

T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE BİLİM DALI

744820

**DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE  
ÖZELLİKLİ DURUMLAR  
VE  
MALİ TABLOLARA ETKİSİ**

**MASTER TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**Erdal YILMAZ**

**TEZ DANIŞMANI**

**Yard. Doç. Dr. Uygur TEMİZER**

**Ankara 2004**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne**

**Erdal YILMAZ'a ait DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ** adlı çalışma, jürimiz tarafından **MUHASEBE** bilim dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

**(imza)**

**Başkan**  
**Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA**

**(imza)**

**Yrd. Doç. Dr. Uygur TEMİZER**

**(imza)**

**Yrd. Doç. Dr. Yıldız AYANOĞLU**

## ÖNSÖZ

Devlet'in kamu hizmetlerini yerine getirmesi sırasında ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek için ayrı bir yapıya ihtiyaç duyulmuştur. Bunun için döner sermayeli işletmeler kurulmuştur. Döner sermayeli işletmeler daha sonra başlangıçtaki amacını aşarak, mali ve idari özerklik kazanmak amacıyla da kurulmuştur. Bugün ülke ekonomisi içerisinde önemli bir yere sahiptirler.

Farklı bir özelliğe sahip olan döner sermayeli işletmelerin muhasebe sistemleri de çeşitli özellikler taşımaktadır. Bu işletmelerin muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan özellikli durumlar ve özellikli durumların mali tablolar üzerindeki etkileri bu çalışmanın konusunu oluşturmuştur.

Çalışmamız sırasında hiçbir zaman yardımını esirgemeyen danışmanım Sayın Yard. Doç. Dr. Uygur TEMİZER'e sonsuz teşekkür ve minnet borçluyum. Tezin birçok aşamasında değerli fikirleriyle bana yol gösteren değerli arkadaşım, Tarım İşletmeleri Genel Müdür Yardımcısı Sn. İsmail Hakkı Sayın'a, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İnceleme Şubesi yetkililerine, Sayıştay'ın değerli denetçilerine çok teşekkür ederim. Ve her zaman desteklerini arkamda hissettiğim sevgili eşim ve çocuklarıma ayrıca teşekkürlerimi sunuyorum.

Çalışmamızın ilgililere ve araştırmacılara yararlı olmasını diliyorum.

## İÇİNDEKİLER

Kısaltmalar Cetveli .....	X
Tablo ve Şekiller Cetveli.....	XI
<b>GİRİŞ.</b> ....	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>4</b>
<b>DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN NİTELİĞİ , AMAÇLARI, HUKUKİ YAPISI, SINIFLANDIRILMASI, YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPISI, DENETİMİ...</b>	<b>4</b>
<b>1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN NİTELİĞİ</b> .....	<b>4</b>
1.1. Sermaye ve Döner Sermaye Kavramı .....	4
1.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Tanımı Ve Özellikleri.....	5
<b>2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN AMAÇLARI VE FAYDALARI</b> .....	<b>7</b>
2.1. Döner Sermayeli İşletmelerin Amaçları.....	7
2.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Faydaları .....	7
2.2.1. Toplumsal Faydaları .....	8
2.1.2. Ekonomik Faydalar.....	9
<b>3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN HUKUKİ YAPILARI</b> .....	<b>10</b>
3.1. Muhasebe-i Umumiye Kanunu Açısından Döner Sermayeli İşletmeler .....	10
3.2. Bütçe Kanunu Açısından Döner Sermayeli İşletmeler .....	12
3.3. Sayıştay Kanunu Açısından Döner Sermayeli İşletmeler.....	13
3.4. Vergi Kanunları Açısından Döner Sermayeli İşletmeler.....	14
3.4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Döner Sermayeli İşletmeler .....	14
3.4.2. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Döner Sermayeli İşletmeler.....	15
3.4.3. Damga Vergisi Kanunu Bakımından Döner Sermayeli İşletmeler .....	15
3.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Bakımından Döner Sermayeli İşletmeler .	16
<b>4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI VE ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ</b> .....	<b>16</b>
4.1. Çalışma Alanlarına Göre Döner Sermayeli İşletmeler .....	17
4.2. Bağlı Buldukları Kuruluşlara Göre Döner Sermayeli İşletmeler .....	17
4.3. Döner Sermayeli İşletmelerin Mali Tablo Büyüklükleri .....	19
ve Ülke Ekonomisindeki Yeri:.....	19
<b>5. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPILARI</b> ....	<b>25</b>
5.1. İşletme Müdürü .....	25

5.2. İta Amiri.....	25
5.3. Sayman .....	26
5.4. Tahakkuk Memuru.....	26
5.5. Ayniyat Memuru.....	26
5.6. Ambar Memuru .....	26
5.7. Saymanlık Mutemedi.....	26
5.8. Satın Alma Komisyonu .....	27
5.9. Muayene Komisyonu.....	27
<b>6. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE DENETİM VE BÜTÇE .....</b>	<b>29</b>
6.1. Döner Sermayeli İşletmelerin İşletme İçi Denetimi .....	29
6.1.1. İdari Denetim .....	29
6.1.2. Mali Denetim .....	30
6.2. Döner Sermayeli İşletmelerin İşletme Dışı Denetimi.....	30
6.2.1. Maliye Bakanlığınca Yapılan Denetim.....	30
6.2.2. Sayıştay Denetimi.....	31
6.2.3. T.B.M.M. Denetimi .....	32
6.3. Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe.....	33
<b>İKİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>34</b>
<b>DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİ .....</b>	<b>34</b>
<b>1. MUHASEBE USUL VE ESASLARI .....</b>	<b>35</b>
1.1. Temel Kavramlar .....	35
1.1.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	35
1.1.2. Kişilik Kavramı .....	36
1.1.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı .....	37
1.1.4. Dönemsellik Kavramı.....	37
1.1.5. Parayla Ölçülme Kavramı .....	38
1.1.6. Maliyet Esası kavramı .....	38
1.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı .....	39
1.1.8. Tutarlılık Kavramı .....	39
1.1.9. Tam Açıklama Kavramı .....	40
1.1.10. İhtiyatlılık Kavramı .....	40
1.1.11. Önemlilik Kavramı .....	40
1.1.12. Özün Önceliği Kavramı.....	40

1.2. Mali Tablolar .....	41
1.2.1.Mali Tablo İlkeleri.....	42
1.2.1.1. Bilanço İlkeleri .....	42
1.2.1.2. Gelir Tablosu İlkeleri.....	45
1.3. Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Planı ile Tekdüzen Hesap Planının Karşılaştırılması.....	47
1.3.1. Hazır Değerler.....	47
1.3.2. Menkul Kıymetler.....	48
1.3.3. Ticari Alacaklar .....	48
1.3.4. Diğer Alacaklar.....	49
1.3.5. Mali Duran Varlıklar .....	50
1.3.6. Maddi Duran Varlıklar .....	50
1.3.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	51
1.3.8. Mali Borçlar .....	51
1.3.9. Ticari Borçlar.....	51
1.3.10. Diğer Borçlar .....	52
1.3.11. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler .....	52
1.3.12. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı.....	52
1.3.13. Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı .....	54
1.3.14. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar.....	55
1.3.15. Sermaye Yedekleri.....	55
1.3.16. Kâr Yedekleri.....	55
1.3.17. Gelir Tablosu Hesapları.....	55
1.3.18. Maliyet Hesapları.....	56
<b>2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER .....</b>	<b>56</b>
2.1. Döner Sermayeli İşletmelerde Kullanılacak Defterler.....	57
2.1.1. Yevmiye Defteri .....	57
2.1.2. Defteri Kebir .....	57
2.1.3. Günlük Kasa Defteri .....	57
2.1.4. Envanter ve Bilanço Defteri .....	58
2.1.5. Diğer Defterler.....	59
2.1.5.1. Kadro Defteri .....	59
2.1.5.1. Arşiv Defteri .....	59

2.1.5.2. Alındı Kayıt Defteri .....	59
2.1.5.3. Dava Defteri .....	60
2.1.5.4. Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri.....	60
2.2. Döner Sermayeli İşletmelerde Kullanılan Belgeler .....	60
2.2.1. Tahakkuk Müzekkeresi Ve Verile Emri .....	60
2.2.2. Saymanlık İşlem Fişi .....	61
2.2.3. Düzenlenen Diğer Belgeler .....	61
2.3. Defterlerin Onayı .....	63
2.4. Defterlerde Kayıt Süresi ve Defterlerin Saklanma Süreleri .....	63
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....</b>	<b>65</b>
<b>DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARI, MALİ TABLOLARA ETKİSİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....</b>	<b>65</b>
<b>1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER İLE BAĞLI BULUNDUĞU KURUMUN GİDERLERİNİN ORTAK OLMASI VE BU GİDERLERİN BÖLÜNEMEMESİ.65</b>	
1.1. Personel Giderleri İle İlgili Özellikli Durumlar ve Mali Tablolara Etkisi .....	66
1.1.1. Personel Giderleri İle İlgili Özellikli Durumlar.....	66
1.1.2. Personel İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi: .....	67
1.2. Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasından Kaynaklanan Özellikli Durumlar Ve Mali Tablolara Etkisi.....	68
1.1.1. Faaliyet Giderleri.....	68
1.1.2. Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasından Kaynaklanan Özellikli Durumlar .....	69
1.1.3. Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasının Mali Tablolara Etkisi.....	70
<b>2. DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ .....</b>	<b>71</b>
2.1. Duran Varlıklar Ve Amortismanlar ile İlgili Özellikli Durumlar.....	71
2.2. Duran Varlıklar Ve Amortismanlar İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi.....	74
<b>3. MALİYET İŞLEMLERİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ.....</b>	<b>78</b>
3.1. Maliyet Muhasebesi İle İlgili Yönetmelik Hükümleri .....	78
3.2. Döner Sermayeli İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları.....	79
3.2.1. Satışların Maliyeti İle İlgili Farklı Uygulamalar .....	80

3.2.2. Faaliyet Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Farklı Uygulamalar Ve Mali Tablolara Etkisi .....	81
3.2.3. Döner Sermayeli İşletmelerde Gerçek Maliyet Tutarlarının Tespit Edilememesi .....	82
<b>4. SATIŞ FİYATLARININ TESPİTİ VE SATIN ALMA İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ.....</b>	<b>83</b>
4.1. Satış Fiyatlarının Tespiti ve Mali Tablolara Etkisi.....	83
4.1.1. Satış Fiyatının Tespiti İle İlgili Hükümler.....	83
4.1.2. Satış Fiyatının Tespiti İle İlgili Özellikli Durumlar .....	84
4.1.3. Satış Fiyatı İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi .....	85
4.2. Döner Sermayeli İşletmelerde Satın Alma.....	86
<b>5. TİCARİ ALACAKLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ.....</b>	<b>87</b>
5.1. Sosyal Güvenlik Kuruluşlarından Kaynaklanan Sorunlar.....	87
5.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Hukukî Yapılarından Kaynaklanan Sorunlar .....	90
5.3. Alacaklar İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi.....	91
<b>6. NAZIM HESAPLARIN KULLANIMI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR...91</b>	
6.1. Nazım Hesapların Kullanımında Yapılan Yanlışlıklar .....	91
6.2. Doğrudan Gider Yazılarak Muhasebeleştirilen Demirbaşların Kaydı .....	92
<b>7. ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ....93</b>	
7.1. Genel Bütçeden Yapılan Gider Niteliğindeki Harcamaların İşletme Kayıtlarına Aktarılması İçin Yapılacak Muhasebe Kayıtları .....	94
7.2. Döner Sermaye Bütçesinden Bağlı İdareye Ait Giderlerin Ödenmesi Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları.....	95
7.3. Genel Bütçeden Döner Sermaye İşletmesine Duran Varlık Alınması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları.....	96
7.4. Genel Bütçeden Döner Sermaye İşletmesine Dönen Varlık Alınması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları .....	98
7.5. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Döner Sermaye Bütçesinden Alınan Duran Varlıklar İçin Yapılacak Muhasebe Kaydı.....	99
7.6. Döner Sermayeli İşletmelerin Hazine Kaynaklarını Kullanmaları İle Aylık Gayrisafi Hasılatları Üzerinden Ödedikleri Hazine Payı Arasındaki İlişki.....	101
<b>SONUÇ.....</b>	<b>102</b>

<b>EK 1: DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI.....</b>	<b>109</b>
<b>EK 2: GENEL VE KATMA BÜTÇELİ DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN 2002 YILI KONSOLİDE BİLANÇOSU.....</b>	<b>117</b>
<b>EK 3: GENEL VE KATMA BÜTÇELİ DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN 2002 YILI GELİR TABLOSU.....</b>	<b>120</b>
<b>ÖZET. ....</b>	<b>121</b>



## KISALTMALAR CETVELİ

<b>K.D.V.</b>	Katma Değer vergisi
<b>K.V.</b>	Kurumlar Vergisi
<b>md.</b>	Madde
<b>S.S.K.</b>	Sosyal Sigortalar Kurumu
<b>T.B.M.M.</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>T.C.M.B.</b>	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
<b>T.T.K.</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>v.b.</b>	Ve Bunun Gibi.
<b>V.U.K.</b>	Vergi Usul Kanunu



## **TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ**

**Tablo 1.** Bağlı Bulunduğu Kuruluşlara Göre Döner Sermayeli İşletmeler

**Tablo 2.** 2002 Yılı İtibarıyla Döner Sermayeli İşletmelerin Bazı Mali Tablo Büyüklükleri

**Tablo 3.** rnek Döner Sermaye İşletmesi Organizasyon Şeması

**Tablo 4.** Bazı Döner Sermayeli İşletmelerde Duran Varlıkların Bilançodaki Görünümleri



## GİRİŞ

Devlet yüklenmiş olduğu çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel sorumluluklarını yerine getirebilmek için bazı ekonomik faaliyetlerde bulunmak zorundadır. Bu ekonomik faaliyetlerini kamu idare ve kurumları aracılığı ile yerine getirir. Bunun için genel ve katma bütçeli idarelere bağlı ekonomik faaliyetlerde bulunan çok sayıda birim mevcuttur.

Genel ve katma bütçeli idarelerin kamu hizmetlerini yerine getirmesi sırasında ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek ve belli ekonomik faaliyetlerde bulunmayı sağlamak için ayrı bir kanuni sisteme ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 49. maddesine dayanılarak döner sermaye işletmeleri kurulmuştur. İlk olarak sadece genel bütçeli idarelere bağlı olarak çalışması ve sınırlı alanlarda faaliyetlerde bulunulması amacıyla kurulması düşünölen bu işletmeler, zamanla katma bütçeli idarelere bağlı olarak da kurulmaya başlanmış ve faaliyet alanları da son derece genişletilmiştir.

Döner sermayeli işletmeler, başlangıçtaki amaçlarından farklı olarak daha çok kamu hukuku dışına çıkılarak işletmeye daha fazla idari ve mali özerklik gibi nedenlerle kurulmaya başlanmıştır.

Döner sermayeli işletmeler günümüzde pek çok kanun ve yönetmelikte yer alan değişik hükümlerle yönetilmektedir. Her bir döner sermayeli işletmenin farklı kanun ve yönetmeliğe dayanarak kurulması mevzuat açısından dağınıklığa yol açmakta ve çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir.

Sayıları gittikçe artan, faaliyet alanları genişleyen, faaliyet hacimleri itibarıyla öлке ekonomisi içinde önemli bir yer edinen bu işletmelerle ilgili yeterli sayıda çalışma yapıldığı söylenemez. Döner sermayeli işletmelerde

muhasabe işlemleri açısından yanlış ve farklı uygulamalar yapıldığı, bu işletmelerin kârı ve verimli çalışma sistemine sahip olmadıkları gözlenmektedir.

Bu çalışma ile ekonomimiz içerisinde önemli bir yere sahip olan ve gerek hukuki yapıları gerekse muhasabe uygulamaları açısından özellikli durumları olan döner sermayeli işletmelerin amaçları, hukuki yapıları, muhasabe sistemleri ile ilgili genel bir değerlendirme yapılacaktır. Ancak çalışmanın esasını, döner sermayeli işletmelerde muhasabe işlemlerindeki özellikli durumlar ve bu özellikli durumların temel mali tablolara etkileri oluşturmaktadır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; döner sermayeli işletmelerin nitelikleri, hukuki yapıları, bu işletmelerin kuruluş amaçları ve sınıflandırılması üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu işletmelerin ülke ekonomisi içindeki yeri ve önemi de incelenmiştir.

İkinci bölümde; döner sermayeli işletmelerin muhasabe sistemleri incelenmiş, Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği ile Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Planı karşılaştırılarak, bu iki hesap planı arasındaki farklı hesaplar belirlenmiştir. Muhasebe yönetmeliği ile bu işletmelerdeki uygulamalar arasındaki farklılıklar ve eksiklikler tespit edilmiştir. Ayrıca döner sermayeli işletmelerde kullanılan muhasabe defterleri ve muhasebeleştirme belgeleri hakkında da bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde; döner sermayeli işletmelerin muhasabe sisteminde ve muhasabe işlemlerindeki özellikli durumlar tespit edilmiştir. Bu özellikli durumların temel mali tablolar üzerindeki etkileri incelenmiştir. Ayrıca muhasabe işlemlerinde yapılan yanlış uygulamaların ve işletmeler arasındaki farklı uygulamaların temel mali tablolar üzerindeki etkileri belirlenmiştir.

Çalışmada kullanılan temel veri kaynakları; konu ile ilgili yayınlanmış kitap, dergi, rapor, yıllık ve istatistikler; Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Döner Sermaye Şubesi kayıt, belge ve bilgileri, döner sermayeli işletmelerin kuruluşlarıyla ilgili kanun ve gerekçeleri ile yönetmelikleri ve konuyla ilgili diğer idari düzenlemelerdir. Ayrıca çeşitli döner sermaye işletme yetkilileri, Maliye Bakanlığı yetkilileri, Sayıştay yetkilileri ve konu ile ilgili diğer yetkililerle yapılan görüşmeler de çalışmaya kaynaklık etmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN NİTELİĞİ , AMAÇLARI, HUKUKİ YAPISI, SINIFLANDIRILMASI, YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPISI, DENETİMİ

#### 1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN NİTELİĞİ

##### 1.1. Sermaye ve Döner Sermaye Kavramı

Sermaye; toprak ve emek gibi üretim faktörlerinden biridir. Toprak ve emek tabiiatta var olan asli unsurlar olduğu halde, sermaye insan tarafından üretime katılan bir faktördür.<sup>1</sup> Genel olarak sermaye; bir kişinin bütün varlığını kapsayan servet karşılığı kullanılmaktadır.

**İktisat biliminde sermaye:** Üretime dönük ekonomik faaliyetler sonucu ortaya çıkan ve doğrudan doğruya tüketilmeyen, fakat tüketime hazır malların üretimine yarayan tüm üretilebilir mallar sermaye mallarıdır. Sermaye mallarının insanlar tarafından üretilmiş olması özelliğinden hareket edilerek sermayeyi üretilmiş üretim araçları olarak tanımlayanlar da vardır.<sup>2</sup> Sermayenin oluşumunu gerçekleştiren unsur tasarruftur. Tasarruf, yatırım işleminden sonra sermayeye dönüşmektedir. Diğer bir ifade ile tasarruf sermaye değildir. Tasarrufun belirli bir kısmının veya tamamının belli alanlarda yatırıma dönüşmesi durumunda sermaye niteliği kazanır.

**Muhasebe biliminde sermaye:** Bir işletmenin sahip olduğu mevcut ve alacaklar ile borçlar arasındaki farktır. Yani varlıklar toplamından borçların

<sup>1</sup> Tevfik PEKİN: Ekonomiye Giriş (Izmir1997), 18.

<sup>2</sup> Halil CAN,Doğan TUNCER ve Yaşar AYHAN: Genel İşletmecilik Bilgisi (Ankara 1999), 354

çıkartılması ile işletmenin öz sermayesi tespit edilir. İşletme sahip veya sahiplerinin kendi özel varlıklarından ayırarak işletmeye verdikleri varlıkların değeri sermaye olarak adlandırılır. Muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden “kişilik” ilkesinin bir sonucu olarak, işletme sahibinin varlıklar üzerindeki parasal haklarını gösterir.<sup>3</sup>

**Sabit Sermaye ve Döner Sermaye Kavramları:** Sabit sermaye, uzun süre üretimde kullanılabilen, süratle eskimeyen ve kullanıldığı uzun süre içerisinde ağır ağır üretime yardım ettiği ürünün içerisine intikal ederek yok olan üretim mallarıdır.<sup>4</sup> Örneğin üretimde kullanılan tesis, makine ve cihazlar, binalar v.b. sabit sermaye unsurları, işletmede uzun süre paraya çevrilmezler, süreklilik gösterirler, satılan malların maliyetlerine aşınma payı olarak eklenmek suretiyle bölüm bölüm, uzun sürede paraya çevrilebilirler. Buna karşılık olarak döner sermaye ; bir üretim dönemine katılarak üretim dönemi sonunda pazara sürülen, tükenen veya şekil değiştiren sermaye unsurlarıdır.<sup>5</sup> Buna örnek olarak da, bir işletmenin üretimde kullandığı hammaddeler, yarı mamul maddeler v.b. gösterilebilir. Döner sermayenin değişik şekillerde adlandırıldığı görülmektedir. Bazı kaynaklarda döner sermaye dönen değerler, dönen varlıklar, cari aktifler olarak adlandırıldığı gibi, işletme sermayesi, çalışma sermayesi olarak da adlandırılmaktadır.

## 1.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Tanımı Ve Özellikleri

Devlet, üstlendiği görevler dolayısıyla çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunmak zorundadır. Eğitim, sağlık, ticaret, sanayi gibi alanlarda devlet temel hizmetlerini yürütmek için hastane, okul, darphane, tamir fabrikası, tütün fabrikası gibi çeşitli ekonomik müesseseler kurmaktadır. Bu işletmeler devletin temel hizmetlerini yürütecek mal ve hizmetleri üretirken belli miktarda atıl kapasite meydana gelmektedir. Genel ve katma bütçeli idarelerin kamu hizmetlerini yerine getirirken ortaya çıkan fazla kapasiteyi

<sup>3</sup> Nejat TENKER: Finansal Muhasebe, (Ankara 1999), 247.

<sup>4</sup> Tefik PEKİN: a.g.e., 19

<sup>5</sup> H. CAN, D.TUNCER ve Y. AYHAN: a.g.e., 356.

değerlendirmek ve bütçeye gelir elde etmek amacıyla kurdukları ekonomik ünitelere Döner Sermayeli İşletmeler adı verilmektedir. Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin 3. maddesinde “ *genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin kanunlarla verilen temel ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilme olanağı bulunmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerinin değerlendirilmesi için tahsis edilen sermaye*” döner sermaye olarak tanımlanmıştır. Bu sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere, genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelerin mal ve hizmet üreten fabrika, atölye ve benzeri diğer birimleri de işletme olarak tanımlanmıştır.

Diğer bir tanımla döner sermaye işletmesi; “ Genel ve katma bütçeli idarelerin kanunla verilen asli görevlerini yürütürken ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yönetilmesi mümkün olmayan faaliyetlerinin değerlendirilmesi amacıyla kurulan işletme” olarak tanımlanmaktadır.<sup>5</sup>

Döner sermayeli işletmelerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.<sup>6</sup>

- Ana kuruluş olan genel veya katma bütçeli idare ve kurumlara bağlı olarak kanunla kurulurlar.
- Genellikle tüzel bir kişiliğe sahip değildirler.
- Sermayeleri, bağlı oldukları idarenin verdiği ödenekler ve işletme kârlarından oluşur.
- İşletme bütçesi yıllık olarak hazırlanır, bağlı oldukları kuruluşun onayından sonra yürürlüğe girer.
- Ticari işlemleri ve işleri hakkında Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Hukuku hükümleri uygulanır.
- Devletle olan ilişkilerinde kamu hukukuna giren kanun hükümleri uygulanır.

<sup>5</sup> Dinçer GÖNEN, Hikmet IŞIK: Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe, Denetim (Ankara, 1985), 4.

<sup>6</sup>D. GÖNEN, H.IŞIK: a.g.e., 8.

## **2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN AMAÇLARI VE FAYDALARI**

### **2.1. Döner Sermayeli İşletmelerin Amaçları**

Döner Sermayeli işletmelerin asıl amacı; kamu hizmetlerini yerine getirirken ortaya çıkan kapasite fazlasını değerlendirmek ve bundan ekonomik yarar elde etmektir.

Döner sermayeli işletmelerin asıl amacı böyle iken, zamanla asıl amacından öte başka neden ve amaçlar içinde kurulduğu görülmektedir. Bunlar şöyle sıralanabilir:<sup>7</sup>

- a. Kamu hukuku kuralları dışına çıkarak, işletmeye daha fazla idari ve mali özerklik sağlamak,
- b. Giderlerde serbestlik sağlayarak özel imkan ve ayrıcalıklar yaratmak.

Bugünün gelişen ekonomisinde uygulamada genel ve katma bütçe kaynaklarının yetersiz kalması, bütçe, ödenek ve harcama işlemlerinin katı kurallar ve bürokrasiye mahkum edilmesi nedeniyle döner sermayeli işletmeler idareler için faydalanılabilecek uygun bir zemin oluşturmuştur. Bu nedenle, başlangıçtaki asıl amacının çok ötesinde, döner sermayeli işletmeler hem kamuya ek gelir elde etmek, hem de çeşitli ayrıcalıklardan faydalanarak daha bağımsız hareket edebilme özgürlüğü sağlamak amacıyla kurulmuş ve sayıları hızla artmıştır.

