışında sarfiyat yapamazlar. Olağanüstü sebepler dolayısıyla bütçenin, tertiplenen plana göre kafi gelmemesi halinde lüzumlu denek bitmeden ihtiyaca göre münakale yapılması veya munzam tahsisat alınması lazımdır.

### **1.1.3. Tarım Bakanlığı'na Bağlı İşletmelerde**

Tarım Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinde bütçenin hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nde belirtilmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre;

Bütçelerin hazırlanmasından önce; işletmeler, kalkınma planına göre kendileri tarafından yapılması gereken yatırımlara ait malî, ekonomik ve teknik etütleri zamanında yaparak, projeleri hazırlamakla yükümlüdür.

İşletmelerde, bir hesap dönemi içinde yapacakları iş ve faaliyetlerle

üretim hedeflerini gösteren işletme müdürü, müdür yardımcısı, şube müdürleri/şube şefleri tarafından bir iş programı hazırlanır ve bunlar bütçenin hazırlanmasından üç ay öncesinde bütçeleştirilmek üzere muhasebe birimine gönderilir.

Döner sermaye işletmesinin bütçe taslağı, muhasebe birimine gönderilen iş programına göre, muhasebe yetkilisinin önerisi alınarak işletme müdürü tarafından hazırlanır. Bütçe, ilgili mevzuatında belirtilen süre içinde onaylanmak üzere Başkanlığa gönderilir ve Bakanlığın onayı üzerine yürürlüğe girer. Bütçelerin, malî yılın başından önce onaylanması şarttır.

Döner sermaye gelirleri bütçedeki harcama kalemleri ile iş programı hedefleri dışındaki amaçlara tahsis edilemez.

## **1.2. Bütçenin Uygulanması**

Onaylanarak kesinleşen bütçeler, en geç Aralık ayının sonuna kadar uygulanmak üzere işletmelere gönderilir. Bütçelerin bir örneği de muhasebe yetkilisine verilir.

Bütçenin uygulanması kapsamında gelirlerin tahsil edilmesine giderlerin ise ödenmesine başlanır.

Bütçenin uygulanması sürecinde bazen bütçede aktarmalar yapılması ve ek bütçe düzenlenmesi söz konusudur.

### **1.2.1. Ödenek Aktarmaları**

Ödenek aktarmalarına ilişkin olarak 5018 sayılı Kanununun 21'inci maddesinde;” Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin bütçeleri arasındaki ödenek aktarmaları kanunla yapılır.

Ancak, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, aktarma ya-

pılacak tertipteki ödeneğin, yılı bütçe kanununda farklı bir oran belirlenmedikçe yüzde beşine kadar kendi bütçeleri içinde ödenek aktarması yapabilirler. Bu şekilde yapılan aktarmalar, yedi gün içinde Maliye Bakanlığına bildirilir.

Personel giderleri tertiplerinden, aktarma yapılmış tertiplerden ve yedek ödenekten aktarma yapılmış tertiplerden, diğer tertiplere aktarma yapılamaz.” hükmü bulunmaktadır.

Ödenek aktarmalarına ilişkin hükümler 5018 sayılı Kanun’un yanı sıra ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer almaktadır. Örneğin Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık kurumlarında ödenek aktarmalarına ilişkin hükümler 106 sayılı Döner Sermaye Yönetmeliği’nde yer almaktadır. Söz konusu Yönetmeliğin 36’ncı maddesinde “Bütçede bölümden bölüme yapılacak münakaleler Kurum Müdür veya Baştabibinin teklifi ve Sağlık Bakanlığının tasvibi ile olup, maaş ve ücret tertibinden diğer tertiplere münakale yapılamaz. Fasılların maddeleri arasında yapılacak münakale ise Kurum muhasebecisinin teklifi, Müdür veya Baştabibinin tasvibi ile yapılabilir” Hükmü yer almaktadır.

Ödenek aktarmalarına ilişkin daha ayrıntılı düzenlemeler ise Bakanlığın (Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu) 2012/1 sayılı Genelgesinde yer almıştır. Buna göre;

Bakanlıkça yayınlanan 2011/60 Sıra Nolu Genelge hükümleri gereği kurumlarımızın 2012-2013-2014 yıllarına ait döner sermaye bütçeleri Bakanlıkça onaylanmış ve uygulamaya konulmuştur. Bu nedenle, 2012 yılı bütçe uygulama sürecinde, Kuruma bağlı ikinci ve üçüncü basamak sağlık kurumları ile Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri’nin aşağıdaki belirtilen hususlar çerçevesinde işlem tesis etmesi gerekmektedir.

1- (a) Kurumların, Klasik Gelir-Gider tertipleri esas alınarak hazırlanan 2012 - 2013 - 2014 yıllarına ait bütçeleri, 2012 yılı içerisinde Maliye Bakanlığı ile koordineli çalışılarak, analitik bütçe anlayışı çerçevesinde, ekonomik kodlardan oluşan 4 kısımlı hale getirilmiştir. Döner sermayeli işletmelerin ilgili yıllara ait analitik bütçeleri “<http://analitikbutce.sgbsaglik.gov.tr/giris.aspx>” web adresindeki Döner Sermaye Bütçe Uygulaması programında yayınlanmıştır. İşletmeler eski gider tertiplerinin analitik bütçeleme anlayışı içerisinde hangi tertiplere uygun olduğunu (Genelge EK:1) tablosundan yararlanarak, görebilmektedir.

(b) İşletmelerde analitik bütçe uygulamasına geçildiği için, daha önce onaylanan klasik bütçe gider tertipleri ile analitik bütçe tertipleri birebir uygunluk göstermemektedir. İşletmeler bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak için, öncelikle bölüm içi aktarmalar yaparak, yetersiz kaldığı durumda ise bölümler arası aktarmalar yaparak gider tertiplerinde yeterli ödeneği bulundurmaldırlar.

Ekonomik kodlardan oluşan analitik döner sermaye bütçesinin ilk kısımlı olan 1-2-3-5-6-10-11 ekonomik kodlar yukarıda belirtilen hükümde işaret edilen “bölüm” ü işaret etmekte olup, ilk kısımdan sonra olan ikinci, üçüncü ve dördüncü kısımlar ise hükümdeki “faisillerin maddeleri” (bölüm içi) tanımını işaret etmektedir.

2- İşletmeler bütçelerinin takip edildiği Döner Sermaye Bütçe Uygulaması programından yılı içinde “ek bütçe, aktarma” işlemleri yapılabilecektir. 2012 yılı bütçe uygulamasında, bürokrasiyi azaltmak ve verimliliği artırmak amacıyla “ek bütçe ve aktarma” işlemleri bundan böyle bütçe programı üzerinden yapılacaktır. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’nca (Finans Hizmetleri Başkan Yardımcılığı) Program üzerinden “onama” yapıldıktan sonra aktarma işlemi gerçekleştirilecek ve onama sonrası gerçekleşen son durum Tek Düzen

Muhasebe Sistemi Programında görülecektir.

İşletmeler yaptıkları aktarma işlemleri neticesinde sistemden aldıkları (106 Sayılı Yönetmeliğin 36.Maddede işaret edilen kurallar çerçevesinde) çıktılarını onaylayarak üst yazı ekinde, (bölüm içi aktarma işlemlerinde yılsonunda, bölümler arası aktarma ve ek bütçe işlemlerinde işlem tesis edildiğinde) Kamu Hastane Birlikleri tesis edilene kadar İl Sağlık Müdürlükleri aracılığıyla Kurumumuza göndereceklerdir.

3- İşletmelerimizce yılı içinde yapılacak aktarma ve ek bütçe işlemlerinde aşağıda belirtilen aktarma kurallarına uyulması gerekmektedir.

a. Bölümler arası aktarmalar 1-2-3-5-6-10-11 (örneğin: 06.01.01.01 = Büro Mefruşatı Alımları tertibinden 03.07.03.02=Makine Teçhizat Bakım ve Onarım Giderleri ) ekonomik kodları arasında yapılacaktır.

b. Bölüm içi aktarmalar 1-2-3-5-6-10-11 ekonomik kodların alt kırılımları (örneğin: 01.01.01.01=Temel Maaşlar tertibinden 01.01.01.02=Zamlar ve Tazminatlar tertibi arasında yapılacak aktarmalar yada 03.02.01.01 =Kırtasiye Alımları tertibinden 03.08.01.02=Büro Bakım ve Onarımı Giderleri tertibine bölüm içi olarak aktarmalar yapılabilecektir.) arasında yapılacaktır.

c. Yedek Ödenek (Tenkis) tertibinden diğer harcama tertiplerine aktarma yapmaya Kurumumuz yetkilidir.

d. Personel gider tertiplerinden diğer tertiplere 106 Sayılı Yönetmeliğin 36'ncı maddesi hükmü gereği aktarma yapılmayacaktır.

e. Yatırım grubuna diğer tertiplerden yapılacak aktarmalar; 2011/60

Sıra Nolu Genelge'nin 3.Maddesi'nde belirtilen hükümler dikkate alınarak yapılacaktır.

f. Yukarıdaki belirtilen tertiplerin dışında kalan harcama tertiplerinden diğer tertiplere yapılacak aktarmalarda, eksiltme yapılacak tertibin onaylanmış ödenek miktarının %20'sini aşmamak kaydıyla diğer tertiplere bölümler arası aktarma işlemi (bölüm içi aktarma işlemi tesis eder gibi) harcama yetkilisince onaylanarak yapılacaktır. Bu şekilde bölümler arası yapılacak aktarma işlemlerinin toplamı, onaylanan yılı bütçesi toplamının % 5 ini geçemez.

g. Ödenek yetersizliği durumunda, kurumlar bütçe imkanları doğrultusunda öncelikle yukarıdaki hükümler çerçevesinde aktarma işlemi yapacaklardır.

h. Yılı içerisinde işletmelerin ek bütçe talebinde bulunabilmesi için, ilgili tertibin gerçekleşme (Gider tertiplerinde gerçekleşme, harcamaya dönüşmüş olan ve sözleşmeye bağlanıp henüz harcaması yapılmamış olan giderlerin tümünü kapsamaktadır.) oranı onaylanmış ödeneginin %75'ini aşmış olması gerekmektedir.

4- İşletmeler, elektrik, su, doğalgaz, akaryakıt ve yakıt, vb. giderlerini öncelikle döner sermaye bütçesinden ödeyeceklerdir. Ayrıca, Kurumca uygun görülen işletmelere (yılı içinde mali yapıları belirli aralıklarla analiz edilecek) yukarıdaki bahse konu sabit giderlerin ödenmesi ile ilgili genel bütçeden ödenek gönderilecektir. Bu durumda, gönderilen ödenek miktarı kadar hastanenin ilgili bütçe tertibi azaltılarak "yedek ödenek" (11.01.01.01) tertibine aktarılacaktır.

5- Analitik bütçe uygulaması çerçevesinde gelir/gider tertiplerinin ne anlama geldiği (Genelge EK:2)'de belirtilmektedir. İşletmeler yılı içinde gider tertiplerinin açıklamalarına bakarak işlem tesis etmek suretiyle ilgili tertiplerin doğru muhasebeleşmesine zemin ha-

zırlayacak, ihale onay belgelerine doğru gider tertibinin yazılmasını ve sisteme kaydedilmesini (Örneğin; Kırtasiye alımları: 03.02.01.01- Temizlik Malzemesi Alımları; 03.02.02.02) sağlayacaklardır.

6- İşletmeler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun "Madde 5- ... Ödeneği bulunmayan hiçbir iş için ihaleye çıkılamaz." Hükümü gereği ilgili gider tertibinde ödeneği olmayan hiçbir iş için ihaleye çıkamaz. Döner Sermaye Bütçe Uygulaması ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi programı verilerinde ilgili gider tertiplerinde ödeneği bulunmayan işletmeler öncelikle harcama yapmayı düşündükleri tertiplerde yeterli ödeneği bulundurmak

zorundadırlar.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 62 inci maddesinin (1) bendi ile Döner Sermaye Kaynaklarından Yapılacak Olan İhalelerde Uyulması Gereken Usul ve Esaslar Hakkındaki 2008/42 Sıra Nolu Genelge'nin ilgili hükümleri çerçevesinde analitik bütçe tertiplerinin Yapım-Mal-Hizmet sınıflaması yeniden düzenlenerek (EK: 3)'de yer almaktadır.

7- İşletmelerin Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi (MKYS) marifetiyle oluşturduğu Taşınır İşlem Fişleri'nde (TİF) yer alan Taşınır Alt Düzey Detay Kod'lar ile Analitik Bütçe Tertipleri'nin uyumlu hale getirilmesi çalışmaları Kurumca tamamlanmıştır. Bu çalışma neticesinde MKYS programında gerekli değişiklikler yapılacak olup, uygulamada kullanılacak kodlarla ilgili tablo (EK:4)'de yer almaktadır.

8- Kurumca, döner sermayeli işletmelerde 2012 yılı bütçe uygulamaları çerçevesinde gerçekleşen gider tertiplerine göre "ödenek serbest bırakma" uygulamasına geçilecektir;

Bu hususta;

- a) Ödenekler yılı dikkate alındığında üçer aylık dilimler halinde dönem başlarında serbest bırakılacaktır,
- b) 1.çeyrek; Ocak –Şubat –Mart,  
2.çeyrek; Nisan –Mayıs –Haziran,  
3.çeyrek; Temmuz –Ağustos –Eylül,  
4.çeyrek; Ekim –Kasım –Aralık aylarını kapsamaktadır.
- c) Örneğin; İlgili döner sermaye işletmesinin 2012 yılı onaylı bütçesi “03.02.02.02.Temizlik Malzemesi Alımları” gider tertibinde toplamda 120 TL. olsun. 1.çeyrekte 30 TL, 2.çeyrekte 30 TL, 3.çeyrekte 30 TL, 4.çeyrekte 30 TL olmak üzere yıl boyunca toplam 120 TL ödenek serbest bırakılmış olacaktır.
- d) Ödenek serbest bırakma iş ve işlemleri Kurumca sevk ve idare edilen yazılım sistemleri hazır olduğunda (Bütçe programı, TDMS programı) yılı içinde ikinci bir emre gerek kalmaksızın uygulamaya konulacaktır.

### **1.2.2. Ek Bütçe**

Bütçede öngörülen ödeneklerin yetersiz kalması veya iş programında öngörülmeleyen işlerin yapılmasının gerektiği hâllerde, süre şartları hariç olmak üzere ek bütçe yapılabilir. Ek bütçe taleplerinde kaynağın gösterilmesi zorunludur.

### **1.3. Bütçenin Sonuçlandırılması**

Bütçe uygulama sonuçları kesin hesap ile ifade edilir. İşletmelerin bütçe uygulama sonuçları, işletme tarafından hazırlanan kesin hesap cetvellerinde gösterilir.



Kesin hesap cetvelleri, muhasebe kayıtları dikkate alınarak hazırlanır. İşletme tarafından hazırlanan cetveller, bir yıllık uygulama sonuçlarını gösterir.

Kesin hesap cetvellerinin onaylanması, bütçenin onaylanmasındaki usule göre yapılır.

#### **1.4. Bütçe Kalemlerinin Muhasebe Sisteminde Gösterilmesi**

Bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, sonuçlandırılmasına ilişkin mali işlemlerin muhasebe sistemine yansıtılmasını sağlamak ve mali bilgilere ilişkin istatistiklerin oluşumuna imkan sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne 1 Sıra Nolu Döner Sermayeli İşletmeler Genel Tebliği (29.09.2010 tarih ve 27714 sayılı R.G.)’de yayımlanmıştır.

Söz konusu genel tebliğ ile genel yönetim sektörü kapsamında bulunan döner sermayeli işletmelerin hesap planlarında da konsolide mali rapor, tablo ve istatistiklerin üretilmesine imkan verecek detayda ortak yardımcı hesapların kullanılması gerektiğinden bu tebliğ ile yeni hesapların açılmasına, defteri kebir düzeyinde açılmış bazı hesapların yardımcı hesap olarak açılması nedeniyle kullanılmamasına ve döner sermayeli işletme hesaplarının konsolidasyonuna yönelik ortak yardımcı hesapların belirlenmesine karar verilmiştir.

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

## **2. Muhasebe Sistemi**

### **2.1. Muhasebeleştirme İlke ve Esasları**

Döner sermayelerde muhasebeleştirmeye ilişkin usul ve esaslar ge-

nel olarak Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilmiştir.

### **2.1.1. Muhasebeleştirmeye Esas Bir İşlemin Bulunması**

Muhasebeleştirilme yapılabilmesi için öncelikle muhasebeleştirmeye esas bir işlemin, bir muhasebe işleminin bulunması gerekmektedir.

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.

### **2.1.2. İşlemlerin Belgeye Dayanması ve Belge Düzeni**

Bütün muhasebeleştirme işlemlerinin kanıtlayıcı belgelere dayandırılması zorunludur. Kanıtlayıcı belgeler, muhasebeleştirme belgesinin hazırlanmasını gerektiren ve/veya ilgili mevzuatında (Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği) belirtilen belgelerden oluşur.

### **2.1.3. Tahakkuk Esası**

Söz konusu esas gereğince; bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir.

#### **2.1.4. Mali Yıl İlkesi**

Hesaplar malî yıl esasına göre tutulur.

Gelir ve giderler tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir.

#### **2.1.5. Çift Taraflı Kayıt Sistemi**

İşletmelerin her türlü muhasebe işlemi çift taraflı kayıt sistemine göre kaydedilir. Bir hesaba borç veya alacak kaydedilen tutar, başka hesap ya da hesaplara alacak veya borç kaydedilir.

#### **2.1.6. Kayıt Düzeltmesi**

Muhasebe kayıtları ancak yeni bir muhasebe kaydı ile düzeltilir. Muhasebe belgesinde düzeltme işleminin gerekçesine yer verilir.

#### **2.1.7. Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi**

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler, fiyatı yabancı para cinsinden belirlenen mal ve hizmetlerin alım ve satımları, yabancı para birimine dayalı bir anlaşmaya taraf olunması, yabancı para cinsinden bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılması ve yabancı para cinsinden bir yükümlülüğün oluşması veya yerine getirilmesi gibi işlemlerdir.

Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve faaliyetler ulusal para birimi cinsinden kaydedilir. Ulusal para dışında yabancı bir para cinsinden raporlama yapılması hâlinde yabancı paranın cinsi ve yabancı para cinsinden raporlama yapılmasının nedenlerinin dipnotlarda belirtilmesi gerekir. Yabancı para cinsinden yapılan bir işlem ve faaliyet, işlem ve faaliyetin gerçekleştiği tarihteki kur üzerinden kaydedilir.

Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden izlenen varlıklar ve yabancı kaynaklar, raporlama tarihinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur ve değerlendirme günündeki kur üzerinden muhasebe kayıtlarında gösterilir.

Yabancı para cinsinden yapılan parasal bir işlemin ilk kayda alındığı gün ile değerlendirme günü ya da ödeme günü veya tahsilat yoluyla kayıtlardan çıkarıldığı gün arasındaki kurlarda değişme olduğunda ortaya çıkan kur farkları oluştukları dönemlerde gelir veya gider olarak kaydedilir.

### **2.1.8. İç İmkânlarla Üretilen Maddi Duran Varlıkların Değeri**

İşletmelerin bizzat kendi imkânlarıyla ürettikleri maddi duran varlıkların üretimi için yapılan giderler, işlem tarihindeki maliyet bedeli üzerinden ilgili varlık hesaplarına kaydedilir.

### **2.1.9. Yatırım Amaçlı Varlık Edinimlerinin Değeri**

Kira veya sermaye geliri veya bunların her ikisini elde etmek amacıyla edinilen ve kısa dönemde satış veya diğer işlemlere konu edilmesi düşünülmeyen yatırım amaçlı varlıklar, maliyet bedeliyle kaydedilir.