### **2.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Faydaları**

Başlangıçta sadece kamudaki atıl kapasiteyi değerlendiren, ekonomide çok fazla etkisi bulunmayan döner sermayeli işletmeler,

---

<sup>7</sup> Davut AYDIN, Nejdet SAĞLAM, Mehmet BAŞAR: Döner Sermayeli İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları (Eskişehir1999), 3.

günümüzde hayatın her alanında artık karşımıza çıkmakta ve kamu ekonomisi içinde güçlü bir konumda bulunmaktadır. Genel ve katma bütçeli kuruluşlar, kendi alanlarıyla ilgili bir çok işlemi bu işletmeler aracılığıyla yerine getirmektedir. Döner sermayeli işletmelerin hem toplumsal hem de ekonomik faydaları bulunmaktadır.

### **2.2.1. Toplumsal Faydaları**

Temel olarak döner sermayeli işletmelerin ortaya çıkmaları ekonomik nedenlere dayansa da önemli ölçüde toplumsal faydalar da sağlamaktadırlar. Eğitim, Sağlık, Ceza ve Tevkif Evleri, Arsa Ofisi gibi kurumların işletmeleri toplumsal açıdan önemli yararlar sağlamaktadırlar.

Döner sermayeli işletmeler, eğitim kurumlarında eğitimin uygulamalı olarak yapılmasına yardımcı olarak, buradan mezun olan öğrencilerin gerçek hayatta daha başarılı ve mesleğine hakim olmalarında rol oynamaktadır. Ayrıca bu işletmelerin gelirinden elde edilen kaynaklarla hem okulların araç gereç ihtiyaçları karşılanmakta, hem de üniversitelerin bilimsel araştırmalarına kaynak teşkil ederek eğitim kalitesinin artmasına vesile olmaktadır.

Döner sermayeli işletmeler sağlık kurumlarında da önemli yararlar sağlamaktadırlar. Ülkenin ihtiyaç duyduğu sağlık kuruluşlarının oluşumunda görevler üstlenirken bu işletmeler sayesinde kaliteli sağlık hizmetlerinin daha uygun fiyatla temin edilmesi sağlanmaktadır.

Ceza ve tevkif evlerindeki hükümlüler, bu işletmeler sayesinde hem yeni meslekler edinmekte hem de belli miktarda gelir elde ederek kendilerinin ve ailelerinin geçimlerine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca Sosyal Hizmetler Ve Çocuk Esirgeme Kurumu'nda kalan kişilere de aynı şekilde meslek öğrenimlerine katkılarıyla önemli sosyal yararlar sağlamaktadırlar.

Türkiye’de özellikle özel işletmelerin rağbet etmediği yukarıda bahsedilen bir çok konuda döner sermayeli işletmelerin faaliyet göstermesi, ülkenin sosyal devlet anlayışının uygulamasında da önemli bir rol oynamaktadır.

### **2.2.2. Ekonomik Faydalar**

Döner sermayeli işletmeler ekonomideki boş kapasiteyi doldurmak, devlete ek gelir sağlamak, ekonomideki talebi karşılamak konularında ekonomik faydalar sağlamaktadırlar.

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla kurdukları ekonomik müesseselerin boş kapasitelerinin değerlendirilmesiyle hem üretimin artırılması yoluyla ülke ekonomisine katkı sağlanmakta, hem de yeni çalışma imkanlarının elde edilmesiyle istihdamın geliştirilmesine katkıda bulunulmuş olmaktadır.

Günümüzde döner sermayeli işletmeler, piyasadaki toplam talebin önemli bir bölümünü karşılamaktadırlar. Özellikle bazı işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetler, piyasaların önemli ölçüde ihtiyaç duydukları mal ve hizmetlerdir. Bu işletmelerden; Devlet Üretme Çiftlikleri Genel Müdürlüğüne bağlı işletmeler, Milli Savunma Bakanlığına bağlı askeri fabrikalar, Tekel Genel Müdürlüğüne bağlı işletmeler, Sağlık Bakanlığı’na ve üniversitelere bağlı hastaneler örnek olarak gösterilebilir.

Döner sermayeli işletmelerin faaliyetleri sonucunda Devlet, önemli ölçüde gelir elde etmektedir. Bu işletmelerin bir ay içerisindeki gayri safi gelirlerinin belli bir oranı (bu oran işletme türlerine göre değişmekte, bazıları da bu ödemeden istisna tutulmaktadır) hazineye peşin gelir olarak aktarılmaktadır. Yıl sonu kârlarını da sermaye limitlerini tamamladıktan sonra hazineye yatırmaktadırlar. Ayrıca çoğu Orman Genel Müdürlüğüne bağlı 300’den fazla döner sermayeli işletmelerin ödedikleri kurumlar vergisi ve kanununun muafiyet ve istisnalar kapsamına giren konularda faaliyet

gösterenler dışındaki tüm döner sermayeli işletmelerin işlemlerinden ortaya çıkan katma değer vergisi (KDV) devletin vergi gelirlerine katkı sağlamaktadır.

### **3. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN HUKUKİ YAPILARI**

#### **3.1. Muhasebe-i Umumiye Kanunu Açısından Döner Sermayeli İşletmeler**

Döner Sermaye kavramı 1050 sayılı "Muhasebe-i Umumiye" kanununun 49'uncu maddesi ile yerini almıştır. Bu madde ile işletmelerin hukuki nitelikleri belirlenmiştir. Bu maddeye göre döner sermayeli işletmeler, genel bütçe içinde yönetilen sını ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretlerinin karşılanması amacıyla bütçelere döner sermaye adı ile bir ödenek konulacak ve belirtilen harcamalar bu ödenekten karşılanacaktır. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarların yıl sonunda iptal edilmesi, kullanılan sermayeden doğan gelir fazlasının da bütçeye gelir yazılması hüküm altına alınmıştır. Yine bu maddeye göre döner sermayenin kullanım alanı hammadde ve malzeme satın alınması, işçi ücretlerinin ödenmesi ile sınırlandırılmıştır. Buna göre kanun koyucunun sadece genel bütçeli idarelere bağlı, harcama alanı sınırlı küçük işletmeler kurmak amacını güttüğü söylenebilir.<sup>8</sup> Döner sermayeli işletmeler, başlangıçta kapsamı ve faaliyet alanları dar tutulduğu halde, sonradan daha çok mali ve yönetsel özerklik, giderlerde serbestlik ile özel ayrıcalıklar temini için kuruldukları gözlenmektedir.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> D.AYDIN, N.SAĞLAM, M.BAŞAR: a.g.e .,1

<sup>9</sup> Tamer KOSTİK: Döner Sermayeli İşletmeler: Ankara(1998), 11.

1050 sayılı Muhasebe-İ Umumiye Kanunu'na göre döner sermayeli işletmeler, mali idare içerisinde bir istisna olarak kabul edilmiştir. Bu işletmelerin giderleri, taahhütleri ve işlemleri, bu kanunun harcama usulleri dışına çıkarılmasına imkan verilmiş ve Sayıştay'ın vizesine tabi tutulmamıştır. Bu işletmelerin harcama işlemleri ve usulleri Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun hükümlerinden ayrı olarak kendi kanunları ile idari ve muhasebe yönetmeliklerine göre yürütülmektedir. .

27.09.1984 tarih ve 3046 sayılı Bakanlıklar Kuruluş ve Görev Esasları Hakkındaki Kanununun 40'ncü maddesi ile; bakanlıklar ile bağlı kuruluşların, ihtiyaç halinde döner sermayeli işletmeleri kurabileceği, bunların kurulması, sermayesi, gelirleri, işleyiş ve denetimi ile ilgili esas ve usullerin kanunla düzenleneceği hükmünü getirerek Muhasebe-i Umumiye kanununun çerçevelediği sınırların dışına çıkılmasına hukuki zemin oluşturulmuştur.

Ayrıca 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58 inci maddesinde;

- a. Üniversiteler ve bunlara bağlı fakülte, enstitü, yüksek okul, konservatuar, meslek yüksek okulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde; yönetim kurulunun önerisi, rektörün olumlu görüşü;
- b. Üst kuruluşlarda kurulların önerisi;ve Yüksek Öğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmeleri kurulabilir

İfadesi yer almaktaydı. Ancak 25.12.1998 tarih, 23564 sayılı yersi gazetede yayımlanan "2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 58. Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik" ile üniversite döner sermaye işletmeleri konusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu değişikliklerin temelinde, üniversitelerin çeşitli birimlerinde kurulu bulunan döner sermaye işletmelerinin bir üniversite döner sermayesi altında birleştirilmesinin daha verimli olacağı düşüncesi yatmaktadır.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Özhan ÇETİNKAYA:"Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Birleştirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", Mali Hukuk, 86.( Nisan 2000), 20-30.

Buna göre a maddesinde yer alan “fakülte, enstitü, yüksek okul, konservatuar, meslek yüksek okulları ile uygulama ve araştırma merkezlerinde” ifadesi kaldırılmış, “...Üniversiteler kendi faaliyet alanları ile ilgili döner sermaye işletmesi kurabilirler” şeklinde yeni bir ifadeye yer verilmiştir.

### 3.2. Bütçe Kanunu Açısından Döner Sermayeli İşletmeler

Döner Sermayeli İşletmeler, bütçenin ilgili bölümüne konulan ödeneklerle kurulmakta ve kuruluş sermayesi bu şekilde ayrılmaktadır.<sup>11</sup> Döner sermayeli işletmelerin her mali yıl sonundaki kârları varsa ödenmemiş sermayeden mahsup edilerek sermayeye ilave edilir. Eğer ödenmemiş sermayesi yoksa yıl sonundaki kârlar bütçeye gelir olarak kaydedilir. Ancak döner sermayeli işletmelerin kârlarını hazineye aktarmaları konusu ile ilgili ilkeye uymadıkları, bütçe kanunu ile bu konuda zorlayıcı hükümlerin getirildiği belirtilmektedir. Ancak bütçe kanunun yıllık olması, maddelerinin değişime uğrayabilmesini rahatlattığından, 1975 yılından bugüne kadar geçen sürede çeşitli nedenlerle, kanun hükmü gereği birçok kurum kapsam dışı bırakılmıştır.<sup>12</sup>

Türk bütçe sisteminin önemli ilkelerinden ikisi “Genellik İlkesi” ve Birlik İlkesi”dir. Genellik ilkesi, bütçede tüm kamu gelir ve harcamalarının bütün ayrıntıları ile yer alması demektir ki bu ilkenin gerçekleştirilmesi, uygulaması bütün gelirlerin ve giderlerin bütçede gösterilmesi, gayri safi hasılat ve ademi tahsis yöntemleri ile sağlanır. Birlik ilkesi ise, bütün kamu kesimi üretici birimlerinin harcama ve gelirlerinin tek bir bütçe içinde toplanmasıdır. Bu ilkeye göre, bir ülkede kamu harcama ve gelirleri tek elden tahmin edilmekte, planlanmakta ve dengelenmektedir. Bu iki ilkenin Türkiye uygulamasındaki sapmalardan biri de döner sermaye işletmeleri

<sup>11</sup> İsmet MUCUK: *Modern İşletmecilik*. (İstanbul 2001), 67.

<sup>12</sup> D.AYDIN, N.SAĞLAM, M.BAŞAR.: a.g.e, 2.

bütçeleridir.<sup>13</sup> Döner sermayeli işletmeler ile ilgili uygulamalar bütçenin birlik ilkesini zedelemektedir.<sup>14</sup>

Kamu döner sermaye işletmelerinde idari giderler, döner sermaye işletmesinin bağlı olduğu genel ve katma bütçeden yapılmaktadır. Bu harcamalar, bütçe kanunu ile diğer mali kanunlar ve genel mali idare için getirilen harcama usullerine göre yapılmaktadır. İşletme masrafları ise, döner sermaye bütçesinden yapılmaktadır. Döner sermaye bütçesinden yapılan harcamalar bütçe kanunu ve diğer mali kanunlarla genel mali idare için getirilen harcama usullerine bağlı olmadan, kendi özel ve kuruluş kanunu hükümleri ile yönetmeliklerdeki usul ve esaslara göre yapılmaktadır.

### 3.3. Sayıştay Kanunu Açısından Döner Sermayeli İşletmeler

Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olan döner sermayeli işletmelerin gelir, gider ve malları ile nakit tahvil, senet gibi kıymetlerin alınıp verilmesi, saklanması ve kullanılmasını Sayıştay denetler.<sup>15</sup> Sayıştay denetçileri, bu işletmelerin harcama ve faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygun olup, olmadığını raporlarında belirtirler.<sup>16</sup> Bu işletmelerin yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunu gösteren Sayıştay Genel Kurul raporları meclislere sunulur.<sup>17</sup>

Ancak döner sermayeli işletmelerinin taahhüt, harcama ve diğer işlemleri Sayıştay vizesine tabi değildir.

<sup>13</sup> Türkben PEDÜK: "Döner Sermayeli İşletmeler", Maliye ve Sigorta Yorumları, 382 (Aralık 2002), 46-49

<sup>14</sup> Münir ŞAKRAK: Döner Sermayeli İşletmelerinde Muhasebe Sistemi: (İstanbul 1997), 1.

<sup>15</sup> Sayıştay Kanunu Md. 28

<sup>16</sup> Sayıştay Kanunu Md. 48

<sup>17</sup> Sayıştay kanunu Md. 87

### 3.4. Vergi Kanunları Açısından Döner Sermayeli İşletmeler

#### 3.4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesi Devlete ve diğer kamu kuruluşlarına ait iktisadi kuruluşların kâr amacı güdülüp güdülmediğine ve tüzel kişiliğe haiz olup olmadıklarına bakılmaksızın K.V. mükellefi olduklarını belirtmiştir. Bu maddeye göre tüm döner sermayeli kuruluşlar kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "**Muaflık ve İstisnalar**" başlıklı ikinci bölümünün "**Muaflıklar**" başlıklı 7.maddesinin 3. ve 4 bentleri hükümleri gereğince yüksek öğrenim kurumları döner sermaye işletmeleri gibi bir çok döner sermaye işletmesi kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Özellikle eğitim, sağlık, sanat, spor, sosyal alanlarda faaliyet gösteren döner sermayeli işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bunun yanında kurumlar vergisine tabi döner sermayeli işletmeler de mevcuttur. Bu işletmeler, Başbakanlığa bağlı 6, Milli Savunma Bakanlığına bağlı 20 askeri fabrika, Bayındırlık Bakanlığına bağlı 28 işletme, Orman Bakanlığı ve Orman Genel Müdürlüğü'ne bağlı 338, Selçuk Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, İçişleri Bakanlığı'na bağlı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri, Çalışma Bakanlığına bağlı İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkezi, Çevre Bakanlığı'na bağlı Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi ve Tarım ve Köy İşleri Bakanlığına bağlı Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesi olmak üzere toplam 432 adet döner sermaye işletmesi kurumlar vergisine tabidir. Bu işletmelerin çok büyük bir kısmının Orman Bakanlığı ve Orman Genel Müdürlüğü'ne bağlı işletmeler olduğu görülmektedir. Ancak döner sermayeli işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olsunlar ya da olmasınlar dar mükellef kurumlara(KVK'nun 1. inci maddesinde yazılı kurumlardan kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar)

yapacakları tevkifata tabi ödemelerden tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu tevkifat gayri safi tutarlar üzerinden yapılmalıdır.

Kurumlar vergisi mükellefi döner sermayeler ödenecek kurumlar vergisine mahsuben geçici vergi öderler.

### **3.4.2. Gelir Vergisi Kanunu**

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu maddeden anlaşılacağı üzere gelir vergisi şahsi bir vergi olup, sadece gerçek kişilerin gelirleri vergiye tabi tutulmuştur. Döner sermayeli işletmeler, genel ve katma bütçeli kuruluşlara ait iktisadi kuruluşlardır. Bu kuruluşlar gerçek kişi olmadıklarından gelir vergisine tabi değildirler. Ancak döner sermayeli işletmeler gelir vergisi mükellefi olmamakla birlikte vergi sorumlusu konumundadırlar. Sorumlulukları Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.üncü maddesine göre yapacakları tevkifatı içermektedir.

### **3.4.3. Damga Vergisi Kanunu**

Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceğini hükme bağlanmıştır. Döner sermayeli işletmeler de resmi daire niteliğindeki işletmelerdir. Çünkü bu kanunun 8. maddesinde, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılacağı belirtilmiştir. Döner sermayeli işletmelerin bağlı bulunduğu genel ve katma bütçeli idarelerden ayrı bir tüzel kişiliği olmadığından bu işletmeler resmi daireler sayılmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tabloda resmi daireler

arasında kullanılan kâğıtlar, damga vergisinden muaf tutulmuştur. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin kendi aralarında ve diğer resmi dairelerle yaptıkları işlemler damga vergisinden muaftır.<sup>19</sup> Ancak, resmi daire olarak kabul edilen tüzel kişiliği olmayan döner sermaye işletmeleri damga vergisine tabi işlemlere ilişkin yapacakları ödemelerle ilgili damga vergisini kişilerden tahsil etmek ve kendilerine ibraz edilen kağıtlarda damga vergisinin ödenmiş olmasını aramak zorundadırlar.<sup>20</sup>

#### **3.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu**

Döner sermayeli işletmeler mal ve hizmet teslimlerinden dolayı KDV mükellefidirler. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar, Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar ve Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar başlıkları altında belirtilen maddelerinden dolayı bir çok döner sermayeli işletmelerin işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

### **4. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN SINIFLANDIRILMASI VE ÜLKE EKONOMİSİNDEKİ YERİ**

Türkiye’de değişik amaçlarla kurulan çok sayıda döner sermayeli işletmeler mevcuttur. Bu işletmeleri çok değişik açılardan sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte burada sadece çalışma alanlarına göre ve bağlı buldukları kuruluşlara göre sınıflandırılacaktır.

<sup>19</sup> Abdullah ŞİMŞEK: “Kamu Döner Sermaye İşletmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları”, Mali Hukuk, 64 (Eylül 1997), 12-14

<sup>20</sup> Mustafa DENİZ: Döner Sermaye Muhasebesi (Ankara 2002), 563.

#### **4.1. Çalışma Alanlarına Göre Döner Sermayeli İşletmeler**

Döner sermayeli işletmeler çalışma alanlarına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:<sup>20</sup>

- 1- Sağlık Tesisleri Döner Sermayeleri
- 2- Tarımsal Eğitim Tesisleri Döner Sermayeleri
- 3- Tarımsal İşletmeler Döner Sermayeleri
- 4- Sanat Eğitimi Tesisleri Döner Sermayeleri
- 5- Sanat Eğitimi Kuruluşları Döner Sermayeleri
- 6- Çeşitli Eğitim Merkezleri Döner Sermayeleri
- 7- İstanbul Müze Eserleri Döner Sermayeleri
- 8- Cezaevleri Döner Sermayeleri
- 9- Dini Yayınlar Döner Sermayeleri
- 10-Propaganda Yayınları Döner Sermayeleri
- 11-Silahlı Kuv. Fabrikaları, Bakım Kad. Ve Tersaneleri Döner Sermayeleri
- 12-Tekel Genel Müdürlüğü Döner Sermayeleri
- 13-Darphane Ve Damga Matbaası Döner Sermayeleri

#### **4.2. Bağlı Buldukları Kuruluşlara Göre Döner Sermayeli İşletmeler**

1999 yılı itibarıyla genel ve katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin toplamı 2835 idi. Ancak, başta Milli Eğitim Bakanlığı bünyesindekiler olmak üzere bir çok döner sermayeli kuruluş 2002 yılında yapılan değişiklikle birleştirilmiş veya kapatılmıştır. Böylece verimli olmayan, düşük işlem hacmine sahip, aynı yörede bulunan ve aynı faaliyet alanına sahip olan döner sermayeli işletmeler birleştirilerek bunların sayıları 1498'e düşürülmüştür.

<sup>20</sup> Türkiye ve Ortadoğu Amme idaresi Enstitüsü, Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri, Ankara 1968.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Eylül 2002 kayıtları itibarıyla döner sermayeli işletmelerin bağlı bulunduğu kuruluşlara göre sınıflandırılması ve bu kuruluşlara bağlı döner sermayeli işletmelerin sayıları aşağıda belirtilmiştir.

<b><u>GENEL BÜTÇELİ KURULUŞLARA BAĞLI OLANLAR</u></b>	<b><u>ADEDİ</u></b>
BAŞBAKANLIK	9
MALİYE BAKANLIĞI	7
TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI	229
MİLLİ SAVUNMA BAKANLIĞI	58
SAĞLIK BAKANLIĞI	181
ADALET BAKANLIĞI	2
DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI	1
İÇİŞLERİ BAKANLIĞI	2
MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI	484
KÜLTÜR BAKANLIĞI	6
TURİZM BAKANLIĞI	1
ÇALIŞMA VE SOSYAL GÜVENLİK BAKANLIĞI	2
BAYINDIRLIK VE İSKAN BAKANLIĞI	29
ORMAN BAKANLIĞI	67
<b>TOPLAM</b>	<b><u>1079</u></b>
<b><u>KATMA BÜTÇELİ KURULUŞLAR</u></b>	<b><u>ADEDİ</u></b>
KÖY HİZMETLERİ	32
VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	4
SOSYAL HİZMETLER	57
ORMAN GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	271
DEVLET SU İŞLERİ	1
ÜNİVERSİTELER	53
ÖSYM	1
<b>TOPLAM</b>	<b><u>419</u></b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b><u>1498</u></b>

**Tablo 1. Bağlı Buldukları Kuruluşlara Göre Döner Sermayeli İşletmeler**

### 4.3. Döner Sermayeli İşletmelerin Mali Tablo Büyüklükleri ve Ülke Ekonomisindeki Yeri:

Günlük hayatın bir çok alanında karşımıza çıkan döner sermayeli işletmeler, başlangıçta 1050 sayılı kanunla getirilen amacın dışına çıkmıştır. Bu işletmelerin gelirleri kamu hizmetleri için bütçeden verilen ödenekler yanında bir diğer finansman kaynağı olarak kullanılmaktadır. İşletme sermayesinin hammadde ve malzeme bedelleriyle ücret ödemeleri için kullanılacağı kanunda belirtilmekle beraber, kullanım alanı genişletilmiş olup bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli kuruluşun istek ve iradesine terk edildiği görülmektedir. Öyleki Orman Genel Müdürlüğü'nün 2000 yılı bütçesi 118.8 Trilyon TL olduğu halde bu genel müdürlüğe bağlı döner sermaye işletmelerinin 2000 yılı bütçesi %250.3 fazlasıyla 277.3 Trilyon TL, diğer bir ifadeyle döner sermaye bütçesi katma bütçenin yaklaşık 2.5 katı kadardır. Bünyesinde hastane bulunan üniversitelerde ise döner sermaye bütçeleri üniversite bütçelerinin %93'üne kadar çıkabilmektedir.<sup>21</sup>

Toplam 1498 işletme ile ve çok çeşitli alanlarda faaliyet gösteren bu kuruluşlar, toplam satışları, kârları, genel talebi karşılama oranları ile ekonomik hayatın önemli bir unsuru haline gelmiştir.

Döner sermayeli işletmelerin 2002 yılına ait bazı mali tablo büyüklükleri aşağıda belirtilmiştir.<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Mustafa ÖZTÜRK: "Türkiye'deki Döner Sermayeler ve Büyüklükleri", Mali Kılavuz, 16 (Nisan 2002), 61-73.

<sup>22</sup> Genel Bütçeli İdareler İle Katma Bütçeli İdareler Döner Sermaye İşletmeleri 2002 yılı Bilançosu, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 22.05.2003

<b>Aktif Toplamları</b>	<b>2.3 Katrilyon.</b>
<b>Satışlar Toplamı</b>	<b>4.7 Katrilyon.</b>
<b>Sermaye</b>	<b>724 Trilyon</b>
<b>Ödenmiş Sermaye</b>	<b>247 Trilyon</b>
<b>Brüt Satış Kârı</b>	<b>2.6 Katrilyon</b>
<b>Dönem Net Kârı</b>	<b>564 Trilyon</b>

**Tablo 2. 2002 Yılı İtibarıyla Döner Sermayeli İşletmelerin Mali Tablo Büyüklükleri**

Ancak, İşletmelerin sermayelerine dahil edilmeden yararlanmalarına bırakılmış olan arazi, bina, demirbaş, tesis makine ve cihazlar gibi duran değerler, bu rakamların dışında bırakılmıştır.

Döner sermayeli işletmeler toplam satışlarının belli bir kısmını peşin olarak hazineye yatırırlar. Bu oran işletmenin özelliğine göre %9 ile %30 arasında değişmektedir. Bu oranlar bağlı bulunduğu kurumlara göre aşağıda belirtilmiştir.<sup>23</sup>

#### **A- Aylık Gayrisafi Hasılatının %9'unu Genel Bütçeye Aktaracak Olan İşletmeler**

##### **1- Sağlık Bakanlığı:**

a) Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğüne bağlı sağlık kurumları döner sermaye işletmeleri,

<sup>23</sup> Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü 17 sıra nolu "Döner Sermayeli İşletmeler" tebliği

b) Temel Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı (sağlık ocakları, ana çocuk sağlığı ve aile planlama merkezleri, sağlık evleri, 112 acil sağlık hizmetleri, halk sağlığı laboratuvarları dispanserler dahil) döner sermaye işletmeleri,

c) Trafik Hizmetleri Döner Sermaye İşletmesi.

## **2- Milli Savunma Bakanlığı:**

a) Gülhane Askeri Tıp Akademisi Döner Sermaye İşletmeleri,

b) Askeri Hastaneler Döner Sermaye İşletmeleri.

## **3- İçişleri Bakanlığı:**

-İstanbul Polis Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi.

## **4- Üniversiteler:**

-Üniversiteler Döner Sermaye İşletmeleri.

## **5- Vakıflar Genel Müdürlüğü:**

-Yeni Gureba Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi.

## **B- Aylık Gayrisafi Hasılatının %10'unu Genel Bütçeye Aktaracak Olan İşletmeler**

### **1- Başbakanlık:**

a) Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlı (Yeni Gureba Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi hariç) Döner Sermaye İşletmeleri,

b) Devlet Personel Başkanlığı Döner Sermaye İşletmesi,

### **2- İçişleri Bakanlığı:**

- Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**3- Milli Eğitim Bakanlığı:**

- Milli Eğitim Bakanlığına bağlı (Eğitim Teknolojileri dahil) tüm döner sermaye işletmeleri.

**4- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı:**

- Yapı İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri.

**5- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı:**

- D.S.İ. Ankara Baraj ve Rek. Tes. Döner Sermaye İşletmesi.

**6- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı:**

a) Yakın ve Ortadoğu Çalışma Eğitim Merkezi Döner Sermaye İşletmeleri,

b) İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Merkez Döner Sermaye İşletmesi,

c) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Döner Sermaye İşletmeleri.

**7- Milli Savunma Bakanlığı:**

-Kara, Deniz ve Hava Kuvvetleri Komutanlıklarına Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri. (Gülhane Askeri Tıp Akademisi Döner Sermaye İşletmeleri ve Diğer Askeri Hastaneler hariç)

**8- Maliye Bakanlığı:**

a) Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri.

b) Arsa Ofisi Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi,

**9- Kültür Bakanlığı:**

- Döner Sermaye İşletmeleri.

**10-Turizm Bakanlığı:**

- Döner Sermaye İşletmesi.

**11-Çevre Bakanlığı:**

- a) Döner Sermaye İşletmesi.
- b) Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**12-Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı:**

- a) Teknik Ziraat Döner Sermaye İşletmeleri,
- b) Zirai Müc. ve Karantina Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri,
- c) 867 ve 170 sayılı Kanunlarla Kurulmuş Döner Sermaye İşletmeleri,

**13- Üniversiteler:**

- Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri.

**14- Dışişleri Bakanlığı:**

- Devlet Konukevi Döner Sermaye İşletmesi.

**C- Aylık Gayri Safi Hasılatının %'15'ini Genel Bütçeye Aktaracak Olan İşletmeler****1- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı:**

- Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmeleri.

**2- Adalet Bakanlığı:**

- Yargıtay Yayınları Döner Sermaye İşletmesi.

**3- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı:**

- Teknik Arş. ve Uyg. Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi.

**4- Yükseköğretim Kurulu Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi**

- Döner Sermaye İşletmesi.

**D- Aylık Gayri Safi Hasılatının %'20 Sini Genel Bütçeye Aktaracak Olan İşletmeler****1- Başbakanlık:**

- a) Basımevi Döner Sermaye İşletmesi,
- b) Dini Yayınlar Döner Sermaye İşletmesi,
- c) Darphane ve Damga Matbaası Döner Sermaye İşletmesi,
- d) Devlet İstatistik Enstitüsü Döner Sermaye İşletmesi,

**2- Adalet Bakanlığı:**

- Adli Tıp Kurumu Döner Sermaye İşletmesi.

**3- Ulaştırma Bakanlığı:**

- Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi.

**E- Aylık Gayri Safi Hasılatının %'30 Unu Genel Bütçeye Aktaracak Olan İşletmeler****1- Başbakanlık:**

- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Döner Sermaye İşletmesi

Dönem sonunda elde ettikleri kârları, kendilerine tahsis edilen sermayeleri tamamlanmamışsa sermayeye eklenmekte, sermayeleri tamamlanmışsa hazineye gelir olarak aktarılmaktadır. Ayrıca, yarattıkları katma değer sonucunda ödedikleri katma değer vergisi ve bünyesindeki çalışanlardan dolayı ödedikleri gelir vergisi düşünüldüğünde bu işletmelerin

devlete gelir sağlamada önemli roller üstlendiği görülmektedir. Ayrıca ürettikleri mal ve hizmetlerin geniş kesimlere ulaşması ve ekonomik hayattaki talebin önemli bir kısmını karşılaması nedeniyle ülke ekonomisinde önemli bir yer aldıkları açıktır.

## **5. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERİN YÖNETİM VE ÖRGÜT YAPILAR**

Döner sermayeli işletmelerle ilgili toplu bir yasanın olmaması, değişik bakanlıklara bağlı işletmelerde farklı organizasyon yapılarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Organizasyon yapısındaki düzensizlik, özellikle çalışanların, döner sermayeli işletmelerin bağlı oldukları bakanlık personeli ile Maliye Bakanlığı personeli karmasından oluşması, işbölümü ile yetki devrini zorlaştırmakta, ayrıca bürokrasinin gündeme gelmesine neden olmaktadır.<sup>24</sup>

Organizasyonlardaki farklılaşmalara rağmen, birçok döner sermayeli işletmenin örgüt yapısında bulunan elemanlar ve bu elemanların işlevleri şunlardır.

### **5.1. İşletme Müdürü**

Döner sermaye işletmesinin idari, mali ve teknik işlerini kanun, tüzük, yönetmelik, yönerge, çalışma programları, bütçe esasları ve işletmecilik ilkelerine uygun biçimde yürütmek üzere ilgili merciler tarafından atanan kişidir.

### **5.2. İta Amiri**

Harcamayı yapma ve ödeme verme yetkilisi olarak, kamu harcamalarının geçici ya da kesin şekilde ödenmesi konusunda saymanlara yazılı emir ve yetki veren kişidir.

<sup>24</sup> Ayşegül ARICA: "Döner Sermayeli İşletmelerin Yapısı ve Sorunları", Vergi Sorunları, 143.(Ağustos 2000) , 226-232.

### **5.3. Sayman**

Döner sermaye işletmelerinin mali işleri ile muhasebe işlemlerini yürütmek üzere, Maliye Bakanlığı tarafından atanan veya kurumları tarafından görevlendirilen kişidir. Saymanlar, Maliye Bakanlığı'na bağlı memurlar olarak, bakanlık denetimi altındadır ve Sayıştay'a sorumlu olduğu görev süresinin hesabını vermekle yükümlüdür.

### **5.4. Tahakkuk Memuru**

Devlet harcamalarının ve gelirlerinin tahakkukundan, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderlerin gerçek gereksinim olmasından, hizmetlerin yerinde ve zamanında yerine getirilmesinden sorumlu olan kişidir.

### **5.5. Ayniyat Memuru**

Döner sermaye işletmesinde saymana karşı sorumlu olarak ayniyat işlerini yürüten kişidir.

### **5.6. Ambar Memuru**

Döner sermaye işletmesine satın alınan veya işletme tarafından üretilerek ya da imal edilerek ambara giren malzemelerin kaydını tutan, muhafaza eden ve her türlü tehlike veya zarara karşı koruyan kişidir.

### **5.7. Saymanlık Mutemedi**

Saymanlık veznesi dışında nakden yapılacak tahsilatlar için, saymanın görüşü alınarak ita amirince görevlendirilen kişidir.

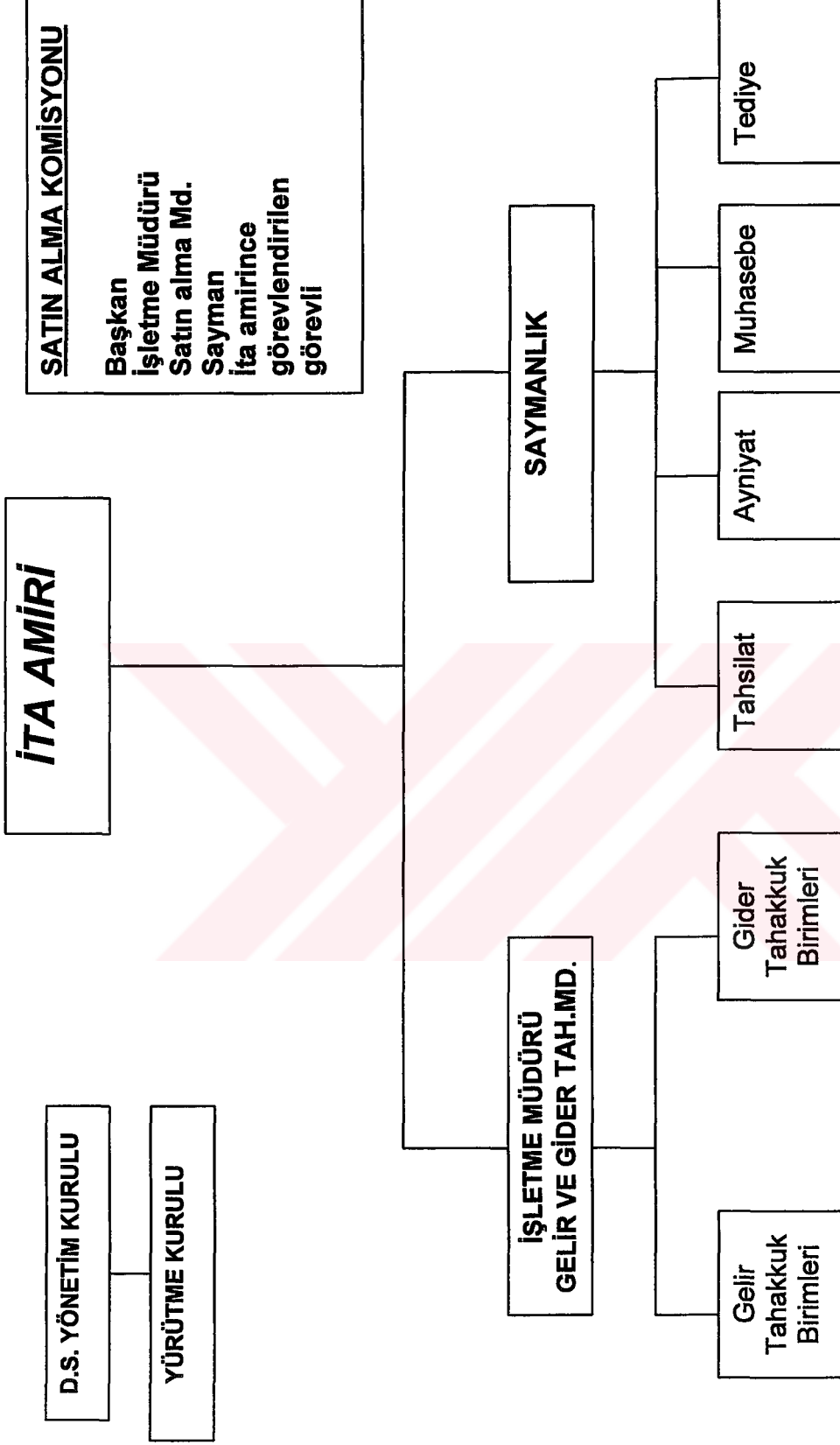
### **5.8. Satın Alma Komisyonu**

Döner sermaye işletmesinin ihtiyaç duyduğu her türlü malzemenin ilgili mevzuata göre satın almasını yapmak üzere ihale yetkilisi tarafından görevlendirilen en az üç kişilik bir komisyondur. Kuruluşun memurlarından birinin başkanlığında, sayman veya görevlendireceği bir kişi ile kuruluştan yapım işlerinde işin ehli veya uzmanı olan en az bir kişiden oluşur.

### **5.9. Muayene Komisyonu**

Satın alınan mal veya hizmetlerin geçici veya kesin kabulleri, en az birisi o işle ilgili olmak üzere ihale yetkilisi tarafından kurulan üç kişilik muayene ve kabul komisyonu tarafından yapılır.





**Tablo 3. ÖRNEK DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ ORGANİZASYON ŞEMASI**

## **6. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE DENETİM VE BÜTÇE**

Döner sermayeli işletmelerde denetim esaslarını belirleyen belli bir mevzuat mevcut değildir. Aslında döner sermayeli işletmelerin denetimi ile ilgili esas ve usullerin kanunla düzenleneceği 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun'un 40'inci maddesinde hükme bağlanmıştır. Ancak bu düzenleme henüz yapılmamıştır.

Uygulamada döner sermayeli işletmelerin denetimi bağlı oldukları idarelerin denetimini düzenleyen kanun, tüzük ve yönetmelikler esas alınarak yapılmıştır. Bu nedenle döner sermayeli işletmelerin denetimi incelenirken işletmelerin bağlı oldukları idareler ile bu kuruluşlar üzerinde denetim yetkisi veren genel nitelikteki kanun, tüzük ve yönetmelikler dikkate alınmıştır.

### **6.1. Döner Sermayeli İşletmelerin İşletme İçi Denetimi**

#### **6.1.1. İdari Denetim**

İdari denetim; planlama, örgütlenme, haberleşme, koordinasyon, hiyerarşik denetim, sevk ve idareyle ilgili işlem ve eylemler ile kararların yürütme yetkisine sahip otorite adına denetim elemanları tarafından denetlenmesidir. Ayrıca, işletme müdürleri işletmenin idari, mali ve teknik işlerini kanun, tüzük, yönetmelik, program ve işletmecilik esaslarına uygun şekilde yürütmek, memur ve işçilerin çalışmalarını izlemek ve denetlemekle görevlidir. İşletme içerisinde üstler, astların yaptıkları işlemlerin uygunluğunu denetler. Buradaki denetim yalnızca kayıt ve belgelerin kontrol edilmesi değil, aynı zamanda yapılan işin doğru ve en uygun şekilde yapılıp yapılmadığının da kontrol edilmesidir. Döner sermayeli işletmelerde idari denetim; işletmelerin üst yöneticileri, işletmenin bağlı bulunduğu genel

müdürlük ve bakanlık denetim elemanları ile idarenin görevlendirdiği diğer elemanları tarafından yapılmaktadır.

### **6.1.2. Mali Denetim**

Döner sermayeli işletmelerde yapılan mali denetim bir etkinlik denetiminden ziyade, daha çok doğruluk denetiminden ibarettir. İşletme içinde yapılan mali denetim; işletmenin bağlı bulunduğu Bakanlık ve Genel Müdürlüklerin denetim elemanlarınca denetlenmektedir. Ancak döner sermayeli işletmelerin değişik tür bakanlıklara ve kurumlara bağlı olmaları ve bu kurumlarda görevli denetim elemanlarının mali denetim hakkında etkin olmamaları yapılan mali denetimin de etkinliğini azaltmaktadır. Mali Denetim daha çok işletme dışı denetimlerde Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır.

## **6.2. Döner Sermayeli İşletmelerin İşletme Dışı Denetimi**

İşletme dışı denetim, Maliye Bakanlığı denetimi, Sayıştay denetimi ve T.B.M.M. denetimi olarak 3 grupta sınıflandırılacaktır.

### **6.2.1. Maliye Bakanlığınca Yapılan Denetim**

Döner sermayeli işletmelerde Maliye Bakanlığınca yapılan denetimler maliye müfettişleri, muhasebat kontrolörleri ve Defterdarlık bünyesinde bulunan muhasebat kontrolörleri tarafından yapılmaktadır. Ancak maliye müfettişlerinin denetleme görev ve yetkileri olan kuruluşlar arasında döner sermayeli işletmeler yer aldığı halde sayıca sınırlı sayıda olmaları nedeniyle döner sermayeli işletmeler maliye müfettişleri tarafından tam olarak denetlenememektedir. Bu işletmeler daha çok Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı denetim elemanları tarafından denetlenmektedirler. Kontrolörler işletmelerin denetimini, Genel Müdürlükçe hazırlanan yıllık çalışma programlarına alınarak veya program dışı verilmek suretiyle

yapmaktadırlar. Maliye bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'ne bağlı Döner Sermaye ve Fonlar Şubesi de döner sermayeli kuruluşların yıl sonu bilanço, gelir tablosu ve ekleri ile aylık mizanlarını almakta ve şekil açısından incelemekte, hata ve noksanlar giderilip, konsolide edilmektedir.<sup>25</sup>

### 6.2.2. Sayıştay Denetimi

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 28'inci maddesi, döner sermayeli kurum ve teşebbüslerin gelir, gider ve mallarıyla diğer varlıklarının alınıp, verilme, saklanma ve kullanılmalılarının Sayıştay'ca denetleneceğini; 48'inci maddesi, döner sermayeli kurumların harcama ve çalışmalarının kuruluş amaçlarına uygun bulunup bulunmadığının denetçi raporlarında açıklanacağını, 87'nci maddesi ise, döner sermayelerinin bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucunda, bunların faaliyetlerinin kuruluş amaçlarına uygun olup olmadığı da belirtilmek şartıyla Sayıştay Genel kurulu raporuyla T.B.M.M.'ne sunulacağını, hükme bağlamıştır.

Döner sermayeli kuruluşlar hakkında Sayıştay'ca yapılan inceleme ve denetim faaliyetleri aşağıdaki şekilde tasnif edilebilir.<sup>225</sup>

1. Döner sermayeli kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi (Yargısal denetim)
2. Döner sermayeli kuruluşlarca bağıtlanan sözleşmelerin denetimi (idari denetim)
3. Döner sermayeli kuruluş bilançolarının incelenmesi ve Sayıştay raporları (yasama denetimi)

---

<sup>25</sup> D.GÖNEN, H. IŞIK: a.g.e., 428.

Sayıştay'ın döner sermayeli işletmeler üzerinde yaptığı denetim; doğruluk denetimi ile sınırlı kalmakta ve ekonomik denetim ile bağdaşmamaktadır.

### **6.2.3. T.B.M.M. Denetimi**

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin, döner sermayeli işletmeler üzerindeki denetimleri Sayıştay Kanunu'nun 87. maddesine göre yapılmaktadır. Sayıştay'ın yaptığı inceleme faaliyetlerinden birisini de Sayıştay denetimine giren sabit ve döner sermayeli kuruluşların bir yıllık hesaplarının incelenmesi sonucu, bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı konusunda Türkiye Büyük Millet meclisine sunulan raporlar teşkil etmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin, bilanço ve eklerinin Sayıştay Kesin Hesap Şubesi'nde incelenmesi tamamlandıktan sonra, hazırlanan raporlar Sayıştay Genel Kurulu'na verilir. Raporlar Sayıştay genel kurulunda görüşülerek Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulur. Ayrıca işletmelerin hesapları bağlı olduğu bakanlık ve katma bütçeli idarenin kesin hesabı ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır.

Sayıştay'dan gelen raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Bütçe ve Plan Komisyonu'nda görüşülür. Varılan sonuca göre bir kanun teklifi hazırlanır ve Meclis Genel kurulu'nun onayına sunulur. Kanun teklifi böylece kabul edildikten sonra, kanun ve kanuna bağlı bilanço ile kâr-zarar tabloları Resmi Gazete'de yayınlanmaktadır.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yapılan denetleme, kanunların emredici hükümlerinin yerine getirilmesi şeklinde olup, ekonomik denetim yapılamadığından etkin bir denetim amacına yönelemediği anlaşılmaktadır.

### **6.3. Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe**

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinde döner sermayeli işletmelerce, işletmenin bir hesap dönemi içerisinde yapacağı iş ve faaliyetlerle üretim hedeflerini gösteren bir iş programı düzenleneceği, iş programına uygun olarak işletmenin bir yıl içinde yapacağı harcama ile elde edeceği gelir tahminlerini gösteren bir bütçenin hazırlanacağı, bütçenin, biri harcamaları, diğeri gelirleri gösteren iki cetvelden oluşacağı belirtilmiştir.

Döner sermayeli işletmeler, bağlı oldukları bakanlık veya genel müdürlük tarafından tespit edilen bütçe kriterlerine, açıklamalarına uygun olarak bütçelerini düzenlerler.

Döner sermayeli işletmelerin bütçelerini hazırlarken bazı kurallar ve ilkelere uyması durumunda bile; bütçenin mevcut bütçe sisteminden kaynaklanan bir takım eksiklikleri nedeni ile bütçeden beklenen amaç ve faydaları gerçekleştirilmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Başka bir ifade ile işletme bütçelerinin basit ve klasik Devlet Bütçesi şeklinde yapılması; bütçeden beklenen amaç ve faydaların gerçekleşmesini asgari düzeye indirmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ***DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE MUHASEBE SİSTEMİ***

Döner sermayeli işletmeler için hazırlanan tekdüzen muhasebe yönetmeliği 13.06.1999 tarih ve 23724 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tarih öncesinde, döner sermayeli işletmelerde 7 ayrı hesap planı uygulanmaktaydı. Bazı işletmeler özel hesap yönetmeliğine sahipti. Diğer işletmeler de Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yönetmeliği'ne göre muhasebe işlemlerini yapmaktaydılar. Bu hesap yönetmeliğine göre de işletmelerin açacağı hesaplar sınırlı tutulmuş ve daha çok Amerikan Defter sistemine, diğer adı ile "Defteri Kebirli Yevmiye" sistemine göre kayıtlar yapılmaktaydı. Döner sermayeli işletmelerde uygulama birliğinin olmaması hesapların konsolide edilmesini zorlaştırmakta, ilgililere sağlıklı mali raporlar sunulmasını engellemekte, bu işletmeleri denetleyen denetim elemanlarının çalışmalarını da zorlaştırmaktaydı.

Belirtilen sorunların çözümlenebilmesi için, Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri hakkında 178 sayılı KHK.ile değişik 11/b maddesinin bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, tüm döner sermayeli işletmelerde uygulanmak üzere Muhasebat Genel Müdürlüğü uzmanları ile birlikte tekdüzen hesap planına dayalı "Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği Taslağı" hazırlanmış ve 13.06.1999 tarih ve 23724 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle birlikte;

- a. İşletmelerde muhasebe kayıt ve işlemleri ile kullanılan ödeme ve muhasebeleştirme belgeleri, alındılar, defterler ve üretilen raporlarda birliktelik sağlanarak işlem ve kırtasiye maliyetlerinde önemli ölçüde tasarrufa gidilmesi,

- b. Hesapların daha sağlıklı bir şekilde konsolide edilerek mali tabloların üretilmesi,
- c. Uygulama birliğinin sağlanarak otomasyona geçiş sürecinin hızlandırılması ve bilgisayar yazılım ve donanım maliyetlerinin düşürülmesi,
- d. Döner sermayeli işletmelerin denetimlerinin daha etkin hale getirilmesi amaçlanmıştır.<sup>26</sup>

## **1. MUHASEBE USUL VE ESASLARI**

### **1.1. Temel Kavramlar**

Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Yönetmeliğinin muhasebe usul ve esaslarının birinci bölümünde muhasebenin temel kavramları açıklanmış, bu temel kavramların evrensel kavramlar oldukları, muhasebe ilke ve kurullarla beraber, muhasebe uygulamalarına yön veren disiplinin esası olup, muhasebe bilgilerinin bu esasa göre üretildiği belirtilmiştir. Bu bölümde muhasebenin temel kavramları şu şekilde belirtilmiştir.<sup>27</sup>

#### **1.1.1.Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtir ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını gösterir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi ya da grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

<sup>26</sup> D.AYDIN, N.SAĞLAM, M.BAŞAR: a.g.e.,1

<sup>27</sup> Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği: 13.06.1999 tarih ve 2374 sayılı Resmi Gazete

Muhasebenin bu kavramı gözardı edildiğinde bundan sonraki temel kavram ve ilkeler etkinliğini ve anlamını yitirir.<sup>28</sup>

### 1.1.2. Kişilik Kavramı

Bu kavram, işletmenin yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Kişilik kavramına göre, işletme hukuki bir tüzel kişilik (şahıs veya sermaye şirketi) olmasa da muhasebe işlemleri açısından ayrı bir kişilik olarak düşünülür. Buna *Muhasebe Kişiliği* denmektedir.<sup>29</sup> Hesapsal kişi, başına buyruk bir işlem muhasebesi olan özerk bir kişidir. Hesapsal kişi gerçek kişi, tüzel kişi ve öteki kişilerden bütünü ayrı düşünülmalıdır.<sup>30</sup>

Döner sermayeli işletmeler de bağlı buldukları kurumlardan bağımsız bir muhasebe sistemine sahiptirler. Dolayısıyla muhasebe kişilikleri vardır. Ancak döner sermayeli işletmelerde yapılan bazı işlemler bu kavrama aykırı düşmektedirler. Örneğin, Üniversite döner sermaye işletmeleri satın aldıkları duran varlıkları kendi kayıtlarında göstermeyip üniversite ayniyat saymanlığına devretmektedirler. Ayrıca döner sermaye işletmeleri ile bağlı buldukları kurumların bazı ortak giderleri birbirlerinden ayrılmamaktadır. Giderler ya döner sermayeli işletmeler tarafından ödenmekte ya da bağlı buldukları kurum tarafından ödenmektedir. Böylece kişilik kavramına uygun işlem yapılmamaktadır.

<sup>28</sup> Orhan SEVİLENGÜL: *Genel Muhasebe* (Ankara, 1997), 22

<sup>29</sup> O. SEVİLENGÜL, a.g.e., 23

<sup>30</sup> Mehmet YAZICI: *Muhasebe Bilimöğeleri* (İstanbul 2001), 41

### 1.1.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Süreklilik kavramı, maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Döner sermayeli işletmelerin hangi durumlarda faaliyetlerinin sona erdirileceği konusu açık değildir. Bağlı buldukları idareler döner sermayeli işletmelerinin kapatılmasını isteyebilmektedirler. Bu işletmeler, kârlılık durumlarına veya verimliliklerine bakılmadan kapatılabilmekte veya birleştirilebilmektedir. Örneğin, uygulanan ekonomik program kapsamında Uluslar Arası Para Fonu'na(IMF) döner sermaye işletmelerinin sayısının yarıya indirilmesi taahhüt edilmiştir.<sup>31</sup> Bu durum, döner sermayeli işletmelerin sürekliliğinin objektif kriterlere dayanmadığının bir göstergesidir

### 1.1.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat ve gelirlerin aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

<sup>30</sup> Mustafa ÖZTÜRK: a.g.m., 61-73.

1 .nolu Türkiye Muhasebe Standardında (md.8/c) “Gelir ve giderler elde edildikleri veya yapıldıkları anda gerçekleşmiş sayılır ve ilgili oldukları dönemin finanssal tablolarında yer alırlar. Bu varsayıma göre, gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit giriş ve çıkışları arasında bir ilişki bulunmamaktadır” şeklinde açıklama yapılmıştır. Ancak döner sermayeli işletmelerin mali tabloları incelendiğinde birçok işletmenin bu ilkeye riayet etmediği görülmektedir. Örneğin, duran varlık alımı için yapılan ödemeler doğrudan gider olarak yazılmaktadır. Bunun sonucunda da bir çok döner sermayeli işletmenin bilançolarında duran varlık grubu boş bulunmaktadır.