### **2.1.10. Malî varlıkların Sınıflandırılması**

Malî varlıklar; kasadaki nakit, banka hesaplarındaki mevcutlar, verilen borçlardan doğan alacaklar, senet, tahvil ve benzeri menkul varlıklar, sermaye payları, malî türevler, bir sözleşmeden doğan alacağı ifade eden haklar ve hesaplarda kayıtlı alacaklar gibi maddi ve maddi olmayan varlıklar dışındaki her türlü değerleri kapsar. Malî varlıklar, kaynaklarına ve türlerine göre sınıflara ayrılarak kaydedilir.

### **2.1.11. Malî Olmayan Varlıkların Değerleme ve Sınıflandırılması**

Malî olmayan varlıklar; bir üretim süreci sonunda ortaya çıkan ve zaman içinde tekrarlanarak bir yıldan fazla kullanılabilen binalar ve yapılar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve teçhizatlar, taşıtlar, demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıkları kapsayan maddi duran varlıkları; üretim veya yönetim hizmetlerinde kullanılmak veya satış amacıyla edinilen stoklar ile madde ve malzemeler, üretim aşamasında veya üretim aşamaları tamamlanmış olan ve satılmak veya tüketilmek üzere elde bulundurulmuş mallar gibi diğer varlıkları kapsayan stokları; değerli taşlar ve metaller, sanat eserleri, antikalar ve mücevherat gibi öncelikli amacı üretim sürecinde kullanılmak veya tüketilmek olmayan taşınır varlıkları; arsa, arazi, yeraltı varlıkları, diğer doğal olarak ortaya çıkan üretilmemiş maddi duran varlıklar ile patent hakkı gibi üretilmemiş maddi olmayan duran varlıkları ifade eder.

Stoklar, maliyet bedeliyle ilgili stok hesaplarına kaydedilir. Maliyet bedeli, stokların depolanacağı yere kadar getirilmesi için yapılan bütün giderleri kapsar. Kullanıldıklarında veya tüketildiklerinde gider hesabına, satıldıklarında ise ilgili varlık hesaplarına kaydedilerek stok hesaplarından düşülür.

### **2.1.12. Maddi Duran Varlıkların Kayıt Değerleri**

Gerek yatırım ve gerekse kullanım amacıyla edinilen maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeli, alış bedeline, vergi, resim ve harçlar ile diğer doğrudan giderlerin ilave edilmesi suretiyle bulunur. Ancak, katma değer vergisi mükellefi olan işletmelerin, edindikleri maddi duran varlıklar için ödedikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet bedeli

line dâhil edilmez. Alım işlemlerinde yapılan indirimler veya herhangi bir nedenle alış bedeli üzerinden yapılan iadeler, alış bedelinden düşülür. Genel yönetim giderleri ve varlığın elde edilmesi veya kullanılabilir duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez.

Maddi duran varlıkların bütünleyici parçaları ve eklentileri, ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

Herhangi bir maliyet yüklenilmeksizin edinilen maddi duran varlıklar, rayiç değeriyle muhasebeleştirilir. Varlığın rayiç değeri biliniyorsa idarece tespit edilen değeri esas alınır.

Sanat eserlerinden hesaplara alınmasına karar verilenler, sigorta değerleri veya takdir edilen değerleriyle, sigortalanmamaları veya değer takdir edilememesi durumunda ise iz bedeliyle muhasebeleştirilir.

Kullanım değeri kalmayan ve kullanımı veya satışından herhangi bir ekonomik fayda beklenilmeyen maddi duran varlıklar, kayıtlı buldukları maddi duran varlık hesabından çıkarılarak, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabına alınır.

Maddi duran varlıklar için sonradan yapılan ve o varlığın değerini, kullanım süresini, ürün ve hizmet kalitesini, sağlanan faydayı artıran veya üretilen mal veya hizmetlerin üretim maliyetini azaltan her türlü maliyet, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değerine ilave edilir ve amortisman hesaplamasında dikkate alınır. Bunların dışında maddi duran varlıklar için yapılan her türlü normal bakım ve onarım harcamaları gider olarak kaydedilir.

### **2.1.13. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Kayıt Değerleri**

Maddi olmayan duran varlık, mal veya hizmet üretiminde veya ediniminde kullanılmak, üçüncü kişilere kiraya verilmek veya idarî amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan marka, isim, bilgisayar yazılımı, telif, patent, sınai ve işletme hakları gibi kalemlerdir. Maddi olmayan bir duran varlığın maliyeti, o varlığın satın alındığı veya üretildiği sırada yapılan nakit veya nakit benzeri harcama veya varlığın elde edilmesi için verilen kıymetlerin rayiç değeridir. Maddi olmayan bir duran varlık elden çıkarıldığı, kullanımı veya satışından hiçbir ekonomik fayda beklenmediği zaman hesaplardan çıkarılır.

### **2.1.14. Amortisman ve Tükenme Payı Uygulaması**

Muhasebe sistemine dâhil edilen duran varlıklardan; arazi ve arsalar, yapım aşamasındaki sabit varlıklar, varlıkların elde edilmesi için verilen avans ve krediler ile sanat eserleri dışındakilerden hangilerinin amortisman ve tükenme payına tabi tutulacağı ve bunlara ilişkin usul ve esaslar ile uygulanacak amortisman ve tükenme payının süre, yöntem ve oranları duran varlık çeşitlerine göre Bakanlıkça belirlenir.

Bir duran varlığın amortisman ve tükenme payına tabi değeri, varlığın yararlanma ya da itfa süresine sistemli bir biçimde dağıtılır. Amortisman ve tükenme payı tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Duran varlıkların ilk defa amortisman ve tükenme payı ile yeniden değerlemeye esas alınacak değeri maliyet bedelidir. Ancak, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan varlıklar için amortisman ve tükenme payı hesaplamasına esas alınacak değer, yeniden değerlendirme sonucunu ortaya çıkan değerdir. Bir varlık için yapılan harcamaların, varlığın iyileştirilmesi, ömrünün uzatılması veya veriminin artırılması sonucunu doğurması durumunda, amortisman ve tükenme payı hesaplaması varlığın yeni değeri üzerinden yapılır.

Bir varlığın kullanımından elde edilebilecek ekonomik fayda tüketildikçe, bu tüketimi yansıtabilmek amacıyla ayrılan amortismanların birikmiş tutarı ile tükenme paylarının birikmiş tutarı, varlığın defter değeri altında eksi değer olarak gösterilir.

Amortismanına tabi varlıkların ekonomik ömürleri belli aralıklarla yeniden gözden geçirilir ve eğer kullanım süreleri başlangıçta yapılan tahminden kayda değer şekilde farklı ise, amortisman hesaplama süresi mevcut ve gelecek dönemleri içerecek şekilde yeniden belirlenir.

### **2.1.15. Yeniden Değerleme Uygulaması**

Yeniden değerlendirme aşağıdaki şekilde yapılır:

a) Bilanço varlıkları ve bu varlıklar için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir.

b) Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artış ve azalışları, ilgili maddi duran varlık hesabına kaydedilirken, karşılıkları da maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları hesabına kaydedilir. Değer artış veya azalışı, amortismanına tabi varlıkların yeniden değerlemesinden önceki net bilanço varlık değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço varlık değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço varlık değeri, varlıkların bilanço varlıklarında yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

c) Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, Bakanlıkça belirlenir.



ç) Hesap dönemi içinde edinilen amortismanına tabi varlıklar için edindiği dönem için yeniden değerlendirilmez.

d) Değerleme, mali yıl sonu itibarıyla yapılır.

e) Bir varlığın yeniden değerlemesi sonucunda ortaya çıkan artış tutarı, öz kaynaklar ana hesap grubu içindeki maddi duran varlık yeniden değerlendirilmez hesabına ilave edilir. Bir varlık herhangi bir nedenle elden çıkarılmışsa yeniden değerlendirilmez hesabından çıkarılır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına tabi olan işletmelerce, yeniden değerlendirilmez.

### **2.1.16. Değer ve Miktar Değişimleri**

Varlık ve yabancı kaynakların değerlemeye tabi tutulmaları sonucunda, fiyat değişimlerinden dolayı ortaya çıkan artış ve azalışlar değer değişimi; borçların, alacakların veya varlıkların hacim, sayı gibi miktarlarında meydana gelen ve işletmelerin inisiyatifi dışında ortaya çıkan artış ve azalışlar ise miktar değişimidir. Bu şekilde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ilgisine göre öz kaynaklar ana hesap grubunda açılan hesaplara veya gelir ve gider hesaplarına kaydedilir.

### **2.1.17. Mübadele İşlemlerinden Sağlanan Gelirler**

Mal ve hizmetlerin takas yoluyla satışı işlemlerinden sağlanan tutarlar, işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir. Bu işlemler sırasında mübadeleye konu mal ve hizmetler arasında parayla ölçülebilen farklılıklardan doğan kazanç ve kayıplar da işlem günündeki rayiç değerleriyle kaydedilir.

### **2.1.18. Gayrisafilik İlkesi**

Gelir ve giderler, herhangi bir düzenleme veya standart ile aksi kararlaştırılmadıkça gayrisafi olarak kaydedilir.

### **2.1.19. Şartlı Bağış ve Yardımlar**

Şartlı bağış ve yardımlar alındıklarında, tahsis amacına uygun olarak kullanılmak üzere ilgili hesaplara kaydedilir. Bunların kullanılması sonucu işletme adına kaydı gereken bir varlık üretilmiş ise söz konusu varlık maliyet bedeliyle muhasebeleştirilir.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, ilgili gider hesabına kaydedilerek ilgisine geri verilir ve vergilendirme yönünden değerlendirilmek üzere durum ilgilinin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir.

## **2.2. Yevmiye Sistemi ve Kullanılacak Defterler**

### **2.2.1. Yevmiye Sistemi**

Muhasebe işlemleri, yevmiye tarihi ve müteselsil sıra numarasına göre maddeler hâlinde önce yevmiye defterine kaydedilir; buradan da usulüne göre büyük defter ve yardımcı hesap defterlerine sistemli bir şekilde dağıtılır.

Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap döneminin başında "1"den başlayıp, hesap döneminin sonuna kadar devam eden birer numara verilir. Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı hesap defterleri kayıtlarında bu yevmiye tarih ve numaraları esas alınır.

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.

Döner Sermayeli İşletmelerde muhasebeleştirme belgesi olarak;

1- Ödeme Emri Belgesi

2- Muhasebe İşlem Fişi

olmak üzere iki belge kullanılmaktadır.

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

### **2.2.2. Kullanılacak Defterler**

Döner sermaye işletmeleri muhasebe birimlerinde kullanılan defterler şunlardır:

- 1) Yevmiye defteri
- 2) Büyük defter (Defter-i Kebir)
- 3) Envanter defteri
- 4) Kasa defteri
- 5) Yardımcı hesap defterleri.

**Yevmiye defteri;** kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarihi ve müteselsil numara sırasıyla ve maddeler hâlinde düzenli ola-

rak yazıldığı defterdir. Yevmiye defterine açılış kaydı yapıldıktan sonra, günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilir.

**Büyük defter;** yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. İşlemler yevmiye tarih ve numara sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra, aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılan büyük defterin ilgili sayfalarına tasnifli olarak kaydedilir.

**Envanter defteri;** işletmenin kuruluş tarihindeki ve her hesap döneminin sonundaki mevcut varlıklar ile kaynakların kaydedildiği defterdir. Kuruluş tarihinde çıkarılan açılış envanterleri ve açılış bilançosu, bu deftere ilk kayıt olarak yazılır. Dönem sonu envanteri çıkarılırken, işletmenin bilanço günündeki mevcut varlıkları, alacakları ve borçlarının sayımı, ölçülmesi, tartılması ve değerlemesi yapılmak suretiyle varlıklar ve kaynaklar kesin bir şekilde tespit edilir. Kuruluş ve her hesap döneminin sonunda geçici mizan düzenledikten sonra envanter çıkarılır. Bunun dışında devir, birleşme ve kapanma gibi durumlarda da envanter çıkarılması gerekir. Envanter sonuçları, ayrıntılı olarak envanter defterine işlenir.

**Kasa defteri;** işletmenin kasa ile ilgili işlemlerinin günü gününe kaydedildiği defterdir. Bu defter, diğer defterlerde yer alan bilgilere ilaveten, günlük kasa sayımına ilişkin bilgiler ile muhasebe yetkilisi ve veznedar tarafından durumun tespitine ilişkin açıklamaları ihtiva edecek şekilde düzenlenir.

**Yardımcı hesap defterleri;** yardımcı hesap defterleri, hesap planını oluşturan hesaplara ait bilgilerin ayrıntı bazında kaydına mahsus olarak tutulan defterlerdir.

### 2.2.3. Defterlerin Onayı

Kurumlar vergisi mükellefi olmayan işletmelerin muhasebe birimlerinde bu Yönetmelik hükümlerine göre tutulması gereken tüm defterler muhasebe yetkilileri tarafından onaylandıktan sonra kullanılır.

Hesap döneminin başında, muhasebe yetkilileri tarafından defterlerin sayfa sıra numaralarının birbirini takip edip etmediğine bakılmak ve bu sayfalar teker teker mühürlenmek suretiyle onaylanır. Ancak, kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerde tutulan yevmiye, envanter ve kasa defterleri, işletmenin bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini yürütmekle mükellef olanlar tarafından onaylanır.

Çift nüshalı veya bilgisayar aracılığı ile tutulan defterlerin, bir hesap döneminde kullanılması tahmin edilen yaprak sayısı da yukarıdaki esaslara göre onaylanır.

Hesap dönemi içinde onaylı yaprakların bitmesi hâlinde, ilave yeni yapraklar onaylandıktan sonra kullanılır. İlave yeni yapraklara, hesap döneminin başında verilen onaylı yaprakların son sayfa numarasını takip eden sayfa numarası verilmek suretiyle devam ettirilir. Onay makamı, ilave yaprakların sayısını ilk onay şerhinin altına yazarak bu kaydı usulüne göre onaylar.

### 2.2.4. Defterlerin Kullanılma ve Saklanma Süreleri

Kanunen tutulması gereken defterler, hesap dönemi itibarıyla **yıllık** olarak kullanılır. Ancak, ertesi hesap döneminde de kullanılması mümkün olan defterler, gerekli devir ve açılış işlemleri yapılmak ve Yönetmeliğin 59 uncu maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde yetkililerce onaylanmak suretiyle kullanılabilir.

Defterler, vergi kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla,

kullanıldıkları yıl dâhil **5 yılın sonunda** arşiv defterine kaydedilerek arşive kaldırılır. Arşive kaldırılan defterler hakkında ilgili yönetmelik hükümleri uygulanır.

### **2.2.5. Defterlerde Kayıt Düzeni**

İşletmelerce kayda geçirilmesi gereken işlemler, düzenli ve okunaklı bir şekilde defterlere yazılır.

Gerçekleşen işlemlerin kullanılan defterlere kaydı sırasında aşağıdaki hükümler göz önünde bulundurulur.

- a) Defter kayıtları; kazımak, çizmek ve silmek yoluyla okunamaz hâle getirilemez.
- b) Defterlerdeki kayıtlar arasındaki satırlar çizilmeden boş bırakılmaz ve atlanamaz.
- c) Defter sayfaları koparılamaz, onaylı ve çift nüshalı yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

### **2.2.6. Defterlerde Kayıt Süresi**

İşletmelerce yürütülen faaliyetlerin özelliğine uygun olarak gerçekleştirilen işlemlerin, muhasebe sistemindeki düzeni bozmayacak bir süre içinde defterlere kaydedilmesi esastır. Ancak gerçekleşen işlemlerin defterlere kaydı, izinsiz ve geçerli bir nedene dayanmaksızın **on günden fazla geciktirilemez.**

İşlemler, kasa defteri ile yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir. İşlemlerin bu defterlere kaydı hiç bir sebeple geciktirilemez.

## **2.3. Çerçeve Hesap Planı**

### **2.3.1. Hesap Planının Genel Yapısı**

Döner Sermayeli İşletmelerde uygulanmakta olan hesap planını bilanço, faaliyet hesapları ve nazım hesaplar olmak üzere 3 kategoriye ayrılır.

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.

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

Döner Sermayeli İşletmelerin hesap planında 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
- 9 Nazım Hesaplar

Ana hesap gruplarından bilanço hesapları, kendi içinde aşağıdaki maddelerde gösterildiği gibi hesap gruplarına ayrılır ve her bir ana hesap grubunu ilgilendiren işlemler ait oldukları hesap grubu içinde açılacak ilgili bilanço hesaplarına kaydedilir. Her bilanço hesabı ayrıca ihtiyaca göre yeterli kadar yardımcı hesaplara ayrılabilir.

### 2.3.1.1. Bilanço Hesapları

**Tablo 3: Bilanço Hesap Grupları**

<b>Aktif Hesaplar</b>	<b>Pasif Hesaplar</b>
1 Dönen Varlıklar	3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
10 Hazır Değerler	30 Malî Borçlar
11 Menkul Kıymetler	32 Ticari Borçlar
12 Ticari Alacaklar	33 Diğer Borçlar
13 Diğer Alacaklar	34 Alman Avanslar
15 Stoklar	35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	37 Borç ve Gider Karşılıkları
19 Diğer Dönen Varlıklar	38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
2 Duran Varlıklar	39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
22 Ticari Alacaklar	4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
23 Diğer Alacaklar	40 Malî Borçlar



24 Malî Duran Varlıklar	42 Ticari Borçlar
25 Maddi Duran Varlıklar	43 Diğer Borçlar
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	44 Alınan Avanslar
27 Özel Tükennmeye Tabi Varlıklar	47 Borç ve Gider Karşılıkları
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
29 Diğer Duran Varlıklar	42 Ticari Borçlar
	5 Öz Kaynaklar
	50 Ödenmiş Sermaye
	51 Değer Hareketleri
	52 Sermaye Yedekleri
	54 Kâr yedekleri
	57 Geçmiş Yıllar Kârları
	58 Geçmiş Yıllar Zararları

### 2.3.1.2. Gelir Tablosu Hesapları

Gelir tablosu hesapları ana hesap grubu, hesap gruplarına; hesap grupları, hesaplara; hesaplar da yardımcı hesaplara ayrılır.

Gelir tablosu ana hesap grubu; işletmenin esas faaliyetleri ile ilgili olarak sağlanan hasılat ile işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan tüm gelir ve giderlerinin tasnifli bir şekilde izlenmesi ve dönemin kesin sonuçlarının belirlenmesi için kullanılır.

Gelir tablosu ana hesap grubu; brüt satışlar, satış indirimleri, satışla-

rın maliyeti, faaliyet giderleri, diğ er faaliyetlerden olağan gelir ve k arlar, diğ er faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, olağandışı gelir ve k arlar, olağandışı gider ve zararlar ile d onem net k arı (zararı) hesap grupları şeklinde b olumlenir.

**Tablo 4: 6- Gelir Tablosu Hesap Grupları**

<b>Satışların maliyeti</b>	<b>Br�t satışlar</b>
Faaliyet giderleri	(Satış indirimleri)
Diğ�er faaliyetlerden olağan gider ve zararlar	Diğ�er faaliyetlerden olağan gelir ve k�arlar
Olağandışı gider ve zararlar	Olağandışı gelir ve k�arlar
D�onem net k�arı (zararı)	

### **2.3.1.3. Maliyet Hesapları**

Maliyet hesapları ana hesap grubu, hesap gruplarına; hesap grupları, hesaplara; hesaplar da yardımcı hesaplara ayrılır.

Maliyet hesapları ana hesap grubu, maliyeti oluşturan her t url u giderin izlenmesi i in kullanılır.

İşletmelerde giderler yapıldıkları anda ilgili b y k defter hesaplarına “fonksiyon esasına” g re kaydedilirken, s z konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem  eşit esasına hem de ilgili gider yerlerine g re izlenir. Bu kayıt y nteminde; giderler eř zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem  eşitlerine hem de ilgili gider yerlerine g re izleneceğinden, muhasebe kayıtlarında üretim ve hizmet maliyetleri belli bir d zen i inde oluşturulur.