### **1.1.5.Parayla Ölçülme Kavramı**

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

### **1.1.6.Maliyet Esası kavramı**

Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün ya da uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Piyasadaki her değişikliğe göre işletme varlıklarının değerinin muhasebe kayıtlarında değiştirilmesinin düşünülmemeyeceği ortadadır. Bunun yerine değişmez nitelikteki maliyet esası kabul edilir. Para değerindeki değişmelerin maliyet değerini anlamsız hale getirdiği durumlarda; maliyet değeri o günün para değeri üzerinden yeniden belirlenebilir. Bu işlem daha çok, fiyat değişmelerinden uzun vadede

etkilendikleri için duran varlıklara uygulanır.<sup>32</sup> Ancak döner sermayeli işletmelerde çoğunlukla yeniden değerlendirme yapılmamış olduğu görülmektedir. Genel bütçeli idarelere bağlı bazı döner sermayeli işletmelerde yeniden değerlendirme yapılmakla birlikte, katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmelerin hiçbirinde yeniden değerlendirme uygulaması yapılmadığı belirlenmiştir. Bunun sonucunda da duran varlıklarda çok düşük ve anlamsız hale gelen rakamlar görülebilmektedir. Örneğin Devlet Su İşleri Döner Sermaye İşletmesi'nin 2001 yılı bilançosunda binalar 15.000.000. TL olarak yer almaktadır.

### 1.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

### 1.1.8. Tutarlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak, bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

<sup>32</sup>Orhan SEVİLENGÜL: a.g.e., 24

### **1.1.9. Tam Açıklama Kavramı**

Tam açıklama kavramı, mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

### **1.1.10. İhtiyatlılık Kavramı**

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelirleri için ise; gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler ya da gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

Bazı döner sermayeli işletmelerde şüpheli alacaklar için karşılık ayrıldığı görülmektedir. Ancak özellikle hastane işletmelerinde vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen ve halen alacaklar grubunda bulunan alacaklar olduğu dolayısıyla bu alacaklar için karşılık ayrılmadığı tespit edilmiştir.

### **1.1.11. Önemlilik Kavramı**

Önemlilik kavramı; bir hesap kalemi ya da mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri ya da alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

### **1.1.12. Özün Önceliği Kavramı**

Özün önceliği kavramı, mali işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerden çok, özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime

önceliği esastır. İşlemlerin hukuki niteliği biçimi, ekonomik niteliği ise özü ifade etmektedir.

## 1.2. Mali Tablolar

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'ne göre bu işletmeler tarafından düzenlenecek temel ve ek mali tablolar şunlardır.

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

Döner sermayeli işletmelerde kârın dağıtımını söz konusu olmadığından Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde Kâr Dağıtım Tablosuna yer verilmemiştir.

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

Muhasebe yönetmeliğinde belirtildiği üzere; mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir. Ayrıca temel mali tabloların bu yönetmelikte belirtilen düzenleme ilkelerine uygun olması gerekir. Bu ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır. Temel kavramlarla birlikte bir bütünlük ifade eder.

### **1.2.1. Mali Tablo İlkeleri**

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

#### **1.2.1.1. Bilanço İlkeleri**

Bilanço ilkelerinin amacı, sermaye koyan veya sonradan karı işletmede bırakanların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin mali durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtmaktır.

Bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibarıyla üç grupta toplanmaktadır:

##### **A) Varlıklara ilişkin ilkeler**

a) İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüştürülebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

b) İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde, bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

**c)** Bilançodaki varlıkların, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilebilmesi için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için, yapılacak değerlendirme sonucu, gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

**d)** Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler, kayıt ve tespit edilir ve bilançoda ayrıca gösterilir.

**e)** Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir

**f)** Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir.

**g)** Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot ya da eklerinde gösterilir.

**h)** Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça belirtilir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletmenin varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının bilanço dipnot ya da eklerinde açıkça gösterilmesi gerekir.

### **B) Yabancı Kaynaklara ilişkin ilkeler**

a) İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

b) İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

c) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilerek bilançoda gösterilir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilir.

d) Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilerek bilançoda ayrıca gösterilir.

e) Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar , alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye

ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu iktisadi işletmelere ve personele ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

### **C) Özkaynaklara ilişkin ilkeler**

a) Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)'ndan oluşur. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

b) İşletme tarafından özkaynakların devam ettirilmesi ve korunması gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenir ve kaydedilir.

c) Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararları, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

### **1.2.1.2. Gelir Tablosu İlkeleri**

Gelir tablosu ilkelerinin amacı, satışlar, gelirler, giderler, maliyetler, kâr ve zararlara ait hesapların belli dönemlere ait faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermelerini sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri şunlardır:

a) Gerçekleşmemiş gelirler ve satışlar gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler gerçek tutarından fazla ya da az gösterilemez. Belli bir dönem ya da dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılır.

**b)** Belli bir dönemin gelirleri ve satışları bunları elde etmek için yapılan maliyet ve giderler ile karşılaştırılır. Belli bir dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılır.

**c)** Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılır.

**d)** Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ile diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenler zaman ve kullanma faktörü dikkate alınmak ve tahakkuk ettirilmek suretiyle dağıtılır.

**e)** Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip gelir ve giderler meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilir, ancak normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilir.

**f)** Karşılıklar, işletmenin karını keyfi şekilde azaltmak ya da bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılamaz.

**g)** Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilir.

**h)** Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir ya da birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak, tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır

### **1.3. Döner Sermayeli İşletmeler Hesap Planı ile Tekdüzen Hesap Planının Karşılaştırılması**

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen hesap çerçevesi ve hesap planı Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı ile uyumludur. Hesap çerçeveleri aynıdır. Ancak döner sermayeli işletmeler için hazırlanan hesap planında Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan bazı hesapların yer almadığı görülmektedir. Burada sadece hesap sınıflarının başlıkları aynı olduğu halde döner sermayeli işletmeler hesap planında yer almayan hesaplar veya fazladan yer alan hesaplar incelenecektir. Sadece döner sermaye işletmeleri hesap planında yer alan hesapların işleyişi ile ilgili birer örnek verilecektir.

#### **1.3.1. Hazır Değerler**

Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Planı ile Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği karşılaştırıldığında, hazır değerler grubunda hesap bazında herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Sadece muhasebe yönetmeliğinde hesapların ayrıntılarında bazı farklılıklar mevcuttur.

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde işletmelerin kasasında döviz tutamayacakları ve dövizlerini TCMB'nin döviz alış kuru ile TL'ye çevirmek zorunda olduklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla kasa hesabının altında döviz kasası adıyla bir alt hesap da açılmaz.

4 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olarak alınan vadeli çeklerin dönem sonunda Alacak Senetleri Hesabına aktarılması gerekmektedir. Aynı şekilde verilen vadeli çeklerin de Borç Senetleri hesabına aktarılması gerekmektedir. Ancak muhasebe yönetmeliğinde döner sermayeli işletmelerin vadeli çek kabul edemeyecekleri hükmü yer almış, ayrıca Ticari Borçlar grubunda Borç

Senetleri hesabına yer verilmemiştir. Bu açıdan işletmelerin dönem sonunda yukarıda belirtilen işlemleri yapmaları mümkün görünmemektedir.

Yönetmelikte işletmelerin bankalarda döviz tevdiat hesabı açmaları da yasaklanmıştır.

### **1.3.2. Menkul Kıymetler**

Menkul Kıymetler grubunda Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları Hesabına yer verilmemiştir. Bu işletmeler mevzuatları gereği özel kesim tahvil senet ve bonolarını alamamaktadırlar. Ancak her ne kadar 110 ve 112 nolu hesaplar açılmış olsa da 2002 yılı sonu bilançolarına bakıldığında bu hesapların sadece Başbakanlığa ait döner sermaye işletmesindeki cüzi bir miktarı hariç, hiçbir döner sermayeli işletme tarafından kullanılmadığı görülmüştür.

### **1.3.3. Ticari Alacaklar**

Yönetmelikte 123. Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı yer almaktadır. Mal ve hizmet satış bedellerinin veya avansların tahsilinde kredi kartı kullanacak olan işletmelerin; kredi kartı kullanımıyla ilgili olarak bankayla yapacakları sözleşmede, bankaya komisyon ödenmeyeceği ve P.O.S cihazları ile yapılan tahsilatın banka hesabına aktarılmasında Maliye Bakanlığı'nca belirlenen ve sözleşmede yer alan valörün uygulanacağı hususları yer almıştır.

Banka kredi kartlarıyla yapılan tahsilat karşılığında banka kredi kartı alındısı düzenlenir. Kart hamili ile hizmetten yararlananların ayrı kişiler olması durumunda alındıya, kart hamili ile birlikte hizmetten yararlananların da adı ve soyadı yazılır.

**Örnek:** Hastane döner sermaye işletmesinde tedavi gideri karşılığında kredi kartıyla 200.000.000.TL. tahsilat yapılmıştır. (KDV dikkate alınmamıştır)

----- / -----		
123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	200.000.000.	
600 Yurt İçi Satışlar		200.000.000.
Kredi kartıyla tedavi bedelinin tahsili		
----- / -----		

Kredi kartıyla yapılan yukarıdaki tahsilatın banka hesabına aktarıldığı bankadan alınan dekonttan anlaşılmıştır.

----- / -----		
102 Bankalar	200.000.000.	
123 Banka Kredi Kartlarından Alacaklar		200.000.000.
Kredi kartı bedelinin bankadaki hesaba aktarılması		
----- / -----		

Yönetmelikte bankalara komisyon ödenmemesi hükmünün yer alması bu konuda sıkıntı yaratabilecek niteliktedir. Bankaların komisyon almaması karşılığında vadeyi uzun tutma ihtimali söz konusu olabilir. Hesap planında Komisyon Giderleri Hesabına da yer verilmemiştir.

#### 1.3.4. Diğer Alacaklar

Döner sermayeli işletmelerin özelliğinden dolayı muhasebe yönetmeliğinde 131 Ortaklardan Alacaklar, 132 İştiraklerden Alacaklar, 133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesapları yer almamıştır. Aynı hesaplar Uzun Vadeli Diğer Alacaklar grubunda da yoktur.

Ticari Alacaklar grubunda Alacak Senetleri Reeskontu hesabına yer verildiği halde bu grupta Diğer Alacaklar Reeskontu hesabına yer verilmemiştir.

### **1.3.5.Mali Duran Varlıklar**

Döner Sermayeli işletmelerin özelliğinden dolayı kullanamayacaklarından hesap planlarında yer verilmeyen ve tekdüzen hesap planında yer alan aşağıdaki hesaplar yönetmelikte yer almamıştır. 240 Bağlı Menkul Kıymetler, 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı, 242 İştirakler, 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri, 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı, 245 Bağlı Ortaklıklar, 246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri, 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı.

### **1.3.6.Maddi Duran Varlıklar**

Maddi duran varlıklar grubundaki hesaplar tekdüzen hesap planındaki hesaplarla aynıdır. Bu grupta demirbaş hesabı için Vergi Usul Kanununa atıfla düzenlenen Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nin 120/2 maddesindeki " bedeli 213 sayılı Vergi Usul kanununda belirlenen tutarı aşmayan demirbaşlar, Ayniyat Yönetmeliği hükümleri saklı kalmak kaydıyla doğrudan gider kaydedilir ve bu demirbaş giderlerine ilişkin kayıtlar nazım hesaplarda izlenir" hükmü özellik göstermektedir. Söz konusu nazım hesaplar yönetmeliğinin 940 ve 941 no'lu hesaplarıdır. Ayniyat Yönetmeliği'nin hükümlerinin saklı olması demek, demirbaşın doğrudan gider yazılmasının ayniyat kayıtlarından da çıkarılması anlamına gelmeyeceği, ekonomik ömrü tamamlanıp, ayniyat kayıtlarından çıkarılıncaya kadar ayniyat işlemleri bakımından demirbaş vasfını korumasıdır. Diğer taraftan, bilanço hesabı olan 255 Demirbaşlar Hesabı ile nazım hesaplarda kayıtlı tutarları toplayarak işletmenin Ayniyat yönetmeliği anlamında mevcut demirbaşlarına yıl ve toplamda hesaben ulaşılmaktadır. Dolayısıyla doğrudan gider yazılan demirbaş tutarları nazım

hesaplara kaydedilmezse fiili durumla kaydi durum arasında farklılık oluşacaktır.<sup>33</sup>

### **1.3.7.Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

261 Şerefiye, 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 264 Özel Maliyetler hesapları Döner Sermayeli İşletmeler muhasebe Yönetmeliğinde yer almamaktadır.

### **1.3.8.Mali Borçlar**

Bu grup Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planında yer aldığı halde Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde hiç yer almamıştır. İşletmelerin kendi kaynaklarıyla faaliyetlerini gerçekleştirmesi aynı zamanda gelir tablosunda Finansman Giderleri grubunun yer almamasına da neden olmuştur.

Ancak, Banka Kredileri Hesabının olmaması bir eksiklik olarak görülebilir. Zira, işletmelerin akreditif işlemlerini gerçekleştirmesi halinde bankada açılan akreditif bu hesaba kaydedilebilirdi.

### **1.3.9.Ticari Borçlar**

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde Borç Senetleri hesabı yer almamaktadırlar. Bu işletmelerin devlete ait işletmeler olması ve devletin borç senedi düzenlemeyeceği anlayışından hareketle bu hesaba yer verilmemiştir.

Ancak, V.U.K md. 285'e göre alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmelerin borç senetlerini de reeskonta tabi tutmaları gerekir. Aksi takdirde alacak senetlerini de reeskonta tabii tutamayacaklarını belirtmiştir. Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde Borç Senetleri ve

<sup>33</sup> Eyüp Kızılkaya: "Döner Sermayeli İşletmelerde Demirbaş Amortisman İşlemleri"; Mali Klavuz, 19 (Nisan 2001), 4-10.

Borç Senetleri Reeskontu hesaplarına yer verilmemesi, Alacak Senetleri Reeskontunu da tartışmalı duruma getirebilir.

### **1.3.10. Diğer Borçlar**

Ortaklara Borçlar, İştiraklere Borçlar, Bağlı Ortaklıklara Borçlar ve diğer Borç Senetleri Reeskontu hesapları Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinde yer almamaktadır. Bu işletmelerin şirket olmamaları, herhangi bir şirkete ortak olma amaçlarının olmaması gibi nedenlerle bu hesaplara yer verilmemiştir.

### **1.3.11. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

Döner Sermayeli İşletmelerin özelliğinden dolayı bu hesap grubuna iki yeni hesap eklenmiştir.

Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı; döner sermayeli işletmelerce genel bütçeye aktarılacak tutarlar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı, idare masraflarına katılma payı, amortisman payı, kâr payı, merkez hissesi gibi Hazineye veya ilgili idareye ödenecek gelir ve payların izlenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı, döner sermayeli işletmelerce, personele maaş dışında katkı payı, prim, huzur hakkı gibi değişik adlarla yapılan ödemelerin tahakkuku amacıyla kullanılmaktadır.

### **1.3.12. Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı**

Döner sermayeli işletmelerce genel bütçeye aktarılacak tutarlar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı, idare masraflarına katılma payı, amortisman payı, kâr payı, merkez hissesi gibi hazineye veya ilgili idareye ödenecek gelir ve paylar bu hesapta izlenir.

Döner sermayeli işletmelerce, bu yönetmeliğin 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 gayri safi hasılat üzerinden, bakanlıkça belirlenen oranlarda ayrılacak genel bütçeye aktarılacak tutarlar, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu payı, merkez hissesi, üniversite döner sermaye işletmelerince, mevzuatları gereği, üniversitelerin araştırma fonlarına aktarılan tutarlar, idare masraflarına katılma payı ve amortisman paylarına ilişkin tutarlar bu hesaba alacak, 770- Genel Yönetim Giderleri Hesabına borç kaydedilir.

Hazineye veya katma bütçeye yatırılan veya ilgili kuruma gönderilen tutarlar ile vadesi geçmiş, ertelenmiş veya taksitle bağlanmış döner sermaye yükümlülüklerine ilişkin tutarlar bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

Bu hesabın alacak kalanı ertesi hesap dönemine devreder.

ÖRNEK: Tıp Fakültesi özel muayenelerden tahsil ettiği 2.000.000.000. TL ye ilişkin hesaplamayı aşağıdaki gibi yapmıştır:

A. Toplam Tutar:	2.000.000.000.
B. Araç Gereç Payı: $A \times 30\%$	600.000.000.
C. Kalan: $A - B$	1.400.000.000.
D. Araştırma Fonu $C \times 2\%$	28.000.000.
E. Hazine Payı: $A \times 9\%$	180.000.000.
F. Vergi Matrahı: $A - (B + D + E)$	1.192.000.000.
G. Gelir Vergisi: $F \times 15\%$	178.800.000.
H. Damga Vergisi: $F \times 6\%$	71.520.000.
I. Ödenecek Tutar: $F - (G + H)$	1.006.050.000.

770 Gen. Yönetim Gid.	2.000.000.000.	
362 Öd. Döner Ser.Yüküm.		180.000.000.
360 Öd. Vergi ve Fonlar		185.950.000.
335 Personele Borçlar		1.006.050.000.
549 Özel Fonlar		628.000.000.

### 1.3.13. Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı

Döner sermayeli işletmelerce, personele maaş dışında katkı payı, prim, huzur hakkı gibi değişik adlarla yapılan ödemelerin tahakkuku bu hesapta izlenir.

Personele katkı payı, prim gibi değişik adlarla ödenecek tutarlar bu hesaba alacak, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'na borç kaydedilir.

Personele yapılan ödemeler bu hesaba borç, ödemenin şekline göre ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

ÖRNEK: Hastane personeline ödenecek katkı payı brüt tutarı 6.300.000.000. TL olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi: 6.300.000.000.\*%15 = 945.000.000.

Damga Vergisi: 6.300.000.000. \*%06 = 37.000.000.

770.Genel Yönetim Giderleri	6.300.000.000.
363 Ödenecek Dön.Ser. Katkı Payları	5.317.200.000.
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	982.800.000.
Personelin Katkı paylarının dağıtılması	

### **1.3.14. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

Bu hesap grubu, kısa vadeli yabancı kaynaklarla aynı özelliği göstermektedir. Dolayısıyla kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünde yer almayan hesaplar bu grupta da yer almamıştır. Örneğin, 321 Borç Senetleri Hesabı yer almadığından 421 Borç Senetleri Hesabı da yer almamıştır.

### **1.3.15. Sermaye Yedekleri**

Hisse Senedi İhraç Primi, Hisse Senedi İptal Kârları, , İştirakler Yeniden Değerleme Artışları, Maliyet Artış Fonu Ve Diğer Sermaye Yedekleri hesapları bu grupta yer almamıştır. Döner Sermayeli işletmelerin hisse senedi çıkaramamaları, herhangi bir şirkete iştirak etme amaçları olmaması nedeniyle bu hesaplara yer verilmemiştir.

Tekdüzen hesap planında yer alan 524 nolu Maliyet Artışları hesabı bu yönetmelikte yer almamıştır. Döner sermayeli işletmelerin bu hesabı kullanamayacakları yönünde bir hüküm bulunmadığına göre bu hesaba yer verilmemesi bir eksiklik olarak görülmektedir.

### **1.3.16. Kâr Yedekleri**

Yasal Yedekler, Statü Yedekleri, Olağanüstü Yedekler, Diğer Kâr Yedekleri hesapları bu grupta yer almamıştır. Sadece Özel Fonlar Hesabına yer verilmiştir. Döner sermayeli işletmeler yapısı gereği yedek ayırma zorunda olmadıklarından bu hesaplara da yer verilmemiştir.

### **1.3.17. Gelir Tablosu Hesapları**

Gelir tablosu hesapları tekdüzen hesap planı ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. En önemli farklılık Finansman Gideri grubunun olmamasıdır. Bilanço hesapları içerisinde Mali Borçlar grubunun olmamasından dolayı bu hesaba da yer verilmemiştir. Ayrıca Döner

Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde Komisyon Gelirleri ve Komisyon Giderleri Hesapları da yer almamıştır.

### **1.3.18. Maliyet Hesapları**

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe yönetmeliğinde Maliyet Hesapları grubunda sadece Finansman giderleri grubu yer almamıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tekdüzen hesap planında yer alan 7/B seçeneği bu yönetmelikte yer almamıştır.

## **2. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE KULLANILAN DEFTER VE BELGELER**

Döner sermayeli işletmelerce mal, hizmet ve duran varlık satın alımları ile gider kaydıyla nakden veya hesaben yapacakları ödemelerde tahakkuk müzekkeresi ve verile emri; diğer bütün işlemlerde saymanlık işlem fişi muhasebeleştirme belgesi olarak kullanılır.

Tahakkuk müzekkeresi ve verile emrine, ödemenin çeşidine göre Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nde belirtilen kanıtlayıcı belgeler eklenir.

Muhasebeleştirme belgelerinin birinci nüshası ile eki kanıtlayıcı belgeler Sayıştay'a gönderilir; ikinci nüshası ise, yevmiye tarih ve numara sırasına göre saymanlıkta saklanır.

Muhasebeleştirme belgelerinin birinci nüshasına, kanıtlayıcı belgelerin aslı veya yasal bir sebeple aslı temin edilemeyen belgelerin onaylı suretleri bağlanır. Onaylı suretlerin; onaylayan ilgili birim yetkilisinin adı, soyadı, unvanı, imzası ve resmi mühür ile onay tarihini taşıması gerekir. Ancak, fatura ve ayniyat alındısı asıllarının muhasebeleştirme belgelerine bağlanması esastır.

## **2.1. Döner Sermayeli İşletmelerde Kullanılacak Defterler**

Döner sermayeli işletmelerce zorunlu olarak kullanılacak defterler şunlardır.

### **2.1.1. Yevmiye Defteri**

Yevmiye defteri; kayda geçirilmesi gereken işlemlerin yevmiye tarih ve numara sırasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı müteselsil sıra numaralı defterdir.

Kayda geçirilmesi gereken işlemler gerçekleştiğinde, hesap döneminin başında (1)'den başlamak üzere verilen yevmiye numarası ile bu deftere kaydedilir, buradan da usulüne göre defteri-i kebir hesaplarına sistemli bir şekilde dağıtılır.

### **2.1.2. Defteri Kebir**

Defter-i kebir, yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak 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 numara sırası ile defter-i kebirde her hesap için açılmış ilgili sayfalara tasnifli olarak kaydedilir.

### **2.1.3. Günlük Kasa Defteri**

Günlük kasa defteri, işletmenin kasa ile ilgili işlemlerinin günü gününe yazıldığı defterdir. Kasa işlemlerine ilişkin ayrıntılı kayıtların yer aldığı defter karşılıklı iki sayfadan oluşur. Defterin borç sayfasına, bir önceki günden devreden kasa mevcudu ile o gün içinde nakden yapılan tahsilat; alacak sayfasına ile o gün içinde kasadan yapılan ödemeler tarih ve sıra numarası ile yazılır.

Günün sonunda, defterin borç ve alacak sayfalarındaki tahsil edilen paraların ve ödenen paraların tutarı sütunlarının toplamları alınarak, günlük toplamı sütunlarına yazılır. Defterin borç sayfası tahsil edilen paraların günlük toplamı sütununa, günlük toplam olarak yazılacak tutar, önceki günden devreden tutarın altına yazılarak günlük genel toplam alınır ve bu tutardan, defterin alacak sayfası ödenen paraların günlük toplamı düşüldükten sonra kasa mevcudu bulunur.

Hesap döneminin sonunda, defterin borç sayfası genel toplamından alacak sayfası genel toplamı düşülerek aradaki fark, önceki hesap döneminden devreden tutar olarak ertesi hesap dönemi için tutulacak defterin borç sayfasının tahsil paraların günlük toplamı sütununa yazılır.

Defterin açıklama sütununa, sayman tarafından yapılan kasa kontrolleri ve müşterek muhafaza işlemleri ile ilgili açıklamalar yazılır.

#### **2.1.4.Envanter ve Bilanço Defteri**

Envanter ve bilanço defteri, işletmenin kuruluş tarihindeki ve daha sonra da her hesap döneminin sonundaki mevcut varlıkları ile kaynaklarının kaydedildiği ciltli ve müteselsil sıra numaralı 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.

İşletmeler, kuruluş ve daha sonra da her hesap döneminin sonunda genel geçici mizan düzenledikten sonra envanter çıkarırlar. Bunun dışında

devir, birleşme ve kapanma gibi durumlarda da envanter çıkarılması gerekmektedir. Envanter sonuçları, ayrıntılı olarak envanter ve bilanço defterine işlenir. Cari yıl bilançosu, çıkarılan envanter ve önceki yıl bilançosu sırasıyla bu deftere kaydedilir.

### **2.1.5.Diğer Defterler**

#### **2.1.5.1. Kadro Defteri**

Bu deftere, tahsis edilen kadrolar ve bunlardan yapılan tenkisler topluca kaydedilir. Defter, tahsis edilen memur ve işçi kadroları için iki bölüme ayrılır. Gelen kadrolar önce bu defterde ilgili bölüme, sonra ayrıntılı olarak kadro ve aylık kartına; yapılan tenkisler ise önce kadro ve aylık kartına sonra bu deftere kaydedilir.

#### **2.1.5.1. Arşiv Defteri**

Bu deftere, eski yıllara ait olup saymanlıkta kullanılmasına gerek kalmayan defter, yazışma dosyaları ile denetime giren yerlerde denetim tarihinden önceye, denetime girmeyen yerlerde ise 5 yıl önceye ait alındı ve çek dipkoçanları ile diğer belgeler kaydedilerek arşive kaldırılır.