Maliyet hesaplarının tutulmasında fiilî maliyet yöntemi esastır. Ancak fiilî maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmadığı hâllerde, önceden saptanmış maliyet yöntemi (standart maliyet) uygulanabilir.

Maliyet hesapları, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, hizmet üretim maliyeti, araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri hesap gruplarına ayrılır.

### **2.3.1.3.1. Üretime İlk Madde Ve Malzeme Verilmesi, Mamullerin Ambara Alınması, Mamul Maliyeti Ve Sipariş Alınması**

Üretime ilk madde ve malzeme verilmesi: Üretim yerince ihtiyaç konusu ilk madde ve malzemeleri gösteren bir ihtiyaç pusulası düzenlenerek, taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verildiğinde istenilen madde ve malzemeler taşınır işlem fişi ile ilgili üretim yeri yetkilisine teslim edilir. Taşınır işlem fişi ile ihtiyaç pusulasının birer örneği de muhasebe birimine teslim edilerek muhasebe kayıtlarının yapılması sağlanır.

Mamullerin ambara alınması: Üretim yerinde mamul hâle getirilen varlıklar, maliyet pusulasına dayanılarak düzenlenen taşınır işlem fişi ile ambara alınır. “Maliyet Pusulası” (Yönetmelik eki Örnek:21) ve taşınır işlem fişinin birer örneği muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için muhasebe birimine verilir. Bütün mamuller önce ambara alınır, üretim yerinden hiçbir suretle satış yapılmaz.

Mamul maliyeti: Üretim yerlerinde imal edilen her çeşit ürünün maliyeti, maliyet pusulasına göre tespit edilir. Bir mamulün maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, endirekt genel üretim giderleri, olmak üzere üç unsurdan oluşur.

Sipariş alınması: Sipariş alındığında, düzenlenecek “Sipariş Pusulası” (Örnek:22) hiçbir işleme tabi tutulmaksızın üretim yerine verilir. Üretim yeri işin bitiminde bu pusulayı maliyet pusulası ile birlikte ambara verir. Siparişlere ait maliyetler sipariş pusulasına paralel olarak düzenlenir. Sipariş için tespit edilecek fiyat, üretim yeri yetkilisinden yazılı olarak alınacak maliyetlere dayanılarak yapılır.

### **2.3.1.3.2. Üretime İlk Madde Ve Malzeme Verilmesi, Mamullerin Ambara Alınması Ve Maliyeti İle Sipariş Alınmasında Kullanılan Belge Ve Defterler**

Üretime ilk madde ve malzeme verilmesi, mamullerin ambara alınması ve maliyeti ile sipariş alınmasında aşağıda belirtilen belgeler ve “İmalat Defteri” (Örnek:23) kullanılır.

a) İhtiyaç pusulası: Üretim yeri, üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemeleri ihtiyaç pusulası ile ambardan talep eder. Biri dip koçan olmak üzere üç nüsha olarak düzenlenen ihtiyaç pusulasının aslı ve ikinci nüshası taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verilir. Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince ihtiyaç pusulası üzerinde gerekli işlemler yapıp eksiksiz doldurulduktan sonra aslı taşınır işlem fişi ile birlikte muhasebe birimine teslim edilir; ikinci nüsha taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince saklanır; üçüncü nüsha ise üretim yerinde muhafaza edilir.

b) Maliyet pusulası: Üretim yerinde mamul hâle getirilen varlıklar için mamulün bünyesine giren ve mamul maliyeti olarak kabul edilen giderleri gösterir maliyet pusulası düzenlenir. Üç nüsha olarak düzenlenen maliyet pusulasının dip koçan olan üçüncü nüshası üretim yerinde muhafaza edilir. Aslı ve ikinci nüshası mamulle birlikte taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine teslim edilir. Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince maliyet pusulasının üzerinde gerekli işlemler yapıl-

dıktan sonra aslı, muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi için muhasebe birimine teslim edilir; ikinci nüshası da taşınır kayıt ve kontrol yetkilisince saklanır.

c) Sipariş pusulası: İşletmeye sipariş verildiğinde verilen siparişin cinsi, adedi, ölçüsü, nitelikleri ve teslim şartlarını gösteren sipariş pusulası düzenlenir. Sipariş pusulası, üretim yeri yetkilisine verilerek alınan siparişin maliyeti çıkartılır. Biri dip koçan olmak üzere üç nüsha olarak düzenlenen sipariş pusulasının aslı müşteriye; ikinci nüshası sipariş edilen mamuller ambara teslim edilirken maliyet pusulası ile birlikte taşınır kayıt ve kontrol yetkilisine verilir. Taşınır kayıt ve kontrol yetkilisi de, bu nüshayı maliyet pusulası ile taşınır işlem fişi ile birlikte belgelere eklenmek üzere muhasebe birimine teslim eder. Üçüncü nüshası da üretim yerinde muhafaza edilir.

ç) Üretim yerlerine teslim edilen ilk madde ve malzemeler ile ürettiği tamamlanan mamullerden ambara teslim edilenler imalat defterine kaydedilir. Bu defter, her üretim yeri için ayrı ve ilk madde ve malzemenin niteliğine göre de bölümlere ayrılmak suretiyle tutulur.

### **2.3.1.3.3. Gider Çeşitleri**

Gider çeşitleri hesapları, mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder.

Giderler tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken, aynı anda yardımcı defterlerdeki söz konusu çeşit hesaplarına da kaydedilir. Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter kayıtlarının gider yerlerini de gösterecek biçimde tutulması esastır.

Gider çeşitleri hesaplarının kodlanmasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınır.

- a) 0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mal ve hizmetlerin üretilmesini ve işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar.
- b) 1 İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla çalışma, prim, ikramiye, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi giderleri kapsar.
- c) 2 Memur Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli ve benzeri için tahakkuk ettirilen her türlü giderleri kapsar.
- ç) 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar.
- d) 4 Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen giderler dışında, işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Kira giderleri, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri gibi çeşitli giderler bu grupta yer alır.
- e) 5 Vergi, Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar ile genel bütçeye aktarılacak tutarlar, sosyal hizmetler ve çocuk esirgeme kurumu payı, merkez hissesi, kâr payı gibi Hazine veya ilgili idareye ödenecek giderleri kapsar.

f) 6 Amortismanlar ve Tükenme Payları: Maddi duran varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını kapsar.

#### **2.3.1.3.4. Gider Yerleri**

Gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu örgütün bir birimini ifade eder. Örgüt, giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar.

Gider yerlerinin saptanmasında, kuruluşların organizasyon şeması esas alınır. Bölümlenme; esas üretim, yardımcı üretim, yardımcı hizmet, yatırım, üretim yerleri yönetimi, araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim olarak yapılır.

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda belirtilen gider yerleri gruplaması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir.

#### **2.3.1.4. Nazım Hesaplar**

Nazım hesaplar ana hesap grubu; varlık, kaynak, gelir ve gider hesaplarında izlenmeyen ve muhasebenin sadece bilgi verme görevi yüklediği işlemler ile idarenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen işlemleri ve gelecekte doğabilecek hak ve yükümlülüklerin izlenmesi için kullanılır.

Nazım hesaplar ana hesap grubu, işletmelerin ihtiyaçlarına göre sınıflandırılır.

Nazım hesaplar ana hesap grubu; ihtiyaca göre nazım hesap açılması serbest olmakla beraber,

- a) Teminat alınan değerler/teminat verilen değerler,
- b) Kanunen kabul edilmeyen giderler,
- c) Vergi dışı gelirler,
- d) Demirbaş giderleri,
- e) Ariyet verilen değerler
- f) Konsinye mallar

hesap grupları şeklinde bölümlenir.

## **2.4. Düzenlenecek Mali Tablolar**

### **2.4.1. Temel ve Ek Mali Tablolar**

İşletmelerce düzenlenecek malî tablolar aşağıdaki tabloları içerir.

- 1) Bilanço
- 2) Gelir Tablosu
- 3) Satışların Maliyeti Tablosu
- 4) Nakit Akım Tablosu
- 5) Sermaye Hareketleri Tablosu

Bilanço ve gelir tablosu dipnotlar ve ekleri ile birlikte temel malî tabloları, diğerleri ise ek malî tabloları oluşturur.

1) Bilanço; Her bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. Kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını oluşturur. Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar buldukları grupta eksi değer olarak gös-



terilir. Bu Yönetmeliğin 30, 31, 32 ve 33 üncü maddelerinde belirlenen ilkelere uygun olarak hazırlanır ve sunulur.

2) Gelir Tablosu; İşletmelerin satışları, gelirleri, satışların maliyeti, giderleri, kâr ve zarar hesapları ve hesap dönemine ait işletme faaliyeti sonuçları sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak bu tabloda gösterilir. Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilir ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosundan çıkarılamaz. Gelir tablosu bir önceki hesap dönemi gelir tablosundaki bilgileri de kapsayacak şekilde düzenlenir.

3) Satışların Maliyeti Tablosu; İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan ilk madde ve malzeme, mamul ve ticari mal gibi maddeler ve satılan hizmetlerin maliyetini gösterecek şekilde düzenlenir. Satışların maliyeti tablosu bir önceki hesap dönemi bilançosundaki bilgileri de kapsayacak şekilde düzenlenir.

4) Nakit Akım Tablosu; Hesap dönemi içinde, işletmenin nakit akışına ilişkin verileri kapsayacak şekilde düzenlenir. Dönem başındaki nakit mevcudu, dönem içindeki nakit girişleri ve dönem içindeki nakit çıkışları ayrıntılı olarak tabloya kaydedilir. Dönem başı nakit mevcudu ile dönem içindeki nakit girişlerinin toplamından dönem içindeki nakit çıkışları çıkarılarak dönem sonu nakit mevcudu bulunur. İşletmenin dönem içi nakit girişleri ile nakit çıkışları arasındaki fark nakit artış veya azalışını gösterir.

5) Sermaye Hareketleri Tablosu; Hesap dönemi içinde sermayede meydana gelen artış ve azalışları gösterecek şekilde düzenlenir. Sermayeyi artıran işlemler artı, azaltan işlemler ise parantez içinde gösterilerek eksi olarak dikkate alınır.

## **2.4.2. Malî Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri ve Düzenleme İlkeleri**

Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir.

Temel malî tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütünlük ifade eder. Temel malî tablolar ilkeleri; bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri biçiminde iki ana grupta toplanmaktadır.

### **III. Harcama ve Finansman Süreci**

#### **1. Harcama Süreciyle İlgili Görevliler, Yetki ve Sorumlulukları**

Döner sermayeli işletmelerde harcama süreciyle görevli ve yetkili olanlar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- 1- Harcama Yetkilisi
- 2- Gerçekleştirme Görevlisi
- 3- Muhasebe Yetkilisi

Döner sermayeli işletmeler tüzel kişiliğe sahip bulunmadıklarından söz konusu işletmelerde üst yönetici söz konusu değildir. Söz konusu işletmelerde en üst yönetici (idareci) konumundaki görevli harcama yetkilisi görevini üstlenmektedir.

## **1.1. Harcama Yetkilisi**

### **1.1.1. Harcama Yetkilisinin Belirlenmesi**

5108 sayılı Kanuna göre; bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.

Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, komisyon ve benzeri kurul veya komisyon kararıyla yapılan harcamalarda, harcama yetkisinden doğan sorumluluk kurul veya komisyona ait olur.

Ancak, teşkilât yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan idareler ile bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan idarelerde harcama yetkisi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; mahallî idarelerde İçişleri Bakanlığının, diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yürütülebilir.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Söz Konusu Yetkiye İstinaden Maliye Bakanlığı'nca Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (1 Sıra Nolu) Yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğ ile harcama yetkilileri merkez ve merkez dışı birimler itibarıyla belirlenmiş olup taşrada ödenek gönderme belgesiyle ödenek gönderilen merkez dışı birimlerin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, çeşitli bakanlık ve kuruluşlara bağlı; ilköğretim, ortaöğretim ve dengi okullar, başkanlık, hastane, dispanser, sağlık ocağı, sağlık merkezi, müze ve kütüphaneler, ceza ve tevkif evleri gibi birimlere

ödenek gönderme belgesi ile ödenek gönderilmesi halinde bu birimlerin okul müdürü, başhekim, tabip, başkan, müdür gibi unvanlara sahip en üst yöneticilerinin harcama yetkilisi olduğu hükme bağlanmıştır. Bu durumda, döner sermaye işletmesi olarak faaliyet gösteren bir devlet hastanesinde en üst yönetici olarak başhekim harcama yetkilisi sıfatını haizdir.

Nitekim her bir tür döner sermaye işletmesinin kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin mevzuatta harcama yetkilisinin kim veya kimler olduğu açıklanmıştır.

Örneğin, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre işletmelerde harcama yetkililiği döner sermaye işletme müdürüne aittir.

Aynı şekilde, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olup eğitim kurumlarını ihtiyacı olan teknolojik eğitim araçlarını geliştirmek ve üretmek ile kamu kurumlarının merkezi sınavlarını yapmak üzere kurulan Milli Eğitim Bakanlığı Yenilik ve Eğitim Teknolojileri Genel Müdürlüğü bünyesindeki Döner Sermaye İşletmesi'nin işletmenin harcama yetkilisi Genel Müdür'dür. Genel Müdür harcama yetkisini, yazılı olmak, devredilen yetkinin sınırlarını açıkça belirlemek şartıyla uygun gördüğü takdirde genel müdür yardımcılarında birisine, genel müdür yardımcısı olmadığı takdirde ise daire başkanlarından birisine kısmen veya tamamen devredebilir (Millî Eğitim Bakanlığı Eğitim Teknolojileri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi Yönetmeliği, Md. 10)

### **1.1.2. Harcama Yetkisinin Devri**

Harcama yetkisinin devri Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ'lerinde (1 ve 2 Sıra Nolu) yapılan düzenlemeler çerçevesinde mümkündür. Buna göre;

Harcama yetkilileri harcama yetkisini; yardımcılarına, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere, kısmen veya tamamen devredebilirler.

Harcama yetkisi aşağıdaki şartlara uygun olarak devredilir:

- a) Yetki devri yazılı olmak zorundadır.
- b) Devredilen yetkinin sınırları açıkça belirlenmiş olmalıdır.
- c) Muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmelidir.

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.

### **1.1.3. İhale Yetkililiği ile Harcama Yetkililiği İlişkisi**

4734 sayılı Kamu İhale Kanun'unun 4 üncü maddesinde ihale yetkilisi, "idarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlileri" olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle 5018 sayılı Kanun kapsamındaki idarelerde harcama yetkilisi aynı zamanda ihale yetkilisi olacaktır.

Döner sermayeli işletmelerde de harcama yetkilisi ihale yetkilisi olacaktır.

### **1.1.4. Harcama Yetkilisinin Görev ve Yetkileri**

Harcama yetkilisi harcama sürecinin başından sonuna kadar hemen hemen bütün işlemlerde yer aldığı için görev ve yetkileri de geniş ölçüdedir. Söz konusu yetkileri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- 1) Harcamaya ilişkin mal veya hizmet alımının yapılabilmesi için onay belgesinin imzalanması
- 2) Onay belgesi ile mal ve hizmet alımında görev alacak görevlilerin belirlenmesi
- 3) Alım yapıldıktan sonra ödemenin yapılabilmesi için ödeme emri belgesinin kontrol edildikten sonra imzalanması.

### **1.1.5. Harcama Yetkilisinin Sorumluluğu**

Harcama yetkilisinin görev ve yetkilerinin geniş olmasının sonucu olarak sorumluluğu da o ölçüde geniş olmaktadır.

Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir.

Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve 5018 sayılı Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.

Sayıştay Genel Kurulu'nun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararında bu husus aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“5018 sayılı Kanunda, giderin yapılmasından ödeme aşamasına kadar tüm işlemlerin harcama yetkilisinin gözetim ve denetimi altında, onun emir ve talimatı ile yürütülmesi öngörüldüğünden, sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plana çıkmaktadır.

...

Bu hükümler karşısında, bütçeden yapılacak harcamalar konusunda

5018 sayılı Kanunda öngörülen harcama sürecinde tek ve tam yetkili olan, giderin yapılmasına karar vermekten ödeme aşamasına kadar tüm işlemleri emir ve talimatı çerçevesinde yürüten ve maiyetindekileri ve onların eylem ve işlemlerini gözetmek ve denetlemekle yükümlü olan harcama yetkilisinin, Sayıştay'a karşı hesap verme konusunda tam ve doğrudan sorumlu olduğu anlaşılmaktadır.”

Harcama yetkisinin devredilmesi halinde mali sorumluluk yetki devredenden yetki devredilene geçmektedir.

Ödenek aktarmalarında mali sorumluluk ödenek aktarımının yapıldığı idare veya biriminin harcama yetkilisine geçer.”

Sayıştay Genel Kurulu'nun yukarıda zikredilen kararında da belirttiği üzere harcama yetkilisinin yerine, mevzuatında öngörülen usullere uygun olarak vekâleten atanan görevlinin, vekâlet ettiği göreve ait harcama yetkisini kullanmasından doğan sorumluluk bu görevi vekâleten yürüten görevliye ait olur.

Son olarak, kurul, komite veya komisyon üyelerinin harcama yetkisini kullanmasından kaynaklanan sorumlulukla ilgili olarak söz konusu kararda;

- Kanunların verdiği yetkiye istinaden yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor ve kurul, komisyon, komite harcama sürecinde yer alıyorsa, harcama yetkisinden doğan sorumluluğun yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul, komite veya komisyona ait olacağı

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı, harcama talimatının taşınması gereken unsurları taşıyor, ancak kurul, komisyon, komite harcama sürecin-

de yer almıyorsa, yönetim kurulu, icra komitesi, komisyon ve benzeri kurul veya komitenin sadece harcama talimatının kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olmasından sorumlu olacağı,

- Yönetim kurulu, icra komitesi, encümen gibi adlarla teşkil edilen yönetim organlarının kararı bir giderin yapılması için harcama yetkilisine izin verme şeklinde düzenlenmiş ise, bu halde kurul, komisyon veya komitenin harcamaya izin veren kararın kanun, tüzük ve yönetmeliğe uygun olmasıyla sınırlı olarak sorumlu olacağı,

belirtilmiştir.

## **1.2. Gerçekleştirme Görevlileri**

### **1.2.1. Genel Olarak Gerçekleştirme Görevliliği**

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.

Kanunda harcama yetkilileri tanımlanmamış ancak; bunların kimler olabileceği harcama yetkilisi tarafından verilecek harcama talimatlarında belirtileceği hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte, Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ'in (1 Nolu) "Ön malî kontrol süreci" başlıklı 12'nci maddesinde "Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir." hükmünden; gerçekleştirme görevlilerinin herhangi bir kamu görevlisi yerine harcama yetkilisinin yardımcıları veya hiyerarşik olarak harcama yetkilisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından biri veya birkaçı arasından belirleneceği anlaşılmaktadır.



Bu durumda, örneğin döner sermaye işletmesi olan bir hastanede başhekimin harcama yetkilisi olması durumunda ödeme emri belgesini düzenlemekle görevli gerçekleştirme görevlisi hastane başhekim yardımcısı veya hastane (işletme) müdürü olacaktır.

Gerçekleştirme görevlilerinin kimler olabileceğine ilişkin olarak ilgili döner sermayelere ilişkin mevzuatta da hükümler yer almaktadır. Örneğin, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre; İşletme tarafından yapılacak giderler ve tahsil edilecek gelirlerle ilgili gerçekleştirme işlemleri harcama yetkilisi tarafından görevlendirilen İşletme Müdür Yardımcısı tarafından yerine getirilir.

### **1.2.2. Gerçekleştirme Görevlilerinin Sorumluluğu**

Gerçekleştirme görevlileri, 5018 sayılı kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludurlar.

Bu bağlamda, Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararında; aslî bir gerçekleştirme belgesi olan ödeme emri belgesini düzenleyen sıfatıyla imzalayan gerçekleştirme görevlisinin, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan harcama yetkilisi ile birlikte sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca söz konusu kararda, ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi gerçekleştirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden gerçekleştirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği ifade edilmiştir.

### **1.3. Muhasebe Yetkilisi**

#### **1.3.1. Genel Olarak Muhasebe Yetkililiği**

Gelirlerin tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması muhasebe hizmetidir.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 09.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Malî kontrol yetkilisine de bildirilmek şartıyla, belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri

belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir.

Muhasebe yetkililerinin ödemededen önce kontrol edeceği belgelerin neler olduğu her bir harcama türüne göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde belirtilmiştir.

### **1.3.2. Muhasebe Yetkilisinin Sorumluluğu**

Muhasebe yetkilileri, ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin sorumluluğu incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır.

Sayıştay Genel Kurulu'nun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararında muhasebe yetkililerinin sorumluluğu incelemeleri gereken hususlara bağlı olarak aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

1- İmza kontrol görev ve sorumluluğu hususunda;

a) Ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları olmakla birlikte, ödeme emri belgesi eki belgeler üzerinde herhangi bir imza eksiği varsa muhasebe yetkilisinin, ödeme emri belgesi üzerinde imzası bulunan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte

b) Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi veya gerçekleştirme görevlisinden sadece birinin imzası varsa, muhasebe yetkilisinin, imzası bulunan görevliyle birlikte,

c) Ödeme emri belgesi üzerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin imzaları yoksa muhasebe yetkilisinin, tek başına sorumlu tutulması gerekir.

2- Ödemeye esas teşkil eden belgelerin tamam olması hususunda;

a) Ödemeye esas teşkil eden belgelerdeki noksanlıklardan gerçekleştirme görevlisinin de sorumlu tutulması,

b) Ödemeye esas teşkil etme niteliği bulunan, fakat gider evrakı arasında yer almayan bir belge nedeniyle ortaya çıkan kamu zararı ile giderin taahhüt ve tahakkuk aşamalarına ait olup çeşitli gerçekleştirme görevlilerinin kendi yasal görevleri çerçevesinde düzenledikleri ve imzaladıkları belgelerdeki açık ve kolayca görülebilen ve yorum gerektirmeyen maddi hatalardan muhasebe yetkilisinin, harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisiyle birlikte sorumlu tutulması,

gerekir.

3- Hak sahibinin kimliği hususunda;

-Hak sahibi olmayan kişilere ödeme yapılması nedeniyle ortaya çıkan kamu zararından, doğrudan ve tek başına muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması gerekir.

4) Gelir ve alacakları tahsil hususunda;

-İdarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hale gelmiş kamu gelir ve alacaklarının takip ve tahsil edilmesinden muhasebe yetkilisinin tek başına sorumludur.

Muhasebe yetkilisinin görevlerini nasıl yapacağına ilişkin düzenlemeler Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'de yer almaktadır.

## **2. Prosedür Olarak Harcama Süreci**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre; diğer kamu idarelerinde olduğu gibi döner sermayeli işletmelerde de bütçeden harcama yapılabilmesi harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür.

Kanunda bütçenin uygulanması bakımından harcama süreci şu şekilde düzenlenmiştir.

- 1- Ödeneklerin Kullanılması
- 2- Yüklenmeye (Taahhüde) Girişilmesi
- 3- Harcama Yetkilisi Tarafından Harcama Talimatı Verilmesi
- 4- İşin Gerçekleştirilmesi (Mal ve Hizmetin Alınması) ve Belgelendirme
- 5- Bütün Bu İşlemlerin Ön Mali Kontrolden Geçirilmesi
- 6- Muhasebe Yetkilisi Tarafından Ödeme Yapılması.

### **2.1. Yüklenmeye Girişilmesi**

5018 sayılı Kanuna göre; yüklenme, usulüne uygun olarak düzenlenmiş sözleşme esaslarına veya kanun hükmüne dayanılarak iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması karşılığında geleceğe yönelik bir ödeme yükümlülüğüne girilmesidir. Böylece, örneğin mal ve hizmet alımına ilişkin bir sözleşmenin imzalanması, sözleşme bir ödeme yükümlülüğü doğurduğu için yüklenmeye girişilmiş olmaktadır.

Bütçede yeterli ödeneği bulunmayan işler için yüklenmeye girişilemez. Yüklenme süresi malî yılla sınırlıdır. Harcama yetkilileri, tahsis

edilen ödenekler dahilinde yüklenmeye girebilirler. Yüklenmeye girişilen tutara ait ödenekler saklı tutulur; başka iş yaptırılması, mal veya hizmet alınması için kullanılamaz.

Mali yılı aşan yüklenmeleri “Ertesi yıla geçen yüklenme” ile “Gelecek yıllara yaygın yüklenmeler” şeklinde aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

### **2.1.1. Ertesi Yıla Geçen Yüklenme**

5018 sayılı Kanununun 27’nci maddesine göre;

Niteliğinden dolayı malî yılla sınırlı tutulamayan ve sürekliliği bulunan aşağıdaki iş ve hizmetler için; her iş itibarıyla, bütçelerinde öngörülen ödeneklerin yüzde ellisini, izleyen yılın Haziran ayını geçmemek ve yüklenme süresi on iki ayı aşmamak üzere, ilgili üst yöneticinin onayıyla ertesi yıla geçen yüklenmelere girişilebilir:

- a) Yiyecek, yakacak, akaryakıt ve madeni yağ ihtiyaçları.
- b) Temini ve korunması güç olan ilaç, aşı, serum ve tıbbi sarf malzemeleri.
- c) Süreli yayın alımı, taşıma, koruma ve güvenlik, temizlik ve yemek hizmetleri.
- d) Taşıtların malî sorumluluk sigortası
- e) Makine-teçhizat, yol ve otoyol, bilgisayar ve haberleşme sistemlerinin bakım işleri; her türlü onarım işleri ile elektronik bilgi erişim hizmetleri.

### **2.1.2. Gelecek Yıllara Yaygın Yüklenmeler**

5018 sayılı Kanununun “Gelecek yıllara yaygın yüklenmeler” başlıklı 28’inci maddesine göre;

Yılı bütçesinde ödeneği bulunması ve merkezî yönetim kapsamındaki idareler için Maliye Bakanlığının uygun görüşünün alınması kaydıyla; satın alma suretiyle edinilmesi ekonomik olmayan her türlü makine-teçhizat, cihazlar ve taşıtlar ile hava ambulansı ve yangınla mücadele amacıyla hava ve deniz araçlarının kiralanması veya finansal kiralama suretiyle temini; temizlik, yemek, koruma ve güvenlik ile personel taşıma hizmetleri, 16/6/2005 tarihli ve 5369 sayılı Kanuna göre sağlanan sabit ve ankesörlü telefon hizmetleri ile acil yardım çağrıları hizmetleri ve okullara sağlanan internet erişim hizmetleri, harita, plan, proje, etüt ve müşavirlik hizmetleri, ulusal araştırma geliştirme kurumlarının süreli ve süresiz yayın alımları, orman ağaçlandırma ve amenajman işleri, kit karşılığı cihaz, aşı ve anti-serum alımı için; süresi üç yılı geçmemek, finansal kiralama suretiyle temin edileceklerde ise dört yıl olmak üzere üst yöneticinin onayıyla gelecek yıllara yaygın yüklenmeye girişilebilir.

5018 sayılı kanunun yanısıra bazı teşkilat kanunlarında da gelecek yıllara geçen yüklenmelere ilişkin hükümler bulunmaktadır. Örneğin, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na göre; süreklilik arz eden hizmet alımları ile maliyeti yüksek ve ileri teknoloji ürünü olan tıbbî cihazların hizmet alımı yoluyla temini veya kiralanması için döner sermaye kaynaklarından gelecek yıllara yaygın yüklenmelere girişilebilir.

## **2.2. Harcama Yetkilisi Tarafından Harcama Talimatı Verilmesi**

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında; hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeye görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Harcama Talimatının standart şekli Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğe göre harcama talimatı belgesi; kamu ihale mevzuatına tabi olmayan bir giderin idare adına geçici veya kesin olarak ödenebilmesi için giderin konusunu, gerekçesini, yapılacak iş veya hizmetin süresini, tutarını, kullanılabilir ödeneğini, tertibini, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgileri gösteren ve harcama yetkilisinin imzasını taşıyan belgeyi, ifade eder.

Eğer yapılacak harcama kamu ihale mevzuatı kapsamında bir mal veya hizmet alımına ilişkin ise bu durumda harcama talimatı belgesi yerine Onay Belgesi düzenlenir. Söz konusu Yönetmeliğe göre Onay Belgesi; ihale usulüyle yapılacak alımlarda, kamu ihale mevzuatında standart form olarak belirlenen ihale onay belgelerini; doğrudan temin suretiyle veya kamu ihale mevzuatında belirtilen istisnai alımlarda ise alım konusu işin nev'i, niteliği, varsa proje numarası, miktarı, gereken hallerde yaklaşık maliyeti, kullanılabilir ödeneği ve tertibi, alımda uygulanacak usulü, avans ve fiyat farkı verilecekse şartlarını gösteren ve harcama yetkilisinin imzasını taşıyan belgedir.

Onay belgesi düzenlenmeden ihale mevzuatı kapsamında doğrudan temin yöntemiyle dahi olsa mal ve hizmet alımı yapılması söz konusu değildir.

Aynı şekilde onay belgesi veya harcama talimatı belgesi düzenlenmeden bütçeden ödeme yapılması mümkün değildir.

### **2.3. İşin Gerçekleştirilmesi (Mal ve Hizmetin Alınması) ve Belgelendirme**

Bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirilmesinin



rildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin dzenlenmiş olması gerekir.

Giderin gerçekleştirilmesi harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması şeklinde dir.

Söz konusu gerçekleştirme işlevi gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilir.

Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından dzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır.

Ödeme emri belgesini dzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlileri, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol yaparlar.

Sayıştay Genel Kurulunun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararında;

1- Bir mali işlemi gerçekleştirmede görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemini yapan memurun, yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından dzenlenip imzalanan belgeye dayanıyor olması zorunludur. Bir başka deyişle, yukarıda anılan belge ve imza olmadan ödeme emri belgesinin tamamlanmiş sayılması gerekmektedir. Aynı şekilde, belgeyi dzenleyeninin de gerçekleştirme konusunda yetkisinin bulunması ve harcama talimatı ile veya sair surette amir tarafından görevlendirilmiş olması gerekmektedir. Bu anlamda gerçekleştirme belgelerinin hazırlanması, taslak metinlerin yazılması, temize çekilmesi, kaydedilmesi, bilgisayara giriş yapılması gibi yardımcı hizmetlerin ger-

çerleşirme görevi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı,

2- Ödeme emri belgesine eklenmesi gereken taahhüt ve tahakkuk işlemlerine ilişkin fatura, beyanname, tutanak gibi çerleşirme belgelerini düzenleyen veya bu belgeleri kabul eden çerleşirme görevlilerinin, bu görevleriyle ilgili olarak yapmaları gereken iş ve işlemlerle sınırlı olarak harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği,

3- Mevzuatına göre oluşturulan kurul, komisyon veya benzeri bir organ tarafından düzenlenen keşif, rapor, tutanak, karar veya ödemeye esas benzeri belgelerden doğacak sorumluluğa, işlemi çerleştiren ve bu belgeyi düzenleyip imzalayan kurul üyelerinin de dahil edilmeleri ve bu işlem nedeniyle harcama yetkilisiyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiğine çoğunlukla,

4- Elektronik ortamda oluşturulan veri tabanından yararlanılarak yapılacak harcamalarda, sisteme girilecek verilerin bulunduğu belgeleri düzenleyen ve imzalayan görevlilerin, bu işlemle ilgili çerleşirme görevlisi olarak kabul edilmesi ve yaptığı işlemlerden harcama yetkilisi ve sorumluluğu bulunan diğer çerleşirme görevlileriyle birlikte sorumlu tutulmaları gerektiği,

belirtilmiştir.

#### **2.4. İşlemlerin Ön Mali Kontrolden Geçirilmesi**

Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî

karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.

Ön mali kontrolün nasıl gerçekleşeceğine ilişkin düzenlemeler İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” başlıklı bir yönetmelikte yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelere göre; ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılır. Süreç kontrolünde, her bir işlem daha önceki işlemlerin kontrolünü içerecek şekilde tasarlanır ve uygulanır. Malî işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol ederler. Süreç kontrolünü sağlamak amacıyla malî işlemlerin süreç akış şeması hazırlanır ve üst yöneticinin onayı ile yürürlüğe konulur.

Harcama birimlerinde süreç kontrolü yapılması öngörüldüğünden mali işlemlerin yürütülmesinde görev alanlar, yapacakları işlemden önceki işlemleri de kontrol edeceklerdir. Bu nedenle ödeme emri belgesini düzenleyen görevli, gerçekleştirme belgelerinin ödeme emri belgesine doğru aktarılması yanında, düzenlediği belge ile birlikte harcama sürecindeki diğer belgelerin doğruluğundan ve mevzuata uygunluğundan da sorumludur.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemler, kontrol edilmek üzere malî hizmetler birimine gönderilir. Malî hizmetler birimince kontrol edilen işlemler hakkında görüş yazısı düzenlenir ve ilgili birime gönderilir. Ön malî kontrol sonucunda yazılı görüş düzenlenmesi halinde bu yazılı görüşler ayrıntılı, açık ve gerekçeli olmak zorundadır. Malî hizmetler biriminin görüş yazısı ilgili işlem dosyasında saklanır ve bir örneği de ödeme emri belgesine eklenir.

Harcama birimlerinde ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön malî kontrol görevi, ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi tarafından yerine getirilir.

Harcama birimlerinde ve malî hizmetler biriminde yapılan kontrol sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür veya yazılı görüş düzenlenir.

Malî karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir.

Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol yetkisi malî hizmetler birimi yöneticisine aittir. Kontrol sonucunda düzenlenen yazılı görüş ve kontrol şerhleri malî hizmetler birimi yöneticisi tarafından imzalanır. Malî hizmetler birimi yöneticisi, bu yetkisini sınırlarını açıkça belirtmek şartıyla yazılı olarak yardımcısına veya birimin iç kontrol alt birim yöneticisine devredebilir. Malî hizmetler birimi yöneticisinin harcama yetkilisi olması durumunda ön malî kontrol görevi, iç kontrol alt birim yöneticisi tarafından yürütülür.

Malî hizmetler biriminin ön malî kontrolüne tâbi malî karar ve işlemlerin kontrolü, birimin iç kontrol alt birimi tarafından yerine getirilir.

Malî Hizmetler Biriminin Ön Malî Kontrolüne Tâbi Malî Karar ve İşlemler aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

1. Kanun tasarılarının malî yükünün hesaplanması
2. Taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları
3. Ödenek gönderme belgeleri

4. Ödenek aktarma işlemleri
5. Kadro dağılım cetvelleri
6. Seyahat kartı listeleri
7. Seyyar görev tazminatı cetvelleri
8. Geçici işçi pozisyonları
9. Yan ödeme cetvelleri
10. Sözleşmeli personel sayı ve sözleşmeleri
11. Yurtdışı kira katkısı

Dolayısıyla, mali hizmetler biriminin ön kontrolüne tabi yukarıdaki işlemlerin malî hizmetler biriminde yapılan kontrolü sonucunda, malî karar ve işlemin uygun görülmesi halinde, dayanak belgenin üzerine “Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür” şerhi düşülür. Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi halinde ise yazılı görüş düzenlenir.

Bununla birlikte, malî hizmetler birimince, taahhüt evrakı ve sözleşme tasarıları ile yurtdışı kira katkısı hususlarında yapılan kontrollerde (uygun görüş verilsin verilmesin) yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu yazıda, yapılan kontrol sonucunda malî karar ve işlemin uygun görülüp görülmediği, uygun görülmemişse nedenleri açıkça belirtilir. Mevzuatına uygun olarak giderilebilecek nitelikte eksiklikleri bulunan malî karar ve işlemlerde, bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek ve bunların düzeltilmesi kaydıyla işlemin uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş düzenlenebilir.

Ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilip verilmemesi, danışma ve önleyici niteliği haiz olup, malî karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından uygulanmasında bağlayıcı değildir.

Malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilmiş olması, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

## **2.5. Muhasebe Yetkilisi Tarafından Ödeme Yapılması**

Ödeme yapılmadan önce ödeme belgesi ve eki kanıtlayıcı belgelerin muhasebe yetkilisinin önüne gelmesi gerekir. Ödeme belgesi şekli Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin ekinde yer alan Ödeme Emri Belgesini ifade eder. Kanıtlayıcı belgeler ise kamu harcamalarının belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak yapıldığına ve gerçekleştirildiğine ilişkin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca düzenlenip onaylanan belgelerdir. Söz konusu belgelerin neler olduğu her bir harcama türüne ilişkin olarak ayrı ayrı olmak üzere Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Fatura, onay belgesi, ücret bordrosu, hakediş raporu gibi belgeler kanıtlayıcı belge örnekleridir.

Dolayısıyla ödeme işlemleri söz konusu iki yönetmelik hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilir.

### **2.5.1. Muhasebe Yetkililerince Ödeme Emri Belgesi ve Ekleri Üzerinde Yapılacak Kontroller**

Muhasebe yetkilileri ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde;

- a) Yetkililerin imzasını,
  - b) Ödemenin çeşidine göre ilgili mevzuatında belirlenen belgelerin tamam olmasını,
  - c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
  - ç) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,
- kontrol etmekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkilileri, yukarıda belirtilen kontroller dışında kontrol ve inceleme yapamaz; ödemelerde ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması hâlinde ödeme yapamaz ve ödemeye zorlanamaz.

Muhasebe yetkilileri, ödeme emri belgesi eki belgelerin, ödemesi yapılacak giderin çeşidine ve alım şekline göre Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde ve özel mevzuatında öngörülen belgelerden olmasını ve bu belgelerin eksiksiz olarak ödeme emri belgesi ekine bağlanmasını kontrol etmekle sorumlu olup, belgelerin alınan mal veya hizmet ya da yapılan iş bazında miktar veya ara toplam olarak bütçedeki tertiplerine uygunluğunun kontrolünden ve doğruluğundan sorumlu değildir.

Muhasebe yetkililerinin maddi hataya ilişkin sorumlulukları; bir mali işlemin muhasebeleştirilmesine dayanak teşkil eden karar, onay, sözleşme, hakediş raporu, bordro, fatura, alındı ve benzeri belgelerde; gelir, alacak, gider ya da borç tutarının tespit edilmesine esas rakamların hiçbir farklı yoruma yer vermeyecek biçimde, bile- rek veya bilmeyerek yanlış seçilmesi, oranların yanlış uygulanması, aritmetik işlemlerin yanlış yapılması ve muhasebeleştirmeye esas toplamlarının muhasebeleştirme belgesinde ilgili hesaplara noksan veya fazla kaydedilmek suretiyle yapılan yersiz ve fazla alma, verme, ödeme ve gönderilmesiyle sınırlıdır. Teknik nitelikteki belgeler- de, bu niteliğe ilişkin olarak yapılmış maddi hatalardan bu belgeler- i düzenleyen ve onaylayan gerçekleştirme görevlileri sorumlu olup, muhasebe yetkililerinin bu belgelere ilişkin sorumlulukları aritmetik işlemlerdeki yanlışlıklarla sınırlıdır.

Muhasebe yetkilileri, ön ödemeler ile geri verilecek para ve para ile ifade edilen değerlere ilişkin olarak düzenlenen muhasebeleştirme

belgeleri ve ekleri üzerinde de yukarıda 4 madde olarak sayılan hususları kontrol etmekle yükümlüdürler.