Alındı, çek ve teslimat müzekkeresi gibi dipkoçanlı ve sıra numarası taşıyıp belgeler arşive kaldırılırken deftere birer birer yazılmaz. Bunlar cilt ve cins numaralarına göre desteler haline getirilerek başlangıç ve bitiş numaraları verilir.

#### **2.1.5.2. Alındı Kayıt Defteri**

Bu deftere; vezne alındısı, mahsup alındısı, menkul kıymetler alındısı, sayman mutemedi alındısı, banka kredi kartı alındısı, teslimat müzekkeresi, gönderme emri, kredi ödeme emri ve banka çekleri gibi belgeler bölümlere ayrılmak suretiyle kaydedilir.

### **2.1.5.3. Dava Defteri**

Bu defterde, işletmenin başkaları aleyhine ve başkalarının da işletme aleyhine açtığı davalar izlenir. Defter, işletmenin başkaları aleyhine açtığı davalar ile başkalarının işletme aleyhine açtığı davalar için iki bölüme ayrılır. Her bölümde, açılan davalar ile mahkeme kararları ilgili sütunlara eksiksiz olarak doldurularak izlenir.

### **2.1.5.4. Duran Varlıklar Amortisman ve Yeniden Değerleme Defteri**

Duran varlıkların amortisman ve yeniden değerlemesine ilişkin bilgilerin kaydedildiği bu defter, duran varlıkların çeşitlerine göre bölümlere ayrılmak suretiyle tutulur. Kayda alınan duran varlıkların cinsi, nevi, miktarı, edinme tarihi, iktisap değeri, amortisman oranı ve yöntemi ile yeniden değerlendirme oranına ilişkin bilgiler deftere sütun başlıklarına göre kaydedilir.

## **2.2. Döner Sermayeli İşletmelerde Kullanılan Belgeler**

### **2.2.1. Tahakkuk Müzekkeresi Ve Verile Emri**

Döner sermayeli işletmelerin işletme bütçesine gider kaydı suretiyle nakden veya hesaben yapacakları her türlü ödemeler ile göndermeler için bu belge kullanılır.

Tahakkuk müzekkeresi ve verile emrinin düzenlenmesinde, tabloların ilgili sütunlarında yer alan bilgilerin aşağıdaki açıklamalara göre tam ve doğru yazılmasına dikkat edilir.

### 2.2.2.Saymanlık İşlem Fişii

Döner sermayeli işletmelerin tahakkuk müzekkeresi ve verile emri ile yapacakları kayıtlar dışındaki diğer tüm muhasebe kayıt ve işlemlerinde bu belge kullanılır.

Saymanlık işlem fişinin 1 ve 2'nci tablolarında yer alan sütunlara; tahakkuk müzekkeresi ve verile emrinin ilgili sütunlarındaki açıklamalara ilişkin bilgiler yazılır.

Fişin diğer tablolarında yer alan bilgiler ise aşağıdaki açıklamalara göre doldurulur.

- Tahsilat ve ödemeler tablosunun kasa, vezne alındısı, menkul kıymetler alındısı, çek ve gönderme emri numaraları sütunlarına; kasaca yapılan tahsilatta günlük kasa defterinin "borç" sayfasındaki sıra numarası, kasadan yapılan ödemelerde ise defterin "alacak" sayfasındaki sıra numarası ile tahsilat veya teslimat karşılığında düzenlenen vezne alındısı ya da menkul kıymetler alındısı numaraları, bankadan yapılan ödeme veya göndermelerde ise, çek veya gönderme emri numaraları sırasıyla yazılır.

- Borçların iadesi tablosunda yer alan sütunlara; iade edilen borcun hesaba alındığı yevmiye tarih ve sıra numarası ile borç kimin adına kayıtlı ise ilgili kişi veya kurumun adı, soyadı veya unvanı yazılır.

- Avans ve krediler tablosunda; iade edilen avansın veriliş tarihi, yevmiye numarası ve kimin adına kayıtlı olduğu bilgileri sırası ile ilgili sütunlara yazılır.

### 2.2.3.Düzenlenen Diğer Belgeler

**Gönderme Emri:** Saymanlıklarca tahakkuk ettirilen ödemeler, saymanlığın banka hesabından ilgililerin banka hesaplarına gönderilecek olan paralar ile başka bir hesaba aktarılması gereken vergi, fon ve sosyal güvenlik kesintilerine ilişkin tutarlar için gönderme emri düzenlenir.

**Kredi Ödeme Emri:** Saymanlıkça, krediyle yapılacak işin niteliğine göre mutemede imza karşılığında yeteri kadar kredi ödeme emri verilir. Verilen kredi ödeme emrinin yaprak sayısı ile numaraları nezdinde kredi açılan bankaya bildirilir. Adına kredi açılan mutemet, krediden kendi adına kredi ödeme emri düzenleyip para alamaz. Bu husus saymanlıkça, nezdinde kredi açılan bankaya bir yazıyla bildirilir.

**Saymanlık Mutemedi Alındısı:** İl ve ilçelerdeki daire memurları arasından ilgili saymanın görüşü alınarak ita amirlerince seçilip, defterdarlarca bakanlık adına mutemetlikleri onaylananlara paranın yatırılacağı döner sermaye saymanlığınca kullanıldıkça yenisi verilmek üzere yeteri kadar sayman mutemedi alındısı cildi verilir.

**Banka Kredi Kartı Alındısı:** Saymanlık veznelerince banka kredi kartıyla yapılan tahsilat karşılığında bu alındı düzenlenir.

**Menkul Kıymetler Alındısı:** İşletmelerin faiz geliri veya kâr payı sağlamak ya da fiyat değişmelerinden yararlanarak karlar elde etmek amacı ile edindikleri kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları ve diğer menkul kıymetler ile teminat ve depozito olarak alınan menkul kıymetler, banka teminat ve garanti mektupları ve şahsi kefalete ilişkin belgeler karşılığında bu alındı düzenlenir.

**İhtiyaç Pusulası:** Üretim yeri, üretimde kullanılacağı 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 ambar memurluğuna verilir.

**Sipariş Pusulası:** İşletmeye sipariş verildiğinde verilen siparişin cinsi, adedi, ölçüsü nitelikleri ve teslim şartlarını gösteren sipariş pusulası düzenlenir. Sipariş pusulasına, üretim yeri yetkilisine verilerek alınan siparişin maliyeti çıkarılır.

**Mahsup Alındısı:** Döner sermayeli saymanlıklarca, ilgililerin vergi, fon, icra, teminat ve diğer borçlarına karşılık alacaklarından hesaben yapılan tahsilat için bu alındı düzenlenir.

### **2.3. Defterlerin Onayı**

Döner sermayeli işletmelerde bu yönetmelik hükümlerine göre tutulması gereken tüm defterler, yetkili makamlarca onaylandıktan sonra kullanılır. Hesap döneminin başında, işletme müdürleri veya ita amirleri tarafından ciltli sayfalar teker teker mühürlenmek suretiyle onaylanır. Ancak, kurumlar vergisi mükellefi olan döner sermayeli işletmelerde tutulan yevmiye, büyük defter, envanter ve bilanço ve günlük kasa defterleri, işletmenin bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini yürütmekle mükellef olanlar tarafından onaylanır.

Bakanlıkça belirlenecek işlem hacmini aşan kurumlar vergisi mükellefi olmayan döner sermayeli işletmelerin yukarıda belirtilen defterlerin onayını noterlere veya noterlik görevini yürütmekle mükellef olanlara yaptırmaya Bakanlık yetkilidir.

### **2.4. Defterlerde Kayıt Süresi ve Defterlerin Saklanma Süreleri**

Döner Sermayeli 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 üç günden fazla geciktirilemez. İşlemler, günlük kasa defteri ile yevmiye defterine günlük olarak kaydedilir. İşlemlerin bu defterlere kaydı hiçbir sebeple geciktirilemez.

Döner sermayeli işletmelerde defterlere kayıt sürelerinin 3 gün olması oldukça kısa bir süredir. V.U.K'na göre defterlere kayıt 10 güne kadar geciktirilebilir. Hatta muhasebe fişlerinde yetkili amirlerin imzası bulunması gerekiyorsa bu süre 45 güne kadar çıkmaktadır. İş hacmi yoğun olan işletmeler için bu üç günlük süre yeterli olmayabilir.

Defterler, vergi kanunlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, kullanıldıkları yıl dahil 5 yılın sonunda arşiv defterine kaydedilerek arşive kaldırılır. Arşive kaldırılan defterler hakkında ilgili yönetmelik hükümleri uygulanır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELERDE ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARI, MALİ TABLOLARA ETKİSİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Döner sermayeli işletmelerin genel veya katma bütçeli idarelere bağlı olmaları aynı zamanda genel idare esaslarına göre yönetilme imkanı bulunmadığı için piyasaya uyum sağlayabilecek bütçe dışında idare edilen işletmeler olması nedeniyle muhasebe işlemlerinde ve maliyet yapılarında diğer işletmelere nazaran çeşitli özellikler göstermektedir. Bu özellikli durumların bazıları mevzuattan kaynaklanmakta, bazıları ise genel bir döner sermaye işletmeleri kanunu bulunmadığından her döner sermayeli işletmenin kendi kanun ve yönetmeliklerine göre yaptıkları uygulamaların farklılığından kaynaklanmaktadır. Döner sermayeli işletmelerde özellikli durumların bulunması, bu işletmelerin muhasebe kayıtlarını ve mali tablolarını etkilemekte, farklı ve yanlış uygulamaların yapılmasına neden olmaktadır.

#### ***1. DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER İLE BAĞLI BULUNDUĞU KURUMUN GİDERLERİNİN ORTAK OLMASI VE BU GİDERLERİN BÖLÜNEMEMESİ***

Döner sermayeli işletmeler, bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli kurumun imkânlarından faydalanarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Bu durum, ortak giderlerin kurum tarafından mı yoksa işletme tarafında mı ödeneceği konusunu gündeme getirmektedir. Esasen belli bir ölçüye göre

giderlerin dağıtılması en uygun yol olması gerekirken mevzuatta bu konu ile ilgili bir hükmün olmaması nedeniyle muhasebe ilkelerine aykırı durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumlar aşağıda ayrıntılarıyla belirtilecektir.

## **1.1. Personel Giderleri İle İlgili Özellikli Durumlar ve Mali Tablolara Etkisi**

### **1.1.1. Personel Giderleri İle İlgili Özellikli Durumlar**

Döner sermayeli işletmeler, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi personel ve iş Kanunu'na tabi sözleşmeli personel çalıştırabilmektedirler. Bu personellerin ücretlerinin döner sermayeli işletmelerin bütçesinden ödenebilmesi için kadrolarının döner sermayeli işletmelerde olması gerekmektedir.<sup>34</sup> Aksi takdirde işletmelerde çalışan personelin özlük hakları ilgili genel veya katma bütçeden ödenir. Ancak döner sermayeli işletmelere tahsis edilen kadrolara yeteri miktarda atama yapılmamıştır. Bu işletmeler kendilerine tahsis edilen kadroların sadece yarısını kullanabilmektedirler.<sup>35</sup> Döner sermayeli işletmeler kendilerine tahsis edilen kadroların yanında daha çok bağlı buldukları idarenin personelinden faydalanmaktadır. Örneğin; hastane döner sermaye işletmeleri, bağlı bulunduğu idarenin doktor, hemşire ve diğer personelinden faydalanmaktadır. Aynı nitelikteki özel bir hastane önemli ölçüde personel giderlerine katlanmak zorundadır. Ancak döner sermayeli işletmelerde söz konusu personellerin tüm maaşları ve diğer özlük hakları tamamen bağlı buldukları idare tarafından ödenmekte, bu giderlerin karşılanmasında döner sermayeli işletmelerin herhangi bir katkısı bulunmamaktadır. Hizmet sektörlerinde en büyük gider kalemlerinden birini personel harcamaları tutarken, bu işletmelerde böyle bir gider söz konusu olmamaktadır. Döner

<sup>33</sup> Salim KARADENİZ: "Döner Sermayeli İşletmeler ve Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, 182 (Ekim 1996), 19-30.

sermayeli işletmelerde, bünyesinde kadrosu bulunmayan personel için sadece katkı payı adı altında bir ödeme yapılmaktadır. Bu katkı payı personellerin döner sermaye gelirlerine yaptıkları katkılar oranında ödenmektedir.

### **1.1.2. Personel İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi:**

Personel ile ilgili özellikli durumların gelir tablosu ve bilanço üzerindeki etkilerini ayrı ayrı incelememiz gerekir.

Gelir tablosu üzerindeki etkileri incelendiğinde; personelin maaşlarının ve diğer özlük hakları ile ilgili giderlerin işletme tarafından ödenmemesinden dolayı işletmenin giderlerinin olması gerektiğinden daha düşük tutarda gerçekleşmesine neden olmaktadır. Bu durumda gelir tablosunda işletmenin giderleri düşük, kârı yüksek tutarda yer almaktadır.

Mal veya hizmet üreten işletmelerin giderleri sabit giderler ve değişken giderler olarak sınıflandırılır. Sabit giderler; belirli bir zaman dönemi içinde iş hacmi ile bağıntı göstermeyen, faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan giderlerdir. Değişken giderler ise iş hacmindeki dalgalanmalara paralel olarak değişme gösteren giderlerdir.<sup>36</sup> Döner sermayeli işletmelerin, bünyesinde kadrosu bulunmayan personeller için yapmış olduğu giderleri değişken giderler içinde göstermek mümkündür. Çünkü bu ödemeler katkı payı adı altında ödendiklerinden faaliyetin olmaması durumunda bu ödemenin de yapılması söz konusu olmayacaktır. Faaliyetin gerçekleşmemesi halinde sabit giderlerin de olmaması sonucunu doğuracaktır. Bu da işletmenin personel giderlerinin önemli bir ölçüde düşük çıkmasına neden olacaktır. Üretim yapan bir işletmede satışların maliyeti olması gereken tutardan daha düşük olacaktır.

<sup>34</sup> Baki KERİMOĞLU, "Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Mali Klavuz, 8 (Temmuz 1998), 13-17.

<sup>36</sup> Kamil BÜYÜKMİRZA: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (Ankara 2000), 303.

Ayrıca faaliyet giderleri düşük çıkacaktır. Giderlerinin az olması gelir gider farkının fazla olmasına, dolayısıyla kârın olması gerektiğinden daha fazla çıkmasına neden olacaktır.

Döner sermayeli işletmeler, katkı payı ödemelerini 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına borç yazarak kaydetmektedirler. Muhasebe yönetmeliğinde bu konu ile ilgili şu açıklamaya yer verilmiştir: "İşletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve personel, idare hizmetleri, büro hizmetleri gibi üretilen veya satılan malın maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan genel mahiyetteki giderler(katkı payları dahil) bu hesapta izlenir". Bu açıklamadan katkı paylarının üretilen veya satılan malın maliyetiyle ilişkisinin olmadığı sonucuna varılabilir. Ancak mal veya hizmet üretimi sırasında üretimin tamamlanması aşamasına kadar üretimle ilgili her türlü gider üretim maliyetine eklenir. Mal veya hizmet üretimi yapan döner sermaye işletmelerinde üretim sürecinde görev alan personele ödenen katkı paylarının o mal veya hizmetin maliyetine aktarılması gerekmektedir.

Personel giderleri ile ilgili bu özellikli durumlar, bilançoju da etkilemektedir. Bu durum öncelikle bilançoda dönem net kârının yüksek olarak gözükmesine neden olacaktır. Ayrıca personel giderlerinin üretilen malların maliyetine eklenmemesi sonucunda bu malların maliyetlerinin düşük çıkmasına ve dolayısıyla stokların olması gerekenden daha düşük bir tutarla bilançoda görünmesine neden olacaktır.

## **1.2. Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasından Kaynaklanan Özellikli Durumlar Ve Mali Tablolara Etkisi**

### **1.2.1. Faaliyet Giderleri**

İşletmelerin esas faaliyetleriyle ilgili olan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderler şunlardır:<sup>37</sup>

<sup>37</sup> Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 65

**Genel Yönetim Giderleri:** İşletmenin genel yönetimiyle ilgili giderler ile diğer giderlerin dışında kalan işletme giderleri bu grupta toplanır. Örnek olarak, yönetim ve denetleme kurulu giderleri, muhasebe, personel, hukuk v.b. büro ve servislerin malzeme, personel, amortisman, vergi, elektrik, haberleşme, su, bakım-onarım ve diğer giderler gibi giderlerdir.

**Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri:** İşletme mamullerine karşı talep yaratılması, üretimi tamamlanmış mamullerin depolanması, satışı ve alıcılara ya da aracılara teslimi ve satış sonrası hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan giderler bu başlık altında toplanır. Bu giderin tipik örnekleri; Mamul ambarı, satış servisi ve satış mağazası için yapılan personel, kira, amortisman, elektrik, su, v.b. giderler, faturalama giderleri, mamul nakliye giderleri, ambalaj giderleri gibi kalemler sayılabilir.

**Araştırma ve Geliştirme Giderleri:** Yeni bir mamul veya yöntem geliştirmek ya da mevcut bir mamul veya yöntemde önemli bir iyileştirme sağlamak için gerekli bilgiyi edinmek amacıyla yapılan planlı araştırmaların giderleri ile bu araştırmalardan veya diğer kaynaklardan elde edilen bilgilerden yararlanılarak bir mamul tasarımı, örnek mamul üretimi v.b. faaliyetlerle ilgili giderler bu grupta yer alır.

### **1.2.2. Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasından Kaynaklanan Özellikli Durumlar**

Döner sermayeli işletmelerin genel veya katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyetlerini yürütmesinden dolayı faaliyet giderlerinin doğru olarak kayıtlara yansımamaktadır. Özellikle döner sermayeli işletmelerin muhasebe kişiliği göz ardı edildiğinden, giderler çoğunlukla genel bağlı bulunan kurum tarafından ödenmekte ve işletmenin kayıtlarına yansımamaktadır. Bazen de işletme tarafından ödeme yapılmakta ve giderlerin tamamı işletme kayıtlarına yansımaktadır. Örneğin; elektrik, su,

yakıt gibi giderler için tek fatura düzenlenmektedir ve bu giderler hem döner sermayeli işletmenin hem de bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli kuruluşun gideridir. Giderlerin ortak olması ve belli ölçülere göre dağıtılmaması bu giderlerin muhasebe kayıtlarına ya hiç yansımamasına ya da olduğundan fazla yansımamasına neden olmaktadır.

### **1.2.3.Faaliyet Giderlerinin Ortak Olmasının Mali Tablolara Etkisi**

Ortak kullanım sonucu oluşan giderlerin işletmenin bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli idare tarafından ödenmesi halinde işletme kayıtlarına giderlerin yansımaması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu durumda işletme, faaliyetlerini yürütmesi için bir takım giderler yapmakta ancak bu giderler muhasebe kayıtlarına ve mali tablolara yansımamaktadır. Böylece giderler olması gerektiğinden daha düşük, buna karşılık kârı olması gerektiğinden daha yüksek çıkacaktır.

Ortak giderlerin döner sermayeli işletme tarafından ödenmesi durumunda, gerçek giderin üstünde bir tutarın gider olarak kayıtlara geçmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. İşletmeye ait olmayan bir giderin kendi gideriymiş gibi kayıtlara geçmesi, mali tabloların gerçeği yansıtmasını engellemektedir. İşletmenin giderleri olduğundan daha fazla çıkacak ve kârlılığı düşecektir.

Döner sermayeli işletme tarafından kullanılan ancak bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli dairelere ait bina, demirbaş, makine tesis ve cihazlar gibi çeşitli duran varlıklar, işletmenin kayıtlarında yer almadıkları için amortisman giderleri ayrılamamaktadır. Bu durum, gelir tablosunda faaliyet giderlerinin düşük çıkmasına ve kârın olduğundan daha fazla görünmesine neden olmaktadır.

Mal veya hizmet üretiminde görev almayan ancak işletmenin çeşitli birimlerinde çalışan ve kadrosu döner sermaye işletmesinde olmayan

personellerin maaş ve ücretlerini bağlı buldukları kuruluşların bütçelerinden almaktadırlar. Bu personellerin maaş ve ücretlerini döner sermaye işletmeleri kendi bütçelerinden ödemediklerinden gider yazmamakta ve faaliyet giderlerine yansıtmamaktadırlar.

## **2. DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ**

### **2.1. Duran Varlıklar Ve Amortismanlar ile İlgili Özellikli Durumlar**

Duran Varlıklar; işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yıl içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlık unsurları ile diğer duran varlıkları kapsar. Döner sermayeli işletmeler de duran varlıklar konusunda farklı ve bazen de yanlış uygulamalara rastlanılmaktadır. 2002 yılı sonu itibarıyla düzenlenen bilançolar incelendiğinde, duran varlıklar grubundan sadece maddi duran varlıklar hesaplarının işlem gördükleri anlaşılmaktadır. Ancak duran varlıklar konusunda çeşitli işletmeler tarafından değişik uygulamalar gerçekleştirilmiştir.

Duran varlıklar konusunda en çok üniversite döner sermaye işletmelerinde farklılıklar görülmektedir. Söz konusu işletmelerin duran varlıklarla ilgili uygulamaları döner sermaye yönetmeliğinin ilgili maddesinden kaynaklanan farklılaşmaya neden olmuştur. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre döner sermaye işletmelerinin kurulmasında uyulacak esaslara ilişkin yönetmeliğin 7. maddesinde " Bu yönetmeliğin 9. maddesine göre kurulanlar dışındaki döner sermayelerin gelirleriyle alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşya (canlı demirbaş hariç) her malî yılın sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilir" denilmektedir.

Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe Yönetmeliği'nde böyle bir hüküm bulunmamasına rağmen, Y.Ö.K. Döner Sermaye Yönetmeliği'nde bu hükmün bulunması bir çelişki oluşturmaktadır. Döner sermaye gelirleriyle alınan ve döner sermayenin duran varlıklarına kaydedilen bir duran varlığın dönem sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilmesi sonucunda söz konusu duran varlığın döner sermaye bilançosunda yer almaması bu varlıklara amortisman ayrılmamasına neden olmaktadır.

Kaydi olarak yıl sonlarında, üniversitelerin ayniyat saymanlıklarına devredilmekle birlikte, fiilen döner sermaye faaliyetlerinde yararlanılan ve gelir getirici mamul ve hizmet üretiminde kullanılan maddi duran varlıkların, açılacak ilgili hesaplarda izlenmesi ve amortismanına tabi tutulmaları uygun olan yoldur.<sup>38</sup>

Örnek: Üniversite döner sermaye bütçesinden üniversite hastanesinde kullanılmak üzere bir adet röntgen cihazının alınmasına karar verilmiştir.

- a. Cihaz alımı için satıcı firmaya avans olarak 3.000.000.000.TL çek verilmiştir.
- b. Cihaz teslim alınmış ve cihaz bedelinin geriye kalan kısmı olan 10.000.000.000 TL için çek düzenlenmiştir.
- c. Yıl sonunda cihaz üniversite ayniyatına devredilmiştir.

Avansın ödenmesi

_____ / _____	
259 Verilen Avanslar	3.000.000.000.
103. Verilen Çek ve Öd. Em.	3.000.000.000
_____ / _____	
Cihaz alımı için avans verilmesi	

<sup>38</sup> Münir ŞAKRAK: Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ( İstanbul 1997), 115



## 2.2. Duran Varlıklar Ve Amortismanlar İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi

Duran varlık alımı ve devri ile ilgili yukarıdaki kayıt pek çok açıdan yanlışlıklar içermektedir. Bu yanlışlıklar aynı zamanda mali tabloları da etkileyerek mali tabloların gerçeği yansıtılmalarını etkilemektedir. Aşağıda bu konu ile ilgili yanlışlıklar ve mali tablolara etkileri açıklanmıştır.

a. Duran varlıkların edinilmesi ile ilgili katlanılan maliyetin doğrudan gider olarak yazılması, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden dönemsellik ilkesine ve özün önceliği ilkesine aykırıdır. Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Özün önceliği kavramı ise; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Duran varlık için yapılan giderin tamamının satın alındığı yıl içerisinde gider yazılması dönemsellik ilkesine aykırıdır. Birden fazla dönemi ilgilendiren bir harcamadan ibaret olan duran varlığa ilişkin maliyetin, yararlanıldığı dönemlere dağıtılması gerekir.<sup>41</sup>

Duran varlığın satın alındıktan sonra bağlı bulunduğu kuruluşa devredilmesi gerektiği ile ilgili yönetmelik hükümleri bulunsa bile "özün önceliği ilkesi" gereği duran varlık maliyetlerinin doğrudan gider yazılması yerine ilgili dönemlere dağıtılması gerekmektedir.

Kayıtların yukarıda belirtildiği gibi gerçekleşmesi, duran varlıkların işletmede kullanıldığı halde bilançoda yer almamasına yol açmaktadır. Bilançoda yer almaması ise duran varlıklara amortismanın ayrılmaması sonucunu doğurmaktadır.