### **2.5.2. Ödeme Öncesi Kontrol Süresi**

Ödeme emri belgeleri, muhasebe birimine geliş tarihinden itibaren, en geç yedi iş günü içinde incelenir, uygun bulunanlar muhasebeleştirilerek işletmenin nakit mevcudu dikkate alınmak suretiyle tutarları hak sahiplerine nakden veya çek düzenlenmek ya da banka hesabına aktarılmak suretiyle ödenir. Eksik veya hatalı olan ödeme emri belgesi ve eki belgeler, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç, hata veya eksikliğin tespit edildiği günü izleyen iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hata veya eksiklikleri tamamlanarak tekrar muhasebe birimine verilenler, en geç iki iş günü sonuna kadar incelenerek muhasebeleştirme ve ödeme işlemi gerçekleştirilir.

### **2.5.3. Ödemelerin Yapılmasında Öncelik**

İşletmelerin nakit mevcudunun tüm ödemeleri karşılayamaması hâlinde giderler, muhasebe kayıtlarına alınma sırasına göre ödenir. Ancak, bu ödemelerin yapılmasında sırasıyla;

- a) Katkı payları hariç olmak üzere özlük haklarına ilişkin ödemelere,
- b) Kanunları gereğince diğer kamu idarelerine ödenmesi gereken vergi, resim, harç, prim, fon kesintisi, pay ve benzeri tutarlara,
- c) Çeşidine bakılmaksızın Bakanlıkça belirlenen tutarın altındaki giderlere ilişkin ödemelere,
- ç) İhalesi yapılan temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, güvenlik, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmet alımları gibi yoğun emek ge-



rektiren, düzenli ve kesintisiz yürütülmesi gereken hizmetlere ilişkin ödemelere,

d) Mevzuatları gereği döner sermaye gelirlerinden; personele yapılacak ek ödeme, katkı payı gibi ödemelere,

öncelik verilir.

İşletmelerin nakit mevcudunun yeterli olması durumunda ödemeler, ödeme emri belgelerinin muhasebe biriminin kayıtlarına giriş sırasına göre yapılır. Ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde Yönetmeliğin 20 nci maddesine göre yapılan kontroller sonucunda noksanlığı tespit edilerek tamamlanmak üzere işletmelerin ilgili birimine iade edilen ödeme emri belgelerindeki tutar, noksanlık tamamlanarak muhasebe birimi kayıtlarına alınır ve yeni giriş sırasına göre ödenir.

Muhasebe yetkilisi söz konusu belgelerde maddi hata, hak sahibinin kimliği, belgelerin ve imzaların tamam olup olmadığını kontrol ettikten sonra bu noktalara herhangi bir eksiklik veya hata olmadığını görünce ödeme yapacak aksi takdirde eksikliklerin tamamlanması veya hataların düzeltilmesi için ödeme emri ve eki evrakları ilgili dairesine iade edecektir.

### **5018 sayılı Kanun ve ikincil mevzuatta yapılan düzenlemeler sonucunda harcama sürecini şu şekilde özetleyebiliriz:**

Bütçeden bir harcama yapılabilmesi ödenek tahsisini müteakip harcama yetkilisinin harcama talimatı ile başlayacak, bu talimata göre gerçekleştirme görevlileri harcamayı tahakkuka bağlayacak, harcama yetkilisi bu tahakkuku verile emri üzerinde ödeme talimatına dönüştürecek, bu aşamaya gelene kadarki süreçteki karar ve işlemler harcama birimi ile mali hizmetler birimi tarafından bütçe tertibi,

kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, bütçe mevzuatı ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edildikten sonra, muhasebe yetkilisinin önüne gelecek, muhasebe yetkilisi de maddi hata, hak sahibinin kimliği, belgelerin tam olması ve yetkili imzaların tamam olup olmadığına yönelik kontrollerini yaptıktan sonra ödemeyi yapacaktır.

Kanunda harcama süreci kural olarak yukarıda belirtilen aşamalar şeklinde işlemesine ve bir ödemenin yapılabilmesi için işin yaptırılmış, mal veya hizmetin teslim alınmış olmasının gerekmesine karşın, zorunlu ve ivedi belli bazı durumlarda 1050 sayılı Kanundaki avans müessesesine paralel olarak 5018 sayılı Kanunda da **ön ödeme** müessesesi düzenlenmiştir.

## 2.6. Ön Ödeme Müessesesi

5018 sayılı Kanun'un “Ön ödeme” başlıklı 35’inci maddesine göre;

Harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla, ilgili kanunlarda öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için avans vermek veya kredi açmak suretiyle ön ödeme yapılabilir. Verilecek avansın üst sınırları merkezî yönetim bütçe kanununda gösterilir.

Sözleşmesinde belirtilmek ve yüklenme tutarının yüzde otuzunu geçmemek üzere, yüklenicilere, teminat karşılığında bütçe dışı avans ödenebilir. İlgili kanunların bütçe dışı avans ödenmesine ilişkin hükümleri saklıdır.

Açılmış akreditiflere ilişkin kredi artıkları ertesi yıla devredilmekle birlikte ödenekleri iptal olunur. Devredilen kredi artıklarının karşılığı, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde Maliye Bakanı, di-

ğer kamu idarelerinde ise üst yönetici tarafından idare bütçesinin ilgili tertibine ödenek kaydolunur.

Sözleşmelerin bitim tarihlerinde henüz bir kısım hizmet yerine getirilememiş veya zorunlu nedenlerle sözleşmenin uygulanmasına başlanılamamış ancak, ilgili idarece ek süre verilmiş ve bu süre ertesi malî yıla taşınmış ise; yıl sonunda yüklenme artışı devredilir ve bu tutarlara ilişkin ödenekler hakkında akreditiflerle ilgili hükümler uygulanır. Devredilen yüklenme artışı karşılığı hizmet ek süre içinde yerine getirilerek kanıtlayıcı belgeleri verildiğinde, tutarı hizmetin yapıldığı yıl bütçesine gider kaydıyla ödenir.

Her mutemet ön ödemelerden harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, ilgili kanunlarında belirtilmemiş olması halinde avanslarda bir ay, kredilerde üç ay içinde muhasebe yetkilisine vermek ve artan tutarı iade etmekle yükümlüdür. Süresi içerisinde mahsup edilmeyen avanslar hakkında 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde ön ödeme şekilleri, devir ve mahsup işlemleri, yapılacak ön ödemelerin idareler ve gider türleri itibarıyla miktarı ve oranlarının belirlenmesi, zorunlu hallerde yapılacak harcamalar için ön ödemenin tutarı ve mahsup süresi, mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemlere ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Diğer kamu idarelerinde ön ödemeye ilişkin usul ve esaslar bu madde hükümleri dikkate alınmak suretiyle ilgili mevzuatlarında düzenlenir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde Ön ödeme işlemlerine ilişkin bir takım özel düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre;

İşletmelerce yapılacak ön ödemelerin şekli, devir ve mahsup işlemleri, idareler ve gider türleri itibarıyla tutar ve oranlarının tespiti ile mutemetlerin görevlendirilmesi ve diğer işlemler hakkında, 31/12/2005 tarihli ve 2005/9913 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre işlem yapılır. **Ancak, yılları merkezi yönetim bütçe kanununda gider türleri itibarıyla belirlenen avans üst sınırları, işletmeler için beş katı olarak uygulanır.**

**Ayrıca, işletmelerce yürütülecek proje niteliğindeki işlerle ilgili olarak avans limiti, üst yöneticinin onayıyla 10 katına kadar artırılabilir.**

Ön ödemelere ilişkin olarak Kanundaki söz konusu düzenlemeye istinaden “Ön Ödeme Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.

Ön ödemeler niteliklerine göre bu grup içinde açılacak aşağıdaki hesaplardan oluşur.

195 İş Avansları Hesabı

196 Personel Avansları Hesabı

259 Verilen avanslar hesabı

### **2.6.1. İş Avansları**

Aynı Yönetmeliğin “195 İş Avansları Hesabı” başlıklı 160’ıncı maddesine göre; İş avansları hesabı, işletme adına mal ve hizmet satın almak üzere gider ve ödemeleri yapacak personele verilen avansların izlenmesi için kullanılır.

a) İş avans ve kredi çeşitleri

Bütçedeki ödeneğine dayanılarak verilecek iş avansı ve açılacak kredilerin çeşitleri aşağıda gösterilmiştir.

1) Mutemetlere verilen avanslar,

2) Avans sınırlarını aşan giderler için mutemetler adına açılan krediler,

3)Yabancı ülkelerde yapılacak satın almalar için görevlendirilen mutemetler adına bankalar nezdinde açtırılan krediler,

oluşturur.

b) Mutemetlerin görevlendirilmesi, avans ve kredi verilmesi ve mahsubu

1) Harcama yetkilisi mutemedi görevlendirilmesinde uyulacak esaslar

Kurumun her bir harcama birimi için ayrı ayrı mutemet görevlendirilir. Harcama yetkilisi, ilk görevlendirmede ve değişiklik halinde mutemetlerin adını, soyadını ve unvanlarını, bir yazı ile ilgili birime bildirirler. Bu yazılar bir dosyada saklanır.

2) Avansın verilmesi ve harcanması

Bütçe sınıflandırmasının herhangi bir ekonomik kodunun 2'nci düzeyinden verilmiş olan avansın mahsubu yapılmadan, belirlenen limiti aşmasa bile aynı ekonomik kodun 2'nci düzeyinden yeniden avans verilemez. Ancak, başka bir ekonomik kodun 2'nci düzeyinden istenilen avans, mutemede tanınan limiti aşmadığı takdirde verilebilir. Bir iş için verilen avans yalnız o işe harcanır. Avans alınmadan harcama yapılamaz. Avansın verildiği tarihten önce yapılan harcamalara ait belgeler kabul edilmez.

### 3) Avansların mahsubu

Her mutemet aldığı avanstaki harcadığı tutarlara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri avansın verildiği tarihten itibaren en çok bir ay içinde vermek ve artan parayı iade etmekle yükümlüdür. Mutemet işin tamamlanmasından sonra bir aylık sürenin bitimini beklemezsiz avans artışı iade etmek ve hesabını kapatmak zorundadır. Mutemet mali yılın sonunda bir aylık sürenin dolmasını beklemezsiz, henüz mahsubunu yaptırmadığı harcamalara ait belgeleri vermek ve artan parayı yatırmakla yükümlüdür. Mali yılın son günlerinde mutemetlerce verilen belgelerin incelenmesi yıl sonuna kadar bitirilemediği takdirde, avans artışı mahsup döneminde kapatılmak üzere ertesi yıla devredilir. Malın teslim alındığı veya hizmetin gördürüldüğü, ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği, dairesince mali yılın sonuna kadar muhasebe yetkilisine bildirilen mutemet avansları için de aynı şekilde işlem yapılır. Yukarıda açıklandığı şekilde mahsup edilmeyen mutemet avansları veya iade edilmeyen avans artışı mutemet adına 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı'na alınarak durum mutemedin bağlı olduğu daireye bildirilir ve bu mutemede varsa gecikme zammı dahil avansın mahsubu yapıncaya kadar bir daha avans verilmez veya adına kredi açılmaz. Mutemet hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümleri uyarınca işlem yapılır. Bu şekilde 140-Kişilerden Alacaklar Hesabı'na alınan tutarlara ait olarak, avansın mahsup süresi içinde düzenlenmiş olan mahsup evrakının sonradan teslim edilmesi durumunda, avans mahsup edilmekle birlikte, avansın mahsup veya iade edilmesi gerektiği tarihten itibaren hesaplanacak gecikme zammı mutemetten tahsil edilir.

### c) Kredi işlemleri

Mutemetler için tespit olunan avans sınırlarını aşan giderler için, ye-

terli ödeneği bulunmak koşulu ile dairesinin göstereceği lüzum üzerine mutemetler adına herhangi bir banka veya muhasebe birimi nezdinde kredi açtırılabilir. Açılacak krediler için dairesince düzenlenecek “muhasebe işlem fişi” ne; yapılacak hizmetin niteliği, açılması istenilen kredinin tutarı, bütçe tertibi, hangi banka nezdinde ve kimin adına açılacağına ilişkin açıklamalar ile mutemedin tatbik imzasını gösterir dairesince onaylı iki adet sirküler bağlanarak muhasebe yetkilisine verilir. İşin niteliğine, toplu veya ayrıntılı oluşuna göre mutemede imza karşılığında yeteri kadar kredi ödeme emri (Örnek-54) verilir. Verilen kredi ödeme emrinin yaprak sayısı ile numaraları, nezdinde kredi açılan bankaya bildirilir ve mutemedin imza sirkülerinden biri gönderilir. Kredi ödeme emirleri, mal alındıkça veya hizmet gördürüldükçe mutemetlerce düzenlenir. Birinci parçası parasını almak üzere alacaklıya verilir; ikinci parçası tahakkuk belgelerine bağlanır. Dipkoçanı olan üçüncü parça ise sonradan mahsup belgeleriyle birlikte muhasebe yetkilisine verilir. Adına kredi açılan mutemet, krediden kendi adına kredi ödeme emri düzenleyip para alamaz. Bu husus muhasebe yetkilisince, nezdinde kredi açılan bankaya bir yazı ile bildirilir. Devlet Malzeme Ofisinden veya diğer kamu kuruluşlarından yapılacak satın almalar için açılacak kredilerde para, gönderme emri ile doğrudan ilgili kuruluşun hesabına aktarılacağından kredi ödeme emri kullanılmaz. Açılan kredi tutarının harcanmayan kısmının, kurum hesabına aktarılması mal veya hizmet satın alınan ilgili kuruluşa bildirilir.

#### ç) Kredilerin mahsubu

Adına kredi açılan mutemet, harcanan paralara ait mahsup belgelerini bağlı bulunduğu tahakkuk birimine teslim eder. Dairesince tahakkuk işlemleri tamamlanarak mahsup belgeleri ödeme emri belgesi ekinde muhasebe birimine verilir ve kredinin mahsubu sağlanır. Her mutemet, adına açılan krediden harcadığı tutarlara ilişkin kanıt-

layıcı belgeleri kredinin açıldığı tarihten itibaren en çok üç ay içinde, ancak her halde yıl sonunda muhasebe yetkilisine vermekle yükümlüdür. Mutemet, işin tamamlanmasından sonra üç aylık sürenin bitimini beklemezsizin kredi artığını, düzenleyeceği kredi ödeme emri ile bankaya yatırmak zorundadır. Kamu kuruluşlarından yapılacak alımlar için açılan kredilerin harcanmayan kısmının hesaba aktarılması, dairesince mal veya hizmetin alındığı ilgili kuruluşa bildirilir. Açılan krediler üç ay içerisinde mahsup edilmediği takdirde, durum ilgili daireye bildirilerek harcanan paralara ait belgeler ve artan para geri istenir. Mali yılın son günlerinde mutemetlerce verilen belgelerin incelenmesi yıl sonuna kadar bitirilemediği takdirde, kredi arttığı mahsup döneminde kapatılmak üzere ertesi yıla devredilir. Malın teslim alındığı veya hizmetin gördürüldüğü, ancak belgelerin mahsup döneminde verileceği, dairesince mali yılın sonuna kadar muhasebe yetkilisine bildirilen krediler için de aynı şekilde işlem yapılır.

d) Bir mutemet üzerinde bulunan avans ve kredinin başka bir mutemede devri

Bir mutemede verilen avansın veya adına açılan kredinin, herhangi bir nedenle başka bir mutemede devrine harcama yetkilisince gerek görüldüğü takdirde, dairesince yeniden bir muhasebe işlem fişi düzenlenerek muhasebe yetkilisine gönderilir. Kredinin devri halinde, yeni mutemedin iki nüsha imza sirküleri de muhasebe işlem fişine eklenir. Muhasebe işlem fişinde kredinin devrinin yapılacağı açıkça belirtilir. Devir tarihine kadar yapılmış olan harcamalar, eski mutemetçe mahsup edildikten sonra kalan avans veya kredi artığı, muhasebe yetkilisince iş avans ve kredileri hesabına borç ve alacak kaydedilerek eski mutemedin hesabı kapatılır, yeni mutemet borçlandırılır. Devredilen avans veya kredinin mahsup süresinin başlangıcı, avans veya kredinin eski mutemede verildiği veya açıldığı tarihtir.



İş Avansları harcama yetkilisi mutemedi avansı olarak da ifade edilmektedir. Özetleyecek olursak; avans verilmesi ve mahsup işlemlerinde aşağıdaki hususlara uyulması gerekmektedir:

- Harcama yetkilisi mutemedi avansı, harcama yetkilisinin uygun görmesi ve karşılığı ödeneğin saklı tutulması kaydıyla; ilgili kanunlarında öngörülen haller ile gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek ivedi veya zorunlu giderler için verilir.

- Mutemetlerin ilk görevlendirilmelerinde ve değiştirilmeleri halinde kimlik bilgilerinin harcama yetkilisi tarafından bir yazı ile mali hizmetler müdürlüğüne bir kereliğine bildirilmelidir.

- Verilecek avansın üst sınırları merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilir. Büyükşehir belediye sınırları içindeki yerlerde 2012 yılında uygulanacak olan avans limiti 950-TL'dir.

- Avans, işi yapacak, mal veya hizmeti sağlayacak olan kişi veya kuruluşa ödenmek üzere, doğrudan harcama yetkilisi mutemedine verilir.

- Harcama birimlerince avans mahsubuna ilişkin ödeme emri belgesi düzenlenecek ve bu ödeme emri belgesinde avans mahsubu yapılırken binde 8,25 oranında damga vergisi kesintisi uygulanacaktır.

- Avanslar hangi iş için verilmiş ise yalnızca o işte kullanılacaktır.

- Harcama yetkilisi mutemetleri avans almadan harcama yapamayacaklardır.

- Her mutemet avanslardan harcadığı tutara ilişkin kanıtlayıcı belgeleri, bir ay içinde Mali Hizmetler Müdürlüğüne vermek ve artan tutarı iade ederek hesabını kapatmakla yükümlüdür.

- Avansın verildiği tarihten önceki tarihi taşıyan harcama belgeleri avansın mahsubunda kabul edilemez.

- Mutemet, işin tamamlanmasından sonra, sürelerin bitimini beklemeden, son harcama tarihini takip eden üç iş günü içinde avans artığını iade etmek ve süresinde mahsubunu yaparak hesabını kapatmak zorundadır.

### **2.6.2. Personel Avansları**

Yönetmeliğin “196 Personel Avansları Hesabı” başlıklı 162’nci maddesine göre; Personel avansları hesabı, personele maaş, ücret ve yolluk karşılığı verilen avansların izlenmesi için kullanılır.

### **2.6.3. 259-Verilen Avanslar Hesabı**

Yönetmeliğin 218’inci maddesine göre; Verilen avanslar hesabı, yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili avans ödemeleri ve bu amaçlarla açtırılan akreditiflerin izlenmesi için kullanılır.

**Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerine göre ön ödeme müessesesini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:**

1- Ön ödeme avans ve kredi olmak üzere 2’ye ayrılmakta; mevzuatında belirtilen limitin altındaki tutarlar avans, üstündeki tutarlar ise kredi olarak nitelendirilir.

2- Ön ödeme ilgili dönemin bütçesiyle ilgili olup olmamasına bağlı olarak bütçe içi ve bütçe dışı olmak üzere 2 şekilde gerçekleşmektedir.

3- Bütçe içi ön ödeme; a) Mal ve hizmet alımı için harcama yetkilisi mutemetlerine verilen ve İş Avans ve Kredileri b) Harciraah mev-

zuatına göre personele verilen yolluk avansları ile çeşitli nedenlerle ödeme gününden önce ödenmesi kararlaştırılan maaş ve ücret ödemeleri ifade eden maaş ve ücret avanslarından oluşan Personel Avansları olarak adlandırılan ödemelerdir.

4- Akreditifler yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için açılan açtırılan kredileri ifade eder.