<sup>41</sup> Nejat TENKER: a.g.e. , 223.

b. Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin 6. maddesinin bilanço ilkeleri bölümünde “İşletmenin bir yıl ya da normal faaliyet döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Bilançoda maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları, ayrıca bilançoda gösterilir” denilmektedir. Y.Ö.K. döner sermaye işletmeleri yönetmeliğinin söz konusu hükmü döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğine aykırı düşmektedir.

c. Duran varlığı edinmek için yapılan maliyetlerin doğrudan gider olarak yazılması mümkün değildir. Giderden söz edebilmek için, maliyetlerin yararının belirli bir dönem de tüketilmiş olması gerekir. Yine varlıklardaki azalış ve yükümlülüklerdeki artış bu döneme ait olmalıdır.<sup>41</sup> Diğer bir ifade ile, yapılan bir harcamanın faydası gelecek döneme taşınıyorsa maliyet, faydaları içinde bulunulan dönemde tamamlanıyorsa giderdir.<sup>42</sup> Duran varlıkların bir yıldan daha fazla kullanılan varlıklar olması ve yararlarının bir yılda tükenmemesi nedeniyle, döner sermayeli işletmelerde edinilen duran varlıklar doğrudan gider yazılması yanlıştır. Bu durum, duran varlığın edinildiği dönemde giderlerin yüksek ve kârın düşük çıkmasına neden olmakta, izleyen yıllarda ise herhangi bir amortisman kaydı yapılmayacağından giderlerin düşük, kârın yüksek çıkmasına neden olmaktadır.

d. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelikte, demirbaşların yıl sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredileceği hükmü yer almıştır. Ancak bu işletmelerde sadece demirbaşlar değil, tüm duran varlıklar ayniyat saymanlığına devredilmektedir. Bu durum, hem yönetmelikten farklı bir

<sup>41</sup> Hamdi AYDIN, Nalan AKDOĞAN: Muhasebe Teorileri (Ankara, 1987), 422.

<sup>42</sup> Osman ALTUĞ: Maliyet Muhasebesi (İstanbul, 1999), 20.

uygulamanın söz konusu olduğunu göstermekte hem de duran varlıkların bilançoda yer almamasına neden olmaktadır.

e. Duran varlıkların alımı ile ilgili katlanılan maliyetlerin Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılması da yanlıştır. Çünkü Genel Yönetim Giderleri hesabı "işletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan" giderleri kapsamaktadır. Bu durumda işletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olmayan, üretimle doğrudan ilişkili araç gereçlerin maliyetleri üretilen mal veya hizmet maliyetine aktarılabilir. Bu maliyetlerin Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılması mümkün değildir. Üretilen mal veya hizmetin maliyetine eklenmesi gereken giderlerin Genel Yönetim Giderleri Hesabına yazılması, üretim maliyetinin doğru olarak tespit edilmesini olanaksız kılmaktadır. Bu durum, üretim maliyetinin düşük , satış kârının yüksek çıkmasına neden olmaktadır.

**BAZI ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYELERİNİN 2002 YILI BİLANÇOLARINDAKİ  
DURAN VARLIKLARIN GÖRÜNÜMÜ**

Döner sermaye işlt. DURAN ARLIKLAR	Gazi Üniversitesi	Dokuz Eylül Üniversitesi	İnönü Üniversitesi	Anadolu Üniversitesi	Marmara Üniversitesi	Hacettepe Üniversitesi
<b>MADDİ DURAN VAR</b>	---	---	---	---	---	---
-Verilen Avanslar	---	319.112.500.000	---	9.637.781.607.992-	---	32.399.902.500
<b>GELECEK YILL. AİT GİD. Ve GEL.TAH. -Gelecek Yıllar Ait Gid</b>	---	---	---	---	---	---
<b>DİĞER DURAN VARLIKLAR -Gelecek Yıl.ind.Kdv</b>	103.000	---	---	---	---	---

**Tablo 4. Bazı Döner Sermayeli İşletmelerde Duran Varlıkların Bilançodaki Görünümleri**

### **3. MALİYET İŞLEMLERİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ**

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinde maliyet hesapları ilgili açıklamalarda, giderlerin yapıldıkları anda hesaplara “fonksiyon esasına” göre kaydedileceği belirtilmiştir. Ancak uygulamada bir çok işletme tarafından bu esasa uyulmadığı tespit edilmiştir.

#### **3.1. Maliyet Muhasebesi İle İlgili Yönetmelik Hükümleri**

Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği'nde giderlerin fonksiyon esasına göre kaydedileceğini belirtmiştir. Tekdüzen hesap planında yer alan giderlerin çeşidine göre kaydedilmesini sağlayan 7/B seçeneğine yer verilmemiştir.

Maliyet hesapları aşağıdaki grup hesaplardan oluşmuştur:

- 71- Direkt İlk Madde ve malzeme giderleri
- 72- Direkt işçilik Giderleri
- 73- Genel Üretim Giderleri
- 74- Hizmet Üretim Giderleri
- 75- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 76- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77- Genel Yönetim Giderleri

Tekdüzen hesap planında yer alan 78-Finansman Giderleri hesap grubuna bu yönetmelikte yer verilmemiştir.

Gider çeşitleri hesaplarının kodlanmasında aşağıda belirtilen sınıflamanın esas alınacağı ifadesine yer vermiştir:

- 0- İlk Madde Malzeme
- 1- İşçi Ücret ve Giderleri
- 2- Memur Ücret ve Giderleri

- 3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4- Çeşitli Giderler
- 5- Vergi, Resim ve Harçlar
- 6- Amortismanlar ve Tükenme Payları

**Mamul Maliyeti:** Üretim yerlerinde imal edilen her çeşit ürünün maliyeti, maliyet pusulasına göre tespit edilir. Bir mamulün maliyeti:

- 1- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- 2- Direkt işçilik giderleri,
- 3- Genel üretim giderleri,

olmak üzere üç unsurdan oluşur.

**Hizmet Üretim Maliyeti:** Hizmet üretim işletmelerinde hizmet üretimi için yapılan her türlü giderin toplandığı hesaptır. Hizmet işletmelerinde 71, 72, 73. grupta yer alan hesaplar kullanılmaz. Bu hesaplar yerine Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılır.

Maliyet hesaplarının tutulmasında fiili maliyet yöntemi esastır. Ancak fiili maliyet yönteminin uygulanmasının olanaksız olduğu hallerde önceden saptanmış maliyet yöntemi (Standart maliyet) uygulanabileceği belirtilmiştir.

### **3.2. Döner Sermayeli İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**

Maliyet muhasebesi ile ilgili yönetmelik hükümleri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlendiği halde uygulamada bu hükümlere uygun işlemlerin yapıldığı söylenemez. Birçok konuda olduğu gibi bu konuda da çeşitli işletmeler tarafından farklı uygulamaların yapıldığı görülmüştür. Bu farklılıklar aşağıda açıklanmıştır.

### 3.2.1. Satışların Maliyeti İle İlgili Farklı Uygulamalar

Döner sermayeli işletmelerde satışların maliyeti ile ilgili yapılan uygulamalar üç grupta toplanabilir:

Birinci grup işletmeler; satışların maliyetini Satılan Mamul Maliyeti, Satılan Ticari Malların Maliyeti, Satılan Hizmet Maliyeti olarak ilgili hesaplarda gruplandırarak muhasebeleştirmişlerdir. Bu uygulama normal olan uygulamadır.

İkinci grup işletmeler, satışların maliyeti ile ilgili hiçbir kayıt yapmamışlardır. Bu işletmelerin gelir tabloları incelediğinde tüm giderlerin Genel Yönetim Giderlerine aktarıldığı, Satışların Maliyeti bölümünün boş olduğu görülmektedir. Genel bütçeli dairelere bağlı Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teknik Araştırma ve Uygulama Gen. Md., İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşlemleri Gen. Md., Ulaştırma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı döner sermaye işletmeleri ile, katma bütçeli idarelere bağlı İzmir ve Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüleri, Dicle Üniversitesi, Fırat Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Erciyes Üniversitesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Balıkesir Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi döner sermaye işletmeleri bu gruptaki işletmelere örnek olarak verilebilir. Ayrıca aynı uygulamayı yapan başka döner sermaye işletmeleri de mevcuttur. Bu gruptaki işletmelerde giderler Genel Yönetim Giderinde muhasebeleştirilmiş, başkaca bir gider hesabı kullanılmamıştır.

Üçüncü gruptaki işletmeler, satışların maliyeti grubundaki hesaplardan sadece **Satılan Hizmet Maliyeti** hesabını kullanmışlardır. Esasen hizmet işletmelerinin satış maliyetlerini bu hesaba aktarmaları doğal bir uygulamadır. Ancak birçok döner sermayeli işletmenin bünyesinde hizmet satışı ile birlikte ticari mal niteliğindeki ürün satışı da yapılmaktadır. Bu işletmeler satışların maliyeti ile ilgili giderlerini niteliğine göre sınıflandırmamış, tümünü Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarmışlardır. Bu gruba giren işletmelere Turizm

Bakanlığı, Galatasaray Üniversitesi, Harran Üniversitesi, Sakarya Üniversitesi döner sermaye işletmeleri örnek olarak verilebilir.

Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinde satışların maliyeti ile ilgili hükümler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğu halde, işletmelerin gerek bilgi eksikliği, personelin muhasebe açısından eğitimsizliği gerekse gerekli önemin verilmemesinden dolayı birçok döner sermayeli işletmede bu konuda yanlış işlemler ortaya çıkmıştır.

### **3.2.2. Faaliyet Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Farklı Uygulamalar Ve Mali Tablolara Etkisi**

Döner sermayeli işletmelerinin bazılarında üretilen mal veya hizmet ile ilgili tüm giderlerin genel yönetim giderleri hesabına aktarıldığı, bu nedenle mali tablolarında satışların maliyeti ile ilgili hiçbir rakam bulunmadığı yukarıda belirtilmişti.

Gider çeşitlerinin ilgili gider hesaplarına doğru olarak yansıtılmadığını gösteren örneklerden biri de faaliyet giderleridir. faaliyet giderleri olan genel yönetim giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile araştırma ve geliştirme giderlerine ilgili giderlerin aktarılması gerekirken, işletmelerin birçoğunun yanlış uygulamalar yaptıkları görülmektedir. Bu işletmelerdeki uygulama, tüm giderlerin genel yönetim giderlerine aktarılmasıdır. Bu giderlerden pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine hemen hemen hiç pay verilmemektedir. Birkaç işletme dışındaki tüm işletmelerdeki uygulama bu şekildedir. Örneğin, 120 Trilyon satışı bulunan Hacettepe Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesinin 47 Trilyon genel yönetim gideri bulunmasına rağmen, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri 0(Sıfır)'dır. Yine 137 Trilyon satışı bulunan Ankara Üniversitesi, 702 Trilyon Satışı bulunan Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2 Katrilyon satışı bulunan Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri gibi birçok işletme pazarlama satış ve dağıtım giderlerini hiç kullanmamışlardır.

Faaliyet giderlerinin sınıflandırılmayıp, tümünün genel yönetim giderlerine aktarılması gelir tablosunun yanlış okunmasına ve yanlış sonuçlara varılmasına neden olmaktadır. Örneğin, bir kaynakta, döner sermayeli işletmelerde genel yönetim giderlerinin çok yüksek olduğu, birçok işletmede genel yönetim giderlerinin satışlar içindeki payının %90'lar düzeyinde olduğu ve bu oranın düşürülmesi gerektiğini belirtilmiştir<sup>43</sup>. Böyle bir sonuca varmalarına neden olan şey, yukarıda belirtildiği gibi faaliyet giderlerinin tamamının genel yönetim giderlerine aktarılması, hatta bazı işletmelerde satışların maliyeti ile ilgili tüm giderlerin de bu hesaba aktarılmasıdır.

### **3.2.3. Döner Sermayeli İşletmelerde Gerçek Maliyet Tutarlarının Tespit Edilememesi**

Bir işletmenin temel ve en önemli amaçlarından birisi de kârlılıktır. İşletmenin kâr edebilmesi için gelirlerinin giderlerinden fazla olması gerekir. İşletmede üretilen mal ve hizmetler satış amacıyla fiyatlandırılırken maliyet fiyatının üzerine belli bir kâr oranının konulması gerekir. Doğru bir satış fiyatının belirlenmesi her şeyden önce gerçek maliyetlerin tespit edilmesine bağlıdır.

Ancak yukarıda belirtildiği gibi döner sermayeli işletmelerde üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerinin oluşumu da özellik göstermektedir. Bu işletmelerdeki maliyet kavramı kendine özgü bir anlam taşımaktadır. Çünkü döner sermayeli işletmelerin kullandıkları bina, taşıt, demirbaş, tesis, makina, cihaz ve diğer duran varlıklar işletmenin aktifinde yer almamaktadır. Dolayısıyla bu varlıklar için amortisman gideri de ayırlanamamaktadır. Öte yandan personel ücretleri, elektrik, telefon, su gibi giderler işletmenin bağlı bulunduğu idare tarafından ödenmektedir. Genel bütçeden yapılan ödemeler işletmenin giderleri arasında yer almamakta, sadece işletme bütçesinden

<sup>43</sup> D.AYDIN, N.SAĞLAM, M.BAŞAR: a.g.e., 10.

yapılan harcamalar işletme giderleri içerisinde yer almaktadır. Bu şartlarda oluşan maliyet gerçek maliyet değildir. Kendine özgü bir konumu olan döner sermaye işletmelerindeki bu maliyete “döner sermaye maliyeti” demek doğru olacaktır.<sup>44</sup> Ancak bu maliyet gerçek maliyeti yansıtmaktan uzak kalmaktadır.

#### **4. SATIŞ FİYATLARININ TESPİTİ VE SATIN ALMA İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ**

Döner sermayeli işletmelerin temel fon kaynağı olan satışların fiyatlandırılması süreci, bu işletmelerin devlet tüzel kişiliğine bağlı işletmeler olmalarından kaynaklanan bazı özellikli durumlar arz etmektedir.

##### **4.1. Satış Fiyatlarının Tespiti ve Mali Tablolara Etkisi**

###### **4.1.1. Satış Fiyatının Tespiti İle İlgili Hükümler**

Döner sermayeli işletmelerde satış fiyatlarının tespit edilmesi süreci ile ilgili muhasebe yönetmeliğinde herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Satış fiyatlarının tespiti işletmelerin döner sermaye yönetmeliklerinde belirtilmiştir.

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 5. maddesinde “bu işletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının tespitinde piyasa fiyatları göz önünde tutulur. Ancak sosyal içerikli hizmetlerin fiyatlandırılmasında piyasa fiyatları yanında özellikle kamu yararı dikkate alınır. Mal ve hizmetlerin fiyatları ilgili birim başkanlarının teklifi alınarak yönetim kurullarınca tespit edilir. Fiyat tespitinde diğer üniversitelerde uygulanan fiyatlar ile üretimin ve hizmetin niteliği ve çevre şartları da göz önünde tutularak gerekli koordinasyon Yükseköğretim Kurulu'na bağlı rektörler komitesi tarafından sağlanır” denilmektedir.

---

<sup>44</sup> Bekir BAYKARA: “Döner Sermayeli İşletmelerde Kâr ve Kârlılığın Anlamı”, Mali Hukuk, 52 (Temmuz 1994), 15-17,

Devlet Orman İşletmesi Döner Sermaye Yönetmeliği 16/b maddesinde satış fiyatı ile ilgili aşağıdaki açıklamaya yer vermiştir:

“Tahmin olunan satış fiyatı; Satış depolarında aynı cins ve nitelikteki malların yukarıda yazılı maliyet öğelerine göre hesaplanan maliyet fiyatındaki dalgalanmaları önlemek, yüksek maliyetli malların değerlendirilmesini sağlamak amacıyla, depoların tüketim merkezlerine olan uzaklığı, pazarın gerekleri veya malların normalden üstün veya düşük nitelikli olmaları göz önünde tutularak ilk maliyet fiyatı üzerinden, bir kez olmak üzere İşletme Müdürlüklerince en çok % 10, Başmüdürlükçe de en çok % 40'a kadar indirme veya yükseltme yapılabilir. Ortaya çıkan bu fiyat tahmin olunan satış fiyatıdır. Bu orandan fazla olarak yapılacak değişikliklerde, Genel Müdürlükten önceden izin alınması gereklidir. Tahmin olunan satış fiyatı üzerinden yapılan artırımlarda istekli çıkmaması durumunda da yukarıdaki değişiklik yapma yetkisi kullanılabilir. Ancak tahmin olunan ilk satış fiyatının saptanması sırasında bu yetkiler kullanılmış ise, değişiklik oranı yukarıdaki fıkrada belirtilen sınırı aşamaz. Daha fazla değişiklik yapılabilmesi için Genel Müdürlüğün onayı gereklidir. Yapılan bu değişikliklerden üst makamlara hemen bilgi verilmesi zorunludur. Fabrikalarda üretilen her cins ve nitelikteki malların tahmin olunan satış fiyatları ile ilgili ayarlamalar Genel Müdürlükçe yapılır.”

Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde uygulanacak fiyatlar Tedavi Yardımı Bütçe Uygulama Talimatı'nda belirtilmektedir. Bu fiyatlar bir yıl için geçerli olmaktadır.

#### **4.1.2. Satış Fiyatının Tespiti İle İlgili Özellikli Durumlar**

Döner sermayeli işletmelerin devlete ait kamu kurumlarına bağlı olarak çalışmaları nedeniyle satış fiyatlarını ticari işletmelerde olduğu gibi serbest olarak belirleyememektedirler. Çünkü bazı iş kollarında devletin yaptığı işlerde kamu yararı gözetilmek zorundadır. Kamu yararının gözetilmesi zorunluluğu, satış fiyatlarının piyasanın altında kalmasına neden

olabilmektedir. Bu durum, işletmenin düşük kâr elde etmesi veya zarar etmesine neden olabilmektedir. Örneğin 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 58. maddesine göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik'te şu ifadeye yer verilmiştir: "Bu işletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarının tespitinde piyasa fiyatları göz önünde tutulur. Ancak sosyal içerikli hizmetlerin fiyatlandırılmasında piyasa fiyatları yanında özellikle kamu yararı dikkate alınır." Bu ifade, döner sermayeli işletmelerin satış fiyatlarını belirlerken piyasa fiyatları yanında kamu yararını da gözetmesi gerektiğini göstermektedir.

Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde uygulanan fiyatlar da devletin sosyal sorumluluğu nedeniyle özel hastanelere göre düşük tutulmaktadır. Ayrıca hastane döner sermaye işletmelerinin gelirine esas teşkil eden Tedavi Yardımı Bütçe Uygulama Talimatı bütün bir yıl için geçerli olmaktadır. Enflasyon ortamı dikkate alındığında; gelirler birim fiyat olarak aynı kalmakta, ancak giderleri artmaktadır. Bu durum işletmenin karlılığını etkilemektedir.

Döner sermayeli işletmelerde üretilen mal ve hizmetin maliyeti doğru olarak hesaplanmadığı için, bu maliyet üzerinden hesaplanacak satış fiyatı da sağlıklı olmayabilir.

#### **4.1.3. Satış Fiyatı İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi**

Döner sermayeli işletmelerin bazıları, kamu yararı gözeterek fiyatlarını serbest olarak belirleyememeleri nedeniyle satış tutarları ve dolayısıyla satış kârları düşük çıkmaktadır. Özellikle sağlık hizmeti veren işletmeler, bazı hizmetlerini ücretsiz yapmak zorunda kalmaktadırlar. Bu durum, satış gelirlerini azaltmaktadır. Satış gelirlerinin ve satış kârlarının düşük olması dönem kârlarının da düşük çıkmasına neden olmaktadır. Döner sermayeli

işletmelerden satış fiyatlarını serbestçe, ekonomik usullerle belirleyemeyenlerin kârlarının düşük çıkma durumu ortaya çıkmaktadır.

#### **4.2. Döner Sermayeli İşletmelerde Satın Alma**

Döner sermayeli işletmelerde satın alma; 01.01.2003 tarihinden önce Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliğine göre yapılmakta idi. Bu yönetmelikte genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelere, özel idare ve belediyelere bağlı döner sermayeli kuruluşların alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işlerinin yürütülmesi esasları belirlenmiş, hüküm bulunmayan durumlarda da 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmişti. Bu yönetmelikle Devlet İhale Kanunu'nun katı ve uygulanması zaman alan ihale ve alım usullerinin yanı sıra Fiyat ve Teklif İsteme Usulü ve Mutemet Eliyle Alım Usulü yer almaktaydı. Böylece işletmeler, satın almalarında fazla detaylarla uğraşmadan daha hızlı bir satın alma gerçekleştirmektedirler.

01.01.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4734 sayılı yeni İhale Kanununun Kapsam başlıklı 2. maddesi aşağıdaki gibidir.

“Aşağıda belirtilen idarelerin kullanımında bulunan her türlü kaynaktan karşılanan mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihaleleri bu Kanun hükümlerine göre yürütülür:

a) Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, özel idareler ve belediyeler ile bunlara bağlı; döner sermayeli kuruluşlar, birlikler, tüzel kişiler.”

Bu madde ile döner sermayeli işletmeler de diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi Kamu İhale Yasası'nın kapsamına girmektedirler. Bu kanun ile işletmeler daha önceki Döner Sermayeli İşletmeler İhale Yasasının bazı avantajları da yitirmişlerdir.

Kamu ihale kanununa göre 4 ayrı yöntemle satın alma yapılabilir.

- a- Açık ihale yöntemi
- b- Belirli istekliler arasında ihale usulü
- c- Pazarlık usulü
- d- Doğrudan Temin.

Kamu İhale Kanunu'un 22 maddesine göre 2003 yılı için altı milyar üçyüzaltmışbeşmilyon Türk lirasını aşmayan ihtiyaçları ilan yapılmaksızın doğrudan temin edilebilir.

## **5. TİCARİ ALACAKLAR İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE MALİ TABLOLARA ETKİSİ**

Döner sermayeli işletmelerin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetli ve senetsiz alacakları ile bunlardan şüpheli hale gelenler ve bunlar için ayrılan karşılıklar Ticari Alacaklar grubunda izlenir. Mal ve hizmet satışlarının karşılığında alınan senetler bir dosyada saklanır. Süresi bir yıldan fazla uzun vadeli senetler ve senetsiz alacaklar "Duran Varlıklar" içerisinde ilgili hesaplarda takip edilir.

Ancak bazı döner sermayeli işletmelerde alacaklar, usulüne uygun olarak takip edilememekte ve bilançoda gerçek rakamlarla yer almamaktadırlar. Bu durumun nedenleri aşağıda belirtilmiştir.

### **5.1. Sosyal Güvenlik Kuruluşlarından Kaynaklanan Sorunlar**

Özellikle sağlık hizmeti veren işletmelerde alıcıların çok büyük bir kısmını sosyal güvenlik kuruluşlarına tabi olan kişiler oluşturmaktadır. Emekli Sandığı, Bağ-Kur, SSK gibi sosyal güvenlik kuruluşlarına tabi olanların sağlık kuruluşlarından aldığı hizmetin bedelini bağlı bulunduğu sağlık kuruluşu ödemektedir. Sağlık kuruluşları, bu hizmetleri karşılığında ilgili

kuruluşa faturaları kesmekte ve ilgili rakamı Alıcılar Hesabına aktarmaktadırlar. Ancak sosyal güvenlik kuruluşları bazen gönderilen bu faturalara itiraz etmekte ve faturada belirtilen tutarın altında bir borç kabul edip buna göre ödeme yapmaktadırlar. Bu durumda işletmelerin yaptıkları satış kayıtları ve alacaklar ile tahsil edilen veya alıcının kabul ettiği borç arasında bir farklılık meydana gelmektedir. Böyle bir işlemten sonra işletmeler herhangi bir satış iade işlemi yapmamakta ve aradaki fark alacak hesaplarında olduğu gibi kalmaktadır.

İşletmelerin düzenledikleri faturaların sosyal güvenlik kuruluşları tarafından kabul edilmemesi ve bu durum için herhangi bir takip işleminin gerçekleşmemesi veya takip işleminden sonra bir sonuç alınamaması halinde bu tutarın bir düzeltme kaydıyla alacaklar hesabından çıkarılarak, alacakların gerçek tutarlarıyla bilançoda yer alması sağlanmalıdır.

#### ÖRNEK

a- Devlet Hastanesi döner sermaye işletmesi, Emekli Sandığı'na bağlı hastaların muayene bedeli olarak 13.000.000.000. TL tahakkuk etmiştir.(KDV ihmal edilmiştir)

120 Alıcılar	13.000.000.000	
	600 Yurt İçi Satışlar	13.000.000.000

Emekli sandığı muayene bedeli

b- Emekli Sandığı, düzenlenen faturanın 12.000.000.000 TL'sini ödenebilecek nitelikte olduğunu belirterek ilgili tutarı banka hesabına aktardığını bildirmiştir.

102 Bankalar	12.000.000.000	
	120 Alıcılar	12.000.000.000

Emekli sandığı muayene bedelini bankaya yatırması

Emekli sandığının kabul etmediği ve gerekli yazışmalardan sonra sonuç alınamayan tutar işletme için normal alacak özelliğini yitirmiştir. Bunun için gerekli idari ve yasal takibin yapılması gerekir ve tahsili şüpheli duruma düşen alacağın Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına aktarılması gerekir.

c- Emekli Sandığının kabul etmediği 1.000.000.000. TL'lik alacak şüpheli duruma düşmüştür.

_____ / _____		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı	1.000.000.000	
		120 Alıcılar Hesabı
		1.000.000.000

Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Dönem sonunda alacak hâla tahsil edilememişse şüpheli alacak için karşılık ayrılması gerekmektedir.

_____ / _____		
654 Karşılık Giderleri Hesabı	1.000.000.000	
		129 Şüpheli Ticari Alacak Karş.
		1.000.000.000

Şüpheli alacak için karşılık ayrılması  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

İzleyen dönemde söz konusu alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesapların karşılıklı olarak kapatılması suretiyle iptal edilmesi gerekmektedir.

d- Söz konusu şüpheli ticari alacak değersiz hale gelmiştir.