6- Avans ve kredilerin mevzuatında belirtilen sürede mahsup edilmesi, süresinde mahsup edilmeyenlerin ise 6183 sayılı Kanuna göre ve gecikme zammı hesaplanarak tahsil edilmesi gerekir.

### **3. Gelirlerin Tahakkuku, Takibi ve Tahsili ve Sorumluluğu**

İşletme gelirlerinin tahakkuku ve takibi gelir gerçekleştirme görevlilerince, tahsil işlemleri ise muhasebe birimlerince yürütülür.

Alacakların takibinden vazgeçilmesinde, işletmelerin kendi özel mevzuatlarında hüküm bulunmayan hâllerde, 5018 sayılı Kanunun 79 uncu maddesi hükmüne göre işlem yapılır.

Gelir gerçekleştirme görevlileri; işletme gelirlerinin tahakkuk ve takip işlemlerini yürütürler.

Gelir gerçekleştirme görevlileri, kendilerine verilen görevlerin mevzuatına ve usulüne uygun olarak yürütülmesinden, düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve diğer gerçekleştirme görevlileri tarafından düzenlenen belgeler üzerinde yapmaları gereken kontrollerden sorumludurlar.

Kısaca ifade etmek gerekirse; gelirlerin tahakkukundan döner sermaye işletme idaresi; tahakkuk ettirilmiş ve döner sermaye saymanlığına bildirilmiş olan gelirlerin takip ve tahsilinden ise döner sermaye saymanlığı sorumludur.

## 4. Döner Sermaye Hasılatının Kullanımı

### 4.1. Genel Olarak

Döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin nasıl kullanılacağına ilişkin olarak her bir döner sermayenin kuruluşuna ilişkin mevzuatta hükümler bulunmaktadır. Söz konusu mevzuatta gelirlerin bir kısmının belli alanlarda kullanılmak üzere ayrılacağı, kalan kısmının bir bölümünün personele katkı payı, prim gibi adlar altında personele dağıtılacağı ve bir bölümünün sermayeye ilave edileceğine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

### 4.2. Yükseköğretim Kurumları

Yükseköğretim kurumlarına bağlı döner sermaye işletmelerinin hasılatlarının nasıl kullanılacağı veya tahsis edileceği 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre;

Her eğitim-öğretim, araştırma veya uygulama birimi veya bölümü ile ilgili öğretim elemanlarının katkısıyla toplanan döner sermaye gayrisafi hasılatının **en az yüzde 35'i** o kuruluş veya birimin araç, gereç, araştırma ve diğer ihtiyaçlarına ayrılır. Kalan kısmı ise üniversite yönetim kurulunun belirleyeceği oranlar çerçevesinde bağlı bulunduğu üniversitenin bilimsel araştırma projeleri ile döner sermaye gelirinin elde edildiği fakülte, enstitü, yüksek okul, konservatuar ile uygulama ve araştırma merkezlerinde görevli öğretim elemanları ve aynı birimlerde görevli 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tâbi personel (döner sermaye işletme müdürlüğü ve döner sermaye saymanlık personeli dahil) ile aynı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre sözleşmeli olarak çalışan personel arasında katkıları da dikkate alınmak suretiyle paylaşılır.

Öğretim üyeleri ile Üniversitelerarası Kurulun önerisi üzerine Yük-

seköğretim Kurulunca kabul edilen sağlık, teknik ve sanatla ilgili birimlerde görevli öğretim elemanlarına döner sermayeden bir ayda ayrılacak payın tutarı, bunların bir ayda alacakları aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme, ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatı hariç) toplamının yüzde 200'ünü, diğer öğretim elemanları ile 657 sayılı Kanuna tâbi personel için ise yüzde **100'ünü geçemez**. Bu oran; tıp ve diş hekimliği fakülteleri uygulama ve araştırma merkezlerinde (hastaneler dahil) görev yapan 657 sayılı Kanuna tâbi personelden başhemşire için yüzde 200, diğerleri için yüzde 150, işin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, kemik iliği nakil ünitesi ve acil serviste çalışan sağlık personeli için yüzde 200 olarak uygulanabilir. Sözleşmeli personele yapılacak ödeme tutarı, sözleşmeli personelin çalıştığı birim ve bulunduğu pozisyon unvanı itibariyle aynı veya benzer unvanlı memur kadrosunda çalışan, hizmet yılı ve öğrenim durumu aynı olan emsali personel dikkate alınarak belirlenir. Emsali bulunmayan sözleşmeli personele yapılacak ödeme tutarı ise brüt sözleşme ücretlerinin yüzde 25'ini geçemez. Rektörler ve rektör yardımcıları, üniversite veya yüksek teknoloji enstitülerindeki döner sermaye gelirinin elde edildiği birimlerin birinden katkılarını bakılmaksızın bu maddedeki esaslara göre her ay pay alabilirler ve bunlara bir ayda ödenebilecek pay, bir ayda alacakları aylık (ek gösterge dahil), ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının iki katını geçemez. Öğretim üyelerine saat 14.00'den sonra döner sermayeye yaptıkları doğrudan gelir getirici katkılarından dolayı ilave olarak, almakta oldukları aylık (ek gösterge dahil), ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının on katına kadar pay verilebilir. Rektör ve rektör yardımcıları ile bu kapsamdaki gelirin elde edildiği fakültelerin dekan ve dekan yar-

dımcıları ile başhekim ve başhekim yardımcılara doğrudan gelir getirici katkılarına bakılmaksızın bu kapsamda elde edilen gelirlerden karşılanmak üzere, bir ayda alacakları aylık (ek gösterge dahil), ödenek (geliştirme ödeneği hariç) ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının yüzde 10'una kadar ayrıca pay verilebilir.

Yukarıdaki hüküm uyarınca kuruluş veya birimin araç, gereç, bilimsel araştırma ve diğer ihtiyaçlarına harcanmak üzere döner sermaye gelirlerinden ayrılan en az % 35'lik tutar, bu ihtiyaçların yanı sıra devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ile her türlü bakım ve onarım için harcanabilir. Devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ile her türlü bakım ve onarım için ayrılan tutarı, ilgili yüksek öğretim kurumunun teklifi üzerine, münhasıran söz konusu projelerde kullanılmak üzere yüksek öğretim kurumunun bütçesine bir yandan özel gelir, diğer yandan mevcut veya yeni açılacak tertibe özel ödenek kaydetmeye Maliye Bakanı yetkilidir. Bu ödeneklerin yılı içinde harcanmayan kısmı ertesi yılın bütçesine devren gelir ve ödenek kaydolunur.

Üniversitelerde araştırma projelerinin finansmanında kullanılmak üzere, üniversite döner sermaye işletmelerinden öğretim üyelerinin doğrudan veya dolaylı katkısı olup olmadığına bakılmaksızın elde edilen her türlü **gayrisafi hasılatın % 5'inden az olmamak kaydıyla**, üniversite yönetim kurulunun belirleyeceği orandaki tutar, döner sermaye saymanınca tahsilatı takip eden ayın yirmisine kadar bütçe dairesi başkanlığı hesabına yatırılır. Süresi içinde yatırılmayan tutarların tahsilinde, 21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Kanun hükümleri uygulanır.

Araştırma projelerine bütçe ile tahsis olunan ödenekler ve/veya yukarıdaki hükümler uyarınca özel ödenek kaydolunan tutarlar; üni-

versite yönetim kurulunca gerekli görüldüğü takdirde, her bir proje için avans verilmek suretiyle de kullanılabilir.

### **4.3. Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşları**

209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'unun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Personelin katkısıyla elde edilen döner sermaye gelirlerinden, döner sermayeli sağlık kurum ve kuruluşlarında görev yapan memurlar ve sözleşmeli personel ile açıktan vekil olarak atanana mesai içi veya mesai dışı ayırımı yapılmaksızın ek ödeme yapılabilir.

Bakanlık merkez teşkilatı ile Türkiye Halk Sağlığı Kurumu (laboratuvarlar hariç) ve Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun merkez teşkilatında görev yapanlar dışındaki personele, ilgili personelin katkısıyla elde edilen döner sermaye gelirlerinden bir ayda yapılacak ek ödemenin tutarı, ilgili personelin bir ayda alacağı aylık (ek gösterge dâhil), yan ödeme ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatı ile yabancı dil tazminatı hariç) toplamının; eğitim görevlisi ile uzman tabip kadrosuna atanan profesör ve doçentlerde yüzde 800'ünü, uzman tabip ve tıpta uzmanlık mevzuatında belirtilen dallarda bu mevzuat hükümlerine göre uzman olanlar ile uzman dış tabiplerinde yüzde 700'ünü, pratisyen tabip ve dış tabiplerinde yüzde 500'ünü, idarî sağlık müdür yardımcısı, idarî halk sağlığı müdür yardımcısı, hastane müdürü ve eczacılarda yüzde 250'sini, başhemşirelerde yüzde 200'ünü, diğer personelde ise yüzde 150'sini geçemez. İşin ve hizmetin özelliği dikkate alınarak yoğun bakım, doğumhane, yeni doğan, süt çocuğu, yanık, diyaliz, ameliyathane, enfeksiyon, özel bakım gerektiren ruh sağlığı, organ ve doku nakli, acil servis ve benzeri sağlık hizmetlerinde çalışan personel için yüzde 150 oranı,

yüzde 200 olarak uygulanır. Nöbet hizmetleri hariç olmak üzere mesai saatleri dışında gelir getirici çalışmalarından doğan katkılarına karşılık olarak tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlara bu fıkradaki oranların yüzde 30'unu, diğer personele yüzde 20'sini geçmeyecek şekilde ayrıca ek ödeme yapılır. Sözleşmeli olarak istihdam edilen personele yapılacak ek ödemenin tutarı ise, aynı birimde aynı unvanlı kadroda çalışan ve hizmet yılı aynı olan emsali personel esas alınarak belirlenir ve bunlara yapılacak ek ödeme hiçbir şekilde emsaline yapılabilecek ek ödeme üst sınırını geçemez. Bu fıkra uyarınca personele her ay yapılacak ek ödeme net tutarı, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin ek 9 uncu maddesi uyarınca kadro ve görev unvanı veya pozisyon unvanı itibarıyla belirlenmiş olan ek ödeme net tutarından az olamaz. Bu madde uyarınca yapılacak ödeme sigorta prim kesintisine tabi tutulmaz.

Bakanlık taşra teşkilatı ile Türkiye Halk Sağlığı Kurumu taşra teşkilatı, döner sermaye gelirleri ile nakit kaynaklarını personele ek ödeme dağıtımında kullanabilir. İkinci ve üçüncü basamak sağlık kurumlarında ise personelin katkısı ile elde edilen döner sermaye gelirlerinden, o birimde görevli personele yapılacak ek ödeme toplamı, ilgili birimin carî yıldaki döner sermaye gelirinin **yüzde 50'sini** aşamaz.

Bakanlık ve bağlı kuruluşların merkez ve taşra teşkilatında kurulan döner sermaye işletmeleri, sağlık hizmetlerinin iyileştirilmesi, kaliteli ve verimli hizmet sunumunun teşvik edilmesi, sağlık kurum ve kuruluşlarının kendi imkânlarıyla karşılayamadıkları ihtiyaçların giderilmesi, eğitim, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi, Bakanlık taşra teşkilatı ile Türkiye Halk Sağlığı Kurumu taşra teşkilatının desteklenmesi, Bakanlık merkez ve taşra teşkilatında ve Türkiye Halk Sağlığı Kurumu merkez ve taşra teşkilatı ile Türkiye



Kamu Hastaneleri Kurumunun merkez teşkilatında görev yapan memurlar ile sözleşmeli personele ek ödemede bulunulması amacıyla yapılacak giderlere iştirak etmek için aylık gayrisafı hasılatı aylık tahsil edilen tutarın **yüzde 6'sını geçmemek üzere** Bakanlıkça belirlenecek oranı Bakanlık Döner Sermaye Merkez Saymanlığı hesabına aktarırlar.

Döner sermayeli işletmelerin malî imkânı elverişli olanlarından, malî durumu yetersiz olanlara karşılıksız veya borç olarak kaynak aktarmaya Sağlık Bakanı yetkilidir.

Bakanlık ve bağlı kuruluşları ile kamu kurum ve kuruluşları haricindeki kuruluş veya kişilerce, sağlık hizmetleri dışında, kurum içinde veya hizmetin gerektirdiği yerde, kurumdan istenecek bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetler Kurumca kabul edilecek esaslara bağlı olmak üzere yapılabilir. Bu hususta alınacak ücretler döner sermayeye gelir kaydedilir. Bu şekilde elde edilen gelirin safi tutarının % 65'ine kadar tutar Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde projeyi yürüten personele ödenir. Bu ödemenin yapılmasında ikinci fıkrada öngörülen tavan sınırlamaları dikkate alınmaz.

#### **4.4. Tarım Bakanlığı'na Bağlı İşletmeler**

Tarım Bakanlığına bağlı döner sermayeli işletmelerin hasılatının kullanımına ilişkin usul ve esaslar Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği'nde açıklanmıştır. Buna göre;

İşletmenin malî yıl bilançosunda görülen kârın, var ise geçmiş yıllar zararı mahsup edildikten sonra kalan kısmının **en fazla % 80'i**, bu Yönetmelik esaslarına göre üretimi teşvik primi olarak dağıtılır.

Üretimi teşvik primi dağıtım esasları:

a) İşletme bünyesinde çalışan personele verilecek üretimi teşvik priminin yıllık brüt tutarı, dağıtımına esas kârın elde edildiği yıla ait asgari ücretin yıllık brüt tutarının iki katını geçemez.

**b) Kişi başına dağıtılacak prim brüt tutarından artan tutarlar ile % 20 lik kâr**, bu Yönetmeliğin 7 nci maddesine göre **ödenmiş sermayeye ilave edilir**. Ödenmiş sermaye tutarı tahsis edilen sermaye tutarına ulaştıktan sonra bu kâr tutarları hesap dönemini izleyen şubat ayı sonuna kadar genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimine yatırılır.

c) Üretimi teşvik primi, işletme bünyesinde görev yapan ve kârın elde edilmesinde emeği geçen memurlar ile 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4 üncü maddesinin (B) fıkrasına göre istihdam edilen personele ödenir.

ç) Bilançoların incelenmesi şube müdürlüğüne sonuçlandırılmadan ve bu hususta Bakanlıkça talimat verilmeden, hiçbir şekilde üretimi teşvik primi dağıtımı yapılamaz. Üretimi teşvik primi, işletme bilançolarının Bakanlıkça onaylandığı tarihi takip eden 45 günlük müddet zarfında ödenir.

d) Üretimi teşvik priminin dağıtımında, primin esas olduğu yıl içinde, personelin fiilen yürüttüğü görev unvanı esas alınır.

e) Birden fazla görev yürütenlere, yürüttüğü görevlerden prim puanı yüksek olan dikkate alınarak üretimi teşvik primi ödenir.

#### **4.5. Milli Eğitim Bakanlığı'na Bağlı Teknik Okullar**

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı teknik okulların hasılat ve karların dağıtımına ilişkin olarak 3423 sayılı Teknik Öğretim Okulları Döner Sermayesi Hakkında Kanun'da bazı hükümler bulunmaktadır.

Söz konusu kanuna göre;

Bilanço karlarının **1/3'ü Maliye Bakanlığı Milli Eğitim Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü hesabına, 1/3 'ü sermayeye** ilave edilmekte (tahsis edilen sermaye karşılıncaya kadar), **1/3'ü** de bu kârın gerçekleşmesini sağlayan personele katkıları oranında **üretimi teşvik primi olarak** dağıtılır. Ancak, her personele verilecek primin yıllık tutarı en yüksek asgari ücretin yıllık tutarından fazla olamaz.

Üretimi teşvik priminin dağıtımına ilişkin usul ve esaslar Millî Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Üretimi Teşvik Primi Dağıtımı, Parça Başlı Üretim, Atölye Ve Tesislerin Özel Sektörle İşbirliği Yapılarak İşletilmesi Hakkında Yönetmelik'de açıklanmıştır.

#### **4.6. Kültür ve Turizm Bakanlığı'na Bağlı İşletmeler**

Kültür Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu'na göre; sermayenin tümü kanunda belirtilen asgari düzeye ulaştıktan sonra fazlası bir sonraki hesap yılının altıncı ayı sonuna kadar Hazineye yatırılır. Bu süreyi uzatmaya Maliye Bakanı yetkilidir.

Döner Sermayeden elde edilecek gelirlerden Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü görevini fiilen yürütene her ay, Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürünün bir ayda alacağı aylık (ek gösterge dahil), yan ödeme ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatı hariç) tutarının %100'ünü aşmamak üzere ek ödeme yapılabilir.

## 5. Döner Sermayeli İşletmelerin Mali Yükümlülükleri

### 5.1. Başlıca Mali Yükümlülükler

#### 5.1.1. Vergi

Döner Sermayeli İşletmelerin mükellef veya vergi sorumlusu olarak muhatap olabileceği başlıca vergiler şunlardır:

- 1- Kurumlar vergisi
- 2- Katma Değer Vergisi
- 3- Gelir Vergisi
- 4- Damga Vergisi

##### 5.1.1.1. Kurumlar Vergisi

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmekte ise Kanunun "Muafiyetler" başlıklı 4'üncü maddesinde aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur:

- a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen **okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretim istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yaymevleri** ve benzeri kuruluşlar.
- b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen **hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji,**

**distofajin kuruluşları** ve benzeri kuruluşlar.(6009 sayılı Kanununun 43 üncü maddesiyle eklenen cümle Yürürlük; 01.08.2010)(Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları (6225 sayılı Kanununun 7 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 26.04.2011)mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri(\*) bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

#### **5.1.1.2. Katma Değer Vergisi**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 2'nci maddesinde

"g) 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 ve yahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,"

açıkça verginin kapsamında sayılmıştır. Bu nedenle söz konusu döner sermayeli idarelerin mükellef olarak mal ve hizmet alıcılarına ilişkin olarak tahakkuk ettirdikleri KDV tutarlarını süresi içinde ilgili vergi dairesine yatırma zorunlulukları bulunmaktadır.

### **5.1.1.3. Gelir Vergisi**

Döner sermayeli işletmeler gerçek kişi değil kurum olduklarından vergi mükellefi olarak değil de vergi sorumlusu olarak gerek çalışanlardan gerekse yüklenicilerin hakkeşlerinden yaptıkları vergi tevkifatlarını (kesintiler) ilgili vergi dairesine yatırma zorunlulukları bulunmaktadır.

### **5.1.1.4. Damga Vergisi**

Döner sermayeli işletmeler düzenlenen kağıtlarda resmi daire mahiyetinde olduklarından vergi sorumlusu olarak gerek yapılan ödemelerden gerekse düzenlenen belgeler (kağıtlar) üzerinden hesaplanan damga vergisini ilgili vergi dairesine yatırmaları söz konusudur.

## **5.1.2. Hasılat Payı**

### **5.1.2.1. Genel Hasılat Payı**

Döner Sermayeli İşletmelerin aylık hasılatlarından merkezi yönetim bütçesine aktarmaları gereken tutarlara ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin aşağıda belirtilen 11'inci maddesi hükmü ile Maliye Bakanlığına (Muhasebat Genel Müdürlüğü) verilmiştir:

“d) Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin sermaye kaynaklarına, bütçe ve harcama ilkelerine, mali yönetim ve denetimlerine ilişkin esasları düzenlemek, bunların gayri safi hasılatı üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarın tespitine esas oranları belirlemek ve uygulamaya yön vermek, bu işletmelerin vergi mükellefiyet ve sorumluluğu ile diğer kanuni kesintilere ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yeri-

ne getirip getirmediklerini incelemek ve denetlemek, nakit varlıkları, gelir ve giderleri ile dönem karları üzerinde tasarrufta bulunmak, yeni kurulacak döner sermayeli işletmelerin kurulmasına izin vermek, tahsis edilecek sermayeyi belirlemek.”

Maliye Bakanlığı ise söz konusu yetkiye istinaden “Döner Sermaye İşlemleri” başlıklı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği (Sıra No:17) her bir kurum bazında hasılat payını belirlemiştir.

Söz konusu hasılat paylarına ilişkin oranlar aşağıdaki tabloda işletme türleri itibariyle belirtilmiştir.

**Tablo 5: Döner Sermayeli İşletmelerce Genel Bütçeye Aktarılacak Hasılat Payları**

<b>A. AYLIK GAYRİSAFİ HASILATININ %15 İNİ GENEL BÜTÇEYE AKTARACAK OLAN İŞLETMELER*</b>
Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
Devlet Personel Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri
Devlet Konukevi Döner Sermaye İşletmesi
Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmesi
Güllhane Askeri Tıp Akademisi Döner Sermaye İşletmeleri
Askeri Hastaneler Döner Sermaye İşletmeleri
Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri
Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne Bağlı Sağlık Kurumları Döner Sermaye İşletmeleri

Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğüne Bağlı (sağlık ocakları, ana çocuk sağlığı ve aile planlama merkezleri, sağlık evleri, 112 acil sağlık hizmetleri, halk sağlığı laboratuvarları ve dispanserler dahil) Döner Sermaye İşletmeleri

Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletmesi

İstanbul Polis Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi

Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Milli Eğitim Bakanlığına Bağlı (Eğitim Teknolojileri dahil) Tüm Döner Sermaye İşletmeleri.

Yapı İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri

Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Teknik Araştırma ve Uygulama Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü Ankara Barajları ve Rekreasyon Tesisleri Döner Sermaye İşletmesi

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi

İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkez Döner Sermaye İşletmesi

Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Teknik Ziraat Döner Sermaye İşletmeleri

Zirai Mücadele ve Karantina Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri

867 ve 170 Sayılı Kanunlarla Kurulmuş Olan Döner Sermaye İşletmeleri

Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri

Yargıtay Yayınları Döner Sermaye İşletmesi

Üniversiteler Döner Sermaye İşletmeleri

ÖSYM



<p><b>B- AYLIK GAYRİSAFİ HASILATININ %20'SİNİ GENEL BÜTÇEYE AKTARACAK OLAN İŞLETMELER</b></p> <p>Başbakanlık Basımevi Döner Sermaye İşletmesi,  Dini Yayınlar Döner Sermaye İşletmesi,  Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmesi,  Devlet İstatistik Enstitüsü (TÜİK) Döner Sermaye İşletmesi.  Adli Tıp Kurumu Döner Sermaye İşletmesi.  Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi.</p>
<p><b>C- AYLIK GAYRİSAFİ HASILATININ %30'UNU GENEL BÜTÇEYE AKTARACAK OLAN İŞLETMELER</b></p> <p>Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.</p>
<p><b>D- YILSONU KARLARININ %10 UNU GENEL BÜTÇEYE AKTARACAK OLAN İŞLETMELER</b></p> <p>Çevre ve Orman Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri,  Orman Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri.</p> <p>* İşletmelerin nakit sıkıntısı nedeniyle Maliye Bakanlığınca daha sonra yapılan düzenleme ile Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastaneler ile Üniversite hastanelerinde gayrisafi hasılat payı % 15'den %1'e düşürülmüştür.</p>

### 5.1.2.2. SHÇEK Payı

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 18 inci maddesinin (k) bendi gereğince döner sermayeli işletmelerce (Vakıflar Genel Müdürlüğüne ve Orman Genel Müdürlüğü'ne ait olanlar hariç) her yıl Aralık ayı sonunda tespit edilen gayrisafi hasılat üzerinden (%1) oranında ayrılan tutarlar, en geç ertesi

yıl Ocak ayı sonuna kadar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğünün hesabına gönderilmesi gerekmektedir.

## 5.2. Ödenecek Mali Yükümlülüklerle İlgili İşlemler

Ödenecek döner sermaye yükümlülükleri ile ilgili tahakkuk işlemleri

İşletmelerce ay sonlarında, Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 60 Brüt Satışlar, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından; 61 Satış İndirimleri grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak bulunacak gayrisafi hasılatтан tahsil edilen tutarlar üzerinden, Bakanlıkça belirlenen oranlarda hesaplanan genel bütçeye aktarılacak tutarlar 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç, 362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına alacak kaydedilir.

17 Sıra Nolu Tebliğ'de de döner sermayeli işletmelerin hasılat payına ilişkin mali yükümlülüklerin nasıl yerine getirileceği ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna göre;

Genel bütçeye aktarılacak miktarlara esas olan aylık gayrisafi hasılat, tahsil edilmiş olsun veya olmasın bir ay içinde **tahakkuk eden**;

- Her türlü mal satış hasılatı,
- Her türlü hizmet satış bedelleri,
- Faiz ve diğer gelirler,

toplamından oluşmaktadır. Bu toplamdan hasılatın elde edilmesine ilişkin yapılan giderler ve maliyetler ile daha önce ayrılıp Hazineye yatırılan tutarlar düşülmeyecektir.

Ancak bu hasıllata, döner sermayeli işletmelerin kanun ve yönetmeliklerinde döner sermaye geliri olarak sayılan, iş ve hizmet karşılığı olmayan “Hazine Yardımı”, “...bütçesinden verilen ödenek” ve “yıl sonu karlarının ertesi yıla aktarılmasından doğan gelirler” gibi gelirler dahil edilmeyecektir.

İşletmelerce, Tebliğin II/A-1 bölümünde tanımlanan aylık gayrisafi hasılat tutarından o ay itibarıyla tahsil edilen tutara, tespit edilen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarlar izleyen ayın 20 nci günü mesai saati sonuna kadar faaliyette buldukları yerlere göre illerde defterdarlık muhasebe müdürlüklerine, ilçelerde mal-müdürlüklerine Ek-1 “Döner Sermayeli İşletmeler Aylık Gayrisafi Hasılat Bildirimi” ile bildirilecek ve aynı süre içinde yatırılacaktır.

Genel ve katma bütçeye dahil daire ve idarelere bağlı hastanelerin döner sermaye işletmeleri (üniversitelerde tıp ve dış hekimliği fakülteleri), verdikleri hizmet karşılığında düzenleyecekleri faturalarda tedavi bedeli ile ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedelini ayrı ayrı göstereceklerdir. Saymanlıklar da faturalarda gösterilen ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedellerini “603- İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri” kod ve adıyla açılan hesapta takip edecekler ve bu hesapta kayıtlı tutarlardan yapılan tahsilatlar üzerinden %5 Hazine hissesi ayıracaklardır. Tedavi bedelini ise eskiden olduğu gibi ilgili gelir hesaplarında takip edeceklerdir.

Ancak, düzenlenen tedavi faturaları içinde ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedeli bulunduğu halde, faturada bu tutar ayrı olarak gösterilmemişse, fatura tutarının tamamı saymanlıklarca faaliyet gelirlerine ilişkin (600 veya 601) hesaba alınacak ve bu tutarlardan tahsil edilen miktarlara %15 oranı uygulanmak suretiyle Hazine hissesi hesaplanacaktır. Söz konusu döner sermaye işletmeleri, faturaların yukarıda belirtildiği şekilde düzenlenmesi konusunda her türlü tedbiri

alacaklardır. Saymanlıklar tahakkuk birimlerince düzenlenen tedavi faturalarında ilaç ve tıbbi sarf malzeme bedeli ayrı gösterilmediği sürece 603 nolu hesabı çalıştırmayacaklardır.

Yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı buldukları merkez kuruluşunda birleştirilen döner sermayeli işletmeler de dahil olmak üzere, yukarıda belirtilen bildirim ve ödeme yükümlülüğü her işletmece **ayrı ayrı** yerine getirilecektir.”

Döner sermayeli işletmeler, aylık gayrisafı hasılatтан tahsil edilen tutarlar üzerinden genel bütçeye aktarılacak miktarları tahakkuk ettiğinde 770- Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç, 362- Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına alacak, Hazineye yatırıldığında ise, 362- Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına borç, 100- Kasa veya 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabına alacak kaydedeceklerdir.

Karlarını Hazineye yatırmakla yükümlü olan işletmeler, kuruluş kanunu ve yönetmeliklerinde özel bir hüküm yoksa, bilanço ve eklerinin Sayıştay Başkanlığına ve Bakanlığımıza gönderilme süresi sonuna kadar (Mali yılın bitiminden itibaren iki ay) bilançolarına göre tespit ettikleri safi gelirlerini (karlarını) Yönetmelik eki (25) örnek numaralı “Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafı Hasılat ve Kar Bildirimi” ile bildirecekler ve aynı süre içerisinde muhasebe müdürlüğü veya malmüdürlüğüne yatıracaklardır.

Karlarını Hazineye yatırmak zorunda olmayan işletmeler ile yıl sonunda kar etmeyen işletmeler Yönetmelik eki (25) örnek numaralı bildirim “Karın yatırılmasına ilişkin alındının tarihi ve no’su” sütununu boş bırakacak ve yukarıda belirtilen sürelerde muhasebe müdürlüğü veya malmüdürlüğüne vereceklerdir.

Yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı oldukları merkez müdürlüklerinde birleştirilen döner sermayeli işletmeler ise, dönem sonu karları ile ilgili herhangi bir bildirim ve ödemede bulunmayacak, bu yükümlülük ilgili merkez müdürlükleri tarafından yerine getirilecektir.

Döner sermaye işletmeleri (yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı oldukları merkez müdürlüklerinde birleştirilen döner sermaye işletmelerinde ise bunlar adına merkez müdürlükleri) Yönetmelik eki (25) örnek numaralı bildirim onaylı bir örneğini, bilanço ve ekleriyle birlikte Bakanlığımıza göndereceklerdir.

Genel bütçeye aktarılacak miktarlar ve yıl sonu karlarını, belirlenen sürelerde ödeyemeyecek olan döner sermayeli işletmeler, ödemedeki gecikme nedenlerini açıkça bildirmek ve bildirilen hususları belgelendirmek suretiyle bildirim ve ödeme süresinden önce Maliye Bakanlığına müracaat edip alacakları talimata göre hareket edeceklerdir.

## **6. Döner Sermayeli İşletmelerde Ay Sonu ve Dönem Sonu İşlemleri,**

### **6.1. Aysonu İşlemleri**

#### **6.1.1. Katma Değer Vergisi ile İlgili Tahakkuk İşlemleri**

Ay sonlarında indirilecek katma değer vergisi hesabı ile devreden katma değer vergisi hesabının borç kalanları toplamının, hesaplanan katma değer vergisi hesabının alacak kalanı ile karşılaştırılması sonucunda;

a) İndirilecek katma değer vergisi hesabı kalan verirse aradaki fark 190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabına borç, 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabına alacak,

b) Hesaplanan katma değer vergisi hesabı kalan verirse aradaki fark 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına alacak, 391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabına borç,

kaydedilir.

### **6.1.2. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri ile İlgili Tahakkuk İşlemleri**

İşletmelerce ay sonlarında, 60 Brüt Satışlar, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar gruplarındaki hesapların alacak toplamlarından; 61 Satış İndirimleri grubunda yer alan hesapların borç toplamları çıkarılarak bulunacak gayrisafi hasıllattan tahsil edilen tutarlar üzerinden, Bakanlıkça belirlenen oranlarda hesaplanan genel bütçeye aktarılacak tutarlar 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç, 362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabına alacak kaydedilir.

### **6.1.3. Envanter İşlemleri**

İşletmelerce, en geç her ayın sonunda mevcut stokların envanteri yapılır. Stoklarla ilgili envanter sonuçları ilgili stok hesabı ile değerlendirilerek döneme ait stokların maliyeti aşağıdaki maliyet saptama yöntemlerinden biriyle belirlenir. Hangi maliyet saptama yönteminin kullanıldığı bilanço dipnotlarında gösterilir.

- a) Birim Maliyet Yöntemi
- b) İlk Giren- İlk Çıkar Yöntemi
- c) Son Giren- İlk Çıkar Yöntemi
- ç) Ortalama Maliyet Yöntemi

Yukarıda açıklanan yöntemlerden biriyle hesaplanan stokların maliyeti ilgili satışların maliyeti hesabına borç, ilgili stok hesabına alacak kaydedilir. Hizmet işletmelerinde ise hizmet üretim maliyeti hesabında toplanan giderler, en geç ay sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabına alacak, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına borç kaydedilir.

#### **6.1.4. Mizan ve Mali Tablo Düzenlenmesi**

##### **6.1.4.1. Mizan**

Hesap planlarında yer alan hesaplardan yararlanılarak, aylık ve yıllık olarak geçici ve kesin “Mizan” düzenlenir.

Mizan, yevmiye defteri ile yardımcı defterlerden yararlanılarak ayrıntılı olarak ve ana hesap bazında her ayın sonu itibarıyla düzenlenir. Mizanda; her hesabın borç ve alacak sütunlarındaki tutarların, yevmiye ve yardımcı defterlerindeki borç ve alacak toplamlarına ve borç sütunu toplamı ile alacak sütunu toplamının birbirine eşit olması gerekir.

##### **6.1.4.2. Mali Tablolar**

Döner sermayeli işletmelerce düzenlenecek malî tablolar aşağıdaki tabloları içerir.

a) Bilanço; Her bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını gösteren tablodur. Kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını oluşturur. Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar buldukları grupta eksi değer olarak gösterilir. Bu Yönetmeliğin 30, 31, 32 ve 33 üncü maddelerinde belirlenen ilkelere uygun olarak hazırlanır ve sunulur.

b) Gelir Tablosu; İşletmelerin satışları, gelirleri, satışların maliyeti, giderleri, kâr ve zarar hesapları ve hesap dönemine ait işletme faaliyeti sonuçları sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak bu tabloda gösterilir. Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilir ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosundan çıkarılamaz. Gelir tablosu bir önceki hesap dönemi gelir tablosundaki bilgileri de kapsayacak şekilde düzenlenir.

c) Satışların Maliyeti Tablosu; İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan ilk madde ve malzeme, mamul ve ticari mal gibi maddeler ve satılan hizmetlerin maliyetini gösterecek şekilde düzenlenir. Satışların maliyeti tablosu bir önceki hesap dönemi bilançosundaki bilgileri de kapsayacak şekilde düzenlenir.

ç) Nakit Akım Tablosu; Hesap dönemi içinde, işletmenin nakit akışına ilişkin verileri kapsayacak şekilde düzenlenir. Dönem başındaki nakit mevcudu, dönem içindeki nakit girişleri ve dönem içindeki nakit çıkışları ayrıntılı olarak tabloya kaydedilir. Dönem başı nakit mevcudu ile dönem içindeki nakit girişlerinin toplamından dönem içindeki nakit çıkışları çıkarılarak dönem sonu nakit mevcudu bulunur. İşletmenin dönem içi nakit girişleri ile nakit çıkışları arasındaki fark nakit artış veya azalışını gösterir.

d) Sermaye Hareketleri Tablosu; Hesap dönemi içinde sermayede meydana gelen artış ve azalışları gösterecek şekilde düzenlenir. Sermayeyi artıran işlemler artı, azaltan işlemler ise parantez içinde gösterilerek eksi olarak dikkate alınır.

(4) Bilanço ve gelir tablosu dipnotlar ve ekleri ile birlikte temel malî tabloları, diğerleri ise ek malî tabloları oluşturur.



#### a) Malî Tabloların Amacı

- 1) Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- 2) Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
- 3) Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

#### b) Malî Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri ve Düzenleme İlkeleri

- 1) Malî tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında düzenlenmesi gerekir.
- 2) Temel malî tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütünlük ifade eder. Temel malî tablolar ilkeleri; bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri biçiminde iki ana grupta toplanmaktadır.

#### **6.1.5. Aylık Gayrisafi Hasıllattan Tahsil Edilen Tutarın Beyanı Ve Genel Bütçeye Aktarılacak Tutarların Yatırılması**

İşletmelerce bir ay içinde elde edilen gayrisafi hasıllattan tahsil edilen tutar, “Aylık Gayrisafi Hasıllattan Tahsil Edilen Tutara İlişkin Bildirim” (Örnek: 30) ile izleyen ayın 20 nci günü mesai saati bitimine kadar faaliyette buldukları yerlere göre ilgili muhasebe birimine bildirilir. Bildirilen aylık gayrisafi hasıllattan yapılan tahsilat tutarı üzerinden hesaplanan genel bütçeye aktarılacak miktarlar aynı süre içinde ilgili muhasebe birimine yatırılır.

Aylık dönemler içinde hasılat elde edilmemesi hâlinde de, işletmelerce aylık gayrisafi hasılatтан tahsil edilen tutara ilişkin bildirim düzenlenerek ilgili yerlere verilir.

Yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı buldukları merkez kuruluşunda birleştirilen işletmeler de dâhil olmak üzere, yukarıda belirtilen bildirim ve ödeme yükümlülüğünü her işletme ayrı ayrı yerine getirir.

## **6.2. Yılsonu İşlemleri**

### **6.2.1. Yıllık Gayrisafi Hasılatтан Tahsil Edilen Tutar ve Kâr Bildirimi**

Kendi özel kanun ve yönetmeliklerinde özel hüküm bulunanlar hariç, kârlarını Hazineye yatırmakla yükümlü olan işletmelerce dönem sonu bilançolarına göre tespit edilen kârlar, düzenlenen “Yıllık Gayrisafi Hasılatтан Tahsil Edilen Tutar ve Kâr Bildirimi” (Örnek: 31) ile hesap döneminin bitiminden itibaren mevzuatında belirtilen sürede ilgili muhasebe birimine bildirilerek, aynı süre içinde yatırılır ve karşılığında alınan alınının onaylı örneği Bakanlığa gönderilir.

Kârlarını Hazineye yatırmak zorunda olmayan ancak, genel bütçeye aktarılan tutarları ödeme yükümlülüğü olan işletmelerce de “Yıllık Gayrisafi Hasılatтан Tahsil Edilen Tutar ve Kâr Bildirimi” düzenlenerek, “Kârın yatırılmasına ilişkin alınının tarih ve numarası” sütunları boş bırakılmak suretiyle yukarıda belirtilen sürelerde muhasebe birimine verilir.

Yıllık bilanço ve diğer hesapları bağlı oldukları merkez müdürlüklerinde birleştirilen işletmeler, dönem kârları ile ilgili herhangi bir bildirim ve ödemede bulunmaz, bu yükümlülük ilgili merkez müdürlüklerince yerine getirilir.

### **6.2.2. Ödeme Süresinin Uzatılması**

Genel bütçeye aktarılabacak tutarları ve yıl sonu kârlarını ödeyemeyecek olan işletmelerce, gecikme nedenleri açıkça bildirilmek ve bildirilen hususlar belgelendirilmek suretiyle, bildirim ve ödeme süresinden önce Bakanlığa müracaat edilir. Ödeme süresini uzatmaya Bakanlık yetkilidir.

### **6.2.3. Bildirimde Bulunmama ve Süresinde Ödeme Yapmamanın Sonuçları**

Süresinde beyan edilmeyen ve ödenmeyen aylık gayrisafi hasıllardan tahsil edilen tutar üzerinden genel bütçeye aktarılabacak tutarlar ile dönem sonu kârları için tahakkuk edecek zamlı tutarlar, işletmelerin harcama yetkilisi ve muhasebe yetkilisinden 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundaki hükümlere göre tahsil edilir.

Ödeme süreleri Bakanlıkça uzatılan genel bütçeye aktarılabacak tutarlar ve yıl sonu kârları için zam uygulanmaz.

### **6.2.4. Dönem Sonu Envanter İşlemleri**

Dönem sonu envanter işlemleri, muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri olmak üzere iki aşamadan oluşur.