_____ / _____		
129 Şüpheli Ticari Alacak Karş.	1.000.000.000	
		128 Şüpheli Ticari Al. Hes.
		1.000.000.000

Şüpheli alacağın değersiz alacak haline dönüşmesi  
\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## 5.2. Döner Sermayeli İşletmelerin Hukukî Yapılarından Kaynaklanan Sorunlar

Döner sermayeli işletmeler devletin kamu hizmetlerini yerine getirirken ortaya çıkan fazla kapasiteyi değerlendirmek amacıyla kurulan ekonomik kuruluşlardır. Bu işletmelerin devletin genel veya katma bütçeli kuruluşlarına bağlı olarak çalışması, işletmecilik anlayışıyla sosyal devlet anlayışının bazen çatışmasına neden olmaktadır. Bu durumda oluşan bazı giderlerin veya yapılan bazı satışların kaydedilmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Özellikle devlet hastanelerinde ve sağlık ocaklarında bu duruma rastlamak mümkündür. Örneğin, devletin ücretsiz olarak yerine getirmeyi taahhüt ettiği bazı sağlık hizmetleri vardır. Bu sağlık hizmetlerinin karşılığında döner sermayeli işletmeler çoğu zaman herhangi bir satış kaydı yapmamaktadırlar.

Yeşil Kart uygulaması nedeniyle yapılan sağlık hizmetleri her ne kadar satış olarak kaydediliyor olsa bile bu hizmetlerin bedelinin tahsili de çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Ortaya çıkan tutar alacak hesaplarında yerini almakta ancak alacakların tahsil edilememesi sonucunda herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Böylece söz konusu alacaklar normal alacaklar gibi kayıtlarda yer almaya devam etmektedir.

Döner sermayeli işletmelerde alacakların takibi ayrı bir sorun oluşturmaktadır. İşletmeler alacakların takibi için bir avukat bulunduramamaktadır. Tahsil edilemeyen alacaklar için hazine avukatına başvurulmaktadır. Hazine avukatlarının söz konusunun alacaklar ile ilgili yeteri zaman ve ilgiyi gösteremedikleri ve söz konusu alacakların tahsilatında bir ilerlemenin sağlanamadığı tespit edilmiştir.

### 5.3. Alacaklar İle İlgili Özellikli Durumların Mali Tablolara Etkisi

Döner sermayeli işletmelerde tahsili şüpheli hale gelen veya değersiz alacak haline gelen alacaklar için herhangi bir işlem yapılmaması, bilançoda Alacaklar kaleminin gerçek tutarda yer almasını engellemekte ve bilançonun yanıltıcı bilgi vermesine neden olmaktadır. Aynı zamanda şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılmaması gelir tablosunda giderlerin düşük, kârın yüksek çıkmasına neden olmaktadır.

## 6. NAZIM HESAPLARIN KULLANIMI İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

### 6.1. Nazım Hesapların Kullanımında Yapılan Yanlışlıklar

Nazım hesaplar, işletmenin sağladığı bir kısım haklar ve işletmenin bir kısım yükümlülükleri ile fer'i zilyetliği altında bulundurduğu kıymetlerin izlenmesi amacıyla kullanılmakta ve bilançoda ayrı bir disiplin altında gösterilmektedir. Ancak bir kısım döner sermaye işletmelerinde gerektiği halde hiç nazım hesap kullanılmadığı, diğer bir kısım işletmelerde de nazım hesaplarda yer alması gereken bazı iktisadi kıymetlerin ana hesaplarda muhasebeleştirdiği görülmektedir.<sup>45</sup>

Örnek: Müteahhitten, taahhüdüne karşılık olarak 50.000.000. TL'lik teminat mektubu alınmıştır.

_____ / _____	
118 Diğer Menkul Kıymetler	5.000.000.000
336 Diğer Çeşitli Borçlar	5.000.000.000
Teminat Mektubunun alınması	
_____ / _____	

<sup>45</sup> Aydın SARI: "Döner Sermaye Hesaplarında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebeleştirme Hataları", Mali Hukuk, 64(Temmuz 1996), 1-11.

İşletmenin fer'i zilyetliğinde bulunan teminat mektubunu asli zilyetlik olarak elinde bulunan menkul kıymetler gibi muhasebeleştirilmesi durumunda bilançoya ana hesap grubunda diğer iktisadi kıymetlerle birlikte yansımaları kaçınılmaz olmaktadır. Bu şekilde düzenlenen bilanço, izleme ve karar verme konumunda bulunanlara yanlış bilgi vererek, sistemden beklenen amacı gerçekleştirmeyecektir. Oysa müteahhit taahhüdünü yerine getirmediğinde teminat mektubu aynen iade edilecek, işletmenin aktifini hiç ilgilendirmeyecektir. Bu nedenle bu işlemlerin nazım hesaplarda izlenmesi gerekir. Yukarıdaki yanlış işlemin aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmesi gerekir.

----- / -----	
900 Alınan Teminatlar	5.000.000.000
901 Alınan Tem. Alacakl.	5.000.000.000
Teminat Mektubunun alınması	
----- / -----	

## **6.2. Doğrudan Gider Yazılarak Muhasebeleştirilen Demirbaşların Kaydı**

Vergi Usul Kanununa atıfla düzenlenen döner sermayeli işletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin 120/2 maddesindeki "Bedeli 213 sayılı Vergi Usul kanununda belirlenen tutarı aşmayan demirbaşlar, Ayniyat Yönetmeliği hükümleri saklı kalmak kaydıyla doğrudan gider kaydedilir ve bu demirbaş giderlerine ilişkin kayıtlar nazım hesaplarda izlenir" hüküm gereği değeri küçük demirbaşların doğrudan gider durumunda ayrıca nazım hesaplarda izlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Ayniyat Yönetmeliği hükümlerinin saklı olması demek, demirbaşın doğrudan gider yazılmasının ayniyat kayıtlarından da çıkarılması anlamına gelmeyeceği, ekonomik ömrü tamamlanıp, ayniyat kayıtlarından çıkarılıncaya kadar ayniyat işlemleri bakımından demirbaş

vasfını korumasıdır.<sup>47</sup> Bu demirbaşların takip edilmesi amacıyla yönetmelikte 940 Demirbaş Giderleri Hesabı ve 941 Demirbaş Giderleri Alacaklı Hesabına yer verilmiştir.

Örnek: X döner sermaye işletmesinde 200.000.000. TL'lik bir hesap makinası alınmıştır. Bedeli karşılığında çek düzenlenmiştir.

----- / -----	
770 Genel Yönetim Giderleri	200.000.000
103 Ver Çekler ve Öd. Em.	200.000.000

Hesap Makinasının alınması

----- / -----

Doğrudan gider olarak kaydedilen demirbaşın aynı anda nazım hesaplarda da izlenmesi gerekmektedir.

----- / -----	
940 Demirbaş Giderleri Hesabı	200.000.000
941 Demirbaş Gid. Alac. Hes.	200.000.000
Hesap Makinasının alınması	

----- / -----

## **7. ÖZELLİKLİ MUHASEBE KONULARINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Döner sermayeli işletmeler muhasebe işlemlerini yaparken döner sermayeli işletmeler için hazırlanan tekdüzen hesap planını kullanmak durumundadırlar. Tekdüzen hesap planında yer alan hesapların dışında bir hesabın kullanılması Maliye Bakanlığı'nın iznine bağlıdır. Burada önerilecek kayıtlar için hesap planına yeni hesapların eklenmesi gerekecektir. Bu kayıtlar , döner sermayeli işletmelerin muhasebe kişiliğinin göz önünde bulundurulması suretiyle işlemlerin muhasebenin temel kavramlarına

<sup>47</sup> Eyüp Kızılkaya; a.g.m., 4-10.

uygun bir şekilde tutulmasına yardımcı olacaktır. Böylece döner sermayeli işletmelerde maliyetler gerçek tutarlarıyla oluşacak, mali tablolar da daha işletmenin gerçek durumunu gösterir nitelikte olacaktır.

### **7.1. Genel Bütçeden Yapılan Gider Niteliğindeki Harcamaların İşletme Kayıtlarına Aktarılması İçin Yapılacak Muhasebe Kayıtları**

Döner sermayeli işletmelerde maliyetlerin tam olarak hesaplanabilmesi için genel bütçeden döner sermayeli işletmelere sağlanan kaynakların işletme kayıtlarına aktarılması gerekir. Bu nedenle aşağıdaki esaslara uygun muhasebe kayıtlarının yapılması uygun olacaktır.<sup>47</sup>

Genel bütçeden döner sermayeli işletme için yapılan gider niteliğindeki harcamalar "130 Genel Bütçeden Alacaklar" hesabının borcuna kaydedilir. "130 Genel Bütçeden alacaklar" hesabının bölümlenmesi aşağıdaki gibi yapılır.

130.100	Personel Özlük Haklarından
130.200	Personel Yolluklarından
130.300	Hizmet Alımlarından
130.320	Küçük Onarımlardan
130.400	Tüketim Malları ve Malzeme Alımlarından
130.500	Duran Varlık Alımlarından
130.600	Yatırımlardan
130.700	Bina İnşaat ve Onarımlardan
130.800	Vergi, Resim ve Harç Giderlerinden
130.900	Transfer Harcamalarından
130.990	Diğer Alacaklardan

Genel bütçeden döner sermaye işletmesi için yapılan gider niteliğindeki harcamalar bu hesaba borç, "604 Genel Bütçe Gelirleri" Hesabına alacak kaydedilir. Giderin niteliğine uygun olarak da ilgili

<sup>47</sup> Nalan AKDOĞAN , Orhan SEVİLENGÜL: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması: (Ankara 2003), 829.

fonksiyonel gider hesabına borç kaydedilirken “130 Genel Bütçeden Alacaklar” hesabına alacak yazılır. Böylece 130 nolu hesap bir geçiş hesabı gibi işlem görür. Aynı zamanda genel bütçeden işletmeye aktarılan kaynakların toplamı bu hesabın toplamından elde edilebilir.

Bu durumda genel bütçeden yapılan ödemeler işletme kayıtlarında fonksiyon esasına göre gider olarak kaydedilirken aynı zamanda gelir yazılır. Sonuçta işletmenin ürettiği mal veya hizmetin maliyeti doğru olarak tespit edilirken gelir-gider farkında bir değişiklik söz konusu olmaz.

Örnek: X Devlet Hastanesi Döner Sermaye işletmesinde çalışan doktor ve hemşirelerin maaşları 50.000.000.000 TL olarak genel bütçeden ödenmiştir.

130 Genel Bütçeden Alacaklar	50.000.000.000	
604 Genel Bütçe Gelirleri		50.000.000.000
Genel Bütçeden personel maaşının ödenmesi		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	50.000.000.000	
130 Genel Bütçeden Alac. Personel giderinin hizmet üretim maliyetine kaydı		50.000.000.000

## 7.2. Döner Sermaye Bütçesinden Bağlı İdareye Ait Giderlerin Ödenmesi Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Döner sermayeli işletme ile bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli idarenin yakıt, elektrik, su gibi ortak giderlerinin işletme tarafından ödenmesi halinde işletmeye ait olan tutar ilgili gider hesabına aktarılırken geriye kalan tutar “131 Bağlı İdareden Alacaklar” hesabına kaydedilir.

**Örnek:** Döner sermaye işletmesi yönetim binasının ve bağlı bulunduğu genel bütçeli idarenin elektrik ücreti 2.000.000.000. TL olarak ödenmiştir. Bu tutarın 500.000.000. TL'lik kısmının işletmeye ait olduğu belirlenmiştir.

----- / -----	
770 Genel Yönetim Gideri	500.000.000
131 Bağlı İdareden Alacaklar	1.500.000.000
100 kasa Hesabı	2.000.000.000.
----- / -----	
Ortak elektrik ücretinin ödenmesi	

Aynı nitelikteki bir giderin bağlı bulunduğu idare tarafından ödenmesi halinde "331 Bağlı İdareye Borçlar" hesabına alacak yazılır. Belirli dönemler sonunda iki hesap karşılıklı olarak mahsup edilir. Kalan tutar bilançoda yer alır.

### **7.3. Genel Bütçeden Döner Sermaye İşletmesine Duran Varlık Alınması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları**

Döner sermaye işletmesine bina, makine, tesis ve cihaz, taşıt gibi duran varlıkların genel bütçeden alınması halinde bu duran varlıkların işletme kayıtlarında yer alması ve dönem sonlarında duran varlıklara amortisman ayrılması gerekmektedir. Bunun için genel bütçeden alınan duran varlıkların için "130 Genel Bütçeden Alacaklar - 130.50 Demirbaş Alımları" hesabına borç, "524 Genel Bütçeden Sağlanan Duran Varlıklar Fonu" hesabına alacak kaydedilir. Daha sonra ilgili duran varlık hesabı borçlandırılırken 130 nolu hesap alacalandırılır. Dönem sonlarında ilgili fonksiyonel gider hesabına borç yazılırken "257 Birikmiş Amortisman" Hesabına alacak yazılır. Aynı anda ayrılan amortisman giderlerine eşit bir tutar "524 Genel Bütçeden Sağlanan duran Varlıklar Fonu" hesabının borcuna "604 Genel Bütçe Gelirleri" hesabının alacağına kaydedilir.<sup>49</sup> Böylece duran varlıkların işletme

<sup>49</sup> N. AKDOĞAN, O. SEVİLENGÜL: a.g.e., 831

kayıtlarında yer alması sağlanırken, amortisman giderlerinin de ilgili gider yerlerine aktarılması sağlanmış olur. Ancak amortisman tutarı kadar gelir yazılacağından toplamda gelir-gider farkı yine değişmeyecektir.

**Örnek:**

a- Genel Bütçeden döner sermaye işletmesine 40.000.000.000 TL'ye bir ambulans alınmıştır.

130 Genel Bütçeden Alacaklar	40.000.000.000	
130.50 Duran varlık alımlarından		
524 Genel Bütçeden Sağlanan Duran Varlık Fonu		40.000.000.000

Genel bütçeden ambulans alınması

254. Taşıtlar	40.000.000.000	
254.50 Genel Bütçeden alınan taşıt.		
130 Genel Bütçeden Alac.		40.000.000.000
130.50 Duran varlık al.		

Ambulansın duran varlıklara kaydı

b- Dönem Sonunda ambulans için %20 oranında amortisman ayrılıyor.

740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.000.000.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		10.000.000.000
257.50 Genel Bütçeden alınan Maddi Duran Varlık Amortismanı		

Ambulansa amortisman ayrılması

524 Genel Bütçeden Sağlanan Duran Varlıklar Fonu	10.000.000.000	
604 Genel Bütçe Gelirleri		10.000.000.000

#### 7.4. Genel Bütçeden Döner Sermaye İşletmesine Dönen Varlık Alınması Halinde Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Genel bütçeden duran varlık alımlarında yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin bir benzeri stok veya diğer dönen varlık alımlarında da yapılabilir. Alınan dönen varlık için ilgili hesap borçlandırılırken "525 Genel Bütçeden Sağlanan Dönen Varlıklar Fonu" hesabı alacaklandırılır. Stoktan yapılan çıkışların toplam tutarı kadar 525 nolu hesap borçlandırılır.

Örnek:

a- Genel Bütçeden döner sermaye işletmesine 2.000.000.000. TL'lık malzeme alınmıştır.

<hr/>		
130 Genel Bütçeden Alacaklar	2.000.000.000	
130.400 Mal ve Hizmet Alımlarından		
		525 Genel Bütçeden
		Sağlanan Dönen Varlıklar Fonu
		2.000.000.000
		Genel bütçeden malzeme alınması
<hr/>		
150 İlk Madde Malzeme		
150.50 Genel Bütçeden Alınan Malzeme	2.000.000.000	
		130 Genel Bütçeden Alacaklar
		130.400 Mal ve Hizmet Alımlarından
		2.000.000.000
<hr/>		
Alınan malzemenin ilgili hesaba devri		
<hr/>		

b- Alınan malzemenin 1.500.000.000. TL'lık kısmı dönem içinde kullanılmış, dönem sonunda 500.000.000. TL'lık malzeme stoku kalmıştır.

<hr/>		
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.500.000.000	
		150 İlk Madde ve Malzeme
		1.500.000.000
<hr/>		
Malzemenin üretime gönderilmesi		
<hr/>		

525 Genel Bütçeden Sağlanan Dönen Varlıklar Fonu	1.500.000.000
604 Genel Bütçe Gelirleri	1.500.000.000

### **7.5. Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinde Döner Sermaye Bütçesinden Alınan Duran Varlıklar İçin Yapılacak Muhasebe Kaydı**

13.06.1999 tarih ve 23724 sayılı Resmi Gazete'de yayımlan *döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinin amaç ve kapsam* başlıklı 1. maddesinde "döner sermayeli işletmelerde uygulanacak muhasebe kayıt ve işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenen bu yönetmelik genel bütçeli daireler ile katma bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli işletmeleri kapsar" ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla üniversite döner sermaye işletmeleri bu kapsama girmekte ve tüm muhasebe işlemlerini bu yönetmeliğe uygun olarak yapmaları gerekmektedir. Buna göre, döner sermaye bütçesinden satın alınan duran varlıkların ilgili hesaplarda izlenmesi ve dönem sonunda da amortisman ayrılması gerekmektedir. Ancak daha önce belirtildiği üzere üniversite döner sermaye işletmeleri duran varlık ile ilgili muhasebe kayıtlarını Yüksek Öğretim Kanunu'nun 58. maddesine istinaden hazırlanan "*döner sermaye işletmelerinin kurulmasında uyulacak esaslara ilişkin yönetmeliği*"ne göre tutmaktadırlar. Bu yönetmeliğe göre döner sermaye işletmesi gelirleri ile alınan araç, gereç ve öteki demirbaş eşyalar yıl sonunda üniversite ayniyat saymanlığına devredilmekte ve doğrudan gider yazılmaktadır. Her iki yönetmeliğin hükümleri bir birleriyle çelişmektedir.

Ancak, üniversite döner sermaye işletmeleri kendi yönetmeliklerinde belirtildiği gibi duran varlıkları üniversite ayniyat saymanlıklarına devretseler

dahi dönemsellik ve kişilik kavramları gereği aşağıda gösterilecek kayıtları yapmaları maliyetlerin ve giderlerin daha doğru oluşmasını sağlayacaktır.

Örnek:

a- Döner sermaye bütçesinden 10.000.000.000 TL'ye bir röntgen cihazı alınıyor.

<hr/>		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	10.000.000.000	
103 Verilen Çek. ve Öd.Em.		10.000.000.000
<hr/>		
Röntgen cihazının alınması		

b- Cihaz üniversite ayniyat saymanlığına devrediliyor.

<hr/>		
296 Bağlı Birime Aktarılan Duran Varlık Bedelleri	10.000.000.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		10.000.000.000
<hr/>		
Cihazın üniv. ayniyat saymanlığına devri		

Duran varlık bedeli, duran varlığın yararlı ömrü içinde amortisman ayrılarak yok edilir. Cihazın yararlı ömrünün 5 yıl olduğu varsayıldığında her yılın sonunda aşağıdaki gibi kayıt yapılarak 5.yılın sonunda 292 nolu hesap kapatılır.

c- Yıl sonunda cihazın 1. yıl amortismanı ayrılıyor.

<hr/>		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	2.000.000.000	
296 Bağlı Birime Aktarılan Duran Varlık Bedelleri		2.000.000.000
<hr/>		
Cihazın 1.yıl amortismanı		

## **7.6. Döner Sermayeli İşletmelerin Hazine Kaynaklarını Kullanmaları İle Aylık Gayrisafi Hasılatları Üzerinden Ödedikleri Hazine Payı Arasındaki İlişki**

Döner sermayeli işletmelerin aylık gayrisafi hasılatından genel bütçeye %9 ile %30 arasında değişen oranlarda pay aktarmaları gerektiği daha önce belirtilmişti. Genel bütçeye aktarılacak bu payın gerekçesi ile ilgili herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Ancak döner sermayeli işletmelerin faaliyetlerini yürütürken hazineye ait bina, araç, tesis gibi varlıklarını kullanmaları ve giderleri genel bütçeden karşılanan personelinden faydalanmalarının karşılığı olarak düşünülebilir. Döner sermaye işletmelerinin genel bütçe kaynaklarından faydalanırken bunları giderlerine yansıtması, maliyetlerin doğru olarak hesaplanmasını ve gerçek kâr veya zararın tespitini imkansız kılmaktadır. Devlet'in bu nedenle kâr üzerinden değil de gayrisafi hasılat üzerinden pay aldığı sonucuna varılabilir.

Döner sermayeli işletmelerin gelir, gider ve maliyetleri gerçek rakamları ile tespit edildiğinde Devlet, gayrisafi hasıl üzerinden değil de kâr üzerinden pay alabilir.

## SONUÇ

Ülke ekonomisinin ayrılmaz ve önemli bir parçası haline gelen döner sermayeli işletmelerin özellikli durumları ve mali tablolara olan etkilerinin incelendiği bu çalışmada aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

- Döner sermayeli işletmelerin kuruluşu, işleyişleri, yönetimleri ile ilgili çıkarılmış genel bir kanun bulunmamaktadır. Hemen her işletmenin kuruluşu ve işleyişi ile ilgili bir kanun ve bağlı bulunduğu bakanlık tarafından çıkarılmış bir yönetmeliği mevcuttur. Tüm döner sermayeli işletmeleri ilgilendiren, bu işletmelerin kuruluşu, işleyişi, yönetimi, muhasebe işlemleri, bütçeleri, denetimi gibi konuları kapsayan genel bir döner sermayeli işletmeler yasası çıkarılmalıdır. Böylece kavram kargaşası önlenecek, işletmeler arasındaki farklı uygulamalar ve yorumlar önlenecektir.

- Döner Sermayeli işletmeler muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken, bir muhasebe kişiliğine sahip olduğu ilkesini göz önünde bulundurmalıdır. Bu ilkenin gözardı edilmesi, işletme giderlerinin kayıtlara doğru olarak yansımamasına neden olmaktadır. Döner sermayeli işletmelerde kullanılan varlıklar aynı zamanda bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli kurum tarafından da kullanılabilir. Bu varlıklar işletme bilançosunda yer almamaktadır. Döner sermayelerde çalışan personelin büyük çoğunluğu aynı zamanda işletmenin bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli idarede de çalışmakta, kadroları bu kurumlarda bulunmaktadır. Dolayısıyla bu personellerin giderleri çoğunlukla bağlı bulunduğu kurum tarafından karşılanmaktadır. Elektrik, ısınma, iletişim gibi giderler, işletme ile bağlı bulunduğu genel veya katma bütçeli idarelerin ortak giderleridir ve bu giderlerin hangi kuruluş tarafından ödeneceği karışıklığa neden olmaktadır. Bu giderlerin işletmeye ait bölümü bazı durumlarda işletme kayıtlarına hiç

yansımazken, bazen de giderlerin tamamının işletme tarafından karşılanarak kayıtlara olduğundan fazla giderin yansımaya neden olmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinde maliyet, gider ve kâr kavramları kendine özgü bir anlam kazanmaktadırlar. Döner sermaye giderleri ile bağlı bulunduğu kurumun giderlerinin kesin hatlarla ayrılması, ortak kullanımlar ile yapılan harcamaların karşılıklı olarak hesaplaşmasını sağlayacak mevzuatın bulunmaması maliyet, gider ve kâr tutarlarının gerçek anlamda oluşmasını engellemektedir.

- Döner sermayeli işletmelerin gelirlerinin oluşumu ve satış fiyatlarının tespiti diğer bir önemli özelliği oluşturmaktadır. Döner sermaye gelirleri genel veya katma bütçe kaynakları kullanılarak yaratılmaktadır. İşletmeler, genel veya katma bütçeli idarenin bina, tesis, demirbaş, taşıt gibi varlıklarını kullanmaktadır. Aynı şekilde çoğunlukla bağlı oldukları idarenin personellerini çalıştırmaktadır. Sağladığı bu kaynaklar için bağlı bulunduğu kuruma herhangi bir ödeme yapmamakta, dolayısıyla bir gider kaydı yapmamaktadır. Böylece gelirleri elde etmek için katlanılması gereken maliyetler ilgili hesaplara ve mali tablolara tam olarak yansımamaktadır. Doğru olarak tespit edilemeyen maliyetler üzerinden belirlenecek satış fiyatı da yanıltıcı olacaktır.

Döner sermayeli işletmelerin, işletme giderleri ile bağlı bulunduğu kurumun giderlerinin birbirinden ayrılması, genel veya katma bütçeli idarenin imkanlarından faydalanılarak elde edilen gelirlerin hesaplaşmasına olanak verilecek bir düzenlemenin yapılması şarttır.

Bazı döner sermayeli işletmeler, satış fiyatlarını piyasa koşullarına göre tespit edememektedirler. Özellikle hastane döner sermaye işletmelerinin gelirine esas teşkil eden Tedavi Yardımı Bütçe Uygulama Talimatı bütün bir yıl için geçerli olmaktadır. Tespit edilen satış fiyatları, sosyal devlet anlayışından dolayı piyasa koşulları ve maliyet unsurları tam olarak göz

anlayışından dolayı piyasa koşulları ve maliyet unsurları tam olarak göz önünde bulundurulmadan tespit edilmektedir. Ayrıca tüm yıl için geçerli olan fiyat tarifelerinin enflasyon ortamlarında reel olarak gelirlerin düşmesine neden olmaktadır.

- Özellikle üniversite döner sermaye işletmelerinin kullandıkları bina, demirbaş, taşıt gibi duran varlıklar işletmenin bilançosunda yer almayıp, bağlı bulunduğu kurumun ayniyat kayıtlarında yer almaktadır. Fiilen döner sermayeli işletmede kullanılan bu varlıklar, işletme kayıtlarında görünmediğinden bunlarla ilgili herhangi bir amortisman işlemi de yapılamamaktadır. Ayrıca döner sermaye bütçesinden alınan duran varlıklar üniversite ayniyat saymanlığına devredilmekte, bu duran varlıklarla ilgili yapılan ödemeler de doğrudan gider kaydedilerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı işlem yapılmış olmaktadır.

Fiilen döner sermayeli işletmelerde kullanılan ve döner sermayeli işletme bütçesinden satın alınan duran varlıkların işletmenin bilançosunda yer almasını sağlayacak mevzuat düzenlemeleri yapılmalı, ve yapılan ödemelerin doğrudan gider olarak yazılması önlenmelidir. Duran varlıkların işletme kayıtları altına alınmasıyla bu duran varlıklara gerekli amortisman tutarları ayrılmalıdır.

- Alacaklar, işletmelerin kayıtlarına doğru bir şekilde yansıtılmamaktadır. Özellikle hastane döner sermaye işletmelerinde müşterilerin büyük bölümü sosyal güvenlik kuruluşlarından oluşmaktadır. İşletmenin bu kuruluşlardan olan alacakları zaman zaman ihtilaf konusu olmaktadır. İhtilaf konusu olan alacaklar ve şüpheli veya değersiz hale gelen alacaklar ile ilgili çoğu zaman her hangi bir işlem yapılmamakta, uzun yıllar bilançoda normal alacaklar gibi yer almaktadır. Alacakların takibi, hazine avukatları aracılığı ile takip edilmeye çalışılmakta, bundan da yeteri düzeyde verim alınamamaktadır. İşletmelerin alacakların takibini sağlayacak birimleri oluşturması ve normal alacakları ile şüpheli ve değersiz hale gelen alacaklarını ayırması gerekmektedir.

- Döner sermayeli işletmelerin yönetimi ve denetimi çağdaş işletmecilik anlayışına dayanmamaktadır. Hali hazırda bu işletmelerin yönetiminde görev alacak kişilerde işletme ve muhasebe alanlarında eğitim görmüş olma kriteri aranmamaktadır. Bağlı bulunduğu kurumda yöneticilik yapan bir kişi aynı zamanda işletme müdürlüğü görevini de yürütmektedir. Döner sermayeli işletmelerin denetiminde verimlilik ve kârlılık kıstaslarını esas alan etkinlik denetiminden ziyade, yapılan işlemlerin yasalara uygunluğunu denetleyen uygunluk denetimi söz konusudur. Bu durum, işletme faaliyetleri sonuçlarının verimliliği ve kârlılığı artırma amaçlı bir değerlendirmeye tabi tutulmaması sonucunu doğurmaktadır.

- Döner sermayeli işletmelerin bütçeleri Devletin genel ve katma bütçeli idareler için hazırladığı bütçenin dışında ayrıca hazırlanmaktadır. İşletmeler, genel veya katma bütçeden ayrı olarak ve meclis onayına bağlı olmadan yıllık olarak bütçelerini hazırlamaktadırlar. Bu bütçeler çok basit ve klasik devlet bütçesi özelliğini taşımaktadır. Böylece bütçenin bir denetim ve başarı ölçme aracı olma amacından uzak bir şekilde oluşması ve bütçeden sağlanacak faydanın en aza inmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bütçeler, klasik Devlet bütçesi anlayışından uzak olarak, planlama, denetim ve başarı ölçme aracı olarak kullanılabilen bir yapıda hazırlanmalıdır.

Döner sermayeli işletmelerde muhasebeden; bir bilgi sistemi olarak yönetimin etkinliğinin kontrolü, yatırımların seçilmesi, planlamaların yapılması, işletme sonuçlarının tartışılması amacıyla yararlanılmadığı açıktır. İşletmeler daha çok, yasalar emrettiği için muhasebe kayıtlarını tuttukları izlenimini vermektedirler. Böyle bir ortamda işletmeler için amortisman ayırmak, giderleri fonksiyonel sınıflandırmaya tabi tutmak, giderleri doğru ve tam olarak belirlemek, karşılık ayırmak, dönemsellik kavramı gereği giderleri ilgili yıllara yaymak gibi bir çok önemli konu öncelikli ve önem verilmesi gereken konu olmaktan uzak kalmaktadır.

## KAYNAKÇA

**AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi AYDIN.** Muhasebe Teorileri. Ankara, 1987.

**AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL.** Tek Düzen Muhasebe Sistemi. Ankara, 2003.

**ALTUĞ, Osman.** Maliyet Muhasebesi. İstanbul, 2001.

**ARICA, Ayşegül,** "Döner Sermayeli İşletmelerin Yapısı ve Sorunları", Vergi Sorunları. 143 (Ağustos 2000), 226-232.

**AYDIN, Davut ve Nejdet SAĞLAM, Mehmet BAŞAR.** Döner Sermayeli İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları. Eskişehir, 1999.

**BAYKARA, Bekir;** "Döner Sermayeli İşletmelerde Kâr ve Kârlılığın Anlamı"; Mali Hukuk, 52 (Temmuz 1994), 15-17

**BÜYÜKMİRZA, Kamil.** Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara, 2000.

**ÇETİNKAYA, ÖZHAN.** "Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Birleştirilmesi Üzerine Değerlendirme", Mali Hukuk. 86.(Nisan 2000), 20-30

**CAN, Halil ve Doğan TUNCER, Ayhan YAŞAR.** Genel İşletmecilik Bilgisi. Ankara, 1999.

**Damga Vergisi Kanunu**

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

-----, "Döner Sermayeli İşletmelerde Yeniden Değerleme". Mali Klavuz. 13 (Temmuz 2001). 19-25

**Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği**, 13.06.1999. 2374 sayılı Resmi Gazete

**Gelir Vergisi Kanunu**

**Genel Bütçeli İdareler İle Katma Bütçeli İdareler döner Sermaye İşletmeleri 2002 yılı Bilançosu**, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. Ankara, 2003.

**GÖNEN, Dinçer ve Hikmet IŞIK.** Döner Sermayeli Kuruluşlarda ihale, Muhasebe, Denetim . Ankara,1985.

**KARADENİZ, Salim.** "Döner Sermayeli İşletmeler ve Vergilendirilmesi". Vergi Dünyası. 128 (Ekim1996). 19-30.

**Katma Değer Vergisi Kanunu**

**KERİMOĞLU, Baki.** "Döner Sermayelerle İlgili Veriler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri". Mali Klavuz. 4 (Temmuz1988). 13-17.

**KIZILKAYA, Eyüp.** "Döner Sermayeli İşletmelerde Demirbaş Amortisman İşlemleri". Mali Klavuz, 12 (Nisan2001). 4-10.

**KOSTİK, Tamer.** Döner Sermayeli İşletmeler. Ankara, 1988.

**MUCUK, İsmet.** Modern İşletmecilik. İstanbul, 2001.

**ÖZTÜRK, Mustafa.** "Türkiye'de Döner Sermayeler ve Büyüklükleri". Mali Klavuz, 16 (Nisan2002), 61-73.

**PEDÜK, Türkben.** "Döner Sermayeli İşletmeler"; Maliye ve Sigorta Yorumları, 381 (Aralık2002). 46-49.

**PEKİN, Tefik.** Ekonomiye Giriş. İzmir, 1987.

**SAN, Kadir.** Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe. Ankara, 1997.

**SARI, Aydın.** "Döner Sermaye Hesaplarında Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Muhasebeleştirme Hataları". Mali Hukuk. 64 (Temmuz 1996). 1-11

**Sayıştay Kanunu**

**SEVİLENGÜL, Orhan.** Genel Muhasebe, Ankara, 1997.

**ŞAKRAK, Münir.** Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. İstanbul,1997.

**ŞİMŞEK, Abdullah.** "Kamu Döner Sermaye İşletmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları". Mali Hukuk. 67 (Eylül 1997), 12-14.

**TENKER, Nejat.** Finansal Muhasebe. Ankara, 1999.

**Vergi Usul Kanunu**

**YAZICI, Mehmet.** Muhasebe Bilimöğeleri. İstanbul, 2001.

**Yüksek Öğretim Kurumu Kanunu**

## **Ek 1: DÖNER SERMAYELİ İŞLETMELER HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI**

### **HESAP ÇERÇEVESİ**

#### **1- Dönen Varlıklar**

- 10- Hazır Değerler
- 11- Menkul Kıymetler
- 12- Ticari Alacaklar
- 13- Diğer Alacaklar
- 15- Stoklar
- 17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 18- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 19- Diğer Dönen Varlıklar

#### **2- Duran Varlıklar**

- 22- Ticari Alacaklar
- 23- Diğer Alacaklar
- 24- Mali Duran Varlıklar
- 25- Maddi Duran Varlıklar
- 26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 27- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 28- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 29- Diğer Duran Varlıklar

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

- 32- Ticari Borçlar
- 33- Diğer Borçlar
- 34- Alınan Avanslar
- 35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
- 36- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 37- Borç ve Gider Karşılıkları
- 38- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 39- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

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

- 42- Ticari Borçlar
- 43- Diğer Borçlar
- 44- Alınan Avanslar
- 47- Borç ve Gider Karşılıkları
- 48- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 49- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### **5- Özkaynaklar**

- 50-Ödenmiş Sermaye
- 52- Sermaye Yedekleri
- 54- Kar Yedekleri
- 57- Geçmiş Yıllar Karları
- 58- Geçmiş Yıllar Zararları
- 59- Dönem Net Karı (Zararı)

#### **6- Gelir Tablosu Hesapları**

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

**7- Maliyet Hesapları**

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

**9- Nazım Hesapları**

- 90- Teminat Alınan Değerler
- 91- Teminat Verilen Değerler
- 92- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- 93- Vergi Dışı Gelirler
- 94- Demirbaş Giderleri

**II- HESAP PLANI**

Bu yönetmeliğe göre kullanılacak hesaplara ilişkin hesap planı aşağıdadır.

**1- DÖNEN VARLIKLAR****10- HAZIR DEĞERLER**

- 100- Kasa Hesabı
- 101- Alınan Çekler Hesabı
- 102- Bankalar Hesabı
- 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 108- Diğer Hazır Değerler Hesabı

**11- MENKUL KIYMETLER**

- 110- Hisse Senetleri Hesabı
- 112- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 118- Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
- 119- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

**12- TİCARİ 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- DİĞER ALACAKLAR**

- 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- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ**

170-178- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

179- Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı

**18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**

180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı

181- Gelir Tahakkukları Hesabı

**19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR**

190- Devreden KDV Hesabı

191- İndirilecek KDV 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 VARLIKLAR****22- TİCARİ 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-DİĞER ALACAKLAR**

235- Personelden Alacaklar Hesabı

236- Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı

239- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

**24-MALİ DURAN VARLIKLAR**

248- Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı

249- Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı Hesabı (-)

**25- MADDİ DURAN VARLIKLAR**

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- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

260- Haklar Hesabı

267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı

268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

269- Verilen Avanslar Hesabı

**27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**

271- Arama Giderleri Hesabı

272- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı

278- Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)

279- Verilen Avanslar Hesabı

**28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI**

280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı

281- Gelir Tahakkukları Hesabı

**29- DİĞER DURAN VARLIKLAR**

- 291- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV Hesabı
- 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 (-)

**3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****32- TİCARİ BORÇLAR**

- 320- Satıcılar Hesabı
- 326- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 329- Diğer Ticari Borçlar Hesabı

**33- DİĞER BORÇLAR**

- 335- Personele Borçlar Hesabı
- 336- Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

**34- ALINAN AVANSLAR**

- 340- Alınan Sipariş Avansları Hesabı
- 349- Alınan Diğer Avanslar Hesabı

**35- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ**

- 350- 358- Yıllara Yaygın İnş. ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı

**36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER 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
- 368- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
- 369- Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı

**37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

- 370- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 371- Dönem Karınının 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 AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

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

**39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

- 391- Hesaplanan KDV Hesabı
- 393- Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
- 397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı
- 399- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar Hesabı

**4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****42- TİCARİ BORÇLAR**

- 420- Satıcılar Hesabı
- 426- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 429- Diğer Ticari Borçlar Hesabı

**43- DİĞER BORÇLAR**

- 436- Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
- 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı

**44- ALINAN AVANSLAR**

- 440- Alınan Sipariş Avansları Hesabı
- 449- Alınan Diğer Avanslar Hesabı

**47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

**48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481- Gider Tahakkukları Hesabı

**5- ÖZKAYNAKLAR****50- ÖDENMİŞ SERMAYE**

500- Sermaye Hesabı

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

**52- SERMAYE YEDEKLERİ**

522- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

**54- KAR YEDEKLERİ**

549- Özel Fonlar Hesabı

**57- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI**

570- Geçmiş Yıllar Karları Hesabı

**58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI**

580- Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı (-)

**59- DÖNEM NET KARI (ZARARI)**

590- Dönem Net Karı Hesabı

591- Dönem Net Zararı Hesabı (-)

**6- GELİR TABLOSU HESAPLARI****60- BRÜT SATIŞLAR**

600- Yurtiçi Satışlar Hesabı

601- Yurtdışı Satışlar Hesabı

602- Diğer Gelirler Hesabı

**61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)**

610- Satıştan İadeler Hesabı (-)

611- Satış İskontoları Hesabı (-)

612- Diğer İndirimler Hesabı (-)

**62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**

620- Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı (-)

621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı (-)

622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı (-)

623- Diğer Satışların Maliyeti Hesabı (-)

**63- FAALİYET GİDERLERİ**

630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı (-)

631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı (-)

632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)

**64- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR**

642- Faiz Gelirleri Hesabı

644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı

645- Menkul Kıymet Satış Karları Hesabı

646- Kambiyo Karları Hesabı

647- Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı

649- Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı

**65- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER 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- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR**

671- Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı

679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı

**68- OLAĞANDIŞI GİDER 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 KARI (ZARARI)**

690- Dönem Karı veya Zararı Hesabı

691- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları Hesabı (-)

692- Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı

**7- MALİYET HESAPLARI****71- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

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- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ**

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 ÜRETİM GİDERLERİ**

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- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**

740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

**75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ**

750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752- Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı

**76- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**

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 YÖNETİM GİDERLERİ**

770- Genel Yönetim Giderleri Hesabı

771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772- Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

**9- NAZIM HESAPLAR****90- TEMİNAT ALINAN DEĞERLER**

900- Alınan Teminatlar Hesabı

901- Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı

**91- TEMİNAT VERİLEN DEĞERLER**

910- Verilen Teminatlar Hesabı

911- Verilen Teminatlar Alacaklı Hesabı

**92- KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER**

920- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı

921- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı

**93- VERGİ DIŞI GELİRLER**

930- Vergi Dışı Gelirler Hesabı

931- Vergi Dışı Gelirler Alacaklı Hesabı

**94- DEMİRBAŞ GİDERLERİ**

940- Demirbaş Giderleri Hesabı

941- Demirbaş Giderleri Alacaklı Hesabı

**Ek 2: GENEL VE KATMA BÜTÇELİ DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN  
2002 YILI KONSOLİDE BİLANÇOSU**

**AKTİF**

**DÖNER VARLIKLAR 2.078.821.407.140.672**

**HAZIR DEĞERLER 683.204.720.954.754**

Kasa	775.786.780.102
Alınan Çekler	1.213.899.297.343
Bankalar	698.564.869.899.818
Verilen Çek Ve Öd.Em.	18.476.205.814.153
Diğer Hazır Değerler	1.126.371.591.644

**MENKUL KIYMETLER 8.300.000.000**

Hisse Senetleri	8.300.000.000
-----------------	---------------

**TİCARİ ALACAKLAR 1.012.035.584.456.774**

Alıcılar	938.317.816.189.797
Alacak Senetleri	24.641.936.218.029
Banka Kredi Kart.Al.	5.895.840.012.956
Verilen Dep. Ve Tem.	197.212.105.144
Diğer Ticari Alacaklar	1.769.919.871.127
Şüpheli Ticari Alacaklar	42.131.126.716.604
Şüp. Tic. Alac. Karşılığı(-)	918.266.656.883

**DİĞER ALACAKLAR 126.463.848.511.233**

Personelden Alacaklar	958.614.312.933
Diğer Çeşitli Alacaklar	125.183.272.554.252
Şüpheli Diğer Alacaklar	322.420.225.191
Şüpheli Diğ.Alac. Karş.(-)	458.581.143

**STOKLAR 196.816.164.329.663**

İlk Madde ve Malzeme	83.382.840.101.902
Yarı Mamuller	15.059.009.557.181
Mamuller	41.570.717.852.425
Ticari Mallar	48.319.859.994.971
Diğer Stoklar	2.500.470.523.525
Stok Değ. Düş. Karş. Hesabı	10.825.580.000
Verilen Sipariş Avansları	5.994.091.879.659

**GELECEK AYLARA AİT GİD. VE GEL. TAH. 12.320.399.715.019**

Gelecek Aylara Ait Giderler	12.305.06.130.197
Gelir Tahakkukları	15.373.584.822

**DİĞER DÖNER VARLIKLAR 45.683.962.450.229**

Devreden KDV	35.010.771.093.466
İndirilecek KDV	364.223.615.200
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	9.258.387.313.831
İş Avansları	315.416.582.208
Personel Avansları	369.425.997.184
Sayım ve Tesellüm Noksanları	344.179.513.340
Diğer Çeşitli Döner Varlıkları	21.558.335.000

**DURAN VARLIKLAR** **195.640.903.071.899**

**MALİ DURAN VARLIKLAR** **2.288.426.723.000**

İştirakler 2.288.426.723.000

**MADDİ DURAN VARLIKLAR** **189.635.577.724.216**

Arazi ve Arsalar 2.443.782.782.096

Binalar 17.077.616.452.580

Tesis Makine ve Cihazlar 112.051.886.478.553

Taşıtlar 5.179.093.968.683

Demirbaşlar 119.851.582.772.181

Diğer Maddi duran Varlıklar 5.555.346.417.444

Birikmiş Amortismanlar(-) -88.502.129.963.844

Verilen Avanslar 15.978.398.816.568

**GELECEK YILLARA AİT GİD. VE GEL.TAH.** **5.581.456.734.651**

Gelecek Aylara ait Giderler 5.581.456.734.651

**DİĞER DURAN VARLIKLAR**

Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV 412.022.836.607

Elden Çıkarılacak Stoklar ve MDV. 11.845.776.425

**AKTİF TOPLAMI** **2.274.462.310.212.571**

**PASİF**

**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR** **1.234.999.942.807.637**

**TİCARİ BORÇLAR** **418.896.123.275.161**

Satıcılar 375.920.811.744.122

Alınan Dep.ve Teminatlar 9.129.059.063.574

Diğer Ticari Borçlar 33.846.252.467.465

**DİĞER BORÇLAR**

Personele Borçlar 27.624.634.320.700

Diğer Çeşitli Borçlar 294.899.708.850.570

**ALINAN AVANSLAR** **136.079.311.565.061**

Alınan Sipariş Avansları 131.705.132.265.720

Alınan Diğer Avanslar 4.374.179.299.341

**ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜK.** **302.882.385.923.263**

Ödenecek vergi ve fonlar 72.273.360.923.042

Ödenecek Sos.Güv. Kesintileri 5.198.492.229.849

Ödenecek Dön. Ser. Yük. 158.473.415.745.894

Ödenecek Dön. Ser. Katkı Pay. 47.968.571.711.815

Vadesi Geç. Ert. Ve Taksit. Di.Y. 11.589.044.133.556

Ödenecek Diğer Yükümlülükler 7.379.501.179.107

**BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI** **15.777.466.989.039**

Dön.Kârı ver. Ve Diğ. Yas.Yük. 24.159.762.795.194

Dön. Kârının Peş. Öd.V. Diğ.Y.Y. -9.348.130.159.445

Kıdem Tazminatı Karşılığı 962.744.005.290

Diğer Borç Karşılıkları 3.090.348.000

<b>GELECEK AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAH.</b>		<b>34.246.275.165.215</b>
Gelecek Aylara Ait Gelirler	19.521.235.610.271	
Gider Tahakkukları	14.725.039.554.944	
<b>DİĞER KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR</b>		<b>4.594.036.718.628</b>
Hesaplanan KDV	107.117.997.135	
Sayım ve Tesellüm fazlaları	370.775.686.805	
Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	4.116.143.034.688	
<b>ÖZ KAYNAKLAR</b>		<b>1.039.462.367.404.934</b>
<b>ÖDENMİŞ SERMAYE</b>		<b>247.046.112.783.911</b>
Sermaye	724.867.380.562.742	
Ödenmemiş Sermaye(-)	477.821.267.778.831	
<b>SERMAYE YEDEKLERİ</b>		<b>2.934.633.451.434</b>
M.D.V. Yeniden Değ. Artışları	1.148.939.640.632	
İştirakleri Yeniden Değ. Artışları	1.785.693.810.802	
<b>KÂR YEDEKLERİ</b>		<b>29.841.380.442.177</b>
Yasal Yedekler	631.055.189.206	
Diğer Kâr Yedekleri	10.846.124.000	
Özel Fonlar	29.199.479.128.971	
<b>GEÇMİŞ YIL KÂRLARI</b>		<b>304.768.918.089.266</b>
Geçmiş Yıl Kârları	304.768.918.089.266	
<b>GEÇMİŞ YIL ZARARLARI</b>		<b>109.078.116.945.387</b>
Geçmiş Yıl Zararları(-)	-109078.116.945.387	
<b>DÖNEM NEK KÂRI(ZARARI)</b>		<b>563.949.439.583.533</b>
Dönem Net Kârı	604.010.383.141.499	
Dönem Net Zararı(-)	-40.060.943.557.966	
<b>PASİF TOPLAMI</b>		<b>2.274.462.310.212.571</b>

**Ek 3: GENEL VE KATMA BÜTÇELİ DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN  
2002 YILI GELİR TABLOSU**

<b>A- BRUT SATIŞLAR</b>	<b>4.714.241.182.286.278</b>
Brüt Satışlar	4.578.763.318.139.229
Yurt Dışı Satışlar	4.400.694.600.621
Diğer Gelirler	131.077.169.546.428
<b>B- SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)</b>	<b>-97.902.895.168.813</b>
Satıştan İadeler	80.732.061.172.415
Satış İskontoları	10.312.968.635.124
Diğer İndirimler	6.857.865.361.274
<b>C- NET SATIŞLAR</b>	<b>4.616.338.287.117.465</b>
<b>D- SATIŞLARIN MALİYETİ</b>	<b>-1.966.809.007.747.694</b>
Satılan Mamul Maliyeti(-)	-324.800.873.789.659
Satılan Tic. Mal Maliyeti(-)	-27.228.949.264.094
Satılan Hizmet Maliyeti(-)	-1.614.205.701.701.562
Diğer Satışların Maliyeti(-)	-573.482.992.379
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>2.649.529.279.369.771</b>
<b>E- FAALİYET GİDERLERİ</b>	
Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	-66.760.608.653.445
Paz. Satış ve Dağ. Giderleri(-)	-12.164.878.125.785
Genel Yönetim Giderleri(-)	-2.050.172.372.938.513
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	<b>520.431.419.652.028</b>
<b>F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>87.030.015.592.553</b>
İştiraklerden Temettü Gelirleri	333.136.823.612
Faiz Gelirleri	66.361.152.346.176
Konusu Kalmayan Karşılıklar	54.328.898.017
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.281.397.524.748
<b>G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	<b>-16.358.751.632.521</b>
Karşılık Giderleri(-)	-1.040.615.449.660
Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	-15.345.136.182.861
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>591.075.683.612.060</b>
<b>H. OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR</b>	<b>29.493.961.083.134</b>
Önceki Dönem Gelir ve Kârları	1.620.125.650.878
Diğer Olağan dışı Gelir ve kârlar	27.873.835.432.256
<b>I. OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR</b>	<b>-56.620.205.111.661</b>
Çalışmayan Kısım Gider ve Zar(-)	-4.345.380.065.452
Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)	-8.062.773.414.392
Diğer Olağandışı Gider ve Zararları(-)	-44.212.051.631.817
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>563.949.439.583.533</b>

## ÖZET

Devlet, üstlenmiş olduğu görevlerini yerine getirirken ekonomik faaliyetlerde de bulunmak zorundadır. Bu ekonomik faaliyetleri sırasında ortaya çıkan boş kapasiteyi değerlendirmek ve gelir elde etmek amacıyla döner sermayeli işletmeler kurulmuştur. Döner sermayeli işletmelerin bünyesindeki kurumlara ek gelir imkanı sağlaması, harcamalarında daha serbest davranabilmesi gibi nedenlerle sayıları hızla artmış ve ülke ekonomisinin önemli bir unsuru haline gelmiştir.

Döner sermayeli işletmelerin Devletin genel ve katma bütçeli idarelerine bağlı olarak kurulması ve işletilmesi, muhasebe işlemlerinde bazı farklı ve özellikli durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Böylece gelir, gider, kâr gibi kavramlar bu işletmelerde daha farklı anlamlar kazanmaktadır.

Bu çalışmada, döner sermayeli işletmelerin yapısı, muhasebe sistemleri üzerinde durulduktan sonra özellikli durumlara açıklık getirilmiştir. Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; döner sermayeli işletmelerin niteliği, hukuki yapısı, kuruluş amacı, özellikleri, sınıflandırılması, ülke ekonomisine katkıları, denetimi, yönetim ve örgüt yapıları açıklanmıştır.

İkinci bölümde; döner sermayeli işletmelerin muhasebe sistemi ve Tekdüzen hesap planı incelenmiş, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı ile karşılaştırılmıştır.

Üçüncü bölümde; döner sermayeli işletmelerde özellikli durumlar açıklanmış, bu özellikli durumların mali tablolar üzerindeki etkileri incelenmiştir.

## **SUMMARY**

Government, when performing the missions of its own, also has to do the economical activities. Meanwhile serving, government has to establish companies with revolving to utilize the idle capacity and obtain income. At the beginning the companies with revolving funds which could only have a limited application area has been preferred more and increased because they could create income for the companies existing in their structure and supply a freedom for the expenses.

The establishment of revolving funds within the general and supplementary budget, causes to occur some differences in the accounting regulations of the companies.

In this study, the structure of companies with revolving funds and their accounting systems were mentioned, and their special situations were explained clearly.

This study is made up of three sections.

In the first section, description, the legal basis the aim of the establishment, specialities, classification, the contribution to the government economy, check and organization structure of the companies with revolving funds were explained.

In the second section, the accounting systems of the companies with revolving funds and the uniform chart of accounts were examined and also compared with the uniform chart accounts of the Ministry of Finance.

In the third section, special situations in the companies with revolving funds were explained, and the influences of these specialities on financial sheets were examined.