Muhasebe dışı envanter:

a) Muhasebe dışı envanter işlemlerinde; mevcutlar, alacaklar ve borçların sayımı yapılarak muhasebe kayıtlarında yer alan ekonomik değerler ile işletme kaynaklarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı malî yılın son günü itibarıyla tespit edilir.

b) Aralık ayı sonu itibarıyla yapılan sayımlarda; kasa mevcudu için,

“Kasa Sayım Tutanağı” (Örnek: 32/A), banka mevcudu için “Banka Mevcudu Tespit Tutanağı” (Örnek: 32/B), alınan çekler için “Alınan Çekler Sayım Tutanağı” (Örnek: 32/C), veznede bulunan menkul kıymet ve teminat mektupları için “Menkul Kıymetler/Teminat Mektupları Sayım Tutanağı” (Örnek: 32/Ç), hesap dönemi içindeki gelir ve gider hesaplarını ayrıntılı olarak göstermek için “Gelirler Döküm Cetveli” (Örnek: 32/D) ve “Giderler Döküm Cetveli” (Örnek: 32/E), işletmenin borçlu ve alacaklı olduğu kişi ve kurumların hesap bazında, isim ve borç-alacak tutarlarını ayrıntılı olarak göstermek için “Borçlar/Alacaklar Döküm Cetveli” (Örnek: 32/F), muhasebe yetkilisinin başkanlığı altında muhasebe yetkilisi yardımcısı veya şef ve veznedardan oluşturulacak sayım kurulu tarafından düzenlenir.

c) Maddi duran varlıkların değişimini ve amortismanlara ilişkin ayrıntılı dökümü gösteren “Maddi Duran Varlıklar Sayım Tutanağı ve Amortisman Döküm Cetveli” (Örnek: 33/A), ambarlarda ve atölyelerde mevcut madde ve malzemelerin cinsi, adedi, fiyat ve tutarını gösteren “Stok Sayım Tutanağı” (Örnek: 33/B) 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: 33/C) ve benzeri cetveller ise, işletmelerce en az üç kişiden oluşturulacak komisyonlarca düzenlenerek, muhasebe birimlerine teslim edilir.

Muhasebe içi envanter işlemleri:

a) Muhasebe dışı envanter işlemlerinin tamamlanmasından sonra muhasebe kayıtları ile fiilî durum arasındaki dengesizlikler gerekli muhasebe kayıtları yapılarak düzeltilir.

b) Amortismanına tabi duran varlıklar ve bunlar üzerinden ayrılan amortismanlar, her hesap dönemi sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulur. Hesap dönemi içinde aktife giren maddi duran varlıklar için aktife girdiği dönem yeniden değerlendirilmez.

c) İşletmeler tarafından sürekli kullanılmak amacıyla elde edilen duran varlıkların dönemsel olarak maliyetlere yüklenecek kısımları, amortisman yöntemleri yardımı ile envanter işlemleri sırasında tespit edilir ve ilgili muhasebe kayıtları yapılır.

ç) İşletmelerin senetli ve senetsiz alacakları ile ilgili olarak normal yollardan tahsili imkânsız hâle gelenlerden, şüpheli hâle gelenler için karşılık ayırma, değersiz hâle gelenler için giderleştirme işlemleri, bu Yönetmeliğin ilgili maddelerinde açıklandığı şekilde yapılır.

d) Peşin ödenen gider ve tahsil edilen gelirler, envanter sırasında incelenerek döneme ilişkin olanları ilgili gider ve gelir hesaplarına; gelecek dönemlere ilişkin olanlar ise ilgili hesaplara kaydedilerek muhasebeleştirilir.

e) Döneme ilişkin kâr veya zararın saptanabilmesi için sonuç hesaplarında görünmeyen gider ve gelirler ilgili hesaplara kaydedilir.

f) Kurumlar Vergisi mükellefi işletmelerin vergi karşılığı ayırması işlemleri aşağıda belirtildiği şekilde yapılır:

1) Kurumlar vergisi mükellefi olan döner sermayeli işletmelerce, dönem kârı üzerinden ayrılan karşılık tutarları 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabına borç, 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabına alacak kaydedilir.

2) Peşin ödenen vergiler ve fonlar hesabına borç kaydedilen tutarlar

371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabına borç, 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabına alacak kaydedilir.

3) Dönem kârı veya zararı hesabının alacak kalanı 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabına borç, ayrılan karşılık tutarı 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabına, bu hesapların karşılaştırılması sonucunda kalan tutar ise 692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hesabına alacak kaydedilir.

4) Ödenecek vergi ve fonların ilgili hesaplara devrinde ayrılan karşılık tutarları 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabına borç, 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabına, bu hesapların karşılaştırılması sonucunda bulunan ödenmesi gereken tutar ise 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına alacak kaydedilir.

(4) Bu işlemler yapıldıktan sonra, yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas alınacak kesin mizan çıkarılır. Hazırlanan kesin mizanda borç ve alacak kalanı veren hesaplar yeni faaliyet döneminin açılış kaydına esas teşkil eder.

(5) Kesin mizanın düzenlenmesini takiben, dönem sonunda son yevmiye olarak borç ve alacak bakiyesi veren hesapların kapatılmasını sağlamak için kesin mizanda borç bakiyesi veren hesaplar alacak; alacak bakiyesi veren hesaplar ise borç kaydı yapılarak muhasebe dönemi kapatılır.

### **6.3. Yönetim Dönemi Hesabı**

Yönetim dönemi, bir malî yılın başından sonuna kadar yapılan bütün işlemleri kapsar.

Yönetim dönemi hesabı, yönetim döneminde yapılan bütün malî işlemleri kapsayan malî tablo, defter ve cetveller ile sayım tutanaklarından oluşur. Görev başındaki muhasebe yetkilisi tarafından düzenlenen yönetim dönemi hesabı, hesap döneminin bitiminden itibaren Şubat ayı sonuna kadar mevzuatında belirtilen yetkili mercilere verilir. Yönetim dönemi hesabı dosyasının bir örneği de muhasebe biriminde muhafaza edilir.

Düzenlenen yönetim dönemi hesabı; defter, cetvel ve tablolar ile bu Yönetmelik uyarınca düzenlenmesi gereken yıl sonu sayım tutanakları, hesap dönemi sonu itibarıyla görev başında bulunan muhasebe yetkilisi tarafından yönetim dönemi hesabı adı altında oluşturulacak bilanço ve ekleri bir dosya ile birlikte Şubat ayı sonuna kadar, Sayıştaya gönderilir. Ancak, hesapları yerinde incelemeye alındığı duyurulan muhasebe birimleri, Sayıştaya gönderecekleri yönetim dönemi hesabı dosyasını, görevli Sayıştay denetçisine teslim etmek üzere aylık hesap belgeleri, cetvel ve tablolarla birlikte muhasebe biriminde bekletir.

Asılları Sayıştaya gönderilen yönetim dönemi cetvel ve tabloların yevmiye defteri hariç onaylı örnekleri Bakanlığa ve ilgili idareye gönderilir.

(3) Yönetim dönemi hesabı aşağıda sayılan defter, cetvel ve tablolar-dan oluşur:

a) Dönem sonu faaliyet raporu (Örnek: 34)

1) Bilanço

2) Gelir Tablosu

3) Satışların Maliyeti Tablosu

- 4) Sermaye Hareketleri Tablosu
- 5) Nakit Akım Tablosu
- b) Geçici ve kesin mizanlar
- c) Envanter defterinin bir örneği ve ekli tutanaklar
- ç) İşletme bütçesi
- d) Yevmiye defteri
- e) Döner sermayeli işletmeler yıllık gayrisafi hasılat ve kâr bildirim
- f) Sayıştay ilamları cetveli (Örnek: 35)

Yönetim dönemi hesabı dosyasına yukarıda açıklanan defter, rapor ve sayım tutanakları ile birlikte “Yönetim Döneminde Görev Yapan Muhasebe Yetkililerine Ait Liste” (Örnek: 36 ) de eklenir.

Yönetim dönemi hesabı dosyasının Sayıştay’a gönderilmesinden sonra, tespit edilecek hata ve noksanlıklara ilişkin olarak muhasebe birimlerince yapılması gereken düzeltmeler için Bakanlıktan izin alınır.

Sayıştay ilamları cetveline, Sayıştay’ca tazmin hükmedilen tutarlara ilişkin ilamın yılı ve numarası, borçlunun adı ve soyadı, sorumlular adına ortaklaşa ve zincirleme hüküm verilen hâllerde sorumluların ad ve soyadları, borç tutarı, ilamın kesinleştiği yıl, yapılan tahsilat, silme, düşme veya terkin işlemleri ile kalan borç tutarı sütun başlıklarına göre kaydedilir. Borçların izlenmesine ait son durum açıklama sütununda belirtilir. Sayıştay ilamları cetveli birer nüsha fazla düzenlenerek en geç hesap dönemi sonunda gerek merkezde gerekse yerinde incelemeye tabi muhasebe birimlerince yönetim dönemi hesabı dosyasından ayrı olarak bir yazı ile Sayıştaya gönderilir.



#### **6.4. Merkeze ve Sayıştay'a G6nderilecek Defter, Cetvel ve Belgeler**

17 Sıra Nolu Muhasebat Genel M6d6rl6đ6 Genel Tebliği'nde belirtildiği 6zere;

Y6netmeliğin 319'uncu maddesinde, d6ner sermayeli işletmelerce hesap d6neminin bitiminden itibaren 2 ay i6inde (şubat ayı sonuna kadar) bir yıllık faaliyetlerine ilişkin olarak d6zenlenen 6deme ve muhasebeleştirme belgeleri ve eki kanıtlayıcı belgeler ile y6netim d6nemi cetvelleri asıllarının Sayıştay Başkanlığına; y6netim d6nemi cetvelleri (yevmiye defteri hari6) onaylı 6rneklerinin ise Bakanlığımıza ve bağlı oldukları idarelere g6nderileceği belirtilmiş ve bu cetvellerin neler olduğu 6rnek numarasıyla birlikte aynı maddede g6sterilmiştir. Ancak, Y6netmelikte gerekli değişiklikler yapılıncaya kadar Y6netmeliğin 319 uncu maddesinde sayılan belgelerden sadece aşağıda belirtilenlerin Bakanlığımıza g6nderilmesi uygun g6r6lm6řt6r. Sayıştay'a g6nderilecek belgeler konusunda ise 319 uncu madde uygulamasına aynen devam edilecektir.

##### **A- Maliye Bakanlığına G6nderilecek Belgeler**

1- D6ner Sermayeli İşletmeler D6nem Sonu Faaliyet Raporu (6rn:27),

- Bilan6o (6rn:27/1),

- Gelir Tablosu (6rn: 27/2),

- Sermaye Hareketleri Tablosu (6rn:27/4),

2- Genel Ge6ici ve Kesin Mizanlar (6rn:26),

3- Envanter ve Bilanço Defterinin (Örn:5) Bir Örneği ve Ekli Tutanaqlardan,

- Kasa Sayım Tutanağı (Örn:5/1),

- Banka Mevcudu Tespit Tutanağı (Örn:5/2),

4- İşletme Bütçesi,

5- Döner Sermayeli İşletmeler Yıllık Gayrisafi Hasılat ve Kar Bildirimi (Örn:25),

6- Sayıştay İlamları Cetveli (Örn:28).

Söz konusu cetveller ve eki tutanakların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar Yönetmeliğın 314, 315, 316, 317, 319 ve 351 inci maddelerinde belirtilmiştir.

Bu nedenle, yönetim dönemi cetvellerinin belirtilen maddelerde yapılan açıklamalara göre, herhangi bir aksaklığa meydan verilmeksizin tam olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

### **Web siteleri**

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü web sitesi  
([www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr))

### **Mevzuat Metinleri**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

6085 sayılı Sayıştay Kanunu

209 sayılı Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkındaki Kanun

Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkındaki 209 Sayılı Kanun Gereğince İşletme, İdare Ve Muhasebe İşlerine Dair Yönetmelik

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu

3423 sayılı Teknik Öğretim Okulları Döner Sermayesi Hakkında Kanun

Millî Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Üretimi Teşvik Primi Dağıtımı, Parça Başı Üretim, Atölye Ve Tesislerin Özel Sektörle İşbirliği Yapılarak Yönetilmesi Hakkında Yönetmelik

969 sayılı Tarım ve Köyişleri Bakanlığının Merkez ve Taşra Kuruluşlarına Döner Sermaye Verilmesi Hakkında Kanun

Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Uygulama Yönetmeliği

Çevre ve Orman Bakanlığı Döner Sermayeli İşletmeler Yönetmeliği

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği

Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

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

İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (1 Seri No'lu)

Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (2 Seri No'lu)

Sayıştay Genel Kurulu'nun 14.6.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Kararı

T.C. Sağlık Bakanlığı'nın 2011/60 sayılı Genelgesi

T.C. Sağlık Bakanlığı'nın (Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu) 2012/1 sayılı Genelgesi

## **EK: Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Planı**

### **Aktif Hesaplar**

#### **1 Dönen Varlıklar**

##### **10 Hazır Değerler**

100 Kasa Hesabı

101 Alınan Çekler Hesabı

102 Bankalar Hesabı

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)

105 Döviz Hesabı

106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)

108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

##### **11 Menkul Kıymetler**

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı

118 Diğer Menkul Kıymetler Hesabı

119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

##### **12 Ticari Alacaklar**

120 Alıcılar Hesabı

121 Alacak Senetleri Hesabı

122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)

123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı

128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

### **13 Diğer Alacaklar**

134 İşletmeler Arası Malî Borçlardan Alacaklar Hesabı

135 Personelden Alacaklar Hesabı

136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı

138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı

139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

### **15 Stoklar**

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı

151 Yarı Mamuller - Üretim Hesabı

152 Mamuller Hesabı

153 Ticari Mallar Hesabı

157 Diğer Stoklar Hesabı

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı

### **17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı

## **18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181 Gelir Tahakkukları Hesabı

## **19 Diğer Dönen Varlıklar**

190 Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı

191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı

193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı

195 İş Avansları Hesabı

196 Personel Avansları Hesabı

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı

198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı (-)

## **2 Duran Varlıklar**

22 Ticari Alacaklar

220 Alıcılar Hesabı

221 Alacak Senetleri Hesabı

222 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)

226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

- 227 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı
- 229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)
- 23 Diğer Alacaklar
- 234 İşletmeler Arası Malî Borçlardan Alacaklar Hesabı
- 235 Personelden Alacaklar Hesabı
- 236 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı
- 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)
- 24 Malî Duran Varlıklar
- 248 Diğer Malî Duran Varlıklar Hesabı
- 249 Diğer Malî Duran Varlıklar Karşılığı Hesabı (-)
- 25 Maddi Duran Varlıklar**
- 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
- 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı
- 252 Binalar Hesabı
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254 Taşıtlar Hesabı
- 255 Demirbaşlar Hesabı
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı



259 Verilen Avanslar Hesabı

**26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

260 Haklar Hesabı

267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

269 Verilen Avanslar Hesabı

**27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

271 Arama Giderleri Hesabı

272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı

278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

279 Verilen Avanslar Hesabı

**28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281 Gelir Tahakkukları Hesabı

**29 Diğer Duran Varlıklar**

293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı

297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

## **Pasif Hesaplar**

### **3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

#### **30 Malî Borçlar**

303 İşletmeler Arası Malî Borçlar Hesabı

#### **32 Ticari Borçlar**

320 Satıcılar Hesabı

326 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı

#### **33 Diğer Borçlar**

335 Personele Borçlar Hesabı

336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

#### **34 Alınan Avanslar**

340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

#### **35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri**

350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı

#### **36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı

- 362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı
- 363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı
- 364 İstihaklardan Vergi Borçlarına Karşılık Yapılan Kesintiler Hesabı
- 365 İstihaklardan Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Borçlarına Karşılık Yapılan Kesintiler Hesabı
- 366 Merkez Hissesi Hesabı
- 367 Katma Değer Vergisi Tevkifatları Hesabı
- 368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
- 369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı

### **37 Borç ve Gider Karşılıkları**

- 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabı (-)
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
- 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı
- 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

### **38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

- 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
- 381 Gider Tahakkukları Hesabı

### **39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı

393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı

399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar Hesabı

### **4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

#### **40 Malî Borçlar**

403 İşletmeler Arası Malî Borçlar Hesabı

#### **42 Ticari Borçlar**

420 Satıcılar Hesabı

426 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

429 Diğer Ticari Borçlar Hesabı

#### **43 Diğer Borçlar**

436 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

#### **44 Alınan Avanslar**

440 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449 Alınan Diğer Avanslar Hesabı

#### **47 Borç ve Gider Karşılıkları**

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

## **48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481 Gider Tahakkukları Hesabı

## **5 Özkaynaklar**

### **50 Ödenmiş Sermaye**

500 Sermaye Hesabı

501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

### **52 Sermaye Yedekleri**

522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

### **54 Kâr yedekleri**

549 Özel Fonlar Hesabı

### **57 Geçmiş Yıllar Kârları**

570 Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı

### **58 Geçmiş Yıllar Zararları**

580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı (-)

### **59 Dönem Net Kârı (Zararı)**

590 Dönem Net Kârı Hesabı

591 Dönem Net Zararı Hesabı (-)

## **6 Gelir Tablosu Hesapları**

### **60 Brüt Satışlar**

600 Yurtiçi Satışlar Hesabı

601 Yurtdışı Satışlar Hesabı

602 Diğer Gelirler Hesabı

603 İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri Hesabı

**61 Satış İndirimleri (-)**

610 Satıştan İadeler Hesabı (-)

611 Satış İskontoları Hesabı (-)

612 Diğer İndirimler Hesabı (-)

**62 Satışların Maliyeti (-)**

620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı (-)

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı (-)

622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı (-)

623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı (-)

**63 Faaliyet Giderleri (-)**

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı (-)

631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı (-)

632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)

**64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar**

642 Faiz Gelirleri Hesabı

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı

645 Menkul Kıymet Satış Kârları Hesabı

646 Kambiyo Kârları Hesabı

647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı

649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı

**65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)**

654 Karşılık Giderleri Hesabı (-)

655 Menkul Kıymet Satış Zararları Hesabı (-)

656 Kambiyo Zararları Hesabı (-)

657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı (-)

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı (-)

**67 Olağandışı Gelir ve Kârlar**

671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı

679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı

68 Olağandışı Gider ve Zararlar (-)

680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı (-)

681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı (-)

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı (-)

**69 Dönem Net Kârı (Zararı)**

690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı (-)

692 Dönem Net Kârı veya Zararı Hesabı

## **7 Maliyet Hesapları**

### **71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı Hesabı

### **72 Direkt İşçilik Giderleri**

720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları Hesabı

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları Hesabı

### **73 Genel Üretim Giderleri**

730 Genel Üretim Giderleri Hesabı

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları Hesabı

733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı

734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları Hesabı

### **74 Hizmet Üretim Maliyeti**

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı



741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

**75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri**

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı

**76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri**

760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

**77 Genel Yönetim Giderleri**

770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772 Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

9 Nazım Hesaplar

**90 Teminat Alınan Değerler**

900 Alınan Teminatlar Hesabı

901 Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı

**91 Teminat Verilen Değerler**

910 Verilen Teminatlar Hesabı

911 Verilen Teminatlar Alacaklı Hesabı

**92 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler**

920 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı

921 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı

**93 Vergi Dışı Gelirler**

930 Vergi Dışı Gelirler Hesabı

931 Vergi Dışı Gelirler Alacaklı Hesabı

**94 Demirbaş Giderleri**

940 Demirbaş Giderleri Hesabı

941 Demirbaş Giderleri Alacaklı Hesabı

**95 Ariyet Verilen Değerler**

950 Ariyet Verilen Değerler Hesabı

951 Ariyet Verilen Değerler Alacaklı Hesabı

**96 Konsinye Mallar**

960 Konsinye Mallar Hesabı

961 Konsinye Mallar Alacaklı Hesabı